



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Disertační práce

**Využití hodnotových přístupů k řízení ve státní správě pomocí
metody ABC/M**

**Use of Value Approaches to Managing in Public Administration
by ABC/M Method**

Autor	Ing. Marian Miklovič
Studijní program:	P6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor:	6202V010Finance
Školitel	doc. Ing. Boris Popesko Ph.D.

© Ing. Marian Miklovič

Vydala Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně v edici Doctoral Thesis

Publikace byla vydána v roce

ISBN 80-.....

Abstrakt:

Soudobé moderní ekonomické přístupy hledají optimální systém řešení pro řízení nákladů za podpory metody Activity Based Cost/Management - ABC/M. Celá metoda Activity Based Cost/Management - ABC/M by měla přinést vypracování zásad ekonomického chování nákladů tak, aby mohla být použita pro management v celé státní správě

Disertační práce je konkrétně zaměřena na možnosti aplikace metody Activity Based Cost/Management - ABC/M v Celní správě ČR. Práce vychází se soudobých možností metody ABC/M a poznatků, které byly získány u organizací, jež se pohybují v tržním sektoru. Celková metoda byla podrobena analýze s možností jejího použití v podmínkách Celní správy ČR. Pro zjištění potřebných zdrojů, bylo provedeno dotazníkové šetření, které bylo statisticky vyhodnoceno. Na základě takto zjištěných informací, byl vytvořen model ABC/M který akceptuje podmínky, jež byly identifikovány u celní správy, jakožto organizace, která je součástí státní správy. Vytvořený model byl otestován na vybraných částech organizace. Problematika, která byla v práci řešena, je v závěru vyhodnocena a metodicky popsána.

Klíčová slova:

Řízení kvality, analýza, aplikace, veřejné služby, státní správa, ABC/M

Abstract:

Contemporary modern economic approaches seek optimal system solution for cost control methods with the support of Activity Based Cost / Management - ABC / M. The whole method of Activity Based Cost / Management - ABC / M should lead to the development of the principles of economic behavior of costs so that it can be used for management in public administration. The thesis is specifically focused on the possibilities of application of methods of Activity Based Cost / Management - ABC / M, the Customs Administration of the Czech Republic. The work is based on the current capabilities of ABC / M and findings that were obtained from organizations that are in the market sector. The method of ABC / M has been examined with the possibility of its use in terms of the Customs Administration of the Czech Republic. To find the necessary resources survey was conducted, which was statistically evaluated. Based on these findings the information model was created by ABC / M which accepts the conditions that were identified in customs administration, as an organization that is part of the state administration. The created model was tested in selected parts of the organization. The issue that was dealt with at work is at the end of methodically evaluated and described.

Key words:

ABC/M (Activity Based Costing / Management), Quality control, analysis, public services, state administration.

Poděkování

Rád bych poděkoval mému školiteli doc. Ing. Borisu Popeskovi Ph.D. za odborné rady a čas, který mi věnoval při řešení disertační práce.

Rovněž bych rád poděkoval paní prof. Drahomíře Pavelkové Dr. Ing. za cenné rady a podporu po dobu mého akademického studia a Ing. Jiřímu Hammerovi za spolupráci v dané problematice.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že disertační práce byla mnou zpracována samostatně na základě studia uvedené literatury a vlastního výzkumného šetření.

Ve Zlíně 30. 4. 2012

Marian Miklovič

OBSAH

ÚVOD.....	7
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	8
SEZNAM OBRÁZKŮ	9
SEZNAM TABULEK	10
SEZNAM GRAFŮ	11
1 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY	12
1.1 Hodnotový přístup k řízení ve státní správě.....	13
1.2 Základní diferenciaci nákladů	14
1.2.1 Náklady jednicové a režijní.....	14
1.2.2 Jednicové náklady	14
1.2.3 Režijní náklady.....	15
1.2.4 Přímé a nepřímé náklady.....	16
1.2.5 Fixní náklady.....	16
1.2.6 Variabilní náklady	17
1.3 Kalkulační metody	18
1.3.1 Základní kalkulace:	19
1.3.2 Kalkulace plných nákladů	19
1.3.3 Kalkulace dělením.....	19
1.3.4 Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalentními) čísly.....	20
1.3.5 Přirážková kalkulace	20
1.3.6 Kalkulace se sazbou za strojovou hodinu (minutu)	21
1.3.7 Zakázková kalkulace	21
1.3.8 Kalkulace variabilních nákladů.....	21
1.4 Druhy řízení nákladů.....	22
1.4.1 Manažerské účetnictví.....	22
1.4.2 Finanční účetnictví	22
1.4.3 Základní rozdíly mezi Manažerským a Finančním účetnictvím	23
1.5 Metoda ABC/ABM/ABB	25
1.5.1 Metoda ABC	25
1.5.2 Metoda procesní kalkulace (ABC).....	26
1.5.3 Cost drivers	27

1.6	Modely ABC	28
1.6.1	Strategický model ABC	28
1.6.2	Operativní model ABC.....	28
1.6.3	Taktický model ABC	28
1.6.4	Definování aktivit.....	29
1.6.5	Rozdělení nákladů pro potřeby ABC	30
1.6.6	Přínosy metody ABC	31
1.6.7	Uživatelé výstupů.....	32
1.7	Proces	33
1.7.1	Procesní řízení	34
1.7.2	Statický a dynamický model ABC	36
1.8	Etapy tvorby modelu ABC	37
1.8.1	Etapa první – úprava účetních dat	37
1.8.2	Etapa druhá – návrh aktivit	38
1.8.3	Etapa třetí – přiřazení nákladů k aktivitám	41
1.8.4	Etapa čtvrtá – definování nákladových objektů	42
1.9	Aplikace ABC/M ve výrobní a nevýrobní sféře.....	44
1.9.1	Activity Based Costing ve světě.....	44
1.9.2	Activity Based Costing v ČR	45
1.9.3	Activity Based Costing ve státní správě.....	47
1.10	Zdůvodnění řešené problematiky	48
2	CÍL A POSTUP ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE	50
2.1	Základní cíl:.....	52
2.2	Definice základních vědeckých otázek	53
3	FÁZE A METODY ŘEŠENÍ DISERTAČNÍ PRÁCE	54
3.1	Jednotlivé fáze disertační práce.....	54
3.2	Zvolené metody zpracování	55
4	HLAVNÍ VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE	57
4.1	Analýza současného systému řízení nákladů ve státní správě	57
4.2	Celní správa a její organizační struktura	59
4.3	Podmínky aplikace ABC/M v Celní správě ČR.....	60
4.3.1	Specifičnost metody ABC v Celní správě ČR	60
4.3.2	Řízení nákladů – finanční plánování	61
4.3.3	Modelování finančního plánu.....	61
4.3.4	Dlouhodobý finanční plán.....	62

4.3.5	Krátkodobý finanční plán.....	62
4.3.6	Finanční analýza.....	63
4.3.7	Analýza druhů příjmů a výdajů.....	63
4.4	Analýza ve formě dotazníkového šetření.....	65
4.4.1	Zpracování dotazníkového šetření vyššího managementu.....	66
4.4.2	Zpracování dotazníkového šetření TOP managementu.....	71
4.4.3	Souhrnné vyjádření dotazníkového šetření.....	74
4.4.4	Statistické vyhodnocení výsledků dotazníkového šetření.....	77
4.4.5	Shrnutí statistického vyhodnocení.....	84
4.5	Základní předpoklady modelu ABC/M.....	85
4.5.1	Mapování procesů.....	85
4.5.2	Optimalizace lidských zdrojů.....	86
5	ZÁKLADNÍ KONSTRUKCE MODELU ABC/M V PODMÍNKÁCH CS ..	87
5.1	Dílčí fáze modelu.....	87
5.2	Fáze I – Identifikace nákladů.....	89
5.2.1	Krok 1 - Analýza účetních dat.....	89
5.2.2	Krok 2 - Analýza nákladů.....	90
5.2.3	Krok 3 - Třídění účetních položek nákladů.....	91
5.2.4	Krok 4 - Nákladové portfolio.....	94
5.3	Fáze II – Mapování procesů.....	95
5.3.1	Krok 1 - Analýza procesů.....	95
5.3.2	Optimalizace lidských zdrojů.....	98
5.4	Fáze III – Přiřazení nákladů k aktivitám.....	99
5.4.1	Hlavní nákladové aktivity:.....	99
5.4.2	Podpůrné nákladové aktivity:.....	100
5.4.3	Nákladové objekty:.....	100
5.4.4	Přiřazení nákladů k jednotlivým nákladovým aktivitám.....	102
5.4.5	Vytvoření přepočtovýchází.....	103
5.4.6	Přiřazení nákladů k jednotlivým nákladovým aktivitám pomocí přepočtovýchází.....	103
5.4.7	Přiřazení přímých nákladů k jednotlivým nákladovým aktivitám.....	106
5.5	Identifikace nákladových objektů.....	107
5.5.1	Stanovení nákladových objektů Celní správy ČR.....	107
5.6	Testování metody ABC.....	108
5.7	Metodika ABC pro státní správu.....	110
5.7.1	Podmínky pro zavedení metody ABC.....	110

5.7.2	Postup implementace metody ABC	111
5.8	Měření výkonnosti.....	116
5.9	Zhodnocení disertační práce.....	117
6	VERIFIKACE ZÁKLADNÍCH VĚDECKÝCH OTÁZEK	118
7	OČEKÁVANÝ PŘÍNOS DISERTAČNÍ PRÁCE.....	120
7.1.1	Teoretický přínos práce.....	120
7.1.2	Praktický přínos práce.....	120
7.1.3	Další přínosy:	121
8	ZÁVĚR.....	122
	LITERATURA	123
	SEZNAM PUBLIKACÍ AUTORA.....	128
	CURRICULUM VITAE.....	130
	SEZNAM PŘÍLOH	132

ÚVOD

V současné době je důležitým faktorem ekonomický přístup managementu, který v minulých letech přinesl nejenom zcela nový úhel pohledu v oblasti měření, ale především nový pohled na problematiku hodnocení výkonnosti podniků. Tento poměrně nový nástroj pro řízení a hodnocení se jeví jako ideální možnost, jak nahradit dosavadní přístupy k řízení, které probíhají podle účetních výkazů. Určitý problém může nastat, pokud chceme tyto postupy aplikovat v organizacích, které netvoří zisk. Jedná se především o státní správu, která má prakticky jen náklady a tvorba zisku není její prioritou a ani záměrem.

Vstup do EU pro státní správu ČR znamenal určitý vznik konkurenčního prostředí ze strany členských zemí. Tato konkurence se projevuje obvykle lepším a úplnějším poskytováním služeb a efektivností. Na jednotlivé organizace státní správy ČR je tak postupně vyvíjen tlak, především v oblasti hospodárnosti a efektivity. Minimalizace nákladů na zdroje, které jsou používány pro fungování státní správy, se stávají prioritou pro její hospodárnost. S tím souvisí i efektivita ve využití veřejných prostředků, jejímž cílem je dosáhnout co možná největší přidané hodnoty při naplňování stanovených úkolů v porovnání s vynaloženými náklady.

Pro téma své doktorské práce jsem si proto zvolil využití hodnotových přístupů k řízení ve státní správě za pomoci metody Activity Based Cost/Management (dále jen ABC/M). Metoda ABC/M je systém, který podává výstižné informace o nákladech, měří náklady a výkonnost nákladových objektů a aktivit, kde náklady jsou přiřazovány k aktivitám-činnostem. Metodu ABC/M můžeme tedy nazvat cíleným nástrojem, který lze začlenit do strategie organizace a tak dosáhnout jiné dimenze v rozvoji manažerského řízení v oblasti hospodárnosti. Je však bezesporu nutné navázat na ostatní nákladové techniky, které byly předobrazem metody ABC/M.

Cílem mé práce je najít možnosti aplikace metody ABC/M v podmínkách státní správy a dát tak vrcholovému managementu nástroj, který mu umožní lépe sledovat náklady. Téma mé disertační práce bylo vybráno po dohodě s mým školitelem a věřím, že napomůže vytvořit lepší systém řízení nákladů, který povede k vyšší hospodárnosti a efektivitě státní správy. Dané téma jsem si vybral záměrně, neboť pracuji v analytickém oddělení Celní správy ČR – organizace státní správy. Oblast řízení nákladů je nejenom velmi zajímavá, ale především sledovaná činnost. Předpokládám, že v předložené práci uplatním i své bohaté zkušenosti z praxe.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ABC	Aktivita Based Costing
ABM	Aktivita Based Management
MBC/M	Aktivita Based Costing/ Management
BSC	Balanced Scorecard
GŘC	Generální ředitelství cel
CS	Celní správa
CS ČR	Celní správa České republiky
CŘ	Celní ředitelství
CÚ	Celní úřad
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
FÚ	Finanční účetnictví
JIM	Jednotné inkasní místo
JAKaŘM	Agenda jednotných a kontrolních řídicích mechanismů
MA	Manažerské účetnictví
OLZ	Optimalizace lidských zdrojů
OSS	Organizace státní správy
SSP	Sdružené sledovací položky
TOR	Správa tradičních zdrojů Celní správy ČR

SEZNAM OBRÁZKŮ

- Obr. 1.1: Tok nákladů v ABC systému (Glad, Becker, 1996)
- Obr. 1.2: Alokace primárních a podpůrných nákladů v systému ABC (Glad, Becker, 1994)
- Obr. 1.3: Možné členění druhů činností (Staněk, 2003)
- Obr. 1.4: Optimální počet aktivit v ABC systému (R. Kaplan a R. Cooper, 1998)
- Obr. 4.1: Průběh přiřazování nákladů k nákladovým objektům (vlastní zpracování)
- Obr. 4.2: Základní model implementace metody ABC/M v CS (vlastní zpracování)
- Obr. 4.3: Organigram CS (vlastní zpracování)
- Obr. 4.4: Hlavní procesy (vlastní zpracování)
- Obr. 4.5: Podpůrné procesy (vlastní zpracování)
- Obr. 4.6: Převedení podpůrných aktivit do hlavních (vlastní zpracování)
- Obr. 4.7: Obecné zobrazení transformace podpůrných aktivit (vlastní zpracování)

SEZNAM TABULEK

- Tab. 4.1: Dotazníkové šetření managementu CS (vlastní zpracování)
- Tab. 4.2: Korelační výpočet otázky 1 a 2 (vlastní zpracování)
- Tab. 4.3: Korelační výpočet otázky 1 až 7 (vlastní zpracování)
- Tab. 4.4: Statistické výpočty (vlastní zpracování)
- Tab. 4.5: Výtah účetních položek celního ředitelství tis. Kč. (vlastní zpracování)
- Tab. 4.6: Sdružení a třídění účetních položek dle jejich charakteru (vlastní zpracování)
- Tab. 4.7: Sdružené účetní položky včetně nákladového portfolia středisek (vlastní zpracování)
- Tab. 4.8: Nákladové aktivity (vlastní zpracování)
- Tab. 4.9: Nákladové aktivity – Rozdělení na hlavní a podpůrné (vlastní zpracování)
- Tab. 4.10: Sdružené účetní položky včetně nákladového portfolia ČR Brno s daty - (vlastní zpracování)
- Tab. 4.11: Přiřazení nepřímých nákladů I. - (vlastní zpracování)
- Tab. 4.12: Přiřazení nepřímých nákladů II. – (vlastní zpracování)
- Tab. 4.13: Přiřazení nepřímých nákladů III. – (vlastní zpracování)
- Tab. 4.14: Výpočet jednotlivých nákladů v hlavních aktivitách (vlastní zpracování)
- Tab. 4.15: Výpočet nákladových objektů pro 4 CÚ – (vlastní zpracování)

SEZNAM GRAFŮ

- Graf 4.1: Dotazníkové šetření managementu CS (vlastní zpracování)
- Graf 4.2: Současný stav řízení finančních prostředků (vlastní zpracování)
- Graf 4.3: Aktivní účast na řízení finančních prostředků (vlastní zpracování)
- Graf 4.4: Současný systém řízení – informace pro management (vlastní zpracování)
- Graf 4.5: Hodnocení nástroje na sledování nákladů (vlastní zpracování)
- Graf 4.6: Uživatelské prostředí pro sledování nákladů (vlastní zpracování)
- Graf 4.7: Metody řízení nákladů (vlastní zpracování)
- Graf 4.8: Přínos při změně řízení nákladů (vlastní zpracování)
- Graf 4.9: Důležitost při zavedení nové metody řízení (vlastní zpracování)
- Graf 4.10: Řízení financí (vlastní zpracování)
- Graf 4.11: Nástroje na řízení nákladů (vlastní zpracování)
- Graf 4.12: Informace pro TOP management – současný stav (vlastní zpracování)
- Graf 4.13: Znalosti jiných metod řízení (vlastní zpracování)
- Graf 4.14: Preference k vlastnostem IS – TOP management (vlastní zpracování)
- Graf 4.15: Řízení financí - Vyšší a TOP management (vlastní zpracování)
- Graf 4.16: Nástroje na řízení nákladů - Vyšší a TOP management (vlastní zpracování)
- Graf 4.17: Preference k vlastnostem IS – vrchní a TOP management (vlastní zpracování)

1 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

Dynamické změny, které působí na podnikatelské subjekty pohybující se v tržním prostředí, kladou v současnosti stále vyšší a vyšší nároky na jejich konkurenceschopnost. Dle Kislingerové (2007) není možné sledovat tuto dynamicky se rozvíjející oblast podnikatelských subjektů bez nastavení jednotných parametrů. K jasným parametrům pro společnosti a organizace patří jejich finanční situace. Finanční situace výrobních podniků a společností je důležitá pro management a především pro majitele. Je samozřejmostí, že pokud podnik nevytváří dobrý hospodářský výsledek (zisk), nemůže v tvrdé konkurenci obstát. Finanční situaci výrobních podniků můžeme nazvat disciplínou, která nám řeší v čase problematiku jak nakládat s finančními prostředky, abychom z nich v budoucnu získali co největší zisk. Finanční prostředky neboli finance nás provázejí v každé době a za každé situace. Jsou součástí jak soukromého života každého jednotlivce, tak i komerční sféry. Proto jsou finance předmětem, který má význam pro každého, neboť má svá pravidla. Tato pravidla jsou aplikovatelná bez nutnosti rozlišovat, v jaké formě podnikání budou použity, ať se již jedná o podnikatelskou sféru, nebo o organizace neprodukující žádný zisk.

Dosahování zisku je tedy pro komerční podniky a organizace základní činností, aby mohly existovat v konkurenčním prostředí. Můžeme však takto definovat organizace, které nemají za cíl dosahovat maximalizaci zisku? Položíme-li tuto problematiku do této roviny, musíme jednoznačně odpovědět, že tuto definici nelze plně uplatnit u státních a neziskových organizací. U takto definovaných organizací může být orientace především na úsporu nákladů.

Pro organizace tohoto typu je tedy důležité najít takový systém řízení nákladů, které bude možno efektivně vyhodnocovat a řídit. Systém sledování nákladů potom slouží nejen pro odhalování nehospodárnosti v organizacích, ale napomáhá při realizaci nápravných opatření. Zároveň může být pro tyto organizace i určitou formou zisku (eliminace nehospodárnosti).

1.1 Hodnotový přístup k řízení ve státní správě

Státní správa prodělala a neustále prodělává velké změny, které nastaly po vstupu ČR do EU. Nové požadavky přicházející z EU neustále nutí organizace státní správy zajímat se o vlastní efektivitu procesů. Nové podmínky neustále vyžadují zvyšování efektivnosti státních organizací tak, aby dokázaly plnit své funkce pro daňové poplatníky s minimálními náklady a úsilím. V dnešní době již známe pravidla a způsoby, jak dosáhnout požadovaného úspěchu. Víme, že je zapotřebí správně zvolená strategie, dobrá organizace a vytvoření motivačního systému. Celý tento proces představuje složitou rovnici s velkým množstvím vnitřních a vnějších proměnných. Například jako vnitřní proměnnou můžeme označit správné porozumění vlastním nákladům. Dosažení úspěchu je tedy úzce spjato s nedostatkem peněz a tudíž i s našimi náklady, ale vše má rovněž přímou vazbu i na softwarovou podporu. Neboť budeme-li se zabývat v organizaci řízením nákladů (např. podle koncepce ABC/M a její možné aplikace do reálného řízení) podle Petříka (2007), musíme počítat s tím, že se v celku jedná o velmi obsáhlou a komplikovanou problematiku, s možnou kombinací zejména s Manažerským účetnictvím. Můžeme zde tedy počítat i s vytvořením kompletního manažerského-organizačně řídicího systému MIS (Management Information System), neboť podle Vymětala, Dačikové a Váchové (2006) znalosti jsou základním pojmem každého informačního procesu. Mohou vzniknout odvozováním jak z informací, tak na základě posloupnosti určitých pravidel jako např. porovnávání informací, třídění, následné vyhodnocování a nakonec ověřování přímo v praxi.

Z obou definic můžeme tedy vyvodit, že bez podrobných znalostí a informací o dané problematice (které je možné zpracovávat informačními technologiemi) nebude možné dosáhnout přijatelného výsledku při měření daných hodnot.

Ke splnění požadavků občanů pro efektivní a hospodárné organizace státní správy (Celní správa ČR, Český statistický úřad, Česká obchodní inspekce, Policie ČR apod.) musí mít tyto organizace k dispozici nástroj, který jim jejich procesy a následnou nákladovost pomůže změřit. Jednou z možností pro eliminaci nehospodárnosti může být metoda ABC/M, kde celková koncepce ABC/M je úzce propojena s Management accounting (dále jen MA).

Pro pochopení celkové nákladové problematiky, je nutné seznámit se i se základními principy nákladů.

1.2 Základní diferenciacie nákladů

Sledování nákladů je dnes jednou z nejsledovanějších disciplín, které probíhají v organizacích a snižování nákladů je jednou z hlavních priorit každého managementu. Aby bylo možné přistoupit ke sledování nákladů, je nutno se obeznámit se s kalkulacemi nákladů a jejich základními principy. Následně jsou popsány nejpoužívanější kalkulace nákladů ve výrobních podnicích, které mohou být určitým způsobem prospěšné pro konstrukci sledování nákladů i v nevýrobních organizacích.

Základním členěním nákladů se zabývá Zbiral (2008), který uvádí, že „Náklad znamená, že něco obětujeme pro budoucí užitek, neboli koupíme nějaké zdroje. Většinou náklad představuje cenu pořízeného zdroje. Jedná se tedy o množství peněz, které jsme ochotni zaplatit pro budoucí prospěch. Je však potřeba podívat se blíže na náklady finančního a manažerského účetnictví.

Náklady vedené pomocí finančního účetnictví vykazují výrazné odlišnosti od manažerského účetnictví a to především v odpisech. Zbiral (2008) uvádí, že ve finančním účetnictví často nejsou evidovány náklady ve stejné výši. Některé náklady se objevují v jednom účetnictví, zatímco ve druhém je nenajdeme. Král (2002) podotýká, že náklady vyjadřují hodnotu, která představuje účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které souvisí s jeho ekonomickými aktivitami. Pod pojmem účelnost se rozumí odpovídající - racionální množství vynaložených zdrojů. Jedná se především o těsnou vazbu nákladů a výkonů. Z toho vyplývá, že v manažerském účetnictví se jedná především o náklady, které úzce souvisí s výkony a je možné je efektivně řídit.

1.2.1 Náklady jednicové a režijní

Dle přiřaditelnosti nákladů k výkonům dělíme náklady na jednicové a režijní. Jednicové náklady lze přímo přiřadit konkrétnímu výkonu, zatímco režijní nikoli. Režijní náklady jsou zúčtovány k výkonům na základě metod. Tyto metody pomocí určitého klíče stanovují, jaký podíl režijních nákladů připadá na daný výrobek.

1.2.2 Jednicové náklady

Podle Langa (2005) se jednicové náklady dělí do tří základních skupin:

- Výrobní materiál (jednicový)
- Mzdové výrobní náklady (jednicové mzdy)
- Zvláštní jednicové náklady

Zde platí, že musí existovat přímá souvislost mezi vyrobením jednoho výrobku a vynaložením nákladu na tento výrobek. Zároveň jednicový materiál obsahuje

všechny suroviny, pomocné a provozní látky a konstrukční celky, nakoupené díly a součástky, nedokončené a dokončené výrobky, které přímo nebo nepřímo vstupují do materiálové struktury výrobku. Jednicové mzdy jsou mzdové náklady, jejich vznik bezprostředně souvisí s tvorbou výkonu. Určuje se na základě různých metod evidence času. K jednicovým mzdám nelze přiřadit mzdy managementu a techniků.

Lang (2005) upozorňuje ještě na zvláštní jednicové náklady, které obsahují i jiné náklady. Tyto náklady musí být vždy možné přiřadit přímo (např. licence, patenty aj.), jinak nelze tento náklad považovat za náklad jednicový.

Větší podrobnost ve vedení těchto jednotlivých nákladů umožňuje přiřadit je přímo k danému výrobku. Způsob tohoto sledování nákladů však vyžaduje spoustu času a mnohdy nezanedbatelné náklady.

1.2.3 Režijní náklady

Režijní náklady můžeme klasifikovat rovněž jako náklady, které nelze přímo přiřadit na výkon. Režijní náklady se skládají např. z platů pro administrativu, marketingové pracovníky apod. Tyto náklady nejsou začleněny do jednicových nákladů a jsou to tedy náklady režijní, které můžeme rozdělit na výrobní, správní a odbytové režijní náklady.

Podle Hradeckého a Konečného (2003) výrobní režie zahrnují náklady vznikající ve výrobě, které se neváží k jednomu druhu výkonů. Tyto náklady vznikají v souvislosti s produkcí několika nebo všech výkonů, používaných jen pro jednu skupinu výrobků.

Výrobní režie obsahuje:

- Režijní materiál – především se jedná o materiál, který je spotřebováván ve výrobním procesu (materiál potřebný k opravám, hygienické, čisticí prostředky, ochranné pracovní pomůcky, školení, revize, odborná literatura apod.)
- energii ve výrobě – plyn, elektrická energie, voda
- Režijní mzdy – mzdy administrativních pracovníků, režijní mzdy pracovníků ve výrobním procesu, odměny (prémie, příplatky aj.)
- Náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění
- Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku využitého ve výrobě
- Náklady na výzkum a vývoj

Správní režie sestává z nákladů, které jsou potřebné pro řízení podniku. Jsou zde stejné nákladové druhy jako u výrobní režie.

Správní režie obsahuje:

- Náklady na řízení a správu podniku
- Režie podobně jako u nákladové režie
- Náklady na pojištění
- Poradenské služby a jiné

Odbytová režie zahrnuje režijní náklady, které jsou svázané s odbytem výrobků.

Odbytová režie obsahuje:

- Náklady na odbyt výrobků
- Náklady na skladování produktů
- Náklady na prodej
- Náklady na marketing apod.

Podle Krále (2002) se tedy jedná o náklady, které se nedají přímo přiřadit k výkonu. Musí být proto přiděleny k jednotce výkonu podle určitého klíče.

1.2.4 Přímé a nepřímé náklady

V teoretickém pojetí dělíme náklady na přímé a nepřímé.

- Přímé náklady se vážou na konkrétní druh výkonu.
- Nepřímé však mají vztah jen k jedinému druhu výkonu.

Usry a Hammer (1991) uvádějí, že za přímé náklady lze považovat náklady, které jsou přiřaditelné k výrobku. Čistým přímým nákladem, jenž lze bez obtíží přiřadit k výrobku, je přímý materiál (u mzdových nákladů je obtížné rozdělit tyto náklady na přímé a nepřímé, pokud pracovníci vykonávají mnoho různých činností).

1.2.5 Fixní náklady

Dle Zbírala (2008) jsou fixní náklady ty, jež setrvávají stejné v tzv. relevantním rozpětí využití kapacity. Nelze tvrdit, že zůstávají neměnné, ale pokud dojde ke změně využití kapacity, pak dojde i ke skokové změně fixních nákladů. Deakin s Maherem (1991) se vyjadřují k relevantnímu rozpětí ve smyslu, že se jedná o rozpětí výstupů, které mohou být vyrobeny bez fyzických změn v podniku.

1.2.6 Variabilní náklady

Variabilní náklady závisí na celkovém objemu výroby. Dělíme je na proporcionální, nad-proporcionální a pod-proporcionální náklady. U pod-proporcionálních nákladů jedná se o smíšené náklady, které obsahují fixní a variabilní složku.

Pokud náklady rostou a přitom se tempo výroby zpomaluje, jedná se o pod-proporcionální náklady (např. elektřina, údržba strojního vybavení apod.). Pokud je tomu naopak, jedná se o nad-proporcionální náklady (např. přesčasové mzdy apod.). Variabilní náklady závisí na objemu výroby. Fixní a variabilní náklady, resp. jejich kvantifikace je podle Krále (2002) základem progresivních postupů a metod rozpočtů vycházejících z nulového základu, Activity Based Management, tzv. dynamické kalkulace (využívající rozdělování nákladů na fixní a variabilní v typovém kalkulačním vzorci).

1.3 Kalkulační metody

Dle Popeska (2004) nákladové kalkulace v podniku mají za úkol stanovit vnitropodnikové ceny výkonů. Používají se především k sestavování rozpočtů, k jejich kontrole, analýze hospodárnosti, rentabilitě výrobků apod. Pomocí kalkulace je možné v písemné formě definovat stav jednotlivých položek nákladů a jejich součet na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je myšlena jako určitý výkon (výrobek, polotovár, práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou (ks, kg, m, h). (Synek, 2003)

Jednou z klíčových funkcí kalkulací je přiřazení režijních nákladů na jednotlivé výrobky, které se provádí nepřímo prostřednictvím přírážek nebo určitých klíčů. (Synek, 2003)

Problémem těchto přírážek je skrytý problém, který se týká nákladových kalkulací a to v nemožnosti najít jednoduchou převodní techniku, jejíž pomocí bychom byli schopni přiřadit režie ke kalkulační jednici podle příčinné souvislosti. Jinak řečeno, aby bylo možné přiřadit k jednotlivým výkonům přesný díl jejich režijních nákladů.

V manažerském účetnictví můžeme najít více metod nákladových kalkulací, které nám poskytují informace na základě výkonů. Synek (2003) dále uvádí: „Obecně platí, že kvalita a využitelnost kalkulací roste přiřítáním 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.“ Neboli metoda kalkulace umožní stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace mají spojitost s předmětem kalkulace. Neboli co se na nákladový objekt kalkuluje a jak je možné přiřadit náklady na kalkulační jednici. (Popesko, 2004)

Tradičně se kalkulační metody člení takto:

- Kalkulace dělením
- Prostá kalkulace dělením
- Stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením
- Kalkulace dělením s poměrovými čísly
- Kalkulace přírážkové
- Kalkulace ve sdružené výrobě
- Kalkulace zůstatková (odečítací) metoda
- Rozčítací metoda

- Metoda kvantitativní výtěže
- Kalkulace rozdílové; (Synek, 2003)

Tímto členěním je míněna tzv. absorpční kalkulační metoda. Hojně je dnes využívána i metoda variabilních nákladů tzv. neabsorpční kalkulační metoda.

1.3.1 Základní kalkulační metody:

Literatura popisuje dvě základní kalkulační metody:

- Kalkulace plných nákladů
- Kalkulace variabilních nákladů

Každá z obou kalkulačních metod používá jinou metodu pro stanovení nákladů. Následně budou oba způsoby kalkulování popsány.

1.3.2 Kalkulace plných nákladů

Král (2002) říká, že pokud aplikujeme kalkulační metodu plných nákladů, jsou alokovány fixní i variabilní náklady. To však přináší i určité úskalí, pokud budeme řešit dané úkoly mající těsný vztah k existující kapacitě.

Základní problém vzniká, když dojde ke změně objemu výroby a sortimentu, které byly naplánovány. Dochází zde k rozdílu skutečných a tzv. uznaných nákladů. Diferenciace, které jsou způsobeny změnou objemu výroby a sortimentu, jsou tabelovány společně s reálnými úsporami a náklady, které překročily stanovené limity. Pokud k této situaci dochází, je velmi složité roztrždit a přiřadit jednotlivé odchylky k daným atributům, které je způsobily. Pokud vyjádříme kalkulační metodu plných nákladů statisticky, tak se jedná o průměrnou hodnotu nákladů připadající na jednotku nákladu. Tato kalkulační metoda však platí jen v případě, že nedojde ke změně objemu výroby a sortimentu, ze kterého byl vzat základ pro výpočet.

1.3.3 Kalkulace dělením

Hradecký a Konečný (2003) popisují kalkulační metodu dělením jako kalkulační metodu plných nákladů. Znamená to, že náklady je možné jednoduše přiřadit k výrobkům na základě - náklady/počty kusů. Tuto metodu lze však aplikovat pouze u homogenních skupin výroby. Jedná se např. o těžbu nerostů, výrobu tepla apod. Toto jednoduché dělení lze použít i při počítání jednicových nákladů jako nástroje pro zjištění celkových nákladů.

1.3.4 Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalentními) čísly

Podle Hradeckého a Konečného (2003) se jedná o kalkulaci, která se používá v homogenní výrobě. Výrobky se mezi sebou odlišují jedním parametrem a jsou vyrobeny ze stejné suroviny. Aby bylo možné zjistit náklady, je použit některý rozlišující faktor, pomocí kterého je přepočítán počet jednic. Jedná se o přiřazení jiného koeficientu váhy, která připadne na jednotku různých výrobků. Výrobní režie se následně rozpočítají na vypočítanou jednici. Podle Langa (2005) můžeme pracovat se stupňovou kalkulací, kde základem jsou ekvivalenční čísla. Podstatou je využití různých ekvivalentních čísel pro odlišné skupiny nákladů. Materiálové náklady mohou být děleny poměrovým číslem, které vychází z hmotnosti výrobku, kdežto výrobní náklady jsou odvozeny z času, který je potřebný k provedení výrobku.

Jsou-li materiálové náklady závislé na hmotnosti, pak vypočítáme ekvivalenční číslo na základě hmotnosti, které obsahují jednotlivé výrobky. Pokud výroba výrobků je závislá na časovém zpracování, pak je ekvivalenční číslo vypočítáno z tohoto času. Toto pravidlo lze uplatnit i v jednostupňové kalkulaci.

1.3.5 Přírážková kalkulace

Hradecký a Konečný (2003) uvádějí, že přírážková kalkulace rovněž patří ke kalkulacím plných nákladů. Pro výrobu výrobků jsou používány různé druhy a množství materiálu. Navíc zde každý výrobek spotřebovává jinou jednotku času a má jinou výrobní technologii. Metoda je proto nejrozšířenější, neboť je nejvhodnější pro heterogenní výrobu. Režijní náklady jsou přiřazovány ke kalkulačním jednicím – výkonům. Samotné přiřazení obsahuje takovou částku nákladů, kterou výroba těchto kalkulačních jednic vyvolala. Režijní náklady jsou přičítány přímo na kalkulační jednice podle určených základů.

Lang (2005) doplňuje, že přírážkovou kalkulaci lze rozdělit na dva druhy, a to na souhrnnou a diferencovanou. Souhrnná přírážková kalkulace vyjadřuje přiřazení nepřímých nákladů souhrnně. Jedná se o stejný poměr jednicových a nepřímých nákladů za určitý časový úsek. Diferencovaná přírážková kalkulace vyjadřuje alokaci nepřímých nákladů s odkazem na vždy adekvátní nákladový druh. Naproti tomu Kavan (2002) kritizuje přírážkovou kalkulaci kvůli její malé vypovídací schopnosti, která vychází z rozvržení nákladů podle příliš malé základny. Řeší se zde problematika přesnosti, protože jen malá odchylka může způsobit značnou odchylku přírážky.

1.3.6 Kalkulace se sazbou za strojovou hodinu (minutu)

Lang (2005) uvádí, že u podniků kde se jedná především o automatizovanou výrobu, není použití jednicových mezd s jejich rozvrhovou základnou ideální. U automatizované výroby je použití kalkulace se sazbou za strojní hodinu daleko přesnější variantou, protože vychází z přírážkové kalkulace. V oblasti režijních nákladů, které se týkají výroby, připadá největší část na strojové náklady. Z tohoto důvodu je lepší kalkulovat náklady na strojní hodinu.

1.3.7 Zakázková kalkulace

Zakázková kalkulace rovněž představuje kalkulaci plných nákladů a slouží k zjišťování nákladů při malosériové a kusové výrobě. Podle Macíka (1999) je kalkulované množství určeno množstvím výrobků, které byly vyrobeny na základě jednoho výrobního příkazu.

Jedná se o celkové množství nákladů, které je možné zjistit až na základě dokončení kompletní zakázky, protože zakázková kalkulace nemá periodický tvar, tudíž nelze sledovat vyrobené množství v určitém časovém období. Náklady na jednotlivé zakázky jsou evidovány na samostatném analytickém účtu, který má podobu evidenčního a kalkulačního listu. Na tomto účtu jsou zachyceny přímé i režijní náklady, které jsou rozvrženy dle zvolené rozvrhové základny.

Výhodou této metody je její jednoduchost při zjišťování přímých nákladů, které jsou evidovány na daných zakázkových listech. Zakázková kalkulace není tedy jinou metodou kalkule, ale spíše jen jiný pohled na evidenci nákladů.

1.3.8 Kalkulace variabilních nákladů

Král (2002) uvádí, že pokud jsou přiřazeny na kalkulační jednici variabilní náklady, tak fixní náklady jsou srovnávány s rozdílem, který vznikne mezi kalkulací variabilních nákladů a cenou. Pro porovnání sledovaných výkonů je tato varianta dostatečně flexibilní a přesná, aby umožnila zjistit, kolik jednotlivé výkony vynášejí po odečtení variabilních nákladů. Má však určité limity a nehodí se pro kalkulaci u složité výroby. Kalkulace je spíše využitelná na nižších úrovních podniku, kde jsou fixní a variabilní náklady určeny vztahem k výkonům. Fibrová, Šoljáková a Wagner (2003) doplňují, že tato kalkule má rovněž využití, když je rozhodováno, zda výrobek zařadit do výroby či nikoliv, protože při zařazování do výroby není ještě počítáno s fixními náklady, které mohou být přiřazeny kterémukoliv z plánovaných výrobků.

1.4 Druhy řízení nákladů

Náklad nám nezbytně vzniká při koupi potřebných zdrojů jako např. výrobního materiálu, strojů apod., kdy musíme něco obětovat, abychom mohli dosáhnout prospěchu v budoucnu. Náklad nám v tomto případě představuje určitou možnost, jak to, co jsme obětovali, můžeme změřit. Náklad je něco, co pořizujeme dnes s úmyslem mít z toho prospěch v budoucnu.

V určitém smyslu je tato situace zvláštní v tom, že věci budoucí jsou zde pojímány jako abstraktní pojmy. Samozřejmě, že ne všechno se odehrává v abstraktních pojmech, neboť mnoho věcí můžeme přesně vypočítat nebo alespoň odhadnout a tím do určité míry i řídit náklady. Nejčastěji je náklad představován cenou, která je zdrojem pořízení. Náklad, který jsme obětovali, a to buď již zaplacením, nebo ještě nezaplacením k získání prospěchu do budoucna, je měřen množstvím peněz. Právě množství peněz a jejich měření je pro nás při řízení nákladů velmi důležité. Po výčtu druhů nákladů, jak již bylo zmíněno, můžeme přistoupit ke sledování a řízení nákladů. V další části se zaměříme na finanční a manažerské účetnictví.

1.4.1 Manažerské účetnictví

Dle Petříka (2007) se vznik Manažerského účetnictví datuje do 20. let minulého století. Vzniklo v USA především pro potřeby výrobních podniků. Potřeba vzniku Manažerského účetnictví je dána především tím, že tradiční finanční účetnictví nebylo schopno dobře reflektovat potřeby operativní manažerské kontroly a s tím související sledování (hodnocení) výkonnosti podniků.

Manažerské účetnictví bývá označováno jako ucelený soubor informací, který je určen především pro interní potřebu hospodářské jednotky. Hlavním záměrem je maximalizovat pravdivost informací, a proto má důvěrně interní charakter. MA není regulováno státem. O samotné struktuře a využití MA rozhoduje management ve vlastní pravomoci. Manažerské účetnictví je tedy vedle finančního účetnictví relativně samostatné.

1.4.2 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví představuje především v podmínkách tržní ekonomiky základní pramen informací o finanční situaci podniku. Úkolem finančního účetnictví (dále jen FÚ) je věrné a poctivé zobrazení majetku a závazků, nákladů a výnosů a výsledků hospodaření podniku. Zákon o účetnictví se vztahuje tedy pouze na finanční účetnictví, na rozdíl od manažerského účetnictví, které si může vybudovat management podle svých potřeb pro potřeby řízení. Oba systémy si však vzájemně poskytují informace, které mnohdy čerpají ze stejných zdrojů.

1.4.3 Základní rozdíly mezi Manažerským a Finančním účetnictvím

Šest základních rozdílů mezi manažerským a finančním účetnictvím:

- Použití: Manažerské účetnictví – interní, Finanční účetnictví – externí
- Určení: Manažerské účetnictví – maximalizace zisku, Finanční účetnictví – minimalizace daní
- Obsah: Manažerské účetnictví – analytické účty, Finanční účetnictví – syntetické účty
- Pravdivost: Manažerské účetnictví – maximální, Finanční účetnictví – princip opatrnosti
- Ceny: Manažerské účetnictví – Kalkulované, Finanční účetnictví – Reálné
- Úprava: Manažerské účetnictví – neregulované, Finanční účetnictví – regulované státem

Zde tedy můžeme vyzorovat základní podobu - formu nákladového účetnictví, kde tato forma je primárně zaměřená na výkony - produkty podniku.

Petřík (2005) dále uvádí, že nákladové účetnictví je již běžnou součástí moderně pojímaného anglosaského Manažerského účetnictví. Zde proto můžeme zařadit i novou inovativní techniku a koncepci ABC/M. V současnosti můžeme prostřednictvím Manažerského účetnictví získat informace o aktuální výkonnosti podniku s důrazem na budoucnost. Vytváří se zde i silná vazba na tvorbu peněžních toků (Cashflow). Můžeme zde rovněž sledovat zejména tvorbu celkové (budoucí) přidané hodnoty podniku, např. pomocí tzv. Hodnotového Managementu (Value Based Management).

Naproti tomu Kovanicová (1997) z praktického hlediska doporučuje si uvědomit, že větší část zpracovávaných informací a dat Manažerského účetnictví pochází z Finančního účetnictví. I když většinou tyto systémy od sebe nebývají přesně odděleny, tak spolu objektivně kooperují. Prioritním úkolem Manažerského účetnictví je tedy dosáhnout racionálně - efektivního manažerského rozhodnutí, které se vztahuje k daným problémům podniku na základě včasného dodání přesných a relevantních informací. Z tohoto důvodu je Manažerské účetnictví směřováno především na budoucnost, což je jeho prvořadým úkolem. Je nutno zdůraznit, že v dnešních konkurenčních podmínkách mohou dosáhnout rozvoje jen ty organizace, které pružně reagují na nové podmínky podnikání a v pravidelných intervalech se starají o vyhodnocování úrovně výkonnosti organizace.

Synek (2006) toto stanovisko podporuje, protože z určitého pohledu v podstatě existuje dvojí pojetí nákladů. V první řadě je to finanční (ekonomické) účetnictví (pro externí uživatele) a za druhé vnitropodnikové - manažerské účetnictví (pro manažery).

Duchoň (2007) toto hledisko dále rozšiřuje, kdy činnost podniku (z pohledu do budoucna) je soustředěna nejen na ekonomický, ale i na manažerský pohled na náklady. Otázkou je, zda očekávané náklady budou využity správně, je-li možné tyto náklady snížit, nebo jakými možnostmi při využití alternativních výrobních faktorů dosáhnout zvýšení zisku. Je proto zapotřebí zvolit určitou kombinaci výrobních faktorů, aby hodnota výrobních faktorů např. pro výrobu automobilů mohla být použita pro jiné výrobky nebo služby. V takovém případě mluvíme o nákladech, které jsou nazývány jako náklady alternativních možností neboli náklady obětovaných příležitostí.

V zásadě preferujeme určitý výrobní faktor (na úkor jiného), který nám přinese větší zisk v budoucnu. Nesmíme však zapomínat na sledování nákladů, abychom byli schopni dobře zvolit kombinaci výrobních faktorů, které nám mohou v budoucnu zajistit takový hospodářský výsledek, který potřebujeme. Zvolit můžeme různé postupy, avšak z hlediska manažerského je nejprogresivnější metoda ABC/ABM.

Dle Petříka (2005) je sice metoda ABC/ABM zaměřena hlavně na manažerskou koncepci, ale vycházíme z toho, že samotné náklady, které představují základní vstupy (jako jsou zdroje), můžeme najít i v tradičním Finančním účetnictví, kde v hlavní knize jsou seřazeny dle systematického uspořádání tzv. systematických účtů. Tyto účty jsou na rozdíl od Duchoně (2007) dále používány hlavně pro metodu ABC. Účty jsou transformovány do jednotlivých aktivit a následně potom dle vztahu k nákladovým objektům v návaznosti na procesy firmy. Rovnice ABC/M je rovnicí obecně základní, u níž platí, že celkové firemní náklady, které jsou v hlavní knize finančního účetnictví, se rovnají součtu všech rozdílných (přetransformovaných) nákladů, které jsou přiřazeny k jednotlivým nákladovým objektům.

1.5 Metoda ABC/ABM/ABB

Podnikové řízení, které je směřováno na vztah mezi náklady a výnosy vůči aktivitám (činnostem, procesům), je poměrně novějším tématem a je v odborných kruzích označováno v celku za nekonvenční metodu řízení nákladů oproti již zavedeným metodám.

Pojmy jako ABC - Activity Based Costing (kalkulace stojící na aktivitách / procesech), ABB - Activity Based Budgeting (rozpočtování stojící na aktivitách / procesech) popř. ABM - Activity Based Management (řízení orientované na náklady v procesech) můžeme poprvé vidět koncem dekády např. u R.Kaplana a R. Coopera (1998). Později potom v devadesátých letech minulého století se tento nový přístup postupně prosazuje i u mnoha velkých společností ve světě.

1.5.1 Metoda ABC

Keřkovský (2009) uvádí, že zavedení metody ABC při vhodné aplikaci dokáže být efektivní a racionální. To dále rozvíjí Pavelková a Knápková (2005) s tím, že metoda ABC/M opouští tradiční postupy nákladových systémů. Samostatně stanovuje příčinu velikosti nákladů a to tam, kde přesně vnikají, neboli co je příčinou vzniku těchto nákladů. Základní skutečností (na rozdíl od tradičních nákladových systémů) je, že metoda ABC/M přináší do vztahu, který je mezi náklady a produkty, nový prvek a tím je aktivita. V podstatě se jedná o takové aktivity - příčiny, které jsou zodpovědné za spotřebu zdrojů. Navíc Petřík (2007) doplňuje, že dalším podstatným prvkem v ABC/M jsou nákladové objekty. Tyto objekty mohou mít podobu produktů, středisek, zákazníků a jiných organizačních celků, u nichž budeme sledovat náklady, které spotřebovávají aktivity a kde tyto aktivity spotřebovávají zdroje. To zpětně opět potvrzuje Pavelková a Knápková (2005), že pokud provedeme rozbor podnikových procesů a aktivit, tak můžeme na základě takto zpracované analýzy určit vztahové příčiny mezi aktivitami a nákladovými objekty. Takto se dá následně vyjádřit vztah mezi spotřebou zdrojů aktivitami na straně jedné a spotřebou zdrojů nákladovými objekty na opačné straně. V podstatě se jedná o vyjádření příčinné souvislosti mezi spotřebovávanými zdroji a nákladovými objekty. Baker (1998) doplňuje, že Activity Based Costing je metodologie, která alokuje náklady a měří výkon činností a nákladových objektů. Náklady jsou přiřazeny k aktivitám a aktivity jsou následně přiřazeny k nákladovému objektu na základě jejich činností. ABC uznává příčinné vztahy nákladových činností.

Metoda ABC se sice zabývá posuzováním všech aktivit společnosti, ale především klade důraz na podnikové režie. Je zde oproti jiným kalkulačním metodám daleko větší obsah zdrojů, o které se metoda opírá.

Jakubíková (2008) doplňuje, že metoda ABC pomáhá identifikovat prvky určité skupiny, které jsou důležité pro celkové podnikání, to znamená zaměřit se na produkty, které společnosti přinesou co největší zisk nebo ty co přinášejí malý zisk. Proto má metoda ABC význam hlavně tam, kde je alokován objemný soubor určitých prvků. Zde je nutné přesně identifikovat ty prvky, jež mohou být z objemu produkce minimální, ale přitom mají velký vliv na ziskovost firmy a naopak, detekovat tu skupinu prvků, co mají na ziskovost firmy minimální vliv, protože z hlediska výroby nejsou objemné.

Je však nutné mít na zřeteli, že metoda ABC je jen jedna z metod, pomocí které je možné alokovat nepřímé náklady s tím že, metoda není primárně zaměřena na snižování výrobních nákladů. Důležité však je, že usnadňuje managementu provádět kvalifikované rozhodnutí, jelikož v řízení a rozhodování jsou nejdůležitější především informace. Ten, kdo k nim má přístup, získává důležitou výhodu nad konkurencí. Metoda ABC právě tyto informace poskytuje.

1.5.2 Metoda procesní kalkulace (ABC)

Podle Usury a Hammera (1991) lze hovořit o kalkulaci podle aktivit, když bude použit jeden nebo několik faktorů, které nejsou závislé na objemu produkce, z hlediska alokování režijních nákladů. K tomuto účelu slouží tzv. cost drivers. Cost driver je daná rozvrhová základna, která je používána pro procesní kalkulaci. Jedná se o činnost, která vyvolává nebo přímo ovlivňuje náklady. Šoljaková (2003) definuje cost drivers jako vztahovou veličinu.

U tradičních kalkulačních metod nejsou identifikovány náklady ve vztahu k jednotlivým aktivitám, ale jsou alokovány dle základů, které vyjadřují danou hladinu úrovně produkce. ABC naproti tomu přiřazuje režijní náklady interním událostem – aktivitám. Proto Esenbach (2004) klade důraz na oblast režijních nákladů, které jsou nejdůležitější při zkoumání procesní kalkulace.

Základní atributy pro implementaci ABC:

- Stanovení hlavních aktivit v podniku
- Stanovení cost drivers

Podle Petříka (2005) jsou celkové náklady alokovány do samostatných aktivit, jež mohou být něco jako standardní nákladová střediska. Protože nákladová střediska mají často podobnou strukturu jako organizační struktura, tak samostatné aktivity lépe vystihují realitu podniku z hlediska procesů a činností podniku.

1.5.3 Cost drivers

Podle Šišky (2007) lze rozdělit cost drivers na dvě základní skupiny RCD a ACD:

- RCD - vztahové veličiny zdrojů jsou rozvrhovými základnami pro přidělení zdrojových nákladů z příslušného cash pool na aktivity.
- ACD - vztahové veličiny aktivit slouží pro rozvržení nákladů daných aktivit k nákladovým objektům.

Petřík (2005) shrnuje náklady přímo do středisek, kde jsou rozděleny dle základny a tím je vytvořen náklad na aktivitu. Následně potom podle jednotlivých operací, které jsou potřeba na nákladový objekt, přerozdělíme náklady alokované ve středisku.

Důležitou součástí aktivit je jejich počet. Stanovení počtu aktivit je klíčovou částí metody ABC. Poněvadž čím více aktivit, tím nákladnější bude udržování metody. Pro střední podniky je podle Staňka (2003) optimální počet 20 až 50 aktivit. Podle výzkumné práce Kašpara (2005) ze 42 sledovaných českých podniků používá ABC osm podniků. Pouze dva z nich definují více než 60 aktivit, dva definují mezi 20 a 60, dva podniky 11 až 20 aktivit a dva dokonce 5 až 10 aktivit. Z daného výzkumu je patrné, že polovina podniků uvedla 20 aktivit a méně. Nelze však přesně určit zda za nižším počtem uvedených aktivit je velikost podniku, nebo podniky používají kombinovaný způsob zjišťování nákladů. Podniky mohou tedy pro část nákladů požit metodu ABC a na druhou část, některé jiné kalkulace.

1.6 Modely ABC

Popesko (2004) uvádí, že ABC systém může být implementován v široké škále forem apod. Zcela zásadním je zejména rozhodnutí, zda bude ABC provedeno pouze formou jednorázového modelu, nebo zda bude zavedeno jako operativní nástroj podpory podnikového řízení. Staněk (2003) z tohoto pohledu klasifikuje ABC systémy na tzv. strategické a operativní.

1.6.1 Strategický model ABC

Strategický model je již podle svého názvu zaměřen na strategické rozhodování. Jedná se tedy zejména o rozhodování dlouhodobé, např. rozhodnutí týkajících se jednotlivých segmentů výrobků či trhu, cenová rozhodování v různých fázích životního cyklu výrobku, pro volbu prodejních kanálů, rozhodnutí o redesignu výrobků, rozhodování o investicích, o outsourcingu apod. Při tvorbě strategického modelu je zpravidla sestaven relativně jednoduchý ABC model s nižším počtem aktivit, kterému jsou jednorázově přiřazeny náklady určitého delšího časového úseku (např. jednoho roku).

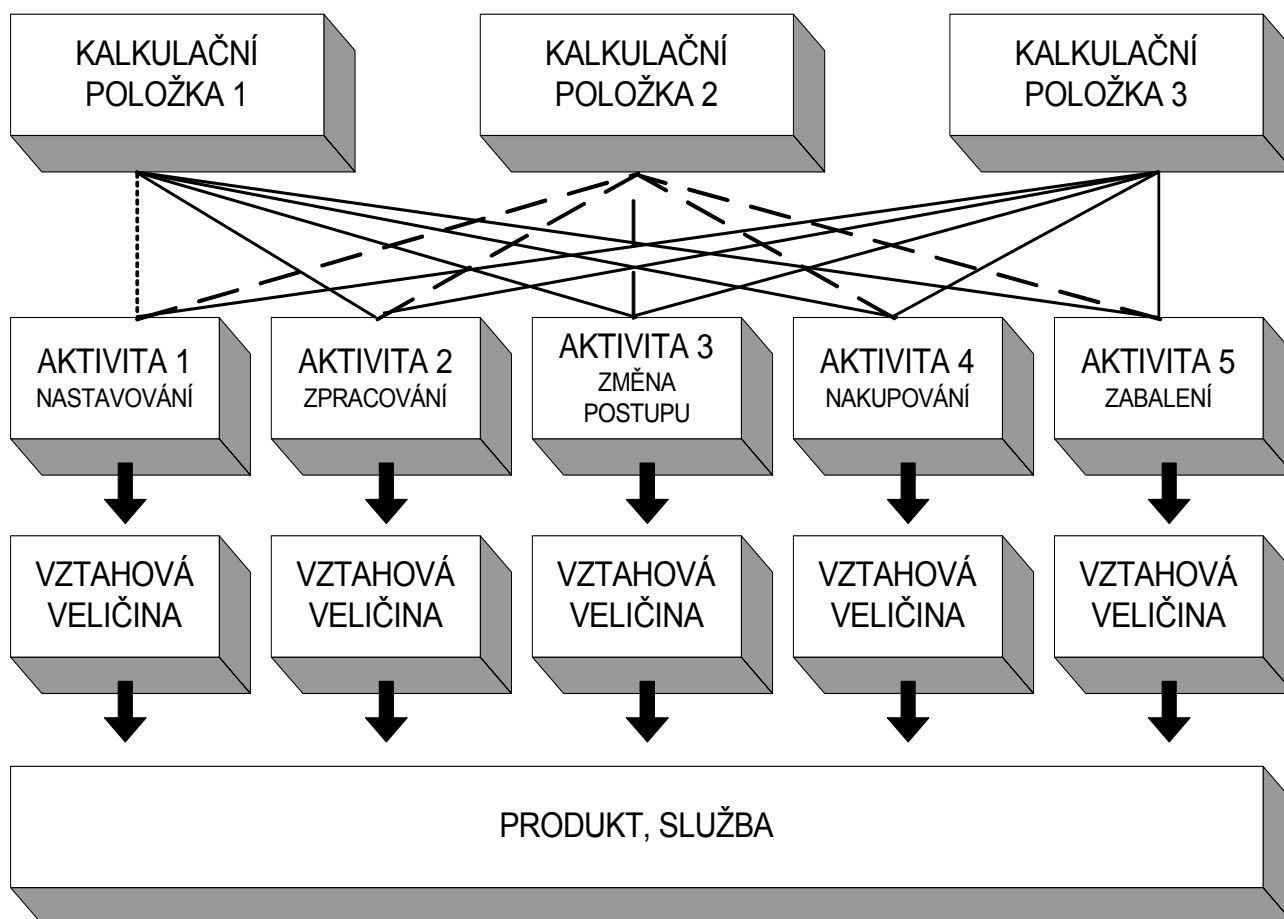
1.6.2 Operativní model ABC

Operativní model či lépe systém je v podstatě strategickým modelem převedeným do operativní podoby. Slouží ke krátkodobému rozhodování zaměřenému na reengineering procesů, na zjednodušování výkonu aktivit, řízení kvality, hodnocení provozní výkonnosti nebo zvýšení přidané hodnoty. Základním rozdílem oproti strategickému modelu je periodické protékání dat v operativním ABC systému tzn., že hodnoty nákladů aktivit, míry výkonu aktivit a dalších veličin jsou operativně aktualizovány v týdenní, denní nebo okamžité frekvenci.

1.6.3 Taktický model ABC

Někteří autoři popisují tuto problematiku ještě komplexněji. Model strategický a operativní rozšiřují o taktický - ABC model (Petřík 2007). To samozřejmě není novinka, neboť již dříve to bylo publikováno v odborných pracích (R. Kaplan a R. Cooper, 1998), (Cokins 2003). Popesko (2004) dodává, že díky účelu svého využití je operativní ABC systém také detailnější v počtu aktivit, struktuře vztahových veličin a dalších charakteristik. Na rozdíl od strategického modelu totiž neslouží hrubému posouzení výkonnosti základních podnikatelských elementů, ale detailní analýze prováděných činností a aktivit.

Hicks (1999) uvádí, že i malé a střední podniky jsou vhodnými kandidáty na zavedení tohoto konceptu.



Obr. 1.1: Tok nákladů v ABC systému (Glad, Becker, 1994)

1.6.4 Definování aktivit

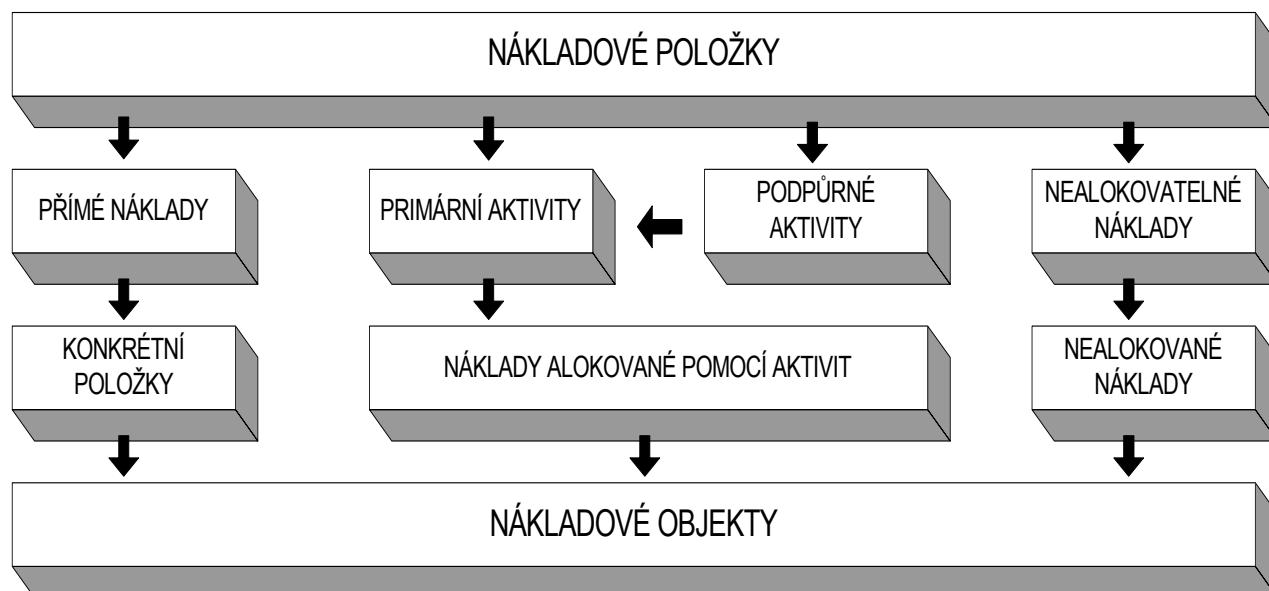
Samotné aktivity lze ještě obecně definovat jako aktivity, které přidávají hodnotu a které hodnotu nepřidávají. Popesko (2004) doplňuje, že aktivity, které přidávají produktu nebo službě něco navíc, jsou ty, za které je zákazník ochoten si připlatit. Aktivity, jež žádnou hodnotu nepřidávají, přinášejí jen náklady a časové ztráty. Z pohledu zákazníka v podstatě nepřidávají žádnou hodnotu produktu nebo službě, za kterou by on byl ochoten zaplatit.

Aktivity jsou při tom nedílnou součástí podnikových procesů, které definujeme jako organizované skupiny vzájemně propojených činností, které společně vytvářejí výsledky mající hodnotu pro zákazníky. Aktivity, které nepřidávají žádnou hodnotu z pohledu zákazníka, jsou v podniku prováděny pro interní potřeby. Slouží k podpoře primárních aktivit, tedy těch, které hodnotu z pohledu zákazníka přidávají. 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.

1.6.5 Rozdělení nákladů pro potřeby ABC

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 skutečnost, 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 alokované skrz aktivity. Je to část režijních nákladů, u kterých lze definovat příčinnou souvislost mezi jejich spotřebou a nákladovými objekty. Třetí skupinu nákladů tvoří nealokované náklady. Je to malá část režijních nákladů, které je obtížné přiřadit k nějaké specifické aktivitě.



Obr. 1.2: Alokace primárních a podpůrných nákladů v systému ABC (Glad, Becker, 1994)

Synek (2006) uvádí: „Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednicí je určitý výkon (výrobek, polotovár, 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.

Vedení organizace potřebuje mít celkové informace o nákladech. Náklady se vyskytují ve všech fázích procesů organizace. Na základě tohoto odůvodnění přichází změna pohledu, která se týká kalkulační jednice, jakož to výstupu nákladové kalkulace a tím z kalkulační jednice dostáváme nákladový objekt.

Multiplicita nákladových objektů a víceúrovňový pohled by měly být základními charakteristikami moderních nákladových systémů. (Porter, 1994)

Glad a Becker (1994) definují v ABC systému nákladový objekt jako výstup primárních procesů. Pro definici procesů vycházejí z Porterova (1994) hodnotového řetězce, který se pro účely ABC modelu jeví jako vyhovující. Je zde definováno pět primárních procesů (tj. vstupní logistika, provoz resp. výroba, výstupní logistika, marketing a prodej, servis a služby).

1.6.6 Přínosy metody ABC

Abychom mohli plnohodnotně využít tuto moderní metodu ABC/M, je zapotřebí nejenom porozumět její podstatě a metodám, ale především celkové problematice. Vhodným aplikováním dané metody může být tato koncepce velkým přínosem pro moderní ekonomicko-finanční hodnotové řízení v oblasti znalostí pro firmy a organizace. Aby firma nebo organizace mohla dosahovat očekávaných cílů, musí odněkud získávat peníze a ty potom spravovat. Cíle jsou u každé firmy definovány jinak. Rozdílné budou u firmy obchodní, výrobní, státní nebo veřejné organizace. Každá z těchto organizací se snaží být úspěšná a tato úspěšnost bývá vyjadřována rozličnými formami, jejichž měřítkem jsou peníze. U někoho to může být dodržením daného rozpočtu, poskytnutím kvalitnějších služeb za stejnou částku nebo ušetřením za stejné služby nebo finanční zhodnocení.

Activity Based Costing je prezentována jako kalkulace nákladů na činnosti, kde způsob řízení je orientován na podnikové procesy. Kraftová (2002) upřesňuje, že se jedná především o kalkulaci nepřímých nákladů ve vztahu k činnostem. Metoda ABC je schopna ukázat, kde v organizaci vznikají největší hodnoty s nejmenšími vstupy. Zároveň podává managementu důležité informace o spotřebovaných zdrojích, které probíhají v procesech. Metoda ABC sice neměří přímo procesy, ale používá veličiny, které v podniku probíhají a kde bez nich není možné vykonávat tyto určité druhy procesů. Jedná se především o to, abychom byli schopni podle těchto veličin určovat náklady na procesy. Při aplikaci metody ABC nebo pokud je již metoda integrována, mohou být vstupy a výstupy navázány na měření nebo vyhodnocování.

Pokud chceme tedy pravidelně sledovat a vyhodnocovat aktivity podniku podle ABC, musíme vytvořit a stimulovat odpovídající části systému tak, aby nově vzniklá agenda příliš nezatěžovala zaměstnance. Na takto vzniklé platformě potom můžeme získávat přesné informace pro potřeby řízení nákladů.

1.6.7 Uživatelé výstupů

Hlavní skupinou uživatelů, kterým jsou poskytovány výsledné informace na základě metody ABC je vrcholový management podniku. Pro střední management jsou určeny dílčí výstupy a informace, se kterými prakticky pracují již při zpracovávání primárních informací.

Aby měla metoda ABC smysl, je potřeba informace v pravidelných intervalech zpracovávat, poskytovat je managementu a vytvářet tak podporu pro jeho rozhodování.

V malých firmách je sice možno používat pro metodu tabulkové procesy, ale pro větší organizace to není nejvhodnější volba. Je lepší využít vhodné softwarové nástroje, které umožní v rámci celého systému zpřístupnit informace pro další uživatele např. jen formou prohlížení.

Aby byl efekt z aplikace metody Activity Based Costing maximální, musí podnik začít myslet v intencích metody ABC a oprostit se od tradičních přístupů řízení, které dodávají omezený počet informací. Několik pohledů na metodu ABC tedy přináší základní platformu, na které je možné dále stavět jednotlivé prvky metody, které lze využít i ve státní správě.

Jako každá organizace tak i státní správa sestává z procesů. Pro lepší konstrukci a možnou aplikaci metody ABC je potřebná orientace i v procesech a procesním řízení.

1.7 Proces

Popesko (2004) definuje dnešní ekonomiku a řízení organizace, jako systém, který je orientován na zákazníka a tomu odpovídá i přizpůsobení všech podnikových procesů. Z širšího pohledu se jedná o změnu procesní struktury podniku. U podniku jehož orientace byla zacílena především na výrobu produktů, nastává změna, která zaměřuje své úsilí na uspokojení potřeb zákazníků. Samotná výroba produktů se stává pouze částí procesu, který směřuje k uspokojení potřeb zákazníků. Takto orientovaná organizace přichází do situace, která má rozhodující vliv na změnu nákladové kalkulace.

Staněk (2003) popisuje proces jako sled opakovaných činností, který má svůj začátek a konec, neboli každý proces má své konkrétní vstupy a konkrétní výstupy. Proces vede buď přímo či nepřímo k dosažení konečné hodnoty pro zákazníka. Základním rozdělením procesů je tedy rozlišení na procesy hlavní a podpůrné. Hlavní vedou k přidávání hodnoty pro zákazníka a podpůrné podporují procesy hlavní.

Podle Tůmy (2009) je možné proces definovat jako transformaci vstupů do konečného produktu prostřednictvím aktivit přidávajících tomuto produktu hodnotu, za kterou zákazník zaplatí. Jinak řečeno proces:

- je určitý sled činností, které musí být vykonávány s určitou pravidelností, aby bylo možné dosáhnout stanoveného cíle,
- má přesně vymezen začátek a konec,
- je určitá posloupnost činností, které přemění pomocí zdrojů vstupy na výstupy.

Proces je možné jednoduše vystihnout jako činnosti, které se v určité posloupnosti opakují a vytváří tak přidanou hodnotu. Jedná se o alokaci zdrojů na straně vstupu, které se transformují do přidané hodnoty na výstupu. Výstup představuje určitý produkt nebo služba. Každý proces se skládá ze subprocesů, které se mohou skládat z několika úrovní. V podstatě záleží na složitosti činností, které jsou v organizaci vykonávány. Toto členění je důležité z hlediska sledování efektivity činností - aktivit.

Aby bylo možné zajistit sledování jednotlivých aktivit, je potřeba procesy rozdělit. V podstatě se procesy dají rozdělit na dvě skupiny. První skupinu tvoří hlavní procesy a druhou podpůrné procesy. Hlavní procesy v organizaci mají klíčovou úlohu v podobě nosných atributů přidané hodnoty pro zákazníka. Podpůrné procesy podporují hlavní procesy.

Především jde o informace a údaje, které probíhají v podnikových procesech. Podnikové procesy zahrnují jednotlivé pracovní činnosti, které probíhají v podniku.

Při bližším pohledu se většinou jedná o procesy výrobní, expediční, obchodní apod., které běží napříč firmou. Zjišťování procesů v organizaci není jednoduchou záležitostí, a proto je nutné, aby bylo jasně definováno základní poslání a činnosti organizace. Aby mohla organizace dobře fungovat je potřebné popsat všechny procesy, provést analýzu a na základě této analýzy vyhodnotit jejich případnou efektivitu. Následně odstranit nedostatky a případné duplicity procesů.

Pokud budeme určovat strukturu podnikových procesů, bude je potřeba rozdělit na hlavní a podpůrné procesy.

Toto rozdělení je v podstatě základní dělení, neboť můžeme ještě oddělit od podpůrných procesů procesy řídicí.

Hlavní procesy jsou většinou primární aktivity organizace - výroba, vyřizování zakázek, expedice produktů apod.

Podpůrné procesy jsou ty, které podporují hlavní procesy – financování, firemní doprava, údržba, vyřizování objednávek apod.

1.7.1 Procesní řízení

Procesní řízení je možno popsat i jako životní cyklus podnikání, který směřuje k určitým formám změny firemní kultury. Samotné zlepšování firemní konkurenceschopnosti na bázi intuice v současném konkurenčním prostředí přestává stačit. Procesní řízení představuje novou dimenzi celkového řízení organizace a její konkurenceschopnosti. Procesní řízení rovněž klade důraz na celkovou komplexnost zahrnující:

- Strategii
- Procesy
- Zdroje

V tomto úhlu pohledu má procesní řízení přednost před organizační strukturou. Následkem toho dochází k transformaci řídicích struktur, která vede k týmové spolupráci a tedy k vyšší efektivitě.

To vše se však neobejde bez podpory managementu a celkové proměny firemní kultury, jenž povede k osobní zodpovědnosti jednotlivých pracovníků.

Horák (2001) tento pohled rozšiřuje a uvádí, že procesní přístup není zaměřen pouze na výsledky, ale i na příčiny. Pokud jsou v organizaci špatné výsledky, příčinou mohou být špatně nastavené procesy, které je nutné nejen sledovat, ale i aktualizovat. Aktualizaci procesů lze postavit do dvou základních rovin. V první rovině máme procesy, které jsou aktualizovány postupně a ve druhé jsou procesy, které je nutné změnit radikálně. Takto postavené sledování a řízení procesu může

být jedním z pilířů konkurenceschopnosti, který zajistí organizaci růst efektivity a produktivity.

Je však potřeba prosadit procesní řízení nejen jako dobrý nápad, ale jako součást firemní kultury. Management musí jednoznačně podporovat zavedení a dodržování zásad, které procesní řízení vyžaduje. To vše může být zúročeno především v době recese ekonomiky, kdy dobře nastavené procesy a jejich řízení pomáhají lépe odolávat krizi v nepříznivém ekonomickém období.

Podle Dvořáčka (2005) procesní řízení od základu mění pohled na řízení nákladů. Zobrazuje náklady, které se vztahují k jednotlivým výkonům a k řízení hospodárnosti. Zároveň identifikuje ty procesy, které jsou méně ziskové a zároveň ty, na kterých má firma největší zisk. To vše je úzce propojeno se zákazníkem, neboť náklady je potřeba navázat na výkony. Metoda ABC poskytuje jiný pohled na finanční stav společnosti než tomu je u klasických kalkulačních metod. Zároveň poskytuje možnost vedení společnosti rozpoznat, které aktivity mají přidanou hodnotu a které ji nemají. Usnadňuje zlepšit kontrolu v oblasti řízení nákladů, růstu produktivity a zvyšování zisku. Kraftová (2002) klade především důraz na přesné přiřazení nepřímých nákladů na jednotlivé činnosti. To umožní ve firmě sledovat, kde může dosáhnout nejvyšších hodnot s minimálními vstupy.

Dvořáček (2005) dodává, že metoda ABC se skládá z těchto kroků:

- Identifikace produktů nebo činností, které budou zkoumány.
- Určení všech zdrojů a procesů, které jsou nezbytné pro vytváření produktu nebo zabezpečení činností.
- Určení ovladačů nákladů pro každý zdroj.
- Pro každý proces a zdroj shromáždění údajů o nákladech a spotřebě času.
- Použití údajů pro kalkulaci veškerých nákladů na produkt nebo činnost.

1.7.2 Statický a dynamický model ABC

Při konstrukci modelu ABC se můžeme vydat dvojí cestou. Prvním případem je to cesta statického modelu (případ disertační práce) ABC a druhým případem je dynamický model ABC. Základní rozdíly jsou především ve frekvenci zobrazování aktuálních dat a finanční náročnosti.

Statický model nepotřebuje ke své existenci zpracování procesů a procesního řízení, čímž dosáhne podstatně nižších finančních nákladů. Nevýhodou je však omezená frekvenční schopnost interpretace výstupních dat. Ty jsou dány ručním zpracováním vstupních dat.

Dynamický model, který pracuje na softwarových platformách, je schopen interpretovat výsledky prakticky on line. Jeho cena je však velmi vysoká a navíc je podmíněna zpracováním procesů, jež přinášejí další náklady.

1.8 Etapy tvorby modelu ABC

Podle Staňka (2003) celý postup při tvorbě modelu můžeme rozčlenit přibližně do pěti základních etap. Jednotlivé etapy nemají stanovené pevné pořadí, ale mohou se měnit.

První etapa:

Úprava účetních dat – účetní data nejsou zpravidla ve vhodné formě, která by se dala použít přímo pro dosažení co nejpřesnějšího rozdělení skutečných nákladů, pro potřeby ABC.

Druhá etapa:

Návrh aktivit – pro potřeby modelu ABC potřebujeme jiný úhel pohledu. Potřebujeme zjistit především příčiny vzniku a velikosti nákladů. Na to je vhodné použít prvky procesního řízení, podle nichž rozdělíme organizaci nikoliv na střediska, ale na procesy. To znamená, že zjistíme přesně, co organizace vykonává, neboli jaké jsou její aktivity.

Třetí etapa:

Ocenění aktivit – v této etapě se pokoušíme najít všechny příčiny spotřeby zdrojů, které vstupují do jednotlivých aktivit. Všechny náklady organizace jsou dekomponovány a následně přiřazeny k jednotlivým aktivitám – činnostem.

Čtvrtá etapa:

Definování nákladových objektů – jedná se o určení směru, kam budou naše kalkulace nákladů směřovat. Co chceme ocenit, kde chceme sledovat náklady nebo zisk. Čtvrtá etapa může být definována i samostatně. Není tedy nutné čekat, až bude zpracována třetí etapa.

Pátá etapa:

Ocenění nákladových objektů – zde určujeme jednotlivé příčiny spotřeby, které patří k činnostem s vazbou na konkrétní nákladové objekty. Jedná se o přesměrování nákladů z činností na nákladové objekty, které byly definovány ve čtvrté etapě.

Tento postup etap není neměnný, ale je možné posloupnost některých etap i přeskokovat nebo připravovat souběžně. Jelikož každá organizace má svou individuální specifikaci, bude mnohdy nutné jednotlivé etapy přizpůsobit možnostem organizace. Tím můžeme při implementaci metody ABC uspořit nejen čas, ale i náklady.

1.8.1 Etapa první – úprava účetních dat

Staněk (2003) vidí za úpravou účetních dat především převedení účetních dat do podoby, která bude vyhovovat potřebám metody ABC. Rámcově se jedná o

eliminaci nepřesností - nákladů, které nám poskytuje finanční a daňové účetnictví vzhledem k vytvářenému modelu sledování nákladů nákladových objektů.

Podle Popeska (2009) jde o náklady, které jsou v účetnictví především z důvodu úprav, ke kterým ve finančním a daňovém účetnictví dochází (kurzové rozdíly, dary, pokuty, penále). Jelikož určitá část těchto položek nákladů nemá přímý vztah k vykonávaným aktivitám, je tedy velmi těžké tyto náklady přiřadit k jednotlivým aktivitám. Pokud tyto položky budou zahrnuty do metody, může zde dojít k systémovému zkreslení sledovaných údajů.

Pokud je vyřešena problematika nestandardních finančních a účetních položek, je vhodné přejít k ekonomické úpravě nákladů. Zde je potřeba rozlišit náklady – skutečné náklady, které můžeme přiřadit k výnosům od nákladů, které jsou ve skutečnosti investicemi (např. reklama, podpora prodeje, školení – vzdělávání). Investice se chovají samozřejmě jinak než běžné náklady. Investice jsou dlouhodobějšího charakteru. Především je můžeme odepisovat více let. Tímto nám do systému vstupují v zásadě jinak a jejich přiřazování k jednotlivým nákladovým objektům bude mít jiný charakter.

Odpisy

Důležitou kapitolou pro zavedení metody ABC jsou odpisy. Odepisovat majetek můžeme podle účetních odpisů a to zrychleně nebo zpomaleně. Při zrychleném odepisování sice majetek odepíšeme rychle, ale to nám může způsobit v prvních letech vyšší výdaje na nákladový objekt a přitom majetek ještě můžeme dále používat (stroje, přístroje apod...). Po odepsání majetku nám však v následných letech náklady rychle klesnou a bude nám docházet tímto způsobem ke zkreslení nákladů na nákladové objekty.

Podle Popeska (2009) zde dochází k vytváření negativních dopadů účetních odpisů na oceňování výkonů a činností organizace. Zde totiž dochází k opravdovému spotřebování zdrojů, nikoliv však podle účetnictví.

V závěrečném součtu však musíme sami rozhodnout, které náklady jsou vzhledem k modelu ABC korektní pro začlenění a které nikoliv.

1.8.2 Etapa druhá – návrh aktivit

Ve druhé etapě bude následovat definice aktivit. Množství definovaných aktivit většinou záleží na mnoha aspektech. Je potřeba znát velikost organizace, jaké má zdroje, vyspělost informačních technologií, personální zdroje a finanční možnosti. Správnou definici aktivit potřebujeme, abychom mohli správně určit nákladové objekty, které budeme v systému ABC sledovat.

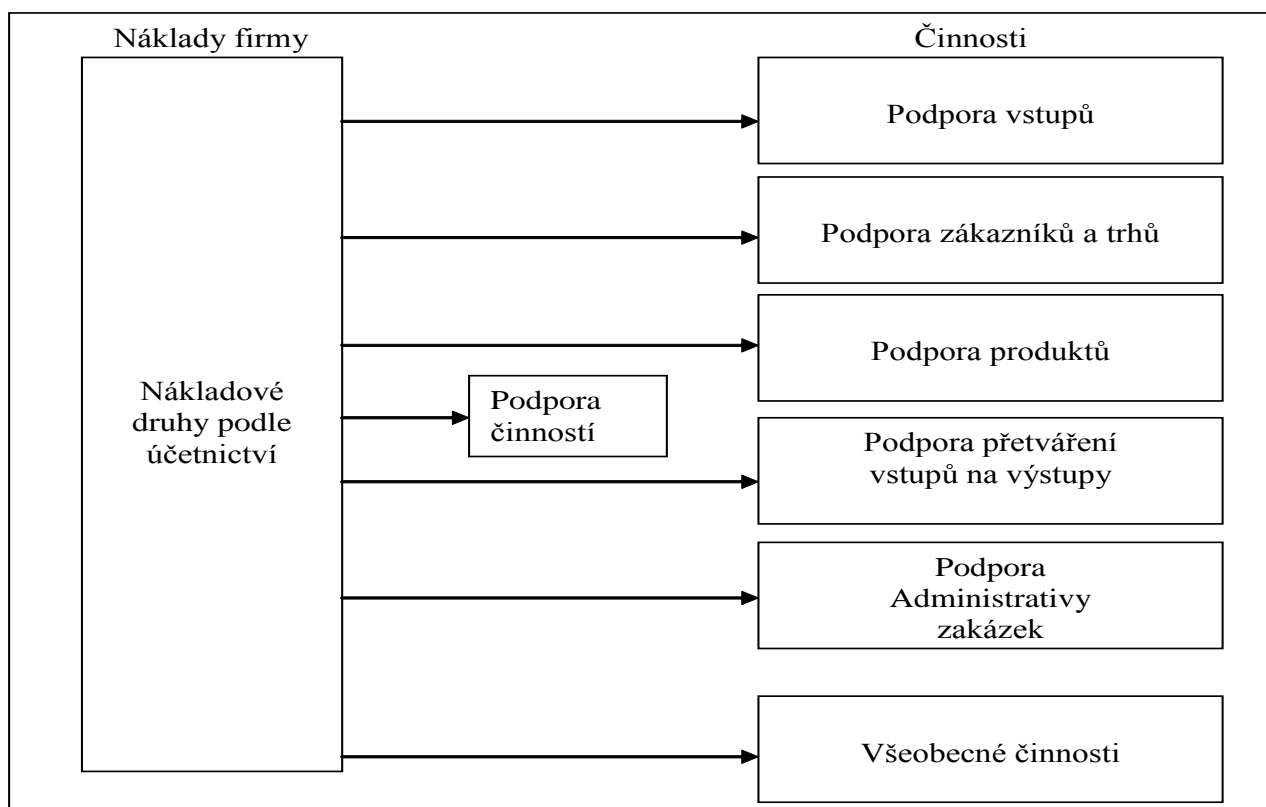
Samotné aktivity můžeme identifikovat na základě skutečně vykonávaných pracovních úkonů, které probíhají v organizaci. Zpravidla víme, že kompletní

struktura pracovních pozic je obsažena v organizační struktuře. Pokud provedeme podrobnou analýzu, zpravidla dosáhneme základní vodítka pro stanovení aktivit. Dalším krokem zkoumání může být analýza pracovišť a osobních nákladů. Zde je potřeba zjistit veškeré atributy nákladů, které se vztahují k pracovníkům. Pokud jsou provedeny všechny tyto postupné kroky, můžeme přistoupit k sestavení základní struktury aktivit. K upřesnění základní struktury můžeme využít dotazníkovou formu nebo přímých pohovorů s jednotlivými pracovníky, které budou směřovány na jejich obsah a náplň práce. To vše potom bude využito k vygenerování příslušných aktivit.

Samotné aktivity můžeme rozčlenit do několika příbuzných skupin:

- Činnosti podporující obstarávání vstupních surovin a služeb, např. výběr dodavatelů materiálů, komponentů služeb, plánování nákupu, nákup, vlastní kontrola, uskladnění, přesun materiálu apod.;
- Činnosti podporující vztahy se zákazníky a trhy obecně, např. vyhledávání, návštěvy, jednání, obchodní příprava nabídek, vymáhání pohledávek, změny zadání, reklama, doprava, apod.;
- Činnosti podporující vývoj produktů, např. technologická konstrukční podpora, změny, inovace, kontrola kvality, technická příprava nabídek apod.;
- Činnosti podporující vlastní výrobu produktu (přetvářením vstupů ve výstupy) a činnosti přímé výrobní, např. dělení materiálu, nastavování strojů, montáž komponentů, vstřikování apod.;
- Činnosti podporující nevýrobní i výrobní administrativu zakázek, např. přijetí objednávky, plánování výroby, plánování nákupu, zpracování původní dokumentace, vedení účetnictví, zakázky, fakturace apod.
- Všeobecné řídicí činnosti, které nemají přímou vazbu na aktuální výkon organizace, např. strategické plánování, jednání s investory, získávání nových trhů, obecně tedy činnosti, které jsou investicemi do budoucího rozvoje a růstu;
- Speciální skupinou jsou podpůrné činnosti, které jak již bylo vysvětleno, slouží k podpoře ostatních primárních činností, např. správa budov, informatika, údržba, vedení účetnictví apod. (Popesko, 2009)

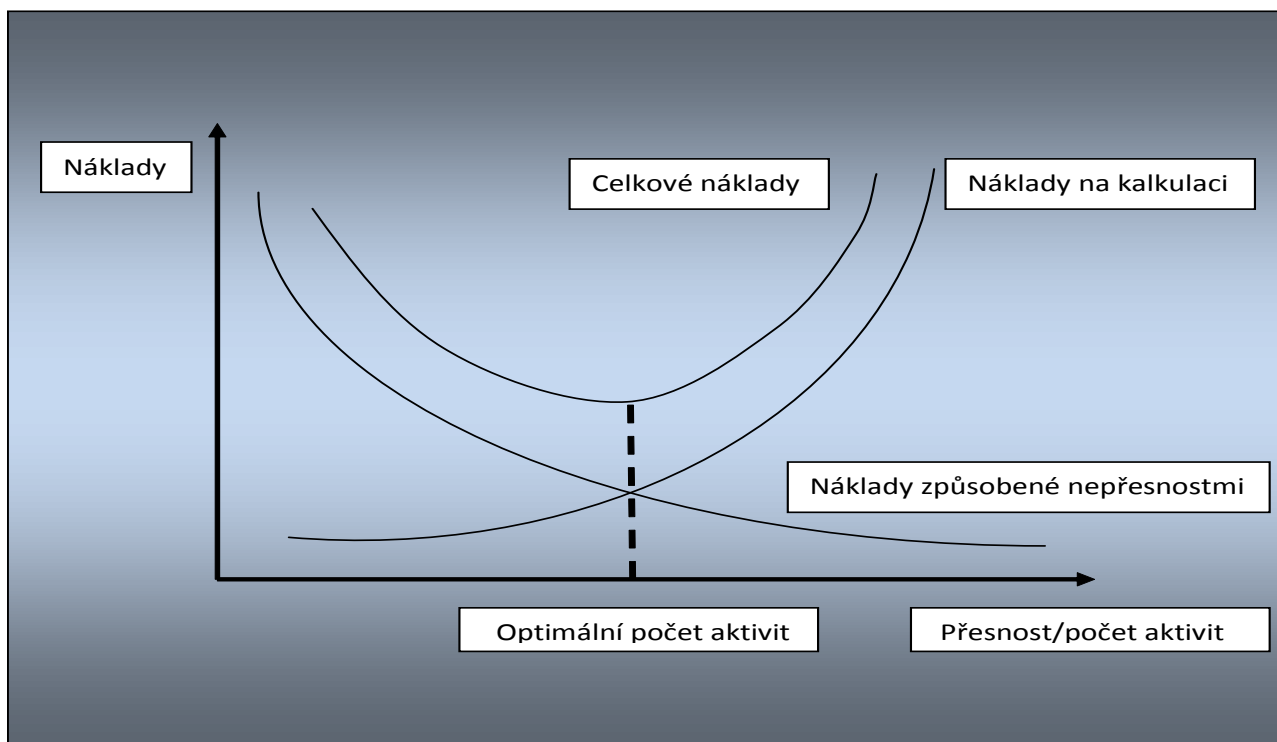
Skupiny činností mohou být vyjádřeny jednoduchou grafickou formou. Šipky nám označují, jaký je směr toku nákladů, které nám vznikají ve spotřebě organizace a směřují do jednotlivých aktivit.



Obr. 1.3: Možné členění druhů činností (Staněk, 2003)

Jednou ze zásadních věcí při zavádění ABC v organizaci je určení přiměřeného počtu aktivit, které bude nákladový systém sledovat. Když bude stanoveno málo aktivit, může dojít k tomu, že sledování nákladů nebude zcela přesné. Může se stát, že v samotném koncovém výstupu, se nám schovají některé náklady, které bychom však měli sledovat. V opačném případě, když budeme mít zase mnoho nákladových aktivit, tak se nám celé sledování rozdrolí na spoustu nepodstatných nákladů, které nepotřebujeme sledovat. Systém se tak může stát nepřehledným a nebude splňovat to, co je od něho očekáváno. Samotný počet aktivit si musí stanovit každá organizace sama a to podle svého vlastního uvážení a podmínek, které panují v organizaci. Podle Popeska (2009) se obecně doporučuje vytvářet základní model ABC s počtem 20-30 aktivit pro středně velkou organizaci, což je počet, který dostatečně zajistí správnou a přesnou alokaci nákladů a poskytne dostatečné spektrum informací pro manažerské rozhodnutí.

V průběhu tvorby ABC systému má počet aktivit obecně tendenci růst, každý dotazovaný pracovník zpravidla cítí potřebu formulovat část svých činností jako individuální aktivitu. V zásadě by měl být počet aktivit udržen na určité rozumné úrovni. V opačném případě se stane systém těžkopádným a nákladným. Optimální počet aktivit můžeme vidět na následujícím obrázku.



Obr. 1.4: Optimální počet aktivit v ABC systému (R. Kaplan a R. Cooper, 1998)

1.8.3 Etapa třetí – přiřazení nákladů k aktivitám

V této části modelu ABC je potřeba jednotlivé náklady zpracovat do takové podoby, aby je bylo možno přiřadit k jednotlivým aktivitám. Jedná se o celkovou identifikaci nákladů nejenom z pohledu objemů, ale i jejich výše. Tímto zajistíme ucelený přehled o nákladech, které jsou v organizaci.

Popesko (2009) upřesňuje, že pokud bychom členili náklady podle druhu, tak bychom moc přesné informace o výkonových nákladech nezískali. Staněk (2003) dodává, že zde nastává většinou zlomový bod, kdy pracovníci poprvé zjistí kolik která činnost stojí. V zásadě můžeme konstatovat, že se jedná především o to, aby bylo možné ocenit všechny činnosti v organizaci. Je však potřeba mít na paměti, že výkonné činnosti mají příčinu spotřeby, avšak u podpůrných činností nelze zjistit příčinu spotřeby na daný nákladový objekt. Vyplývá to už přímo z jejich zařazení v oblasti nákladů. Podpůrné činnosti totiž nemají přímou vazbu na nákladový objekt, ale na jiné činnosti, které tuto vazbu mají.

Popesko (2009) navíc dělí přiřazení nákladů k aktivitám na čtyři způsoby, které lze použít:

- Časová analýza pracovního výkonu
- Přímé přiřazení

- Kvalifikovaný odhad
- Měrná jednotka.

Optimální přiřazení nákladů v organizaci není vždy jednoduchou záležitostí. V rámci celého procesu přiřazování nákladů k aktivitám dochází k různým komplikacím a obtížným situacím. Na začátku se vše jeví v jednodušším světle, ale postupem času přibývá stále více komplikací.

Pokud můžeme přiřadit náklady přímo, je tento způsob nejjednodušší a bývá také nejpřesnější. Tento majetek se většinou váže přesně k činnostem, které jsou vykonávány. Časová analýza pracovního výkonu přiřazuje osobní náklady k aktivitám. Dochází k tomu zpravidla tehdy, kdy se jednotliví zaměstnanci podílejí na výkonech pro více aktivit. Zde je nutno přesně stanovit, kolik se který zaměstnanec (i) podílí na dané aktivitě.

Pokud nejdou některé náklady přiřadit k aktivitám podle předešlých možností, je možné použít kvalifikovaný odhad. Tento odhad zpravidla provádějí kvalifikovaní odborníci na základě svých zkušeností. Další možností je použít měrnou jednotku, je-li známa.

Podle Tomka a Vávrové (2007) se jedná především o nalezení třídících kritérií, podle kterých budou náklady přiřazovány k jednotlivým aktivitám.

Samotné přiřazování nákladů k aktivitám je tedy do určité míry komplikovaným procesem, který není dobré uspěchat. Je zde potřeba vyvinout maximální snahu o co nejpřesnější identifikaci nákladů a jejich přiřazení k nákladovým aktivitám, abychom dosáhli co nejmenšího zkreslení na konečném výstupu.

1.8.4 Etapa čtvrtá – definování nákladových objektů

V této etapě dochází k přiřazení aktivit k nákladovým objektům. Popesko (2009) uvádí, že na rozdíl od tradičních kalkulačních metod v této fázi dochází k výraznému kvalitativnímu posunu. U tradičních kalkulačních metod byly náklady přiřazovány k nákladovým střediskům, ale metoda ABC je přiřazuje k aktivitám. V tomto bodě dochází k zásadnímu rozdílu mezi těmito metodami.

Podle Staňka (2003) ABC používá k výstižnějšímu rozdělení aktivit nástroj příčiny spotřebovaných aktivit. Jedná se o to, že příčiny směřují ke spotřebování činností danými nákladovými objekty.

Popesko (2009) a Dvořáček (2005) popisují, že ABC Kalkulace dokáže podat přesnou analýzu příčin vzniku režijních nákladů určitého konkrétního produktu nebo nákladového objektu. Zde je možné se podrobně dozvědět výši režijních nákladů, kterou nám daná aktivita spotřebovává. Následně je možnost měřit přínos sledovaných aktivit vůči nákladovým objektům vzhledem k jejich vytvářené hodnotě.

Některé aktivity však mnohdy nejdou zcela identifikovat a následně potom přiřadit k nákladovému objektu. Pokud tato situace nastane, je nejlepším řešením vytvořit fiktivní nákladový objekt, ke kterému jsou tyto aktivity přiřazeny. Tím získáme čistější strukturu nákladových objektů s minimem zkreslení na konečném výstupu.

Dvořáček (2005) ještě dodává, že značnou komplikací metody je její časová náročnost. Ve většině případů nejsou dostupná a vhodná data pro potřeby metody ABC. Tato skutečnost může mít za následek orientaci managementu na získávání dat, jež se váží na jednotlivé aktivity, místo toho, aby svoji pozornost zaměřili na zdokonalení těchto aktivit. To může v celkovém důsledku opět přinést řadu zkreslení na konečném výstupu.

V organizacích státní správy je jedna z mála výhod při zavedení metody ABC, neboť zde nedochází ke komplikovanosti výrobního procesu, který spotřebovává výrobní zdroje.

1.9 Aplikace ABC/M ve výrobní a nevýrobní sféře

Metoda Activity based costing má poněkud jiná specifika při aplikaci ve výrobní nebo nevýrobní sféře. Orientace v této problematice z celosvětového pohledu vytváří podmínky pro lepší pochopení metody v dané oblasti.

1.9.1 Activity Based Costing ve světě

Popesko a Novák (2011) uvádí, že různé typy nákladových systémů jsou z pohledu akademiků definovány různými způsoby. Shields (1998) podotýká, že budou neustále narůstat rozdíly v účetních postupech a to napříč všemi odvětvími. Samotná klasifikace nákladovosti výrobků není nijak zobecněná. Nákladové metody mohou být klasifikovány různými způsoby. Jedním z nejdůležitějších je přiřazení nákladů k výrobku, kde je kalkulační systém založený na principu rozdělování nákladů. Do této oblasti může být zařazena metoda Activity Based Costing.

Nákladové metody, které byly používány v organizacích prošly výraznými změnami v posledních desítkách let. Podle Al Omirihho a Druryho (2007) je nutné zlepšit propracovanost systému řízení nákladů, který se váže na vývoj nových výrobních technologií. Rovněž zde hraje roli globální konkurence a požadavky zákazníků na větší diverzifikaci produktů.

Na neustálé změny podle kritiků nejsou tradiční nákladové systémy schopny reagovat, a proto byla metoda ABC propagována jako alternativní řešení, které pomůže interpretovat náklady lepším způsobem než uvádějí tradiční nákladové systémy. (Cooper, 1988, Kaplan, 1994).

Popesko a Novák (2011) uvádí, že byly provedeny různé studie, které měly za cíl analyzovat úroveň využití jednotlivých metod hodnocení nákladů. Většina z těchto studií je zaměřena na jednotlivé segmenty podnikání (Brierley et al, 2007).

Provedené studie měly za úkol zaměřit se na jednotlivé průmyslové segmenty, zanalyzovat jejich strukturu tak, aby bylo možné použít různé otázky, které by mohly zodpovědět kladenou strukturu dotazů, což je velmi obtížné. Brierleyova (2007) studie provedená v Anglii ukazuje, že 20,7 % podniků nezahrnuje režijní náklady do výrobních nákladů, zatímco 33,6 % firem používá nebo je otevřená pro ABC. Podobně i studie od Al Omiri a Drury (2007) v 1000 britských společnostech vykázala velmi podobný výsledek: 35 % společností používá tradiční absorpční systém výpočtu nákladů, 23 % společností používá variabilní (přímé) systém výpočtu nákladů a 29 % společností používá systém ABC.

Další studie podávaly výsledky ohledně zavedení metody ABC. Cokins (2003) naznačuje, že v uvedených studiích dochází k výrazným rozdílům v používání metody ABC a to jak v rámci samostatné země, tak i v rámci jednotlivých zemí. Tyto rozdíly mohly vznikat z důvodu nemožnosti přesně definovat tradiční

nákladové systémy a metodu ABC v konkrétním časovém období, kdy byly studie provedeny.

Podle Druryho (2003) výsledky zjištěné pomocí výzkumu ukazují na rostoucí zájem o metodu ABC v posledních dvou desetiletích. Ve Velké Británii podle průzkumu z roku 1990 nahlásilo kolem 10 % organizací přijetí metody ABC (Innes a Mitchell, 1991) a v USA Amenkhienan Green (1992) tvrdil, že 45 % firem používá ABC. Podle novějších studií je zjištěna vyšší míra používání metody ABC. Velká Británie udala 29 % (Al Omiri a Drury, 2007) a v USA to bylo zvýšení o 27 % (Shim a Stagliano, 1997).

Popesko a Novák (2011) dále uvádějí, že velký průzkum v souvislosti s přijetím ABC se uskutečnil v polovině roku 1990 a to v kontinentální Evropě. V Belgii je to 19 % (Brugemann et al, 1996), 6 % ve Finsku v roce 1992, 11 % v roce 1993 a 24 % v roce 1995 (Viirtanen et al, 1996). Nízké využití sazby bylo zaznamenáno v Dánsku (Israelsen et al, 1996) ve Švédsku (Ask et al, 1996) a Německu (Scherrer, 1996). Aktivita na bázi techniky se nezdá být přijata v Řecku (Ballas a Venieris, 1996), Itálii (Barbato et al., 1996) či Španělsku (Saez-Torrecilla, 1996).

Je vidět poměrně velké rozdíly mezi použitými metodami, které byly zjištěny v různých průzkumech. Autoři zde poukazují na určitou závislost použité metody na typu organizace a na její organizační strukturu.

Studie, kterou provedl Lawson et al. (2009) ukázaly silnou vazbu u části nepřímých nákladů a použitých metod řízení nákladů.

Pro zavedení metody ABC hovoří podle zjištěné praxe u organizací skutečnost, že vyžadují lepší možnosti kalkulačního systému.

Dalším důvodem, který řídí výběr nákladového systému je struktura výrobků, zákazníků a vykonávaných činností. Cokins a Staněk (2003) poukazují, že použití složitější nákladové metody, jako je Activity-Based Costing, má největší účinnost u podniků s komplexní strukturou odběratelů, výrobků, postupů a činností. Abernethy et al. (2009) ukazuje, jak rozmanitost produktů a struktura nákladů může ovlivnit nákladový systém.

1.9.2 Activity Based Costing v ČR

Používání technik manažerského účetnictví v České republice v druhé polovině 20. století mělo několik specifik, které bylo dané politickým prostředím. Orientace na centrálně plánovanou ekonomiku vedla k vytvoření kompaktního systému pro řízení organizace. Metodika výpočtu nákladů pro výrobky byla vymezena statutárními pravidly. Vše bylo situováno tak, aby byla naplněna potřeba centrálního plánovaného hospodářství. V roce 1966 byly přijaty předpisy popisující jednotná pravidla týkající se výpočtu nákladů. V roce 1971 aktem jednotného sociálně-

ekonomického informačního systému byla završena komplexní regulace metod manažerského účetnictví u státních podniků. (Lança a Sedláček, 2005).

Změna politického systému v roce 1989 způsobila celkovou transformaci ekonomiky. Celý hospodářský systém přešel z centrálně plánovaného hospodářství na tržní ekonomiku. Pro tuto situaci nebyly k dispozici žádné předpisy, které by se týkaly manažerského systému účetnictví a ani nebyly vyžadovány. Změna politického systému neznamena tedy radikální změny v postupech řízení účetnictví. Organizace začaly velmi zdlouhavý proces přejímání různých nákladových technik.

Podle Popeska a Nováka (2011) se výzkum zaměřil na aplikaci nákladových metod v českých podnicích. Zkoumání bylo provedeno v letech 2004-2009. Celkem byly provedeny tři individuální průzkumy:

- První v roce 2004
- Druhý v roce 2007
- Třetí v roce 2009

Výzkumy byly zaměřeny na více aspektů neboli postupů řízení účetnictví, jako např. na nákladovou strukturu, rozpočtování apod. Výzkum byl zaměřen na používání nákladových technik. Výstupy z podobných výzkumů v různých časových obdobích umožňují analýzu nákladových technik a jejich využívání. Předpoklady vycházející ze zahraničních studií potvrzují zvyšování používání sofistikovaných metod výpočtu nákladů, jako jsou Activity-Based Costing a ústup v používání tradičních metod. Zahraniční zkušenosti ukazují, že používání moderních systémů výpočtu nákladů se postupně zvyšuje, i když v dlouhém časovém horizontu. Očekávání v používání různých metod výpočtu nákladů byla jiná než v zahraničních studiích. Vzhledem k výše uvedeným specifikům, které se týkají i ekonomických procesů, které zde byly před rokem 1989 je zde výrazně pomalejší zavádění progresivních manažerských technik a i výrazně nižší využití metody ABC. V podstatě nepoužívanější nákladovou metodou v českých výrobních podnicích je tradiční absorpční kalkulace. Průzkum rovněž ukázal rostoucí využití metody ABC/M v českých výrobních podnicích. Studie také zjistila rozdíl v používání metody ABC, která souvisí s velikostí podniku. Metoda byla používána relativně častěji ve velkých podnicích, než v malých a středních. Velké podniky byly uživateli ABC v 5 ze 6 případů v roce 2004, ve 4 z 5 případů a 2 ze 6 případů v roce 2009.

Studie může vykazovat co do počtu zkoumaných podniků určité omezení týkající se pochopení otázek ze strany respondentů, avšak i přes tuto skutečnost poskytuje aktuální přehled o použitých nákladových metodách u českých výrobních podniků.

1.9.3 Activity Based Costing ve státní správě

Metoda ABC postupně proniká do i českých podniků a nahrazuje tradiční nákladové techniky. Zavádění nových metod ve státní správě bývá většinou dlouhodobou záležitostí. Předpoklady pro zavedení moderních metod naráží na širokou oblast problémů přes legislativní až po motivační.

Podle Hammera (2011) není aplikační praxe metody ABC/M v ČR zatím dostatečně rozvinutá, tak jak je tomu většinou u organizací, které mají zahraniční vlastníky. Zde se otvírá široký prostor pro aplikaci metody a jejího přínosu především pro státní správu. V mnoha pracích, které se zabývají metodou ABC/M jsou sice popisovány její přínosy, ale aplikace samotné metody se prozatím provádí většinou jen u nadnárodních korporací a organizací zabývajících se informačními technologiemi. K širšímu zavádění metody ABC/M zatím nedochází. Spíše je možné sledovat opatrné seznamování s možnostmi metody, především u organizací státní správy.

Hammer (2011) uvádí, že výjimku tvoří jen celní správa Austrálie, námořnictvo USA, Federální imigrační úřad USA a Státní daňová správa USA. Podle Popeska a Tučkové (2012) mají k řešení metody ABC/M ve státní správě nejbližší zdravotnická zařízení, protože zavádění těchto technik do organizací se zdravotní péčí přináší množství specifíků, které je nutno zvládnout ještě před realizací metody.

Pro zavedení metody ABC/M ve větší míře v organizacích státní správy ČR je tedy určitý nedostatek informací a zkušeností, jenž se týká právě aplikace metody v tomto prostředí. Pokud však budou vytvořeny dostatečné podmínky v oblasti finančního plánování a řízení nákladů, bude použití metody ABC/M jednou z možností jak zvýšit efektivitu státní správy a hospodaření s přidělenými prostředky.

1.10 Zdůvodnění řešené problematiky

Abychom jsme se mohli lépe orientovat v dané problematice, byly v literární rešerši zmíněny základní rozdíly mezi Finančním a Manažerským účetnictvím.

Byla vysvětlena přibližná podstata a pohled ze strany Finančního účetnictví, kde jeho základním účelem je podávat věrohodné a pravdivé informace o hospodaření v organizacích a o jejich finanční situaci.

Finanční účetnictví rovněž poskytuje informace o nákladech a výnosech ve firmě, o jejím majetku, jaké má závazky a jaké jsou výsledky hospodaření. Pomocí Finančního účetnictví lze vytvářet základní výstupy nebo finanční analýzy. Finanční účetnictví je i v dnešní době primárním zdrojem dat, jež poskytují managementu informace, které mohou být použity k řízení hospodárnosti. Tyto informace mají stejnou vypovídací schopnost jak pro organizace v tržním hospodářství, tak i pro organizace působící ve státní správě.

Finanční účetnictví však není komplexním řešením a navíc dostatečně srozumitelným nástrojem pro management při řízení nákladů.

Lepší alternativu nabízí Manažerské účetnictví se svým komplexnějším pohledem na řízení nákladů, které sice pracuje i s daty z Finančního účetnictví, ale ve výsledku přináší ucelenější pohled na nákladovou problematiku pro management, než může poskytnout Finanční účetnictví.

Další možností pro management nastoluje moderní pojetí řízení nákladů pomocí metody Activity Based Costing/Management (dále jen ABC/M). ABC je možné prezentovat jako kalkulaci nákladů na aktivity a Activity Based Management je řízení nákladů, které je orientováno na podnikové procesy a metoda ABC je používána na jejich měření. Metoda sama o sobě je schopna poskytnout vrcholovému managementu ucelené podklady o spotřebovaných zdrojích v organizaci, jak probíhají procesy a zda jsou výrobky ziskové apod.

Aby bylo možné ABC správně používat, je sice vhodné provést zmapování podnikových procesů, avšak není to nezbytný krok, abychom vytvořili vhodné nákladové objekty. Následně může být nastartován proces sledování a vyhodnocování pomocí metody ABC. Na to je nutné připravit zaměstnance podniku, aby byli schopni se začlenit do tohoto systému a mohli poskytovat relevantní informace.

Metoda používá atributy, které hodnotí účinnost standardně zavedených postupů výkonnosti. Na metodu ABC přímo navazuje ABM což spolu vytváří manažerský nástroj, který posouvá řízení nákladů výrazným způsobem dopředu. Metoda nemá za účel najít nový, vylepšený způsob účetnictví, ale změnit celkové myšlení manažerů na řízení organizace. Jedná se především o nastavení parametrů účinnějšího využití zdrojů a dosažení většího zisku snížením nákladů, nikoliv vyšší produkcí.

Zde se dostáváme ke klíčovému protnutí mezi organizacemi státní správy a podniky orientované na tržní hospodářství. Většina literatury se zabývá aplikací metody ABC/M v tržně orientovaných podnicích s důrazem na tvorbu zisku. Pokud se však budeme podrobně zabírat touto myšlenkou, zjistíme, že zde mají obě skupiny společnou platformu a tou je účinnější využití zdrojů. Pokud budou zdroje maximálně využity, dosáhnou obě skupiny stejného výsledku. To znamená, že rozdíl mezi efektivním a neefektivním využitím zdrojů je v podstatě zisk, ať už se jedná o organizace státní správy nebo podniky orientované na tržní hospodářství. Z toho vyplývá, že i když organizace státní správy neprodukuje zisk (v intencích tržního hospodářství), ale mají pouze náklady, jsou v přeneseném slova smyslu schopny při vhodné aplikaci ABC vyprodukovat určitou formu zisku.

Pokud bude tato problematika pojmána z tohoto úhlu pohledu, nabízí se logická možnost použít Metodu ABC/M pro organizace státní správy, přestože vykazují určité odlišnosti vůči podnikům s tržní orientací.

Na základě této predikce je možné preferovat i pro velké státní organizace řízení nákladů pomocí metody ABC/M, která tedy přináší nové netradiční pojetí řízení nákladů. Metody oceňování a řízení nákladů prostřednictvím oceňování výkonů - aktivit. Neboť ABC je dnes ve světě moderním a preferovaným trendem, který podává nový a ucelený pohled na řízení nákladů.

Potřebnost řešení pro řízení výkonnosti u organizací státní správy prostřednictvím metody ABC/M by měla být tímto dostatečně odůvodněna.

2 CÍL A POSTUP ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE

Jak již bylo uvedeno dříve, budu se zabývat možností, využití hodnotových přístupů k řízení ve státní správě. Jsem zaměstnancem Celní správy ČR a pracuji jako analytik. Celní správa ČR prochází v současné době složitým ekonomickým obdobím a já se podílím na procesu optimalizace nákladů. Vedení celní správy se zajímá o nové projekty a přístupy, které mohou zlepšit její celkovou efektivitu. Z ekonomického hlediska je řízení a optimalizace nákladů pro CS v současné době jednou z priorit. Předpokládám, že výsledek mé práce bude možné využít nejenom v celní správě, ale rovněž i v celé státní správě.

Jelikož řízení nákladů v celní správě probíhá na základě podkladů z finančního účetnictví, tak se v současnosti celní správa potýká se spoustou problémů, které se týkají především řízení nákladů (např. neefektivita, pomalost a těžkopádnost při řízení nákladů).

Avšak je tomu opravdu tak? Můžeme zodpovědně prohlásit, že problémy, které se týkají celní správy a jejího způsobu řízení nákladů jsou způsobeny absencí lepšího systému řízení nákladů?

Známe limity a klíčová omezení pro výkon státní správy v případě použití metody ABC/M?

Na zodpovězení těchto otázek je potřebné zaměřit se v širším a komplexnějším pohledu na jednotlivé části celého systému a to pohledem:

- na zásadní změnu sběru informací o plnění povinností vůči daňovým poplatníkům s propojením na využití lidských zdrojů a na strategii státní správy,
- na podíl metodiky při vytváření rozpočtu státní správy,
- na provedení průzkumu rozpočtu s ohledem na nové dělení nákladů a určení jednotkových variabilních nákladů (na jednoho zaměstnance státní správy),
- na zmapování vnitřních procesů a jejich vzájemných vazeb, které povedou k určení nákladových objektů. Pokud tedy má být dosaženo optimálního sladění a zároveň maximální efektivity rozpočtové politiky státní správy, která povede k určení nákladových objektů,
- na analýzu rozpočtu zaměřenou na přiřazování nákladů k jednotlivým činnostem státní správy,
- na celkovou změnu vyhodnocování účetních informací pro potřeby rozhodování managementu v otázkách efektivní hospodárnosti do podoby systému ABC/M,
- na zavedení finančního plánování, které bude sloužit jako soubor kritérií pro rozhodování v přítomnosti o činnostech, jejichž důsledky nastanou v

budoucnosti. Bude zde stanoven druh, výše a okamžik ekonomických opatření, která k tomu povedou a budou stanovena ve formě finančního plánu, který bude vycházet z nové metody řízení nákladů,

- na sestavení finančního plánu, který umožní pracovat s provozními, investičními a finančními variantami tak, aby bylo možné tento plán zpřesňovat, korigovat na základě interních a externích impulsů.

2.1 Základní cíl:

Vytvoření funkčního modelu - systému řízení nákladů pomocí metody ABC/M, který bude možné aplikovat u státní správy.

Dílčí cíle:

- Navrhnout modelovou aplikaci metody ABC/M pro systém řízení nákladů ve státní správě.
- Navrhnout funkční model řízení nákladů pomocí metody ABC/M ve státní správě.
- Navrhovaný model aplikovat ve formě experimentu na vybrané části Celní správy ČR.

2.2 Definice základních vědeckých otázek

V základním bloku uvádím následně vědecké otázky, na nichž bude disertační práce postavena.

- Můžeme definovat podmínky hospodárnosti pro organizace ve státní správě?
- Jaké jsou možnosti pro určení měřítek hospodárnosti státní správy?
- Je možné určit měřítka pro řízení hospodárnosti ve státní správě?
- Je možné výkonnost organizací státní správy řídit prostřednictvím metody ABC/M - přiřazování nákladů k jednotlivým činnostem?
- Je možné koncipovat a navrhnout metodiku aplikace vhodných měřítek ABC/M v podmínkách Státní správy ČR?
- Bude možné použít model řízení nákladů pomocí metody ABC/M v podmínkách státní správy?

3 FÁZE A METODY ŘEŠENÍ DISERTAČNÍ PRÁCE

3.1 Jednotlivé fáze disertační práce

1. Literární rešerše dané problematiky, která se týká především - řízení nákladů pomocí metody ABC/M.
2. Analýza sběru systémových dat pro řízení nákladů za pomoci metody ABC/M ve státní správě.
3. Provedení analýzy současné úrovně hodnotového řízení ve státní správě pomocí dotazníkového šetření
4. Vypracování funkčního modelu řízení nákladů pomocí metody ABC/M v Celní správě ČR.
5. Návrh metodiky a postupů pro zavedení vytvořeného modelu řízení nákladů.
6. Ověření modelu řízení nákladů na vybrané části organizace Celní správy ČR.
7. Zobecnění získaných výsledků pro možnou aplikaci modelu u organizací státní správy.

3.2 Zvolené metody zpracování

Pro vypracování disertační práce a pro realizaci stanovených cílů budou použity některé metody vědeckého výzkumu.

Pro ověřování postupu a plnění zvolených cílů budou využity metody analýzy kvalitativních a kvantitativních dat.

Kvantitativní metody

Tvorba modelů, kde na základě získaných informací a dat budou sestavovány modely možné aplikace metody ABC/M. Tyto modely budou testovány a postupně přetvářeny v požadovaný systém řízení nákladů.

Matematicko-statistické vyhodnocování, kde jednotlivá data a informace budou matematicky a statisticky zpracovávána podle daných potřeb a zadání. K tomu bude použita Korelační analýza, která ukazuje stupeň závislosti zkoumaného jevu.

Kvalitativní data

Kvalitativní rozhovor má stanovit základní priority vedoucích pracovníků pro sledování nákladů a jejich řízení. Rozhovory budou vedeny hlavně s řediteli odborů, sekcí a celních ředitelství CS formou, která umožní stanovit nejvhodnější výstupní platformu řízení nákladů. Postupně budou otázky přeformulovány tak, aby se jejich záběr zužoval. Celý proces analýzy otázek bude tak postaven na hledání pojmů, které se zkoumaným jevem souvisejí, a napomohou nám při následném odhalování vztahů mezi nimi. Zde bychom měli odhalit určitý proces konstruování reality. Nám však nepůjde jen o statické zjištění nějakého jevu, ale především o zachycení tohoto jevu v jeho dynamičnosti. Cílem je tedy specifikace podmínek, za kterých se jev vyskytuje, popis interakcí, které se k němu vážou, a popis výsledků či následků.

Kritická rešerše dostupných informačních zdrojů

Bude směřována na výkonnost podniku z teoretického hlediska řízení nákladů a možné aplikace metody ABC/M v organizacích státní správy. Rovněž i dosavadní zkušenosti a celková problematika, která provází tuto metodu v podnicích a jiných organizacích.

Dotazníkové šetření

Dotazníkové šetření bude zaměřeno na zjišťování stávajícího způsobu organizování a řízení nákladů, které jsou v současnosti používané u celní správy. Šetření bude rovněž směřováno na budoucnost celní správy s cílem nalézt relevantní informace pro řízení nákladů, které budou mít reálnou vypovídací schopnost nejenom pro TOP, ale i pro vrchní management.

U dotazníkového šetření bude zkoumána četnost jednotlivých prvků, s následným grafickým výstupem a hodnocením.

Analýza a syntéza

Analýza a syntéza je určena pro vyhodnocování informací a dat, která budou získána z dotazníkových šetření. Pomocí obou metod budou tedy získané informace nejen vyhodnoceny, ale připraveny k dalšímu využití. Především se jedná o návrh základního výstupu pro management.

Analýza dokumentů.

Analýza dokumentů bude především zahrnovat všechny dostupné dokumenty (včetně literární rešerše), kterých se týká daná problematika.

4 HLAVNÍ VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE

4.1 Analýza současného systému řízení nákladů ve státní správě

Ve světle zhoršujícího se stavu veřejných financí některých států EU dochází k vládním opatřením, která mají snahu zamezit negativním dopadům v ekonomice. Česká republika se rovněž potýká se snížením příjmů, které zapříčinila nižší ekonomická aktivita. Rostoucí výdaje státu a nižší výkon ekonomiky vede k nárůstu deficitu veřejných financí. To vyúsťuje v trvalý tlak na snižování vládních výdajů v oblasti veřejných financí. Týká se to především organizací státní správy. Na základě těchto skutečností lze do budoucna odvodit, že se nedá očekávat zvyšování financí v organizacích státní správy, ale spíše naopak.

Z výše uvedeného vyplývá že, nelze tedy očekávat zvýšení finančních prostředků, a proto je nutno začít hledat možnosti úspor. Velký prostor pro úsporná opatření, kde mohou být provedeny zásadní změny, nabízí oblast řízení nákladů. Zde je nutno se zaměřit na dosažení vyšší efektivity u provozních a investičních prostředků. Zavedení metody ABC/M do systému řízení nákladů je jednou z možných cest, jak této efektivity dosáhnout. Metoda ABC/M přímo nesnižuje náklady, ale umožňuje je racionálněji řídit.

Tato metoda sice nabízí zásadní změnu v řízení nákladů, avšak doposud nebyla dle mých zjištění aplikována v organizacích státní správy. Je proto nezbytné při aplikaci metody akceptovat podmínky, které jsou nastaveny v organizacích státní správy, na rozdíl od podmínek panujících v organizacích s tržní orientací.

Aby bylo možné model ABC/M funkčně vyzkoušet, je nutné zvolit oblast ve státní správě, kde bude možné provést aplikaci v menším měřítku.

Za dané situace, kdy dochází k výraznému omezení finančních prostředků rozpočtu, se tato možnost nabízí v Celní správě České republiky. V celní správě došlo v roce 2011 k 25% snížení rozpočtu na provozní výdaje, a proto se zde nabízí možnost řízení nákladů pomocí metody Activity Based Costing/Management (dále jen ABC/M).

Pro úspěšné zavedení zde máme i jiná úskalí, která je nutno překonat. Jedním z nich je účetní systém CS, který je provozován v softwarovém prostředí AVIS-me.

Účetní informace uložené v tomto systému jsou vykazovány podle:

- Druhového členění
- Funkčního členění

- Programového členění

Takto uložené účetní informace většinou slouží jen pro potřeby výkaznictví.

Rozpočet CS je takto vyjádřen jen v číselné formě a toto vyjádření nemá v kontextu žádnou podobu finančního plánu. Můžeme pomocí systému AVIS-me určit kolik finančních prostředků lze vynaložit např. na nákup motorových dopravních prostředků, informačních technologií, techniky pro speciální použití ale není možné ze zjištěných skutečností stanovit relevantní finanční plán. Nelze rovněž zjistit, kolik nás bude stát např. kontrolní činnost, výběr cla, dohledová činnost a ostatní činnosti, které musí CS vykonávat ze zákona.

4.2 Celní správa a její organizační struktura

Celní správa České republiky má třístupňovou organizační strukturu a jejím přímým nadřízeným je Ministerstvo financí ČR. Vrcholným orgánem Celní správy České republiky (dále jen CS) je Generální ředitelství cel, které sídlí v Praze, dále pak následuje 8 celních ředitelství (Praha, Ústí nad Labem, Plzeň, České Budějovice, Hradec Králové, Ostrava, Olomouc a Brno) a 54 celních úřadů.

Celní správu tvoří celkem 6000 zaměstnanců, z toho 4600 celníků a 1400 civilních zaměstnanců. Na Generálním ředitelství cel pracuje přibližně 650 zaměstnanců, na 8 celních ředitelstvích 1350 zaměstnanců a na 54 celních úřadech pracuje 4000 zaměstnanců.

Oblast technického zabezpečení provozu včetně IS je obvykle centrální pro všechny úrovně.

Třetí a druhý stupeň řídí ředitel a nejvyšší generální ředitel. Každý stupeň se dále člení podle vykonávaných činností. Zde rozlišujeme dvě základní členění, a to na činnost interního a externího charakteru. Podrobnější členění se provádí dle samotného zaměření vykonávaných činností, které mohou mít správní nebo kontrolní charakter.

Umístění celních úřadů včetně jejich územní působnosti má shodnou obdobu s bývalými okresy. Jedině Celní úřad Ruzyně má jiný statut než ostatní celní úřady. Tento statut vyplývá z jeho umístění na Letišti Praha. Celní úřad Ruzyně má územní působnost jen na Letišti Praha, neboť zde je situována vnější hranice ČR.

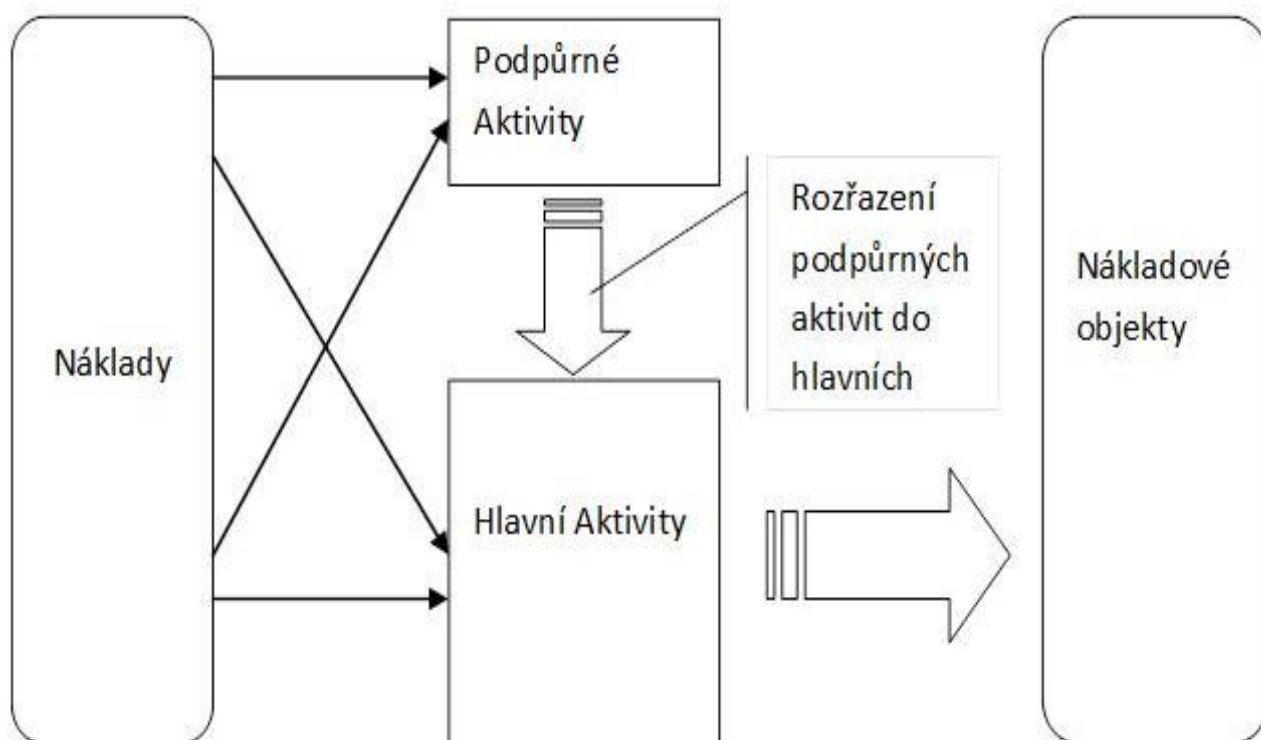
4.3 Podmínky aplikace ABC/M v Celní správě ČR

Tato podkapitola se zabývá analýzou finančního plánování v celní správě, specifičností metody ABC/M a problematikou řízení financí.

4.3.1 Specifičnost metody ABC v Celní správě ČR

Pokud chceme efektivněji řídit náklady a zdroje, je nutno blíže definovat metodu ABC/M v podmínkách CS. Respektive jak nám ABC/M měří náklady, které nám spotřebovávají aktivity. Tyto náklady nám tvoří především primární a podpůrné aktivity. Hlavní aktivity se podílejí na většinové spotřebě zdrojů a zároveň při tom ještě spotřebovávají podpůrné aktivity, které mají příčinnou souvislost s hlavními aktivitami.

Zde je poněkud odlišný vztah chování aktivit v komerčním pojetí od aktivit, které jsou ve státní správě. Primárním aktivitám ve státní správě není přidávána žádná hodnota, kterou by byl zákazník ochoten zaplatit (absence produktu-zisku). Podpůrné aktivity však mají stejnou funkci jako v komerčním pojetí a to, že zcela podporují primární aktivity. Proto můžeme říci, že je lepší přiřadit podpůrné aktivity k primárním aktivitám a nikoliv až k nákladovým objektům.



Obr. 4.1: Průběh přiřazování nákladů k nákladovým objektům (zpracování vlastní)

Nákladové objekty mohou být identifikovány jako aktivity, které CS vykonává ze zákona. Tyto aktivity se v infrastruktuře CS nazývají celnictví, mobilní dohled, pátrání, výkonové zpoplatnění apod. Jedná se především o to, aby vrcholový management měl dokonalý přehled, kolik patřičný nákladový objekt spotřebovává zdrojů. To zatím dosavadní účetní systém neumožňuje. Jinak řečeno, jedná se o spotřebu zdrojů, které jsou přiřazeny k nákladovým objektům na základě intenzivní potřeby zdrojů, které daný nákladový objekt spotřebovává.

4.3.2 Řízení nákladů – finanční plánování

Řízení nákladů musí být součástí finančního plánování, které slouží jako soubor kritérií pro rozhodování v přítomném čase o činnostech, kde důsledky nastanou v budoucnu. Stanovuje soubor ekonomických opatření (druh, výši a čas), která k tomu povedou.

Finanční plánování jako ucelený komplexní rozhodovací proces je pro tak velkou organizaci jako CS naprostou nezbytností. Transformační proces, kterým CS prochází, klade velké nároky na celkovou oblast hospodaření a vynakládání prostředků.

CS zatím nedisponuje uceleným komplexním systémem finančního řízení. Toto zjištění již poskytla externí firma, s jejíž pomocí CS započala mapování procesů v roce 2007. Toto mapování nebylo úplně podrobné. Účelem bylo seznámit management se stavem v organizaci a navrhnout základní opatření a změny, které byly v předkládací zprávě. Externí firma v jednom ze závěrů poukazuje již zde na absenci finančního plánování a komplexního řízení nákladů.

Finanční plánování by mělo obsahovat čtyři základní části:

- Modelování finančního plánování
- Dlouhodobý finanční plán
- Krátkodobý finanční plán
- Finanční analýza

4.3.3 Modelování finančního plánu

Modelování je jednou z možností, jak dosáhnout zdokonalení finančního plánování. Modelový charakter finančního plánu umožňuje pracovat s provozními, investičními a finančními variantami, plán postupně zpřesňovat a korigovat na základě interních a externích impulsů. Nejde o to jednou stanovený plán beze zbytku splnit, ale dbát jeho záměrů při jednotlivých řídicích aktech.

Současným modelem, který CS dosud používala při stanovování rozpočtu, je indexní metoda. Tato metoda je výhodná pro rozdělování finančních prostředků, kde nedochází k větším odchylkám stavu. Dojde-li k významnějším odchylkám původního stavu, dochází k nerovnostem při rozdělování finančních prostředků. Finanční prostředky pak nejsou rovnoměrně rozdělovány tam, kde je jich zapotřebí a opačně (indexní metoda se v současnosti jeví jako nevyhovující), avšak pomocí metody ABC je možné přesně určit tok skutečných nákladů a eliminovat nepřesnosti, které by destabilizovaly finanční plánování.

4.3.4 Dlouhodobý finanční plán

Na zvyšování efektivity alokace zdrojů významněji zapůsobí jen dlouhodobější opatření, proto je dlouhodobý plán alespoň v hrubých nástiněch potřebný. Jeho délka by měla odpovídat lhůtám investičních projektů, případně dobám odepisování majetku.

Finanční plán obsahuje cíle, jejichž realizace vyžaduje zpravidla dobu delší než jeden rok. Tento plán se většinou stanovuje na pět let. Součástí dlouhodobého finančního plánu je finanční plán na nejbližší rok, který je propracován detailně. Po uplynutí ročního období se celý dlouhodobý plán přepracuje s tím, že dřívější druhý rok se stane prvním rokem a připojí se plán na konci dlouhodobého horizontu, aby počet plánovaných let byl vždy pět.

Sestavení dlouhodobého finančního plánu na období pěti let je u CS složitý problém, neboť CS prochází nejen fází transformace, ale výše rozpočtu na více let není známa. V dané situaci bude postačující vytvoření dlouhodobého plánu na tři roky dopředu, který se dotkne alespoň v hrubých obrysech obnovy majetku a plánovaného počtu zaměstnanců a jeho výše bude snáze odhadnutelná. Dlouhodobý plán se takto může jevit jako zbytečný, ale není tomu tak, protože jeho alespoň přibližná podoba nám napoví něco o potřebě budoucích investic (automobily, HW, SW...). Přesná alokace zdrojů potom hraje důležitou roli, pokud dojde ke snižování finančních prostředků.

4.3.5 Krátkodobý finanční plán

Krátkodobý finanční plán neboli roční finanční plán zpřesňuje a konkretizuje opatření k zabezpečení dlouhodobých záměrů. Příprava ročního plánu se může stát příležitostí pro hledání způsobů, jak dosáhnout co nejpříznivější výchozí základny. Vnější podmínky stačí předpovědět jen pro krátké období příštího roku, takže riziko prognostické chyby nebývá velké.

V krátkém plánovacím horizontu se už cíle přizpůsobují disponibilním prostředkům. Dlouhodobá strategie se tak transformuje na taktiku odpovídající aktuální situaci, včetně změny v systému řízení nákladů v podobě metody ABC.

4.3.6 Finanční analýza

Finanční analýza se zaměřuje na vyhodnocení silných a slabých stránek ve finančním hospodaření. Je propojena s analýzou příjmových a výdajových toků. Tok finančních prostředků je zachycen v účetnictví a hospodaření se zachycuje v účetních výkazech. Finanční analýza tak vyhodnocuje údaje zachycené v účetních výkazech, které má organizační složka státu za povinnost sestavovat (zákon o účetnictví 563/1991 sb., vyhláška 505/2002 sb.) zákonem, který upravuje pravidla hospodaření vnitřní organizační složky státu.

Finanční analýza je významná pro zkvalitnění finančního rozhodování a je také důležitým nástrojem řízení. Nejde pouze o analýzu hospodaření za uplynulé období, ale i o odhalení pozitivních a negativních faktorů, které hospodaření ovlivnily. Kvalitní finanční analýza by měla nastínit směry pro odstraňování negativních faktorů a naopak podporovat pozitivně působící vlivy na hospodaření organizační složky státu. Celkově by měla vyústit v doporučení finanční strategie v dalším období. Z tohoto hlediska je finanční analýza nezbytná pro sestavení reálné prognózy rozpočtového hospodaření.

Finanční analýza se zabývá:

- Analýzou hospodaření v běžném rozpočtu, a to podle jednotlivých běžně se opakujících příjmů a výdajů.
- Analýzou náhodných, neopakujících se běžných příjmů a výdajů.
- Analýzou trendů a tendencí. CS, která v současném období prochází transformačním procesem, prodělává velké změny, které se týkají počtu pracovníků vůči předchozím obdobím, je tedy nutné přehodnotit stávající systém rozdělování prostředků pro všechny stupně CS podle nového počtu pracovníků. Optimalizace pracovníků má za účel zpřesnit celkový počet pracovníků, jelikož se jedná o jeden z významných přepočtových koeficientů pro model ABC.

4.3.7 Analýza druhů příjmů a výdajů

Analýza druhů příjmů a výdajů se zpracovává se zvláštním zřetelem na to, které z nich může celní správa svým rozhodnutím ovlivnit, a které nikoliv. Tento systém má za následek, že není možné zatím přesně pro potřebu finančního plánování sledovat některé druhy majetku, jež jsou přiřazeny na jednotlivá celní ředitelství. S tím rovněž souvisí i opotřebovanost majetku, který je potřebné sledovat kvůli jeho obnově. Zamezit tak z důvodu špatného rozplánování finančních prostředků přetížení rozpočtu v budoucích letech. Současný stav má za následek, že není možné tohoto cíle spolehlivě dosáhnout. Obnovu majetku je potřeba sledovat pomocí

nového přístupu k řízení nákladů – např. metodou ABC, kde je možné lépe sledovat majtkové toky, včetně opotřebovanosti majetku, oprav a údržby. Pro zavedení metody ABC je potřeba provést šetření, zda je nutná změna řízení nákladů.

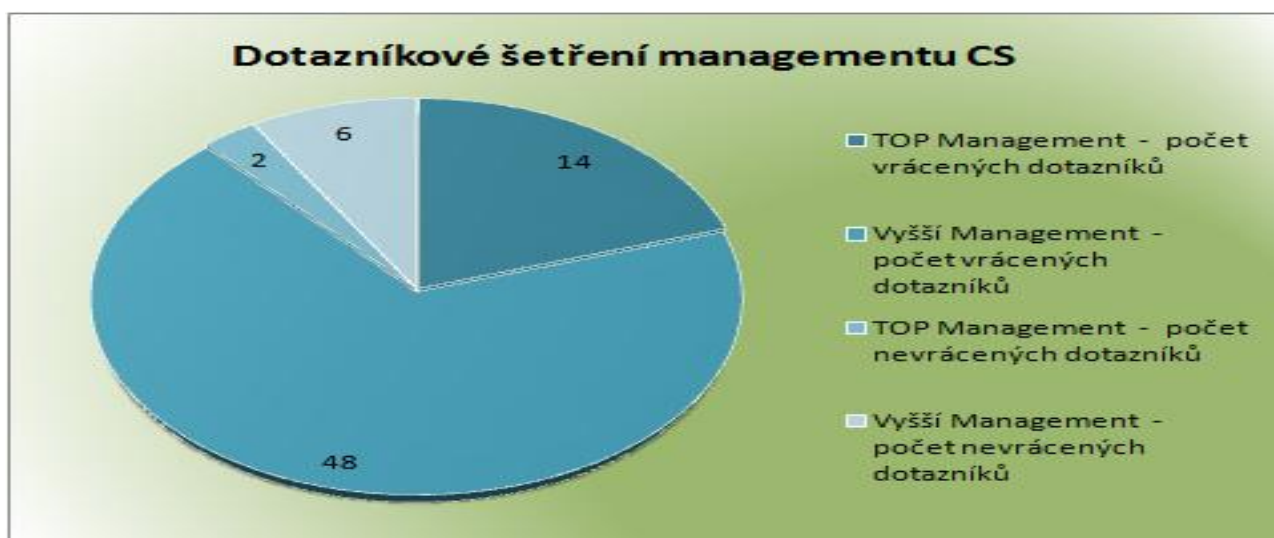
4.4 Analýza ve formě dotazníkového šetření

V této podkapitole bude provedeno zpracování kvantitativního a kvalitativního průzkumu. Cílem je zjistit, zda je možné u organizace státní správy zavést hospodárnější systém řízení nákladů a zda je možné výkonnost organizace státní správy řídit prostřednictvím metody ABC/M – přiřazování nákladů k jednotlivým aktivitám.

Základní činnost výzkumu byla podložena dotazníkovým šetřením. Celkem bylo osloveno 54 pracovníků vyššího managementu a 16 pracovníků top managementu viz Tab. č. 4.1 a Graf č. 4.1.

Tab. 4.1: Dotazníkové šetření managementu CS (vlastní zpracování)

	Počet zaslaných dotazníků	Počet vrácených dotazníků	Rozdíl	Podíl hodnocených dotazníků
TOP management	16	14	2	87.5%
Vyšší management	54	48	6	88.8 %



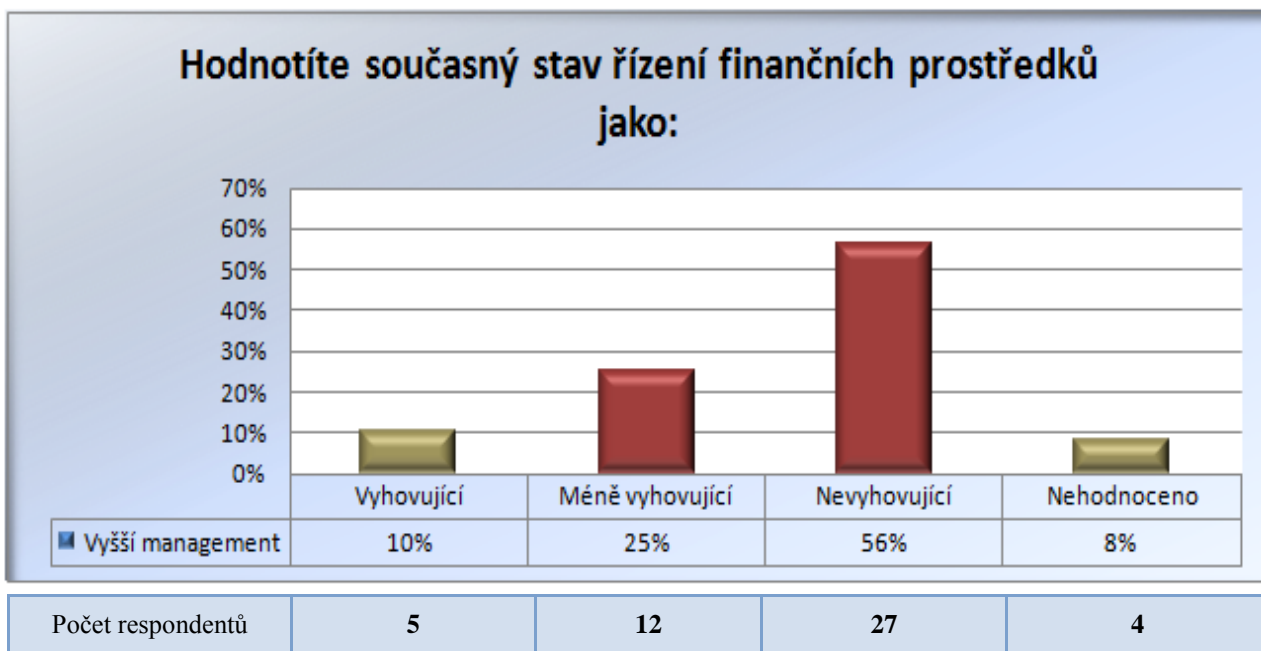
Graf 4.1: Dotazníkové šetření managementu CS (vlastní zpracování)

4.4.1 Zpracování dotazníkového šetření vyššího managementu

Z celkového počtu 54 dotazníků bylo pro potřeby šetření získáno zpět 48 dotazníků, to je 88.8 %. Toto množství má dostatečnou vypovídací schopnost pro závěry, jež budou z tohoto šetření vyplývat. Každá jednotlivá otázka byla ještě předmětem kvalitativního šetření. S respondenty šetření byly prováděny kvalitativní pohovory nebo telefonické dotazy. Na základě těchto pohovorů byly jednotlivé výsledky šetření přesňovány.

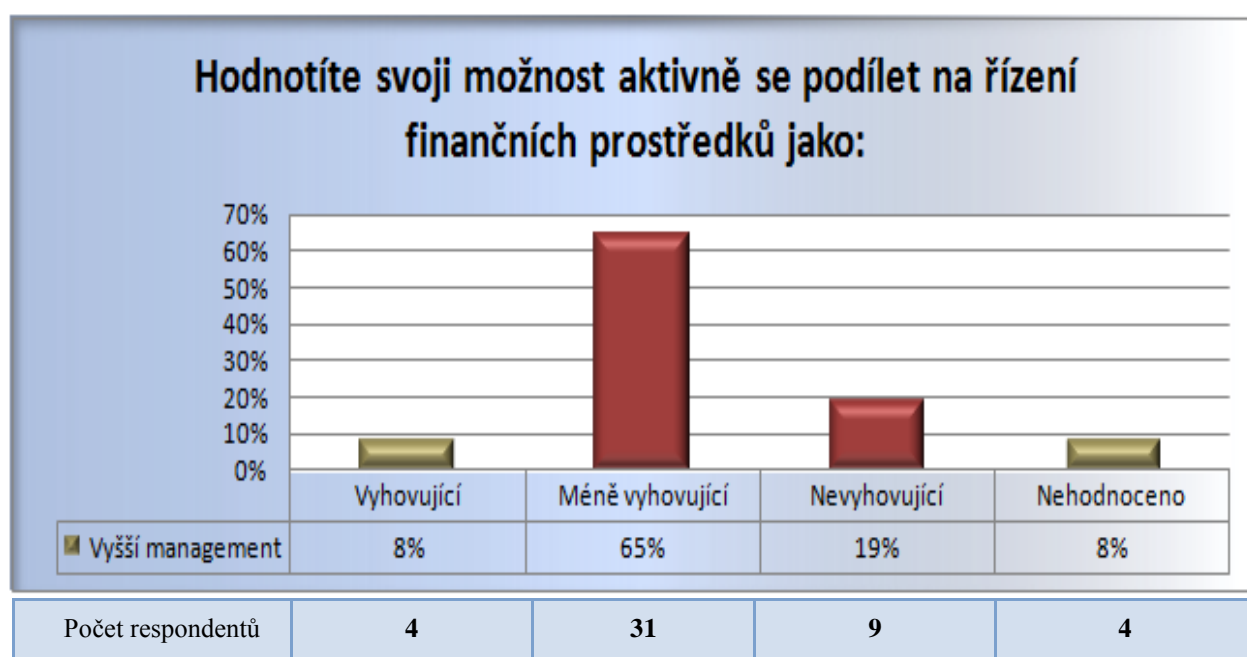
Graf č. 4.2 vyjadřuje současný stav řízení finančních prostředků z pohledu respondentů. Samotné řízení finančních prostředků je úzce spojeno s řízením nákladů, protože pokud budou finanční prostředky vynakládány neefektivně, projeví se to i v nákladovosti. K současnému stavu řízení finančních prostředků se 56% respondentů vyjádřilo jako nevyhovující a 25% jako méně vyhovující. Celkem se k současnému stavu řízení finančních prostředků s negativním postojem vyjádřilo 81% respondentů. To je v tomto ohledu významná skupina vyššího managementu, která není s tímto stavem spokojena. Z kvalitativního průzkumu navíc vyplývá, že současný systém, který je postaven na tzv. procentním zvyšování nebo snižování finančních prostředků (částka, která je o dané procento navýšena nebo snížena) je neefektivní. Tato praxe je do určité míry nespravedlivá, neboť všem dává nebo ubírá stejně bez ohledu na jejich opravdovou potřebu.

Za vyhovující stav se vyjádřila jen menší skupina, a to 10% respondentů a 8% nehodnotilo danou otázku.



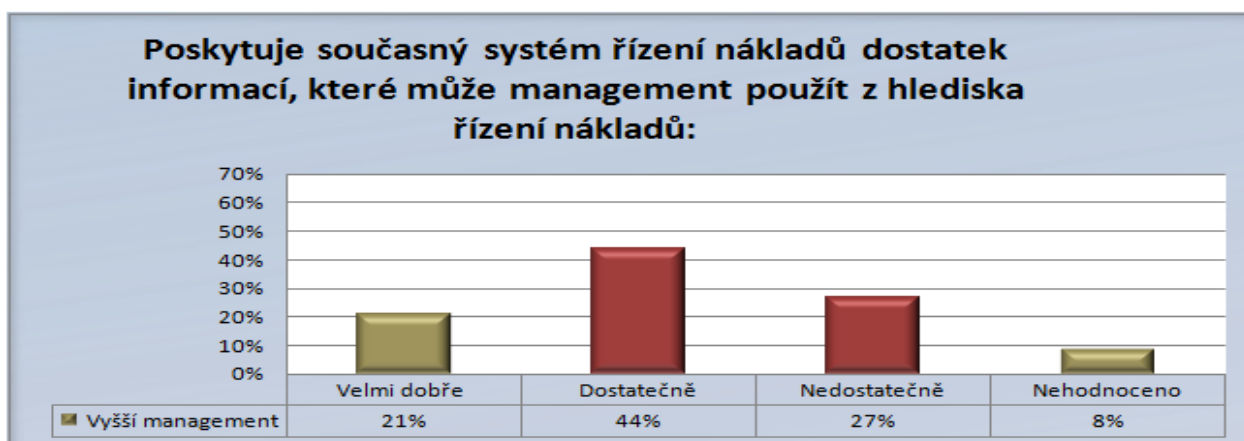
Graf 4.2: Současný stav řízení finančních prostředků (vlastní zpracování)

Z předchozí otázky do jisté míry vychází i následující, která se týká možnosti manažerů aktivně se podílet na řízení finančních prostředků. Z grafického vyjádření respondentů je patrné, že jako nevyhovující stav uvádí 19% a méně vyhovující 65% respondentů tj. více jak 2/3 manažerů. Jen 8% manažerů se vyjádřilo, že jim tento stav vyhovuje a 8% to není schopno adekvátně posoudit (zde se bude jednat především o menší organizační jednotky, které nedostávají tolik volných prostředků k hospodaření, aby tato otázka byla pro ně sěžejní). V kvalitativním šetření byla tato otázka podrobena bližšímu zkoumání a výsledkem je rovněž nespokojenost u více jak 2/3 respondentů. Neboť je velmi těžké adekvátně rozdělovat finanční prostředky, pokud nejsou přesně známy náklady, které by se týkaly jednotlivých aktivit. Z toho vyplývá, že jen druhové členění nákladů pro efektivní řízení finančních prostředků nestačí.



Graf 4.3: Aktivní účast na řízení finančních prostředků (vlastní zpracování)

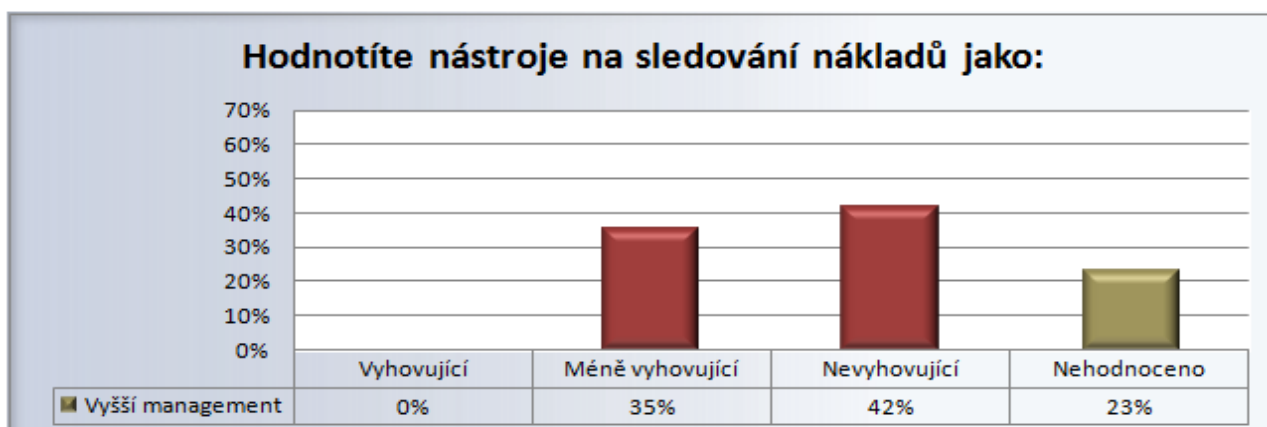
V grafu č. 4.4X byli respondenti konfrontováni s dotazem, zda současný systém řízení nákladů poskytuje dostatek informací pro management. Jedná se především o posouzení dostatečného množství relevantních informací z hlediska jejich možného využití. Ze souhrnného počtu dotazovaných je 21% respondentů spokojeno s množstvím poskytovaných informací a 44% respondentů pokládá současný stav za dostatečný. Jen 27% se vyjádřilo k dané otázce negativně a 8% nebylo schopno současný stav posoudit. Kvalitativní výzkum potvrzuje, že potřebných informací pro řízení nákladů je dostatek, k čemuž se celkem vyjádřily 2/3 respondentů. Informací je tedy dostatek, avšak zde vyvstává jiná problematika, a to jak jsou pro management použitelné.



Počet respondentů	10	21	13	4
-------------------	----	----	----	---

Graf 4.4.: Současný systém řízení-informace pro management (vlastní zpracování)

V předchozí otázce se sice 2/3 respondentů shodly, že informací pro management je dostatek, avšak v grafu č. 4.5 77% respondentů udává, že současné nástroje na sledování nákladů nesplňují potřeby manažerů pro efektivní řízení nákladů. Nesoulad s potřebami manažerů vyjadřuje rovněž fakt, že pro kritérium (vyhovující) se nevyjádřil žádný z respondentů. Jen 23% oslovených se k dané problematice nevyjádřilo.



Počet respondentů	0	17	20	11
-------------------	---	----	----	----

Graf 4.5: Hodnocení nástroje na sledování nákladů (vlastní zpracování)

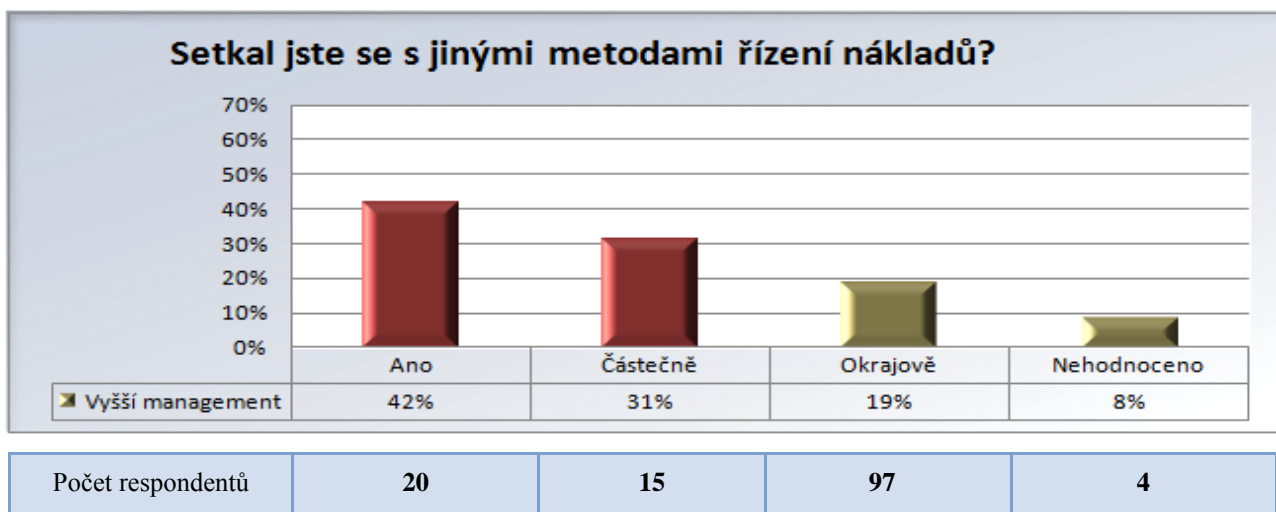
Na předchozí problematiku rovněž navazuje i následující otázka - jak jsou respondenti spokojeni s uživatelským prostředím u nástrojů pro sledování nákladů. Otázka byla položena za účelem upřesnění dané problematiky. V kvalitativním šetření byl současný systém (především systém AVIS-me) konfrontován s představami manažerů jako příliš složitý a objemný nástroj pro získávání informací. Sestavy, které lze získat, jsou ve zcela nevyhovující formě a uživatelsky nepřívětivé. Prakticky 70% respondentů tento nástroj nevyhovuje a není pro ně příliš

použitelný. Navíc mnoho informací lze jen stěží ze systému exportovat, a tudíž s nimi nelze dobře pracovat.



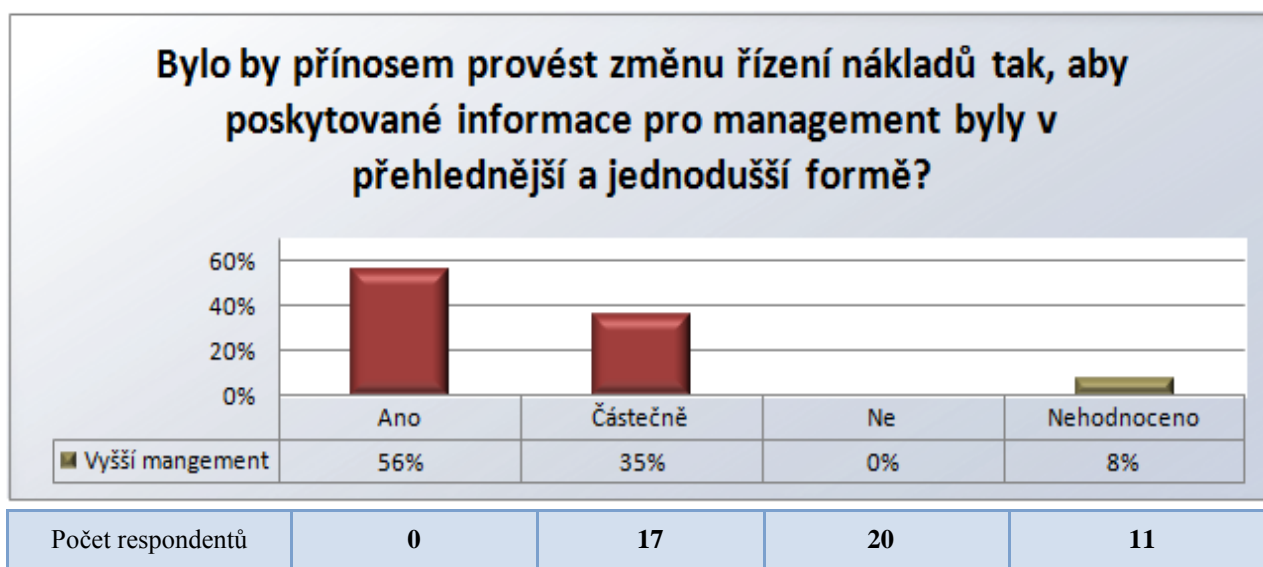
Graf 4.6: Uživatelské prostředí pro sledování nákladů (vlastní zpracování)

Velmi důležitou informací je, že se 42% manažerů již setkalo s jinými metodami řízení a 31% alespoň částečně. Jen malé znalosti uvádí 19% a 8% nemá žádné zkušenosti.



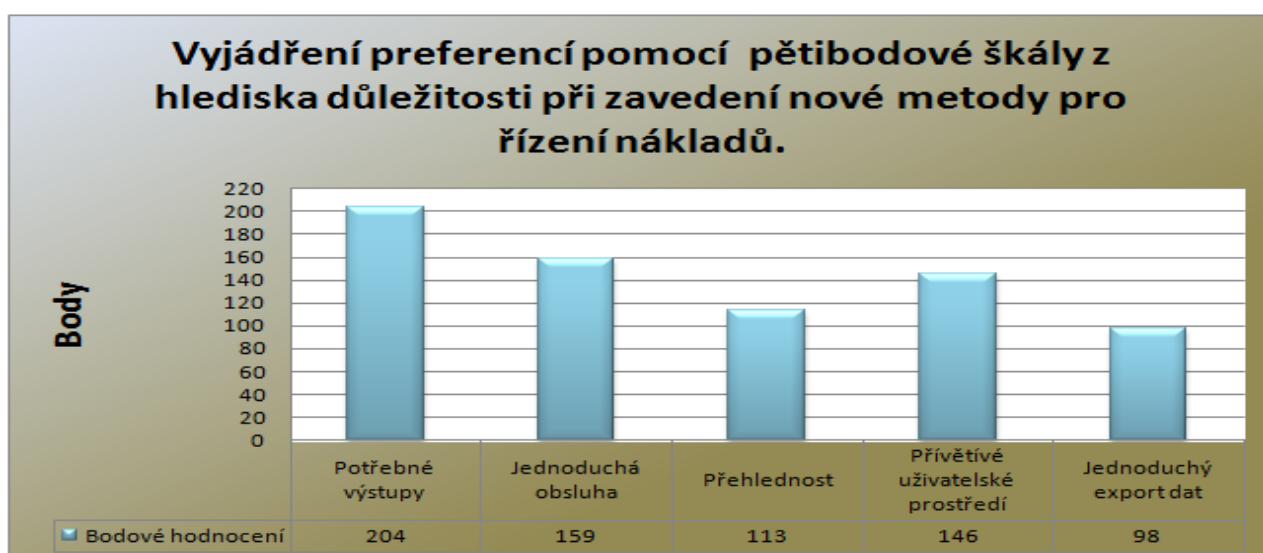
Graf 4.7: Metody řízení nákladů (vlastní zpracování)

V následující otázce se 91% manažerů vyjádřilo kladně k otázce, zda by bylo přínosem provést změnu řízení nákladů tak, aby poskytované informace pro management byly v přehlednější a jednodušší formě. V tomto případě je vidět zájem manažerů dostat do rukou lepší nástroj na řízení nákladů, než který je k dispozici v současnosti.



Graf 4.8: Přínos při změně řízení nákladů (vlastní zpracování)

V posledním bodě dotazování bylo zjišťováno, která část nového systému řízení nákladů přinese manažerům největší užitek. Celkem měl každý respondent k dispozici 15 bodů, tyto body mohl rozdělit mezi 5 otázek. Maximum bodů mohl přiřadit jen jednou a následně vždy počet bodů snížit o jeden a tím celý bodový fond takto rozpustit do pětice otázek. Preference, které byly takto rozděleny, jsou výsledkem grafu č. 4.9. Respondenti za nejdůležitější část nového systému řízení pokládají potřebné výstupy. Tyto výstupy musí mít jednoduchou obsluhu (druhé místo) a přívětivé uživatelské prostředí. Jako předposlední manažeři preferují, aby systém byl přehledný a poskytoval jednoduchý export dat pro další zpracování informací.



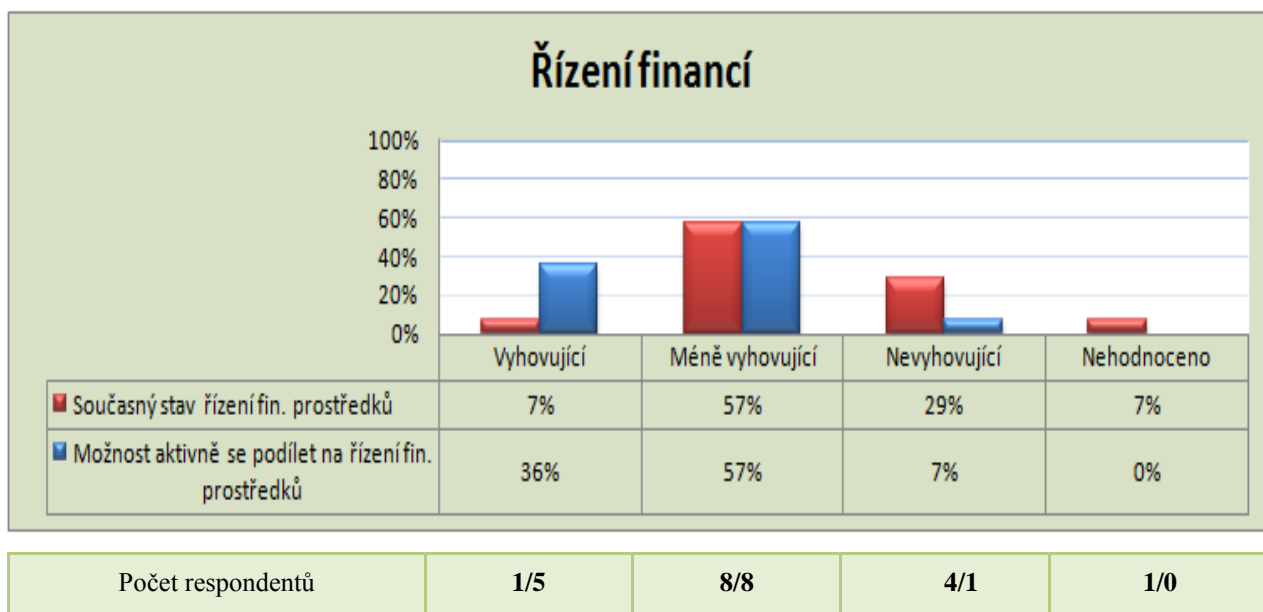
Graf 4.9: Důležitost při zavedení nové metody řízení (vlastní zpracování)

4.4.2 Zpracování dotazníkového šetření TOP managementu

Vrcholový management celní správy byla druhá skupina podrobena dotazníkovému šetření. Zde je i předpoklad k získání přesnějšího obrazu řízení nákladů, neboť tento management má větší možnost ovlivnit řízení nákladů.

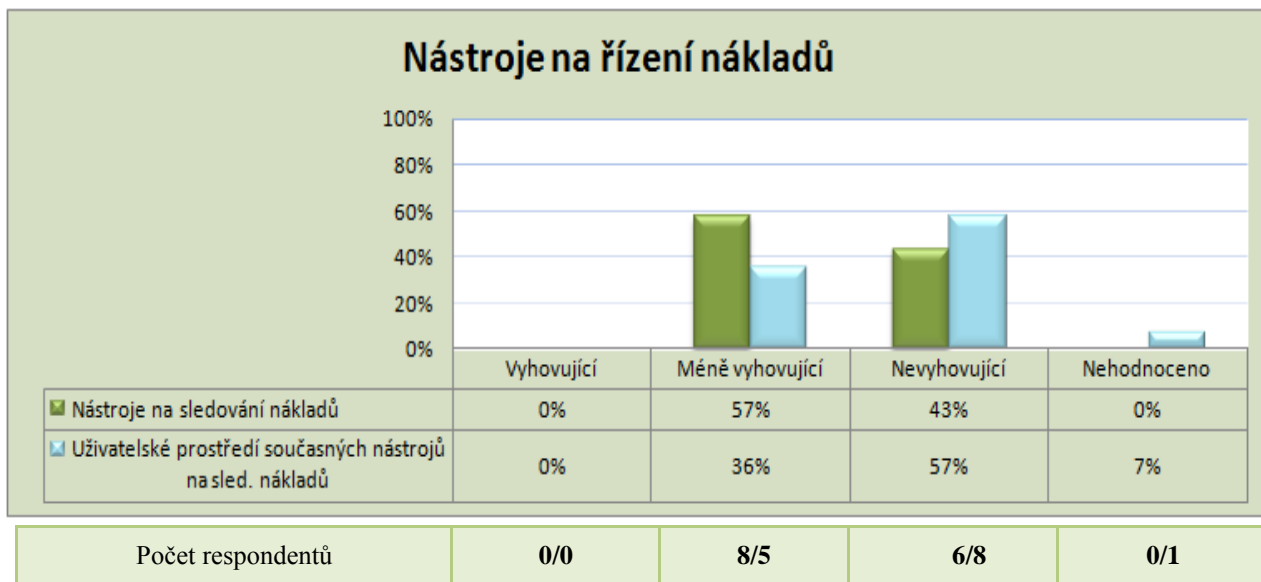
V grafu č. 4.10 řízení financí jsou zobrazeny dvě otázky současně – Současný stav finančních prostředků a Možnost podílet se na řízení finančních prostředků. Z prvního pohledu na graf vyplývá, že téměř 60% respondentů pokládá obě odpovědi za méně vyhovující. Došlo zde k významné shodě respondentů u obou otázek, která naznačuje do jisté míry významné potíže při řízení financí. Tento výsledek ještě navíc potvrzuje 29% respondentů, kteří označují současný stav řízení finančních prostředků přímo za nevyhovující.

Z doplňkového kvalitativního šetření lze jen doplnit odpovídající trend, že cca 2/3 vedoucích pracovníků současný stav a systém řízení finančních prostředků nevyhovuje tak, jak by si představovali.



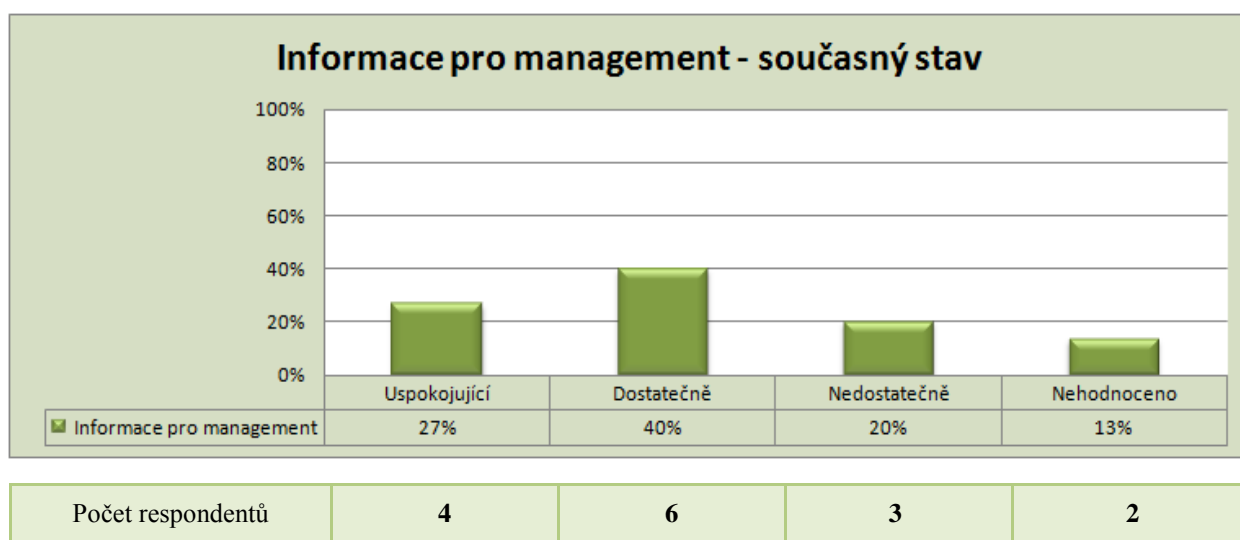
Graf 4.1: Řízení financí (vlastní zpracování)

V grafu č. 4.11 jsou zobrazeny nástroje a uživatelské prostředí nástrojů na sledování nákladů. K odpovědi nevyhovující a méně vyhovující se vyjádřila většina respondentů. Pokud sečteme odpovědi u otázek - méně vyhovující a nevyhovující, tak k první otázce se vyjádřilo prakticky 100% respondentů. Vzhledem k možnostem současného systému je sice toto číslo nezvykle vysoké, ale do jisté míry nebylo až tak překvapivé. Navíc i druhá otázka do určité míry kopíruje první, kde se negativně vyslovilo 93% respondentů. To potvrzuje nespokojenost vedoucích pracovníků se současným stavem.



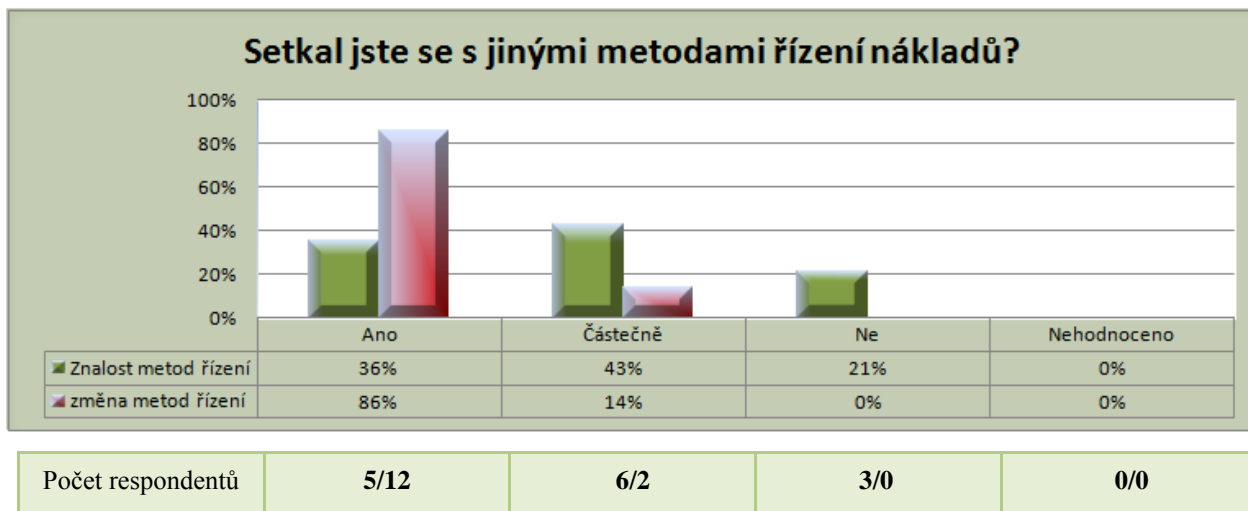
Graf 4.11: Nástroje na řízení nákladů (vlastní zpracování)

V grafu č. 4.12 byl dotaz směřován - zda současný systém řízení nákladů poskytuje dostatek informací pro management. Jde především o posouzení dostatečného množství informací z hlediska jejich možného využití managementem. Ze souhrnného počtu dotazovaných je 27% spokojeno s množstvím poskytovaných informací a 40% pokládá současný stav za dostatečný. Jako nedostatečný tento stav posoudilo 20% a 13% současný stav nehodnotilo. Z dodatečného kvalitativního šetření lze jen potvrdit, že potřebných informací pro řízení nákladů je dostatek. Tento stav překvapivě koresponduje s míněním vyššího managementu.



Graf 4.12: Informace pro TOP management – současný stav (vlastní zpracování)

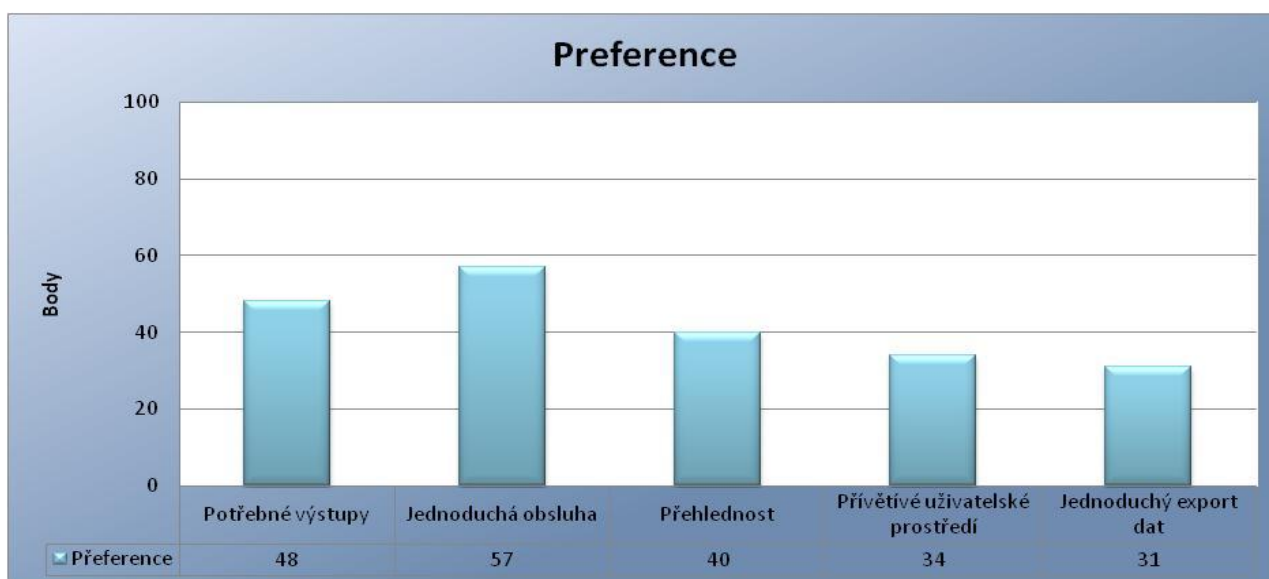
V Grafu 4.13 se potvrzuje předpoklad lepších znalostí řízení nákladů u TOP managementu, než je tomu u vyššího managementu. Největší rozdíl je u otázky - zda se pracovníci setkali s jinými metodami řízení. Zde jednoznačně (cca o 50%) převyšuje TOP management vyšší management. Tento trend byl předpokládán, avšak ne v takové míře.



Graf 4.13: Znalosti jiných metod řízení (vlastní zpracování)

Preferované pořadí vlastností nového informačního systému TOP managementem.

Na prvním místě je to jednoduchá obsluha, na druhém místě potřebné výstupy, na třetím místě přehlednost, na čtvrtém místě přívětivé uživatelské prostředí a na pátém místě je jednoduchý export dat.

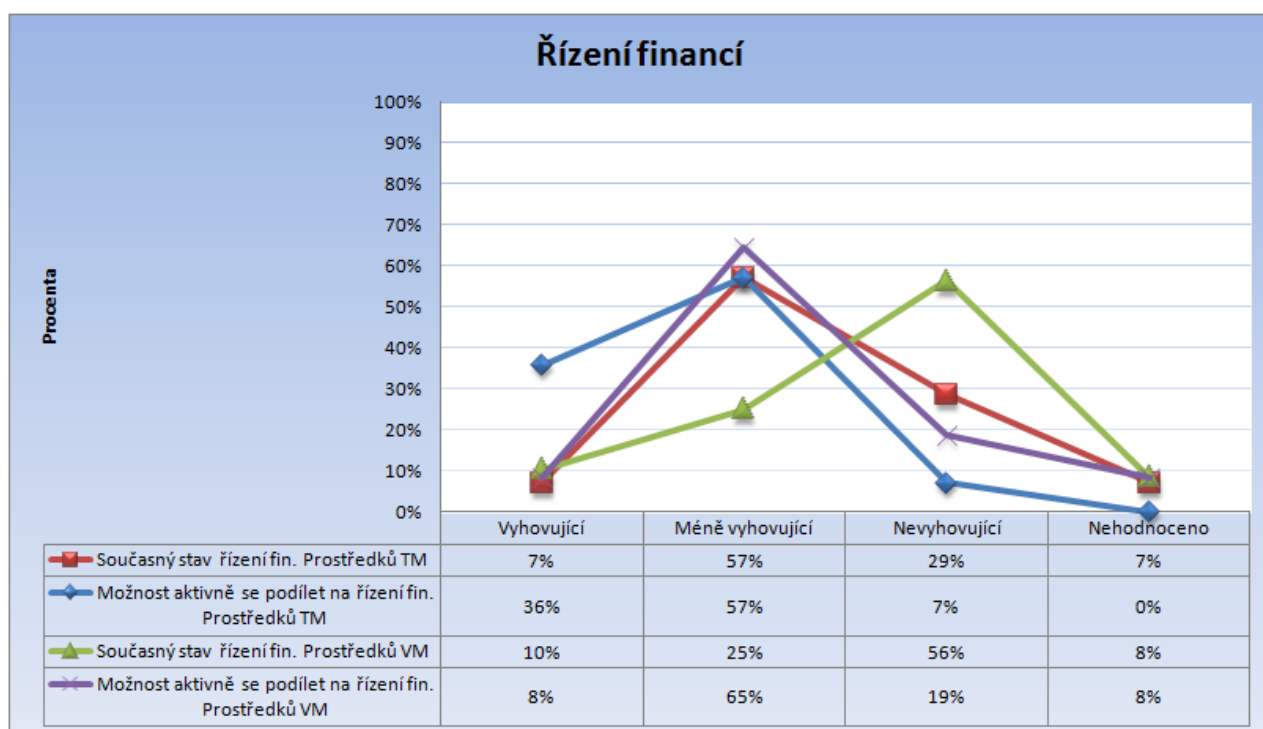


Graf 4.14: Preference k vlastnostem IS – TOP management (vlastní zpracování)

4.4.3 Souhrnné vyjádření dotazníkového šetření

Pokud budeme posuzovat celkovou spokojenost se současným stavem řízení finančních prostředků, můžeme pozorovat podobnost ve vyjádření jak u Vyššího, tak i u TOP managementu. U obou skupin manažerů převládá odpověď - méně vyhovující a nevyhovující odpověď. Je zde patrný odraz dvoutřetinové nespokojenosti respondentů s tímto stavem. Podobný průběh výsledků má i druhá otázka – možnost aktivně se podílet na řízení finančních prostředků. Jen vyšší management přesunul větší váhu nespokojenosti na stranu odpovědi – nevyhovující, ale i zde se jedná v součtu o dvě třetiny. Tento posun je zapříčiněn nižší možností podílet se na finančním řízení prostředků, než je tomu u TOP managementu. Jde především o nižší objem finančních prostředků, který mohou spravovat, a když k tomu přičteme současné možnosti systémů řízení, větší důraz kladený na hodnocení – nevyhovující je pochopitelný.

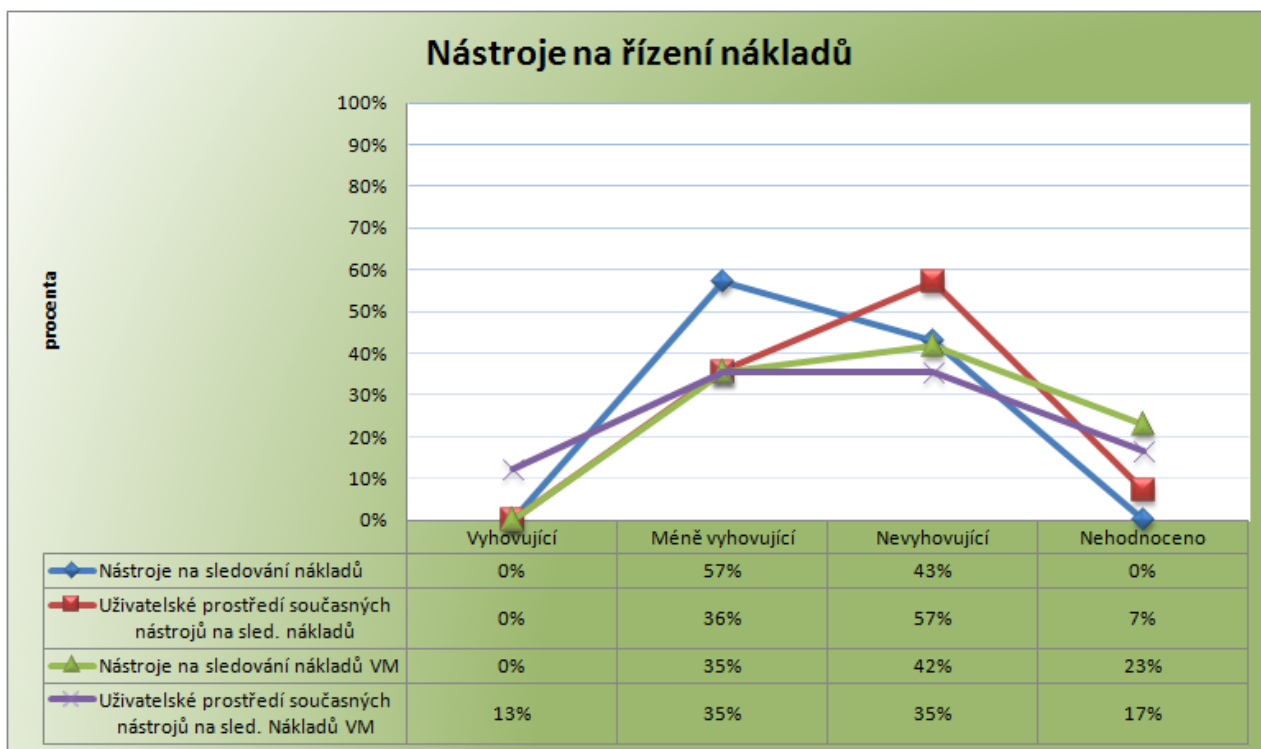
Můžeme tedy do jisté míry vycházet z předpokladů, že 2/3 vedoucích pracovníků nejsou spokojeny se současným systémem řízením financí a přijaly by širší spektrum možností, jak tento stav zlepšit.



Graf 4.15: Řízení financí - Vyšší a TOP management (vlastní zpracování)

Samozřejmě pokud chceme zlepšit finanční řízení, je nutno dostat pod kontrolu vlastní náklady. Řízení nákladů je tedy nutná podmínka pro to, abychom mohli k tomuto kroku přistoupit. Potřebujeme tedy nejenom zjistit, ale i porovnat názory obou skupin respondentů na řízení nákladů, abychom na základě těchto zjištěných poznatků mohli postupovat dále.

V následujícím grafu vidíme, že odpovědi na otázky - nástroje na sledování nákladů a jejich uživatelské prostředí jsou u obou skupin respondentů prakticky totožné. Odpovědi nevyhovující a méně vyhovující jsou v celku vyrovnané a dohromady tvoří cca ¾ z celkového počtu odpovědí. To ukazuje na vysokou míru nespokojenosti pracovníků managementu a vytváří zde prostor pro návrh jiného systému řízení nákladů, který by vyhovoval jejich představám.

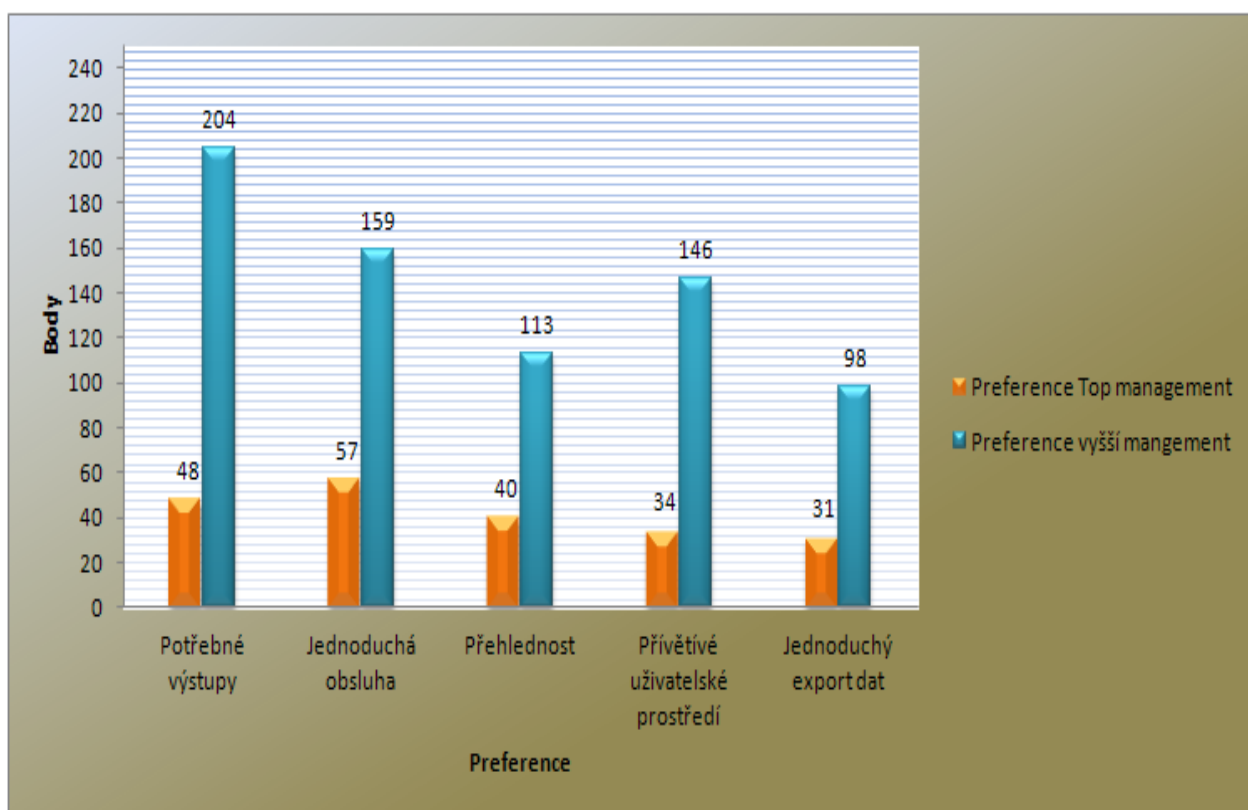


Graf 4.16: Nástroje na řízení nákladů - Vyšší a TOP management (vlastní zpracování)

V závěru šetření je zjišťována potřeba managementu, jakou strukturu by měl mít nový systém řízení nákladů.

Manažeři obou skupin vyjádřili pomocí preferencí důležitost jednotlivých potřeb pomocí přiřazení stanoveného počtu bodů. Celkem měl každý respondent k dispozici 15 bodů pro určení preferencí. Tyto body mohl rozdělit mezi 5 otázek. Maximum bodů mohl přiřadit jen jednou a následně vždy počet bodů snížit o jeden a tím celý bodový fond takto rozpustit do pětice otázek.

TOP management preferuje na prvním místě jednoduchou obsluhu systému. Pro vyšší management jsou v tomto případě nejdůležitější potřebné výstupy. Pokud preference sečteme, první místo obsadí potřebné výstupy (252 bodů) a za nimi je jednoduchost obsluhy (216 bodů). Potom následuje přívětivé uživatelské prostředí (180 bodů), dále pak přehlednost (153 bodů) a poslední je jednoduchost exportu dat (129 bodů). Toto rozřazení je důležité z hlediska vývoje informačního systému, který by měl pracovníkům poskytnout komfortní a rychlou odezvu na to, co potřebují pro efektivní řízení nákladů.



Graf 4.17: Preference k vlastnostem IS – Vrchní a TOP management (vlastní zpracování)

4.4.4 Statistické vyhodnocení výsledků dotazníkového šetření.

V této podkapitole budou provedeny základní metody statistického vyhodnocení dat, která byly v rámci kvantitativního výzkumu získány. Vyhodnocení bude provedeno pomocí korelační analýzy.

Podle T. Wonnacota a R. Wonnacota regrese ukazuje, jak jsou proměnné lineárně závislé. Korelační analýza ukazuje stupeň neboli těsnost této závislosti. V korelační analýze je výsledkem jediné číslo, neboli index, který je vyvinutý tak, aby na první pohled charakterizoval těsnost závislosti mezi dvěma veličinami. Ačkoliv korelace má menší účinnost než regrese, jsou tyto dvě metody natolik příbuzné, že korelace se často stává velmi užitečným pomocníkem při interpretaci regrese.

Vzorec - Korelace X a Y

$$r = \frac{\sum xy}{\sqrt{\sum x^2} \sqrt{\sum y^2}}$$

Pokud hodnota r nabývá své maximální hodnoty $+1$, jedná se o dokonalou kladnou závislost, neboli součin xy je kladný. Pokud hodnota r nabývá zápornou maximální hodnotu -1 , jedná se o dokonalou negativní závislost.

Z toho vyplývá, že:

$$-1 \leq r \leq 1$$

Pokud r dosáhne nulové hodnoty ($r = 0$), znamená to, že každý kladný součin xy je vyrušen svým negativním protějškem v protilehlém kvadrantu. Z toho lze vyvodit, že mezi X a Y není žádná vazba negativní ani pozitivní. Je však nutno podotknout, že nulová hodnota r nemusí vždy znamenat - žádný vztah. Znamená to pouze, že zde není žádná lineární závislost, neboli r je jen měřítkem lineární závislosti.

Statistické vyhodnocení bylo provedeno na základním souboru, který reprezentuje management celní správy. Celkem se ho zúčastnilo 48 pracovníků vyššího managementu a 14 pracovníků TOP managementu. Předmětem zkoumání byl dotazník a vzájemná závislost jednotlivých otázek pro potvrzení vědeckých otázek, zda je vhodné zavést nový model řízení nákladů.

Zkoumány byly odpovědi na otázky z dotazníkového šetření:

- Hodnocení současného stavu řízení finančních prostředků
- Hodnocení možnosti aktivně se podílet na řízení finančních prostředků
- Hodnocení nástrojů na sledování nákladů
- Hodnocení uživatelského prostředí současných nástrojů na sledování nákladů
- Zda současný systém řízení nákladů poskytuje dostatek informací, které může management použít z hlediska řízení nákladů
- Zda se členové managementu setkali i s jinými metodami řízení nákladů
- Zda by bylo přínosem provést změnu řízení nákladů tak, aby poskytované informace pro management byly v přehlednější a jednodušší formě

Všechny otázky byly mezi sebou podrobeny lineární závislosti.

Tab. 4.2: Korelační výpočet otázky 1 a 2 (vlastní zpracování)

X	Y	x = X - X	y = Y - Y	x*y	X²	Y²
5	4	-7	-8	56	49	64
12	31	0	19	0	0	361
27	9	15	-3	-45	225	9
4	4	-8	-8	64	64	64
X-12	Y-12	0	0	75	338	498

$$r = \frac{\sum xy}{\sqrt{\sum x^2} \sqrt{\sum y^2}} = \frac{75}{\sqrt{338} \sqrt{498}} = \frac{75}{18,4 * 22,3} = 0,2$$

První korelace byla provedena pro otázky 1 a 2, mezi těmito otázkami byla zjištěna slabá závislost. Nelze tedy předpokládat, že současný stav řízení finančních prostředků má větší závislost související s možností aktivně se podílet na řízení finančních prostředků.

Další výsledky korelace byly provedeny pomocí programu Microsoft Excel.

Tab. 4.3: Korelační výpočet otázky 1 až 7 (vlastní zpracování)

Otázka	1	1	1	1	1	1
Otázka	2	3	4	5	6	7
Corell	0,2	0,0	0,8	0,4	-0,2	-0,6
Otázka	2	2	2	2	2	2
Otázka	3	4	5	6	7	
Corell	0,5	0,7	0,9	0,2	0,2	
Otázka	3	3	3	3		
Otázka	4	5	6	7		
Corell	0,9	-0,5	-0,5	-0,7		
Otázka	4	4	4			
Otázka	5	6	7			
Corell	0,8	-0,1	-0,4			
Otázka	5	5				
Otázka	6	7				
Corell	0,5	0,3				
Otázka	6					
Otázka	7					
Corell	0,9					

Z celkových 21 možných kombinací otázek vystavených zkoumání závislosti mezi sebou - vykazuje:

- šest kombinací silnou závislost
- sedm kombinací slabou závislost
- jedna kombinace nevykazuje žádnou (lineární) závislost
- sedm kombinací vykazuje zápornou závislost

Přehled hodnocených otázek:

- Hodnocení současného stavu řízení finančních prostředků
- Hodnocení možnosti aktivně se podílet na řízení finančních prostředků
- Hodnocení nástrojů na sledování nákladů
- Hodnocení uživatelského prostředí současných nástrojů na sledování nákladů
- Zda současný systém řízení nákladů poskytuje dostatek informací, které může management použít z hlediska řízení nákladů
- Zda se členové managementu setkali i s jinými metodami řízení nákladů
- Zda by bylo přínosem provést změnu řízení nákladů tak, aby poskytované informace pro management byly v přehlednější a jednodušší formě.
- Otázka č. 8 byla hodnocena v souhrnném vyjádření dotazníkového šetření – I.

Korelace v intervalu 0,7 – 0,9

Otázka 1 - 4

Otázky vykazují korelační koeficient 0,8. Lze tedy předpokládat, že řízení finančních prostředků má silný vztah k uživatelskému prostředí současných nástrojů na sledování nákladů.

Může být tedy potvrzen předpoklad, že řízení financí pomocí současných nástrojů na sledování nákladů není pro pracovníky managementu přínosem a je zde vytvářen prostor pro změnu tohoto stavu.

Otázka 2 - 4

Otázky vykazují korelační koeficient 0,7. Lze tedy předpokládat, že aktivní účast na řízení finančních prostředků silně souvisí s nástroji na sledování nákladů a s důrazem na jejich uživatelské prostředí, v němž manažeři pracují.

Může zde být potvrzen předpoklad, že změna uživatelského prostředí směrem k řízení finančních prostředků bude přínosem pro management.

Otázka 2 - 5

Otázky vykazují korelační koeficient 0,9. Lze zde předpokládat, že možnost aktivně se podílet na řízení finančních prostředků zde silně souvisí se systémem řízení nákladů ve smyslu poskytování dostatečných informací, které může management použít.

Může zde být tedy potvrzen předpoklad, že slabá možnost aktivně se podílet na řízení finančních prostředků nevytváří podmínky pro získání dostatečně kvalitních informací, které management potřebuje z hlediska řízení nákladů.

Otázka 3 - 4

Otázky vykazují korelační koeficient 0,9. Lze zde předpokládat, že nástroje na sledování nákladů vykazují velmi silnou závislost na uživatelském prostředí.

Může zde být potvrzen předpoklad, že zlepšení nástrojů a uživatelského prostředí pro sledování nákladů bude přínosem pro management.

Otázka 4 - 5

Otázky vykazují korelační koeficient 0,8. Lze tedy předpokládat, že současné uživatelské prostředí nástrojů pro sledování nákladů má silnou závislost na dostatečném množství kvalitních informací pro řízení nákladů.

Může zde být potvrzen předpoklad, že změna uživatelského prostředí a současného systému řízení přinese dostatek informací, které může management použít pro řízení nákladů.

Otázka 6 - 7

Otázky vykazují korelační koeficient 0,9. Lze tedy předpokládat, že znalosti managementu o jiných metodách řízení nákladů vykazují velmi silnou závislost na možnost změny současného systému řízení.

Může zde být potvrzen předpoklad, že management zná i jiné metody řízení nákladů a bylo by přínosem provést změnu řízení nákladů tak, aby poskytované informace pro management byly v přehlednější a jednodušší formě.

Korelace v intervalu 0,2 – 0,5

Otázka 1-2, 1-5, 2-3, 2-6, 2-7, 5-6, 5-7

Otázky vykazují nízkou závislost. Z hlediska interpretace otázek jen potvrzují předpoklad na začátku výzkumu, že kombinace těchto otázek spolu moc nesouvisí.

Korelace - 0

Otázka 1-3

Zde nebyla potvrzena lineární závislost, ačkoliv z hlediska interpretace otázek nelze vyloučit předpoklad, že zde určitá souvislost neexistuje.

Korelace v intervalu (-0,1) - (-0,7)

Otázka 1-6, 1-7, 3-5, 3-6, 3-7, 4-6, 4-7

Z hlediska interpretace otázek byl potvrzen předpoklad na začátku výzkumu, že kombinace těchto otázek vykazuje zápornou závislost.

Vyhodnocení otázky č. 8

Odpovědi poslední otázky byly vyhodnoceny na základě bodového ohodnocení jednotlivých odpovědí. U každé odpovědi byly sečteny body a vypočteny průměrné hodnoty. Statistické vyhodnocení bylo provedeno u následujících odpovědí.

Z hlediska důležitosti:

- Jsou potřebné výstupy nejvýznačnější při zavedení nové metody řízení nákladů.
- Je jednoduchá obsluha IS systému nejvýznačnější při zavedení nové metody řízení nákladů.
- Je přehlednost výstupů nejvýznačnější při zavedení nové metody řízení nákladů.
- Je uživatelské prostředí IS systémů nejvýznačnější při zavedení nové metody řízení nákladů.
- Je jednoduchý export dat z IS systému nejvýznačnější při zavedení nové metody řízení nákladů.

V následující tabulce byl stanoven průměr, medián, směrodatná odchylka, modus, maximum a minimum. Rozptyl odpovědí je možné sledovat na základě směrodatné odchylky. Čím je směrodatná odchylka vyšší, tak tím se odpovědi jednotlivých respondentů liší od vypočítaného průměru.

Vzorec - Průměru

$$\mu = \frac{\sum x}{N}$$

Kde:

x znamená hodnotu proměnné v každém jednotlivém pozorování

Σ je symbolem pro součet

N značí celkový počet pozorování
je znakem průměrné hodnoty

Vzorec – směrodatné odchytky

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum(x - \mu)}{N}}$$

Velký počet pozorování je obtížné vypočítat podle uvedeného vzorce směrodatné odchytky, a proto se používá jeho upraveného tvaru.

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum(x - \mu)}{N}} = \sqrt{\frac{\sum(x^2 - 2x\mu + \mu^2)}{N}} = \sqrt{\frac{\sum x^2}{N} - 2\mu\mu + \frac{N\mu^2}{N}}$$

Jelikož $\frac{\sum x}{N} = \mu$ a $\sum \mu^2 = N\mu^2$, dostaneme $\sigma \sqrt{\frac{\sum x^2}{N} - \mu^2}$

Tab. 4.3: Statistické výpočty (vlastní zpracování)

	Potřebné výstupy	Jednoduchá obsluha	Přehlednost	Přívětivě uživatelské prostředí	Jednoduchý export dat
Průměr	4,250	3,313	2,354	3,042	2,042
Medián	5	4	2	3	1
Směrodatná odchylna	1,090	1,325	0,924	0,957	1,485
Průměr + směrodatná odchylna	5,340	4,638	3,278	3,998	3,527
Průměr - směrodatná odchylna	3,160	1,987	1,430	2,085	0,556
Modus	5	4	2	3	1
Maximum	5	5	5	5	5
Minimum	1	1	1	1	1

Na základě získaných hodnot lze vyhodnotit, že respondenti nejvíce postrádají přehlednost v současném systému řízení nákladů. S tím úzce souvisí i přívětivost uživatelského prostředí, které neposkytuje jednoduchou obsluhu a získávání potřebných dat. Tuto problematiku odráží potřeba relevantních dat. Všechny tři otázky mají podobně nízkou směrodatnou odchylnu.

4.4.5 Shrnutí statistického vyhodnocení

Závěrečné výsledky kvantitativního výzkumu potvrdily některé předpoklady, především možnosti, zda bude přínosem změna systému řízení nákladů. Lineární závislost, která byla prokázána především u otázek (1-4, 2-4, 2-5, 3-4, 4-5, 6-7) jenž vykazuje „ r “ v intervalu (0,7 – 0,9) potvrzuje silný předpoklad na potřebu změny řízení nákladů, které může mít podobu metody ABC/M.

Na základě zpracovaného výzkumu může být přistoupeno ke zjištění podmínek možné aplikace metody AMC/M v podobě posledních dvou vědeckých otázek:

- Je možné koncipovat a navrhnout metodiku aplikace vhodných měřítek ABC/M v podmínkách státní správy ČR?
- Bude možné použít model řízení nákladů pomocí metody ABC/M v podmínkách státní správy?

V první řadě je však potřeba vytvořit základní podmínky a až poté přistoupit k možné aplikaci metody AMC/M.

4.5 Základní předpoklady modelu ABC/M

Pro získání kompletních informací bude v této podkapitole proveden popis mapování procesů. Jedná se zde o možnosti, které poskytují procesy v organizaci ve vztahu k metodě ABC. Následně bude navazovat optimalizace lidských zdrojů, která se váže k procesům.

4.5.1 Mapování procesů

Pokud chceme získat podrobné kompletní informace, které nám umožní aplikaci ABC/M, je nutno provést mapování procesů, které by následně mělo vyústit v optimalizaci lidských zdrojů.

Mapování procesu začalo v CS v roce 2007. Mapování bylo provedeno za asistence externí firmy. Cílem bylo podat odborné stanovisko pro management, v jakém stavu se celní správa nachází a navrhnout případné změny a opatření.

Celní správa pokračovala v mapování i v následujících letech, kdy byly tyto kroky rozšířeny. V současnosti je pro mapování používán software ARIS a bylo zpracováno cca 600 procesů.

V každé oblasti byli určeni:

- vlastníci procesů
- struktura procesního řízení
- konzultant
- vykonavatel
- procesní specialista

Pomocí mapování procesů jsme dospěli ke dvěma základním rozdělení aktivit CS pro potřeby metody ABC.

Tyto aktivity byly rozděleny na:

- Hlavní aktivity (CS je plní ze zákona)
- Podpůrné aktivity (týkají se materiálně-technického zabezpečení)

Tyto dvě skupiny aktivit obsahují v sobě agendy, které jsou potom transformovány do samostatných nákladových objektů. K těmto nákladovým objektům budou následně přiřazovány jednotlivé spotřebovávané zdroje.

Dalším předpokladem pro správné rozdělení nákladů aktivitám je optimalizace lidských zdrojů, která vychází z mapování procesů. Pokud máme zpracovány procesní mapy, jsme schopni určit počty pracovníků. Zde je možno využít vlastních odborných specialistů na tuto problematiku (má-li je státní organizace k dispozici), nebo využít externí specializované firmy. Optimální počet pracovníků je nutný

z důvodu určení nákladů na mzdy a jedním ze základních prvků v přepočtových bázích modelu ABC.

Abychom mohli přistoupit k tvorbě modelu ABC/M v podmínkách CS, bylo nezbytné upravit účetní data tak, aby alokovala skutečné celkové náklady. Především z důvodu investic, které se účtují jednorázově. Zde totiž vyvstává problém funkce DHM a DNM. Vstupní hodnota totiž postupně prochází opotřebením, což vytváří určité zkreslení. Jedná se o to, že investice se účtují k tíži pořizujícího útvaru, ale v zásadě je tato investice v podobě DHM a DNM spotřebovávána jiným útvarem/y CS.

Jelikož účetní data, která se týkají výdajů, mají v systému AVIS-me formu druhového, funkčního, programově orientovaného principu, nemají zde přímý vztah k aktivitám CS. Z tohoto důvodu musí být náklady přiděleny útvarům CS, a to k hlavním a vedlejším aktivitám. V podstatě je nutné do jisté míry predefinovat danou strukturu účetního systému do jiného, metodě ABC/M vyhovujícího prostředí. Po tomto kroku je potřebné stanovit náklady, které budou vázány přímo nebo nepřímo k jednotlivým aktivitám. Vše bude potom kumulováno jako výsledná spotřeba zdrojů nákladového objektu, kterým bude pro nás agenda.

Pokud organizace nemají zmapovány procesy jako je tomu u CS, bude jednodušší z hlediska managementu nevázat metodu ABC přímo na procesy. U takto velkých organizací je lepší variantou stanovit hlavní a podpůrné aktivity expertním posouzením odborníků, protože mapování procesů u velkých organizací státní správy vyžaduje velkou spotřebu času a je příliš nákladné. Velké množství samotných výstupů z mapování procesů klade velké nároky na expertní pracovníky a jejich školení, kteří jsou nezbytně nutní při této náročné činnosti.

4.5.2 Optimalizace lidských zdrojů

Dalším předpokladem pro správné rozdělení nákladů aktivitám je optimalizace lidských zdrojů, která vychází z mapování procesů. Pokud máme zpracovány procesní mapy, jsme schopni určit počty pracovníků. Zde je možno využít vlastních odborných specialistů na tuto problematiku (má-li je státní organizace), nebo využít externí specializované firmy. Optimální počet pracovníků je nutný z důvodu určení nákladů na mzdy. Neboť mzdy jsou jednou z největších nákladových položek státní správy.

5 ZÁKLADNÍ KONSTRUKCE MODELU ABC/M V PODMÍNKÁCH CS

V rámci této části bude provedena základní koncepce struktury modelu ABC, včetně členění na dílčí fáze.

5.1 Dílčí fáze modelu

V modelové části práce je konkrétní snaha vystihnout smysl řešení nového řízení nákladů a jeho konkrétní integrace do struktury celní správy.

V obecně rovině lze přijmout, že kalkulace nákladů vychází z informací, které jsou obsaženy ve Finančním účetnictví a jsou dále členěny na střediska. Toto rozdělení představuje pro kontrolu a řízení nákladů poměrně hrubý nástroj.

Na základě nedostatku stávajícího systému řízení byl zahájen výzkum možnosti aplikace metody ABC pro řízení nákladů. Po tříletém vývoji (2009-2011) byl odzkoušen model ABC v praxi na vybraných částech celní správy.

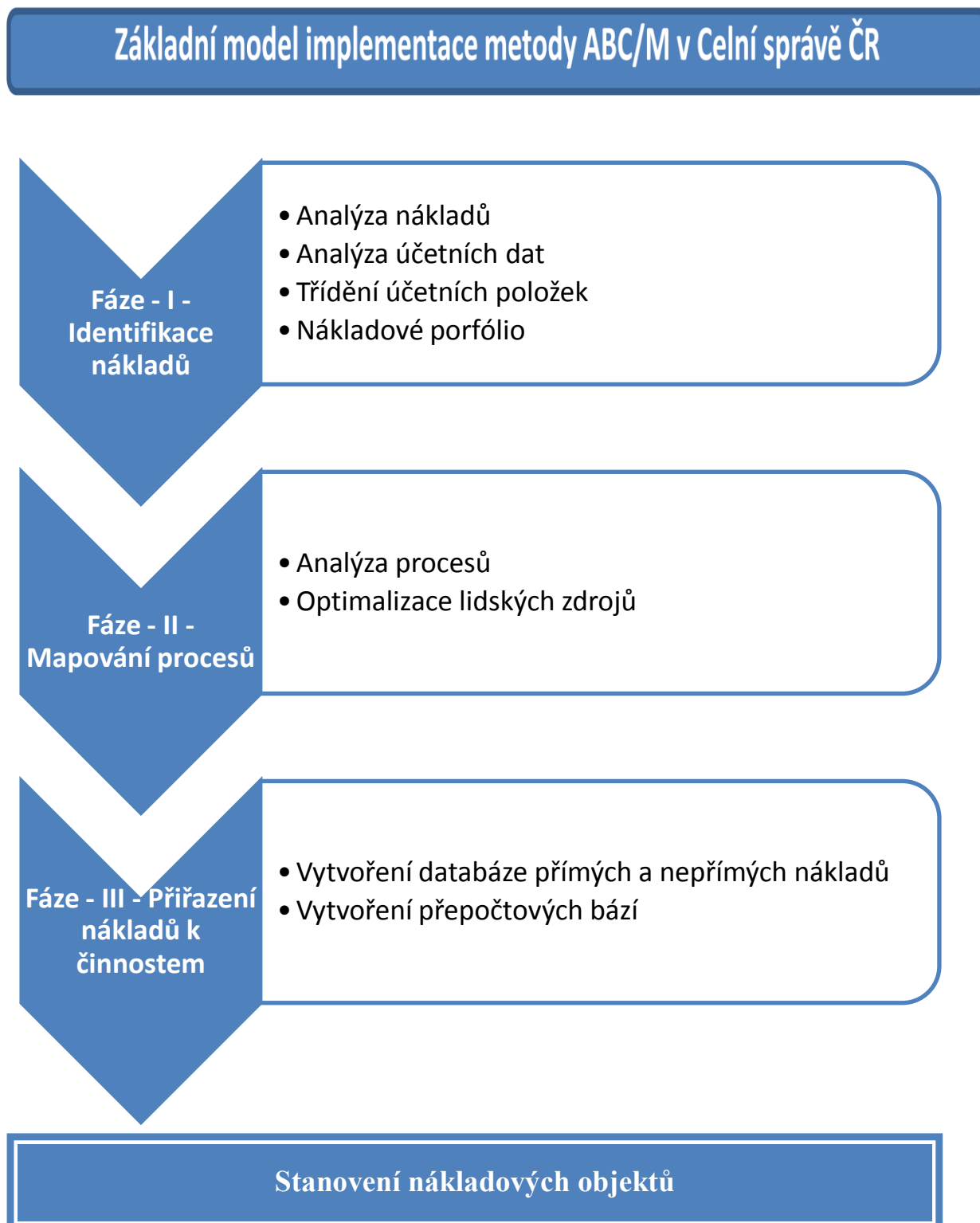
Prezentovaný model simuluje ve stanovených podmínkách možnosti, kterých je možné dosáhnout i v reálných podmínkách plného nasazení.

Celkový vývoj modelu probíhal postupně na základě informací z účetního systému AVIS-me.

Model obsahuje tři základní fáze:

- Fáze – I Identifikace nákladů
 - Analýza nákladů
 - Analýza účetních dat
 - Třídění účetních položek
 - Nákladové portfolio
- Fáze – II Mapování procesů
 - Analýza procesů
 - Optimalizace Lidských zdrojů
- Fáze – II Přirazení nákladů k činnostem
 - Vytvoření databáze přímých a nepřímých nákladů
 - Vytvoření přepočtovýchází

Základní konstrukci modelu ABC/M v podmínkách CS graficky znázorňuje obr. 4.2.



Obr. 4.2: Základní model implementace metody ABC/M v CS (vlastní zpracování)

5.2 Fáze I – Identifikace nákladů

První fáze se skládá ze čtyř samostatných kroků, které na sebe postupně navazují a vytváří tak celkovou strukturu modelu.

5.2.1 Krok 1 - Analýza účetních dat

Druhý krok obsahuje soustředění všech účetních dat za účelem provedení analýzy jejich struktury. Celní správa disponuje zúčtovacím systémem, který není vhodně konstruován tak, aby mohl vytvářet požadované sestavy účetních dat, které by poskytovaly potřebné informace managementu.

Jelikož jsou investice účtovány jednorázově, musíme mít na zřeteli, že tento způsob zaúčtování nám vytváří určité zkreslení. Jde především o to, že investice, která je při vyúčtování přiřazena na účet pořizujícího útvaru, může být zároveň spotřebovávána jinými útvary CS v průběhu životnosti této investice. Pokud bychom investici vyúčtovali jednorázově na vrub pořizujícího útvaru, dosáhneme v daném roce nepřiměřenou zátěž daného útvaru - agendy, přičemž v dalším roce nám náklady rychle klesnou. Dostáváme se tak do nepříjemné situace, a to do silného zkreslení nákladů v jednotlivých letech. Vypovídací schopnost takových dat bude velmi diskutabilní a pro potřeby ABC/M nepoužitelná. Je tedy nutno problematiku odpisů vyřešit a odstranit nevyrovnanost investic v jednotlivých letech.

Podstatou odpisů je prakticky postupné přenášení hodnoty majetku do nákladů. Jelikož organizace státní správy nemají odpisy je proto nutné vytvořit určitou formu odpisů, jenž tento problém vyřeší. Tyto odpisy budou vedeny paralelně s běžným účetnictvím a budou použity jen pro potřebu ABC/M. Pro odepisování můžeme použít i běžné účetní odepisování (daňové odepisování pro celní správu nemá význam) používané výrobními podniky.

Pro potřeby CS se nejlépe hodí rovnoměrné = lineární odepisování, kde se stanoví odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

To vše se však změnilo, neboť zákon z roku 2011 ukládá OSS povinně účtovat odpisy. Pokud jsou tímto způsobem vyřešeny odpisy, můžeme podle přepočítacích koeficientů (např. počet pracovníků) přiřadit odpisy jednotlivým nákladovým objektům.

5.2.2 Krok 2 - Analýza nákladů

Podrobná analýza nákladů je nutná ke zjištění přesné struktury nákladů, abychom mohli připravit rozvrhovou základnu nákladů. Základna musí obsahovat kompletní přiřazení nákladů k jednotlivým organizačním složkám celní správy.

Celní správu České republiky tvoří Generální ředitelství cel s pozicí správního úřadu s celostátní působností, dále potom 8 celních ředitelství a 54 podřízených celních úřadů s vymezenou územní působností.

Celní správa je bezpečnostním sborem a její činnost zapadá do systému celního dohledu nad zbožím v rámci jednotného celního území Evropské unie. Při realizaci tohoto dohledu pak postupuje podle jednotných celních předpisů Společenství. Těmito předpisy jsou především Celní kodex Společenství a prováděcí nařízení k němu, dále pak systém osvobození od dovozního cla a společný celní sazebník Společenství.

Generální ředitelství cel bylo zřízeno podle zákona č. 185/2004 Sb. o Celní správě České republiky jako správní úřad pro oblast celnictví s celostátní územní působností.

Orgány celní správy mají postavení policejního orgánu, tedy orgánu činného v trestním řízení, a to pokud se předmětné trestní řízení týká vybraných trestných činů v oblasti cel, daní, podloudnictví s omamnými látkami, dále v oblasti porušování předpisů o nakládání s kontrolovaným zbožím a technologiemi, zahraničního obchodu s vojenským materiálem, rovněž neoprávněného nakládání s nebezpečnými odpady, zakázanými bojovými prostředky, radioaktivním materiálem, chráněnými volně žijícími živočichy, planě rostoucími rostlinami, porušování autorských práv, průmyslových práv a práv k ochranné známce.

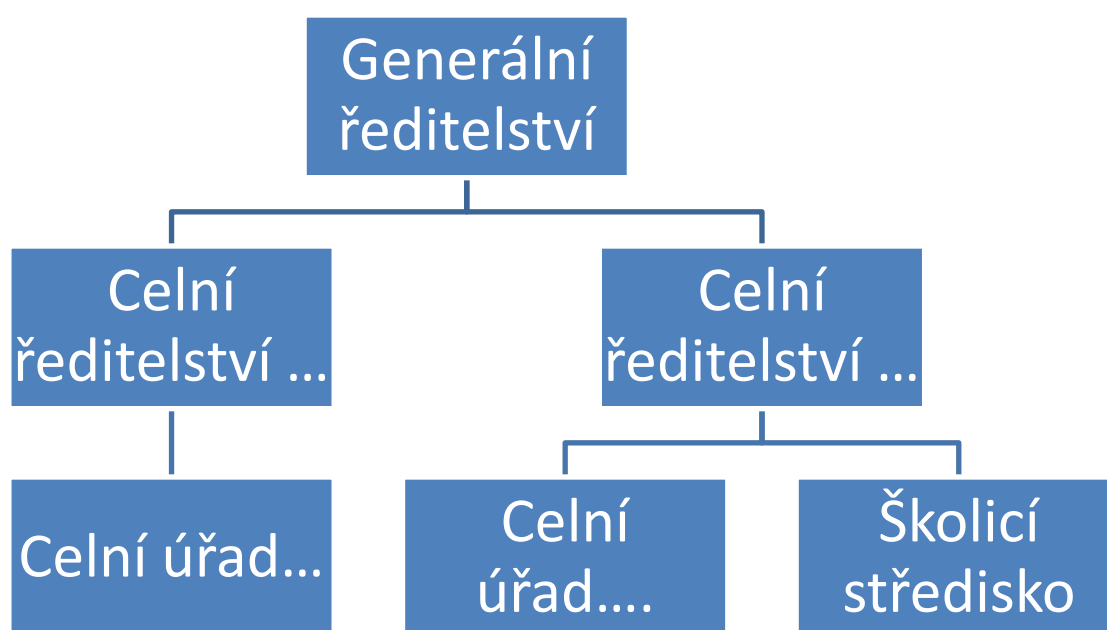
Celní správa České republiky je také výhradním správcem spotřebních daní. Tím se rozumí vyměřování a vybírání spotřebních daní z vybraných výrobků podléhajících spotřební dani bez ohledu na skutečnost, zda jsou předmětem dovozu nebo vývozu v rámci obchodu se zeměmi mimo EU nebo v rámci obchodu s členskými státy EU, nebo jsou předmětem tuzemské výroby nebo spotřeby. Součástí obecné správy spotřebních daní je také dozor nad dodržováním předpisů o nakládání s vybranými výrobky při jejich výrobě, skladování a dopravě.

Celní správě byla také zvláštními zákony svěřena kontrolní oprávnění v oblasti nákladní silniční dopravy, jako jsou např. vážení nákladních vozidel, dodržování povinných přestávek řidičů nebo splnění podmínek pro přepravu nebezpečných nákladů. Je také pověřena kontrolou v oblastech zahraničního obchodu s vojenským materiálem, provádění společné zemědělské politiky Společenství, nakládání s odpady, obchodu s chráněnými druhy fauny a flóry, a nelegální zaměstnaností cizinců. V neposlední řadě byla Celní správa České republiky zařazena do

Integrovaného záchranného systému země jako složka spolupůsobící s ostatními bezpečnostními a záchrannými sbory při mimořádných a krizových situacích. Jednou z reálných situací bylo využití pracovníků celní správy při řešení krizové situace během největších záplav v historii České republiky v roce 2002. (Celní správa ČR, 2012)

Celní správa má třístupňovou organizační strukturu (viz Obr. č. 4.3). Hlavní účetní jednotkou je generální ředitelství, následuje 8 celních ředitelství, 54 celních úřadů a několik školicích středisek.

Konkrétní náklady účetních položek jsou přiřazeny k jednotlivým celním úřadům, celním ředitelstvím a generálnímu ředitelství.



Obr. 4.3: Organigram CS (vlastní zpracování)

5.2.3 Krok 3 - Třídění účetních položek nákladů

V třetím kroku si musíme uvědomit, jaké účetní položky budeme v budoucnu sledovat. Jde především o to, aby výstup z účetního systému nebyl komplikovaný, ale přehledný. Výstup musí být v základním rozhraní jednoduchý tak, aby vrcholový management mohl snadno identifikovat údaje, které jsou potřebné pro řízení nákladů. V tabulce 4.4 můžeme vidět, že údaje poskytované účetním systémem jsou komplikované z hlediska jednoduchého pochopení.

Tab. 4.5: Výtah účetních položek celního ředitelství v tis. Kč. (vlastní zpracování)

Účet Analytika	Náze	Č. schválená	Č. upravená	Č. čerpaná	Č. zůstatková	%
Rozpočtový	223					
223 6143 5131	Potraviny	1 600,00	1 216,00	1 208 809,29	7 190,71	99,41
223 6143 5131 0	Potraviny	1 600,00	1 216,00	1 208 809,29	7 190,71	99,41
223 6143 5131	Potraviny	1 600,00	1 216,00	1 208 809,29	7 190,71	99,41
223 6143 5132	Ochranné pomůcky	100,00	136,00	135 140,00	860,00	99,37
223 6143 5132 0	Ochranné pomůcky	100,00	136,00	135 140,00	860,00	99,37
223 6143 5132	Ochranné pomůcky	100,00	136,00	135 140,00	860,00	99,37
223 6143 5133	Léky a zdravotnický	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 5133 0	Léky a zdravotnický	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 5192	Poskytnuté neinvestiční	150,00	23,00	21 838,10	1 161,90	94,95
223 6143 5192 1	Poskytnuté neinvestiční	100,00	22,00	21 520,00	480,00	97,82
223 6143 5192 2	Přiznané náhrady za	50,00	1,00	318,10	681,90	31,81
223 6143 5361	Nákup kolků	9,00	1,00	880,00	120,00	88,00
223 6143 5361 1	Kolky na úhradu daní a	9,00	1,00	880,00	120,00	88,00
223 6143 5361	Nákup kolků	9,00	1,00	880,00	120,00	88,00
223 6143 5362	Platby daní a poplatků	20,00	30,00	29 400,00	600,00	98,00
223 6143 5362 0	Platby daní a poplatků	20,00	30,00	29 400,00	600,00	98,00
223 6143 5362	Platby daní a poplatků	20,00	30,00	29 400,00	600,00	98,00
223 6143 5365	Platby daní a poplatků	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 5365 0	Platby daní a poplatků	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 5365	Platby daní a poplatků	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 536	Ostatní neinvestiční	29,00	31,00	30 280,00	720,00	97,68
223 6143 53	Neinvestiční transfery	29,00	31,00	30 280,00	720,00	97,68
223 6143 5429	Ostatní náhrady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 5429 0	Ostatní náhrady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 5429	Ostatní náhrady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 542	Náhrady placené	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 54	Neinvestiční transfery	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 5909	Ostatní neinvestiční	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 5909 0	Ostatní neinvestiční	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 5909	Ostatní neinvestiční	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 590	Ostatní neinvestiční	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
223 6143 59	Ostatní neinvestiční	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Na takto prezentovaných podkladech budou vedoucí pracovníci jen těžko efektivně řídit náklady, proto cílem výstupu je najít co nejmenší počet položek, jenž svým charakterem vystihne kompletní strukturu nákladů z hlediska důležitosti. V tab. 4.5 je určitý počet účetních položek, které mají velmi nízké nebo nulové

hodnoty. Tyto hodnoty můžeme sloučit dle charakteru do tzv. SSP (sdružené sledovací položky). Kvůli množství položek s nulovými nebo nízkými hodnotami budeme sledovat jen jejich sloučenou hodnotu v SSP. Pokud by SSP dosáhla větších hodnot než je obvyklé, může být zpětně provedena analýza konkrétní SSP a přesně identifikován neobvyklý nárůst nákladů na konkrétní účetní položce.

Třídění a sdružení účetních položek provedeme podle vlastního určení. Celkový počet sledovaných účetních položek by měl být co nejmenší, avšak konkrétní počet se musí odvíjet od možnosti, kterou nám daný účetní systém poskytuje. Ideální stav je cca 30 položek. Základní strukturu sledovaných položek, ze kterých budeme dále vycházet, vidíme v tab. 4.5.

Tab. 4.6: Sdružení a třídění účetních položek dle jejich charakteru (vlastní zpracování)

Př.č.	čtová položka	Rozpočtová skladba
1	5131	Potraviny
2	51342	Stejnokroje a stejnokrojové součástky
3	5137	Drobný hmotný dlouhodobý majetek
4	5139	Nákup materiálu jinde nezařazený
5	513	513-2,3,4,5,6
6	51510	Voda
7	51520	Teplo
8	51530	Plyn
9	51540	Elektrická energie
10	5156	Pohonné hmoty a maziva
11	515	515-5,7,9
12	51610	Služby pošt
13	5162	Služby telekom. a radiokom.
13a		Z toho - datové služby
14	5164	Nájemné
15	51692	Příspěvek na stravování
16	51695	IT - nákup služeb, systémová podpora ...
17	51696	Překlady, tlumočení ...
18	51698	Nákup služeb ostatních j.n. (bez ICT)
19	516	další služby (516-3,6,7,8,9 (vyjma 5169-2,5,6,8))
20	51711	Opravy a údržba nemovitého majetku
21	51712	Opravy a údržba movitého majetku
22	51713	Opravy a údržba ICT
23	51722	Nákup software do 60 tis. Kč
24	5173	Cestovné
25	517	Ostatní- 517-5,9,519-,53 (pohoštění, ostatní nákupy,...)
26	5361	53611, 53612, 53613 (Kolký-úhrada daní a poplatku CS, TN, KLP)
27	5	Ostatní- 54--,59-- (Neinvestiční transfery, ostatní neinvestiční)
28	6	Odpisy

5.2.4 Krok 4 - Nákladové portfolio

V této podkapitole jsou podrobně zmapovány veškeré náklady, které budou vstupovat do procesu řízení nákladů. Kompletní portfolio musí zahrnovat všechny nákladová střediska (generální ředitelství - GŘC, 8 x celní ředitelství - CŘ) a 54 celních úřadů - CÚ). Náklady jednotlivých středisek jsou transformovány na jednotlivé účetní položky, včetně SSP (viz. Tab. 4.6).

Tab. 4.7: Sdružené účetní položky včetně nákladového portfolio středisek (vlastní zpracování)

Př.č.	RP	Rozpočtová skladba	Celní úřad Brno 01	Celní úřad Pardubice 02	Celní úřad Ostrava 03	Celní úřad 04.....54
1	5131	Potraviny	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
2	51342	Stejnokroje a stejnokrojové součástky	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
3	5137	Drobný hmotný dlouhodobý majetek	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
4	5139	Nákup materiálu jinde nezařazený	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
5	513	513-2,3,41,5,6	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
6	51510	Voda	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
7	51520	Teplo	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
8	51530	Plyn	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
9	51540	Elektrická energie	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
...			xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
...			xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
27	5	Ostatní- 54--,59-- (Neinvestiční transfery, ostatní neinvestiční výdaje)	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
28	6	Odpisy	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx

Takto připravené tabulky nákladů s účetními položkami nám pomohou prozatím vidět a porovnávat nejen výši jednotlivých nákladů mezi jednotlivými středisky (GŘC, CŘ, CÚ), ale jsou převodovou databází pro nástavbovou metodu ABC.

Pokud je vytvořena tabulková databáze nákladových položek, může být vyplněna daty. Před vyplněním bude vhodné provést procesní analýzu, abychom mohli zjistit jednotlivé duplicity v procesech a ty potom odstranit. Tím eliminujeme možnost zkreslení výstupních nákladových údajů.

5.3 Fáze II – Mapování procesů

Pro eliminaci nepřesnosti vstupních údajů je jednou z možností procesní analýza. Jedná se v celku o značně složitý proces, který stojí i nemalé prostředky, pokud organizace nemá své vlastní vyškolené pracovníky. Procesní analýza pomůže zjistit, jak procesy v organizaci fungují a zároveň odstraní duplicitní procesy. Tím se zbavíme zbytečných nákladů, které by se nám dostaly do metody ABC v základním rozhraní. Druhou důležitou úlohou procesní analýzy je určení hlavních a vedlejších činností organizace.

Zahájení procesní analýzy v takovém měřítku je velmi problematická operace, především z finančního a časového hlediska. Příprava procesní analýzy spočívá především ve školení a přípravě týmu, který se bude podílet na celkovém průběhu a zpracování procesní analýzy. Pro svoji složitost je však většinou svěřen externí organizaci, která má s mapováním procesů zkušenosti. Velmi důležitou součástí mapování procesů je i nezbytná podpora vedení. Procesní analýza nemusí být zahájena ve II. fázi, ale může začít i dříve, neboť není závislá na postupném vytváření modelu ABC.

5.3.1 Krok 1 - Analýza procesů

Analýza procesů představuje pro organizace výrazný posun v řízení. Podrobně popsané procesy umožní měřit a vyhodnocovat jejich výkonnost. Aby bylo možné popsat strukturu procesů v organizaci, je potřebné tyto procesy rozdělit. Zpravidla je dělíme na hlavní a podpůrné procesy.

Hlavní procesy jsou ty, které jdou směrem k veřejnosti (v případě celní správy to je: celnictví, mobilní dohled, kontroly, správa příjmů aj.)

Podpůrné procesy jsou zpravidla procesy, které podporují hlavní procesy (v případě celní správy to je: všeobecné řídicí činnosti, informatika, KCÚ).

Procesy mohou být rozděleny i podle jiných kritérií s návazností na finanční i nefinanční měřítko, např. řídicí procesy.

Hlavním úkolem mapování procesů je eliminovat třecí plochy mezi stávajícími procesy a zároveň odstranit duplicity. Jedná se většinou o procesy, které probíhají bez zjevné potřeby a výstupy nemají adekvátní využití.

Pro správné fungování procesu je třeba:

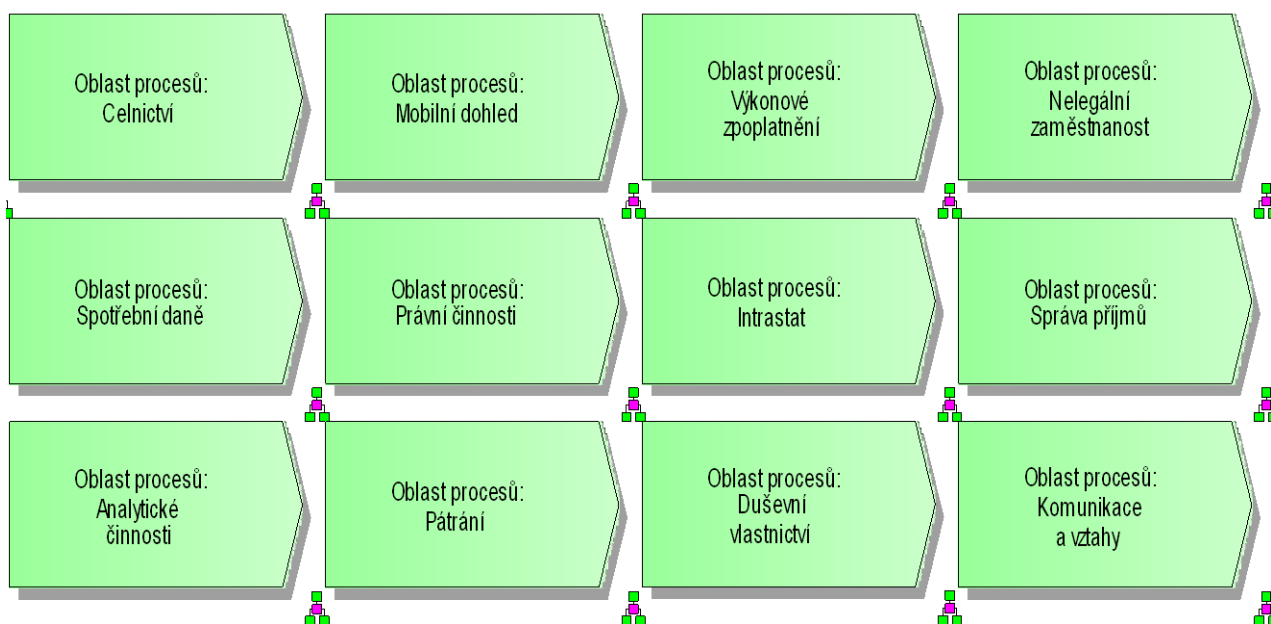
- Popsat procesy
- Stanovit vlastníky procesů
- Vyškolit pracovníky

Pokud organizace disponuje pracovníky, kteří ovládají kompletní problematiku mapování, je možné některé části zrealizovat jejich pomocí. Většina organizací však nedisponuje odborníky tohoto typu, a proto je vhodné celou problematiku svěřit externí firmě. Specializované firmy jsou schopny nejen provést samotné mapování procesů, ale zároveň vyškolit i odborné pracovníky z řad zaměstnanců.

Odborníci celní správy pro mapování procesů byli rovněž vyškoleni externí firmou.

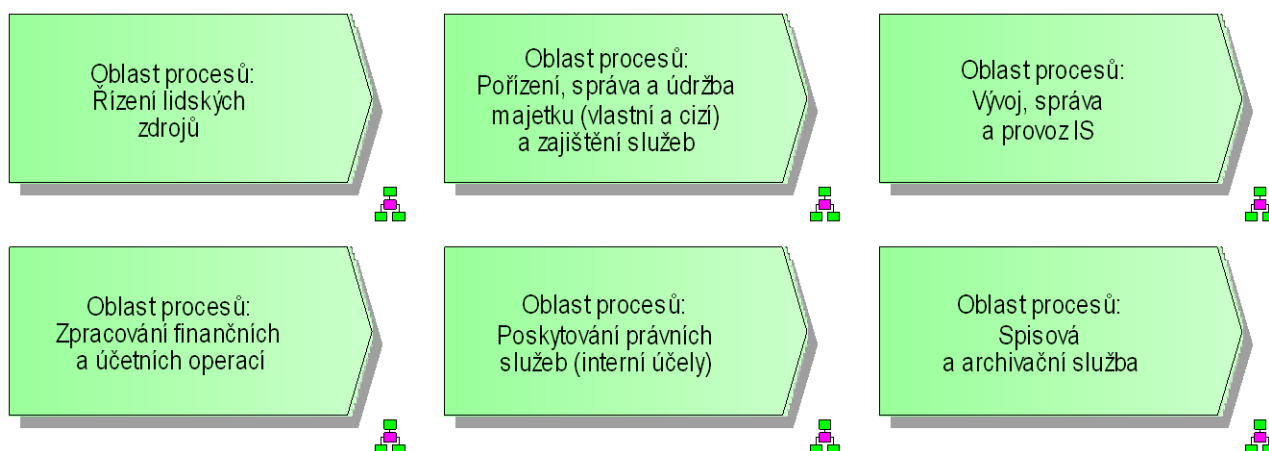
Při mapování procesů, které proběhlo v roce 2007 za odborné pomoci externí organizace (v současnosti probíhá aktualizace), bylo identifikováno cca 600 procesů, které byly rozděleny na hlavní a podpůrné.

Hlavní procesy: celnictví, mobilní dohled, výkonové zpoplatnění, nelegální zaměstnanost, spotřební daně, právní činnosti, intrastat, správa příjmů, analytické činnosti, pátrání, duševní vlastnictví, komunikace a vztahy.



Obr. 4.4: Hlavní procesy (vlastní zpracování)

Podpůrné procesy: řízení lidských zdrojů, pořízení a správa a údržba majetku, informační systémy, finanční a účetní operace, právní služby, spisová a archivační služba.



Obr. 4.5: Podpůrné procesy (vlastní zpracování)

Z hlavních a podpůrných procesů byly následně určeny Hlavní a podpůrné aktivity, které budou v rámci modelu ABC sledovány.

Na závěr byly z nákladových aktivit vygenerovány nákladové objekty. Nákladové objekty v určité podobě kopírují názvy hlavních nákladových aktivit, ale zde jsou již alokovány veškeré provozní náklady, odpisy, podpůrné činnosti, včetně přepočítacíchází a koeficientů.

Nákladové objekty:

- Agenda jednotných a kontrolních řídicích mechanismů
- Agenda právní podpory
- Agenda celní
- Agenda daňová
- Agenda vymáhání a exekucí
- Agenda správy příjmů
- Agenda kontrol
- Agenda TOR
- Agenda mobilního dohledu

5.3.2 Optimalizace lidských zdrojů

Optimalizace lidských zdrojů v organizaci je většinou svěřena externí firmě, která ji na základě požadavku vedení organizace provede.

Optimalizace lidských zdrojů probíhá většinou podle zaběhnutého scénáře. Specializovaná firma provede pilotní mapování procesů a na základě výsledků nastaví dotazníkové šetření. Zde firma zjišťuje podrobně činnosti, které zaměstnanci vykonávají. Tyto činnosti jsou následně vyhodnoceny a duplicity, které jsou zjištěny, se doporučí organizaci na zrušení. S tím souvisí zároveň i návrh na snížení počtu zaměstnanců. Pokud jsou zjištěné nedostatky většího rozsahu, tak firma navrhne i změnu organizačního uspořádání.

Tento postup bývá obvykle úspěšný u organizací, které mají jednoduchou organizační strukturu. Organizace disponující složitou organizační strukturou a velkým množstvím různých činností nemají možnost provést optimalizaci v krátkém časovém horizontu. Optimalizace lidských zdrojů je složitý proces a při rychlém a neodborném provedení, může dojít k nepochopení celkového propojení organizačních činností optimalizační firmou a následně k chybným výsledkům při snižování pracovníků. Většinou míra správnosti výsledků odpovídá úměrně času, který na zpracování daná firma má. Čím více času, tím budou výsledky přesnější. To však záleží na možnostech organizace, tzn. kolik je ochotna do takovéto služby investovat.

Proto je zde nutno postupovat velmi obezřetně, aby na základě chybných dat nebyli propuštěni ti zaměstnanci, kteří měli zůstat a naopak.

Další možností, jak optimalizovat lidské zdroje, je provést tuto činnost vlastními zdroji. Je však nutné mít k tomu specialisty, kteří tuto problematiku ovládají. Celní správa disponuje těmito specialisty a má vyvinutou vlastní metodu, kterou již používá několik let.

5.4 Fáze III – Přiřazení nákladů k aktivitám

Třetí fáze je výchozím bodem, kde dojde k celkové transformaci nákladů pro námi zvolené činnosti. Do tohoto procesu budou vstupovat přímé a nepřímé náklady, které budou přepočítávány námi stanovenými koeficienty. Hodnoty budou následně přiřazeny k jednotlivým aktivitám.

Ve fázi II jsme provedli analýzu procesů a určili jednotlivé aktivity. Tyto aktivity nám budou sloužit jako základ pro vytvoření modelu ABC.

Tab. 4.8: Nákladové aktivity (vlastní zpracování)

Nákladové aktivity											
agenda JAKaŘM	agenda právní podpory	agenda celní	agenda daňová	agenda vymáhání a exekucí	agenda správy příjmů	agenda kontrol	agenda TOR	agenda mobilního dohledu	agenda všeobecné řídicí činnosti	agenda KCÚ	agenda informatiky

Pro potřeby nákladového modelu CS byly stanoveny nákladové aktivity, které se podílejí na přímém výkonu činností. Jedná se o agendu, JAKaŘM (jednotná aplikace kontrolních a řídicích mechanismů), právní podpory, celní, daňovou, vymáhání a exekucí, správy příjmů, kontrol, TOR (správa tradičních zdrojů CS), mobilního dohledu, všeobecných řídicích činnosti, KCÚ (kancelář celního úřadu) a informatiky.

Po stanovení nákladových aktivit byly tyto aktivity rozděleny na hlavní a podpůrné nákladové aktivity.

5.4.1 Hlavní nákladové aktivity:

- Agenda jednotných a kontrolních řídicích mechanismů
- Agenda právní podpory
- Agenda celní
- Agenda daňová
- Agenda vymáhání a exekucí
- Agenda správy příjmů
- Agenda kontrol
- Agenda TOR
- Agenda mobilního dohledu

5.4.2 Podpůrné nákladové aktivity:

- Agenda všeobecných řídicích činností
- Agenda KCÚ
- Agenda informatiky

Tab. 4.9: Nákladové aktivity – Rozdělení na hlavní a podpůrné (vlastní zpracování)

Hlavní nákladové aktivity									Podpůrné nákladové aktivity		
agenda JAKaŘM	agenda právní podpory	agenda celní	agenda daňová	agenda vymáhání a exekucí	agenda správy příjmů	agenda kontrol	agenda TOR	agenda mobilního dohledu	agenda všeobecné řídicí činnosti	agenda KCÚ	agenda informatiky

Na závěr byly z hlavních a podpůrných nákladových aktivit vygenerovány nákladové objekty. Nákladové objekty v určité podobě kopírují názvy hlavních nákladových aktivit, ale zde jsou již alokovány veškeré provozní náklady, odpisy, podpůrné činnosti, včetně přepočítacíchází a koeficientů.

5.4.3 Nákladové objekty:

- Agenda jednotných a kontrolních řídicích mechanismů
- Agenda právní podpory
- Agenda celní
- Agenda daňová
- Agenda vymáhání a exekucí
- Agenda správy příjmů
- Agenda kontrol
- Agenda TOR
- Agenda mobilního dohledu

V oddíle 4.10.4 Krok 4- nákladové portfolio jsme připravily základní databázovou tabulku pro sledování sdružených položek. V tabulce 4.9 jsou již jednotlivé nákladové položky doplněny. Nákladové položky se týkají celního ředitelství Brno a jsou rozděleny na jednotlivá střediska. Odtud budou údaje v položkách načteny do modelu ABC. Tabulka nákladů ČR Brno je jen výtah části databáze všech nákladů celní správy. Pro otestování modelu ABC je to však dostačující, neboť další postup bude jen analogií základního testovacího modelu.

Tab. 4.10: Sdružené účetní položky včetně nákladového portfolia ČR Brno s daty - (vlastní zpracování)

	0101	0101	0203	0162	0163	0164	0211	0261	2161	2163
	ČR Brno	3. Odbor ČR	VRS Lanžhot	CÚ Brno, 0141Pb Letiště, Hájecká 0172- odd. 25	CÚ Vyškov, 0166 -Pb. Blansko	CÚ Žďar n.S., Pb. 0666 Havl. Brod	CÚ Břeclav, Lanžhot-0223 odd. 25	CÚ Hodonín	CÚ Znojmo	CÚ Jihlava, 2162-Pb Třebíč, 0363- Pb Pelhřimov
5131 Potraviny	0,00	7 939,00	0,00	4 765,50	0,00	475,00	0,00	0,00	0,00	491,50
51342 Stejnokroje a stejn. součástky	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5137 DDHM	1 287 256,67	67 668,30	99 349,70	29 893,80	41 284,00	1 440,00	0,00	27 328,00	36 146,50	66 547,00
5139 Nákup mat.jinde nezařazený	1 967 237,21	212 168,21	47 958,20	284 645,10	153 081,30	67 739,10	184 315,37	61 649,70	87 737,50	107 668,40
513 2,3,4,5,6	126 168,50	10 710,50	4 551,00	2 707,50	1 298,50	2 705,40	3 172,50	1 198,00	4 887,00	7 834,50
51510 Voda	117 855,30	15 823,00	64 468,70	434 382,84	55 526,92	41 556,06	5 858,00	3 566,40	23 188,00	15 715,31
51520 Teplo	15 005,30	0,00	451 346,00	829 507,58	355 122,99	293 189,63	83 891,00	144 846,30	20 289,00	106 976,97
51530 Plyn	363 597,21	228 855,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	130 800,00	332 999,62
51540 Elektrická energie	1 149 181,50	158 624,00	121 424,30	677 270,18	288 037,91	330 707,25	194 995,00	158 958,50	227 520,00	706 033,13
5156 Pohonné hmoty a maziva	3 721 789,90	3 592,00	13 188,60	20,00	114,00	0,00	0,00	670,00	0,00	0,00
515 5,7,9	2 114,50	1 180,50	1 408,00	0,00	0,00	0,00	175,00	0,00	0,00	929,00
5161 Služby pošt	110 622,00	56,00	0,00	1 562 907,50	288 644,50	234 109,50	605 564,00	299 087,00	225 500,00	639 037,00
5162 Služby telekom. a radiokom.	410 354,72	433 469,37	9 378,04	643 620,69	178 508,09	130 136,81	231 077,38	139 172,06	135 354,45	288 563,75
5162a Z toho dat. Služby										
5164 nájemné	2 393 886,00	1 400,00	0,00	3 229 456,80	481 122,60	2 028,00	541 564,00	623 320,80	16 426,00	1 423 104,00
51692 příspěvek na stravování	473 182,00	41 628,00	6 516,00	604 112,00	219 290,00	212 114,00	334 282,00	194 674,00	181 792,00	362 042,00
51695 IT-nákup služeb, syst.podpora										
51696 Překlady tlumočení	9 800,00	91 850,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
51698 Nákup služeb ost.j.n.(bez ITC)	818 308,07	437 349,58	68 819,70	863 547,20	321 241,22	386 996,85	272 396,11	206 860,32	116 825,44	474 633,68
516 3,6,7,8,9 další služby	164 078,00	60 511,00	10 722,00	6 550,00	7 070,00	15 905,00	7 500,00	2 865,00	6 485,00	13 903,00
51711 Opravy a údrž.nemov.majetku	937 109,40	14 244,00	297 552,00	146 217,00	19 392,00	2 525,00	0,00	280,00	61 646,00	84 775,00
51712 Opravy a údrž.mov.majetku	531 950,40	680 446,08	2 192,00	232 110,70	149 603,50	73 862,50	110 193,50	56 884,00	103 441,00	175 390,62
51713 Opravy a údržba ICT	797 091,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
51722 Nákup software do 60 tis. Kč										
5173 Cestovné	171 805,00	582 458,00	126 841,00	978 652,00	165 632,00	307 986,50	94 188,00	140 969,00	110 269,00	723 875,00
51 75,79,519-,53(pohoštění, ost.nákupy)	148 422,80	125 945,00	819,00	12 186,50	7 350,00	2 091,00	624,50	1 008,50	1 176,50	899,50
53611,53612,53613, (Kolky-úhrada daní a poplatků CS, TN,KLP)	31 400,00	0,00	7 797,00	1 400,00	0,00	1 200,00	1 600,00	714,00	266,00	200,00
Ostatní 54--59- (Neinvestiční transfery, ostatní neinvestiční výdaje)	3 652,50	899,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6 Amortizace										
Celkem	31 503 737,20	6 353 635,08	2 668 662,48	10 543 952,89	2 732 319,53	2 106 767,60	2 671 396,36	4 128 103,16	2 979 498,78	5 531 618,98

Pokud jsou všechny náklady takto upraveny, může být přistoupeno k vytvoření základního modelu sledování nákladů.

5.4.4 Přiřazení nákladů k jednotlivým nákladovým aktivitám

V oddíle 4.12 byly navrženy Hlavní a Podpůrné nákladové aktivity. Rovněž byla zpracována základní databáze nákladů, ze které budou čerpány data do výpočtového modelu ABC. Vytvoříme první tabulku, do které začleníme hlavní a podpůrné nákladové objekty. Sloupec A-Řádek 3 (Np) zde se nám budou zobrazovat celkové náklady za jednotlivé nákladové položky, které budou vycházet z databázové tabulky č. 4.9. Sloupec B- Řádek 3 obsahuje číselnou řadu jednotlivých účtů, ke kterým se náklady vztahují. Sloupec C- Řádek 3 vyjadřuje slovní popis účetní položky. Sloupec E – Řádek 3 vyjadřuje celkový počet pracovníků v jednotlivých aktivitách (Cp). Sloupce F až Q - Řádek 3 zde jsou rozpočítány náklady na jednotlivou aktivitu (Q). Sloupce F až Q - Řádek 5 zde jsou přiřazeni pracovníci podle systemizovaných míst pro danou agendu (Pa), zároveň je to i přepočtová báze.

$$Q_1 = \frac{Np}{Cp_1} Pa$$

Kde:

Q_1 jsou náklady na jednotlivou nákladovou aktivitu

Np jsou celkové náklady na danou účetní položku

Cp_1 je celkový počet pracovníků pro všechny dané aktivity

Pa počet pracovníků v jednotlivé aktivitě

Tab. 4.11: Přiřazení nepřímých nákladů I. - (vlastní zpracování)

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q
1	CÚ					Hlavní nákladové aktivity									Podpůrná nákladové aktivity		
2						agenda JAKaŘM	agenda právní podpory	agenda celní	agenda daňová	agenda vymáhání a exekucí	agenda správy příjmů	agenda kontrol	agenda TOR	agenda mobilního dohledu	agenda všeobecné řídicí činnosti	agenda KCÚ	agenda informatiky
3	0000000	5151	voda		0												
4			sdužené		0												
5			přepočítací báze		Poč.prac.												
6	0000000	5152	teplo														
7																	
8			sdužené														

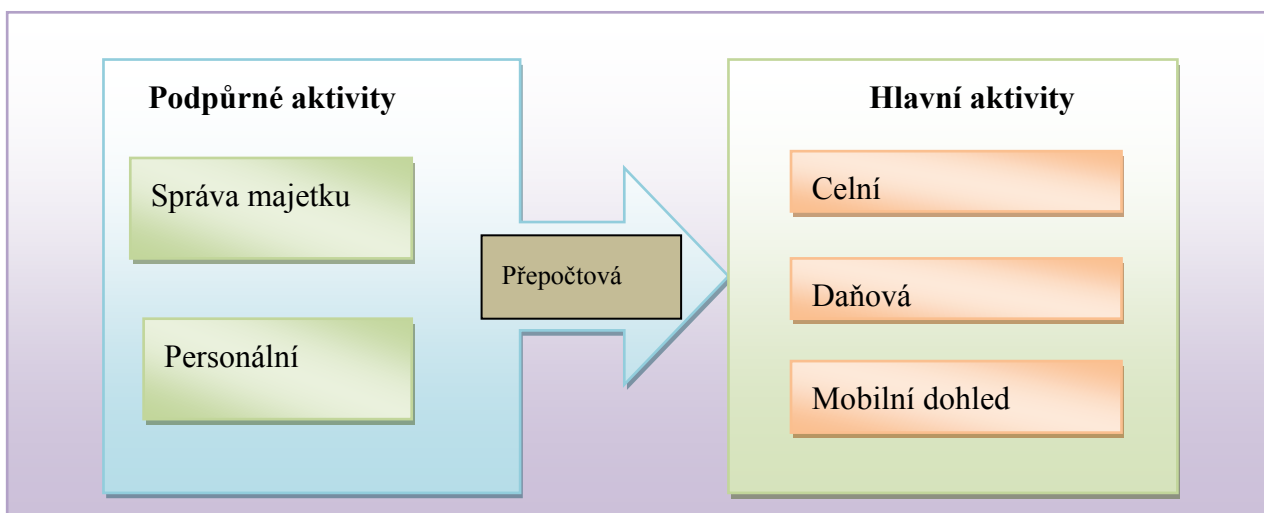
5.4.5 Vytvoření přepočtovýchází

Báze neboli přepočtové koeficienty nám pomohou přesně identifikovat náklady na jednu jednotku aktivity. Pro co nejpřesnější přiřazení nákladů k nákladovým aktivitám je nutno najít vhodná měřítka, která přesně přiřadí poměrnou část nákladů na jednu jednotku aktivity. Tyto měřítka budou v tomto případě zastávat funkci přepočtovýchází k jednotlivým nákladovým položkám. Takto vypočítané hodnoty potom budou přičteny k jednotlivým nákladovým objektům. Přepočtové báze se stanovují podle vlastních kritérií, neboť tyto kritéria vycházejí ze specifických možností jednotlivých organizačních složek státu. Jako základní kritérium můžeme použít např. počet pracovníků. Dalšími přepočtovými bázezi mohou být např.:

- Pracovníci organizace (pracovníci ve výkonu, podpurní pracovníci)
- Telekomunikační technika
- Počítačová technika
- Vozový park...

5.4.6 Přiřazení nákladů k jednotlivým nákladovým aktivitám pomocí přepočtovýchází

Po zpracování základních atributů přistoupíme k rozpuštění podpurných aktivit do hlavních nákladových aktivit pomocí přepočtové báze.



Obr. 4.6: Převedení podpurných aktivit do hlavních (vlastní zpracování)

Jak již bylo řečeno, přepočtové báze se stanovují podle vlastních kritérií, které vycházejí ze specifických možností jednotlivých organizačních složek státu. V tomto případě, bude jako základní kritérium použit počet pracovníků. Hodnoty pro sloupec *F* až *Q* – řádek 4 vypočítáme podle vzorce:

$$Q_2 = \sum_{i=1}^n Pna_i * \frac{Pa}{Cp_2} + Q_1$$

Kde:

Q₁ jsou náklady na jednotku nákladové aktivity

Q₂ jsou náklady na jednotku Hlavní aktivity s rozpuštěnými Podpůrnými náklady

N_p jsou celkové náklady na danou účetní položku

C_{p2} je celkový počet pracovníků pro Hlavní aktivity, bez pracovníků podpůrných aktivit.

Pa počet pracovníků v jednotlivé aktivitě

$$\sum_{i=1}^n Pna_i \text{ Suma podpůrných aktivit}$$

Základní model výpočtu bude proveden na vybrané nákladové položce (6143 5131 – Potraviny), která se týká hlavních a podpůrných aktivit.

Výpočet je proveden pro *sloupec F* – řádek 3.

$$Q_1 = \frac{Np}{Cp_1} Pa$$

$$Q_1 = \frac{4765,5}{227} 2$$

$$Q_1 = 41,99$$

Tab. 4.12: Přřazení nepřímých nákladů II. – (vlastní zpracování)

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	
1	CÚ Brno				Hlavní nákladové aktivity									Podpůrná nákladové aktivity			
2	NÁKLADY V KČ	ČÍSLO ÚČTU	NÁZEV ÚČTU		agenda JAKaŘM	agenda právní podpory	agenda celní	agenda daňová	agenda vymáhání a exekucí	agenda správy příjmů	agenda kontrol	agenda TOR	agenda mobilního dohledu	agenda všeobecné řídicí činnosti	agenda KCÚ	agenda informatiky	
3	4 765,50	5131	Potraviny	všechny aktivity	227,00	41,99	440,86	1 322,58	671,79	440,86	125,96	377,88	104,97	944,70	62,98	125,96	104,97
4			sdružené	Hlavní aktivity													
5			Přepočítací báze	Poč. prac		2,00	21,00	63,00	32,00	21,00	6,00	18,00	5,00	45,00	3,00	6,00	5,00

Pomocí druhého vzorce vypočítáme hodnoty pro hlavní nákladové aktivity, v nich budou již rozpuštěny vedlejší nákladové aktivity. Vypočet je proveden pro sloupec F – řádek 4.

$$Q_2 = \sum_{i=1}^n Pna_i * \frac{Pa}{Cp_2} + Q_1$$

$$Q_2 = 293,91 * \frac{2}{213} + 41,99$$

$$Q_2 = 44,75$$

Tab. 4.13: Přřazení nepřímých nákladů III. – (vlastní zpracování)

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	
1	CÚ Brno				Hlavní nákladové aktivity									Podpůrná nákladové aktivity			
2	NÁKLADY V KČ na položku	ČÍSLO ÚČTU	NÁZEV ÚČTU		agenda JAKaŘM	agenda právní podpory	agenda celní	agenda daňová	agenda vymáhání a exekucí	agenda správy příjmů	agenda kontrol	agenda TOR	agenda mobilního dohledu	agenda všeobecné řídicí činnosti	agenda KCÚ	agenda informatiky	
3	4 765,50	5131	Potraviny	všechny agendy	227,00	41,99	440,86	1 322,58	671,79	440,86	125,96	377,88	104,97	944,70	62,98	125,96	104,97
4			sdružené	jen výkonne ag.	213,00	44,75	469,84	1 409,51	715,94	469,84	134,24	402,72	111,87	1 006,80			
5			Přepočítací báze	Poč. prac		2,00	21,00	63,00	32,00	21,00	6,00	18,00	5,00	45,00	3,00	6,00	5,00

Tímto způsobem vypočítáme hodnoty pro celou danou účetní položku. Analogicky budeme postupovat i u ostatních účetních položek.

Sečtením účetních položek získáme celkovou hodnotu v Hlavní aktivitě pro Nákladový objekt podle následujícího vzorce.

$$\sum_{i=1}^n Q_{2i} \text{ Suma jednotkových nákladů Hlavní aktivity}$$

Tímto způsobem budou vypočteny všechny hodnoty v nákladových objektech pro nepřímé náklady

Tab. 4.14: Výpočet jednotlivých nákladů v hlavních aktivitách (vlastní zpracování)

ABC										
		Nákladové objekty								
CÚ		agenda JAKaŘM	agenda právní podpory	agenda celní	agenda daňová	agenda vymáhání a exekucí	agenda správy příjmů	agenda kontrol	agenda TOR	agenda mobilního dohledu
Brno	Nepřímé náklady na prac.	66 983	81 188	66 983	65 419	103 131	83 635	66 983	66 983	74 592
0162	Nepřímé náklady celkem	133 966	1 704 944	4 219 931	2 093 394	2 165 743	501 811	1 205 694	334 915	3 356 636

5.4.7 Přiřazení přímých nákladů k jednotlivým nákladovým aktivitám

Při přiřazení přímých nákladů k jednotlivým nákladovým aktivitám se jedná především o mzdy a platy zaměstnanců. Přímé náklady – platy zaměstnanců získáme jednoduchým způsobem z příslušného informačního systému, který je v organizaci používán. Pro metodu ABC (kde sledujeme především nepřímé náklady) není nutné přiřazovat tyto náklady přímo do modelu, ale můžeme je přiřadit dodatečně. Potom můžeme získat celkový přehled nákladů na jednotku nákladového objektu.

5.5 Identifikace nákladových objektů

K identifikaci nákladových objektů může být překročeno:

- Pokud jsou podrobně zmapovány veškeré náklady, které budou vstupovat do procesu řízení nákladů, včetně všech nákladových středisek
- Jsou stanoveny aktivity.
- Pro každou aktivitu jsou stanoveny přepočítací báze (pro každou jednotlivou účetní položku). Zde je nutno podotknout, že přepočítací báze mohou mít různorodý charakter a proto je nutná akceptace specifických potřeb jednotlivých organizací.
- Do takto rozpočítaných nákladů k jednotlivým Hlavním aktivitám se započítají dle stanoveného klíče Podpůrné aktivity - jsou to většinou administrativní činnosti, které přímo nesouvisí s danou Hlavní aktivitou, ale určitou částí (nákladem) se na ní podílí.
- Přiřazení přímých nákladů k nákladovým aktivitám

5.5.1 Stanovení nákladových objektů Celní správy ČR

V tomto případě jsou již splněny body 1-5 a může být překročeno ke stanovení nákladových objektů. V případě Celní správy bylo stanoveno celkem 9 nákladových objektů. Nákladové objekty zde nesou název agendy. Jedná se o aktivity, které celní správa vykonává ze zákona a jedná se o služby veřejnosti.

Nákladové objekty Celní správy:

- Agenda jednotné aplikace kontrolních a řídicích mechanismů (JAKaŘM)
- Agenda Právní podpory
- Agenda Celní
- Agenda Daňová
- Agenda Vymáhání a exekucí
- Agenda Správy příjmů
- Agenda Kontrol
- Agenda Tradičních příjmů (TOR)
- Agenda Mobilního dohledu

5.6 Testování metody ABC

Závěrečnou fází metody ABC bylo otestování modelu. Pro zkušební testování byly vybrány nákladové objekty pro 4 vybrané celní úřady.

Tab. 4.15: Výpočet nákladových objektů pro 4 CÚ – (vlastní zpracování)

ABC										
		Nákladové objekty								
CÚ		agenda JAKaŘM	agenda právní podpory	agenda celní	agenda daňová	agenda vymáhání a exekucí	agenda správy příjmů	agenda kontrol	agenda TOR	agenda mobilního dohledu
Brno	Nepřímé náklady na prac.	66 983	81 188	66 983	65 419	103 131	83 635	66 983	66 983	74 592
	Nepřímé náklady celkem	133 966	944	931	394	2 165 743	811	694	915	3 356 636
0162			1 704	4 219	2 093		501	1 205	334	
			944	931	394	2 165 743	811	694	915	3 356 636
Pardubice	Nepřímé náklady na prac.	95 861	112 965	95 861	90 649	243 559	99 889	95 861	95 861	106 864
	Nepřímé náklady celkem	191 722	677 788	998	026	487 117	555	610	95 861	1 282 363
0663			3 450	1 541		399	958			
			998	026	487 117	555	610	95 861	1 282 363	
Ostrava	Nepřímé náklady na prac.	86 130	97 111	86 130	85 546	104 122	91 971	86 130	86 130	98 913
	Nepřímé náklady celkem	172 261	776 885	218	366	1 041 220	912	913	522	692 389
1466			1 464	684		275	602	344		
			218	366	1 041 220	912	913	522	692 389	
Praha D5	Nepřímé náklady na prac.	100 613	106 637	100	97 063	112 482	100	100	100	106 104
	Nepřímé náklady celkem	201 226	959 731	783	079	899 852	546	745	226	2 122 082
1778			2 917	1 650		302	1 106	201		
			783	079	899 852	546	745	226	2 122 082	

Nepřímé náklady na pracovníka - Suma všech provozních a fixních nákladů (včetně amortizace, nákladů na palivo a výstroj), dle účetních položek přepočítaných

jednotlivě dle stanovených koeficientů na jednoho pracovníka v dané agendě (žlutý řádek).

Nepřímé náklady celkem – Suma všech provozních a fixních nákladů (včetně amortizace, nákladů na palivo a výstroj), dle účetních položek přepočítaných jednotlivě dle stanovených koeficientů (modrý řádek).

5.7 Metodika ABC pro státní správu

Na základě modelového ověření metody ABC v celní správě bude v této části práce popsán metodický postup aplikace metody ABC ve státní správě.

Metodika ABC/M se skládá ze dvou částí:

- Podmínky pro zavedení metody ABC/M
- Postup implementace metody ABC/M

Metodika obsahuje poznatky, které byly získány během výzkumu při možném využití metody ABC/M ve státní správě.

5.7.1 Podmínky pro zavedení metody ABC

Pro úspěšnou aplikaci nové metody v organizaci je nutné připravit potřebné podmínky, které budou zárukou úspěchu. Základní podmínky pro zavedení nové metody jsou:

Podpora vrcholového managementu při aplikaci ABC/M

- Absence podpory vrcholového managementu při zavádění nové metody je většinou jakákoliv snaha odsouzena k nezdaru. Podpora vrcholového managementu je tedy jednou z klíčových atributů při zavádění jakékoliv nové metody. Z literatury jsou sice známy případy, kdy se podařilo určité aktivity prosadit tzv. zdola, avšak v případě státní správy je takováto forma zavádění nových metod předurčena k neúspěchu.

Aplikace metody ABC v podobě projektu

- Každé zavedení nové metody přináší spoustu nových prvků a s tím i možných komplikací, které by mělo projektové řízení usnadnit. Samozřejmě ne každá organizace dokáže zvládnout projektové řízení, zde se však nabízí možnost využít služby některých specializovaných externích společností.

Zabezpečení implementační strategie

- Při zavádění nové metody je nutné seznámit s ní nejenom určené pracovníky, ale i ty, kteří mohou s novou metodou přijít do styku jen nepřímo.
- Zaměstnanci potřebují pochopit přesně, co se od nich očekává. V případě nejasností je zapotřebí zabezpečit dostatek potřebných informací. Pro tyto

účely je vhodné vytvořit informační centrum, kam se mohou zaměstnanci kdykoliv obrátit se svými dotazy.

Motivace zaměstnanců

- Pro správné fungování nově zavedených prvků je potřebné vytvořit motivační systém, který bude zaměstnance podporovat v jejich pracovním úsilí. Pracovníci, kteří nemají motivaci, se dostávají do rutinní stagnace a ta jim brání v dosahování kvalitních výsledků.
- Možnosti motivace je možné u zaměstnanců státní správy zakomponovat do pravidelného hodnocení. Tento systém umožní manipulaci s osobním příplatkem ve smyslu ohodnocení zaměstnance ve vztahu k plněným úkolům. Zaměstnanecká motivační složka by však měla být doplněna i jinými možnostmi odměn zaměstnanců. Aby bylo dosaženo maximálního efektu, je potřeba, aby tento systém hodnocení probíhal od nejvyššího článku až k nejnižšímu.

Technické zabezpečení.

- Aplikování nové metody s sebou přináší i nároky na vhodnou softwarovou podporu, která zabezpečí snadnější obsluhu nové metody pro zaměstnance.

Využití ABC pro ABM

- Zde jsou využívány poznatky aplikované metody ABC pro řízení nákladů managementem.

5.7.2 Postup implementace metody ABC

Implementace modelu ABC vychází ze základních principů, které jsou standardně používány při zavádění metody ABC. Následně budou popsány postupné kroky implementace metody ABC.

Rozhodnutí vrcholového managementu o zavedení metody ABC ve státní správě.

- Podpora vrcholového vedení je jedním z klíčových prvků pro zavedení ABC/M

Vytvoření týmu pro zavedení metody ABC

- Tito pracovníci mají v první řadě na starosti zjistit stav řízení nákladů a možnosti, které tento stav umožňuje.

Analýza a úprava účetních dat

- Analýza účetních dat je prvním krokem pro pracovníky týmu. Zjištění přesného stavu je základní podmínkou pro výchozí bod, z něž se bude odvíjet další postup metody ABC.
- Úprava účetních dat – účetní data většinou nemají patřičnou formu, která by umožňovala přímé rozdělení nákladů, které by bylo možné použít pro potřeby ABC. Zde je nutno účetní data připravit do vhodné formy pro potřeby metody ABC

Třídění účetních položek

- Zde je potřeba si uvědomit, které účetní položky budou klíčové z hlediska sledování. Jedná se o to, aby tento výstup z účetního systému umožňoval jednoduchý a přehledný výstup, který bude základní datovou platformou vstupující do modelu ABC.
- Třídění a sdružování účetních položek provede stanovený tým podle potřeb dané organizace. Daných položek by nemělo být více jak 30.
- Po zpracování dvou předchozích bodů získáme nákladové portfolio organizace, které je připraveno pro vstup do modelu ABC

Procesní analýza

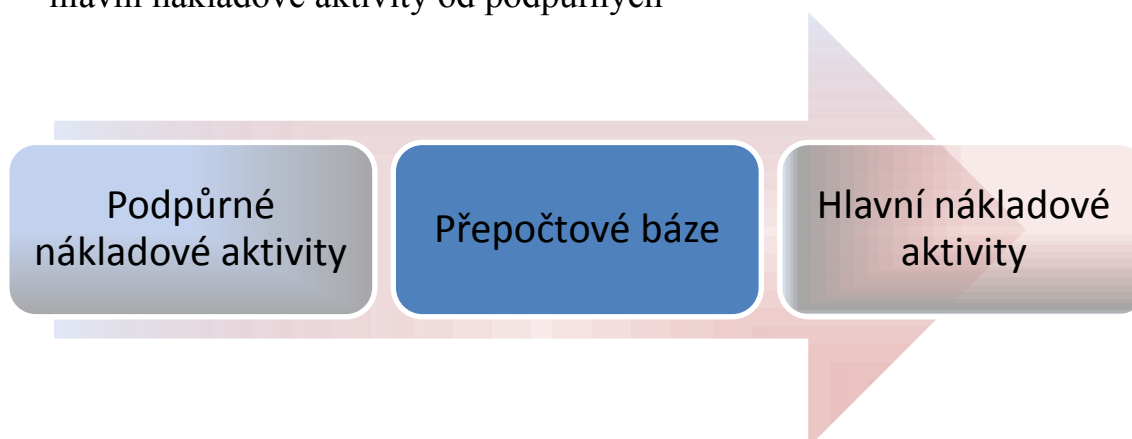
- Pro odstranění nepřesnosti na vstupu je možné provést procesní analýzu, která nejen pomůže zjistit, jak procesy v organizaci fungují, ale pomůže najít i duplicitní procesy. Po odstranění duplicit se zbavíme nákladů, které by vyvolaly zkreslení.
- Pomocí procesní analýzy rovněž určíme hlavní a vedlejší činnosti organizace.
- Jelikož se jedná o značně složitý proces, je lepší nechat zpracovat tuto problematiku externí firmě.

Optimalizace lidských zdrojů

- Stanovení optimálního počtu pracovníků, z důvodu eliminace zkreslení vstupních dat pro potřeby modelu ABC. Tato problematika rovněž spadá do oblasti těch složitějších procesů a je vhodnější ji nechat specializované firmě.

Stanovení hlavních a vedlejších nákladových aktivit

- Pro potřeby nákladového modelu na základě procení analýzy oddělíme hlavní nákladové aktivity od podpůrných



Obr. 4.7: Obecné zobrazení transformace podpůrných aktivit (vlastní zpracování)

Přřazení nákladů jednotlivým nákladovým aktivitám

- Základní model sledování nákladů bude vytvořen pomocí následujícího vzorce:

$$Q_1 = \frac{Np}{Cp_1} Pa$$

kde

Q_1 jsou náklady na jednotlivou nákladovou aktivitu

Np jsou celkové náklady na danou účetní položku

Cp_1 je celkový počet pracovníků pro všechny dané aktivity

Pa počet pracovníků v jednotlivé aktivitě

Vytvoření přepočtovýchází

- Pomocí přepočtovýchází přiřadíme jednotlivé náklady na jednu jednotku aktivity. Přepočtové záze jsou vytvářeny podle potřeb organizace, protože vycházejí z jejich specifických možností. Jako přepočtové záze mohou být stanoveny:
 - Pracovníci organizace (pracovníci ve výkonu, podpurní pracovníci)
 - Telekomunikační technika
 - Počítačová technika
 - Vozový park...
 - Aj...

Přiřazení nákladů k jednotlivým aktivitám pomocí přepočtovýchází

- Po splnění předchozích atributů budou rozpuštěny podpurné aktivity do hlavních nákladových aktivit na základě stanovených přepočtovýchází.
- Jak bylo již uvedeno, přepočtové záze jsou nastaveny podle kritérií, které daná organizace vytvoří na základě svých specifických možností. Pomocí následujícího vzorce jsou přiřazeny náklady k jednotlivým hlavním aktivitám.

$$Q_2 = \sum_{i=1}^n Pna_i * \frac{Pa}{Cp_2} + Q_1$$

kde

Q₁ jsou náklady na jednotku nákladové aktivity

Q₂ jsou náklady na jednotku Hlavní aktivity s rozpuštěnými Podpurnými náklady

N_p jsou celkové náklady na danou účetní položku

C_{p₂} je celkový počet pracovníků pro Hlavní aktivity, bez pracovníků podpurných aktivit.

Pa počet pracovníků v jednotlivé aktivitě

$\sum_{i=1}^n Pna_i$ Suma podpurných aktivit

Přirazení přímých nákladů k jednotlivým nákladovým aktivitám

- Přímé náklady u organizací státní správy tvoří především platy zaměstnanců. Získat přesné informace o platech zaměstnanců lze z příslušného informačního systému organizace. Tato data mohou být potom včleněna do modelu ABC. Chceme-li však mít údaje jen o nepřímých nákladech, není nutné přiřazovat tyto přímé náklady do modelu, neboť je můžeme přiřadit i dodatečně. Po přiřazení přímých nákladů do modelu budou vypočítány celkové náklady na jednotku nákladového objektu.

Stanovení nákladových objektů

- Nákladové objekty jsou stanoveny na základě požadavků organizace, která určí, které nákladové činnosti se budou v organizaci sledovat. Pokud jsou nákladové objekty definovány, následně sečtením účetních položek získáme celkovou hodnotu nákladového objektu. Výpočet provedeme podle následujícího vzorce.

$$\sum_{i=1}^n Q_{2i} \text{ Suma jednotkových nákladů Hlavní aktivity}$$

- Následným způsobem budou vypočteny hodnoty ve všech nákladových objektech. Platí to pro nepřímé náklady.

Testování metody ABC

- Nakonec bude provedeno závěrečné testování celého modelu na vybraných střediscích organizace.

5.8 Měření výkonnosti

Znalosti a informace jsou hnací silou, která posouvá každou organizaci na jinou úroveň. Metoda ABC pro ABM tyto informace a znalosti poskytuje. V dalším sledu tyto informace a znalosti přinášejí celkový obraz o finančních možnostech organizace. Aby toho bylo dosaženo, je nutné mít správnou skladbu těchto informací.

Z metody ABC sice získáme přesné náklady na dané nákladové objekty, ale pro kompletní informační analýzu nákladů je potřeba ještě stanovit měřítko, podle kterých bude možné tyto náklady měřit.

Měřítko mohou být stanovena individuálně podle potřeb dané organizace, neboť jen na ní záleží, co chce měřit.

Obecné stanovení měřítek:

- Stanovení měřítek musí korespondovat s cílem, který byl stanoven.
- Měřítko je potřeba stanovit tak, aby splňovala účel, byla hospodárná a užitečná.
- Měřítko mohou být:
 - Srovnávací (*srovnání nákladových objektů mezi stejnými útvary*)
 - Časová (*srovnání nákladových objektů v čase – porovnání vůči předchozím časovým obdobím*)
 - Porovnání na jednotku výkonu (porovnání jednotky nákladů vůči jednotce výkonu)

Měření výkonnosti pomocí statického modelu ABC není možné z důvodu velké časové prodlevy při zadávání vstupních údajů. Použít lze jen měřítko, která budou mít jen dlouhodobý informativní charakter a budou nám měřit jen nákladovost, nikoliv výkonnost.

Dynamický model ABC rovněž neumožňuje systematické měření výkonnosti, přestože je navázán na procesy. U procesů jde sice přesně definovat měřítko výkonnosti, ale samotnou výkonnost nelze ovlivňovat pomocí metody ABC.

5.9 Zhodnocení disertační práce

V teoretické části disertační práce byla zkoumána základní specifika, která určitým způsobem modelují charakter a strukturu složení nákladových systémů u tržně orientovaných organizací. Rovněž byly podrobeny průzkumu i teoretická témata, jež se týkají nákladů a jejich kalkulací v organizacích.

Podle Popeska (2009) je možné se v současnosti opřít jen o několik málo publikací českých autorů, které popisují problematiku řízení nákladů pomocí metod ABC a ABM (Staněk 2003, Petřík 2007, Popesko 2009). Ve většině publikací, které popisují manažerské účetnictví nebo procesní řízení se autoři zmiňují o metodě ABC/M jen okrajově a podstatu vysvětlují pouze stručně. V oblasti státní správy jsou informace ještě stručnější a v širším kontextu je této problematice věnován minimální prostor.

Z tohoto důvodu se v této oblasti otvírá velký prostor pro realizaci metody ABC/M. Je však nutné zohlednit specifika státní správy jako organizace, u které není možné přepokládat zisk, jako je tomu u výrobních organizací. Metodu nejde automaticky aplikovat, přestože je v některých oblastech ve větší míře používána v podnikové praxi.

Určité omezení pro zavedení metody pro organizace státní správy je jejich velikost. Aplikace této metody vyžaduje větší časový prostor a k tomu odpovídající finanční prostředky, které nebudou nejmenší. Na to vše je potřeba navázat podporu vrcholového managementu a vyškolit potřebné specialisty. To v současné době při snižování rozpočtů organizací státní správy, nedává optimistické vyhlídky na zavedení metody ABC/M v širším rozsahu, přestože by byla přínosem.

I přes tyto určité obtíže, které mohou nastat, bylo hlavním cílem práce nalézt obecnou možnost aplikování metody ABC v podmínkách státní správy. Nejedná se tedy o možnost přizpůsobit metodu, která je používána u tržně orientovaných organizací na konkrétní organizaci státní správy, ale o univerzální možnost, která je aplikovatelná celým spektrem státní správy.

Jde především o to, aby organizace státní správy mohly samy určit dodávanému IS svoje představy o sledování nákladů, nikoliv až na základě možností dodávaného IS, které popisuje Cokins (Cokins, 2006). V jeho pojetí se jedná především o individuální přístup k řešené problematice. Firma zjistí, co organizace potřebuje a podle jejího požadavku nastaví parametry IS pro sledování nákladů. Tím vznikají odlišnosti metody ABC při řízení nákladů u každé organizace a nelze zde použít případný společný rámec hodnocení efektivity řízení nákladů.

6 VERIFIKACE ZÁKLADNÍCH VĚDECKÝCH OTÁZEK

Můžeme definovat podmínky hospodárnosti pro organizace ve státní správě?

V tomto směru se vyskytují určité rozdíly, nicméně i přes tyto rozdíly, které jednotlivé organizace státní správy mají, mohou být definovány podmínky hospodárnosti. Je však nutné akceptovat širší jednotlivých kompetencí státní správy a jejich současné možnosti při řízení hospodárnosti. I přes tyto odlišnosti bylo nalezeno dostatečné množství stejných znaků jako organizační struktura, účetnictví, systém výkonu kompetencí, které do určité míry korespondují s navrženou metodikou ABC pro státní správu.

Jednou z priorit při řešení této otázky bylo vymezení, komu vlastně bude celý systém řízení hospodárnosti určen a jak bude používán.

První otázka byla vyřešena a zároveň byly identifikovány možné podmínky hospodárnosti ve státní správě.

Jaké jsou možnosti pro určení měřítek hospodárnosti státní správy?

Měřítka hospodárnosti vycházejí z výsledků metody ABC a do určité míry z možností organizace. Samotné podklady pro určení měřítek hospodárnosti státní správy poskytnou výstupy z metody ABC, které přecházejí do ABM. Organizace státní správy mají mnoho společných znaků, na základě kterých mohou být obecně definovaná společná měřítka výkonnosti. Jelikož existují některé odlišnosti v organizacích státní správy – hlavně v kompetencích, je zde určitý prostor pro stanovení individuálních měřítek výkonnosti podle potřeb dané organizace.

Může být tedy potvrzeno, že mohou být určena měřítka hospodárnosti ve státní správě pomocí metody ABC.

Je možné výkonnost organizací státní správy řídit prostřednictvím metody ABC/M - přiřazování nákladů k jednotlivým činnostem?

Zde je problematika složitější a daný systém řízení nákladů v této podobě je sice schopen podporovat řízení výkonnosti u organizací státní správy, ale není jim možné řídit samotnou výkonnost. Pomocí metody ABC/M je prozatím možné provádět jen řízení hospodárnosti. Aby bylo možné dosáhnout kompletního řízení, výkonnosti v organizaci, je nutné navázat systém řízení nákladů na procesní řízení pokud jím daná organizace disponuje. Zavedení tohoto systému je do značné míry obtížné a finančně náročné (zaleží na velikosti organizace). Samotné propojení metody ABC a procesního řízení poskytuje sice složitější, ale zároveň detailnější možnosti řízení výkonnosti v organizacích státní správy.

Třetí otázka se zabývá možností řídit výkonnost v organizacích státní správy pomocí metody ABC. Tato možnost nebyla potvrzena.

Je možné koncipovat a navrhnout metodiku aplikace vhodných měřítek ABC/M v podmínkách státní správy ČR?

Koncepce metodiky vychází z modelu ABC. Model ABC byl otestován v podmínkách celní správy a na základě jeho výsledků byla navržena metodika aplikace metody ABC v organizacích státní správy, včetně použití některých základních měřítek.

Bude možné použít model řízení nákladů pomocí metody ABC/M v podmínkách státní správy?

Zavedení metody ABC je ve firmách pojem v celku známý a v současných podmínkách dobře aplikovatelný. Organizace státní správy představují poněkud odlišný způsob řízení nákladů, který s sebou přináší i jiná specifika než je tomu u běžných společností. Především je to absence zisku a přímých stimulačních pobídek v oblasti motivace zaměstnanců. I přes tyto odlišnosti se podařilo vytvořit model metody ABC, který může být aplikován ve státní správě.

Na základě testovacího modelu ABC v Celní správě České republiky, je potvrzen předpoklad, že bude možné použít model řízení nákladů pomocí metody ABC v podmínkách státní správy.

7 OČEKÁVANÝ PŘÍNOS DISERTAČNÍ PRÁCE

Po vstupu celní správy do EU situace „nahrává“ možnostem uplatnění nových metod. Jedná se o období velkých změn, které zatím nejsou a ještě po nějaký čas nebudou u konce. Celní správa se musí vypořádat s mnoha úkoly v oblasti strategického řízení a plánování. Hlavním přínosem disertační práce je řízení nákladů za pomoci metody ABC/M, která má pomoci managementu řídit finanční prostředky co nejefektivnějším způsobem a zároveň má tento nástroj usnadnit orientaci v této problematice.

Velmi důležitou částí metody je vytvoření metodiky a postupů, jenž umožní tuto metodu aplikovat v celé státní správě a nastavit tak jednotné standardy sledování a řízení nákladů.

7.1.1 Teoretický přínos práce

Za nejdůležitější přínos pro teorii bych označil vytvoření metodiky ABC/M v podmínkách státní správy, která povede k efektivnímu řízení nákladů a kde musí metodika akceptovat specifika organizací státní správy.

Další přínosy:

- Rozšíření poznatků o problematice měření a řízení výkonnosti prostřednictvím metody ABC/M v organizacích státní správy.
- Zpracování postupu pro řízení nákladů pomocí metody ABC/M pro organizace státní správy.
- Zpracování modelu ABC/M pro organizace státní správy
- Zobecnění získaných výsledků pro možnou aplikaci modelu u organizací státní správy.

7.1.2 Praktický přínos práce

Využití metody ABC/M ve státní správě musí dle mého názoru přinést výhody občanům, obchodní veřejnosti i státu a vládě, tedy všem potencionálním odběratelům služeb, nejen celní správy. Rovněž usnadní a zprůhlední vytváření strategie a její spjatost prostřednictvím měřítek s cíly organizace. Navíc napojení na osobní odpovědnost za měřítko přinese také novou motivaci pracovníkům státní správy, která je v tomto ohledu ve státní správě nezbytná.

7.1.3 Další přínosy:

- Provedení rozboru sběru systémových dat pro řízení nákladů za pomoci metody ABC/M v Celní správě ČR.
- Zpracování funkčního modelu řízení nákladů pomocí metody ABC/M v Celní správě ČR.
- Ověření modelu řízení nákladů pomocí metody ABC/M na vybrané části organizace CS.
- Návrh metodiky a postupů pro zavedení vytvořeného modelu řízení nákladů.
- Zavádění komplexního řízení nákladů pomocí metody ABC/M v CS.

8 ZÁVĚR

Možnosti využití metody ABC/M jsou prozatím nejvíce prezentovány pro podniky, které vytvářejí zisk. Možnosti aplikace této metody v organizacích státní správy nejsou dle mých dostupných informací příliš rozšířené. Vytvořit dobře fungující model ABC/M v organizaci, která funguje ve státní správě, je zdlouhavý a složitý proces, při němž je nutno v první řadě vytvořit potřebné podmínky, i když vytvoření modelu v teoretické rovině ještě neznamená jeho plnou funkčnost, nehledě na možné překážky při jeho použití.

Relevantní výstupy informací při využití metody ABC jsou závislé na velikosti a kvalitě dat, která do celého systému vstupují. Čím přesnější výstupy jsou požadovány, tím je aplikace metody náročnější. Metoda ABC/M principiálně stojí na vztahu, který je dán mezi výkony a náklady, ale to platí především pro výrobní podniky a organizace. Státní správa má náklady zachycené především na rozpočtových položkách a jejich sledování pro potřeby managementu není v této podobě dostačující. Evidenční systémy nejsou uzpůsobeny tomu, aby bylo možné sledovat jednotlivé náklady na předem určený objekt. Náklady jsou sledovány na nákladová střediska nikoliv na aktivity, které státní správa vykonává.

Schopnost alokovat náklady na činnosti a tím získat přesnější údaje o nákladech skýtá managementu velkou výhodu při řízení a činí jí efektivnější, než je tomu u jiných organizací státní správy. Nezanedbatelnou výhodou je i fakt, že tato organizace spotřebovává daleko méně zdrojů a v konečném důsledku je i výkonnější. V podstatě to lze považovat za určitý druh konkurenceschopnosti na poli organizací státní správy.

V celkovém souhrnu může být konstatováno, že stanovené cíle byly splněny. Otázka využití metody ABC/M byla potvrzena a je tedy možné tuto metodu za stanovených podmínek aplikovat

Po aplikaci testovacího modelu v podmínkách Celní správy ČR byla navržena metodika, která obsahuje koncept metody ABC/M, jež lze použít v podmínkách státní správy ČR. Metodika byla stanovena na základě výzkumu, který byl proveden v dizertační práci.

Jelikož byl model ABC/M aplikován v celní správě jen v testovací formě, bude pro další rozvoj této metody potřeba vytvořit nový softwarového programu, který bude schopen plně alokovat poznatky z výzkumného modelu a aplikovat tyto poznatky do praxe.

Je však nutné podniknout kroky, které povedou k minimalizaci rizik, která mohou vzniknout při řešení dané problematiky. Je nutné včas rozpoznat takové skutečnosti, jež by mohly celkový proces komplikovat nebo ho negativně ovlivňovat. Včasné odhalování možných problémů může přispět ke kladnému řešení metody ABC/M ve státní správě.

LITERATURA

- [1] ABERNETHY, M. A., LILLIS, A.M., BROWNELL P., CARTER, P., (2001), Product diversity and costing system design choice: field study evidence, *Management Accounting Research*, 2001. vol. 12, p. 261–279.
- [2] LUCAS, M. Absorption costing for decision making. *Management Accounting Research*. 1997, vol. 75, no. 10, p. 42-44.
- [3] AL OMIRI, M., DRURY, C. A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*. 2007. vol. 18, p. 399–424.
- [4] ASK, U., AX, C., JONSSON, S. Cost management in Sweden: from modern to post-modern. in Bhimani, A. (ed). *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press. 1996. p. 199-217.
- [5] BALLAS, A., VENIERIS, G. A survey of management accounting practices in Greek firms. in Bhimani, A. (ed). *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press, 1996, p. 123-139.
- [6] BAKER, JUDITH, J. *Activity-based costing and activity-based management for health care*. Gaithersburg: Aspen, 1998. 387 p. ISBN 0-8342-1115-7.
- [7] BARBATO, M. B., COLLINI, P, Q. Management accounting in Italy, in Bhimani, A. (ed). *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford: Oxford University Press. 1996, p. 140-163.
- [8] BRIERLEY, J. A., COWTON, C. J., DRURY, C. Product Costing Practices in Different Manufacturing Industries: A British Survey. *International Journal of Management*, Dec 2007. vol. 24, Iss. 4; p. 667, 10 pgs.
- [9] BRUGEMANN, W., SLAGMULDER, R., WAEYTENS, D. Management accounting changes; the Belgian experience. In Bhimani, A. (ed). *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press. 1996. p. 1-30.
- [10] COKINS, G. MAHER, M. *Activity-based cost management: an executive's guide*. 2. Přepřacované a rozšířené vydání. New York: Wiley, 2003. 374 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 04-714-4328-X.
- [11] COKINS, G. *Activity-Based Cost Management in government*. 2nd ed. Vienna: Management Concepts, 2006. 355 s. ISBN 1-56726-181-7.
- [12] COOPER, R. The rise of activity-based costing-part three: how many cost drivers do you need, and how do you select them? *Journal of Cost Management in Manufacturing Industry*. 1988. p. 34–46.

- [13] CELNÍ SPRÁVA ČR: *Komplexní zavedení procesního řízení a procesní optimalizace v Celní správě České republik: příloha č. 1, specifikace předmětu plnění*. In: [online]. [cit. 2012-04-20]. Dostupné z: www.esfcr.cz/modules/procurements/file.php?i=41488&n=priloha-c.1-k-zd-predmet.docx.
- [14] DEAKIN, E. B., MAHER, M. W. *Cost Accounting*. 3. vyd. Illinois: RICHARD D. IRWIN, 1991. 1059 s. ISBN 0-256-06919-0.
- [15] DRURY, C. *Management and cost accounting*. 7th ed. London: Thomson Learning, 2007. 775 p. ISBN 978-184-4805-662.
- [16] DUCHOŇ, B. *Inženýrská ekonomika*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.
- [17] DVOŘAČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
- [18] ESCHENBACH, R. et al. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1.
- [19] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [20] GLAD, Ernest, BECKER a Lew PERREN. *Activity-based costing and management*. New York: Wiley, 1996. ISBN 0-471-96331-3.
- [21] GREEN, F. B., AMENKHIENAN, F. E. Accounting innovations: A cross sectional survey of manufacturing firms. *Journal of Cost Management of the manufacturing industries*. Spring 1992. p. 58-64.
- [22] HAMMER, J. Activity Based Costing jako cesta k zefektivnění veřejných financí. *Český finanční a účetní časopis*. 2011, sv. 6, no. 4, s. 119--130. ISSN 1802-2200
- [23] HICKS, Douglas T. *Activity-Based Costing: Making It Work for Small and Mid-Sized Companies*,. 2nd ed. New York: Wiley, 1999. 357 p. ISBN 0-471-24959-9.
- [24] HRADECKÝ, M., KONEČNÝ, M. *Kalkulace pro podnikatele*. 1.vyd. Praha: PROSPEKTRUM, 2003. 156 s. ISBN 80-7175-119-7, s. 35-37.
- [25] INNES, J., MITCHELL, F. ABC: A survey of CIMA members. *Management Accounting Research*. October 1991. p. 28-30.
- [26] ISRAELSEN, P., ANDERSON, M., ROHDE, C., SSORENSEN, P. E. Management Accounting in Denmark: theory and practice. in Bhimani, A. (ed). *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press. 1996, p. 31-53.

- [27] KAVAN, M. *Výrobní a provozní management*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2002. 411 s. ISBN 80-247-0199-5.
- [28] JAKUBÍKOVÁ, D. *Strategický marketing, strategie a trendy*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 272 s. ISBN 978-80-247-2690-8.
- [29] KAPLAN, R. S. Management accounting (1984–1994): development of new practice and theory. *Management Accounting Research*. 1994. 5. p. 247–260.
- [30] KAPLAN, R. S., COOPER, R. *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press, 1998. 364 p. ISBN 08-758-4788-9.
- [31] KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. *Balanced scorecard: strategický systém měření výkonnosti podniku*. 3. Vyd. Praha: Management Press, 2002. 267 s. ISBN 80-7261-063-5.
- [32] KISLINGEROVÁ, E. et al. *Manažerské finance: strategický systém měření výkonnosti podniku*. 2. přepracované a rozšířené. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 745 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7179-903-0.
- [33] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. 1. vyd. Praha: Polygon, 1997. 411 s. ISBN 80-85967-51-0.
- [34] KRAFTOVÁ, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002. 206 s. ISBN 80-7179-809-6.
- [35] KEŘKOVSKÝ, M. *Moderní přístupy k řízení výroby*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 137 s. ISBN 978-80-7400-119-2.
- [36] KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7, s. 68.
- [37] LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [38] LAWSON, R., STRATTON, W., DESROCHES, D., HATCH, T. Best practices in cost and profitability systems. *Cost Management*. Sep/Oct 2009. vol. 23, 5; pg. 13.
- [39] MACÍK, K. *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.
- [40] PAVELKOVÁ, D., KNÁPKOVÁ, A. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera*. Praha: Linde, 2005. 302 s. ISBN 80-86131-63-7.
- [41] PETŘÍK, T. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2005. 372 s. ISBN 80-247-1046-3.

- [42] PETŘÍK, T. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda ABC/ABM*. Praha: Linde, 2007. 911 s. ISBN 978-807201-648-8.
- [43] POPESKO, B. Procesní řízení nákladů jako nástroj zvyšování výkonnosti a konkurenceschopnosti podniku, In *Sborník referátů konference „Snížení nákladů o třicet procent“*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, 2004, ISBN 80-903108-4-2.
- [44] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [45] POPESKO, B., NOVÁK, P. *Survey of the product costing methods use in Czech Republic*, Proceedings of the international research conference Accounting and Management Information Systems (AMIS 2011), Bucharest, Romania.
- [46] POPESKO, B., NOVÁK, P. *Survey of the product costing methods use in Czech Republic*. In *Proceedings of the international research conference Accounting and Management Information Systems (AMIS 2011)*. Bucharest: Editura Ase, 2011. s. 1126-1134.
- [47] POPESKO, Boris a Zuzana TUČKOVÁ. Utilization of process oriented costing systems in healthcare organizations. *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences* [online]. 2012, vol. 6, iss. 1, s. 200-208. [cit. 2012-04-04]. ISSN 1998-0140. Dostupné z: <http://www.naun.org/journals/m3as/17-641.pdf>.
- [48] PORTER, M. *Konkurenční strategie*, 1.vyd. Praha: Victoria, 1994, 403 s. ISBN 80-85605-11-2.
- [49] SAEZ-TORRECILLA, A., FERNANDEZ-FERNANDEZ, A., TEXEIRA-QUIROS, J., VAQUERA-MOSQUERO, M., (1996), „Management accounting in Spain: trends in thought and practice”, in Bhimani, A. (ed), *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 180-190.
- [50] SHIELDS, M.D. Management Accounting Practices in Europe: A Perspective from the States. *Management Accounting Research*. 1998, 9, p. 501-513.
- [51] SHIM, E., STAGLIANO, A. A survey of US manufacturers on implementation of ABC. *Journal of Cost Management*. March/April 1997, p. 39-4.
- [52] [50] SCHERRER, G. Management Accounting: a German perspective. in Bhimani, A. (ed). *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford: Oxford University Press. 1996, pp. 100-122.

- [53] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd Praha: Grada, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [54] SYNEK, M. et al. *Manažerská Ekonomika*, Grada, 2003. 466 s. ISBN 80-247-0515-X.
- [55] SYNEK, M. *Podniková ekonomika*. 4.vyd. Praha: C.H.Beck, 2006. 474 s. ISBN 80-7179-892-4.
- [56] ŠIŠKA, L. *Vybrané kapitoly z controllingu*. Brno: Masarykova univerzita, 2007. 193 s. ISBN 978-80-210-4495-1.
- [57] ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003. 146 s. ISBN 80-7261-087-2.
- [58] USRY, M. F., HAMMER, L. H. *Cost Accounting. Planning and Control*. 10. vyd. Cincinnati: South-Western, 1991. 903 s. ISBN 0-538-80925-6.
- [59] VÁCHOVÁ, M., DIAČIKOVÁ, A., VYMĚTAL, J. *Informační a znalostní management v praxi*. Praha: Lexis Nexis, 2006. 400 s. ISBN 80-86920-01-1.
- [60] VIERTANEN, K., MALMI, T., VAIVIO, J., KASANEN, E. Drivers of management Accounting in Finland. in Bhimani, A. (ed). *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford: Oxford University Press. 1996, p. 218-241.
- [61] WONNACOT, T. H. *Statistika pro obchod a hospodářství*. Praha: Victoria, 1995, 891 s. ISBN 80-85605-09-0.

SEZNAM PUBLIKACÍ AUTORA

- [1] MIKLOVIČ, M. *Finanční analýza podniku AG Vizovice, a. s.* Zlín, 2002. Bakalářská práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky.
- [2] MIKLOVIČ, M. *Zvýšení efektivity managementu a jeho úloha při řízení jakosti ve firmě Rostra, s.r.o.* Zlín, 2004. Diplomová práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky.
- [3] MIKLOVIČ, M. Využití hodnotových přístupů k řízení ve státní správě za pomoci metody ABC/M. In *Recenzovaný sborník abstraktů z Mezinárodní Baťovy konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky 2008*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, 2008. s. 5. ISBN 978-80-7318-663-0.
- [4] MIKLOVIČ, M. Nalezení optimálního systému řízení nákladů za pomoci metody ABC/M ve státní správě. In *Sborník abstraktů z Mezinárodní vědecké konference finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi*. s. 6. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, 2009. s. 6. ISBN 978-80-7318-798-9.
- [5] MIKLOVIČ, M. Nalezení optimálního systému řízení nákladů za pomoci metody ABC/M ve státní správě. In *Recenzované CD abstraktů z Mezinárodní Baťovy konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky 2009*, Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, duben 2009. s. 6. ISBN: 978-80-7318-811-5
- [6] MIKLOVIČ, M. Use Value Approaches to the Management of Public Administration with the Help of Methods ABC/M. In *Proceedings of the 11th International Conference of the Society for Global Business and Economic Development (SGBED)*. Bratislava: Comenius University Bratislava, 2009. s. 1353 - 1355. ISBN 978-0-9797659-5-7.

[7] MIKLOVIČ, M. *Manažerská etika VII. díl – inspirace pro 21. století*. 1. vyd. Hradec Králové: Miloš Vognar – WAMAK, 2009. s. 120-122. Management a jeho odpovědnost za řízení. ISBN 978-80-86771-32-8.

CURRICULUM VITAE

MARIAN MIKLOVIČ

Říčanská 704, Vizovice 763 12

e-mail: mmiklovic@volny.cz

OSOBNÍ ÚDAJE

- Datum a místo narození: 7. 1. 1964 Hlohovec
- Národnost: slovenská
- Státní příslušnost: ČR
- Rodinný stav: ženatý

VZDĚLÁNÍ

2009 – dosud UTB, FaME Zlín

Doktorské studium (kombinované)

Obor: management a ekonomika

Školitel: doc. Ing. Boris Popesko PhD.

téma disertační práce:

Využití hodnotových přístupů při řízení ve státní správě za pomoci
metody ABC/M

2005 SPSS ČR

Odborný kurz: SPSS BASE statistické procedury

2002 – 2004 UTB, FaME

inženýrské studium

specializace: management a marketing

téma diplomové práce:

Zvýšení efektivity managementu a jeho úloha při řízení jakosti ve firmě Rostra,
s.r.o.

1999 – 2002

VUT-UTB, FaME

Bakalářské studium

obor: management a ekonomika

téma bakalářské práce:

Finanční analýza AG Vizovice, a.s.

1979 – 1982 SOU Bratislava

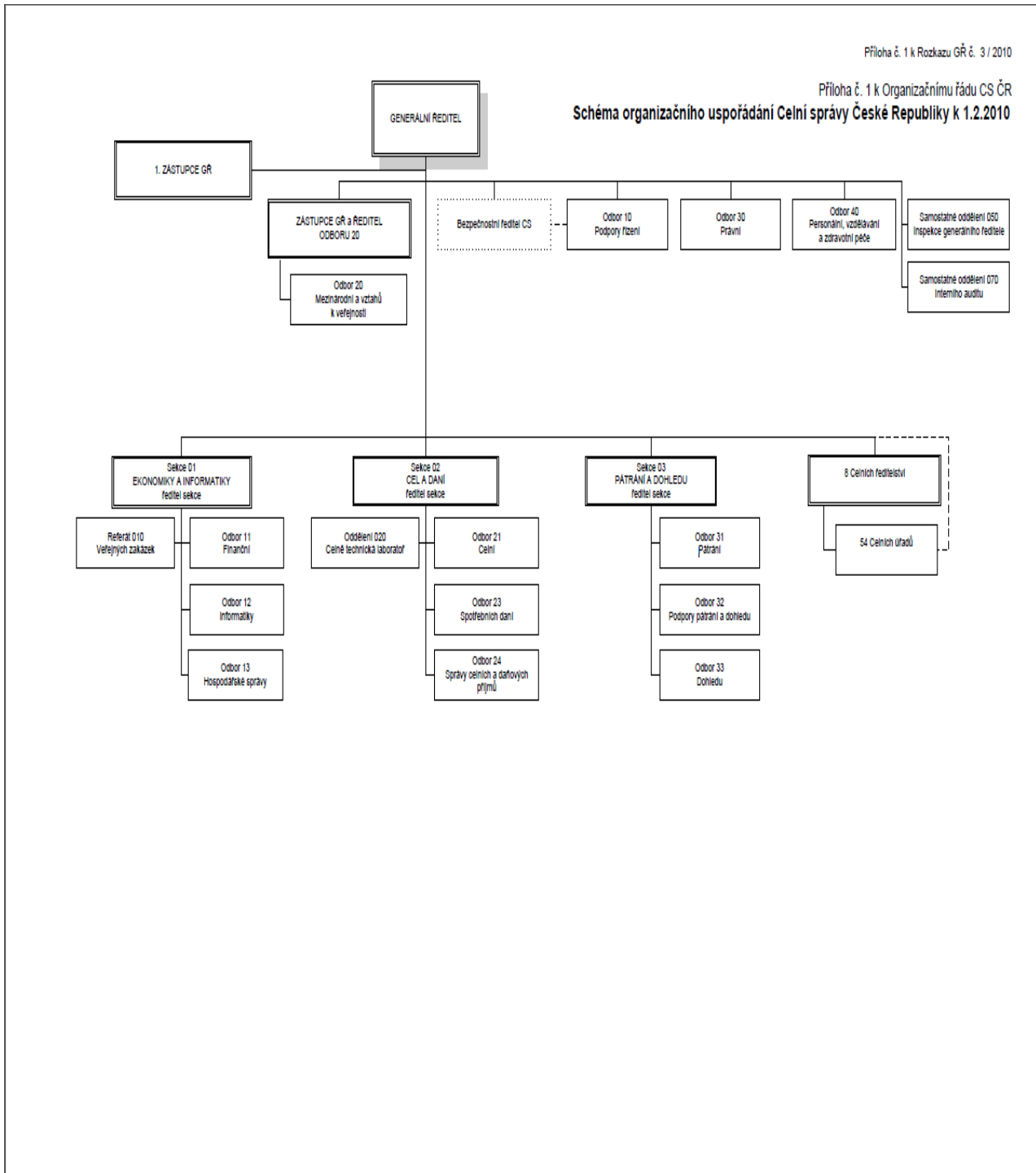
Bratislava

1970 – 1979 Základní škola Vizovice

Vizovice

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 – Organizační schéma Celní správy ČR



Příloha 2 - Dotazník

	Hodnotíte současný stav řízení finančních prostředků jako:	
1	Vyhovující	
	Méně vyhovující	
	Nevyhovující	
	Nehodnoceno	
	Hodnotíte svoji možnost aktivně se podílet na řízení finančních prostředků jako:	
2	Vyhovující	
	Méně vyhovující	
	Nevyhovující	
	Nehodnoceno	
	Hodnotíte nástroje na sledování nákladů jako:	
3	Vyhovující	
	Méně vyhovující	
	Nevyhovující	
	Nehodnoceno	
	Hodnotíte uživatelské prostředí současných nástrojů na sledování nákladů jako:	
4	Vyhovující	
	Méně vyhovující	
	Nevyhovující	
	Nehodnoceno	
	Poskytuje současný systém řízení nákladů vhodným způsobem informace pro management z hlediska řízení nákladů:	
5	Velmi dobře	
	Dostatečně	
	Nedostatečně	
	Nehodnoceno	
	Setkal jste se s jinými metodami řízení nákladů	
6	Ano	
	Částečně	
	Okrajově	
	Nehodnoceno	
	Bylo by přínosem provést změnu řízení nákladů tak, aby poskytované informace pro management, byly v přehlednější a jednodušší formě?	
7	Ano	
	Částečně	
	Ne	
	Nehodnoceno	
	Vyjádřete pomocí 5. bodové škaly preferenci, která pro Vás z hlediska důležitosti je nejvýznamnější při zavedení nové metody pro řízení	
8	Potřebné výstupy	5
	Jednoduchá obsluha	5
	Přehlednost	5
	Přívětivé uživatelské prostředí	5
	Jednoduchý export dat	5

Příloha 3 - Komplexní zavedení procesního řízení a procesní optimalizace v Celní správě České republiky

Specifikace předmětu plnění

Úvod

Celní správa České republiky je zřízena zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky a je tvořena třístupňovou soustavou orgánů:

- Generální ředitelství cel (GŘC)
- Celní ředitelství (CŘ)
- Celní úřady (CÚ)

Česká celní správa má dva základní úkoly, kterými jsou ochrana a regulace domácího trhu formou výběru cla z dováženého zboží a dohled nad tím, aby toto zboží neohrožovalo životy nebo zdraví lidí, zvířat či rostlin. GŘC je správním úřadem s celostátní působností v resortu MF, celní správu dále tvoří osm celních ředitelství a jim podřízených 54 celních úřadů. Územní působnost CŘ je vymezena v příloze č. 1 k zákonu o celní správě, a to výčtem podřízených CÚ. Územní působnost CÚ je vymezena v přílohách č. 2 a 3 k zákonu o celní správě.

GŘC je organizační složkou státu a účetní jednotkou. CŘ a CÚ mají ve věcech hospodaření s peněžními prostředky a jiným majetkem státu postavení vnitřní organizační jednotky GŘC. Celní správa je bezpečnostním sborem. Při realizaci tohoto dohledu pak postupuje podle jednotných celních předpisů Společenství. Orgány celní správy mají v zákonem stanovených případech postavení policejního orgánu.

Vymezení současného stavu

Procesní řízení

CS ČR v minulých letech realizovala v oblasti implementace procesního řízení několik základních kroků, na něž tato klíčová aktivita navazuje a dále je rozpracovává. Konkrétně byly realizovány tyto kroky:

- definovány cíle zavádění projektového řízení, byl přijat materiál „Dokončení zavedení strategického a procesního řízení v Celní správě České republiky“,
- zpracován procesní model CS ČR; tj. je zpracována většina procesů, které v rámci CS ČR probíhají. V současné době je zpracováno cca 600 procesů. V současnosti jsou definovány procesy: Hlavní - mají 7 oblastí procesů, řídicí - 5 oblastí, podpůrné - 4 oblasti. V každé oblasti jsou dále definovány skupiny příbuzných procesů, definování vlastníci procesů, definována struktura

procesního řízení - vlastník, konzultant, vykonavatel, procesní specialista. K některým procesům jsou přiřaditelné jejich výkonnostní ukazatele - informace z procesů jsou využívány pro měření výkonnosti CS ČR pro potřeby Optimalizace lidských zdrojů dle požadavků. CS ČR má rozpracován model ve třístupňové organizační struktuře (AS-IS) a z něj vycházející model dvoustupňové organizační struktury (TO-BE). Procesní modely jsou zpracovány s ohledem na tvorbu organizačního řádu CS ČR. Jsou využívány modely pro popis procesů v metodice ARIS - eEPC, FAD, VAC,

- Existuje metodika procesního řízení: "Metodika modelování procesního modelu v SW ARIS a metodika převodu stávajícího popisu procesů do SW ARIS" ze dne 1. 12. 2009.

Systém řízení nákladů

CS ČR disponuje účetním systémem AVISME. Data jsou zpracovávána podle zákonných účetních pravidel. Věcné výdaje jsou vykazovány pořizujícími útvary - rozpočtovými místy). Investice jsou zaúčtovány jednorázově do výdajů při uvedení do provozu. Mzdové náklady jsou agregovány, analytické členění se zpracovává primárně v personálním systému Odysea. Zásoby jsou účtovány při pořízení, ne při spotřebě.

V CS neexistují žádná pravidla pro přiřazení nákladů a nejsou definovány žádné rozvrhové základny – Resource cost drivers. Výdaje jsou evidovány v účetní formě jako stav rozpočtové položky nebo stav účtu. Dále nejsou systematicky definovány žádné nákladové objekty a neexistují Activity cost drivers.

Požadované aktivity

Implementace procesního řízení

Aktivita navazuje na stávající zpracovaný procesní model. Při poskytování níže uvedených služeb musí dodavatel vycházet ze stávajícího stavu implementace procesního řízení v CS ČR. Při definování cílů procesů musí dojít k jejich provázání se základními strategickými cíli CS ČR. Aktivita má na základě schválené Žádosti následující cíle:

- Úprava a doplnění stávající metodiky procesního řízení pro konkrétní podmínky CS ČR, která bude zahrnovat i nastavení organizačního rámce procesního řízení v podmínkách CS ČR,
- zpracování organizačního rámce procesního řízení, v této návaznosti musí dodavatel promítnout toto nastavení do návrhu úprav základních interních předpisů celní správy – tzn. zejména do organizačního řádu,
- definice cílů procesů,

- aktualizace současného procesního modelu CS ČR tak, aby v souvislosti s předpokládaným přechodem z trojstupňové organizační struktury na dvojstupňovou pokrýval veškeré aktivity realizované v rámci CS ČR a popsany obsah procesů odpovídal jejich reálnému průběhu. Součástí aktualizace procesního modelu musí být i nastavení (aktualizace) základních parametrů procesů, a to zejména:
 - o nositel - vlastník procesu,
 - o vstupy a výstupy procesu,
 - o cíl procesu,
 - o klíčové ukazatele výkonnosti (KPI),
- optimalizace procesů - na základě definovaných cílů procesů a klíčových ukazatelů výkonnosti (KPI) musí dodavatel nastavit systém vyhodnocování plnění klíčových ukazatelů výkonnosti jednotlivých procesů (tzn. plnění jejich cílů) a navrhnout priority pro optimalizaci procesů (zlepšování). V rámci definovaných priorit zlepšování bude vytvořen návrh plánu optimalizace procesů a návrh postupu pro naplnění tohoto plánu. Cílem tohoto plánu bude zabezpečit analýzu vybraných pěti procesů a na základě jejího výsledku navrhnout cílový stav procesu, který zabezpečí naplňování cílů těchto procesů,
- provázání procesů se strategií CS ČR a definování priorit zlepšování,
- navržení personální dostatečnosti pro udržování procesního modelu, včetně jeho rozvoje (aktualizace procesního modelu, optimalizace procesů a propojení procesního řízení se strategií),
- specifikace technického řešení - podrobněji viz část 4. Informační systémy.

Metodika musí zohlednit skutečnost, že CS ČR je orgánem státní správy a současně bezpečnostním sborem. Metodika se bude týkat nejen postupů nutných k zavedení procesního řízení, ale i jeho vývoje a rozvoje (aktualizace procesního modelu, optimalizace procesů a propojení procesního řízení se strategií).

Zpracovaná metodika bude obsahovat zejména tyto oblasti:

- popis způsobu mapování a modelování procesů,
- popis provedení analýzy systému procesního řízení,
- popis způsobu optimalizace procesů za účelem zefektivnění jejich výkonu,
- popis způsobu kontinuálního vývoje procesů.

Výstupy:

- metodika procesního řízení zahrnující i organizační rámec procesního řízení v rámci celní správy,
- aktualizovaný procesní model dvojstupňové organizační struktury, včetně vazby procesů,
- stanovení cílů procesů v souladu se strategií celní správy,
- definované priority zlepšování procesů a plán optimalizace procesů,
- optimalizace vybraných pěti procesů, vč. akčního plánu na dosažení navrženého cílového stavu,
- návrh aktualizace dotčených interních předpisů (zejména organizační řád, vnitřní předpis upravující procesní řízení v podmínkách CS ČR),
- proces údržby a rozvoje procesního modelu CS ČR a metodiky procesního řízení (zodpovědnost, časování, způsob aktualizace atd.).

Zavedení systému řízení nákladů ABC/ABM (Activity Based Costing/Activity Based Management)

Cílem této aktivity je zavedení systému řízení nákladů ABC/ABM do praxe CS ČR. V rámci této aktivity je požadováno:

- zpracování metodiky řízení nákladů, která bude zahrnovat definici alokace nákladů a výnosů na jednotlivé procesy, činnosti a služby i postup pro vyhodnocování zjištěných výsledků a přijímání potřebných opatření. Tato metodika musí také vycházet z metodiky strategického řízení a zároveň také z metodiky procesního řízení zpracované v předchozích etapách projektu. Navržená metodika musí být „otevřená“ a bude podporovat nejen postupy nutné k zavedení řízení nákladů, ale i jeho vývoji a rozvoji (např. v případě aktualizace procesního modelu, optimalizace procesů, zavedení nových procesů/služeb atd.),
- implementace softwarových prostředků (nástrojů) umožňujících provádění ABC a ABC/ABM na základě stanovené metodiky a dat z primárních zdrojů CS ČR, které umožní operativní modelování nákladů ve vazbě na procesy a aktivity zavedené na úrovni procesního řízení CS ČR i ve vazbě na jednotlivé rozpočtové položky, nákladové objekty, změny v Resource Cost Drivers (RCD) a v Activity Cost Drivers (ACD) atp. Požadavky na informační systém/SW nástroj jsou podrobněji uvedeny v části 4. Informační systémy,

- analýza současného stavu a určení potřebných primárních datových zdrojů a zajištění sběru, uložení a analýzy potřebných účetních a jiných dat a její využití pro definici metodiky ABC a ABC/ABM v podmínkách CS ČR,
- poradenství spočívající v návrhu úpravy, restrukturalizace a nastavení potřebných účetních a jiných dat operativní evidence pro potřeby zavedení ABC a ABC/ABM, zejména úprava účetních dat tak, aby vyjadřovaly skutečné náklady a výnosy spotřebované jednotlivými procesy/aktivitami/službami organizace. Dodané řešení musí umožnit zadávání změn účetních a jiných dat zadavatelem,
- zajištění jednotnosti a aktuálnosti zpracovávaných účetních a jiných dat operativní evidence mezi účetními obdobími i v rámci jednoho účetního období, v případě změn primárních datových zdrojů,
- zpracování detailní produktově-nákladové mapy aktivit CS ČR ve vazbě na existující procesní schéma, definované aktivity (činnosti) a poskytované služby CS ČR,
- navržení personální dostatečnosti pro zajištění a plnění úkolů vyplývajících z realizace metodiky systému řízení nákladů ABC/ABM.
- v dodaném SW nástroji vytvořit návrh matematického modelu CS ČR na bázi ABC a ABC/ABM, což znamená:
 - o nastavení základních prvků (nákladových objektů) alokačního modelu, tj. Resource Cost Drivers (RCD), Activity Cost Drivers (ACD), a nositelů nákladů (služeb),
 - o provést ocenění aktivit prostřednictvím Resource Cost Driver (RCD) – přiřazení nákladů zdrojů,
 - o definovat vazby mezi jednotlivými nákladovými objekty alokačního modelu pro ocenění procesů, aktivit a služeb CS,
 - o umožnit doplňování resource cost drivers a activity cost drivers a jejich oceňování,
 - o definovat nákladové objekty a umožnit jejich doplňování včetně automatického přepočtu sledovaných veličin,
 - o provést ocenění nákladových objektů prostřednictvím Activity Cost Driver (ACD) – rozvržení nákladů jednotlivých aktivit na nákladové objekty.
- cost drivers definovat, navrhnout a implementovat vizuální výstupy ze systému řízení nákladů pro potřeby managementu (reporty, dynamické ukazatele ve formě společné obrazovky s grafickými výstupy ve variabilní podobě a ve vzájemném propojení - manažerská aplikace).

Metodika modelu ABC bude obsahovat především následující oblasti:

- definování postupů modelování jednotlivých objektů a nastavení parametrů vstupujících do ABC a ABC/ABM,
- definování struktury a obsahové náplně zdrojových dat pro ABC a ABC/ABM model,
- definování základních konvencí / vazeb alokačního modelu – nastavení modelovacího prostředí z hlediska používaných objektů, alokace skutečných nákladů a alternativního modelování nákladů na jednotlivé procesy, aktivity, služby apod.,
- definování postupů pro správu a údržbu alokačního modelu ABC/ABM.

Výstupy:

- metodika řízení nákladů podle ABC a ABC/ABM zahrnující popis alokačního modelu, návrh nákladových objektů, definice rozvrhových základů (cost drivers) návrh způsobu přiřazování nákladů a výkonů jednotlivým procesům, aktivitám a službám,
- implementovaný informační systém (nástroj) na podporu řízení nákladů podle metodiky ABC a ABC/ABM, včetně nastavení alokačního modelu pro CS ČR.
- implementovaná manažerská aplikace poskytující vizuální výstupy pro potřeby managementu (reporty, dynamické ukazatele ve formě společné obrazovky s grafickými výstupy)

Školení řízení nákladů (ABC/ABM) – specialisté ABC/ABM

Cíl: proškolení odborné pracovníky CS ČR – specialisty ABC/ABM analýz (cca 5 pracovníků) v dovednostech, metodikách a nástrojích pro modelování a řízení nákladů procesů dle metodiky ABC/ABM tak, aby byli schopni rozvíjet v rámci této zakázky nastavený systém procesního řízení nákladů. V rámci tohoto školení zadavatel předpokládá proškolení pracovníků zodpovědných za rozpočet a správu rozpočtových položek.

Obsah školení:

- vyškolení vybrané pracovníky v ovládnání informačního systému procesního řízení nákladů,
- postup návrhu nákladových objektů/aktivit v návaznosti na definované procesy a definovaná kritéria výkonnosti procesů,

- postup přiřazení nákladů k jednotlivým procesům, vč. principů alokace (přiřazování) nákladů,
- ovládání informačního systému pro procesní řízení nákladů, který bude implementován v rámci tohoto projektu.

Školení tvorba a správa výstupů měření výkonnosti procesů a řízení nákladů – specialisté tvorby reportů a „manažerské aplikace“

Cíl: proškolení odborné pracovníky CS ČR – centrální analytické jednotky, garanty měření výkonnosti procesů a experty datové analýzy (cca 10 pracovníků v ovládání nástrojů pro tvorbu výstupů a prezentaci výsledků sledování nákladů procesů a měření výkonnosti procesů tak, aby byli schopni samostatně upravovat existující výstupy, vytvářet a popisovat nové výstupy (reporty, manažerské přehledy) ze systémů na sledování nákladů procesů a měření výkonnosti procesů.

Obsah školení:

- proškolení pracovníků CS ČR v ovládání informačního systému na tvorbu reportů a manažerských přehledů ze systému na měření výkonnosti procesů a řízení nákladů,
- seznámení s funkcionalitou manažerské aplikace, v rámci které budou publikovány výstupy zejména z oblasti řízení nákladů, měření výkonnosti procesů a strategického řízení,
- postup vytváření výstupů a manažerského přehledu,
 - o zdrojová data, způsob jejich zpracování a prezentace,
 - o možnosti grafické úpravy,
 - o možnosti přístupových oprávnění,
- rozhraní na ostatní aplikace pro řízení nákladů procesů a měření výkonnosti procesů,
- zpracování konkrétního příkladu výstupu/manažerského přehledu.

Informační systémy

Popis současného stavu

Technické specifikace

Základním požadavkem je kompatibilita se stávajícím HW a SW prostředím Informačního systému CS ČR:

Architektura: 3-vrstvá (klient – server – databáze)

HW platforma:

- víceprocesorové servery s procesory Intel, dodavatel Dell,
- diskový prostor – technologie SAN.

SW platforma:

- obecné produkty Microsoft,
- OS MS Windows Server 2008,
- VMware ESXv Sphere 4 v instalovaném VMware clusteru,
- DB SQL Server 2005, (2008),
- MS Office 2007,
- Webové farmy – MS SharePoint Services 3.0,
- MS Exchange 2007,
- Klient: Windows XP, Window 7 .

Provozní prostředí: MS.Net Framework 4.0

Systémové prostředí:

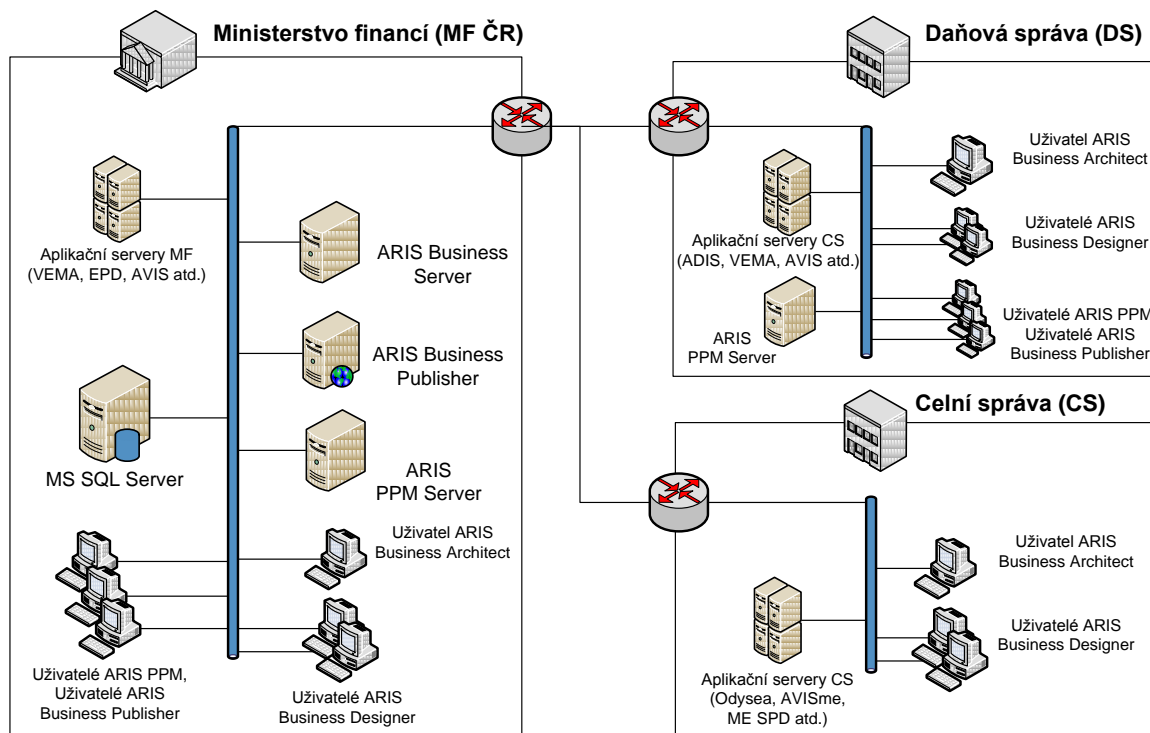
- adresářová služba Active Directory, princip Single Sign-On,
- doménové uspořádání: 2 domény,
- monitoring provozu: Microsoft SCOM 2007,
- antivirová ochrana: F-secure,
- proxy služby: Microsoft ISA Server 2004,
- infrastruktura PKI.

Infrastruktura:

- Sítě LAN, WAN,
- WAN: síť MPLS topologie jednoduchá hvězda,
- Technologie Ethernet, síťový protokol TCP/IP.

V současné době má CS ČR procesní model zpracovaný v nástroji ARIS. CS ČR pro tento účel využívá vzdálený přístup k systémům pro podporu procesního řízení a měření výkonnosti procesů (ARIS Business Architect, ARIS Business Designer, ARIS Business Publisher a ARIS PPM), které jsou zavedené v rámci resortu MF ČR dle následujícího schéma:

Popis současného stavu IT pro podporu procesního řízení v resortu MF



Stránka 1

Příklad využitelných primárních aplikací pro stanovené cíle projektu využívaných v současnosti CS ČR:

- CEPAN (centrální evidence přeplatků a nedoplatků),
- EPP (evidence porušení předpisů),
- ODYSEA (personální IS),
- DOCHAZKA (evidence docházky),
- AVIS^{ME} (účetní a ekonomický systém),
- ADIS (dotazovací systém centrální databáze ADIS),
- ARES (administrativní registr ekonomických subjektů),
- Evidence (elektronická evidence vzorků),

- EDOS (evidence dotazů operačních středisek – výpis RT),
- EMCS (evidence přeprav vybraných výrobků),
- GLZ (globální záruky),
- ME-SPD (modul evidence SPD),
- LPIS (ověření výměry obhospodařovaných pozemků),
- QDS (obecný dotazovací systém, který nahradil EVV – evidenci dopravovaných vybraných výrobků),
- RDS (databanka registru daňových subjektů),
- RZL (registr značení lihu),
- Spisová agenda,
- SPR (sdružená podpora rozhodování).

Další využívané aplikace:

- e-Věstník,
- AEO (oprávněný hospodářský subjekt),
- právní informační systém,
- Centrální evidence obyvatel,
- Diplomati,
- GRN (dotaz na české GRN – jednoznačné identifikátory držitelů globálního zajištění),
- reporty – Datový sklad.

Úplný přehled aplikací a systémů používaných CS ČR bude poskytnut vítěznému uchazeči. Výběr systémů pro získávání dat bude předmětem analýzy potřebných primárních datových zdrojů.

Předmět dodávky v rámci této aktivity

V rámci nabídky musí dodavatel navrhnout IT architekturu zapojení nástrojů na podporu strategického a procesního řízení a nástrojů na zavedení systému řízení nákladů ABC/ABM, měření výkonnosti procesů a vytváření výstupů a dynamických ukazatelů formou manažerské aplikace do IT architektury CS ČR

a IT architektury resortu MF ČR s vyznačením způsobu integrace nebo stanovením rozhraní.

Dodavatel zajistí dodávku a instalaci informačního systému (nástrojů) na podporu strategického a procesního řízení, na podporu řízení nákladů, na realizaci ABC/ABM, měření výkonnosti procesů a aplikaci poskytující vizuální výstupy pro potřeby managementu (reporty, dynamické ukazatele ve formě společné obrazovky s grafickými výstupy) - „manažerská aplikace“.

V rámci této aktivity projektu musí dodavatel zajistit dodání a instalaci integrovaného systému nebo nástrojů, které budou podporovat nastavený systém strategického plánování, procesního řízení, umožní modelování a vyhodnocování systému řízení nákladů ABC/ABM, umožní efektivní automatizované měření výkonnosti procesů a poskytne prostředí pro tvorbu výstupů a „manažerské aplikace“. Dodaný integrovaný systém nebo nástroje musí poskytovat podporu pracovníkům CS ČR plně v souladu s metodikami navrženými v rámci této zakázky. Dodavatel zároveň zajistí integraci stávajících procesních modelů do navrhovaného integrovaného systému nebo nástrojů a dodání automatizovaného rozhraní na stávající systémy pro podporu procesního řízení a měření výkonnosti procesů provozované v rámci resortu MF. Dodavatel musí také zajistit možnost publikování procesů, procesních map, výsledků měření výkonnosti a systému řízení nákladů ABC/ABM procesního řízení nákladů ve společném prostředí sdíleném s nadřízeným orgánem – Ministerstvem financí ČR.

Dodavatelem dodaný integrovaný informační systém musí obsahovat nástroje, které umožní:

- implementaci strategického řízení dle metodiky Balanced Scorecard (BSC) alespoň pro 2 uživatele,
- analýzu dynamického chování procesů pro alespoň 5 uživatelů,
- zpracovávat návrhy optimalizace procesů pro alespoň 5 uživatelů,
- modelování procesního řízení nákladů pro alespoň 5 uživatelů, z čehož alespoň 1 uživatel bude správce nákladového modelu,
- měřit výkon procesu z hlediska nákladů, času, kvality apod. a monitorování průběhu procesů na základě reálných dat ze stávajících provozních systémů a databází pro 2 editující uživatele a pro minimálně 80 uživatelů s právem prohlížet výstupy,
- prezentovat výstupy z informačního systému pro uživatele v takové formě, která bude uživatelům srozumitelná a přehledná (např. formou dynamických ukazatelů, manažerská aplikace, apod.) pro 40 současně editujících uživatelů a pro 100 současně pracujících uživatelů s právem prohlížet výstupy.

Požadované vlastnosti integrovaného systému na podporu strategického a procesního řízení a měření výkonnosti procesů a systému řízení nákladů ABC/ABM řízení nákladů jsou následující:

- dodaný informační systém-(y) musí být možný integrovat se stávajícím informačním systémem, v rámci kterého je zpracováván procesní model CS ČR nebo musí být součástí dodávky automatizované rozhraní na tento stávající systém,
- dodaný informační systém (jednotlivé nástroje) musí poskytovat programovatelné aplikační rozhraní (API), které umožní další aplikační integraci (propojení) se stávajícími IT systémy CS ČR,
- informační systém musí zajistit propojení strategických a provozních cílů a procesního modelu a zároveň provádět na základě vstupních dat vyhodnocování plnění jednotlivých cílů a výsledky zobrazovat v přehledné formě – např. formou strategické mapy,
- informační systém (jednotlivé nástroje) musí ukládat pořízená data o strategických a provozních cílech, procesech, organizační struktuře, ukazatelích, nákladech atd. ve společné databázi, zajišťovat jejich sdílení a unikátní (jedinečné) uložení tak, aby byla umožněna snadná údržba uložených objektů a informací.

Informační systém pro podporu řízení nákladů ABC/ABM

Informační systém musí umožňovat získávat informace o nákladech spojených s jednotlivými procesy a zároveň umožňovat rozbor struktury nákladů spojených s jednotlivými procesy a provádění analýz typu „co se stane když „(tzv. „what-if“ analýzy)“ a aplikovat metodiku ABC/ABM.

Informační systém pro podporu řízení nákladů ABC/ABM musí poskytovat minimálně tyto funkcionality:

	Parametry požadované funkčnosti
1.	Interface na stávající informační systém, v rámci kterého je zpracováván procesní model s možností přenosu dat týkajících se jak struktury procesů, tak atributů objektů pro účely návazné kalkulace nákladů.
2.	Informační systém (nástroj) bude pracovat se společnou databází, kde budou uloženy procesní modely.
3.	Podpora importu/exportu dat z různých informačních systémů/databází.
4.	Možnost nastavení nákladových objektů alokačního modelu, tj. Resource Cost Drivers (RCD), Activity Cost Drivers (ACD), a nositelů nákladů (služeb), definování vazeb mezi nákladovými objekty, procesy, aktivitami a službami.
5.	Možnost provádět ocenění aktivit prostřednictvím resource cost driver (RCD) a nákladových objektů prostřednictvím activity cost driver (ACD).
6.	Možnost provádět what-if analýzy pro podporu strategického rozhodování, a to takovým způsobem, který nebude vyžadovat provádění změn v informačním systému, ve kterém je udržován vlastní procesní model, tzn. vlastní varianty v nastavení atributů nákladových objektů, cost drivers alokačních modelů bude možné udržovat přímo v informačním systému (nástroji) určeném pro kalkulaci nákladů.
7.	System bude umožňovat manuální i automatizované vkládání skutečných účetních dat i dat z jiných operativních evidencí.
8.	Přehledný manažerský reporting integrovaný s manažerským rozhraním (manažerská aplikace) pro měření výkonnosti procesů.
9.	Možnost nastavovat přístupová oprávnění pro řízení přístupu k výstupům prostřednictvím manažerské aplikace.
10.	Generování výstupů v tabulkové i grafické formě.

Výstupy:

- dodávka a instalace informačního systému pro strategické řízení,
- dodávka a instalace informačního systému pro provádění dynamické simulace procesů,
- dodávka a instalace informačního systému pro měření výkonnosti procesů,
- dodávka a instalace informačního systému pro podporu řízení nákladů (ABC/ABM),
- dodávka a instalace informačního systému pro publikování výstupů,
- dodávka a instalace informačního systému pro publikování dynamických ukazatelů formou manažerské aplikace.

Dodaný informační systém je preferován bez licenční politiky, v případě licenční politiky preferujeme přístup pro neomezený počet uživatelů, v případě omezeného počtu uživatelů jsou počty specifikovány výše. V případě vývoje informačního systému „na zakázku“ musí být dodavatelem předána i autorská práva ke zdrojovým kódům. (Celní správa, 2011)

Ing. Marian Miklovič

**Využití hodnotových přístupů k řízení ve státní správě
pomocí metody ABC/M**

Use of value approaches to managing in public administration
by method ABC/M

Disertační práce

Vydala Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně,
Mostní 5139, 760 01 Zlín.

Náklad:výtisků

Sazba: autor

Publikace neprošla jazykovou ani redakční úpravou.

Rok vydání