

UNIVERZITA TOMÁŠE BATI VE ZLÍNĚ

Fakulta managementu a ekonomiky

PROJEKT IMPLEMENTACE PROCESNÍHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

VE SPOLEČNOSTI TREXIMA, SPOL. S R. O.

Diplomová práce

2005

Bc. Martin Kotásek

ABSTRAKT

Diplomová práce popisuje zavádění nového způsobu sledování nákladů do společnosti Trexima, spol. s r.o. zvané ABC (Activity Based Costing). Tento nový systém sledování nákladů podle procesů je velmi oblíbený v západoevropských zemích a v hojné míře se začíná uplatňovat i v České republice. Systém ABC společnosti umožní sledovat nákladnost jednotlivých procesů ve společnosti. Pomocí získaných údajů bude mít firma podklady pro rozhodování o zlepšení jednotlivých procesů.

V této diplomové práci je popsán postup implementace procesního řízení do společnosti Trexima spol. s r. o. Je zde uveden postup pro vyčíslení nákladů jednotlivých činností a následně celého sledovaného produktu.

SUMMARY

The thesys describes the implementation of a new way of following costs in Trexima, spol. s r.o. called ABC (Activity Based Costing). This new way of following costs according to the processes is very famous in the West Europe and starts to be applicated in many cases also in the Czech republic. The system ABC allows the company to monitor the costingness of each process. The company will have thanks to gained data background information for deciding about improvement of each process and activities of that these processes consist of.

There is a description of an implementation of ABC model in the company Trexima spol. s r. o. There is procedure how to calculate the costs of each activity and subsequently of the whole concerning output..

Na tomto místě bych velmi rád poděkoval vedoucímu mé diplomové práce panu Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za odborné vedení, připomínky a čas věnovaný konzultacím nad touto prací.

Rád bych také ocenil veškeré rady a připomínky vedení a zaměstnanců společnosti Trexima, spol. s r.o.

ÚVOD	6
I. TEORETICKÁ ČÁST	7
1 SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI.....	8
1.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	9
1.1.1 Druhové členění nákladů.....	9
1.1.2 Účelové členění nákladů.....	13
1.1.3 Členění nákladů ve vztahu k výkonům.....	13
1.1.4 Třídění nákladů ve vztahu k útvarům.....	14
1.1.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů	14
1.1.6 Členění nákladů z hlediska rozhodování	15
1.1.7 Členění nákladů podle účelu.....	15
1.1.8 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik.....	16
1.1.9 Kalkulační členění nákladů	17
1.2 ALOKACE NÁKLADŮ	19
1.2.1 Alokační fáze	19
1.3 KALKULACE NÁKLADŮ	20
1.3.1 Členění kalkulací.....	21
1.3.2 Kalkulační techniky.....	22
1.3.3 Kalkulační metody	26
2 ABC - ACTIVITY BASED COSTING	30
2.1 KONCEPT METODY ABC.....	30
2.2 POSTUP PŘI KALKULACI METODOU ABC	31
2.2.1 Definice aktivit	32
2.2.2 Definice zdrojů	32
2.2.3 Definice vztahových veličin.....	32
2.2.4 Výpočet nákladů na vztahovou veličinu.....	33
2.2.5 Vyčíslení nákladů kalkulovaného objektu	33
3 ABM - ACTIVITY BASED MANAGEMENT	34
II. PRAKTICKÁ ČÁST.....	37
4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI TREXIMA, SPOL. S R.O.	38
4.1 ZAMĚŘENÍ SPOLEČNOSTI	38
4.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	38
4.3 PRODUKTY A SLUŽBY NABÍZENÉ FIRMOU	41
4.3.1 Statistické srovnání ceny práce.....	41
4.3.2 Personální poradenství	43
4.3.3 Ekonomické a organizační poradenství.....	44
4.3.4 Služby v oblasti průmyslového inženýrství.....	45
4.3.5 Služby v oblasti vzdělávání.....	46
4.3.6 Vytváření a prodej software	47
4.4 SOUČASNÝ STAV V OBLASTI KALKULACÍ.....	48
5 STANOVENÍ CÍLŮ PROJEKTU	51

6	IMPLEMENTACE ABC MODELU.....	52
6.1	PLÁN IMPLEMENTACE ABC MODELU	52
6.2	ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT	53
6.3	DEFINOVÁNÍ AKTIVIT	53
6.4	OCENĚNÍ AKTIVIT.....	54
6.5	ZVOLENÍ VZTAHOVÝCH VELIČIN	58
6.6	OCENĚNÍ VZTAHOVÝCH VELIČIN.....	60
6.7	VYUŽITÍ ABC MODELU	61
7	VERIFIKACE A ZHODNOCENÍ ABC MODELU	65
	ZÁVĚR	66
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	67
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	68
	SEZNAM TABULEK	69
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	70
	SEZNAM PŘÍLOH	71

ÚVOD

Společnost Trexima, spol. s r.o. se zabývá poradenstvím a prodejem softwarových programů v oblasti personalistiky, statistického sledování dat a průmyslového inženýrství. Snahou společnosti je nabízet svým zákazníkům maximální kvalitu služeb a produktů za příznivé ceny. Tuto její snahu má podpořit nový systém sledování nákladů, který se v anglosaských zemích uvádí pod zkratkou ABC (Activity Based Costing). Jde o systém sledování nákladů podle jednotlivých procesů. Společnosti umožní sledovat nákladnost jednotlivých procesů ve společnosti. Pomocí získaných údajů bude společnost získá podklady pro rozhodování o zkvalitnění a zlepšení jednotlivých procesů a pro snížení finální ceny nabízených služeb a produktů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

Náklady podniku jsou všechny vynaložené zdroje na všechny podnikové výkony. Náklady jsou peněžně vyjádřené a mají procesní charakter. Náklady vznikají vkladem výrobních činitelů, průběh nákladů je pak charakterizován účelovou technologickou kombinací výrobních činitelů a jejich transformace v konečné výkony. Vznik a průběh nákladů je uzavřen uskutečněním finálních výkonů určených odběratelům, reprezentujícím obecnější systém potřeb.

Je potřeba rozlišovat dva termíny: [1]

- sledování nákladů (Cost Control) – jde spíše o popis a analýzu nákladů ve společnosti
- řízení nákladů (Cost Management) – cílem je najít možnosti pro snížení nákladů

Nákladové analýzy slouží firmě především pro: [2]

- rozhodnutí o tom, které výrobky vyrábět
- kontrole jednotlivých procesů ve společnosti a jejich nákladnosti
- sledování ziskovosti společnosti
- jako podklad při kolektivním vyjednávacím procesu

1.1 Členění nákladů

Pro lepší pochopení charakteru a vlastností jednotlivých druhů nákladů je potřeba si nejdříve vysvětlit základní možnosti jejich členění:

1.1.1 Druhové členění nákladů

Pro správnou tvorbu položek nákladových druhů existují dvě základní kritéria: [5]

1. Vztah určité složky nákladů k tvorbě hodnot: Tedy zda určitá nákladová položka znamená tvorbu nové hodnoty, nebo zda je hodnotou přenesenou, vytvořenou jinde.

2. Původ složky nákladů: Zda daná položka pochází z výrobní či nevýrobní sféry. U výrobní sféry se sleduje jde-li o vnitřní výkon dané jednotky, nebo o vstup z okolí.

Omezení tohoto rozlišení je, že zde chybí účel vynaložení nákladů a přesné určení doby spotřeby. Nelze zde sledovat hospodárnost. Umožňuje regulovat proporce mezi potřebou ekonomických zdrojů a pohotovou zásobou.

Samostatný nákladový druh je takovou položkou, která se od jiných nákladových položek výrazně liší právě svým vztahem k tvorbě hodnot a svým původem. Při určování se dá řídit několika základními kritérii a to např. pochází-li z výrobní či nevýrobní sféry, zda je součástí nové hodnoty či ne apod. Všechny položky, které mají stejné vlastnosti tvoří tzv. nákladový druh. Liší-li se zkoumané položky alespoň v jednom z kritérií, musí se vykazovat zvlášť jako samostatný nákladový druh. [5]

Při určování nákladových druhů je třeba vyloučit tzv. položky komplexní, které jsou směsí různých nákladových druhů. Je nutné je rozložit na jednotlivé nákladové druhy. Dílčí položky nákladových druhů se poté přiřadí k příslušnému nákladovému druhu.

Čtyři základní vlastnosti vstupujících nákladových druhů: [5]

1. vyskytují se v časově nerozlišené podobě (může být nákladem až v pozdějším období)
2. nákladové druhy považujeme z hlediska zobrazení za prvotní
3. jsou povahy externí
4. jednoduché, z hlediska řízení je nelze rozlišit na jednodušší složky

Význam druhového členění spočívá v tom, že jde o informační podklad pro zjištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů a vnějším okolím.

V praxi se vyskytují tyto základní položky druhového členění nákladů: [5]

1. spotřeba materiálu, energie a výrobních služeb
2. náklady na odpisy základních prostředků a předmětů postupné spotřeby
3. mzdové náklady
4. náklady hrazené z nadproduktu (úroky, pojistné apod.)

Toto členění je třeba dále rozčlenit dle kritéria původu pro výrobní i nevýrobní sféru [5]

1) Výrobní sféra

- a) Náklady z oblasti hmotné (materiální) výroby
- b) Náklady z oblasti výrobních služeb (doprava, služby spojů, nakupované montáže apod.)
- c) Výroba energie a paliv

2) Nevýrobní sféra:

- a) Nevýrobní služby (služby informační, poradenské, náborové apod.)
- b) Společenské organizace (odbory apod.)
- c) Stát (např. oblast sociálních nákladů)
- d) Obyvatelstvo (např. další služby pro zaměstnance – placení obědů apod.)

Výsledkem je podrobné členění nákladů dle druhů: [5]

1. Spotřeba materiálu, energie a výrobních služeb

- a) spotřeba materiálu
- b) spotřeba energie a paliv
- c) náklady na výrobní služby
 - přepravné
 - výkony spojů
 - opravy a udržování
 - ostatní výkony výrobní povahy

2. Odpisy

- a) odpisy základních prostředků
- b) odpisy předmětů postupné spotřeby

3. Mzdové náklady

- a) mzdy
- b) ostatní osobní náklady

4. Náklady hrazené z nadproduktu

- a) náklady na nevýrobní služby

- pojistné
 - úroky
 - cestovné
 - nájemné
 - náklady na ostatní nevýrobní služby
- b) příspěvky společenským organizacím
- c) příspěvky na sociální zabezpečení
- d) poplatky
- e) ostatní náklady hrazené z nadproduktu
- manka
 - škody
 - pokuty
 - penále
 - ostatní náklady hrazené z nadproduktu

V praxi se vyskytují ještě další položky doplňující, které vyplývají z těchto skutečností. Mohou vznikat rozdíly v cenách materiálu, který se vede v účetnictví v plánovaných cenách a mohou vznikat cenové rozdíly, které se evidují v samostatných nákladových položkách. Některé položky se časově rozlišují, tj. účtují se do nákladů v jiném období než kde skutečně vznikly (např. položka změna zůstatků časového rozlišení mezd).

1.1.2 Účelové členění nákladů

Souvisí se zásadou účelovosti nákladů. Toto členění umožňuje kontrolu hospodaření se zdroji. Náklady se podle účelu člení s různou úrovní podrobnosti. Většinou se náklady probírají na čtyřech až pěti úrovních. Nejjednodušší členění je podle různých výrobních a nevýrobních činností (provozní, finanční, marketingové). V dalších úrovních se náklady člení podle jednotlivých druhů činností, procesů nebo operací.

1.1.3 Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Členění nákladů podle vztahu k výkonům rozlišuje dvě základní skupiny nákladů: jednicové a režijní. Jednicové náklady souvisejí s konkrétními operacemi výrobního procesu, vznikají bezprostředně s jednotlivými výrobky. Jednicové náklady se používají také při kontrole. Pracuje se s předem stanovenými normovanými jednicemi a sleduje se jejich odchylka od skutečného stavu.

Náklady, které přímo nesouvisí s výrobním procesem se nazývají náklady režijní. Vznikají většinou v útvech oddělených od hlavní činnosti. Jedná se o náklady na obsluhu, řízení a podobně. Výkonům se přiřítají dodatečně pomocí různých metod. Jejich hospodárnost je sledována rozpočty daných činností. Režijní náklady se rozdělují podle různých činností podniku: [7]

- zásobovací režie – souvisí s nákupem, skladováním a výdejem materiálu
- výrobní režie – souvisí s obsluhou a řízením výroby
- správní režie – souvisí se správou a řízením celého podniku
- odbytová režie – souvisí s prodejem, skladováním hotových výrobků, balením a expedicí

1.1.4 Třídění nákladů ve vztahu k útvarům

Jde o třídění nákladů podle místa vzniku – závod, provoz, dílna, pracoviště. Toto rozdělení závisí na velikosti podniku a rozmanitosti podnikové organizační struktury. Vzniklé náklady souvisí s činností daného útvaru, který je také zodpovědný za jejich výši.

1.1.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Jedná se o členění nákladů podle toho jak se mění jejich výše při snižování nebo zvyšování produkce. Jednotlivé položky nákladů závisí na produkovaném množství různě. V této souvislosti se rozlišují dvě základní skupiny nákladů:

- variabilní náklady, které se mění v závislosti na objemu produkce
- fixní náklady, které zůstávají v určitém intervalu produkce neměnné i při změnách v objemu produkce [4]

Variabilní

Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu produkce, musí být opakovaně vkládány s každou jednotkou výkonu. Podle reakcí na změnu objemu produkce se rozlišují čtyři skupiny variabilních nákladů. Náklady lineární, degresivní progresivní a smíšené.

Fixní

Jde především o náklady k zajištění výrobního procesu. fixní náklady se v určitém rozsahu výroby nemění. Na rozdíl od variabilních jsou fixní náklady závislé na čase nikoli na objemu produkce. Fixní náklady na jednotku se během zvyšování produkce snižují až do okamžiku

plného využití výrobní kapacity. V tom okamžiku jsou průměrné fixní náklady nejnižší. Při dalším zvyšování počtu výrobků se musí zvýšit i výrobní kapacita a dochází ke skokové změně fixních nákladů.

1.1.6 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Při hledání nejlepší varianty řešení daného problému musíme z podnikových nákladů vybrat jen ty, které souvisí s jednotlivými možnostmi. Podle tohoto kritéria se rozlišují relevantní a irelevantní náklady. Náklady, které jsou pro všechny varianty stejné, se nazývají irelevantní. Relevantní náklady jsou odlišné pro každou alternativu. Výše těchto nákladů je ovlivnitelná rozhodnutím.

Při stanovení všech relevantních nákladů se vedle přímých a nepřímých nákladů dané alternativy započítávají i oportunitní náklady (náklady obětované příležitosti). Jedná se o peněžní vyjádření příležitosti, která byla obětována vybráním jiné alternativy. Vymezuje se jako ušlý efekt z nejlepší uskutečněné možnosti. [5]

1.1.7 Členění nákladů podle účelu

Základem kontroly přiměřenosti spotřebovaných nákladů je dělení nákladů dle účelu.

V první fázi se náklady dělí podle toho, zda se týkají výrobní či nevýrobní činnosti na náklady hlavní výroby (pomocné či obslužné), na náklady vedlejší výroby a náklady přidružených činností

Z hlediska jejich základního vztahu k činnosti, technologickému stupni či operaci se dělí na dvě základní skupiny: [7]

1. náklady technologické-náklady bezprostředně vyvolané technologickým procesem
2. náklady na obsluhu a řízení dané činnosti-vytvoření, zajištění a udržení činnosti

Vynásobením výkonů (např. počtem provedených normovaných operací) normou spotřeby se stanoví nákladový úkol. Tento postup se uplatňuje zejména u technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako celkem a také přímo i s jednotkou dílčího výkonu. Tyto náklady se označují jako náklady jednicové.

Nákladový úkol se dá stanovit na základě souhrnných normativů platných pro určité časové období či pro celkový předpokládaný objem výkonů. Tento úkol je často doprovázen i odpovědnostní konkretizací. Kontrola a porovnání skutečně spotřebovaných nákladů s nákladovým úkolem jako celkem je poměrně obtížnější a problematičtější než kontrola nákladů jednicových. Tyto náklady se nazývají náklady režijní.

1.1.8 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik

Toto členění je základem pro členění nákladů podle vnitropodnikových útvarů (středisek) a na ně navazující členění podle odpovědnosti.

Toto členění má umožnit zobrazení kooperačních vazeb mezi útvary a určit odpovědnosti za úspory resp. překročení nákladů

Potřebnými předpoklady takového dělení nákladů je: [5]

1. Stanovení střediska tak, aby obsahovalo uzavřenou činnost (technologický proces) a tím bylo možné změřit jeho náklady.
2. Identifikace dílčích výkonů, které tyto útvary přidávají jiným vnitropodnikovým útvarům.
3. Ocenění dílčích výkonů pomocí vnitropodnikových cen.

Nositeli vazeb mezi středisky jsou výkony. Náklady, které vznikají odběratelskému středisku jsou náklady interní. Její výše je dána množstvím dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Tyto náklady se projevují na vstupu již podruhé. Poprvé se projevily ve středisku, které daný výkon uskutečnilo. Označují se jako náklady druhotné a složené (lze je dále analyzovat ve vztahu k nákladovým druhům).

1.1.9 Kalkulační členění nákladů

Pro potřeby kalkulace je tu členění, jehož principem je rozlišení nákladů přímých a nepřímých. Přímé náklady mají bezprostřední vztah k prováděným výkonům. Dají se jednoduše přiřadit konkrétnímu výkonu pomocí dělení nebo na základě norem. Při kalkulaci se sledují odděleně přímé jednicové a přímé režijní náklady.

Nepřímé náklady vznikají při činnostech, které souvisí s více než jedním výrobkem. Jedná se například o pomocné úkony při výrobě, činnosti, které souvisejí s prodejem výrobků, s řízením společnosti. Výše nepřímých nákladů není většinou ovlivněna objemem produkce. Podle tohoto vztahu se nepřímé náklady dají rozdělit na variabilní a fixní režii. Při rozvrhování nepřímých nákladů se používají různé kalkulační metody.

Pro kalkulaci většinou nestačí rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Podrobněji se náklady člení podle kalkulačního vzorce: [5]

- přímé náklady
 - 1) přímý materiál
 - 2) přímé mzdy
 - 3) ostatní přímé náklady

- výrobní režie
 - 4) výrobní režie technologická
 - 5) výrobní režie všeobecná

- vlastní náklady výroby
 - 6) zásobovací režie
 - 7) správní režie

- vlastní náklady výkonu
 - 8) odbytová režie

- úplné vlastní náklady výkonu
 - 9) zisk

1.2 Alokace nákladů

Náklady souvisí s objemem produkce, kterým byly vyvolány a momentem, ve kterém vznikly. Podstatou přesné kalkulace je přiřazení všech nákladů výkonu, který je vyvolal. Jde o co nepřesnější přiřazení nákladových položek jednotlivým výrobkům. Alokace má tyto principy: [7]

- princip příčinnosti vychází z předpokladu, že každý objekt alokace má být zatížen těmi náklady, které vyvolal
- princip únosnosti nákladů říká, že cena výrobku stanovená kalkulací musí být konkurenceschopná
- poslední princip řeší situaci, kdy nelze použít princip příčinnosti, tehdy se výkonům přiřazují průměrné náklady

1.2.1 Alokační fáze

Alokační proces má v podnicích zpravidla tyto tři kroky: [5]

Nejprve se výrobku přiřazují přímé náklady, které bezprostředně souvisejí s daným výrobkem. Jedná se o přímé mzdy, přímý materiál a ostatní přímé náklady – například náklady na reklamu. Dělením lze tyto náklady jednoduše rozpočítat na jednici.

V druhém alokačním kroku se hledají další nákladové položky, které by bylo možno přiřadit přímo některým výrobkům. Zjistit se dají například pozorováním, z přesné dokumentace výroby, statistickými metodami a měřicími přístroji. Jedná se například o náklady spojené s manipulací materiálu.

Nakonec se výrobkům přiřazuje odpovídající část zbývajících režie. Jedná se například o odpisy, správní režii a náklady na vývoj.

Pro alokaci je nejdůležitější správný směr rozvrhové základny, podle které se rozvrhují režijní náklady výkonům. Základnou je známá veličina, která souvisí s kalkulovanými výkony. Je vyjádřena v peněžních nebo naturálních jednotkách. Pro každou položku nebo skupinu podobných položek režijních nákladů by měla být stanovena jiná rozvrhová základna tak, aby měla co nejbližší vztah k dané výrobě a měla co největší vypovídající schopnost.

1.3 Kalkulace nákladů

Kalkulace nákladů je součástí informačního systému podniku, který slouží podnikovému řízení. Kalkulace je matematický postup, kterým se stanoví náklady na jednotky, které jsou předmětem podnikatelské činnosti. Předmětem kalkulace je výrobek nebo služba, obecně je to výkon vyjádřený ve fyzických jednotkách. Mohou to být všechny druhy podnikových výkonů. V praxi se ale kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů. Pro výpočet se používá kalkulační jednice. Jedná se o jeden výrobek, 1 kg drobných výrobků nebo o dílčí část větší zakázky. Součet kalkulačních jednic na které se stanovují náklady, se nazývá kalkulované množství. Metoda kalkulace je způsob jakým se jednotlivé položky nákladů přiřazují výkonům. Je závislá na vymezení předmětu kalkulace, způsobu přičítání nákladu předmětu kalkulace a na struktuře nákladů. [7]

Specifickým ukazatelem získaným z kalkulací je příspěvek na úhradu. Jde o částku, kterou výrobek přispívá k úhradě (krytí) fixních nákladů a k tvorbě zisku podniku. [3]

1.3.1 Členění kalkulací

Pro přesné vyjádření ceny výsledného produktu je potřeba znát náklady všech i obslužných činností podniku a ty co nejpřesněji přiřadit jednotlivým výkonům. Podle organizační struktury podniku se kalkulace dělí: [7]

- kalkulace přímých nákladů a výrobní režie – nákladů výroby
- kalkulace včetně zásobovací a správní režie – náklady výkonu
- kalkulace včetně odbytové režie – úplných vlastních nákladů
- kalkulace podnikové ceny

Kalkulace se dají podle množství údajů, se kterými pracují, rozdělit na dvě skupiny [8]:

- kalkulace úplných nákladů, které kalkulují veškeré náklady, nazývají se také absorpční kalkulace
- kalkulace neúplných nákladů, zvané též kalkulace přímých, přesněji variabilních nákladů, které kalkulují pouze přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, popř. hrubé rozpětí

Další členění kalkulací je z hlediska provozní kapacity. Statická kalkulace nepřihlíží ke stupni využití výrobní kapacity. Náklady na jednotku jsou konstantní, počítají pořád se stejnou kalk. přírážkou, nemění se změnami objemu produkce.

Podle toho, jestli se kalkulace sestavuje před nebo po provedení výkonu, se rozlišuje kalkulace předběžná a kalkulace výsledná. Kalkulace předběžná vychází z kalkulačních údajů předcházejícího období. FÚ Pokud se jedná o stejný výrobek přímé náklady se stanoví podle záznamů minulého období, případně s přihlédnutím k plánovaným technologickým změnám. [7]

Složitější je to s kalkulací režijních nákladů, ta vychází z rozpočtu podniku a jeho částí pro dané období. Jestliže se vyrábí nový výrobek, nebo výrobek s nízkou opakovatelností, vychází kalkulace přímých nákladů z konstrukční a technologické dokumentace, z technických norem pro spotřebu materiálu a pracovního výkonu. Režijní náklady se opět přebírají z rozpočtů režijních nákladů pro daný výrobní útvar.

Výsledná kalkulace získává informace o vynaložených nákladech z účetnictví, pracuje tedy se skutečnými a ne plánovanými náklady. Aby se tyto údaje daly použít pro kalkulování, musí zde existovat systém jejich přiřazení k jednotlivým výkonům. [7]

1.3.2 Kalkulační techniky

Kalkulační techniky jsou matematické postupy propočtů přímých a nepřímých nákladů na jednotku výkonu: [7]

Kalkulace dělením

Je kalkulační technika, která všechny náklady týkající se jednoho období a jednoho druhu výkonu přiřadí kalkulační jednici dělením. Základní dělení kalkulace dělením je na: [7]

- prostá kalkulace dělením
- stupňovitá kalkulace dělením
- kalkulace dělením s poměrovými čísly

Prostá kalkulace dělením

Jedná se o nejjednodušší kalkulační techniku. Kalkulace na jeden výrobek se stanoví tak, že celkové náklady se vydělí počtem výrobků. Pro podrobnější informace se může použít místo celkových nákladů kalkulační struktura nákladů. Tato technika se používá tam, kde se vyrábí pouze jediný druh výrobku.

Stupňová

Tato kalkulační technika má také využití ve výrobcích s jedním jediným výrobkem. Na rozdíl od předešlé zde se do výrobního procesu zapojuje několik útvarů. Pro každý útvar se použije prostá kalkulace. Součtem těchto kalkulací se dostane konečný výsledek.

S poměrovými čísly

Poměrová čísla se používají tam, kde se vyrábějí technologicky podobné výrobky nebo lišící se pouze velikostí nebo hmotností. Z daných výrobků se vybere jeden. Ze vztahu vybraného a ostatních výrobků se stanoví poměrová čísla. Pomocí poměrových čísel se přepočtou všechny výrobky na vybraného zástupce a dostane se počet přepočtených jednic. Tímto číslem se vydělí celkové náklady a dostanou se náklady na vybraný výrobek. Náklady na ostatní výrobky se dostanou po vynásobení tohoto čísla jejich poměrovým číslem. Pro podrobnější informaci o struktuře nákladů výkonu, se použije místo celkových nákladů struktura nákladových položek.

Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace má své uplatnění v podnicích, kde se vyrábí dva nebo více různorodých výrobků. Uvedená kalkulace je příkladem uplatnění sumační metody rozvrhu

nepřímých nákladů. Pracuje s přírážkou, která je dána poměrem mezi vybranou nákladovou položkou a celkovými fixními náklady. Tato metoda vychází z předpokladu, že veškeré fixní náklady jsou ovlivňovány jedním faktorem, který ovlivňuje buď jejich výši nebo stupeň využití. Je zřejmé, že tento předpoklad neplatí, zejména ve složitějších výrobcích.

Při rozvrhování režijních nákladů se nejprve vypočte koeficient režie, který je poměrem celkových fixních nákladů a vybrané nákladové položky – rozvrhové základny:

Celková rezie

$$K_R = \frac{\text{Celková rezie}}{\text{Rozvrhová základna}}$$

Rozvrhová základna

Vynásobením koeficientu K_R stem se dostane režijní přírážka v procentech. Daný podíl režijních nákladů se potom vypočítá vynásobením koeficientu režie a částí přímých nákladů náležících danému výrobku.

V praxi se více využívá diferencovaná přírážková kalkulace, která pro různé skupiny nepřímých nákladů používá různých kalkulačních základů. Pokud se chce vypočítat kalkulační cena co nejpresněji, musí se zvolit správná rozvrhová základna, která má nejlepší vypovídající schopnost o daném výkonu. Nevýhodou této techniky je její statická. Kalkulace nereaguje na změnu využití provozní kapacity. Přírážka se většinou počítá pro úplné využití provozní kapacity.

Kalkulace pomocí režijních paušálů

Tato kalkulační technika je podobná přírážkové kalkulaci. Rozdíl je v tom, že se nepoužívá režijní přírážka k rozvrhovým základnám. Náklady se přiřazují na výrobky podle kapacity daného útvaru například podle práce, vyjádřené spotřebou času v hodinách. Režijní paušály

se vypočítají jako podíl dané režie ke kapacitě útvaru. Výsledkem je režijní paušál na jednu provozní hodinu:

$$P_p = \frac{\text{Režijní náklady útvaru}}{\text{Kapacita útvaru}}$$

Tato technika rozlišuje tři skupiny nákladů, přímé náklady a stálou a proměnlivou režii:

a) přímé náklady

b) stálá režie se člení na:

- S – správní režie včetně nákladů na výzkum a vývoj
- K – kapitálové náklady
- M – odpisy movitého majetku
- N – odpisy nemovitého majetku

c) proměnlivá režie se člení na:

- D – externí dodávky materiálu
- DV – vnitropodnikové dodávky polotovarů a služeb
- U – náklady na opravu a údržbu
- P – ostatní režijní náklady útvaru

Tyto položky se neustále mění a proto musí být neustále sledovány.

Výhodou této kalkulační techniky je její poměrná jednoduchost a přesnost, protože používá informace přímo z účetnictví bez předchozího rozvrhování. Další předností je její použitelnost pro problematickou oblast oceňování výkonů.

1.3.3 Kalkulační metody

Metoda kalkulování je způsob stanovení nebo zjištění vlastních nákladů na určitý výkon. Každý podnik je jiný a má jiné požadavky a očekávání od kalkulace. Zvolená kalkulační metoda závisí na předmětu kalkulace, na způsobu přičítání nákladů výkonům a na struktuře nákladů. Kalkulační metody lze rozdělit do dvou skupin: [7]

Absorpční kalkulace (kalkulace úplných nákladů) počítá se všemi složkami přímých i nepřímých nákladů.

Neabsorpční kalkulace (kalkulace neúplných nákladů) zahrnuje jen vybranou část nákladových položek.

Metody absorpční kalkulace

Kalkulační metody, které zahrnují všechny položky variabilních (přímých) a všechny položky fixních (nepřímých) nákladů je nazývají absorpční metody kalkulace. Tyto metody se také nazývají kalkulací úplných nákladů. Počítají se všemi nákladovými položkami, do kalkulovaných výkonů jednic jsou vedle přímých nákladů i plně rozpočítány režijní náklady. Tyto metody se používají pro dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti prováděných výkonů, při obhajobě cen jednotlivých zakázek a pro zobrazení změn vnitropodnikových zásob.

Nevýhodou těchto metod je jejich špatná použitelnost pro rozhodování. Při rozvrhování nepřímých nákladů vznikají nepřesnosti při jejich rozdělování do nákladových skupin a přidělování jednotlivým útvarům. Dalším problémem je, že při rozvrhování se režijní přirážky počítají z předpokládaných, nikoli ze skutečných nepřímých nákladů. Vznikají tak nepřesnosti v kalkulacích. Tyto metody se také nedají použít pro sledování hospodárnosti a tím i pro motivaci zaměstnanců. Vyvolávají totiž dojem, že změny fixních nákladů jsou způsobeny změnou objemu výkonů.

Prostá metoda

Používá se pro jednoduchou výrobu, kde vzniká pouze jediný druh výkonu a nevzniká nedokončená výroba. Jednotlivé operace nutné k jeho provedení tvoří nepřetržitý uzavřený proces. Pro zjišťování nákladů se vystačí s jedním kalkulačním účtem, který je rozčleněn podle položek kalkulačního vzorce. Při výpočtu se aplikuje kalkulace dělením. [7]

Zakázková metoda

Přináší největší efekt tam, kde se vyrábějí výrobky nebo poskytují služby podle individuálních požadavků odběratelů. Zakázková metoda kalkulace se používá v nižších typech výroby, tj. v kusové a malosériové výrobě, které jsou charakterizovány neopakovatelností nebo nízkým stupněm opakovatelnosti výroby. Předmětem kalkulace bývají jednotlivé výrobky nebo malé série stejných výrobků. Nejčastěji však jde o různé služby, jako jsou opravářské a montážní činnosti, které se zahrnují pod pojem zakázka. Na každou zakázku se vydává samostatný výrobní příkaz. Kalkulační množství se určuje podle výrobního příkazu. Skutečné vlastní náklady na kalkulovaný výkon lze zjistit až po dokončení celé zakázky. Náklady na jednotlivé zakázky se sledují v evidenčním a kalkulačním listě, kam se zapisují přímé a režijní náklady, které jsou na jednotlivé zakázky rozvrhovány. Při výpočtu se nejčastěji používá přirážková kalkulační technika.

Předností této metody je její účetní jednoduchost a přehlednost. Tyto vlastnosti přispívají k jednoduššímu řízení. Musí být však zajištěno správné zachycení přímých složek nákladů na jednotlivé zakázkové listy. Další výhodou této metody je snadné zjišťování nedokončené výroby z evidenčních a kalkulačních listů.

Obtíže vznikají při zjišťování vlastních nákladů, pokud se jednotlivé výrobky z jedné zakázky předávají postupně nebo pokud se nedodrží nákladová úplnost sledované zakázky. Při postupném odvádění, kdy zakázka ještě není zcela dokončena a nejsou známy skutečné vlastní náklady, musí být výrobky odvedené na sklad nebo výrobky již realizované oceněny provizorně podle plánované kalkulace nebo operativní kalkulace. Vzniklý rozdíl mezi skutečnými náklady a provizorním oceněním se doúčtuje o dokončení celé zakázky. Nákladová úplnost a čistota výrobního příkazu znamenají, že na kartě jsou uvedeny náklady na všechny součásti a to pouze v počtu potřebném pro daný počet výrobků. Z různých technologických a organizačních důvodů nelze vždy tento požadavek dodržet, např. z důvodu zmetkového zajištění, společných součástí vyráběných pro více zakázek najedou, což může být nežádoucí z hlediska hospodárnosti a efektivnosti výroby. Další nevýhodou zakázkové metody kalkulace je poměrně obtížné zjišťování vzniklých chyb v dokladech a chybějící normativní základna pro tvorbu předběžných kalkulací, což je obecný problém kusové a malosériové výroby. [7]

Metoda sdružených nákladů

V případě sdružení nákladů se jedná o zvláštní případ výroby dvou nebo více různých výrobků z jednoho druhu materiálu. Sdružené výkony jsou na sebe vázány určitým způsobem zpracování výchozí suroviny nebo materiálu. Při výrobě určitého výrobku současně vzniká jeden nebo více dalších výrobků, přičemž výrobce většinou nemůže ovlivnit vztahy mezi těmito výrobky. Podle vzájemného vztahu výrobků ve sdružené výrobě mohou tyto vůči sobě vystupovat jako výroky hlavní, vedlejší a využitelný odpad. Z hlediska kalkulace vznikají u sdružených výkonů náklady, které jsou sdruženým výkonům společné a nelze je při jejich vzniku vzájemně oddělit zvlášť pro každý výkon. Jedná se především

o výrobu chemickou, ale také o kalkulaci ve mlýnech, pivovarech, cukrovarech zemědělských podnicích.

Pro kalkulaci se používá odečítací způsob, rozčítací nebo kombinace obou. Podstatou odečítací metody je, že předmětem kalkulace je pouze hlavní výrobek. Od celkových nákladů se nejprve odečte pevně stanovená cena vedlejších výrobků a tak se určí náklady na výrobu hlavního výrobku. Při rozčítací technice se nejprve stanoví rozčítací klíč. Podkladem pro stanovení klíčů jsou různé veličiny, například cena nebo hmotnost. Pomocí těchto klíčů se stanoví náklady na výrobek. [7]

Fázová metoda kalkulace

Tato metoda se používá ve výrobních procesech, u nichž dochází k sekvenčnímu předávání rozpracované výroby od počáteční do dokončující fáze. Náklady vynaložené v každé výrobní fázi se sledují samostatně, předmětem kalkulace tedy nejsou podnikové výkony, ale výrobní fáze. Přímé náklady se účtují na jednotlivé fáze výroby, náklady režijní se rozvrhují na jednotlivé výrobní fáze pomocí vhodně zvolené rozvrhové základny. Kalkulace nákladů je zaměřena na výsledný produkt. V každé fázi výroby se aplikuje prostá technika kalkulace.

ABC - Activity Based Costing

Jde o nové pojetí vyjádření nákladů na sledovaný objekt. Tato nová metoda se snaží přiřadit k danému objektu kalkulace přesně ty náklady, které skutečně vyvolal. Základem metody je rozčlenění nákladů podle hlavních aktivit, které zde probíhají. Kalkulace poté vzniká součtem nákladů jednotlivých činností použitých k vytvoření kalkulovaného objektu. Blížeji o této metodě pojednává další kapitola.

2 ABC - ACTIVITY BASED COSTING

Aktivity Based Costing (dále jen ABC) je systém dávající informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, apod. Informace získané metodou ABC jsou využívány pro dosažení cílů organizace např. s méně zdroji, tedy při menších celkových nákladech je dosahováno stejných výsledků.

Klíčovým odlišením filosofie ABC je návrat zpět ke vztahům příčina – následek. ABC opouští předpoklad tradičního modelu, že příčinou vzniku a velikosti nákladů je pouze objem. Navíc přidává do modelu další podstatný prvek – mezi náklady a nákladové objekty vkládá činnosti.

ABC není úpravou ani vylepšením tradičního modelu práce s režijními náklady. Je to fundamentálně odlišný pohled na chování nákladů. Jsou –li popisy chování nákladů ve firmě zastaralé, neznamena to, že se náklady budou chovat jinak. Budou se chovat stejně ať už ABC ve firmě existuje nebo ne. ABC se místo pohledu funkčního dívá na organizaci pohledem procesů. [6]

2.1 Koncept metody ABC

V podstatě jde o koncept velmi jednoduchý a logický. V tradičním modelu organizace rozděluje své zdroje do jednotlivých středisek. Případné nerozdělené zdroje zůstanou v centru anebo vytvoří další středisko. Střediska mají tedy jednak přímé náklady, které vznikají spotřebou jejich zdrojů, a jednak nepřímé náklady. Nepřímé náklady vznikají jinde a jsou jim rozdělovány podle nějakého klíče (rozdělové základny). Tato fáze se koncepčně příliš neliší od ABC. Jiná už je báze vlastního přiřazování nákladů nákladovým objektům, například produktům. Náklady se ze středisek přiřazují přímo a za jedinou příčinu je obvykle považován objem přímých nákladů. [6]

Teorie ABC říká něco jiného. Hlavní myšlenkou je, že nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Objekty s aktivitami a aktivity se zdroji jsou spojeny příčinami a tyto příčiny nemusí být jenom objemy přímých nákladů.

ABC koncept se tedy přibližně shoduje s tradičním modelem jen v metodě rozdělování zdrojů. Dále už je ale jiný. Zdroje nerozděluje na střediska, ale na aktivity. Kromě změny přibrání mezičlátku činností rozšiřuje příčiny vzniku a velikosti nákladů o příčiny neobjemové. Nákladovým objektem není pouze tradiční produkt, ale jakýkoliv objekt, pro který si přejeme zjistit náklady, třeba zákazník.

Nákladový objekt je výstupem ABC modelu, cílem kalkulace nákladů, cílem, kde končí distribuce nákladů. Je to například zákazník, segmenty zákazníků, dodavatel, skupina dodavatelů, produkt, výrobní řada produktů apod. Je to vše, o čem chceme získat informace o nákladech. Nákladové objekty jsou výstupem ABC modelu.

2.2 Postup při kalkulaci metodou ABC

Postup lze rozdělit do dvou hlavních fází. V té první se definují hlavní aktivity, které nejlépe korelují s procesy ve společnosti. Součástí této první fáze je vyčíslení nákladů na jednotlivé aktivity a poté určení vztahových veličin, na základě kterých se budou tyto aktivity přepočítávat. Vztahová veličina zde je hlavní příčinou, která vyvolává tvorbu nákladů dané aktivity. Dále je potřeba kvantifikovat vztahové veličiny jednotlivých aktivit (celkový počet hodin, strojohodin apod.). Podílem celkových nákladů na danou aktivitu a počtu vztahových veličin se získá náklad na jednu vztahovou veličinu u dané aktivity.

Ve druhé fázi se určí celkové náklady na kalkulovaný objekt. Nejdříve se musí stanovit počet využitých vztahových veličin u jednotlivých aktivit. Součinem těchto počtů a cen jednotlivých vztahových veličin získáme náklady na jednotlivé aktivity pro daný objekt. Součtem těchto nákladů se získají celkové náklady na kalkulovaný objekt.

2.2.1 Definice aktivit

Jak již bylo řečeno, prvním krokem při tvorbě kalkulace je definování jednotlivých aktivit, které nejlépe popisují jednotlivé procesy ve společnosti. Jde o aktivity, které se používají při tvorbě objektu kalkulace (např. montáž, lakování, apod.). Aktivity jsou činnosti, které jsou částí procesů firmy. Lze říci, že to je práce, kterou vykonávají zdroje firmy a která může být vyjádřena slovesem. Je to například činnost nakupovat, nastavit stroj, získat zákazníka apod. Tedy jde o cokoliv, co organizace konkrétně dělá – cokoliv, co je potřeba udělat pro nákladový objekt – nákladový objekt spotřebovává aktivity.

2.2.2 Definice zdrojů

Zdroje jsou vstupem do ABC modelu. Jsou to zdroje, které vykonávají práci, vykonávají aktivity, při kterých se samy spotřebovávají. Pro každou činnost organizace jsou potřeba různé zdroje, například zaměstnanci, stroje, zařízení, počítače apod. Opotřebováním nebo spotřebováním zdroje vzniká náklad neboli obětujeme zdroje pro dosažení budoucího úspěchu.

2.2.3 Definice vztahových veličin

Příčiny spotřeby zdrojů (vztahové veličiny) jsou spojením zdrojů s aktivitami. Udávají, kolik se spotřebuje zdrojů na aktivitu, jsou příčinou, jejímž důsledkem je náklad na určitou aktivitu. Příkladem může být počet lidí, metrů čtverečních, počet kusů, tedy cokoliv, co souvisí se spotřebou či opotřebením zdroje, nikoliv jenom s objemem přímých nákladů.

Příčiny spotřeby činností jsou spojením činností s nákladovými objekty. Udávají, kolik se spotřebuje aktivity na nákladový objekt. Jsou příčinou, jejímž důsledkem je náklad na určitý nákladový objekt. Kromě běžné objemové příčiny přímých nákladů (hodiny, koruny práce,

strojohodiny apod.), které ABC samozřejmě nevylučuje, protože příčinou být mohou, se využívají příčiny nesouvisející s objemem přímých nákladů. Například počet nastavení strojů, počet materiálových položek, počet nových produktů či zákazníků atd., obecně tedy spotřeba činností, které souvisejí například s počtem dávek, obecně s podporou nákladového objektu vůbec a nikoliv pouze s objemem přímých nákladů.

2.2.4 Výpočet nákladů na vztahovou veličinu

Logika ABC je tedy velice prostá. Obsluha našeho zákazníka (příčina) nás stojí peníze (důsledek), které vyjadřujeme slovem náklady. Tyto náklady jsou důsledkem provádění určitých činností, pro konkrétního zákazníka ne všechny a ne stejně (příčina).

Náklady na jednu vztahovou veličinu se získají podílem celkových nákladů na danou aktivitu celkovým počtem vztahových veličin.

2.2.5 Vyčíslení nákladů kalkulovaného objektu

V této závěrečné fázi se určí celkové náklady a také se firma dozví, kolik se spotřebuje pro kalkulovaný objekt kterých aktivit. Činnosti jsou příčinou spotřeby určitých konkrétních zdrojů. Kolik se spotřebuje na každou činnost kterých zdrojů udávají vztahové veličiny spotřeby zdrojů. Součinem počtu vztahových veličin s jejich cenou se získají náklady na danou aktivitu pro kalkulovaný objekt. Součinem těchto jednotlivých nákladů aktivit sledovaného objektu se získají celkové náklady na jeden kalkulovaný objekt.

3 ABM - ACTIVITY BASED MANAGEMENT

Aktivity Based Management (dále jen ABM) je zaměřeno na využití nového pohledu na management, na řízení podniku. Tímto novým a moderním pohledem je takzvané procesní řízení. Pohled na každou organizaci jako na soubor procesů a činností, které je potřeba udělat k uspokojení potřeb zákazníka. [5] Nejde tedy o pohled na jednu jedinou funkci podniku, na funkci finanční, ekonomickou ale o pohled manažera přes všechny funkce a aktivity (činnosti) podniku. O pohled na hodnotu činností, které vykonávají všichni zaměstnanci od vstupu do organizace až k výstupu ven k zákazníkovi.

Activity Based Cost Management (jak se někdy také říká ABM) je novým moderním manažerským nástrojem, který dokáže výrazně pomoci. Je to nástroj, který využívá zaměření na aktivity, jak už sám název napovídá, k dosažení většího úspěchu. Tento nástroj používají nejen soukromé firmy, ale i firmy státní, neziskové organizace, vládní a místní úřady i třeba armáda.

Activity Based Management využívá ABC informace pro dosažení cílů organizace s méně zdroji, tedy např. k dosažení stejných výsledků při menších celkových nákladech. [7]

Nový pohled na náklady jednotlivých procesů a jejich dílčích aktivit, realizovaný „přes“ jednotlivé zakázky a útvary, umožňuje posoudit nákladovou náročnost těchto procesů, porovnat ji s přínosy, které přinášejí, eliminovat „aktivity“, které efekt nepřinášejí (náklady na reklamace dodávaného materiálu), popř. restrukturalizovat průběh nutných aktivit tak, aby probíhal co nejefektivněji. V tomto směru je třeba zdůraznit, že hlavní informační přínos metody tkví ve znalosti nákladů **dílčích aktivit** než v jejich následném přiřazení finálním výkonům. [7]

Oproti tradičnímu způsobu přiřazování nepřímých nákladů finálním výkonům, který je v zásadě založen na úvaze, že čím je větší objem prováděných výkonů, tím větší část režijních nákladů vyvolává, upozorňuje kalkulace zpracovávaná metodou ABC na nákladovou náročnost **nestandardních, v malých objemech prováděných výkonů** a na příčiny jejich nákladové náročnosti. Tato informace je cenná jednak pro konkrétní cenová vyjednávání, jednak – dlouhodobě – může všestranně orientovat pozornost vedoucích pracovníků na eliminaci nestandardních výkonů a aktivit. Metoda ABC tak zprostředkovane působí na efektivnost konstrukčních a technologických prací na řízení zásobovacího, výrobního a odbytového procesu i na koordinaci pomocných a obslužných činností.

Znalost dílčích aktivit, které vyvolávají vznik nákladů, má značný význam při zkvalitňování rozpočtů těch režijních nákladů, které nemají vztah ke změnám v objemu prováděných finálních výkonů. Umožňuje zpracovat **variantní rozpočty** pro různý rozsah prováděných aktivit, **měřit výkonnost** útvarů, které aktivity zajišťují, a působit na **hospodárnost** při vynakládání těchto nákladů. [7]

Informace o nákladové náročnosti jednotlivých aktivit pak mají význam i při rozhodování o zásadních změnách objemu a sortimentu prováděných výkonů, které mají podstatný dopad na rozsah pomocných a obslužných činností.

Jde o metodu značně **náročnou na rozsah zjišťovaných dat**; jejich objem vzrůstá jinak v přímé míře k počtu hodnocených aktivit, jednak i při zajištění informace, kolik jednotek dílčí aktivity se vztahuje k určité části prováděného sortimentu finálních výkonů. Pokud má metoda sloužit i jako podklad pro rozhodování např. o změnách v objemu a struktuře prováděných výkonů, vyžaduje v dalším průřezu odlišit procesy ovlivněné množstvím výkonů od procesů, jejichž objem množstvím výkonů ovlivněn není.

Efektivnost využití těchto dat je navíc podstatně ovlivněna tím, jak přesně se podaří kvantifikovat proporci závislých a nezávislých nákladů na objemu prováděné aktivity

Zejména při podrobnější analýze dílčích aktivit vznikají potíže s přiřazováním nákladů, které jsou společné více aktivitám. [7]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI TREXIMA, SPOL. S R.O.

4.1 Zaměření společnosti

Trexima, spol. s r.o. byla založena v srpnu 1991. Nabízí produkty a služby v oborech řízení lidských zdrojů, racionalizace práce a statistických šetření.

Hlavní aktivity tvoří v současnosti statistická šetření o ceně práce, prováděná pro Ministerstvo práce a sociálních věcí České republiky a pro Český statistický úřad a spolupráce se Správou služeb zaměstnanosti MPSV.

Za deset let působení na českém trhu si firma vybudovala širokou klientelu a to jak ve sféře státní správy, tak ve sféře podnikatelské. Kontakty v rámci pravidelných setkání s personalisty z významných podniků z celé České republiky, zajišťování konkrétních podnikových zakázek v oblasti personalistiky a odměňování "šitých na míru" dle požadavků podniků na jedné straně a úzká spolupráce s teoretickou frontou a ústředními orgány na druhé straně, umožňují realizaci zakázek na vysoké profesionální úrovni s dobrým teoretickým základem a vysokou praktickou použitelností.

4.2 Organizační struktura

Pro lepší pochopení fungování a podstaty podniku slouží organizační struktura podniku. Jednotlivé orgány podniku se rozdělují na pět hlavních funkčních částí:

1. Vrcholové orgány
2. Výkonné a řídicí funkce
3. Organizační útvary
4. Metodické a poradní orgány

5. Metodicko-řídící a ověřovací funkce

Zde je detailní popis jednotlivých orgánů a útvarů:

1. Vrcholové orgány

- Valná hromada společníků
- Jednatelé

2. Výkonné a řídící funkce

- Generální ředitel
- Ředitel úseku vnějších služeb
- Manažer vývoje a zpracování statistik
- Manažer vývoje informačních systémů
- Manažer ISTP
- Manažer útvaru procesního řízení
- Manažer útvaru personální poradenství
- Manažer útvaru průmyslového inženýrství
- Ředitel úseku vnitřních služeb
- Vedoucí týmu hypertextových produktů
- Hlavní účetní
- Vedoucí týmu reprografie

3. Organizační útvary

- Úsek vnějších služeb
- Útvar vývoje a zpracování statistik
- Útvar vývoje informačních systémů

- Útvar ISTP
- Útvar procesního řízení
- Útvar personálního poradenství
- Útvar průmyslového inženýrství
- Úsek vnitřních služeb
- Tým hypertextových produktů
- Tým účetnictví
- Tým reprografie

4. Metodické a poradní orgány

- Porada vedení
- Širší porada vedení

5. Metodicko-řídící a ověřovací funkce

- Představitel vedení pro QMS
- Manažer QMS
- Interní auditor
- Metrolog
- Správce dokumentace
- Správce archivu
- Správce PC sítě

4.3 Produkty a služby nabízené firmou

Společnost Trexima, spol. s r.o. se zaměřuje především na oblast statistiky, personalistiky, průmyslové inženýrství a vývoj software pro jmenované oblasti. V současné době nabízí následující produkty a služby:

- Statistické srovnání ceny práce
- Personální poradenství
- Ekonomické a organizační poradenství
- Služby v oblasti průmyslového inženýrství
- Služby v oblasti vzdělávání
- Vytváření a prodej software

4.3.1 Statistické srovnání ceny práce

Informační systém o průměrném výděлку (ISPV)

Trexima je zpracovatelem Informačního systému o průměrném výděлку - pravidelného výběrového statistického zjišťování mzdové úrovně zaměstnanců. Se čtvrtletní periodicitou monitoruje údaje o vyplacených mzdách a odpracované době jednotlivých zaměstnanců vybraných podniků a tak doplňuje mzdovou statistiku ČSÚ.

Výběrový soubor ISPV tvoří více než 3500 ekonomických subjektů, zaměstnávajících přibližně 1,3 milionu zaměstnanců. Výsledky šetření jsou uveřejňovány na stránkách Výsledky informačního systému o průměrném výděлку Ministerstva práce a sociálních věcí a na www.trexima.cz.

Regionální statistika ceny práce (RSCP)

Společnost se nabízí regionální statistiky ceny práce - pravidelného statistického zjišťování mzdové úrovně zaměstnanců v krajích. Zpravodajskými jednotkami statistického zjišťování RSCP jsou ekonomické subjekty podnikatelské sféry, zaměstnávající alespoň 10 zaměstnanců.

Regionální statistika ceny práce je doplňkem Informačního systému o průměrných výdělích. Garantem regionální statistiky ceny práce je MPSV ČR - Správa služeb zaměstnanosti.

Výběrový soubor zahrnuje více než 2700 ekonomických subjektů, což obsáhne přibližně třetinu zaměstnanců podnikatelské sféry ČR. Výsledky šetření jsou uveřejňovány na stránkách Regionální statistika ceny práce Ministerstva práce a sociálních věcí.

Odměňování managementu organizací

Mezi portfolio služeb nabízených firmou patří také mapování výdělkové úrovně managementu organizací v ČR. Interpretace ročních výdělků managementu je dle úrovně řídicích pozic (vedoucí organizace, přímí podřízení vedoucímu organizace, vedoucí útvarů).

Informační systém o pracovních podmínkách (ISPP)

Výstup šetření údajů o pracovních a mzdových podmínkách ze vzorku asi 1500 kolektivních smluv ze všech odvětví národního hospodářství, poskytuje dostatek informací pro zpracování a srovnání pracovních podmínek z mnoha různých hledisek úrovně mzdových tarifů, příplatků, dovolené, atd.)

4.3.2 Personální poradenství

V oblasti personálního poradenství se společnost Trexima zaměřuje na oblasti:

1. Hodnocení prací

- tvorba podnikových katalogů
- tvorba popisů pracovních míst a stanovení požadavků na vykonavatele pracovních míst
- hodnocení zaměstnanců
- analýzy sociálního klimatu (sociálně-motivační audit, personální audit)

2. Profesní podpora pracovníkům v oblasti personalistiky

- zpracování a srovnání pracovních podmínek z mnoha různých hledisek úrovně mzdových tarifů, příplatků, dovolené, atd.)
- průběžné poradenství v pracovněprávní a mzdové oblasti
- konzultace dílčích problémů
- školení, semináře
- hypertextové příručky a softwarová podpora (Příručka pro personální a platovou agendu v rozpočtových a příspěvkových organizacích, Příručka personalisty, KZAM-R)

4.3.3 Ekonomické a organizační poradenství

Služby v oblasti ekonomického a organizačního poradenství se zaměřují především na:

1. Mzdový audit : Analýza úrovně odměňování

- legislativní audit a posouzení vnitřních mzdových předpisů
- analýza působení trhu práce na mzdový systém
- hodnocení účinnosti mzdového systému
- hodnocení účinnosti jednotlivých mzdových nástrojů
- controlling mezd

2. Návrh a formulace mzdového systému

- volba strategie odměňování
- návrh realizace diferenciací mezd
- stanovení předpokládané dynamiky mezd
- stanovení úrovně výdělků a tarifních stupňů
- vyjádření objemu mzdových nákladů na realizaci záměru

3. Profesní podpora pracovníkům v oblasti ekonomiky práce a personalistiky

- průběžné poradenství v pracovněprávní a mzdové oblasti
- konzultace dílčích problémů
- školení, semináře

4. Mzdové a účetní služby

Pro právnické (malé a střední firmy) i fyzické osoby společnost provádí:

- zpracování jednoduchého a podvojného účetnictví

- zpracování daňových přiznání
- kompletní zpracování mezd vrcholového managementu
- zpracování mezd zaměstnanců (malé a střední firmy)

4.3.4 Služby v oblasti průmyslového inženýrství

Služby v oblasti průmyslového inženýrství se dělí na:

1. Řešení v oblasti hlavní výroby

- objektivizace počtu pracovníků hlavní výroby
- organizace pracovního procesu, kooperace a dělby práce
- organizace, uspořádání, vybavení a obsluhy pracovišť
- intenzifikace využití pracovních prostředků

2. Řešení v oblasti nevýrobních a režijních činností

- objektivizace počtu pracovníků nevýrobní a režijní činnosti
- objektivizace počtu technickohospodářských pracovníků
- organizace provádění údržby a oprav
- manipulace materiálu a skladování

3. Racionalizace a normování práce

4. Preventivní racionalizace práce

5. Hodnocení bezpečnosti práce, pracovních a sociálních podmínek

4.3.5 Služby v oblasti vzdělávání

Již deset let udržuje společnost smluvní vztah s personalisty z několika desítek podniků. Ve formě zpravodaje informuje o legislativních změnách, o nových metodách práce, organizuje odborné semináře, pořádá třídenní informační, vzdělávací a diskusní setkání personalistů a ekonomů práce a každoročně i studijní cestu do renomovaných firem z vybrané země Evropské unie.

Společnost nabízí tři formy spolupráce (A,B,C). Zahrnuje zejména:

- vydávání Zpravodaje Trexima s aktuálními informacemi z oblasti legislativy, s přehledy o vývoji ceny práce a jiných hospodářských ukazatelů, se zkušenostmi a s novými metodami řízení lidského faktoru práce (alternativa A,B,C)
- organizování seminářů, na nichž referují legislativci, odborníci ze státní správy, domácí i zahraniční experti z oblasti řízení, personalistiky a motivace (alternativa B,C)
- organizování třídenních pracovních setkání okruhu podnikových personalistů, ekonomů a racionalizátorů práce k informování o nových metodách práce a ke vzájemné výměně zkušeností, k prodiskutování pracovních problémů a k udržování kolegiálních vazeb (alternativa B,C)
- poskytování odborných konzultací v rozsahu 10 hodin k pracovněprávním a ostatním otázkám řízení práce s lidmi (alternativa B,C)
- uskutečnění pracovní cesty k poznání pracovních podmínek, legislativy lidských zdrojů, provádění personální práce a mzdové politiky a k odborné výměně zkušeností s personálním managementem firem ve vybraných podnicích (alternativa C).

4.3.6 Vytváření a prodej software

Společnost Trexima, spol. s r.o. nabízí v dnešní době následující software:

EMU® - Encyklopedie Mzdového Účetnictví a Personalistiky

EMU® - je unikátní informační software pro všechny personalisty, mzdové účetní a daňové poradce udržovaný trvale v aktuálním stavu. EMU® je výsledkem práce nejlepších odborníků na oblast mzdového účetnictví a personalistiky a realizačního týmu firem Trexima Zlín, s. r. o. a Pragoeduca®.

KZAM-R

Hypertextová pomůcka pro výrazné ulehčení práce spojené s uplatněním této závazné Klasifikace zaměstnání v praxi. Číselník KZAM-R je základním kritériem pro systemizaci pracovních míst v organizaci a je srovnatelný v rámci zemí EU. Jeho hypertextová podoba umožňuje rychlé vyhledávání podle názvu profese, třídění podle skupin odvětví, podle hlavních tříd, tvorbu vlastních záložek či komentářů, tisk kapitol, přenos textu do jiných aplikací, např. textového editoru, atd.

Příručka personalisty

Odborná hypertextová publikace soustřeďující všechna problémová témata z oblasti personální práce ve velkých i malých firmách. Sleduje a aktualizuje všechna, stále se vyvíjející zákonná opatření.

4.4 Současný stav v oblasti kalkulací

V současné době společnost je zaměřena na vyčíslování nákladů podle jednotlivých nákladových středisek. Nákladová střediska jsou základními články ekonomické struktury organizace. Činnost jednotlivých středisek lze samostatně plánovat, účetně evidovat a finančně vyhodnocovat.

Nákladovými středisky jsou:

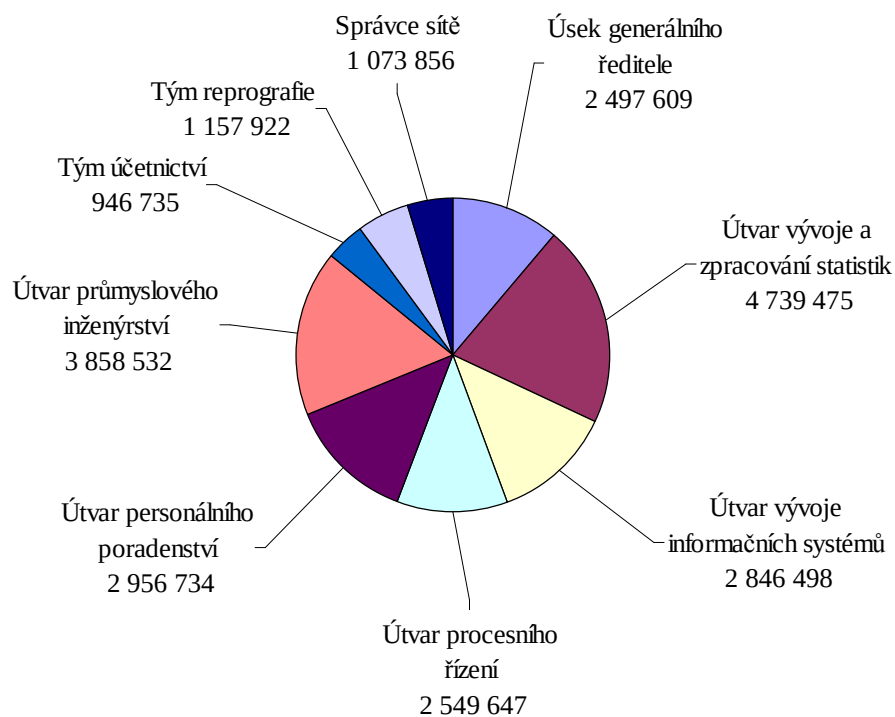
- úsek generálního ředitele
- útvar vývoje a zpracování statistik
- útvar vývoje informačních systémů
- útvar procesního řízení
- útvar personálního poradenství
- útvar průmyslového inženýrství
- tým účetnictví
- tým reprografie
- správce sítě

U jednotlivých nákladových středisek se rozlišují celkové náklady střediska, které zahrnují veškeré položky třídy 5. účtové osnovy pro dané středisko včetně vnitropodnikových nákladů.

Pro tvorbu kalkulací se využívají různé tradiční metody rozlišující přímé a režijní náklady, kdy režijní náklady se přiřazují pomocí režijní přírážky. V následující tabulce a grafu jsou vyčísleny celkové náklady sledovaných nákladových středisek v roce 2004. Mezi nejnákladnější útvary v minulém roce patřily Útvar vývoje a zpracování statistik a Útvar průmyslového inženýrství. Nejméně nákladné byly týmy účetnictví a reprografie a středisko správce sítě.

Tab. 1. – Celkové náklady jednotlivých nákladových středisek

Nákladové středisko	Celkové náklady
Úsek generálního ředitele	2 497 609
Útvar vývoje a zpracování statistik	4 739 475
Útvar vývoje informačních systémů	2 846 498
Útvar procesního řízení	2 549 647
Útvar personálního poradenství	2 956 734
Útvar průmyslového inženýrství	3 858 532
Tým účetnictví	946 735
Tým reprografie	1 157 922
Správce sítě	1 073 856



Obr. 1. - Celkové náklady jednotlivých nákladových středisek

5 STANOVENÍ CÍLŮ PROJEKTU

Krédem společnosti Trexima spol. s r. o. je poskytovat obchodním partnerům komplexní služby na vysoké profesionální úrovni, ve velmi krátkém čase za příznivé ceny. Aby toho mohlo být stále dosahováno, je potřeba mít takový systém kalkulace nákladů na výsledný produkt, který nejlépe zobrazuje skutečné náklady s produktem spojené. Zavedení procesního řízení nákladů, které by mělo lépe odrážet skutečné náklady na daný výsledný produkt než současná metoda režijních přírážek vychází ze skutečnosti, že jsou započítávány do celkových nákladů produktu pouze ty náklady, které byly daným výkonem skutečně vyvolány.

Na základě takto získaných nákladů je poté společnost schopna nabízet své produkty za reálné ceny, které budou jak reflektovat konkurenční prostředí, ve kterém se společnost pohybuje, ale také skutečné náklady s produktem spojené.

V současné době jsou náklady posuzovány z hlediska jednotlivých středisek a útvarů. Pro společnost je ale také velmi důležité znát, kolik ji stojí jednotlivé procesy. Nákladnost jednotlivých procesů se projevuje následně ve výsledné ceně produktů firmy.

Pro firmu Trexima, spol. s r.o. bude procesní řízení nákladů zcela novým přístupem k tvorbě kalkulací. Účelem zavedení ABC modelu ve společnosti je také možnost sledovat nákladnost jednotlivých procesů ve firmě a zjistit, jak se jednotlivé procesy podílí na výsledné ceně produktů firmy. V delším časovém horizontu bude možné také posuzovat historický vývoj nákladnosti jednotlivých procesů, tzn. zda jejich nákladnost ve sledovaném období vzrostla, poklesla nebo zda zůstala na stejné úrovni.

Získané údaje poté budou sloužit pro racionalizaci jednotlivých procesů ve společnosti a také pro zlepšení poskytovaných služeb zákazníkům.

6 IMPLEMENTACE ABC MODELU

Implementace nového modelu tvorby kalkulací je rozdělena na jednotlivé kroky. Tyto kroky na sebe vzájemně navazují a nelze učinit následující krok aniž by se dokončil ten předchozí. Před vlastním zavedením modelu byl stanoven následující plán implementace:

6.1 Plán implementace ABC modelu

Pro vyčíslování nákladů podle metodikou ABC je velmi důležité vycházet z údajů obsahujícími skutečné vynaložené náklady. Proto prvním krokem bude v případě nutnosti úprava stávajících účetních dat na data potřebná pro nový model kalkulací.

Prvním krokem bude definice hlavních aktivit (procesů) ve společnosti. Zde bude velmi důležité spolupracovat se zainteresovanými osobami přímo ve společnosti, aby stanovené aktivity maximálně reflektovaly skutečné procesy ve společnosti.

Následně bude potřeba vyčíslit náklady na jednotlivé stanovené aktivity. Zde se bude vycházet z informací o nákladech jednotlivých středisek, které budou rozpočítány mezi jednotlivé aktivity. [6]

Další krok bude velmi důležitý. Stanoví se v něm vztahové veličiny pro jednotlivé aktivity (příčiny aktivit). Pomocí takto stanovených vztahových veličin se budou v budoucnu přepočítávat náklady jednotlivých aktivit.

Jednou z hlavních informací v ABC modelu kalkulace je cena jedné vztahové veličiny. Aby tato mohla být vypočítána, bude potřeba kvantifikovat celkové množství jednotlivých vztahových veličin.

Pomocí cen vztahových veličin je poté možné vytvářet ABC kalkulace pro vybrané nákladové objekty.

6.2 Úprava účetních dat

V modelu ABC je důležité vyčíslit náklady s maximální pečlivostí tak, aby vykazovaly pouze skutečné náklady. Náklady se nesmí upravovat pro daňové účely. Pro objektivitu výsledků je potřeba pracovat pouze s reálnými položkami.

Úprava účetních dat se týká například odpisů. Pro přesné zobrazení skutečných nákladů je potřeba co nejreálněji ocenit jednotlivé odpisy. Při výpočtu kalkulací je potřeba aby odpisy reálně zachycovaly opotřebování používaného majetku.

Protože se společnost Trexima, spol. s r.o. vždy snažila o věrné zobrazování všech svých účetních skutečností, není v tomto případě potřeba upravovat účetní výkazy pro potřeby modelu ABC.

6.3 Definování aktivit

V tomto kroku zavádění modelu ABC se definují hlavní aktivity, které nejvíce charakterizují procesy probíhající ve firmě.

Aby jednotlivé aktivity byly určeny a charakterizovány co nejpřesněji, byla tato fáze konzultována se zaměstnanci firmy. S jejich pomocí byly definovány tyto hlavní aktivity:

- zásobování a nákup zboží a služeb – jde o činnosti spojené s nákupem materiálu, zboží a potřebných služeb

- sběr dat – činnosti spojené se získáváním potřebných dat
- zpracování dat – práce se získanými údaji, jejich zpracování, analýza a vytváření závěrů
- prezentace výsledků – prezentace získaných údajů a závěrů
- příprava seminářů a školení – činnosti spojené s organizací seminářů nebo školení ve firmách
- vedení seminářů a školení – aktivity spojené s vlastním průběhem seminářů
- novelizace a zvyšování kvalifikace – aktivity při nichž pracovníci se dozvídají nejnovější poznatky ze svého oboru včetně nových zákonů a novelizací
- tvorba software – činnosti spojené s vytvářením software
- řízení a administrativa

6.4 Ocenění aktivit

V této etapě tvorby ABC modelu jde o to zjistit, kolik společnost vydává na jednotlivé aktivity (činnosti) zdrojů, jinými slovy jaký podíl zdrojů patří každé jednotlivé aktivitě.

Táto fáze vytváření ABC modelu spojuje zdroje s jednotlivými aktivitami. Výsledkem jejich ocenění je posun od nákladových druhů k nákladům na aktivity.

V ABC modelu jsou pro rozdělení nákladových druhů na činnosti (aktivity) použity tzv. příčiny spotřebovávání zdrojů. Jejich prostřednictvím lze najít téměř přesný vztah mezi zdroji a činnostmi.

Rozdělení nákladů na jednotlivé aktivity bylo provedeno ve spolupráci s vedením společnosti. Výsledné údaje jsou odhadem odpovědných pracovníků, který se zakládá na jejich znalostech a zkušenostech v dané problematice.

Tab. 2. – Vyčíslení nákladů na jednotlivé procesy (aktivity)

Nákladové středisko	Celkové náklady	Proces (aktivita)	
		Zásobování	Sběr dat
Úsek generálního ředitele	2 497 609	187 746	47 609
Útvar vývoje a zpracování statistik	4 739 475	134 745	1 465 956
Útvar vývoje informačních systémů	2 846 498	468 346	45 324
Útvar procesního řízení	2 549 647	263 876	35 745
Útvar personálního poradenství	2 956 734	154 867	345 375
Útvar průmyslového inženýrství	3 858 532	385 743	478 035
Tým účetnictví	946 735	124 690	28 453
Tým reprografie	1 157 922	445 978	35 486
Správce sítě	1 073 856	354 967	45 386
Celkem	22 627 008	2 520 958	2 527 369

Tab. 3. – Vyčíslení nákladů na jednotlivé procesy (aktivity)

Nákladové středisko	Proces (aktivita)		
	Zpracování dat	Prezentace výsledků	Příprava seminářů
Úsek generálního ředitele	285 734	185 846	446 159
Útvar vývoje a zpracování statistik	1 666 642	132 865	36 340
Útvar vývoje informačních systémů	84 635	25 745	45 386
Útvar procesního řízení	43 968	42 856	534 967
Útvar personálního poradenství	774 564	364 585	464 537
Útvar průmyslového inženýrství	686 790	254 675	459 456
Tým účetnictví	43 834	19 458	44 523
Tým reprografie	59 574	86 345	38 463
Správce sítě	53 875	38 645	-
Celkem	3 699 616	1 151 020	2 069 831

Tab. 4. – Vyčíslení nákladů na jednotlivé procesy (aktivity)

Nákladové středisko	Proces (aktivita)		
	Vedení seminářů	Tvorba software	Řízení a administrativa
Úsek generálního ředitele	259 689	53 857	1 030 969
Útvar vývoje a zpracování statistik	24 634	285 725	992 568
Útvar vývoje informačních systémů	-	1 086 734	1 090 328
Útvar procesního řízení	437 856	-	1 190 379
Útvar personálního poradenství	74 634	-	778 172
Útvar průmyslového inženýrství	386 754	254 768	952 311
Tým účetnictví	28 564	-	657 213
Tým reprografie	63 967	-	428 109
Správce sítě	-	42 857	538 126
Celkem	1 276 098	1 723 941	7 658 175

Mezi získanými údaji je možné si všimnout, že nejnákladnějšími činnostmi (aktivitami) ve firmě je zásobování (2 520 958 Kč), sběr dat (2 527 369 Kč) a jejich zpracování (3 699 616 Kč) a především pak řízení a administrativa (7 658 175 Kč). Vysoká nákladnost sběru dat a jejich zpracování je dána především pracností daných činností a velkým množstvím času stráveným při těchto činnostech. Pozoruhodná je především vysoká hodnota nákladů na řízení a administraci, kdy tato částka velmi převyšuje částky u ostatních aktivit. Tato skutečnost je z velké míry dána například vyššími platy vedoucích pracovníků.

6.5 Zvolení vztahových veličin

V tomto kroku se definují příčiny (vztahové veličiny) jednotlivých aktivit a k nim se přiřazují náklady. Jde především o určení důvodu, proč organizace provádí své činnosti (aktivity). ABC model by měl říci, kolik stojí produkce jednoho výstupu (výrobku či služby). Měl by přiřadit náklady na jejich produkci a to ne tradičním způsobem, kdy jsou všechny režijní náklady posuzovány společně, ale novým originálním způsobem. Jednotlivé náklady se nebudou přiřazovat na základě režijních přírážek, ale podle příčin, které s danou aktivitou souvisí.

Nejdříve je potřeba vhodně zvolit kalkulační základnu pro jednotlivé aktivity – vztahové veličiny. Tento krok je velmi složitý, protože přesnou příčinu lze někdy určit velmi těžko. Musí se proto zvolit taková vztahová veličina, která nejlépe vystihuje danou aktivitu. V případě aktivit společnosti Trexima byly zvoleny následující vztahové veličiny sledovaných aktivit:

Tab.5. – Přiřazení vztahových veličin jednotlivým aktivitám

Aktivita	Vztahová veličina
Zásobování	nákupní cena
Sběr dat	počet hodin práce
Zpracování dat	počet hodin práce
Prezentace výsledků	počet hodin práce
Vedení seminářů a školení	počet účastníků
Příprava seminářů a školení	počet účastníků
Tvorba software	počet hodin práce
Řízení a administrativa	počet hodin práce

U zásobování byla jako hlavní vztahová veličina zvolena nákupní cena produktů a služeb. Vychází se přitom ze skutečnosti, že čím větší a objemnější je objednávka, tím víc pozornosti si vyžádá – tzn. tím více budou aktivity spojené se zásobování nákladné.

V případě sběru dat, jejich zpracování a prezentace získaných výsledků byl jako vztahová veličina zvolen „počet hodin práce“. Obecně lze konstatovat, že nákladnost těchto aktivit přímo úměrně závisí právě na této zvolené veličině. Je zde ale potřeba zdůraznit, že vztahovou veličinou jsou pouze ty hodiny, které souvisejí přímo s danou aktivitou, nejde o celkový počet odpracovaných hodin všech pracovníků ve firmě. Případnou alternativou za počet hodin práce by mohla být částka mzdových prostředků související s danou aktivitou.

Velikost nákladů na přípravu a vedení seminářů (příp. školení) je závislá a odvíjí se od počtu lidí, kteří se daného semináře (školení) účastní. Počet účastníků v tomto případě asi nejlépe vystihuje závislost velikosti nákladů na danou aktivitu a objem vztahových veličin.

V případě činnosti vytváření software byla přiřazena jako vztahová veličina počet hodin práce, které si daný software vyžaduje při jeho vytváření. Jako alternativa se zde nabízí ještě objem mzdových prostředků souvisejících s danou aktivitou.

U řízení a administrace byl jako vztahová veličina vybrán opět „počet hodin práce“, v tomto případě jde ale o celkový počet hodin všech pracovníků, jelikož náklady související s řízením a administrativou jsou společné všem pracovníkům. Náklady na řízení a administraci jsou v přímé závislosti na počtu hodin, který si daný produkt vyžádá. Alternativou zde může být opět objem mzdových prostředků.

6.6 Ocenění vztahových veličin

V tomto stádiu implementace modelu ABC je již zcela opuštěn starý systém tvorby kalkulací. Zde se již nepoužívají režijní přírážky. Náklady zde respektují objektivní příčiny, které vznik těchto nákladů vyvolaly.

Poté, co byly zvoleny jednotlivé vztahové veličiny, je potřeba k jednotlivým těmto veličinám přiřadit náklady. Za tímto účelem je potřeba nejdříve zjistit počet vztahových veličin, které danou aktivitu v daném období vyvolaly. Poté celkové náklady aktivity se vydělí počtem vztahových veličin a získá se náklad na jednu veličinu.

Informace o počtu veličin se získají z účetnictví firmy. Zde je potřeba poznamenat, že velkou výhodou v případě firmy Trexima je velmi dobrý zavedený počítačový program pro personální agendu (vlastní výroby).

Tab.6. – Ocenění jednotek vztahových veličin aktivit

Název aktivity	Celkové náklady	Počet veličin	Náklady na příčinu
Zásobování	2 520 958	3 887 596	0,65
Sběr dat	2 527 369	6 845	369
Zpracování dat	3 699 616	11 796	313
Prezentace výsledků	1 151 020	4 286	269
Příprava seminářů	2 069 831	815	2540
Vedení seminářů	1 276 098	815	1566
Tvorba software	1 723 941	14 349	120
Řízení a administrativa	5 156 616	45 935	112

Ze získaným údajů společnost zjistila, že například u zásobování vychází cena jedné vztahové veličiny na 0,65 Kč. Znamená to, že jedna koruna objednávky si vyžádá v průměru přibližně 0,65 Kč nákladů souvisejícími se zásobování. Stejně tak si jedna hodina u sběru dat vyžádá přibližně 369 Kč nákladů, u zpracování dat je to o něco méně – jedna hodina zpracovávání představuje přibližně 313 Kč nákladů. Nejlevnější v tomto případě je prezentace výsledků (269 Kč na 1 hodinu).

Činností spojené s vedením seminářů a školení si vyžádají přibližně 2540 Kč nákladů na jednu zúčastněnou osobu. 1566 Kč nákladů na jednu zúčastněnou osobu tvoří náklady na činnosti v souvislosti s přípravou seminářů (školení). Při kalkulaci nákladů na software je potřeba počítat se 120 Kč na jednu hodinu práce na programu.

Řízení a administrativa představují přibližně 112 Kč nákladů na jednu hodinu pracovního výkonu pracovníka.

6.7 Využití ABC modelu

Údaje získané z ABC modelu poslouží společnosti pro lepší sledování nákladovosti jednotlivých činností ve společnosti. Z údajů za více období společnost poté může posoudit také historický vývoj nákladovosti jednotlivých aktivit a také změny ve struktuře nákladů u jednotlivých sledovaných produktů společnosti či u jiných sledovaných veličin.

Pomocí získaných čísel si společnost může nyní stanovit kalkulaci vybraného výstupu (výrobku, služby) na základě procesů ze kterých se daný výstup skládá.

Pro stanovení kalkulace například zakázky na personální audit firmy s následným seznámením zainteresovaných osob s výsledky auditu na školení známe tyto údaje:

- bude potřeba objednat zboží a služby v hodnotě 30 000 Kč
- sběr dat si vyžádá přibližně 200 hodin práce
- zpracování dat 350 hodin práce
- prezentace dat 60 hodin práce
- školení se zúčastní 30 osob
- celkový počet hodin všech zúčastněných pracovníků: 700

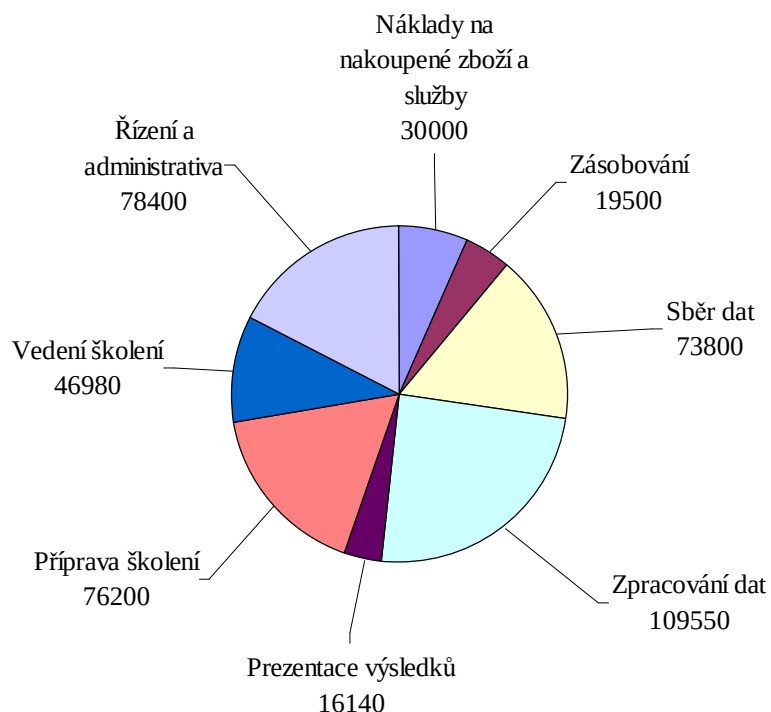
Tab.7. – Kalkulace celkových nákladů personálního auditu

Nákladová položka	Počet vztahových veličin	Cena jedné veličiny	Vyčíslené náklady
Náklady na nakoupené zboží a služby			30000
Zásobování	30000	0,65	19500
Sběr dat	200	369	73800
Zpracování dat	350	313	109550
Prezentace výsledků	60	269	16140
Příprava školení	30	2540	76200
Vedení školení	30	1566	46980
Řízení a administrativa	700	112	78400
Náklady celkem			450570

První nákladovou položkou jsou náklady na nakoupené zboží a služby. Zde jde o přímé náklady ve výši 30 000 Kč. Ostatní náklady jsou ale již náklady nepřímé, které se přiřazují k danému objektu pomocí ABC metody kalkulace. Z již dříve uvedených výpočtů jsou známy ceny jednotlivých vztahových veličin. Náklady na jednotlivé aktivity, z kterých se zkoumaný objekt skládá, se vyčíslí jako součin počtu vztahové veličiny pro danou aktivitu a ceny jedné vztahové veličiny.

Součet nákladů na všechny aktivity (420 570 Kč) a přímých nákladů na použité náklady a služby (30 000 Kč) tvoří celkové vypočtené náklady na kalkulovaný objekt. Zde se jedná o částku **450 570 Kč**.

Skladba jednotlivých nákladů je dobře vidět na následujícím koláčovém grafu. Jasně z něj vyplývá, že největší měrou se na nákladech podílí sběr a zpracování dat a dále pak příprava školení spolu s náklady na řízení a administraci a náklady na vedení školení.



Obr. 2.- Skladba nákladů na personální audit

Jak je vidět, požití ABC modelu je jednoduché a poskytuje společnosti informace, které dříve neměla. Například se dozví, jak velkou měrou se podílí jednotlivé aktivity na celkových nákladech zkoumaného objektu. Podle těchto informací poté může provést příslušná opatření pro zlepšení stavu (snížení nákladů u vybraných aktivit, omezení určitých aktivit apod.). V delším časovém horizontu pomocí údajů za více období si může zjistit aktivity, u nichž se jejich náklady zvedly a následně se zaměřit na jejich racionalizaci.

7 VERIFIKACE A ZHODNOCENÍ ABC MODELU

Nově zavedený model tvorby kalkulací zcela splňuje požadavky vedení firmy. Pomocí nového modelu se otevírá prostor pro nákladové pojetí řízení nákladů ve společnosti (ABM). Řízení nákladů z pohledů aktivit více reflektuje skutečné náklady kalkulovaného objektu. Díky tomu výsledky provedených kalkulací více odpovídají skutečným nákladům na zkoumaný objekt a vedou ke kvalitnějšímu stanovení finální ceny výstupu.

Cílem bylo získat informace o nákladnosti jednotlivých aktivit ve společnosti, aby následně mohlo dojít k jejich analýze a přijmutí racionalizačních opatření. Pomocí nového modelu společnost získává informace o nákladovém složení svých výstupů. Na základě těchto informací může proběhnout diskuze o jednotlivých aktivitách, jejich nákladnosti a přínosu a následně rozhodnutí o tom, které aktivity dále podporovat a rozvést a které naopak omezit případně zrušit.

ZÁVĚR

Nový systém sledování nákladů umožní společnosti lépe sledovat nákladovost jednotlivých procesů ve společnosti. Umožnil specifikovat jednotlivé aktivity ve společnosti, čímž se výrazně zvýšila přehlednost dění ve společnosti, zvýšila se možnost sledování nákladnosti jednotlivých aktivit. Sledování nákladů podle metody ABC umožní společnosti monitorovat náklady podle jednotlivých procesů a činností. Analýzou získaných údajů a jejich historického vývoje se vytváří pro společnost prostor pro nová racionalizační a úsporná opatření. Na základě získaných informací má společnost podklad pro rozhodnutí, na které procesy je potřeba se zaměřit. Nový systém řízení nákladů ukazuje, které aktivity se nejvíce podílí na celkových nákladech sledovaného výstupu a na které aktivity je potřeba zaměřit svou pozornost při racionalizačních opatření ve firmě.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] DRURY, C. *Management & Cost Accounting*. London: Thomson Learning, 5th edition 2001, ISBN 1-86152-536-2.
- [2] GLAUTIER, M.W.E. *Accounting Theory and Practice*. London: Pitman Publishing, 4. edition 1991 ISBN 0-273- 03757-9.
- [3] MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady*. Ostrava: Montanex, 1. vydání 1994. ISBN 80-85780-16-x.
- [4] HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*, Praha: Prospektrum, 1. vydání 1995. ISBN 80-7175-025-5.
- [5] KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha: Prospektrum, 1. vydání 1997. ISBN 80-03-00382-2.
- [6] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*, Praha: Grada Publishing, 1. vydání 2003, ISBN 80-247-0456-0.
- [7] SCHROLL, R., KRÁL, B., JANOUT, J., FIBÍROVÁ, J. *Manažerské účetnictví*, Praha: Ministerstvo financí ČR, 1997, ISBN není uvedeno.
- [8] SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*, Praha: Grada Publishing, 1. vydání 1996. ISBN 80-7169-211-5.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

IS ZaP	Informační systém o zaměstnancích a platech ve veřejných službách a správě
ISPV	Informační systém o průměrném výdělku
ISPP	Informační systém o pracovních podmínkách
AHP	Analytické hodnocení prací
EMU	Encyklopedie mzdového účetnictví
AVP	aspekt výkonnosti procesu
ČSN	česká norma
EN	evropská norma
ISO	International Organization for Standardization
IVP	indikátor výkonnosti procesu
QMS	Systém managementu jakosti

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. – Celkové náklady jednotlivých nákladových středisek

Tab. 2. – Vyčíslení nákladů na jednotlivé procesy (aktivity)

Tab. 3. – Vyčíslení nákladů na jednotlivé procesy (aktivity)

Tab. 4. – Vyčíslení nákladů na jednotlivé procesy (aktivity)

Tab. 5. – Přiřazení příčin jednotlivým aktivitám

Tab. 6. – Ocenění jednotek vztahových veličin aktivit

Tab. 7. – Kalkulace celkových nákladů personálního auditu

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Celkové náklady jednotlivých nákladových středisek

Obr. 2. Skladba nákladů na personální audit

SEZNAM PŘÍLOH

I. Výkaz zisků a ztrát společnosti Trexima spol. s r. o. v roce 2004

Výkaz zisků a ztrát společnosti Trexima spol. s r. o. za rok 2004

Č. ř.	Popis	Kč
1	Tržby za prodej zboží	-
2	Náklady vynaložené na prodané zboží	-
3	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	28 128 457
4	Změna stavu vnitropodnikových zásob	-
5	Aktivace	-
6	Spotřeba materiálu, energie, služeb	6 857 670
	- materiál	3 457 201
	- energie	1 284 654
	- nájemné	1 685 420
	- opravy a udržování	245 874
	- ostatní služby	184 521
7	Osobní náklady	12 909 714
	- mzdové náklady	9 562 751
	- sociální zabezpečení	3 346 963
8	Daně a poplatky	98 100
	- silniční daň	29 600
	- daň z nemovitostí	68 500
9	Účetní odpisy hmotného a nehm. majetku	2 685 200
10	Jiné provozní výnosy	-
11	Jiné provozní náklady	6 800
12	Ostatní provozní výnosy a zúčtování	-
13	Ostatní provozní náklady a zúčtování	-
I	Provozní výnosy celkem	28 128 457
II	Provozní náklady celkem	22 557 484
a)	Provozní hospodářský výsledek	5 570 973
14	Finanční výnosy	29 600
15	Finanční náklady	69 524
	- poplatky	12 658
	- placené úroky	56 866
16	Zúčtování příslušných položek do výnosů	-
17	Zúčtování příslušných položek do nákladů	-
b)	Hospodářský výsledek z finančních operací	- 39 924
18	Součet řádků a) + b)	5 531 049
19	Položky upravující základ daně z příjmu	-
20	Základ daně z příjmu	5 531 049
21	Splatná daň z příjmu za běžnou činnost	1 714 625
A	Hosp. výsledek za běžnou činnost po zdanění	3 816 424
22	Mimořádné výnosy	-
23	Mimořádné náklady	-
24	Daň z příjmu z mimořádné činnosti splatná	-
B	Mimořádný hospodářský výsledek	-
C	Hospodářský výsledek za účetní období	3 816 424