

**Univerzita Pardubice**

**Fakulta ekonomicko-správní**

**Analýza vybraného procesu podniku**

**Pavel Korda**

**Bakalářská práce  
2015**

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2014/2015

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Pavel Korda**  
Osobní číslo: **E12292**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**  
Název tématu: **Analýza vybraného procesu podniku**  
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce je analyzovat vybraný proces z pohledu ABC modelu.

Osnova:

- Procesy, činnosti, procesní řízení.
- Activity Based Costing.
- Hodnota, přidávání hodnoty.
- Nákladové objekty, výstupy činností a jejich zákazníci.
- Příčiny spotřeby činností a zdrojů.
- Napřimování procesů a činností.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

**LÍBAL, Vladimír a Jiří KUBÁT. ABC logistiky v podnikání. Praha: Nadatur, 1994, 282 s. ISBN 80-858-8411-9.**

**PAVELKOVÁ, Drahomíra. Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera. Praha: Linde, 2005, 302 s. ISBN 80-861-3163-7.**

**PETŘÍK, Tomáš. Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management). Praha: Linde, 2007, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.**

**ŘEPA, Václav. Podnikové procesy: procesní řízení a modelování. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 281 s. ISBN 978-80-247-2252-8.**

**STANĚK, Vladimír. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.**

Vedoucí bakalářské práce:

**PaedDr. Alexandr Šenec**

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **29. září 2014**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2015**



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.  
děkanka

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2014

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. 4. 2015

Pavel Korda

## **PODĚKOVÁNÍ:**

Tímto bych rád poděkoval svému vedoucímu práce, panu PaedDr. Alexandru Šencovi za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Dále bych chtěl poděkovat Štěpánce Líznerové a Haně Slobodové za poskytnuté materiály a informace.

## **ANOTACE**

*Tato bakalářská práce se zaměřuje na analýzu nákladů podle modelu activity based costing. V teoretické části se zabývá pojmy spjatými s tématem bakalářské práce, tedy procesy, náklady, nákladovými objekty a přidanou hodnotou. Dále popisuje teoretický průběh activity based costing. V praktické části je model analýzy aplikován na vybraný podnik Colonia press, a.s. za období 2014. Tato část se snaží poukázat na specifika procesní analýzy activity based costing.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*Activity based costing, proces, náklad, přidaná hodnota*

## **TITLE**

Analysis of selected process enterprise

## **ANNOTATION**

*This bachelor thesis is focused on the analysis of cost by activity based costing model. The theoretical part defines terms connected with the topic of the thesis, namely processes, costs, cost objects and added value. It also describes the theoretical course of activity based costing. In the practical part, the analysis model is applied to a chosen company of Colonia press, a.s. of the period 2014. This part seeks to capture the specifics of the process analysis activity based costing.*

## **KEYWORDS**

*Activity based costing, process, cost, value added*

# OBSAH

ÚVOD.....	11
<b>1 PROCES.....</b>	<b>12</b>
1.1 Činnost.....	12
1.2 Základní dělení procesů.....	13
1.2.1 Hlavní procesy.....	13
1.2.2 Podpůrné procesy.....	13
1.2.3 Řídící procesy.....	13
1.3 Průběžná doba.....	13
1.4 Procesy společné.....	13
1.4.1 Zdroje informací o procesech.....	14
1.5 Další dělení procesů.....	15
1.6 Procesní modelování.....	15
1.7 Procesní mapa.....	16
1.8 Procesní řízení.....	16
1.9 Výkonnost procesů.....	17
<b>2 ACTIVITY BASED COSTING (ABC) .....</b>	<b>18</b>
2.1 Etapy tvorby ABC.....	19
2.1.1 První etapa – úprava účetních dat.....	19
2.1.2 Druhá etapa – návrh aktivit.....	20
2.1.3 Třetí etapa – ocenění aktivit.....	21
2.1.4 Čtvrtá etapa – definování nákladových objektů.....	22
2.1.5 Pátá etapa – ocenění nákladových objektů.....	22
2.2 Strategický a operativní model ABC.....	23
2.2.1 Strategický model.....	23
2.2.2 Operativní model.....	24
2.3 Hodnota, přidávání hodnoty.....	24
2.3.1 Aktivity přidávající hodnotu.....	25
2.3.2 Aktivity podporující přidávání hodnoty.....	25
2.3.3 Činnosti nepřidávající hodnotu.....	26
2.3.4 Hodnotová analýza.....	26
2.4 Nákladové objekty.....	27
2.5 Výstupy činností a jejich zákazníci.....	27
2.6 Příčiny spotřeby činností a zdrojů.....	28
2.6.1 Příčiny spotřeby činností.....	28

2.6.2	<i>Příčiny spotřeby zdrojů</i> .....	28
2.7	Napřimování procesů a činností .....	29
2.8	Ziskovost zakázek.....	29
2.9	Zpětná analýza.....	31
2.10	Investice do ABC/M.....	32
<b>3</b>	<b>SEZNÁMENÍ S PODNIKEM .....</b>	<b>33</b>
3.1	Základní informace.....	33
3.1.1	<i>Profil společnosti</i> .....	34
3.2	Organizační struktura .....	34
3.3	Vývoj počtu zaměstnanců.....	36
3.4	Vývoj hospodářského výsledku.....	37
<b>4</b>	<b>PERSONÁLNÍ PROCES.....</b>	<b>39</b>
4.1	Rozdělení procesu na činnosti .....	39
4.2	Zdroje informací o procesu.....	39
4.3	Výstupy činností .....	39
4.4	Nákladový objekt.....	41
4.5	Přidávání hodnoty.....	41
<b>5</b>	<b>ANALÝZA PERSONÁLNÍHO PROCESU .....</b>	<b>42</b>
5.1	Určení fondu pracovní doby .....	42
5.2	Určení nákladů.....	46
5.3	ABC analýza.....	47
<b>6</b>	<b>HODNOCENÍ A DOPORUČENÍ.....</b>	<b>49</b>
6.1	Hodnocení podle kritéria č. 1.....	49
6.2	Hodnocení podle kritéria č. 2.....	49
6.3	Hodnocení podle kritéria č. 3.....	50
6.4	Doporučení pro podnik .....	50
	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>52</b>
	<b>POUŽITÁ LITERATURA .....</b>	<b>53</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>55</b>



## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Počty zaměstnanců v jednotlivých letech .....	36
Tabulka 2: Hospodářské výsledky v jednotlivých letech (v tis. Kč).....	38
Tabulka 3: Počet výstupů činností za rok 2014.....	40
Tabulka 4: Průměrný denní čas strávený nad personálními činnostmi v hodinách .....	43
Tabulka 5: Fond pracovní doby .....	45
Tabulka 6: Rozdělení nákladů mezi činnosti (v Kč) .....	46
Tabulka 7: Analýza ABC a její výstupy (v Kč) .....	47

## SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Schéma procesu .....	12
Obrázek 2: Kumulativní zisk zakázek seřazených podle výše zisku .....	30
Obrázek 3: Zpětná analýza .....	31
Obrázek 4: Logo společnosti Colonia press, a.s.....	33
Obrázek 5: Administrativní organizační struktura .....	35
Obrázek 6: Výrobní organizační struktura .....	36
Obrázek 7: Vývoj počtu zaměstnanců.....	37
Obrázek 8: Vývoj hospodářského výsledku (v tis. Kč).....	38
Obrázek 9: Počet výstupů činností za rok 2014 .....	41
Obrázek 10: Průměrný denní čas strávený nad personálními činnostmi .....	44
Obrázek 11: Fond pracovní doby .....	45
Obrázek 12: Náklady na jednotku činnosti .....	48

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ABC	Activity based costing
ABC/M	Activity based costing/management
apod.	A podobně
a.s.	Akciová společnost
CNA	Celkové náklady aktivit
č.	Číslo
EU	Evropská unie
FPD	Fond pracovní doby
Hod.	Hodina
HV	Hospodářský výsledek
IT	Informační technologie
Kč	Koruna česká
Ks	Kus
MVA max.	Maximální výkon aktivity
MVA skut.	Skutečný výkon aktivity
NNA	Nevyužité náklady aktivity
tis.	Tisíc
tj.	To jest

# ÚVOD

Bakalářská práce se bude zabývat podnikovými procesy a analýzou nákladů podle modelu activity based costing v teoretické rovině a poté bude aplikována u vybrané společnosti Colonia press, a.s. Tento podnik působí na trhu v oblasti tiskařství a polygrafie a sídlí ve Středočeském kraji v Kolíně.

Práce bude rozčleněna na dvě prioritní části a bude dále členěna do kapitol a podkapitol. První část práce se bude zabývat teorií související s tématem a druhá část bude zaměřena na podnik Colonia press, a.s, který bude rozebrán z praktického hlediska.

V teoretické části budou rozebrány pojmy, které budou aplikovány v praktické části. Tyto pojmy zahrnují obecný popis procesu, činnosti, procesního řízení, activity based costing, přidávání hodnoty, nákladového objektu, příčiny spotřeby a napřimování procesů. Autor bude v teoretické části čerpat z odborné literatury a internetových zdrojů, které budou uvedeny v seznamu použité literatury.

Praktická část bude analyzovat podnik Colonia press, a.s. Podnik byl vybrán z důvodu ochoty zaměstnanců poskytovat data a dostupnosti účetních výkazů. V úvodní kapitole bude podnik představen a v hlavní kapitole bude podnik podroben analýze activity based costing. Cílem analýzy je zprůhlednit a zpřesnit režijní náklady v personálních činnostech podniku. V analýze budou uvedeny náklady na jednotku činností podle příčinné souvislosti. Autor bude v praktické části čerpat z interních zdrojů a výročních zpráv podniku.

V závěru práce budou zhodnoceny personální činnosti podniku a uvedena doporučení.

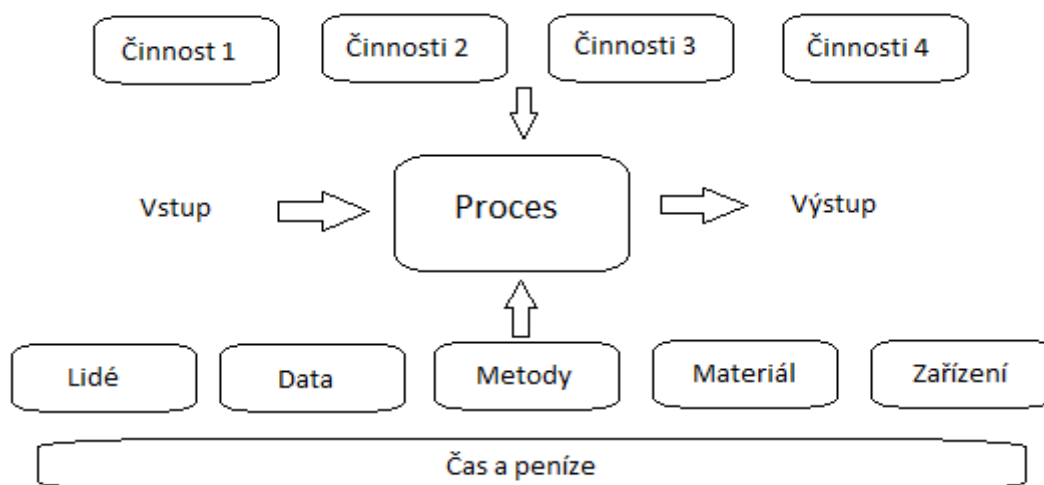
**Cílem bakalářské práce je analyzovat vybraný proces z pohledu ABC modelu.**

# 1 PROCES

„Podnikový proces je souhrnem činností, transformujících souhrn vstupů do souhrnu výstupů (zboží nebo služeb) pro jiné lidi nebo procesy, používající k tomu lidi a nástroje.“  
Proces je organizovaný opakovaný sled na sebe navazujících činností, který má svůj začátek a konec. Proces vede přímo nebo nepřímo k dosažení konečné hodnoty pro svého zákazníka. Účelem procesu je uspokojit požadavky svého zákazníka. Proces popisuje postup, jak se něco dělá, je to prvek dynamický. Nejjednodušší dělení procesů je rozdělení na hlavní a podpůrné. Hlavní procesy vedou k přidávání hodnoty zákazníkovi a neoutsourcují se. Podpůrné procesy podporují procesy hlavní. Proces lze popsat, nakreslit a namodelovat. Schéma procesu je zobrazené na Obrázku 1. [4, 11]

## 1.1 Činnost

Činnost (aktivita) je dílčí součást procesu. Jedná se o práci, kterou vykonávají zdroje firmy. Činnost lze popsat slovesem nebo podstatným jménem. Sled činností na sebe navazuje a může se vzájemně podporovat.



Obrázek 1: Schéma procesu

Zdroj: zpracováno dle [11]

Podnikový proces podává správnou informaci správnému pracovníkovi ve správný čas k vykonání zadaného úkolu. Podnikový proces tak udává co, jak, kdy a kdo má v rámci společnosti dělat. Proces by měl mít odpovědnou osobu, která je zodpovědná za konečný výsledek procesu. Tato osoba nemusí nutně činnosti vykonávat. [13]

## 1.2 Základní dělení procesů

Základní dělení procesů se skládá z hlavních procesů, podpůrných procesů a řídicích procesů.

### 1.2.1 Hlavní procesy

Hlavní procesy splňují následující kritéria:

- Uspokojují potřeby vnějšího zákazníka.
- Přidávají hodnotu a přinášejí podniku zisk.
- Jsou navenek viditelné.
- Jsou jednoduše identifikovatelné vedením společnosti.
- Jsou určené k naplnění poslání společnosti.

### 1.2.2 Podpůrné procesy

Jedná se o procesy podniku, které neprodukují přímý zisk. Jejich důležitost spočívá v tom, že podporují hlavní procesy a umožňují hladký chod podniku. Je možné je outsourcovat bez ohrožení poslání a strategie společnosti. Podpůrné procesy jsou určeny pro vnitřního zákazníka a nepředstavují konkurenční výhodu.

### 1.2.3 Řídicí procesy

Procesy určené pro vnitřního zákazníka. Při outsourcingu existuje velké ohrožení úniku interních informací. „*Podpůrné procesy představují aktivity společnosti, které neprodukují přímý zisk. Pro společnost jsou však velice důležité, jelikož hlavní procesy by bez podpůrných nemohly fungovat.*“ [4, 11]

## 1.3 Průběžná doba

Průběžná doba je časový úsek, který spotřebuje proces od svého začátku až do svého konce. Při rozdělení procesu do jednotlivých aktivit se na získání průběžné doby sečtou časy aktivit a přičte se k nim i čas ztrátový. Ztrátový čas tvoří dobu mezi koncem jedné činnosti a začátkem druhé. [13]

## 1.4 Procesy společné

Obecně lze říci, že následující procesy musí řešit každý podnik. Tyto procesy jsou:

- **Marketing a prodej:** Zabývá se analýzou trhu, zkoumáním potencionálních zákazníků a pochopením jejich potřeb. Na cílové zákazníky reaguje prostřednictvím vývoje, výroby a prodeje. Mezi aktivity marketingu patří i propagace vyvolávající poptávku, kterou lze zahrnout do předprodejních činností. Prodejní procesy jsou orientovány na prodej a vztahy se zákazníky.
- **Management:** Strategie podniku je vytvářena managementem. Do této oblasti lze zahrnout i řízení a vedení lidí v podniku.
- **Vývoj:** Vyznačuje se soustavným procesem, během něhož dochází k pozitivní změně aktuálního stavu.
- **Vstupní logistika:** Během tohoto procesu dochází k zabezpečení ideálního množství materiálu. Úkolem vstupní logistiky je také předpovídat a plánovat poptávku, dále se zabývá nákupem, plánováním a řízením materiálu.
- **Provoz (výroba, produkce):** Tento proces je vykonáván pracovníky přeměňujícími vstupy na výstupy. Provoz je hlavní složkou hospodářského procesu.
- **Výstupní logistika:** Do tohoto procesu lze zahrnout skladování, kompletaci, balení a expedici hotových výrobků zákazníkům.
- **Servis a služby:** Servis lze označit jako službu zákazníkům. Technickou podporu, opravy a reklamace vykonává stálá servisní služba. Konkrétní potřeby jsou uspokojovány činnostmi, která se označuje jako služba. Cílem této služby není vytvořit hmotný produkt, ale užitečný efekt.
- **Infrastruktura:** Úkolem infrastruktury je zajištění a propojení konkrétního souboru hmotných nebo nehmotných věcí. Pomocí služeb uvnitř podniku se vytváří příznivé prostředí pro komunikaci a zabezpečení.

#### 1.4.1 Zdroje informací o procesech

Shrnutí zdrojů informací o procesech je uvedeno v následujícím seznamu:

- Závazné normy, výzkumné zprávy, odborné časopisy, znalost konkurence (externí).
- Interní předpisy, směrnice, postupy.
- Dotazování zaměstnanců na procesu, manažerů a zákazníků procesů.
- Dotazníkové šetření (písemné, elektronické).
- Data a informace z IT systémů.
- Přímá měření.
- Kvalifikované odhady.

## 1.5 Další dělení procesů

Kromě základního dělení procesů existuje spousta dalších druhů dělení. Některé další druhy dělení procesů jsou uvedeny níže. [11]

### Dle pohledu:

- Funkční pohled definuje, co je smyslem (účelem, funkcí) daného procesu.
- Pohled na chování (behaviour) popisuje, kdy a jak mají být činnosti vykonávány, zda existují nějaké zpětné vazby, jaká je časová souslednost.
- Organizační pohled zachycuje, kdo a kde jednotlivé činnosti vykonává. Popisuje také komunikační mechanismy. Příkladem je organizační schéma.
- Informační pohled reprezentuje náhled na životní cyklus dat v organizaci. Jak jsou data získávána, ukládána, zpracována a archivována.

### Podle zaměření:

- Hodnototvorné procesy - výrobní procesy, zpracování objednávky.
- Logistické procesy - nákup materiálu, doprava, expedice.
- Informační a koordinační procesy - účetnictví, personalistika.

### Podle vztahu k podniku:

- Vnitropodnikové procesy.
- Mezipodnikové procesy.

### Podle zákazníka:

- Procesy zaměřené na externího zákazníka jsou procesy zabývající se plněním objednávek, prodejem, propagací podniku.
- Procesy zaměřené na interního zákazníka jsou procesy, které umožňují realizovat prodej produktu. Příkladem je zásobování, výzkum, účetnictví apod. [10]

## 1.6 Procesní modelování

*„Procesní modelování je součástí procesní analýzy, pomocí které identifikujeme a specifikujeme procesy, sub-procesy, jejich strukturu, vlastníky, vstupy, výstupy, omezení a podobně.“* Vzniklý procesní model poskytuje podniku přehledné grafické zobrazení, které

usnadní spolupráci všech zúčastněných, kteří využívají jeho výstupy. Výsledkem modelování je popis procesů, které dále slouží pro tvorbu procesní mapy. [10]

## 1.7 Procesní mapa

Každý podnik disponuje velkým počtem procesů a pro jejich efektivní využívání je důležité mít v těchto procesech přehled. S narůstajícím počtem procesů se snižuje jejich přehlednost. Procesy se proto dělí do jednotlivých skupin a každá skupina je reprezentována jedním procesem. Procesy lze sledovat v procesní mapě z různých pohledů. Mapa má za úkol zlepšit orientaci a přehlednost procesů. [10]

## 1.8 Procesní řízení

Procesní řízení je moderní formou řízení podniku. Na podnik se nedívá jako na soubor funkcí, ale jako na soubor procesů. Cílem je správně plnit požadavky zákazníka hned napoprvé, včas a bez výjimky. Mnohé podnikové problémy mají mezifunkční charakter. „*Je zde kladen důraz na procesy jako takové, bez ohledu na to, které útvary jsou do nich zapojeny.*“ Procesní řízení stanovuje odpovědnost za procesy, kterou mají jejich vlastníci. Ti mají za úkol vytvořit co největší přidanou hodnotu efektivním řízením procesu, čímž dosáhnou zvýšení zisku. [10, 13]

Řízení procesů a činností v organizaci mají za úkol především manažeři. Proces je jeden z nejvíce používaných termínů ve společnostech. S procesy se dají dělat různé operace. Dají se sledovat, zlepšovat, realizovat, zpřesňovat, zkracovat, zpomalovat apod.

„*Úroveň řízení lze nejlépe popsat pomocí stupňů řízení dle modelu CCM:*

- *0 - neexistující řízení: Procesy a jejich řízení je zcela chaotické.*
- *1 - Počáteční (Initial): Procesy jsou realizovány za určitým účelem.*
- *2 - Opakované (Repeatable): Dodržuje se určitá kázeň nezbytná pro provádění základních opakovaných procesů.*
- *3 - Definovaná (Defined): Procesy organizace jsou zdokumentovány.*
- *4 - Řízená (Managed): Procesy jsou řízeny a provádí se měření jejich výkonnosti.*
- *5 - Optimalizovaná (optimized): Procesy jsou trvale zlepšovány, existuje inovační cyklus na procesech a řízení.*“ [12]



## 1.9 Výkonnost procesů

Procesy jsou měřitelné, proto si podniky vytváří ukazatele výkonnosti, které souvisí s firemní strategií. Ukazatelé jsou společností sledovány a analyzovány. Management hodnotí výkonnost procesů a snaží se zlepšit neefektivní činnosti a podporovat ty efektivní. Ukazatele pomáhají zjistit příčiny nedostatků a lze je použít jako srovnání s konkurencí. Cílem měření výkonnosti je optimalizace procesů. [10]

Výkonnost lze rozdělit do 4 prvků: produktivita, kvalita, čas a spokojenost zákazníka. Produktivita se zvyšuje, pokud náklady na jednotku činností klesají. Kvalita znamená totožnost výstupů s jejich specifikací. Důležité je stlačení času v rámci celého procesu na minimum. Nejdůležitějším prvkem je spokojenost zákazníka. Při nespokojenosti zákazníka ztrácejí ostatní prvky smysl.

## 2 ACTIVITY BASED COSTING (ABC)

Vlivem stále zvětšující se konkurence jsou podniky nuceny hledat své skryté rezervy a tlačí na své manažery, aby tyto rezervy našli. V dnešní době se podniky nachází v nestabilním prostředí a musí na to reagovat. Skryté rezervy nacházející se v podnikových nákladech rozkrývá moderní metoda procesního řízení ABC/M. Pro efektivní vedení podniku je důležité znát odpovědi na tyto otázky: [13]

- Které produktové skupiny jsou nejvíce ziskové, které méně a které generují ztrátu?
- Kolik společnost ve skutečnosti stojí jednotlivé činnosti?
- Jsou jednotlivé činnosti vykonávány efektivně?

Tuzemský management v současné době většinou nedokáže přesně odpovědět na tyto otázky, protože nemá takový systém řízení nákladů, který by tyto otázky zodpověděl. Složitost vztahů a příčin vzniku nákladů nutí podniky hledat kalkulační systém, který hledá příčinné vztahy mezi výkony, činnostmi a náklady.

ABC model postupně vznikal v 80. letech 20. století. Do praxe byl uveden týmem prof. Kaplana, Coopera a Johnsona na prestižní Harvard Business School. „*Reagovali na dva hlavní nedostatky tradičních nákladových modelů:*

- *Málo přesné informace o ziskovosti (nákladech) zákazníků, produktů a dalších možných nákladových objektů.*
- *Neschopnost poskytnout rychlou a užitečnou zpětnou vazbu výkonným pracovníkům pro účinnou kontrolu rostoucích režii.“ [13]*

Activity based costing management (ABC/M) je novodobá metoda, která dokáže společnosti poskytnout velmi přesné a výstižné informace o nákladech. ABC rozvíjí metody klasického tradičního rozpočtování, přitom ale jinak zachází s režijními náklady. Metoda přiřazuje výkonům náklady činností, které jsou potřeba pro realizaci výkonů. Vztah mezi nákladem a výkonem není tvořen rozvrhovou základnou, ale skutečnými činnostmi, které podnik provádí. Tudíž náklady jsou vyvolávány firemními aktivitami. ABC usiluje o odhalení skutečné příčiny vzniku nákladů. [6]

Podstatou ABC je analyzovat procesy a jejich činnosti a přiřadit jim spravedlivě část režijních nákladů podle příčinné souvislosti. Po zjištění celkových nákladů na jednotlivé činnosti se změří počet provedených činností za období a rozpočítají se náklady na jednotku

činnosti. Nákladovým objektům jsou přiřazeny náklady podle počtu aktivit a velikosti jejich nákladů nutných pro jejich realizace. Pro ABC je hlavním prvkem činnost (aktivita) a je spojením nákladového a procesního pohledu. [13]

ABC lze aplikovat ve výrobních, obchodních ale i státních a veřejných podnicích. Jedná se o informační nástroj pro manažery. Nejde v něm o software nebo matematiku, ale především o změnu ekonomického myšlení a chování. Klade důraz na detailní porozumění firemních procesů a chování jejich nákladů.

ABC umožňuje podniku detailně poznat procesy a činnosti a umožňuje tak přesně rozpoznat, jak které činnosti přináší přidanou hodnotu. Protože náklady jsou svázány s podnikovými činnostmi a pomocí analýzy tak lze určit neproduktivní činnosti a odstranit je, popřípadě navrhnout nové, které budou generovat vyšší přidanou hodnotu. Metoda je schopna lépe přiřadit a rozpustit nepřímé náklady na jednotku produkce, což pomůže realističtěji zobrazit nejen hospodářský výsledek, ale i přínos jednotlivých činností. [13]

## **2.1 Etapy tvorby ABC**

*„Celý postup vytváření modelu bychom mohli rozdělit zhruba do pěti hlavních etap, přičemž jejich pořadí není pevné.“* První etapa je úprava účetních dat do podoby vhodné pro ABC model. Druhá etapa je návrh aktivit, kde se firma rozdělí na procesy a aktivity. Třetí etapa se nazývá ocenění aktivit, kde jsou hledány příčiny spotřeby zdrojů a jsou kvantifikovány pro každou činnost. Ve čtvrté etapě se oceňují nákladové objekty, což jsou cíle ABC modelu. Poslední pátá etapa je ocenění nákladových objektů, kde se vyčíslují počty příčin spotřeby činností na jednotlivé nákladové objekty. [13]

### **2.1.1 První etapa – úprava účetních dat**

Úprava účetních dat neznámá, že ABC nahrazuje tradiční účetnictví. Tato data naopak slouží jako zdroj. Náklady jsou ale rozděleny jiným způsobem. Cílem této etapy je pustit do dalších etap modelu pouze skutečné náklady. *„Úpravou účetních dat do podoby vhodné pro naše potřeby se rozumí projít hlavní knihu, výsledné nákladové účty a uspořádat tyto informace tak, aby nebyly pokřiveny důsledky nevhodných úprav finančního a daňového účetnictví.“* [13]

Účetní zdroje jsou očištěny o náklady, které lze do účetnictví přidat dle účetních a daňových předpisů, ale mají úplně jiný účel, např. maximalizace nákladů pro snížení daňového základu nebo tvorbu různých opravných položek a rezerv. Náklady je nezbytné

očistit i o smluvní pokuty a penále, kurzové, cenové a inventarizační rozdíly, dary apod., protože nesouvisí s prováděnými činnostmi.

Kromě těchto úprav je na místě provést i ekonomické korekce nákladů, protože další náklady, které nesouvisí přímo s prováděnými činnostmi, jsou náklady investiční. Náklady např. na reklamu, vzdělání, vývoj apod. nejsou nákladem, ale investicí, a proto by měly být rozprostřeny do více než jednoho období. [6]

Naopak některé náklady nemusí být účetně zaznamenány a musí se do modelu přidat. Na konci první etapy jsou upraveny a shromážděny náklady, které souvisí s firemními procesy.

### **2.1.2 Druhá etapa – návrh aktivit**

*„Druhým krokem návrhu je pojmenování a popis hlavních procesů a aktivit organizace.“* Důležité je konkrétně popsat, co firma dělá za práci, a které aktivity kdo provádí. Příhodné je nechat popsat činnosti zaměstnance, protože oni sami nejlépe vědí, co přesně dělají za činnosti. Pracovníci budou více vtaženi do návrhu a podnik zjistí i využití jejich pracovní doby. [13]

Struktura aktivit, které budou v rámci systému sledovány, by měla odpovídat tomu, jaké druhy výkonů podnik provádí a také tomu, které nákladové objekty budou v rámci ABC systému sledovány. Tvorba struktury aktivit v podniku obvykle začíná analýzou organizační struktury, protože je v ní zařazena většina pracovních pozic.

Počet podnikových aktivit ovlivňuje mnoho faktorů, např. velikosti a komplexnosti podniku nebo míra podpory informačními technologiemi. Počet definovaných aktivit je stanoven podle účelu, pro který je ABC systém vytvářen. Při detailní procesní analýze celého podniku bude větší počet definovaných aktivit než u analýzy jednoho střediska. Optimální počet aktivit je takový, kdy bude systém poskytovat dostatečné a přesné informace při minimálních nákladech na jeho provoz. Počet se obecně pohybuje kolem 20-50 aktivit v podniku střední velikosti. [6]

Každá činnost je v ideálním stavu popsána slovesem, případně podstatným jménem, což zajišťuje nejsrozumitelnější vyjádření konkrétní práce, např. dopravování do skladu, nakupování zboží apod. V popisu činností je důležité popsat aktivitu co nejkonkrétněji, aby bylo zřejmé, co je součástí činnosti a co už ne, co je obsahem činnosti jiné. Tedy popsat začátek a konec aktivity z důvodu jejich návaznosti. Zpracování vizualizace struktury činností se znázorněním jejich vazeb umožní snadnější práci s modelem. Přesné rozdělení a popis

činností později usnadní práci při rozdělování zdrojů na aktivity a při přidělování aktivit nákladovým objektům. [13]

Rozdělení aktivit do příbuzných skupin podle Staňka: [13]

- *Činnosti podporující obstarávání vstupních surovin a služeb.*
- *Činnosti podporující vztahy se zákazníky a trhy obecně.*
- *Činnosti podporující vývoj produktu.*
- *Činnosti podporující vlastní výrobu produktů.*
- *Činnosti podporující nevýrobní i výrobní administrativu zakázek.*
- *Všeobecné řídicí činnosti, které nemají přímou vazbu na aktuální produkty organizace.*
- *Činnosti podporující ostatní zde zmíněné činnosti.*

### **2.1.3 Třetí etapa – ocenění aktivit**

Další fází modelu je ocenění aktivit. Odpovídá na otázky, kolik podnik utrací za každou z definovaných aktivit a kolik zdrojů patří každé aktivitě. V této etapě poprvé manažeři a pracovníci vidí černé na bílém, kolik stojí každá činnost, což je zásadní posun v jejich myšlení.

*„Nákladové druhy seskupíme podle toho, které činnosti zdroje provádějí, podle druhů činností, podle umístění činností nebo jiné vlastnosti, usnadňující spojení zdrojů s aktivitami.“* Tyto skupiny jsou např. režijní materiál, energie, služby, mzdy a pojištění, odpisy strojů apod. Každá z těchto skupin má nějakou část celkových nákladů. Spojením těchto skupin a již dříve definovaných činností se vytvoří tabulka tak, že v řádcích jsou vypsány jednotlivé činnosti a ve sloupcích jsou skupiny. Náklady jednotlivých skupin se pak dle nějakého způsobu rozdělí mezi činnosti. [13]

Způsoby rozdělení se dají shrnout do čtyř bodů. Patří mezi ně časová analýza, přímé přiřazení, kvalifikovaný odhad a měrná jednotka.

Časová analýza je nejčastější způsob. Pro lepší přehled pomůže vytvoření tabulky, kde v řádcích jsou jednotliví pracovníci a ve sloupcích aktivity. V buňkách tabulky je pak procentuálně vyjádřeno, jakou část pracovní doby tvoří uvedená aktivita.

Přímé přiřazení je nejpřesnější. Náklady jsou přiřazeny aktivitám podle skutečných vztahů. Nejčastěji je používán u odpisů majetku. Majetek a i výše jeho odpisů jsou ve firmách dobře známy. Hmotný majetek má výhodu v tom, že se k němu dají přesně přiřadit činnosti, pro které je používán.

Kvalifikovaný odhad se používá jen tehdy, když zainteresovaní pracovníci dokážou relativně přesně popsat na základě svých zkušeností, jaký podíl určité nákladové položky připadá na jednotlivé aktivity. Podle slov prof. Kaplana je cílem být raději přibližně správně, než dokonale špatně. [13]

Měrná jednotka se dá použít pouze tam, kde se dá něco měřit. Typické je rozdělení nákladů na vytápění podle plochy nebo prostoru, které činnosti k výkonu potřebují. Mezi měrné jednotky patří např. metry (čtvereční, krychlové), kila, kusy apod.

Výsledkem etapy je ocenění všech definovaných činností. Výsledky rozkrývají, kolik činností stojí a lze s nimi již pracovat. Podniky mohou začít pracovat na zlevňování nejdražších činností nebo úplně nějaké činnosti zrušit, což vede ke snižování nákladů. „*Také můžeme hned, po této fázi, své výsledky použít pro analýzu přidané hodnoty činností vzhledem k nákladům na tyto činnosti.*“ [13]

#### **2.1.4 Čtvrtá etapa – definování nákladových objektů**

Definice nákladových objektů by měla být provedena současně s definicí činností tak, aby na jejím základě mohla být vytvořena komplexní struktura systému ABC. Tato etapa se zabývá „*hledáním důvodů, proč vlastně organizace své činnosti provádí a kde náklady propuštěné ABC modelem budou končit.*“ [13]

Nákladový objekt si každý podnik může definovat sám podle jeho potřeb. Obecně se dá říct, že nejběžnější nákladové objekty jsou produkty a zákazníci. „*Z logiky ABC vyplývá, že zákazníci a produkty jsou příčinou provádění aktivit, že jsou přes aktivity příčinou spotřebovávání zdrojů, vzniku nákladů.*“ [13]

ABC podává informace o nákladech na jednotlivé produkty a na jednotlivé zákazníky. Podnik se z těchto informací dozví, o kolik je v režijních nákladech dražší obsloužit náročného zákazníka, než bezproblémového zákazníka. Toto je výhoda oproti tradičnímu modelu, který smíchá všechny režie a rozpustí je mezi všechny nákladové objekty rovnoměrně. Společnost může díky získaným informacím porovnat náklady s náklady a zjistit, jestli se vyplatí obsluha náročného zákazníka nebo podpora náročného produktu.

#### **2.1.5 Pátá etapa – ocenění nákladových objektů**

Poslední etapa ABC modelu se velmi liší od tradičního modelu. Klasický model používá průměrné režijní přírážky, ale ABC model používá příčiny, které vyvolávají spotřebu činností. Nákladový objekt spotřebovává činnosti. Podstata poslední fáze spočívá v kvantifikaci

množství aktivit, které potřebují nákladové objekty. Příčiny vyvolávající spotřebu činností se vypočítají tak, že se náklady na činnost vydělí počtem příčin, které spotřebu vyvolávají. Tímto výpočtem je spočítána cena jedné příčiny. Součet nákladů na spotřebované činnosti stanoví celkové režijní náklady na nákladový objekt. [6]

*„Podle počtu příčin, které si vyžádal každý nákladový objekt, třeba zákazník, produkt, proteče k tomuto nákladovému objektu jen tolik nákladů, kolik příčin nákladový objekt spotřeboval“ [13]*

Po etapě lze identifikovat aktivity nejnákladnější nebo aktivity, které mají nepřiměřeně vysoké náklady ve srovnání s hodnotou tvořenou danou aktivitou. Nepřiměřeně vysoké náklady mohou být způsobeny relativně malou vytížeností aktivity nebo vysokým počtem spotřeby jednotek aktivity, které vyžaduje nákladový objekt.

Cílem etapy je, co nepřesněji a nejspravedlivěji ocenit nákladové objekty. ABC je nástroj, který pomocí analýzy podává výstižné informace a pomáhá managementu dělat správná rozhodnutí.

## **2.2 Strategický a operativní model ABC**

ABC model se rozděluje na dva typy, na strategický a operativní, přičemž jeden je zaměřen na podporu strategických rozhodnutí a druhý na podporu operativních rozhodnutí. Hlavní rozdíly spočívají v následujících bodech:

- Rozsah a detailnost zkoumaných aktivit.
- Náročnost tvorby.
- Počet nákladových objektů.
- Koncový uživatel.
- Perioda aktualizace modelu.

Oba typy mají společné cíle a stejnou metodu vytváření modelu.

### **2.2.1 Strategický model**

Strategický model se zaměřuje dle slov P. Druckera na zvýšení produktivity ve smyslu „dělat správné věci“, tedy neztrácet čas děláním nesprávných věcí a vybrat si jen zásadní aktivity. *“ABC model pro strategické účely je zaměřen na rozhodování dlouhodobé, např. pro*

*segmentaci trhu, pro stanovení ceny v různých fázích životního cyklu výrobku, pro rozhodování o investicích, o outsourcingu, o nákupní strategii apod.“ [13]*

Počet analyzovaných aktivit, nákladových objektů a tím pádem i příčin je nízký z důvodu celkové přehlednosti. Rozsah modelu zabírá celou firmu nebo její velkou část. Strategický model je jednorázová studie, která se aktualizuje jednou ročně nebo společně s aktualizací firemní strategie. Časová i věcná náročnost na tvorbu modelu je nízká, protože model nejde do přílišných detailů. Koncoví uživatelé strategického modelu jsou pracovníci nejvyššího managementu a model jim slouží jako nástroj pro dlouhodobé rozhodování, plánování a hodnocení.

### **2.2.2 Operativní model**

Operativní model se zaměřuje dle slov P. Druckera na zvýšení produktivity ve smyslu „dělat věci správně“, tedy dělat současné aktivity co nejrychleji, nejkvalitněji a správně, bez ohledu na to, jestli jsou činnosti nadbytečné nebo ne. „*ABC model pro operativní účely je tedy zaměřen na rozhodování krátkodobé, např. na reengineering procesů, na zjednodušování aktivit, řízení kvality, hodnocení provozní výkonnosti, zvýšení tvorby přidané hodnoty, zkrácení průběžných dob a samozřejmě snížení nákladů na proces, na aktivitu.*“ [13]

Operativní ABC má užší záběr, ale je mnohem detailnější z pohledu počtu aktivit, nákladových objektů a příčin. Perioda aktualizace modelu je denní nebo okamžitá. Při využívání operativního modelu je vhodné podpořit model vhodným ABC softwarem. Tvorba je všeobecně náročnější než u strategického modelu. Koncoví uživatelé využívající operativní model jsou zaměstnanci středního managementu, kteří pracují na zlepšení kvality procesů.

## **2.3 Hodnota, přidávání hodnoty**

*„Hodnota je údaj vzniklý objektivním/subjektivním posouzením hmotné/nehmotné podstaty a je vyjádřený v určitých měřitelných/neměřitelných jednotkách. Je vyjádřen komparativně ve vztahu k obecně přijímaným jednotkám reálným, např. měna, kusy, či imaginárním, jakými jsou abstraktní termíny mnoho, velmi, nezvykle mnoho, vůbec apod. V běžném životě je hodnota chápána obvykle v kvantitativní podobě.“ [2]*

Hodnotu v ekonomickém smyslu slova lze rozdělit na hodnotu směnnou, užitnou, celní, hodnotu pro zákazníka, účastníky a vlastníky. [2]

Přidaná hodnota je něco, za co je zákazník ochoten zaplatit, a tím uspokojit své potřeby. Další možná interpretace je taková, že přidaná hodnota je hodnota, kterou podnik přidá



produktu svými činnostmi a procesy, které mění vstupy na výstupy. Výstupem je hodnota uspokojující zákazníka. [13]

Přidávání hodnoty je proces, který provádí podnik za účelem dosažení firemní strategie. Hlavní podmínkou pro přidávání hodnoty je požadavek zákazníka, dále změna vlastností produktu nebo změna informace a skutečnost, že činnost přidávající hodnotu je provedena bezchybně a na první pokus.

Činnosti se dále dělí na jednotlivé úkony. Činnosti se dají rozdělit do tří skupin. Činnosti přidávající hodnotu, činnosti podporující přidávání hodnoty, které je třeba optimalizovat a činnosti nepřidávající hodnotu, které je třeba odstranit, protože se jedná o plýtvání. [6]

### **2.3.1 Aktivity přidávající hodnotu**

Jedná se o aktivity, které naplňují hlavní procesy firmy. Jsou to činnosti zaměřené přímo na konečného zákazníka a jsou úzce spjaty s výrobou nebo s poskytováním služeb. Obecně se do těchto aktivit dají zařadit tyto: [6]

- Vstupní logistika, zásobování.
- Produkce, výroba.
- Výstupní logistika, distribuce, prodej a marketing.
- Zákaznická podpora a servis.

### **2.3.2 Aktivity podporující přidávání hodnoty**

Jedná se o aktivity, které nemají hodnototvorný charakter, pouze podporují hlavní procesy. Přinášejí přidanou hodnotu nepřímým způsobem. Činnosti podporující přidávání hodnoty lze rozdělit na tyto: [6]

- Vývoj a výzkum.
- Personalistika.
- Ekonomika, finance, účetnictví.
- Informatika
- Všeobecná podpůrná administrativa.
- Údržba.

### 2.3.3 Činnosti nepřidávající hodnotu

Konkrétněji řečeno, jsou to činnosti, které se v podniku vykonávají, vytvářejí podniku náklady a nepřidávají hodnotu, ani nepodporují přidávání hodnoty. Vykonávání těchto činností se nazývá plýtvání. Plýtvání snižuje efektivnost firmy a je trvalým zdrojem ztrát, které snižují celkový zisk. Cílem společnosti je tyto činnosti identifikovat a eliminovat. Mezi druhy plýtvání patří: [7]

- Vady.
- Čekání.
- Zbytečný pohyb.
- Nevyužitá kreativita zaměstnanců.
- Nadvýroba.
- Zbytečná doprava a přemístování.
- Nadbytečné zásoby.
- Chybně provedená práce.
- Neefektivita práce.

Další dělení hodnoty:

- Hrubá účetní hodnota – pořizovací cena.
- Čistá účetní hodnota – hrubá účetní hodnota minus odpisy.

### 2.3.4 Hodnotová analýza

*„Je to hodnotící proces, který je prováděn širokým týmem odborníků v jednotlivých projektových stádiích produkce.“* Výsledkem hodnotové analýzy je dodat přesně specifikovaný produkt s co nejnižšími náklady a v požadované kvalitě. Analýza eliminuje přebytečné nebo neúčelně vynaložené náklady. [5]

Vybrané druhy hodnotové analýzy jsou uvedeny níže. [5]

**Dle cílů:**

- Ke snížení nákladů.
- Ke zvýšení hodnoty produktu.

### **Dle zkoumaného předmětu:**

- Procesní hodnotová analýza.
- Produktová hodnotová analýza.

### **Dle ekonomického životního cyklu:**

- Zvýšení hodnoty již zavedeného produktu.
- Zvýšení hodnoty produktu ve vývoji.

## **2.4 Nákladové objekty**

*„Pokud chceme znát náklady na něco, to něco je nákladovým objektem. Nákladový objekt také obecně představuje předmět spotřeby výkonu jednotlivých aktivit“ [8]*

Podnik si sám volí své nákladové objekty podle potřeb informací o konkrétních nákladech. Nákladový objekt je cílem kalkulace nákladů modelu ABC a je výstupem modelu. Mezi nákladové objekty lze obecně zařadit zákazníka, produkt, dodavatele, služby, zakázky, distribuční cesty, ale i segmenty zákazníků, skupiny dodavatelů, série zakázek, výrobní řada produktů apod. Jako nákladový objekt lze určit i kombinaci uvedených nákladových objektů. [3, 13]

Nákladový objekt je příčina spotřeby činností. Po výběru nákladových objektů jim jsou přiřazeny přímé i nepřímé náklady. Správně nastavený ABC model musí pracovat s více nákladovými objekty. Kritériem rozhodnutí co zvolit jako nákladový objekt je fakt, zda to přinese efekt. Jednotlivé typy nákladových objektů by měly spotřebovat co největší podíl firemních nákladů a jednotlivé nákladové objekty by měly spotřebovat významnou část firemních činností, aby rostla míra efektivity.

## **2.5 Výstupy činností a jejich zákazníci**

Mezi výstupy patří vše, co bylo vyrobeno, transformováno nebo zkompletováno danou činností. Výstupy jsou určeny pro své zákazníky. Výstupy aktivit lze kvantifikovat a měřit. Výsledek nákladu na jednici výstupu je možné vypočítat podílem nákladů činnosti s počtem výstupů. Podnik usiluje o to, aby výstupy aktivit co nejvíce vyhovovaly požadavkům zákazníka.

Důležité je vidět činnosti z hlediska zákazníků, protože zákazník přijímá výstupy a je žádoucí uspokojit jeho potřeby. V případě, že aktivita nemá svého zákazníka, ať už interního

nebo externího, jedná se o aktivitu, která nepřidává žádným způsobem hodnotu a je na místě tyto aktivity redukovat, popřípadě úplně zrušit. Činnosti, které mají více zákazníků, se koncentrují na prvotního uživatele. [13]

Interní zákazník působí uvnitř firmy a přijímá výstupy činností a posouvá je dál směrem k externímu zákazníkovi. Interní zákazníci jsou především zaměstnanci podniku a přijímají vize majitele. Spokojenost externích zákazníků úzce souvisí s kvalitou výkonu interních zákazníků. Externí zákazník je osoba, která působí vně firmy a je nákupčí výsledného produktu nebo služby.

## **2.6 Příčiny spotřeby činností a zdrojů**

Následující podkapitola je zaměřená na příčiny spotřeby činností a zdrojů, které jsou důležitou součástí pro analýzu ABC.

### **2.6.1 Příčiny spotřeby činností**

*„Příčiny spotřeby činností jsou spojením činností s nákladovými objekty. Udávají, kolik se spotřebuje aktivit na nákladový objekt, jsou příčinou, jejímž důsledkem je náklad na určitý nákladový objekt.“* [13]

Spotřeba činností souvisí s objemem přímých nákladů i s činností podpory nákladového objektu. Příčiny způsobující změnu nákladů činnosti se dělí na:

- Transakční veličiny.
- Časové veličiny.
- Silové veličiny.

Transakční veličiny udávají počet výkonů určité činnosti, např. počet výrobků nebo objednávek. Transakční veličiny se nejsnadněji evidují, ale bývají nepřesné, protože počítají s tím, že každý výkon činnosti spotřebuje stejné množství vstupů. Časové veličiny udávají, kolik času spotřeboval výkon dané činnosti, např. počet hodin seřízení stroje. Silové veličiny přiřazují použité zdroje přímo výkonu pokaždé, když je aktivita použita.

### **2.6.2 Příčiny spotřeby zdrojů**

*„Příčiny spotřeby zdrojů jsou spojením zdrojů s aktivitami, udávají, kolik se spotřebuje zdrojů na aktivitu, jsou příčinou, jejímž důsledkem je náklad na určitou aktivitu.“* [13]

Ne všechno, co obsahují celkové náklady, je skutečná ekonomická spotřeba zdroje. Příčinou spotřeby zdrojů jsou navržené činnosti. Příkladem příčiny spotřeby zdrojů je počet kusů, počet lidí, procentní sdílení zdroje, počet metrů čtverečních apod.

Zdroje jsou prvky, které jsou používány pro vykonávání aktivit. Zdroje jsou svým spotřebováním nutné pro vytvoření hodnoty pro zákazníka. Spotřebou zdrojů vznikají podniku náklady. Zdroje představují vstupy do modelu ABC. Pro každou aktivitu podniku jsou potřeba různé zdroje, například budovy, stroje, pracovní síla, počítače, materiál, energie apod.

## 2.7 Napřimování procesů a činností

Napřimování procesů a činností se zabývá Activity Based Management (ABM). Navazuje na ABC, které pouze podává podrobné informace o nákladech. Je to nástroj pro manažery, který jim pomáhá v rozhodování. Informace získané z ABC je možné využít ke zvýšení hodnoty předávané zákazníkům a zvýšení ziskovosti. „*ABM využívá ABC informace pro dosažení cílů organizace například s méně zdroji lepším manažerským rozhodováním.*“ [13]

Významná je schopnost měření výkonu aktivit, využití aktivit a nevyužití nákladů aktivit podle vzorce (1):

$$NNA = CNA * (1 - MVA \text{ skut.} / MVA \text{ max}) \quad (1)$$

NNA – nevyužité náklady aktivity

CNA – celkové náklady aktivity

MVA skut. – skutečný výkon aktivity

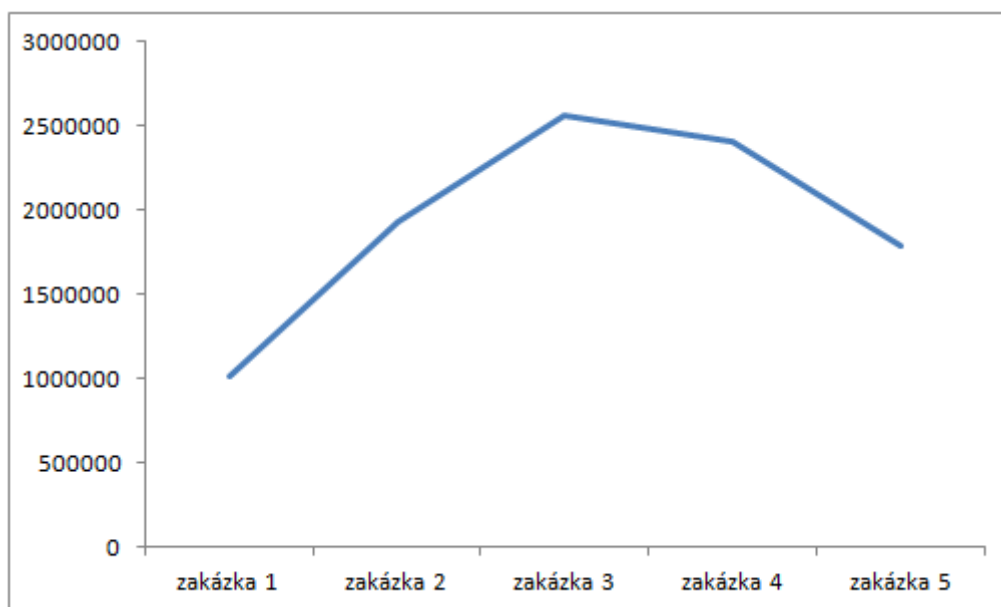
MVA max. – maximální výkon aktivity

## 2.8 Ziskovost zakázek

Porovnávání ziskovosti zakázek a produktů jsou první kroky po dokončení ABC analýzy. Výše nákladů zůstává stejná v tradičním modelu režijních přírůžek i v ABC modelu, ale díky podrobným informacím z ABC analýzy se ukáže, které zakázky jsou nadhodnoceny a které podhodnoceny. S touto informací již mohou pracovat manažeři a optimalizovat zakázky pro docílení co největšího zisku. „*ABC ukáže konkrétní místa s potenciálem zlepšit se. Identifikací těchto míst má organizace šanci vymyslet, co a kde je potřeba udělat.*“ Paretův zákon říká, že 20 % zakázek tvoří 80 % výnosů. Zbylé zakázky, které tvoří 80 % ze všech,

jsou buď lehce ziskové, nulové nebo dokonce ztrátové. ABM se snaží o to najít ty nejziskovější a podporovat je a ty ztrátové eliminovat nebo překalkulovat. [13]

Pro lepší názornost a orientaci se využívá kumulativní zisk, který je zobrazen na Obrázku 2. Zakázky se seřadí podle ziskovosti od té nejziskovější po tu nejztrátovější. Postupným sčítáním zakázek se dojde k maximálnímu zisku a dále se zisk snižuje až na konečnou úroveň. Tento jev je graficky znázorněn a nazývá se velrybí křivka. Řešením ovšem není automaticky eliminovat všechny ztrátové zakázky. Mohlo by to mít za důsledek ztrátu jiných zakázek, které jsou ziskové. Vyřazením zakázky se eliminují všechny výnosy související s danou zakázkou, ale většinou ne všechny náklady. Vyřazení zakázky je až posledním krokem.



**Obrázek 2:** Kumulativní zisk zakázek seřazených podle výše zisku

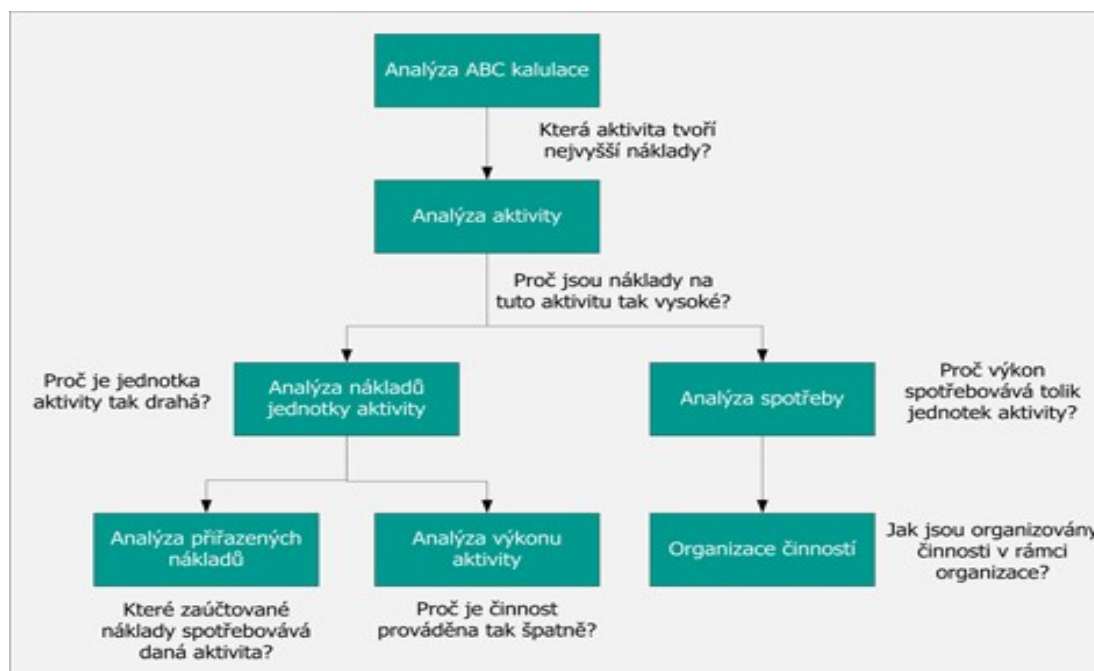
*Zdroj: zpracováno dle [13]*

U nevýhodných zakázek je důležité se zaměřit na zlepšení procesů a činností a snížení nákladů na činnost. *„Dalším krokem může být pokus o zvýšení ceny, zvláště u specializovaných nestandardních produktů a zakázek prodávaných v menších objemech.“* Tento typ zakázek bývá tradičním modelem režijních přírůžek silně podhodnocen a tím pádem může být špatně kalkulovaná cena. Zákazníkovi může být vysvětlena problematika nákladů u nestandardních zakázek malého objemu a navrhnuť snížení ceny společně se snížením vyžadovaných specialit. Dalším krokem může být inovace samotného produktu. [13]

ABC model poskytuje detailní analýzu procesů a jejich aktivit a zprůhledňuje tok nákladů. „Toto zprůhlednění toku nákladů a jejich příčin je prvním předpokladem ke snížení používaných zdrojů, a tedy ke snížení nákladů.“ Snížení nákladu na činnosti lze provést zjednodušením dané činnosti a zlepšením jejich parametrů. Mezi parametry se řadí zlepšení kvality, zkrácení průběžných dob, zvýšení tvorby přidané hodnoty, zvýšení využití zdrojů apod. To vše zvyšuje efektivnost procesu a činností a snižuje náklady. [13]

## 2.9 Zpětná analýza

Analýza se soustředí na analýzu nákladů aktivit. Po vytvoření ABC modelu, který detailně zkoumá aktivity, je možné identifikovat aktivity, které spotřebovávají vysoký podíl nákladů ve srovnání s přidanou hodnotou, kterou výkony poskytují. Analýza posuzuje, jestli je výkon náročný na velké množství jednotek aktivity nebo jsou vysoké náklady na jednotku aktivity. Jestliže jsou vysoké náklady na jednotku aktivity, znamená to, že buď jsou vysoké samotné náklady činnosti, nebo se jedná o nevyužitou kapacitu aktivity. Analýza vyvolává kladení otázek. „Zpětná analýza dokáže nasměrovat pozornost manažerů na problémové oblasti, čímž může být dobrým základem pro konkrétní manažerská rozhodnutí, mající konkrétní dopad na náklady a výnosy organizace.“ Zpětná analýza je znázorněna na Obrázku 3. [9]



Obrázek 3: Zpětná analýza

Zdroj: [9]

## **2.10 Investice do ABC/M**

*„Rozhodující otázkou, zda zkusit či nezkusit ABC/M, je jistě návratnost zdrojů investovaných do této změny.“* Vyčíslení je velmi složité, protože se jedná o intelektuální investici do změny myšlení manažerů. S investicí přichází i výstižné informace o ziskovosti produktů, zákazníků apod. a celkově detailní pohled na tok nákladů ve firmě. Hlavním přínosem investice je vzdělávací efekt, informace o tom, kam mizí finanční prostředky a kde se dají ušetřit. Zahraniční podniky, které investovaly do modelu ABC/M, mají většinou kladné ohlasy. Hlavní riziko investice spočívá v tom, jestli jsou manažeři schopni a ochotni porozumět problematice ABC/M. Podmínkou, aby byla investice účelná, je umět využít její potenciál ke správnému rozhodování. [13]

**Analýza vybraného procesu bude ve vybraném podniku posuzována podle následujících kritérií:**

- **Členění a sledování procesů a činností podniku.**
- **Zjišťování režijních nákladů na jednotku činnosti.**
- **Reakce podniku na zjištěné výsledky – narovnávání procesu.**



### 3 SEZNÁMENÍ S PODNIKEM

Vybranou společností je podnik Colonia press, a.s., která působí na trhu od roku 2000 v oblasti tiskařství a polygrafie. Logo podniku je zobrazeno na Obrázku 4.



**Obrázek 4:** Logo společnosti Colonia press, a.s.

#### 3.1 Základní informace

Obchodní firma: Colonia press, a.s.

Datum zápisu: 29. června 2000

Sídlo: Kolín IV, Havlíčkova 844, PSČ 28000

Identifikační číslo: 261 86 292

Daňové identifikační číslo: CZ26186292

Právní forma: Akciová společnost

Akcie: 380 ks kmenové akcie na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 50 000,-Kč

Základní kapitál: 19 000 000,- Kč, splaceno: 100 %

Statutární orgán: Představenstvo

Způsob jednání: Jménem společnosti jedná představenstvo. Za představenstvo jménem společnosti jsou oprávněni jednat všichni členové představenstva, a to každý samostatně. Jednání a podepisování za společnost se děje tak, že k obchodní firmě společnosti připojí svůj podpis kterýkoliv člen představenstva. [1, 14]

### **3.1.1 Profil společnosti**

Columbia press, a.s. je mladou a dynamickou společností, která je z pohledu klienta již tradičním polygrafickým podnikem.

Nabízí širokou škálu produktů, jako jsou samolepící etikety, visačky, vstupenky a obalový materiál napříč průmyslovými sektory. Pro zabezpečení své činnosti využívá následující technologie - UV flexo, sítotisk a především i digitální tisk.

Díky rozsáhlé a stabilní struktuře odběratelů, co do velikosti i odvětví, je společnost schopna předcházet případným výkyvům trhu, které jsou způsobeny fluktuací trhu. Společnost působí převážně na území České republiky. V roce 2013 nabývá na významu export do zemí EU, a to ve výši 12 %. [14]

Vize společnosti je být respektovaným hráčem a dodavatelem samolepících etiket s akcentem na kvalitu a zákaznický servis.

Mise Columbia press je generovat přidanou hodnotu zákazníkovi ve špičkové kvalitě produktu.

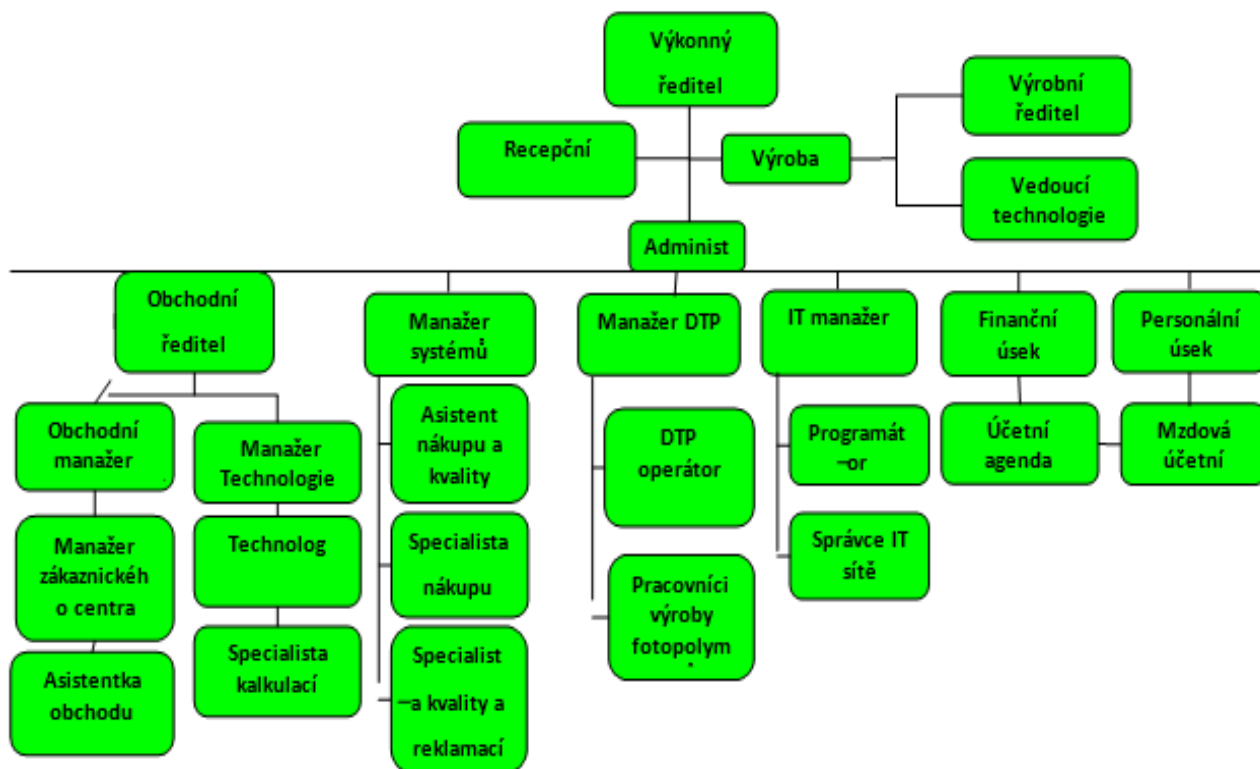
- Orientace na zákazníka a jeho specifické požadavky.
- Kvalita a operativní flexibilita podpořena informačním managementem.
- Pružná, agilní a inovativní organizace.
- Vzdělaní lidé a profesionální reprezentace firmy.
- Ochrana životního prostředí a kultura pracovního prostředí.

Podnik klade velký důraz na kvalitu, ve které vidí budoucnost. Na rok 2013 měla společnost ambiciózní plán, který zahrnoval růst tržeb o 15 %. Plán se podařilo naplnit z 98 %. Důležitým krokem vpřed bylo implementování CRM. V aktuálním roce 2015 plánuje podnik být leaderem na trhu tzv. narrow web UV Flexo tisku v České republice. K docílení takto stanoveného plánu musí podnik přidat na výkonu. Hlavními atributy, ve kterých chce společnost přidat v roce 2015, jsou změny a vylepšení procesů, aktualizování funkcí informačních systémů, vzdělávání spolupracovníků a řada dalších činností. [15]

### **3.2 Organizační struktura**

Podnik aktualizoval svou organizační strukturu počátkem roku 2015. Struktura je rozdělená na dvě části. V první části je graficky zpracovaná administrativní složka společnosti. Druhá část je zaměřená na výrobní složku společnosti. Na vrcholu organizační

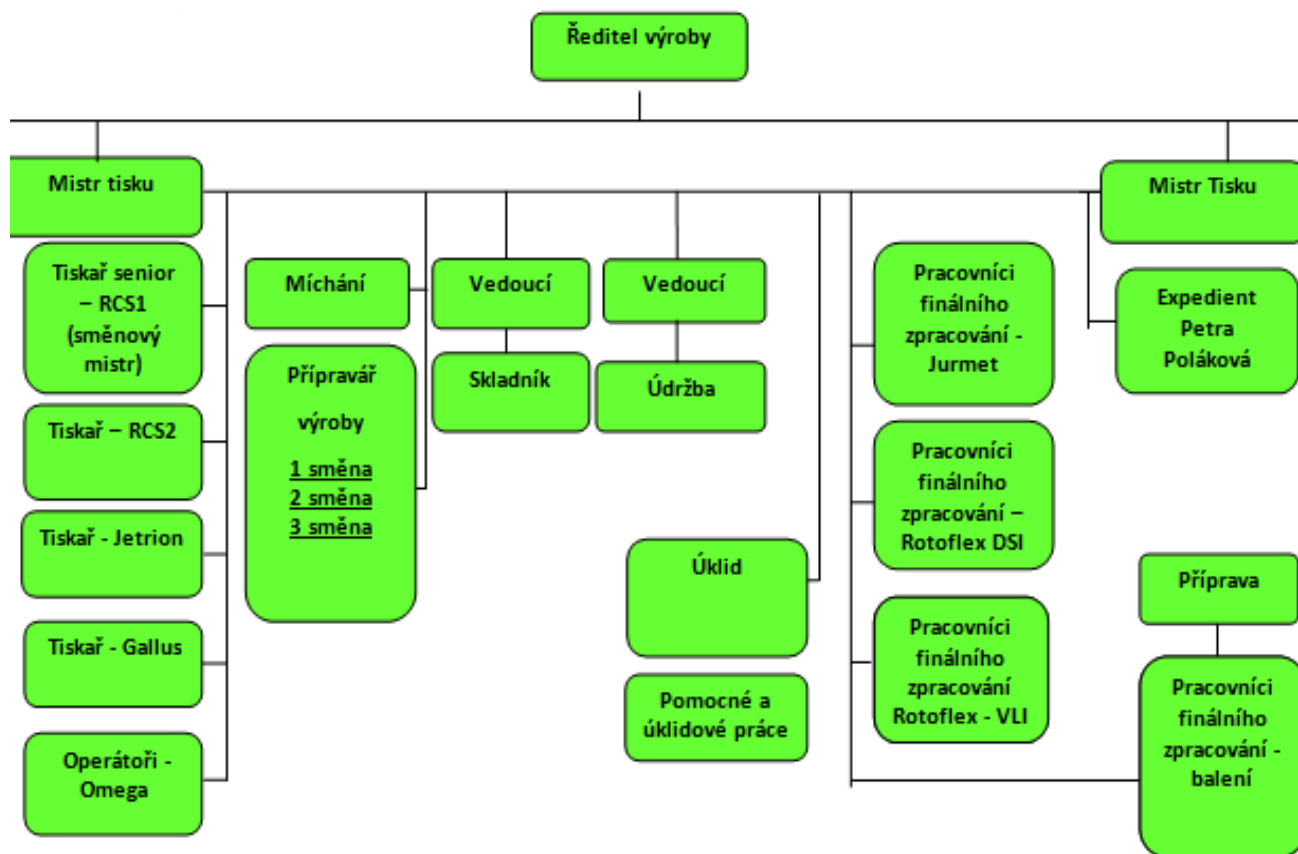
struktury je výkonný ředitel, pod kterým je administrativní část a výrobní část. Vedoucí výrobní části je ředitel výroby. Obě organizační struktury jsou znázorněny na Obrázcích 5 a 6.



Obrázek 5: Administrativní organizační struktura

Zdroj: [15]

Jak je možné vidět, organizační struktura je velmi členitá a detailně zpracovaná. Podnik má necelých 90 zaměstnanců a každá buňka struktury tedy obsahuje jen pár pracovníků nebo dokonce jen jednoho. V administrativní struktuře pracují zaměstnanci v jednosměnném provozu, zatímco ve výrobní struktuře má většina pracovníků vícesměnný provoz. Ve výrobní struktuře je mobilita zaměstnanců spíše horizontálního charakteru a v administrativní struktuře je možná mobilita jak horizontální, tak vertikální.



Obrázek 6: Výrobní organizační struktura

Zdroj: [15]

### 3.3 Vývoj počtu zaměstnanců

Podnik považuje své zaměstnance jako jednu ze svých nejdůležitějších součástí. Pracovníci jsou pečlivě vybíráni podle interních kritérií, jako jsou např. dosažená praxe v oboru, vzdělání, úroveň komunikace apod. Společnost se může pochlubit velmi nízkou fluktuací, což pomáhá zlepšovat hladký a efektivní chod podniku. Pro společnost jsou důležití klíčoví zaměstnanci s dlouholetými zkušenostmi.

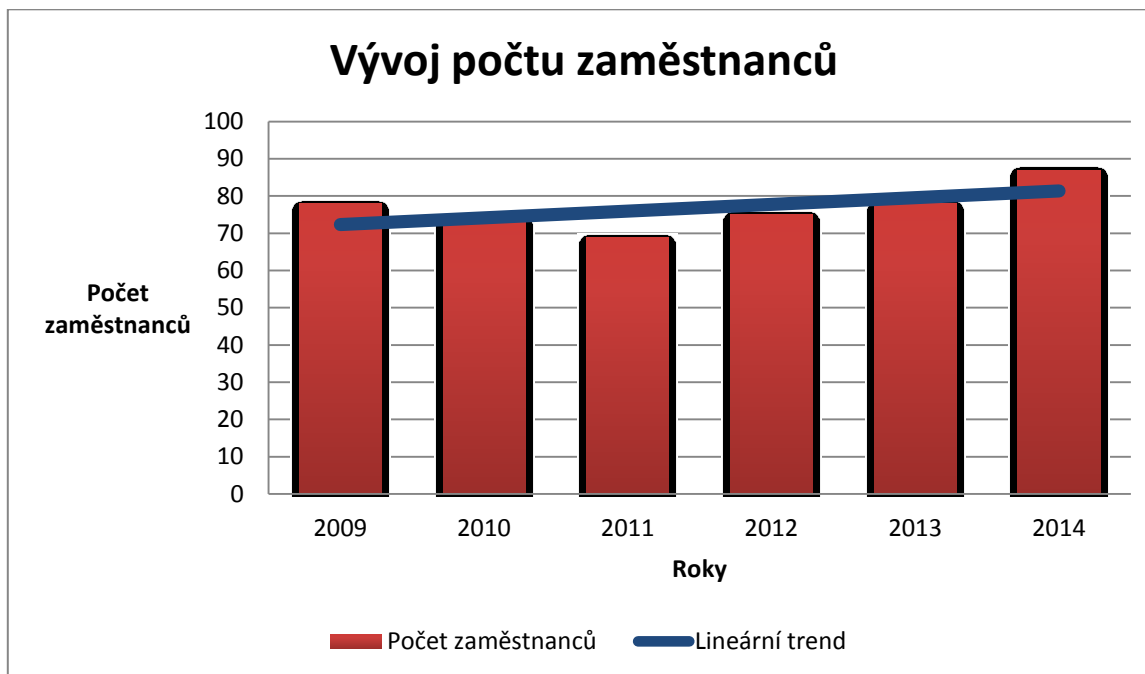
Tabulka 1: Počty zaměstnanců v jednotlivých letech

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Zaměstnanci	78	74	69	75	78	87

Zdroj: [15]

V Tabulce 1 je znázorněn vývoj počtu zaměstnanců a je patrné, že počet je stálějšího charakteru bez větších výkyvů. Od roku 2011 dochází každoročně k mírnému nárůstu pracovních sil a celkový přírůstek mezi roky 2011 a 2014 je 26 %

Na Obrázku 7 je znázorněný lineární trend, který je téměř vodorovný jen s nepatrným nárůstem. Mírný pokles do roku 2011 a následný růst byl ovlivněn hospodářskou krizí.



**Obrázek 7:** Vývoj počtu zaměstnanců

*Zdroj: zpracováno dle [15]*

### 3.4 Vývoj hospodářského výsledku

Polygrafie je v posledních letech díky poměrně velké konkurenci nestabilním odvětvím a každý rok může být vývoj ekonomické situace odlišný. Ekonomické výsledky se odvíjí od podílu na trhu, který podnik zabírá.

Hospodářské výsledky podniku Colonia press jsou znázorněny v Tabulce 2. V řádku výnosů lze vidět, že trend je lehce rostoucí. Každoročně výnosy podniku rostly, s výjimkou roku 2011, kde byl nepatrný pokles. Přírůstek výnosů mezi roky 2009 a 2013 činí 44 %.

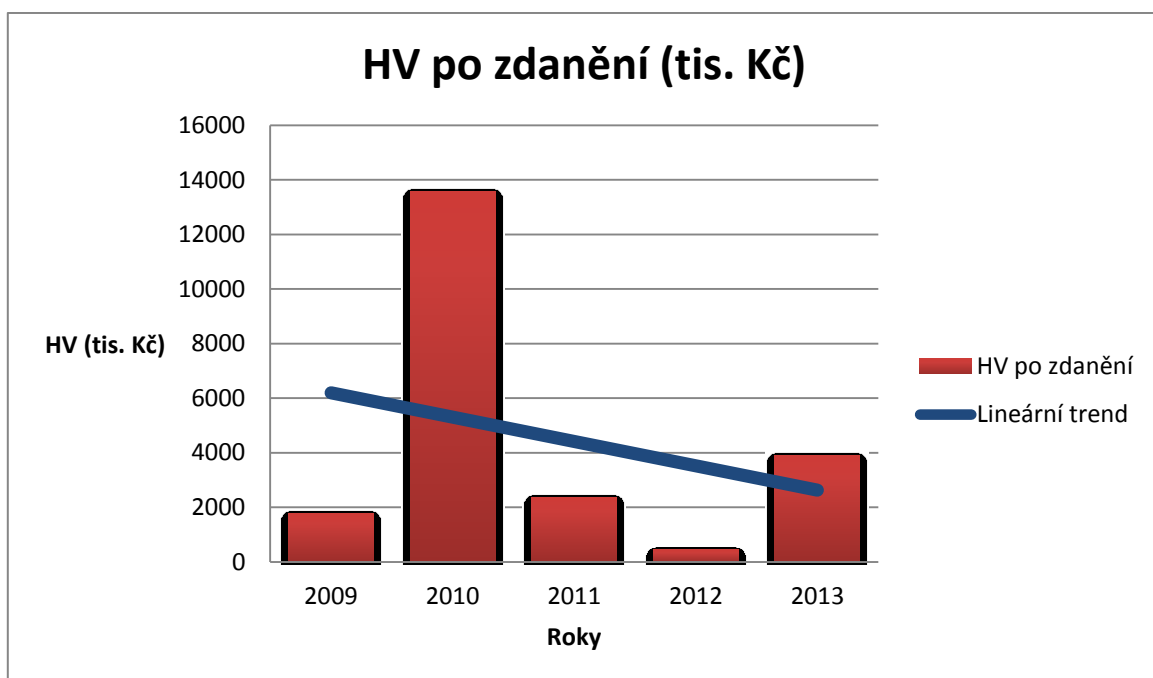
Naopak v řádku hospodářského výsledku po zdanění jsou patrné velké rozdíly v jednotlivých letech. Největší rozdíl byl mezi roky 2010 a 2012, kde hospodářský výsledek v roce 2012 byl 30 krát nižší než v roce 2010. Vysoký nárůst v roce 2010 a následný pokles o rok později byl způsoben více faktory. Podle interních informací podniku bylo koncem roku 2009 změněno vedení, což mělo nejvýznamnější podíl na výkyvech hospodářského výsledku od roku 2010. Mezi roky 2009 a 2010 vzrostly výnosy, ale naopak klesly osobní náklady. V důsledku krize také společnost více šetřila a nepouštěla se do žádných nových projektů.

**Tabulka 2:** Hospodářské výsledky v jednotlivých letech (v tis. Kč)

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Výnosy</b>	186 571	209 662	199 570	234 049	269 124
<b>Přidaná hodnota</b>	44 668	53 350	46 659	49 555	42 812
<b>Provozní HV</b>	3 519	13 939	3 999	3 110	3 317
<b>HV po zdanění</b>	1 781	13 584	2 345	436	3 907

*Zdroj: [15]*

Na Obrázku 8 je graficky znázorněn hospodářský výsledek od roku 2009 do roku 2013. Lineární trend je klesající, který významně ovlivňuje rok 2010, kdy podnik šetřil a neinvestoval.



**Obrázek 8:** Vývoj hospodářského výsledku (v tis. Kč)

*Zdroj: zpracováno dle [15]*

Po dohodě s managementem společnosti se autor rozhodl analyzovat **Personální proces**.

## 4 PERSONÁLNÍ PROCES

Personálním procesem a jeho činnostmi se v podniku zabývá personalistka, vedoucí kvality a systému, mistři ve výrobě a vedoucí jednotlivých oddělení. Jejich podíl na vykonávaných činnostech je detailněji zpracován v Tabulce 4. **Personální proces v podniku není zpracován do procesní mapy ani do modelu.**

### 4.1 Rozdělení procesu na činnosti

Podnik rozděluje personální proces na tyto činnosti:

- Přijímání zaměstnanců.
- Vzdělávání zaměstnanců.
- Hodnocení zaměstnanců.
- Odměňování zaměstnanců.
- Reporting.
- Propouštění zaměstnanců.

Činnosti mají svou odpovědnou osobu, která udává co, jak, kdy a kdo má v podniku dělat v rámci dané činnosti. Některé činnosti na sebe navazují a vzájemně se podporují.

### 4.2 Zdroje informací o procesu

Zdroje, které podávají informace o personálním procesu a jeho činnostech, jsou uvedeny v následujícím seznamu:

- Dotazování zaměstnanců.
- Přímé měření.
- Kvalifikovaný odhad.
- Denní normy.
- Interní předpisy.

Data z IT systému jako důležitý zdroj informací pro hodnocení zaměstnanců bude možné využít v roce 2015, kdy se chystá implementace celofiremního systému hodnocení.

### 4.3 Výstupy činností

Podnik své výstupy sleduje a dále je zpracovává v pravidelných reportech. Výstupy jednotlivých činností jsou uvedeny v Tabulce 3. Poměr výstupů je uveden na Obrázku 9.

Výstupy činností jsou určeny pro interního zákazníka, konkrétně pro vedení podniku, personalistku a zaměstnance.

**Tabulka 3:** Počet výstupů činností za rok 2014

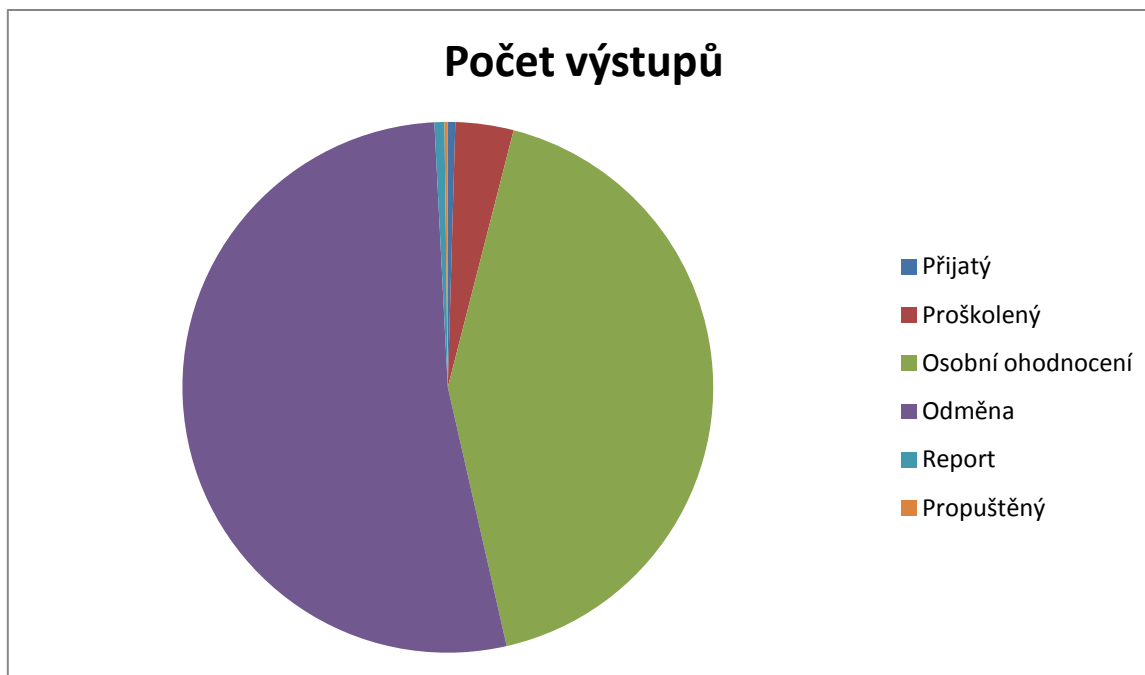
<b>Činnosti</b>	<b>Výstup</b>	<b>Počet výstupů</b>
<b>Přijímání</b>	Přijatý	9
<b>Vzdělávání</b>	Proškolený	70
<b>Hodnocení</b>	Osobní ohodnocení	840
<b>Odměňování</b>	Odměna	1044
<b>Reporting</b>	Report	12
<b>Propouštění</b>	Propuštěný	4

*Zdroj: zpracováno z interních zdrojů*

Počty výstupů v Tabulce 3 jsou zpracované z interních zdrojů a odhadů personalistky podniku. Počet přijatých a propuštěných je uveden za rok 2014. Počet proškolených je dle odhadu 80 % ze všech zaměstnanců za rok. Osobní ohodnocení je prováděno dle odhadu u 80 % zaměstnanců a průměrná doba ohodnocení je jeden měsíc. Položka odměna obsahuje počet všech zaměstnanců vynásobených počtem 12 měsíců. Report je v podniku vytvářen jednou za měsíc.

Z Obrázku 9 je patrné, že největší podíl výstupů má osobní ohodnocení a odměna. Tento jev je způsoben hlavně tím, že tyto dva výstupy jsou prováděny u zaměstnanců v průměru jednou za měsíc.





**Obrázek 9:** Počet výstupů činností za rok 2014

*Zdroj: zpracováno z interních zdrojů*

#### **4.4 Nákladový objekt**

Nákladovými objekty jsou personální činnosti uvedené v bodě 4.1. Náklady související s personálními činnostmi jsou alokovatelné náklady (tj. režijní náklady v tradičním označení).

Z důvodů neexistence podrobnějšího sledování nákladů v podniku byl z příčinných faktorů, které způsobují změnu výše nákladů činnosti, zvolen fond pracovní doby (dále jen FPD), který byl spotřebován na vykonání činnosti.

#### **4.5 Přidávání hodnoty**

Personální proces a jednotlivé personální činnosti, ze kterých se skládá, autor považuje za činnosti sice nepřidávající hodnotu, ale podporující přidávání hodnot, tedy za podpůrné aktivity.

## 5 ANALÝZA PERSONÁLNÍHO PROCESU

Personální proces bude zkoumán a analyzován zjednodušenou metodou activity based costing.

### 5.1 Určení fondu pracovní doby

Autor vycházel z toho, že rok 2014 obsahoval 252 pracovních dnů. Prvním krokem pro určení FPD je rozvržení týdenní pracovní doby a zjištění celkového času stráveného nad personálními činnostmi. Údaje o pracovní době a počtu zaměstnanců podílejících se na personálních činnostech jsou uvedeny v následujícím seznamu:

• Personalistka	21hod./týdně	4,2hod./denně	1 osoba
• Vedoucí kvality a systému	40hod./týdně	8hod./denně	1 osoba
• Mistři	40hod./týdně	8hod./denně	4 osoby
• Vedoucí oddělení	40hod./týdně	8hod./denně	8 osob

Veškerý čas věnuje personálním činnostem pouze personalistka. Dle interních informací věnuje vedoucí kvality a systému 12 % svého času činnosti vzdělávání, což je v průměru 0,96 hodin denně. Mistři stráví nad činnostmi hodnocení 10 % své pracovní doby. V přepočtu na jeden den to činí 3,2 hodin v součtu všech čtyř mistrů. Vedoucí oddělení věnují 10 % svého času hodnocením a 5 % času odměňováním. V součtu všech vedoucích je to 6,4 hodin a 3,2 hodin denně.

Personalistka rozvrhla svůj čas mezi činnosti tímto způsobem:

• Přijímání zaměstnanců	20 %	0,84hod/denně
• Vzdělávání zaměstnanců	30 %	1,26hod/denně
• Hodnocení zaměstnanců	30 %	1,26hod/denně
• Odměňování zaměstnanců	5 %	0,21hod/denně
• Reporting	10 %	0,42hod/denně
• Propouštění zaměstnanců	5 %	0,21hod/denně

Shrnutí celkových součtů jednotlivých činností je znázorněné v Tabulce 4.

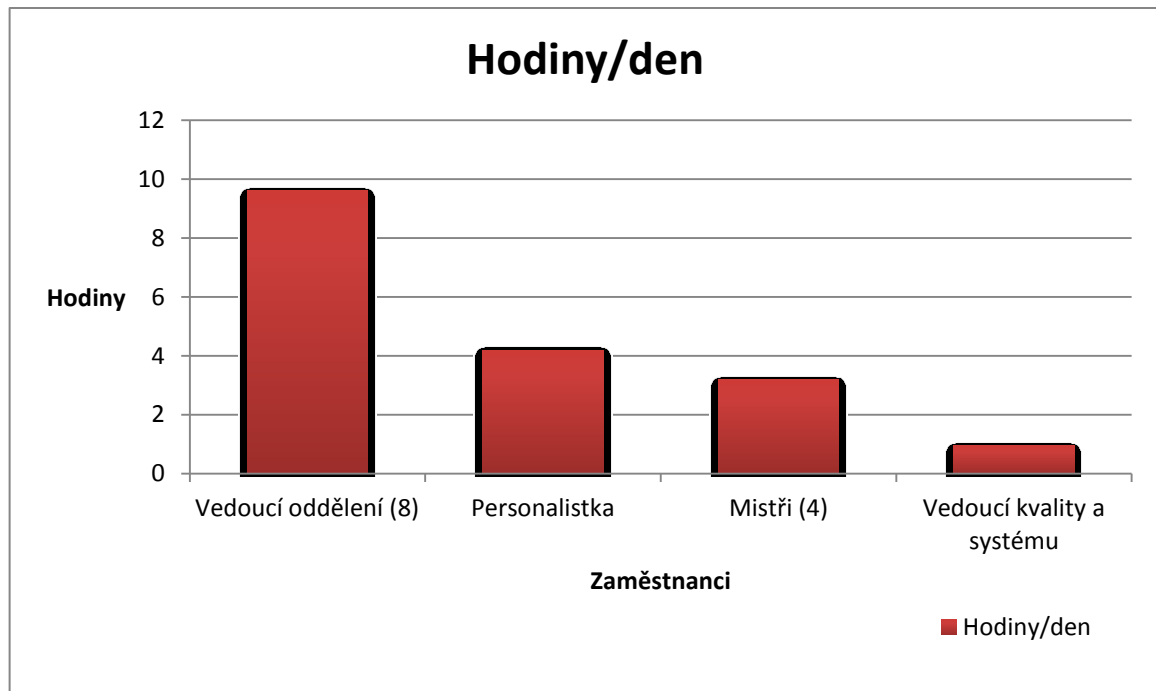
**Tabulka 4:** Průměrný denní čas strávený nad personálními činnostmi v hodinách

<b>Činnosti</b>	<b>Personalistka</b>	<b>Vedoucí kvality a systému</b>	<b>Mistři (4)</b>	<b>Vedoucí oddělení (8)</b>	<b>Celkem</b>
<b>Přijímání</b>	0,84				0,84
<b>Vzdělávání</b>	1,26	0,96			2,22
<b>Hodnocení</b>	1,26		3,2	6,4	10,86
<b>Odměňování</b>	0,21			3,2	3,41
<b>Reporting</b>	0,42				0,42
<b>Propouštění</b>	0,21				0,21
<b>Celkem</b>	4,2	0,96	3,2	9,6	<b>17,96</b>

*Zdroj: zpracováno z interních zdrojů*

V tabulce jsou znázorněny celkové časy činností a zaměstnanců. Personálním činnostem se věnuje 14 osob a denně činnosti spotřebují v průměru 17,96 hodin. Jednoznačně nejvíce času stráví v podniku zaměstnanci nad hodnocením, a to 10,86 hodin denně.

Na Obrázku 10 je graficky znázorněn denní počet hodin, který spotřebují zaměstnanci. Nejvíce času překvapivě věnují personalistice vedoucí oddělení. Vedoucích oddělení je ovšem osm a v přepočtu na jednoho zaměstnance má největší časový podíl na činnostech personalistka.



**Obrázek 10:** Průměrný denní čas strávený nad personálními činnostmi

*Zdroj: zpracováno z interních zdrojů*

Posledním krokem je výpočet fondu pracovní doby každé činnosti. FPD je vypočítán jako podíl času činnosti k celkovému času personálního procesu a je uveden v procentech.

V následující Tabulce 5 je znázorněno, kolik hodin ročně spotřebuje každá činnost s tím, že za rok je považováno 252 pracovních dnů. Ve sloupci %FPD je uvedeno, kolik procent spotřebuje každá činnost z celkové sumy.

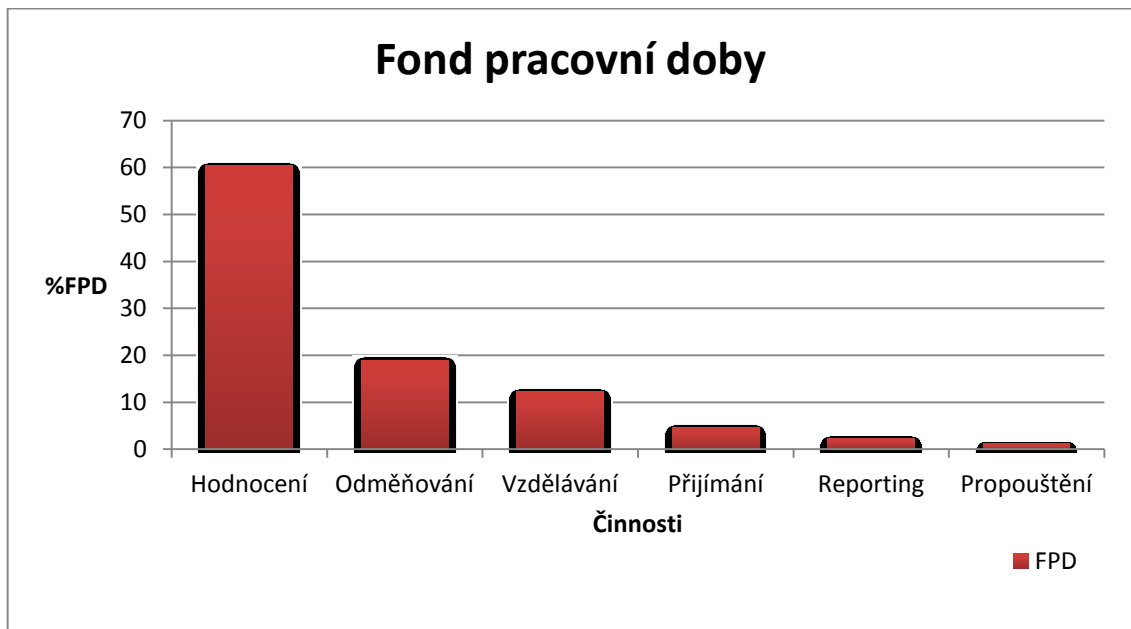
Na obrázku 11 je grafické zobrazení fondu pracovní doby. Je patrné, že téměř dvě třetiny času je věnováno činnosti hodnocení. Naopak nejméně času podnik věnuje v oblasti personalistiky činnosti propouštění. Jedná se o pouhých 1,2 %.

Procentuální rozdělení fondu pracovní doby poslouží v analýze k alokaci nákladů jednotlivým činnostem, kdy celkové náklady budou rozděleny činnostem v poměru, který určil fond pracovní doby.

**Tabulka 5:** Fond pracovní doby

<b>Činnosti</b>	<b>Hod./den</b>	<b>Hod./rok</b>	<b>%FPD</b>
<b>Přijímání</b>	0,84	211,68	4,7
<b>Vzdělávání</b>	2,22	559,44	12,4
<b>Hodnocení</b>	10,86	2 736,72	60,4
<b>Odměňování</b>	3,41	859,32	19
<b>Reporting</b>	0,42	105,84	2,3
<b>Propouštění</b>	0,21	52,92	1,2
<b>Celkem</b>	17,96	4 525,92	100

*Zdroj: zpracováno z interních zdrojů*



**Obrázek 11:** Fond pracovní doby

*Zdroj: zpracováno z interních zdrojů*

## 5.2 Určení nákladů

Management podniku si nepřál, aby byla v práci zveřejněna konkrétní čísla osobních nákladů. Z tohoto důvodu bude v práci obsažen jen způsob výpočtu celkových nákladů.

Celkové náklady jsou rozděleny na osobní náklady a ostatní režijní náklady. Osobní náklady jsou vypočítány podobně jako fond pracovní doby. Do nákladů nelze přidat celou část osobních nákladů každého zainteresovaného zaměstnance, ale pouze takovou část, kterou věnuje personálním činnostem.

Výpočet osobních nákladů je znázorněn zde:

- Personalistka 100 % osobních nákladů
- Vedoucí kvality a systému 12 % osobních nákladů
- Mistři 10 % osobních nákladů
- Vedoucí oddělení 15 % osobních nákladů

**Tabulka 6:** Rozdělení nákladů mezi činnosti (v Kč)

<b>Činnosti</b>	<b>%FPD</b>	<b>Náklady</b>
<b>Přijímání</b>	4,7	53 399
<b>Vzdělávání</b>	12,4	140 884
<b>Hodnocení</b>	60,4	686 241
<b>Odměňování</b>	19	215 870
<b>Reporting</b>	2,3	26 132
<b>Propouštění</b>	1,2	13 634
<b>Celkem</b>	100	<b>1 136 160</b>

*Zdroj: zpracováno z interních zdrojů*

K celkovým osobním nákladům jsou připočteny ostatní režijní náklady, které příčinně souvisí s personálním procesem. Ostatní režijní náklady byly poskytnuty managementem

podniku z rozpočtů vnitropodnikových útvarů. Celkové náklady na personální proces jsou po součtu 1 136 160 Kč.

V Tabulce 6 jsou celkové náklady rozpuštěny mezi jednotlivé činnosti podle fondu pracovní doby.

### 5.3 ABC analýza

Pro dokončení analýzy je nezbytné provést ještě dva body. Prvním z nich je určit měřítko, dle kterého bude analýza hodnocena. Druhým bodem je určení nákladů na jednotku činnosti.

Vzhledem k formulaci výstupů činností lze měřítko zjednodušeně určit pro všechny stejné. Toto měřítko se autor rozhodl určit jako počet. Počet výstupů je uveden za rok 2014.

Náklady na jednotku činnosti jsou vypočítány jako podíl nákladu činnosti a počtu výstupů činnosti. Vše je shrnuto v Tabulce 7.

**Tabulka 7:** Analýza ABC a její výstupy (v Kč)

Činnosti	Výstup	Měřítko	%FPD	Počet výstupů	Náklady	Náklady na jednotku
<b>Přijímání</b>	Přijatý	Počet	4,7	9	53 399	<b>5 933</b>
<b>Vzdělávání</b>	Proškolený	Počet	12,4	70	140 884	<b>2 013</b>
<b>Hodnocení</b>	Osobní ohodnocení	Počet	60,4	840	686 241	<b>817</b>
<b>Odměňování</b>	Odměna	Počet	19	1044	215 870	<b>207</b>
<b>Reporting</b>	Report	Počet	2,3	12	26 132	<b>2 178</b>
<b>Propouštění</b>	Propuštěný	Počet	1,2	4	13 634	<b>3 408</b>

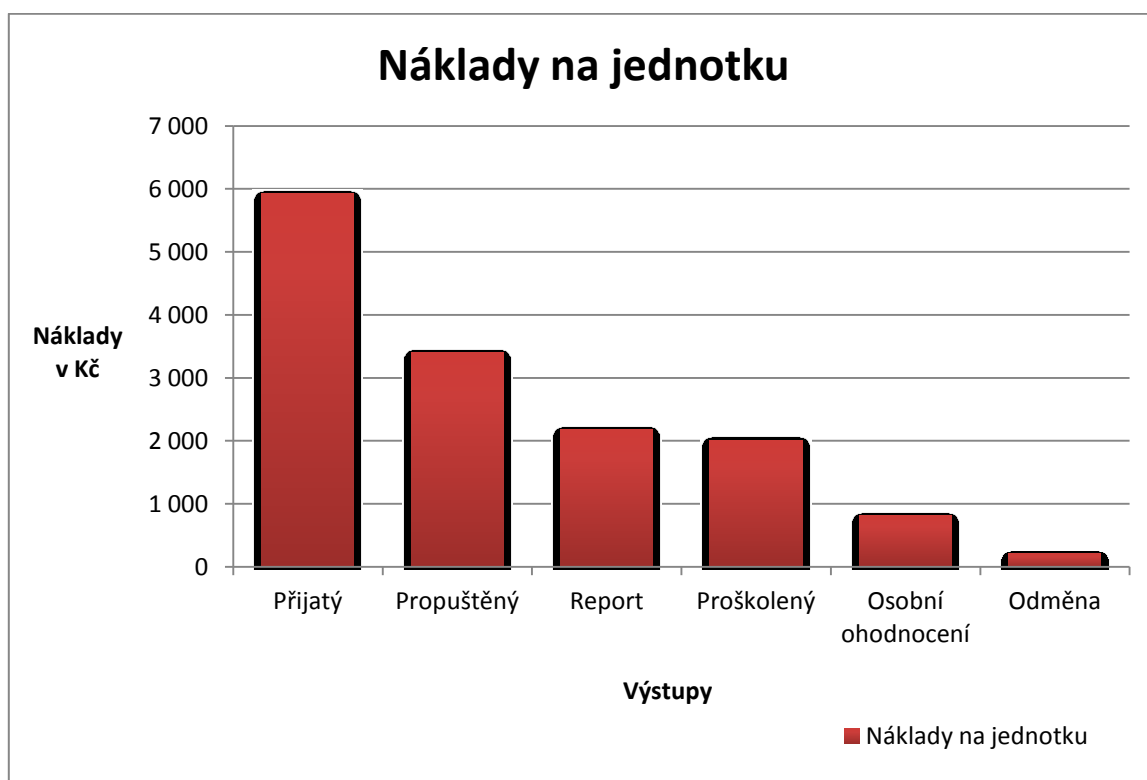
*Zdroj: zpracováno z interních zdrojů*

Tabulka 7 přehledně podává informace o personálním procesu v podniku. Lze pozorovat, na jaké činnosti se proces dělí, co je výstupem jednotlivých činností a kolik výstupů bylo evidováno v roce 2014. Dále je z tabulky patrné, kolik času podnik investuje do každé činnosti a kolik finančních prostředků stojí firmu daná činnost.

Nejdůležitějším výstupem analýzy jsou náklady na jednotku činnosti. Zde se podnik dozvídá, kolik finančních prostředků stojí např. přijmout jednoho zaměstnance nebo kolik stojí jedno osobní ohodnocení zaměstnance.

Na Obrázku 12 je grafické znázornění nákladů na jednotku činnosti. V grafu jsou hodnoty pro větší přehled řazeny od nejdražších po nejlevnější. Z grafu vyplývá, že nejdražší ze všech uvedených činností je přijmutí nového zaměstnance. Naopak nejlevnější výstup je odměna.

Ovšem z hlediska časového je zřejmé, že přijmout jednoho zaměstnance je výrazně časově náročnější, než odměnit jednoho zaměstnance.



Obrázek 12: Náklady na jednotku činnosti

Zdroj: zpracováno z interních zdrojů



## 6 HODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

Tato bakalářská práce byla zaměřena na analýzu personálního procesu podle zjednodušeného modelu activity based costing. Analýza byla provedena v podniku Colonia press, a.s., který je zaměřen na podnikání v oblasti tiskařství a polygrafie.

Hlavním cílem práce byla analýza, zhodnocení aktuálního stavu personálního procesu a navržení možných doporučení.

### 6.1 Hodnocení podle kritéria č. 1

Autor zpracoval členění personálního procesu s následujícím zjištěním:

- Podnik člení personální proces na jednotlivé činnosti. Mezi tyto činnosti patří hodnocení, vzdělávání, přijímání, propouštění, odměňování a reporting. Činnosti jsou rozděleny mezi 14 zaměstnanců. Konkrétně mezi personalistku, vedoucí oddělení, mistry a vedoucího kvality a systému.
- Podnik nedisponuje procesní mapou ani procesním modelem týkajícím se personálního procesu.

**Každou personální činnost mají na starost zaměstnanci, kteří jsou s činností spjati, personální činnosti jsou členěny standardně. Pozitivní je, že největší podíl FPD tvoří hodnocení zaměstnanců, i když hlavně ve vztahu k odměňování. To dává předpoklad propracovanějšího řízení výkonu zaměstnanců, zejména vedoucími oddělení. Negativem je absence pomocných materiálů v podobě procesní mapy a modelu.**

### 6.2 Hodnocení podle kritéria č. 2

Autor dále zpracoval analýzu režijních nákladů a zjistil náklady na jednotku činnosti s následujícími výsledky:

- Nejdražším nákladem na jednotku je činnost přijímání, a to ve výši 5 933 Kč. Naopak nejlevnější činnost je odměňování (náklad na jednici je 207 Kč).
- Dvě nejlevnější činnosti na jednotku (hodnocení a odměňování) mají naopak nejvíce ročních výstupů v počtu 840 a 1044.
- Průměrný náklad na jednotku činnosti činí 2 426 Kč, kterému se nejvíce blíží činnosti vzdělávání a reporting.

Z výsledků hodnotí autor pozitivně náklady na jedno hodnocení (817 Kč) a náklady na odměňování (207 Kč)

Naopak vysoké jsou jednotkové náklady na přijímání zaměstnanců 5 933 Kč, což je pravděpodobně způsobeno hrubým odhadem spotřebovaného času (na 9 přijatých zaměstnanců spotřebováno cca 212 hod. práce, tedy na jednoho 23,5 hod.). Rovněž jednotkový náklad na propuštěného (3 408 Kč) má pravděpodobně stejnou příčinu (na 4 propuštěné spotřebováno cca 53 hod. práce, na jednoho 13,2 hod.)

Za negativní považuje autor nízké náklady na vzdělávací akci, dané nízkým časem věnovaným vzdělávání zaměstnanců (560 hod. na 70 zaměstnanců = 8 hodin ročně). Ve standardních firmách by měl být počet akcí (nebo čas jim věnovaný) cca 2-3 x větší.

Za negativní považuje autor rovněž vysoké náklady na reporting (2 178 Kč). Při průměrné ceně pracovní hodiny 400 Kč by jeho příprava měla trvat cca 5,5 hodiny, což při počtu zaměstnanců a jejich změn a současně při vybavením výpočetní technikou není standardní.

### **6.3 Hodnocení podle kritéria č. 3**

Poslední část hodnocení se týká reakce podniku na zjištěné výsledky. Dotázaní manažeři uvedli, že jsou překvapeni vysokými náklady na přijímání a propouštění zaměstnanců. Podle jejich názoru je výsledek dán nepřesným odhadem spotřeby fondu pracovní doby na tyto činnosti. Naopak byli spokojeni se zjištěnými náklady na jednici hodnocení a odměňování zaměstnanců. **Předpokládají, že v nejbližším období provedou podrobnější analýzu personálního procesu pro možnost jeho zkvalitnění a případně i snížení nákladů.**

### **6.4 Doporučení pro podnik**

Vzhledem k získaným informacím a jejich analýze autor podnikovému managementu doporučuje:

- **Zařadit do podnikových činností také Personální plánování a Řízení pracovního výkonu.**
- **Přesněji rozvrhnout fond pracovní doby na jednotlivé personální činnosti.**
- **Promyslet vzdělávací potřeby jednotlivých skupin zaměstnanců a diferencovaně zaměstnance vzdělávat.**
- **Analyzovat možnost automatizování tvorby reportingu.**

- **Provést podrobnější analýzu personálního procesu s cílem jeho zkvalitnění a snížení nákladů.**

## ZÁVĚR

Bakalářská práce se skládá ze dvou částí, teoretické a praktické. Obě části se dále dělí na kapitoly a podkapitoly

První část práce je zaměřena na teorii, která je spjata s procesy a analýzou nákladů podle modelu activity based costing. V kapitole Proces jsou vysvětleny základní pojmy, které zahrnují proces, činnost, dělení procesů, procesní mapa a modelování, procesní řízení a průběžná doba. Kapitola Activity based costing obsahuje jednotlivé etapy tvorby ABC, strategický a operativní model, přidávání hodnoty, nákladové objekty, výstupy činností a příčiny jejich spotřeby, napřimování procesu a investice do ABC/M

Praktická část práce je zaměřena v první kapitole na základní informace o podniku Colonia press, a.s. a její vývoj za posledních 5 let. Další kapitola v této části se nazývá Personální proces. Zabývá se rozčleněním procesu na jednotlivé činnosti, nákladovými objekty a výstupy činností. Kapitola Analýza personálního procesu se zaměřuje na ABC analýzu, určení nákladů a určení fondu pracovní doby.

**Hodnoceny byly jednotkové náklady činností a členění a struktura personálního procesu. V závěru praktické části práce autor zhodnotil dosažené výsledky a poskytl doporučení pro vedení podniku.**

## POUŽITÁ LITERATURA

- [1] Colonia press Etikety. [online]. © 2015 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://www.etikety.cz/>
- [2] Český lexikon. *Synonymum slovník* [online]. © 2011 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://www.synonyma.postis.org/hodnota.html>
- [3] Nákladový objekt (Cost object). *Management Mania* [online]. © 2011-2013 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/nakladovy-objekt-cost-object>
- [4] PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera*. Praha: Linde, 2005, 302 s. ISBN 80-86131-63-7.
- [5] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2005, 371 s. ISBN 80-247-1046-3.
- [6] PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based Costing / Activity-based Management)*. Praha: Linde, 2007, 911 s. ISBN 9788072016488.
- [7] Plýtvání. *Vzdělávací a poradenská společnost* [online]. © 2008 [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <http://www.kcm.cz/kategorie/plytvani.aspx>
- [8] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [9] Procesní řízení nákladů s využitím metody Activity Based Costing. *Businessinfo* [online]. © 1997-2015 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/procesni-rizeni-nakladu-s-vyuzitim-metody-activity-based-costing-19730.html>
- [10] Provoz firmy. *Podnikátor* [online]. © 2012 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/management/rizeni-podniku/n:16449/Podnikove-procesy>
- [11] ŘEPA, Václav. *Podnikové procesy: procesní řízení a modelování*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 281 s. Management v informační společnosti. ISBN 978-80-247-2252-8.
- [12] Řízení procesů. *Management Mania* [online]. © 2011-2013 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/rizeni-procesu>

- [13] STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2003, 236 s. Manažer. ISBN 80-247-0456-0.
- [14] Výpis z obchodního rejstříku. *Veřejný rejstřík a sbírka listin* [online]. © 2012-2014 [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=530803&typ=PLATNY>
- [15] Výroční zprávy společnosti Colonia press, a.s. (2009 – 2013)

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha A ..... Výkaz zisků a ztrát z roku 2013

Příloha B ..... Výkaz zisků a ztrát z roku 2012

Příloha C ..... Výkaz zisků a ztrát z roku 2011

Příloha D ..... Výkaz zisků a ztrát z roku 2010

## Příloha A

PROFIT LOSS ACCOUNT		2013	2012
I.	Tržby za prodej zboží	21 753	14 365
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	17 822	11 303
+	Obchodní marže	3 931	3 062
II.	Výkony	243 988	226 324
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	247 371	219 684
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 3 383	6 640
3.	Aktivace	0	0
B.	Výkonová spotřeba	205 107	179 831
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	167 017	145 427
B. 2.	Služby	38 090	34 404
+	Přidaná hodnota	42 812	49 555
C.	Osobní náklady	30 470	29 575
C. 1.	Mzdové náklady	21 772	21 266
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	7 634	7 402
C. 4.	Sociální náklady	1 064	907
D.	Daně a poplatky	164	152
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	12 671	14 686
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	5 896	73
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	55	18
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	5 841	55
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	209	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	209	0
2.	Prodaný materiál	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	138	-310
IV.	Ostatní provozní výnosy	1 118	703
H.	Ostatní provozní náklady	2 857	3 118
V.	Převod provozních výnosů	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	3 317	3 110
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a	0	0



	derivátů		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0
X.	Výnosové úroky	410	547
N.	Nákladové úroky	2 753	3 502
XI.	Ostatní finanční výnosy	3 941	1 668
O.	Ostatní finanční náklady	1 695	1 462
XII.	Převod finančních výnosů	0	0
P.	Převod finančních nákladů	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	-97	-2 749
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	685	473
Q. 1.	- splatná	685	473
2.	- odložená	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	2 535	-112
XIII.	Mimořádné výnosy	1 372	548
R.	Mimořádné náklady	0	0
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	0	0
S. 1.	- splatná	0	0
2.	- odložená	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	1 372	548
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	3 907	436
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	4 592	909

## Příloha B

PROFIT LOSS ACCOUNT		2012	2011
I.	Tržby za prodej zboží	14 365	13 286
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	11 303	9 419
+	Obchodní marže	3 062	3 867
II.	Výkony	226 324	189 254
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	219 684	186 284
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6 640	2 970
3.	Aktivace	0	0
B.	Výkonová spotřeba	179 831	146 462
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	145 427	114 038
B. 2.	Služby	34 404	32 424
+	Přidaná hodnota	49 555	46 659
C.	Osobní náklady	29 575	27 316
C. 1.	Mzdové náklady	21 266	19 780
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	7 402	6 628
C. 4.	Sociální náklady	907	908
D.	Daně a poplatky	152	102
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	14 686	14 008
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	73	11 000
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	18	11 000
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	55	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0	11 650
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	11 650
2.	Prodaný materiál	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-310	-61
IV.	Ostatní provozní výnosy	703	2 097
H.	Ostatní provozní náklady	3 118	2 742
V.	Převod provozních výnosů	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	3 110	3 999
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a	0	0

	derivátů		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0
X.	Výnosové úroky	547	571
N.	Nákladové úroky	3 502	3 625
XI.	Ostatní finanční výnosy	1 668	2 630
O.	Ostatní finanční náklady	1 462	1 770
XII.	Převod finančních výnosů	0	0
P.	Převod finančních nákladů	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	-2 749	-2 194
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	473	571
Q. 1.	- splatná	473	571
2.	- odložená	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-112	1 234
XIII.	Mimořádné výnosy	548	1 521
R.	Mimořádné náklady	0	410
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	0	0
S. 1.	- splatná	0	0
2.	- odložená	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	548	1 111
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	436	2 345
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	909	2 916

## Příloha C

PROFIT LOSS ACCOUNT		2011	2010
I.	Tržby za prodej zboží	13 286	9 955
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	9 419	8 010
+	Obchodní marže	3 867	1 945
II.	Výkony	189 254	199 667
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	186 284	199 707
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	2 970	-40
3.	Aktivace	0	0
B.	Výkonová spotřeba	146 462	148 262
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	114 038	117 641
B. 2.	Služby	32 424	30 621
+	Přidaná hodnota	46 659	53 350
C.	Osobní náklady	27 316	26 918
C. 1.	Mzdové náklady	19 780	19 528
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	6 628	6 513
C. 4.	Sociální náklady	908	877
D.	Daně a poplatky	102	204
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	14 008	11 619
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	11 000	294
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	11 000	190
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	0	104
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11 650	247
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	11 650	247
2.	Prodaný materiál	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-61	333
IV.	Ostatní provozní výnosy	2 097	2 218
H.	Ostatní provozní náklady	2 742	2 602
V.	Převod provozních výnosů	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	3 999	13 939
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	1 200
J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	1 200
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a	0	0

	derivátů		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0
X.	Výnosové úroky	571	491
N.	Nákladové úroky	3 625	1 924
XI.	Ostatní finanční výnosy	2 630	3 668
O.	Ostatní finanční náklady	1 770	2 020
XII.	Převod finančních výnosů	0	0
P.	Převod finančních nákladů	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	-2 194	215
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	571	1 299
Q. 1.	- splatná	571	1 299
2.	- odložená	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 234	12 855
XIII.	Mimořádné výnosy	1 521	1 133
R.	Mimořádné náklady	410	403
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	0	0
S. 1.	- splatná	0	0
2.	- odložená	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	1 111	729
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	2 345	13 584
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	2 916	14 883

## Příloha D

PROFIT LOSS ACCOUNT		2010	2009
I.	Tržby za prodej zboží	9 955	8 256
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	8 010	6 027
+	Obchodní marže	1 945	2 229
II.	Výkony	199 667	178 315
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	199 707	178 200
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-40	115
3.	Aktivace	0	0
B.	Výkonová spotřeba	148 262	135 876
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	117 641	105 114
B. 2.	Služby	30 621	30 763
+	Přidaná hodnota	53 350	44 668
C.	Osobní náklady	26 918	31 688
C. 1.	Mzdové náklady	19 528	23 226
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	6 513	7 539
C. 4.	Sociální náklady	877	924
D.	Daně a poplatky	204	250
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	11 619	9 704
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	294	453
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	190	185
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	104	268
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	247	433
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	247	433
2.	Prodaný materiál	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	333	74
IV.	Ostatní provozní výnosy	2 218	3 662
H.	Ostatní provozní náklady	2 602	3 116
V.	Převod provozních výnosů	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	13 939	3 519
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	1 200	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	1 200	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a	0	0

	derivátů		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0
X.	Výnosové úroky	491	468
N.	Nákladové úroky	1 924	2 219
XI.	Ostatní finanční výnosy	3 668	547
O.	Ostatní finanční náklady	2 020	1 034
XII.	Převod finančních výnosů	0	0
P.	Převod finančních nákladů	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	215	-2 239
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	1 299	702
Q. 1.	- splatná	1 299	702
2.	- odložená	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	12 855	579
XIII.	Mimořádné výnosy	1 133	1 203
R.	Mimořádné náklady	403	0
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	0	0
S. 1.	- splatná	0	0
2.	- odložená	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	729	1 203
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	13 584	1 781
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	14 883	2 483