

Projekt využití moderních metod řízení nákladů ve firmě XY, a. s.

Bc. Miroslava Blažková

Diplomová práce
2012

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Miroslava BLAŽKOVÁ**
Osobní číslo: **M10414**
Studijní program: **N 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Téma práce: **Projekt využití moderních metod řízení nákladů ve firmě XY, a. s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum dostupných literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se moderních metod řízení nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost XY, a. s., analyzujte současný stav nákladového řízení a metodiky pro kalkulaci nákladů ve společnosti.
- Zpracujte projekt implementace nové kalkulační metodiky s využitím moderních metod řízení nákladů ve společnosti XY, a. s.
- Zhodnoťte přínosy, dopady a rizika projektu, zpracujte systém závěrečných návrhů a doporučení pro management společnosti XY, a. s.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena, 2011. Manažerské účetnictví. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2
HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL, 1995. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum. ISBN 80-7175-025-5
POPEŠKO, Boris, 2009. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2974-9
STANĚK, Vladimír, 2003. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-247-0456-0
ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. 1. vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-087-2

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Petr Novák, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **26. března 2012**
Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2012**

Ve Zlíně dne 26. března 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 30. 4. 2012



⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce je věnována vytvoření projektu nové kalkulační metody ve společnosti XY, a. s. prostřednictvím využití moderní kalkulační metody Activity Based Costing. První část je věnována nákladům a jejich kalkulacím v teoretické rovině. Popsány jsou jak klasické metody kalkulace, tak i moderní kalkulační metoda ABC. Z teoretické části vychází analytická část práce, která analyzuje nejenom náklady podniku z různých pohledů, ale také současnou úroveň kalkulačního řízení ve společnosti. Poslední, projektová část práce je syntézou jako teoretické tak analytické části. Na základě analytické části jsou definována východiska pro projektovou část a na základě teoretických poznatků je zpracován projekt nové kalkulační metody. V závěru práce jsou shrnuty přínosy i problémy metody ABC a zároveň jsou zde uvedeny návrhy a doporučení pro management společnosti.

Klíčová slova: Účetnictví, náklady, kalkulace, Activity Based Costing

ABSTRACT

The diploma work is devoted to creating new calculation methods in XY Company, through using modern calculating methods Activity Based Costing. The first part is devoted to costs and their calculating in the theoretical level. There are described classical methods of calculation and also the calculation method of modern ABC. The theoretic part is preceded from an analytical part, which analyzes not only company costs from different perspectives, but also the current level of calculation management in the company. Based on the analytical part are defined basis for the project and on the basis of theoretical knowledge is processed a new process of calculation methods.

In the conclusion are summarized the benefits and difficulties of ABC method and there are also given suggestions and recommendations for the company management.

Keywords: Accounting, Costs, Calculation, Activity Based Costing

Mé poděkování je věnované ekonomickému řediteli společnosti XY, a. s., panu Martinu Černému, za veškeré poskytnuté informace, ale především za čas a trpělivost, kterou mi i přes velké pracovní vytížení věnoval a bez jehož pomoci by vznik této diplomové práce nebyl možný.

Poděkovat bych také chtěla odbornému vedoucímu Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za trpělivost, odborné vedení, věnovaný čas, cenné rady a připomínky, které vedly k úspěšnému dokončení diplomové práce.

Nakonec bych chtěla poděkovat všem, kteří mi umožnili studovat a bez jejichž pomoci, trpělivosti a podpory bych to nedokázala.

„Musíš se mnoho učit, abys poznal, že málo víš.“

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 TEORETICKÉ VYMEZENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ V PODNIKOVÉ PRAXI	13
1.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH DRUHŮ ÚČETNICTVÍ.....	13
1.1.1 Finanční účetnictví	13
1.1.2 Daňové účetnictví.....	14
1.1.3 Manažerské účetnictví.....	14
1.1.4 Vztah finančního a manažerského účetnictví.....	15
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU KE KALKULACÍM	17
2.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY	17
2.1.1 Finanční pojetí nákladů	17
2.1.2 Hodnotové pojetí nákladů	17
2.1.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	19
2.2 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	19
2.3 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
2.4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	21
3 KALKULACE NÁKLADŮ	22
3.1 TRADIČNÍ METODY KALKULACE	23
3.1.1 Absorpční kalkulace	23
3.1.2 Neabsorpční kalkulace	26
4 MODERNÍ PŘÍSTUPY K ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	28
4.1 ACTIVITY-BASED COSTING	28
4.1.1 Základní filozofie systému ABC	28
4.1.2 Základní pojmy metody ABC	30
4.1.3 Přednosti a nedostatky metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám.....	31
4.1.4 Základní etapy tvorby systému Activity Based Costing	32
5 ZÁVĚR K TEORETICKÉ ČÁSTI	37
II PRAKTICKÁ ČÁST	39
6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	40
6.1 HISTORIE SPOLEČNOSTI	40
6.2 VIZE SPOLEČNOSTI	41
6.3 OCENĚNÍ A OCHRANNÉ ZNÁMKY SPOLEČNOSTI.....	41
6.4 VÝROBNÍ PROGRAM SPOLEČNOSTI.....	42
6.5 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	43
7 ANALÝZA NÁKLADŮ PODNIKU	47

7.1	DROHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODNIKU XY, A. S.	47
7.2	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODNIKU XY, A. S.	53
7.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODNIKU XY, A. S.	57
7.3.1	Přímé náklady.....	59
7.3.2	Nepřímé náklady	62
7.4	VYHODNOCENÍ NÁKLADOVÉ ANALÝZY	65
8	SOUČASNÁ ÚROVEŇ NÁKLADOVÉHO ŘÍZENÍ VE SPOLEČNOSTI XY, A. S.	69
8.1	ANALÝZA SOUČASNÉ KALKULAČNÍ METODY POUŽÍVANÉ VE SPOLEČNOSTI XY, A. S.	70
8.2	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉ KALKULAČNÍ METODY VE SPOLEČNOSTI XY, A. S.....	74
9	PROJEKT NOVÉ KALKULAČNÍ METODY VYUŽÍVAJÍCÍ MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ ACTIVITY BASED COSTING.....	75
9.1	VÝCHODISKA NÁKLADOVÉ ANALÝZY PRO PROJEKTOVOU ČÁST.....	75
9.2	HLAVNÍ CÍL PROJEKTU	79
9.3	ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT	80
9.4	NÁVRH AKTIVIT.....	82
9.5	OCENĚNÍ NAVRHOVANÝCH AKTIVIT	84
9.6	STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ	90
9.7	OCENĚNÍ NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ	93
9.8	POROVNÁNÍ SOUČASNÉ A NOVÉ KALKULAČNÍ METODY	100
10	ZHODNOCENÍ PROJEKTU.....	102
	ZÁVĚR	107
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	109
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	111
	SEZNAM OBRÁZKŮ	114
	SEZNAM TABULEK.....	115
	SEZNAM PŘÍLOH.....	117

ÚVOD

Problematika řízení nákladů je jednou z nejdůležitějších oblastí podnikové ekonomiky vůbec. Je nejen nástrojem k určení hodnoty produkce konkrétního podniku, ale také například nástrojem, díky kterému lze získat konkurenční výhodu. Větší zájem o poznání celkové oblasti nákladových kalkulací a především o moderní kalkulační metodu Activity Based Costing, stál na počátku, u výběru tématu diplomové práce. Přínosem této diplomové práce je nejenom projekt nové kalkulační metody zpracovaný pro konkrétní společnost a s konkrétními reálnými údaji, ale také získání znalostí a hlubšího náhledu do nákladového řízení moderní metodou.

Samotná diplomová práce je rozdělena do tří částí. První část se věnuje, v teoretické rovině, základním druhům účetnictví, se kterými se lze setkat a jsou popsány různé pohledy, kterými se to či ono účetnictví na náklady dívá. Po vymezení základních druhů účetnictví jsou charakterizovány náklady-co to vůbec náklady jsou, jaká jsou možná jejich pojetí i jak je možné náklady třídit. Je zde věnována kapitola druhovému členění nákladů, účelovému členění nákladů i kalkulačnímu členění nákladů, kdy jsou v analytické části tyto teoretické informace doplněny konkrétními údaji skutečného podniku. Třetí kapitola teorie obsahuje charakteristiku kalkulací nákladů i popis jednotlivých klasických kalkulačních metod. Poslední teoretická část se věnuje moderní kalkulační metodě ABC, příčinám jejího vzniku, přínosům i omezením, i samotnému postupu tvorby kalkulačního systému.

Praktická část diplomové práce je rozdělena na část analytickou a část projektovou. Analytická část popisuje nejenom společnost XY, a. s., ale je také zaměřena na analýzu jednotlivých možností členění nákladů, ke kterým byl položen základ v teoretické části. Je možno tedy získat informace o druhovém, účelovém a kalkulačním členění nákladů. Popsána je také úroveň současného nákladového řízení ve společnosti a jsou identifikovány hlavní problémy současného stavu řízení nákladů.

Z analytické části vychází projektová část, která je věnována návrhu nového systému řízení nákladů pomocí moderní kalkulační metody Activity Based Costing. V úvodu projektu jsou definována východiska nákladové analýzy i cíl projektu, kterého má být dosaženo. Následně jsou prakticky provedeny jednotlivé kroky tvorby nového systému kalkulace, tak jak byly popsány v teoretické části. Po úspěšném zvládnutí všech kroků i získání potřebných informací je provedena nová kalkulace definovaných nákladových objektů a porovná-

ní současné i nové kalkulační metody. V poslední kapitole je uveden výčet přínosů i problémů nové kalkulační metody, včetně návrhů a doporučení pro podnik XY, a. s.

Cílem diplomové práce je analýza nejenom teoretických poznatků týkajících se nákladů a možností jejich řízení, ale také analýza současného stavu nákladového řízení ve výrobní společnosti XY, a. s. a následný projekt, věnující se aplikaci nové kalkulační metody ABC. Správný výběr způsobu řízení nákladů, ale také samotné kalkulační metody je klíčem k úspěchu všech firem. Na základě analýzy současného stavu nákladového řízení budou definovány nedostatky současné nákladové politiky podniku XY, a. s. Tyto nedostatky i informace získané v analytické části práce budou sloužit jako podklad pro vytvoření projektu nové kalkulační metody. Pozornost bude zaměřena především na nepřímé náklady, jejich podíl na celkových nákladech i na stávající způsob jejich přiřazení výrobkům společnosti. V současné době jsou nepřímé náklady ve většině firem přiřazovány výkonům prostřednictvím režii-výrobní, správní, odbytové. Tento způsob alokace nepřímých nákladů vede k velkým nepřesnostem při oceňování výrobků či služeb a tento problém se se zvyšujícím podílem nepřímých nákladů stává ještě palčivějším. To je důvodem zaměření práce na moderní kalkulační metodu Activity Based Costing. Díky jejímu vytvoření a následnému možnému zavedení ve společnosti, dojde ke zpřesnění přiřazování režijních-nepřímých nákladů. Konečným cílem diplomové práce je nejen zavedení metody ABC do života společnosti XY, a.s., ale především přesnější ocenění definovaných nákladových objektů a následné celkové přesnější nákladové řízení ve společnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 TEORETICKÉ VYMEZENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ V PODNIKOVÉ PRAXI

Ve všech směrech lidského života se setkáváme s porovnáváním vztahu vynaložené prostředky-výnos, zejména jedná-li se o porovnávání na ekonomické úrovni. V podnikové praxi jsou tyto vynaložené prostředky charakterizovány jako náklady a prolínají napříč celým podnikem.

Dle Popeska (2009) pro firmu, jakožto pro jednu ze základních ekonomických jednotek, hrají náklady zcela klíčovou roli. Hlavní úkoly při práci s náklady, kterými jsou měření, evidence, plánování a řízení, vyžadují kvalitní nástroje a postupy. Dále Popesko (2009) tvrdí, že tyto nástroje mají především za úkol usnadňovat manažerům poznání nákladů daného podniku. Díky této získané znalosti pomáhají manažerům provádět rozhodnutí, která směřují k naplnění vizí a cílů, které má společnost stanoveny.

1.1 Vymezení základních druhů účetnictví

Na náklady jako takové je možné se dívat z několika pohledů. Jako základní pohledy existují v podstatě dva. Jednou možností je pojetí nákladů ve finančním účetnictví a druhou možností je pojetí nákladů v účetnictví manažerském, tzv. vnitropodnikovém. Informace získané prostřednictvím FÚ jsou určeny pro externí uživatele. Naopak informace zobrazené v MÚ jsou určeny výhradně pro interní uživatele, tedy především pro manažery, kteří tyto informace využívají pro řízení. (Synek, 2003)

1.1.1 Finanční účetnictví

Účel FÚ tkví především ve vyhotovování a zveřejňování účetních výkazů, které jsou určeny adresátům z externího nejširšího okolí. Jedná se o akcionáře, věřitele, banky, analytiky, investory a ostatní vnější uživatele. Přinášejí jim informace o stavu majetku podniku, jeho finanční pozici, ale také ziskovosti.

Dalším charakteristickým rysem FÚ je příprava výkazů podle zákona o účetnictví, podle předpisů IAS, GAAP a jeho orientace na minulost.

Úprava FÚ pro podniky se sídlem v České republice se skládá se tří stupňů. Nejvyšším stupněm regulace je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platné znění, který představuje normu nejvyšší právní síly. Další stupeň je tvořen vyhláškou č. 500/2002 Sb., v platném

znění, která má za úkol upravovat uspořádání účetní závěrky a hlavní účetní metody pro podnikatele. Nejnižším stupeň představují tzv. české účetní standardy. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008; Staněk, 2003)

1.1.2 Daňové účetnictví

V některé literatuře lze také objevit název *daňové účetnictví*. Tímto se rozumí evidence, která je vedena za účelem stanovení základu daně z příjmů daného podniku a to přesně stanovenými postupy, které jsou předepsány v daňových zákonech dané jurisdikce a ne vždy plně korespondují se základními principy FÚ.

Úkolem daňového účetnictví je také příprava daňových přiznání, finančních zpráv přesně podle přísných pravidel daňových zákonů pro výpočet všech druhů daní pro daňové účely. Společným rysem finančního a daňového účetnictví je jejich orientace na minulost. Naopak rozdílným rysem finančního a daňového účetnictví je nepřístupnost údajů v případě daňového účetnictví. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008; Staněk, 2003)

1.1.3 Manažerské účetnictví

V České republice je manažerské účetnictví chápáno jako účetnictví, které je vytvořeno „pro řízení“. Primárně by mělo sloužit manažerům ke správnému rozhodování o chodu podniku a jeho dalším vývoji. K tomu, aby mohlo vedení společností kvalifikovaně a účelně rozhodovat, je nutné mít k dispozici dostatek kvalitních informací, které poskytne právě účetnictví. Manažerské účetnictví tedy představuje soulad řízení a účetnictví.

Někdy je možné se setkat s pojmem „*nákladové účetnictví*“. Popis vztahu nákladového a manažerského účetnictví uvádí, že v manažerském účetnictví, v široce chápaném významu, lze odlišit dva relativně samostatné subsystemy účetních informací:

- Účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již rozhodnuto. Tento systém je historicky starší a nazývá se **nákladové** účetnictví.
- Účetní informace pro rozhodování o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu. Tento systém se nazývá účetnictví **manažerské**.

Hlavní úlohou manažerského účetnictví je „sloužit potřebám podniku“, tedy poskytovat **informace potřebné pro rozhodování**. Tuto základní úlohu je možno dále začlenit do následujících tří úkolů:

- zjišťování skutečných jevů a informací,
- kontrola těchto jevů, jejich rozbor a zpracování výstupních informací,
- příprava informací pro samotné rozhodování a následně stanovení úkolů vyplývajících z rozhodovacích procesů.

Lze říci, že body 1 a 2 se zabývá finanční účetnictví, kde jsou skutečné jevy zachyceny v účetních knihách. Bod 3 je výhradně oblastí spadající do manažerského účetnictví. (Čechová, 2011; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007)

Podle Hradeckého, Lanče a Šišky (2008) by mělo manažerské účetnictví **podávat informace** o

- struktuře nákladů, zejména druhové a účelové,
- výkonech,
- útvarech;

dále by mělo **zajistit funkci:**

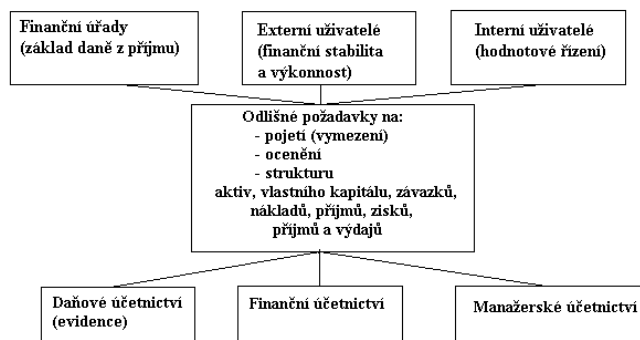
- kalkulačního systému,
- útvarového odpovědnostního řízení,
- běžné kontroly nákladů,
- podnikových rozpočtů,
- rozpočtů režie,
- rozpočtů střediskových nákladů a výnosů;

a také **zajistit podklady**, výpočty:

- rozhodovacích úkolů.

1.1.4 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Odlišnosti MÚ a FÚ spočívají především v **rozdílném přístupu** interních a externích uživatelů k informacím, v rozdílech systému **kritérií hodnocení**, který používají a také v rozdílech v **časové orientaci** jejich měření. Subsystem účetních informací a jejich uživatelů je přehledně znázorněn na následujícím obrázku. (Fibírová a Šoljaková, 2005)



Obr. 1. Subsystémy účetních informací a jejich uživatelé (Fibířová a Šoljaková, 2005, s. 19)

Vztah manažerského a finančního účetnictví je ovlivněn následujícími třemi faktory:

- Finanční účetnictví je standardizováno, centrálně usměrňováno

Standardizace finančního účetnictví vede k požadavku vykazování určitého jevu z jednoho hlediska. Oproti tomu pohled na určitý jev z více hledisek je charakteristický pro manažerské účetnictví. Platí to v případě nákladů a výnosů. Manažerské účetnictví zobrazuje pouze náklady (výnosy) z provozní činnosti, finanční účetnictví musí zobrazovat všechny náklady (výnosy), tedy i finanční a mimořádné.

- Finanční účetnictví je orientováno na externí uživatele

Finanční účetnictví přejímá některé informace z manažerského účetnictví. Jedná se například o informace o změně zásob vytvořených vlastní činností podniku, informace o vlastních nákladech aktivovaných výkonů nebo informace vztahující se k časovému rozdělení.

- Vnitřní potřeby řízení vyžadují rozdílné nebo doplňkové informace, než jaké jsou poskytovány finančním účetnictvím

Rozdílný přístup k zobrazení určitých informací je dán odlišnou orientací manažerského a finančního účetnictví. Manažerské účetnictví proto vyžaduje některé doplňkové informace, které finanční účetnictví neposkytuje. (Král et al., 1997)

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU KE KALKULACÍM

Dle Krále et al. (2006) je základním předpokladem účinného řízení nákladů jejich rozdělení do stejnorodých skupin. Způsoby, jakými lze náklady rozčlenit je mnoho. Je však potřeba, aby členění jakýchkoliv jevů bylo vyvoláno jejich účelovou potřebou, tedy vztahem k řešeným otázkám a rozhodnutím.

2.1 Vymezení pojmu náklady

FÚ charakterizuje náklady jako **úbytek ekonomického prospěchu**, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který vede ke snížení vlastního kapitálu. MÚ vymezuje náklady jako hodnotově vyjádřené, **účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku**, účelově souvisejícího s ekonomickou činností podniku. (Kráal et al., 2006)

2.1.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční neboli **pagatorní** pojetí nákladů je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků a slouží pro vykazování složek majetku ve finančním účetnictví a také pro jejich oceňování.

Pro finanční pojetí nákladů jsou charakteristické následující znaky:

- Na vstupu mohou být zobrazeny pouze náklady, které jsou podloženy **reálným výdejem** peněžních prostředků (mzdy, spotřeba materiálu, odpisy HIM).
- Oceňování spotřebovaných či využitých ekonomických zdrojů **v jejich účetní hodnotě**, prostřednictvím skutečných (historických) nákladů pořízení daného majetku.
- V souvislosti s očekávanou návratností vynaložených nákladů se vykazují pouze takové náklady, které budou z **budoucích výkonů jasně reprodukovány**

2.1.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů primárně zdůrazňuje spotřebu skutečných ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v čase realizace daných procesů. V tomto pojetí platí, že ze získaných výnosů se nejprve zajistí náhrada daného množství ekonomických zdrojů a až v okamžiku jejich plné reprodukce vzniká zisk.

Hodnotové a finanční účetnictví se liší ve **dvou základních parametrech**:

- V hodnotovém pojetí se spotřebované ekonomické zdroje oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci.
- Předmětem zobrazení nejsou jen peněžně zajištěné ekonomické zdroje, ale také faktory, které nemají odpovídající ekvivalent výdeje peněz. Tyto náklady bývají označovány jako **dodatkové náklady**.

Mezi náklady, které jsou v manažerském a finančním účetnictví vykázány v jiné hodnotě nebo nejsou ve finančním účetnictví zobrazeny vůbec, patří následující položky:

- Kalkulační odpisy

Ve **FÚ** jsou odpisy vypočítány z původní historické pořizovací ceny a kvantifikují se podle odpisového plánu, který respektuje předpokládanou životnost daného předmětu. Je respektována zásada stoprocentního odpisu původní pořizovací ceny. V **MÚ** je smyslem odpisů vyjádřit skutečné hodnotové opotřebení a snižování hodnot investičního majetku. Jako odpisová základna se v manažerském účetnictví používá reprodukční pořizovací cena. Odepisuje se po dobu skutečného využívání předmětu, i v případě, že byl již plně odepsán.

- Kalkulační rizika

V případě **FÚ** se působení rizik respektuje jen v několika přesně stanovených případech. Ochrana proti riziku je zajištěna díky vytvoření rezervy na neurčité závazky a náklady nebo díky opravné položce. V **MÚ** se součástí nákladů stávají pravděpodobné náklady z rizik patřící k dané aktivitě a určené pomocí kalkulačních rizikových přírůžek.

- Kalkulační úroky

Ve **FÚ** se mohou zúčtovat jen reálně finančně hrazené úroky z cizího kapitálu. V **MÚ** se kapitál chápe jako výrobní faktor a oceňuje se právě pomocí kalkulačních úroků. Ty představují nákladový ekvivalent vázanosti kapitálu. V hodnotovém pojetí je nutno správně stanovit dvě základní veličiny: určení výše vázaného kapitálu jako základny a správně určit výši kalkulační úrokové míry.

- Kalkulační podnikatelská mzda

Tento druh nákladu patří do dodatkových nákladů. V podniku jednotlivce nebo v partnerské společnosti se podnikatelům, za jejich účast na řízení podniku, nevyplácí žádná mzda. Ve **finančním pojetí** není ekvivalent podílu práce vůbec vykazován, protože nedochází k vynaložení peněz. V **hodnotovém pojetí** se oceňuje bezplatná práce podnikatele v plném rozsahu uplatnění výrobního faktoru práce.

- Kalkulační nájemné

Jedná o případ poskytnutí soukromých prostor podnikatele nebo společníka pro činnost podniku. Ve **FÚ** není zaznamenáno z důvodu neposkytnutí žádné peněžní úhrady. V **MÚ** se uplatňuje v nákladech proto, aby byla vyjádřena plná hodnota uplatněných výrobních nákladů a jako měřítko se používá nájemné, které by se platilo za stejné prostory třetím osobám.

2.1.3 Ekonomické pojetí nákladů

Manažerské účetnictví poskytuje pro potřeby rozhodování také informace, které jsou nezbytné při výběru optimální varianty. S tímto souvisí chápání nákladů jako maximum hodnoty, kterou lze získat díky zvolené alternativě. V této souvislosti mluvíme o **oportunitních nákladech**. Lze je charakterizovat jako maximální ušlý efekt, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. A právě tento pohled na náklady, náklady obětované příležitosti, je zahrnován do ekonomického pojetí nákladů. (Král et al., 1997)

2.2 Druhé členění nákladů

Dle Lazara (2001) je toto třídění výhradně záležitostí FÚ a spočívá v jejich rozdělení nákladů podle druhů ekonomických zdrojů a je vyjádřeno tím, že se ve finančním účetnictví třídí náklady podle účtů obsažených v 5. účtové třídě. Jeho hlavní nevýhodou je, že nesumarizuje náklady podle činnosti podniku.

Podle nákladových druhů lze náklady rozdělit:

- náklady zastupující **spotřebu hmotných statků**-spotřeba materiálu, spotřeba energie,

- náklady na **spotřebu prací a služeb** externích subjektů, dopravné, ekonomické a právní služby,
- náklady vyjadřující **vynaloženou lidskou práci**- náklady na mzdy zaměstnanců, SP a ZP, jiné náklady vyvolané prací zaměstnanců,
- náklady odpovídající **opotřebením předmětů dlouhodobé spotřeby**,
- náklady vázané na konkrétní **peněžní úhrady**-úroky, pojistné apod.

Náklady, které mohou být druhově rozlišeny jsou náklady externí, prvotní a jednoduché. **Externí** náklady vstupují do aktivity z vnějšího prostředí (spotřeba nakupovaných výkonů-dodavatelsky, mzdové náklady s nimi související apod.). Externí náklady se současně projevují poprvé a proto jsou zároveň náklady **prvotními**. Další charakteristika-**jednoduché** náklady, znamená, že prvotní náklady jsou vyjádřeny jedinou položkou (buď spotřeba materiálu nebo energie nebo spotřebovaná služba).

Přednosti v druhovém členění nákladů spočívají především v průkaznosti a jednoznačnosti vykázané spotřeby zdrojů společnosti. Současně je druhové členění nákladů důležité z hlediska kontroly úplnosti účetních informací v daném období. (Hradecký a Král, 1995)

2.3 Účelové členění nákladů

Hlavní podstatou účelového členění nákladů je jeho založení na jednom ze dvou základních hledisek:

- Náklady jsou rozděleny podle **místa jejich vzniku a odpovědnosti**, tj. podle středisek.

Tento druh členění nákladů odpovídá na otázku kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. V první fázi lze náklady rozčlenit na náklady **výrobní** a náklady **nevýrobní** činnosti. Ve výrobě se náklady dále člení na náklady **technologické** a náklady na **obsahu a řízení**. Náklady technologické, které souvisí přímo s určitým výkonem, jsou označovány jako náklady **jednicové**. Ostatní technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení, které souvisí s celkovou výrobou, se označují jako náklady **režijní**.

Do režijních nákladů patří **zásobovací, výrobní, správní a odbytová** režie a jedná se o náklady, které jsou vyjádřeny v komplexních položkách.

- Náklady jsou rozčleněny podle **výkonů**, tj. kalkulační členění nákladů.

2.4 Kalkulační členění nákladů

Tento druh členění nákladů odpovídá především na otázku, na co byly náklady vynaloženy. Umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých služeb či výrobků a řídit tak výrokovou strukturu podniku. Přesně vymezený výkon v kalkulačním členění nákladů se nazývá **kalkulační jednice**. Umožňuje najít v podniku odpověď na otázky jako např.: vyrobit či koupit, zrušit či zavést výrobu konkrétního výrobku apod.

Rozeznáváme dvě skupiny nákladů, a to podle způsobu jejich přiřazení na kalkulační jednici:

- Přímé náklady

Jedná se o náklady, které jsou vynaloženy v souvislosti s konkrétním výkonem a lze je bezprostředně přiřadit-spotřeba materiálu, mzdové náklady zaměstnance pracujícího pouze na jednom výrobku. Do přímých nákladů lze také zařadit režijní náklady, které s daným výrobkem přímo souvisí.

- Nepřímé náklady

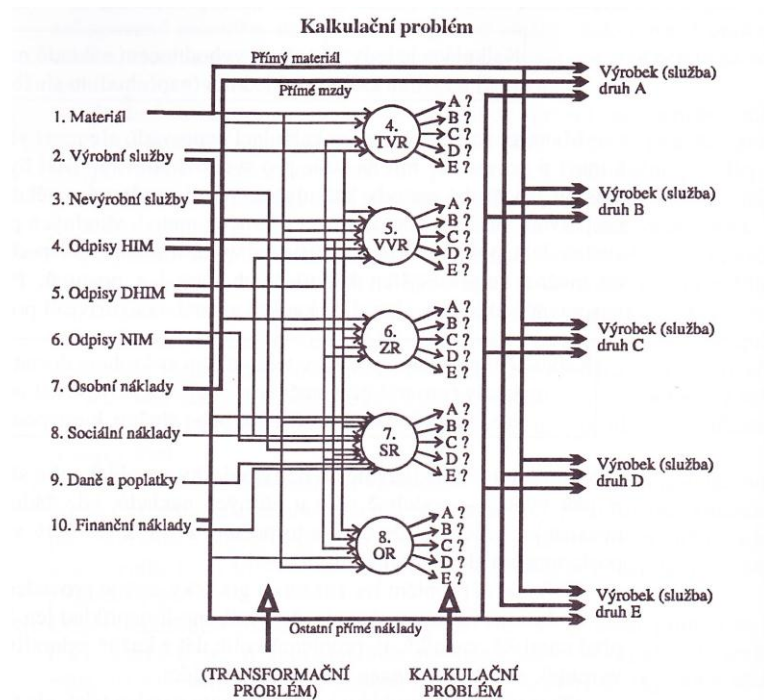
Nepřímé náklady se nevztahují k jednomu výrobku, ale k několika výrobkům současně a jsou jim přiřazovány prostřednictvím rozvrhových základů-správní náklady, odpisy výrobních zařízení sloužících pro několik druhů výkonů atd.

Z tohoto výkladu je jasné, že kalkulační a účelové členění nákladů se vzájemně prolíná a v mnoha publikacích je možné se dočíst jen o dvou druzích členění nákladů. O druhovém a účelovém, které je někdy nazýváno také jako kalkulační.

(Čechová, 2011; Král et al., 1997; Synek et al., 2003; Lazar, 2001; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007)

3 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulaci je podle Popeska (2009) možná charakterizovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu (kalkulační jednici či nákladovému objektu). Problém a složitost přiřazování nepřímých (režijních) nákladů byly podmětem pro vývoj různých druhů kalkulačních metod a principů a ještě více se prohlubuje s rostoucím podílem režijních nákladů na celkové sumě nákladů v jednotlivých podnicích. Dle Vysušila (1996) se tento problém s přiřazováním nepřímých nákladů nazývá kalkulační problém a jeho struktura je znázorněna na následujícím obrázku. Zásada správné volby kalkulační metody spočívá ve výběru takové metody, která vychází z charakteru organizace a způsobu praktického využití kalkulační metody.



Obr. 2. Kalkulační problém (Vysušil, 1996, s. 20)

Pro popis různých metod nákladových kalkulačních budeme vycházet ze základního rozdělení kalkulačních na tradiční a moderní kalkulační. V této části práce budou popsány tradiční metody kalkulačních využívané podniky a celá následující kapitola bude věnována moderní metodě kalkulačních-metodě Activity Based Costing.

3.1 Tradiční metody kalkulace

Mluví-li se o tradičních metodách kalkulací, jedná se o klasické druhy kalkulačních metod, používaných ve všech podnicích v nějaké z forem, které budou dále zmíněny. Jednotlivé metody se liší zejména v principech přiřazení režijních nákladů nebo ve způsobu využití pro specifické typy výkonů či specifické rozhodovací úlohy.

3.1.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace (kalkulace úplných nákladů) ukazuje vztah všech spotřebovaných nákladů příslušejících k dané kalkulační jednotici. Na rozdíl od neabsorpčních kalkulací, tyto metody neberou zřetel na různý charakter fixních a variabilních nákladů. Přičítají podíl fixních nákladů výkonům podle zvolených rozvrhových základů režijních nákladů. Do absorpčních kalkulací spadá typový kalkulační vzorec a jeho odvozeniny.

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní (provozní) režie

= vlastní náklady výroby
5. správní režie

= vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie

= Úplné vlastní náklady výkonu

*Obr. 3. Typový kalkulační vzorec
(Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s.
178)*

Absorpční kalkulace je možno dále rozdělit podle způsobu přiřazování režijních nákladů objektu, tzv. alokace. První možností je alokace režijních nákladů na základě zjednodušení a vyjádření průměrné úrovně režijních nákladů na výkon-**alokační princip průměrování**. Této variantě odpovídá metoda kalkulace nazývaná zakázková nebo také přírážková. Druhá možnost spočívá v přiřazení režijních nákladů na základě příčinné souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem-**alokační princip příčinné souvislosti**. Jedná se o již zmíněnou me-

todu kalkulace ABC, která bude dále podrobně popsána. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008; Popesko, 2009)

Přirážková (zakázková) kalkulace

Kalkulace je vhodná pro hromadnou a sériovou výrobu různorodých výrobků. Přímé náklady jsou přiřazeny přímo na nákladový objekt, režijní náklady se alokují pomocí rozvrhové základny a zúčtovací sazby jako přirážka k nákladům přímým. Přirážku lze stanovit buď **procentem** (podíl režijních nákladů na rozvrhovou základnu vyjádřenou v peněžní formě) nebo **sazbou** (podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhová základny).

Režijní sazby a přirážky

Obě možnosti mají své výhody a nevýhody. Co se týká **režijní přirážky**: jednodušší kvantifikovatelnost x nižší vypovídací schopnost, nestálost peněžní základny. U **režijní sazby**: přesnost, stálost, vyšší vypovídací schopnost x stabilní stálost bez ohledu na změnu cen rozvrhové základny, nezbytná přesná evidence.

Lze také rozlišit kalkulaci s jednou rozvrhovou základnou-tzv. **sumační** a více rozvrhovými základnami a přirážkami, kdy dochází ke zpřesnění kalkulace, tzv. **diferencovaná přirážková** kalkulace.

U diferencované přirážkové kalkulace se řeší především problém, jak rozdělit režijní náklady do stejnorodých skupin a jaké základy pro tyto skupiny zvolit. Je tedy možné rozdělení režijních nákladů do následujících skupin:

- **zásobovací** režie,
- **odbytová** režie,
- **výrobní** režie,
- **správní** režie.

(Synek, 2003; Popesko, 2009)

Kalkulace dělením

Jedná se o nejjednodušší metodu kalkulace, kterou lze dále členit.

- Prostá kalkulace dělením

Metoda je použitelná v případě homogenní produkce, kdy výkony spotřebovávají stejný podíl přímých i nepřímých nákladů. Postup metody spočívá v součtu celkových nákladů a vydělením počtem vyprodukovaných jednotek. Výsledek se rovná vlastním nákladům za výrobek. (Lang, 2005)

- Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly

Kalkulace je vhodná při produkci různých druhů stejných výkonů ze stejných základních surovin. Výrobky se mohou lišit v parametrech jako je barva, velikost, rozměr. Určí se typický představitel výrobků, u něž se stanoví ekvivalent nákladů 1. U zbylých výrobků se stanoví ekvivalenční číslo přepočtem daného měřitelného parametru k poměrovému číslu u typického výrobku. Vypočte se suma ekvivalentů podle které se stanoví náklady na jeden ekvivalent. Náklady na výrobek se získají vynásobením nákladů na ekvivalent a ekvivalenční číslem výrobku. (Popesko, 2009, s. 62; Lang, 2005)

Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace podává informaci o tom, jak budou v jednotlivých fázích výroby náklady ovlivněny změnami objemu produkce. Jednotkové náklady jsou tak závislé na tom, jaký objem výrobků společnost produkuje nebo jak je využita instalovaná kapacita. Tento princip kalkulace může být motivační pro odběratele společnosti v případě, že si objednájí větší množství daných výkonů. Dodavatel tak ušetří na fixních nákladech, které jsou na objemu nezávislé a může odběrateli nabídnout různé ceny v závislosti právě na objednaném objemu výkonů. (Popesko, 2009)

Kalkulace sdružených výrobků

Kalkulace je vhodná pro výrobu, při které se produkují alespoň dva nebo více výrobků ve vzájemném určitém poměru a výroba jednoho výrobku nemůže být oddělena od výroby druhého výrobku-zemědělství, potravinářství, zpracování uhlí atd. Výrobky se většinou člení na hlavní-základní výstupy, které jsou hlavním cílem činnosti podniku, a vedlejší výkony-výstupy, které vznikají nutně při výrobě a nejsou hlavním cílem činnosti podniku.

Na základě tohoto třídění výkonů lze rozlišit:

- Rozčítací kalkulace

Rozčítací metoda zachycuje vedlejší výkony obdobně jako hlavní produkt-všechny výrobky mají stejnou prodejní hodnotu. Celkové náklady se rozčítají na jednotlivé výkony pomocí poměrových čísel, které jsou odvozeny od poměru užitečných hodnot výrobků.

- Odčítací kalkulace

Odčítací metoda považuje výnos z prodeje vedlejšího výkonu za snížení nákladů vynaložených na hlavní výkony. Používá se ve výrobcích, kde jen jeden výrobek je považován za hlavní, ostatní jsou vedlejší. Od celkových nákladů se odečtou náklady související s vedlejšími výrobky oceněné prodejními cenami. Zbytek představuje náklady na hlavní výrobek. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007; Popesko, 2009)

Fázová kalkulace

Fázová metoda kalkulace je vhodná pro typ výroby, kdy výrobu jednoho druhu finálního výkonu zajišťuje několik útvarů. Výrobní proces je tedy rozdělen do několika fází lišících se charakterem činnosti, objemem prováděných výkonů v jednotlivých časových úsecích a také místem provádění. Náklady na hlavní činnost se sledují podle jednotlivých výrobních fází a náklady na servisní a správní činnost se sledují podle jednotlivých útvarů, přičemž část z nich může být převedena na útvary hlavní činnosti prostřednictvím interních nákladů a interních výnosů.

Výsledná kalkulace se zjistí jako podíl skutečně vynaložených nákladů v jednotlivých fázích a objemu dílčích výkonů, které byly provedeny v jednotlivých fázích. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007)

3.1.2 Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace-kalkulace neúplných nákladů, odstraňuje nepřesnosti v přiřazování nepřímých nákladů. Respektuje potřeby strategického, taktického a operativního řízení a také rozdílný vztah fixních a variabilních nákladů ke změnám v objemu výroby. Metoda spadající do tohoto typu kalkulací se nazývá **Variable Costing** nebo také Direct Costing.

Kalkulace variabilních nákladů

Podstata kalkulace spočívá v počítání pouze VN na jednotku výkonu, protože jen tyto náklady jsou příčinně vyvolány konkrétní jednotkou výkonu. FN jsou brány jako nedělitelný celek. Hlavní roli v tomto druhu kalkulací hraje krycí příspěvek. Postup kalkulace je popsán v následujících **třech krocích**..

- Kvantifikace příspěvků na úhradu FN a tvorbu zisku daného výrobku (rozdíl mezi cenou výkonu a variabilními náklady).
- Součet příspěvků na úhradu dle jednotlivých typů výrobků-celkový příspěvek na úhradu vytvořen veškerými podnikovým výkony.
- FN jsou odečteny od celkového příspěvku-kvantifikuje se VH podniku.

Kalkulaci variabilních nákladů je možno ještě dále rozčlenit:

- Jednostupňová kalkulace

V jednostupňové kalkulaci nejsou FN dále členěny a jsou brány jako celistvý blok a tak je s nimi i dále počítáno, jak je popsáno výše.

- Vícestupňová kalkulace

V případě fixních nákladů může nastat situace, kdy část nákladů souvisí s podnikem jako celkem, ale další část se vztahuje jen k určitým organizačním jednotkám. FN jsou tedy brány v několika vrstvách a je možné je přímo adresně přiřadit na objekty, ke kterým mají vazby. Rozlišujeme např. FN jednotlivých výrobků, FN jednotlivých skupin výrobků, FN jednotlivých středisek atd.

(Fibířová a Šoljaková, 2005; Čechová, 2011; Popesko, 2009)

4 MODERNÍ PŘÍSTUPY K ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Změny prostředí, ve kterém podniky působí, ať se jedná o zákazníky, strukturu výkonů, konkurenční rivalitu, ceny vstupů a výstupů atd., vyústily v tlak na management společností. Je nezbytné hledat skryté rezervy v hospodaření podniků a nastavit jej na co nejefektivnější úroveň. Objevují se nové otázky, na které je dle Popeska (2009) nezbytné hledat odpovědi: Které produktové řady jsou ziskové a které ztrátové? Kolik podnik stojí jednotlivé činnosti? A jsou tyto činnosti vykonávány efektivně? Na tyto otázky dá managementu společnosti odpovědi moderní metoda řízení nákladů, **Activity Based Costing-ABC**.

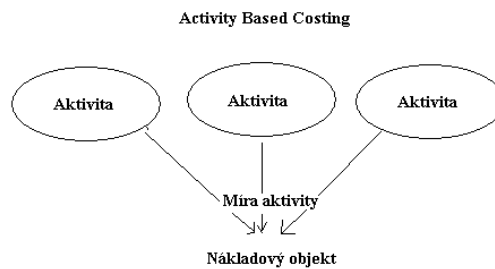
4.1 Activity-Based Costing

V reakci na změny okolního prostředí podniků a na hledání efektivnějších možností hospodaření, vznikly nové metody manažerského účetnictví, které se opírají o náklady na jednotlivé aktivity, činnosti a procesy. Nejedná se pouze o metodu **ABC**-kalkulaci dílčích aktivit, ale také o **ABB**-rozpočty sestavované na základě dílčích aktivit, **ABA**-účetnictví zaměřené na sledování aktivit a **ABM**-řízení podle aktivit. Lze se setkat také s propojením dvou názvů, s označením **Activity-Based Cost Management**, tzv. procesní řízení nákladů.

ABC/M je manažerský nástroj, který poskytuje nový pohled na řízení podniku. Chápe každou organizaci jako soubor procesů a činností, které je nutné provést k uspokojení potřeb zákazníka. Nedívá se jen na jednu funkci podniku (ekonomickou, finanční atd.), ale přes všechny funkce a aktivity společnosti, které vykonávají všichni zaměstnanci od vstupu do organizace až po výstup k zákazníkovi. **ABC/M** využívá **ABC** informace pro dosažení cílů organizace s méně zdroji. (Fibířová a Šoljaková, 2005; Popesko, 2009; Staněk, 2003)

4.1.1 Základní filozofie systému ABC

Metoda **Activity Based Costing** poskytuje alternativní přístup pro přidělování výrobní režie prostřednictvím přiřazování nákladů objektů přes různé aktivity. Aktivity lze chápat jako různé typy práce, či činností, které se podílejí na výrobě nebo poskytování služeb. Může se jednat například o montáž, revizi nebo inženýrskou činnost, prostřednictvím jichž lze režijní náklad přiřazovat daným výkonům. Logiku **ABC** znázorňuje následující obrázek.



*Obr. 4. Logika ABC kalkulace
(Warren, Reeve a Duchac, 2011, s.
452)*

Metoda ABC je nástroj, který umožňuje rozložit firmu na hlavní činnosti, které se tak v oblasti nákladů stane ústředním bodem zájmu. Metoda poskytuje techniku pro řízení nákladů, které přiřazuje výrobkům či službám na základě spotřeby aktivit. Jinými slovy, shromažďuje veškeré náklady nutné k výrobě každé jednotky produkce a pomůže tak pochopit podrobnosti a okolnosti, které zvyšují náklady daného výkonu. Metoda také poskytuje hlubší analytické pochopení vztahů mezi jednotlivými částmi procesu. Určí celkové náklady na činnost (výrobky), jakož i jednotkové náklady na jednotlivé činnosti, dílčí činnosti, úkoly a etapy..

Jako hlavní **příčiny rozvoje** metody ABC lze uvést:

- Zkracování doby životnosti nabízených produktů a růst rozsahu modifikací nabízených výkonů.
- Nutnost dodávat široký sortiment výkonů v kratších časových intervalech.
- Nárůst struktury prováděných výkonů.
- Rostoucí požadavky na kvalitu poskytovaných výkonů a individualizace výkonů na základě požadavků zákazníků.

Výše uvedené změny i další změny, které nebyly zmíněny, se projevily ve **struktuře nákladů** snížením podílu jednicových nákladů ve vztahu k nákladům režijním a nárůstem režijních nákladů nutných pro zajištění pomocných, obslužných, informačních, plánovacích, kontrolních a strategicky orientovaných aktivit.

(Šoljaková, 2003; Staněk, 2003; Warren, Reeve a Duchac, 2011; Simpson a Williams, 1996)

Základní myšlenkou metody ABC je podle Petříka (2007) zobrazení, měření a hodnocení výkonnosti firmy vzhledem k jejím produktům. Na základě toho je možná efektivnější realizace koncepce neustálého **zlepšování firemní efektivity a výkonnosti**. Zároveň má za úkol efektivně zobrazit a příčinně vysvětlit stále podstatnější složku nepřímých a podpůrných nákladů a umožnit tak jejich reálnou a efektivní kontrolu. Dále také umožňuje efektivně řídit tvorbu hodnoty a poskytuje reálnou a procesně a hodnotově orientovanou **zpětnou vazbu** pro všechny firemní úrovně.

Další myšlenku týkající se metody ABC přináší Staněk (2003) a ta říká, že klíčovým odlišením filozofie ABC je obrat zpět ke vztahu **příčina-následek**. Mezi náklady a nákladové objekty vkládá činnosti. Přináší tedy do podniku **procesní** pohled místo pohledu funkčního. Model je výhodný zejména pro firmy, které mají různě složité výroky v různých množstvích pro různé odběratele, ale není omezen jen na výrobní podniky, ale také na výrobní, obchodní, státní, veřejné organizace středních i malých rozměrů.

Vytvořením konceptu ABC byla vytvořena reakce na dva **hlavní nedostatky tradiční nákladových kalkulací**:

- Málo přesné informace o ziskovosti zákazníků, produktech a dalších nákladových objektech.
- Neschopnost poskytnout rychlou a užitečnou zpětnou vazbu výkonným pracovníkům nutnou pro účinnou kontrolu rostoucích režii.

4.1.2 Základní pojmy metody ABC

Při aplikaci metody Activity Based Costing se setkáme s několika pojmy, které je nezbytné si blíže specifikovat.

- Cost object (nákladový objekt)

Jedná se o cíl kalkulace nákladů. Zjednodušeně řečeno-jedná se o cokoli, o čem chce společnost vědět, kolik ji **skutečně stojí v nákladech**-zákazník, dodavatel, produkt atd.

- Activities (aktivity, činnosti)

Jedná se o cokoli, co podnik dělá pro nákladový objekt. **Nákladový objekt spotřebovává aktivity**. Jedná se například o činnosti-nakupovat, vést účetnictví, naplánovat

provedení výroby, zabalit produkt, získat zákazníka atd. Aktivita lze dále rozdělit na aktivity **primární** a aktivity **podpůrné**.

- Resources (zdroje)

Jedná se o zdroje, které **vykonávají práci**, při které se samy spotřebovávají-zaměstnanci, stroje, zařízení, budovy, energie atd. Spotřebováním nebo opotřebováním zdroje vzniká náklad.

Příčiny vzniku nákladů (cost drivers) jsou dvojí:

- Resource cost drivers (příčiny spotřeby zdrojů)

Příčiny spotřeby zdrojů udávají, kolik se **spotřebuje zdrojů** na aktivitu. Jsou příčinou, jejímž důsledkem je náklad na jednotlivou aktivitu-počet lidí, počet kusů, metrů čtverečních.

- Activity cost drivers (příčiny spotřeby činností)

Příčiny spotřeby činností udávají kolik se **spotřebuje aktivity** na nákladový objekt. Jsou příčinou, jejímž důsledkem je náklad na jistý nákladový objekt-koruny práce, hodiny, počet nastavení strojů, počet technologických změn, počet objednávek atd.

(Staněk, 2003; Popesko, 2009)

4.1.3 Přednosti a nedostatky metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám

Metoda Activity Based Costing podle Krále et al. (2006) přináší nové informace ve třech oblastech:

- Informace pro řízení aktivit, činností a procesů

Nový informační pohled na náklady související s jednotlivými aktivitami, dává možnost posoudit náročnost aktivit vzhledem k nákladům a posoudit ji ve vztahu k přínosům. Je možno tak eliminovat aktivity, které nepřinášejí požadovaný efekt nebo které mají zápornou přidanou hodnotu. Cílem metody je také poskytnout podklady pro restrukturalizaci průběhu nutných aktivit v celostně chápaném podnikatelském procesu, tak aby jeho průběh byl co nejefektivnější.

- Informace pro řízení po linii výkonů

Kalkulace ABC upozorňuje na nákladovou náročnost nestandardních výkonů, které jsou zpracovávány v malých objemech a také na příčiny této náročnosti. Tyto informace jsou nezbytné pro cenové vyjednávání a také pro eliminaci nestandardních výkonů a aktivit..

- Informace pro řízení po linii útvarů

Znalost aktivit vyvolávajících vznik nákladů, má význam pro zkvalitňování rozpočtů těch režijních nákladů, jež nemají vztah ke změnám v objemu prováděných finálních produktů. Je tak možné zpracovávat variantní rozpočty pro rozdílný rozsah realizovaných aktivit, měřit výkonnost útvarů zajišťujících aktivity a působit také na hospodárnost při vynaložení těchto nákladů v útvarech, které jsou zodpovědné za jejich úroveň.

Mezi případné problémy spojené s metodou ABC lze zařadit:

- Metoda je **náročná na rozsah zjišťovaných** dat. Nutná je také informace kolik jednotek dané aktivity má vztah k určité části prováděného sortimentu finálních výrobků.
- Vznikají problémy s **přiřazováním nákladů**, které jsou společné více aktivitám.
- Efektivnost využití získaných dat je ovlivněna **přesností kvantifikace** proporcí nákladů závislých a nezávislých na objemu hodnocené aktivity.

4.1.4 Základní etapy tvorby systému Activity Based Costing

V anglické literatuře věnující se problematice ABC je uveden následující postup tvorby systému ABC:

- Identifikovat činnosti-přidávající a nepřidávající hodnotu
- Determinovat jak produkt prochází činnostmi
- Určit čas a náklady připadající na každou aktivitu
- Zjistit, jak aktivity souvisí s funkcí
- Snížit časovou propustnost
- Usilovat o neustálé zlepšování procesů

To může být pro společnosti zavádějící systém ABC velmi nákladné časově i finančně. Společnost si musí být jista, že přínosy, které poplynou ze zavedení systému ABC, budou vyšší než náklady na zavedení a následné používání.

Celý postupný proces zavádění modelu ABC v podniku podle české literatury lze rozdělit zhruba do 5 hlavních fází, jejichž pořadí není pevné a lze jej měnit. Tyto kroky jsou následující.

Úprava účetních dat

Jedná se o prozkoumání hlavní knihy, výsledných nákladových účtů a uspořádání takto získaných informací do takové podoby, aby nebyly pokřiveny v důsledku nevhodných úprav finančního a daňového účetnictví. V případě, že by tato úprava nebyla provedena vytváří se riziko, že do modelu nebudou propuštěny skutečné náklady a že náklady, které přiřadíme aktivitám a nákladovým objektům budou do jisté míry deformovány specifickými úpravami finančního účetnictví.

Postup lze tedy popsat následovně: Nejdříve se z celkových nákladů, které budou puštěny do další fáze, vyloučí specifické účetní náklady. Tyto náklady nesouvisí se skutečně prováděnými aktivitami a pokud by byly ponechány, zkreslovaly by výstupy kalkulace. Jedná se např. o cenové rozdíly, kursové rozdíly, inventarizační rozdíly, opravné položky, dary atd. Naopak je ale nutné zahrnout do systému takové položky, které ve finančním účetnictví nejsou zaznamenány a jejich kvantifikace je možná na základě peněžního ocenění. spotřebovaných faktorů nebo obětovaných alternativ, tzv. oportunitní náklady. Jedná se o kalkulační druhy nákladů, které byly popsány již výše.

Definice struktury ABC systému

Jedná se o **definici aktivit** a **definici nákladových objektů**. Počet definovaných aktivit závisí na velikosti podniku, komplexnosti organizace, na časových, personálních a finančních zdrojích apod.

Aktivity jsou popsány a definovány na základě analýzy reálných pracovních úkonů, které jsou prováděny v rámci podniku. Na výsledcích této analýzy je realizován základní návrh struktury aktivit a ten je následně upřesněn po ukončení pohovorů se zaměstnanci.

Aktivity můžeme rozdělit do několika skupin:

- Činnosti podporující **obstarávání vstupních surovin a služeb**

- Činnosti podporující **vztahy se zákazníky a trhy** obecně
- Činnosti podporující **vývoj produktů**
- Činnosti podporující **vlastní výrobu produktů** a činnosti přímé výroby
- Činnosti podporující **nevýrobní i výrobní administrativu** zakázek
- **Všeobecné řídicí činnosti**, které nemají přímou vazbu na aktuální výrobky organizace
- Činnosti **podporující ostatní zmíněné činnosti**

Další důležitou částí je stanovení **počtu aktivit**. Zde platí obecná zásada, že vyšší počet aktivit zpřesňuje a zkvalitňuje výstupy nákladového systému. Oproti tomu, ale také platí, že čím vyšší je počet aktivit, tím jsou vyšší náklady na jejich získání, evidenci a zpracování výstupních dat a také jsou vyšší celkové náklady na provoz systému. Optimum se tedy nachází v místě, kde systém poskytuje dostatečné množství přesných informací při minimálních nákladech na provoz systému.

Nákladový objekt lze definovat jako něco, na co chceme znát vynaložené náklady. Mezi základní nákladové objekty můžeme zařadit výrobek či službu.

Procesní nákladová analýza

Výsledkem tohoto kroku je přehled, kolik která činnost stojí. Identifikací výše nákladů spojených s výkonem jednotlivých aktivit získáme přehled o tom, které zdroje jsou jednotlivými činnostmi v organizaci spotřebovány. Před přiřazováním nákladů k jednotlivým aktivitám je nezbytné je rozdělit na:

- **Přímé náklady**-lze přiřadit výkonům přímo bez přiřazování skrze aktivity. Tyto náklady nebudou v této fázi do systému ABC vůbec vstupovat.
- **Náklady alokované pomocí aktivit**-náklady spojené s výkonem definovaných aktivit, jež nemají charakter přímých nákladů.
- **Nealokovatelné náklady**-představují cca 5 % skupinu podnikových nákladů, které nemají žádnou příčinnou vazbu s výkonem aktivit podniku. Není vhodné je alokovat aktivitám, protože může vzniknout riziko zkreslení reálné úrovně nákladů přiřazených aktivitám.

Posun od nákladových druhů k nákladům na aktivity, jejich transformaci z klasické účetní evidence, lze provést pomocí tzv. **matice nákladů aktivit**, která znázorňuje vztahy mezi nákladovými druhy a aktivitami. Matice slouží také jako nástroj pro zpětnou analýzu nákladů jednotlivých prováděných aktivit. Náklady sdružené v rámci určitého nákladového druhu se rozdělují podle skutečných vazeb na jednotlivé aktivity, které vyvolaly jejich vznik. Používá se **vztahová veličina nákladů**.

Výsledkem této části zavádění a aplikace systému ABC je kvantifikace skutečných nákladů, které jsou spojeny s výkonem určitých definovaných aktivit. Náklady se přiřazují bez rozdílu všem aktivitám a výsledkem procesu přiřazení nákladů aktivitám je výše **celkových nákladů aktivit-CNA**.

Analýza aktivit

Tuto etapu lze rozdělit do následujících kroků, které je potřeba provést, pro správnou aplikaci metody ABC.

- *Stanovení vztahových veličin aktivit (activity cost driver)*

Vztahová veličina představuje měřítko, kterým je možné výkon dané aktivity měřit. Měla by vystihovat příčinný vztah nákladů k výkonu aktivity a měla by být kvantifikovatelná na základě dostupných dat v podniku. To je nutné, aby mohla být stanovena **míra výkonu aktivity (MVA)**.

- *Stanovení míry výkonu aktivity (MVA)*

Určení počtu vztahových veličin, které daná aktivita v určitém období vyprodukovala.

- *Kalkulace jednotkových nákladů aktivit (JNA)*

Tato hodnota představuje výši nákladů spojených s výkonem jedné jednotky určité aktivity. JNA lze vypočítat následujícím vzorečkem:

$$JNA_i = CNA_i / MVA_i$$

Tento ukazatel také představuje podklad pro posouzení efektivnosti prováděných výkonů, ale i pro benchmarking.

- *Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním*

Charakter aktivit neumožňuje přiřadit podpůrné aktivity přímo k daným nákladovým objektům. Důvodem je, že výkony těchto aktivit nejsou spotřebovávány zákazníky ne-

bo výrobky, ale primárními aktivitami. V zájmu přiřazení nákladů podle příčinné souvislosti s danými výkony je nutné přiřadit náklady podpůrných aktivit aktivitám primárním. Součet nákladů, které byly přiřazeny primárním aktivitám označíme jako podpůrné náklady aktivit SNA. V důsledku toho označíme celkové náklady aktivit, dříve CNA, jako primární náklady aktivit PNA.

$$CNA_i = PNA_i + SNA_i$$

Pokud tyto náklady (CNA, PNA, SNA) vydělíme mírou výkonu primární aktivity získáme jednotkové náklady- CJNA, PJNA, SJNA.

Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Poslední krok aplikace ABC zpřesňuje výpočet nákladů na nákladové objekty. Podstata spočívá v určení množství spotřebovaných jednotek daných aktivit nákladovými objekty, které nás zajímají. Záznam těchto jednotek se získává pomocí **účtu aktivit**. Tento účet také určuje cestu, kterou daný nákladový objekt ve firmě absolvuje. Pokud je znám počet jednotek aktivit spotřebovaných daným objektem, lze určit náklady jednotlivých aktivit součinem počtu spotřebovaných jednotek a hodnoty jednotkového nákladu konkrétní aktivity. Sečtením těchto nákladů se určí celkové režijní náklady, které byly přiřazeny konkrétnímu nákladovému objektu.

(Staněk, 2003; Popesko, 2009; Trigg, Rolland a Kundey, 1997)

5 ZÁVĚR K TEORETICKÉ ČÁSTI

První část diplomové práce byla věnována nákladům na teoretické úrovni a tvoří výchozí základ pro následující praktickou část práce.

Nejdříve v této části byly popsány různé pohledy na náklady prostřednictvím finančního a manažerského účetnictví, rozdíly mezi těmito dvěma pohledy, ale také jejich vzájemný vztah. Cílem bylo přiblížit rozdíly mezi přístupy k nákladům způsobené různými pojetím těchto dvou typů účetnictví. Pro přehlednost bylo zmíněno také účetnictví daňové.

Následující část textu je věnována již samotným nákladům, jejich charakteristice a třem různým pojetím nákladů, kdy se každé z těchto pojetí, ať již finanční, ekonomické či hodnotové, dívá na náklady pod trochu jiným úhlem a každé je chápe trochu jinak. Nejobsáhlejší je popis hodnotového pojetí nákladů z toho důvodu, že obsahuje přehled nákladů, tzv. kalkulačních nákladů, které jsou z hlediska kalkulací a manažerského účetnictví nezbytné, ale finanční účetnictví je neeviduje vůbec a nepodává o nich informace nebo je eviduje, ale v jiné výši než by měly být vedeny. Poslední část je věnována třem různým druhům členění nákladů- a to členění druhovému, účelovému a kalkulačnímu. Pomocí těchto členění je možné náklady rozdělit do stejnorodých skupin, které je výchozím bodem pro jejich evidenci a následné řízení nákladů.

Řízení nákladů je nezbytnou součástí managementu každého podniku. Je důležité nejen z hlediska stanovení ceny, z hlediska hospodárnosti a efektivnosti, ale také například pro získání konkurenční výhody oproti jiným podnikům. Řízení nákladů se provádí pomocí nákladových kalkulací. Metod pro kalkulaci nákladů je mnoho a jejich základní typy jsou popsány ve třetí kapitole teoretické části práce. Záleží jen na managementu podniku pro jakou metodu se rozhodne. Měl by při tomto výběru přihlížet k mnoha aspektům jako je například charakter podniku, typ výroby, náročnost na získání informací, ale také například požadavek na přesné zobrazení a přiřazení režijních nákladů jednotlivým výkonům.

Díky změnám v podnikovém a ekonomickém prostředí došlo v posledních letech k nárůstu podílu režijních nákladů v celkovém objemu nákladů produkovaných společnostmi. Proto přesnost jejich přiřazení k daným výrobkům či službám neustále nabývá na významu. Toto přiřazení však není ale jednoduché a jednotlivé výše popsané metody se s tímto problémem potýkají různými způsoby. Tyto změny a nové potřeby v oblasti řízení nákladů poskytly prostor pro vznik nové moderní metody v řízení nákladů, metody ABC-Activity Based

Costing. Této metodě je věnován největší prostor v teoretické části práce a je zde detailně popsána nejen tato metoda, ale také další „disciplíny“, jako je ABB, ABC/M, ABA, které s touto kalkulační metodou souvisí. Důležitý je především ABC/M, bez kterého je metoda ABC téměř nevýznamná, jelikož informace a výstupy, které díky ní podniky získají nejsou dále využity.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

„Historie je základem současnosti a výzvou pro budoucnost.“

motto společnosti

Předmětem podnikání společnosti XY, a. s. je výroba axiálních a radiálních soudečkových ložisek, velkorozměrových soudečkových ložisek a ložisek pro speciální uložení. Společnost XY, a. s. je součástí koncernu XY, který jako takový vznikl v roce 1999. Obor činnosti celého koncernu tvoří výzkum, vývoj, výroba a distribuce valivých ložisek, výroba speciálních ložisek a komponentů pro železniční a automobilový průmysl.

6.1 Historie společnosti

Akciová společnost XY integruje české ložiskové výrobce produkující ložiska pod ochrannou známkou XY. Byla založena v roce 1999 jako čistě česká soukromá společnost spojující tři výrobní podniky a dvě specializované společnosti. Společnost zabývající se výzkumem a vývojem a obchodní společnost.

V roce 1947 byl založen ložiskový závod v Brně- Líšni a byla zahájena výroba prvních 28 typorozměrů kuličkových ložisek. V 50. a 60. letech 20. století byly budovány další ložiskové závody po České a Slovenské republice. V roce 1953 byl založen Výzkumný ústav pro valivá ložiska v Brně, ve kterém má počátky dnešní specializovaná společnost pro výzkum a vývoj, která je součástí koncernu.

V roce 1954 byla zaregistrována ochranná známka XY, která je v současné době registrována v 53 zemích světa a právo ji používat mají akciové společnosti koncernu.

Po roce 1990 byl koncern zrušen a zůstala jen jedna samostatná akciová společnost, jejímž vlastníkem byl stát. Další hospodářské změny vedly k oddělení ložiskové výroby a byl ustaven samostatný subjekt pro výrobu soudečkových ložisek-XY, a. s. V roce 1999 došlo k založení konsolidované skupiny výrobců valivých ložisek v České republice, koncernu XY. Během 90. let 20. století byly v rámci rozdělení republiky od českých výrobců odtrženy slovenské závody s ložiskovým výrobním programem.

6.2 Vize společnosti

Koncern XY, tradiční český výrobce valivých ložisek a největší výrobce speciálních a technologických ložisek ve střední Evropě, prosazuje flexibilitu a rychlost v plnění požadavků zákazníka a schopnost přijímat odpovědnost. Ve všech činnostech uplatňuje šetrný přístup k životnímu prostředí.

Zaměřuje se na průmyslová odvětví, která vyžadují přesnost a vysokou spolehlivost provozu valivých ložisek ve strojírenských zařízeních. Speciální a technologická ložiska od průměru 400 do 1 600 mm nabízí v celém sortimentu spolu s technickým řešením, akceschopností s využitím moderních konstrukčních a vývojových metod a technologií.

Rozvojem stabilních obchodních vazeb na tradičních trzích bude společnost XY ve světě zvyšovat tržní podíl a upevňovat pozici zejména v sektorech energetiky, těžebního, metalurgického, zpracovatelského průmyslu a dopravy.

Vedení se zavazuje, že bude pro své zaměstnance vytvářet spolehlivé zázemí a prostředí pro individuální rozvoj. Od svých zaměstnanců bude vyžadovat loajalitu a maximální nasazení pro naplnění vize firmy a dosažení přiměřené návratnosti vložených prostředků.

6.3 Ocenění a ochranné známky společnosti

Jak již bylo zmíněno, společnost má zaregistrovanou ochrannou známku XY, která integruje české výrobce ložisek. Tato známka je registrována v 53 zemích po celém světě a právo používat ji mají společnosti patřící pod koncern XY.

V roce 2006 si koncern XY nechal registrovat také průmyslový vzor Krabička pro ložiska XY, který je platný v 8 zemích.

Poslední ochrannou známkou, kterou má společnost v současné době registrovanou, je nová ochranná známka z roku 2007, která současně spojuje také ochrannou známku pro novou krabičku pro ložiska.

Za posledních 10 let společnost získala tato ocenění:

- Ocenění „Zlatá medaile“ pro soudečková ložiska
- Ocenění „Zlatá medaile“ pro ložiska pro vibrační zařízení

- Ocenění „Cena veletrhu“ pro inovovaná axiální soudečková ložiska s plechovou klecí
- Ocenění „Nejlepší výrobek“
- Ocenění Výroční cena ACRI-Asociace českého železničního průmyslu v kategorii „Komponenty“

6.4 Výrobní program společnosti

Jak již bylo zmíněno, společnost se zabývá výrobou ložisek. Jedná se o následující druhy ložisek:

- jednořadá kuličková ložiska
- jednořadá kuličková ložiska s kosoúhlým stykem
- dvouřadá naklápěcí kuličková ložiska
- dvouřadá kuličková ložiska s kosoúhlým stykem
- jednořadá kuželíková ložiska
- axiální kuličková ložiska
- jednořadá válečková ložiska
- axiální soudečková ložiska
- dvouřadá soudečková ložiska
- speciální ložiska
- příčně dělená ložiska
- ložiskové díly (XY, a. s., ©2010)

V následující tabulce je uveden objem prodeje vybraných 5 reprezentantů z každé výrobní řady společnosti v tis. Kč za rok 2010. Společnost poskytla údaje pouze k těmto pěti výrobkům-axiální soudečkové ložisko, speciální ložisko, dvouřadá soudečkové ložisko, jednořadá válečkové ložisko a radiální soudečkové ložisko z důvodu ochrany údajů. Nejedná se tedy o výrobky s největším objemem prodeje, pouze o reprezentativní, ale přesto dostatečně vypovídající výrobky. Z tabulky je jasné, že nejvyššího objemu prodeje v roce

2010 z těchto uvedených výrobků společnost dosáhla u výrobku-axiální soudečkové ložisko, kdy objem prodeje tvořil cca 25 mil. Kč.

Tab. 1. Objem prodeje 5 reprezentantů v roce 2010 (vlastní zpracování)

Objem prodeje vybraných 5 reprezentantů za rok 2010		
Označení	Název	Objem v tis. Kč
A_1453	Axiální soudečkové ložisko	24 964
S_5647	Speciální ložisko	8 320
M_946	Dvouřadé soudečkové ložisko	8 990
V_2582	Jednořadé válečkové ložisko	12 426
R_5436	Radiální soudečkové ložisko	1 817

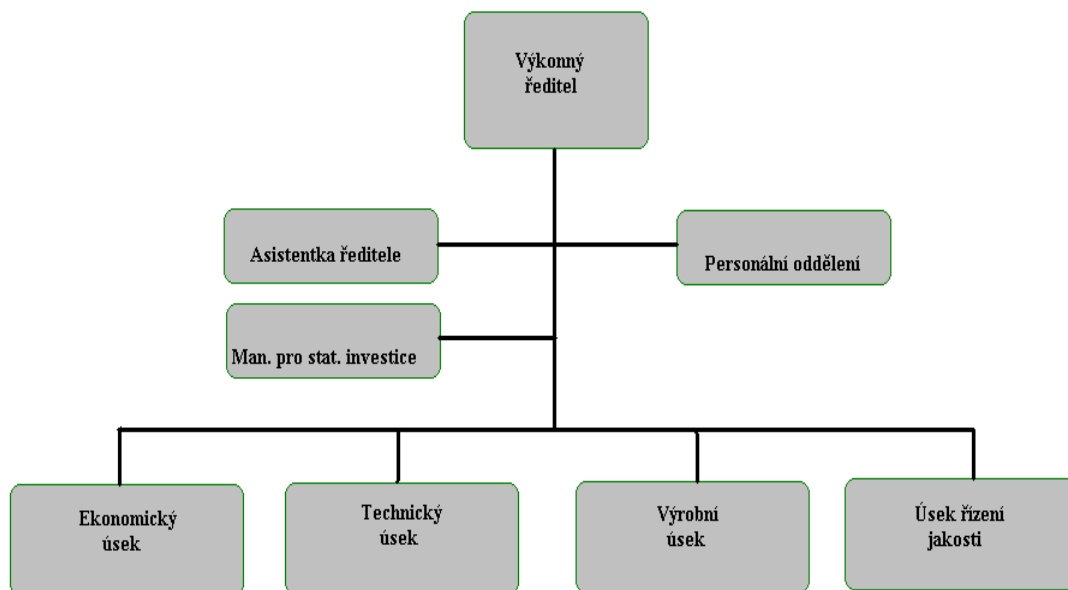
6.5 Organizační struktura společnosti

Organizační struktura společnosti vyjadřuje uspořádání a členění jednotlivých útvarů podniku a také zobrazuje vazby mezi nimi. Organizační struktura společnosti XY je zaznamenána v organizační normě společnosti a byla schválena jejím představenstvem. Pro všechny zaměstnance podniku je organizační norma závazná, jelikož určuje nejenom již zmíněnou organizační strukturu, ale také úkoly, systém řízení a působnost jednotlivých útvarů organizace.

Společnost je řízena čtyřčlenným představenstvem ve složení:

- Předseda představenstva
- Místopředseda představenstva
- Dva členové představenstva

Operativní řízení společnosti je svěřeno výkonnému vedení ve složení, které je znázorněno na následujícím obrázku ve formě organizační struktury. Pro složitost a obsáhlost celé organizační struktury podniku XY je znázorněna pouze její základní podoba, která představuje výkonné vedení společnosti a její další rozdělení je pouze slovně popsáno.



Obr. 5. Organizační struktura společnosti XY (vlastní zpracování)

Z daného obrázku jednoznačně vyplývá uspořádání společnosti. V čele podniku stojí výkoný ředitel, pod kterého spadají všechna ostatní oddělení a úseky společnosti, za které zodpovídá. Pozice asistentky ředitele je obsazena jednou zaměstnankyní, tudíž se dále nečlení. Stejný případ je také personální oddělení, které je tvořeno jedním zaměstnancem. Co se týká manažera pro strategické investice tak společnost využívá služeb bývalého zaměstnance, který je již nyní v penzi, ale neustále tuto činnost pro společnost vykonává. Ostatní čtyři úseky se dále složitě člení a tomuto členění se budu nyní krátce věnovat.

- Ekonomický úsek

V čele ekonomického úseku stojí hlavní ekonom, který zodpovídá za činnost svých podřízených zaměstnanců a celého úseku. Spadají pod něj **hlavní výrobní účetní, odborný pracovník výrobního controllingu, vedoucí základní účtárny** a jí podřízená účetní, **vedoucí finanční účtárny** a jí podřízená finanční účetní. V rámci úsporných opatření byly v letošním roce propuštěny dvě mzdové účetní a jejich úkoly byly převedeny na mzdové účetní v rámci celého koncernu.

- Technický úsek

Za činnost technického úseku zodpovídá technický ředitel. Spadají pod něj **vedoucí TPV** a jemu podřízení- **vedoucí technologie, vedoucí konstrukce, vedoucí postupů**

a vedoucí metalurgie, tváření a TZ, **projektový manager** a **hlavní mechanik** a jemu podřízení- obsluha energetického zařízení, referent TÚ, vedoucí údržby, vedoucí OHN.

- Výrobní úsek

V čele výrobního úseku stojí vedoucí výrobního úseku, který zodpovídá za jeho činnost. Pod vedoucího dále patří **vedoucí kusové výroby** a jemu podřízení mistři a administrativní pracovník, **vedoucí sériové výroby** a jemu podřízení mistři a administrativní pracovníci, **mistr TZ**, **vedoucí nákupu** a jeho referenti, **vedoucí řízení výroby** a jeho asistenti a dispečer.

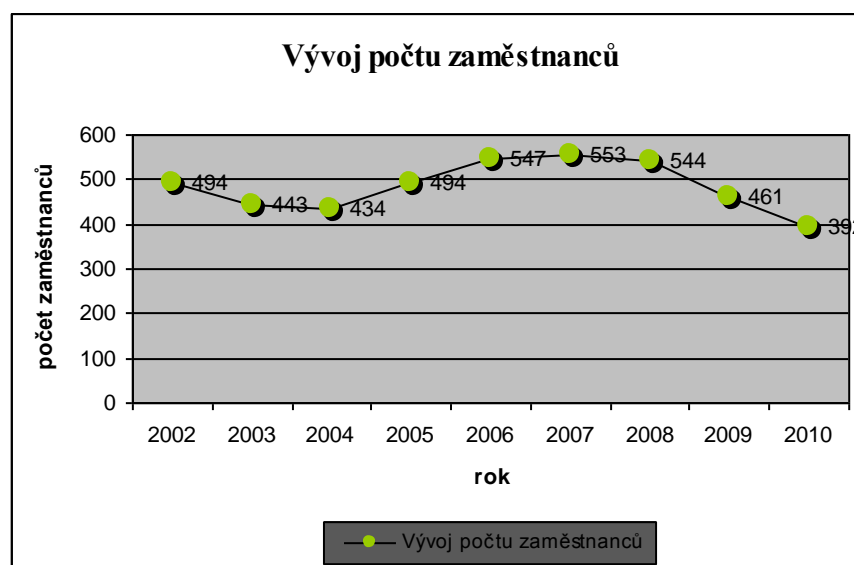
- Úsek řízení jakosti

Poslední úsek-ÚŘJ, je zastoupen **zmocněncem pro jakost** a jemu podřízenými-vedoucí vstupní kontroly, vedoucí TK sériové výroby, vedoucí TK kusové výroby a metrolog.

Celkový počet zaměstnanců za poslední 9 let je uveden v následující tabulce a jeho vývoj je znázorněn v grafu.

Tab. 2. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

Vývoj počtu zaměstnanců									
Ukazatel / rok	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Počet zaměstnanců	494	443	434	494	547	553	544	461	392



Obr. 6. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

Z grafu je patrný nestálý vývoj počtu zaměstnanců, kdy na počátku sledování vývoje mezi lety 2002-2004 došlo ke snížení počtu zaměstnanců zhruba o 60 a v následujících 4 letech došlo k jejich nárůstu cca o 100 zaměstnanců. Vzhledem ke vzrůstající poptávce po výrobcích a nutnosti zabezpečit vyšší výrobní kapacitu, vložila společnost velké investice do nových technologií a s tím také souvisí přijímání nových zaměstnanců na obsluhu těchto technologií. Od roku 2008 počet zaměstnanců opět začal klesat, v roce 2010 klesl ještě na nižší úroveň, než které bylo dosaženo na počátku sledování-v roce 2002. Tento pokles byl způsoben především zhoršujícími se podmínkami v celém ekonomickém prostředí, tzv. recesí. Společnost propouštěla zaměstnance zejména z důvodů nutné optimalizace výrobního procesu a všech souvisejících činností, tak aby byla schopna lépe reagovat na pokles objemu výroby, který byl způsoben nižší poptávkou po výrobcích v důsledku hospodářské krize. V roce 2010 navíc došlo ke konsolidaci výroby, což způsobilo další pokles počtu zaměstnanců.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ PODNIKU

Následující část práce je zaměřena na analýzu nákladů podniku, které budou analyzovány z několika pohledů a jejichž teoretický základ byl popsán v teoretické části práce. Analýza nákladů je nezbytná nejen pro získání informací o různých druzích nákladů, ale také pro rozhodování o opatřeních za účelem jejich snižování a tím současně zvyšování hospodárnosti jednotlivých aktivit podniku. Náklady budou tedy analyzovány z pohledu druhového členění, účelového členění a kalkulačního členění.

7.1 Druhové členění nákladů podniku XY, a. s.

Druhové členění nákladů z pohledu finančního účetnictví odpovídá 5. účtové skupině a sleduje prvotní formu nákladů při jejich vstupu do hospodářské činnosti podniku. Slouží k rozčlenění nákladů do skupin, ze kterých lze vyčíst účel jejich použití. Jednotlivé skupiny nákladů výrobní společnosti XY, a. s. jsou uvedeny v následující tabulce, která uvádí jejich přehled a další jednotlivé druhy nákladů, které do daných skupin náleží podle evidence v informačním systému podniku SAP R/3.

Tab. 3. Nákladové druhy společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

Nákladové druhy a jejich struktura	
Spotřebované nákupy	spotřeba materiálu- přímý materiál, mazadla, provozní materiál- brusivo, obalový materiál, spotřeba speciálního nářadí, ochranné pomůcky dle normy, kancelářské potřeby, spotřeba pohonných hmot, ostatní režijní materiál, spotřeba energie- spotřeba plynu, spotřeba elektrické energie, spotřeba vody, náklady na prodané zboží
Služby	opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, přeprava silniční a železniční, poštovné, servisní služby, náklady na cizí pracovníky, likvidace odpadu, nájemné, služby koncernu, úklidové služby, ostraha, softwarové služby
Osobní náklady	mzdové náklady, náklady na SP a ZP, odměny členům orgánů společnosti
Daně a poplatky	daň silniční, daň z nemovitosti, poplatky správní, mýtné, ostatní daně a poplatky
Odpisy dlouhodobého HM a NM	odpisy budov a staveb, odpisy DHM mimo budov s staveb, odpisy DDHM, odpisy NM
Jiné provozní náklady	ZC prodaného DHM a HM, prodaný materiál, dary, pojištění, licenční poplatky, náklady na přecenění, manka a škody, pokuty a penále, odpis pohledávky
Finanční náklady	úroky, kursové ztráty, ostatní finanční náklady
Mimořádné náklady	tvorba mimořádných rezerv, škody, náklady na změnu metody, opravné položky z mimořádné činnosti

Z tabulky lze vyčíst, že společnost náklady z pohledu druhového členění rozděluje do 8 skupin, pod které spadají další podskupiny a jednotlivé náklady, tak jak je má společnost vedeny v informačním systému.

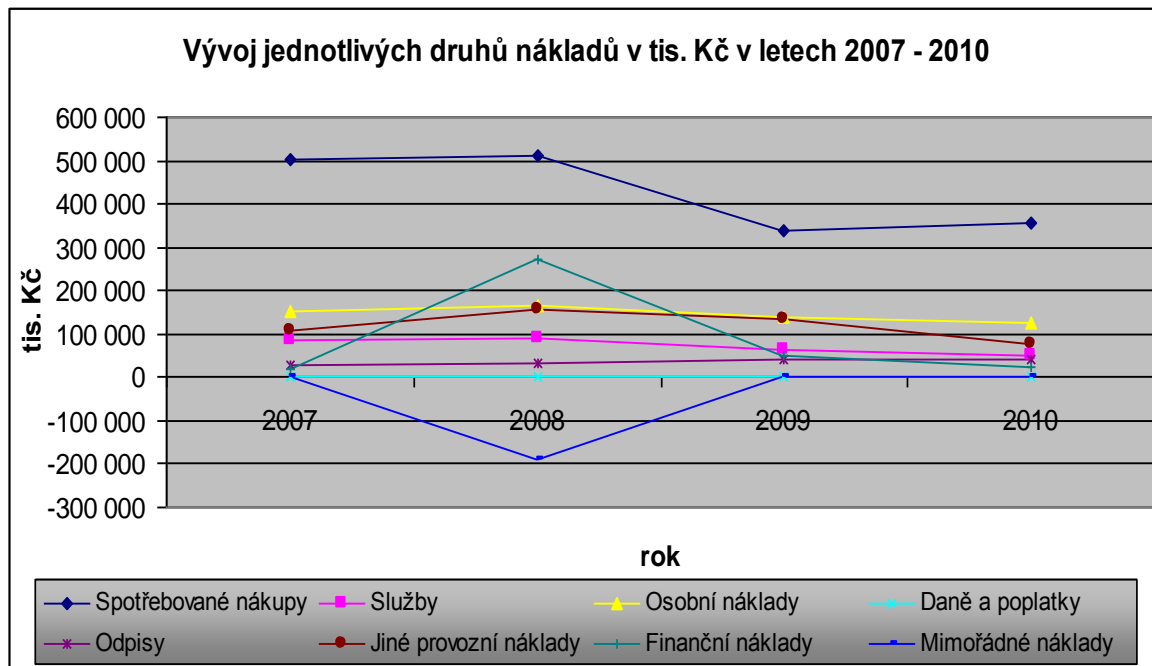
V další tabulce je uvedena hodnota jednotlivých druhů nákladů za 4 roky, od roku 2007 do roku 2010. Společnost údaje za rok 2011 odmítla poskytnout z toho důvodu, že ještě ve společnosti neproběhl audit a výsledky tedy ještě nejsou oficiální. Pro získání delšího vývoje a lepšího pohledu na náklady celkové, ale také na jednotlivé druhy, jsou hodnoty uvedeny až do roku 2007.

Tab. 4. Vývoj nákladových druhů v letech 2007 – 2010 (vlastní zpracování)

Druhové členění nákladů v tis. Kč v letech 2007- 2010							
Nákladový druh/ rok	2007	2008	07/08	2009	08/09	2010	09/10
Spotřebované nákupy	502 489	513 496	2%	339 289	-34%	353 988	4%
Služby	85 852	89 839	5%	63 594	-29%	48 269	-24%
Osobní náklady	152 098	165 164	9%	139 449	-16%	125 115	-10%
Daně a poplatky	535	457	-15%	499	9%	1 136	128%
Odpisy	30 088	32 882	9%	41 550	26%	42 367	2%
Jiné provozní náklady	107 210	157 512	47%	134 613	-15%	77 879	-42%
Finanční náklady	20 026	271 776	1257%	50 449	-81%	21 688	-57%
Mimořádné náklady	0	-189 999	100%	0	-100%	0	
CELKEM	898 298	1 041 127	16%	769 443	-26%	670 442	-13%

V tabulce jsou uvedeny hodnoty jednotlivých druhů nákladů v letech 2007 až 2010. Dále byla provedena **horizontální analýza** jednotlivých druhů nákladů i celkových nákladů pro získání komplexního a jasného pohledu na jejich vývoj. Lze tak z tabulky jednoduše a okamžitě získat informace o změnách, které proběhly v hodnotách nákladů vždy mezi dvěma následujícími lety, tedy mezi lety 2007/2008, 2008/2009 a konečně 2009/2010.

Vývoj jednotlivých druhů nákladů, jejich růst i pokles, je ještě pro názornost zpracován ve formě spojnicového grafu, aby pohled na jejich vývoj byl zcela kompletní.



Obr. 7. Vývoj jednotlivých druhů nákladů v letech 2007- 2010 (vlastní zpracování)

Z položky **spotřebované nákupy**, do které dle podnikové evidence v informačním systému spadají náklady na materiál, energii a prodané zboží, lze vyčíst, že mezi prvními dvěma lety 2007 a 2008 došlo pouze k nepatrnému nárůstu pouze 2%. Oproti tomu v následujícím roce, v roce 2009 došlo oproti roku 2008 k významnému poklesu, zhruba o 34 %. Tato významná a na první pohled patrná změna byla způsobena dopadem celosvětové ekonomické krize, která dolehla i na společnosti XY, a. s. Příčinou tohoto dopadu byl pokles poptávky, která vedla k poklesu celkového objemu prodeje vlastních výrobků a služeb, což je patrné také z VZZ, který byl již analyzován výše a je uveden v příloze PI. Kvůli tomu společnost nakoupila méně materiálu, spotřebovala méně energie a také náklady na prodané zboží byly nižší. V roce 2010 se již poptávka ustálila a s ní také náklady na spotřebované nákupy. Procentní změna dosáhla pouze 4% nárůstu.

Podobný vývoj lze spatřit také u položky **služby**. Náklady na služby mezi lety 2007 a 2008 zaznamenaly nepatrný nárůst cca o 5 %. Oproti tomu v roce 2009, stejně jako tomu u předchozí analyzované položky, došlo k patrnému poklesu cca o 29 % proti roku 2008. Největší měrou se na této změně podílí pokles počtu agenturních zaměstnanců, tedy snížení nákladů na cizí pracovníky.

Oproti nákladům, které byly popsány v předcházejícím odstavci a v roce 2010 již vykazovaly relativně stabilní tendenci, náklady na služby v roce 2010 nadále klesaly a to oproti

roku 2009 o cca 24 %. Bylo to zejména dáno opět snížením nákladů na cizí pracovníky, kdy dále v roce 2010 došlo k ukončení zaměstnávání agenturních pracovníků a také změnou metodiky účtování nákladů na ochrannou známku ze služeb do ostatních provozních nákladů.

Podobný vývoj se opakuje také u **osobních nákladů**. Změna mezi lety 2007 a 2008 byla kladná, došlo tedy k nárůstu osobních nákladů cca o 9 %. Podíváme-li se na obrázek 5 na vývoj počtu zaměstnanců, vidíme, že se jejich počet se oproti roku 2007 nepatrně snížil a přesto v oblasti osobních nákladů došlo k navýšení. Příčinou byl růst průměrné hrubé mzdy zaměstnanců ve společnosti. V letech 2009 i 2010 se osobní náklady snižovaly a to z důvodu propouštění ve společnosti. Bylo to dáno ekonomickou krizí, jejíž dopad na společnost byl již popsán a promítla se tedy i do personální politiky společnosti. Jak již bylo zmíněno, v roce 2010 navíc došlo ke konsolidaci výroby, což mělo za následek další pokles počtu zaměstnanců a tím také pokles osobních nákladů.

V rámci nákladů vynaložených na **daně a poplatky** se mezi lety 2007 až 2009 neodehrály ve společnosti žádné významné změny. Výrazný růst daní a poplatků se odehrál až v roce 2010, kdy změna mezi lety 2009 a 2010 byla více než 100%. K nejvyšší změně došlo u daně z nemovitostí, která se zvýšila na dvojnásobek a poplatků za mýtné, kde došlo k nárůstu na 3,5 násobek.

V případě analýzy dalšího druhového nákladu, kterým jsou **odpisy**, si významné změny můžeme všimnout mezi lety 2008 a 2009. Tento nárůst byl způsoben zvýšením hodnoty staveb téměř o 12 mil. Kč a také zvýšením hodnoty položky samostatné movité věci a soubory movitých věcí, kdy společnost nakoupila technologické vybavení cca za 33 mil. Kč. Z toho vyplývají vyšší odpisy.

Jiné provozní náklady mezi lety 2007 a 2008 narostly cca o 50 %, což bylo dáno zejména vyšší zůstatkovou cenou prodaného dlouhodobého majetku a materiálu společnosti. V roce 2010 došlo naopak k poklesu těchto nákladů. Příčinou ve změně položky zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku a materiálu.

Výrazné změny si lze všimnout u položky **finanční náklady**. Oproti roku 2007 došlo v roce 2008 k enormnímu nárůstu finančních nákladů a to téměř o 1 300 %. Tento rozdíl je z velké části způsoben prodejem cenných papírů na nabyvatele XY (koncern) s průčtováním opravné položky z minulých let v hodnotě 190 000 tis. Kč. Vliv na nárůst

finančních nákladů mělo také vytvoření rezervy ve finanční oblasti v hodnotě necelých 20 000 tis. Kč. Tato rezerva byla vytvořena na finanční deriváty, zajištění cizí měny. V roce 2009 došlo oproti roku 2008 k poklesu v oblasti finančních nákladů, to ale nebylo způsobeno žádnou velkou změnou v nákladech, ale příčinu lze najít právě v roce 2008, kdy náklady byly jednorázově zvýšeny o 190 000 tis. Kč. Rezerva v hodnotě cca 20 000 tis. Kč, která byla v předchozím roce vytvořena, byla v roce 2009 rozpuštěna. V roce 2010 byl pokles finančních nákladů způsoben především významným poklesem ostatních finančních nákladů.

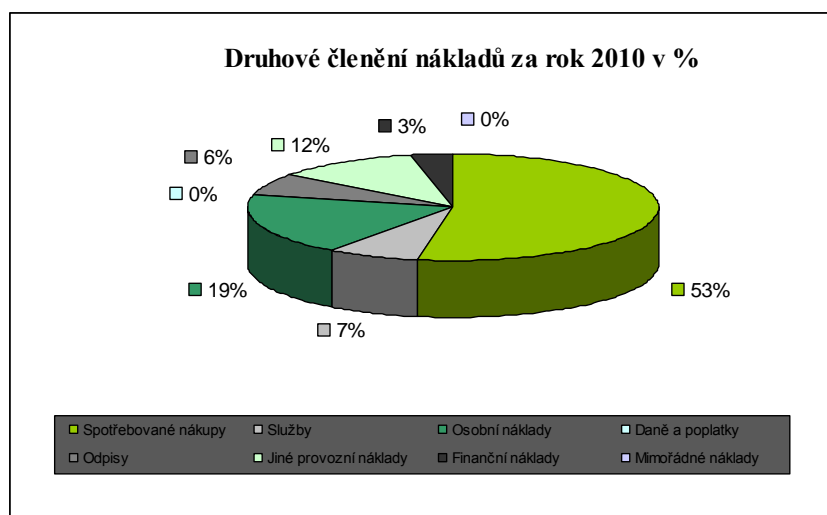
Z položky **mimořádné náklady** vyplývá, že společnost za poslední 4 roky vykazovala mimořádné náklady pouze v roce 2008. Mimořádný náklad představuje rozpuštěnou opravnou položku, která byla vytvořena na majetkový podíl u společnosti, na niž byl prohlášen konkurz.

Aby byla analýza druhového členění nákladů kompletní, v následující tabulce jsou uvedeny náklady v druhovém členění pouze za rok 2010 a je provedena jejich **vertikální analýza**, pro získání přehledu o podílu jednotlivých nákladových druhů na celkové sumě nákladů. Díky tomu jsou získány informace o tom, který druh nákladů se na celkových nákladech podílí významně a který naopak zastává pouze nepatrný podíl. Analýza je uvedena v tabulce a v grafu je podíl jednotlivých druhových složek znázorněn také graficky.

Tab. 5. Náklady v druhovém členění za rok 2010

(vlastní zpracování)

Druhové členění nákladů v tis. Kč		
Nákladový rok/ % podíl	2010	% podíl
Spotřebované nákupy	353 988	52,8%
Služby	48 269	7,2%
Osobní náklady	125 115	18,7%
Daně a poplatky	1 136	0,2%
Odpisy	42 367	6,3%
Jiné provozní náklady	77 879	11,6%
Finanční náklady	21 688	3,2%
Mimořádné náklady	0	0,0%
CELKEM	670 442	100,0%



Obr. 8. Druhové členění nákladů v % za rok 2010 (vlastní zpracování)

Z této analýzy je jasně patrný převažující podíl nákladů na materiál, energii a prodané zboží v hodnotě celkových nákladů společnosti, které činí cca více jak polovinu celkových nákladů. Pokud by se dále rozložily náklady na **spotřebované nákupy** na tyto zmíněné jednotlivé složky, což lze vidět v tabulce 6, lze z této analýzy jasně vyčíst výrobní charakter společnosti, kdy náklady související s výrobou činí cca 92 %. Podstatně menší, avšak stále významný podíl na celkových nákladech mají **osobní náklady**. Činí necelých 20 % z celkových nákladů a největší část tohoto nákladového druhu je tvořena mzdovými náklady a s nimi souvisejícím zákonným sociálním pojištěním. Další významnou položkou jsou **jiné provozní náklady**, jejichž podíl na celkových nákladech tvoří cca 12 %. Struktura tohoto druhu nákladů a které položky do ní spadají byla popsána výše. Podle podnikové evidence největší část tvoří ostatní provozní náklady-zejména licenční poplatky, v závěsu s náklady vynaloženými na odpis pohledávky-především odpis nedobytné pohledávky a náklady na manka a škody. Zhruba stejným procentem se na nákladech podílí náklady na **služby** a **odpisy**, a to každý cca 6-7 %. Největší část odpisů tvoří samozřejmě odpisy DHM mimo budov a staveb. U služeb se nejvíce podílí náklady na opravy a udržování a náklady na ostatní služby, konkrétně nejvíce nájem za finanční leasing a práce výrobní povahy. Něco málo více než jsou 3 % se na celkových nákladech podílí **finanční náklady**. Největší hodnotou se na celkové sumě finančních nákladů podílí úroky a to především úroky z úvěrů, jak provozních tak investičních. Velký podíl na finančních nákladech má také ztráta z devizových obchodů a kursové ztráty. Poslední část tvoří **daně a poplatky**, které

ale v celkové hodnotě nákladů netvoří ani 1 %. **Mimořádně náklady** v roce 2010 nebyly vynaloženy, proto je jejich podíl nulový.

*Tab. 6. Analýza nákladů na spotřebované nákupy
(vlastní zpracování)*

Náklady na spotřebované nákupy		
	2010	% podíl
Spotřeba materiálu	324 375	91,634%
Spotřeba energie	29 602	8,362%
Náklady na prodané zboží	11	0,003%
CELKEM	353 988	100%

7.2 Účelové členění nákladů podniku XY, a. s.

Účelové členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti, jak je již popsáno v teoretické části práce, podává uživatelům informace o tom, kde náklady vznikly a kdo je zodpovědný za jejich vznik. Můžeme také říci, že se jedná o členění nákladů podle vnitropodnikových útvarů. Základními podnikovými útvary, ve kterých se náklady sledují, jsou tzv. hospodářská střediska.

Tato část nákladové analýzy bude zaměřena na sledování nákladů skrz hospodářské střediska podniku. Jednotlivé střediska podniku jsou uvedena v následující tabulce, aby byl získán přehled kolik středisek a jaká střediska jsou v podniku.

Tab. 7. Přehled hospodářských středisek
(vlastní zpracování)

Označení	Středisko
13-S	Správa
1310	Vedení
131010	Správa
131020	Strategické investice
131030	Operativní středisko
1311	Úsek logistiky
131150	Nákup
131160	Expedice
131170	Doprava
131190	Logistika
1312	Výrobní úsek
131230	Řízení výroby
1314	Technický úsek
131400	Vedení technického úseku
131420	TPV
131440	OHN. DTS
131460	Hlavní mechanik
1315	Ekonomický úsek
131500	Ekonomický úsek
1316	ÚŘJ
131600	ÚŘJ
13-V	Výroba celkem
132	Kusová výroba
132	Kusová výroba
132100	Měkké operace KV
132200	Brusírna kroužků KV
132400	Montáž kusová
133900	Středisko režie KV
133	Sériová výroba
133	Sériová výroba
133100	Měkké operace SV
133200	Brusírna kroužků SV
133300	Brusírna tělísek SV
133500	Montáž sériová
13390	Sériová režie SV
134	Tepelné zpracování
134	Tepelné zpracování
134200	Tepelná linka-pásová
134400	Solné lázně
134900	Středisko režie TZ

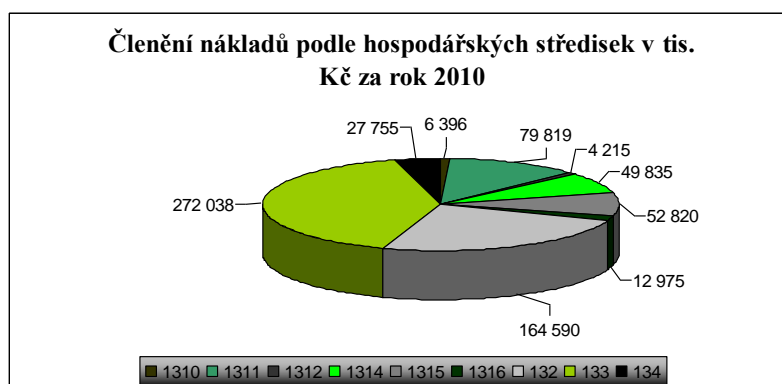
Společnost má celkem 29 hospodářských středisek, která jsou sloučena do 9 středisek, která vždy danou příbuznou skupinu zastřešují. Nejvyšším stupněm je rozdělení středisek na 2 hlavní skupiny. Střediska spadající pod správu a střediska spadající pod celkovou výrobu.

Správa se dále dělí na úsek 1310-vedení, 1311-úsek logistiky, 1312-výrobní úsek, 1314-technický úsek, 1315-ekonomický úsek a 1316-ÚŘJ.

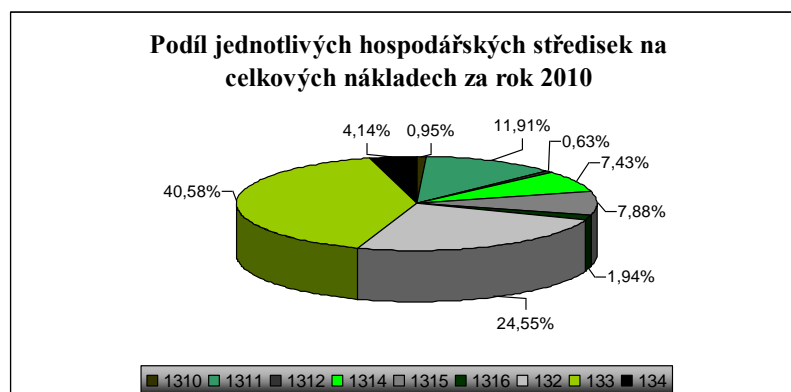
Výroba je rozdělena pouze na 3 střediska a to na 132-středisko kusové výroby, 133-středisko sériové výroby a 134-středisko tepelného zpracování.

Označení jednotlivých středisek je převzato z podnikové evidence v informačním systému SAP.

Analýza nákladů z pohledu účelového členění, podle místa vzniku a odpovědnosti, je zaměřena na zachycení nákladů v 9 střediscích, která jsou uvedena v tabulce a každé toto středisko je nadřazeno střediskům, na která je dále rozděleno. Tyto uvedené hodnoty nákladů jsou za rok 2010 a ke každému středisku jsou přiřazeny náklady v druhovém členění. Takže lze jednoduše zjistit, jak velké náklady byly v daném středisku vynaloženy na spotřebované nákupy, jak velké jsou osobní náklady atd. Byla použita metoda **vertikální analýzy**, aby bylo možno získat přehled zaprvé o tom, který nákladový druh má v daném středisku největší podíl, ale také které středisko se na celkových nákladech podílí nejvíce. Tato analýza je přehledně uvedena v tabulce v příloze PI a dále ještě graficky znázorněna v grafech, které zobrazují jakou hodnotu nákladů se dané středisko podílí na celkové sumě nákladů a druhý graf znázorňuje jakým podílem se dané středisko v roce 2010 podílelo na hodnotě celkových nákladů.



Obr. 9. Členění nákladů podle středisek v tis. Kč za rok 2010 (vlastní zpracování)



Obr. 10. Podíl jednotlivých hospodářských středisek na CN v roce 2010 (vlastní zpracování)

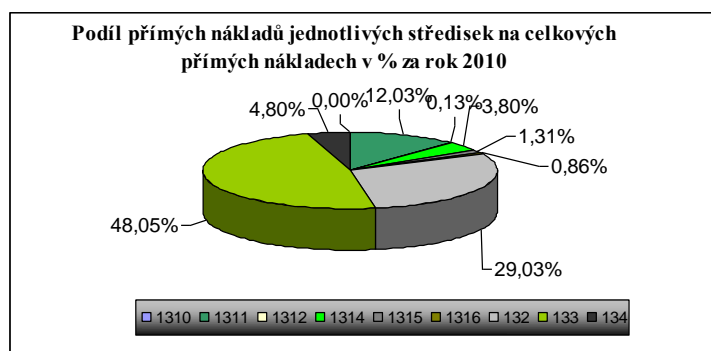
Z tabulky i z grafů jasně vyplývá, že největším podílem a hodnotou nákladů se na celkové sumě nákladů v roce 2010 podílelo středisko 133 –**Sériová výroba**. To je způsobeno výrobním charakterem celé společnosti a zároveň převažující sériovou výrobou, která ve společnosti zaujímá výraznější podíl než výroba kusová. Celkově lze poznamenat, že na celkových nákladech se v účelovém členění podle hospodářských středisek více podílejí střediska 13–V–Výroba. Středisko sériové výroby je logicky v podílu nákladů následováno střediskem 132–**Kusová výroba**, které se na celkové hodnotě nákladů podílí cca 25 %, vyjádříme-li tento podíl ve finančních prostředcích. Podílí se toto středisko na nákladech cca 165 mil. Kč. Na třetím místě v pořadí je s necelými 12 %, což představuje necelých 80 mil. Kč, středisko 1311–**Úsek logistiky**, což je způsobeno především vysokými jinými provozními náklady, jak vyplývá z tabulky, která se nachází v příloze PIII. Zhruba stejným podílem, necelými 8 % se na nákladech podílejí střediska 1314–**Technický úsek** a 1315–**Ekonomický úsek**. U technického střediska je to dáno především osobními náklady ve středisku, které se na celkové hodnotě střediskových nákladů podílejí nejvíce. U ekonomického úseku lze příčinu hledat ve finančních nákladech, které jsou za celý podnik soustředovány převážně do ekonomického střediska. V roce 2010 tyto náklady činily cca 22 mil. Kč a pozornost jim byla věnována již v kapitole věnující se druhovému členění nákladů. Náklady ostatních středisek jsou v porovnání s výše zmíněnými středisky již zanedbatelné. Za zmínění stojí ještě poslední výrobní středisko 134–**Tepelné zpracování**. To se na hodnotě nákladů podílí o něco málo více než 4 % a to především díky spotřebovaným nákupům–spotřebě materiálu a energie. Pod názvem tepelné zpracování se v podniku skrývá středisko, ve kterém probíhá kalení hotových ložisek.

V posledním sloupci tabulky, zobrazující analýzu členění nákladů podle hospodářských středisek, je uveden podíl jednotlivých nákladových druhů na CN. Tyto hodnoty odpovídají hodnotám uvedeným v tabulce, věnující se analýze druhového členění nákladů za rok 2010. Hodnoty jsou uvedeny pouze pro provázání těchto dvou analýz a také pro připomenutí, který nákladový druh je ve společnosti z hlediska objemu nejvýznamnější.

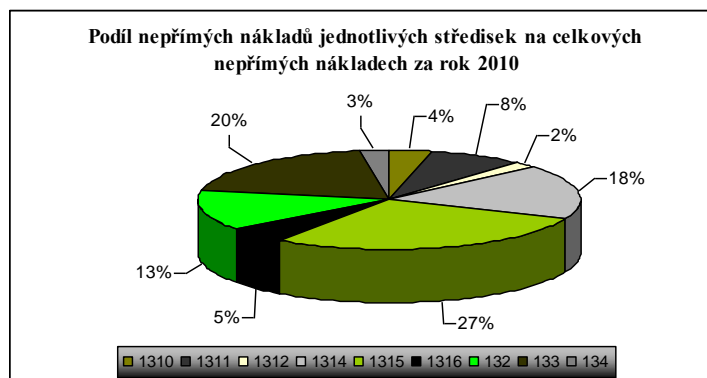
7.3 Kalkulační členění nákladů podniku XY, a. s.

Poslední část nákladové analýzy podniku XY, a. s. je zaměřena na sledování nákladů v takové formě, jaká je používána v podnikové kalkulaci. Cíle kalkulačního členění nákladů je zjistit výši nákladů, které připadají na určitý výkon, výrobek, službu, prostřednictvím jejich kalkulační jednice. Jak již bylo popsáno v teoretické části práce, podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme náklady přímé a náklady nepřímé, které jsou zachyceny právě v této kapitole analytické části diplomové práce.

Konkrétní náklady společnosti jsou rozděleny na náklady **přímé** a náklady **nepřímé**. Použita byla metoda **vertikální analýzy**, kdy jsou uvedeny hodnoty jednotlivých přímých a nepřímých nákladů u 9 hospodářských středisek, stejně jak tomu bylo ve vertikální analýze v účelovém členění nákladů. Hodnoty nákladů jsou uvedeny za rok 2010 a lze tak zjistit, které středisko se v rámci přímých a nepřímých nákladů na celkové sumě nákladů podílí nejvíce a také jestli je větší objem přímých nebo objem nepřímých nákladů. Tabulka zobrazující kalkulační členění nákladů i podíl jednotlivých středisek na přímých nákladech, nepřímých nákladech i celkové sumě nákladů je uvedena v příloze PII. Z této tabulky následně vycházející dva grafy, které jsou uvedeny níže a zobrazují podíl jednotlivých středisek na přímých i nepřímých nákladech.



Obr. 11. Podíl středisek na přímých nákladech v % za rok 2010 (vlastní zpracování)



Obr. 12. Podíl středisek na nepřímých nákladech v % za rok 2010 (vlastní zpracování)

Údaje uvedené v tabulce i v grafech jsou opět jasně dané zaměřením společnosti. Z pohledu na dvě základní střediska—správa a výroba—lze zjistit, že většina přímých nákladů je soustředěna do střediska výroba. Oproti tomu nepřímé náklady se zase ve větší hodnotě nacházejí ve středisku správa.

V oblasti přímých nákladů se na jejich hodnotě nejvíce podílí opět středisko 133—**sériová výroba**. Hodnota přímých nákladů ve středisko je cca 230 mil. Kč. Přičteme-li k tomu hodnotu nepřímých nákladů, ve kterých se středisko mimochodem nachází na druhém místě s cca 35 mil. Kč, dostaneme se k závěru, ke kterému jsme přišli již v účelovém členění nákladů. Jedná se o středisko s největší hodnotou nákladů za rok 2010. V přímých nákladech je sériová výroba následována opět **výrobou kusovou**, kde přímé náklady dosahují výše cca 140 mil. Kč. Převážně součtem těchto dvou položek přímých nákladů se dostaneme k celkové hodnotě nákladů ve střediscích výroby. Doplňuje je ještě středisko **tepelné zpracování**, kde mají přímé náklady hodnotu cca 23 mil. Kč. Je to způsobeno tím, že převážně ve výrobních střediscích je z větší části možné náklady přímo přiřadit daným výkonům. Do přímých nákladů spadají položky, které jsou popsány v kapitole 7.3.1. Ve správních střediscích je výrazně nejvyšší hodnota přímých nákladů ve středisku **logistika**, kde činí necelých 60 mil. Kč.

Nejvyšší hodnoty v nepřímých nákladech dosáhlo středisko-**ekonomický úsek**. Hodnota nepřímých nákladů činí necelých 50 mil. Kč. Příčinou jsou zejména mzdy pracovníků, spolupráce s koncernovou společností a technická pomoc při řešení dotací, služby koncern

–SAP (smlouva s koncernovou společností – SAP), softwarové služby a poplatky za užívání ochranné známky. Vysokou hodnotu nepřímých nákladů v porovnání s ostatními středisky dále najdeme ve výrobních střediscích, ve středisku technický úsek a také ve středisku logistika. Obsah položky nepřímých nákladů je podrobně popsán v kapitole 7.3.2.

7.3.1 Přímé náklady

Přímé náklady v rámci kalkulačního členění nákladů chápeme jako náklady, které jsou přímo přiřaditelné k jednotlivým výkonům. Do přímých nákladů, které lze přiřadit k výrobkům přímo, má společnost zařazeny tyto nákladové položky:

- **Jednicový materiál**

Jedná se o náklady na materiál, který představuje veškeré suroviny, pomocné, provozní látky, díly a součástky, které přímo vstupují do materiálové struktury výrobku. Společnost při své výrobě využívá převážně následující materiály: ložisková ocel, mosaz, plast.

- **Kooperace**

Jedná se o operace výrobního charakteru, které není možné technologicky nebo kapacitně provádět v rámci vlastní výroby společnosti. Cementování, černění, karbonitridoxidace, fosfátování atd. Jedná se o nákladovou položku, která se nemusí nutně vyskytnout u všech výrobků, které společnost nabízí.

- **Jednicové mzdy**

Náklady na jednicové mzdy chápeme jako náklady na mzdy výrobních pracovníků, jejichž výkon lze měřit a na základě tohoto měření lze určit mzdu těchto zaměstnanců. V podniku je pro výrobní pracovníky stanoveno odměňování na základě součinu tarifu operace od nejnižšího D1 po nejvyšší D9 a časem operace.

- **SP a ZP na jednicové mzdy**

Do přímých nákladů jsou zařazeny také náklady na sociální a zdravotní pojištění vypočítané z jednicových mezd. Sazba sociálního a zdravotního pojištění tvoří 34 % ze mzdy.

Tab. 8. Hodnota přímých nákladů bez výkonu stroje (vlastní zpracování)

Hodnota přímých nákladů v tis. Kč za rok 2010 bez výkonu stroje	
Položka	Hodnota
Jednicový materiál	306 162
Jednicové mzdy	33 767
SP a ZP	11 481
Kooperace	10 897
CELKEM	362 306

Z tabulky, která uvádí hodnoty přímých nákladů bez započtení položky výkon stroje, lze největší hodnotu přímých nákladů nalézt logicky v materiálu, který je používán k samotné výrobě, tedy v jednicovém materiálu. Jeho hodnota činí něco málo přes 300 mil. Kč. Druhou významnou položkou jsou jednicové mzdy a odvody z mezd, dohromady cca 45 mil. Kč a poslední položkou jsou kooperace, které v roce 2010 činily necelých 11 mil. Kč. Do přímých nákladů společnost dále zařazuje položku výkon stroje, jejíž složení a hodnoty v roce 2010 jsou následující:

- **Výkon stroje**

Jedná se o náklady týkající se výkonu stroje a přesný popis položky je uveden dále v kapitole, věnující se kalkulační metodě společnosti. Do položky výkon stroje patří:

- Elektrická energie

Do přímých nákladů jsou zařazeny také náklady na elektrickou energii. Nejedná se ale o její 100% část. Do přímých nákladů je zařazena většina těchto nákladů, zbytek je uveden ve výrobní režii, v nepřímých nákladech. V přímých nákladech se jedná o náklady na elektrickou energii související se samotnou výrobou, tedy elektrická energie využívána výrobními stroji.

- Plyn

Náklady na plyn opět nejsou v přímých nákladech zařazeny ve výši 100 %. Opět se jedná o náklady na plyn, který využívají výrobní stroje. Jedná se o plyn využívaný při tepelném zpracování částečně jako ochranná atmosféra a částečně jako plynová clona.

- Voda

Do nákladů v rámci položky výkon stroje jsou zařazeny také náklady na vodu. Jedná se o vodu, která je využívána na pohon a chlazení výrobních strojů, např. se jedná o vodu, která ovládá hydrauliku nebo jiné prvky na strojích.

- Režijní materiál

Do přímých nákladů jsou zařazeny v rámci výkonu stroje také náklady na režijní materiál. Do režijního materiálu, který je zařazen do přímých nákladů spadá tento RM: materiál na opravu a údržbu strojů a zařízení, mazadla, ostatní provozní materiál, spotřeba paliv pro výrobní účely, spotřeba speciálního nářadí, diamanty. Zbývající hodnota režijního materiálu spadá do výrobní režie.

- Odpisy

Jedná se o odpisy výrobních strojů, ale také o část odpisu výrobní budovy, ve které se daný výrobní stroj nachází. Část odpisu budovy je ke stroji přiřazena na základě obsahu plochy, kterou daný stroj v dané výrobní hale zaujímá.

- Náklady na plochu-vytápění

Jedná se o poslední položku, která je v rámci položky výkonu stroje zařazena do přímých nákladů. Jak z názvu jasně vyplývá jedná se o náklady, které jsou vynakládány na zajištění vytápění dané výrobní budovy.

Tab. 9. Rozklad položky výkon stroje (vlastní zpracování)

Rozklad položky výkon stroje v tis. Kč za rok 2010	
Položka	tis. Kč
Odpisy	45 707
Elektřina	18 000
Plyn	4 800
Nářadí variabilní	11 270
Nářadí fixní	17 350
Oleje, maziva	656
Emulze	2 200
Ostatní provozní a režijní materiál	2 792
Údržba materiál	2 331
Údržba služby	5 414
Náklady na plochu-vytápění	12 282
CELKEM	122 802

Celková hodnota přímých nákladů včetně výkonu stroje je uvedena v následující tabulce.

Tab. 10. Hodnota přímých nákladů v roce 2010
(vlastní zpracování)

Přímé náklady v tis. Kč za rok 2010	
Položka	tis. Kč
Přímý materiál	306 162
Přímé mzdy	33 767
SP a ZP	11 481
Kooperace	10 897
Výkon stroje	122 802
CELKEM	485 108

Z tabulky je jasné, že položka výkon stroje je v obsahu přímých nákladů významnou položkou, kdy po hodnotě nákladů vydaných na jednicový materiál je položkou nejobjemnější s hodnotou cca 123 mil. Kč. Nejnižší hodnotu představují náklady vynaložené na kooperace-cca 11 mil. Kč.

7.3.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady v kalkulačním členění nákladů lze charakterizovat jako náklady, které nelze přímo přiřadit k určitému výkonu, ale určitým způsobem se rozpočítávají.

Do nepřímých nákladů společnost zařazuje následující položky:

- **Výrobní režie**

V rámci výrobní režie se jedná o náklady, které souvisejí se řízením a obsluhou výrobní činnosti. Konkrétně ve společnosti XY, a. s. se výrobní režie počítá přírážkou v % na jednicové mzdy. Sazba výrobní režie je stanovena na základě prováděcího plánu, který se sestavuje na daný rok a vypočítá se podílem celkové hodnoty výrobní režie a celkové hodnoty jednicových mezd. V roce 2010 činila sazba výrobní režie 187 %. V následující tabulce je uveden rozklad výrobní režie na jednotlivé položky, které zahrnuje a jejich hodnoty v tis. Kč za rok 2010.

Tab. 11. Rozklad výrobní režie (vlastní zpracování)

Rozklad výrobní režie v tis. Kč za rok 2010	
Položka	tis. Kč
Služby	11 388
Režijní mzdy jednicových dělníků	6 147
SP a ZP	2 095
Režijní materiál	16 308
Energie režijní	393
Mzdy režijních dělníků	16 843
Mzdy THZ	1 833
SP a ZP	6 350
OPN	1 888
CELKEM	63 243

- **Správní režie**

Správní režii lze charakterizovat jako náklady na správu podniku, nezařazují se do ní náklady související s provozem či výrobou. Stejně jako sazba výrobní režie se i sazba správní režie ve společnosti XY, a. s. počítá přírůžkou v % na jednicové mzdy. Sazba výrobní režie je taktéž stanovena na základě prováděcího plánu a vypočítá se jako podíl celkových správních nákladů a jednicových mezd. V roce 2010 činila sazba správní režie 339 %. Do správní režie jsou zařazeny osobní náklady vedení firmy a zbývající část služeb, ostatních provozních nákladů, energií spotřebovávaných správou atd. V tabulce je uveden rozklad také správní režie, jsou zde její jednotlivé položky a jejich hodnoty za rok 2010 v tis. Kč.

Tab. 12. Rozklad správní režie (vlastní zpracování)

Rozklad správní režie v tis. Kč za rok 2010	
Položka	tis. Kč
OPN variabilní	3 112
Režijní materiál	683
Režijní služby	30 869
Energie režijní	4 118
Mzdy režijních dělníků	7 037
Mzdy THZ	20 798
SP a ZP	9 458
Odměny členům orgánů	288
Soc. nákl.+ OON	9 019
OPN fixní	1 642
Odpisy	11 268
Daně a poplatky	982
Úroky a OFN	15 428
CELKEM	114 702

Celková hodnota výrobní a správní režie je ještě uvedena v následující tabulce, která ale především zobrazuje podíl jednotlivých režii na celkových režijních nákladech. Z tabulky je patrné, že na nepřímých nákladech se větším objemem podílí správní režie. Tento podíl je téměř dvakrát takový jako objem režie výrobní. Z této tabulky vychází graf, který poměr těchto dvou režii znázorňuje také graficky. Převažující podíl správní režie je tedy jasně patrný a zřetelný.

Tab. 13. Hodnota výrobní a správní režie za rok 2010 (vlastní zpracování)

Hodnota režii v tis. Kč za rok 2010		
Režie	Hodnota	Podíl na nepřímých nákladech
Výrobní režie	63 243	35,54%
Správní režie	114 702	64,46%
CELKEM	177 945	100,00%



Obr. 13. Poměr výrobní a správní režie v % za rok 2010 (vlastní zpracování)

7.4 Vyhodnocení nákladové analýzy

Kapitola 7 a její jednotlivé podkapitoly byly zaměřeny na analýzu nákladů podniku z několika pohledů. První část byla věnována analýze druhového členění nákladů, kdy byly uvedeny hodnoty jednotlivých nákladových druhů za roky 2007–2010. Tyto roky byly vybrány z toho důvodu, že údaje za rok 2011 společnost odmítla poskytnout a aby byl pohled na jejich vývoj dostatečně vypovídající a obsáhlý, uvedeny byly hodnoty od roku 2007. Zachyceny byly jednotlivé změny v hodnotách nákladů a tyto změny byly také vysvětleny v následném slovním popisu. Dále byla uvedena analýza účelového členění nákladů, konkrétně členění nákladů v jednotlivých střediscích. Ke každému středisku byly uvedeny hodnoty jednotlivých nákladových druhů za rok 2010, aby bylo možno získat názor, které nákladové druhy jednotlivá střediska nejvíce spotřebovávají. Třetí část byla věnována kalkulačnímu členění nákladů, konkrétně členění nákladů na přímé a nepřímé náklady v jednotlivých střediscích i v podniku jako takovém za rok 2010. U všech částí analýzy byly také popsány příčiny jednotlivých změn či podílů daných nákladů. Použity byly metody horizontální a vertikální analýzy, které jsou uvedeny v tabulkách a doplněny jsou také grafickým znázorněním ve formě grafů.

Co se týká druhového členění nákladů, můžeme celkové změny v hodnotě nákladů posoudit podle následující tabulky, která vychází z tabulky č. 4 a znázorňuje celkovou změnu v % mezi hodnotou nákladů v roce 2007 a hodnotou nákladů v roce 2010. Podle toho, co uvádí tabulka, můžeme říci, že celkově se společnost snažila hodnotu jednotlivých nákladových druhů snižovat a tím také snižovat celkovou hodnotu nákladů. Samozřejmě tomu

tak není u všech druhů nákladů, ale příčiny těchto změn byly již výše popsány u kapitoly věnující se druhovému členění nákladů. Celkový pokles nákladů mezi lety 2007 a 2010 je cca 25 %.

Tab. 14. Celková změna v hodnotě nákladů mezi lety 2007 až 2010 (vlastní zpracování)

Celková změna mezi náklady 2007 - 2010	
rok	CN
2007	898 298,00
2010	670 442,00
% změna	-25,37%

Z analýzy zaměřené na účelové členění nákladů, konkrétně členění nákladů podle hospodářských středisek, jasně vyplynula výrobní povaha společnosti i to, na jakou výrobu společnost klade důraz. Pro připomenutí údajů je v následující tabulce uvedena celková hodnota nákladů v jednotlivých střediscích. Údaje vychází z tabulky, která je uvedena příloze PI. Celkově se ve společnosti nachází větší podíl nákladů ve výrobních střediscích než ve střediscích zaměřených na správu. To je dáno, jak již bylo napsáno, výrobním zaměřením společnosti. Rozdíl mezi náklady vynaloženými v roce 2010 na správu a náklady vynaloženými na výrobu činí cca 260 mil Kč. Zaměříme-li se pouze na oblast výroby, jednoduše z hodnot nákladů zjistíme, že většina výroby ve společnosti probíhá sériově. Rozdíl v nákladech mezi kusovou a sériovou výrobou činí cca 100 mil. Kč za rok 2010.

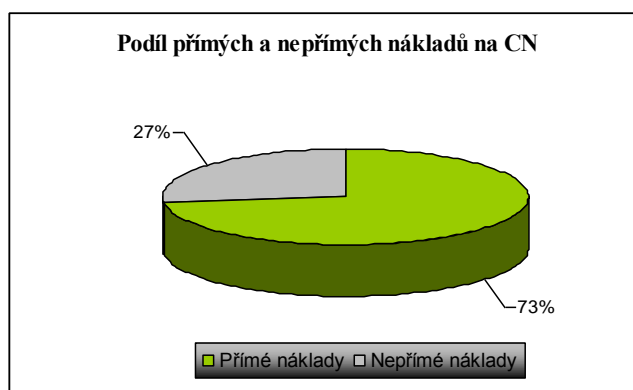
Tab. 15. Hodnota CN v jednotlivých střediscích v roce 2010 (vlastní zpracování)

Hodnota CN ve střediscích	
Středisko	CN
1310	6 396
1311	79 819
1312	4 215
1314	49 835
1315	52 820
1316	12 975
13- S Celkem	206 060
132	164 590
133	272 038
134	27 755
13- V Celkem	464 383
CELKEM	670 442

V tabulce č. 16 je ještě stručně uvedena hodnota přímých a nepřímých nákladů v kalkulačním členění. Hodnota přímých nákladů je jasně větší než hodnota nepřímých nákladů. Analýze těchto nákladů je věnována kapitola 7.3. V rámci zhodnocení nákladové analýzy musím pozitivně zhodnotit poměr těchto dvou skupin nákladů, kdy společnost má větší hodnotu přímých nákladů, které lze přímo přiřadit výrobku a jsou tedy zatíženy těmi náklady, které samy vyvolaly.

Tab. 16. Kalkulační členění nákladů ve společnosti v roce 2010 (vlastní zpracování)

Kalkulační členění nákladů v tis. Kč za rok 2010		
Položka	tis. Kč	% podíl na kalkulačních nákladech
Přímé náklady	485 108	73,16%
Nepřímé náklady	177 945	26,84%
CELKEM	663 053	100,00%



Obr. 14. Podíl přímých a nepřímých nákladů na CN v % (vlastní zpracování)

Celkově lze zhodnotit nákladové řízení ve společnosti jako poměrně efektivní. Společnost se snaží s danými výrobními zdroji nakládat efektivním způsobem. V celkovém nákladovém řízení i v samotné podnikové evidenci nákladů nebyly nalezeny případné nesrovnalosti. Zpětným pohledem na jednotlivé části nákladové analýzy lze jednoduše zjistit, že společnost XY, a. s. má výrazný výrobní charakter a že většina její výroby je soustředěna do sériové výroby. Vyznačuje se nejvyšším podílem nákladů v analýze nákladů jednotlivých hospodářských střediscích podniku.

Společnost každoročně sestavuje roční prováděcí plán, který vychází z detailního obchodního plánu prodeje, plánu investic, plánu lidských zdrojů a finančního plánu, je rozčleněn

do jednotlivých čtvrtletí. Tento plán je schvalován představenstvem a je závazný pro nastavení ukazatelů do pohyblivých složek mezd jednotlivých vedoucích pracovníků. Na každý kvartál je tento plán aktualizován v tzv. operativních plánech, znázorňuje skutečnost předcházejícího období, detail jednotlivých měsíců čtvrtletí a výhled vývoje plnění prováděcího plánu včetně vyhodnocení odchylek.

8 SOUČASNÁ ÚROVEŇ NÁKLADOVÉHO ŘÍZENÍ VE SPOLEČNOSTI XY, A. S.

Kalkulace nákladů, včetně různých kalkulačních metod, byla dostatečně podrobně popsána v teoretické části práce. Nyní bude proto popsána přímo konkrétní úroveň a postup nákladového řízení ve společnosti.

Proces řízení nákladů ve společnosti v současné době probíhá v následujících posloupných krocích. U každého kroku jsou zároveň uvedeny buď oddělení nebo konkrétního zaměstnanci, kteří mají jednotlivou činnost na starosti a jsou za ni zodpovědní.

- Oponentní řízení

Jedná se o výchozí krok samotné kalkulace. Jde o proces, kde institut oponentní rady, které se účastní zástupci oddělení technicko-výrobního rozvoje, technického úseku, ekonomického úseku a zástupci výroby, předá zaměstnancům obchodního oddělení předběžnou cenovou hladinu, stanovenou tak, aby bylo možno reagovat a poskytnout nabídku na poptávkové řízení. V příloze je uveden podklad pro oponentní řízení, na základě kterého oponentní rada jedná a rozhoduje. Jedná se o předběžnou kalkulaci, která slouží pro předpokládané určení nákladové stránky a přeneseně i pro stanovení konečné ceny ložiska.

- Analytik technické přípravy výroby

Dalším krokem je založení nového KZM (kmenového záznamu materiálu) včetně všech aplikací do informačního systému včetně všech aplikací, které má na starosti analytik technické přípravy výroby.

- Plánování a řízení výroby

Následuje doplnění údajů ke kmenovému záznamu materiálu ložiska a jeho součástí (polotovarů), tzn.

a) finální ložisko komplet

- v základním provedení
- jednotlivé aplikace

b) součásti

- vyráběné (vnější kroužek, vnitřní kroužek-s válcovým otvorem, s kuželovým otvorem, tělíska)
- nakupované (klec, vodící kroužek)

- MTZ – materiálově - technické zabezpečení (logistika)

Následujícím krokem je doplnění do informačního systému KZM nakupovaných položek pro jednotlivé součásti. Následně zaměstnanec MTZ zajistí zápis materiálových vazeb (materiál, spotřeba) ve výrobních kusovnících finálních výrobků a polotovarů. Poté analytik technické přípravy výroby změní v informačním systému status výrobního kusovníku na aktivní.

- Technický úsek

Zaměstnanci technického úseku vypracují postup výroby a montáže výrobku včetně balení.

- Obchodní oddělení

Obchodní oddělení doplní informaci o míře ziskovosti.

- Ekonomický úsek

Ekonomický úsek zajistí aktivaci kalkulace a provede nezbytnou kontrolu tak, aby výsledná kalkulace souhlasila se závěry oponentního řízení, které stanovilo cenu.

8.1 Analýza současné kalkulační metody používané ve společnosti XY,

a. s.

Společnost XY, a. s. používá klasickou metodu kalkulace, která v podstatě odpovídá tradičnímu kalkulačnímu vzorci a vychází z ročního plánu. Struktura kalkulačního vzorce je uvedena níže a pod ní je uveden příklad konkrétní kalkulace výrobku. Jedná se o výrobek, který byl vybrán z portfolia společnosti a na něm, včetně dalších výrobků uvedených dále, bude provedena ukázka nové kalkulační metody, která bude řešena v projektové části práce. Tento výrobek byl vybrán z důvodu největšího objemu prodeje za rok 2010 z vybraných 5 reprezentantů, který činil téměř 25 mil. Kč. Jedná se o axiální soudečkové ložisko, které je pro představu zobrazeno na následujícím obrázku.



Obr. 15. Axiální soudečkové ložisko (inter-
ní materiály)

V tabulce 17 je uvedena struktura kalkulačního vzorce společnosti bez konkrétních hodnot. Ty jsou k danému výrobku-axiální soudečkové ložisko-vedeny v tabulce 18.

Tab. 17. Kalkulační vzorec společnosti
(vlastní zpracování)

Kalkulační vzorec společnosti XY, a. s.

- 10 Přímý materiál
- 20 Kooperace
- 30 Jednicové mzdy
- 40 SP a ZP
- 50 Výkon stroje
- 60 Výrobní režie %
- 70 Správní režie %

Tab. 18. Kalkulace vybraného výrobku A_1453 (vlastní zpracování)

Prvek	Označení nákladového prvku	Fixní	Variabilní	Celkem	Měna
10	Přímý materiál	0,00	259,96	259,96	CZK
20	Kooperace	0,00	0,00	0,00	CZK
30	Jednicové mzdy	0,00	32,06	32,06	CZK
40	SP a ZP	0,00	10,90	10,90	CZK
50	Výkon stroje	90,11	86,18	176,29	CZK
60	Výrobní režie %	59,95	0,00	59,95	CZK
	Vlastní náklady výroby	150,06	389,10	539,16	CZK
70	Správní režie %	108,68	0,00	108,68	CZK
	Úplné vlastní náklady	258,74	389,10	647,84	CZK

Součet nákladů po položku 60–Výrobní režie udává hodnotu **vlastních nákladů výroby**. Kalkulace v úrovni vlastních nákladů výroby slouží k ocenění vyráběných polotovarů hotových výrobků. Výsledkem kalkulace je „standardní cena“. Dle standardní ceny je také odváděno ze zakázek z rozpracované výroby na sklad polotovarů. Používá se kalkulace se

strukturou množství, to znamená, že je strukturální kusovník a pracovní postup. Při započtení správní režie, jejíž sazba činí 339 % z jednicových mezd a je stanovena ekonomickým úsekem na základě ročního prováděcího plánu, dostaneme **úplné vlastní náklady výkonu**.

Popis jednotlivých položek a způsob jejich stanovení ve společnosti je následující:

- Přímý materiál

Přímý materiál je zavazbován podle kusovníku a do nákladů vstupuje v úrovni váženého průměru- sklady jednicového materiálu jsou oceněny váženým průměrem.

- Kooperace

Položky „20–Kooperace“ se využívá v případě, existuje-li v pracovním postupu operace, která se neprovádí ve výrobním závodě. Jedná se tedy o činnosti, které pro společnost zajišťují jiné podniky-tzv. outsourcing. Jedná se např. o černění kroužku, broušení ložiskové součásti- vnitřního kroužku ložiska. Náklady na tuto položku jsou zadány v předem stanovené ceně dle ceníku dodávek kooperací.

- Jednicové mzdy

Položka „30–Jednicové mzdy“ je zadána v postupu tarifem operace (D1 až D9) a časem výroby. Tarify operací vyjadřují náročnost prováděných činností od nejnižší D1 až po nejvyšší D9. U jednostrojové obsluhy je rovna strojnímu času, u obsluhy vícestrojové je dána podílem strojního času a počtu strojů.

- Sociální a zdravotní pojištění

Položka „40–SP a ZP“ je přírážka na sociální a zdravotní pojištění a je zadána v systému ve výši 34 % z položky „30–Jednicové mzdy“.

- Výkon stroje

Položka „50–Výkon stroje“ je zadána v postupu jako součin strojního času a sazby výkonu stroje. Náklady týkající se výkonu stroje jsou rozděleny do dvou částí-fixní náklady a variabilní náklady. Do fixních nákladů spadají náklady na plyn, náklady na plochu včetně vytápění, oleje, maziva, emulze, fixní nářadí, ostatní provozní a režijní materiál. Fixní náklady jsou ve vazbě na roční kapacitu stroje. Do variabilní části nákladů patří elektrická energie, nářadí variabilní, údržba materiál, údržba služby. Variabilní část nákladů má přímou vazbu na čas práce.

- Výrobní režie

Položka „60–Výrobní režie“ je přírážka v % na jednicové mzdy. Je vypočtena z ročního prováděcího plánu a jak již bylo řečeno, stanovuje ji ekonomický úsek na základě tohoto plánu. Položka obsahuje náklady výroby, které nelze přiřadit výkonu stroje.

Obsah položky výrobní režie:

- Energie-osvětlení haly, kanceláří, vytápění kanceláří, voda na mytí i do emulzí
- Režijní materiál-ochranné pomůcky, kancelářské potřeby, čisticí potřeby, pohonné hmoty do manipulační techniky, ochranné nápoje, ostatní režijní materiál
- Mzdy-osobní náklady vedení střediska (mistři, evidentky), skladníci, režijní dělníci, manipulační dělníci (mezioperační manipulace)
- Služby-likvidace odpadů, opravy a údržba budov a staveb
- Ostatní provozní náklady-pojištění majetku, technické zhodnocení do 40 tis. Kč

- Správní režie

Položka „70–Správní režie“ je poslední položkou kalkulačního vzorce. Jejím obsahem jsou zbývající náklady a po jejím započtení se v kalkulaci dostaneme na úplné vlastní náklady výkonu.

Obsah položky správní režie:

- Osobní náklady vedení firmy
- Zbývající část služeb, ostatních provozních nákladů, energií spotřebovávaných správou atd.

- Odbytová režie

Expedici hotových výrobků zajišťuje sesterská společnost, proto není v kalkulaci samostatně vyjádřena odbytová režie. Náklady na předání výrobků sesterské společnosti jsou obsaženy v rámci výrobní režie.

8.2 Identifikace nedostatků současné kalkulační metody ve společnosti

XY, a. s.

Metoda kalkulace používaná ve společnosti odpovídá typovému kalkulačnímu vzorci, přestože není zcela totožná a na první pohled jsou patrné jasné rozdíly. Do kalkulačního vzorce vstupuje položka kooperace, která je používána v případě, že se některá součást finálního výrobku nevyrábí ve společnosti. Oproti typovému kalkulačnímu vzorci ve společnosti do kalkulace také vstupuje položka–výkon stroje, která se snaží zachytit náklady vyvolané právě činností daného výrobního stroje. Poslední položka, která je do kalkulace oproti typovému kalkulačnímu vzorci zahrnuta navíc je položka–režijní dělník, tedy mzda seřizovače, která byla v předchozích kapitolách dostatečně popsána.

Jako hlavní nedostatky používané kalkulační metody, i po konzultaci s vedením, byly identifikovány tyto problémy

- Správní a výrobní režie

Procento výrobní a správní režie je stanoveno pevně na kalendářní rok a vychází z ročního prováděcího plánu. Při kvartálních operativním plánování dochází ke změnám v hodnotě tržeb atd., ale procento režie se již nepřečítává. Díky přiřazování nákladů jednotlivým výrobkům prostřednictvím správní a výrobní režie na základě stanoveného % nejsou daným výkonům přiřazeny přesně ty náklady, které samy vyvolaly. Celková hodnota nákladů daného výkonu a samotná kalkulace je potom zkreslená a výrobky nejsou zatíženy náklady, která skutečně vyvolaly.

- Výkon stroje

Položka výkon stroje je počítána na předpokládané využití stroje na rok dopředu na základně předpokládané sortimentní skladby výroby. Může docházet k odlišnostem–norma je počítána na nejprogresivnější technologie–ty můžou být přeplněny a méně výkonné technologie poté mají jiný čas práce na operaci, vložené operace atd. Poté se kalkulace taktéž nepřečítává a tato odlišnost se projevuje v tzv. odchylce.

9 PROJEKT NOVÉ KALKULAČNÍ METODY VYUŽÍVAJÍCÍ MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ ACTIVITY BASED COSTING

Poslední část diplomové práce bude věnována projektovému řešení nové kalkulační metody přesně na míru společnosti XY, a. s. Na základě nákladové analýzy a analýzy současné kalkulační metody používané ve společnosti, byla vybrána metoda ABC-Activity Based Costing. Metoda se řadí mezi moderní kalkulační metody zejména kvůli snaze o zachycení vztahu **příčina-následek** v oblasti nákladů.

9.1 Východiska nákladové analýzy pro projektovou část

Na základě analýzy nákladů, které je věnována kapitola 7 a analýzy kalkulační metody používané ve společnosti, která je popsána v kapitole 8, byla stanovena následující východiska pro projektovou část, která se bude zabývat vytvořením nové kalkulační metodiky pro potřeby společnosti.

V rámci analýzy nákladů byly popsány a rozebrány náklady podle druhů, podle jednotlivých středisek a podle kalkulačního členění. V části věnující se kalkulačnímu členění nákladů, byly náklady rozděleny na náklady přímé a náklady nepřímé. Hodnota jednotlivých nákladů je uvedena v následující tabulce, kde je také uveden podíl nepřímých nákladů na celkových kalkulačních nákladech. Tento podíl činí necelých 27 %. Hodnoty nákladů uvedené v tabulce vycházejí ze současného řízení a třídění nákladů ve společnosti.

Tab. 19. Původní skladba kalkulačních nákladů v roce 2010 (vlastní zpracování)

Hodnota celkových kalkulačních nákladů v tis. Kč za rok 2010		
Nákladová položka	Hodnota	% podíl
Výrobní režie	63 243	9,54%
Správní režie	114 702	17,30%
CELKEM	177 945	26,84%
Přímé náklady	485 108	73,16%
CELKEM	663 053	100,00%

Po provedení této analýzy a po konzultaci s vedením společnosti, bylo kalkulační členění nákladů na přímé a nepřímé náklady upraveno. Úpravy se týkají položky výkon stroje. V současné době je položka ve společnosti přiřazována jednotlivým výkonům jako přímý

náklad na základě metodiky uvedené v předcházejících kapitolách. Po důkladném prozkoumání jednotlivých položek, spadajících do výkonu stroje a způsobu přiřazování, byla hodnota nákladů, týkající se výkonu stroje, převedena do nákladů nepřímých. Rozbor výkonu stroje a výčet hodnot jednotlivých položek, ze kterých se skládá, je uveden v následující tabulce.

Tab. 20. Analýza položky výkon stroje (vlastní zpracování)

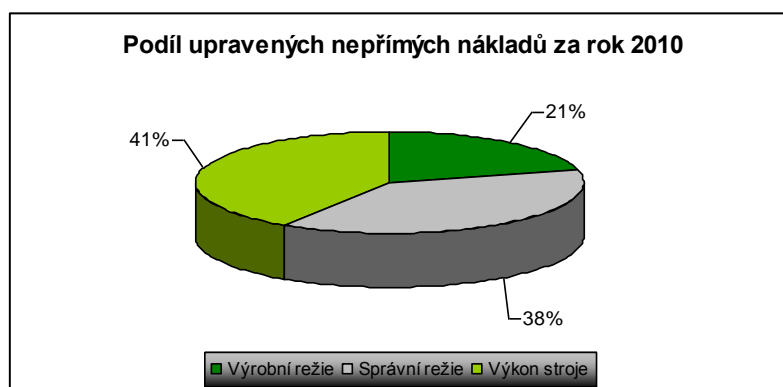
Rozklad položky výkon stroje v tis. Kč za rok 2010	
Položka	tis. Kč
Odpisy	45 707
Elektřina	18 000
Plyn	4 800
Nářadí variabilní	11 270
Nářadí fixní	17 350
Oleje, maziva	656
Emulze	2 200
Ostatní provozní a režijní materiál	2 792
Údržba materiál	2 331
Údržba služby	5 414
Náklady na plochu-vytápění	12 282
CELKEM	122 802

Analýza jednotlivých položek, jejichž popis byl uveden v kapitole věnující se kalkulačnímu členění nákladů, dospěla k závěru převedení kompletní hodnoty výkonu stroje do nákladů nepřímých. Rozborem jednotlivých položek totiž nebylo zjištěno, že by bylo možno přiřadit jakoukoliv položku pouze danému konkrétnímu výkonu. Například položka odpisů nemůže být k jednomu výrobku přiřazena z toho důvodu, že na každém stroji se nevyrábí pouze jeden výrobek či jedna část konečného výkonu. Podobně je tomu i u ostatních nákladových položek.

Přepočítaná hodnota nepřímých nákladů je uvedena v následující tabulce. Hodnota nepřímých nákladů tedy narostla. Složení nepřímých nákladů po úpravách je pro lepší představu ještě znázorněn v grafu.

Tab. 21. Upravená hodnota nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

Hodnota nepřímých nákladů po úpravách v tis. Kč za rok 2010		
Položka	Hodnota	% podíl na nepřímých nákladech
Výrobní režie	63 243	21,03%
Správní režie	114 702	38,14%
Výkon stroje	122 802	40,83%
CELKEM	300 747	100,00%



Obr. 16. Podíl nepřímých nákladů po úpravách (vlastní zpracování)

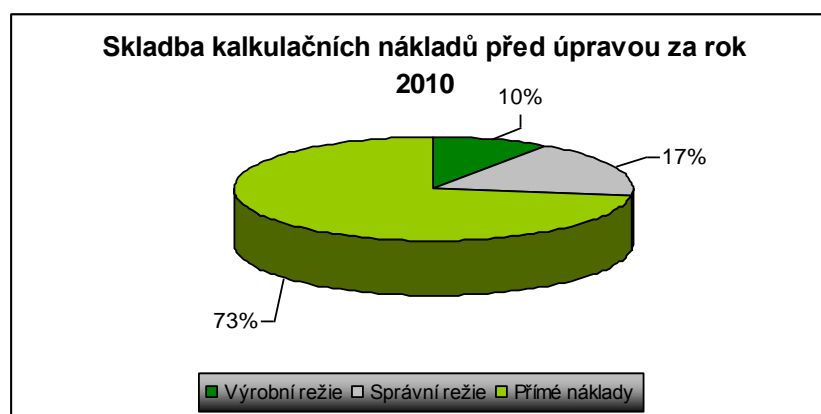
Z tabulky jasně vyplývá nárůst nepřímých nákladů o hodnotu nákladů zahrnutých do výkonu stroje. Změna v podílu jednotlivých nepřímých nákladů je také jasná. Původní podíl správní režie na nepřímých nákladech se z necelých 64 % změnil na necelých **38 %**. Výrobní režie z původního podílu na nepřímých nákladech, který činil 36 % klesla na cca **21%** podíl na nepřímých nákladech. Nově zavedená položka výkon stroje se na nepřímých nákladech podílí cca **40 %**. Je tedy jasné, že přeřazením výkonu stroje hodnota nepřímých nákladů vzrostla výrazně, jelikož nyní je to v nepřímých nákladech nejvýraznější položka s hodnotou cca 120 mil. Kč. Logicky se také změnila hodnota přímých nákladů, která poklesla právě o hodnotu výkonu stroje, který byl přeřazen do nákladů nepřímých. Z hodnoty cca 458 mil. Kč poklesla na hodnotu cca 360 mil. Kč.

V rámci položky výkonu stroje byly do nepřímých nákladů převedeny kompletně všechny náklady, týkající se výkonu stroje. Po analýze a konzultaci s managementem společnosti nebyly shledány žádné položky z výkonu stroje, jako skutečně přímé náklady, které by šly k výkonům přiřadit zcela jednoznačně. V projektové části budou tyto náklady, včetně výrobní a správní režie, kalkulovány pomocí metody ABC.

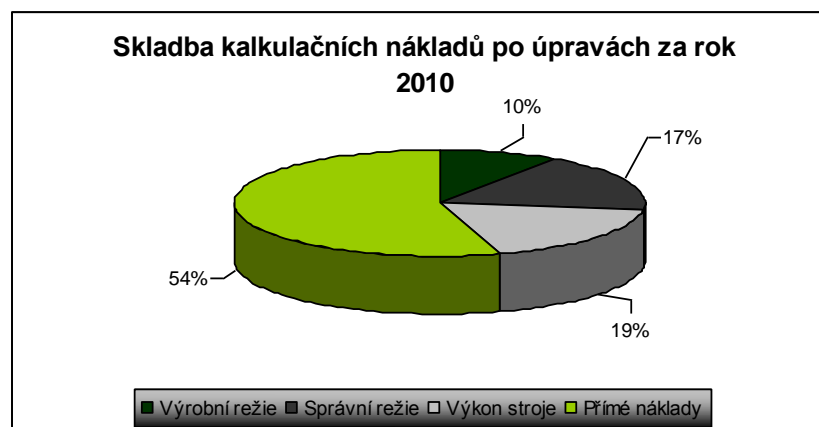
Konečné porovnání hodnoty přímých a nepřímých nákladů původního kalkulačního rozčlenění ve společnosti a nového přerozdělení kalkulačních nákladů je uvedeno v tabulce č.23. Zcela jasný je nárůst podílu nepřímých nákladů na celkových nákladech oproti původním hodnotám. Porovnání těchto podílů je kromě tabulky znázorněno také na grafech, které porovnávají stav před a po přerozdělení nákladů. Tyto hodnoty, především tedy hodnota nepřímých nákladů, bude sloužit jako hlavní východisko projektové části práce a bude hlavním „problémem“, který bude v rámci projektu řešen.

Tab. 22. Porovnání nepřímých nákladů před a po úpravách (vlastní zpracování)

Porovnání nepřímých nákladů před a po úpravách		
Původní položky nepřímých nákladů	Hodnota v tis.	
	Kč	% podíl
Výrobní režie	63 243	9,54%
Správní režie	114 702	17,30%
CELKEM NN	177 945	26,84%
Přímé náklady	485 108	73,16%
CELKEM	663 053	100,00%
Upravené položky nepřímých nákladů	Hodnota v tis.	
	Kč	% podíl
Výrobní režie	63 243	9,54%
Správní režie	114 702	17,30%
Výkon stroje	122 802	18,52%
CELKEM NN	300 747	45,36%
Přímé náklady	362 306	54,64%
CELKEM	663 053	100,00%



Obr. 17. Skladba kalkulačních nákladů před úpravou (vlastní zpracování)



Obr. 18. Skladba kalkulačních nákladů po úpravě (vlastní zpracování)

9.2 Hlavní cíl projektu

Vzhledem k výrazným změnám, které probíhaly a probíhají v celém ekonomickém prostředí, došlo k výraznému nárůstu objemu **režijních nákladů** na celkových nákladech u všech podniků. U společnosti XY, a. s. objem režijních-nepřímých nákladů po úpravách, které byly provedeny v rámci práce a vysvětleny v kapitole 9.1, činí cca **300 mil. Kč**, což je asi **46 %** z celkového objemu nákladů. Tento podíl nákladů byl shledán jako dostačující a pádný důvod pro výběr metody ABC. Přiřazování režijních nákladů podnikovým výkonům patří k nejtěžším úkolům, se kterými se společnost v rámci nákladového řízení potýká. Jak již bylo napsáno v analytické části práce, v současné době společnost přiřazuje režijní náklady jednotlivým výrobkům prostřednictvím režii. A to režie výrobní a režie správní, kdy obě dvě jsou přiřazeny výrobkům na základě režijní přírážky. Ta je stanovena na základě objemu přímých mezd. Tento způsob přiřazování režijních nákladů je značně nepřesný. Může se stát, že výrobky jsou zatíženy náklady, které skutečně nevyvolaly nebo naopak jsou náklady zatíženy nedostatečně, vzhledem k tomu, jaký objem nákladů skutečně vyvolaly. V rámci klasických kalkulačních metod se toto ale zjišťuje jen velmi těžko. Tento problém metoda ABC-**Activity Based Costing** řeší celkově jiným přístupem k přiřazování režijních nákladů výrobkům. Podrobně to již bylo popsáno v teoretické části práce, proto pouze pro připomenutí-režijní náklady jsou přiřazeny na základě aktivit, které daný výrobek skutečně „spotřebuje“. Cílem práce tedy je přiřazení režijních nákladů podle skutečných činností, aby společnost mohla lépe a přesněji posoudit rentabilitu definovaných nákladových objektů. V závěru projektové části práce budou dané definované nákladové ob-

jekty porovnány v rámci jejich rentability. Porovnány budou na základě stávající, současné metody kalkulace používané ve společnosti a nově zpracované kalkulace ABC. Bude tak možno ihned zjistit jaký je rozdíl mezi rentabilitou v současnosti a rentabilitou, které by bylo dosaženo na základě přiřazování nákladů jednotlivým nákladovým objektům prostřednictvím aktivit.

Proces vytvoření systému ABC pro řízení nákladů je možné rozdělit do **5 etap**, které byly podrobně popsány v teoretické části práce. Jedná se o:

- úprava účetních dat,
- návrh aktivit,
- ocenění navrhovaných aktivit,
- stanovení nákladových objektů,
- konečné ocenění nákladových objektů.

Hlavním výstupem celého projektu, tedy jeho cílem bude nejen aplikace metody ABC ve společnosti XY, a. s. Výstupem bude především přesné přiřazení režijních nákladů na dané definované nákladové objekty. Přímé náklady v rámci metody nebudou řešeny, jejich přiřazování je jednoznačné. Na konci projektu bude provedena konkrétní kalkulace daného nákladového objektu, do které budou samozřejmě zařazeny jak nepřímé náklady přerozdělené novou metodou, tak i náklady přímé. Definitivním výstupem tedy bude kompletní kalkulace konkrétního nákladového objektu a její porovnání s kalkulační metodou, která je ve společnosti používána dnes, aby byl zobrazen rozdíl mezi těmito dvěma metodami.

9.3 Úprava účetních dat

Prvním krokem a zároveň první etapou zavádění systému ABC do nákladového řízení společnosti XY, a. s. je **úprava účetních dat**. I když by se tento krok zdál jako méně důležitý, protože některé zdroje jej v popisu metody ABC ani neuvádějí, není tomu tak. Hlavním účelem úpravy účetních dat, je propustit do modelu jen skutečné náklady. Na základě informací popsaných v teoretické části práce, věnující se jednotlivým druhům účetnictví, je jasné, že každý druh účetnictví potřebuje jiný druh informací pro své účely. Proto by nebylo správné vycházet čistě jen z finančního výkazu-VZZ. Tyto informace zde uvedené slouží

primárně pro potřeby finančního účetnictví a tvorba nové kalkulační metody i samotné nákladové řízení spadají do oblasti manažerského účetnictví.

Z celkových nepřímých nákladů, které jsou vedeny v účetnictví společnosti XY, a. s. byly po analýze hlavní účetní knihy společnosti vyřazeny následující nákladové položky, které nebudou předmětem řešení projektu prostřednictvím metody ABC a nejsou zahrnuty do hodnoty uvedené v tabulce č. 24.

Tab. 23. Úprava účetních dat (vlastní zpracování)

Úprava účetních údajů	
Položka	Hodnota v tis. Kč
Zůstatková cena prodaného DHM	278
Prodaný materiál	7 926
Změna stavu rezerv a opravných položek	-5 418
Odpis nedobytných pohledávek	1 327
Pokuty a penále-finanční úřad	112
Pokuty a penále-ostatní	73
Náklady na přecenění	66
Manka a škody-materiál	1 172
Manka a škody-polotovary	1 853
CELKEM	7 389

Po odpočtu těchto nákladových položek, které nebudou zahrnuty do nové metody kalkulace, zůstanou následující režijní náklady, které budou předmětem řešení nové kalkulační metody ABC.

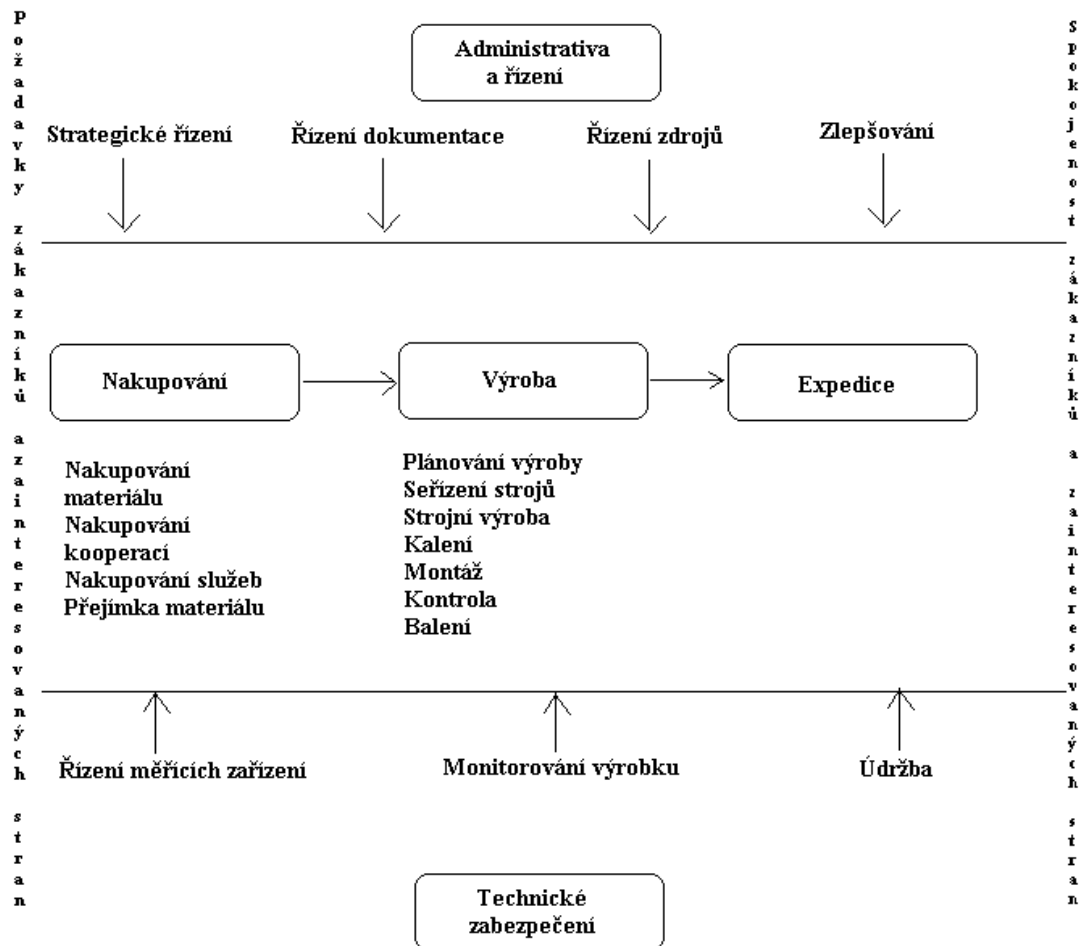
Tab. 24. Režijní náklady pro potřeby kalkulace ABC (vlastní zpracování)

Režijní náklady		
	Položka	Hodnota v tis. Kč
Výrobní režie	Služby	11 388
	Režijní mzdy jednicových dělníků	6 147
	SP a ZP	2 095
	Režijní materiál	16 308
	Energie režijní	393
	Mzdy režijních dělníků	16 843
	Mzdy THZ	1 833
	SP a ZP	6 350
	OPN	1 888
		OPN variabilní
Správní režie	Režijní materiál	683
	Režijní služby	30 869
	Energie režijní	4 118
	Mzdy režijních dělníků	7 037
	Mzdy THZ	20 798
	SP a ZP	9 458
	Odměny členům orgánů	288
	Soc. nákl.+ OON	9 019
	OPN fixní	1 642
	Odpisy	11 268
	Daně a poplatky	982
	Úroky a OFN	15 428
		Odpisy
Výkon stroje	Elektřina	18 000
	Plyn	4 800
	Nářadí variabilní	11 270
	Nářadí fixní	17 350
	Oleje, maziva	656
	Emulze	2 200
	Ostatní provozní a režijní materiál	2 792
	Údržba materiál	2 331
	Údržba služby	5 414
	Náklady na plochu-vytápění	12 282
	CELKEM	300 747

9.4 Návrh aktivit

Po úspěšném provedení prvního kroku-úprava účetních dat, je možno přistoupit ke druhé etapě tvorby kalkulační metody ABC. Tou je pojmenování a popis hlavních **procesů a aktivit**, které v organizaci probíhají. Před samotným zpracováním návrhu aktivit byla provedena analýza procesů společnosti. Počet identifikovaných aktivit nebude nikdy u všech

podniků stejný. Závisí nejenom na jeho velikosti, ale také na personálních, časových či finančních zdrojích atd. Procesní mapa, na základě které byly definovány podnikové aktivity, je znázorněna níže.



Obr. 19. Procesní mapa společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

Nejvhodnější je dané aktivity, definované v rámci druhé etapy, pojmenovávat pomocí slovesa nebo podstatného jména, aby aktivita a práce, kterou představuje, byla popsána co nejpřesnějším způsobem.

Na základě konzultace s managementem a zaměstnanci společnosti, byly stanoveny následující **procesy a aktivity** organizace představujících hlavní činnosti, které se v podniku odehrávají za cílem výroby konečného výkonu a které jsou z tohoto pohledu nezbytné.

- **Nakupování**, které představuje zajištění potřebných vstupů pro výrobu a vychází z požadavků na nákup. Nakupování je možné dále rozčlenit na nákup materiálu, nákup služeb, nákup kooperací a přejímku materiálu.
- **Výroba** je chápána jako samotná výroba, kdy se z nakoupených vstupů prostřednictvím činnosti strojů a zaměstnanců stávají hotové výrobky. V rámci společnosti XY, a. s. je výroba zaměřena na výrobu ložisek. Do výroby jsou zahrnuty aktivity plánování výroby, seřízení strojů, strojní výroba, kalení jednotlivých součástí výrobku, montáž, kontrola a balení výrobků.
- **Expedice** je posledním procesem a lze ji popsat jako převoz hotových výrobků do skladu obchodní společnosti, která je součástí koncernu XY.

Předcházející výčet ovšem není kompletní, proto jako podpůrná aktivita byla stanovena **Administrativa a řízení**, která zahrnuje strategické řízení společnosti, řízení dokumentace, řízení zdrojů a zlepšování. Druhou podpůrnou aktivitou byla stanovena aktivita **Technické zabezpečení** zahrnující činnosti řízení měřicích zařízení, monitorování výrobků a údržbu.

9.5 Ocenění navrhovaných aktivit

Dalším krokem, v pořadí čtvrtým, je ocenění navrhovaných aktivit, které byly definovány v předcházejícím kroku.. Jako podklad pro provedení tohoto kroku budou sloužit informace definované v prvním kroku-úprava účetních dat a v kroku předchozím-návrh aktivit. Dojde tak k propojení těchto dvou kroků, propojení režijních nákladů a propojení aktivit, které ve společnosti XY, a. s. probíhají. Jinak řečeno, budou propojeny spotřebované zdroje a příčiny spotřeby zdrojů.

Jako spotřebované zdroje byly ve společnosti XY, a. s. definovány následující náklady, jejichž povaha je režijní:

- Výrobní režie
- Správní režie
- Výkon stroje

Tyto náklady jsou v tabulce věnující se ocenění aktivit dále rozčleněny a budou propouštěny k jednotlivým definovaným činnostem a to jak k činnostem hlavním, tak k činnostem podpůrným. K jednotlivým nákladovým položkám budou určena kritéria, která určují podle

čeho jsou dané náklady k jednotlivým aktivitám přiřazeny. Po přiřazení všech nákladů budou určeny celkové hodnoty jednotlivých definovaných aktivit, a to jak aktivit hlavních tak vedlejších. Náklady vedlejších aktivit budou na základě zvoleného vhodného kritéria dále rozpuštěny a budou tak přiřazeny k aktivitám hlavním. Výstupem této části projektu bude určení celkových nákladů jednotlivých hlavních aktivit.

Ocenění definovaných aktivit je uvedeno v následující tabulce. V levé části tabulky jsou uvedeny jednotlivé definované režijní náklady, které budou přiřazovány aktivitám, jsou rozděleny čarou oddělující výrobní režii, správní režii a výkon stroje a obsahují všechny položky, které byly uvedeny již v analytické části, věnující se kalkulačnímu členění nákladů, ale také v části praktické, v prvním kroku tvorby nové kalkulační metody ABC. V záhlaví tabulky jsou uvedeny jednotlivé nedefinované aktivity, podíl každé aktivity na dané nákladové položce a také kritérium, podle kterého byly náklady k jednotlivým aktivitám přiřazovány. V posledním řádku tabulky jsou pak uvedeny celkové náklady konkrétní aktivity a celkový součet všech nákladů aktivit dává stále stejnou hodnotu nepřímých nákladů na které se nic nezměnilo a byly propuštěny k aktivitám. Hodnota nepřímých nákladů tedy stále činí **300 747 tis. Kč**.

Tab. 25. Ocenění aktivit-část 1 (vlastní zpracování)

Ocenění aktivit-část 1															
Nákladová položka	Obrát v tis. Kč	Nakupování materiálu	%	Nakupování kooperací	%	Nakupování služeb	%	Přejímka materiálu	%	Plánová výroby	%	Seřizování strojů	%	Strojní výroba	%
Služby	11 388	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	5 124	45%
Režijní mzdy jednicových dělníků	6 147	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	123	2%	2 827	46%	922	15%
SP a ZP	2 095	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	42	2%	964	46%	314	15%
Režijní materiál	16 308	163	1%	326	2%	489	3%	657	4%	0	0%	1 015	5%	5 517	30%
Energie režijní	393	8	2%	8	4%	16	4%	0	0%	4	1%	16	4%	31	8%
Mzdy režijních dělníků	16 843	0	0%	0	0%	0	0%	1 684	10%	0	0%	3 369	20%	842	5%
Mzdy THZ	1 833	110	6%	110	2%	37	2%	55	3%	183	10%	0	0%	495	27%
SP a ZP	6 350	40	1%	31	0%	12	0%	591	9%	62	1%	1 151	18%	455	7%
OPN	1 888	19	1%	38	2%	57	3%	151	8%	264	14%	38	2%	5	25%
OPN variabilní	3 112	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Režijní materiál	683	27	4%	14	2%	7	1%	34	5%	20	3%	34	5%	1	2%
Režijní služby	30 869	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Energie režijní	4 118	247	6%	82	2%	247	6%	0	0%	124	3%	41	1%	15	6%
Mzdy režijních dělníků	7 037	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	2 111	30%	0	0%
Mzdy THZ	20 798	1 040	5%	208	1%	208	1%	0	0%	1 456	7%	0	0%	42	4%
SP a ZP	9 458	354	4%	71	1%	71	1%	0	0%	495	5%	718	8%	14	0%
Odměny členům orgánů	288	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Soc. náklady+OON	9 019	361	4%	0	0%	90	1%	0	0%	451	5%	1 353	15%	2 806	30%
OPN fixní	1 642	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Odpisy	11 268	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Daně a poplatky	982	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Úroky a OFN	15 428	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Odpisy	45 707	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	36 409	79%
Elektřina	18 000	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1 080	6%	5 040	28%
Plyn	4 800	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	240	5%
Nářadí variabilní	11 270	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	564	5%	8 903	79%
Nářadí fixní	17 350	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	521	3%	13 360	77%
Oleje, maziva	656	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	315	48%
Emulze	2 200	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1 254	57%
Ostatní provozní a režijní materiál	2 792	56	2%	0	0%	0	0%	28	1%	0	0%	56	2%	1 033	37%
Údržba materiál	2 331	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Údržba služby	5 414	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Náklady na plochu-vytápění	12 282	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	5 527	45%
CELKEM	300 747	2 425	1%	887	0%	1 234	0%	3 201	1%	3 225	1%	15 857	5%	88 663	29%

Tab. 26. Ocenění aktivit-část 2 (vlastní zpracování)

Ocenění aktivit-část 2														
Kalenř	%	Mont řř	%	Kontr ola	%	Balenř	%	Přev oz ř a do klad ů	%	Adm In lstratř va řřenř	%	Tech nickě zabez peřen ř	%	Kritřrium
3 986	35%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	2 278	20%	kvalifikovanř odlad
1 352	22%	738	12%	184	3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	početpracovníkř
461	22%	251	12%	63	3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	početpracovníkř
2 446	15%	652	4%	163	1%	4 892	30%	0	0%	0	0%	815	5%	kvalifikovanř odlad
47	12%	86	22%	12	3%	79	20%	39	10%	20	5%	20	5%	početlodř
842	5%	4 042	24%	1 853	11%	3 369	20%	842	5%	0	0%	0	0%	početpracovníkř
92	5%	55	3%	220	12%	275	15%	275	15%	0	0%	0	0%	početpracovníkř
317	5%	1 393	22%	705	11%	1 239	20%	380	6%	0	0%	0	0%	početpracovníkř
151	8%	170	9%	38	2%	0	0%	0	0%	0	0%	491	26%	kvalifikovanř odlad
0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	3 112	100%	0	0%	vedřř se
14	2%	61	9%	34	5%	68	10%	75	11%	89	13%	191	28%	kvalifikovanř odlad
0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	27 782	90%	3 087	10%	kvalifikovanř odlad
82	2%	165	4%	247	6%	429	8%	165	4%	1 688	41%	453	11%	kvalifikovanř odlad
0	0%	1 759	25%	1 055	15%	1 407	20%	704	10%	0	0%	0	0%	početpracovníkř
208	1%	208	1%	624	3%	416	2%	416	2%	13 519	65%	1 664	8%	početpracovníkř
71	1%	729	8%	615	7%	720	8%	381	4%	4 625	49%	576	6%	početpracovníkř
0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	288	100%	0	0%	vedřř se
902	10%	271	3%	451	5%	180	2%	90	1%	1 804	20%	361	4%	početpracovníkř
0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1 642	100%	0	0%	vedřř se
0	0%	1 014	9%	113	1%	0	0%	0	0%	9 015	80%	1 127	10%	kvalifikovanř odlad
0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	962	100%	0	0%	vedřř se
0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	15 428	100%	0	0%	vedřř se
7 413	16%	914	2%	0	0%	1 371	3%	0	0%	0	0%	0	0%	kvalifikovanř odlad
10 960	61%	0	0%	360	2%	540	3%	0	0%	0	0%	0	0%	kvalifikovanř odlad
4 560	95%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	kvalifikovanř odlad
1 803	16%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	kvalifikovanř odlad
2 950	17%	521	3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	kvalifikovanř odlad
243	37%	59	9%	7	1%	33	5%	0	0%	0	0%	0	0%	kvalifikovanř odlad
594	27%	176	8%	22	1%	154	7%	0	0%	0	0%	0	0%	kvalifikovanř odlad
921	33%	112	4%	84	3%	307	11%	195	7%	0	0%	0	0%	kvalifikovanř odlad
0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	2 331	100%	vedřř se
0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	5 414	100%	vedřř se
2 825	23%	1 965	16%	1 351	11%	491	4%	123	1%	0	0%	0	0%	podle mř
43 260	14%	15 341	5%	8 200	3%	15 971	5%	3 685	1%	79 993	27%	18 807	6%	

Jednotlivé nákladové položky byly mezi aktivity rozpuštěny podle zvolených kritérií, které se nacházejí na pravé straně tabulky.

Jako kritérium, podle kterého se náklady na jednotlivé činnosti rozdělovaly, byl stanoven kvalifikovaný odhad, počet pracovníků, počet hodin, m² a položky, které se vůbec nerozdělovaly na aktivity měly kritérium „nedělí se“.

Sumy ocenění všech aktivit-hlavních i podpůrných-jsou uvedeny v tabulce níže.

Tab. 27. Ocenění aktivit (vlastní zpracování)

Ocenění aktivit	
Aktivity	Ocenění (tis. Kč)
Nakupování materiálu	2 425
Nakupování kooperací	887
Nakupování služeb	1 234
Přejímka materiálu	3 201
Plánování výroby	3 225
Seřízení strojů	15 857
Strojní výroba	88 663
Kalení	43 260
Montáž	15 341
Kontrola	8 200
Balení	15 971
Expedice	3 685
Administrativa a řízení	79 993
Technické zabezpečení	18 807
CELKEM	300 747

V rámci ocenění navrhnutých aktivit byly náklady podle definovaných kritérií rozpuštěny mezi všechny aktivity, ať už se jedná o aktivity hlavní nebo aktivity podpůrné. Jelikož mezi podpůrnými aktivitami a definovanými nákladovými objekty není možné nalézt jasný vztah, není možné ani náklady podpůrných aktivit přímo propustit k nákladovým objektům, kterými budou výrobky společnosti. Proto je nutné náklady aktivity **Administrativa a řízení** a **Technické zabezpečení** „rozpustit“ mezi hlavní aktivity, prostřednictvím kterých tyto náklady mohou být dále propuštěny k nákladovým objektům. Přerozdělení nákladů činnosti Administrativa a řízení je znázorněno v následující tabulce.

Tab. 28. Rozdělení nákladů-Administrativa a řízení (vlastní zpracování)

Přerozdělení nákladů aktivity-Administrativa a řízení		
Aktivity	Původní ocenění (tis. Kč)	Nové ocenění (tis. Kč)
Nakupování materiálu	2 425	4 247
Nakupování kooperací	887	1 547
Nakupování služeb	1 234	1 897
Přejímka materiálu	3 201	4 525
Plánování výroby	3 225	6 500
Seřízení strojů	15 857	24 312
Strojní výroba	88 663	111 269
Kalení	43 260	48 953
Montáž	15 341	26 559
Kontrola	8 200	15 791
Balení	15 971	19 767
Expedice	3 685	7 629
Administrativa a řízení	79 993	0
Technické zabezpečení	18 807	27 750
CELKEM	300 747	300 747

Náklady činnosti **Administrativa a řízení** byly mezi ostatní aktivity rozděleny na základě počtu zaměstnanců, kteří se ostatním daným aktivitám věnují. Jelikož administrativní činnost podporuje zároveň další podpůrnou činnost-**Technické zabezpečení**, budou náklady propuštěny i na ni. Následně budou celkové aktivity činnosti Technické zabezpečení rozděleny mezi zbývající hlavní aktivity a redistribuce nákladů bude hotova. Přerozdělení těchto nákladů je uvedeno v další tabulce.

Tab. 29. Rozdělení nákladů-Technické zabezpečení (vlastní zpracování)

Přerozdělení nákladů aktivity-Technické zabezpečení		
Aktivity	Původní ocenění (tis. Kč)	Nové ocenění (tis. Kč)
Nakupování materiálu	4 247	4 247
Nakupování kooperací	1 547	1 763
Nakupování služeb	1 897	1 897
Přejímka materiálu	4 525	5 141
Plánování výroby	6 500	6 500
Seřízení strojů	24 312	26 943
Strojní výroba	111 269	123 257
Kalení	48 953	54 251
Montáž	26 559	29 434
Kontrola	15 791	17 500
Balení	19 767	21 906
Expedice	7 629	7 906
Technické zabezpečení	27 750	0
CELKEM	300 747	300 747

Náklady aktivity **Technické zabezpečení** byly rozděleny na základě spotřebovaného času hlavními aktivitami. V této tabulce už také vidíme konečné ocenění pouze hlavních aktivit-největší konečné hodnoty, po rozdělení nákladů připadajících na podpůrné aktivity, dosáhla strojní výroba, následována je kalením, montáží, seřizováním strojů, balením atd. Nejnižší náklady jsou přiřazeny aktivitě-nakupování kooperací. Celková hodnota režijních nákladů se nezměnila-stále činí cca 300 mil. Kč. Pouze došlo k rozdělení nákladů z podpůrných činností na činnosti hlavní. Náklady hlavních činností budou dále propouštěny k jednotlivým nákladovým objektům prostřednictvím příčin. Nákladové objekty i příčiny budou stanoveny v dalších krocích.

9.6 Stanovení nákladových objektů

Po úspěšném provedení předchozích kroků v rámci implementace kalkulační metody Activity Based Costing, je možno přejít ke čtvrtému kroku-**stanovení nákladových objektů**. Tento krok by se mohl jevit jako nejjednodušší, ale v žádném případě není zanedbatelný či méně důležitý. Bez provedení tohoto kroku by totiž nebylo možno určit, co vůbec bude kalkulováno. Je taky možné přehodit pořadí postupných kroků a nadefinovat nákladové objekty ihned na počátku tvorby nové kalkulační metody v podmínkách daného podniku. Bylo by tak od počátku jasné, jaký druh výkonu bude předmětem kalkulace. Ve své podstatě je ale pořadí kroků nepodstatné, tudíž budou nákladové objekty v rámci tohoto projektu nadefinovány ve čtvrtém posloupném kroku.

V rámci definování nákladových objektů lze nalézt odpověď na otázku-proč daná organizace vůbec své činnosti provádí. Proč společnost XY, a. s. realizuje činnosti, které byly určeny v kapitole 9.4., co je výstupem těchto činností a aktivit. Na tyto otázky bude v této kapitole nalezena odpověď prostřednictvím definování nákladových objektů, na kterých bude v posledním kroku aplikována nová kalkulační metoda ve společnosti. Prostřednictvím definování nákladových objektů je zároveň určen cíl. Cíl, kde budou náklady propuštěné modelem ABC končit. Z principu, jakým metoda ABC funguje a který byl dostatečně podrobně popsán v teoretické části práce věnující se samotné metodě ABC, je jasné, že jednotlivé nákladové objekty, ať jsou již jakékoliv, jsou příčinou spotřeby zdrojů a provádění aktivit, přes které se spotřeba zdrojů děje. Jsou tedy příčinou **vzniku nákladů**.

Jako **nákladové objekty** mohou být definovány:

- výrobky,
- zákazníci,
- dodavatelé,
- segmenty trhu,
- distribuční kanály atd.

Jak již bylo v analytické části práce několikrát zmíněno, akciová společnost XY je společností výrobní. Jejím hlavním předmětem podnikání je tedy výroba, konkrétně výroba ložisek. Po domluvě s managementem společnosti a zahrnutím jejich požadavků do tvorby projektu, nebyly vybráni žádní zákazníci ani distribuční kanály. Pro tvorbu nové kalkulační metody byly tedy vybrány samotné **výrobky** společnosti. Jedná se o pět typových reprezentantů, kteří byli zmíněny již v úvodu praktické části práce. Jsou to výrobky, kdy každý z nich zastupuje jednu výrobkovou řadu společnosti. Jelikož společnost nabízí více výrobových řad ložisek než je pouze těchto pět, je třeba upřesnit, že se jedná o zástupce pěti nejprodávanějších řad. Každá řada taktéž nabízí několik různých aplikací výrobků a právě z těchto aplikací byly nákladové objekty vybrány.

V rámci projektu tedy byly definovány tyto nákladové objekty:

Tab. 30. Stanovené nákladové objekty pro aplikaci metody ABC (vlastní zpracování)

Nákladové objekty pro realizaci ABC kalkulace	
Označení	Popis
A_1453	Axiální soudečkové ložisko
S_5647	Speciální ložisko
M_946	Dvouřadé soudečkové ložisko
V_2582	Jednořadé válečkové ložisko
R_5436	Radiální soudečkové ložisko

Na uvedené nákladové objekty bude v rámci projektu aplikována metoda ABC, jak již bylo řečeno. Pro porovnání současné a nové kalkulační metody je důležitá nejenom hodnota nákladů nyní a hodnota nákladů určená v rámci nové kalkulace, ale pro srovnání dvou kalkulačních metod je důležitá také rentabilita definovaných nákladových objektů. Rentabilita bude totiž také předmětem zkoumání a porovnání kalkulačních metod. Současná rentabilita nadefinovaných nákladových objektů bude tedy uvedena v následujících tabulkách, vždy

k daného určenému výrobku zvlášť. Výnosová rentabilita bude zjišťována na základě podílu zisku z prodeje daného výrobku a tržeb z prodeje výrobku. Zisk je určen jako rozdíl tržeb z prodeje a úplných vlastních nákladů výkonu. V tabulce k danému výrobku jsou vždy uvedeny úplné vlastní náklady výkonu na celkové vyráběné množství daného produktu, tržby z prodeje celkového množství a zisk z prodeje celkového množství. Výsledkem je tedy určení rentability výrobků. V závěrečné části práce budou současná rentabilita a rentabilita dosažená pomocí nové kalkulační metody porovnány. Celkové hodnoty nákladů, tržeb i zisku byly vypočítány na základě objemu produkce v kusech a daných hodnot ukazatelů na kus. Objem produkce v kusech na základě žádosti managementu společnosti nebude ani u jednoho výrobku uveden. Pro výpočet rentability výrobku budou používány tedy hodnoty za celkový objem produkce.

*Tab. 31. Současná rentabilita výrobku A_1453
(vlastní zpracování)*

Rentabilita výrobku A_1453		
Položka	Hodnota	Jednotka
Úplné vlastní náklady výrobku	23 237	tis. Kč
Tržby z prodeje	24 964	tis. Kč
Zisk	1 727	tis. Kč
Výnosová rentabilita	6,92%	%

*Tab. 32. Současná rentabilita výrobku S_5647
(vlastní zpracování)*

Rentabilita výrobku S_5647		
Položka	Hodnota	Jednotka
Úplné vlastní náklady výrobku	8 242	tis. Kč
Tržby z prodeje	8 320	tis. Kč
Zisk	78	tis. Kč
Výnosová rentabilita	0,93%	%

*Tab. 33. Současná rentabilita výrobku M_946
(vlastní zpracování)*

Rentabilita výrobku M_946		
Položka	Hodnota	Jednotka
Úplné vlastní náklady výrobku	8 639	tis. Kč
Tržby z prodeje	8 990	tis. Kč
Zisk	351	tis. Kč
Výnosová rentabilita	3,91%	%

Tab. 34. Současná rentabilita výrobku V_2582
(vlastní zpracování)

Rentabilita výrobku V_2582		
Položka	Hodnota	Jednotka
Úplné vlastní náklady výrobku	10 054	tis. Kč
Tržby z prodeje	12 426	tis. Kč
Zisk	2 372	tis. Kč
Výnosová rentabilita	19,09%	%

Tab. 35. Současná rentabilita výrobku R_5436
(vlastní zpracování)

Rentabilita výrobku R_5436		
Položka	Hodnota	Jednotka
Úplné vlastní náklady výrobku	1 099	tis. Kč
Tržby z prodeje	1 817	tis. Kč
Zisk	718	tis. Kč
Výnosová rentabilita	39,50%	%

Z tabulek lze jasně vyčíst, že výnosová rentabilita určených nákladových objektů se pohybuje v rozmezí od necelého 1 % po 25 %. Nejmenší rentability je dosaženo u výrobku **S_5647**, což je speciální ložisko. Jeho výnosová rentabilita činila právě cca **0,93 %**. Naopak největší rentability dosáhl výrobek **R_5436**, což je radiální soudečkové ložisko. Rentabilita u tohoto reprezentanta je **39,5 %**. Zajímavé bude porovnání současné výnosové rentability a nové výnosové rentability po provedení nové kalkulace. Bude možno tak porovnat, jestli se po přesnějším přiřazení režijních nákladů prostřednictvím aktivit rentabilita zmenšila nebo zvětšila. Toto porovnání bude uvedeno až v závěru práce.

9.7 Ocenění nákladových objektů

Posledním krokem tvorby systému Activity Based Costing je **ocenění definovaných nákladových objektů** prostřednictvím nové kalkulační metody. Prostřednictvím ocenění nákladových objektů lze posléze dosáhnout konečného cíle-a to jak přesnější kalkulace daných výrobků a přesnějšího rozdělení režijních nákladů na jednotlivé produkty, tak rovněž porovnání výnosové rentability výrobků. Pro realizaci posledního kroku, ocenění nákladových objektů-ložisek, je nutné nalézt příčiny, které vyvolávají spotřebu aktivit konkrétními nákladovými objekty.

K jednotlivým definovaným **hlavním aktivitám**, u nichž už je známo jejich ocenění, tedy náklady, které spotřebovávají, je nutné nalézt vhodnou vztahovou veličinu-příčinu, která je dostatečně vypovídající a na jejímž základě budou náklady aktivit-režijní náklady přiřazeny k ložiskům.

V následující tabulce jsou uvedeny celkové náklady, které připadají na jednotlivé aktivity, je zde také zaznamenána definovaná příčina spotřeby a její počet a na základě těchto údajů je vypočtena cena jedné příčiny v Kč. Údaje uvedené v této tabulce budou dále použity pro kalkulaci konkrétního ložiska.

Tab. 36. Výpočet cen příčin (vlastní zpracování)

Výpočet cen příčin				
Aktivita	Náklady v tis. Kč	Příčina spotřeby	Počet příčin	Cena příčiny v Kč
Nakupování materiálu	4 247	množství v kg	1 337 800	3,17
Nakupování kooperací	1 763	počet objednávek	252	6 997,09
Nakupování služeb	1 897	počet objednávek	3 488	543,95
Přejímka materiálu	5 141	počet přejímek	1 095	4 695,26
Plánování výroby	6 500	počet plánů	1 080	6 018,78
Seřízení strojů	26 943	počet nastavení	26 460	1 018,27
Strojní výroba	123 257	počet strojohodin	474 655	259,68
Kalení	54 251	počet hodin	8 640	6 279,09
Montáž	29 434	počet hodin přímé práce	80 205	366,98
Kontrola	17 500	počet kontrol	48 350	361,95
Balení	21 906	počet hodin	25 800	849,07
Expedice	7 906	počet převozů	43 200	183,02
CELKEM	300 747			

Nyní, když jsou známy ceny jednotlivých příčin, je možné přistoupit ke **konečné kalkulaci** jednotlivých definovaných nákladových objektů-ložisek. Ke každému vybranému reprezentantu bude uvedena kompletní kalkulace na celý objem výroby daného výrobku. Jak již bylo zmíněno, objem výroby v kusech nebude uveden na žádost vedení společnosti, ale jednotlivé nákladové položky jsou počítány právě na základě toho objemu a jednotkových nákladů-přímých i nepřímých.

Tab. 37. Kalkulace výrobku A_1453 (vlastní zpracování)

Kalkulace výrobku A_1453			
Položka	Náklady v tis. Kč		
Jednicový materiál	9 324,25		
Jednicové mzdy	1 149,93		
SP a ZP	390,96		
Kooperace	0,00		
Přímé náklady celkem	10 865,13		
Náklady aktivit	Počet příčin	Cena příčiny v Kč	Náklady v tis. Kč
Nakupování materiálu	55 595,40	3,17	176,49
Nakupování kooperací	0	6 997,09	0,00
Nakupování služeb	179	543,95	97,37
Přejímka materiálu	23	4 695,26	107,99
Plánování výroby	15	6 018,78	90,28
Seřízení strojů	10	1 018,27	10,18
Strojní výroba	2 181,97	259,68	566,61
Kalení	29,89	6 279,09	187,68
Montáž	1 325,12	366,98	486,29
Kontrola	5 380	361,95	1 947,35
Balení	1 374,94	849,07	1 167,42
Expedice	1 196	183,02	218,82
Režijní náklady celkem			5 056,48
Náklady celkem			15 921,62
Tržby			24 964,00
Zisk			9 042,38
Výnosová rentabilita			36,22%

Z uvedené kalkulace výrobku A_1453 lze vyčíst následující údaje: celkové přímé náklady na celý objem produkce výrobku A_1453 činí cca 11 mil. Kč. Zahrnují náklady na přímý materiál, přímé mzdy a z nich vyplývající sociální odvody a také náklady na kooperace, které u tohoto výrobku jsou rovny 0. Náklady na nepřímé náklady, určené pomocí metody ABC, činí na celý objem produkce cca 6 mil. Kč. Náklady byly počítány na jednotlivé definované aktivity prostřednictvím určení počtu příčin u jednotlivých aktivit a náklady na jednotku aktivity. Součinem těchto hodnot byly získány celkové nepřímé náklady na jednotlivé aktivity. Hodnota celkových nákladů daná součtem přímých a nepřímých nákladů činí cca 15 mil. Kč na celý objem produkce výrobku A_1453. Přesnější alokací režijních nákladů bylo zjištěno, na základě stávajících tržeb za výrobky, že výnosová rentabilita výrobku vzrostla na cca 36 %.

Tab. 38. Kalkulace výrobku S_5647 (vlastní zpracování)

Kalkulace výrobku S_5647			
Položka	Náklady v tis. Kč		
Jednicový materiál	5 269,80		
Jednicové mzdy	457,73		
SP a ZP	155,63		
Kooperace	0,00		
Přímé náklady celkem	5 883,16		
Náklady aktivit	Počet příčin	Cena příčiny v Kč	Náklady v tis. Kč
Nakupování materiálu	18488,6	3,17	58,69
Nakupování kooperací	0	6 997,09	0,00
Nakupování služeb	3	543,95	1,63
Přejímka materiálu	1	4 695,26	4,70
Plánování výroby	2	6 018,78	12,04
Seřízení strojů	3	1 018,27	3,05
Strojní výroba	222,14	259,68	57,69
Kalení	10,30	6 279,09	64,67
Montáž	89,34	366,98	32,79
Kontrola	547	361,95	197,99
Balení	61,99	849,07	52,64
Expedice	182	183,02	33,37
Režijní náklady celkem			519,25
Náklady celkem			6 402,41
Tržby			8 320,00
Zisk			1 917,59
Výnosová rentabilita			23,05%

Z uvedené kalkulace výrobku S_5647 lze vyčíst následující údaje: celkové přímé náklady na celý objem produkce výrobku S_5647 činí cca 6 mil. Kč. Zahrnují náklady na přímý materiál, přímé mzdy a z nich vyplývající sociální odvody a také náklady na kooperace, které u tohoto výrobku jsou rovny 0. Náklady na nepřímé náklady, určené pomocí metody ABC, činí na celý objem produkce cca 0,5 mil. Kč. Náklady byly počítány na jednotlivé definované aktivity prostřednictvím určení počtu příčin u jednotlivých aktivit a náklady na jednotku aktivity. Součinem těchto hodnot byly získány celkové nepřímé náklady na jednotlivé aktivity. Hodnota celkových nákladů daná součtem přímých a nepřímých nákladů činí cca 6,5 mil. Kč na celý objem produkce výrobku S_5647. Přesnější alokací režijních nákladů bylo zjištěno, na základě stávajících tržeb za výrobky, že výnosová rentabilita výrobku vzrostla na cca 23 %.

Tab. 39. Kalkulace výrobku M_946 (vlastní zpracování)

Kalkulace výrobku M_946			
Položka	Náklady v tis. Kč		
Jednicový materiál			5 388,68
Jednicové mzdy			625,27
SP a ZP			212,59
Kooperace			0,00
Přímé náklady celkem			6 226,55
Náklady aktivit	Počet příčin	Cena příčiny v Kč	Náklady v tis. Kč
Nakupování materiálu	19942,58	3,17	63,31
Nakupování kooperací	0	6 997,09	0,00
Nakupování služeb	55	543,95	29,92
Přejímka materiálu	24	4 695,26	112,69
Plánování výroby	6	6 018,78	36,11
Seřízení strojů	5	1 018,27	5,09
Strojní výroba	778,61	259,68	202,19
Kalení	15,30	6 279,09	96,07
Montáž	440,72	366,98	161,73
Kontrola	3 305	361,95	1 196,38
Balení	642,72	849,07	545,71
Expedice	275	183,02	50,41
Režijní náklady celkem			2 499,61
Náklady celkem			8 726,16
Tržby			8 990,00
Zisk			263,84
Výnosová rentabilita			2,93%

Z uvedené kalkulace výrobku M_946 lze vyčíst následující údaje: celkové přímé náklady na celý objem produkce výrobku M_946 činí cca 6 mil. Kč. Zahrnují náklady na přímý materiál, přímé mzdy a z nich vyplývající sociální odvody a také náklady na kooperace, které u tohoto výrobku jsou rovny 0. Náklady na nepřímé náklady, určené pomocí metody ABC, činí na celý objem produkce cca 2,5 mil. Kč. Náklady byly počítány na jednotlivé definované aktivity prostřednictvím určení počtu příčin u jednotlivých aktivit a náklady na jednotku aktivity. Součinem těchto hodnot byly získány celkové nepřímé náklady na jednotlivé aktivity. Hodnota celkových nákladů daná součtem přímých a nepřímých nákladů činí cca 8,5 mil. Kč na celý objem produkce výrobku M_946. Přesnější alokací režijních nákladů bylo zjištěno, na základě stávajících tržeb za výrobky, že výnosová rentabilita výrobku vzrostla na cca 3 %.

Tab. 40. Kalkulace výrobku V_2582 (vlastní zpracování)

Kalkulace výrobku V_2582			
Položka	Náklady v tis. Kč		
Jednicový materiál	6 014,37		
Jednicové mzdy	699,94		
SP a ZP	237,98		
Kooperace	0,00		
Přímé náklady celkem	6 952,28		
Náklady aktivit	Počet příčin	Cena příčiny v Kč	Náklady v tis. Kč
Nakupování materiálu	27610,32	3,17	87,65
Nakupování kooperací	0	6 997,09	0,00
Nakupování služeb	40	543,95	21,76
Přejímka materiálu	12	4 695,26	56,34
Plánování výroby	6	6 018,78	36,11
Seřízení strojů	6	1 018,27	6,11
Strojní výroba	579,62	259,68	150,51
Kalení	22,50	6 279,09	141,28
Montáž	332,79	366,98	122,13
Kontrola	1 587	361,95	574,34
Balení	423,15	849,07	359,28
Expedice	198	183,02	36,30
Režijní náklady celkem	1 591,82		
Náklady celkem	8 544,10		
Tržby	12 426,00		
Zisk	3 881,90		
Výnosová rentabilita	31,24%		

Z uvedené kalkulace výrobku V_2582 lze vyčíst následující údaje: celkové přímé náklady na celý objem produkce výrobku V_2582 činí cca 7 mil. Kč. Zahrnují náklady na přímý materiál, přímé mzdy a z nich vyplývající sociální odvody a také náklady na kooperace, které u tohoto výrobku jsou rovny 0. Náklady na nepřímé náklady, určené pomocí metody ABC, činí na celý objem produkce cca 1,5 mil. Kč. Náklady byly počítány na jednotlivé definované aktivity prostřednictvím určení počtu příčin u jednotlivých aktivit a náklady na jednotku aktivity. Součinem těchto hodnot byly získány celkové nepřímé náklady na jednotlivé aktivity. Hodnota celkových nákladů daná součtem přímých a nepřímých nákladů činí cca 8,5 mil. Kč na celý objem produkce výrobku V_2582. Přesnější alokací režijních nákladů bylo zjištěno, na základě stávajících tržeb za výrobky, že výnosová rentabilita výrobku vzrostla na cca 31 %.

Tab. 41. Kalkulace výroku R_5436 (vlastní zpracování)

Kalkulace výrobku R_5436			
Položka	Náklady v tis. Kč		
Jednicový materiál			394,21
Jednicové mzdy			131,89
SP a ZP			44,84
Kooperace			0,00
Přímé náklady celkem			570,94
Náklady aktivit	Počet příčin	Cena příčiny v Kč	Náklady v tis. Kč
Nakupování materiálu	4039	3,17	12,82
Nakupování kooperací	0	6 997,09	0,00
Nakupování služeb	5	543,95	2,72
Přejímka materiálu	1	4 695,26	4,70
Plánování výroby	2	6 018,78	12,04
Seřízení strojů	4	1 018,27	4,07
Strojní výroba	197,33	259,68	51,24
Kalení	6,30	6 279,09	39,56
Montáž	136,75	366,98	50,18
Kontrola	1 154	361,95	417,69
Balení	73,09	849,07	62,06
Expedice	577,00	183,02	105,60
Režijní náklady celkem			762,68
Náklady celkem			1 333,62
Tržby			1 817,26
Zisk			483,64
Výnosová rentabilita			26,61%

Z uvedené kalkulace výrobku R_5436 lze vyčíst následující údaje: celkové přímé náklady na celý objem produkce výrobku R_5436 činí cca 0,5 mil. Kč. Zahrnují náklady na přímý materiál, přímé mzdy a z nich vyplývající sociální odvody a také náklady na kooperace, které u tohoto výrobku jsou rovny 0. Náklady na nepřímé náklady, určené pomocí metody ABC, činí na celý objem produkce cca 0,7 mil. Kč. Náklady byly počítány na jednotlivé definované aktivity prostřednictvím určení počtu příčin u jednotlivých aktivit a náklady na jednotku aktivity. Součinem těchto hodnot byly získány celkové nepřímé náklady na jednotlivé aktivity. Hodnota celkových nákladů daná součtem přímých a nepřímých nákladů činí cca 1,3 mil. Kč na celý objem produkce výrobku R_5436. Přesnější alokací režijních nákladů bylo zjištěno, na základě stávajících tržeb za výrobky, že výnosová rentabilita výrobku vzrostla na cca 27 %.

V kalkulacích jednotlivých výrobků, které byly uvedeny již v začátku praktické části, je uvedena nejen hodnota celkových nákladů-přímých i nově vypočítaných nepřímých, ale také hodnota tržeb z prodeje celkového objemu produkce. Tyto tržby jsou shodné

s tržbami, které byly využity pro výpočet výnosové rentability s původními hodnotami nákladů u každého výrobku. Na základě původních tržeb a nové hodnoty nákladů je vypočítána také nová hodnota zisku. Porovnáním nové hodnoty zisku a původní hodnoty tržeb je určena také nová hodnota výnosové rentability u všech výrobků. Z těchto výpočtů vyplývá, že nejnižší rentability nyní dosahuje výrobek **M_946**-dvouřadé soudečkové ložisko, kdy jeho rentabilita činí cca **3 %**. Nejvyšší výnosové rentability naopak dosahuje výrobek **A_1453**-axiální soudečkové ložisko, jehož rentabilita činí cca **36%**.

9.8 Porovnání současné a nové kalkulační metody

Nyní, kdy je nová kalkulační metoda hotova a stanovené výrobky mají nově stanovené náklady pomocí metody ABC, je možno přistoupit k porovnání současné kalkulační metody a nově navržené kalkulační metody Activity Based Costing.

Není nutné porovnávat oba způsoby kalkulace nákladů na základě teoretických poznatků, které jsou uvedeny již v teoretické části. Pro praktické porovnání obou metod lze využít hodnot nákladů, které byly každému ložisku přiřazeny původně a které mu jsou přiřazeny nyní. Z těchto údajů by vzešla informace pouze o tom, jestli má to či ono ložisko vyšší či nižší sumu nákladů oproti předchozímu způsobu kalkulace. Tento samotný údaj ale moc informací pro potřeby a rozhodování managementu společnosti neposkytne. Pro porovnání obou metody tedy bude použit ukazatel rentability. A to rentability výnosové, kdy je porovnáván zisk daného výrobku z celého objemu v ks a tržby z prodeje celého objemu v ks. Původní i současné hodnoty rentability jsou uvedeny v tabulce níže.

Tab. 42. Porovnání původní a nové rentability výrobků (vlastní zpracování)

Porovnání rentability výrobků				
Označení	Výrobek	Původní rentabilita	Nová rentabilita	Změna +/-
A_1453	Axiální soudečkové ložisko	6,92%	36,22%	29,30%
S_5647	Speciální ložisko	0,93%	23,05%	22,11%
M_946	Dvouřadé soudečkové ložisko	3,91%	2,93%	-0,97%
V_2582	Jednořadé válečkové ložisko	19,09%	31,24%	12,15%
R_5436	Radiální soudečkové ložisko	39,50%	26,61%	-12,89%

Největší změny si lze povšimnout u výrobku A_1453, axiální soudečkové ložisko, u kterého se výnosová rentabilita změnila o +29,3 %. K nejmenší změně výnosové rentability došlo u výrobku M_946, dvouřadé soudečkové ložisko, u které změna výnosové rentability

činila -0,97 %. Tato změna je v porovnání výše uvedených ložisek nejmenší, ale také je nutno zmínit, že se jedná o pokles výnosové rentability. Díky přesnějšímu přiřazení režijních nákladů výrobku prostřednictvím metody ABC bylo získáno zjištění, že výnosová rentabilita není tak velká jako byla u předchozího ocenění. Přesto výrobek stále dosahuje pozitivní rentability cca 3 %. Obdobný stav se opakuje u výrobku R_5436, kdy tento pokles výnosové rentability je ještě výraznější, cca 13 %. Přesto i tento výrobek je stále ziskový. U ostatních výrobků došlo k nárůstu rentability.

Čeho si lze povšimnout na první pohled je **zvýšení výnosové rentability** u tří reprezentativních výrobků a **poklesu** u dvou výrobků. Tento stav je tedy jasným důkazem toho, že v objemu celkové produkce společnosti není možné aby výnosová rentabilita u všech výrobků klesala nebo stoupala. To by znamenalo změnu tržeb nebo celkových nákladů společnosti, k čemuž nedošlo. Celková hodnota nákladů se nezměnila, **zůstává stále stejná**. Hodnota přímých nákladů stále činí cca 360 mil. Kč, nepřímé náklady jsou stále cca 300 mil. Kč. Je potřeba si uvědomit, že hodnota celkových nákladů se opravdu nezměnila. Pouze se změnila hodnoty nákladů u jednotlivých nákladových objektů. **Neměnné** zůstávají také **tržby** za jednotlivé výrobky. Za ty, které jsou v diplomové práci uvedeny, i za ty, které uvedeny nejsou. Změnila a změnil se pouze **hodnota nákladů u jednotlivých výrobků**. Došlo-li tedy u těchto definovaných nákladových objektů k poklesu či nárůstu hodnoty celkových nákladů, u jiných výrobků tomu bude stejně. Údaje a informace získané pomocí nové kalkulační metody jsou pouze **výchozím bodem**. Management společnosti XY, a. s. má nyní k dispozici **přesnější kalkulaci** svých výrobků. Jak s těmito informacemi naloží a jak upraví celkové nákladové řízení, či jak mu to okolnosti dovolí upravit, záleží pouze na vedení společnosti. Nelze se však na Activity Based Management dívat jako na omezený nástroj. Nelze jej chápat tak, že společnost sice zavede novou kalkulační metodu, ale dále tyto informace nijak nevyužije a neupraví způsob nákladového řízení.

10 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Jakkoliv se nová kalkulační metoda Activity Based Costing zdá inovativní a přínosná nemusí tomu tak být zcela úplně. Samozřejmě má zcela neoddiskutovatelné plusy a přínosy. Do pozitivního působení, které vzniká použitím nového způsobu kalkulace lze zařadit:

- Projekt nové kalkulační metody byl vytvořen „**na míru**“ společnosti, tedy přesně odpovídá potřebám společnosti a poukázal tak na možnosti využití úplně jiného principu kalkulace-kalkulace skrze aktivity.
- Hlavním přínosem kalkulační metody a tedy i celého projektu je **přesnější přiřazování režijních nákladů** na nákladové objekty. Jednotlivé výrobky tak jsou zatíženy pouze skutečnými režijními náklady, jejichž vznik samy vyvolaly.
- **Vyloučení problému** přiřazování režijních nákladů prostřednictvím **režijních sazeb**, kdy výrobky byly zatíženy buď vyššími režijními náklady než které samy vyvolaly. Nebo naopak byly zatíženy nižšími náklady než ve skutečnosti měly být.
- Díky přesnější kalkulaci získal management společnosti XY, a. s. **lepší informace o výnosové rentabilitě** svých výrobků. Nová rentabilita byla počítána na základě původních tržeb, kterých bylo dosažení při původních nákladech, a nových nákladech určených metodou ABC.
- Metoda ABC současně společnosti XY, a. s. poskytne nejen přesnější informace o struktuře režijních nákladů, ale také **informace o příčinách vzniku** těchto nákladů prostřednictvím definice vztahových veličin a vyčíslení výše jejich nákladů.
- Díky vyčíslení nákladů na jednotlivé aktivity, společnost XY, a. s. také získá možnost **lepšího řízení těchto aktivit**. Získala tak přehled o tom, kolik která aktivita stojí, což může sloužit jako podklad pro další rozhodování, jak s danou aktivitou naložit.

Ale tak jak je tomu vždy, každá mince má dvě strany. Proto ABC nepřinese podniku XY, a. s. jenom pozitiva, která byla popsána výše. Může se také potýkat s negativy a problémy. Do této oblasti lze zařadit následující:

- Jako základní problém lze uvést vůbec **přijmutí metody ABC a pochopení její logiky**. Jelikož je spousta firem a jejich vedení zvyklá a znalá tradičních kalkulačních metod, může se jako problém projevit neochota učit se novému postupu řízení nákladů, přes všechny přínosy, které může mít.
- Dalším problémem může mít spousta **práce navíc**, která se samotnou tvorbou a implementací metody ABC souvisí. Je nutné najít si čas, chuť a zaměstnance, kteří se na projektu budou podílet.
- Další komplikací, jejíž vznik je pravděpodobný, může být problém při stanovení **vztahové veličiny nákladů**. Jedná se o správné a výstižné určení kritéria, na základě kterého budou dané definované nákladové položky přiřazovány k jednotlivým nákladovým objektům.
- Stejným problémem, jako byl předchozí, může být také správné určení **vztahové veličiny aktivity**, tzv. nákladového nositele, díky kterému se stanovují náklady na jednotku aktivity.
- Nepříjemností, která celý proces tvorby a aplikace metody ABC brzdí, je také **absence podpory vedení**. Bez podpory managementu nemůže metoda dosáhnout úspěchu.
- Ztížit celý projekt může také jeho **přílišná složitost**. Tím se myslí-velké množství činností, velké množství příčin spotřeby-vztahových veličin, trvání na přesnosti, nikoliv na výstižnosti.
- **Nedostatek informací** může také způsobit problémy v celém projektu. Ať se jedná o informace o samotné metodě, jejích principech a fungování, tak také nedostatek informací nutných pro tvorbu samotné metody-informací o nákladech, nákladových objektech, vztahových veličinách apod.
- **Nedodržení naplánovaného časového harmonogramu** může být také zdrojem problému ve společnosti. Dojde ke zpoždění celého projektu a může to být také základ pro vznik dalších problémů, kdy se zodpovědní zaměstnanci dostanou do časové tísně.

- **Špatná komunikace mezi zaměstnanci**, kteří jsou zapojeni do projektu implementace projektu může vést také k nepřesnosti, zkreslení či špatnému vytvoření projektu.
- I po úspěšném zvládnutí vytvoření nové kalkulační metody ABC může také ještě dojít ke komplikacím. Nový způsob kalkulace i přesto, že byl vytvořen, **nemusí být nakonec vůbec používán**. A nebo používán je, ale pouze jako samotná kalkulační metoda a **ne v širších souvislostech**. Informace získané pomocí metody ABC totiž nejsou konečné. Nejsou cílem. Cílem je tyto informace využít pro řízení nejen nákladů, ale všech oblastí v podniku, které mohou ovlivňovat.

Časový harmonogram projektu, jehož nedodržení by mohlo způsobit komplikace, byl stanoven a proveden způsobem, který je znázorněn v následující tabulce. Celková doba trvání implementace projektu je tedy cca 5 měsíců.

Tab. 43. Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)

Časový harmonogram projektu					
Činnost/termín	XII.11	I.12	II.12	III.12	IV.12
Školení zodpovědných zaměstnanců	■				
Poznávání procesů ve společnosti		■			
Analýza pracovišť			■		
Analýza aktivit			■		
Nákladová analýza společnosti				■	
Vytvoření ABC kalkulace				■	
Kontrola, zhodnocení projektu					■

Na základě výčtu různých přínosů nové kalkulační metody pro společnost XY, a. s. a také problémů, se kterými se může společnost potýkat, jsou stanoveny následující návrhy a doporučení:

- Prvním a základním doporučením je vůbec samotný **přechod** ze současného způsobu řízení nákladů **na novou kalkulační metodu** Activity Based Costing. Obě dvě metody a jejich úskalí již byly dostatečně popsány, proto jen ve zkratce. Změnou kalkulační techniky společnost získá především možnost přesnějšího přiřazování režijních-nepřímých nákladů k jednotlivým výrobkům. Díky tomu budou výrobky zatíženy přesnější hodnotou nákladů, kterou skutečně vyvolaly a bude také dosaženo **přesnějšího nákladového řízení**.

- Pro zavedení metody ABC je také nutná **podpora vrcholového vedení**, bez níž by aplikace nebyla úspěšná. Je nutné všem vysvětlit princip metody. O co se jedná, jaký problém bude řešen, stanovit jasné cíle, kterých chce vedení a celá společnost dosáhnout, určit harmonogram, tým, který se na tvorbě metody bude podílet a zajistit také motivaci-odměnu pro zainteresované zaměstnance při úspěšném zavedení metody.
- Zaměstnancům, kteří budou mít metodu ABC na starosti je nutné zajistit nejen **přístup ke** všem potřebným **informacím**, ale také zajistit **trénink** pro pochopení metody, jejich přínosů, rozvinout tak jejich ekonomické a nákladové dovednosti, vysvětlit jim, co nová metoda znamená, co přinese společnosti a jaký dopad to bude mít i na samotné zaměstnance.
- Co se týká samotné tvorby metody. Doporučením je vytvoření malého **týmu** pro návrh a implementaci metody, vedení **konzultací s manažery**, kteří jsou v daných oblastech relevantní a snaha o to, aby byl systém co **nejjednodušší**-omezit počet aktivit a počet příčin.
- Projekt má také jeden zásadní **dopad na společnost**. Jelikož jsou náklady k výrobkům přiřazovány přesnějším způsobem a u uvedených reprezentantů došlo k nárůstu i poklesu výnosové rentability, tudíž jejich náklady poklesly i vzrostly, je jasné, že u ostatních výrobků, které v této práci nebyly uvedeny, tomu bude stejně. U některých náklady vzrostou, u některých klesnou. Celková hodnota nákladů totiž musí zůstat stejná. Není možné, aby se jejich část někde „vypařila“. Proto je tedy jasné, že u některých výrobků výnosová rentabilita vzroste, u jiných poklesne. Může se dokonce stát, že některé z nich budou ztrátové. Další krok už ale zůstává na společnosti, přesněji na managementu společnosti. Musí s těmito získanými informacemi nějak naložit a využít přesnějších údajů, které metoda ABC poskytuje.

V následující tabulce je uvedena snadno pochopitelná analýza všech uvedených rizik projektu, včetně jejich důsledků a možností opatření proti eventuálním rizikům.

Tab. 44. Analýza rizik projektu (vlastní zpracování)

Rizika projektu		
Identifikace rizika	Důsledek	Opatření proti riziku
pochopení logiky ABC	odmítavý postoj k metodě	jasné vyjasnění podstaty metody, podání potřebných informací, školení
nedostatek zaměstnanců a času	dlouhá doba implementace projektu, nedodržení časového harmonogramu	stanovení odpovědných zaměstnanců, poskytnutí časového prostoru pro zaměstnance zodpovědné za implementaci projektu
identifikace vztahové veličiny nákladů	nepřesné rozdělení nákladů na aktivity	kommunikace mezi zaměstnanci, přesná identifikace vzniku nákladů
identifikace vztahové veličiny aktivity	nepřesné ocenění aktivit	přesná a měřitelně identifikovaná vztahová veličina
absence podpory vedení	omezení funkčnosti projektu	přesvědčení vedení o důležitosti a přínosu projektu
přílišná složitost projektu	nepřesnost projektu	identifikace výstižných aktivit a vztahových veličin
nedostatek informací	nepochopení projektu, zkreslení projektu	zajištění dostatku informací o všech potřebných částech projektu
nepřijetí řízení nákladů zaměstnanci	konec projektu	podpora vedení, jasná interpretace zaměstnancům, nadšení zaměstnanců pro přijetí projektu
nedodržení časového harmonogramu	zpoždění implementace projektu	pravidelná kontrola dodržení časového harmonogramu
špatná komunikace mezi členy	špatný směr projektu	definovaná forma a styl komunikace, dodržování pravidel

ZÁVĚR

Ekonomické prostředí, ve kterém všechny podniky působí není stálé. A už vůbec není stálé v současné době, kdy podmínky nutí všechny společnosti šetřit. Samotné úspory, náhrada lidské práce stroji, popřípadě náhrada dražších materiálů menším množstvím levnějšího materiálu, má za následek pokles přímých-jednicových nákladů a růst nákladů nepřímých-režijních. Samotné řízení nákladů je pro každou společnost jednou z nejpodstatnějších oblastí řízení v podniku. Je důležité nejen z hlediska posuzování rentability výkonů společnosti, ale také například pro rozhodování o samotné sortimentní skladbě podniků. Oblast nákladového řízení je sama o sobě oblastí velmi složitou, obsáhlou a také nesmírně nezbytnou. Do problému nákladového řízení spadá také problematika kalkulace nákladů. Pro každý typ společnosti je důležitý správný výběr kalkulační metody, které plně vyhovuje charakteru a potřebám firmy. Oblast kalkulace nákladů stěžuje právě výše zmíněný nárůst režijních nákladů, kdy klasické kalkulační metody rozdělují režijní náklady pomocí režijních přírážek. Vzhledem k tomu, že tento způsob je velmi nepřesný, stává se, že výrobky (či služby) nejsou zatíženy těmi náklady, které skutečně vyvolaly. Mohou být nadhodnocené i podhodnocené. Tento fakt ve výsledku stěžuje také rozhodování managementu, které z toho důvodu může být velmi nepřesné. Nejinak tomu je ve společnosti XY, a. s., na kterou je zaměřena tato diplomová práce. Společnost používá klasickou kalkulaci, která typově odpovídá klasickému kalkulačnímu vzorci. Režijní náklady jsou výrobkům přiřazovány na základě režijních sazeb-výrobní a správní, což je právě příčinou nepřesnosti kalkulace. Tento problém byl důvodem výběru tématu, věnujícímu se oblasti moderní metody řízení nákladů, která využívá zcela jiný princip přiřazování nepřímých nákladů k jednotlivým nákladovým objektům.

Než byla v rámci diplomové práce zpracována projektová část, bylo nezbytné vymezit teoretické poznatky, které položily základ pro část praktickou. Teorie se tedy věnuje nejen vymezení základních druhů účetnictví, kdy každé zachycuje náklady jiným způsobem, ale také samotné charakteristice pojmu náklady a jejich různému pojetí. Následně jsou popsány jednotlivé klasické kalkulační metody a velká část teoretické části je věnována právě moderní metodě řízení nákladů, metodě Activity Based Costing.

Celá teoretická část práce byla východiskem pro následné zpracování praktické části. Ta je rozdělena na část analytickou a část projektovou. Analytická část uvádí charakteristiku a představení společnosti. Velká část je věnována analýze nákladů společnosti ze tří pohledů,

kteřé byly popsány v části teoretické. Poslední část analýzy je věnována současné kalkulační metodě používané ve společnosti XY, a. s., včetně výčtu nalezených nedostatků metody.

Úvod projektové části je věnován východiskům, která byla nalezena na základě analytické části. Následně přechází v tvorbu samotné kalkulační metody ABC. Postupně je provedeno všech pět základních kroků tvorby nového kalkulačního systému, které byly podrobně popsány v teoretické části. Nyní jsou převedeny na konkrétní údaje skutečné společnosti XY, a metoda je vytvořena přímo na míru podniku. Po úspěšném absolvování všech nutných kroků, je porovnána původní a navrhovaná kalkulační metoda, na základě výnosové rentability definovaných nákladových objektů.

Závěrečnou část práce tvoří přínosy a negativa nové kalkulační metody, včetně návrhů a doporučení pro management společnosti.

Ke zhodnocení celé problematiky lze konstatovat, že metoda přináší společnosti nejen pozitivita, která spočívají především v přesnějším přiřazování režijních nákladů, ale také sebou nese negativa. Záleží už jen na managementu společnosti, zda se rozhodne tato negativa podstoupit s tím, že získaná pozitivita pro něj budou mít větší váhu než případné komplikace spojené s metodou ABC.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Vyd. 1. Praha: ASPI, a. s. ISBN 80-7357-084-X.

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, a. s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL, 1995. *Řízení režijních nákladů*. Vyd. 1. Praha: Prospektrum. ISBN 80-7175-025-5.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil et al., 1997. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-247-0515-X.

KRÁL, Bohumil et al., 2006. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-141-0.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-7169-985-3.

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

POPEŠKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2974-9.

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

SYNEK, Miloslav et al., 2003. *Manažerská ekonomika*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing ISBN 80-247-0515-X.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Vyd. 1. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-087-2.

VYSUŠIL, Jiří, 1996. *Manažerská ekonomika: hlavolam pro nejschopnější*. Praha: Profess. ISBN 80-85253-22-6.

WARREN, C. S., J. M. REEVE a J. DUCHAC, 2011. *Managerial Accounting*. 11. vyd. South-Western Cengage Learning. ISBN 0-538-48090-4.

Internetové zdroje:

SIMPSON W. K. a M. J WILLIAMS, 1996. Activity-based: Costing, management and budgeting. *The Journal of Government Financial Management [online]*. Vol. 45, no. 1, s 26-28. [cit. 2012-03-28]. ISSN 1533-1385. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/222368411?accountid=15518#center>

TRIGG, R. R., R. G. ROLLAND a G. E. KUNDEY, 1997. Activity based costing or traditional costing: Are they really different. *Allied Academies International Conference. Academy of Accounting and Financial Studies [online]*. Vol. 2, no. 286, s. 86-88. [cit. 2012-03-28] Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/192411030?accountid=15518>

Ostatní zdroje:

Výroční zpráva společnosti XY, a. s., ©2010, interní materiály

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABA	Activity Based Accounting
ABB	Activity Based Budgeting
ABC	Activity Based Costing
ABC/M	Activity Based Cost Management
ABM	Activity Based Management
ACRI	Asociace podniků českého železničního průmyslu
CF	Cash flow
CJNA	Celkové jednotkové náklady aktivit
CN	Celkové náklady
CNN	Celkové nepřímé náklady
CNA	Celkové náklady aktivity
CPN	Celkové přímé náklady
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DTS	Dílna technických služeb
FN	Fixní náklad
FÚ	Finanční účetnictví
GAAP	Generally accepted accounting principles
HM	Hmotný majetek
HIM	Hmotný investiční majetek
IAS	International accounting standards
JNA	Jednotkové náklady aktivity
KV	Kusová výroba
KZM	Kmenový záznam materiálu

mm	milimetr
MTZ	Materiálově-technické zabezpečení
MÚ	Manažerské účetnictví
MVA	Míra výkonu aktivity
NM	Nehmotný majetek
OFN	Ostatní finanční náklady
OHN	Oddělení hospodaření s nářadím
OON	Ostatní osobní náklady
OPN	Ostatní provozní náklady
PJNA	Primární jednotkové náklady aktivit
PN	Přímé náklady
PNA	Primární náklady aktivit
Sb.	Sbírkky
SAP	Service access point
SJNA	Podpůrné jednotkové náklady aktivit
SNA	Podpůrné náklady aktivit
SP	Sociální pojištění
SV	Sériová výroba
THZ	Technicko-hospodářský zaměstnanec
TK	Technická kontrola
TPV	Technická příprava výroby
TÚ	Technický úsek
TZ	Tepelné zpracování
ÚŘJ	Úsek řízení jakosti
VH	Výsledek hospodaření

VN	Variabilní náklady
VZV	Vysokozdvížený vozík
VZZ	Výkaz zisku a ztráty
ZC	Zůstatková cena
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Subsystemy účetních informací a jejich uživatelé (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 19)</i>	<i>16</i>
<i>Obr. 2. Kalkulační problém (Vysušil, 1996, s. 20)</i>	<i>22</i>
<i>Obr. 3. Typový kalkulační vzorec (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 178)</i>	<i>23</i>
<i>Obr. 4. Logika ABC kalkulace (Warren, Reeve a Duchac, 2011, s. 452)</i>	<i>29</i>
<i>Obr. 5. Organizační struktura společnosti XY (vlastní zpracování)</i>	<i>44</i>
<i>Obr. 6. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)</i>	<i>45</i>
<i>Obr. 7. Vývoj jednotlivých druhů nákladů v letech 2007- 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>49</i>
<i>Obr. 8. Druhé členění nákladů v % za rok 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>52</i>
<i>Obr. 9. Členění nákladů podle středisek v tis. Kč za rok 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>55</i>
<i>Obr. 10. Podíl jednotlivých hospodářských středisek na CN v roce 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>56</i>
<i>Obr. 11. Podíl středisek na přímých nákladech v % za rok 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>57</i>
<i>Obr. 12. Podíl středisek na nepřímých nákladech v % za rok 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>
<i>Obr. 13. Poměr výrobní a správní režie v % za rok 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>65</i>
<i>Obr. 14. Podíl přímých a nepřímých nákladů na CN v % (vlastní zpracování)</i>	<i>67</i>
<i>Obr. 15. Axiální soudečkové ložisko (interní materiály)</i>	<i>71</i>
<i>Obr. 16. Podíl nepřímých nákladů po úpravách (vlastní zpracování)</i>	<i>77</i>
<i>Obr. 17. Skladba kalkulačních nákladů před úpravou (vlastní zpracování)</i>	<i>78</i>
<i>Obr. 18. Skladba kalkulačních nákladů po úpravě (vlastní zpracování)</i>	<i>79</i>
<i>Obr. 19. Procesní mapa společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	<i>83</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Objem prodeje 5 reprezentantů v roce 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>43</i>
<i>Tab. 2. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování).....</i>	<i>45</i>
<i>Tab. 3. Nákladové druhy společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování).....</i>	<i>47</i>
<i>Tab. 4. Vývoj nákladových druhů v letech 2007 – 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>48</i>
<i>Tab. 5. Náklady v druhovém členění za rok 2010 (vlastní zpracování).....</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 6. Analýza nákladů na spotřebované nákupy (vlastní zpracování)</i>	<i>53</i>
<i>Tab. 7. Přehled hospodářských středisek (vlastní zpracování)</i>	<i>54</i>
<i>Tab. 8. Hodnota přímých nákladů bez výkonu stroje (vlastní zpracování).....</i>	<i>60</i>
<i>Tab. 9. Rozklad položky výkon stroje (vlastní zpracování).....</i>	<i>61</i>
<i>Tab. 10. Hodnota přímých nákladů v roce 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>62</i>
<i>Tab. 11. Rozklad výrobní režie (vlastní zpracování)</i>	<i>63</i>
<i>Tab. 12. Rozklad správní režie (vlastní zpracování).....</i>	<i>64</i>
<i>Tab. 13. Hodnota výrobní a správní režie za rok 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>64</i>
<i>Tab. 14. Celková změna v hodnotě nákladů mezi lety 2007 až 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>66</i>
<i>Tab. 15. Hodnota CN v jednotlivých střediscích v roce 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>66</i>
<i>Tab. 16. Kalkulační členění nákladů ve společnosti v roce 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>67</i>
<i>Tab. 17. Kalkulační vzorec společnosti (vlastní zpracování)</i>	<i>71</i>
<i>Tab. 18. Kalkulace vybraného výrobku A_1453 (vlastní zpracování)</i>	<i>71</i>
<i>Tab. 19. Původní skladba kalkulačních nákladů v roce 2010 (vlastní zpracování)</i>	<i>75</i>
<i>Tab. 20. Analýza položky výkon stroje (vlastní zpracování).....</i>	<i>76</i>
<i>Tab. 21. Upravená hodnota nepřímých nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>77</i>
<i>Tab. 22. Porovnání nepřímých nákladů před a po úpravách (vlastní zpracování)</i>	<i>78</i>
<i>Tab. 23. Úprava účetních dat (vlastní zpracování)</i>	<i>81</i>
<i>Tab. 24. Režijní náklady pro potřeby kalkulace ABC (vlastní zpracování).....</i>	<i>82</i>
<i>Tab. 25. Ocenění aktivit-část 1 (vlastní zpracování)</i>	<i>86</i>
<i>Tab. 26. Ocenění aktivit-část 2 (vlastní zpracování)</i>	<i>87</i>
<i>Tab. 27. Ocenění aktivit (vlastní zpracování)</i>	<i>88</i>
<i>Tab. 28. Rozdělení nákladů-Administrativa a řízení (vlastní zpracování)</i>	<i>89</i>
<i>Tab. 29. Rozdělení nákladů-Technické zabezpečení (vlastní zpracování).....</i>	<i>89</i>
<i>Tab. 30. Stanovené nákladové objekty pro aplikaci metody ABC (vlastní zpracování)</i>	<i>91</i>

<i>Tab. 31. Současná rentabilita výrobku A_1453 (vlastní zpracování)</i>	92
<i>Tab. 32. Současná rentabilita výrobku S_5647 (vlastní zpracování)</i>	92
<i>Tab. 33. Současná rentabilita výrobku M_946 (vlastní zpracování)</i>	92
<i>Tab. 34. Současná rentabilita výrobku V_2582 (vlastní zpracování)</i>	93
<i>Tab. 35. Současná rentabilita výrobku R_5436 (vlastní zpracování)</i>	93
<i>Tab. 36. Výpočet cen příčin (vlastní zpracování)</i>	94
<i>Tab. 37. Kalkulace výrobku A_1453 (vlastní zpracování)</i>	95
<i>Tab. 38. Kalkulace výrobku S_5647 (vlastní zpracování)</i>	96
<i>Tab. 39. Kalkulace výrobku M_946 (vlastní zpracování)</i>	97
<i>Tab. 40. Kalkulace výrobku V_2582 (vlastní zpracování)</i>	98
<i>Tab. 41. Kalkulace výrobku R_5436 (vlastní zpracování)</i>	99
<i>Tab. 42. Porovnání původní a nové rentability výrobků (vlastní zpracování)</i>	100
<i>Tab. 43. Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)</i>	104
<i>Tab. 44. Analýza rizik projektu (vlastní zpracování)</i>	106

SEZNAM PŘÍLOH

- PI Účelové členění nákladů v tis. Kč za rok 2010
- PII Kalkulační členění nákladů v tis. Kč za rok 2010

PŘÍLOHA PI: ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V TIS. KČ ZA ROK 2010

Účelové členění nákladů v tis. Kč za rok 2010											
Nákladový druh/ středisko	1310	1311	1312	1314	1315	1316	132	133	134	CELKEM	% podíl na ND
Spotřebované nákupy	613	4 956	237	11 434	71	1 097	127 790	190 446	17 345	353 988	52,8%
Služby	965	1 878	864	8 679	14 934	1 352	4 827	12 164	2 607	48 269	7,2%
Osobní náklady	4 392	9 634	2 690	22 371	5 080	10 134	19 893	46 042	4 879	125 115	18,7%
Daně a poplatky	23	250	0	0	861	2	0	0	0	1 136	0,2%
Odpisy	0	3 135	424	7 313	2 762	390	7 329	18 091	2 923	42 367	6,3%
Jiné provozní náklady	78	59 967	0	39	7 749	0	4 751	5 296	0	77 879	11,6%
Finanční náklady	325	0	0	0	21 363	0	0	0	0	21 688	3,2%
Mimořádné náklady	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0%
CELKEM	6 396	79 819	4 215	49 835	52 820	12 975	164 590	272 038	27 755	670 442	100,0%
% podíl na CN	0,95%	11,91%	0,63%	7,43%	7,88%	1,94%	24,55%	40,58%	4,14%	100%	

PŘÍLOHA P II: KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V TIS. KČ ZA ROK 2010

Kalkulační členění nákladů v tis. Kč v jednotlivých střediscích za rok 2010											
	1310	1311	1312	1314	1315	1316	132	133	134	CELKEM	% podíl
Přímé náklady	0	58 358	632	18 439	6 331	4 152	140 823	233 082	23 290	485 108	72,36%
Nepřímé náklady	6 396	21 461	3 583	31 396	46 489	8 823	23 767	38 956	4 465	185 334	27,64%
CELKEM	6 396	79 819	4 215	49 835	52 820	12 975	164 590	272 038	27 755	670 442	100,00%
% podíl PN střediska na CPN	0,00%	12,03%	0,13%	3,80%	1,31%	0,86%	29,03%	48,05%	4,80%		
% podíl NN střediska na CNN	3,45%	11,58%	1,93%	16,94%	25,08%	4,76%	12,82%	21,02%	2,41%		
% podíl střediska na CN	0,95%	11,91%	0,63%	7,43%	7,88%	1,94%	24,55%	40,58%	4,14%		