

# Projekt využití metody Activity-Based Costing ve společnosti XY s. r. o.

Bc. Michaela Kopřivová

---

Diplomová práce  
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2012/2013

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela Kopřivová**  
Osobní číslo: **M11430**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt využití metody Activity-Based Costing ve společnosti XY s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a vypracujte literární rešerši zaměřenou na problematiku řízení nákladů a kalkulací.

### II. Praktická část

- Analyzujte současný stav řízení nákladů a kalkulačního systému ve společnosti XY s. r. o.
- Na základě provedené analýzy zpracujte projekt implementace metody ABC v daném podniku.
- Zhodnoťte efektivnost navrhovaného projektového řešení a zformulujte závěrečná doporučení pro tuto společnost.

Závěr

---

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

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005, 264 s. ISBN 80-7357-084-x.  
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.  
PETŘÍK, Tomáš. Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management). Praha: Linde, 2007, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.  
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.  
STANĚK, Vladimír. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání diplomové práce: 22. února 2013  
Termín odevzdání diplomové práce: 2. května 2013

Ve Zlíně dne 22. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanku*



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

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/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 obhajoby<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/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. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

<sup>1</sup> 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 nevydělčně 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.

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> 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 § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou/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 bakalářské/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 bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahrazená do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 21. 4. 2013



<sup>4</sup> zákon č. 121/2006 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících a právu užitkovém a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Ústava díla

(2) Není-li uvedeno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinou licenci, pokud to v rozsahu správněhodných zájmů školy nebo školství či vzdělávacího zájmu.

(3) Škola nebo škola či "vzdělávací" zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla - výsledku jiné duševního a související s tímto dílem či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se nepřihlíží k výši výsledku duševního školou nebo školou či vzdělávacím zařízením z učení školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce se zabývá moderní metodou řízení nákladů Activity-Based Costing a jejím využitím ve společnosti XY s. r. o.

Teoretická část je literární rešerší vycházející z průzkumu literárních pramenů, které jsou zaměřeny na problematiku řízení nákladů a kalkulací. Dále je v této části představena metoda Activity-Based Costing a jsou objasněna teoretická východiska nezbytná pro zpracování projektu.

V praktické části jsou uvedeny základní informace o společnosti, je provedena analýza současného stavu řízení nákladů a kalkulačního systému v dané společnosti. Samotný úsek praktické části je věnován projektu využití metody Activity-Based Costing ve společnosti. Závěr práce je doplněn o časovou a nákladovou analýzu proveditelnosti projektu a doporučení pro společnost.

Klíčová slova: náklady, kalkulace, manažerské účetnictví, Activity-Based Costing, aktivity, nepřímé náklady, nákladová alokace, nákladový objekt, analýza nákladů

## **ABSTRACT**

This thesis deals with the modern method of cost management named Activity-Based Costing and its application in the company XY s. r. o.

The theoretical part is a literature review based on the literature survey, which focused on cost management and calculations. Then there is presented the method Activity-Based Costing and also there are given theoretical basis necessary for creating a project.

In the practical section there are basic information provided about the company, the analysis of the current state of cost management and costing system in a given company. Separate section of the practical part is dedicated of the project implementation method Activity-Based Costing at company. The conclusion is added to the time schedule and cost analysis of the project and recommendations for the company.

Keywords: costs, calculations, managerial accounting, Activity-Based Costing, activities, indirect costs, cost allocation, cost object, costs analysis

Ráda bych na tomto místě vyjádřila své poděkování vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a vstřícnost.

Poděkování patří i vedení společnosti XY s. r. o. za možnost vypracovat diplomovou práci ve společnosti, za poskytnuté informace a čas, který mi věnovali v průběhu zpracování mé práce.

Citát:

*„Lepší, než předpovídat budoucnost, je vytvořit ji.“*

Bill Gates

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>13</b>
1.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH DRUHŮ ÚČETNICTVÍ .....	13
1.1.1 Manažerské účetnictví.....	14
<b>2 NÁKLADY – ZÁKLADNÍ POJEM MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>16</b>
2.1 OBECNÉ VYMEZENÍ POJMU NÁKLADŮ.....	16
2.1.1 Pojetí nákladů z pohledu finančního účetnictví .....	16
2.1.2 Pojetí nákladů z pohledu manažerského účetnictví .....	16
2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	17
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	17
2.2.2 Účelové členění nákladů .....	18
2.2.3 Kalkulační členění nákladů .....	19
2.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	20
2.2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování .....	20
<b>3 NÁKLADOVÁ KALKULACE</b> .....	<b>22</b>
3.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM .....	22
3.2 PŘEDMĚT KALKULACE .....	23
3.3 ALOKACE NÁKLADŮ.....	24
3.3.1 Principy alokace .....	24
3.3.2 Alokační fáze .....	25
3.3.3 Rozvrhová základna .....	25
3.4 KALKULAČNÍ VZOREC .....	25
3.4.1 Typový kalkulační vzorec .....	26
3.5 TRADIČNÍ METODY KALKULACÍ.....	26
3.5.1 Absorpční kalkulace.....	27
3.5.2 Neabsorpční kalkulace .....	28
3.5.3 Nedostatky tradičních kalkulačních metod .....	28
<b>4 METODA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ ACTIVITY-BASED COSTING</b> .....	<b>29</b>
4.1 PODSTATA METODY ABC A ZÁKLADNÍ POJMY .....	29
4.1.1 Zdroje .....	31
4.1.2 Aktivity .....	31
4.1.3 Nákladové objekty .....	32
4.2 PROCESNÍ PŘÍSTUP METODY ABC .....	32
4.3 ETAPY TVORBY ABC SYSTÉMU.....	33
4.3.1 Úprava účetních dat.....	33
4.3.2 Definice struktury ABC systému .....	34
4.3.3 Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám .....	35
4.3.4 Analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit .....	35
4.3.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.....	36



4.4	IMPLEMENTACE ABC.....	36
4.5	STRATEGICKÝ A OPERATIVNÍ MODEL ABC.....	36
4.6	VÝHODY A NEVÝHODY ABC SYSTÉMU .....	37
	<b>SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....</b>	<b>38</b>
	<b>II PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>39</b>
<b>5</b>	<b>ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>40</b>
5.1	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	42
5.2	STRUKTURA ZAMĚSTNANCŮ.....	43
5.3	SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	43
5.4	ANALÝZA HOSPODÁŘSKÝCH VÝSLEDKŮ.....	45
<b>6</b>	<b>ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A KALKULACÍ .....</b>	<b>47</b>
6.1	ANALÝZA NÁKLADŮ.....	47
6.1.1	Druhové členění nákladů.....	47
6.1.2	Kalkulační členění nákladů .....	50
6.1.2.1	Přímé náklady .....	50
6.1.2.2	Nepřímé náklady.....	52
6.1.3	Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	53
6.2	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	57
6.2.1	Praktický příklad kalkulace.....	59
6.3	ZHODNOCENÍ ANALÝZY NÁKLADŮ A KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SPOLEČNOSTI.....	61
<b>7</b>	<b>PROJEKT VYUŽITÍ METODY ACTIVITY-BASED COSTING VE SPOLEČNOSTI XY S. R. O.....</b>	<b>62</b>
7.1	ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT .....	63
7.2	NÁVRH AKTIVIT .....	63
7.3	PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ AKTIVITÁM.....	65
7.4	ANALÝZA AKTIVIT .....	72
7.4.1	Stanovení vztahových veličin aktivit .....	72
7.4.2	Stanovení míry výkonů aktivit .....	73
7.4.3	Kalkulace jednotkových nákladů aktivit.....	74
7.5	PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ AKTIVIT NÁKLADOVÝM OBJEKTŮM .....	75
7.5.1	Ziskovost nákladových objektů.....	78
<b>8</b>	<b>ZHODNOCENÍ PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ A DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST .....</b>	<b>80</b>
<b>9</b>	<b>ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU.....</b>	<b>81</b>
9.1	NÁKLADOVÁ ANALÝZA .....	81
9.2	ČASOVÁ ANALÝZA .....	82
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>84</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>85</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>87</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>88</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>89</b>

## ÚVOD

Za téma své diplomové práce jsem si zvolila „Projekt využití metody Activity-Based Costing ve společnosti XY s. r. o.“. Důvodem, proč jsem si vybrala zrovna toto téma, je snaha o poznání moderní metody řízení nákladů. Náklady patří v současné době k nejdůležitějším zájmům většiny podnikatelských subjektů, proto je správné řízení nákladů podniku nezbytné a to z hlediska konkurenčního tlaku. Klíčovým aspektem pro správné řízení je vhodná alokace režijních nákladů. Režijní náklady mají za poslední desetiletí značně velký podíl na celkových nákladech, z tohoto důvodu hrají podstatnou roli pro příznivé fungování manažerského účetnictví v organizaci. Značným problémem jsou tradiční kalkulační systémy, které přiřazují režijní náklady na kalkulační jednici bez ohledu na jejich příčinnou souvislost a neposkytují věrohodné a relevantní manažerské informace. Ty podniky, které mají dokonalou znalost nákladů a jejich příčin vzniku, ob stojí v konkurenčním boji. Proto se diplomová práce orientuje na moderní manažerský nástroj Activity-Based Costing, jenž odhaluje skutečné příčiny vzniku a chování režijních nákladů.

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout společnosti XY s. r. o. projekt pro využití metody Activity-Based Costing a pomocí této metody vyčíslit náklady a ziskovost konkrétně zvoleného nákladového objektu. Dílčím cílem je provést průzkum literárních pramenů a na jejich základě zpracovat teoretické poznatky z oblasti řízení nákladů a kalkulací. Analýza současného stavu řízení nákladů a kalkulačního vzorce ve společnosti, jeho analyzování a definování nedostatků spočívajících především v nepřesné alokaci nepřímých nákladů, je dalším dílčím cílem diplomové práce.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je literární rešerší, kde jsou objasněny teoretické základy nezbytné pro zpracování projektu. Nejdříve se zaměřím na charakteristiku účetních systémů a pojetí nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví. Dále se budu orientovat na náklady, kalkulace a základní pojmy související s danou problematikou. Poslední teoretická část je věnována metodě procesního řízení nákladů, její podstatě, terminologii a postupu tvorby ABC modelu.

Představení společnosti, předmět činnosti, organizační struktura a další údaje jsou uvedeny v praktické části diplomové práce. Následně je provedena analýza současného řízení nákladů, přičemž nejprve je pozornost věnována klasifikaci nákladů dle různých hledisek. Dále je vypracována analýza stávajícího kalkulačního vzorce v daném podniku. Samotný

úsek praktické části je věnován projektu využití metody Activity-Based Costing v analyzované společnosti. V rámci tohoto projektu jsem nejdříve upravila účetní data vstupující do ABC modelu a následně jsem vymezila hlavní aktivity, které probíhají ve společnosti a budou předmětem alokace. Tyto aktivity se poté ocení a stanoví se nákladové objekty, které jsou příčinou spotřeby aktivit. Následně se provede přiřazení nepřímých nákladů na nákladové objekty. Na závěr praktické části je uvedena nákladová a časová analýza proveditelnosti projektu a formulována doporučení pro danou společnost.

Je nutno dodat, že na přání společnosti není uvedeno obchodní jméno firmy a veškerá finanční data, která jsou v rámci diplomové práce použita, jsou upravena koeficientem.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Tato část práce představuje teoretický úvod do problematiky řízení nákladů podniku. Cílem je prezentovat teoretické základy pro následné využití těchto poznatků v projektu procesního řízení nákladů v podnikové praxi.

## 1.1 Vymezení základních druhů účetnictví

Účetnictví je nástroj, který poskytuje sdělení o výnosech, nákladech, majetkové a kapitálové skladbě uvnitř organizace. Základní úlohou účetnictví je umožnit veškerým zainteresovaným stranám věrohodné údaje o finanční situaci podniku, hospodářských výsledcích a umožňuje zjišťovat, měřit a hodnotit výnosnost vloženého kapitálu.

V průběhu 20. století byl vývoj účetnictví značně ovlivněn tím, kdo je konečným uživatelem účetních informací. V této souvislosti rozeznáváme dva účetní systémy:

- finanční účetnictví,
- manažerské účetnictví.

Za prvé se jedná o **finanční účetnictví**, jehož hlavním účelem je poskytování relevantních informací o společnosti externím uživatelům, jako jsou investoři, banky, obchodní věřitelé či partneři, státní orgány apod. Tento účetní systém je legislativně regulován a jeho důležitou charakteristikou je dodržování striktních pravidel, která zaručují uživatelům spolehlivou vypovídací schopnost účetních informací. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 17; Popesko, 2009, s. 28)

Daňové účetnictví, které upravuje finanční účetnictví s cílem vyjádřit základ daně z příjmu a další daňové závazky a pohledávky podniku, stojí také za povšimnutí.

Druhý typ účetního systému je pro účely této diplomové práce nejpodstatnější, jedná se o **manažerské účetnictví**. Manažerské účetnictví je vymezeno zvláště pro interní uživatele na všech stupních podnikového vedení, jehož cílem je podat spolehlivé údaje pro rozhodování podnikového managementu. Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím spočívá v tom, že účetní informace určené manažerům nejsou předmětem mimopodnikové regulace. (Král, 2010, s. 20; Petřík, 2007, s. 42-43)

### 1.1.1 Manažerské účetnictví

Vymezení manažerského účetnictví jsou většinou velmi obecné. Jako příklad uvedu definici National Association of Accountants USA (1981) „*Manažerské účetnictví je proces identifikace, měření, uchování, analýzy, interpretace a předávání hodnotových informací využívaných řídicími pracovníky pro plánování, hodnocení a kontrolu činnosti společnosti s cílem zajistit odpovědnost za účelně vynaložené zdroje.*“

Jde tedy o účetní systém, jehož hlavní role spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci informací, které umožní vedoucím pracovníkům řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky. Jak již bylo zmíněno, manažerské účetnictví je určeno pro interní uživatele, kteří si vyžadují informace pro plánování, rozhodování a kontrolu činností.

Strukturu manažerského účetnictví je možno rozdělit na dva subsystemy účetních informací:

- účetní informace pro řízení – nákladové účetnictví,
- účetní informace pro rozhodování – manažerské účetnictví.

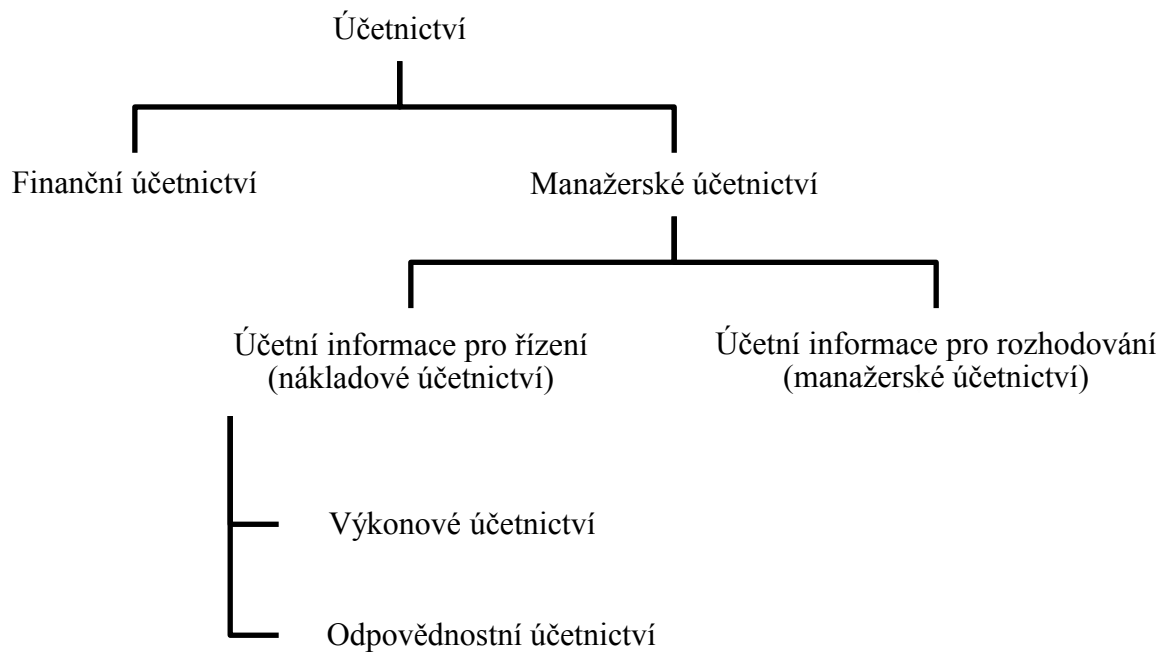
**Nákladové účetnictví** se využívá pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto. Je nástrojem pro krátkodobé až střednědobé řízení založené na odstranění zjištěných odchylek. Hlavní charakteristikou je systémové vyobrazení podnikatelského procesu v jeho celosti a nepřetržitosti včetně výsledků dosažených v hodnoceném období. Podle zaměření lze nákladové účetnictví rozdělit na výkonové a odpovědnostní účetnictví.

- *Výkonové účetnictví* má za úkol ve vztahu s kalkulacemi výkonu kvantifikovat náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky finálních nebo dílčích výrobků, prací či služeb podniku.
- *Odpovědnostní účetnictví*, jehož cílem je ve vazbě na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen hodnotit, jak k podnikovým výsledkům přispívají jednotlivé útvary podniku.

Účetními informacemi pro rozhodování o budoucích alternativách činností se zabývá **manažerské účetnictví**. Typ těchto informací slouží nejen pro běžné řízení podnikových výkonů a procesů, ale i pro rozhodování o variantách jejich budoucího vývoje. Cílem manažerského účetnictví je funkční výběr informací z nákladového, finančního a daňového

účetnictví, z informačního systému podniku i z podnikového okolí, které mají umožnit co nejrozšířenější škálu podkladů pro manažerské rozhodování. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 31 - 34; Král, 2010, s. 23)

Vzájemný vztah účetních systémů a jejich subsystémů znázorňuje následující schéma.



Obr. 1. Vztah finančního a manažerského účetnictví (vlastní zpracování)

## 2 NÁKLADY – ZÁKLADNÍ POJEM MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Rozdílnost manažerského účetnictví od finančního leží v detailnějším poskytování informací o nákladech. Tyto informace jsou využívány pracovníky na různých úrovních podnikové hierarchie pro řízení podnikatelského procesu a pro rozhodování o jeho budoucích obměnách.

S pojmem náklady se budeme setkávat v průběhu celé této diplomové práce, proto je důležité tomuto pojmu dokonale porozumět a znát jeho podstatu.

### 2.1 Obecné vymezení pojmu nákladů

Náklady jsou součástí každé organizace a provázejí takřka všechny činnosti, které v ekonomickém prostředí probíhají. Podle autora doc. Popeska (2009, s. 15) je zájmem organizace náklady správně měřit, plánovat a řídit, aby dokázala maximalizovat svůj zisk a tržní hodnotu. Důležitým krokem je rozeznání vztahů mezi náklady, činnostmi, jež podnik vykonává, a účelem jejich vynaložení.

V návaznosti na jednotlivé účetní systémy, které byly popsány v předchozí kapitole, lze pojem náklady chápat ze dvou různých hledisek: finančního a manažerského účetnictví.

#### 2.1.1 Pojetí nákladů z pohledu finančního účetnictví

Náklady ve finančním účetnictví jsou vymezeny podle Krále (2010, s. 47) jako: „*úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.*“ V tomto pojetí nákladů se nezkoumá, za jakým účelem byly náklady vynaloženy či zda jejich výše byla přiměřená výsledku činnosti, pro kterou byly spotřebovány. Náklady se ve finančním účetnictví vyjadřují v účetních cenách, ve kterých byla spotřebovaná aktiva pořízena.

#### 2.1.2 Pojetí nákladů z pohledu manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví považuje za náklady jenom ty vynaložené prostředky, které byly vynaloženy v souvislosti s nějakou podnikovou činností nebo které vzniknou až v budoucnosti. Přesnou definici nákladů z pohledu manažerského účetnictví uvádí Popesko (2009, s. 32): „*V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů, jako*



*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“*

V rámci manažerského pojetí nákladů rozlišujeme dva přístupy.

- *Hodnotové pojetí nákladů* slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu prováděných procesů v podniku. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují, jak náklady totožné s finančním účetnictvím, tak náklady, které jsou ve finančním účetnictví vykazovány v jiné výši nebo nejsou vykazovány vůbec. Jde například o kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační nájemné nebo o kalkulační podnikatelskou mzdu.
- *Ekonomické pojetí nákladů* zajišťuje odpovídající informace nejen pro řízení probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování při výběru optimální budoucí alternativy. V ekonomickém pojetí nákladů zvažujeme nejen náklady, které byly explicitně vynaloženy, ale také oceněný prospěch, jenž podnik nerealizoval v důsledku využití omezeného zdroje jiným alternativním způsobem, tj. oportunitní náklady. (Král, 2010, s. 64; Popesko, 2009, s. 33)

## 2.2 Klasifikace nákladů

Hlavním předpokladem účinného řízení nákladů je podrobnější rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin. Klasifikace nákladů blíže popisuje, jak se náklady podniku chovají, jaké zákonitosti v jejich vývoji platí, jak tyto náklady vyhodnocovat a jak o nich rozhodovat. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 91)

Ekonomové rozpoznávají desítky různých druhů nákladů, od pořizovacích k režijním, od variabilních a fixních přes přímé a nepřímé atd. V následující části si podrobně rozepíšeme klasifikace nákladů, ke kterým se přiklání mnoho autorů, například Hradecký (2008), Král (2010) a Schroll (1990). Jedná se o druhové, účelové a kalkulační členění nákladů, členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů a z hlediska potřeb rozhodování.

### 2.2.1 Druhové členění nákladů

Nejběžnějším členěním nákladů je druhové, které klasifikuje náklady podle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu. Takto rozdělené náklady odpovídají na otázku, co bylo spotřebováno. Detailnější druhové členění se nachází ve výkazu zisků a ztrát nebo v účtové osnově.

Za základní nákladové druhy jsou považovány:

- spotřeba materiálu a energie,
- osobní náklady (mzdy, sociální a zdravotní pojištění),
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,
- náklady na externí práce a služby (opravy a udržování, nájemné, doprava),
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky aj.).

Nákladové druhy mají tři základní charakteristiky. Jsou z hlediska jejich zobrazení *prvotní*, zachycené hned při jejich vstupu do podniku. Dále jsou náklady *externími*, které vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů. Z pohledu možnosti jejich detailnějšího rozčlenění jsou *jednoduché*, protože je nelze dále členit na jednodušší složky.

Druhé členění nákladů je velmi důležité, neboť je informačním podkladem pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a vnějším okolím. Pro posudky účinnosti, efektivnosti a hospodárnosti vynaložených nákladů je toto členění nevhodné. Důvodem je skutečnost, že se v druhovém členění nevyjadřuje příčina vynaložení nákladů. (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 53; Schroll, Báča a Janout, 1990, s. 32; Synek, 2003, s. 74)

### 2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů klasifikuje náklady ve vztahu k účelu jejich vynaložení. Toto členění nákladů má za cíl určit, zda v podniku dochází ke spoření nákladů nebo jestli se náklady překračují. Pro stanovení vztahů nákladových položek k jednotlivým výkonům podniku se používá několik členění. Prvním členěním je rozdělení nákladů:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení.

*Technologické náklady* patří do skupiny nákladů, které jsou jednoznačně spojeny s nějakou technologií nebo s ní úzce souvisí. Příkladem může být spotřeba základního materiálu, mzdové náklady výkonných pracovníků, atd.

*Náklady na obsluhu a řízení* jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu daného procesu. Jde např. o náklady na provoz budovy (topení, osvětlení, úklid), mzdy administrativních pracovníků aj. (Schroll, Báča a Janout, 1990, s. 36)

Nezbytné je určit náklady ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici. Podle tohoto hlediska můžeme náklady členit:

- náklady jednicové,
- náklady režijní.

*Náklady jednicové* jsou náklady technologické, které souvisejí nejenom s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou prováděného výkonu. Do těchto nákladů patří jednicový materiál, jednicové mzdy a ostatní jednicové náklady.

*Režijní náklady* jsou složeny z nákladů na obsluhu a řízení a z části technologických nákladů, které nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem. Režijní náklady není možné jednoduše přiřadit ke konkrétní činnosti či výkonu. Většinou se režijní náklady člení podle toho, jakou plní funkci:

- zásobovací režie (nákup, skladování, výdej materiálu),
- výrobní režie (řízení a obsluha výrobního procesu),
- správní režie (řízení a správa celé organizace),
- odbytová režie (prodej, balení a expedice hotových produktů).

(Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79; Staněk, 2003, s. 51)

### 2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění. Náklady se zde člení podle toho, jaký je jejich vztah ke kalkulovanému výkonu a jaký je způsob přiřazení k těmto výkonům. Rozeznáváme zde dvě kategorie nákladů:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady.

*Přímé náklady* bezprostředně souvisí s určitým druhem výkonu. Do skupiny přímých nákladů patří téměř všechny jednicové náklady a část režijních nákladů, které souvisí s prováděním pouze konkrétního druhu výkonu. Jejich podíl na jednici lze zjistit prostým dělením. Naproti tomu *nepřímé náklady* se nevážou k jednomu druhu výkonu, ale souvisí s více druhy výkonů a zabezpečují průběh podnikatelského procesu podniku. (Král, 2010, s. 76; Synek, 2003, s. 75)

#### 2.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Právě toto členění je považováno za jedno z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Členění nákladů dle závislosti na objemu prováděných výkonů vyjadřuje skutečnost, že různé náklady se chovají při změně objemu výroby odlišně. Náklady z tohoto hlediska jsou:

- náklady variabilní,
- náklady fixní.

*Variabilní náklady* jsou náklady, které se za určité období mění v závislosti na změně objemu produkce. Podle toho o jakou změnu se jedná, rozlišujeme náklady na proporcionální (vyvíjí se přímo úměrně jako objem výroby), podproporcionální (vyvíjí se pomaleji než objem výroby) a nadproporcionální náklady (vyvíjí se rychleji než objem výroby).

*Náklady fixní* jsou na rozdíl od variabilních nákladů nezávislé na změně objemu výroby, tj. jsou neměnné. Charakteristické pro tyto náklady je skutečnost, že vznikají i při nulovém objemu výroby. Příkladem fixních nákladů jsou odpisy budov, leasingy automobilů, nájemné nebo mzdy manažerů.

Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů se v krátkém období dělí, jak na fixní, tak na variabilní složku. V dlouhém období mají všechny náklady charakter variabilní, jelikož podnik je schopen je ovlivnit. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79; Král, 2010, s. 80)

#### 2.2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Kromě tradičních metod klasifikace nákladů existují i další metody členění nákladů, které tvoří informační podklady k budoucím manažerským rozhodnutím. Zde se provádí klasifikace nákladů ve vztahu k nějakému určitému rozhodování. Rozlišujeme náklady:

- relevantní,
- irelevantní,
- oportunitní,
- utopené.

*Relevantní náklady* jsou z hlediska daného rozhodnutí důležité, protože se při uskutečnění různých variant budou měnit. Zatímco *irelevantní náklady* jsou konstantní bez ohledu na

to, která varianta rozhodnutí bude přijata. Typem relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, které vyjadřují rozdíl nákladů před a po uskutečnění rozhodnutí.

Z hlediska manažerského rozhodnutí je důležité se zmínit také o tzv. *oportunitních nákladech*, které představují hodnotu ušlého zisku z rozhodnutí, které nebylo přijato. Tyto náklady používáme k měření implicitních nákladů, které nemají formu peněžních výdajů a jsou obtížně vyčíslitelné. Implicitní náklady účetnictví neeviduje, ale jsou brány v úvahu pro manažerská rozhodování. Oproti tomu explicitní náklady jsou v účetnictví evidovány v přesné výši a jsou lehce vyčíslitelné.

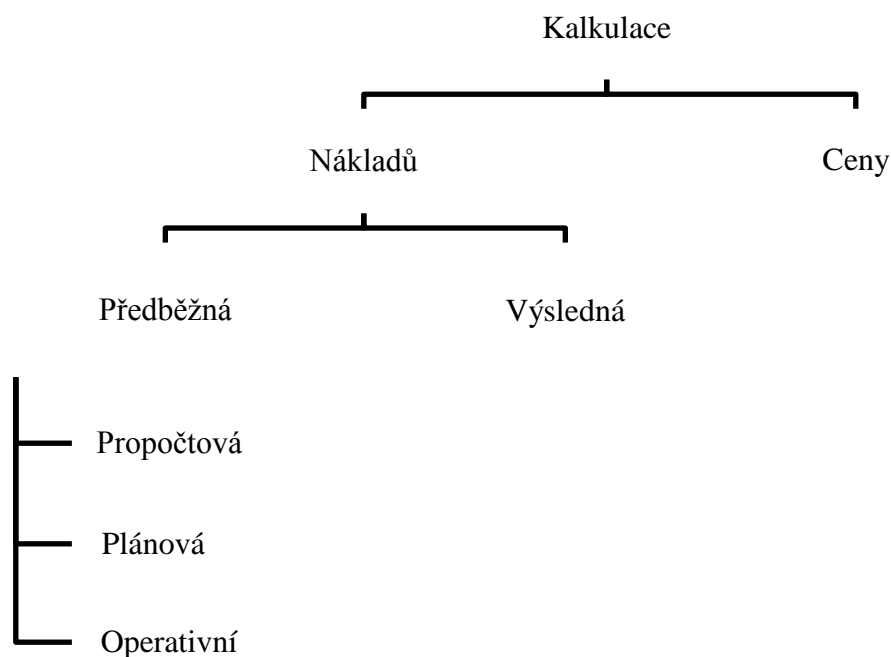
Významnou kategorií manažerských nákladů jsou *utopené náklady*, někdy označovány rovněž jako umrtvené náklady. Jejich podstata tkví v tom, že již byly v minulosti vynaloženy a nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. (Popesko, 2009, s. 41-42; Synek, 2003, s. 79)

### 3 NÁKLADOVÁ KALKULACE

Nástrojem hodnotového řízení podniku je kalkulace. Kalkulací se v ekonomické terminologii rozumí: propočet nákladů, marže, zisku nebo jiné finanční veličiny na výrobek, službu, činnost či operaci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu firmy. Dochází zde k propojení naturální a hodnotové stránky podnikání. Nejčastější formou kalkulací jsou propočty orientované na stanovení nákladů na konkrétní výkon – nákladová kalkulace.

#### 3.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém lze vymezit jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Kalkulace se neliší pouze tím, jaká metoda přiřazení jednotlivých složek nákladů bude zvolena, ale důležitý je také účel, ke kterému tato kalkulace bude sloužit. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182)



Obr. 2. Kalkulační systém (vlastní zpracování)

Podle doby, kdy se kalkulace sestavují, rozeznáváme kalkulace předběžné a výsledné.

**Předběžná kalkulace** se sestavuje před provedením výkonu a stanoví odhad budoucích nákladů na kalkulační jednici. Slouží jako podklad pro cenové vyjednávání a v rámci této kalkulace rozlišujeme:

- *Propočtové kalkulace* – sestavují se u nových výrobků v době, kdy ještě není dokončená jejich technická a konstrukční dokumentace. Podkladem pro sestavení této kalkulace se stávají informace z výsledných kalkulací podobných nebo stejných výrobků.
- *Plánové kalkulace* – jsou používány v opakované, stabilizované sériové i hromadné výrobě. Plánové kalkulace se sestavují na určité rozpočtové období a vyjadřují úroveň nákladů, které se mají u daného výkonu dosáhnout.
- *Operativní kalkulace* – sestavují se na základě operativních norem, které vyjadřují podmínky v technologii a organizaci výroby. Tento typ kalkulací je podkladem pro stanovení vnitropodnikových cen vlastních výkonů.

**Výsledná kalkulace** se sestavuje až po provedení výkonu a zjišťuje skutečné náklady na kalkulační jednici. Vychází z údajů vnitropodnikového účetnictví a slouží k zpětnému hodnocení úspornosti. Funguje také jako kontrolní nástroj všech druhů předběžných kalkulací daného výkonu. (Schroll, Báča a Janout, 1990, s. 97; Synek, 2003, s. 109)

### 3.2 Předmět kalkulace

Předmět kalkulace dává odpověď na otázku: „*Na co počítáme náklady?*“. Zda budou kalkulovány náklady na výrobek, službu, zákazníka apod. Veškeré druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vytváří či realizuje, mohou být předmětem kalkulace. Předmět kalkulace je vymezen dvěma základními prvky - kalkulační jednicí a kalkulačním množstvím.

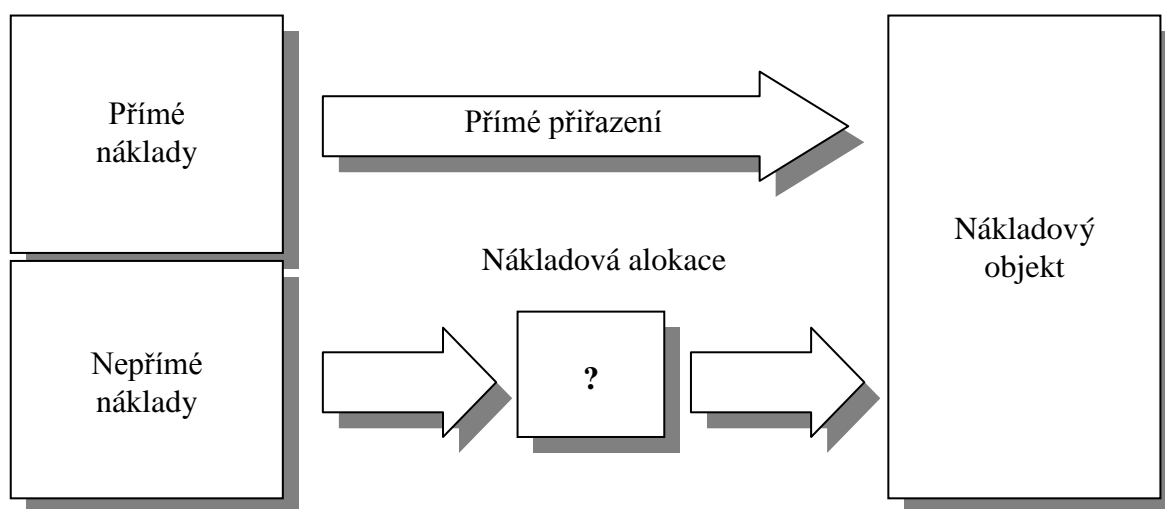
*Kalkulační jednice* je jeden výrobek, jedna služba, jeden druh práce neboli určitý výkon vymezený měřitelnou jednotkou (ks, kg, m, hod.) a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady. *Kalkulované množství* pojímá počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. (Král, 2010, s. 126)

V modernějších kalkulačních metodách se místo pojmu předmět kalkulace používá pojem **nákladový objekt**.

### 3.3 Alokace nákladů

Alokace nákladů představuje přiřazení nákladů příslušnému objektu, který je předmětem kalkulace. Tímto objektem mohou být podnikové výkony, procesy, investiční projekty, distribuční sítě či zákazníci.

Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace je spojen s členěním nákladů na přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady lze bezprostředně přiřadit nákladovému objektu, protože mezi nimi existuje přímá vazba. Nepřímé náklady není možné nákladovému objektu přiřadit přímo, protože tyto náklady jsou společné pro více nákladových objektů. Pro jejich přiřazení se použije přepočítání, jenž umožní vyjádřit podíl nákladového objektu na spotřebě určitého nákladu. Jde tedy o nákladovou alokaci.



Obr. 3. Přiřazení nákladů objektu (Popesko, 2009, s. 48)

Účelem nákladové alokace je poskytnout informace o nákladech, které jsou důležité pro rozhodnutí. Neexistuje žádný všeobecný způsob přiřazení nákladů příslušnému objektu, ale kterýkoliv způsob musí zachovat vztah nákladů k objektu a rozhodovací úloze. (Fibířová a Šoljaková, 2005, s. 117)

#### 3.3.1 Principy alokace

Ve vztahu k účelům, na které se alokace zaměřuje, lze rozlišovat tři různé principy přiřazování nákladů objektům.

- *Princip příčinné souvislosti nákladů* – dle tohoto principu by nákladovému objektu měly být přiřazeny pouze ty náklady, které příčinně vyvolal.



- *Princip únosnosti nákladů* – zde se náklady přiřazují v závislosti na tom, jakou výši nákladů je schopen objekt unést, např. v prodejní ceně.
- *Princip průměrování* – tento princip se aplikuje v případě, kdy nelze uplatnit princip příčinné souvislosti a zaměřuje se na náklady, které v průměru připadají na určitý výrobek. (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 118)

### 3.3.2 Alokační fáze

Alokace nákladů probíhá v jednotlivých fázích. Tyto fáze jsou dílčí části celkového procesu přiřazování nákladů konečným objektům. Cílem alokace je zobrazit míru příčinné souvislosti mezi náklady a objekty.

**1. fáze:** přiřazení přímých nákladů objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik.

**2. fáze:** znázornění vztahu mezi jednotlivými objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik.

**3. fáze:** vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo realizovaného výkonu. (Zámečník, 2008, s. 8)

### 3.3.3 Rozvrhová základna

Tento pojem se používá v případě, že neexistuje přímý vztah mezi nákladem a objektem. Jde v podstatě o spojovací můstek mezi nepřímým nákladem a předmětem kalkulace.

Rozvrhová základna se může uplatňovat sumační metodou a diferencovanou. V rámci sumační metody jde o jedinou rozvrhovou základnu, kdy nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině. Jako rozvrhová základna zde může být hodina práce, spotřeba strojového času nebo spotřeba materiálu. V praxi, kdy dochází ke složitějším podmínkám činnosti podniku, se aplikuje diferencovaná metoda, kde se používají různé rozvrhové základny pro různé skupiny nákladů. Dále lze rozvrhové základny rozdělit na základny naturální a peněžní. U naturálních základen je sazba nepřímých nákladů vyjádřena v peněžních jednotkách (Kč), u peněžní základny v procentech (%). (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 118)

### 3.4 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec je struktura nákladových položek, které se sledují v kalkulaci. V každém podniku je kalkulační vzorec individuální a sestavuje se variantně se zřetelem na využití

kalkulace. Zajišťuje se jím jednotnost při sestavování a vzájemném porovnání kalkulací. Volba kalkulačního vzorce záleží na konkrétních podmínkách každé účetní jednotky a je plně v její pravomoci.

### 3.4.1 Typový kalkulační vzorec

Nejčastější kalkulační vzorec je právě typový, jehož struktura má následující podobu:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

---

#### **Vlastní náklady výroby (provozu)**

5. Správní režie

---

#### **Vlastní náklady výkonu**

6. Odbytové náklady

---

#### **Úplné vlastní náklady výkonu**

7. Zisk (ztráta)

---

#### **Prodejní cena (bez DPH)**

V praxi je možno zpozorovat celou řadu variant kalkulačního vzorce, které odrážejí potřeby uživatelů kalkulací a také charakter výkonů podniku. Jde o tyto druhy kalkulačního vzorce:

- retrográdní kalkulační vzorec, který znázorňuje vzájemný vztah reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady,
- dynamická kalkulace, která člení náklady podle fází reprodukčního procesu.

(Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 177; Synek, 2003, s. 94))

### 3.5 Tradiční metody kalkulací

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení jednotlivých hodnotových veličin na kalkulační jednici. Je závislá na výše popsaných pojmech kalkulace:

- vymezení předmětu kalkulace,
- způsobu přiřazení nákladů předmětu kalkulace,

- struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.

Tradiční metody kalkulací se rozdělují podle toho, zda jsou rozpouštěny všechny režijní náklady podniku na kalkulační jednici nebo jen část podnikových nákladů. V případě rozpouštění všech nákladů na kalkulační jednici se jedná o kalkulaci úplných nákladů (absorpční kalkulace). V opačném případě, kdy nejsou rozpouštěny všechny režijní náklady, hovoříme o kalkulacích neúplných nákladů (neabsorpční kalkulace). (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 221)

### 3.5.1 Absorpční kalkulace

Jak již bylo zmíněno, absorpční kalkulace kalkulují veškeré podnikové náklady. Jde o kalkulaci úplných nákladů, kde k základním metodám patří:

- kalkulace dělením;
  - prostá kalkulace dělením,
  - stupňovitá kalkulace dělením,
  - kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přírážkové;
- kalkulace ve sdružené výrobě;
  - zůstatková (odečítací) metoda,
  - rozčítací metoda,
  - metoda kvantitativní výtěže,
- kalkulace rozdílové – metoda standardních nákladů.

Většina autorů se shoduje, že v podnikové praxi je nejpoužívanější metodou kalkulace přírážková. Její největší předností je využitelnost v heterogenní výrobě. V *přírážkové kalkulaci* jsou náklady přiřazovány na základě definované rozvrhové základny a poté je vypočtena režijní přírážka.

*Kalkulace dělením* se používá v různých variantách a má omezenou využitelnost, kdy ji lze aplikovat pouze v hromadné výrobě homogenních produktů. Účelem je prosté dělení celkových nákladů počtem vyrobených kalkulačních jednic. Uplatnění stupňovité kalkulace dělením se použije v případě, kdy výrobek prochází několika výrobními stupni a kalkulace se sestavuje pro jednotlivé výrobní stupně. Kalkulace dělením s poměrovými čísly se používá v organizacích, které vyrábějí několik stejnorodých výrobků, které se od sebe liší pouze velikostí, hmotností, pracností nebo jakostí.

*Kalkulace ve sdružené výrobě* se aplikuje, když v jednom výrobním procesu vzniká ze stejných vstupů několik druhů výrobků. V případě, kdy výrobky mají stejnou prodejní hodnotu, považujeme všechny tyto výrobky za hlavní. Z tohoto hlediska uplatňujeme rozčítací metodu kalkulační. Odčítací metodu kalkulační využijeme v případě, že některé z výrobků mají jinou prodejní hodnotu než ostatní, rozdělujeme výrobky na hlavní a vedlejší.

*Rozdílové kalkulační* (kalkulační standardních nákladů) stanovují výši nákladů předem jako normu nebo standard a zjišťují se rozdíly skutečných nákladů s tímto standardem. Tato metoda kalkulační se používá převážně v opakované výrobě s montážní technologií. (Schroll, Báča a Janout, 1990, s. 119-133; Synek, 2003, s. 97-104)

### 3.5.2 Neabsorpční kalkulační

Kalkulační neúplných nákladů se často označuje jako metoda variabilních nákladů. Tento druh kalkulační reaguje nejenom na nedostatky v absorpčních kalkulačních, ale přináší nové pohledy a možnosti pro hodnocení, pozorování a řízení nákladů i jejich kontrolu. Předpokladem neabsorpční kalkulační je, že rozděljuje celkové náklady na složku fixní a variabilní. Z tohoto hlediska se bere v potaz, že fixní náklady vlastně s produkcí výkonu nesouvisí. Jsou považovány za náklady, které je nutné vynaložit, aby byl zajištěn chod podniku a samotný výrobní proces. Probíhá zde pouze přiřazení variabilních nákladů, tedy těch, které jsou závislé na změně objemu produkce. (Petřík, 2007, s. 90)

### 3.5.3 Nedostatky tradičních kalkulačních metod

Tradiční kalkulační metody přináší řadu nevýhod a nepřesností, které se dají vyjádřit následujícími body:

- poskytují zkreslené údaje o nákladech na výrobky a služby,
- zjednodušeně vyjadřují vztah mezi režijními náklady a výkony,
- poskytují málo detailní informace o nákladech,
- málo podporují strategická rozhodnutí,
- nezohledňují skutečné příčiny spotřeby režijních nákladů k výši přímých nákladů,
- jsou často příčinou špatných manažerských rozhodnutí. (Staněk, 2003, s. 74)

Právě tyto nedostatky odstraňuje metoda zvaná Activity-Based Costing popsána detailněji v další kapitole.

## 4 METODA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ ACTIVITY-BASED COSTING

Na celou řadu podniků je vyvoláván rostoucí konkurenční tlak, kdy firmy musí budovat konkurenční výhody i v oblasti nákladů. Problémem většinou bývá, že ekonomické oddělení firmy nesleduje náklady na jednotlivé prováděné činnosti, které jsou uvnitř podniku vykonávány.

Tato část práce bude věnována metodě Activity-Based Costing (ABC), která by neměla v oblasti nákladů zůstat stranou a měla by být součástí více firem než je tomu dnes. Níže je popsán vznik metody, její podstata a jsou vysvětleny základní pojmy, které s ní úzce souvisejí. Dále je objasněno, v čem spočívá procesní přístup metody a jaké kroky jsou potřeba pro sestavení modelu ABC.

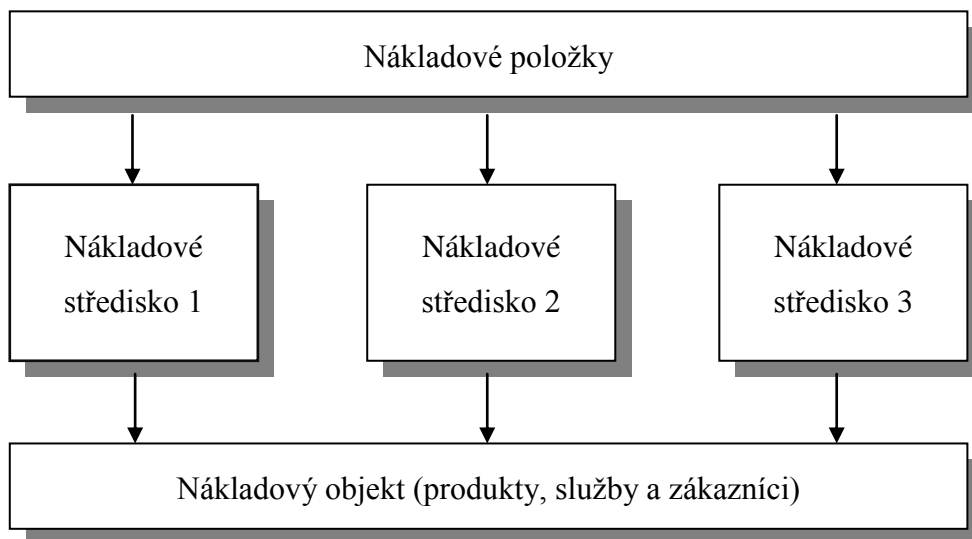
### 4.1 Podstata metody ABC a základní pojmy

Základy této metody jsou spjaty se jmény Kaplan, Cooper a Johnson v osmdesátých letech dvacátého století. První zmínka se odehrává v USA jako reakce na nedostatky tradičních kalkulačních postupů v rozvrhování režijních nákladů, které poskytovaly nepřesné informace o nákladech na jednotlivé nákladové objekty. Zatímco metoda Activity-Based Costing poskytuje výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky apod. (Mikovcová, 2008; Petřík, 2007, s. 137)

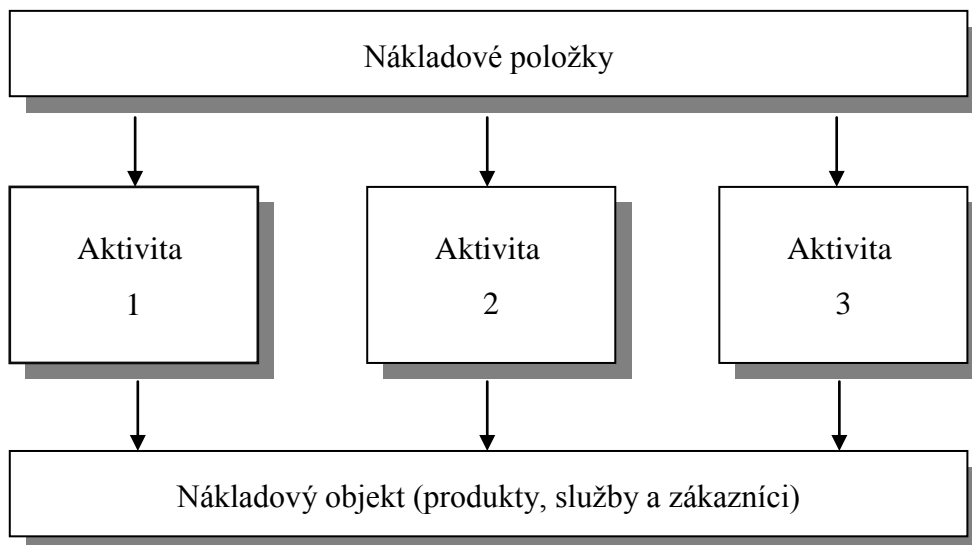
Metoda ABC je v podstatě nový přístup pozorování a přiřazování nákladů. Odlišnost mezi tradičními kalkulačními metodami a metodou ABC můžeme vidět na níže uvedeném obrázku. U tradičních systémů jsou jednotlivé náklady nejprve přiřazeny jednotlivým střediskům a následně jsou přes rozvrhové základny alokovány na nákladové objekty. Klíčovým odlišením metody ABC od tradičních kalkulačních metod je návrat zpět ke vztahům příčina – následek a usiluje o odhalení skutečné příčiny vzniku nákladů. Jde o příčinnou souvislost mezi náklady a objekty, mezi něž vstupuje ještě jeden podstatný prvek, tj. aktivita, která je příčinou spotřeby zdrojů. U ABC kalkulace se přiřazují náklady výkonům skrze jednotlivé aktivity. Jinými slovy nákladové položky jsou v této metodě přiřazovány následujícími kroky.

- V prvním kroku se nepřímý náklad přiřadí jednotlivým aktivitám pomocí vztahové veličiny nákladů, která určuje, jakým způsobem jsou náklady přepočítány na dané aktivity.

- Ve druhém kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity a stanoví se náklady na jednotku aktivity a její vztahová veličina.
- Ve třetím kroku se určí náklady na předmět alokace, tj. nákladový objekt, na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které nákladový objekt spotřebuje. (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 160; Manažerské účetnictví, 2005, s. 8)



Obr. 4. Tradiční kalkulační systém (Drury, 2004, s. 373)



Obr. 5. Activity-Based Costing systém (Drury, 2004, s. 373)

Na závěr můžeme definovat metodu ABC podle Staňka (2003, s. 96) jako: „*ABC je metodologie, která měří náklady a výkonnost nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Náklady zdrojů jsou přiřazeny aktivitám na základě jejich užití těchto zdrojů a náklady aktivit jsou znovu přiřazeny nákladovým objektům (výstupům) na základě proporcionálního užití těchto aktivit nákladovými objekty. ABC využívá kauzální vztahy mezi nákladovými objekty a aktivitami a mezi aktivitami a zdroji.*“

Activity-Based Costing je v praxi vhodný především pro firmy, které mají různě složité produkty, v různých množstvích a pro různé zákazníky. Oproti tomu není metoda vhodná pro podniky, které produkují neměnné produkty ve velkém množství a pro stálé zákazníky.

V rámci metody Activity-Based Costing je důležité si definovat základní pojmy, jako jsou zdroje, aktivity a nákladové objekty.

#### **4.1.1 Zdroje**

Zdroje zobrazují vstupy do ABC modelu. Jedná se o výrobní faktory, které vykonávají aktivity, při kterých se samy spotřebovávají. Každá organizace pro svou činnost potřebuje různé zdroje, například zaměstnance, stroje, budovy, počítače, energii či materiál. Spotřebováním daného zdroje je vyvolán vznik nákladů. V metodě ABC jsou dvě příčiny vzniku nákladů.

- *Příčiny spotřeby zdrojů* (vztahové veličiny nákladů) – určují, kolik se spotřebuje zdrojů na aktivitu a jsou příčinou, jejímž důsledkem je vznik nákladu na aktivitu.
- *Příčiny spotřeby činností* (vztahové veličiny aktivity) – určují, kolik se spotřebuje aktivity na nákladový objekt a jsou příčinou, jejímž důsledkem je vznik nákladů na nákladový objekt. (Petřík, 2007, s. 149; Staněk, 2003, s. 100)

#### **4.1.2 Aktivity**

Aktivity neboli činnosti představují klíčový prvek procesů firmy. Jakákoliv aktivita by měla mít název, co nejvíce vystihuje obsah úkonů, které jsou vykonávány v rámci podniku. Jde například o činnost nákupu, výběru dodavatele, kontroly kvality, příjmu materiálu, zabalení produktu, uzavření smluv aj. (Drury, 2004, s. 377)

### 4.1.3 Nákladové objekty

Nákladové objekty jsou výstupem ABC modelu. Jsou cílem kalkulace, kde končí distribuce nákladů. Nákladovým objektem může být např. produkt, zákazník, dodavatel, služba, distribuční cesta, zakázka apod. Jednoduše jím může být cokoli, o čem chce podnik získat informaci, kolik ho doopravdy stojí v nákladech. (Mikovcová, 2008)

## 4.2 Procesní přístup metody ABC

Aktivity, které se definují v rámci ABC systému, mají formu zavedení procesního myšlení do kalkulačního systému podniku. V minulosti převládala funkční organizace podniku, jejímž hlavním znakem bylo rozdělení výkonu mezi oddělené funkční jednotky vytvořené v návaznosti na jejich specializaci. Tyto jednotlivé jednotky vykonávaly pouze svoji určenou práci a nebyly přímo zainteresovány na celkovém výsledku podniku.

V dnešní době se zavádí nový způsob řízení organizace - procesní řízení. Procesní organizace usiluje o organizování a řízení práce jako ucelený proces a orientuje se na samotný produkt, který vytváří a přidává hodnotu pro zákazníka. Procesní přístup je definován jako soubor procesů, které podnik vykonává. Z podnikového hlediska je nezbytné přesně určit vazby mezi jednotlivými procesy a jejich návaznosti. Cílem procesů je přetvoření vstupů na výstupy s přidanou hodnotou, které jsou potom zakoupeny a spotřebovány zákazníky. Tím vzniká řetězec podnikových procesů s důrazem na tvorbu přidané hodnoty. Mezi nejznámější koncepce procesního řízení patří Porterův hodnotový řetězec, který klasifikuje procesy na primární a podpůrné. (Petřík, 2007, s. 176; Staněk, 2003, s. 107)

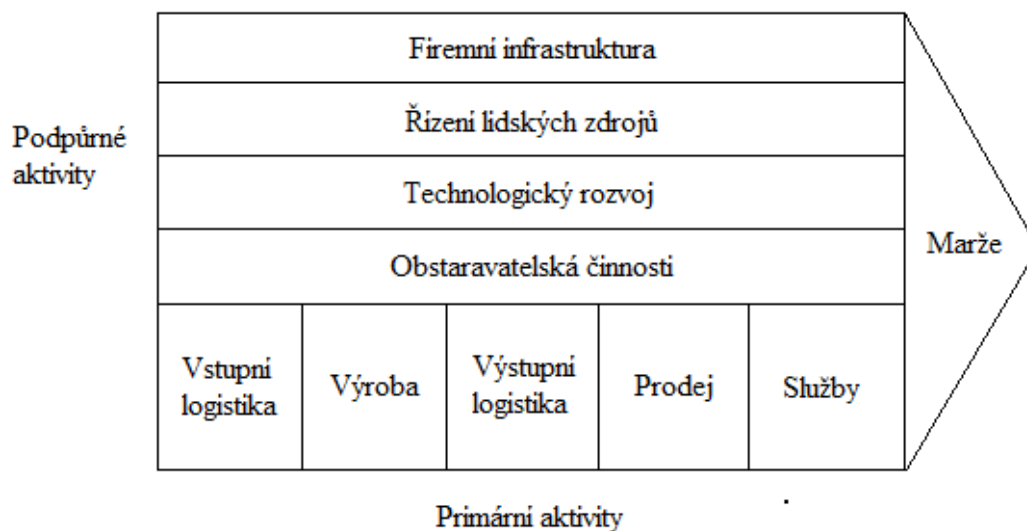
Primární (hlavní) procesy:

- vstupní logistika,
- výroba,
- výstupní logistika,
- marketing a prodej,
- služby.

Sekundární (podpůrné) procesy:

- infrastruktura,
- řízení lidských zdrojů,
- technologický rozvoj,
- obstaravatelské činnosti.





Obr. 6. Porterův hodnotový řetězec (Porter, 2004, s. 37)

Primární procesy jsou koloběhem získávání vstupů, přeměny v produkty, odeslání zákazníkovi, prodej na trhu a poskytování servisu a služeb. Sekundární procesy jsou poté koloběhem činností zaměřených na podporu primárních procesů.

### 4.3 Etapy tvorby ABC systému

V rámci této části diplomové práce se podrobněji zaměříme na postup tvorby tzv. historického modelu ABC, který vychází z minulosti, tj. posuzuje náklady posledního minulého období. Celý postup vytváření modelu je možno rozdělit do pěti hlavních etap podle knihy doc. Popeska (2009):

1. Úprava účetních dat
2. Definice struktury ABC systému
3. Procesní nákladová analýza
4. Analýza aktivit
5. Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

#### 4.3.1 Úprava účetních dat

Pro účinnou realizaci ABC modelu je tento první krok nezbytný. Účelem je povolit do modelu jen skutečné ekonomické náklady, které souvisejí se skutečně prováděnými aktivitami. Je proto vhodné z celkových nákladů eliminovat ty nákladové účty, které se do účetnictví dostaly v důsledku specifických úprav finančního účetnictví. Kdyby se tyto

náklady v systému nechaly, došlo by k velmi obtížnému způsobu přiřazování nákladů aktivitám a ke zkrácení výstupu ABC kalkulace. V praxi se jedná například o opravné položky, rezervy, dary, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a penále.

Na druhou stranu je vhodné do ABC systému aplikovat náklady, které finanční účetnictví neviduje, ale které existují ve formě obětovaných příležitostí, tj. oportunitních nákladů. Takovým nákladem jsou například odpisy či úroky. Je nevyhnutelné, aby náklady byly kalkulovány ve výši, která odpovídá jejich spotřebě, např. odpisy musí být zahrnuty do ABC systému v takové výši, která skutečně odpovídá životnosti a opotřebení majetku. Do nákladu aktivit mohou také vstupovat ekonomicky ocenitelná aktiva jako know-how, investice, goodwill, náklady na reklamu, propagaci atd. Záleží na vedení podniku a charakteru požadované informace, které náklady se rozhodne do modelu ABC propustit. (Staněk, 2003, s. 112)

#### **4.3.2 Definice struktury ABC systému**

V další fázi tvorby ABC systému se definují aktivity, které budou v rámci modelu využity pro účely alokace nákladů. Současně se definují i nákladové objekty, ke kterým bude alokace směřovat.

Aktivity jsou vymezeny na základě analýzy skutečných pracovních úkonů vykonávaných v rámci organizace. Pro tvorbu základního návrhu struktury aktivit je využívána analýza organizační struktury či systému vnitřních směrnic, analýza pracoviště a analýza osobních nákladů. Základní návrh struktury aktivit je dále doplněn na základě pohovorů s jednotlivými pracovníky se zaměřením na náplň jejich práce a obsahu vykonávaných činností. Aktivity mohou být diferencovány do několika skupin podle toho, s kterou oblastí podnikových činností souvisí. Mohou být rozděleny např. na činnosti podporující obstarávání vstupních surovin a služeb (plánování nákupu, výběr dodavatelů), vztahy se zákazníky a trhy (vymáhání pohledávek, reklama), vývoj produktů (inovace, konstrukční podpora), vlastní výrobu produktu (přeměna vstupů na výstupy), nevýrobní i výrobní administrativu (fakturace, přijetí objednávek), všeobecné řídicí činnosti (strategické plánování, jednání s investory) a činnosti podporující podpůrné činnosti (informatika, správa budov).

Počet definovaných aktivit závisí na mnoha kritériích, zejména na velikosti organizace, na zdrojích, na míře softwarové podpory aj. Nejvhodnější počet aktivit je takový, který poskytne přesné a dostatečné informace při minimálních nákladech na provoz systému.

Definice nákladových objektů, kterým jsou aktivity později přiřazovány, je důležitá pro nepřetržitost aplikace ABC modelu. Z tohoto hlediska je nutné si přesně vymežit, na co se budou kalkulované aktivity přiřazovat. Jak již bylo zmíněno, nákladovým objektem může být např. výrobek či služba, zákazník aj. (Mikovcová, 2008; Popesko, 2009, s. 116)

#### 4.3.3 Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám

V rámci této etapy ABC modelu se dostáváme k samotné nákladové alokaci. Zde se provádí pomocí tzv. matice nákladů aktivit transformace nákladových položek z klasické účetní evidence a jejich přiřazení jednotlivým definovaným aktivitám. Tato matice nákladů aktivit nám přehledně znázorňuje vazby mezi nákladovými druhy a aktivitami a slouží jako nástroj pro zpětnou analýzu nákladů jednotlivých vykonávaných aktivit.

Náklady z hlediska aplikace ABC jsou děleny:

- *Přímé náklady* - mohou se přímo přiřadit výkonům bez potřeby jejich přiřazení aktivitám.
- *Náklady alokovatelné pomocí aktivit* - jsou to náklady spojené s výkonem definovaných aktivit a alokují se pomocí matice nákladů aktivit.
- *Nealokovatelné náklady* – tyto náklady, které tvoří cca 5 % z celkových nákladů, nemají žádnou příčinnou vazbu s výkonem aktivit. Není vhodné je alokovat, protože by mohlo dojít ke zkreslení reálné úrovně nákladů. Jedná se o náklady, které byly vyloučeny v rámci první etapy tvorby ABC systému.

(Staněk, 2003, s. 117)

#### 4.3.4 Analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit

Na předchozí etapu tvorby ABC systému navazuje analýza aktivit zahrnující čtyři kroky, které vedou k přiřazení nákladů aktivit k nákladovým objektům.

##### 1. Stanovení vztahových veličin aktivit

V prvním kroku se stanoví příčiny, které vyvolávají spotřebu zdrojů. V podstatě se jedná o měřítko, kterým je výkon dané aktivity možné měřit. Příkladem vztahové veličiny může být spotřeba času, počet výrobků, zakázek atd.

## 2. Stanovení míry výkonu aktivit

Zde se stanoví míra výkonu aktivit, což se jedná o počet vztahových veličin, jež vyprodukovala daná aktivita ve sledovaném období. Zdrojem těchto dat je vnitropodniková evidence, informační systém nebo kvalifikovaný odhad.

## 3. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit

Kalkulaci jednotkových nákladů aktivit (JNA) je možné provést na základě stanovení nákladů jednotlivých aktivit a jejich míry výkonu. Podílem celkových nákladů aktivit (CNA) a míry výkonu aktivity (MVA) dostaneme hodnotu, která udává výši nákladů spojenou s výkonem jedné jednotky aktivity.

## 4. Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním

V praxi není možné přiřadit podpůrné aktivity přímo nákladovým objektům, protože nejsou spotřebovány výrobky či zákazníci, ale primárními aktivitami. Je tedy nezbytné přiřadit náklady podpůrných aktivit na primární aktivity. (Popesko, 2009, s. 130-133)

### 4.3.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Závěrečná etapa ABC kalkulace je přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům. Podstatou této fáze je určení, kolik jednotek aktivit spotřeboval určitý nákladový objekt. Tento přehled je vhodné zaznamenat do tzv. účtu aktivit (BOA), který přehledně zobrazuje spotřebované jednotky výstupů aktivit.

## 4.4 Implementace ABC

Implementace ABC systému do praxe vyžaduje provedení úvodní analýzy, která se zabývá otázkou: „*Proč se společnost rozhodla implementaci ABC realizovat?*“ Měly by se zde uvést problémy, které jsou v organizaci a které by díky ABC modelu mohly být vyřešeny. Po úvodní analýze nastává tvorba modelu, jež byla zmíněna a podrobně rozepsána výše. Implementace daného systému je zakončená poslední fází, ve které se tento systém uvádí do provozu. (Staněk, 2003, s. 123)

## 4.5 Strategický a operativní model ABC

Model ABC můžeme rozdělit na strategický a operativní model. Odlišnost mezi těmito druhy modelů ABC vyplývá z toho, zda je zaměřen na krátkodobé nebo dlouhodobé

rozhodování. Další rozdíl spočívá v rozsahu a úrovni detailů, počtu aktivit, nákladových objektů a náročnosti. Avšak metodika tvorby či cíle zůstávají pro oba modely stejné.

Strategický model se zabývá dlouhodobým rozhodováním. Jedná se o složení produktového portfolia, volbu prodejních kanálů nebo stanovení ceny v různých fázích životního cyklu výrobku. Tento model se orientuje na zvýšení výkonnosti podniku prostřednictvím výběru správných aktivit a snaží se spotřebu zdrojů a činností v podniku eliminovat.

Operativní model se zaměřuje na krátkodobé rozhodování a oproti strategickému modelu je detailnější a náročnější, obsahuje více aktivit a nákladových objektů. Orientuje se na výkonnost podniku zejména z hlediska snižování nákladů, zvyšování efektivity, produktivity a kvality. (Petřík, 2007, s. 187)

#### 4.6 Výhody a nevýhody ABC systému

Na závěr kapitoly, která se věnovala metodě Activity-Based Costing, si uvedeme výhody a nevýhody této metody.

Výhody:

- přesnější informace o nákladech na výkony, výrobky či služby, zákazníky, distribuční cesty, zakázky, apod.,
- lepší kontrola a řízení režijních nákladů,
- umožňuje analyzovat náklady z různých hledisek,
- znázornění vzájemných vztahů mezi aktivitami a náklady,
- odražení ekonomické reality a chování nákladů v podnikové praxi.

Nevýhody:

- aplikace metody je časově, nákladově náročná a bez podpory vedení je nemožná,
- koncept ABC je relativně nový - není dostatečně vyzkoušený, málo informací o jeho dopadu na podnik,
- Activity-Based Costing se zakládá na historických informacích a neposkytují relevantní podklady pro rozhodování,
- změna myšlení – formální přehled o aktivitách podniku. (Král, 2010, s. 182)

## SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část je literární rešerše dostupných zdrojů a zaměřuje se na problematiku řízení nákladů a kalkulací, která slouží jako podklad pro praktickou část diplomové práce.

První kapitola je zaměřena na zachycení poznatků o metodách řízení nákladů a výklad druhů účetnictví. V následující části je probraná definice a pojetí nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví. Dále jsem se věnovala klasifikaci nákladů podle různých hledisek, tedy podrobněji druhovému, účelovému, kalkulačnímu členění nákladů, členění nákladů dle vztahu k objemu prováděných výkonů a z hlediska potřeb rozhodování.

Tématem druhé kapitoly jsou kalkulace. Jsou zde objasněny základní kalkulační pojmy, kalkulační systém a tradiční metody kalkulací. V závěru kapitoly jsou uvedeny nedostatky těchto tradičních metod, na které reaguje moderní metoda řízení nákladů Activity-Based Costing.

Poslední kapitola teoretické části je věnována moderní metodě Activity-Based Costing, která je hlavním tématem diplomové práce. Nejdříve byla vysvětlena podstata metody, základní terminologie v ABC modelu a poté tvorba ABC systému, která byla popsána v jednotlivých etapách.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 5 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI

<b>Obchodní jméno:</b>	XY s. r. o.
<b>Sídlo společnosti:</b>	Přerov
<b>Předmět podnikání:</b>	výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
<b>Základní kapitál:</b>	500 000 Kč

Společnost XY s. r. o. působí v České republice od roku 1992 se sídlem v Přerově. Právní forma podnikání je společnost s ručením omezeným, jejíž základní kapitál je tvořen vklady tří společníků. Podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník § 108, musí činit výše základního kapitálu nejméně 200 000 Kč, což daná společnost splnila. Společnost je dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE řazena do skupiny C14 – výroba oděvů.

Hlavní činnost společnosti je výroba a velkoobchod s pánskými oděvy. V tomto oboru patří mezi největší firmy na trhu. Firma se soustředí především na pánské košile a mezi ostatní sortiment společnosti patří:

- kravaty,
- svetry,
- trika a polokošile,
- spodní prádlo.

Nové kolekce jsou připravovány 2x ročně, vždy pro jarní a podzimní sezónu. Každá kolekce obsahuje více než 250 nových druhů košil a dalšího sortimentu. Kromě kolekcí košil značek F&R a Native se pro každou sezónu připravují i další kolekce. Mezi ně patří košile značky Columbus, které jsou určeny zejména zákazníkům, kteří preferují nižší cenovou hladinu. Dalšími značkami košil jsou Reflex, Euroman a Efekt. Jako doplňkový sortiment ke košilím nabízí firma XY s. r. o. širokou škálu kravát, které jsou vyráběny rovněž pod značkou F&R. Pro každou zimní sezónu je připravována kolekce dalšího sortimentu firmy, svetrů značky Native. Součástí této kolekce jsou i vesty bez rukávů. Pro jarní a letní sezónu je doplněna kolekce pánských košil o řadu polokošil a trik. Jako poslední sortiment je pánské spodní prádlo, které společnost nevyrábí, ale je dováženo z Itálie dvakrát ročně výhradním dovozcem spodního prádla firmy Map.



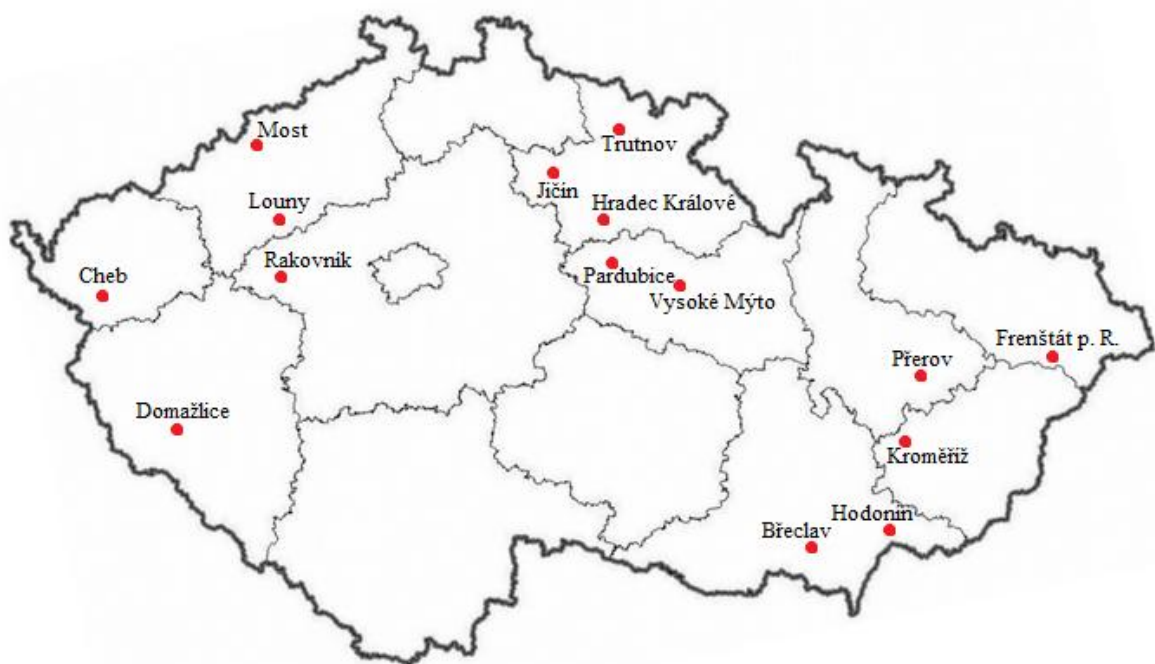
Poslání společnosti zní: „*Naše společnost chce být preferovanou volbou pro zákazníky, která vytváří kvalitní značky pánské konfekce. Zároveň chceme být jedničkou na trhu v České republice v této oblasti.*“

Strategie společnosti vychází z poslání o podnikatelské činnosti a spočívá v důsledné orientaci na zákazníka a na kvalitě svých výrobků. Veškerý sortiment společnosti je vyráběn z velmi kvalitního materiálu a 100% bavlny. Mezi dodavatelské země látek, z kterých se vyrábí všechen sortiment, patří Makedonie, Moldávie, Holandsko a Čína.

Mezi hlavní odběratelé společnosti patří:

- franchisingové prodejny FR,
- specializované prodejny s pánskou módou,
- obchodní řetězce,
- reklamní agentury,
- společnosti vyrábějící profesní a pracovní oděvy.

Společnost XY s. r. o. dodává veškerý svůj sortiment, prostřednictvím obchodních zástupců, do sítě maloobchodních prodejen v celé České republice. Provozují síť vlastních značkových prodejen, kterých je v současné době 15, a to v Břeclavi, Domažlicích, Frenštátě pod Radhoštěm, Hodoníně, Hradci Králové, Chebu, Jičíně, Kroměříži, Lounech, Mostě, Pardubicích, Přerově, Rakovníku, Trutnově a ve Vysokém Mýtě.



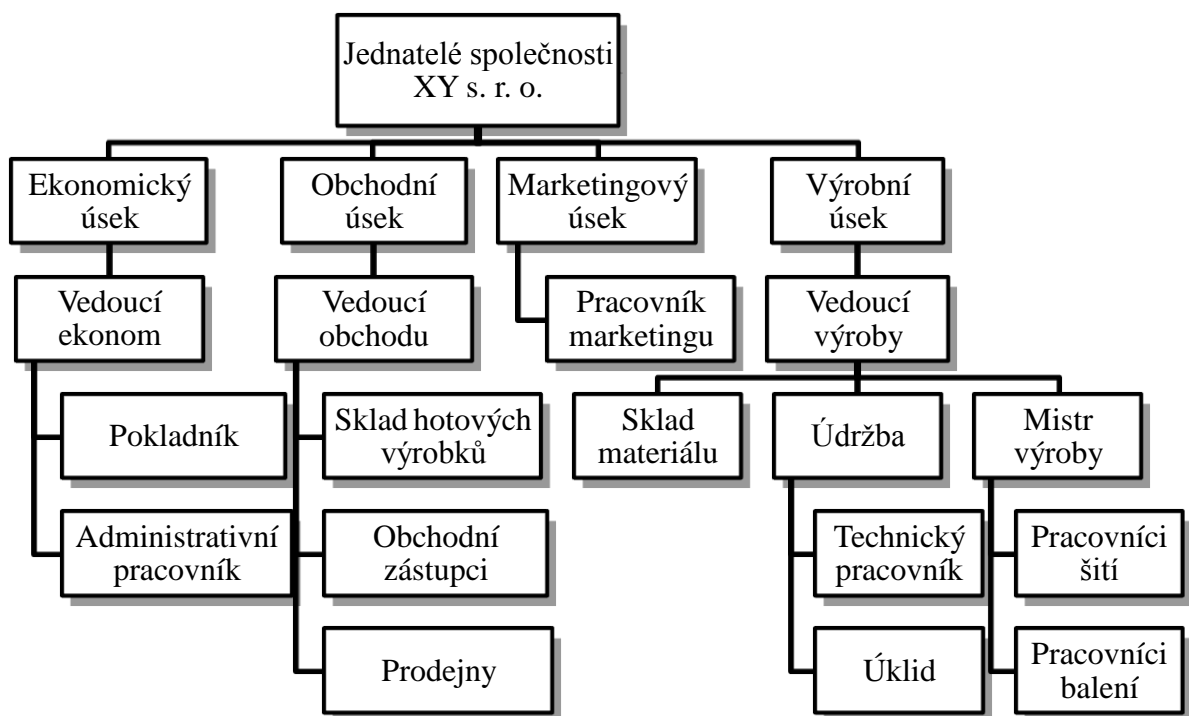
Obr. 7. Mapové rozmístění prodejen společnosti XY (vlastní zpracování)

## 5.1 Organizační struktura

Níže uvedený obrázek zachycuje organizační strukturu společnosti XY s. r. o. V podnicích existuje řada typů organizačních struktur. V našem případě se jedná o funkční organizační strukturu, která je nejzákladnější formou organizace, kde jsou zaměstnanci s podobnými úkoly, schopnostmi či aktivitami zařazeni do jednoho úseku. Rozhodnutí o koordinaci aktivit v jednotlivých úsecích vycházejí z nejvyšší úrovně podniku.

V čele společnosti stojí tři jednatelé, kteří odpovídají za chod celého podniku a jeho vedení. Společnost je dále členěná na další organizační jednotky, a to na ekonomický, obchodní, marketingový a výrobní úsek.

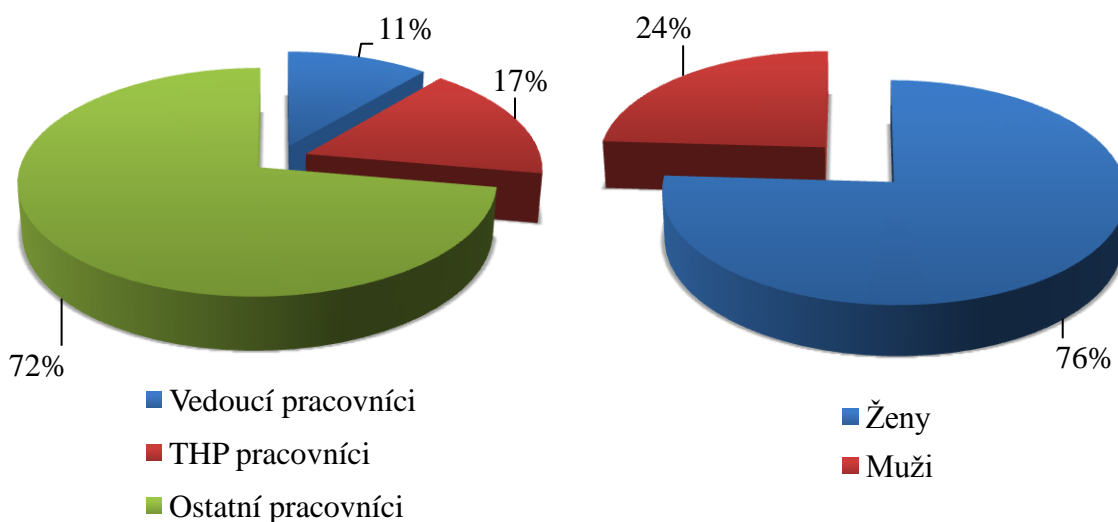
Ekonomický úsek se orientuje na účetnictví, finance a administrativu. Obchodní úsek se zabývá technickým zabezpečením prodeje, reklamacemi, koupí výrobního materiálu a zboží, skladováním hotových výrobků atd. Pracovník marketingu se věnuje marketingovým aktivitám, zabezpečuje kontakty se zákazníky, propagaci výrobků a reklamu společnosti. Výrobní úsek má na starost samotnou výrobu produktů, balení hotových produktů, skladování materiálů a údržbu strojů.



Obr. 8. Organizační struktura společnosti XY s. r. o. (vlastní zpracování)

## 5.2 Struktura zaměstnanců

Počet zaměstnanců se v posledních letech téměř nemění a k 31. 12. 2012 disponuje společnost 54 zaměstnanci. Tento počet zaměstnanců lze rozdělit do skupin: vedoucí pracovníci, THP pracovníci a ostatní zaměstnanci. Vedoucí pracovníci jsou tři jednatelé a ti, kteří jsou zodpovědní za jednotlivé útvary. THP pracovníci jsou pokladník, administrativní pracovník, pracovník marketingu, obchodní zástupci, technický pracovník a pracovník úklidu. Mezi ostatní zaměstnance se řadí prodavačky, pracovníci ve skladu hotových výrobků a materiálů, mistr výroby, švadleny a pracovníci balení výrobků. Ve společnosti XY s. r. o. pracuje 41 žen a 13 mužů. Struktura zaměstnanců je znázorněna v následujících grafech.



Obr. 9. Graf struktury zaměstnanců (vlastní zpracování)

## 5.3 SWOT analýza společnosti

SWOT analýza se zaměřuje na interní prostředí, kde probíhá analýza silných a slabých stránek podniku, a na externí prostředí, které se orientuje na příležitosti a hrozby. Tato analýza je nástrojem dlouhodobého plánování, protože komplexně hodnotí fungování firmy a pomáhá nalézt problematické oblasti nebo nové možnosti pro rozvoj firmy. (Sedláčková a Buchta, 2006, s. 91)

V následující tabulce jsou znázorněny silné stránky, slabé stránky, příležitosti a hrozby společnosti XY s. r. o.

Tab. 1. SWOT analýza společnosti XY s. r. o. (vlastní zpracování)

Interní analýza	Silné stránky	Slabé stránky
	Dobré jméno firmy a tradice	Znalost značky pouze v ČR
	Kvalitní zboží	Vysoká prodejní cena
	Vlastní síť podnikových prodejen	Malá schopnost samofinancování
	Individuální přístup k zákazníkům	Nízká obrátkovost zásob
	Schopný management	Kalkulační systém
	Dobrá distribuční síť	Nedostatečná modernizace
Vybudované vztahy s odběrateli	Marketingová strategie	
Externí analýza	Příležitosti	Hrozby
	Proniknutí na nové trhy	Vstup nových konkurentů na trh
	Rozvoj dalších prodejních kanálů	Ztráta významného dodavatele
	Sloučení, fúze	Navýšení cen od dodavatelů
	Rozšíření sortimentu	Nárůst cen energií a materiálů
	Nové materiály	Změny v legislativě
Snížení úrokových sazeb u úvěrů	Tržní bariéry pro vstup na nové trhy	

Za silnou stránku společnosti XY s. r. o. lze považovat několikaleté působení na českém trhu, během kterého si vytvořila stálé zákazníky. Další silnou stránkou, na kterou si firma hodně potrpí, je kvalita vstupního materiálů a kvalifikace zaměstnanců. Velmi silnou stránkou je také vlastní síť podnikových prodejen a individuální přístup ke každému zákazníkovi. Jakýkoliv zákazník si může zakoupený oděv nechat upravit, ale také si může vybrat materiál, střih, barvu a nechat si ušít např. košili přímo na míru. Mezi další silné stránky podniku lze zařadit schopný management, který řídí celou společnost, dobrou distribuční síť a vybudované vztahy s odběrateli.

Slabá stránka firmy je existence značky pouze v České republice. Jako další vážnější slabou stránku lze považovat vysokou cenu výrobků. Řada konkurentů této skutečnosti využívá a za podstatně nižší cenu nabízí zboží, které je však méně kvalitní než zboží firmy. Slabá stránka společnosti spočívá v neschopnosti samofinancování, které je spojeno s nízkou obrátkovostí zásob. Další mínus vidím v nepropracovaném kalkulačním systému a marketingové strategii společnosti.

Společnost XY s. r. o. vidí své příležitosti v rozšíření sortimentu, kdy bude efektivně reagovat na požadavky zákazníků a uspokojovat jejich potřeby. Sledování aktuálních

trendů ve střihu, barevném provedení a materiálu se jeví jako nutnost. Snahou společnosti je vstup na nové trhy, zejména do okolních států (Slovensko, Polsko, Maďarsko a Rakousko). Analýza koupěschopnosti a požadavků zákazníků by mohla společnost inspirovat ve zřízení nové prodejny v dané lokalitě. Možnou příležitostí by se mohla stát i fúze s jinou firmou a snížení úrokových sazeb u úvěrů, které poskytují banky.

Hrozbou společnosti je vstup nových konkurentů na trh, kteří budou nabízet své zboží za levnější cenu. Další hrozbou může být tržní bariéra pro vstup na nové trhy, ztráta významného dodavatele, navýšení cen od dodavatelů, nárůst cen energií, materiálů a změny v legislativě.

#### 5.4 Analýza hospodářských výsledků

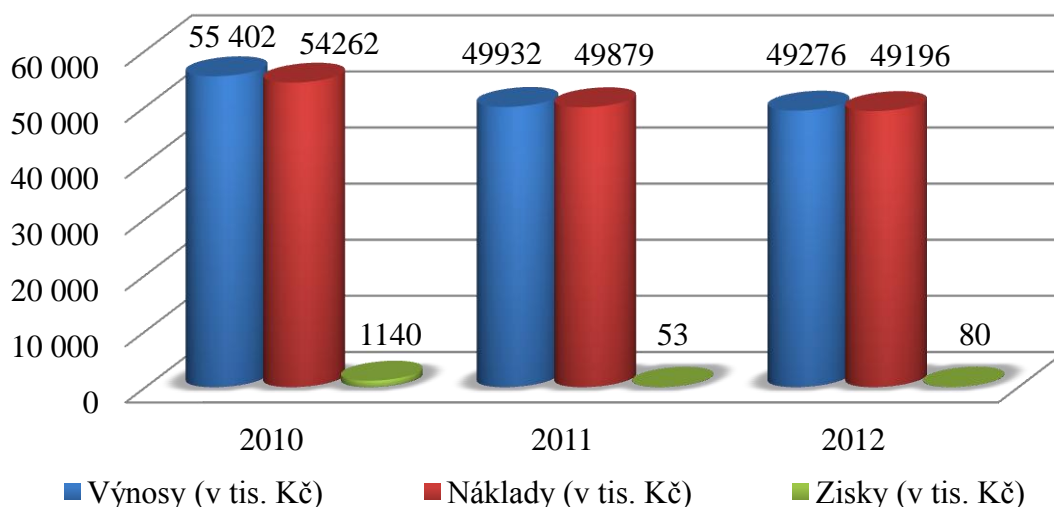
V této kapitole se zaměřím na analýzu hospodářských výsledků ve sledovaných letech 2010 – 2012. Výsledek hospodaření je klíčový pro hodnocení kvality podnikání daného subjektu a vypočítá se rozdílem mezi výnosy a náklady společnosti.

Z následující tabulky a grafu je patrný vývoj výsledků hospodaření před zdaněním. Výsledky hospodaření společnosti XY s. r. o. jsou ve sledovaných letech 2010 – 2012 kladné, tzv. vykazují zisk, kdy výnosy jsou vyšší než náklady. Jak lze vidět, zisk v roce 2011 a 2012 značně poklesl oproti roku 2010. Na straně výnosů dochází k poklesu, což je zapříčiněno konkurenčním bojem firem v oblasti módy, kdy společnost XY byla nucena snížit ceny svých výrobků, a také stále působící hospodářskou krizí. Důvodem snížení výnosů jsou ještě velké výkyvy měnových kurzů. Hospodářský výsledek v roce 2011 se radikálně snížil oproti roku 2010, kdy došlo k nárůstu finančních nákladů firmy. Jednalo se zejména o kurzové rozdíly a úroky z úvěrů.

*Tab. 2. Analýza nákladů, výnosů a zisků v letech 2010 – 2012*

*(vlastní zpracování)*

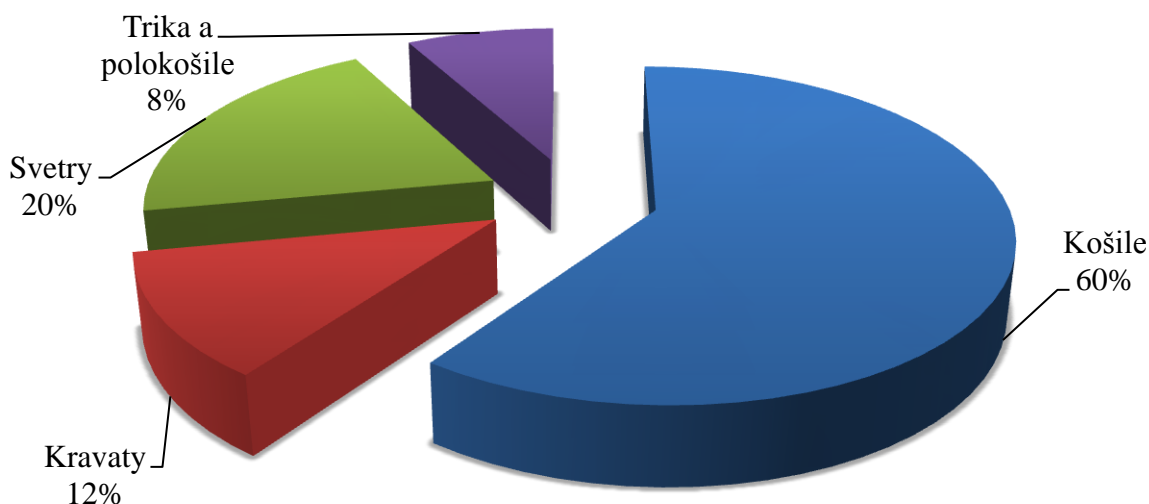
<b>Rok</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Výnosy (v tis. Kč)</b>	55 402	49 932	49 276
<b>Náklady (v tis. Kč)</b>	54 262	49 879	49 196
<b>Hospodářský výsledek před zdaněním (v tis. Kč)</b>	1 140	53	80



Obr. 10. Analýza nákladů, výnosů a zisků v letech 2010 – 2012

(vlastní zpracování)

Výnosy společnosti jsou tvořeny především tržbami z prodeje vlastních výrobků. Na níže uvedeném grafu je zobrazena struktura tržeb z prodeje vlastních výrobků. Do těchto tržeb nepatří spodní prádlo, protože jej firma nevyrábí, ale nechává si ho dovážet. Tento druh sortimentu patří do tržeb za prodej zboží. Většinový prodej zaujímají pánské košile, jež tvoří 60 % tržeb z prodeje vlastních výrobků. Jak bylo již uvedeno, jedná se o klíčový sortiment společnosti. Druhý největší podíl tvoří svetry (20 %). Dále jsou to kravaty, trika a polokošile, které jsou většinou doplňkovým sortimentem.



Obr. 11. Struktura tržeb z prodeje vlastních výrobků (vlastní zpracování)

## 6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A KALKULACÍ

Analýza podnikových nákladů a kalkulačního systému dané společnosti je velice důležitá pro splnění účelu této diplomové práce.

### 6.1 Analýza nákladů

Předpokladem pro úspěšné řízení nákladů je jejich správná klasifikace do jednotlivých skupin dle různých kritérií. V této kapitole je zvoleno členění nákladů podle druhového, kalkulačního hlediska a z hlediska ve vztahu k objemu prováděných výkonů. Podstatou pro následující projekt je kalkulační členění, protože v rámci modelu Activity-Based Costing dochází k přerozdělování pouze režijních nákladů.

#### 6.1.1 Druhové členění nákladů

V rámci tohoto členění se vychází z výkazu zisku a ztráty a z hlavní knihy z roku 2012 společnosti XY s. r. o.

Do nákladových druhů společnosti patří:

- **Spotřebované nákupy**, do kterých se řadí veškerý spotřebovaný materiál, který vstupuje do výroby, spotřeba pohonných hmot, spotřeba energie a prodané zboží.
- **Služby** představují náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby, jako například celní služby, nájemné, právní služby, výkony spojů a poradenství.
- **Osobní náklady**, které obsahují mzdové náklady, zákonné sociální a zdravotní pojištění a zákonné pojištění zaměstnanců.
- **Daně a poplatky** jsou tvořeny silniční daní a ostatními poplatky, jako jsou např. dálniční známky, spotřeba kolků apod.
- **Ostatní provozní náklady**, do kterých patří smluvní pokuty a úroky z prodlení, dary, stravné a odpisy pohledávek.
- **Odpisy** jsou náklady, které se týkají odepisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.
- **Finanční náklady** zahrnují úroky, kurzové rozdíly, bankovní poplatky a pojistné.

V níže uvedené tabulce je uvedeno druhové členění nákladů společnosti a jejich procentuální podíl na celkových nákladech je zobrazen v grafickém znázornění.

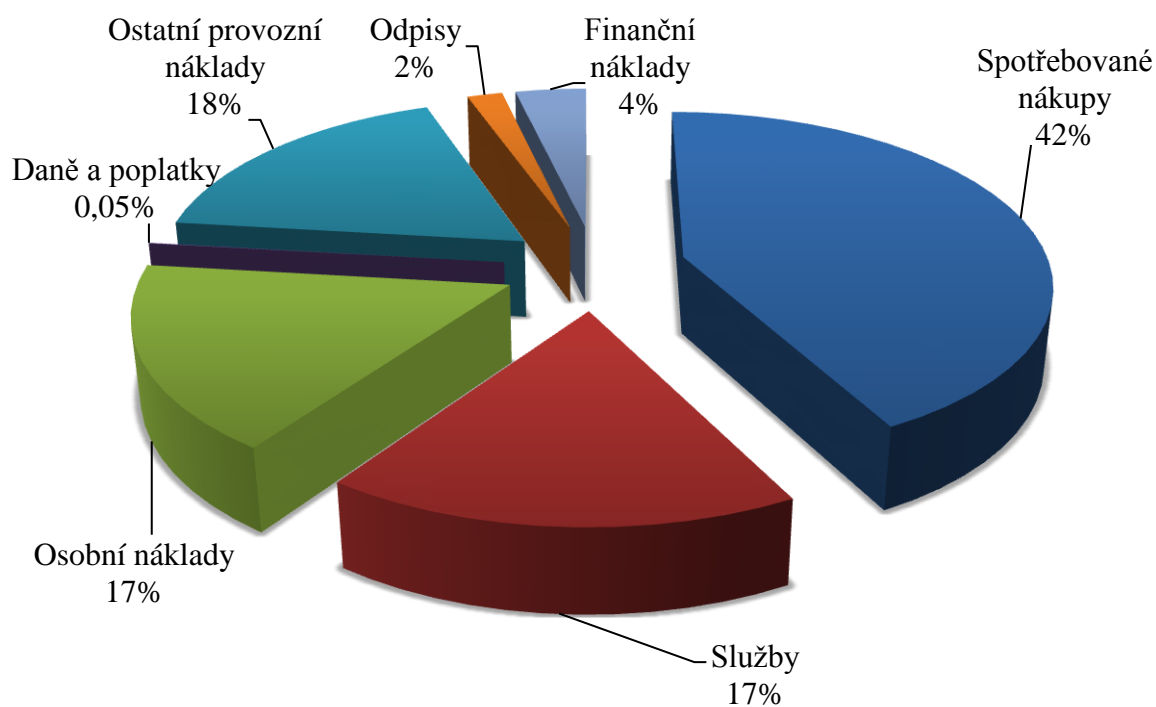
Tab. 3. Druhové členění nákladů společnosti (vlastní zpracování)

Skupina	Název účtu	Částka v Kč
Spotřebované nákupy	Spotřeba materiálu	17 941 507
	Spotřeba energie	1 958 698
	Prodané zboží	918 678
	<b>Celkem</b>	<b>20 818 883</b>
Služby	Opravy a udržování	339 884
	Cestovné a náklady na reprezentaci	200 463
	Ostatní služby	8 034 183
	<b>Celkem</b>	<b>8 574 530</b>
Osobní náklady	Mzdové náklady	6 471 006
	Zákonné sociální pojištění	1 901 355
	Zákonné sociální náklady	31 173
	<b>Celkem</b>	<b>8 403 534</b>
Daně a poplatky	Daně a poplatky	23 919
	<b>Celkem</b>	<b>23 919</b>
Ostatní provozní náklady	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	71 899
	Odpisy pohledávek	8 326 612
	Ostatní provozní náklady	280 182
	<b>Celkem</b>	<b>8 678 693</b>
Odpisy	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	723 961
	Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	172 819
	<b>Celkem</b>	<b>896 780</b>
Finanční náklady	Úroky	734 664
	Ostatní finanční náklady	1 065 037
	<b>Celkem</b>	<b>1 799 701</b>
<b>Náklady celkem</b>		<b>49 196 039</b>

V grafu je znázorněno, jak se jednotlivé druhy nákladů podílejí na celkových nákladech roku 2012. Největší podíl na celkových nákladech zauímají spotřebované nákupy, které tvoří ve společnosti 42 % z celkových nákladů. Už z této skutečnosti, lze jednoznačně říci, že se jedná o výrobní společnost. Další významnou položkou jsou ostatní provozní náklady. Osobní náklady a služby tvoří stejný podíl, a to 17 %. Největší část osobních nákladů zauímají mzdy, které by v příštím roce měly být neměnné, protože se neočekává žádné propouštění zaměstnanců ani nějak velké rozdíly ve mzdách. Dále zde patří sociální



a zdravotní pojištění všech zaměstnanců společnosti. Společnost zahrnuje do nákladů služeb opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby, které jsou největší položkou v této skupině nákladů. Nejvýznamnější položka ostatních služeb, která ovlivňuje náklady, je nájemné především prodejen. Tyto náklady společně s materiálovými náklady a ostatními provozními náklady tvoří 94 % všech nákladů. Zanedbatelnou položkou nákladů jsou všechny ostatní, protože svým podílem nepřesahují ani pět procent z celkových nákladů. Finanční náklady, které jsou tvořeny zejména úroky a kurzovými rozdíly, představují 4 % celkových nákladů. Také v sobě zahrnují poplatky bankám i jiné finanční poplatky. Odpisy jsou tvořeny velmi malou částí celkových nákladů (2 %). Nízký podíl odpisů je dán skutečností, že většina strojů a zařízení je pořízena na leasing. Nejmenší část z celkových nákladů tvoří daně a poplatky.



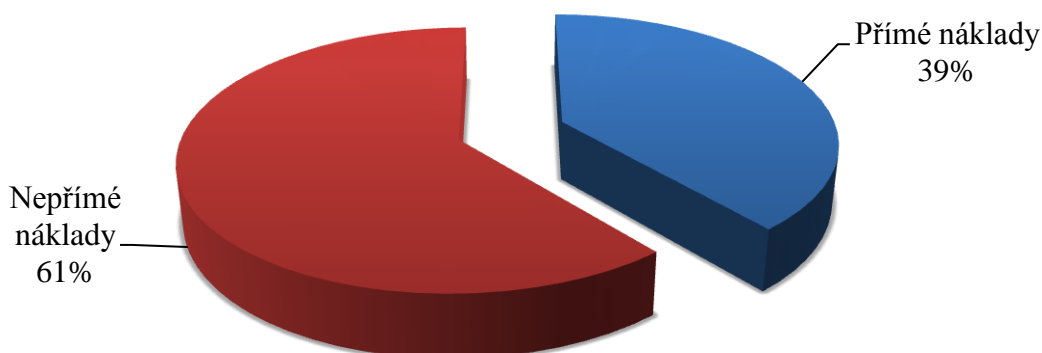
Obr. 12. Druhové členění nákladů společnosti (vlastní zpracování)

Druhové členění nákladů nám napomůže získat představu o celkovém rozdělení základních skupin nákladů. Tento druh klasifikace neposkytuje informace o tom, jaký je vztah daných nákladů k prováděným výkonům. Právě na tuto otázku nám odpoví kalkulační členění nákladů.

### 6.1.2 Kalkulační členění nákladů

V této části se budu věnovat analýze nákladů společnosti z hlediska kalkulačního členění, které se člení na přímé a nepřímé náklady. Kalkulační členění nákladů je pro účely této diplomové práce velice důležité, neboť právě z této klasifikace se bude vycházet při návrhu ABC modelu. Z tohoto členění nákladů zjistíme, jaký je vztah nákladů k jednotlivým podnikovým činnostem.

Nejprve rozdělíme náklady na přímé a nepřímé a určíme jejich procentuální podíl na celkových nákladech. Znázorňující graf poukazuje na skutečnost, že ve společnosti převažují nepřímé náklady nad přímými. Přímé náklady tvoří 39 % a nepřímé 61 %. Výše nepřímých nákladů je způsobena především vysokými náklady v oblasti služeb, do kterých jsou zahrnovány nájemné všech prodejen a hlavní budovy, leasingové splátky atd. Ostatní provozní náklady tvoří také vysoké náklady nepřímých nákladů, zejména odpisy pohledávek.



Obr. 13. Přímé a nepřímé náklady společnosti (vlastní zpracování)

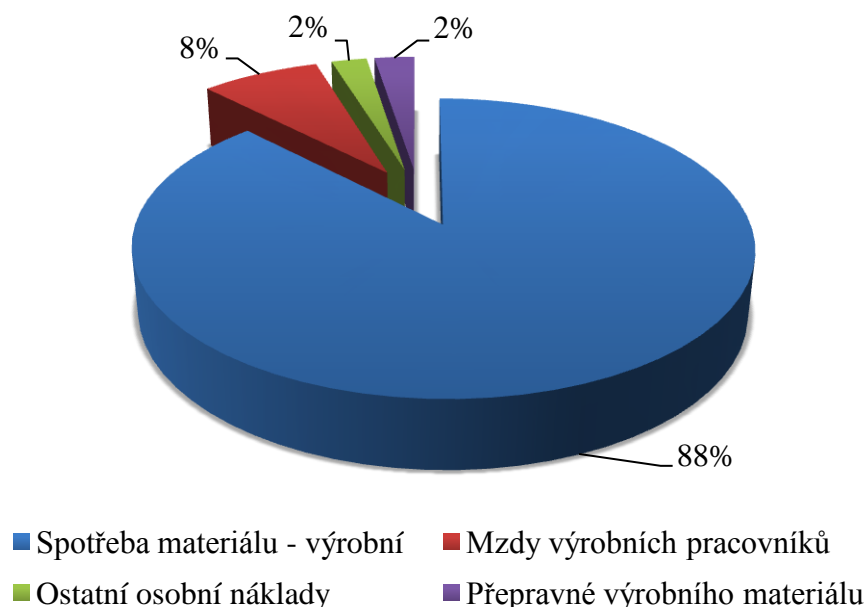
#### 6.1.2.1 Přímé náklady

Přímé náklady představují náklady, jež je možné přiřadit k jednotce výkonu. Přímé náklady společnosti XY s. r. o. se skládají z nákladů na spotřebu výrobního materiálu, nákladů na přepravu materiálu a mzdových nákladů výrobních pracovníků. Obsahem ostatních osobních nákladů jsou odvody z mezd výrobních pracovníků. Při určení mzdových nákladů výrobních pracovníků se vychází ze struktury zaměstnanců, kde převládá počet nevýrobních pracovníků. Po konzultaci s vedením společnosti se určil procentuální podíl mezd výrobních pracovníků ve výši 34 % z celkových mezd.

V tabulce a grafu jsou vyčísleny jednotlivé položky přímých nákladů a jejich procentní podíl.

Tab. 4. Struktura přímých nákladů (vlastní zpracování)

Přímé náklady		
Položka nákladů	Částka v Kč	% podíl na přímých nákladech
Spotřeba materiálu - výrobní	16 729 710	88%
Mzdy výrobních pracovníků	1 438 000	8%
Ostatní osobní náklady	429 450	2%
Přepravné výrobního materiálu	483 277	2%
<b>Přímé náklady celkem</b>	<b>19 080 437</b>	<b>100%</b>



Obr. 14. Struktura přímých nákladů (vlastní zpracování)

Největší podíl na přímých nákladech tvoří spotřeba výrobního materiálu (88 %), který obsahuje látky, nitě a další drobný materiál pro výrobu sortimentu. Mzdy výrobních pracovníků, jež tvoří 8 % z celkových přímých nákladů, zahrnují přímou práci na výrobky. Zbývající dvě položky tvoří dohromady 4 %. Jedná se o ostatní osobní náklady a přepravné výrobního materiálu.

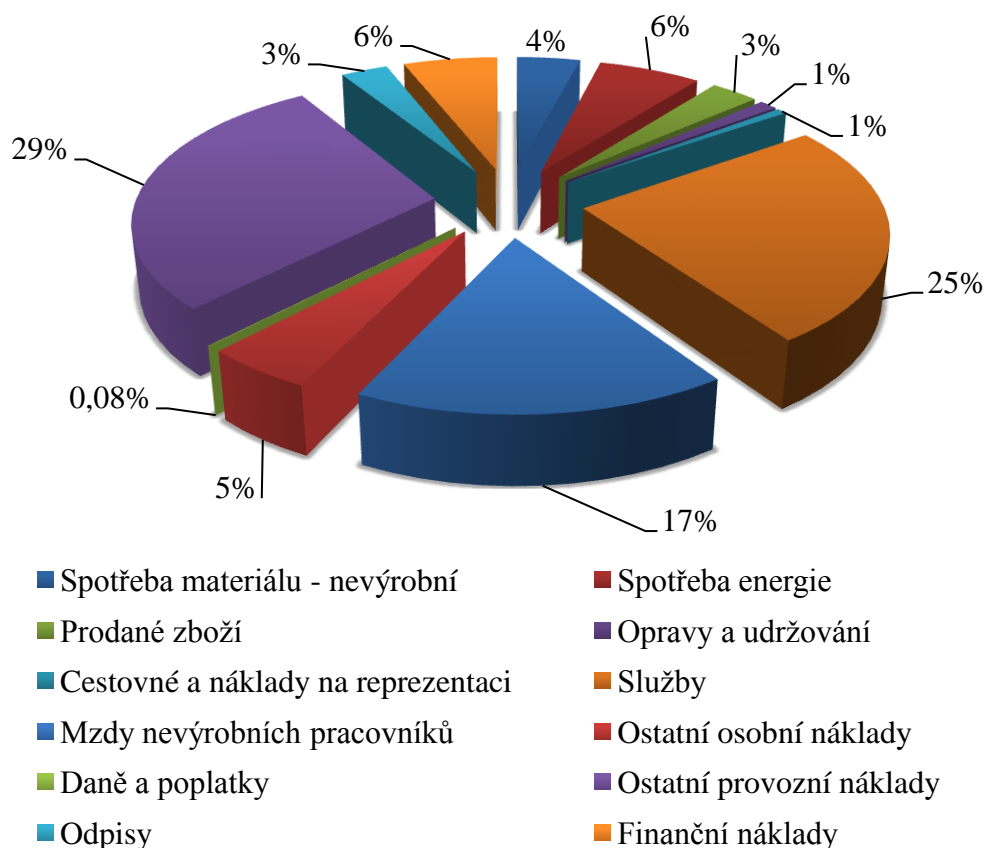
### 6.1.2.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady nesouvisí přímo s jednotkou daného výkonu, ale s procesem jako celek. Právě tyto náklady jsou klíčové pro kalkulaci Activity-Based Costing. Struktura nepřímých nákladů je rozdělena na spotřebu materiálu (kancelářské potřeby, spotřeba pohonných hmot, atd.), spotřebu energie (spotřeba vody, elektřiny a plynu), prodané zboží, opravy a udržování, cestovné a náklady na reprezentaci, služby (např. nájemné, výkony spojů, poradenství), mzdy nevýrobních pracovníků, ostatní osobní náklady (sociální a zdravotního zabezpečení), daně a poplatky, ostatní provozní náklady (smluvní pokuty, úroky z prodlení, odpisy pohledávek, stravné, atd.), odpisy a finanční náklady.

Tab. 5. Struktura nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

Nepřímé náklady		
Položka nákladů	Částka v Kč	% podíl na nepřímých nákladech
Spotřeba materiálu - nevýrobní	1 211 797	4%
Spotřeba energie	1 958 698	6%
Prodané zboží	918 678	3%
Opravy a udržování	339 884	1%
Cestovné a náklady na reprezentaci	200 463	1%
Služby	7 550 906	25%
Mzdy nevýrobních pracovníků	5 033 005	17%
Ostatní osobní náklady	1 503 078	5%
Daně a poplatky	23 919	0%
Ostatní provozní náklady	8 678 693	29%
Odpisy	896 780	3%
Finanční náklady	1 799 701	6%
<b>Nepřímé náklady celkem</b>	<b>30 115 602</b>	<b>100%</b>

Z následujícího grafu lze vidět, že největší položkou nepřímých nákladů jsou ostatní provozní náklady, které tvoří 29 % a značnou část těchto nákladů představují odpisy pohledávek. Dalšími významnými položkami nepřímých nákladů jsou služby (25 %) a mzdy nevýrobních pracovníků (17 %). Finanční náklady tvořící 6 % z nepřímých nákladů se mnohdy mění v důsledku změny politiky bank. Stejný podíl patří spotřebě energie. Zbýlé náklady tvoří malé podíly z nepřímých nákladů.



Obr. 15. Struktura nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

### 6.1.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Náklady v závislosti na objemu prováděných výkonů se na základě teoretických poznatků klasifikují na variabilní a fixní náklady.

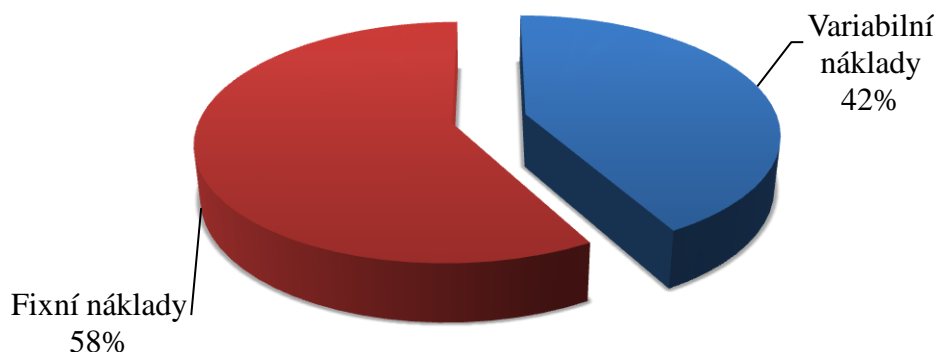
Variabilní náklady jsou ty náklady, které se mění v závislosti na změně prováděných výkonů. Do variabilních nákladů patří spotřeba výrobního materiálu a její přeprava, kdy se stoupající výrobou rostou tyto náklady. Společnost vykazuje spotřebu energii jako nepřímý náklad, ovšem část z těchto nákladů spadá do variabilní složky nákladů, a to 15 % z celkových nákladů na spotřebu energii. Prodané zboží nemá souvislost s výrobou výrobků, ale s prodejem výrobků, proto se řadí mezi variabilní náklady. Opravy a udržování lze také rozdělit na část variabilní a fixní. Část variabilní tvoří 20 %, která je závislá na objemu výroby, kde dochází k větší poruchovosti ba naopak k menší. Variabilní náklady jsou mzdy výrobních pracovníků, ale i část mezd prodavaček (8 % z celkových mezd prodavaček), které jsou závislé na objemu prodaného zboží. Ostatní osobní náklady jsou odvozy z těchto uvedených mezd.

Naopak fixní náklady jsou náklady, které se v důsledku změny prováděných výkonů nemění. Za fixní náklady se považuje spotřeba materiálu a energie v administrativní budově a v prodejnách (85 %), protože jejich výše není odvozena od počtu vyrobených nebo prodaných výrobků. Do fixních nákladů dále patří část oprav a udržování (80 %), cestovné a náklady na reprezentaci, služby, daně a poplatky, ostatní provozní náklady, odpisy a finanční náklady. Fixními náklady jsou mzdy nevýrobních pracovníků (vedení společnosti, ekonomické, obchodní a marketingové oddělení) a mzdy prodavaček, které jsou tvořeny fixními platy z 92 %.

Tab. 6. Variabilní a fixní náklady (vlastní zpracování)

Položka nákladů	Částka v Kč
Spotřeba materiálu - výrobní	16 729 710
Spotřeba energie ve výrobě	293 805
Prodané zboží	918 678
Opravy a udržování	67 987
Přepravné výrobního materiálu	483 277
Mzdy výrobních pracovníků	1 438 001
Mzdy prodavaček	197 280
Ostatní osobní náklady	488 370
<b>Variabilní náklady celkem</b>	<b>20 617 108</b>
Spotřeba materiálu - nevýrobní	1 211 797
Spotřeba energie	1 664 893
Opravy a udržování	271 897
Cestovné a náklady na reprezentaci	200 463
Služby	7 550 906
Mzdy nevýrobních pracovníků	4 835 725
Ostatní osobní náklady	1 444 157
Daně a poplatky	23 919
Ostatní provozní náklady	8 678 693
Odpisy	896 780
Finanční náklady	1 799 701
<b>Fixní náklady celkem</b>	<b>28 578 931</b>
<b>Náklady celkem</b>	<b>49 196 039</b>

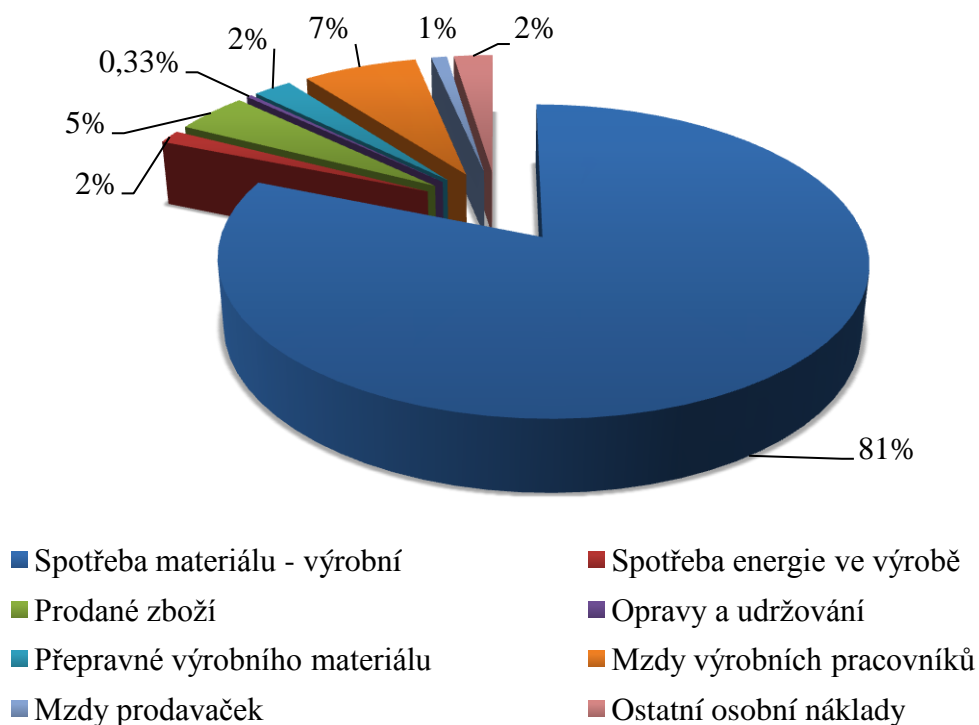
Výše uvedená tabulka zobrazuje přehled o variabilních a fixních nákladech. Ve společnosti XY s. r. o. převyšují fixní náklady nad variabilními o 16 %.



Obr. 16. Variabilní a fixní náklady (vlastní zpracování)

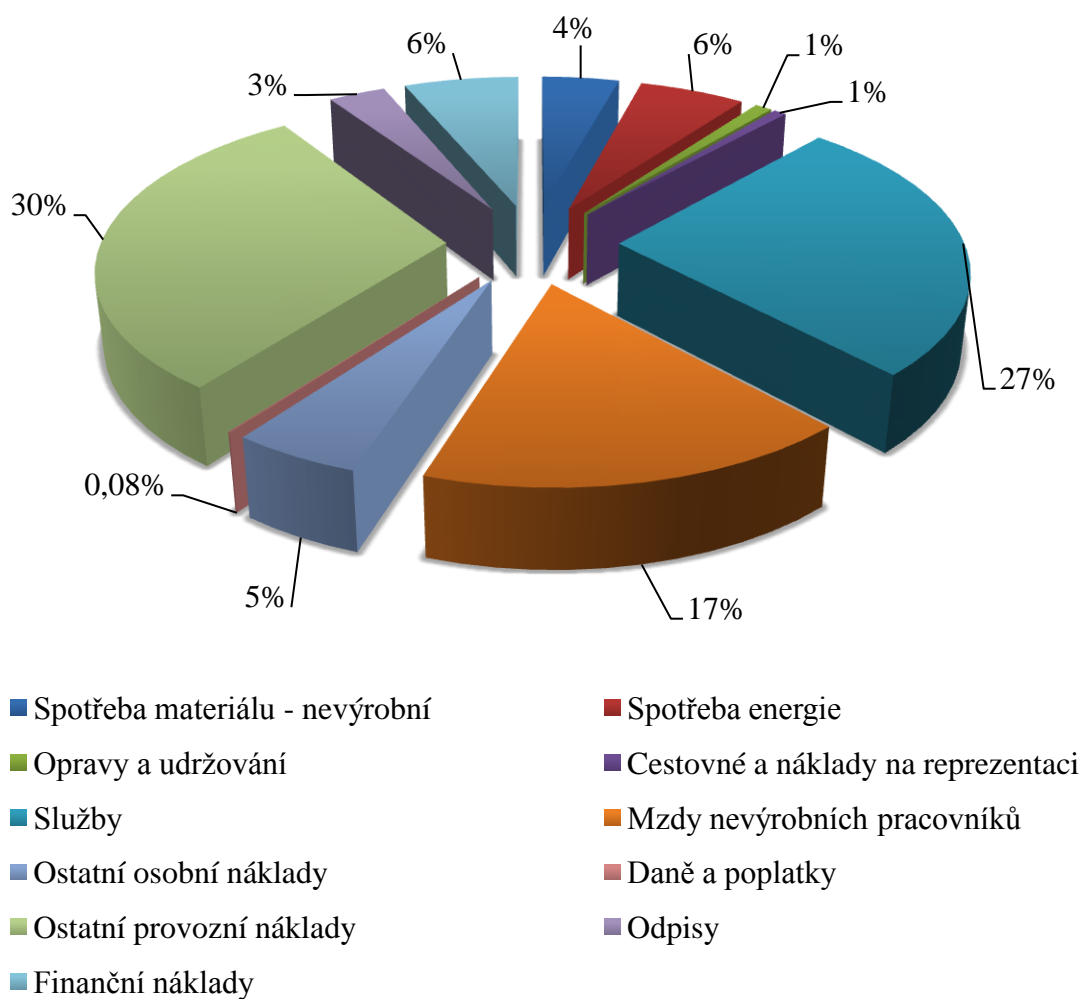
V porovnání s procentuálním podílem přímých (39 %) a nepřímých nákladů (61 %) lze vidět, že část režie patří do pohyblivé složky.

Z níže uvedeného grafu lze zpozorovat, že největší podíl variabilních nákladů je tvořen výrobním materiálem, který tvoří 81 % z celkových variabilních nákladů. Druhou významnou položkou jsou mzdy výrobních pracovníků. Prodané zboží (5 %) je spodní prádlo, které se dováží z italské firmy. Ostatní variabilní náklady tvoří dohromady 7 %.



Obr. 17. Struktura variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Ve struktuře fixních nákladů představují největší podíl ostatní provozní náklady, které jsou tvořeny zejména odpisy pohledávek. Druhou nejvýznamnější položkou fixních nákladů jsou služby, které tvoří 27 % z celkových fixních nákladů. Mzdové náklady (17 %) jsou zde rozděleny na mzdy nevýrobních pracovníků a na mzdy prodavaček. Fixní náklady jsou dále tvořeny finančními náklady, spotřebou energie a nevýrobním materiálem. Do spotřeby materiálu se zahrnují kancelářské potřeby, pohonné hmoty, propagační předměty atd. Zbylá část fixních nákladů zahrnuje odpisy, náklady na opravy a udržování, cestovné a náklady na reprezentaci, daně a poplatky.



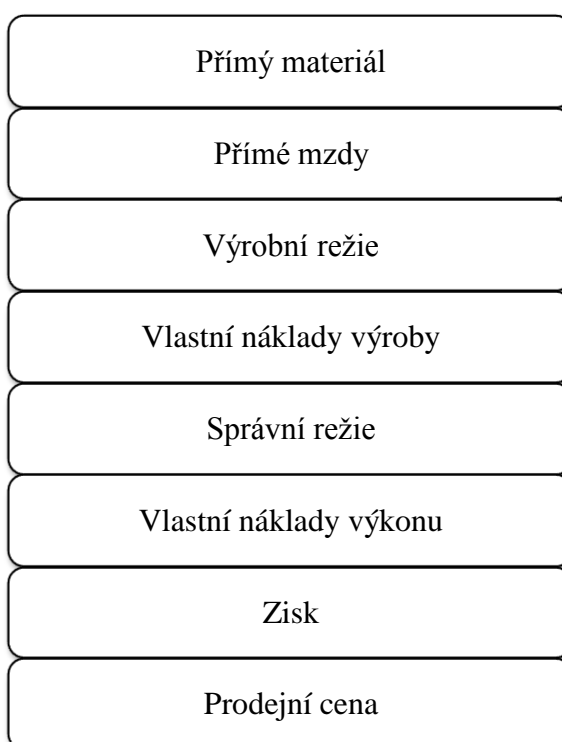
Obr. 18. Struktura fixních nákladů (vlastní zpracování)



## 6.2 Analýza kalkulačního systému

Kalkulační systém společnosti XY s. r. o. tvoří pouze předběžnou kalkulaci jednotlivých výrobků, která poukazuje na nákladovou náročnost výrobku před zahájením výroby. Tyto kalkulace poskytují informace o vnitropodnikové ceně poptávaného sortimentu. Kalkulace ve společnosti jsou dle mého názoru prováděny jednoduchým způsobem. Jsou uskutečňovány na základě přírážkové kalkulace, kdy vedení společnosti určilo přesné sazby přírážek výrobní a správní režie před více jak pěti lety a používají se až dodnes.

Ve společnosti XY s. r. o. má kalkulační vzorec následující podobu:



*Obr. 19. Kalkulační vzorec společnosti  
(vlastní zpracování)*

Společnost chce cenu výrobku, která pokryje náklady a bude schopna generovat zisk. Avšak tato cena by měla být v souladu s konkurenčními výrobky. Firma tvoří cenu výrobku, která je nákladově orientována. Nejprve se provede kalkulace nákladů daného výrobků a následně se k celkovým nákladům, které připadají na jeden výrobek, připočítá zisková přírážka. Vedení společnosti určilo 25% ziskovou marži na jednom výrobku.

Položky kalkulačního vzorce:

- Přímý materiál je tvořen materiálem potřebným k výrobě jednoho výrobku, patří zde látky, nitě, knoflíky a drobný materiál. Přímý materiál představuje nejvýznamnější položku kalkulace.
- Přímé mzdy jsou mzdové náklady, které se týkají daného výrobku. Jsou zde započítány také odvody na zákonné sociální a zdravotní pojištění. Východiskem ke mzdám jsou hodinové mzdové tarify, které jsou stanovené vnitřní směrnici podniku, a přesný čas, který stráví pracovník na jednom kusu výrobku.
- Sazbu výrobní režie si společnost stanovila ve výši 265 % z přímých mezd. Přímé mzdy jsou považovány za rozvrhovou základnu.
- Vlastní náklady výroby jsou součtem nákladů na přímý materiál, přímé mzdy a výrobní režie.
- Sazba správní režie činí 120 % z přímých mezd, které jsou zde taky považované za rozvrhovou základnu.
- Vlastní náklady výkonu jsou zde sečteny veškeré náklady již zmíněné (vlastní náklady výroby + správní režie)
- Zisk, jak již bylo zmíněno, činí 25 % z nákladů výrobku.
- Prodejní cena = náklady + zisk + DPH (21 %)

Prodejní cena může být dále upravena v závislosti na velikosti zakázky, kdy jsou poskytovány slevy.

### 6.2.1 Praktický příklad kalkulace

V následující podkapitole uvedu praktický příklad kalkulace hlavního sortimentu společnosti, a to pánských košil.

V následující tabulce je uvedena spotřeba přímého materiálu, který je použit na výrobu jedné košile. Na 1 ks košile se spotřebuje 1,8 metrů látky, 50 metrů nitě a 8 ks knoflíků. Dále jsou uvedeny ceny za jednotlivý materiál na jednu měrnou jednotku. Po kalkulaci dostaneme celkový přímý materiál na jednu pánskou košili v hodnotě 482 Kč.

Tab. 7. Spotřeba přímého materiálu na 1 ks košile (vlastní zpracování)

Materiál	Měrná jednotka	Norma spotřeby materiálu	Cena	Přímý materiál v Kč
Látka	m	1,8	260 Kč/m	468,00
Nitě	m	50	0,12 Kč/m	6,00
Knoflíky	ks	8	1,00 Kč/ks	8,00
<b>Celkem</b>	-	-	-	<b>482,00</b>

Nyní se provede kalkulace přímých mezd výrobních pracovníků, jejichž náplň práce spočívá ve stříhání, šití a žehlení. Celková práce na jeden výrobek činí 40 minut. Mzdy výrobních pracovníků jsou dle vnitřní směrnice podniku počítány na základě hodinového mzdového tarifu. Každá činnost ve výrobě má odlišný hodinový mzdový tarif. Celkové přímé mzdy na 1 ks pánské košile vychází na 43,8 Kč.

Tab. 8. Přímé mzdy na 1 ks košile (vlastní zpracování)

Úkon	Měrná jednotka	Norma času v minutách	Hodinový mzdový tarif	Přímé mzdy v Kč
Stříhání	min.	10	64 Kč	10,70
Šití	min.	25	68 Kč	28,30
Žehlení	min.	5	58 Kč	4,80
<b>Celkem</b>	-	-	-	<b>43,80</b>

Jak lze vidět z kalkulačního vzorce, společnost zahrnuje do nákladů výrobku výrobní a správní režie. Každá tato režie má již přiřazenou sazbu, která se dále vynásobí přímými mzdami, které představují rozvrhovou základnu.

Rozpočítání režii:

- Výrobní režie: 265 % z přímých mezd =  $43,8 * 2,65 = 116,10$  Kč
- Správní režie: 120 % z přímých mezd =  $43,8 * 1,20 = 52,50$  Kč

V následující tabulce je uvedena souhrnná kalkulace na 1 ks pánské košile. Celkové náklady výrobku tvoří přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režie a správní režie. Dále se z nákladů vypočítá požadovaná míra zisku (25 %) a získá se prodejní cena bez DPH. S účinností od 1. 1. 2013 dle Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty podle § 47, činí základní sazba daně 21 %.

*Tab. 9. Kalkulace na 1 ks pánské košile  
(vlastní zpracování)*

<b>Položky kalkulace</b>	<b>1 ks</b>
Přímý materiál	482,00
Přímé mzdy	43,80
Výrobní režie (265 % z přímých mezd)	116,10
Vlastní náklady výroby	641,90
Správní režie (120 % z přímých mezd)	52,50
Vlastní náklady výkonu	694,40
Zisk (25 %)	173,60
Prodejní cena bez DPH	868,00
DPH 21 %	182,28
<b>Prodejní cena s DPH</b>	<b>1050,25</b>

Po sečtení veškerých nákladů na výrobek a požadovaného zisku se dostaneme k prodejní ceně, která činí 1050,25 Kč s DPH za jeden kus pánské košile. Společnost dále upravuje cenu na principu baťovské prodejní ceny, v našem případě bude tedy cena 1059,90 Kč.

### 6.3 Zhodnocení analýzy nákladů a kalkulačního systému společnosti

Náklady společnosti XY s. r. o. jsou v analytické části rozděleny dle různých hledisek. Nejdůležitější klasifikace nákladů je dle kalkulačního hlediska, které je potřebné pro projektovou část diplomové práce. Jak již bylo zmíněno, přímé náklady lze přiřadit přímo nákladovému objektu, proto není nutné se jimi více zabývat. Klíčovými náklady pro kalkulaci Activity-Based Costing jsou právě nepřímé náklady. Tyto náklady tvoří 61 % z celkových nákladů společnosti.

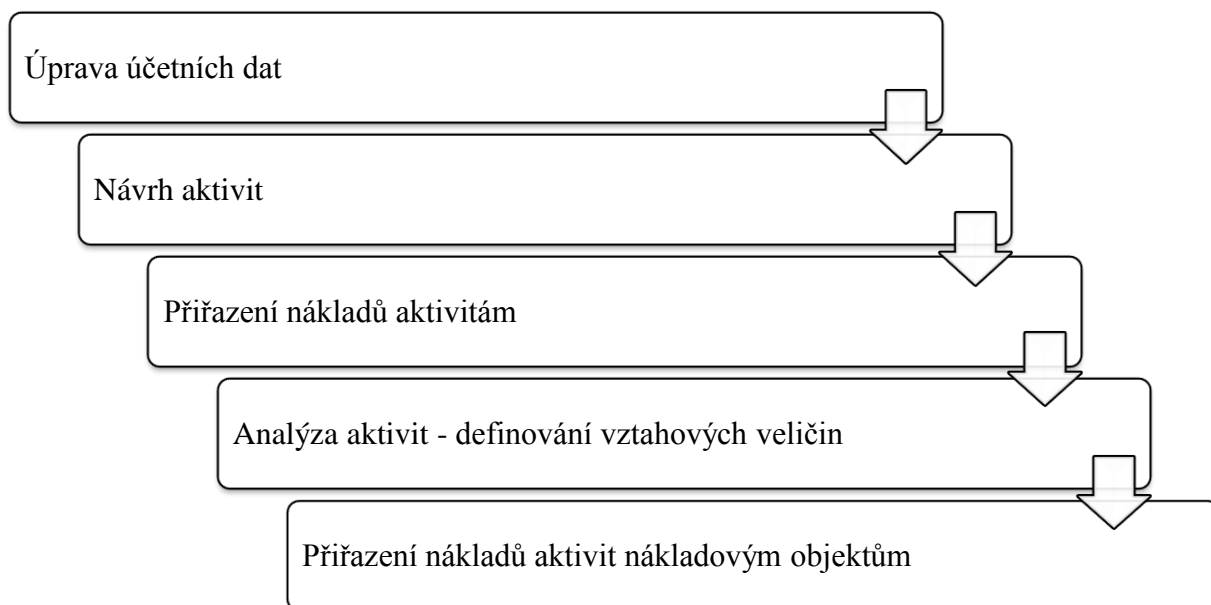
Kalkulační vzorec společnosti, který je uveden výše, se skládá z několika částí. Z části přímých nákladů a režii. Přímé náklady, do kterých patří přímý materiál a přímé mzdy, jsou přesně vyčísleny na výrobek, tudíž odpovídají skutečným nákladům, které jsou vynaloženy na výrobu jednotlivých výrobků. Nedostatkem kalkulace je část režie, která se přiřazuje na jeden kus výrobku pomocí přírážkové kalkulace. Sazby výrobní režie a správní režie jsou dány společnosti ve vnitřních směrnících už přes pět let, tudíž jsou v dnešní době nepřesné a zkreslují celkové náklady na výrobek. Jak ukazuje analýza, nepřímé náklady (režie) tvoří větší část všech nákladů, proto se touto položkou musíme zabývat podrobněji.

## 7 PROJEKT VYUŽITÍ METODY ACTIVITY-BASED COSTING VE SPOLEČNOSTI XY S. R. O.

Pro společnost XY s. r. o. je metoda Activity-Based Costing zcela neznámým pojmem. Z tohoto důvodu je nejdůležitějším cílem tohoto projektu seznámit vedení společnosti s novou metodou řízení nákladů.

V rámci ABC modelu bude zpracován strategický model, pro jehož realizaci nejsou potřebné tak detailní informace jako pro operativní model. Strategický model poskytuje souhrnné pojetí vyhodnocení nákladů podle hlavních činností. Při zpracování projektu metody Activity-Based Costing se bude vycházet z provedené analýzy současného řízení nákladů společnosti. Jedná se zejména o členění nákladů z hlediska kalkulačního, kde se náklady dělí na přímé a nepřímé. Při návrhu ABC modelu se vychází pouze z údajů o nepřímých nákladech, které jsou hlavním nedostatkem společnosti. Tyto náklady se k výrobkům přiřazují stanovenými režijními sazbami, jež jsou vedením společnosti určeny od roku 2006 a jsou tedy nepřesné. ABC model bude postaven na údajích z účetního období 2012.

V následující části diplomové práce se postupuje podle teoretických podkladů, kde realizace modelu Activity-Based Costing je zpracována v pěti etapách:



Obr. 20. Schéma tvorby ABC modelu (vlastní zpracování)

## 7.1 Úprava účetních dat

První etapou projektu je úprava účetních dat. Dochází k úpravě nákladových účtů v hlavní knize společnosti. Smyslem je, aby do ABC modelu vstupovaly pouze „skutečně spotřebované zdroje“ související s prováděnými aktivitami. Vyloučíme tedy ty náklady, které jsou výsledkem specifických úprav finančního účetnictví, tj. jednorázové, nepředvídatelné či mimořádné náklady. Pokud by se takové náklady ze systému nevyloučily, zkreslovaly by výstup ABC kalkulace.

V analytické části diplomové práce došlo již k jedné úpravě dat, kdy se do celkových nákladů nezapočítávala daň z příjmu. Dále vylučujeme náklady, které jsou uvedeny v následující tabulce.

*Tab. 10. Vyřazené nákladové účty  
(vlastní zpracování)*

<b>Položka nákladů</b>	<b>Částka v Kč</b>
Pokuty a penále	228 045
Dary	4 700
Odpisy pohledávek - faktoring	8 326 612
Kurzové rozdíly	420 610
<b>Celkem</b>	<b>8 979 967</b>

Vyřazené nákladové účty, které nebudou vstupovat do ABC modelu, jsou pokuty a penále, dary, odpisy pohledávek a kurzové rozdíly. Dary jsou vyloučeny z důvodu, že jsou poskytnuté za účelem sponzorování, tudíž nesouvisí s hlavní činností podniku. Odpisy pohledávek postupující na faktoring jsme vyřadili, protože patří do nákladových i výnosových účtů.

Nepřímé náklady, které budou přiřazeny jednotlivým aktivitám, činí 21 135 635 Kč. Zbývající část, tj. 8 979 967 Kč, je vyřazena mimo model ABC.

## 7.2 Návrh aktivit

Další fází tvorby ABC systému je identifikování hlavních aktivit, které probíhají uvnitř organizace a zabezpečují její existenci. Struktura a počet definovaných aktivit závisí na mnoha parametrech, jako je velikost organizace, dostupnost zdrojů, míra informačních technologií apod. Aktivity znázorňují druh práce, která se skládá z jednotlivých činností,

kteřé jsou v podniku vykonávány. Z důvodu, že se jedná o strategický model, jsem definovala pouze 7 hlavních aktivit a 1 podpůrnou aktivitu podniku, která zabezpečuje průběh primárních aktivit. Popis jednotlivých aktivit je následující:

#### **Hlavní aktivity:**

- *Návrh nového modelu* – tato aktivita předstihuje všechny ostatní činnosti. Jedná se o plánování (návrh) nové kolekce sortimentu, kde se řeší střih, barevné provedení či druh materiálu.
- *Nákup materiálu* – patří do procesu vstupní logistiky. Probíhá na základě návrhu nové kolekce na následující období, kdy dojde k vyčíslení, kolik daného materiálu bude potřeba k samotné výrobě sortimentu. Následně se provádí výběr dodavatelů, kteří splňují kvalitu zboží za co nejvýhodnější ceny. Z tohoto důvodu je materiál, zejména látky a drobný materiál, nakupován především v zahraničí.
- *Výroba* – zahrnuje přípravu výroby a jednotlivé činnosti, jako např. stříhání, šití, žehlení, které jsou potřebné k výrobě daného sortimentu.
- *Kontrola kvality* – navazuje na aktivitu výroba a probíhá před balením výrobků, kdy se veškerý vyrobený sortiment kontroluje, aby se předešlo budoucím možným reklamacím.
- *Balení a skladování* - po aktivitě kontrola kvality dochází k balení výrobků do přepravních krabic, které jsou na dobu než dojde k expedici, skladovány ve skladě hotových výrobků.
- *Expedice* - tato činnost je samotná expedice, kde obchodní zástupci dodávají hotové výrobky na požadovaná místa (podnikové prodejny).
- *Prodejní síť* – prodejní sítí se rozumí podnikové prodejny, do kterých dorazily hotové výrobky. Hlavní činností této aktivity je samotný prodej veškerého dodaného sortimentu.

#### **Podpůrné aktivity:**

- *Administrativa a ekonomika* – tato aktivita zahrnuje veškeré administrativní a ekonomické činnosti, např. vedení společnosti, účetnictví, řízení lidských zdrojů, vystavování faktur, uzavírání smluv, vymáhání pohledávek, správa IT, realizace reklamačních řízení či archivace listinných dokumentů.



### 7.3 Přiřazení nákladů aktivitám

Jak bylo uvedeno výše, pojetí ABC modelu je založeno na spojitosti nákladů s činnostmi, které jsou v daném podniku vykonávány. V rámci této etapy dochází k ocenění jednotlivých aktivit. Cílem je zjistit, kolik nákladů (zdrojů) připadá na každou aktivitu podniku. Pro přiřazení nákladů aktivitám se vychází z nepřímých nákladů, které byly upraveny v první fázi tvorby ABC modelu. Tyto upravené nepřímé náklady jsou přehledně zobrazeny v následující tabulce.

*Tab. 11. Upravené nepřímé náklady vstupující do modelu ABC  
(vlastní zpracování)*

<b>Nepřímé náklady (upravené)</b>	<b>Částka v Kč</b>
Spotřeba materiálu - nevýrobní	1 211 797
Spotřeba energie	1 958 698
Prodané zboží	918 678
Opravy a udržování	339 884
Cestovné a náklady na reprezentaci	200 463
Služby	7 550 906
Mzdy nevýrobních pracovníků	5 033 005
Ostatní osobní náklady	1 503 078
Daně a poplatky	23 919
Ostatní provozní náklady	119 336
Odpisy	896 780
Ostatní finanční náklady	1 379 091
<b>Nepřímé náklady (upravené) celkem</b>	<b>21 135 635</b>

Další krok spočívá v roztřídění upravených nepřímých nákladů na jednotlivé definované aktivity, které se uskutečňuje podle toho, kde je daný náklad spotřebován. Principem této fáze je hledání příčiny spotřebování zdrojů, tj. vztah příčina – důsledek mezi náklady a činnostmi podniku. Za pomoci vedení společnosti, které je schopno kvalifikovaně ohodnotit, kolik nákladů spotřebují dané aktivity, se provedl kvalifikovaný procentuální odhad. Prostřednictvím tohoto odhadu se určilo, kolik procent z jednotlivých skupin nepřímých nákladů patří individuálním aktivitám. V níže uvedené tabulce jsou uvedeny procentní podíly jednotlivých skupin nepřímých nákladů k definovaným aktivitám.



Rozdělení procent nepřímých nákladů k definovaným aktivitám je následující:

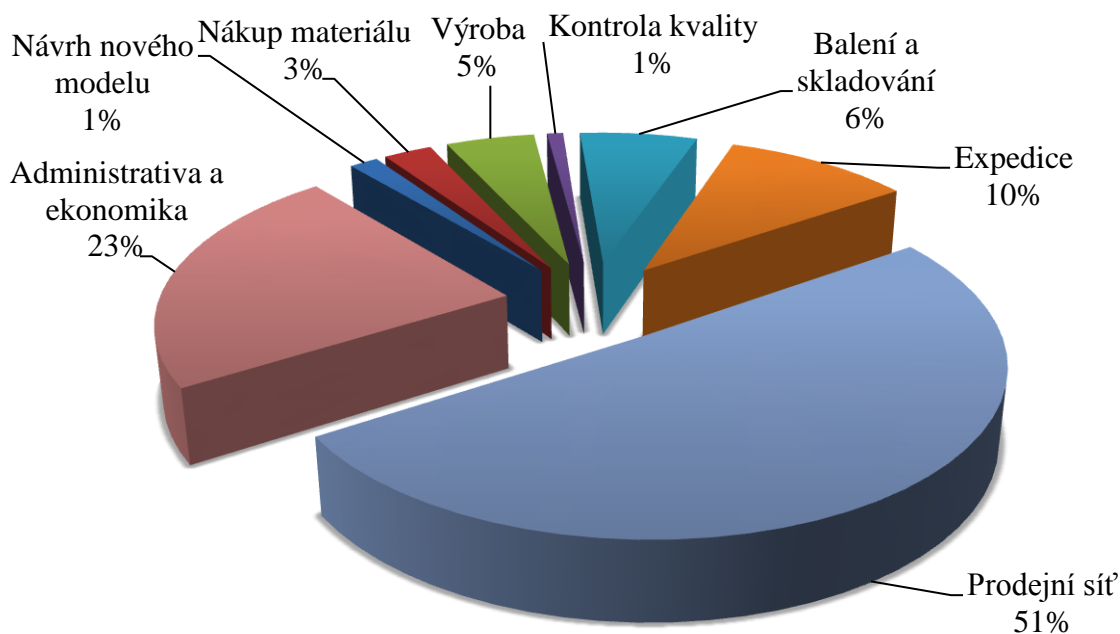
- Spotřeba materiálu (nevýrobní) – patří zde kancelářské potřeby a pohonné hmoty. Nejvíce tohoto materiálu, především PHM (pohonné hmoty), se spotřebuje v expedici. Z kancelářských potřeb jde velké procento do podpůrné aktivity administrativa a ekonomika a dále do aktivity prodejní síť.
- Spotřeba energie – rozděluje se dle využití prostor a velikosti. Hlavní spotřeba energie je v prodejní síti, kde je 15 prodejen. Druhou položkou spotřeby energie je administrativní budova, kde sídlí vedení společnosti a ekonomické oddělení.
- Prodané zboží – tato položka nákladů je v plné výši (100%) přiřazena aktivitě prodejní síť. Tento druh zboží (spodní prádlo) není ve firmě vyráběno, proto je ihned určeno k prodeji.
- Opravy a udržování – nejvíce oprav dochází v prodejnách, na výrobních strojích a v administrativní budově. Z tohoto důvodu došlo k výše uvedenému procentnímu rozdělení.
- Cestovné a náklady na reprezentaci – tyto náklady jsou z největší části spotřebovány v aktivitě administrativa a ekonomika a v expedici, kde jsou spotřebovány obchodními zástupci.
- Služby – největší podíl nákladů služeb tvoří nájemné. Dále zde patří celní služby, výkony spojů, reklama, pronájem účetního systému atd. Prodejní síť, jež spotřebovává 55 % těchto nákladů, tvoří především nájemné všech prodejen.
- Mzdy nevýrobních pracovníků – tato položka nákladů je procentně rozdělena na základě počtu pracovníků v jednotlivých aktivitách. Např. v prodejní síti je 24 prodavaček z celkových 36 nevýrobních pracovníků.
- Ostatní osobní náklady – zde patří odvody zákonného sociálního a zdravotního pojištění, které jsou rozděleny stejně jako mzdy nevýrobních pracovníků.
- Daně a poplatky – nákladovou položku tvoří daň silniční. Ta se vztahuje na silniční motorová vozidla používaná k podnikání. Procentní podíly jsou určeny stejně jako u nákladů na cestovné, kde jsou předmětem právě vozidla.
- Ostatní provozní náklady – po vyloučení darů, pokut, odpisů pohledávek, v těchto nákladech zůstalo stravné, které je rozděleno dle počtu pracovníků, kteří využívají danou službu.

- Odpisy – tyto náklady jsou rozděleny na základě toho, v jaké aktivitě se nachází odepisovaný majetek. Např. aktivita výroba – odpisy strojů, majetku (regály), aktivita administrativa a ekonomika – odpisy aut, počítačové techniky apod.
- Ostatní finanční náklady – zde jsou úroky z úvěrů, které jsou těžko přiřaditelné k hlavním aktivitám, proto byly v plné výši přiřazeny podpůrné aktivitě.

Tab. 13. Matice nákladů aktivit (vlastní zpracování)

Aktivity podniku	Hlavní aktivity							Podpůrné aktivity	Celkem
	Návrh nového modelu	Nákup materiálu	Výroba	Kontrola kvality	Balení a skladování	Expedice	Prodejní síť	Administrativa a ekonomika	
Spotřeba materiálu - nevýrobní	24 236	36 354	12 118	12 118	121 180	424 129	242 359	339 303	1 211 797
Spotřeba energie	19 587	19 587	391 740	19 587	78 348	19 587	822 653	587 609	1 958 698
Prodané zboží	-	-	-	-	-	-	918 678	-	918 678
Opravy a udržování	-	-	101 965	-	16 994	-	135 954	84 971	339 884
Cestovné, náklady na reprezentaci	-	20 046	-	-	-	90 208	-	90 208	200 463
Služby	151 018	302 036	151 018	151 018	755 091	755 091	4 152 998	1 132 636	7 550 906
Mzdy nevýrobních pracovníků	100 660	100 660	-	-	251 650	503 301	3 372 113	704 621	5 033 005
Ostatní osobní náklady	30 062	30 062	-	-	75 154	150 308	1 007 062	210 431	1 503 078
Daně a poplatky	-	2 392	-	-	-	10 764	-	10 764	23 919
Ostatní provozní náklady	3 580	3 580	51 314	3 580	11 934	15 514	-	29 834	119 336
Odpisy	-	44 839	313 873	-	44 839	179 356	44 839	269 034	896 780
Ostatní finanční náklady	-	-	-	-	-	-	-	1 379 091	1 379 091
<b>Celkem</b>	329 144	559 556	1 022 028	186 303	1 355 189	2 148 256	10 696 657	4 838 502	<b>21 135 635</b>

Ve výše uvedené tabulce je uvedena matice nákladů aktivit, která přehledně znázorňuje vztahy mezi aktivitami a jednotlivými nákladovými druhy v již vypočítaných hodnotách (v Kč). Jak lze vidět z následujícího grafu, největší podíl nákladů (51 %) má činnost prodejní síť, u které se to ovšem dalo předpokládat. Druhou nejnákladnější aktivitou je administrativa a ekonomika. Ostatní aktivity tvoří dohromady 26 % z celkových upravených nepřímých nákladů, které se k aktivitám přiřazovaly.



Obr. 21. Struktura hlavních a podpůrných aktivit (vlastní zpracování)

Posledním krokem třetí etapy tvorby ABC modelu je další přerozdělení nákladů, které spočívá v rozložení nákladů podpůrné aktivity na hlavní aktivity podniku. Je to z toho důvodu, že u podpůrné aktivity nelze najít příčinu jejich spotřeby na nákladové objekty, tj. nevztahují se přímo k nákladovým objektům. Naši zvolenou podpůrnou aktivitou je administrativa a ekonomika, která činí 4 838 502 Kč z celkových upravených nepřímých nákladů. Rozdělení bylo provedeno na základě konzultace s vedoucím ekonomického oddělení a na procentním odhadu.

Tab. 14. Rozdělení podpůrné aktivity na hlavní aktivity v Kč (vlastní zpracování)

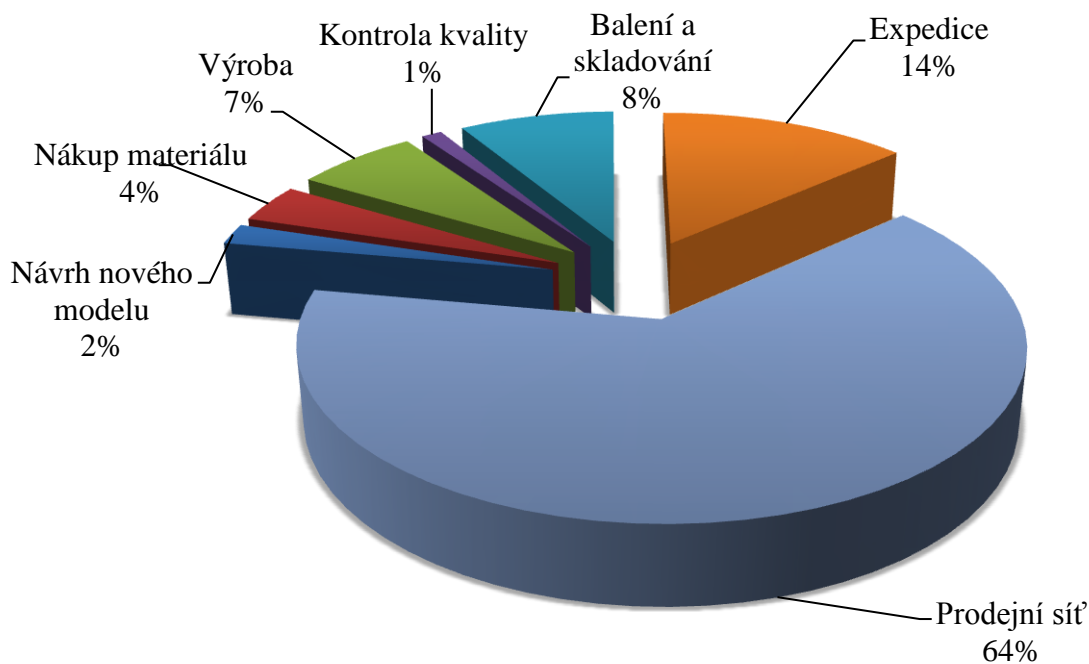
Aktivita	Návrh nového modelu	Nákup materiálu	Výroba	Kontrola kvality	Balení a skladování	Expedice	Prodejní síť	Celkem
<b>Administrativa a ekonomika</b>	96 771	241 925	387 080	48 385	435 465	725 775	2 903 101	<b>4 838 502</b>

Ve výše uvedené tabulce je uskutečněno rozdělení nákladů podpůrné aktivity na aktivity hlavní. Po rozdělení podpůrné aktivity se změnila hlavní aktivity následovně:

*Tab. 15. Ocenění hlavních aktivit  
(vlastní zpracování)*

Aktivity	Částka v Kč
Návrh nového modelu	425 914
Nákup materiálu	801 481
Výroba	1 409 109
Kontrola kvality	234 688
Balení a skladování	1 790 654
Expedice	2 874 031
Prodejní síť	13 599 758
<b>Celkem</b>	<b>21 135 635</b>

Celková výše nepřímých nákladů zůstává stejná, mění se pouze náklady hlavních aktivit. Jak lze vidět z grafu, nejdražší aktivitou nadále zůstává prodejní síť. Po rozdělení podpůrné aktivity je druhou nejnákladnější položkou expedice. Ostatní hlavní aktivity se nachází pod hranicí 10 %.



*Obr. 22. Struktura hlavních aktivit (vlastní zpracování)*

## 7.4 Analýza aktivit

Analýza aktivit je předposledním krokem tvorby ABC modelu spočívající ve stanovení vztahových veličin, míry výkonu a kalkulaci jednotkových nákladů aktivit.

### 7.4.1 Stanovení vztahových veličin aktivit

Nejprve je potřeba stanovit příčiny spotřeby nákladů jednotlivých aktivit, tedy vztahové veličiny. Jedná se o měřítko, díky němuž je možné dané aktivity měřit. Vztahové veličiny jsou určeny tak, aby co nejpřesněji popisovaly příčinu vzniku dané aktivity. Znovu ve spolupráci s vedením společnosti byly určeny vztahové veličiny definovaných aktivit, které jsou znázorněny v tabulce.

Tab. 16. Vztahové veličiny hlavních aktivit podniku (vlastní zpracování)

Hlavní aktivita	Celkové náklady aktivity	Vztahová veličina
Návrh nového modelu	425 914 Kč	Počet navrhovaných modelů
Nákup materiálu	801 481 Kč	Kč nakoupeného přímého materiálu
Výroba	1 409 109 Kč	Počet hodin práce
Kontrola kvality	234 688 Kč	Počet hodin kontroly
Balení a skladování	1 790 654 Kč	Počet balených a skladovaných krabic
Expedice	2 874 031 Kč	Počet expedic
Prodejní síť	13 599 758 Kč	Kč tržeb z prodeje veškerého sortimentu

Pro první aktivitu byla zvolena vztahová veličina počet navrhovaných modelů, která nejlépe vystihuje příčinu spotřeby nákladů dané aktivity. Materiál potřebný k výrobě výrobků je východiskem aktivity nákupu materiálu. U této aktivity jsem zvažovala dvě varianty vztahové veličiny, tj. počet objednávek nebo Kč nakoupeného přímého materiálu. Počet objednávek jsem nakonec nezvolila z důvodu, že dostupné informační zdroje neposkytují adekvátní data. Proto zde byla použita vztahová veličina cena nakoupeného přímého materiálu, který tvoří největší položku celkového materiálu, a známe procentní podíly každého sortimentu k přímému materiálu. U aktivit výroba a kontrola kvality byly určeny časové vztahové veličiny (počet hodin práce a kontroly). Aktivitu balení a skladování nejlépe vyjadřuje počet balených a skladovaných krabic. Počet expedic neboli počet dodávek, které jsou naplněny krabicemi k rozvozu, je vztahová veličina činnosti expedice. Poslední příčina spotřeby nákladů, tj. Kč tržeb z prodeje veškerého sortimentu,



se vztahuje k aktivitě prodejní síť. U této aktivity se zvažovala ještě jedna vztahová veličina a to počet prodaných kusů. Ovšem po diskuzi s vedením podniku byla zvolena první alternativa vztahové veličiny.

#### 7.4.2 Stanovení míry výkonů aktivit

Po stanovení vztahových veličin je možné určit míry výkonů aktivit (MVA), tedy počet vztahových veličin, jež vyprodukovala daná aktivita ve sledovaném období (rok 2012). Míru výkonu první aktivity jsme zjistili z kolekcí (jarní a podzimní sezóna), které proběhly ve sledovaném období. Druhou vztahovou veličinou, Kč nakoupeného přímého materiálu, jsme vyhledali v hlavní knize společnosti XY s. r. o. U aktivit výroba a kontrola kvality, kde se jedná o časovou vztahovou veličinu, jsme míru výkonu dané aktivity určili, jako násobek celkových pracovních dní v roce 2012, snížených o dovolenou zaměstnance, a počtem hodin v rámci pracovní doby (8h). Tímto výpočtem jsme zjistili časový fond jednoho zaměstnance. Dále časový fond vynásobíme počtem pracovníků v dané aktivitě. Další vztahovou veličinou je počet balených a skladovaných krabic, jejichž počet máme převzít ze skladové evidence. Jak již bylo zmíněno, počet expedic jsou naplněné dodávky, které rozváží krabice se sortimentem do prodejních sítí. Daný údaj je k dispozici z evidence obchodních zástupců, kteří jsou povinni si psát výjezdy, rozvozy apod. Stanovení poslední příčiny spotřeby nákladů vychází z výkazu zisku a ztráty za rok 2012.

V následující tabulce jsou uvedeny vztahové veličiny a míry výkonů aktivit.

Tab. 17. Míry výkonů hlavních aktivit podniku (vlastní zpracování)

Hlavní aktivita	Celkové náklady aktivity	Vztahová veličina	Počet vztahových veličin
Návrh nového modelu	425 914 Kč	Počet navrhovaných modelů	1 280
Nákup materiálu	801 481 Kč	Kč nakoupeného přímého materiálu	16 729 710
Výroba	1 409 109 Kč	Počet hodin práce	11 136
Kontrola kvality	234 688 Kč	Počet hodin kontroly	1 856
Balení a skladování	1 790 654 Kč	Počet balených a skladovaných krabic	13 130
Expedice	2 874 031 Kč	Počet expedic	1 400
Prodejní síť	13 599 758 Kč	Kč tržeb z prodeje veškerého sortimentu	39 518 827

### 7.4.3 Kalkulace jednotkových nákladů aktivit

Kalkulaci jednotkových nákladů aktivit (JNA) můžeme provést na základě stanovení celkových nákladů aktivit (CNA) a míry výkonů (počtu vztahových veličin). Podílem celkových nákladů aktivit a počtu vztahových veličin dostaneme hodnotu, která udává výši nákladů spojená s výkonem jedné jednotky aktivity.

V níže uvedené tabulce je možné vidět definované hlavní aktivity, jejich celkové náklady, stanovené vztahové veličiny, počty vztahových veličin a jednotkové náklady aktivit. Jednotkové náklady aktivit jsou po výpočtu zaokrouhleny. Všechny uvedené údaje jsou stanoveny na základě diskuze s vedením společnosti.

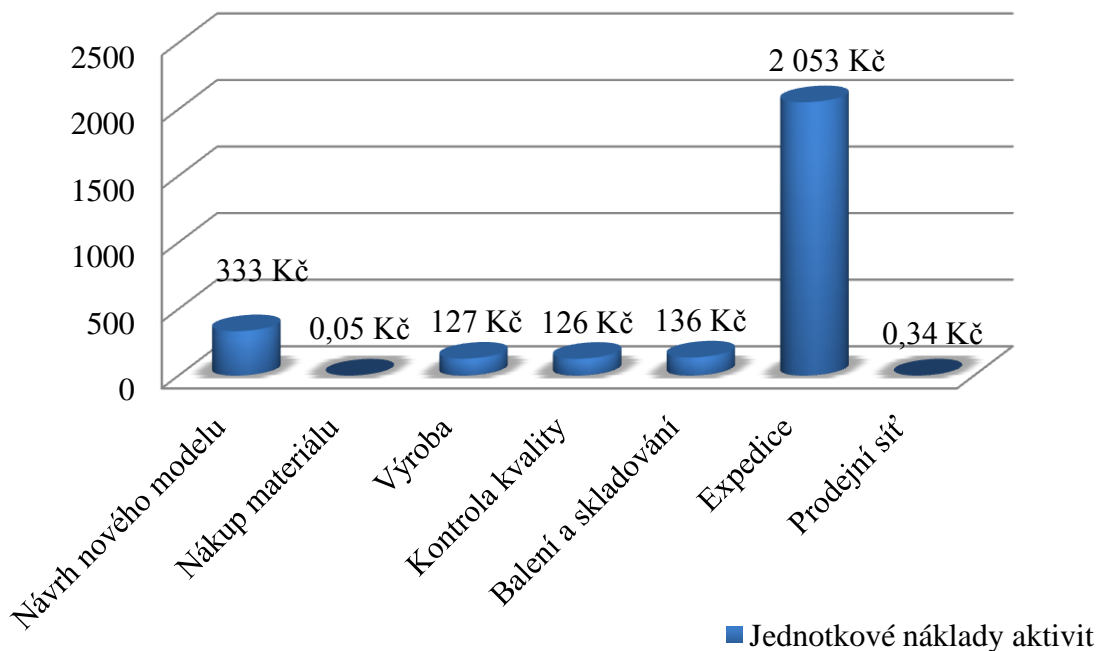
Tab. 18. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit (vlastní zpracování)

Hlavní aktivita	Celkové náklady aktivity	Vztahová veličina	Počet vztahových veličin	Jednotkové náklady aktivity
Návrh nového modelu	425 914 Kč	Počet navrhovaných modelů	1 280	333 Kč
Nákup materiálu	801 481 Kč	Kč nakoupeného přímého materiálu	16 729 710	0,05 Kč
Výroba	1 409 109 Kč	Počet hodin práce	11 136	127 Kč
Kontrola kvality	234 688 Kč	Počet hodin kontroly	1 856	126 Kč
Balení a skladování	1 790 654 Kč	Počet balených a skladovaných krabic	13 130	136 Kč
Expedice	2 874 031 Kč	Počet expedic	1 400	2 053 Kč
Prodejní síť	13 599 758 Kč	Kč tržeb z prodeje veškerého sortimentu	39 518 827	0,34 Kč

Jednotkové náklady aktivit vyjadřují, kolik korun režijních nákladů připadá na jednu příčinu vzniku nákladů. Např. jeden navrhovaný model do kolekce stojí společnost 333 Kč, 127 Kč stojí hodina práce ve výrobě atd.

Pro přehlednější srovnání jednotkových nákladů aktivit jsem vyhotovila graf. Z něj je patrné, že nejdražší aktivita podniku z pohledu nepřímých nákladů je expedice. Jedna expedice, naplnění a výjezd jedné dodavky, stojí společnost 2 053 Kč. Je to způsobeno především vysokou spotřebou režijního materiálu (PHM) a mzdovými náklady v poměru k míře výkonu aktivity. Další aktivitou, která činí 333 Kč, je návrh nového modelu.

Jednotkový náklad aktivity výroba a kontrola kvality je skoro stejný, protože jsou podobné hodinové tarify zaměstnanců těchto činností. Aktivity nákup materiálu a prodejní síť nám znázorňují, kolik Kč nás stojí 1 Kč nakoupeného přímého materiálu nebo 1 Kč tržeb z prodeje veškerého sortimentu.



Obr. 23. Srovnání jednotkových nákladů hlavních aktivit (vlastní zpracování)

## 7.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Jsem Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům je konečnou fází projektu tvorby ABC modelu. V této etapě je podstatou kvantifikovat počet vztahových veličin, které spotřeboval daný nákladový objekt ve sledovaném období. Z teoretické části vyplývá, že nákladovým objektem může být cokoli, o čem chceme získat informaci, kolik nás to doopravdy stojí. V mé diplomové práci jsem si zvolila za nákladové objekty výrobky. Ze sortimentu společnosti jsem zvolila tři hlavní výrobky, tj. košile, svetry a kravaty.

Cílem této části práce je co nejpřesněji ocenit zvolené nákladové objekty. Následující krok spočívá ve vynásobení počtu příčin daného výrobku s jednotkovým nákladem aktivity. Po konzultaci s vedením společnosti jsem usilovala o co nejsprávnější vyjádření spotřeby aktivit jednotlivými výrobky. Pro stanovení počtu vztahových veličin na daný výrobek čerpala z účetního systému podniku, podnikových norem a z kvalifikovaného odhadu.

Množství navrhovaných modelů lze lehce zjistit z kolekcí sledovaného období, kdy se navrhované modely předvádí v katalogu jarní a podzimní sezóny. Z podnikových norem, které jsou sestaveny výrobními pracovníky, lze vyčíst, kolik přímého materiálu je potřeba na výrobu daného výrobku. Celková výše nakoupeného přímého materiálu se tedy procentně rozdělí na dané výrobky. Počty hodin práce se rozdělily dle časové náročnosti výroby daného sortimentu. V návaznosti se určily počty hodin kontroly, které závisí na počtu vyrobených kusů a velikosti. Vyroběný sortiment je dále balen a skladován v krabicích. Košile a svetry jsou baleny po 5 ks a kravaty po 10 ks. Ze skladové evidence jsem zjistila počty krabic jednotlivých sortimentů. Počet expedic (dodávek) se určil procentním podílem v závislosti na počtu vyskladněných krabic. Poslední údaj jsme již zjistili v analytické části, kde jsem procentně určila, kolik daného sortimentu tvoří z tržeb z prodeje vlastních výrobků. Ovšem procenta se nepatrně liší z důvodu, že jsou zde započítány i tržby z prodeje zboží (spodní prádlo).

V níže uvedených tabulkách jsou uvedeny kalkulace nepřímých nákladů výrobků společnosti XY s. r. o.

*Tab. 19. Kalkulace nepřímých nákladů na výrobek – košile (vlastní zpracování)*

<b>Košile</b>				
<b>Hlavní aktivita</b>	<b>Vztahová veličina</b>	<b>Počet vztahových veličin</b>	<b>Jednotkový náklad aktivity</b>	<b>Náklady v Kč</b>
Návrh nového modelu	Počet navrhovaných modelů	540	333 Kč	179 820
Nákup materiálu	Kč nakoupeného přímého materiálu	9 368 637	0,05 Kč	468 432
Výroba	Počet hodin práce	5 790	127 Kč	735 330
Kontrola kvality	Počet hodin kontroly	965	126 Kč	121 590
Balení a skladování	Počet balených a skladovaných krabic	8 403	136 Kč	1 142 808
Expedice	Počet expedic	840	2 053 Kč	1 724 520
Prodejní síť	Kč tržeb z prodeje veškerého sortimentu	22 920 919	0,34 Kč	7 793 112
<b>Celkem</b>	-	-	-	<b>12 165 612 Kč</b>

Tab. 20. Kalkulace nepřímých nákladů na výrobek – svetry (vlastní zpracování)

Svetry				
Hlavní aktivita	Vztahová veličina	Počet vztahových veličin	Jednotkový náklad aktivity	Náklady v Kč
Návrh nového modelu	Počet navrhovaných modelů	320	333 Kč	106 560
Nákup materiálu	Kč nakoupeného přímého materiálu	4 015 130	0,05 Kč	200 757
Výroba	Počet hodin práce	3 564	127 Kč	452 628
Kontrola kvality	Počet hodin kontroly	594	126 Kč	74 844
Balení a skladování	Počet balených a skladovaných krabic	2 626	136 Kč	357 136
Expedice	Počet expedic	238	2 053 Kč	488 614
Prodejní síť	Kč tržeb z prodeje veškerého sortimentu	5 927 824	0,34 Kč	2 015 460
<b>Celkem</b>	-	-	-	<b>3 695 999 Kč</b>

Tab. 21. Kalkulace nepřímých nákladů na výrobek – kravaty (vlastní zpracování)

Kravaty				
Hlavní aktivita	Vztahová veličina	Počet vztahových veličin	Jednotkový náklad aktivity	Náklady v Kč
Návrh nového modelu	Počet navrhovaných modelů	240	333 Kč	79 920
Nákup materiálu	Kč nakoupeného přímého materiálu	1 505 674	0,05 Kč	75 284
Výroba	Počet hodin práce	668	127 Kč	84 836
Kontrola kvality	Počet hodin kontroly	112	126 Kč	14 112
Balení a skladování	Počet balených a skladovaných krabic	1 445	136 Kč	196 520
Expedice	Počet expedic	182	2 053 Kč	373 646
Prodejní síť	Kč tržeb z prodeje veškerého sortimentu	2 371 129	0,34 Kč	806 184
<b>Celkem</b>	-	-	-	<b>1 630 502 Kč</b>

Moderní metoda Activity-Based Costing přiřazuje nepřímé náklady, které skutečně spotřebovaly definované aktivity vyvolané nákladovými objekty. Výhodou této kalkulace oproti tradičnímu systému je v přesnější alokaci nepřímých nákladů. Jak lze vypočítat z výše uvedených tabulek, nejvíce nepřímých nákladů spotřebovává výrobek košile. Je to dáno tím, že košile jsou hlavním sortimentem společnosti a tudíž se jich vyrábí nejvíce.

### 7.5.1 Ziskovost nákladových objektů

Po předešlém kroku, rozdělení nepřímých nákladů, můžeme zjistit ziskovost (rentabilitu) jednotlivých nákladových objektů. Před samotným zjištěním zisků výrobků je nezbytné rozdělit výši přímých nákladů mezi jednotlivé výrobky. Přímé náklady, jež jsou tvořeny přímým materiálem, přímými mzdami a náklady na přepravné materiálu, jsou jednotlivým výrobkům rozděleny dle kvalifikovaného odhadu.

Rozdělení přímých nákladů na jednotlivé výrobky spolu s výši nepřímých nákladů je zobrazeno v následující tabulce.

Tab. 22. Celkové náklady jednotlivých výrobků (vlastní zpracování)

Výrobky	Přímé náklady v Kč	Nepřímé náklady v Kč	Náklady celkem v Kč
Košile	11 066 653	12 165 612	23 232 265
Svetry	3 816 087	3 695 999	7 512 086
Kravaty	1 526 435	1 630 502	3 156 937
<b>Celkem</b>	<b>16 409 175</b>	<b>17 492 113</b>	<b>33 901 288</b>

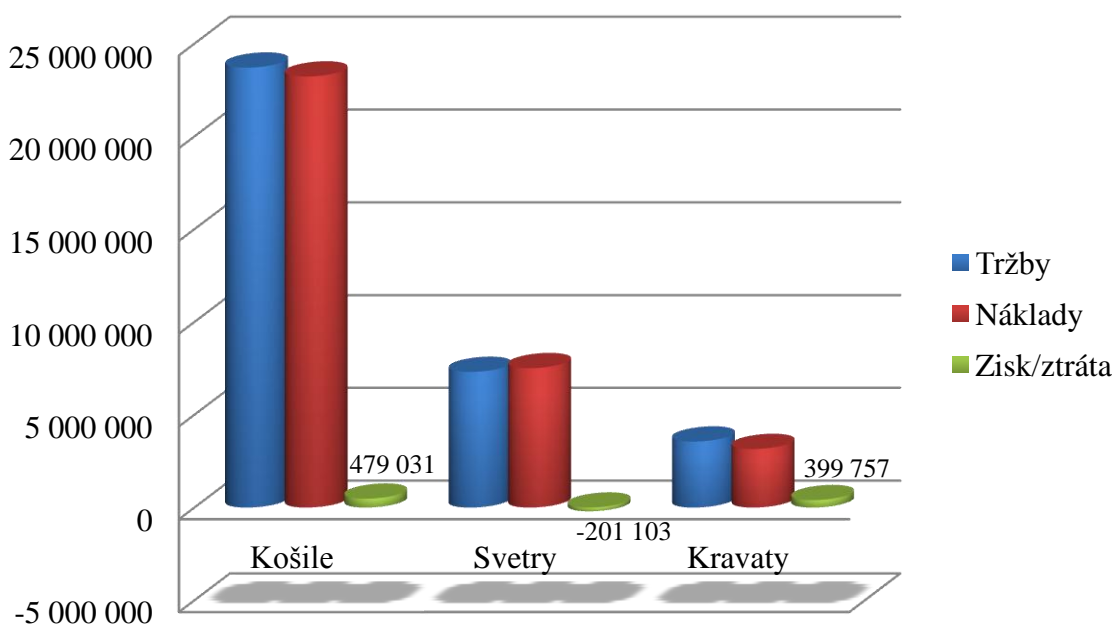
V tomto okamžiku známe všechny potřebné údaje k určení ziskovosti nákladových objektů. Ziskovost neboli rentabilita tržeb nám dává informaci o velikosti zisku, která přísluší na jednu korunu tržeb. Následující tabulka zobrazuje ziskovost jednotlivých výrobků společnosti XY s. r. o.

Tab. 23. Ziskovost nákladových objektů (vlastní zpracování)

Výrobky	Tržby	Celkové náklady	Zisk/Ztráta	Rentabilita tržeb
Košile	23 711 296 Kč	23 232 265 Kč	479 031 Kč	2,02 %
Svetry	7 310 983 Kč	7 512 086 Kč	- 201 103 Kč	-2,75 %
Kravaty	3 556 694 Kč	3 156 937 Kč	399 757 Kč	11,24 %
<b>Celkem</b>	<b>34 578 973 Kč</b>	<b>33 901 288 Kč</b>	<b>677 685 Kč</b>	<b>1,96 %</b>

Z výsledků je patrné, že kladná rentabilita tržeb je u sortimentu košil a kravat. Naopak záporná rentabilita (-2,75 %) je u svetrů, kdy celkové náklady přesahují celkové tržby. Tento výsledek byl zjištěn díky přesnému rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé aktivity. Dříve byly nepřímé náklady rozpuštěny režijní přírážkou, která neodráží náklady v takové výši, jaké skutečně dosahují.

Pro přehlednější znázornění celkových tržeb, nákladů a zisků/ztrát jednotlivých výrobků jsem vyhotovila následující graf.



Obr. 24. Grafické znázornění tržeb, nákladů a zisků/ztrát nákladových objektů  
(vlastní zpracování)

## 8 ZHODNOCENÍ PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ A DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Díky provedené analýze současného stavu řízení nákladů a kalkulačního systému společnosti jsme se seznámili s náklady a se způsobem jejich přiřazování k výrobkům. Jak bylo zjištěno v rámci kalkulačního členění nákladů společnosti, nepřímé náklady, které tvoří 61 % z celkových nákladů, je nutné řešit se zvýšenou pozorností. Současné přiřazování nepřímých nákladů na nákladové objekty se jeví jako největší nedostatek. Je to z důvodu, že společnost používá režijní přírážky, které jsou stanoveny od roku 2006, tudíž dnes jsou velice nepřesné. Další chyba přiřazování nepřímých nákladů pomocí režijní přírážky je, že neodpovídá skutečně vynaloženým nákladům. Právě jednou z možností eliminace těchto nedostatků je metoda Activity-Based Costing, kterou jsem navrhla ve své diplomové práci. Na základě této metody je možné přesně stanovit jednotlivé nepřímé náklady na různé nákladové objekty.

V předchozí kapitole diplomové práce byl proveden popis tvorby ABC modelu, který je tvořen pěti fázemi. V první etapě byly shromážděny potřebné informace o nepřímých nákladech, které byly očištěny o náklady, jenž do ABC modelu nepatří. Následující krok spočíval v identifikování aktivit, které jsou vykonávány v podniku, a v jejich ocenění nepřímými náklady. Cílem této fáze bylo zjistit, kolik nákladů připadá na každou aktivitu podniku. Předposlední etapou tvorby ABC modelu bylo stanovení vztahových veličin, míry výkonů a kalkulaci jednotkových nákladů aktivit. Dále bylo potřeba zvolit nákladové objekty, v našem případě výrobky (košile, svetry, kravaty). Následovalo jejich ocenění a cílem ABC modelu bylo zjistit nákladovost a ziskovost jednotlivých výrobků.

Přínosem metody ABC je srovnání ziskovosti jednotlivých výrobků. Společnost XY s. r. o. sice ví, jaká výše tržeb plyne z jednotlivých výrobků, ale právě díky této metodě dokáže každé skupině výrobků přiřadit přímé i nepřímé náklady dle počtu příčin, které daná skupina přesně spotřebovala.

Na závěr doporučuji společnosti, aby se oprostila od současného přiřazování nepřímých nákladů a začala zvažovat metodu Activity-Based Costing. Díky této metodě získá společnost přesnější informace o struktuře nepřímých nákladů a o příčinách jejich vzniku.



## 9 ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU

Považuji za důležité v rámci projektové části předložit analýzu realizace daného projektu. Tato analýza se skládá z nákladové a časové náročnosti na implementaci metody Activity-Based Costing ve společnosti. Konkrétně se jedná o časový odhad zavedení metody a vyčíslení pořizovacích a provozních nákladů na systém ABC.

Pokud se společnost XY s. r. o. rozhodne pro implementaci ABC systému, měla by předem znát kvalifikovaný odhad času, lidského úsilí a hlavně finančních prostředků, které budou souviset se zavedením systému do společnosti. V následující kapitole provedu zmíněné analýzy na základě kvalifikovaného odhadu, neboť předem není jasný rozsah projektu, na kterém závisí výše nákladů a časová náročnost.

### 9.1 Nákladová analýza

Jak již bylo zmíněno, nákladová náročnost implementace závisí na velikosti projektu a na současném vybavení společnosti. Náklady, které souvisí s projektem ABC systému, rozdělíme na náklady pořizovací a na náklady provozní.

V následující tabulce jsou zobrazeny jednorázové, tj. pořizovací náklady, které jsou spjaty se samotnou implementací projektu.

*Tab. 24. Analýza pořizovacích nákladů na implementaci metody ABC (vlastní zpracování)*

Nákladová položka	Jednotkový náklad	Počet jednotek	Celkové náklady
Pořízení licence a systému ABC	150 000 Kč	1	150 000 Kč
Posouzení současného stavu řízení nákladů externím odborníkem	2 500 Kč/den	10	25 000 Kč
Úprava podnikového informačního systému programátorem	2 000 Kč/den	6	12 000 Kč
Školení zaměstnanců	50 000 Kč/školení	1	50 000 Kč
<b>Pořizovací náklady celkem</b>	-	-	<b>237 000 Kč</b>

Do pořizovacích nákladů patří především pořízení licence a samotného systému Activity-Based Costing. Dále se při zavádění bere v úvahu, zda bude potřeba upravit podnikový informační systém, aby byl sladěn se systémem ABC. Do pořizovacích nákladů by patřilo i nakupování nového hardware, ale analyzovaná společnost disponuje dostatečným

technickým vybavením pro instalaci a provoz systému, proto v této oblasti nemusí investovat. Pro implementaci metody ABC je nezbytné školení zaměstnanců, kteří se budou s daným systémem setkávat při práci. Celková výše pořizovacích nákladů je odhadovaná na 237 000 Kč.

Druhou skupinou nákladů jsou náklady na provoz systému, které zpravidla zahrnují výdaje na získávání a zpracování potřebných dat, na úpravy a provoz systému (aktualizace dat, zálohování, administrativa atd.), případně doškolení zaměstnanců. Provozní náklady jsou odhadovány ve výši 31 200 Kč a záleží na složitosti projektu. V našem případě předpokládáme na začátek zavádění strategického modelu ABC. Uvedené provozní náklady jsou vykalkulovány na měsíční provoz systému. Tyto náklady se ovšem budou měnit a hlavně se snižovat. Je to z důvodu, že náklady typu doškolení či úprava systému nebudou probíhat každý měsíc.

V následující tabulce je uveden přehled nákladů spojených s provozem ABC systému.

*Tab. 25. Analýza provozních nákladů metody ABC (vlastní zpracování)*

Nákladová položka	Jednotkový náklad	Počet jednotek	Celkové náklady
Získávání a zpracování potřebných dat (mzda odpovědného pracovníka)	18 000 Kč/měsíc	1	18 000 Kč
Úprava a provoz systému	1 800 Kč/den	4	7 200 Kč
Doškolení zaměstnanců	3 000 Kč/den	2	6 000 Kč
<b>Provozní náklady celkem</b>	-	-	<b>31 200 Kč</b>

## 9.2 Časová analýza

Stejně jako u nákladové analýzy, tak časová náročnost závisí na rozsahu projektu. Dalšími faktory jsou doba potřebná na analýzu současného stavu řízení nákladů, získání potřebných dat, školení zaměstnanců, úprava podnikového systému apod.

Vzhledem k tomu, že v našem případě bereme v úvahu strategický model ABC, který je jednodušší verzí projektu, odhaduji celkovou dobu implementace na 10 – 13 týdnů.

Na závěr kapitoly, která se věnovala realizaci projektu ABC systému, bych ráda zmínila výhody a nevýhody spojené s implementací daného projektu.

Výhody ABC metody již byly zmíněny v teoretické části diplomové práce, avšak je dobré si je připomenout. Největším přínosem je stanovení nákladů přímo na nákladové objekty, kdy dochází k lepší kontrole a řízení nepřímých nákladů. Další předností je znázornění vzájemných vztahů mezi náklady a aktivitami, které se uskutečňují v rámci společnosti. Projekt ABC přináší mnoho výhod, ale i nevýhod. Pokud známe určitá rizika, můžeme je během implementace projektu eliminovat.

Jako první nevýhodou navrhovaného modelu ABC je, že aplikace je časově a nákladově náročná. Z toho důvodu se může implementace projektu do společnosti jevit jako komplikovaná a drahá záležitost. Velkou nevýhodou může být, že vedení společnosti XY má obavy se pouštět do nových věcí. Projekt ABC je poměrně novou metodou, která není v dnešní době dostatečně vyzkoušená a ověřená.

Shrnula bych implementaci ABC metody do společnosti jako velmi přínosnou věcí. Pokud by se tedy společnost XY s. r. o. rozhodla o zavedení projektu, měla by se zaměřit na rizika, která by měla co nejvíce v průběhu zavedení eliminovat.

## ZÁVĚR

Hlavním cílem mé diplomové práce bylo vypracovat projekt využití metody Activity-Based Costing ve společnosti XY s. r. o., ve kterém došlo k vyčíslení nákladů a ziskovosti na konkrétní nákladové objekty. Dílčím cílem bylo provést průzkum literárních pramenů a na jejich základě zpravovat teoretické poznatky z oblasti řízení nákladů a kalkulací. Dalším úkolem bylo vypracovat analýzu současného stavu řízení nákladů a kalkulačního systému analyzované společnosti.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretickou část jsem zaměřila na rozbor literárních pramenů týkajících se problematiky řízení nákladů a kalkulací. Byly zde představeny základní pojmy týkající se nákladů a jejich pojetí v manažerském a finančním účetnictví. Dále byla pozornost věnována kategorizaci nákladů a jednotlivým druhům kalkulací. Samotná kapitola byla věnována metodě Activity-Based Costing, kde jsem metodu popsala, vymezila postup při jejím zavádění a uvedla její výhody a nevýhody.

Praktická část nejprve byla zaměřena na představení společnosti, ve které jsem diplomovou práci zpracovávala. Dále jsem provedla analýzu nákladů společnosti podle druhového, kalkulačního hlediska a členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů. Další analýza byla zaměřena na současný kalkulační systém společnosti, ze které vyplynuly hlavní nedostatky společnosti. Na základě zjištěných nedostatků jsem navrhla projekt využití metody ABC.

Projektové části jsem věnovala samotnou kapitolu, v rámci které byl navržen model kalkulační metody ABC pro společnost XY s. r. o. Z teoretických východisek, kde byl popsán postup tvorby ABC modelu, jsem vycházela v této části práce. Na začátku jsem upravila účetní data tak, aby byla pro vytvoření modelu ABC použitelná. Poté jsem definovala aktivity, které se uskutečňují v analyzované společnosti, a v rámci ocenění aktivit jsem aktivitám přiřadila upravené nepřímé náklady. Poslední etapa tvorby modelu ABC spočívala v definici nákladových objektů, ke kterým byly alokovány náklady a tržby. Výsledkem této části bylo zjištění ziskovosti jednotlivých výrobků společnosti.

Závěr práce je doplněn o doporučení pro společnost a o časovou a nákladovou analýzu realizace projektu. Zpracování této diplomové práce bylo pro mě přínosem, a doufám, že pomůže společnosti při jejím dalším působení. Při zpracování diplomové práce jsem postupovala podle zásad pro vypracování, které jsou uvedeny v zadání.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Monografie:

DRURY, C., 2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: Thomson Learning, 1280 s. ISBN 978-1-84480-028-5.

FIBÍROVÁ, J. a ŠOLJAKOVÁ, L., 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 264 s. ISBN 80-7357-084-x.

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J., 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

HRADECKÝ, M., LANČA, J. a ŠIŠKA, L., 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, B., 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

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

POPESKO, B., 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

PORTER, M., 2004. *Competitive Advantage: Creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press, 557 s. ISBN 0-7432-6087-2.

SEDLÁČKOVÁ, H. a BUCHTA, K., 2006. *Strategická analýza*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 122 s. ISBN 80-7179-367-1.

SCHROLL, R., BÁČA, J. a JANOUT, J., 1990. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha: Státní nakladatelství technické literatury, 448 s. ISBN 80-03-00382-2.

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

SYNEK, M., 2003. *Manažerská ekonomika*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 472 s. ISBN 80-247-0515-x.

**Články:**

MIKOVCOVÁ, H., 2008. Kalkulace ABC: Activity Based Costing. *Acta Oeconomica Pragensia: Vědecký sborník Vysoké školy ekonomické v Praze* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická, roč. 16, č. 4, 7 s. [Citace: 26. únor 2013]. ISSN 0572-3043. Dostupné z: <http://www.vse.cz/aop/abstrakt.php3?IDcl=127>.

**Internetové zdroje:**

EUROEKONOM.SK., 2008. doc. Ing. Roman Zámečník, PhD. *Nástroje řízení nákladů*. [Online]. [Citace: 3. březen 2013]. Dostupné z: [http://www.euroekonom.sk/download2/testy-prijimacky-vs-ekonomia/Podnikova-ekonomika-PPE2\\_5.pdf](http://www.euroekonom.sk/download2/testy-prijimacky-vs-ekonomia/Podnikova-ekonomika-PPE2_5.pdf).

MAAW: Management And Accounting Web, 1981. *National Association of Accountants: definition of management accounting*. [Online]. [Citace: 27. únor 2013] Dostupné z: <http://maaw.info/ArticleSummary/ArtSumDefinitionOfManagementAcc.htm>.

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ, 2005. *Řízení procesů pomocí metody ABC*. [Online]. [Citace: 3. březen 2013] Dostupné z: [http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BP\\_MUc/MU\\_Activity\\_Based\\_Costing.pdf?fakulta=6410;obdobi=11;kod=BP\\_MUc](http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BP_MUc/MU_Activity_Based_Costing.pdf?fakulta=6410;obdobi=11;kod=BP_MUc).

**Zákony:**

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

**Interní dokumenty:**

Firemní materiály společnosti XY s. r. o.

Výkaz zisku a ztráty z roku 2012

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ABC	Activity-Based Costing
BOA	Bill of Activities (účet aktivit)
CNA	Celkové náklady aktivity
IT	Informační technologie
JNA	Jednotkové náklady aktivity
MVA	Míra výkonu aktivity
PHM	Pohonné hmoty
THP	Technicko-hospodářský pracovník

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1. Vztah finančního a manažerského účetnictví (vlastní zpracování) .....</i>	15
<i>Obr. 2. Kalkulační systém (vlastní zpracování) .....</i>	22
<i>Obr. 3. Přiřazení nákladů objektu (Popesko, 2009, s. 48) .....</i>	24
<i>Obr. 4. Tradiční kalkulační systém (Drury, 2004, s. 373) .....</i>	30
<i>Obr. 5. Activity-Based Costing systém (Drury, 2004, s. 373).....</i>	30
<i>Obr. 6. Porterův hodnotový řetězec (Porter, 2004, s. 37) .....</i>	33
<i>Obr. 7. Mapové rozmístění prodejen společnosti XY (vlastní zpracování) .....</i>	41
<i>Obr. 8. Organizační struktura společnosti XY s. r. o. (vlastní zpracování) .....</i>	42
<i>Obr. 9. Graf struktury zaměstnanců (vlastní zpracování) .....</i>	43
<i>Obr. 10. Analýza nákladů, výnosů a zisků v letech 2010 – 2012 (vlastní zpracování).....</i>	46
<i>Obr. 11. Struktura tržeb z prodeje vlastních výrobků (vlastní zpracování).....</i>	46
<i>Obr. 12. Druhové členění nákladů společnosti (vlastní zpracování) .....</i>	49
<i>Obr. 13. Přímé a nepřímé náklady společnosti (vlastní zpracování) .....</i>	50
<i>Obr. 14. Struktura přímých nákladů (vlastní zpracování) .....</i>	51
<i>Obr. 15. Struktura nepřímých nákladů (vlastní zpracování) .....</i>	53
<i>Obr. 16. Variabilní a fixní náklady (vlastní zpracování).....</i>	55
<i>Obr. 17. Struktura variabilních nákladů (vlastní zpracování) .....</i>	55
<i>Obr. 18. Struktura fixních nákladů (vlastní zpracování) .....</i>	56
<i>Obr. 19. Kalkulační vzorec společnosti (vlastní zpracování).....</i>	57
<i>Obr. 20. Schéma tvorby ABC modelu (vlastní zpracování) .....</i>	62
<i>Obr. 21. Struktura hlavních a podpůrných aktivit (vlastní zpracování) .....</i>	70
<i>Obr. 22. Struktura hlavních aktivit (vlastní zpracování) .....</i>	71
<i>Obr. 23. Srovnání jednotkových nákladů hlavních aktivit (vlastní zpracování).....</i>	75
<i>Obr. 24. Grafické znázornění tržeb, nákladů a zisků/ztrát nákladových objektů (vlastní zpracování).....</i>	79



**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1. SWOT analýza společnosti XY s. r. o. (vlastní zpracování)</i> .....	44
<i>Tab. 2. Analýza nákladů, výnosů a zisků v letech 2010 – 2012 (vlastní zpracování)</i> .....	45
<i>Tab. 3. Druhové členění nákladů společnosti (vlastní zpracování)</i> .....	48
<i>Tab. 4. Struktura přímých nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	51
<i>Tab. 5. Struktura nepřímých nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	52
<i>Tab. 6. Variabilní a fixní náklady (vlastní zpracování)</i> .....	54
<i>Tab. 7. Spotřeba přímého materiálu na 1 ks košile (vlastní zpracování)</i> .....	59
<i>Tab. 8. Přímé mzdy na 1 ks košile (vlastní zpracování)</i> .....	59
<i>Tab. 9. Kalkulace na 1 ks pánské košile (vlastní zpracování)</i> .....	60
<i>Tab. 10. Vyřazené nákladové účty (vlastní zpracování)</i> .....	63
<i>Tab. 11. Upravené nepřímé náklady vstupující do modelu ABC (vlastní zpracování)</i> .....	65
<i>Tab. 12. Procentní podíly nepřímých nákladů k jednotlivým definovaným aktivitám (vlastní zpracování)</i> .....	66
<i>Tab. 13. Matice nákladů aktivit (vlastní zpracování)</i> .....	69
<i>Tab. 14. Rozdělení podpůrné aktivity na hlavní aktivity v Kč (vlastní zpracování)</i> .....	70
<i>Tab. 15. Ocenění hlavních aktivit (vlastní zpracování)</i> .....	71
<i>Tab. 16. Vztahové veličiny hlavních aktivit podniku (vlastní zpracování)</i> .....	72
<i>Tab. 17. Míry výkonů hlavních aktivit podniku (vlastní zpracování)</i> .....	73
<i>Tab. 18. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit (vlastní zpracování)</i> .....	74
<i>Tab. 19. Kalkulace nepřímých nákladů na výrobek – košile (vlastní zpracování)</i> .....	76
<i>Tab. 20. Kalkulace nepřímých nákladů na výrobek – svetry (vlastní zpracování)</i> .....	77
<i>Tab. 21. Kalkulace nepřímých nákladů na výrobek – kravaty (vlastní zpracování)</i> .....	77
<i>Tab. 22. Celkové náklady jednotlivých výrobků (vlastní zpracování)</i> .....	78
<i>Tab. 23. Ziskovost nákladových objektů (vlastní zpracování)</i> .....	78
<i>Tab. 24. Analýza pořizovacích nákladů na implementaci metody ABC (vlastní zpracování)</i> .....	81
<i>Tab. 25. Analýza provozních nákladů metody ABC (vlastní zpracování)</i> .....	82