

Projekt využití metody Activity Based Costing ve společnosti L D M , spol. s r. o.

Bc. Pavel Vítek

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: **Pavel Vítek**
Osobní číslo: **M11436**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt využití metody Activity Based Costing ve společnosti L D M , spol. s r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě dostupných literárních pramenů vypracujte literární rešerši z oblasti řízení nákladů a kalkulací.

II. Praktická část

- Popište a analyzujte současný stav řízení a kalkulace nákladů ve společnosti L D M , spol. s r. o.
- Vytvořte projekt využití metody ABC ve společnosti L D M , spol. s r. o.
- Ověřte efektivnost projektu a vypracujte doporučení pro společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, 2004. 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 145 s. ISBN 80-7261-087-2.

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
děkanka



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 obhajoby¹;
- 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

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

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

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

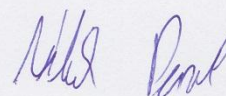
(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení §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

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – 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 nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 2.4.2013



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

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na zpracování návrhu využití metody Activity Based Costing ve společnosti L D M , spol. s r. o. Teoretická část práce poskytuje teoretický podklad pro zpracování části praktické. Mezi základní okruhy v teoretické části zařadíme náklady a jejich klasifikace, kalkulační metody a zejména popis metody Activity Based Costing.

První část praktické části práce se věnuje především analýze ekonomické situace společnosti. Dále je zde uvedena analýza nákladů a analýza současného kalkulačního systému. Druhá část je věnována již samotnému projektu, jehož cílem je návrh modelu Activity Based Costing ve společnosti LDM. V závěru práce je provedena verifikace celého projektu a jsou zde popsány doporučení pro společnost.

Klíčová slova: náklady, kalkulace nákladů, Activity Based Costing, aktivity, režijní náklady, nákladový objekt

ABSTRACT

The thesis is focused on the preparation of a proposal utilization of method Activity Based Costing in the company L D M , Ltd. The theoretical part of thesis provides a theoretical base for practical part of thesis. Among the basic topics in the theoretical part will be include costs and their classification, calculation methods and especially the method Activity Based Costing.

The first part of the practical part of the thesis analyzes the economic situation of the company. Furthermore there is an analysis of costs and analysis of the current calculation system. The second part is attended of a project whose aim is to propose a model of Activity Based Costing in the company LDM. In the conclusion of thesis is executed verification of the whole project and there are described recommendations for the company.

Keywords: costs, cost calculations, Activity Based Costing, activities, overhead costs, cost object

Na začátek své diplomové práce bych rád poděkoval doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za ochotu, pomoc a především udělené odborné rady při psaní této diplomové práce.

Rovněž musím poděkovat panu Ing. Vlastimilu Dytrtovi za ochotu a možnost zpracování diplomové práce ve společnosti L D M , spol. s r. o. Dále děkuji odpovědným zaměstnancům technologického, obchodního a ekonomického úseku společnosti, kteří mi poskytli informace a podklady potřebné pro vypracování celé práce.

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

"Když všichni mluví o nemožnostech, hledej možnosti."

Tomáš Baťa

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A JEJICH KLASIFIKACE	12
1.1 NÁKLADY.....	12
1.1.1 Pojetí nákladů z pohledu finančního účetnictví	12
1.1.2 Pojetí nákladů z pohledu manažerského účetnictví	13
1.2 ZÁKLADNÍ KLASIFIKACE NÁKLADŮ	15
1.2.1 Druhové členění nákladů.....	15
1.2.2 Účelové členění nákladů	16
1.2.3 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby	18
1.2.4 Relevantní a irelevantní náklady	21
2 KALKULACE NÁKLADŮ	22
2.1 DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ A VÝZNAM KALKULACÍ	22
2.1.1 Základní pojmy	22
2.1.2 Obsah kalkulací	23
2.1.3 Využití kalkulací	23
2.1.4 Kalkulační systém	24
2.2 KALKULAČNÍ METODY	25
2.2.1 Všeobecný kalkulační vzorec.....	26
2.2.2 Kalkulace dělením.....	27
2.2.3 Kalkulace přírážková	29
2.2.4 Kalkulace ve sdružené výrobě	30
2.2.5 Kalkulace rozdílové	31
2.2.6 Kalkulace neúplných nákladů	31
2.3 NEDOSTATKY TRADIČNÍCH KALKULAČNÍCH METOD.....	32
3 ACTIVITY BASED COSTING	33
3.1 VÝZNAM A PŘEDSTAVENÍ MODELU ABC.....	33
3.1.1 Základní pojmy	35
3.1.2 Základní kategorie aktivit	36
3.1.3 Základní druhy nákladů v ABC kalkulaci.....	37
3.2 JEDNOTLIVÉ ETAPY TVORBY ABC MODELU	38
3.2.1 Úprava účetních dat.....	38
3.2.2 Definice struktury ABC systému	38
3.2.3 Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám	39
3.2.4 Analýza aktivit	40
3.2.5 Přiřazení nákladů nákladovým objektům.....	40
3.3 VÝHODY A OMEZENÍ PLYNOUCÍ ZE ZAVEDENÍ SYSTÉMU ABC.....	41
3.3.1 Překážky a omezení.....	41
3.3.2 Výhody a přednosti	42
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	43
II PRAKTICKÁ ČÁST	44
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	45

5.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI	45
5.2	HISTORIE SPOLEČNOSTI	46
5.3	PODNIKATELSKÝ MODEL SPOLEČNOSTI	47
5.3.1	Poslání společnosti	47
5.3.2	Vize společnosti	47
5.3.3	Strategické a operativní cíle společnosti	47
5.4	VÝROBKOVÉ PORTFOLIO A PŘEHLED ODBĚRATELŮ ZA ROK 2011	48
5.5	ANALÝZA ZÁKLADNÍCH EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ.....	50
5.6	STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	50
6	ANALÝZA NÁKLADŮ	52
6.1	VÝVOJ CELKOVÝCH NÁKLADŮ V LETECH 2009-2012.....	52
6.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	53
6.3	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	57
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	63
7.1	VÝROBNÍ KALKULACE CENY	63
7.2	STANOVENÍ REŽIJNÍ PŘIRÁŽKY	64
7.3	STANOVENÍ PRODEJNÍ CENY	64
7.4	NEDOSTATKY SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	65
7.5	PRAKTICKÁ UKÁZKA SOUČASNÉ KALKULACE	66
7.5.1	Regulační uzavírací ventil RV (HU) 211 HLF PN 40 DN 50	66
7.5.2	Regulační uzavírací ventil RV 102 DN 15	67
7.5.3	Regulační kohout RK 601 DN 450	67
8	PROJEKT NÁVRHU METODY ABC VE SPOLEČNOSTI LDM.....	69
8.1	NÁVRH ABC MODELU.....	69
8.1.1	První etapa – úprava účetních dat	69
8.1.2	Druhá etapa - návrh aktivit.....	70
8.1.3	Třetí etapa – přiřazení nákladů aktivitám.....	72
8.1.4	Čtvrtá etapa – analýza aktivit.....	77
8.1.5	Pátá etapa - Přiřazení nákladů nákladovým objektům	80
8.2	VÝPOČET ZISKOVOSTI NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ VE SPOLEČNOSTI LDM	83
8.2.1	Přiřazení jednicových nákladů nákladovým objektům	83
8.2.2	Struktura nákladů nákladových objektů.....	84
8.2.3	Výpočet ziskovosti nákladových objektů.....	85
8.3	VERIFIKACE PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ	86
9	DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST L D M , SPOL. S R. O.	88
	ZÁVĚR	90
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	91
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	93
	SEZNAM OBRÁZKŮ	94
	SEZNAM TABULEK.....	96

ÚVOD

Na úvod své práce bych se chtěl pozastavit nad otázkou podnikání v dnešní době. Dle mého názoru musíme na podnikání v dnešní době pohlížet odlišně oproti minulému století. V minulém století se společnosti potýkali s naprosto odlišnými omezeními, než je tomu dnes. Příkladem takovýchto omezení byla například nedostatečná výrobní kapacita či nedostatečný počet pracovníků.

V současnosti se naopak z různých médií dozvídáme spíše o propukání krize, neustálém krachování společností a každoročně narůstající nezaměstnanosti. Z tohoto důvodu dokážu tvrdit, že podnikání v dnešní době je určitým procesem, který je potřeba neustále sledovat, inovovat, ale nejvíce důležitou součástí je tento proces řídit.

Hlavní roli v dnešní ekonomice již nehrají dodavatelé či sami výrobci, ale spíše zákazníci, kteří dle mého názoru mají ve svých rukách velkou moc. Samozřejmě neplatí to u všech typů společností, záleží například na odvětví, ale můžeme říci, že ve většině případů hrají zmínění zákazníci velmi důležitou roli. Jednotliví zákazníci se rozhodují na základě různých kritérií, jako je kvalita, cena, množství poskytovaných služeb atd. Z těchto zmíněných důvodů je potřebné, aby se podnikatelé snažili různými způsoby o zvyšování konkurenceschopnosti svých společností. Z mého pohledu se nabízí hned několik možností jak zvýšit svoji konkurenceschopnost, například neustálé snižování nákladů či zvyšování počtu doplňkových služeb.

Cílem mé diplomové práce je vypracovat pro společnost L D M , spol. s r. o. projekt, který bude zaměřen na využití moderní metody kalkulace, přímo Activity Based Costing. Tato metoda by mohla společnosti poskytnout jiný pohled na spotřebu jednotlivých složek nákladů. Společnost by díky lepší přehlednosti o spotřebě svých nákladů mohla náklady lépe řídit a tím se stát konkurenceschopnější. Dílčím cílem, který bude předcházet samotnému projektu, je provést dvě analýzy, a to analýzu nákladů a analýzu současného kalkulačního systému. Tyto analýzy nám objasní současný stav a pohled na společnost a budou sloužit jako východiska pro samotné zpracování zmíněného projektu.

Teoretická část mé diplomové práce bude zaměřena zejména na oblast řízení nákladů a jejich kalkulací. Tato část bude vycházet z dostupných literárních zdrojů a bude se věnovat zejména pojmům, jako jsou náklady, jejich klasifikace, dále kalkulace nákladů a také objasnění metody Activity Based Costing.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A JEJICH KLASIFIKACE

Cílem této kapitoly bude popsat a objasnit základní pojmy z oblasti nákladů a následně jak můžeme náklady klasifikovat dle různých hledisek.

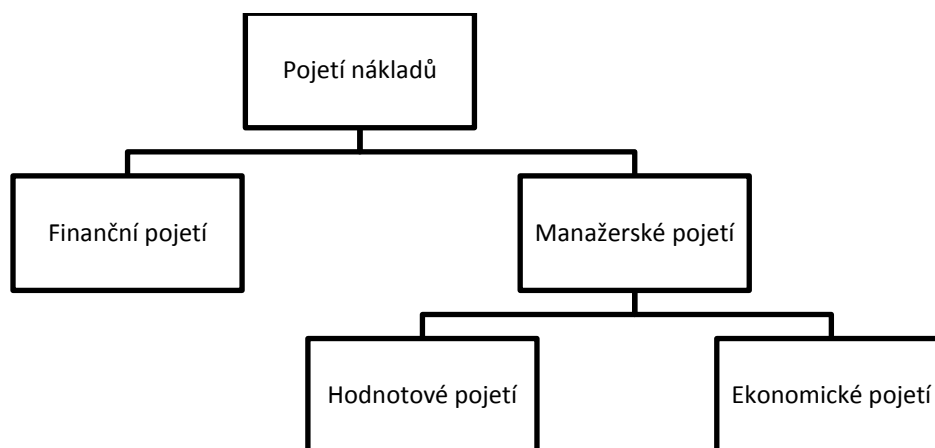
1.1 Náklady

Kožená (2007, s. 62) vysvětluje význam pojmu náklady více způsoby, například: „*náklad je účelné vynaložení (spotřeba) hospodářských prostředků v peněžním vyjádření*“ nebo také „*náklady podniku jsou peněžní částky, které podnik účelně vynaložil na získání výnosů*“. Jak můžeme tedy sledovat, neexistuje jediná definice, ovšem nezbytným a velmi důležitým procesem ve společnostech je **řízení nákladů**.

Význam nákladů a jejich struktura se liší ve velké míře v závislosti na pohledu, ze kterého náklady sledujeme. V teorii i praxi rozlišujeme dva základní pohledy, a to:

- *Náklady z pohledu finančního účetnictví*
- *Náklady z pohledu manažerského účetnictví*

Oba pohledy lze rozlišit dle určitých kritérií, například obsah účetnictví, míra uplatnění regulace, používané měrné jednotky, uživatelé účetních informací, stupeň spolehlivosti atd. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2009, s. 11-12)



Obrázek 1 Jednotlivé pohledy na pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)

1.1.1 Pojetí nákladů z pohledu finančního účetnictví

Účetnictví můžeme obecně definovat jako (Drury, 2004, s. 5): „*Proces identifikace, měření a sdělování ekonomických informací, které uživatelům těchto informací umožní tvorbu*

úsudků a rozhodnutí.“ Z této definice vyplývá, že účetnictví by mělo sloužit zejména k rozhodování pro uživatele účetních informací.

Finanční účetnictví tvoří základnu pro všechny informační disciplíny, které tvoří podnikové početnictví. Je určeno především pro externí uživatele a je regulováno státem – v České republice upravováno Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. Společnosti musí v rámci finančního účetnictví v pravidelných intervalech (nejčastěji jednou ročně) předkládat a zveřejňovat výkazy účetní závěrky – rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu k účetní závěrce. (Synek, 2010, s. 283-290)

Nákladem z pohledu finančního účetnictví můžeme chápat jakékoli snížení užitečnosti či úbytek ekonomického prospěchu, který se v účetních výkazech zobrazí dvěma možnými způsoby – **úbytek aktiv** nebo **přírůstek dluhů**. V rámci tohoto pohledu společnosti nezkoumají účel vynaložení, ze kterého daný náklad vznikl. (Hradecký, 2008, s. 72)

Náklady v tomto pojetí musí vždy souviset s výnosy příslušného období, musí zde být splněna podmínka časového rozlišení nákladů a výnosů. Evidence nákladů v rámci finančního účetnictví probíhá za podnik jako celek. (Synek, 2011, s. 80 - 83)

1.1.2 Pojetí nákladů z pohledu manažerského účetnictví

Na rozdíl od finančního účetnictví je manažerské účetnictví určeno pro interní uživatele a není nijak regulováno státem. Finanční účetnictví může sloužit jako podklad pro účetnictví manažerské. Rozlišujeme (Fibířová, 2011, s. 76-83; Synek, 2010, s. 291):

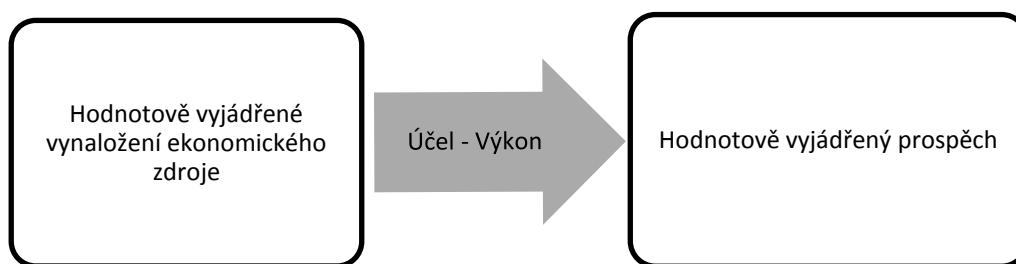
- **Jednookruhové uspořádání** – v České republice se toto uspořádání tradovalo přibližně do začátku 90. let 20. století. Jednalo se o takové uspořádání, kde finanční účetnictví dokázalo dobře plnit i všechny informační úkoly v rámci manažerského účetnictví.
- **Dvouokruhové uspořádání** – uspořádání, které se týká současnosti. Finanční a manažerské účetnictví existuje odděleně. V oblasti manažerského účetnictví je obsah chápán jako důvěrný a tajný. Pro propojení jednotlivých oblastí manažerského a finančního účetnictví využíváme tzv. *spojovací účty*. Jejich hlavní funkcí je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví, jako je podvojnost či souvztažnost.

Manažerské účetnictví se zabývá zejména integrací tří oblastí, a to *nákladového účetnictví, rozpočetnictví a kalkulací*. (Hradecký, 2008, s. 76)

Král (2010, s. 47) charakterizuje náklady z pohledu manažerského účetnictví jako: „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností*“.

Pro definici nákladů z pohledu manažerského účetnictví jsou typické dva výše zmíněné rysy (Fibírová, 2007, s. 93; Král, 2010, s. 47-48):

- **Účelnost** - za náklad se považuje pouze takové vynaložení ekonomických zdrojů, které lze považovat za racionální a přiměřené výsledku činnosti. Mezi kritéria racionality patří *hospodárnost* – projev v podobě úspornosti a výtěžnosti - a *ekonomická účinnost* – vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů.
- **Účelový charakter** – za smysl vynaložení ekonomického zdroje považuje jeho zhodnocení. Ke zhodnocení dojde, pokud je ve společnosti vytvořena taková složka majetku, která již přinesla nebo v budoucnu přinese větší ekonomický prospěch, než kolik byl její původní náklad.



Obrázek 2 Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů (Král, 2010, s. 48)

Z hlediska manažerského účetnictví rozlišuje dvě základní pojetí nákladů (Král, 2010, s. 60-64; Popesko, 2009, s. 20-21):

- **Hodnotové pojetí nákladů** – využíváno zejména k poskytování informací pro běžné řízení podniku a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které se v podniku provádí. Společně s finančním pojetím představuje základní přístupy k interpretaci nákladů, které jsou projevem duálního pojetí finančního a manažerského účetnictví. Oproti finančnímu pojetí, zobrazuje toto pojetí navíc *kalkulační náklady*. Ve finančním účetnictví nejsou tyto náklady vůbec zobrazeny nebo jsou zobrazeny v jiné výši.
- **Ekonomické pojetí nákladů** – toto pojetí se nejvíce odlišuje od finančního pojetí nákladů. Tyto náklady jsou ve velikosti tzv. *oportunitních nákladů*, které předsta-

vují hodnotu, kterou by společnost mohla získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů nebo maximálně ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu.

1.2 Základní klasifikace nákladů

Význam klasifikace nákladů dle různých hledisek nám ve společnosti napomáhá především k **řízení nákladů**, díky kterému dochází ke zvyšování hospodárnosti. Za základní metodu klasifikace, avšak nedostačující pro potřeby manažerského účetnictví, považujeme rozdělení nákladů dle výkazu zisku a ztrát do oblasti provozní, finanční a mimořádné. (Synek, 2011, s. 81)

Úkol členění nákladů můžeme definovat následovně (Fibírová, 2007, s. 99 – 100): „*Úkolem je vyjádřit ekonomickou podstatu nákladů, přístupy jejich zjišťování, příčinné souvislosti jejich vývoje, nástroje jejich řízení atd.*“

Pro klasifikace nákladů si můžeme definovat základní zorné úhly pohledu na náklady společnosti (Fibírová, 2007, s. 99 - 100):

- *Jaké náklady jsou vynaloženy?*
- *Za jakým účelem jsou náklady vynaloženy?*
- *Jak jsou náklady kalkulovány?*
- *Jak se náklady mění s množstvím?*

Můžeme tedy říci, že čím podrobněji dokážeme náklady třídit, tím lepší máme podklady a informace pro rozhodování. V rámci této kapitoly se budu věnovat základním klasifikacím nákladů, které jsou pro řízení nákladů nezbytné.

1.2.1 Druhové členění nákladů

Jelikož nelze všechny náklady členit dle druhů, je potřeba si pro začátek definovat jaké náklady lze druhově odlišit (Čechová, 2011, s. 73-74):

- **Externí** – náklady, které vstupují zvenčí. Jako příklad si můžeme uvést spotřebu materiálu, spotřebu energie, mzdové náklady, dodavatelsky zajišťované služby atd.
- **Prvotní** – náklady se objevují poprvé a mají externí charakter. Rozlišují se od druhotných nákladů, které vznikají uvnitř podniku.

- **Jednoduché** – takové náklady, které můžeme vyjádřit pouze jednou položkou. Tato charakteristika navazuje na předchozí – jednoduché náklady jsou takové, které jsou externí a vstupují do procesu poprvé.

Při klasifikaci nákladů dle druhového členění se zaměřujeme na seskupování nákladů do stejnorodých skupin, které označujeme jako **nákladové druhy**.

Za základní nákladové druhy považujeme (Kožená, 2007, s. 63):

- *Spotřebu materiálu, paliv, energie, surovin*
- *Náklady na opravy, udržování, dopravné, cestovné, poradenské a telekomunikační služby a ostatní externí práce a služby*
- *Odpisy dlouhodobého majetku, tj. budov, strojů, zařízení*
- *Osobní náklady, jako jsou mzdy, provize, sociální a zdravotní pojištění pracovníků*
- *Finanční náklady, které zahrnují pojistné, placené úroky, poplatky, bankovní výlohy*

Význam druhového členění je především pro uživatele účetních informací. Náklady v druhovém členění podávají jednotlivým uživatelům informace o celkové výši peněžních prostředků vynaložených na danou aktivitu. Druhové členění je vcelku jednoduché a slouží jako podklad pro zpracování výkazu zisku a ztrát. Velkou výhodou druhového členění je jeho jednoznačnost a průkaznost. Na druhé straně nevýhodou je, že nedává dohromady náklady podle činností podniku. Klasifikace nákladů dle druhů se stala základní pro potřeby finančního účetnictví. (Čechová, 2011, s. 74; Lazar, 2012, s. 11)

1.2.2 Účelové členění nákladů

V rámci definování významu účelového třídění se většina autorů shoduje. Účelové členění nákladů je tedy možné definovat následovně (Fibířová, 2007, s. 102): „*Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů, s úzkou vazbou k vlastnímu procesu tvorby výkonů, tedy s věcnými a technickoekonomickými vztahy uvnitř podniku, ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem. Účelové členění nákladů lze sledovat na rozdílné úrovni a podrobnosti.*“

Co se týče jednotlivého dělení, lze v dostupné literatuře sledovat dva různé pohledy na dělení:

- První skupina autorů, jako je například Synek (2010) nebo Kožená (2007), definují dvě různá hlediska pohledu na členění nákladů dle účelů, a sice **třídění podle**

útvary a třídění podle výkonů (v rámci tohoto členění dále dochází k členění dle druhé skupiny)

- Druhá skupina autorů, jako je například Fibírová (2007), Král (2010) či Čechová (2011), rozlišuje 3 oblasti, jak lze rozčlenit náklady v rámci účelového členění. Jedná se o **náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, náklady přímé a nepřímé, náklady jednicové a režijní.**

Já ve své práci budu vycházet s rozčleněním, které koresponduje se zmíněnou druhou skupinou autorů.

A. Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

V rámci účelového členění nákladů je toto členění prvním krokem. Kritérium, dle kterého můžeme jednotlivé náklady rozdělit do zmíněných dvou oblastí je, *zda náklad souvisí se zajištěním rámcových podmínek či je náklad vynaložen při tvorbě výkonů.* (Fibírová, 2007, s. 102)

- **Náklady technologické** – tento druh nákladů souvisí s tvorbou výkonů. Takové náklady jsou spotřebovány při tvorbě výkonů a jsou vyvolané technologií dané činnosti. Jejich zvýšení přímo souvisí například s rozšiřováním výroby nebo zavedením nového výrobku. Příkladem je spotřeba materiálu, náklady na mzdy, spotřeba energie strojů a jejich odpisy. (Čechová, 2011, s. 75; Král, 2010, s. 72))
- **Náklady na obsluhu a řízení** – typickým zástupcem jsou skladovací náklady, náklady na běžný provoz budov, mzdy THP pracovníků, administrativní náklady atd. Jedná se tedy o náklady, které jsou oproti technologickým nákladům vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti. Jejich rozsah, se s vyčleňováním určitých činností mimo hlavní technologický proces, neustále zvyšuje. (Čechová, 2011, s. 76; Fibírová, 2007, s. 103)

B. Náklady jednicové a režijní

V rámci členění nákladů na část režijní a jednicovou navazuje na předchozí zmíněné členění, avšak členění nákladů na režijní a jednicové je podrobnější.

- **Náklady jednicové** – jednicové náklady obsahují pouze část nákladů technologických, a to konkrétně tu část nákladů, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétní definované jednotky výkonu. Pomocí norem spotřeby dochází ke stanovení *nákladového úkolu* jednicových nákladů a následně k ocenění spotřeby. Ty-

pickými jednicovými náklady jsou náklady na spotřebu materiálu, mzdy. (Fibírová, 2007, s. 104)

- **Náklady režijní** – režijní náklady zahrnují celou část nákladů na obsluhu a řízení a zbylou část nákladů technologických. V případě alokace těchto nákladů na jednici výkonu jsou režijní náklady převážně vyjadřovány v *komplexních položkách*, a jsou členěny dle jejich funkce v daném procesu. Komplexními položkami je zásobovací režie, výrobní režie, správní režie a odbytová režie. (Čechová, 2007, s. 78)

C. Náklady přímé a nepřímé

Toto členění je v některé literatuře také známo pod pojmem *kalkulační členění*.

- **Náklady přímé** – tyto náklady se přiřazují konkrétnímu druhu výkonu, jelikož s nimi souvisejí. Do přímých nákladů začleníme náklady jednicové a také část nákladů režijních, které jsou společné pouze danému druhu výkonu a jejich výši zjistíme pomocí metody prostého dělení. Příkladem takovýchto nákladů je například odpis jednoúčelových zařízení.
- **Náklady nepřímé** – nepřímé náklady zajišťují průběh podnikatelského procesu jako celku. Do kategorie nepřímých nákladů patří většina režijních nákladů, která je společná více druhům výkonů. (Fibírová, 2007, s. 105-106)

1.2.3 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby

Členění nákladů v závislosti na změnách objemu výroby má své počátky již ve dvacátých letech 20. století. Základem tohoto druhu členění nákladů jsou dvě skupiny nákladů - **variabilní a fixní náklady**.

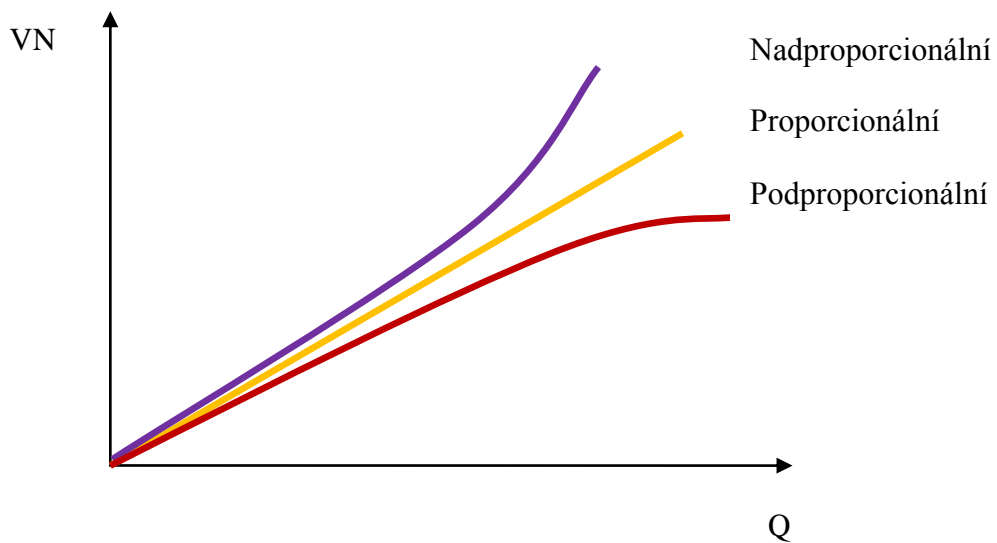
A. Variabilní náklady

Variabilní náklady představují takové náklady, které se mění v závislosti na změnách objemu výroby. V rámci variabilních nákladů rozlišujeme tři základní typy jejich průběhu (Král, 2010, s. 79-80; Synek, 2011, s. 86-87):

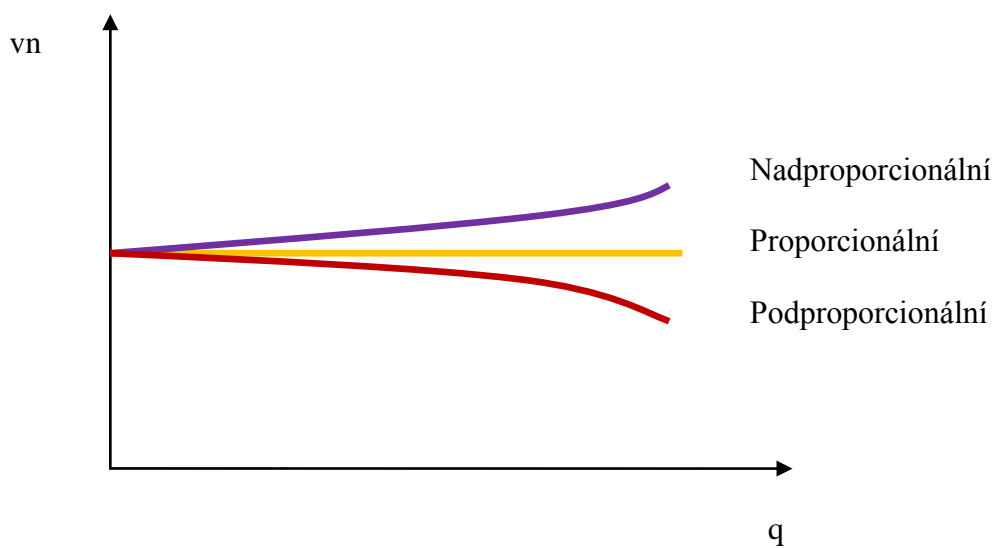
- **Proporcionální** – proporcionální náklady jsou v praxi nejsnáze kvantifikovatelnou částí jednicových nákladů. Celkový objem proporcionálních variabilních nákladů roste přímo úměrně s rostoucím objemem prováděných výkonů.
- **Podproporcionální** – jiným slovem můžeme tyto náklady označit jako regresivní. Podproporcionální variabilní náklady s růstem objemu prováděných výkonů rostou pomaleji. V případě propočtu variabilních nákladů na jednotku produkce tento typ

variabilních nákladů s rostoucím objemem klesá. V praxi se s tímto typem můžeme setkat velmi často.

- **Nadproporcionální** – Jsou opakem nákladů podproporciálních. V rámci pohledu na celkové variabilní náklady můžeme sledovat, že s růstem objemu produkce tyto náklady rostou rychleji. Příkladem může být například snaha o zkrácení dopravního času zvýšením rychlosti, ovšem se zvýšenou spotřebou pohonných hmot.



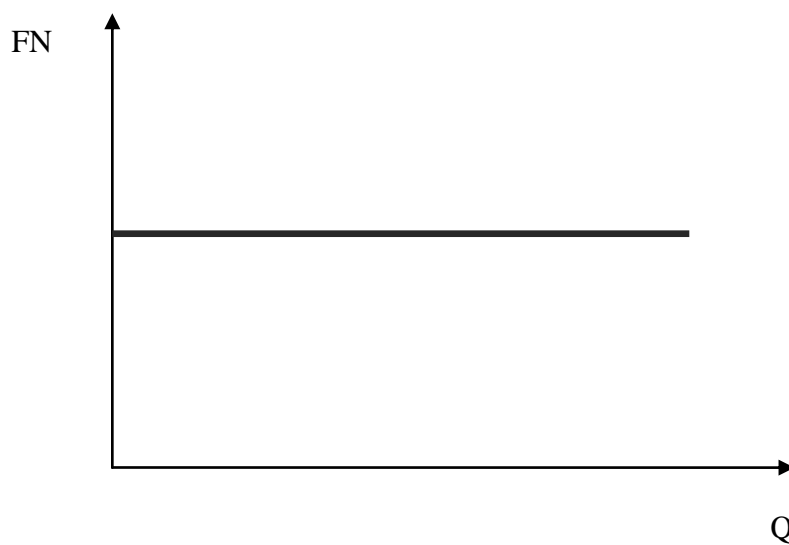
Obrázek 3 Celkový průběh variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)



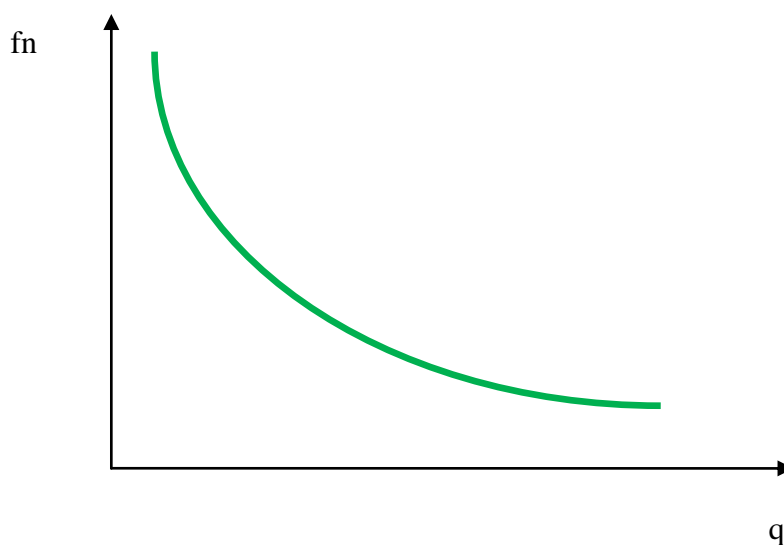
Obrázek 4 Průměrný průběh variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)

B. Fixní náklady

Fixní náklady jsou takové, které se v určitém rozsahu prováděných výkonů nemění. Tyto náklady ve společnosti slouží k zabezpečení chodu podniku jako celku. Neměnnost výše fixních nákladů je, jak již bylo zmíněno pouze v určitém rozsahu, což znamená, že podnik by se měl snažit v rámci tohoto rozsahu co nejvíce využít dostupnou kapacitu. Jak je vidět na obrázku 6, průměrné fixní náklady s růstem objemu prováděných výkonů klesají. Je potřeba si uvědomit, že fixní náklady ve společnostech vznikají, i když je produkce společnosti nulová. (Král, 2010, s. 86-87)

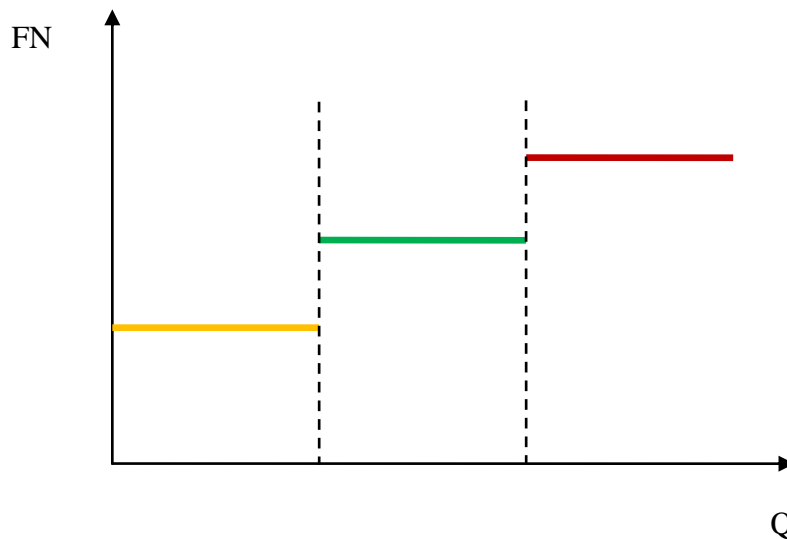


Obrázek 5 Celkový průběh fixních nákladů (Macík, 1994, s. 12)



Obrázek 6 Výše fixních nákladů na jednotku produkce (Macík, 1994, s. 12)

Při navýšení výrobní kapacity dochází ke zvyšování fixních nákladů. Jev, kterým se zvyšují fixní náklady, označuje jako tzv. **skok**. Zvýšení fixních nákladů skokem je znázorněno na následujícím obrázku.



Obrázek 7 Průběh fixních nákladů měnících se skokem (Macík, 1994, s. 12)

1.2.4 Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní a irelevantní náklady můžeme označit jako členění nákladů z hlediska rozhodování. Tyto náklady jsou svojí podstatou zaměřeny na budoucnost, jelikož vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Rozdíl mezi relevantními a irelevantními náklady je následující (Král, 2010, s. 86-88; Popesko, 2009, s. 41):

- **Relevantní náklady** – tyto náklady jsou z hlediska rozhodování společnosti velmi důležité. Relevantní náklady se mění s přijutím různých rozhodnutí. Speciální podobu relevantních nákladů představují náklady **rozdílové**. Ty představují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů.
- **Irelevantní náklady** – ve vztahu k manažerskému rozhodnutí není výše irelevantních nákladů ovlivněna. Jejich výše zůstává beze změn, bez ohledu na rozhodnutí, které bude ve společnosti přijato.

Tento koncept členění nákladů se začal využívat za účelem eliminace zkreslení, které v rozhodovacím procesu způsobují irelevantní náklady.

2 KALKULACE NÁKLADŮ

V rámci procesu řízení nákladů je ve společnostech nezbytné provádět jejich kalkulace. V následující kapitole se budu věnovat nejdříve samotnému významu kalkulací, základním pojmům a také jednotlivým kalkulačním metodám, se kterými se můžeme ve společnostech setkat.

2.1 Definice základních pojmů a význam kalkulací

V literatuře se můžeme setkat s různými výklady pojmu kalkulace. Hunčová (2007, s. 66) vykládá pojem kalkulace následovně: „*Kalkulace jsou jednou z metod modelování hospodářských veličin, založenou především na matematických propočtech. Předmětem kalkulace jsou zejména vlastní náklady. Často kalkulace pracují i s naturálními jednotkami nebo ukazateli.*“

Celá řada dalších autorů – Popesko (2009, s. 55), Fibírová (2007, s. 111) nebo také Král (2010, s. 124) – chápe pojem nákladů jako přiřazení jednotlivých nákladů, ceny, zisku nebo dalších hodnotových veličin na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, jako je například výrobek, služba, nebo operace, která se provádí v procesu tvorby výkonu.

Dle mého názoru toto druhé pojetí **kalkulace** podává lepší přehled právě o významu tvorby kalkulací, a je srozumitelnější pro běžné uživatele.

Význam kalkulací můžeme sledovat zejména v alokaci režijních nákladů. Právě členění nákladů na jednicové a režijní způsobuje v nákladových kalkulacích problémy. Pokud by všechny spotřebované položky nákladů měli charakter jednicových nákladů, docházelo by ve společnostech k velmi snadné alokaci nákladů na jednotku výkonu. Existence režijních nákladů proto vyvíjí tlak na co nejpřesnější alokaci takovýchto nákladů. Z tohoto důvodu se v posledních letech rozvíjejí kalkulační metody a alokační principy. (Popesko, 2009, s. 55)

2.1.1 Základní pojmy

V rámci této části objasním několik základních pojmů, které je potřeba před samotným sestavením kalkulace znát:

- **Předmět kalkulace** – předmětem kalkulace rozumíme všechny druhy dílčích i finančních výkonů, které podnik provádí. Předmět kalkulace se nejčastěji vyjadřuje ve

fyzických jednotkách, konkrétně to mohou být *kusy, kilogramy, tuny, kilometry* atd. S předmětem kalkulace souvisí následující dva pojmy. (Král, 2010, s. 126)

- **Kalkulační jednice** – jako kalkulační jednici si představíme konkrétní výkon, který je vymezený určitou měrnou jednotkou a druhem, na který se alokují náklady a další hodnotové veličiny. Kalkulační jednicí může být výrobek, polotovár či služba, která se vyjádří měrnou jednotkou – kusy, kilogramy, plocha, čas atd. (Synek, 2011, s. 101)
- **Kalkulované množství** – kalkulované množství zahrnuje konkrétní podnikem stanovené množství kalkulačních jednic. Pro kalkulované množství se stanovují vlastní náklady výroby. (Fibířová, 2007, s. 118-119; Král, 2010, s. 126)

2.1.2 Obsah kalkulací

Obsahem nákladových kalkulací jsou náklady na výrobu výrobků či služeb. Z hlediska členění nákladů, můžeme říci, že druhové členění nákladů (viz kapitola 1.2.1) je pro sestavení kalkulací nedostačující. Druhové členění nákladů neposkytuje společnosti pohled účelu, za kterým byl náklad vynaložen.

Pro sestavení kalkulací je vhodnější využít klasifikaci nákladů dle účelu, které pro připomenutí rozlišuje dva základní typy nákladů – *náklady technologické a náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu daného procesu*. V rámci tohoto členění sledujeme ve společnosti náklady jednicové a režijní. (Hradecký, 2008, s. 176-177)

Významu a obsahu jednotlivých složek jednicových a režijních nákladů se budu věnovat v části věnované *všeobecnému kalkulačnímu vzorci*.

2.1.3 Využití kalkulací

Jak jsme si již mohli všimnout, tvorba kalkulací je pro manažerské účetnictví určitým základem. Já se ve své práci budu zaměřovat především na nákladové kalkulace, které patří mezi základní nástroje řízení. Důvodů pro sestavování kalkulací je celá řada. Příklady využití jsou následující (Král, 2010, s. 191-192; Fibířová, 2007, s. 222-224):

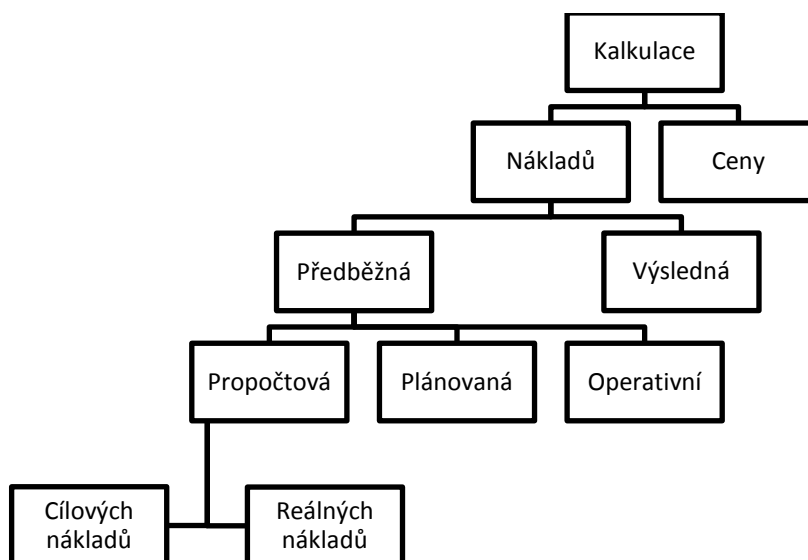
- **Řízení hospodárnosti** – pomocí kalkulace můžeme kontrolovat hospodárnost vynakládaných nákladů, kdy porovnáváme předem stanovené náklady se skutečnými.
- **Optimální sortiment** – sestavování kalkulací podává společnosti podklady pro rozhodování o optimálním složení prodáváných výrobků či služeb a také o způsobu je-

jich provádění. Příkladem může být *make or buy* rozhodnutí, při kterém jsou hlavním kritériem právě náklady na daný výkon.

- **Tvorba vnitropodnikových cen** – ze sestavovaných kalkulací dokáže společnost ocenit vnitropodnikové výkony. Pokud společnost využívá předávání jednotlivých výkonů v rámci odpovědnostních středisek, může na základě kalkulace vyjádřit interní náklady a výnosy pro jednotlivá odpovědnostní střediska.
- **Sestavování rozpočtů** – nákladová kalkulace podává společnosti vstupní informace pro sestavení rozpočtu nákladů.
- **Ocenění aktiv vytvořených vlastní činností** – jedno z dalších využití, kdy společnost na základě kalkulace může ocenit nedokončenou výrobu, polotovary, hotové výrobky, ale také dlouhodobá aktiva.

Pro všechny možnosti využití nemůžeme sestavit pouze jednu jedinou kalkulaci. Ve společnostech se sestavují různé druhy kalkulací, které se liší účelem, za kterým jsou sestavovány. Jednotlivých druhům kalkulace se věnuje následující část.

2.1.4 Kalkulační systém



Obrázek 8 Kalkulační systém a jeho členění (Popesko, 2009, s. 57)

Kalkulační systém rozděluje jednotlivé druhy kalkulace dle účelu, ke kterému bude sloužit. Existuje tedy několik variant, které můžeme vidět na obrázku číslo 8, které se liší účelem, za kterým jsou ve společnosti sestavovány (Fibířová, 2007, s. 222-243; Popesko, 2009, s. 56-57):

- **Předběžná kalkulace** – tato kalkulace se sestavuje před zahájením jakýchkoliv činností na výrobku či službě. Předběžná kalkulace slouží především jako podklad pro cenová vyjednávání. Macík (1994, s. 7) vidí význam sestavení předběžné kalkulace v případě, že se jedná o málo se opakující výrobek nebo nový výrobek. Pokud se jedná o nové výrobky, můžeme kalkulaci označit jako **propočtovou**. Přímé náklady se kalkulují za pomoci konstrukční a technologické dokumentace na základě technických norem spotřeby materiálu a spotřeby času v podobě pracovního výkonu. Režijní náklady se přejímají do této kalkulace z rozpočtu režijních nákladů příslušného útvaru. **Plánová kalkulace** je oproti propočtové detailněji rozpracovaná, a význam je především pro přesné plánování výkonů, například výroby.
- **Výsledná kalkulace** – takováto kalkulace se sestavuje až po dokončení a prodeji jednotlivých výkonů. Pro potřeby výsledné kalkulace se přejímají informace o spotřebovaných nákladech z účetnictví. Sestavování výsledné kalkulace má svůj význam zejména z důvodu zpětného hodnocení hospodárnosti, kdy porovnáváme skutečnou výši spotřebovaných vstupů s odhadem, který společnost provedla před zahájením činnosti.
- **Operativní kalkulace** – jedná se o zvláštní druh kalkulace, využívaný zejména pro vysoce automatizovaný průmysl. Operativní kalkulace se sestavuje v průběhu výroby nějaké série výrobků. Význam této kalkulace sledujeme v odražení změn ve výši přímých nákladů, které byly způsobeny například změnou postupu či nastavením strojů. Tato kalkulace je také známa pod pojmem *běžná* či *výrobní*. Operativní kalkulace je dle Hradeckého (2008, s. 183-184) nejpřesnější kalkulací, jelikož v kterémkoliv okamžiku ukazuje platnou výši běžných, operativních norem spotřeby ekonomických zdrojů.
- **Kalkulace ceny** – tento druh kalkulace tvoří samostatnou část rozhodovacích procesů, a liší se od kalkulace nákladů svým obsahem a přístupem k tvorbě. Kalkulace ceny nám dává pohled na návratnost nákladů a tvorbu zisku v podobě výnosů. (Čechová, 2011, s. 100)

2.2 Kalkulační metody

Synek (2011, s. 104) definuje metodu kalkulace následovně: „*Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek), na*

způsobu přičítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů.“

Za základní rozdělení kalkulačních metod můžeme považovat, zda se jedná o **absorpční** nebo **neabsorpční** kalkulace. Mezi absorpční kalkulace patří kalkulace dělením, kalkulace přírážková atd. Typickou neabsorpční kalkulací je kalkulace variabilních nákladů.

V následující části se budu jednotlivým kalkulačním metodám věnovat.

2.2.1 Všeobecný kalkulační vzorec

Všeobecný kalkulační vzorec je typickým představitelem absorpčních kalkulací a jeho podoba vypadá následovně:

	Přímý materiál
+	Přímé mzdy
+	Ostatní přímý materiál
+	Výrobní (provozní režie)
=	Vlastní náklady výroby
+	Správní režie
=	Vlastní náklady výkonu
+	Odbytové náklady
=	Úplné vlastní náklady výkonu
+	Zisk (ztráta)
=	CENA VÝKONU

Obrázek 9 Typový kalkulační vzorec (Synek, 2011, s. 101)

Tento kalkulační vzorec není pro společnosti nijak závazný, avšak i přesto je ve většině českých podniků využíván. Jak je vidět, cenu výkonu neurčuje trh, ale je určena na základě propočtu nákladů a přičtení požadovaného zisku. Tento všeobecný kalkulační vzorec podává pouze jednoduchou představu o struktuře kalkulačních položek v rámci podnikových výkonů. Některé společnosti si tento vzorec upravují o určité položky, například do jednicových nákladů přiřazují spotřebu jednicové energie. (Hradecký, 2008, s. 178-179)

Kalkulační vzorec obsahuje dvě základní oblasti nákladů – **náklady přímé (jednicové)** a **nepřímé (režijní)**. (Synek, 2011, s. 101-104)

A. Přímé náklady

Jak jsme se dozvěděli již v kapitole věnující se klasifikaci nákladů, přímé náklady se přiřazují přímo jednotlivým druhům výkonu. Mezi přímé náklady řadíme především následující položky:

- **Přímý materiál** – především suroviny, materiál, polotovar, výrobní obaly. Za přímý materiál považujeme takové náklady, které se stávají součástí daného výkonu (výrobku).
- **Přímé mzdy** – do této skupiny by společností měly řadit základní mzdy, příplatky, odměny dělníků ve výrobě, které souvisejí s kalkulovanými výkony.
- **Ostatní přímé náklady** – zahrnuje technologické palivo a energie, dále může tato položka přímých nákladů obsahovat odpisy, opravy a udržování nebo ztráty z vadné výroby a zmetků.

B. Režijní náklady

Režijní náklady se vynakládají na celé kalkulované množství a na kalkulační jednici se zúčtovávají nepřímo prostřednictvím přírážek, které byly zvoleny dle určitých kritérií. Jednotlivé položky režijních nákladů ve všeobecném kalkulačním vzorci jsou následující:

- **Výrobní (provozní) režie** – zahrnuje v sobě položky, které nelze stanovit přímo na kalkulační jednici. Příkladem nákladů, které kryje výrobní režie je opotřebení strojů, spotřeba energie, režijní materiál a v neposlední řadě také režijní mzdy (uvádí se, že ve strojové výrobě je to až 80% mezd).
- **Správní režie** – především náklady na řízení podniku, nebo organizačního útvaru jako celku. Typickým zástupcem jsou odpisy správních budov, platy řídicích pracovníků, telefonní poplatky, atd.
- **Odbytové náklady** – především náklady na skladování, propagaci, prodej a expedici výrobku.

Možností jak přiřazovat režijní náklady je více, například procentuální přiřazení, dále rozvrhování pomocí přírážek, kterému se budu věnovat v rámci přírážkové kalkulace.

2.2.2 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je nejjednodušší kalkulační metodou, se kterou se můžeme setkat. Rozlišujeme tři základní typy, a to **prostá kalkulace dělením**, **stupňovitá kalkulace dělením**

a kalkulace dělením s poměrovými čísly. (Hradecký, 2008, s. 188-191; Kožená, 2007, s. 73-74)

A. Prostá kalkulace dělením

Tento druh kalkulace můžeme označit za nejjednodušší. Příklad využití této metody můžeme sledovat v hromadné výrobě při tvorbě pouze jednoho druhu výrobku či služby. Princip sestavení kalkulace je, jak již bylo řečeno velmi jednoduchý. Jednicové náklady se stanoví ve společnosti tak, že se sečtou celkové náklady, které se podělí počtem vyrobených, nebo vyprodukovaných, jednotek. Typickým příkladem je výroba elektřiny. (Čechová, 2011, s. 89; Lang, 2005, s. 86-87)

Vztah pro výpočet je následující (Kožená, 2007, s. 73):

$$n = \frac{N}{Q} \quad (1)$$

kde: n – jednicové náklady, N – celkové náklady v Kč, Q – celkový počet jednotek

B. Stupňovitá kalkulace dělením

Tato kalkulace nachází své uplatnění ve fázové výrobě, kde výrobek prochází několika výrobními fázemi. Principem stupňovité kalkulace dělením je propočtení nákladů na jednici za jednotlivé výrobní stupně. Náklady na jednici výkonu tedy zjistíme tak, že v každém výrobním stupni provede prostou metodu dělení. (Synek, 2011, s. 105-106)

Pokud by společnost nepoužila vícestupňovou metodu kalkulace, došlo by ke zkreslení výsledných nákladů, jelikož v jednotlivých stupních může vznikat mezisklad nebo dojde k technickému úbytku. (Lang, 2005, s. 87)

Využití takovéto kalkulace je například v chemické výrobě.

C. Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Největší využití nachází tato kalkulace ve společnostech, kde dochází k výrobě podobných výrobků, které se liší pouze určitým specifickým znakem, například *tvarem, velikostí, pracností* atd. Díky přepočtu na poměrová čísla dochází k eliminaci zmíněných rozdílů u jednotlivých výrobků. (Kožená, 2007, s. 74)

Propočtení v případě kalkulace dělení s poměrovými čísly je následující. Prvním krokem je určení si **poměrových čísel**, kdy si zvolíme jeden typ výrobku jako typického zástupce – u tohoto typického zástupce bude poměrové číslo 1 – a zbylá poměrová čísla dopočítáme

jako poměr podle specifického znaku k danému typickému zástupci. Dalším krokem je **propočet objemu výroby**, který získáme vynásobením poměrových čísel a příslušného objemu a následně je sečteme. Následně celkové náklady podělíme propočteným objemem výroby, a získáme **náklady na jednotku výkonu** u zvoleného typického zástupce. Náklady na jednotku výkonu u zbylých výrobků zjistíme tak, že náklady na jednotku výkonu typického zástupce vynásobíme poměrovým číslem. (Popesko, 2009, s. 62-63; Synek, 2011, s. 107)

Využití kalkulační dělení s poměrovými čísly především v hutnictví, výrobě dřevařských výrobků.

2.2.3 Kalkulace přírážková

Přírážková kalkulační je dalším typickým zástupcem absorpčních kalkulací. Tento druh kalkulační nachází své využití při produkci různorodých výrobků či služeb. Nejčastěji se však používá v hromadné nebo sériové výrobě. Metoda přírážkové kalkulační spočívá v přiřazení režijních nákladů na jednici výkonu prostřednictvím **rozvrhové základny**, jejíž vyjádření může být vyjádřené hodnotově či naturálně. (Hradecký, 2008, s. 191-195; Král, 2010, s. 128)

Vztah pro výpočet režijní přírážky u **peněžních základn** je následující (Král, 2010, s. 128-129):

$$PP = \frac{NRN}{rozvrhová\ základna\ (Kč)} * 100 \quad (2)$$

kde: **PP** – procento přírážky režijních nákladů, **NRN** – nepřímé režijní náklady

Vztah pro výpočet režijní přírážky u **naturálních základn** je následující (Král, 2010, s. 128-129):

$$sazba\ režijních\ nákladů = \frac{režijní\ náklady}{rozvrhová\ základna\ (natur.\ jednotky)} \quad (3)$$

Existují dvě varianty přírážkových kalkulací, a to **sumační** a **diferencovaná**. Nyní si popíšeme základní rozdíly mezi těmito dvěma variantami. (Král, 2010, s. 128-129)

A. Sumační varianta přírážkové kalkulace

V případě sumační přírážkové kalkulace bere společnost v úvahu pouze jednu režijní přírážku, která se počítá z celkových režijních nákladů a jedné rozvrhové základny. Předpokladem, avšak ve složitějších procesech nereálný, je úměrné vyvíjení režijních nákladů k jediné veličině, kterou si zvolíme za rozvrhovou základnu.

B. Diferencovaná varianta přírážkové kalkulace

V rámci této varianty se pro různé skupiny režijních nákladů využívají různé rozvrhové základny. Výběr rozvrhové základny vychází z analýzy příčinného vztahu mezi oběma veličinami. S touto metodou se v praxi setkáme častěji.

2.2.4 Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě je jedna z velmi specifických metod. Pojmem sdružená výroba se rozumí produkce několika druhů výrobků, které vznikají v rámci **jednoho** technologického postupu. O sdružené výrobě se dá hovořit při zpracování ropy, chemikálií nebo také v zemědělské výrobě. Kalkulace ve sdružené výrobě rozlišuje dva typy kalkulace, a to **rozčítací kalkulace** a **odčítací kalkulace**. (Hradecký, 2008, s. 195-196; Popesko, 2009, s. 64)

A. Odčítací metoda kalkulace

Využití nachází ve výroбах, kde vzniká jeden hlavní výrobek a několik vedlejších výrobků. Jelikož všechny vznikající výrobky vznikly v rámci jednoho technologického procesu, nelze přesně určit náklady na jednotlivé výrobky. Při kalkulaci a stanovení nákladů na hlavní výrobek se od celkových nákladů odečtou náklady na vedlejší výrobky, které jsou oceněny v prodejních cenách.

B. Rozčítací metoda kalkulace

V rámci této kalkulace nelze oproti odčítací metodě vznikající výrobky rozlišit na výrobek hlavní a výrobky vedlejší. Všechny vzniklé výrobky v této výrobě jsou považovány za hlavní. Celkový proces kalkulace je také složitější oproti odčítací metodě. Typickým představitelem je například výroba mouky. Kalkulace nákladů probíhá za pomoci zvolených poměrových čísel. V praxi se nejčastěji preferuje rozpočítávání nákladů na základě prodejních cen jednotlivých výrobků, které jsou výsledkem výrobního procesu.

2.2.5 Kalkulace rozdílové

Podle Synka (2011, s. 113) rozdílové kalkulace nákladů stanovují výši nákladů předem jako *normu* či *standard*. Nakonec se v rámci rozdílových kalkulací zjišťují rozdíly skutečných nákladů a nákladů stanovených normou či standardem. Jednou z typických rozdílových metod kalkulace je **metoda standardních nákladů**.

A. Metoda standardních nákladů

Tato metoda kalkulace je označována za komplexní metodu kontroly a řízení nákladů. Základ této metody tvoří již zmiňované stanovení norem nákladů a následné zjišťování odchylek. Metoda standardních nákladů je složitým procesem a vyžaduje určité předpoklady, mezi něž patří *stanovení standardů, zjištění skutečně dosažených výsledků, zjištění odchylek a jejich analýza a přijetí opatření k budoucí eliminaci*. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2009, s. 102)

Na odchylky se můžeme dívat z několika různých pohledů. Jedním ze základních je určení, zda se jedná o odchylku **pozitivní** či **negativní**. Pozitivní odchylka nastane, pokud jsou skutečné náklady nižší než náklady stanovené na základě standardu. Jiný pohled rozlišuje **kvantitativní, kvalitativní odchylky a odchylky struktury**. *Kvantitativní odchylka* vyjadřuje změny v objemu hodnocených kritérií, a *kvalitativní odchylka* vyjadřuje změny parametrů jako je například směnný kurz, pořizovací cena materiálu atd. *Odchylka struktury* vyjadřuje změnu ve struktuře výkonů nebo vstupních zdrojů. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2009, s. 103-104)

2.2.6 Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů se snaží odstranit nedostatky kalkulací úplných neboli absorpčních nákladů. Kalkulace neúplných nákladů se snaží zjistit, jak jednotlivé druhy výrobků přispívají k hospodářskému výsledku a další jejich výhodou je nápomoc při *make or buy* rozhodnutí. (Kožená, 2007, s. 78-79)

A. Kalkulace variabilních nákladů

Principem této metody kalkulace je kalkulovat na jednotlivé výrobky pouze variabilní náklady. Fixní náklady dle zásad této kalkulace souvisí se společností jako celkem, a proto se fixní náklady nerozpočítávají, jako tomu bylo u absorpčních metod, na jednotlivé výrobky. V rámci metody variabilních nákladů se nezjišťuje u jednotlivých výrobků zisk, ale sledujeme zde výši **příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku** (dále příspěvek na úhradu).

Příspěvek na úhradu zjistíme jednoduše tak, že od prodejní ceny odečteme celkové variabilní náklady na daný výrobek. Cílem podniku by mělo být dosáhnout co nejvyššího příspěvku na úhradu. (Fibířová, 2007, s. 198-202; Synek, 2011, s. 118)

Rozlišujeme dvě metody kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2009, s. 83-86):

- **Jednostupňová metoda** – fixní náklady se vyjadřují za celou společnost nebo organizační jednotku. S fixními náklady se v rámci této metody pracuje jako s nedělitelným celkem.
- **Vícestupňová metoda** – fixní náklady se při využívání vícestupňové metody vyjadřují ve více vrstvách. Jedná se o podrobnější rozčlenění fixních nákladů ve vztahu k určitým skupinám výrobků, takovými fixním nákladům říkáme **zvláštní fixní náklady**. Zvláštní fixní náklady se přiřazují přímo k určitým skupinám výrobků, se kterými souvisí. Druhou skupinou jsou **všeobecné fixní náklady**, se kterými se pracuje jako s nedělitelným celkem.

2.3 Nedostatky tradičních kalkulačních metod

Mezi nedostatky tradičních kalkulačních systémů patří (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2009, s. 76-77; Synek 2011, s. 117-118):

- Tradiční rozvrhování režijních nákladů často nevyjadřuje souvislost mezi výrobními činiteli a náklady, které jsou jimi vyvolány. Rozvrhování režijních nákladů prostřednictvím přímých mezd nebo jiných přímých nákladů je často špatně zvolené a nevyhovující.
- V případě vykonávání mnoha režijních činností, není přírážková kalkulace schopna registrovat rozdíly ve skutečné spotřebě režijních výkonů.
- Jsou častou příčinou špatných manažerských rozhodnutí.
- Pro tradiční metody kalkulace je východiskem znát vyráběné množství jednotlivých výrobků. Bez tohoto není možné stanovit podíl fixních nákladů na jednotlivé výrobky.
- Absorpční metody kalkulace nákladů považují za minimální hranici ceny výrobku jeho úplné vlastní náklady.

V následující kapitole se budu věnovat moderní metodě Activity Based Costing, která se snaží o odstranění nedostatků, které nalezneme v tradičních kalkulačních metodách.

3 ACTIVITY BASED COSTING

Poslední kapitola teoretické části mé diplomové práce bude zaměřena na jednu z moderních metod kalkulace. V této kapitole se budu snažit o popsání samotné metody a především se zaměřím na jednotlivé kroky pro sestavení této kalkulace.

Obsah tradičních kalkulačních metod nemusí společností podávat správné informace o nákladech, které jsou s činností společnosti spojeny. Právě tento problém přiměl společnosti hledat více přesný kalkulační systém, který by umožnil zobrazit vztah nákladů a výkonů ve společnosti. Moderní metody kalkulování nákladů, mezi něž patří i metoda Activity Based Costing, by měli splňovat určité základní požadavky (Popesko, 2009, s. 99-100):

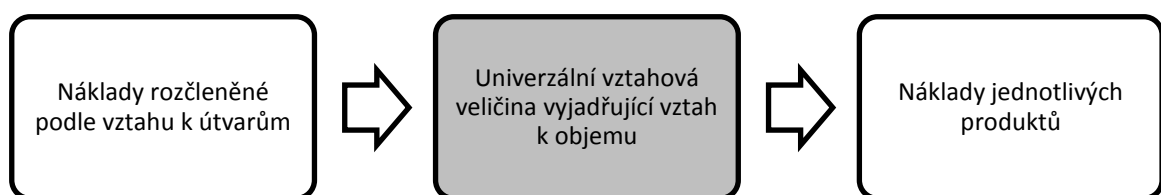
- měli by odrážet nejenom odpovědnostní vztahy ale především fyzický průběh procesů,
- měli by zahrnout čas jako významného nositele nákladů,
- informace důležité pro rozhodování by měli být těmito metodami podávány během celého životního cyklu výrobku,
- měli by určitým způsobem měřit plýtvání a snažit se o jeho eliminaci,
- v rámci moderních metod by měli společnosti využívat moderní technologie,
- důležitou součástí je identifikace procesů a výdajů, které ve společnosti nepřidávají hodnotu,
- neměli by sledovat náklady pouze z pohledu vstupů, ale nahlížet také na to čeho bylo dosaženo s těmito náklady,
- měli by zaměřovat pozornost především na plánování a řízení nákladů, a ne pouze na jejich sledování a reporting,
- měli by podporovat veškerá důležitá manažerská rozhodnutí včetně zajišťování zdrojů, tvorby ceny, investičního rozhodování, měření efektivnosti a produktivity, vyřazování zastaralých produktů a zavádění nových produktů,
- měli by také odrážet veškeré speciální atributy produktů.

3.1 Význam a představení modelu ABC

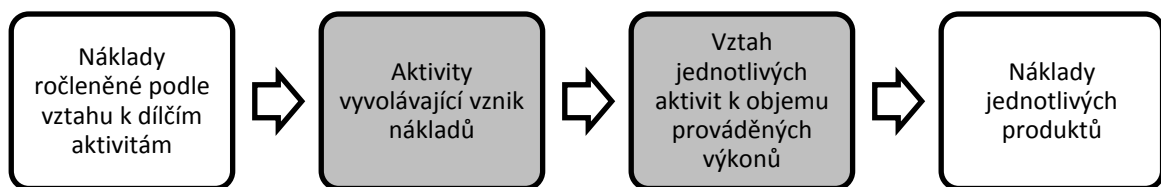
Z časového hlediska můžeme za počátky zavádění metody ABC do manažerské praxe považovat druhou polovinu 80. let 20. století, kdy ji zpracoval akademický tým na Harvard Business School. Popularitu si metoda ABC získala až v devadesátých letech, a to především se změnou podnikatelského stylu myšlení z *funkčního* na *procesní* a *hodnotový* po-

hled. Dalším důvodem přijetí této metody širším spektrem společností bylo uznání nedostatků tradičních kalkulačních technik, které byly zmíněny v kapitole 2.3. Hlavním využitím metody v 90. letech bylo věrnější zobrazení výstupů v oblasti produktového nákladového účetnictví a také efektivní zobrazení a příčinné vysvětlení nepřímých a podpurných nákladů ve společnosti. Koncept ABC/ABM v dnešní podobě již považujeme za komplexní manažerský nástroj, který má nejenom řídit, plánovat, kontrolovat a hodnotit firemní **výkonnost a efektivitu**, ale také efektivně řídit **tvorbu hodnoty**. (Petřík, 2007, s. 137)

Následující obrázky zobrazují základní rozdíl mezi tradiční kalkulací a kalkulací ABC.



Obrázek 10 Tradiční kalkulační postup (Král, 2010, s. 177)



Obrázek 11 Kalkulace podle metody ABC (Král, 2010, s. 177)

Jak můžeme vidět, základní rozdíl samozřejmě spočívá v systému a procesu přiřazení režijních nákladů. Tradiční kalkulační systémy člení režijní náklady nejdříve do jednotlivých vnitropodnikových útvarů a následně je na základě univerzální vztahové veličiny přiřazují k jednotlivým výkonům. Oproti tradičním kalkulacím přiřazuje metoda ABC náklady na každou aktivitu, a ne na vnitropodnikový útvar. Více o metodě ABC a jejich principech bude popsáno dále.

Staněk (2003, s. 81-84) pojímá metodu Activity Based Costing jako systém, který společností podává adekvátní informace o struktuře nákladů nejenom na jednotlivé výkony společnosti, ale také zákazníky, regiony či distribuční kanály. Metoda ABC je následně využívána systémem Activity Based Management. Model ABC kalkulace odráží lépe,

avšak ne úplně, realitu oproti tradičním modelům kalkulace. Využití můžeme shledat především u společností, které mají *různě složitě* výrobky v *různých množstvích* pro *různé zákazníky*.

Hicks (1999, s. 21) definuje tři základní klíče pro účinný systém Activity Based Costing. Aby byl systém ABC ve společnosti efektivní, ekonomický model systému ABC musí:

- začít s náklady, které jsou přesně definovány a měřeny,
- řádně zobrazit příčinné vztahy mezi výrobky či službami společnosti a jejími náklady,
- být použit vhodnými způsoby.

Model Activity Based Costing by měl ve společnostech sloužit dle Staňka (2003, s. 83) k dvěma základním účelům, a to:

- pro **přirazování režijních nákladů** jednotlivým výkonům, zákazníkům a dalším nákladovým objektům
- pro **měření a hodnocení** nejenom nákladů, ale také výkonnosti jednotlivých procesů a jejich aktivit

Šoljaková (2003, s. 29) vysvětluje zaměření metody ABC následovně: „*Metoda kalkulace dílčích aktivit se zaměřuje na sledování nákladů ve vztahu k jednotlivým aktivitám; informací o nákladech a rozsahu jednotlivých aktivit se dále využívá při alokaci nákladů k jednotlivým výkonům.*“

3.1.1 Základní pojmy

V této kapitole si vysvětlíme základní pojmy od vstupu do modelu Activity Based Costing až po jeho výstup. (Staněk, 2003, s. 99-100)

- **Zdroje** – zdroje považujeme jako vstup do modelu ABC. Zdroje ve společnosti vykonávají práci a vykonávají aktivity, a během procesu se opotřebovávají nebo jsou spotřebovávány. Zdroji mohou být stroje, zařízení, energie, zaměstnanci, materiál atd. Při spotřebě nebo opotřebení těchto zdrojů ve společnosti vzniká **náklad**. Rozlišujeme dvě příčiny vzniku nákladů – *příčiny spotřeby zdrojů* a *příčiny spotřeby činností*. **Příčiny spotřeby zdrojů** nám ve společnostech udávají, kolik se spotřebuje zdrojů na aktivitu. Důsledkem této příčiny je vznik nákladu na danou aktivitu. **Příčiny spotřeby činností** udávají, kolik se spotřebuje aktivit na nákladový objekt. Důsledkem této příčiny jsou náklady na určitý nákladový objekt.

- **Aktivity, činnosti** – aktivitami ve společnostech můžeme označit práci, kterou vykonávají jednotlivé zdroje, a většinou se vyjadřuje slovesem. Typickým příkladem aktivit je *nastavování stroje, nakupování materiálu, zabalení produktu, získání zákazníka* atd.
- **Nákladový objekt** – tento pojem je v rámci modelu ABC velmi důležitý. Nákladový objekt je právě tou složkou, která ve společnosti spotřebovává jednotlivé aktivity. Označujeme ho jako výstup tohoto modelu. Za nákladový objekt si můžeme zvolit *zákazníka, produkt, výrobovou řadu, službu* aj.

3.1.2 Základní kategorie aktivit

Nejprve se podívejme na důležitost samotných aktivit. Jak vyplývá z názvu samotné metody, definování aktivit vytváří základ celého modelu. Správná definice podnikových aktivit je podmínkou pro úspěšnou aplikaci celého nákladového systému.

Současně s metodou ABC můžeme hovořit také o **procesním řízení**. Právě aktivity, které společnost definuje v rámci této metody, představují určitou podobu aplikace procesního řízení do kalkulačního systému společnosti. Počátky procesního řízení, které odbourává nedostatky tradičního funkčního řízení, se dají najít již v polovině 80. let 20. století., v České republice však až koncem let devadesátých. **Procesní řízení** se zabývá řešením problémů, jako je například vysoká dělba práce, centralizované řízení atd. Obecně můžeme procesní řízení definovat jako proces, který se zaměřuje ve společnosti na to, co vytváří a přidává hodnotu. Jednou z prvních a nejznámějších koncepcí procesního řízení je **hodnotový řetězec**.(Popesko, 2009, s. 103-105)

Hodnotový řetězec, jehož autorem je Michael Porter, vychází z transformace jednotlivých vstupů na výstupy za předpokladu, že v rámci celého transformačního procesu je výstupům přidávána hodnota, kterou si zákazníci mohou následně koupit nebo spotřebovat. Cílem společnosti je přidat danému výrobku či službě co největší hodnotu, jelikož si zákazníci vybírají z velké části dle její výše. Hodnotový řetězec je definován do **devíti strategických procesů**, které jsou rozděleny na procesy **primární** a **podpůrné**. Jednotlivé strategické procesy zobrazuje následující obrázek.



Obrázek 12 Porterův hodnotový řetězec (Staněk, 2003, s. 108)

Z hodnotového řetězce budeme nyní vycházet pro kategorizaci základních aktivit v procesu ABC. Jednotlivé aktivity se obecně rozčleňují na **primární** a **podpůrné**. Jejich základní charakteristika je následující (Popesko, 2009, s. 103):

- **Primární aktivity** – za primární označíme takové aktivity, které přidávají hodnotu podnikovým výkonům. Příkladem primárních aktivit je *nákup, plán výroby, montáž, zabalení, expedice* aj.
- **Podpůrné aktivity** – podpůrné aktivity nepřidávají z pohledu zákazníka hodnotu podnikovým výkonům, avšak přinášejí společnosti náklady a časové ztráty. Zákazník tyto aktivity považuje za aktivity pro interní potřebu společnosti, a dále slouží jako podpora pro primární aktivity. Typickým příkladem podpůrných aktivit ve společnosti je *personalistika* nebo také *údržba strojů*.

Z hlediska alokace režijních nákladů není vhodné náklady vyvolané podpůrnými aktivitami přiřazovat přímo k nákladovému objektu, jelikož zde není zajištěna příčinná souvislost. Podpůrné aktivity je vhodné alokovat prostřednictvím aktivit primárních, zejména z toho důvodu, že primární aktivity spotřebovávají aktivity podpůrné. Jak z tohoto vyplývá, primární aktivity jsou přiřazovány v rámci modelu ABC přímo k nákladovým objektům.

3.1.3 Základní druhy nákladů v ABC kalkulaci

Náklady, které ve společnosti vzniknou, můžeme rozdělit pro účely metody Activity Based Costing do tří základních skupin (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2009, s. 95):

- **přímé náklady** – tento druh nákladů lze bez problémů alokovat přímo k nákladovému objektu.
- **alokovatelné náklady skrz aktivity** – taková část režijních nákladů, u kterých může společnost definovat příčinnou souvislost mezi spotřebou a nákladovými objekty.
- **nealokovatelné náklady** – tyto náklady jsou tvořeny pouze malou částí režijních nákladů a je velmi obtížné je přiřadit nějaké určité aktivitě. Neexistuje zde vazba mezi nákladem a výkonem.

3.2 Jednotlivé etapy tvorby ABC modelu

V teorii se uvádí pět základních etap tvorby modelu kalkulace Activity Based Costing. Jednotlivé etapy budou v rámci této kapitoly dále popsány. Můžeme říci, že jednotlivé etapy nemají pevné pořadí, může se tím pádem měnit.

3.2.1 Úprava účetních dat

Tato první etapa není samostatnou součástí tvorby modelu ABC, ovšem pro efektivnost celého modelu je nezbytná. Úprava účetních dat se provádí, protože používáme pro náš model většinou data, která byla původně sestavena za jiným účelem. V rámci úpravy účetních dat se snažíme o co nejpřesnější rozčlenění skutečných nákladů.

Zájmem společnosti by mělo být pracovat v modelu se skutečnými náklady, které nejsou zatíženy důsledky nevhodných úprav v rámci finančního a daňového účetnictví. Náročnost této první etapy bude v každé společnosti rozdílná.

Cílem první etapy je tedy **eliminovat specifické účetní náklady**, které se do účetnictví dostaly v rámci určitých specifických úprav. Důvodem eliminace specifických nákladů je také to, že jejich přiřazení k jednotlivým aktivitám by bylo velmi složité. Specifickými náklady jsou: *kurzové rozdíly, inventarizační rozdíly, opravné položky, dary, smluvní pokuty a penále* atd. (Popesko, 2009, s. 113-116; Staněk, 2003, s. 110-114)

3.2.2 Definice struktury ABC systému

V rámci této etapy dochází k pojmenování a popisu hlavních procesů a aktivit ve společnosti. Společností sestavené a definované aktivity budou následně použity pro alokaci nákladů. Definování aktivit ve společnosti není nahodilé, ale má svá určitá pravidla.

Cílem druhé etapy je definovat takové podnikové aktivity, které budou odpovídat jednotlivým úkonům, které se ve společnosti provádějí. Také počet samotných aktivit je závislý na

celé řadě parametrů, například závisí na velikosti společnosti, na zdrojích jako je čas, personál nebo finance atd. V praxi se doporučuje při vytváření základního modelu Activity Based Costing definovat přibližně 20-30 podnikových aktivit. Jako dobrý základ pro přípravu struktury jednotlivých aktivit se uvádí *analýza organizační struktury*, následně může k definici aktivit být nápomocná *analýza pracoviště* nebo *analýza osobních nákladů*. (Popesko, 2009, s. 116)

Jednotlivé názvy aktivit by měli být popsány **slovesem**, aby byl význam aktivity z názvu pochopitelný a srozumitelný. Jednotlivé aktivity mohou být ve společnosti rozděleny do určitých skupin na základě toho, které oblasti činnosti se týkají. Jedná se o **činnosti podporující** (Staněk, 2003, s. 115-116):

- **obstarávání vstupních surovin a služeb** – výběr jednotlivých dodavatelů, plánování nákupu, přesuny materiálů aj.
- **vztahy se zákazníky** – jednání, obchodní příprava nabídek, reklama, doprava aj.
- **vývoj produktů** – technologická podpora, inovace, kontrola kvality aj.
- **vlastní výrobu produktů** – dělení materiálu, strojní a manuální práce, balení, kontrola aj.
- **nevýrobní i výrobní administrativu** – přijetí objednávky, vedení účetnictví zakázky, zpracování průvodní dokumentace aj.
- **všeobecné řídicí činnosti** – tyto činnosti nemají přímou vazbu na aktuální produkty organizace – například strategické plánování, získání nových trhů atd.
- speciální skupinou jsou **činnosti podporující ostatní** činnosti výše zmíněné

3.2.3 Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám

Cílem třetí etapy je **ocenění aktivit**. Výsledkem ocenění jednotlivých aktivit je přehled o tom, kolik stojí každá z definovaných aktivit v předcházejícím kroku, a ne náklady za jednotlivé druhy – *materiál, mzdy atd.* – celkem.

Pro ocenění se vychází z nákladů, které byly upraveny v první etapě. V rámci kalkulace Activity Based Costing nedochází k přiřazení nákladů pouze na **přímé podnikové aktivity**, ale také k přiřazení nákladů na všechny **aktivity nepřímé**, jako je například objednávka materiálu, nastavení stroje atd. V rámci tradičních kalkulačních metod jsou tyto náklady přiřazeny rovnou do výrobních středisek, a následně jsou alokovány produktům na základě objemu přímých nákladů.

V rámci této etapy je také nezbytné rozdělit náklady případných **podpůrných činností**, a to stejným způsobem jako u aktivit primárních. Jediným rozdílem u podpůrných činností je absence jejich příčinné spotřeby na nákladové objekty. Podpůrné náklady by měly být určitým způsobem přiřazeny k činnostem, které mají přímý vztah k nákladovým objektům. (Staněk, 2003, s. 117-120)

3.2.4 Analýza aktivit

Z logiky celého modelu ABC vyplývá, že zákazníci a produkty jsou hlavní příčinnou provádění jednotlivých aktivit ve společnosti. Přes aktivity jsou zákazníci a produkty příčinou spotřeby zdrojů, a samotného vzniku nákladů. Díky sestavení kalkulace dle modelu Activity Based Costing můžeme ve společnosti mít i takové informace, jako jsou náklady na *obsluhu zákazníka*, na *extra podporu* atd.

Cílem této etapy je také vyčíslení nákladů na jednotku aktivity. V předchozím kroku jsme zjistili celkové náklady na danou aktivitu, nyní musíme definovat vztahovou veličinu dané aktivity, a následně dokážeme stanovit náklady na jednotku dané aktivity. Pod pojmem vztahová veličina rozumíme množství, které se spotřebuje v rámci určité aktivity. Jednotkový náklad můžeme vyčíslit následujícím způsobem (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 94):

$$JNA = \frac{CNA}{MVA} \quad (4)$$

kde: **JNA** – jednotkový náklad aktivity, **CNA** – celkové náklady aktivity, **MVA** – míru výkonu aktivity (počet jednotek)

3.2.5 Přiřazení nákladů nákladovým objektům

Jedná se o závěrečnou fázi tvorby modelu Activity Based Costing. Cílem této poslední fáze je kvantifikovat množství spotřebovaných jednotek výkonu jednotlivých aktivit definovanými nákladovými objekty, zjednodušeně řečeno *kolik jednotek spotřeboval určitý nákladový objekt*.

Propočít je v této fázi vcelku jednoduchý, jelikož využíváme informací z předešlých etap tvorby. Zjistíme si počet jednotek aktivit spotřebovaných určitým nákladovým objektem v určitém období, a vynásobíme ho příslušnou hodnotou jednotkového nákladu každé konkrétní aktivity. Celkovým součtem stanovíme výši režijních nákladů na daný nákladový objekt. (Popesko, 2009, s. 142)

3.3 Výhody a omezení plynoucí ze zavedení systému ABC

V předchozí části jsme si popsali, jaké jsou jednotlivé etapy tvorby celého systému ABC. Při samotném zavádění i po zavedení tohoto systému můžeme sledovat překážky a omezení na straně jedné, a výhody či přednosti na straně druhé. Tato část se bude věnovat právě výhodám a omezením, které plynou pro společnost ze zavedení tohoto systému.

3.3.1 Překážky a omezení

V porovnání s ostatními kalkulačními metodami, které byly v této práci zmíněny, je na první pohled zřejmé, že vybudování a zavádění systému Activity Based Costing je rozsáhlejší a náročnější. Budování systému ABC je náročné nejenom na rozsah zjišťovaných dat, ale také pro kvantifikaci jednotek dílčí aktivity vztahující se k určitému nákladovému objektu. (Král, 2010, s. 181)

Král (2010, s. 181) dále říká, že je nutné odlišit ve společnosti procesy, které byly vyvolány množstvím výkonů od procesů, jejichž objem množstvím výkonů ovlivněn není. Toto odlišení je nutné především pro tvorbu zásadních rozhodnutí, týkajících se například skladby a objemu prováděných výkonů.

Popesko (2009, s. 163-164) definuje, na základě svých zkušeností i zkušeností ostatních autorů zabývajících se problematikou Activity Based Costing, několik problémových oblastí spojených se zaváděním ABC systému:

- **Personální zajištění implementace a provoz systému** – ve společnosti je nutné zdůraznit, že systém ABC není pouze softwarovým nástrojem, který byl do společnosti implementován. Je důležité, aby *všichni* zainteresovaní zaměstnanci společnosti, včetně jejího vedení, věnovali tomuto systému pozornost, která povede k zobrazení skutečně prováděných činností a jejich vzájemných vazeb.
- **Volba správné podoby výsledného systému** – cílem společností by mělo být zachování jednoduchosti celého systému ABC. Nemůžeme tedy nikdy říci, že přínos a využitelnost systému ABC roste s jeho rozsahem. Při budování systému nejde o sestavení maximalistického modelu, ale spíše o takový model, který přinese podniku co největší užitek.
- **Změna myšlení lidí z tradičního účetního pohledu na moderní manažerské myšlení** – změna myšlení tvoří střed celého systému. Při implementaci systému ABC musí společnost pochopit, že nelze pouze rozmělnit režijní přírážky, které do-

sud stanovovala v rámci přírážkové kalkulace, do jednotlivých aktivit se stejnými zásadami alokace. Cílem systému Activity Based Costing je právě změna pohledu na *příčiny* vzniku nákladů.

- **Uvedení systému do provozu** – je důležité zajistit nejenom uvedení systému do provozu, ale také jeho další využívání. V některých případech se může stát, že zaměstnanci využívají systém ABC pouze v době jeho implementace, a následně se vrátí k předešlým způsobům kalkulování nákladů. Je tedy nutné, aby společnost již v procesu implementace celého systému definovala základní pravidla využívání systému a tyto pravidla implementovala do svých směrnic.

3.3.2 Výhody a přednosti

I přes celou řadu omezení má tato metoda své výhody, díky kterým ji společnosti využívají. Jednou z nejvýznamnějších výhod je zejména podpora taktických a strategických rozhodnutí společnosti. Král (2010, s. 178-181) vidí přednosti systému ABC v tom, že přináší nové informace v následujících třech oblastech:

- **Nové informace pro řízení aktivit, činností a procesu** – ABC systém podává společnosti informace pro posouzení nákladové náročnosti jednotlivých aktivit s jejich přínosy. Poskytuje takové informace, na jejichž základě můžeme odstraňovat či vylučovat takové aktivity, které nepřidávají hodnotu. Výhodou zavedení je tedy na základě přezkoumání průběhu jednotlivých aktivit co nejefektivnější průběh podnikatelského procesu.
- **Nové informace pro řízení po linii výkonů** – informace poskytované v rámci řízení po linii výkonů jsou z krátkodobého hlediska využitelné pro cenová vyjednávání a z dlouhodobého hlediska využitelné pro eliminaci nestandardních výkonů a aktivit. Systém ABC působí na efektivnost výzkumných, konstrukčních, servisních aj. činností.
- **Nové informace pro řízení po linii útvarů** – výhody takto získaných informací můžeme sledovat zejména v oblasti rozpočetnictví. Se zavedením systému ABC můžeme dále hovořit o rozvoji dvou metod rozpočtování, a to Activity Based Budgeting (označována ABB) a Zero Based Budgeting (označována ZBB).

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část mé diplomové práce je rozčleněna do 3 kapitol a je zaměřena zejména na rozbor literárních pramenů týkajících se oblastí nákladů, a zejména jejich kalkulace.

V první kapitole jsem se věnoval oblasti řízení nákladů a také jejich klasifikaci. V počátku jsem vymezil, co to náklady jsou, a jaké jsou dvě základní pojetí nákladů. Následně jsem se věnoval různým klasifikacím nákladů, se kterými se můžeme v praxi setkat. V mé práci jsem se zaměřil především na druhové členění, účelové členění a členění v závislosti na změnách objemu prováděných výkonů. Ve stručnosti jsem v této části zmínil také klasifikaci nákladů na relevantní a irelevantní, které jsou vlastní spíše manažerskému účetnictví a slouží pro potřeby rozhodování.

Druhá kapitola je věnována kalkulacím a kalkulačním metodám nákladů využívaných ve společnostech. Jak je známo, kalkulace mají svůj význam také zejména pro manažerské účetnictví. Právě významem, dále využitím, určitým obsahem kalkulací jsem se ve své práci věnoval. Zbývá část této kapitoly je věnována kalkulačnímu systému a tradičním kalkulačním metodám. V závěru této kapitoly jsou popsány nedostatky tradičních kalkulačních systémů.

Posledním tématem, kterému se v rámci své práce věnuji, je Activity Based Costing. Kalkulace ABC je označována za moderní metodu kalkulace nákladů, které se snaží o odstranění nedostatků tradičních kalkulačních metod. Záměrem této kapitoly je vysvětlit na jakém principu tato metoda funguje a zejména popsat jednotlivé fáze tvorby celého ABC modelu.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

LDM, společnost s ručením omezeným, je nadnárodní společností, která se zabývá výrobou průmyslových armatur v České Třebové. Od roku 1994, kdy byla společnost založena, navazuje na více jak stoletou tradici výroby průmyslových armatur v České Třebové.

5.1 Základní údaje o společnosti

(zdroj: interní materiály společnosti)

Obchodní název: L D M , spol. s r. o.

Adresa: Litomyšlská 1378

560 02, Česká Třebová

Základní kapitál: k datu 31. 12. 2011 byl základní kapitál ve výši 36 000 000 Kč

Založení společnosti: společnost byla založena k 1. 4. 1994 zapsáním do Obchodního rejstříku

Vlastníci: V současné době má společnost dva majitele, kteří vlastní 50 procentní podíl ve společnosti. Jsou jimi – Ing. Vlastimil Dytrt a Ing. Vladimír Marek.

Hlavní předmět činnosti:

- Výroba a údržba průmyslových armatur
- Montáž, opravy, údržba a revize vyhrazených elektrických zařízení a výroba rozváděčů nízkého napětí
- Práce konstrukční a vývojové
- Nástrojařství
- Výroba a prodej software
- Kovoobráběčství
- Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence
- Poradenská činnost
- Projektové činnosti ve výstavbě
- Aj.

5.2 Historie společnosti

Vůbec první zmínka o výrobě průmyslových armatur v České Třebové je z roku 1909, kdy byla založena společnost Šrefl a Jindra. Jak je již z názvu zřejmé, společnost byla založena dvěma společníky, kteří se ovšem v roce 1929 rozešli a založili vlastní společnost. V roce 1975 byly obě společnosti začleněny do koncernu Sigma Lutín a v roce 1990 došlo k rozpadu koncernu a vzniku Sigmy Česká Třebová, která v České Třebové působila až do roku 1995, kdy zkrachovala a byla odkoupena společností LDM.

Původní společnost LDM, která byla veřejnou obchodní společností, vznikla již v roce 1991. V roce 1991 společnost začínala svoje podnikání založené pouze na nákupu a následném prodeji průmyslových armatur z produkce tehdejší společnosti Sigma Česká Třebová. Společnost pod obchodním názvem, jak ji známe dnes, byla založena v roce 1994.

Mezi velmi významné roky patří právě rok 1994 a rok následující, 1995. V roce 1994 jak jsem již zmiňoval, byla společnost založena, a další významnou událostí tohoto roku se stalo založení první dceřiné společnosti LDM Bratislava s. r. o. V roce 1995 společnost rozhodla o vybudování systému jakosti ISO 9001 a ke konci roku se společnosti podařilo odkoupit část nemovitostí, strojů, výrobního programu a know-how bývalé společnosti Sigmy Česká Třebová.

Na konci roku 2011 má společnost pod sebou již osm dceřiných společností. U většiny společností vlastní společnost LDM 100% základního kapitálu. První dceřinou společností byla v roce 1994 LDM Bratislava s. r. o. Následně byly zakládány: v roce 1997 LDM Polska Sp. z o. o. a LDM servis, spol. s r. o., v roce 1998 LDM Bulgaria Ltd., v roce 2001 LDM Armaturen GmbH, v roce 2005 OOO "LDM PROARMATURA" v Rusku, v roce 2007 TOO "LDM" v Kazachstánu. Poslední dceřinou společností je společnost ROUČKA SLÉVÁRNA ISH, a. s., která byla k datu 6. 1. 2012 přejmenována na společnost ROUČKA ARMATURY, a. s., a společnost LDM vlastní 50% základního kapitálu této společnosti. (zdroj: interní materiály společnosti)

5.3 Podnikatelský model společnosti

5.3.1 Poslání společnosti

Společnost L D M , spol. s r. o. (zdroj: Příručka jakosti LDM) definuje své poslání následovně: „Zavést LDM , spol. s r. o. jako předního dodavatele průmyslových armatur ve světě a přitom dbát na kvalitu svých výrobků.“

5.3.2 Vize společnosti

Firemní vize definuje dlouhodobé cíle v rozvoji LDM a je shrnuta následovně (zdroj: Příručka jakosti LDM):

- Světově významná společnost udávající směr ve vývoji, výrobě, prodeji a servisu průmyslových armatur
- Dynamická firma umožňující všem svým pracovníkům dosažení vysoké míry sebe-realizace a společenské prestiže
- Společensky uznávaná společnost, jejíž jméno je symbolem kvality, vysoké užitné hodnoty a spolehlivosti.

5.3.3 Strategické a operativní cíle společnosti

Z dlouhodobého hlediska můžeme strategii společnosti ztotožnit s výše zmíněnou vizí. Ovšem mezi základní strategické cíle společnosti patří udržení stávající pozice na trhu a neustálé zvyšování.

V rámci operativních cílů si společnost stanovuje každoročně cíle jakosti, kterých se snaží dosáhnout. Pro rok 2011 společnost stanovila 24 cílů a pro rok 2012 bylo stanoveno již 25 cílů jakosti, které jsou přidělovány jednotlivě do 18 různých firemních procesů.

Jako příklad uvádím některé cíle jakosti, které si společnost pro rok 2012 stanovila:

- Splnění měsíčního výhledového plánu tržeb min. na 90%
- Dosažení horní hranice servisních zásahů z konstrukčních důvodů na úrovni 3 typů závad ročně.
- Optimalizace obrátkovosti skladu nakupovaných dílů a polotovarů. Obrátkovost skladu maximálně 52 dnů.
- Maximální počet 2 neshod zjištěných při pravidelných kontrolách nanesených vrstev povrchové úpravy za rok.

- Dosažení min. 75% expedovaných zakázek ve stanoveném termínu.
- Splnění marketingového plánu
- Řídit dokumenty a záznamy v souladu s požadavky normy ČSN EN ISO 9001:2009. Maximální počet 7 neshod zjištěných při interních a 2 neshody při externích auditech.
- Maximálně 2 pracovní úrazy za daný rok vlivem nedodržení pracovní kázně a maximálně 2 pracovní úrazy vlivem pracovního prostředí.
- Provést analýzu a kontroly všech činností, které zajišťují správné fungování systému managementu jakosti a upozornit na možná zlepšení QMS.(zdroj: interní materiály společnosti)

5.4 Výrobní portfolio a přehled odběratelů za rok 2011

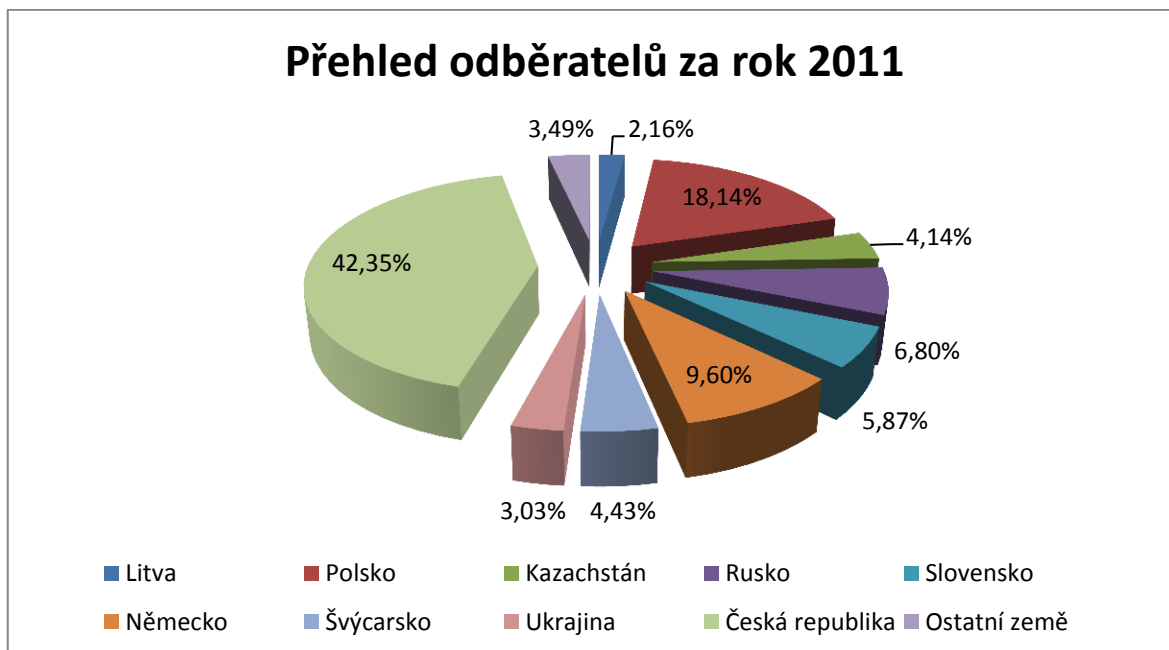
Z hlediska portfolia výrobků můžeme ve společnosti LDM najít dvě skupiny výrobků průmyslových armatur. První skupinou je **provoz 01 – sériové výrobky** – do této skupiny patří základní sortiment společnosti, který se počítá přibližně od 50ks výše. Druhá skupina má název **provoz 02 – zakázková výroba** – zde se jedná převážně o sortiment provozu, a výrobky především pro oblast energetiky. Rozdělení do těchto dvou hlavních skupin je důležité i z důvodu kalkulace ceny, o které se budu zmiňovat v jiné kapitole mé práce.

Společnost LDM se zabývá výrobou několika různých typů průmyslových armatur, a to (zdroj: interní materiály společnosti): *uzavírací ventily ruční, armatury pro jadernou energetiku, zpětné ventily, pojistné ventily a příslušenství, redukční ventily, regulátory diferenčního tlaku, regulační ventily, uzavírací ventily a havarijní uzávěry.*

V současné době je katalog výrobků společnosti již velmi obsáhlý, ovšem pokud zákazník nenajde výrobek, který by potřeboval, jako například určitou velikost armatury, může společnost kontaktovat a dohodnout se na speciální výrobě.



Obrázek 13 Ukázka z výrobního portfolia společnosti LDM (LDM, 2012)



Obrázek 14 Procentuální zobrazení odběratelů společnosti za rok 2011 (zdroj: interní materiály společnosti)

Společnost za rok 2011 uskutečnila prodeje svých výrobků v celkové hodnotě **471 085 415,-Kč**. Z této částky připadá na Českou republiku přibližně 42 procent. V posledních letech mezi významné odběratele patří i řada evropských a mimoevropských států. Velké procento prodejů dále připadá na Polsko, Německo, Rusko, Slovensko, Švýcarsko aj.

Mezi ostatní země, které v roce 2011 společnosti přinesly tržby ve výši necelých 16,5 milionu korun, můžeme zařadit Velkou Británii, USA, Koreu, Dánsko, Bosnu a Hercegovinu, Rakousko, Rumunsko, Egypt, Finsko a celou řadu dalších států z celého světa.

Tabulka 1 Přehled tržeb za rok 2011 (zdroj: interní materiály společnosti)

Část světa	Částka v Kč
Evropa (mimo ČR)	267 054 664,57
Česká republika	199 527 471,86
USA	4 258 322,55
Zbytek světa	244 956,02
Celkem	471 085 415,00

5.5 Analýza základních ekonomických ukazatelů

Tabulka 2 Přehled základních ekonomických ukazatelů (zdroj: Vlastní zpracování)

Ukazatel/Rok	2009	2010	2011	2012
Zaměstnanci	199	212	222	213
Výnosy (v Kč)	351 459 402,19	408 916 008,95	534 560 359,83	497 226 057,66
Náklady (v Kč)	323 130 927,36	382 716 468,01	487 055 227,83	479 714 725,39
Hospodářský výsledek (v Kč)	28 328 474,83	26 199 540,94	47 505 132,00	17 511 332,27

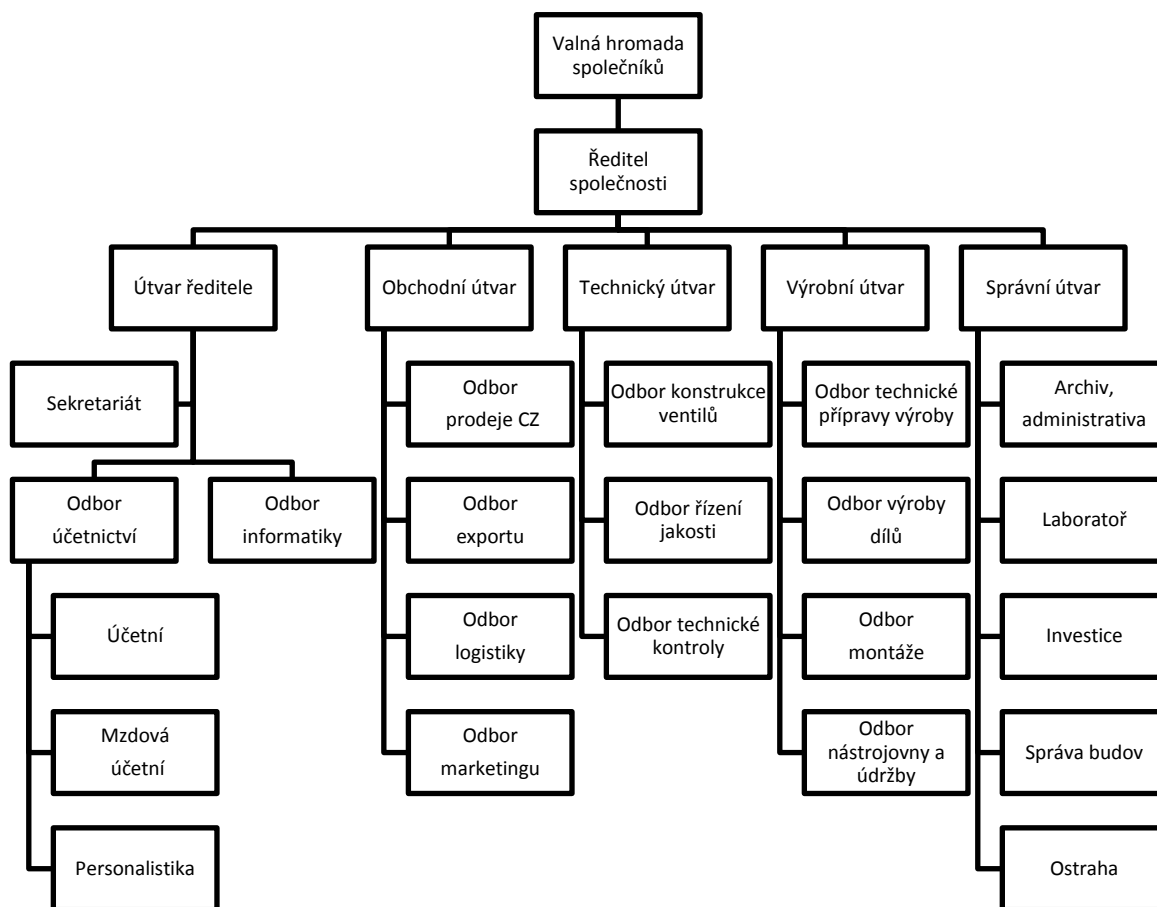
V tabulce výše můžeme sledovat vývoj počtu zaměstnanců, a především náklady a výnosy za poslední čtyři účetní období. V roce 2009 společnost musela reagovat na hospodářskou krizi, a tak společnost nedosáhla takových výsledků jako v letech předešlých. Rok 2010 byl pro společnost z hlediska hospodářského výsledku velmi podobný jako výsledek v roce 2009.

Rok 2011 byl pro společnost velmi významným. V tomto roce společnost LDM dosáhla hospodářského výsledku v přibližné výši 47,5 milionu korun. Při porovnání s předchozími roky, můžeme říci, že společnost vytvořila zisk, kterého v předchozích letech nedosáhla.

Zobrazené výsledky pro rok 2012 jsou zatím pouze předběžné, proto je nelze brát na 100%. Ovšem jak je vidět oproti roku 2011 společnost snížila svůj hospodářský výsledek přibližně o 30 milionů korun. Jedná se o nejnižší dosažený hospodářský výsledek za sledované období. Důvodem snížení je pokles zakázek z *provozu 02*, který je ve společnosti ziskovější. Ke snížení hospodářského výsledku přispěla také výše nákladů, která je přibližně na stejné úrovni jako v roce 2011, ovšem výnosy prudce v roce 2012 poklesly. Důvodem vyšších nákladů může být například zvýšení ceny vstupního materiálu.

5.6 Struktura společnosti

V současné době společnost LDM vykazuje spíše znaky funkčního řízení, ovšem v určitých oblastech můžeme již mluvit o procesním modelu společnosti. Co se týče oblastí funkčního řízení, vyznačuje se společnost dělbou práce, pyramidovou organizační strukturou. Procesní řízení je ve společnosti spojováno především se zavedením systému managementu jakosti ČSN EN ISO 9001:2009.



Obrázek 15 Organizační struktura společnosti L D M , spol. s r. o. (zdroj: interní materiály společnosti)

Pokud se podíváme na organizační strukturu společnosti, která je zobrazena na obrázku číslo 15, můžeme říci, že se jedná o pyramidovou organizační strukturu. Organizace ve společnosti je spíše centralizována, i když v posledních letech se společnost snaží o určitou míru decentralizace, kdy jednotliví ředitelé útvarů mají k dispozici své rozpočty a rozhodují samy o drobných investicích.

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

V této kapitole mé diplomové práce se budu věnovat analýze nákladů ve společnosti LDM. V první části se budu věnovat třem základním oblastem nákladů, a to provozní, finanční a mimořádné, v posledních čtyřech letech.

Dále se budu zabývat analýzou nákladů v rámci druhového a účelového členění. Jelikož výsledky za rok 2012 ještě nejsou úplné, budu se v rámci těchto analýz zaměřovat zejména na rok 2011, který budu porovnávat s rokem 2010.

6.1 Vývoj celkových nákladů v letech 2009-2012

Tabulka 3 Vývoj celkových nákladů v letech 2009-2012 (zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady/Rok	2009 v Kč	2010 v Kč	2011 v Kč	2012 v Kč
Provozní N	307 329 381,40	367 250 748,25	469 738 744,23	467 931 457,46
Finanční N	15 248 091,39	14 917 719,91	16 210 635,92	9 653 819,70
Mimořádné N	553 454,57	547 999,85	1 105 847,68	2 129 448,23
Celkové N	323 130 927,36Kč	382 716 468,01Kč	487 055 227,83Kč	479 714 725,39Kč

Tabulka číslo 3 zobrazuje vývoj nákladů společnosti v rámci jednotlivých oblastí v letech 2009-2012. Jak můžeme sledovat v tabulce, velmi nízkých nákladů společnost dosáhla v roce 2009, což bylo způsobeno především již zmiňovanou hospodářskou krizí, která ovlivnila celkové výsledky společnosti.

V roce 2011 se již situace ve společnosti zlepšila, společnosti se zvýšil počet zakázek, a tak došlo také k nárůstu nákladů v provozní oblasti. V roce 2012, za který máme zatím pouze předběžné výsledky, je situace z pohledu nákladů podobná jako v roce 2011.

V prvních dvou analyzovaných letech je částka finančních nákladů podobná. V roce 2011 se částka finančních nákladů zvýšila především z důvodu vyšší částky v oblasti daně z příjmů. Výše finančních nákladů za rok 2012 není prozatím konečná, do budoucna zde přibudou náklady vzniklé právě z povinnosti zaplacení daně z příjmu.

V roce 2011 a 2012 je závažnější částka v oblasti mimořádných nákladů. V roce 2012 je tato částka oproti roku 2009 pomalu čtyřnásobná. Jelikož se jedná o škody za zmetky, měla

by se společnost na výše těchto nákladů do budoucna zaměřit a snažit o jejich postupné snižování.

6.2 Druhovému členění nákladů

Pro rozdělení nákladů společnosti LDM dle druhového členění použijí syntetické účty, které má společnost definované ve svém informačním systému Helios, který je ve společnosti používán nejen pro potřeby finančního účetnictví.

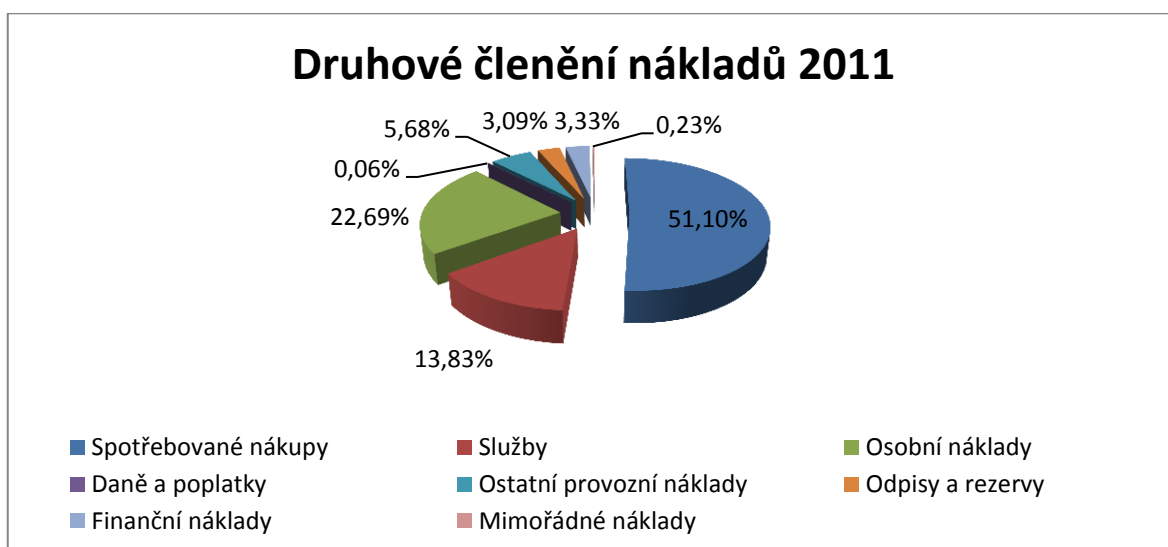
Jednotlivé nákladové druhy jsou následující:

- **Spotřebované nákupy**, které zahrnují zejména spotřebu výrobního i nevýrobního materiálu, ochranné prostředky, reklamní a propagační předměty a spotřebu jednotlivých druhů energie.
- **Služby** jsou tvořeny náklady na opravy a udržování, leasingovými splátkami, dále náklady na reprezentaci, náklady na telekomunikační služby a ostatními náklady, které má společnost pod jednotlivými analytickými účty.
- **Osobní náklady** představují mzdové náklady na pracovníky, zákonné sociální a zdravotní pojištění. Určitá část těchto nákladů je tvořena také příjmy společníků a členů statutárních orgánů, a ostatními náklady na sociální pojištění.
- **Daně a poplatky**, do kterých zařadíme spotřebu kolků, daň z nemovitosti a ostatní daně a poplatky.
- **Ostatní provozní náklady** zahrnují položky nákladů, jako jsou dary, náklady na postoupení pohledávek nebo náklady na prodaný majetek.
- **Odpisy a rezervy** jsou tvořeny odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, odpisy z ukončeného leasingu a tvorbou rezerv a opravných položek.
- **Finanční náklady**, do kterých zařadíme především úroky z úvěrů, pojištění automobilů. Velká část těchto nákladů je tvořena kursovými ztrátami.
- **Mimořádné náklady** tvoří pouze škody a zmetky způsobené při výrobě.

V následující tabulce jsou rozděleny náklady společnosti L D M , spol. s r. o. do jednotlivých nákladových druhů, tak jak jsou výše vypsány. Pro porovnání jednotlivých nákladů jsou v tabulce uvedeny nejen náklady za rok 2011, ale také za rok 2010.

Tabulka 4 Druhové členění nákladů ve společnosti LDM v roce 2010 a 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)

Nákladový druh	Náklady 2011 v Kč	Náklady 2010 v Kč
Spotřebované nákupy	248 877 477,59	193 679 168,47
Služby	67 365 763,00	46 734 738,54
Osobní náklady	110 494 251,80	92 012 674,11
Daně a poplatky	281 256,45	288 279,84
Ostatní provozní náklady	27 679 345,53	5 961 468,09
Odpisy a rezervy	15 040 649,86	28 574 419,20
Finanční náklady	16 210 635,92	14 917 719,91
Mimořádné náklady	1 105 847,68	547 999,85
Náklady celkem	487 055 227,83 Kč	382 716 468,01 Kč



Obrázek 16 Graf druhového členění nákladů společnosti LDM v roce 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)

Nejvýznamnější složkou celkových nákladů společnosti LDM jsou **spotřebované nákupy**, které v roce 2011 tvořily 51,1%. Vůbec největší položku těchto nákladů tvoří výrobní materiál, který je základem fungování celé společnosti, jelikož se jedná o výrobní společnost. V roce 2010 sice tyto náklady nebyly v takové výši jako v roce 2011, ale procentuální podíl je přibližně stejný v obou letech.

Osobní náklady tvoří druhou největší položku nákladů v obou analyzovaných letech. V roce 2011 byli největší položkou osobních nákladů mzdy nejenom výrobních dělníků, ale také THP zaměstnanců, a to ve výši bezmála 79,6 milionu korun. Malá část osobních nákladů je tvořena příspěvky společnosti na penzijní připojištění a životní pojištění svých zaměstnanců. Výše příspěvku se ve společnosti odvíjí od délky trvání pracovního poměru.

Služby představují další významnou položku nákladů ve společnosti LDM. V roce 2011 byli tyto náklady ve výši 13,83%, a v roce 2010 ve výši 12,21% z celkových nákladů. Při porovnání struktury nákladů v oblasti služeb došlo v těchto dvou letech k výrazným změnám. V roce 2011 je největší položkou účet *Provize, asociace* a to ve výši 18,5 milionu korun, druhou největší položku tvoří *Leasingové splátky*, a to ve výši necelých 13,5 milionu korun. V roce 2010 byli největší položkou z oblasti služeb *Leasingové splátky* v přibližné výši 14 milionů korun, náklady na účtu *Provize, asociace* byli ve výši 3 miliony korun. Mezi další důležité položky patří *Kooperace, Vzdělávání a školení* a *Opravy ventilů*.

Další položky nákladů ve společnosti LDM tvoří již menší podíly na celkových nákladech a nejsou již tak významné jako již zmíněné položky.

Ostatní provozní náklady představují položku nákladů, které se v analyzovaných letech významně liší. V roce 2011 byl podíl těchto nákladů 5,68%, ovšem v roce 2010 pouhých 1,56%. Tento rozdíl byl způsoben zejména náklady na *Prodaný majetek – 042* (účet 042 je dle směrné účtové osnovy Pořízení dlouhodobého hmotného majetku), které v roce 2010 společnost zaúčtovala v hodnotě 1,8 milionu korun a v roce 2011 v hodnotě 17,3 milionu korun. Vysoká částka nákladů na účtu *Prodaný majetek* byla způsobena tím, že společnost nejdříve majetek nakoupila, ovšem vzápětí došlo ke zpětnému odprodeji leasingové společnosti. Velkých rozdílů se dosáhlo také u *Prodaného materiálu* a *Postoupení pohledávek*.

Odpisy a rezervy jsou další položkou, kde můžeme sledovat určité rozdíly v jednotlivých letech. V roce 2011 byly tyto náklady tvořeny především *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*, v roce 2010 byla výše těchto nákladů způsobena kromě odpisů také *Tvorbou opravných položek* v přibližné hodnotě 14,4 milionu korun. Tvorba rezerv v obou letech neměla skoro žádný vliv na celkovou výši nákladů.

Finanční náklady tvoří v roce 2011 3,33% z celkových nákladů společnosti. Tyto náklady jsou tvořeny *Kursovými ztrátami*, a to zejména tím, že společnost využívá při přepočtu aktuální denní kurs vyhlášený ČNB. Určitou část nákladů představují v jednotlivých letech také *Úroky z úvěrů*. V roce 2010 společnost na úrocích zaplatila 555 029,49 Kč a v roce

2011 626 668,68 Kč. Na konci roku 2011 společnost evidovala krátkodobý úvěr v hodnotě 8 milionů korun a smlouvu o investičním úvěru v hodnotě 4,1 milionu korun. Zmiňovaná smlouva o investičním úvěru je sjednána na maximální výši v hodnotě 20 milionů korun, což by mělo charakter dlouhodobého úvěru, ovšem společnost do konce roku 2011 vyčerpala pouze výše zmíněnou částku – 4,1 milionu korun – a splátky v roce 2012 mají být 4,3 milionu korun, proto z tohoto důvodu byla vyčerpaná částka vykázána v účetnictví jako krátkodobá část dlouhodobého úvěru.

Zbylou část nákladů společnosti LDM tvoří pouze **Daně a poplatky a Mimořádné náklady**. Obě tyto položky tvoří velmi zanedbatelnou položku nákladů.

Pokud celkově zhodnotím provedenou analýzu druhového členění, je zde vidět několik zásadních položek, které společnost velmi charakterizují. Prvním charakteristickým znakem je zejména *spotřeba materiálu*, která zaujímá největší položku v nákladech. Tento podíl hodnotím pozitivně, jelikož dle mého názoru svědčí o schopnosti podniku vytvářet zisk – a to z toho důvodu, že materiál se nakupuje na již schválené zakázky. Ovšem do budoucnosti je potřebné se na oblast nákupu materiálu zaměřit a snažit se o co nejlevnější nakupování, samozřejmě za podmínky vysoké kvality vstupního materiálu. Další pozitivum, které sleduji, je *schopnost podniku krýt aktiva převážně vlastním kapitálem*. Společnost samozřejmě využívá i cizích zdrojů v podobě podnikatelských úvěrů, ovšem snaží se je co nejvíce minimalizovat. Jako pozitivum, které na tomto druhu financování vidím je schopnost podniku v případě nenadálých problémů získat nový úvěr, který by pokryl případné finanční nedostatky.

Na druhé straně najdeme v této společnosti i položky, na které by se společnost měla v budoucnosti zaměřit a snažit se o jejich snižování. Jedná se zejména o náklady v oblasti *služeb a mezd zaměstnanců*. Co se týče mezd, bude dle mého názoru snižování a redukování velmi těžké, jelikož společnost si jejich výši drží na přibližně stejném každoročním podílu z celkových nákladů. Ovšem problematickou oblastí, kde má společnost vysoké náklady je oblast *služeb*, na kterou by se v budoucnosti měla zaměřit a snažit se o co největší zredukování nákladů. V případě, že by se společnost musela potýkat například s příchodem krize, mohli by náklady z oblasti služeb způsobit nedostatek finančních prostředků a společnost by musela využít například úvěrování, což by ovšem znamenalo zvýšení nákladů v oblasti úroků. Co se týče oblasti výroby, zde by se společnost měla snažit reduko-

vat náklady spojené se *zmetkovitostí*, která byla v roce 2011 přibližně dvojnásobná oproti předchozím rokům.

6.3 Účelové členění nákladů

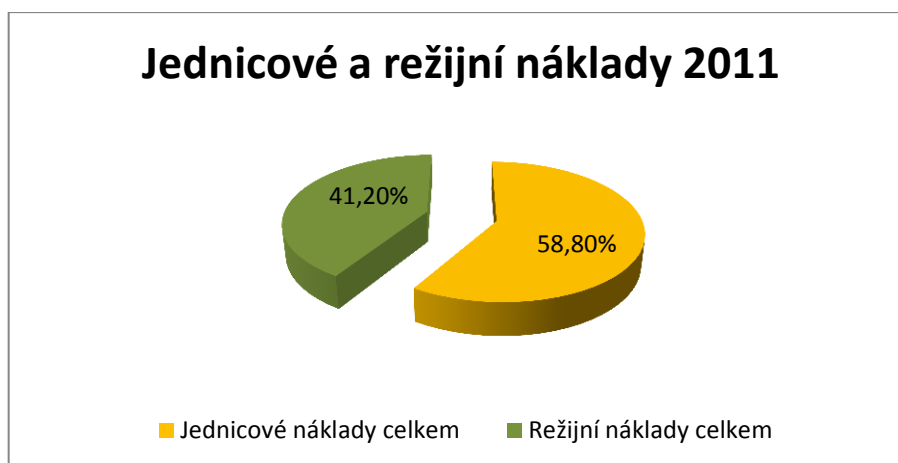
V této kapitole analýzy nákladů se zaměřením na rozdělení nákladů dle jejich účelu – na jednicové a režijní náklady. Mezi jednicové náklady zařadím pouze takové položky, které přímo souvisejí s jednotkou výkonu. Mezi přímé náklady patří zejména spotřeba materiálu ve výrobě a také mzdy výrobních dělníků.

Do části režijních nákladů budou přiřazeny náklady, které souvisí ve společnosti s procesem jako jednotným celkem a také náklady na obsluhu a řízení společnosti.

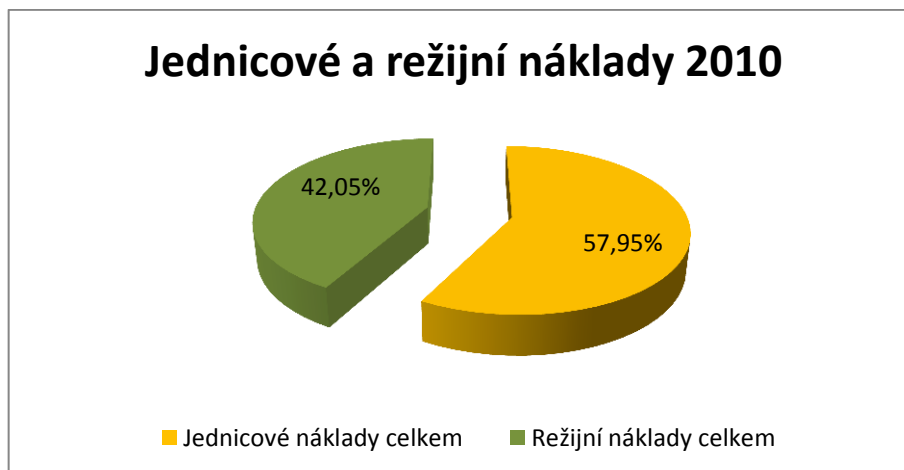
Z tohoto modelu rozdělení nákladů budu dále vycházet při sestavování návrhu kalkulace pomocí metody Activity Based Costing.

Tabulka 5 Účelové členění nákladů ve společnosti LDM v roce 2010 a 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Náklady 2011 v Kč	Náklady 2010 v Kč
Jednicové náklady	286 385 219,17	221 777 440,92
Režijní náklady	200 670 008,66	160 939 027,09
Náklady celkem	487 055 227,83 Kč	382 716 468,01 Kč



Obrázek 17 Graf celkových jednicových a režijních nákladů společnosti LDM v roce 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)



Obrázek 18 Graf celkových jednicových a režijních nákladů společnosti LDM v roce 2010 (zdroj. Vlastní zpracování)

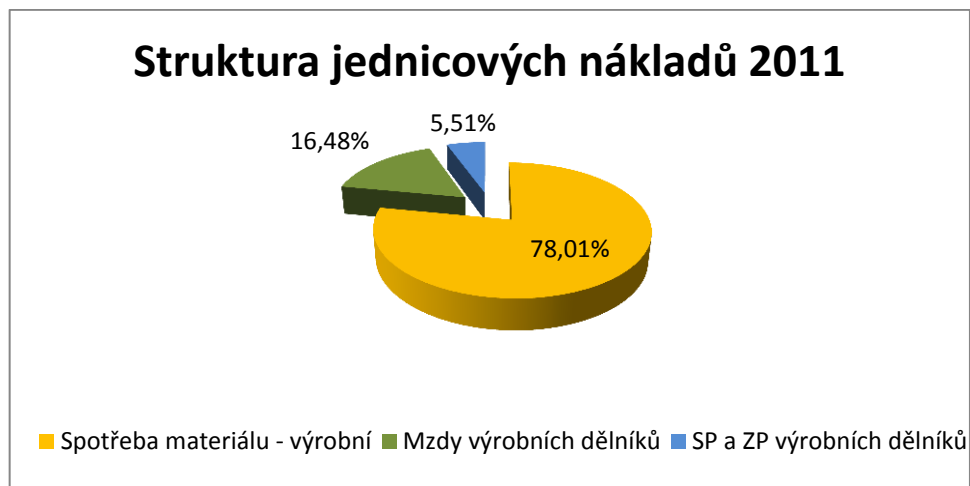
Z grafu, který je na obrázku číslo 17 můžeme sledovat, že podíl jednicových nákladů je vyšší než podíl nákladů režijních. Tuto strukturu nákladů hodnotím pozitivně, jelikož se jedná o výrobní společnost. I přes to, že společnost každoročně vyvíjí určitý tlak snižování režijních nákladů, je jejich podíl vysoký. Vysoký podíl režijních nákladů je způsoben rozsáhlým portfoliem výrobků a také zaměřením na zakázkovou výrobu. Společnost si právě díky velké rozmanitosti svých výrobků nemůže dovolit vyrábět na sklad.

Pro srovnání jsem vložil i graf (obrázek číslo 18), který zobrazuje podíl jednicových a režijních nákladů v roce 2010. Při porovnání je patrné, že společnost LDM v roce 2011 snížila podíl režijních nákladů o necelé jedno procento oproti roku 2010.

Strukturou jednicových a režijních nákladů se budu věnovat v následující části.

Tabulka 6 Jednicové náklady společnosti LDM v roce 2010 a 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Náklady 2011 v Kč	Náklady 2010 v Kč
Spotřeba materiálu - výrobní	223 403 657,13	172 033 767,92
Mzdy výrobních dělníků	47 196 374,83	37 202 474,00
SP a ZP výrobních dělníků	15 785 187,21	12 541 199,00
Jednicové náklady celkem	286 385 219,17 Kč	221 777 440,92 Kč



Obrázek 19 Graf struktury jednicových nákladů společnosti LDM v roce 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)

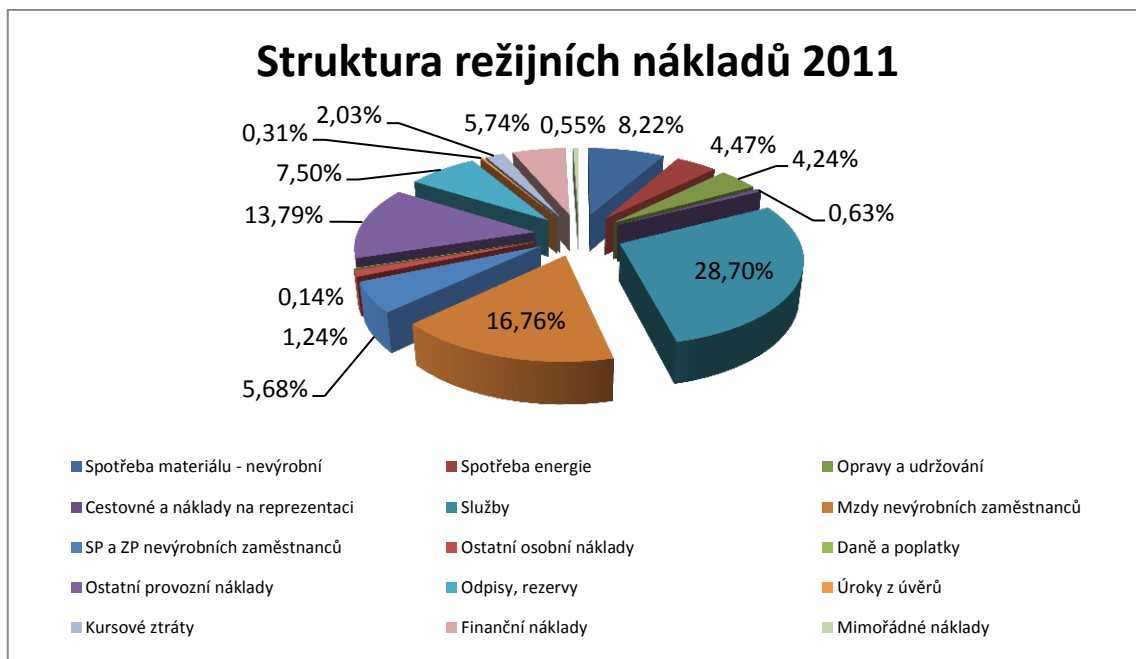
Jednicové náklady jsou ve společnosti LDM tvořeny pouze třemi základními druhy nákladů, a to *Spotřebou výrobního materiálu*, *Mzdami výrobních dělníků* a *SP a ZP výrobních dělníků*. Největší položkou nejenom jednicových nákladů, ale také celkových nákladů je *Spotřeba výrobního materiálu*, která představuje v roce 2011 podíl 78,01% jednicových nákladů. Do výrobního materiálu společnost zahrnuje výrobní materiál, materiál na kooperaci, materiál na vnitropodnikové zakázky a ostatní výrobní materiál.

Zbylou část, v roce 2011 tj. 21,99%, tvoří *Mzdy výrobních dělníků* a jejich sociální a zdravotní pojištění. Výrobní dělníci jsou hodnoceni časovou mzdou s možností prémie, jejichž výše záleží na měsíční fakturaci společnosti. Výši nákladů ovlivňuje také počet přesčasových hodin zaměstnanců, které jsou hodnoceny navýšením základní sazby časové mzdy podle zákoníku práce.

Jednotlivé jednicové náklady lze tedy přiřadit přímo k jednotce výkonu. Ve společnosti LDM se přiřazuje na základě technické dokumentace, časových norem a norem spotřeby materiálu. O přiřazování jednotlivých druhů jednicových nákladů budu více mluvit v kapitole věnované kalkulačnímu systému společnosti.

Tabulka 7 Režijní náklady společnosti LDM v roce 2010 a 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Náklady 2011 v Kč	Náklady 2010 v Kč
Spotřeba materiálu – nevýrobní	16 499 017,07	12 682 561,60
Spotřeba energie	8 974 803,39	8 962 838,95
Opravy a udržování	8 510 307,76	5 050 701,13
Cestovné a náklady na reprezentaci	1 271 500,95	1 499 531,10
Služby	57 583 954,29	40 184 506,31
Mzdy nevýrobních zaměstnanců	33 632 864,00	29 703 775,50
SP a ZP nevýrobních zaměstnanců	11 399 945,00	10 100 308,50
Ostatní osobní náklady	2 479 880,76	2 464 917,11
Daně a poplatky	281 256,45	288 279,84
Ostatní provozní náklady	27 679 345,53	5 961 468,09
Odpisy, rezervy	15 040 649,86	28 574 419,20
Úroky z úvěrů	626 668,68	557 029,49
Kursově ztráty	4 067 076,85	4 556 800,94
Finanční náklady	11 516 890,39	9 803 889,48
Mimořádné náklady	1 105 847,68	547 999,85
Režijní náklady celkem	200 670 008,66 Kč	160 939 027,09 Kč



Obrázek 20 Graf struktury režijních nákladů společnosti LDM v roce 2011

(zdroj: Vlastní zpracování)

Z grafu, který je na obrázku číslo 20 můžeme vyčíst, že největší podíl na režijních nákladech v roce 2011 měli následující položky:

- **Služby** – Tyto náklady představují podíl 28,70% režijních nákladů. Jak již bylo zmíněno v analýze druhového členění, vysoká částka v oblasti služeb je způsobena vysokými náklady v oblasti *Provizí, asociace* a dále *Leasingovými splátkami*. Společnost LDM využívá služeb leasingových společností nejenom k nákupu nových automobilů, ale zejména k nákupu strojů, které jsou pro výrobu nezbytné.
- **Mzdy nevýrobních zaměstnanců** – V roce 2011 byl podíl mezd THP zaměstnanců 16,76% režijních nákladů.
- **Ostatní provozní náklady** – Nárůst těchto nákladů byl způsoben, jak již bylo zmíněno především nárůstem nákladů na *Prodávající majetek – 042*. V analýze druhového členění bylo toto zvýšení nákladů již komentováno a odůvodněno, proto není potřeba tomuto druhu nákladů přikládat větší význam.
- **Nevýrobní materiál** – Zaujímá podíl 16,48% režijních nákladů. Mezi hlavní položky nevýrobního materiálu patří především *Pohonné hmoty, Odborná literatura a časopisy, Náradí a Reklamní a propagační předměty*.

Ostatní položky režijních nákladů představují již méně významný podíl na režijních nákladech společnosti.

Z analýzy účelového členění nákladů jsem zjistil, jaký podíl ve společnosti jednicové, respektive režijní náklady zaujímají. Jak jsem se již zmiňoval na začátku této analýzy, jako pozitivní hodnotím tlak společnosti na snižování režijních nákladů. Měl jsem možnost sledovat jejich vývoj od roku 2009, kdy byl podíl jednicových a režijních nákladů vyrovnaný, až po rok 2011, kdy společnost každoročně snížila podíl režijních nákladů.

V rámci struktury režijních a jednicových nákladů jsem také přišel na jednu položku nákladů, která nám celkové podíly velmi zkresluje. Touto položkou byli v roce 2011 *Ostatní provozní náklady*, důvod jejich navýšení byl popsán při analýze druhového členění. Při přepočtu, kdy jsem počítal s běžnou výší těchto nákladů, byl podíl režijních nákladů okolo 38%, což znamená, že nedošlo k meziročnímu snížení pouze o jedno procento, avšak přibližně o čtyři procenta.

Ze struktury režijních nákladů jsou patrné položky, kde můžeme sledovat meziroční výkyvy. Jedná se zejména o oblast *služeb*, dále *opravy a udržování*, *odpisy a rezervy*. Společnost by se měla o tyto oblasti více zajímat, snažit se najít příčiny, které způsobují vyšší meziroční nárůst a klást zejména velký důraz na eliminaci těchto příčin.

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Na základě prozkoumání interních směrnic společnosti, týkajících se kalkulací, a informací získaných z jednání se zaměstnanci společnosti se v následující kapitole zaměřím na popsání současného stavu kalkulace ve společnosti LDM. Zaměřím se zejména na kalkulování nákladů a také jak se ve společnosti LDM stanovuje konečná cena výrobku.

7.1 Výrobní kalkulace ceny

	Cena materiálu
+	Mzda dělníka, SP a ZP dělníka
+	Náklady na pracoviště
+	Náklady na kooperaci
=	VÝROBNÍ NÁKLADY

Obrázek 21 Výrobní kalkulace ceny (zdroj: Vlastní zpracování)

Pojem výrobních nákladů v kalkulaci představuje přiřazení jednicových nákladů, které se dají rozvrhnout přímo na jednici výkonu výroby.

Jak můžeme vidět výrobní náklady ve společnosti LDM se skládají ze čtyř základních složek. První dvě složky jsou obsaženy v každé kalkulaci, zbylé dvě složky mají pouze některé součásti.

- 1. Složka – **Cena materiálu** – pokud jde o nový výrobek, útvar technologie dostane objednávku od obchodníků, na jejímž základě zpracuje potřebnou dokumentaci a stanoví potřebu množství jednotlivého materiálu. Vynásobením s cenou daného materiálu dostaneme první složku kalkulace. U stávajících výrobků je již cena zadána v informačním systému.
- 2. Složka – **Mzda dělníka, SP a ZP dělníka** – útvar technologie zpracuje technologický postup s časy a jednotlivými pracovišti, na kterých se výrobek bude zpracovávat a tyto časy se vynásobí se mzdami dělníků na daných pracovištích.
- 3. Složka – **Náklady na pracoviště** – Společnost tento druh nákladů označuje jako polorežijní. Při kalkulování těchto nákladů není důležitý čas, ale plocha dané součásti armatury či součástky. Náklady na pracoviště se objevují u takových druhů armatur, u kterých je potřeba provést například zinkování či galvanizaci.

- 4. Složka – **Náklady na kooperaci** – kooperace představuje, že se některé součásti musí vozit ven ze společnosti, z důvodu provádění speciálních činností – např. nitridace, cementování či některé druhy kalení. Částka, která se započítává do výrobních nákladů, je pokaždé odlišná a její výše záleží na základě objednávky kooperace.

V současné době je kalkulační vzorec již zadán v informačním systému společnosti, což velmi zjednodušuje práci zaměstnanců.

7.2 Stanovení režijní přírážky

Společnost v současné době přiřazuje pouze jeden druh režijní přírážky k výrobním nákladům. Výše režie byla stanovena ve společnosti na základě interního odhadu. Tato režie se počítá dle doby zpracování na stroji a je rozdělena do tří kategorií následovně:

- 1. Kategorie - **600Kč/h** – u výrobků které se zpracovávají na stroji, který je již plně odepsaný. V této režii jsou zahrnuty položky jako energie, mzdy THP, pojištění, údržba zařízení, administrativní náklady a zisk (výše zisku je minimálně 10-20%).
- 2. Kategorie - **1000Kč/h** – režie, která se využívá u strojů, které svojí hodnotou nepřesáhnou přibližně 10 milionů korun. Oproti první kategorii režii jsou v této režii navíc započteny náklady na leasing stroje.
- 3. Kategorie - **2000Kč/h** – používá se u strojů s hodnotou vyšší než 10 milionů korun. V ceně režie je zahrnuto vše jako v 2. kategorii.

7.3 Stanovení prodejní ceny

Výrobní náklady	
+ Režie	
+ (Pohon + montáž pohonu) / koeficient	
=	Prodejní cena
- Rabat	
=	VÝSLEDNÁ PRODEJNÍ CENA

Obrázek 22 Stanovení prodejní ceny (zdroj: Vlastní zpracování)

Stanovení prodejní ceny ve společnosti LDM provádí zaměstnanci útvaru obchodu, kteří mají k dispozici ceníky, dle kterých postupují při výpočtu.

Důležitou a zatím nezmíněnou součástí v kalkulaci je **pohon s montáží**. Jedná se o montáž zvoleného typu pohonu, který společnost LDM nabízí a nakupuje od svých dodavatelů. Tato položka se dělí koeficientem, jehož velikost se mění v závislosti na dodavateli pohonu. Většinou se však jedná o koeficient ve výši **0,5**. Výslednou cenu zaměstnanci zadávají do informačního systému v době, kdy vyplňují všechny náležitosti pro připravovanou zakázku.

V informačním systému jsou již předem nastavené rabaty pro jednotlivé odběratele, které jsou stanoveny na základě několika faktorů, především však podle toho, po kolikáté společnost odebírá výrobky. Některé společnosti mají rabat 10%, jiné až 40%.

7.4 Nedostatky současného kalkulačního systému

Z analýzy současného stavu kalkulačního systému společnosti L D M , spol. s r. o. je zřejmé několik nedostatků, na které by se měla společnost zaměřit a snažit se o jejich odstranění.

Jak je z kalkulace patrné, společnost v současné době využívá základní absorpční kalkulaci, což znamená, že režijní náklady přiřazuje přírážkou na základě interního odhadu.

Největší nedostatek současného kalkulačního systému shledávám ve velmi malém řízení režijních nákladů a jejich samotné přiřazování k jednotlivým výrobkům. Za nedostatek považuji nerozlišování výše režijní přírážky v návaznosti na sériovou a zakázkovou výrobu. Zakázková výroba je dle mého názoru v některých oblastech méně náročná, v jiných naopak náročnější. Náročnější bude zakázková výroba například na přípravu, ale také na některé další režijní činnosti, což samozřejmě znamená vyšší spotřebu režijních nákladů než je dosud přiřazována. Ovšem společnost toto nebere v úvahu a ke všem výrobkům přistupuje v rámci přiřazování režijních nákladů stejně.

Dalším nedostatkem kalkulačního systému je využívání jednotné režijní přírážky. Společnost sice rozděluje režijní přírážku do třech základních kategorií, ovšem v této režii je zahrnuta nejenom výrobní, správní, odbytová režie, ale také část zisku.

Výše zmíněné nedostatky současného kalkulačního systému mě vedly k zamyšlení, zda by společnost nemohla přiřazovat režijní náklady pomocí moderní metody řízení nákladů

Activity Based Costing. Následující část mé diplomové práce je tedy zaměřena právě na vytvoření projektu pro zavedení této metody.

7.5 Praktická ukázka současné kalkulace

V této kapitole se budu věnovat praktické ukázce, která zobrazí jak obchodní útvar společnosti LDM kalkuluje prodejní cenu konečného výrobku.

Kalkulace bude vycházet z výše popsaného vzorce. V rámci ukázky nebudu provádět kalkulaci jednicových a režijních nákladů, jelikož v rámci kalkulace prodejní ceny se vychází z předem sestavených ceníků, ve kterých je uvedena pouze suma celkových nákladů. Stanovení výše jednicových a režijních nákladů je úkolem útvaru technologie.

7.5.1 Regulační uzavírací ventil RV (HU) 211 HLF PN 40 DN 50

Tento ventil patří mezi typické zástupce sériové výroby. Tyto ventily se používají v topnářské a klimatizační technice, energetice a chemickém průmyslu. Jedná se o jednosedlové armatury určené k regulaci a uzavírání průtoku média. (LDM, 2012)



Obrázek 23 RV (HU) 211

(LDM, 2012)

A. Kalkulace armatury bez pohonu

Základní cena armatury se liší v závislosti, zda si zákazník přeje k armatuře dodat a namontovat pohon či nikoliv. V tomto konkrétním případě je ceníková cena armatury ve výši **25 560,- Kč**. Tato cena se následně zadává k zakázce do systému a systém odečte rabat, na který má konkrétní zákazník nárok.

B. Kalkulace armatury s pohonem

V tomto případě bude základní cena armatury v jiné výši než v předchozím případě. Výpočet vypadá následovně:

- $PC = \text{ceníková cena armatury} + (\text{pohon} + \text{montáž pohonu})/\text{koeficient}$

- $PC = 20\,450 + (9\,330 + 500)/0,5$

Cena pohonu samozřejmě závisí na konkrétním typu. V tomto případě byl zvolen pohon SKB 62. Prodejní cena před uplatněním rabatu je na základě výpočtu ve výši **40 110,- Kč**.

7.5.2 Regulační uzavírací ventil RV 102 DN 15

Další ze zástupců sériové výroby. Tyto ventily jsou určeny pro využití v topenářské a klimatizační technice pro teploty do 150°C. Jedná se o dvoucestné a trojcestné armatury se závitovým připojením. (LDM, 2012)



Obrázek 24 RV 102 a RV 103

(LDM, 2012)

A. Kalkulace armatury bez pohonu

Ceníková cena armatury tohoto typu bez pohonu je ve výši **3 500,- Kč**.

B. Kalkulace armatury s pohonem

Pro výpočet využijeme stejný postup jako v minulém případě:

- $PC = 2\,800 + (4\,260 + 500)/0,5$

Celková prodejní cena před uplatněním rabatu s pohonem Ekorex vychází **12 320,- Kč**.

7.5.3 Regulační kohout RK 601 DN 450

Je jedním ze zástupců zakázkové výroby. Tyto armatury společnost vyrábí na zakázku z důvodu vysoké prodejní ceny. Tento regulační kohout je třicestnou armaturou s otočným regulačním segmentem. Využívá se pouze pro regulaci průtoku média, tento typ však neumožňuje vzhledem ke své vnitřní konstrukci uzavírání průtoku média. (LDM, 2012)



Obrázek 25 RK 601 (LDM, 2012)

A. Kalkulace armatury

Výsledná cena tohoto typu armatury se pohybuje přibližně ve výši **1 836 730,- Kč**. V současné době je tento typ armatury jedním z nejdražších typů vyráběných ve společnosti.

Jak je vidět na těchto třech ukázkách, společnost L D M , spol. s r. o. se zaměřuje na výrobu průmyslových armatur pro široké využití. Zakázková výroba neboli *provoz 02*, se pohybuje v jiných částkách než výroba sériová. Vyšší částky jsou způsobeny především speciálním využitím těchto armatur, a také náročností, použitými materiály atd. Z celkových tržeb tvořila zakázková výroba v roce 2011 necelých 20%.

8 PROJEKT NÁVRHU METODY ABC VE SPOLEČNOSTI LDM

Hlavním cílem této diplomové práce je, jak již bylo zmíněno, vypracovat projekt návrhu zavedení metody Activity Based Costing ve společnosti L D M , spol. s r. o. V předešlých kapitolách byla provedena analýza nákladů a analýza stavu společnosti za rok 2011. Za důležitou považuji provedenou analýzu nákladů dle účelového členění, jelikož tato analýza poskytne podklad pro vypracování celého projektu.

Z analýzy současného kalkulačního systému bylo zjištěno, že režijní náklady jsou v současné době ve společnosti přiřazovány nepřesně. Problémem současné kalkulace, je využívání jednotné režijní přírážky, při které není brána v úvahu spotřeba režijních činností na jednotlivé skupiny výrobků. Právě díky zavedení metody Activity Based Costing by mohlo dojít k zobrazení skutečného vynakládání režijních nákladů na jednotlivé výrobky nebo skupiny výrobků.

8.1 Návrh ABC modelu

Účelové členění nákladů, které bylo provedeno v analytické části práci, bude výchozím bodem pro vypracování celého projektu. Při sestavování návrhu celého modelu budu pracovat převážně s režijními náklady. S jednicovými náklady nebudu v rámci návrhu modelu ABC pracovat, jelikož jejich výši na jeden kus výrobku lze stanovit přímo.

Jak již bylo popsáno v teoretické části, tvorba modelu Activity Based Costing je rozdělena do pěti základních etap, podle kterých budu v následujících částech práce postupovat.

8.1.1 První etapa – úprava účetních dat

V rámci této etapy provedu eliminaci specifických účetních nákladů, které se do účetnictví dostali v důsledku specifických úprav finančního účetnictví. Díky těmto úpravám nebude celý model ABC následně zkreslen.

Dále bychom v rámci úpravy účetních dat měli do nákladů zahrnout některé druhy nákladů, které nejsou ve finančním účetnictví evidovány nebo jsou zde evidovány v jiné výši, tyto náklady jsou označovány jako kalkulační druhy nákladů. Zahrnutím kalkulačních druhů nákladů dokážeme postihnout všechny faktory, které ovlivňují manažerská rozhodnutí a mají dopad na ekonomické přínosy těchto rozhodnutí. V rámci této práce nebudu přiřazování kalkulačních druhů nákladů provádět, a to z důvodu rozsáhlosti celého projektu a také náročnosti na získání jejich přesné výše.

Tabulka 8 Úprava účetních dat (zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Náklady 2011 v Kč
Režijní náklady před úpravou	200 670 008,66 Kč
Prodaný materiál	3 295 809,66
Prodaný majetek	17 285 100,00
Dary	18 000,00
Smluvní pokuty a penále	516 600,00
Kurové ztráty	4 067 076,85
Opravné položky	1 365 548,49
Mimořádné náklady	1 105 847,68
Režijní náklady po úpravě	173 016 025,90 Kč

Celková částka vyřazených režijních nákladů je ve výši 27 653 982,68 Kč. Režijní náklady, které budou v rámci projektu přiřazeny k jednotlivým aktivitám, jsou v celkové výši **173 016 025,90 Kč**.

8.1.2 Druhá etapa - návrh aktivit

Druhým krokem při tvorbě modelu Activity Based Costing je samotný návrh a popis jednotlivých aktivit. Při definování jednotlivých aktivit by společnost měla také uvažovat o nákladových objektech, na které bude následně spotřebu jednotlivých aktivit alokovat.

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, každá aktivita se skládá z několika vykonávaných činností, a jejich celkový počet je závislý na celé řadě faktorů, například na velikosti podniku atd.

Při návrhu jednotlivých aktivit jsem vycházel z dostupných informací o společnosti, její organizační struktury a také ze spolupráce s odpovědnými zaměstnanci společnosti. Jedním z neméně důležitých faktorů, který ovlivnil návrh jednotlivých aktivit, byl návrh *nákladových objektů*, na které budou náklady následně kalkulovány. Tento faktor jsem zahrnul především z toho důvodu, aby společnost viděla rozdílnost ve spotřebě jednotlivých režijních činností na nákladové objekty, a uvědomila si chybu ve využívání jednotné režijní přírážky.

Jednotlivé aktivity a jejich popis je následující:

- **Vyjednávání s odběrateli** - úkolem zaměstnanců společnosti je v rámci vyjednávání s odběrateli provádět cenová vyjednávání, dále provádět aktivní cenovou politiku a rozhodovat o výši poskytnuté slevy na konkrétní zakázku.
- **Nákup** – v rámci této aktivity se kontroluje aktuální hladina stavu zásob, surovin a materiálu nutných pro výrobu. Důležitou součástí je také vyhledávání nových dodavatelů, vystavování objednávek a zajištění dodávky materiálu v požadované kvalitě, množství a ve správný čas.
- **Technická příprava** – úkolem technologů je především technologické zpracování a konstrukční příprava výroby. Mezi jednotlivé dílčí činnosti můžeme zařadit stanovení technologických postupů nezbytných pro výrobu, dále stanovení nákladů na kus výrobku. V rámci konstrukční přípravy mají zaměstnanci na starosti nákresy jednotlivých pohonů a armatur, a také jejich neustálý výzkum a vývoj.
- **Vyrábění** – cílem je vyrobit jednotlivé komponenty průmyslových armatur, které jsou následně předávány na útvar montáže ke konečnému zpracování. Tato aktivita zahrnuje jednotlivé dílčí aktivity, a to *Řezání, Broušení, Lakování, 1. NC obrábění, Těžké obrábění a 2. NC obrábění*. Úkolem pracovníků na útvaru řezárny je připravit (nařezat) potřebné součásti, které dále postupují do výroby, kde jsou obráběny. Jednotlivé druhy obrábění se liší podobou zpracovávaných činností, a také používanými stroji. V konečné fázi výroby jsou armatury předány do brusírny, kde jsou broušeny nepřesnosti vzniklé při obrábění a poté je na některé armatury nanesen vrchní lak.
- **Montování** – další z nezbytných aktivit, které jsou ve společnosti prováděny. V rámci útvaru montáže dochází ke kompletaci průmyslových armatur z jednotlivých dílů, které byly dodány z výroby a také jsou zde montovány pohony dle přání zákazníků.
- **Kontrolování jakosti** – v první řadě je úkolem této aktivity kontrola jakosti nejenom na výstupu, ale také na vstupu. Na vstupu se ve společnosti kontroluje především, zda dodaný materiál odpovídá požadované kvalitě. Na výstupu se provádí kontrola průmyslových armatur takovým způsobem, aby odpovídali ISO normám. Mezi další neméně důležité činnosti patří zajišťování licencí a certifikace norem ISO.

- **Expedice a prodej** – v rámci expedice a prodeje jsou prováděny takové činnosti, které posunou výrobky k odběratelům. Úkolem expedice a prodeje je zejména vychystávání a balení výrobků, dále zajištění dopravy a fakturace výrobků odběrateli. Společnost nevyužívá vlastních dopravních prostředků, proto je zajištění externí dopravy jednou z velmi důležitých aktivit expedice.

K výše zmíněným aktivitám, které považujeme za aktivity primární, je nezbytné přiřadit také dvě aktivity podpůrné, a to:

- **Administrativa a správa** – hlavními úkoly v rámci této aktivity je provádění činností v oblasti marketingu, vedení účetnictví, personálního řízení a dále činnosti týkající se správy a údržby budov společnosti.
- **IT** – mezi jednotlivé činnosti, které jsou zajišťovány v rámci této aktivity, patří zabezpečování správného fungování celého informačního systému a také vývoj nových softwarů využitelných ve výrobcích společnosti.

8.1.3 Třetí etapa – přiřazení nákladů aktivitám

V rámci vypracování celého projektu je třetí etapa takovou částí, kdy dojde k přiřazení režijních nákladů k jednotlivým výše zmíněným aktivitám. Tato etapa poukazuje na zásadní rozdíl v řízení nákladů v tradičních systémech a v modelu Activity Based Costing. Zatímco v rámci tradičního, či klasického řízení nákladů dochází k rozdělení nákladů do jednotlivých nákladových druhů, v modelu ABC dochází k přiřazení režijních nákladů k jednotlivým aktivitám na základě příčinného vztahu.

V první části zobrazím přiřazení režijních nákladů na jednotlivé aktivity prostřednictvím **matice nákladů aktivit (Activity cost matrix)**. Na základě přiřazení nákladů k jednotlivým aktivitám dokážeme určit, které aktivity ve společnosti LDM jsou náročné na spotřebu režijních nákladů. Toto rozdělení by mohlo společnosti poskytnout podklady pro přezkoumání prováděných činností v rámci jednotlivých aktivit, a následnému rozhodování o eliminaci těch aktivit, které ve společnosti nepřidávají hodnotu konečným výrobkům, a způsobují zvyšování režijních nákladů.

Přiřazení jednotlivých položek režijních nákladů vychází z rozhovorů s odpovědnými zaměstnanci společnosti LDM a také z podrobné analýzy vnitropodnikových útvarů a jim odpovědných informací zobrazených v účetnictví. V rámci některých položek, například

energie, je použit kvalifikovaný odhad, který vychází z dlouhodobých zkušeností a znalostí odpovědných zaměstnanců společnosti LDM.

V rámci projektu budu od této etapy vycházet s peněžními částkami zaokrouhlenými na celé koruny, dle zásad matematiky. Přiřazení nákladů jednotlivým aktivitám, tedy **matici nákladů aktivit**, zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 9 Matice nákladů společnosti LDM v Kč za rok 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)

Nákladový druh Aktivita	Materiál - nevýrobní	Energie	Služby	Osobní náklady	Ostatní provozní N	Odpisy	Finanční náklady
Vyjednávání s odběrateli	835 524	628 200	20 952 338	10 419 222	51 633	360 041	281 011
Nákup	379 604	358 972	1 922 497	2 898 108	136 671	3 213 756	50 108
Technická příprava	542 337	717 943	1 633 124	13 913 844	16 159	637 284	189 067
Vyrábění	7 842 951	3 769 201	25 264 148	2 299 483	135 753	5 619 310	522 733
Montování	203 049	1 794 858	200 622	1 118 209	0	213 007	85 521
Kontrolování jakosti	178 582	269 229	2 784 739	2 572 063	0	168 666	38 133
Expedice a prodej	119 888	628 200	3 570 787	1 152 040	1 440	91 778	41 857
Administrativa a správa	6 361 805	628 200	10 519 635	11 318 388	4 435 515	5 388 423	10 920 335
IT	35 277	179 486	517 873	1 821 333	18 331	32 941	14 794
Celkem	173 016 026,- Kč						

Pro účely finančního účetnictví se náklady rozdělují do nákladových druhů, prostřednictvím nichž jsme přiřadili upravené režijní náklady na jednotlivé aktivity, a výsledkem je matice nákladů aktivit, zobrazená v tabulce číslo 9.

Na základě této matice se může společnost LDM zaměřit na přezkoumání takových činností, které zapříčiňují vysoké režijní náklady v případě jednotlivých aktivit. Za zmínku zde stojí například v rámci *vyrábění* vysoké náklady v oblasti *služeb*. Po bližším zkoumání

zjistíme, že tato částka je způsobena z velké části leasingovými splátkami za stroje používaných při výrobě.

Velmi vysokých režijních nákladů dosahuje společnost v rámci *administrativy a správy*, což považujeme za podpůrnou aktivitu. Společnosti bych doporučil přezkoumání vynakládaných nákladů v této oblasti a snahu aktivně snižovat tyto náklady.

V následující části přiřadím náklady podpůrných aktivit aktivitám primárním.

Tabulka 10 Rozdělení podpůrných aktivit primárním v Kč (zdroj: Vlastní zpracování)

Položka Aktivita	Náklady před rozdělením	Rozdělení aktivity Administrativa a správa	Rozdělení aktivity IT	Náklady po rozdělení
Vyjednávání s odběrateli	33 527 969	991 446	52 401	34 571 816
Nákup	8 959 716	3 965 784	78 601	13 004 101
Technická příprava	17 649 758	4 957 30	209 603	22 816 591
Vyrábění	45 453 579	19 828 921	917 012	66 199 512
Montování	3 615 266	14 871 690	1 179 015	19 665 971
Kontrolování jakosti	6 011 412	991 446	52 401	7 055 259
Expedice a prodej	5 605 990	3 965 784	131 002	9 702 776
Celkem	120 823 690,- Kč	49 572 301,- Kč	2 620 035,- Kč	173 016 026,- Kč

Dalším krokem v rámci ocenění jednotlivých aktivit bylo rozdělení obou podpůrných aktivit k aktivitám primárním. Toto rozdělení bylo provedeno na základě kvalifikovaného odhadu odpovědných zaměstnanců společnosti. Při rozdělení nákladů podpůrných aktivit nedochází ke změně celkové výše režijních nákladů, pouze se mění podíl režijních nákladů u aktivit primárních.

Jak můžeme sledovat nejvyšší částka režijních nákladů po rozdělení podpůrných aktivit je spotřebována aktivitou *vyrábění*. Je zřejmé, že tato aktivita je nákladově nejnáročnější, a to

zejména z toho důvodu, že se jedná o hlavní prováděné činnosti ve společnosti, dalším důvodem je počet zaměstnanců, rozsáhlost budov či množství využívaných strojů.

Mezi další nákladově náročnější aktivity patří především *vyjednávání s odběrateli, technická příprava, montování a nákup*. Pokud se podíváme do **matice nákladů aktivit**, zjistíme, že aktivita *vyjednávání s odběrateli*, je nákladově náročnější z důvodu vysokých nákladů v oblasti služeb a osobních nákladů. Po bližším zkoumání bylo zjištěno, že největší nákladovou položkou v roce 2011 byly **provize**, které tvořili necelých sedmnáct milionů korun.

Technické přípravy je přiřazena také velká část režijních nákladů. Hlavní útvary tvořící tuto aktivitu jsou útvary technologie a konstrukce, kde společnost zaměstnává kvalifikované technicko-hospodářské pracovníky, což způsobuje vysoké osobní náklady. Ostatní náklady v rámci této aktivity jsou dle mého názoru v běžné výši.

Aktivita *montování* se stala významnou právě díky přiřazení části nákladů z aktivit podpůrných. Pokud se podíváme na výši nákladů před rozdělením, zjistíme, že se jedná o nákladově nejméně náročnou aktivitu. Vyšší položku zde tvoří pouze spotřeba energie a mzdy technicko-hospodářských pracovníků, ostatní položky jsou vcelku zanedbatelné. Významnost této aktivity vzrostla s přidělením nákladů z podpůrných aktivit, a to především nákladů z oblasti administrativy a správy. Stejně jako u *vyrábění* se jedná o náklady na zajištění správy budov, řízení lidských zdrojů atd.

Zbylé aktivity, *kontrolování jakosti a expedice a prodej*, jsou přibližně na stejné úrovni, jelikož výše režijních nákladů připadajících na tyto aktivity je pod hranicí deseti milionů korun.

Jedna z výše navržených a popsaných aktivit, konkrétně *vyrábění*, se skládá z několika dílčích činností, které jsou v jejím rámci ve společnosti vykonávány. Jednotlivé dílčí činnosti budou tedy následně oceněny režijními náklady, které tyto činnosti spotřebovávají. Rozdělení režijních nákladů bude stejně jako u rozdělení nákladů podpůrných aktivit na základě kvalifikovaného odhadu odpovědných zaměstnanců společnosti LDM.

Rozdělení výroby na jednotlivé dílčí činnosti je dle mého názoru nezbytné zejména z důvodu přesnosti celého projektu. Díky tomuto rozdělení bude následné ocenění nákladových objektů režijními náklady přesnější a společnost bude mít k dispozici podrobnější informace k případnému rozhodování o změnách či restrukturalizaci prováděných činností.

Celkové rozdělení režijních nákladů do jednotlivých primárních aktivit i dílčích činností zobrazuje následující tabulka:

Tabulka 11 Ocenění jednotlivých primárních aktivit (zdroj: Vlastní zpracování)

Aktivita\Položka	Částka nákladů v Kč	Podíl nákladů v %	
Vyjednávání s odběrateli	34 571 816	20%	
Nákup	13 004 101	8%	
Technická příprava	22 816 591	13%	
Vyrábění	66 199 512	38%	
		100%	38%
- Řezání	2 647 981	4%	1,5%
- Broušení	661 995	1%	0,4%
- Lakování	6 619 951	10%	3,8%
- 1. NC obrábění	14 563 892	22%	8,3%
- Těžké obrábění	26 479 805	40%	15,3%
- 2. NC obrábění	15 225 888	23%	8,7%
Montování	19 665 971	11%	
Kontrolování jakosti	7 055 259	4%	
Expedice a prodej	9 702 776	6%	
Celkem	173 016 026,- Kč	100%	

Cílem posledního kroku této etapy bylo tedy rozlišení jednotlivých dílčích činností výroby a přiřazení odpovědné výše režijních nákladů. Jak je vidět v tabulce, mezi nejnáročnější dílčí činnosti výroby řadíme všechny druhy obrábění, na které v souhrnu připadá 85% režijních nákladů ve výrobě.

Tabulka 11 nám poskytuje celkový pohled na rozdělení režijních nákladů do jednotlivých aktivit, které jsou ve společnosti vykonávány. S tímto rozdělením režijních nákladů budeme vycházet v následujících částech projektu.

8.1.4 Čtvrtá etapa – analýza aktivit

Analýza aktivit je předposlední etapou v rámci tvorby celého systému ABC. Výsledkem této etapy je výše nákladů na jednotku prováděné aktivity, které ovšem předchází stanovení tzv. **cost driverů**, neboli vztahových veličin a následně stanovení **míry výkonu aktivity** neboli míra spotřeby jednotlivých aktivit za dané období.

Vztahové veličiny představují příčiny, které ve společnosti způsobují vznik nákladů. Ve svém projektu budu využívat především **časově** definované vztahové veličiny, a to počet hodin odvedené práce a počet strojových hodin. **Transakčně** definovanou vztahovou veličinou bude pouze počet přijatých faktur, které se týkají dodávek materiálu na sklad, v rámci aktivity nákupu. Takto definované vztahové veličiny by měly zabezpečit, aby došlo k příčinné alokaci nákladů.

Definování vztahových veličin na jednotlivé aktivity zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 12 Definování vztahových veličin (zdroj: Vlastní zpracování)

Aktivita\Položka	Náklady na aktivitu v Kč	Vztahová veličina
Vyjednávání s odběrateli	34 571 816	Počet hodin práce
Nákup	13 004 101	Počet přijatých faktur
Technická příprava	22 816 591	Počet hodin práce
Vyrábění	66 199 512	
- Řezání	2 647 981	Počet hodin práce
- Broušení	661 995	Počet hodin práce
- Lakování	6 619 951	Počet hodin práce
- 1. NC obrábění	14 563 892	Počet strojových hodin
- Těžké obrábění	26 479 805	Počet strojových hodin
- 2. NC obrábění	15 225 888	Počet strojových hodin
Montování	19 665 971	Počet hodin práce
Kontrolování jakosti	7 055 259	Počet hodin práce
Expedice a prodej	9 702 776	Počet hodin práce
Celkem	173 016 026,- Kč	

V předchozí tabulce (tabulka číslo 12) jsme tedy definovali jednotlivé vztahové veličiny předem definovaných aktivit. V následující části je potřeba vyčíslit objem aktivit za rok 2011 a následně zjistit jaký je náklad na jednotku dané aktivity.

Objem aktivit bude stanoven v závislosti na definované vztahové veličině. Počet aktivit *nákupu* bude vycházet z účetnictví společnosti, kde zjistíme počet objednávek. U zbylých aktivit budeme vycházet z časového fondu zaměstnanců a také strojů společnosti. Tento časový fond bude upraven kvalifikovaným odhadem odpovědných zaměstnanců o prostoje, opravy a další dlouhodobější odstávky či dovolené, a to na základě jejich dlouholetých zkušeností. **Náklady na jednotku** aktivity poté zjistíme tak, že částku nákladů podělíme počtem aktivit.

Tabulka 13 Výpočet jednotkové nákladu aktivity (zdroj: Vlastní zpracování)

Aktivita\Položka	Vztahová veličina	Náklady na aktivitu v Kč	Míra výkonu aktivity	Náklad na jednotku aktivity v Kč
Vyjednávání s odběrateli	Počet hodin práce	34 571 816	22 000	1 571,45 Kč
Nákup	Počet přijatých faktur	13 004 101	3 304	3 935,87 Kč
Technická příprava	Počet hodin práce	22 816 591	28 500	800,58 Kč
Vyrábění		66 199 512		
- Řezání	Počet hodin práce	2 647 981	3 700	715,67 Kč
- Broušení	Počet hodin práce	661 995	2 000	331,00 Kč
- Lakování	Počet hodin práce	6 619 951	3 950	1675,94 Kč
- 1. NC obrábění	Počet strojových hodin	14 563 892	44 300	328,76 Kč
- Těžké obrábění	Počet strojových hodin	26 479 805	42 100	628,97 Kč
- 2. NC obrábění	Počet strojových hodin	15 225 888	56 050	271,65 Kč
Montování	Počet hodin práce	19 665 971	58 450	336,46 Kč
Kontrolování jakosti	Počet hodin práce	7 055 259	20 100	351,01 Kč
Expedice a prodej	Počet hodin práce	9 702 776	7 200	1347,61 Kč
Celkem		173 016 026,- Kč		

Poslední dva sloupce (v tabulce číslo 13) – *míra výkonu aktivity* a *náklady na jednotku aktivity* - jsou pro pokračování celého projektu velmi důležité a tvoří výsledek čtvrté etapy návrhu ABC systému. Pro lepší vizualizaci jednotkových nákladů zobrazím náklady na jednotku aktivity také do grafu.



Obrázek 26 Graf zobrazení výše jednotkových nákladů na aktivitu (zdroj: Vlastní zpracování)

Na základě dokončení čtvrté etapy celého projektu můžeme říci, že nejdražší aktivitou ve společnosti LDM je **nakupování**, které zajišťuje celý proces dodávky materiálu od aktivního vyhledávání nových dodavatelských příležitostí, přes vystavení objednávek až po samotnou dodávku materiálu. Výše nákladů za jednotku této aktivity představuje necelé 4000,- korun za jednu přijatou fakturu. Z bližšího prozkoumání matice nákladů zjistíme, že tato vysoká částka je způsobena zejména vyššími náklady v oblasti osobních nákladů, odpisů a také díky nákladům, které byli přiděleny z podpůrných aktivit. Dalším důvodem vysoké částky je zvolená vztahová veličina, ovšem takto zvolenou vztahovou veličinou je zabezpečena příčinná alokace režijních nákladů.

Lakování, vyjednávání s odběrateli a expedice a prodej představují další aktivity s vyšším jednotkovým nákladem. Výše nákladů na jednotku těchto aktivit se pohybuje v určitém rozmezí okolo 1,5 tisíce korun. Lakování je druhou nejdražší aktivitou, a to z důvodu vysokých nákladů na dodržování bezpečnostních předpisů a požadavků, které jsou pro práci v takovém prostředí vyžadovány. Například náklady na zajištění odsávání, nákup filtrů aj.

Důvody vysokých režijních nákladů v oblasti vyjednávání s odběrateli byly již popsány, jenom pro připomenutí se jedná zejména o vysoké náklady v oblasti vyplacení *provizí* za sjednané kontrakty, v roce 2011 především zahraniční obchodní případy, dále vysoké osobní náklady, společnost zaměstnává v této oblasti 12 zaměstnanců. Náklady, které způsobují vyšší jednotkový náklad v oblasti expedice a prodeje jsou tvořeny, stejně jako u nákupu, přiřazením části nákladů z podpůrných aktivit, a následně jsou tvořeny z velké části také náklady na *dopravu*. Náklady na dopravu mají charakter režijních nákladů, jelikož společnost využívá externích dopravců pro přepravu svých výrobků.

Jednotkový náklad ostatních aktivit je pod hranicí 1000,- Kč. Z velké části byly režijní náklady těchto aktivit již analyzovány ve třetí etapě projektu, proto se teď zaměřím pouze na nezbytné informace, které dosud nebyly zmíněny. Rozdílné jednotkové náklady můžeme sledovat u všech třech typů obrábění. Rozdílnost není způsobena pouze počtem strojů, ale i jinými faktory, jako například náklady na pořízení strojů, údržbu zařízení atd. Právě nejnáročnější a zároveň nejdražší aktivitou, kterou ovlivňují tyto faktory je **těžké obrábění**.

Na druhé straně aktivitou s nejlevnější jednotkovým nákladem je **2. NC obrábění**. Nejnižší částka je způsobena vysokou mírou výkonu této aktivity - způsobena vyšším počtem strojů - a také průměrnou výší režijních nákladů - ta je způsobena nižší pořizovací cenou strojů, což způsobuje nižší výši odpisů a nižší leasingové splátky. Výši režijních nákladů si dovoším označit za průměrnou s ohledem na výši režijních nákladů u ostatních aktivit.

8.1.5 Pátá etapa - Přiřazení nákladů nákladovým objektům

Jedná se o poslední fázi projektu, ve které vyčíslíme výši režijních nákladů na jednotlivé nákladové objekty. Pro svůj projekt jsem si zvolil za nákladový objekt pouze výrobky společnosti L D M , spol. s r. o.

V rámci svého projektu budu režijní náklady kalkulovat pouze na dva nákladové objekty, a to z důvodu rozsáhlosti výrobního portfolia společnosti. Za nákladové objekty budu brát již zmíněné rozdělení na **sériovou** a **zakázkou** výrobu. Označení jednotlivých typů výrob je ve společnosti následující:

- Sériová výroba - **Provoz 01**
- Zakázková výroba - **Provoz 02**

Toto označení je ve společnosti běžně používané, proto i já budu nadále pracovat s tímto označením.

V následující části bude provedeno rozdělení počtu spotřebovaných aktivit na výše zmíněné nákladové objekty. Objem aktivit spotřebovaných jednotlivými nákladovými objekty bude určen na základě kvalifikovaného odhadu odpovědných zaměstnanců společnosti LDM. Výši režijních nákladů na danou aktivitu za rok 2011 následně zjistíme tak, že vynásobíme počet aktivit s jednotkovým nákladem na tuto aktivitu. Díky zaokrouhlení výše jednotkového nákladu může docházet k malým nepřesnostem v součtech režijních nákladů.

Tabulka 14 Přiřazení režijních nákladů na provoz 01 (zdroj: Vlastní zpracování)

Aktivita\Položka	Náklad na jednotku aktivity v Kč	Míra výkonu	Míra výkonu v %	Celkové náklady na aktivitu v Kč
Vyjednávání s odběrateli	1571,45 Kč	9 900	45%	15 557 355,00 Kč
Nákup	3935,87 Kč	2 148	65%	8 454 248,76 Kč
Technická příprava	800,88 Kč	17 100	60%	13 695 048,00 Kč
Vyrábění				
- Řezání	715,67 Kč	3 550	96%	2 540 628,50 Kč
- Broušení	331,00 Kč	1 880	94%	622 280,00 Kč
- Lakování	1675,94 Kč	3 792	96%	6 355 164,48 Kč
- 1. NC obrábění	328,76 Kč	38 541	87%	12 670 739,16 Kč
- Těžké obrábění	628,97 Kč	32 838	78%	20 654 116,86 Kč
- 2. NC obrábění	271,65 Kč	47 642	85%	12 941 949,30 Kč
Montování	336,46 Kč	48 514	83%	16 323 020,44 Kč
Kontrolování jakosti	351,01 Kč	14 070	70%	4 938 710,70 Kč
Expedice a prodej	1347,61 Kč	6 120	85%	8 247 373,20 Kč
Celkem				123 000 634,40 Kč

V tabulce číslo 14 je uvedena kalkulace režijních nákladů v **provozu 01** ve společnosti LDM na základě metody Activity Based Costing.

Tabulka 15 Přiřazení režijních nákladů na Provoz 02 (zdroj: Vlastní zpracování)

Aktivita\Položka	Náklad na jednotku aktivity v Kč	Míra výkonu	Míra výkonu v %	Celkové náklady na aktivitu v Kč
Vyjednávání s odběrateli	1571,45 Kč	12 100	55%	19 014 545,00 Kč
Nákup	3935,87 Kč	1 156	35%	4 549 865,72 Kč
Technická příprava	800,58 Kč	11 400	40%	9 126 612,00 Kč
Vyrábění				
- Řezání	715,67 Kč	150	4%	107 350,50 Kč
- Broušení	331,00 Kč	120	6%	39 720,00 Kč
- Lakování	1675,94 Kč	158	4%	264 798,52 Kč
- 1. NC obrábění	328,76 Kč	5 759	13%	1 893 657,60 Kč
- Těžké obrábění	628,97 Kč	9 262	22%	5 825 520,14 Kč
- 2. NC obrábění	271,65 Kč	8 408	15%	2 284 033,20 Kč
Montování	336,46 Kč	9 936	17%	3 343 066,56 Kč
Kontrolování jakosti	351,01 Kč	6 030	30%	2 116 590,30 Kč
Expedice a prodej	1347,61 Kč	1 080	15%	1 455 418,80 Kč
Celkem				50 021 178,34 Kč

V tabulce 15 byla provedena kalkulace režijních nákladů také metodou Activity Based Costing, tentokrát však pro **provoz 02**. Obě provedené kalkulace se liší od tradičních kalkulačních metod a představují přesnější alokaci režijních nákladů.

Abychom mohli porovnat, zda je zakázková výroba ve společnosti LDM náročnější na spotřebu režijních nákladů, musíme znát její podíl na celkových tržbách. Ten za rok 2011 činil necelých 20%. Ze všech skutečností, které máme nyní k dispozici, dokážeme určit, jaké aktivity jsou náročnější na spotřebu režijních nákladů a naopak.

Provoz 02 je zřetelně náročnější na spotřebu režijních nákladů v aktivitách, jako je *vyjednávání s odběrateli* a *technická příprava*. Mezi další aktivity, které jsou v tomto provozu náročnější na spotřebu režijních nákladů, můžeme zařadit *kontrolování jakosti* a také *těžké*

obrábění. Na druhé straně je tento provoz méně náročný na vznik režijních nákladů v aktivitách, jejímž příkladem je *řezání, broušení, lakování, a expedice a prodej*.

8.2 Výpočet ziskovosti nákladových objektů ve společnosti LDM

Na základě vypracování celého projektu nyní dokážeme vypočítat, jaká je ziskovost jednotlivých nákladových objektů. V této části budeme pracovat s celkovými náklady a také s tržbami za jednotlivé nákladové objekty.

8.2.1 Přiřazení jednicových nákladů nákladovým objektům

Jelikož objem režijních nákladů, které náleží jednotlivým nákladovým objektům, známe, je naším cílem v této části přiřadit nákladovým objektům příslušné náklady jednicové.

Jednicové náklady budou přiřazeny k jednotlivým nákladovým objektům na základě informací, které jsem dostal od odpovědných zaměstnanců společnosti. Rozdělení najdeme v následující tabulce.

Tabulka 16 Přiřazení jednicových nákladů nákladovým objektům (zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Provoz 01 v Kč	Provoz 02 v Kč	Celkem
Spotřeba materiálu - výrobní	201 203 757	22 199 900	223 403 657,- Kč
Osobní náklady výrobních dělníků	49 661 622	13 319 940	62 981 562,- Kč
Celkem	250 865 379,- Kč	35 519 840,- Kč	286 385 219,- Kč

Jednicové náklady, přiřazené k nákladovým objektům, byly rozděleny do dvou základních položek, a sice *spotřeba výrobního materiálu a osobní náklady výrobních dělníků*. Oproti účelovému členění, které bylo provedeno v analytické části mé práce, došlo ke sloučení mezd výrobních dělníků a k nim příslušných odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Jak jsem se již zmiňoval, objem zakázkové výroby - provoz 02 - v roce 2011 činil necelých 20,0% tržeb, proto je zřejmé, že převážná většina jednicových nákladů je přiřazena k **provozu 01**. Podíl jednicových nákladů, jejichž spotřeba byla vyvolána v **provozu 01**, činil za rok 2011 přibližně 87,5%.

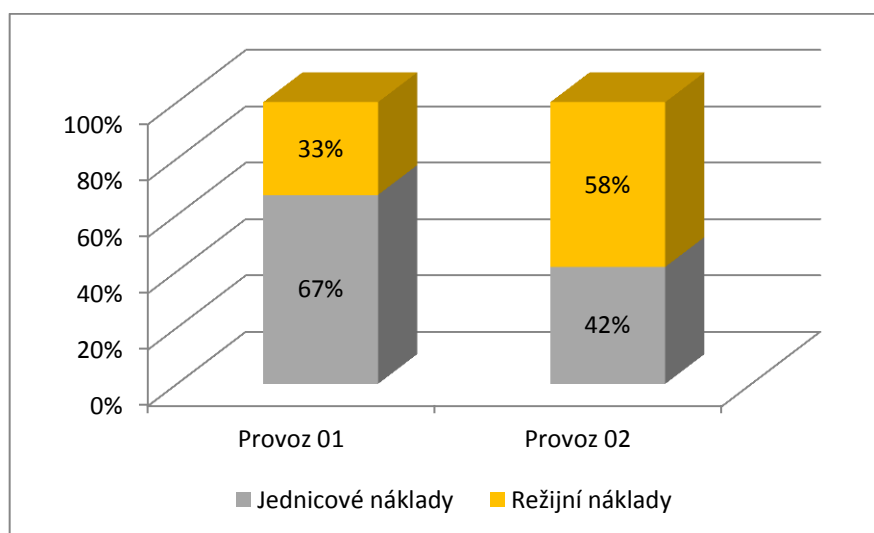
8.2.2 Struktura nákladů nákladových objektů

Nyní již známe výši jednicových i režijních nákladů za rok 2011 připadajících na zvolené nákladové objekty. Jejich přehled je znázorněn v následující tabulce.

Tabulka 17 Výpočet nákladů na jednotlivé provozy (zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Provoz 01	Provoz 02
Jednicové náklady	250 865 379,- Kč	35 519 840,- Kč
Režijní náklady	123 000 634,- Kč	50 021 178,- Kč
Celkem	373 866 013,- Kč	85 541 018,- Kč

Struktura jednicových a režijních nákladů v jednotlivých provozech bude pro lepší přehlednost zobrazena v následujícím grafu.



Obrázek 27 Graf zobrazující strukturu nákladů provozu 01 a provozu 02 společnosti LDM (zdroj: Vlastní zpracování)

Pokud se podíváme na strukturu nákladů v obou provozech, vidíme zde velké rozdíly ve skladbě jednicových a režijních nákladů. Náklady v rámci **provozu 02** jsou tvořeny z větší části režijními náklady, a to z důvodu vyšší náročnosti na spotřebu některých aktivit, jak jsme mohli sledovat v rámci páté etapy projektu systému Activity Based Costing.

Velmi kladně na základě této struktury hodnotím podíl režijních nákladů v **provozu 01**. Dle mého názoru se jedná o podíl na běžné úrovni, a pokud by společnost měla takovýto podíl režijních nákladů za celý svůj podnik, mohli bychom říci, že dokáže velmi dobře

režijní náklady řídit. Na druhé straně nám tato struktura dává další důkaz špatné alokace režijních nákladů v rámci tradičního kalkulačního systému, který je ve společnosti využíván.

8.2.3 Výpočet ziskovosti nákladových objektů

Pro výpočet ziskovosti **provozu 01** a **provozu 02** ve společnosti LDM je potřeba znát také výši tržeb za jednotlivé provozy. Tuto výši jsem zjistil z informačního systému společnosti. Přehled celkových nákladů, výši tržeb a také výpočet ziskovosti jednotlivých provozů nám zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 18 Výpočet ziskovosti nákladových objektů (zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Provoz 01	Provoz 02
Celkové náklady	373 866 013,- Kč	85 541 018,- Kč
Tržby	382 285 814,- Kč	88 799 601,- Kč
Zisk v Kč	8 419 801,- Kč	3 258 583,- Kč
Zisk v %	2,20%	3,67%

Celkový zisk společnosti LDM, který jsme získali odečtením celkových nákladů od tržeb z prodeje vlastních výrobků je ve výši **11 678 384,- Kč**. Takto vypočítaný zisk se liší od hospodářského výsledku, který je zobrazen ve finančním účetnictví. Prvním důvodem lišícího se výsledku je úprava účetních dat v oblasti nákladů, která byla provedena v první etapě celého projektu. Druhým důvodem je fakt, že společnost nezískává finanční prostředky pouze z prodeje svých výrobků, ale také z dalších vedlejších činností, například *tržby za pokovování, tržby z prodeje majetku, tržby z prodeje šrotu, postoupení pohledávek, kursové zisky, výnosy z dlouhodobého finančního majetku* aj.

Kladně musím hodnotit, že oba provozy ve společnosti LDM jsou ziskové. Provoz 02 - zakázková výroba - je dokonce o více než procento ziskovější než provoz 01. Nižší ziskovost provozu 01 je způsobena vyššími jednicovými náklady. Snahou společnosti do budoucna by mělo být zvýšení ziskovosti obou provozů. Například zvýšený tlak na snížení režijních nákladů v **provozu 02** by zabezpečil zvýšení ziskovosti tohoto provozu.

8.3 Verifikace projektového řešení

V rámci verifikace svého projektu bych se rád zaměřil na zmínění určitých rizik, které celý projekt nese, ovšem na druhé straně se zde zaměřím především na zdůvodnění výhodnosti realizace celého projektu ve společnosti L D M , spol. s r. o.

Musím zde zmínit, že nejenom během vypracování projektu, ale během zpracování celé praktické části diplomové práce jsem nenarazil na žádné větší problémy, které by znemožňovali její vypracování. Všechny podklady, které jsem si pro zpracování vyžádal, a byly mi poskytnuty, má společnost velmi dobře zpracované. Jediným možným rizikem, které by mohlo způsobit malé nepřesnosti vypracovaného projektu, je používaný *kvalifikovaný odhad*, jehož používání však bylo pro vypracování projektu nezbytné. Kvalifikovaný odhad byl použit v takových případech, kdy společnost neeviduje záznamy o přesnosti požadovaných informací, jako například evidence přesné spotřeby energie jednotlivými aktivitami. Dle mého názoru však použití kvalifikované odhadu může způsobovat opravdu velmi malé nepřesnosti ve výsledcích projektu, a to především z toho důvodu, že veškeré jeho použití bylo konzultováno s odpovědnými zaměstnanci společnosti LDM.

Výhodnost realizace kalkulace nákladů založené na metodě Activity Based Costing je v její rozdílnosti a přesnosti oproti tradiční kalkulační metodě, která se využívá ve společnosti v současné době. Aktuálně využívaná kalkulační metoda má celou řadu nedostatků (viz kapitola 7.4). Převážná většina režijních nákladů není přiřazena na základě **příčinné alokace**, dále je využíván stejný princip alokace režijních nákladů pro všechny druhy výrobků.

V rámci projektu byly režijní náklady rozděleny do jednotlivých dílčích činností, které vznik těchto nákladů zapříčiňují. Došlo ke zvolení takových rozvrhových základů, které mají přímý vztah se spotřebou režijních nákladů. Výsledkem projektu byla kalkulace režijních nákladů na nákladové objekty. V mém projektu byly zvoleny pouze dva nákladové objekty, ovšem právě tyto dvě skupiny charakterizují rozdílnost ve spotřebě režijních nákladů ve společnosti LDM.

Vypracování projektu a v podstatě celá metoda Activity Based Costing je svými nároky na čas a pracnost náročnější než ostatní kalkulační systémy. Náročnost shledávám například při zjišťování míry výkonu aktivit, při kterém musíme brát v úvahu faktory, které na danou míru působí. V případě mého projektu, jsem za faktory ovlivňující časový fond považoval prostoje, opravy strojů či dlouhodobější odstávky. Právě náročnost může celou řadu spo-

lečností od realizace takového projektu odradit. Avšak dle mého názoru se společnost nemůže dívat pouze na čas strávený realizací, ale musí především přemýšlet nad přínosy, které může v budoucnu získat.

Cílem projektu nebylo pouze ukázat společnosti, že existuje přesnější způsob kalkulace nákladů, ale především uvědomění si tvorby vlastních chyb. Tak jak je současná kalkulace nastavená, dochází dle mého názoru k nákladovému podhodnocení **provozu 02**, a naopak nadhodnocení **provozu 01**. Změna myšlení, a to nejenom ve vedení společnosti by mohla do budoucna přispět k redukci výše režijních nákladů a tím zvyšování konkurenceschopnosti, image společnosti, ale také zvyšování ziskovosti.

Na druhé straně, právě neochota zaměstnanců by mohla znamenat neúspěch při realizaci celého systému metody Activity Based Costing. Při zavádění této metody je nutná nejenom podpora ze strany vedení, ale také schopnost zaměstnanců na nižších úrovních podílet se na realizaci projektu.

Je nutné zdůraznit, že metoda Activity Based Costing zprůhledňuje spotřebu jednotlivých druhů režijních nákladů. I když je tato metoda náročnější, je přesnější a spolehlivější než tradiční kalkulační systémy.

9 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST L D M , SPOL. S R. O.

Na základě vypracování analýzy současného kalkulačního systému, a především vypracování projektu týkající se zavedení metody Activity Based Costing jsem schopen učinit závěry a několik doporučení pro společnost LDM.

Současně využívaný kalkulační systém představuje přičtení režijních nákladů k nákladům jednicovým na základě jednotné režijní přírážky. Právě využívání jednotné režijní přírážky představuje důvod, který by měl společnost iniciovat k provedení razantních změn v kalkulačním systému. Jedna z vhodných metod, která by dokázala zpřesnit přiřazování režijních nákladů, byla provedena v projektové části diplomové práce.

Prvním doporučením je rozšíření procesního přístupu napříč celou organizační strukturou společnosti. Společnost v současné době využívá procesní přístup pouze pro potřeby certifikace norem ISO. V prvních částech změn by mohlo dojít k ústupu od dělby práce, dále přesun z centralizovaného řízení na decentralizované. K rozšíření procesního přístupu by přispělo také zavedení metody Activity Based Costing, jejíž návrh byl proveden v projektové části práce.

Druhým doporučením je právě přesun od tradičního kalkulačního systému ke kalkulaci založené na metodice Activity Based Costing. Ve společnosti, která má vysoký podíl režijních nákladů, je nutné režijní náklady řídit. Je pravdou, že společnost v posledních několika letech podíl režijních nákladů každoročně snížila, ovšem nejednalo se o provedení žádných razantních kroků a opatření.

Třetí doporučení pro společnost se odvíjí od samotné implementace modelu Activity Based Costing, a jedná se o přezkoumání režijních činností prováděných v rámci provozu 02 - zakázková výroba. Z výsledků projektu je naprosto zřetelné, že tento provoz je v určitých aktivitách náročnější na spotřebu režijních nákladů.

Z porovnání ziskovosti nám vyplývá, že i přes náročnost některých aktivit na spotřebu režijních nákladů je provoz 02 ziskovější. Tento fakt z části přikládám nižšímu podílu provozu 02 na celkovém objemu tržeb v roce 2011. Mohlo by se stát, že při zvýšení tohoto podílu by došlo ke snížení ziskovosti právě z důvodu náročnosti tohoto provozu na spotřebu režijních nákladů. I z těchto důvodů by se společnost LDM měla snažit o restrukturalizaci prováděných režijních činností.

Já osobně jsem provedl kalkulaci nákladů pouze na výrobky společnosti, ovšem pokud by měla společnost zájem, mohla by díky zavedení metody Activity Based Costing kalkulovat režijní náklady také na jednotlivé zákazníky, či odbytové trhy. Na základě takovéto kalkulace by společnost dokázala provést analýzu nejenom ziskovosti jednotlivých odbytových trhů, ale také by měla dostatek informací k rozhodování, zda na daném trhu dále působit.

Jak již bylo zmíněno při verifikaci projektu, úspěšné zavedení metody Activity Based Costing by společností přineslo značné výhody. Jedním z největších přínosů je dobrá znalost příčiny vzniku režijních nákladů, což by pro společnost znamenalo získání konkurenční výhody oproti ostatním společnostem. Dalším přínosem je získání podrobnějších a kvalitnějších podkladů pro tvorbu manažerských rozhodnutí, které se týkají budoucího vývoje společnosti.

Na základě všech poznatků a provedených analýz bych společností L D M , spol. s r. o. doporučil zavedení metody Activity Based Costing, a to nejenom v takové podobě v jaké je tato metoda rozpracována v rámci mé diplomové práce. Do budoucna by společnost celý systém mohla dále rozvést a rozšířit, čímž by získala ještě přesnější informace o příčinách vzniku režijních nákladů, a možnostech pro jejich snižování.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této diplomové práce bylo vypracování návrhu projektu na zavedení metody Activity Based Costing ve společnosti L D M , spol. s r. o. Jedná se o moderní metodu kalkulace nákladů založenou na příčinné alokaci režijních nákladů nákladovým objektům.

Celá práce je logicky rozčleněna na dvě hlavní části - teoretickou a praktickou - z nichž každá je dále rozčleněna do jednotlivých kapitol. V rámci teoretické části jsem se zaměřil na rozbor dostupných literárních pramenů, které se týkali oblasti nákladů a kalkulací.

V úvodu praktické části jsem představil společnost LDM, kde byla celá práce zpracována. Dále jsem se zaměřil na analýzu současného stavu společnosti, kde jsem provedl analýzu druhového a účelového členění a také analýzu současného kalkulačního systému ve společnosti.

Na základě zjištěných nedostatků současného kalkulačního systému jsem se rozhodl pro vypracování projektu, který byl tedy zaměřen na vypracování návrhu zavedení metody Activity Based Costing. Z výsledků celého projektu byly zjištěny rozdíly v přiřazování režijních nákladů právě metodou Activity Based Costing a tradiční kalkulační metodou. Z výsledků celého projektu dokážu tvrdit, že projekt splnil předem stanovený cíl a je v praxi realizovatelný.

Byl bych velice rád, kdyby tento projekt a celá diplomová práce pomohla společnosti ke zlepšení jejího postavení na trhu a také ke zlepšení stavu řízení režijních nákladů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Tištěné publikace

- ČECHOVÁ, A. 2011. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, C. 2004. *Management and cost accounting*. London: Thomson Learning. ISBN 1-84480-028-8.
- FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: WoltersKluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-712-4.
- FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HICKS, D. 1999. *Activity-based costing: making it work for small and mid-sized companies*. New York: John Wiley&Sons. ISBN 047123754x.
- HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2471-3.
- HUNČOVÁ, M. 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. Ostrava: Mirago. ISBN 80-86617-34-3.
- KOŽENÁ, M. 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7179-673-2.
- KRÁL, B. 2010. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANG, H. 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.
- LAZAR, J. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4133-8.
- MACÍK, K. 1994. *Jak kalkulovat podnikové náklady?*. Ostrava: Montanex. ISBN 808578016x.
- PETŘÍK, T. 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. Prah: Grada. ISBN 978-80-247-3024-0.

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. ISBN 978-80-7201-648-8.

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

POPESKO, B., E. JIRČÍKOVÁ a P. ŠKODÁKOVÁ. 2009. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. ISBN 978-80-7318-702-6.

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

SYNEK, M. 2011. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, M. a E. KISLINGEROVÁ. 2010. *Podniková ekonomika*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-336-3.

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

Internetové zdroje

LDM. 2012. *LDM* [online]. [cit. 2012-12-03]. Dostupné z: <http://www.ldm.cz>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
THP	Technicko-hospodářský pracovník
QMS	Quality management system
SP	Sociální pojištění
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Jednotlivé pohledy na pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)</i>	12
<i>Obrázek 2 Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů (Král, 2010, s. 48)</i>	14
<i>Obrázek 3 Celkový průběh variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)</i>	19
<i>Obrázek 4 Průměrný průběh variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)</i>	19
<i>Obrázek 5 Celkový průběh fixních nákladů (Macík, 1994, s. 12)</i>	20
<i>Obrázek 6 Výše fixních nákladů na jednotku produkce (Macík, 1994, s. 12)</i>	20
<i>Obrázek 7 Průběh fixních nákladů měnících se skokem (Macík, 1994, s. 12)</i>	21
<i>Obrázek 8 Kalkulační systém a jeho členění (Popesko, 2009, s. 57)</i>	24
<i>Obrázek 9 Typový kalkulační vzorec (Synek, 2011, s. 101)</i>	26
<i>Obrázek 10 Tradiční kalkulační postup (Král, 2010, s. 177)</i>	34
<i>Obrázek 11 Kalkulace podle metody ABC (Král, 2010, s. 177)</i>	34
<i>Obrázek 12 Porterův hodnotový řetězec (Staněk, 2003, s. 108)</i>	37
<i>Obrázek 13 Ukázka z výrobního portfolia společnosti LDM (LDM, 2012)</i>	48
<i>Obrázek 14 Procentuální zobrazení odběratelů společnosti za rok 2011 (zdroj: interní materiály společnosti)</i>	49
<i>Obrázek 15 Organizační struktura společnosti L D M , spol. s r. o. (zdroj: interní materiály společnosti)</i>	51
<i>Obrázek 16 Graf druhového členění nákladů společnosti LDM v roce 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	54
<i>Obrázek 17 Graf celkových jednicových a režijních nákladů společnosti LDM v roce 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	57
<i>Obrázek 18 Graf celkových jednicových a režijních nákladů společnosti LDM v roce 2010 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	58
<i>Obrázek 19 Graf struktury jednicových nákladů společnosti LDM v roce 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	59
<i>Obrázek 20 Graf struktury režijních nákladů společnosti LDM v roce 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	61
<i>Obrázek 21 Výrobní kalkulace ceny (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	63
<i>Obrázek 22 Stanovení prodejní ceny (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	64
<i>Obrázek 23 RV (HU) 211 (LDM, 2012)</i>	66
<i>Obrázek 24 RV 102 a RV 103 (LDM, 2012)</i>	67

<i>Obrázek 25 RK 601 (LDM, 2012).....</i>	<i>68</i>
<i>Obrázek 26 Graf zobrazení výše jednotkových nákladů na aktivitu (zdroj: Vlastní zpracování).....</i>	<i>79</i>
<i>Obrázek 27 Graf zobrazující strukturu nákladů provozu 01 a provozu 02 společnosti LDM (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	<i>84</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Přehled tržeb za rok 2011 (zdroj: interní materiály společnosti)</i>	49
<i>Tabulka 2 Přehled základních ekonomických ukazatelů (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tabulka 3 Vývoj celkových nákladů v letech 2009-2012 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tabulka 4 Druhové členění nákladů ve společnosti LDM v roce 2010 a 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tabulka 5 Účelové členění nákladů ve společnosti LDM v roce 2010 a 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	57
<i>Tabulka 6 Jednicové náklady společnosti LDM v roce 2010 a 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tabulka 7 Režijní náklady společnosti LDM v roce 2010 a 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tabulka 8 Úprava účetních dat (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	70
<i>Tabulka 9 Matice nákladů společnosti LDM v Kč za rok 2011 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	73
<i>Tabulka 10 Rozdělení podpůrných aktivit primárním v Kč (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	74
<i>Tabulka 11 Ocenění jednotlivých primárních aktivit (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	76
<i>Tabulka 12 Definování vztahových veličin (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	77
<i>Tabulka 13 Výpočet jednotkové nákladu aktivity (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	78
<i>Tabulka 14 Přiřazení režijních nákladů na provoz 01 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	81
<i>Tabulka 15 Přiřazení režijních nákladů na Provoz 02 (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	82
<i>Tabulka 16 Přiřazení jednicových nákladů nákladovým objektům (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	83
<i>Tabulka 17 Výpočet nákladů na jednotlivé provozy (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	84
<i>Tabulka 18 Výpočet ziskovosti nákladových objektů (zdroj: Vlastní zpracování)</i>	85