

Projekt zavedení metody ABC kalkulace v oddělení logistiky ve vybrané společnosti

Bc. Albert Jeřábek

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Albert Jeřábek
Osobní číslo:	M22057
Studijní program:	N0413A050023 Ekonomika podniku a podnikání
Specializace:	Podnikání a ekonomika podniku
Forma studia:	Prezenční
Téma práce:	Projekt zavedení metody ABC kalkulace v oddělení logistiky ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních zdrojů a zpracujte rešerši teoretických poznatků orientovaných na nástroje řízení nákladů a kalkulaci Activity-Based Costing.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného stavu řízení nákladů v oddělení logistiky ve vybrané společnosti a identifikujte případné nedostatky.
- Na základě provedené analýzy zpracujte návrh na zavedení systému kalkulace Activity-Based Costing v logistickém oddělení vybrané společnosti.
- Vyhodnotte náklady a rizika spojené s implementací daného řešení.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Andover: Cengage Learning, 2018. ISBN 978-1-4737-4887-3.
FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
POPEŠKO, Boris a PAPADAKI Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.
TASCHNER, Andreas a CHARIFZADEH, Michal. *Management and cost accounting: tools and concepts in an Central European context*. Weinheim: Wiley-VCH, 2016. ISBN 9783527508228.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: 5. února 2024
Termín odevzdání diplomové práce: 19. dubna 2024

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 5. února 2024

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připoštlí-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 9.4. 2024

Jméno a příjmení: Bc. Albert Jeřábek

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Hlavním cílem této diplomové práce je ve vybrané společnosti zpracovat návrh na zavedení systému kalkulace Activity-Based Costing v jejím logistickém oddělení. Vybraná společnost je předním světovým výrobcem kabelů a kabelového příslušenství.

Práce je rozdělena na dvě části, a to na teoretickou a praktickou. V teoretické části práce je provedena literární rešerše, která se týká témat jako jsou účetní systémy, náklady a jejich klasifikace, nákladové kalkulace, přičemž velký prostor je věnován kalkulační metodě Activity-Based Costing.

Na začátku praktické části práce je věnován prostor na představení analyzované společnosti, popis produktového portfolia, dále následuje popis nákladových středisek a současného kalkulačního systému, který je využíván na oddělení Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2. Dále je provedeno rozčlenění nákladů logistického oddělení dle druhového členění nákladů. Na začátku projektové práce je provedena úprava účetních dat, dále jsou náklady rozděleny na přímé a nepřímé. Na základě mapy procesů jsou klasifikovány jednotlivé aktivity, ke kterým jsou posléze přiřazeny náklady. Následuje stanovení výsledného přiřazení nákladů a na závěr práce je provedeno ekonomické zhodnocení projektu a jeho časová náročnost.

Klíčová slova: Activity-Based Costing, náklady, manažerské účetnictví, kalkulace, alokace

ABSTRACT

The main objective of this thesis is to elaborate a proposal for the implementation of Activity-Based Costing in the logistics department of the selected company. The selected company is a leading global manufacturer of cables and cable accessories.

The thesis is divided into two parts, theoretical and practical. In the theoretical part of the thesis, a literature search is conducted, which covers topics such as accounting systems, costs and their classification, costing, with a large amount of space devoted to the Activity-Based Costing method.

At the beginning of the practical part of the thesis, space is devoted to the introduction of the analysed company, description of the product portfolio, followed by a description of the cost centres and the current costing system used in Logistic Warehouse 1 and Logistic Warehouse 2. At the beginning of the project work, an adjustment of accounting data is made, then the costs are divided into direct and indirect costs. On the basis of the process map, the individual

activities are classified to which costs are subsequently assigned. This is followed by the determination of the final cost assignment and at the end of the work an economic evaluation of the project and its time consumption is made.

Keywords: Activity-Based Costing, costs, managerial accounting, calculation, allocation

Na tomto místě bych chtěl poděkovat paní Ing. Šárce Papadaki, Ph.D. za její cenné rady, odborné vedení a veškeré podněty, které přispěly ke zkvalitnění této diplomové práce.

Dále bych chtěl poděkovat všem zaměstnancům vybrané společnosti, kteří mi byli ochotni poskytnout své rady a odborné poznatky.

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

OBSAH

ÚVOD	12
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	14
I TEORETICKÁ ČÁST	16
1 ÚČETNÍ SYSTÉMY	17
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	18
1.2.1 Hodnotové pojetí nákladů	19
1.2.2 Ekonomické pojetí nákladů.....	19
1.3 NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	20
1.3.1 Analýza nákladů.....	20
2 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE	21
2.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	21
2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	21
2.3 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	24
2.4 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	25
2.5 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	26
3 NÁKLADOVÉ KALKULACE	28
3.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM	28
3.2 NÁKLADOVÁ ALOKACE	28
3.3 KALKULAČNÍ METODY	29
3.4 KALKULAČNÍ VZOREC	30
4 ACTIVITY-BASED COSTING	33
4.1 MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	33
4.2 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ KALKULACE	34
4.2.1 Porovnání tradiční kalkulace s kalkulací ABC	34
4.3 POSTUP TVORBY KALKULACE.....	35
4.4 PORTERŮV HODNOTOVÝ ŘETĚZEC	37
4.5 POLOSTRUKTUROVANÝ ROZHOVOR.....	37
4.6 VÝHODY A NEVÝHODY ABC KALKULACE.....	38
4.7 VYUŽITÍ	39
4.8 TDABC KALKULACE	39
4.8.1 Využití metody TDABC	41
4.9 GANTTŮV DIAGRAM	41
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	42
II PRAKTICKÁ ČÁST	43

6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	44
6.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....	44
6.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	45
6.3	VÝROBKOVÉ PORTFOLIO	46
6.4	POSTAVENÍ NA TRHU	47
6.6	DATA VYUŽITÁ V PRAKTICKÉ ČÁSTI PRÁCE	49
7	STAV SOUČASNÉHO SYSTÉMU NÁKLADŮ.....	50
7.1	HIERARCHIZACE NÁKLADOVÝCH STŘEDISEK	50
7.2	DIVIZE SALES, HUB 1410, HUB 1420, MOBILITY	51
7.3	POPIS SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU NÁKLADŮ LOGISTIC WAREHOUSE 1, 2 A LOGISTIC WAREHOUSE PERSON. COSTS.....	52
7.3.1	Logistic Warehouse 1	52
7.3.2	Logistic Warehouse 2.....	56
7.3.3	Logistic Warehouse Person. Costs	59
7.3.4	Shrnutí	59
8	ANALÝZA NÁKLADŮ NA LOGISTIKU	61
8.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ LOGISTIC WAREHOUSE 1,2 A LOGISTIC WAREHOUSE PERSON. COSTS.....	62
8.2	POROVNÁNÍ NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ S DRUHOVÝM ČLENĚNÍM NÁKLADŮ	63
8.3	INTERVIEW SE ZAMĚSTNANCI SPOLEČNOSTI	64
9	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO SYSTÉMU NÁKLADŮ.....	65
9.1	POZITIVA SOUČASNÉHO SYSTÉMU	65
9.2	NEGATIVA SOUČASNÉHO SYSTÉMU	65
9.3	DOPORUČENÍ.....	66
9.4	ZHODNOCENÍ.....	67
10	PROJEKT ZAVEDENÍ METODY ABC VE SPOLEČNOSTI.....	68
10.1	ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT	68
10.2	KLASIFIKACE NÁKLADŮ NA PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ	69
10.2.1	Vyčleněné náklady	71
10.3	NÁKLADY PŘIPADAJÍCÍ NA LOGISTIC WAREHOUSE 1, LOGISTIC WAREHOUSE 2 A LOGISTIC WAREHOUSE PERSONNEL COSTS.....	72
10.3.1	Vyčleněné náklady 2	73
10.4	NÁKLADY LOGISTIC WAREHOUSE 1 (VČETNĚ PERSONÁLNÍCH).....	73
10.5	NÁKLADY LOGISTIC WAREHOUSE 2 (VČETNĚ PERSONÁLNÍCH).....	74
10.6	MAPA PROCESŮ	76
10.6.1	Materiálový tok příjmu a skladování	76
10.6.2	Materiálový tok expedice	77

10.7	VYTYČENÍ JEDNOTLIVÝCH AKTIVIT	77
10.8	DEFINICE JEDNOTLIVÝCH AKTIVIT.....	78
10.8.1	Podpůrné procesy	79
10.9	VÝBĚR KLÍČOVÝCH AKTIVIT/PODPŮRNÝCH PROCESŮ	80
10.9.1	Vyřazené aktivity/podpůrné procesy.....	80
10.9.2	Primární aktivity.....	81
10.9.3	Sekundární procesy/aktivity (podpůrné).....	81
10.9.4	Porterův hodnotový řetězec klíčových aktivit.....	81
10.10	PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ AKTIVITÁM.....	82
10.10.1	Primární aktivity.....	83
10.10.2	Podpůrné aktivity	85
10.11	ANALÝZA AKTIVIT	86
	Logistic Warehouse 1	86
	Logistic Warehouse 2.....	87
10.11.1	Výpočet jednotkových nákladů aktivity.....	88
	Logistic Warehouse 2	89
10.12	PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PODPŮRNÝCH AKTIVIT K PRIMÁRNÍM	90
10.12.1	Logistic Warehouse 1.....	91
10.12.2	Logistic Warehouse 2.....	93
10.13	PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ AKTIVIT NÁKLADOVÝM OBJEKTŮM	95
10.13.1	Nákladový objekt materiál – 10 různých druhů kabelových vývodků.....	96
10.13.2	Nákladový objekt zboží – 100 metrů solárního kabelu.....	97
11	VÝSLEDNÉ PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ K LOGISTIC WAREHOUSE 1 A LOGISTIC WAREHOUSE 2.....	99
11.1	LOGISTIC WAREHOUSE 1.....	99
11.2	LOGISTIC WAREHOUSE 2.....	99
11.3	ALOKACE NÁKLADŮ SALES, HUB 1410, HUB 1420 A MOBILITY.....	100
11.3.1	Logistic Warehouse 1 (70 % Sales a 30 % HUB 1410).....	100
11.3.2	Logistic Warehouse 2 (60 % HUB 1420 a 40 % Mobility).....	101
11.4	KALKULACE NÁKLADŮ NA VÝROBEK	102
12	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ A ZHODNOCENÍ PROJEKTU	104
12.1	EKONOMICKÉ ZHODNOCENÍ PROJEKTU	104
12.1.1	Časová náročnost	104
12.1.2	Nákladová náročnost.....	105
12.1.3	Rizika projektu	107
12.2	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ	108
12.3	ZHODNOCENÍ.....	109
	ZÁVĚR	110
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	112

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	115
SEZNAM OBRÁZKŮ	116
SEZNAM TABULEK.....	117

ÚVOD

S ohledem na aktuální situaci na trhu, která je spojená s všeobecným poklesem výroby v mnoha odvětvích, je pro firmy v dnešní době otázka řízení nákladů daleko aktuálnější než v předešlých letech. Analyzovaná společnost je předním výrobcem kabelů a kabelového příslušenství na českém, ale i zahraničním trhu. Její mateřská společnost sídlí v Německu a tím pádem je česká pobočka úzce závislá na německé ekonomice, které se aktuálně příliš nedaří. Nutno zmínit, že mateřská společnost v současnosti pracuje systémem kurzarbeit. Z toho důvodu lze veškeré úpravy, které pomohou s lepší alokací nákladů nebo systémem jejich řízení, považovat za velmi žádoucí.

Pro vybranou společnost je nezbytné, aby v současnosti věnovala zvýšenou pozornost problematice nákladů, neboť byla v nedávné době otevřena nová výrobní hala. Jelikož oddělení logistiky, které je předmětem této diplomové práce, se rozprostírá na staré Budově 1, ale i v nové Budově 2, která byla oficiálně otevřena na podzim roku 2023, tak díky krátkému časovému horizontu mezi otevřením nové Budovy 2 a vytvořením rozpočtu na následující fiskální rok společnost nenašla prostor pro takové sestavení systému řízení nákladů logistiky, se kterým by byla spokojená. Proto tato oblast naskýtá velký prostor ke zlepšení.

Hlavním cílem této diplomové práce je vybrané společnosti zpracovat návrh na zavedení systému kalkulace Activity-Based Costing v jejím logistickém oddělení. V případě Activity-Based Costing se jedná o moderní metodu řízení nákladů, jejíž vznik byl odpovědí na zvyšující se počet negativních dopadů, které způsoboval tradiční kalkulační systém.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je tvořena literární rešerší z děl českých, ale i zahraničních autorů a je rozdělena do pěti kapitol. První kapitola se zabývá tématem účetních systémů, zejména finančním a manažerským účetnictvím. Druhá kapitola řeší náklady a jejich klasifikaci, přičemž nejpodstatnější část tvoří podkapitoly věnované druhovému, účelovému a kalkulačnímu členění nákladů. Třetí kapitola obsahuje nákladové kalkulace, což znamená např. kalkulační systém, nákladovou alokaci kalkulační metody a vzorce. Čtvrtá kapitola je věnována kalkulační metodě Activity-Based Costing, která je stěžejní pro praktickou část této práce, dále je v této kapitole zmíněna i metoda TDABC. Pátá kapitola se věnuje shrnutí teoretické části diplomové práce. Získané teoretické poznatky, zejména však ty, které jsou uvedeny ve čtvrté kapitole teoretické části práce, jsou aplikovány v rámci praktické části.

Na úvod praktické části je provedeno představení analyzované společnosti. Je představena její organizační struktura, výrokové portfolio, postavení na trhu a je provedena analýza výsledků hospodaření z posledních let. Poté je věnován prostor analýze současného stavu nákladů, přičemž v této části práce jsou představena nákladová střediska, která jsou důležitá pro vytvoření projektu. Poté je popsán současný kalkulační systém nákladů v odděleních Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2 a následná analýza těchto nákladů. Následuje prostor pro zhodnocení současného stavu řízení nákladů ve vybraném oddělení a jeho pozitiva a negativa. Poté je vypracován projekt za využití kalkulační metody Activity-Based Costing, který je zpracován na základě konkrétních požadavků společnosti, aby mohlo dojít k jeho úspěšné implementaci. Práce končí kapitolou závěrečná doporučení a zhodnocení projektu, přičemž tato část obsahuje i časovou a nákladovou náročnost projektu.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této diplomové práce je ve vybrané společnosti zpracovat návrh na zavedení systému kalkulace Activity-Based Costing v jejím logistickém oddělení.

S ohledem na dosažení hlavního cíle práce jsou definovány i vedlejší cíle, které jsou podstatné pro splnění hlavního cíle a mají následující znění:

- provést průzkum literárních zdrojů a zpracovat rešerši teoretických poznatků, které jsou orientované na nástroje řízení nákladů a kalkulační metodu Activity-Based Costing,
- provést analýzu a identifikovat nedostatky současného systému řízení nákladů v odděleních Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2,
- stanovit implementační náklady a vyhodnotit rizika, která jsou spojena s implementací metody Activity-Based Costing.

Hlavní přínos z této diplomové práce plyne pro vybranou společnost, na základě jejíž požadavků je vytvořena. Očekává se, že společnost díky této práci získá nový pohled na řízení nákladů v oddělení logistiky. Dále je nutné zmínit, že ačkoliv vedení společnosti metodu Activity-Based Costing zná a považuje ji za zajímavou, tak tato metoda ve společnosti nebyla nikdy v minulosti zavedena.

V teoretické části práce je využita metoda literární rešerše především tuzemských, ale i zahraničních autorů. Rešerše je zaměřená na teoretické poznatky orientované na nástroje řízení nákladů. Zabývá se tématy jako jsou účetní systémy, náklady a jejich klasifikace, nákladové kalkulace a Activity-Based Costing. Získané teoretické poznatky jsou následně využity v praktické části práce.

V úvodu praktické části práce je věnován prostor pro představení společnosti, aby bylo možné pochopit její ekonomickou situaci, trh, na kterém působí a nákladová střediska. Poté následuje analýza současného stavu řízení nákladů v oddělení logistiky. Na základě analýzy jsou identifikovány případné nedostatky. V této části práce je využita metoda vertikální analýzy. V rámci praktické části práce následuje projekt.

Co se týče samotného projektu zavedení metody ABC kalkulace, tak je vypracován převážně na základě interních dat společnosti, přičemž z důvodů poskytnutí citlivých informací nechce být společnost jmenována. Projekt primárně cílí na vedoucího skladu, controllingové oddělení a management společnosti. Projekt převážně stojí na využití metody kalkulace

Activity-Based Costing, dále je využívána metoda dedukce, rozhovorů s odbornými zaměstnanci převážně ve fázi stanovení klíčových aktivit a je využíváno jejich kvalifikovaného odhadu. V této fázi práce je rovněž využita metoda Porterova hodnotového řetězce. Na závěr práce je provedeno ekonomické zhodnocení projektu, které obsahuje časovou náročnost projektu, jež využívá metodu Ganttova diagramu.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ SYSTÉMY

Následující kapitola se zabývá základním členěním účetních systémů, mezi které patří finanční účetnictví, manažerské účetnictví a nákladové účetnictví. Drury (2018) ve své publikaci uživatele účetních informací rozděluje do mnoha skupin. Jako příklad lze uvést např. zaměstnance, manažery, potenciální investory... Uvádí, že každá z těchto skupin požaduje specifické informace, které jsou odlišné v pojetí finančního a manažerského účetnictví. Popesko a Papadaki (2016) ve své knize výstižně uvádějí, že finanční pojetí nákladů se uplatňuje ve finančním účetnictví, kdežto předmětem manažerského účetnictví je manažerské pojetí nákladů.

1.1 Finanční účetnictví

Landa (2014) ve své publikaci uvádí, že finanční účetnictví je specializováno na shromažďování a poskytování ekonomických informací, které jsou potřebné pro interní uživatele, především vedení podniku, ale také pro externí uživatele, jelikož se jedná o vztahy finanční povahy, které jsou završeny v účetní závěrce. Taschner a Charifzadeh (2016) ve své publikaci finanční účetnictví definují jako proces, který je zodpovědný za sbírání základních účetních dat a dále připravování reportů, které jsou užitečné pro externí rozhodovací orgány.

Hansen, Mowen a Guan (2009) ve své publikaci uvádí, že finanční účetnictví je převážně zaměřené na vytváření informací pro externí uživatele společnosti. Co se týče pohledu na vnímání nákladů, tak dle Taušlové (2018) finanční účetnictví náklady sleduje jako celek v rámci celého podniku, přičemž s tímto tvrzením ve své publikaci souhlasí i Landa (2014), a dále se jedná o základní data, která jsou nezbytná pro řízení podniku a jejich užití naleznou interní a ve vysoké míře i externí uživatelé. Podle Krále (2018) je důležité nezapomenout na fakt, že pro finanční účetnictví je naprosto typické, že náklady jsou zde zachyceny v účetních cenách. Fibírová (2020) uvádí, že důležitým požadavkem finančního účetnictví je určité předepsané dodržování pravidel, která mají za úkol garantovat pro externí uživatele úplnost, spolehlivost a srovnatelnost účetních informací v čase mezi podniky. Taschner a Charifzadeh (2016) ve své publikaci uvádějí, že spousta stran, které mají zájem na chodu podniku, se zajímá o to, jak se společnosti daří. Věřitelé zajímá, zda bude společnost schopna platit jejich závazky, a investory, zda se společnosti bude dařit i v budoucnu a zda se jim investice do společnosti vyplatí. Na tento fakt navazuje Taušlová (2018) a ve své publikaci uvádí, že pojem finanční účetnictví úzce navazuje i na daňové účetnictví, které nachází své východisko v informacích právě z finančního účetnictví. Výstupy jak finančního, tak

daňového účetnictví jsou využívány externími uživateli, jako jsou například banky nebo instituce veřejné správy, což znamená i výše zmíněné věřitele a investory. Fibírová (2020) dále uvádí jako externí uživatele i zaměstnance podniku (bez rozhodujících řídicích pravomocí), spolupracující podniky nebo i širokou veřejnost. S názorem ohledně využití finančního účetnictví ve své publikaci plně souhlasí i Popesko a Papadaki (2016). Král (2018) ve své publikaci dále uvádí, že na náklady ve finančním pojetí se dá nahlížet jako na úbytek ekonomického prospěchu, který je způsoben buď úbytkem aktiv, nebo přírůstkem dluhů, což v daném období způsobuje snížení vlastního kapitálu.

1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví zpracovává účetní údaje s cílem připravit informace, které jsou důležité pro interní rozhodování. (Taschner, Charifzadeh, 2016) V podstatě za hlavní úkol manažerského účetnictví by se dalo chápat vytvoření speciálního účetnictví „pro řízení“, které by mělo sloužit především manažerům jako podpora ke správnému rozhodování. (Čechová, 2011) Landa (2014) zase ve své publikaci uvádí, že manažerské účetnictví se věnuje poskytování ekonomických informací, jež jsou nezbytné pro rozhodování manažerů a sledování ekonomického vývoje podniku jeho vedením. Taschner a Charifzadeh (2016) ve své publikaci uvádějí, že manažerské účetnictví může zpracovávat a strukturovat informace podle potřeby podniku. Tento typ účetnictví není téměř vůbec regulován a podniky zavádějí systém manažerského účetnictví pouze proto, že tyto informace potřebují. Z pohledu manažerského účetnictví jsou dle Taušlové (2018) náklady vnímány především z pohledu interních uživatelů v daném podniku. Fibírová (2020) jako interní uživatele definuje takové, kteří mají rozhodovací pravomoci a tím pádem nesou i zodpovědnost za výsledky činnosti podniku. Může se jednat o samotné vlastníky nebo management, který zastává funkci na různých stupních podnikového řízení.

Náklady jsou využity pro efektivní řízení podniku například v podobě využití kalkulačních metod, rozpočtů anebo různých statistických metod, kde představují potřebná vstupní data. U manažerského účetnictví je důležité, aby bylo nastaveno na konkrétní potřeby daného podniku. (Taušl, 2018) Z tohoto důvodu se mohou jednotlivé metody používané v manažerském účetnictví lišit podnik od podniku. Dle Popeska a Papadaki (2016) se náklady v podniku dají sledovat z hlediska hodnotového pojetí, což znamená, že hodnotou lze vyjádřit takové vynaložení ekonomických zdrojů v podniku, které je účelné a rovněž

účelově souvisí s ekonomickou činností. Proto lze, dle výše zmíněných autorů, manažerské pojetí nákladů rozdělit na dvě podkategorie, a to hodnotové pojetí a ekonomické pojetí.

1.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

Strouhal (2012) o hodnotovém pojetí nákladů ve své publikaci uvádí, že je založené na vztazích, přičemž tyto vztahy by měly vyjadřovat využití nebo spotřebu ekonomických zdrojů za určitých podmínek, které existují v době, kdy se příslušné procesy uskutečňují. Popesko a Papadaki (2016) ve své publikaci uvádějí, že pro toto nákladové pojetí je typické, že náklady zahrnují jednak náklady, které jsou shodné s finančním účetnictvím, jednak i náklady, které jsou zahrnuty v manažerském účetnictví, pro něž je typické, že jsou vykazovány v jiné částce, než ve finančním účetnictví, nebo nejsou vykazovány vůbec. Fibírová (2020) ve své publikaci uvádí, že náklady lze v hodnotovém pojetí definovat jako smysluplné využití ekonomických prostředků, které úzce souvisí s prováděním hlavních činností podniku, přičemž takto vymezené náklady mají dvě podstatné vlastnosti: účelnost a účelový charakter. Novák (2018) ve své publikaci uvádí, že hodnotové pojetí nákladů vychází z oceňování ekonomických zdrojů na bázi reprodukčních cen, což zapříčiňuje, že tímto způsobem oceněné faktory nejsou podloženy reálnými toky peněz a tím pádem nezaznamenávají výdej peněz, ovšem je nutné zmínit, že ovlivňují ekonomickou racionalitu dané činnosti nebo rozhodnutí.

1.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Strouhal (2012) uvádí, že ekonomické pojetí nákladů vychází z potřeby poskytnout dostatečné informace nejen pro správu aktuálních procesů, ale také pro rozhodování o nejlepších možnostech při výběru budoucích alternativ.

Toto pojetí nákladů se značně odlišuje od toho finančního, protože pro ekonomické pojetí nákladů je typická úzká souvislost s konceptem oportunitních nákladů. Proto je nutné se zabývat tím, jak získat nejefektivnější hodnotu co možná nejlepším využitím těchto nákladů, nebo jak představit maximální ušlý zisk, který byl zapříčiněn použitím omezených zdrojů na danou konkrétní aktivitu. (Kráal, 2018) Popesko a Papadaki (2016) rovněž uvádějí, že hodnotové a ekonomické pojetí nákladů spadá pod manažerské pojetí nákladů. Zajímavé je i jejich tvrzení, že v rámci manažerského a finančního účetnictví mohou být vzhledem k odlišnému chápání některé položky řazeny např. ve finančním účetnictví jako náklad, ale manažerské účetnictví je jako náklad evidovat nebude.

1.3 Nákladové účetnictví

Samotný název napovídá, že se v něm bude jednat o takové účetní informace pro řízení podnikatelské činnosti, o jejichž parametrech již bylo v minulosti rozhodnuto. Hlavním úkolem tohoto účetnictví je převážně zjištění skutečného stavu (nákladů, výnosů, zisku...) a porovnání těchto údajů se žádoucím stavem, který je předem stanovený/naplánovaný. (Fibírová, 2020) Synek a Kislíngrová (2015) ve své publikaci uvádějí, že nákladové účetnictví lze vymezit jako evidenci a kontrolu skutečných nákladů, přičemž je kladen důraz na hospodárnost a jejich vynakládání. Tento typ účetnictví se může zaměřit na orientaci porovnání skutečného stavu ve srovnání se stavem žádoucím anebo analýzou nákladů dílčích (neúplných), které jsou zaměřené na rozdělení nákladů na variabilní a fixní. Král (2018) ve své publikaci uvádí lehce odlišnou definici než předchozí výše zmínění autoři a definuje nákladové účetnictví jako typ účetnictví, který v první fázi zjistí skutečně vynaložené náklady a realizované výnosy – v první řadě na základě vztahu k prodávaným finálním výkonům a poté dále k činnostem a procesům, které jsou dílčí a odpovídají za vynaložené náklady nebo výnosy. Druhá část definice již téměř koresponduje s Fibírovou (2020) a Král (2018) uvádí, že hlavním úkolem této fáze je rozčleněné náklady porovnat takovým způsobem, aby bylo možné porovnat skutečné náklady se žádoucím (kalkulovaným) stavem. Tím pádem lze konstatovat, že hlavním cílem nákladového účetnictví je poskytnout podklady, které se týkají reprodukčního procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto.

1.3.1 Analýza nákladů

V případě analýzy nákladů lze využít metody vertikální a horizontální analýzy. **Vertikální analýza**, známá také jako procentní rozbor, představuje vyjádření jednotlivých položek účetních výkazů jako procentního podílu k jediné stanovené referenční hodnotě, která je stanovena na 100 %. **Horizontální analýza** se zaměřuje na srovnání změn jednotlivých položek výkazů v časovém sledu. Tento proces zahrnuje výpočet absolutních změn a jejich vyjádření v procentech ve srovnání s výchozím rokem. (Knápková a kol., 2017)

2 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE

Tato kapitola se zabývá náklady a jejich pojetím, klasifikací a členěním. Ve svém závěru otevírá problematiku kalkulačního členění nákladů, kterému bude věnována celá následující kapitola.

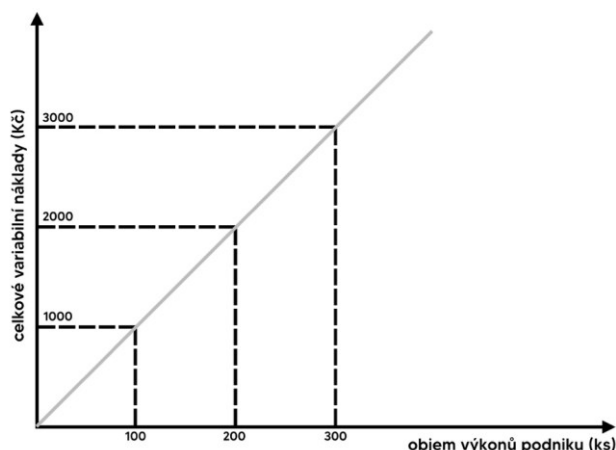
2.1 Pojetí nákladů

Jelikož interní a externí uživatelé účetních informací mají odlišný pohled na náklady, tak je nutné tento jev zohlednit v rozdílném pojetí nákladů na základě různých uživatelů. V podstatě je možné tvrdit, že na náklady ve finančním účetnictví je nutné nahlížet jinak než na náklady v manažerském účetnictví. (Popesko, Papadaki, 2016) Je nutné, aby byla zvolena vhodná klasifikace nákladů v podniku, která se odvíjí od potřeb řízení, které opět, jak již výše zmiňuje Popesko a Papadaki, souvisejí s odlišným finančním a manažerským pojetím nákladů. (Martinovičová a kol., 2019)

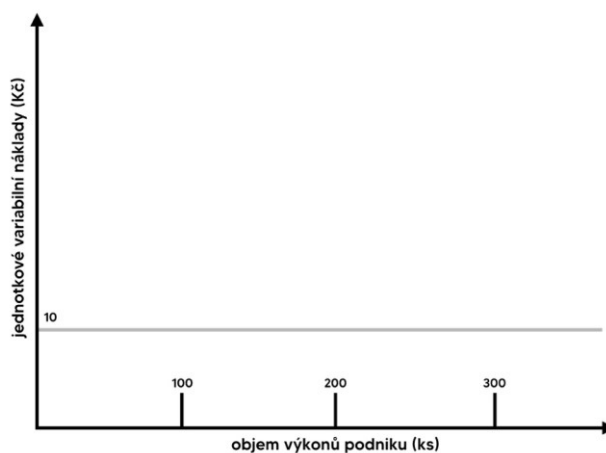
2.2 Klasifikace nákladů

Náklady ve vztahu k objemu produkce – Tento typ členění rozděluje náklady na dvě kategorie, přičemž první z nich jsou variabilní náklady (proměnné), což jsou náklady, které jsou závislé na změně objemu produkce. Druhou skupinu představují fixní náklady (stálé), jejichž výše není závislá na změnách objemu produkce. (Martinovičová a kol., 2019) S výše zmíněným rozdělením ve své publikaci souhlasí i Vochozka s Mulačem (2012). Je nutné zmínit, že z dlouhodobého pohledu jsou veškeré náklady variabilní, tím pádem se členění na fixní a variabilní používá pouze při krátkodobém pohledu na náklady. (Martinovičová a kol., 2019)

Variabilní náklady – Pro tento typ nákladů je z pohledu manažerského účetnictví typické, že jejich vynaložení závisí na objemu výkonů. Často lze narazit na problém pojetí variabilních nákladů, protože u části z nich lze jednoznačně určit, že se jedná o variabilní náklady (např. spotřeba materiálu). Existují ovšem i náklady, které nejsou spojeny s dávkou výkonů a v takovém případě mohou panovat rozdílné názory na způsob, jak mají být zařazeny. (Fibírová, 2020)

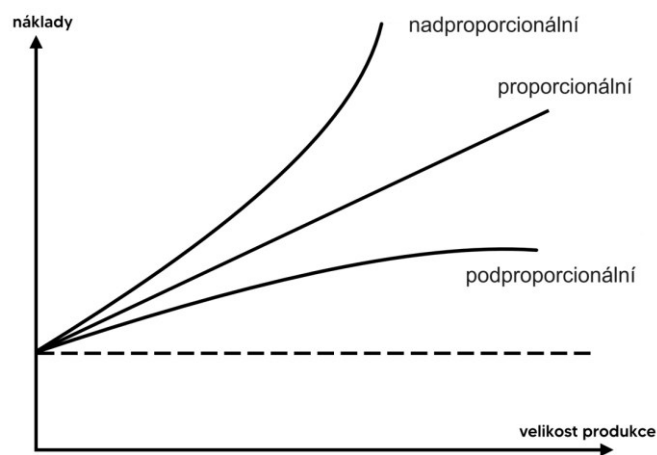


Obrázek 1 Graf celkových variabilních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)



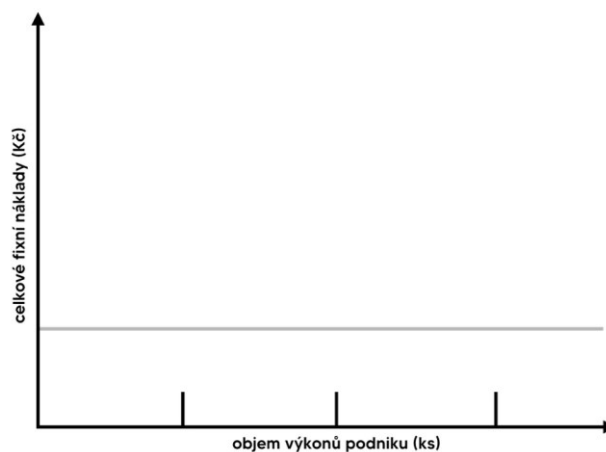
Obrázek 2 Graf jednotkových variabilních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)

Variabilní náklady se mohou vyvíjet třemi způsoby. V případě, že se výše nákladů vyvíjí stejně jako objem výroby, tak se jedná o náklady proporcionální, když se náklady vyvíjí rychleji než objem výroby, jedná se o nadproporcionální náklady a v případě, že pomaleji, tak o podproporcionální náklady. (Synek, 2011) Majdúchová a Neumannová (2015) ve své publikaci uvádějí lehce odlišné členění variabilních nákladů, a to na proporcionální a neproporcionální náklady, přičemž neproporcionální náklady ještě dále člení na progresivní, degressivní a regresivní.

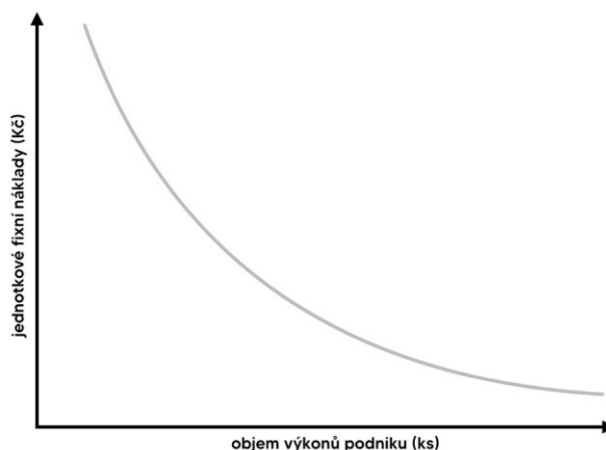


Obrázek 3 Graf proporcionálních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Vochozky a Mulače, 2012)

Fixní náklady – Pro fixní náklady je typické, že jsou vynakládány pravidelně, opakovaně, ale i v konstantní výši. (Fibířová, 2020) Pokud dochází k poklesu využití kapacity, je možné tyto náklady zařadit do dvou kategorií. První z nich jsou utopené fixní náklady, které typicky vznikají před zahájením podnikatelského procesu ve fázi, kdy je nutné provést investiční rozhodnutí jako například nákup stroje nebo budovy. Druhou kategorií jsou vyhnutelné fixní náklady, které se oproti utopeným fixním nákladům z časového hlediska mnohem těsněji pojí s výdaji, které jsou nutné na jejich úhradu. Jako příklad je možné zmínit časové mzdy zaměstnanců v případě poklesu zájmu o finální výrobky a za předpokladu, že se vedení firmy rozhodlo snížit počet směn. (Strouhal, 2016) V rámci tohoto tématu je důležitý pojem degrese fixních nákladů, který znázorňuje, že s růstem objemu produkce postupně dochází k poklesu průměrných fixních nákladů, jež připadají na jednotku produkce. (Novák, 2018)



Obrázek 4 Graf celkových fixních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)



Obrázek 5 Graf jednotkových fixních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)

Smišené náklady – U smíšených nákladů je prvotně nutné uvědomit si, že ne všechny náklady je možné členit striktně na variabilní a fixní. V jejich případě se jedná o účelové spojení, při kterém vzájemně působí variabilní a fixní náklady během určitého objemu výkonu. Pro tento typ nákladů je typické, že fixní složka působí i v případě nulového objemu. Variabilní složka se k fixní postupně přiřazuje v závislosti na zvyšujícím se objemu. (Novák, 2018) Popesko (2009) jako typický příklad uvádí spotřebu elektrické energie. Tu je možné rozdělit na tzv. technickou složku a dále na ostatní elektrickou energii, což může být např. spotřeba energie v administrativních budovách.

Oportunitní náklady – Principem tohoto členění je omezenost ekonomických zdrojů, která umožňuje uskutečnit pouze některé možnosti. (Strouhal, 2016) Král (2018) ve své publikaci v souvislosti s oportunitními náklady uvádí apel na omezenost ekonomických zdrojů, které podniku neumožňují provést všechny možnosti, ale jen některé z nich. Strouhal (2016) uvádí, že základem oportunitních nákladů je situace, ve které jsou přijaty alternativní rozhodnutí s nejvyšším efektem. Podle Popeska a Papadaki (2016) alternativy s nižším efektem jsou považovány za výnosy, o které se společnost připravuje, neboť je nikdy neuskuteční – tudíž představují náklady, s čímž souhlasí i Strouhal (2016) a dodává, že naopak v případě oportunitních výnosů se jedná o náklady, kterým se firma „vyhne“ z důvodu, že danou alternativu dalšího vývoje neprovede.

2.3 Druhové členění nákladů

V případě druhového členění nákladů se pravděpodobně jedná asi o nejpoužívanější členění v podnikové praxi, které vychází z takové klasifikace nákladů, které odpovídá finančnímu

pojetí nákladů v rámci finančního účetnictví. Náklady jsou členěny podle konkrétního druhu spotřebovaného externího vstupu, jenž vstupuje do transformačního procesu v podniku. (Popesko, Papadaki, 2016) S výše zmíněným tvrzením souhlasí i Novák (2018), který ve své publikaci uvádí, že druhové členění je v České republice nejběžnějším přístupem klasifikace nákladů. Strouhal (2016) ve své publikaci uvádí, že druhové členění řadí náklady podle druhu, což představuje, jaký náklad je skutečně realizován – např. nákup benzínu bude zařazen do nákladového druhu spotřeba materiálu. Podle Synka (2015) lze stanovit několik základních nákladových druhů: např. spotřeba materiálu nebo energie, osobní náklady (mzdové náklady, sociální náklady...), odpisy (hmotný i nehmotný majetek), ale i finanční náklady (např. nákladové úroky). S těmito nákladovými kategoriemi ve své publikaci souhlasí i Král (2018), který ještě navíc uvádí například kategorii spotřeba a použití externích prací a služeb. Podle Čechové (2011) ne všechny náklady jdou rozčlenit podle druhů. Ty, u kterých je to možné, lze označit jako externí, prvotní a jednoduché. Vznik externích nákladů je zapříčiněn aktivitami podniku zvenčí. Jako příklad lze uvést spotřebu nakupovaného materiálu nebo energií. Jako prvotní lze označit takové náklady, které se objevují v dané aktivitě úplně poprvé. Dá se konstatovat, že prvotní náklady jsou v podstatě náklady externí, protože v případě druhotných nákladů se jedná o interní náklady. V případě jednoduchých nákladů se jedná o takové náklady, které jsou vyjádřeny jenom jednou položkou – např. spotřeba materiálu. Jako protipól stojí náklady složené neboli komplexní, které jsou tvořeny z více položek v návaznosti podle toho, kde a kým jsou v daném podniku spotřebovány.

2.4 Účelové členění nákladů

Během účelového členění nákladů jde hlavně o to, aby došlo ke schopnosti klasifikovat náklady ve vztahu, který reprezentuje účel jejich vynaložení. (Popesko, Papadaki, 2016) Strouhal (2016) ve své publikaci uvádí, že hlavním úkolem účelového členění nákladů je odpovědět na otázku, kde byly příslušné provozní náklady použity.

V rámci účelového členění nákladů je možné vytvořit dvě podskupiny: **Náklady technologické** a **Náklady na obsluhu a řízení**. (Popesko, Papadaki, 2016) Král (2018) ve své publikaci uvádí úplně stejné podskupiny.

Co se týče technologických nákladů, tak ty se dají jednoduše definovat jako takové náklady, které jsou vyvolány bezprostředně technologií dané činnosti, aktivity nebo operace. (Král, 2018) S tímto tvrzením souhlasí i Popesko a Papadaki (2016) a jako praktický příklad uvádí

spotřebu dřeva, která slouží na výrobu konkrétního kusu nábytku, s tím související náklady na osvětlení výrobní dílny anebo na mzdu mistra. Výše zmíněné členění uvádí i Novák (2018), který jej zároveň kritizuje a uvádí, že členění nákladů na Technologické a na Náklady na obsluhu a řízení je pro podnik nepřehledné a v praxi je daleko využívanější členění nákladů na náklady jednicové a režijní. Strouhal (2016) je ve své publikaci daleko stručnější a pouze zmiňuje, že účelové náklady lze rozdělit do tří kategorií, přičemž se jedná o výrobní, odbytové a správní náklady.

Náklady na obsluhu a řízení lze definovat jako náklady, které byly vynaloženy za takovým účelem, jakým je vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu dané aktivity nebo operace. (Král, 2018) Popesko a Papadaki (2016) jako příklad těchto nákladů uvádí např. mzdy manažerů, personalistů nebo náklady na informační systém v daném podniku.

Výše provedené členění je značně obecné a v praxi málo využívané z důvodů omezené využitelnosti v rámci vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu, dále je velmi těžké v praxi rozlišit, která položka přímo souvisí s technologií a která je vyvolána bezprostředně obsluhou transformačního procesu jako celku. (Popesko, Papadaki, 2016) Proto Král (2018) ve své publikaci náklady rozděluje ještě na jednicové a režijní. Jednicové náklady se uplatňují u technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako celkem, ale i přímo s jednotkou dílčího výkonu. Na druhé straně režijní náklady jsou takové, které sice souvisejí s technologickým procesem jako celkem (zahrnují náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů souvisejících s výrobním procesem), ale jejichž výše neroste přímo úměrně s počtem provedených úkonů.

2.5 Kalkulační členění nákladů

Kalkulace jsou považovány jako velmi běžný a velmi často používaný nástroj, který slouží k řízení nákladů. Důležité je, aby podnik byl schopen určit, které náklady jsou spojeny s výkony podnikových aktivit. Jako kalkulaci nákladů lze označit takovou činnost, která vede ke zjištění nákladů v požadované struktuře konkrétního výkonu. V kalkulačních položkách jsou vyčísleny jednotlivé náklady a daná struktura včetně podrobnosti sledovaných nákladových položek je stanovena pomocí předem zvoleného kalkulačního vzorce. (Martinovičová a kol., 2019) Dle Krále (2018) je kalkulační členění nákladů zvláštním typem účelového členění. Jedná se o velice složité členění z důvodů potřeby zajistit reálné informace. Tím pádem je nutné účelně přiřadit náklady ke konkrétnímu výkonu.

Z hlediska příčinných vazeb mezi náklady a výkony, které jsou specifikovány na tzv. kalkulační jednotku, a dále z hlediska praktických výpočetně-technických možností je možné určit dvě základní skupiny nákladů v rámci kalkulačního členění nákladů, a to přímé náklady a nepřímé náklady. (Tóth, Šagátová, 2020)

Přímé náklady jsou takové, které bezprostředně souvisí s daným konkrétním druhem výkonu. S tímto tvrzením ve své publikaci souhlasí i Vochozka s Mulačem (2012) a jako příklad výkonu uvádí produkci určitého výrobku. Na druhé straně **nepřímé náklady** zajišťují průběh podnikatelského procesu v širokých souvislostech a tím pádem se tyto náklady nevážou k jednomu druhu výkonu. (Král, 2018) S výše zmíněným rozdělením ve své publikaci souhlasí i Čechová (2011) a dále uvádí, že je nutné přihlédnout kromě výše zmíněného členění na přímé a nepřímé náklady i k dalším hlediskům, jako je členění nákladů na jednicové a režijní, variabilní a fixní a relevantní a irelevantní. Dále ve své publikaci uvádí několik typů kalkulací, jako předběžná kalkulace, výsledná kalkulace a kalkulace variabilních nákladů, která bude zmíněna později v této práci v následující kapitole.

Předběžná kalkulace se podle Synka (2011) sestavuje před provedením výkonu a zároveň je jejím cílem uložit úkoly pro oblast plánovaných nákladů, které budou sloužit pro budoucí provádění výkonů. S tímto tvrzením ve své publikaci souhlasí i Taušl Procházková a Jelínková (2018) a dále dodávají, že tyto kalkulace mohou být stanoveny buď podle předem stanovených operativních norem, anebo se jedná o prvotní kalkulaci, která je sestavena dle současné potřeby. Popesko a Papadaki (2016) ve své publikaci uvádějí, že u předběžné kalkulace podnik v době sestavování kalkulace ještě nemá k dispozici informace o tom, jak velký objem vstupů daná služba nebo výrobek spotřebuje. Synek (2011) dále ve své publikaci uvádí, že do předběžných kalkulací se řadí kalkulace operativní, kalkulace plánové a kalkulace propočtové.

Výsledná kalkulace: Taušl Procházková a Jelínková (2018) uvádí, že podstatou výsledných kalkulací je poskytování zpětné vazby, kontroly hospodárnosti a zjištění nedostatků předběžných kalkulací. S výše zmíněným textem souhlasí i Popesko a Papadaki (2016), kteří ještě navíc uvádějí, že výsledné kalkulace ověřují, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídala výši odhadovaných vstupů.

3 NÁKLADOVÉ KALKULACE

V nejvíce obecné a teoretické rovině lze říct, že kalkulací se rozumí stanovení/zjištění nákladů, zisku, marže, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, což může být např. výrobek, práce, služba, činnost, operace, které je nutné provést. (Fibírová, 2020) S touto definicí ve své publikaci souhlasí i Král (2018), který ji uvádí téměř totožně. Vochozka, Mulač a kol. (2012) ve své publikaci výstižně uvádějí, že základem kalkulačního členění nákladů je přiřazení nákladů, a to buď k výkonu nebo jeho části.

3.1 Kalkulační systém

Kalkulace mají velmi široké spektrum použití, například slouží jako model pro rozhodování o optimálním složení nabízených výrobků a způsobu jejich výroby (například rozhodnutí o výrobě součástky vlastními silami nebo nákupu od externích dodavatelů). (Král, 2018) Novák (2018) ve své publikaci uvádí, že jako obecný cíl kalkulací lze považovat předložení co nejpřesnějších a nejspolehlivějších informací o struktuře a velikosti nákladů výkonu. Král (2018) dále publikuje, že kalkulace v podobě interních cen umožňují zobrazit vztahy mezi odpovědnostními oblastmi a mohou ovlivňovat chování pracovníků těchto oblastí tak, aby bylo v souladu s cíli podniku. Kalkulace lze využívat jako nástroj pro řízení efektivity a jsou klíčovým prvkem pro sestavování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku.

3.2 Nákladová alokace

Pojmem nákladová alokace se rozumí přiřazení nákladů k příslušnému výkonu. Cílem alokace nákladů je poskytnout takové informace o veličinách, které jsou relevantní k určitému rozhodnutí. (Tóth, Šagátová, 2020) Král (2018) nákladovou alokaci rozděluje do tří alokačních fází: a) Prvním cílem alokační fáze je přiřazení přímých nákladů na základě jejich vzniku takovému objektu, který je příčinně vyvolal. Jako příklad lze uvést například útvar opravující stroje. b) Druhá fáze si za svůj cíl klade popis vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který stál za jejich vznikem, a přitom je kladen důraz na co nejpřesnější vyjádření tohoto vztahu. Tento objekt pak jako zprostředkující veličina vyjadřuje souvislosti mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady. c) Cíl třetí a zároveň závěrečná fáze je dosažení co nejpřesnějšího vyjádření podílu nepřímých nákladů, které připadají na druh výkonu, který je vyráběný nebo prováděný, případně na jeho jednici. S výše zmíněnými třemi fázemi ve své publikaci souhlasí i Landa (2014) a rovněž dodává, že ona veličina

vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a nepřímými náklady nese název rozvrhová základna.

Tato základna slouží jako nástroj pro alokaci nákladů a umožňuje řešit vztah mezi nepřímými náklady, které se vztahují k předmětu kalkulace, a kalkulační jednicí. Rozvrhovou základnu lze vyjádřit buď v naturálních jednotkách, např. počet prodaných kusů, nebo v peněžních jednotkách, např. výnosy z realizace. (Strouhal, 2016) Popesko a Papadaki (2016) ve své publikaci uvádějí, že rozvrhová základna má své využití nejčastěji u tradičních nákladových systémů. V případě Activity-Based Costing použitá veličina vychází z mnohem volněji definovaných vztahů a velmi často nese označení vztahová veličina.

3.3 Kalkulační metody

Pojem metoda kalkulace představuje způsob stanovení předpokládané, nebo v určitých případech skutečné výše hodnotové veličiny připadající na konkrétní výkon. Veličina je závislá na vymezeném předmětu kalkulace, způsobu přiřazení nákladů k předmětu kalkulace a na struktuře nákladů. (Král, 2018) Taušl Procházková a Jelínková (2018) ve své publikaci uvádí, že kalkulační metoda je způsob kvantifikace nákladů přiřazovaných na kalkulační jednici a zároveň je vypovídajícím faktorem o způsobu, jak přiřadit přímé a nepřímé náklady na sledovaný výkon. Podle Synka (2011) je kalkulační jednice určitý výkon, který je vyměřený nějakou měřicí jednotkou jako např. množství, hmotnosti, času..., přičemž tyto výkony mohou být prodávány mimo podnik, ale i vnitropodnikově.

V minulosti bylo typické, že byla definována spousta kalkulačních metod a postupů, které se mezi sebou lišily v mnoha oblastech. V současnosti je hlavní otázkou, do jaké výše mají nákladové kalkulace zahrnovat neboli absorbovat všechny náklady, které jsou vedeny v rámci organizace, nebo jen jejich část. Proto se rozlišují dva hlavní přístupy k tvorbě nákladových kalkulací: absorpční kalkulace a neabsorpční kalkulace. (Drury, 2018)

Absorpční kalkulace – jinými slovy kalkulace úplných nákladů, jež obsahuje kalkulace, které v sobě obsahují všechny náklady v podniku nebo v organizační jednotce. (Popesko, Papadaki, 2016) Fibírová (2020) na tento typ kalkulace dává svou definicí lehce odlišný pohled, když tvrdí, že absorpční kalkulace přiděluje konkrétním výkonům náklady, které jsou spojené s jejich vytvořením. Kalkulace plných nákladů poskytuje odpověď na otázku, kolik „stojí“ výkon, jenž je představován jako výše nákladů, které jsou vynaložené během základní etapy procesu tvorby výkonu, což znamená při výrobě, prodeji a distribuci výkonu včetně správních nákladů. Taušl Procházková a Jelínková (2018) naopak ve své publikaci

uvádí podobnou definici jako Popesko a Papadaki (2016), přičemž uvádí, že kalkulace úplných nákladů zahrnuje k dané kalkulační jednotci veškeré náklady, které se k ní vztahují a jsou relevantní.

Neabsorpční kalkulace – jinými slovy kalkulace neúplných nákladů, v sobě kalkulují jenom část podnikových nákladů, přičemž se jedná o variabilní náklady. Fixní náklady do svého výkonu nerozpočítává. (Popesko, Papadaki, 2016) Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019) ve své publikaci uvádějí, že neabsorpční kalkulace neurčují zisk jednotlivých produktů a tento typ kalkulace slouží k odstranění nepřesností, které vznikají u absorpčních kalkulací v oblasti fixních nákladů. Taušl Procházková a Jelínková (2018) ve své publikaci uvádějí, že neabsorpční kalkulace pracují pouze s přímými náklady.

Přirážková kalkulace – je plně absorpční kalkulací, která je řazena mezi tradiční kalkulační systémy. V případě tohoto typu kalkulace jsou k produktům přiřazovány všechny náklady, což znamená jak přímé, tak nepřímé neboli režijní. (Novák, 2018) Přímé náklady se přiřazují přímo na kalkulační jednotku za pomoci norem (skutečná spotřeba nebo odpracovaný čas) a nepřímé režijní náklady přepočítané na kalkulační jednotky pomocí rozvrhové základny, což znamená pomocí přirážky anebo režijní sazby. (Foltínová, 2011) Taušl Procházková a Jelínková (2018) ve své publikaci uvádějí, že režijní přirážka může být vyjádřena jako procentuální přirážka nebo sazba.

Kalkulace variabilních nákladů – jedná se o neabsorpční typ kalkulace neboli kalkulace neúplných nákladů. Tím pádem jsou od sebe odděleny informace o uhrazených fixních a variabilních nákladech. (Novák, 2018) Fibírová (2020) ve své publikaci kalkulaci variabilních nákladů definuje jako kalkulaci, která přiřazuje náklady konkrétnímu výkonu až po předchozím odlišení příčin jejich vzniku. Tím rozlišuje náklady vyvolané konkrétním výkonem nebo dávkou výkonů, nazývané variabilní náklady, a náklady vyvolané časem, které jsou fixní. Drury (2018) ve své publikaci uvádí, že rozdělení nákladů na fixní a variabilní pomáhá k poskytnutí relevantních informací o rozhodnutích týkajících se nákladů. Podle Popeska (2009) lze definovat oproti absorpční kalkulaci tři zásadní rozdíly. Prvním je rozlišování fixních a variabilních nákladů. Druhým je zahrnutí pouze variabilních nákladů do kalkulace a třetím je využití rozdílných vzorců kalkulace.

3.4 Kalkulační vzorec

Není možné stanovit takovou strukturu nákladů v kalkulaci, aby byla obecně platná pro všechny typy účetních jednotek. Proto je nutné ji stanovit vždy individuálně na základě

potřeb daného podniku. (Čechová, 2011) S tímto tvrzením ve své publikaci souhlasí i Mareš (2017), který ve své publikaci uvádí, že v současnosti neexistuje žádný univerzální kalkulační vzorec. Každý podnik si své kalkulace tvoří převážně na základě svého zaměření a dalších podmínek, které na podnik působí.

Čechová (2011) dále uvádí, že pro centrálně plánovanou ekonomiku, která byla uplatňována během komunistického režimu, byl využíván Typový kalkulační vzorec, který by v dnešní době těžce hledal své využití:

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

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

(Synek a kol., 2011)

Jako další typy kalkulačních vzorců lze uvést:

Retrogrální kalkulační vzorec Fibírová (2020) ve své publikaci definuje jako vzorec, který si klade za cíl zjistit přínos výkonu, který je představován marží nebo ziskem po odečtení nákladů z prodejní ceny. Hodnota vytvořeného výkonu se zhodnotí na základě jeho přínosu k zisku společnosti a marže výkonu, nikoliv však na základě nákladů, které byly nebo budou vynaloženy při jeho vytváření. Tyto náklady se mohou neustále měnit vlivem změny množství a struktury nákladů. Popesko a Papadaki (2016) ve své publikaci uvádějí, že principy tohoto vzorce se dají uplatnit během použití tzv. kalkulace cílových nákladů, jež je v dnešní době hojně využívaná v automobilovém nebo elektrotechnickém průmyslu.

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady Popesko a Papadaki (2016) ve své publikaci uvádějí, že tento typ kalkulačního vzorce vznikl z důvodů dnešní turbulentní doby a potřeby firem v kalkulačním systému sledovat míru využití výrobní kapacity. Díky oddělení nákladů na fixní a variabilní je možné sledovat vztah nákladů výkonu ke stupni využití fixních zdrojů. Král (2018) ve své publikaci apeluje na rozdělení nákladů na variabilní a fixní část z důvodu řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě.

Dynamická kalkulace je do jisté míry podobná typovému kalkulačnímu vzorci, ovšem na rozdíl od něj rozšiřuje vypovídající schopnost včetně odpovědi na otázku, jak změna objemu prováděných výkonů bude ovlivňovat náklady během jednotlivých fází. (Popesko, Papadaki, 2016) Strouhal (2016) ve své publikaci rovněž uvádí, že se tento typ kalkulace využívá jako podklad sloužící pro oceňování vnitropodnikových výkonů, které jsou předávány na různé struktury firmy.

Dynamická kalkulace rovněž sleduje odděleně variabilní a fixní náklady a podle fází reprodukčního procesu člení náklady na přímé a nepřímé, jež odděleně sleduje. (Popesko, Papadaki, 2016) Král (2018) ve své publikaci uvádí, že tento typ kalkulace vychází z klasického členění nákladů na přímé a nepřímé a dále z členění nákladů na základě reprodukčního procesu. Souhlasí s Popeskem a Papadaki (2016), že je do jisté míry podobná typovému kalkulačnímu vzorci a je využívána převážně jako podklad sloužící k oceňování vnitropodnikových výkonů, které jsou převáděny mezi jednotlivými středisky.

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je dle Krále (2018) v podstatě modifikací kalkulace variabilních nákladů, přičemž tento fakt ve své publikaci uvádí úplně stejně i Strouhal (2016). Dále Král (2018) uvádí, že existuje ovšem základní rozdíl v členění fixních nákladů, které jsou rozděleny na základě odlišení alokace dle principu příčinné souvislosti od fixních nákladů, které jsou přiřazeny dle jiných principů. V kalkulaci se dále řeší, zda fixní náklady vyvolal konkrétní druh výrobku nebo skupina výrobků. Strouhal (2016) souhlasí s výše zmíněným tvrzením Krále (2018) a ještě dodává, že fixní náklady, které jsou v této kalkulaci vymezeny samostatně a zároveň jsou vyvolány konkrétní skupinou anebo druhem výkonu, se oddělují od fixních nákladů útvaru, ale i celé firmy.

Kalkulace relevantních nákladů dle Strouhala (2016) vyplynula z kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů, ovšem s tím rozdílem, že se fixní náklady dále dělí na fixní náklady utopené a vyhnutelné. V praxi se využívá například během optimalizace sortimentu ve vztahu k existující kapacitě nebo během úvah při stanovování dolní hranice ceny v případě financování nějaké určité konkrétní zakázky.

4 ACTIVITY-BASED COSTING

Tato kapitola se zabývá především moderní kalkulační metodou Activity-based Costing, základním vymezením této kalkulace, postupem tvorby této metody a jejími výhodami a nevýhodami. V této kapitole je zmíněna i další moderní metoda řízení nákladů, kterou je Time-Driven Activity-Based Costing.

4.1 Moderní metody řízení nákladů

Metoda ABC neboli Activity-Based Costing byla vyvinuta z důvodů snahy eliminovat slabá místa, která se nachází v tradičním kalkulačním přístupu k nákladům. (Papula a kol., 2017) Ačkoliv se jedná o moderní metodu řízení nákladů, tak byla představena již v 80. letech 20. století. (Kaplan, Anderson, 2007) Kalkulace nákladů podle činností je strategie pro zjištění nákladů spojených s výrobou zaměřující se na jednotlivé činnosti prováděné během výrobního procesu. Tato metoda přiřazuje náklady nejprve k jednotlivým činnostem a následně k výrobkům. Je to efektivní přístup k určení, kolik by měl každý produkt zaplatit za svůj podíl na nákladech. Kalkulace nákladů podle činností analyzuje činnosti organizace a alokuje náklady na zdroje každé činnosti na výrobky a služby na základě jejich využití. (Saeed a kol., 2023)

Tato metoda se zaměřuje na takové zkoumání nákladů, ve kterém je možné náklady identifikovat takovým způsobem, aby je bylo možné přiřadit k jednotlivým produktům. Tím pádem je tento typ kalkulace schopen kromě přímých nákladů přiřazovat i náklady režijní, které objektivně rozděluje mezi produkty. (Papula a kol., 2017) Synek (2011) za hlavní cíl této metody považuje dosažení stavu, ve kterém jsou režijní náklady rozvrženy podle skutečné příčiny jejich vzniku. Je důležité zmínit, že tato metoda přiřazuje náklady k dílčím aktivitám neboli činnostem. Drury (2018) ve své publikaci uvádí, že systém ABC přiřazuje režijní náklady každé hlavní činnosti. Dále se v systému ABC vytváří mnoho nákladových středisek založených na činnostech, zatímco v tradičních systémech řízení nákladů se režijní náklady obvykle sdružují v odděleních, i když se obvykle popisují jako nákladová střediska.

Model Activity-Based Costing (ABC) poskytuje managementu prostředky ke zvýšení účinnosti mnoha procesů a činností. Tento model se zaměřuje na identifikaci nedostatečně využívaných kapacit a nákladů spojených s nimi s cílem dosáhnout udržitelné konkurenční výhody. Pomocí informací o nákladech umožňuje ABC model managementu rozhodovat informovaně v rámci podniku a monitorovat činnosti oddělení s cílem převést tato

rozhodnutí do praxe. Přijetí modelu ABC rovněž umožňuje analýzu efektivity a účinnosti zdrojů a činností oddělení. (Saeed a kol., 2023)

Podle Popeska a Papadaki (2016) by tato kalkulační metoda měla poskytnout odpověď na otázky typu, které produktové řady podniku generují ztrátu a které jsou naopak nejvíce ziskové. Zda jsou činnosti v podniku vykonávány efektivně, popřípadě kolik jednotlivé činnosti stojí? Podle Kaplana a Andersona (2007) manažeři ABC kalkulace využívají proto, aby získali informace o ziskovosti, aby mohli lépe rozhodovat o zlepšení procesů, přijímání a odmítání objednávek... Přičemž tato opatření vedou ke krátkodobému a udržitelnému zlepšení produktivity a ziskovosti zákazníků.

4.2 Vymezení základních principů kalkulace

Hlavním přínosem kalkulace ABC je analýza, která přesně odhadne, jaké činnosti jsou s danou částí podniku spojeny a jak tyto činnosti souvisejí s tvorbou výnosů a spotřebou zdrojů, což manažerům umožňuje rozčlenit podnik mnoha způsoby podle výrobků nebo souvisejících skupin výrobků. (Musa, Ibrahim, 2023) Základním principem metody ABC je snaha odhalit skutečné příčiny, díky kterým vznikají náklady a rovněž tyto náklady adresně alokovat k takovým produktům a výkonům v rámci podniku, které je skutečně spotřebovaly. Dále by tato kalkulace měla poskytnout široké spektrum informací, které se týkají nákladů, činností, aktivit..., které lze využít i mimo nákladovou kalkulaci, ale například i pro řízení činností, které v podniku probíhají, nebo v rámci strukturalizace procesů a aktivit v podniku. Tato nákladová kalkulace převážně slouží k výpočtu nákladů na určitý objekt. (Popesko, Papadaki, 2016) Musa a Ibrahim (2023) uvádějí, že cílem metody ABC je rozdělit všechny náklady, které jsou potřebné k výrobě produktu, a získat přesnější informace o nákladech na výrobu, podpůrné činnosti a výrobky, aby se společnost mohla soustředit na ty procesy a zboží, které spotřebovávají hodně zdrojů.

4.2.1 Porovnání tradiční kalkulace s kalkulací ABC

I když je použití tradičních metod nákladového účetnictví snadné, stále se věří, že má několik nevýhod; přiřazuje náklady na základě jediného měřítko objemu, jako jsou přímé pracovní hodiny nebo strojové hodiny, a je nepřesné, pokud jsou režijní náklady vysoké ve srovnání s přímými náklady. (Nabeel, El Khmidi, 2019) Tradiční kalkulační systém uvažuje tím způsobem, že výroba produktů způsobuje náklady, které jsou přiřazeny k jednotlivým výrobkům anebo k samostatným jednotkám. Náklady, které lze přiřadit přímo, jsou přiřazeny přímo a ty, které nelze přiřadit rovnoměrně, se rozpočítávají v tradičním systému

kalkulací na všechny kalkulační jednotky. Jako typický příklad lze uvést počet hodin stroje na výrobu jednoho produktu. Na druhé straně kalkulace ABC dané náklady počítá nejprve na aktivity a až poté na produkty a zákazníky, což znamená, že ve společnosti vznikají nové druhy informací – náklady na aktivity, přesné vyčíslení nákladů... (Poniščiaková, Gogolová, 2017) Systém ABC je flexibilní; poskytuje přesnější metodu kalkulace nákladů na produkty a služby a upozorňuje na nákladné aktivity, které by mohly být spravovány jinak za účelem snížení nákladů (Nabeel, El Khmidi, 2019)

4.3 Postup tvorby kalkulace

Co se týče postupu tvorby kalkulace, tak jednotliví autoři uvádějí různý počet bodů, které je nutné splnit pro vytvoření kalkulace. Drury (2018) ve své publikaci uvádí 4 kroky, Poniščiaková a Gogolová (2017) 10 kroků a Popesko s Papadaki (2016) 5 kroků.

Drury (2018) uvádí následující kroky: 1. Identifikace hlavních činností, které se v organizaci odehrávají, 2. Přiřazení nákladů k nákladovým skupinám / nákladovým střediskům pro každou činnost, 3. Určení nákladového faktoru pro každou hlavní činnost, 4. Přiřazování nákladů na činnosti k produktům podle poptávky produktu po činnostech.

Poniščiaková a Gogolová (2017) ve své publikaci implementaci ABC kalkulace rozdělují dokonce do 10 etap: 1. Přípravná fáze, 2. Specifikace činností, 3. Agregace činností do aktivit, 4. Identifikace zdrojů, 5. První stupeň alokace, 6. Tvorba struktury toku nákladů, 7. Specifikace produktu, 8. Druhý stupeň alokace, 9. Zabezpečení vstupních údajů pro ABC, 10. Analýza výsledků implementace kalkulace podle aktivit.

Popesko a Papadaki (2016) ve své publikaci uvádějí 5 základních kroků tvorby ABC systému, které v sobě víceméně obsahují i činnosti, které uvádí Drury (2018) a Poniščiaková a Gogolová (2017):

1. Úprava účetních dat – tato fáze ještě není součástí tvorby ABC kalkulace, ovšem je nezbytná k realizaci této metody. Jejím principem je úprava účetních dat, která má za následek především eliminaci specifických nákladových položek, které jsou typické pro finanční účetnictví. Jde o fakt, že tyto nákladové položky častokrát vůbec nesouvisí s danými aktivitami. Jako příklad lze uvést kurzové rozdíly, cenové rozdíly, dary, přefakturace, pokuty a penále... (Popesko, Papadaki, 2016)

2. Definice struktury ABC systému (aktivit nákladových objektů) – v této fázi je nutné definovat strukturu aktivit. To znamená určit aktivity, které budou sledovány. Je důležité,

aby struktura sledovaných aktivit do jisté míry kopírovala druhy výkonů, které jsou v podniku prováděny, a rovněž i nákladových objektů, které budou v rámci metody ABC sledovány. (Popesko, Papadaki, 2016) Poniščiaková a Gogolová (2017) mají výše zmíněnou fázi ve své publikaci částečně obsaženou v bodě Specifikace činností, kde navíc uvádějí, že v této fázi je nutné spolupracovat s vlastníky podniku nebo odborným managementem.

3. Procesní nákladová analýza: přiřazení nákladů aktivitám – jedná se o další fázi metody ABC, přičemž se zabývá nákladovou alokací. Úkolem v této fázi je stanovit přesnou hodnotu nákladů, které jsou spojené s prováděním jednotlivých aktivit. (Popesko, Papadaki, 2016) Poniščiaková a Gogolová (2017) provádí ve své publikaci přiřazování nákladů aktivitám dokonce ve třech podkapitolách, a to agregace činností do aktivit a alokace prvního a druhého stupně.

4. Analýza aktivit: definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit – Popesko a Papadaki (2016) uvádí, že název tohoto kroku pouze vyjadřuje označení několika dílčích aktivit, které jsou nutné provést pro vyčíslení jednotkových nákladů, které dopadají na primární aktivity. Jedná se o:

1. Stanovení vztahových veličin aktivit – jedná se o takové veličiny, na základě kterých je možné měřit výkony daných aktivit.
2. Stanovení míry výkonu aktivit – cílem je identifikace a určení vztahových veličin, které daná činnost generovala během sledovaného období.
3. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit – Mezistupeň přeměny nákladů aktivit na nákladové objekty je vyjádřením jednotkových nákladů aktivit. Zatímco celkové náklady aktivit pouze informují o celkové nákladové náročnosti prováděných aktivit, jednotkové náklady umožňují relativně snadno přepočítat celkové režijní náklady na nákladové objekty právě za předpokladu, že lze kvantifikovat počet jednotek vztahových veličin, které jsou spotřebované jednotlivými nákladovými objekty. Vypočet JNA – jednotkových nákladů aktivity lze provést dle tohoto vzorce: $JNA = \frac{CNA}{MVA}$, přičemž CNA značí celkové náklady aktivity a MVA míru výkonu aktivity.
4. Přiřazení nákladů podpůrných aktivit primárním – v praxi je obtížné přiřadit podpůrné aktivity přímo k nákladovým objektům, protože tyto aktivity nejsou přímo spotřebovány výrobky nebo zákazníky. Místo toho jsou spotřebovány primárními aktivitami prováděnými v podniku a slouží k jejich podpoře a zlepšení.

Poniščiaková a Gogolová (2017) tuto fázi obsahují ve své publikaci v bodech Identifikace zdrojů, opět Druhý stupeň alokace a dále Zabezpečení vstupních údajů pro ABC, přičemž jednotlivé aktivity neuvádí tak přehledně jako Popesko a Papadaki (2016).

5. Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům – Přiřazení nákladů k aktivitám představuje poslední fázi procesu ABC kalkulace. Během této fáze se identifikuje množství využitých jednotek výkonu jednotlivých aktivit spojených s určitými nákladovými objekty. Cílem této etapy je stanovit, kolik jednotek aktivit bylo spotřebováno pro konkrétní nákladové objekty. Poniščiaková a Gogolová (2017) ve své publikaci uvádějí, že během stanovení finální kalkulace je potřeba srovnat reálné výsledky s očekávanými z důvodu, aby došlo k odstranění negativních odchylek od žádoucího stavu.

4.4 Porterův hodnotový řetězec

Model hodnotového řetězce je typem modelu sloužícím k identifikaci konkurenční výhody a hledání konkurenční strategie, což představuje klíčový prostředek k posílení pozice firem. Tento model v roce 1985 představil profesor Michael Porter z Harvardovy univerzity. (Ruan, 2020) Popesko (2009) ve své publikaci využívá Porterův řetězec během kalkulace ABC jako prostředek, který definuje a graficky znázorňuje primární a podpůrné aktivity.

4.5 Polostrukturovaný rozhovor

Pro provedení kalkulace ABC je častokrát nezbytné získat potřebná data pro sestavení kalkulace prostřednictvím rozhovorů se zaměstnanci společnosti. Jako ideální varianta se v tomto případě jeví polostrukturovaný rozhovor.

Polostrukturované rozhovory umožňují moderátorovi flexibilitu v řízení diskuse na základě jeho vlastních zkušeností a úsudku. Během rozhovoru může reagovat na názory a odpovědi respondentů tak, aby co nejlépe prozkoumal klíčová témata a získal potřebná data. (Tahal, 2022) Chráska (2016) ve své publikaci uvádí, že polostrukturované interview kombinuje prvky jak strukturovaného, tak nestrukturovaného rozhovoru. Respondenti mají k dispozici předem definované možnosti odpovědí na otázky, avšak jsou také povinni poskytnout vysvětlení či zdůvodnění své volby.

4.6 Výhody a nevýhody ABC kalkulace

Metoda ABC poskytuje detailnější informace o nákladech, které umožňují vytvořit efektivnější cenovou strategii produktů, což významně přispívá k růstu ziskovosti a konkurenceschopnosti firmy. (Hudáková Stašová, 2023) ABC kalkulace umožňuje firmám působícím na různých trzích po celém světě identifikovat reálné náklady spojené s jejich procesy a výrobky. Taktéž umožňuje manažerům učinit informovaná rozhodnutí ohledně ziskovosti a nákladů na výrobu. Dalším pozitivem je, že pomáhá výrobcům posoudit účinnost svých výrobních a administrativních postupů. ABC poskytuje podnikům nástroje, které potřebují k udržení konkurenceschopnosti v dnešní globální ekonomice. (Musa, Ibrahim, 2023)

Mezi hlavní výhody metody ABC patří nový pohled na náklady jednotlivých aktivit, který je realizovaný přes jednotlivé zakázky nebo útvary, což umožňuje určit nákladovou náročnost jednotlivých aktivit a porovnat ji s jejími přínosy. Tím pádem je vytvořený přirozený tlak na eliminaci aktivit, které jsou neefektivní, popřípadě je jejich přidaná hodnota dokonce záporná. Za jednu z hlavních výhod se dá považovat vytvoření podkladu pro restrukturalizaci průběhu nutných aktivit v celém podnikatelském procesu tak, aby probíhal co nejefektivněji. Další přínos této metody, který je důležitý, je založený na kritickém pohledu na závěry, ke kterým dochází převážně u krátkodobého a střednědobého řízení díky metodě odděleného řízení fixních a variabilních nákladů. (Poniščiaková, Gogolová, 2023)

Kalkulace ABC má rovněž tu výhodu, že dokáže překonat omezení tradičních kalkulačních systémů v kontextu ekonomického a technologického pokroku. Hlavním přínosem je eliminace libovolného a nepřesného přiřazování nepřímých nákladů, které může vést ke zkreslení v celkovém rozložení nákladů. (Hudáková Stašová, 2023)

Ačkoliv je metoda ABC velmi atraktivní, tak nebyla nikdy všeobecně akceptována a v podnicích dosahuje pouze 50% míru přijetí, což je pod mediánem. Tato metoda je velmi nákladná na zavedení, složitá na údržbu a rovněž je velice těžce upravitelná. V praxi lze zpochybňovat i přesnost přiřazených nákladů, které jsou na základě subjektivních odhadů, popřípadě kromě chyby v měření nelze opomenout ani snahu zaměstnanců o vybavení vyšší časové dotace na své úkony, než je ve skutečnosti možné. Mnoho manažerů ABC model nepovažuje za dostatečně přesný, aby mohl skutečně zachytit složitost některých operací. Většina ABC modelů je totiž lokální a nelze je aplikovat na integrovaný celopodnikový pohled. Tento model nelze snadno aktualizovat, aby vyhovoval měnícím se okolnostem a za

teoretickou nesprávnost se dá považovat i ignorace modelu v otázce potenciálu nevyužité kapacity – model totiž vždy pracuje na 100 %, i když to v praxi častokrát není možné. (Kaplan, Anderson, 2007) Popesko a kol. (2014) ve své publikaci víceméně souhlasí s Kaplanem a Andersonem, jelikož uvádějí, že celkový proces této metody ve fázi dotazování a pohovorů se zaměstnanci podniku je velice nákladný, ale i časově náročný. Jako další nevýhoda je subjektivnost jednotlivých dat a velmi těžká ověřitelnost jejich pravosti. Celkově lze konstatovat, že náklady, které společnost musí vynakládat na evidenci, dále na zpracování a v neposlední řadě na vykazování dat, jsou velmi vysoké. Dále kritizují lokálnost využití jednotlivých modelů, které neposkytují celopodnikový nadhled. A v neposlední řadě i složitou aktualizaci celého systému. Téměř totožné důvody jsou uvedeny i v publikaci Popeska a Papadaki (2016). Zavádění systému ABC je přínosné pro určení skutečných nákladů a může vést k realističtějším a konkurenceschopnějším cenám na trhu. Přesto je stále přítomen odpor vůči jeho zavedení z důvodu nedostatečné znalosti lidských i technologických faktorů. (Hudáková Stašová, 2023)

4.7 Využití

ABC lze použít jako užitečný nástroj v odvětví služeb k určení přesných nákladů a pomoci firmě volit lepší rozhodnutí. V oblasti zdravotnických služeb je ABC vhodným nástrojem pro stanovení ceny za dané služby. Umožňuje stanovit náklady na každou aktivitu, jako například převoz pacienta sanitkou, náklady na terapii, léčbu rakoviny... (Nabeel, El Khmidi, 2019)

4.8 TDABC kalkulace

Kaplan a Anderson vyvinuli systém časově rozlišených nákladů podle činností (TDABC) jako odpověď na nedostatky a nevýhody tradičního systému ABC. Tento systém se zaměřuje na časový faktor nákladů spojených s jednotlivými činnostmi a dosahuje úspěchů, zejména v odvětví služeb, přestože sdílí určité principy s ABC. (Enes, Koşan, 2024) Stručně řečeno, kalkulace TDABC vyžaduje informace o tom, kdo (pracovníci provádějící úkol) dělá co (konkrétní činnost, která je prováděna), kdy (časový plán) a jak často (frekvence, intenzita nebo doba trvání činnosti). (Cidav a kol., 2020)

Vzhledem k vysokým časovým nákladům mnoho společností upustilo od systému ABC nebo jej přestalo aktualizovat, což zapříčinilo, že společnost měla zastaralé a vysoce nepřesné odhady procesů, produktů a nákladů na zákazníka. (Kaplan, Anderson, 2007) Kalkulace nesoucí název TDABC – Time-driven activity-based costing, byla představena

v roce 1997 Robertem Kaplanem a Stevenem Andersenem. (Popesko a kol., 2014) Nový přístup ve formě metody TDABC společností poskytuje elegantní a praktickou možnost, jakým způsobem určit náklady a využití kapacity jejich procesů a ziskovost zakázek, produktů a zákazníků. Dále společností umožňuje zlepšit své systémy řízení nákladů. (Kaplan, Anderson, 2007) Kalkulace TDABC zjednodušuje proces kalkulace tím, že eliminuje potřebu dotazovat zaměstnance pro přesné přiřazení nákladů na aktivity. (Popesko a kol., 2014) TDABC přeskakuje fázi definování činností a tím pádem odpadá nutnost alokovat náklady oddělení na více činností, které dané oddělení vykonává. Časově řízený přístup se rovněž vyhýbá nákladnému, časově náročnému a subjektivnímu úkolu zjišťování aktivit, jež je nutné provést u ABC kalkulace. (Kaplan, Anderson, 2007) Tato metoda přiřazuje náklady přímo k nákladovým objektům pomocí jednoduchého systému, který vyžaduje pouze dva typy informací, které lze relativně obtížně získat. (Popesko a kol., 2014) Prvním typem parametru jsou náklady spojené s kapacitou zdroje a druhým typem informací je poptávka po této kapacitě ze strany konkrétního nákladového objektu (oddělení), často měřená časovým objemem. (Kaplan, Anderson, 2007)

Výhody

U tradičního systému ABC existují negativní aspekty, jako je obtížnost implementace, vysoké náklady na implementaci a ignorování času stráveného zaměstnanci ve výrobě. Systém TDABC byl vynalezen, aby odstranil tyto negativní aspekty. S vývojem systému TDABC se snížil počet činností a sběr informací potřebných od různých útvarů a nákladové objekty jsou zatíženy pomocí jednotkového času namísto různých nákladových faktorů. (Enes, Košan, 2024) Jako další výhodu lze považovat, že v rámci systému TDABC stačí pouze hrubá přesnost, což znamená, že počet desetinných míst zahrnutých do odhadu není rozhodující. (Cidav a kol., 2020)

Nevýhody

TDABC má některé slabiny, mezi něž patří obtížnosti při sběru dat, potřeba časté aktualizace dat a sběr příliš mnoha vstupních nákladů. (Enes, Košan, 2024)

Popesko a Papadaki (2016) za hlavní nevýhodu považují velmi vysokou pracnost, která vzniká důsledkem objemného rozsahu dat. Další slabinou je fakt, že existuje jenom jeden řídicí faktor a v neposlední řadě mohou vznikat nepřesnosti díky špatným odhadům měření, popřípadě dotazování pracovníků.

4.8.1 Využití metody TDABC

Jak je vidět, systém TDABC není dočasným řešením, které lze použít; je to filozofie, kterou musí společnosti, hotely nebo restaurace přijmout. Široké uplatnění této metody je převážně v sektoru služeb. (Enes, Koşan, 2024) TDABC je praktická nejen v širokém spektru organizačních prostředí. (Cidav a kol., 2020) TDABC je použitelná velmi dobře ve zdravotnictví a mohla by lépe zachytit náklady na poskytování péče za účelem vytváření hodnoty ve zdravotnictví. (Nabeel, El Khmidi, 2019)

4.9 Ganttův diagram

Ganttův diagram je jednou z nejpoužívanějších metod projektového managementu. Jedná se o nejpoužívanější metodu v oboru systémového inženýrství. Graficky se tento diagram skládá z vodorovných plánovacích sloupců s časovým údajem. To umožňuje jak plánování, tak sledování projektu. Rozvržené úkoly mezi sebou nemají určené vztahy. (Rautiainen, Rautkallio, 2024)

5 SHRnutí TEoretické Části

Teoretická část diplomové práce je vytvořena formou literární rešerše českých, ale i zahraničních autorů. Ve zdrojích jsou využity i odborné zahraniční články. Tato část je rozdělena do 4 hlavních kapitol.

První kapitola se věnuje účetním systémům a popisuje finanční, manažerské, ale i nákladové účetnictví. Pro projektovou část práce jsou důležitá data ze všech výše zmíněných systémů, neboť se během vytváření projektu budou prolínat poznatky jak z finančního účetnictví především v podobě nákladových výkazů, tak manažerského, na jehož datech je vytvořen současný kalkulační systém v oddělení logistiky. Nákladové účetnictví je rovněž využíváno především v případě dělení nákladů na variabilní a fixní a dále na přímé a nepřímé. Druhá kapitola se věnuje nákladům a jejich klasifikaci, kde kromě členění nákladů na variabilní, fixní a oportunitní je velmi důležitá i podkapitola týkající se druhového členění nákladů, které je typické pro Českou republiku a analyzovaná společnost jej rovněž využívá. Třetí kapitola se zabývá nákladovými kalkulacemi. Poznatky z této kapitoly jsou využity především v popisu současného kalkulačního systému, který společnost využívá v oddělení logistiky.

Nejdůležitější část teoretické práce tvoří čtvrtá kapitola s názvem Activity-Based Costing (ABC), na jejímž základě je vytvořen projekt. Metoda ABC vznikla v 80. letech 20. století z důvodů snahy eliminace slabých míst tradičního kalkulačního přístupu k nákladům. Tato kapitola se zabývá moderními metodami řízení nákladů, vymezením základních principů kalkulace ABC, postupem tvorby této kalkulace, výhodami a nevýhodami ABC kalkulace a jejím využitím. Rovněž je věnován prostor i pro kalkulační metodu Time-Driven Activity Based Costing, která byla vyvinuta z metody ABC a jejím základním kamenem je časový faktor.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Projekt zavedení metody ABC kalkulace je prováděn ve společnosti, která sídlí na Moravě a zaměřuje se na výrobu kabelů a kabelového příslušenství. Jedná se o společnost s ručením omezeným se sídlem v Otrokovicích. Společnost je součástí celosvětové skupiny, přičemž se jedná o německou firmu s výrazným důrazem na rodinné hodnoty. (interní dokumenty společnosti, 2024)

6.1 Základní informace o společnosti

Vybraná pobočka společnosti na českém trhu úspěšně působí již přes 25 let, ovšem samotná společnost vznikla již v roce 1957 v Německu. V roce 1959 je společnost zaregistrována a díky bankovní půjčce může zahájit svou činnost. První rozšíření společnosti probíhalo mezi lety 1963–1966, kdy byla společnost přestěhována na své současné sídlo a rovněž společnost začala v tomto období zakládat další společnosti. V roce 1976 se společnosti podařilo vstoupit i na mezinárodní scénu a v roce 1983 se do popředí začíná dostávat druhá generace rodiny zakladatelů, přičemž v roce 1987 po smrti zakladatele společnosti se tato generace dětí původních zakladatelů dostává do vedení společnosti společně s manželkou zesnulého pana zakladatele. Mezi lety 1995–2005 se ze společnosti stal globální hráč na celosvětovém trhu. Rok 2006 se dá pokládat za přelomový z důvodu, že se společnost stala jednou z prvních ve svém sektoru, protože uvedla do provozu svůj e-shop a umožnila zákazníkům nakupovat své produkty online. V současnosti společnost vede již třetí generace zakladatelského rodu a společnost i nadále zůstává rodinnou firmou. Celosvětově tato společnost zaměstnává více než 4 500 zaměstnanců a obrat celé skupiny je přibližně 1,8 miliardy euro. Aktuálně skupinu tvoří 18 výrobních a 44 distribučních společností. V současnosti se pobočky této společnosti kromě Evropy nachází i v Jižní Americe, na Blízkém východě, ale i v Africe. V České republice je zaměstnáno 383 zaměstnanců a pobočka dosahuje obratu okolo 1,8 miliardy Kč. Na českém trhu má společnost podíl okolo 14 % a jedná se tak o nejúspěšnější společnost v daném sektoru na území České republiky. (interní dokumenty společnosti, 2024)

Datum zápisu do obchodního rejstříku: únor 1998

Sídlo: Otrokovice

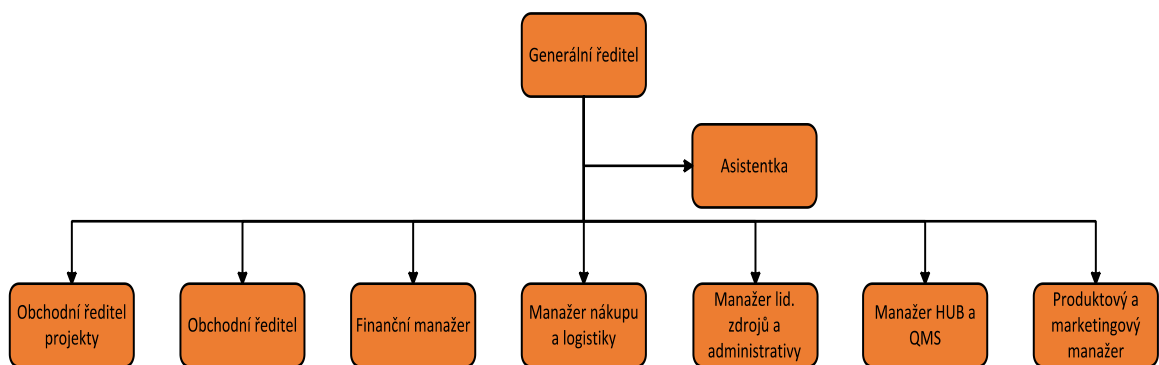
Základní kapitál: 100 000 Kč

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Hlavní ekonomická činnost dle CZ NACE: Velkoobchod s elektronickým a telekomunikačním zařízením a jeho díly

6.2 Organizační struktura společnosti

V současnosti má pobočka společnosti v České republice 383 zaměstnanců a své sídlo, včetně dvou výrobních hal a kanceláří, v Otrokovicích. Aktuálně zde působí téměř všichni THP pracovníci a pracovníci výroby pro Českou republiku. (interní dokumenty společnosti, 2024)



Obrázek 6 Úsek ředitele (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti, 2024)

Na vrcholu organizační struktury, kterou popisuje obrázek 6, stojí generální ředitel, jenž je zároveň jednatelem společnosti a jeho pravou rukou je jeho asistentka. Do vedení společnosti dále patří obchodní ředitel – projekty, který má na starosti projektové zakázky se svým týmem projektových inženýrů a zároveň má ve společnosti na starosti IT a kybernetickou bezpečnost společnosti. Obchodní ředitel má pod sebou zákaznické centrum, manažery podpory prodeje, oblastní manažery, manažera pro průmyslovou komunikaci a obchodní zástupce, kteří jsou rozděleni do 6 oblastí v rámci České a Slovenské republiky. Je nutno zmínit, že obchodní ředitel má na starosti okolo 90 % tržeb společnosti. Finanční manažerka má na starosti účetní oddělení tvořené účetními a specialistou finančního a výrobního controllingu. Manažer nákupu a logistiky má pod sebou oddělení tvořené deseti nákupčími a dále do jeho kompetence spadá sklad na budově 1 a 2. Manažerka lidských zdrojů a administrativy je zároveň prokuristkou společnosti, přičemž má na starosti HR oddělení a firemní školku. Manažer HUB a QMS zodpovídá za výrobu společnosti, přičemž pod jeho kompetence spadá okolo 180 zaměstnanců společnosti. Mezi ty nejvýznamnější patří obchodně technický manažer, vedoucí zákaznického centra HUB, vedoucí výroby, manažer

kvality, vedoucí týmu tpv, vedoucí plánování výroby, vedoucí údržby... Produktová a marketingová manažerka zodpovídá, kromě členek marketingového týmu, zároveň za tým produktových manažerů, kteří tvoří nepostradatelnou podporu prodeje. (interní dokumenty společnosti, 2024)

6.3 Výrobní portfolio

Výrobní portfolio společnosti je velice rozsáhlé a na e-shopu společnosti je možné vybrat z více než 30 tisíc produktů ať už z řad kabelů nebo kabelového příslušenství. Většinu obrátu společnosti v České republice tvoří datové kabely – např. ethernet nebo optické kabely, přičemž se v těchto případech jedná o kabelovou konfekci – kabely, které jsou opatřeny konektorem a připraveny k použití. Dále významnou část prodeje tvoří silové kabely a servo kabely. Společnost se rovněž specializuje na dodávku kabelů do 6 průmyslových odvětví. Prvním z nich jsou obnovitelné zdroje energie, kdy společnost dodává kabely jak pro solární, tak větrné elektrárny. Dalším odvětvím je infrastruktura, přičemž v této oblasti je společnost dodavatelem kabelů pro rozšíření širokopásmového připojení. Společnost rovněž dodává kabely a vodiče pro společnosti v potravinářském a nápojovém průmyslu, současně je nutné se zmínit, že při výrobě těchto kabelů a výodek je kladen vysoký důraz na kvalitu výroby z důvodů, aby byly dodrženy vysoké nároky na čistotu a hygienu v tomto odvětví. Produkty v průmyslovém odvětví se zaměřením na strojírenství a strojní inženýrství patří již od samotného začátku ke klíčovým kompetencím společnosti, přičemž významná podoblast v rámci tohoto odvětví, která stojí za zmínku, je robotika. V tomto odvětví se očekává, že kabely budou schopny pracovat nepřetržitě i v drsných provozních podmínkách. Další oblastí jsou kabely se zaměřením pro Intralogistiku. V tomto oboru lze nalézt kabely pro jeřáby, dopravníky, nákladní automobily a vysokozdvizné vozíky, robotické systémy anebo automatizované skladovací a vyhledávací systémy. (interní dokumenty společnosti, 2024)

Relativně novým trhem, na kterém se společnost snaží v posledních letech prosadit, je E-mobilita. Hlavním produktem v této oblasti je nabíjecí kabel pro elektromobily, přičemž v současné době je společnost dodavatelem do několika předních světových automobilek. (interní dokumenty společnosti, 2024)

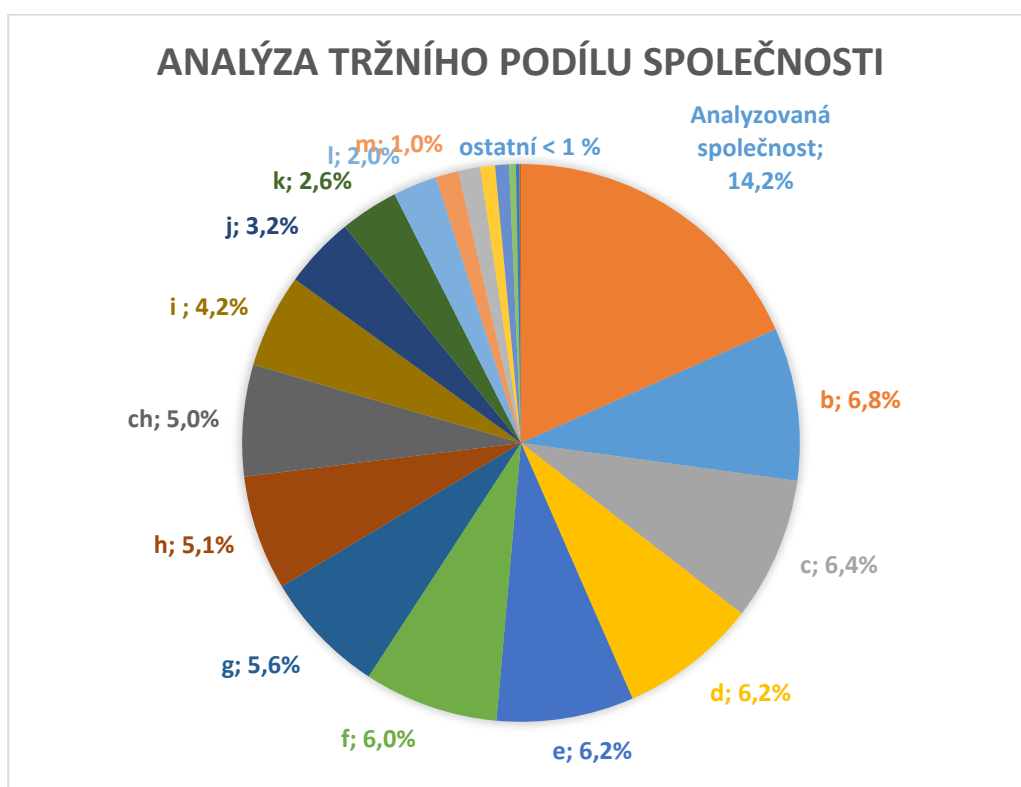
Společnost v rámci své činnosti vyrábí, a dokonce i pro své zákazníky navrhuje, vlečné řetězy. Na tuto oblast je vyčleněn jeden produktový manažer, který zákazníkům poskytuje poradenství i přímo v prostorách jejich společnosti a dané řetězy pro ně navrhuje. Vlečný řetěz je mechanický systém, který slouží k ochraně, podpoře a řízenému vedení kabelů a

hadic s médii v pohyblivých strojních aplikacích. Jeho úkolem je minimalizovat riziko předčasného poškození kabelů v důsledku opakovaných pohybů. Kabely a hadice v tomto řetězu podléhají častému ohýbání během pohybu, které může dosahovat tisíců opakování. (interní dokumenty společnosti, 2024)

Nesmí se zapomenout ani na kabelové příslušenství, kde největší podíl na obratu společnosti tvoří kabelové vývodky. (interní dokumenty společnosti, 2024)

6.4 Postavení na trhu

Na českém trhu společnost zastává pozici jedničky ve svém oboru s odhadovaným tržním podílem okolo 14 %, jak je možné vidět na obrázku 7, lze konstatovat, že v České republice má pouze jednoho přímého konkurenta, přičemž dosahuje více než trojnásobně většího celkového obratu společnosti. Je nutné zmínit, že mnoho velkých společností typu Siemens vyrábí rovněž kabely, ale převážně pro vlastní spotřebu, takže netvoří přímou konkurenci analyzované společnosti. Tím pádem takovéto firmy nebyly zahrnuty do výpočtu tržního podílu, aby nedošlo ke zkreslení výsledků vzhledem k jejich obrovskému obratu, jelikož obrat byl využit jako stěžejní veličina při výpočtu tržního podílu. (interní dokumenty společnosti, 2024)



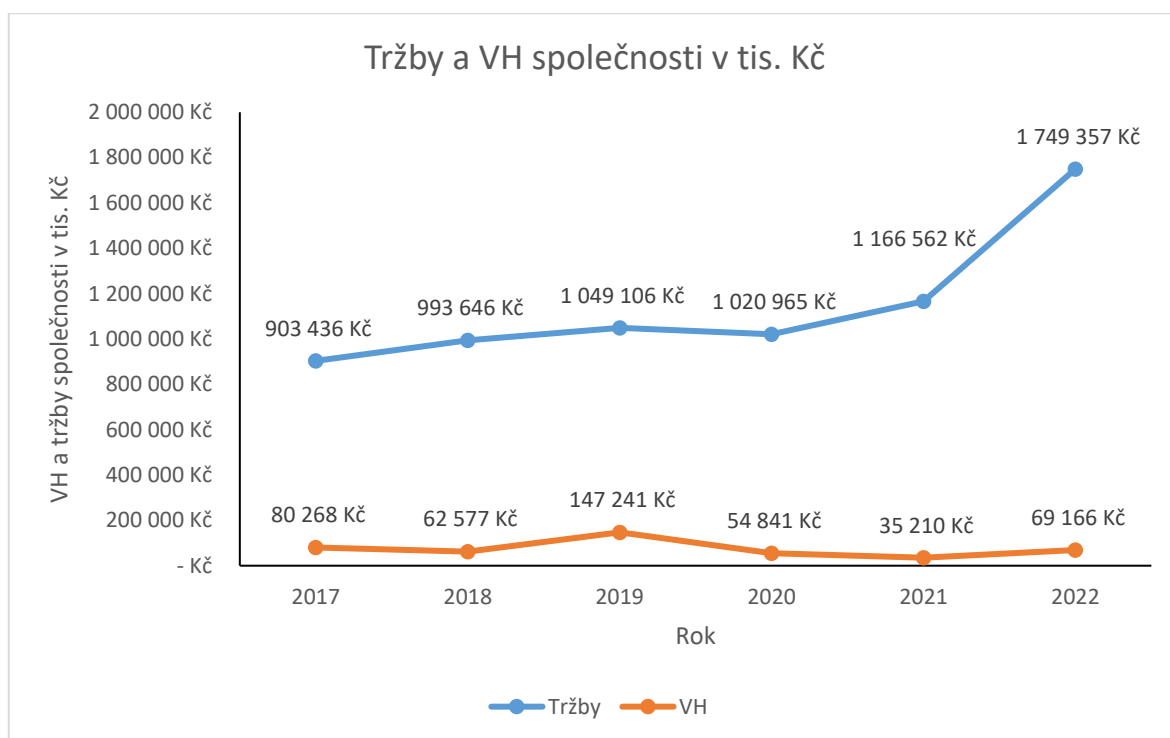
Obrázek 7 Graf analýzy tržního podílu (Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů společnosti, 2023)

V roce 2023 společnost řešila otázku vysokých skladových zásob v oblasti solárních kabelů a tento fakt využila ve svůj prospěch, když v tomto roce získala v České republice největší podíl na trhu se solárními kabely a stala se taktéž úspěšným dodavatelem při výstavbě několika solárních elektráren. (interní dokumenty společnosti, 2024)

V roce 2024 se společnost bude snažit stát významným hráčem v sektoru Mobility. (interní dokumenty společnosti, 2024)

Co se týče celosvětového postavení společnosti, tak ačkoliv společnost nepatří mezi 8 největších výrobců kabelů na světě, tak jeden typ z jejich vyráběných kabelů je považován za nejlepší kabel na světě. (interní dokumenty společnosti, 2024)

6.5 Analýza výsledků hospodaření a vývoje tržeb 2017–2022



Obrázek 8 Graf vývoje výsledků hospodaření a tržeb společnosti 2017 - 2022 (Zdroj: Vlastní zpracování dle veřejně dostupných dat)

Graf, který je vyobrazený na obrázku 8, zobrazuje vývoj tržeb a hospodářského výsledku společnosti mezi lety 2017–2022. Již na první pohled je patrné, že společnost dosahuje relativně stabilních výsledků. Její tržby postupně meziročně rostly s výjimkou lehkého poklesu mezi lety 2019–2020, který byl způsoben nástupem pandemie Covidu 19 a omezeními, které z této situace vyplývaly. Společnost musela v této době zásadním

způsobem omezit svou výrobu. V roce 2021 již opět započal růst tržeb, a ačkoliv byl rok 2022 ovlivněn začátkem války na Ukrajině a následnou energetickou krizí, tak pro společnost se jednalo o nejúspěšnější rok v její historii, přičemž došlo k nárůstu tržeb o 49,95 % oproti roku 2021. Tento nárůst byl způsoben především zvyšujícími se objemy prodeje, ale je nutné zmínit, že velkou roli sehrála i rostoucí cena mědi, která se promítá do konečných cen kabelů. (interní dokumenty společnosti, 2024)

6.6 Data využitá v praktické části práce

Jelikož veškeré údaje, které se týkají výše nákladů, jsou pro společnost velice citlivé, tak s výjimkou podkapitoly Analýza výsledků hospodaření a vývoje tržeb 2017–2022, jsou všechna číselná data vynásobená koeficientem, který zná pouze vedoucí práce a analyzovaná společnost, aby se co nejvíce zamezilo zneužití informací uvedených v této diplomové práci konkurenčními firmami.

7 STAV SOUČASNÉHO SYSTÉMU NÁKLADŮ

Společnost má své vlastní interně upravené druhové členění nákladů, které je společné pro všechny pobočky této společnosti, jež se nachází v různých státech, ale i na různých kontinentech. Jelikož se jedná o nadnárodní společnost, tak veškeré účty a položky mají anglické názvy. Ty jsou pro potřeby této práce přeloženy do češtiny.

Zaměstnanci se všemi programy pracují v angličtině. Společnost využívá ERP program od společnosti SAP, který je upraven, aby vyhovoval interním potřebám společnosti. Od společnosti SAP je rovněž využíván i CRM program. Fiskální (hospodářský) rok v této společnosti začíná vždy 1. října a končí 30. září. Společnost své náklady alokuje na nákladová střediska a zvláště na Budovu 1 a Budovu 2. V kapitole Hierarchizace nákladových středisek je blíže popsáno zařazení analyzovaných středisek v rámci hierarchie nákladových středisek ve společnosti.

7.1 Hierarchizace nákladových středisek

Společnost má 4 hlavní skupiny nákladů – SL SALES, LS SERVICE, OC CONNECT a LM MOBILITY, pod které spadají jednotlivá nákladová střediska, ke kterým jsou přiřazeny jejich funkční oblasti i profit centra – SALES-OEM, SALES-PRJ, SERVICES, OTHERS, OELFLEX CONNECT HUB a MOBILITY. Hierarchické uzly (skupiny nákladových středisek) společnost ve své struktuře zvyrazňuje. U všech nákladových středisek dochází k porovnání plánu, skutečnosti a odchylky, přičemž to samé platí i pro profit centra, která jsou ke skupinám nákladů přiřazena. Společnost celkově eviduje 62 nákladových center.

Oddělení, která jsou analyzována v této práci, nesou názvy Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Person. Costs. Tato oddělení spadají pod skupinu nákladů LS SERVICE, která je dále členěná, přičemž jedna ze skupin, kterou právě obsahuje, je skupina LC SERVICE – O. CONNECT, přičemž ta obsahuje veškerá nákladová centra, která jsou uvedena v tabulce níže, včetně Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Person. Costs, která jsou předmětem projektové části této diplomové práce. Dále jsou náklady na tato oddělení ještě alokovány pod skupinou nákladů AB SERVICE – Allocations. V tomto případě se ovšem jedná o náklady na provoz budov, ve kterých se sklady nacházejí.

Za obě skupiny nákladů (LC a AB) je zodpovědný generální ředitel a rovněž je zodpovědný i za všechna nákladová centra, která spadají pod tyto skupiny nákladů. Tato centra zobrazuje tabulka 1.

Tabulka 1 LC SERVICE - O. CONNECT (Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů společnosti)

LC Production
Logistics Warehouse 1
Logistics Warehouse 2
Logistics Warehouse Person. Costs
LC HR
LC Others

Je nutné zmínit, že nákladové centrum Logistics Warehouse 2 a Logistics Warehouse Person. Costs vznikly relativně nedávno, a to díky situaci, která nastala po dostavění nové výrobní haly a jejím slavnostním otevření, ke kterému došlo na podzim roku 2023. Důvodem vzniku Logistics Warehouse Person. Costs je fluktuace pracovníků mezi Logistics Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2, jelikož pracovník např. začal pracovat na začátku měsíce v Logistic Warehouse 2 a poté byl z nedostatku práce v této hale přesunut na Logistics Warehouse 1. Z tohoto důvodu by bylo složité pro jednotlivé zaměstnance odhadovat, kolik procent z jejich práce tvoří náklady na Logistic Warehouse 1 a kolik na 2, proto se společnost rozhodla pro personální náklady vytvořit zcela nové středisko Logistics Warehouse Person. Costs, na které jsou účtovány personální náklady za Logistics Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2 a ty jsou následně zpětně rozúčtovány mezi warehousey. Profit centrum, které je přiřazené k této skupině nákladů, je SERVICES.

7.2 Divize Sales, HUB 1410, HUB 1420, Mobility

Pro vypracování projektu je rovněž podstatné zmínit, že oddělení Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2 obsahuje 4 divize. V případě Logistic Warehouse 1 se jedná o divizi Sales a HUB 1410 a v případě Logistic Warehouse 2 se jedná o HUB 1420 a Mobility.

V případě divize Sales (prodej) je její fungování jednodušší na pochopení, jelikož se jedná o prodejní/distribuční pobočku společnosti (jednu ze 44), která zboží prodává přímo zákazníkovi. V případě divize HUB (výroba), se jedná o výrobní závod společnosti (1 z 18), který vyrábí jednak pro divizi Sales (český a slovenský trh), ale dále i pro ostatní distribuční pobočky společnosti v zemích jako je Holandsko, Itálie, Polsko, Švédsko, Rusko, Španělsko a Německo. V praxi to funguje tak, že pokud zákazník objedná výrobu nějakého kabelu, tak

divize Sales musí odeslat objednávku do divize HUB, která pro ni daný kabel vyrobí a vnitropodnikově prodá a Sales následně produkt s marží, kterou si naučtuje, prodá konečnému zákazníkovi. Co se týče oblasti Mobility, tak se pro společnost jedná o relativně novou oblast podnikání, která je z velké části řízena německou centrálou.

7.3 Popis současného kalkulačního systému nákladů Logistic Warehouse 1, 2 a Logistic Warehouse Person. Costs

Společnost disponuje dvěma budovami, přičemž obě z nich disponují i administrativními prostory a nachází se na území České republiky, konkrétně v Otrokovicích. Sklad, který nese označení Logistic Warehouse 1, se nachází ve staré budově 1 a sklad s názvem Logistic Warehouse 2 se nachází v nové budově 2, která byla oficiálně otevřena v roce 2023, když do ní byla přestěhována výroba z Holešova. Náklady těchto dvou ve firmě nazývaných logistických oddělení, kterými se tato práce zabývá, tvoří přibližně 7,2 % celkových nákladů společnosti. (interní dokumenty společnosti, 2024)

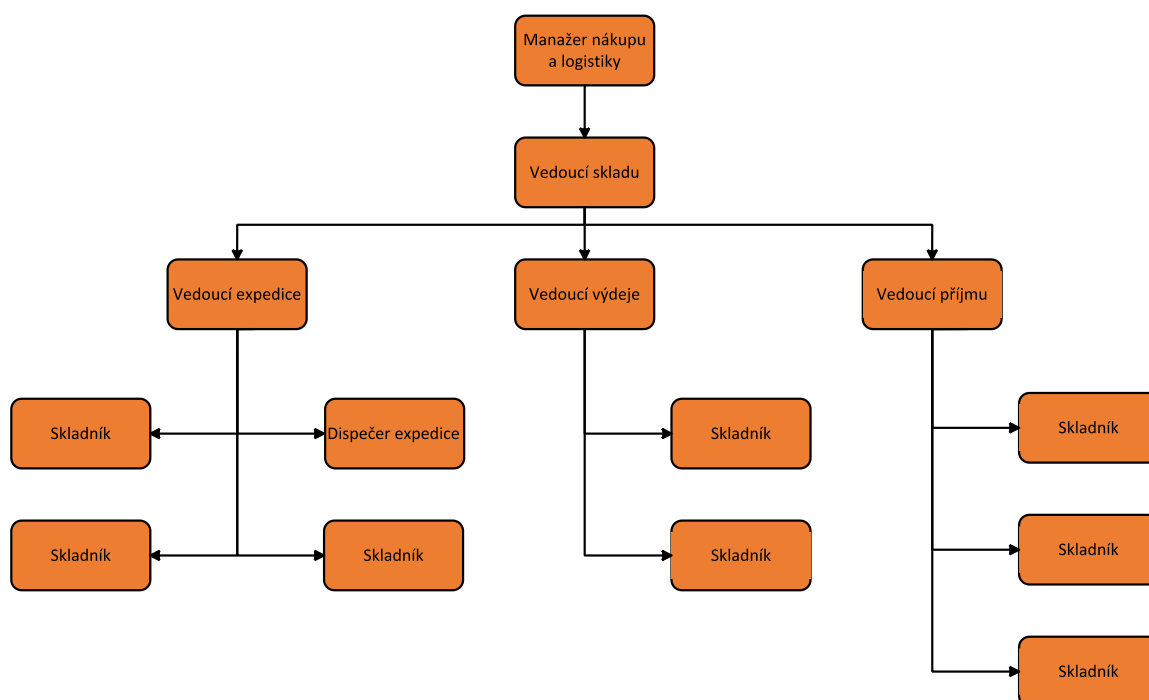
Důvodem zadání této práce je potenciál zlepšení, který společnost cítí ve svém skladovém hospodářství. Současný systém řízení nákladů v těchto odděleních vznikl pod časovým tlakem z důvodu nastavení rozpočtu v novém fiskálním roce a společnost neměla dostatek času s ohledem na otevření Logistic Warehouse 2 v nové budově k vytvoření důmyslného systému řízení nákladů. Ten současný je z velké části stanoven na prostém rozdělení poměrů vytvořeném na základě kvalifikovaných odhadů pracovníků, které nemusejí být zcela správné. Jedná se například o rozdělení dle skladovacích pozic, počtu pracovníků, počtu uživatelů SAP... Vzhledem k současné nepříznivé ekonomické situaci vzniklo v lednu roku 2024 nové oddělení sloužící k evidenci mzdových nákladů s názvem Logistic Warehouse Person. Costs.

Společnost své náklady na základě požadavků mateřské společnosti primárně eviduje v eurech. Každý den pracovníci controllingu zapisují aktuální měnový kurz do SAPu a následně je vše zpětně přepočítáno na české koruny.

7.3.1 Logistic Warehouse 1

Oddělení Logistic Warehouse 1 obsahuje 13 zaměstnanců a zodpovídá za něj generální ředitel, kterému za chod oddělení ručí manažer nákupu a logistiky, pod kterým je přímo podřízený vedoucí skladu. Pod ním se v hierarchii nachází vedoucí expedice, vedoucí výdeje

a vedoucí příjmu, pod něž spadají jednotliví skladníci. Kompletní strukturu tohoto oddělení zobrazuje obrázek 9.



Obrázek 9 Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Náklady jsou rozčleněny na fixní a variabilní část. Společnost náklady eviduje v eurech, ale následně i v českých korunách. Kalkulace níže je provedena na roční bázi pro fiskální rok 2022–2023. Pro potřeby této práce jsou vytvořeny následující tabulky, ve kterých jsou náklady přepočteny tak, aby veškeré hodnoty byly v českých korunách. Položky nákladů jsou navíc dále rozpočítávány na divizi Sales (prodej) a HUB 1410 (výroba).

Tabulka 2 Logistic Warehouse 1 – odpisy (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
	FY23	Sales	HUB 1410
FIXNÍ náklady			
Odpisy	2 679 285 Kč	70%	30%
Odpisy Warehouse + kancelář	1 574 072 Kč	70%	30%
Odpis regálů M+V	- Kč		
Odpisy Forklifts 1 PCs big 2018	212 784 Kč	70%	30%
Odpisy Forklifts 1 PCs big 2018	223 080 Kč	70%	30%
Odpisy Forklifts 1 PCs manual.guided, AP	52 712 Kč	70%	30%
Odpisy Forklifts 1 PCs E18 2023	147 139 Kč	70%	30%
Odpisy Logimat 1 PCs	- Kč		
Střihačka kabelů	325 447 Kč	100%	0%
Ostatní LVA	144 050 Kč	70%	30%

Poměry pro výpočet odpisů v tabulce 2 byly určeny ve spolupráci ředitele nákupu a logistiky společně se specialistou controllingu a vedoucím skladu a jejich výpočet je určen na základě počtu skladových pozic, což představuje rozpočet budovy podle metrů čtverečních. Přesný výsledek společnosti vyšel na základě výpočtu 68,1 % a 31,9 %, každopádně pro své další výpočty společnost využívá zaokrouhlení 70 % a 30 %, přičemž v tomto poměru jsou náklady alokovány na divizi Sales a HUB 1410.

V kalkulaci nejsou zahrnuty odpisy mnoha položek, které se nacházejí v majetku tohoto oddělení a které byly pořízeny v nedávné době (např. fiskální rok 2022–2023). Z toho důvodu lze očekávat, že se těchto položek odpisy týkají. Jedná se například o panoramatická zrcadla, kamery příjmů a expedice, tiskárny štítků, čtečky čárových kódů. Přičemž tyto položky mají v součtu hodnotu v řádech nižších sta tisíců Kč.

Tabulka 3 Logistic Warehouse 1 – nájem (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
FIXNÍ náklady	FY23	Sales	HUB 1410
Nájem	4 456 548 Kč	70%	30%
Vytápění – Elektřina, Teplo, Voda, Odpady	3 010 770 Kč	70%	30%
Úklid	1 133 473 Kč	70%	30%
Odvoz odpadu	312 304 Kč	70%	30%

Ve skupině nákladů Nájem, které zobrazuje tabulka 3, je opět využito rozdělení nákladů mezi Sales a HUB 1410 dle počtu skladových pozic.

Tabulka 4 Logistic Warehouse 1 – externí služby (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
FIXNÍ náklady	FY23	Sales	HUB 1410
Externí služby	3 419 586 Kč	63%	38%
SAP IT	3 010 770 Kč	60%	40%
Ostatní poplatky	316 617 Kč	60%	40%
Pojištění	32 607 Kč	60%	40%
Zabezpečení	59 590 Kč	70%	30%

Ve skupině nákladu Externí služby, které jsou zobrazeny v tabulce 4, jsou pouze náklady na Zabezpečení rozděleny podle počtu skladových pozic. Zbylé skupiny nákladů, které patří do této skupiny (SAP IT, Ostatní poplatky, Pojištění), jsou rozvrženy dle počtu lidí.

Tabulka 5 Logistic Warehouse 1 – údržba (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
FIXNÍ náklady	FY23	Sales	HUB 1410
Údržba	642 439 Kč	65%	35%
Údržba a revize	642 439 Kč	65%	35%

Náklady na Údržbu jsou opět rozvrženy dle množství skladových pozic a zobrazuje je tabulka 5.

Celkové fixní náklady společnosti ve fiskálním roce 2022–2023 na oddělení Logistic Warehouse 1 na Budově 1 byly kalkulovány ve výši 11 197 858 Kč.

Tabulka 6 Logistic Warehouse 1 – balicí materiál (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
VARIABILNÍ náklady	FY23	Sales	HUB 1410
Balicí materiál	3 513 400 Kč	50%	50%
Balicí materiál	2 924 344 Kč	100%	0%
Balicí materiál	589 056 Kč	0%	100%

Ve variabilních nákladových položkách, které jsou zobrazeny v tabulce 6 a týkají se balicího materiálu, jsou náklady evidovány zvlášť pro divizi Sales a HUB 1410, přičemž poměr vychází téměř 50 % na 50 %. Zejména tento bod členění nákladů je velice nešikovný, neboť balicí materiál je již zahrnut v kusovníku jednotlivých výrobků, tudíž rozdělení 50 % na 50 % je jednak pouze hrubý odhad a balicí náklady vůbec nevstupují do nákladových položek druhového členění oddělení logistiky.

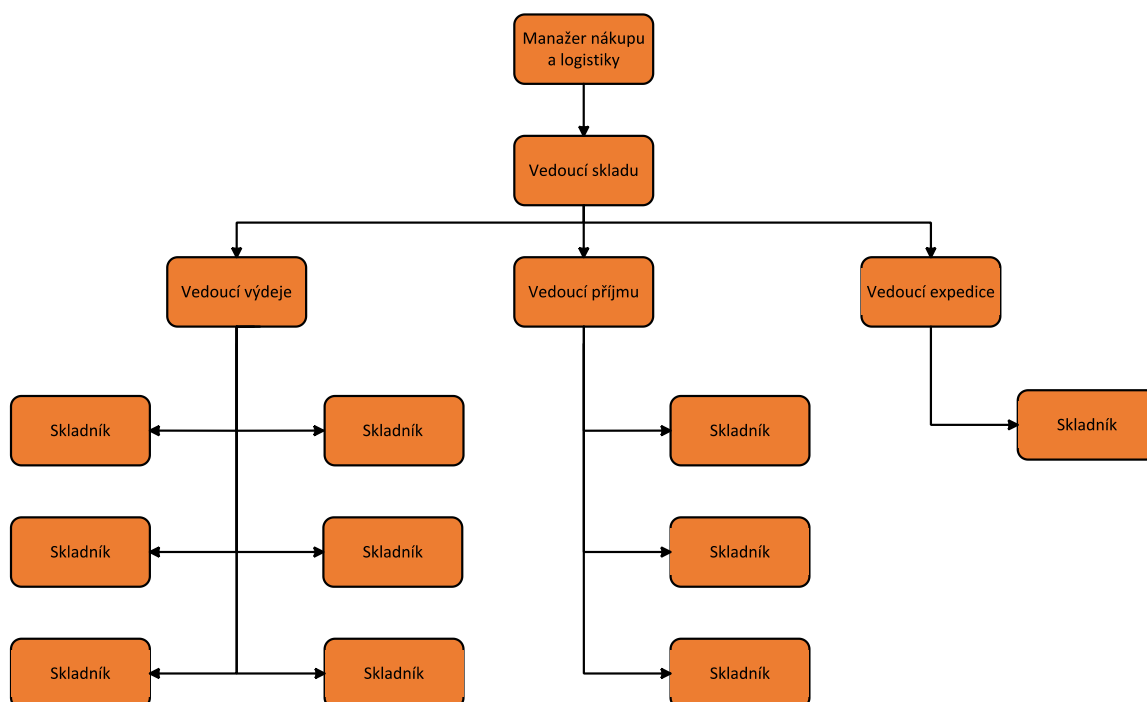
Tabulka 7 Logistic Warehouse 1 – administrativní náklady (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
VARIABILNÍ náklady	FY23	Sales	HUB 1410
Administrativní náklady	372 824 Kč	65%	35%
Pojištění Kooperativa	81 884 Kč	60%	40%
Kancelářský materiál	290 940 Kč	70%	30%

Co se týká položky Administrativní náklady zobrazené v tabulce 7, tak daná položka obsahuje účet Pojištění Kooperativa, který je evidován dle počtu lidí, a dále účet Kancelářský materiál, který je opět dle počtu skladovacích pozic.

Celkové variabilní náklady společnosti ve fiskálním roce 2022–2023 v Budově 1 byly kalkulovány na 3 886 224 Kč, přičemž je nutné zmínit, že tyto variabilní náklady neobsahují mzdy. Z důvodu fluktuace zaměstnanců mezi odděleními Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2 bylo vytvořeno speciální středisko, na kterém jsou alokovány personální náklady – Logistic Warehouse Person. Costs. Ty jsou následně zpětně rozpočítávány mezi oba sklady, ale nejsou součástí aktuálního kalkulačního systému.

7.3.2 Logistic Warehouse 2



Obrázek 10 Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Logistic Warehouse 2 má velmi podobnou hierarchii jako oddělení Logistic Warehouse 1. Oddělení tvoří 14 zaměstnanců. Zodpovídá za něj generální ředitel, kterému za chod oddělení ručí manažer nákupu a logistiky, pod kterým je přímo podřízený vedoucí skladu, pod ním se nachází vedoucí výdeje, vedoucí příjmu a vedoucí expedice, pod nimiž jsou v hierarchii jednotliví skladačníci. Kompletní strukturu tohoto oddělení zobrazuje obrázek 10.

Vzhledem k oficiálnímu otevření budovy 2, které proběhlo až na podzim roku 2023, tak ačkoliv byla budova několik měsíců v provozu před tímto oficiálním otevřením, společnost nemá evidenci nákladů za celý kalendářní rok. Proto níže uvedené tabulky tvoří kvalifikovaný odhad, který společnost sestavila, a měl by zobrazovat celoroční evidenci

nákladů na základě dostupných dat z roku 2023 při zahrnutí veškerých nákladů, které by nastaly při neomezeném výrobním procesu.

Tabulka 8 Logistic Warehouse 2 – odpisy (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
FIXNÍ náklady	FY23	HUB 1420	LM 1430
Odpisy	2 697 598 Kč	64%	36%
Odpisy Warehouse + kancelář	1 802 127 Kč	57%	43%
Odpisy Forklifts 2 PCs manu.guided, AP	105 424 Kč	50%	50%
Odpisy Forklifts 2 PCs big E18 - 2023	289 005 Kč	50%	50%
Odpisy Logimat 2 PCs	288 256 Kč	100%	0%
Odpisy regálů PR600	212 784 Kč	57%	43%

Pod položku Odpisy, která je zobrazená v tabulce 8, spadá několik účtů, které ji tvoří, přičemž první položka spadající do této kategorie je Odpisy Warehouse + kancelář a je rozpočtována dle počtu skladových pozic, které jsou po zaokrouhlení v poměru 57 % HUB 1420 a 43 % LM (Mobility) 1430. Další položky Odpisy Forklifts 2 PCs manu.guided, AP a Odpisy Forklifts 2 PCs big E18 – 2023 jsou rozpočítány dle moto hodin. Položka Odpisy Logimat 2 PCs je spojená pouze s výrobou HUB, tudíž nezasahuje do MOBILITY a položka Odpisy regálů PR600 je rozpočítána dle počtu skladových pozic. Stejně jako v případě Logistic Warehouse 1 nejsou v kalkulaci zahrnuty některé položky, které tam bezesporu patří.

Tabulka 9 Logistic Warehouse 2 – nájem (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
FIXNÍ náklady	FY23	HUB 1420	LM 1430
Nájem	2 096 434 Kč	61%	39%
Vytápění – Elektřina, Teplo, Voda, Odpady	1 745 467 Kč	57%	43%
Úklid	148 111 Kč	57%	43%
Odvoz odpadu	202 855 Kč	70%	30%

Co se týče položky Nájem, která je vyobrazena v tabulce 9, tak ta obsahuje účty Vytápění a Úklid, které jsou dále členěny mezi HUB 1420 a Mobility na základě počtu skladových pozic. Dále obsahuje účet Odvoz odpadu, který byl původně rozpočítán taky na základě skladových pozic, ale nakonec byl výsledek poupraven s ohledem, že sektor Mobility má více vratných obalů než Hub.

Tabulka 10 Logistic Warehouse 2 – externí služby (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
FIXNÍ náklady	FY23	HUB 1420	LM 1430
Externí služby	935 606 Kč	63%	37%
SAP IT	787 494 Kč	60%	40%
Ostatní poplatky	148 111 Kč	60%	40%
Pojištění	0	65%	35%
Zabezpečení	0	65%	35%

Položka Externí služby, která je zobrazena v tabulce 10, obsahuje účty SAP IT a Ostatní poplatky, které jsou rozpočítány na základě počtu uživatelů SAP. Je zajímavé, že k účtům Pojištění a Zabezpečení společnost nepřiradila ve sledovaném období žádné náklady.

Tabulka 11 Logistic Warehouse 2 – údržba (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
FIXNÍ náklady	FY23	HUB 1420	LM 1430
Údržba	130 696 Kč	57%	43%
Údržba a revize	130 696 Kč	57%	43%

Položka Údržba, zobrazená v tabulce 11, obsahuje účet Údržba a revize, který je rozpočítán opět dle skladových pozic.

Celkové fixní náklady odhadnuté pro fiskální rok 2022–2023 na oddělení Logistic Warehouse 2 jsou 5 860 334 Kč.

Tabulka 12 Logistic Warehouse 2 – balicí materiál (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
VARIABILNÍ náklady	FY23	HUB 1420	LM 1430
Balicí materiál	3 497 520 Kč	50%	50%
Balicí materiál	2 577 120 Kč	100%	0%
Balicí materiál	920 400 Kč	0%	100%

V případě Balicího materiálu, který je zobrazen v tabulce 12, společnost samostatně účtuje pro HUB 1420 a LM 1430. Opět dochází k chybě z důvodu, že tento materiál je již zahrnut v kusovníku výrobku. Tudíž tyto náklady nespádají do kategorie nákladů, které jsou v SAPu účtovány na středisko Logistic Warehouse 2.

Tabulka 13 Logistic Warehouse 2 – administrativní náklady (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	CZK/Y	Poměr nákladů	
VARIABILNÍ náklady	FY23	HUB 1420	LM 1430
Administrativní náklady	164 548 Kč	70%	30%
Pojištění Kooperativa	71 416 Kč	75%	25%
Kancelářský materiál	93 132 Kč	65%	35%

Položka Administrativní náklady, která je zobrazena v tabulce 13, obsahuje účet Pojištění Kooperativa, který je rozdělen dle počtu lidí, a účet Kancelářský materiál, jenž je rozpočítán dle skladových pozic.

Celkové variabilní náklady odhadnuté pro fiskální rok 2022–2023 na oddělení Logistic Warehouse 2 jsou 4 760 688 Kč.

7.3.3 Logistic Warehouse Person. Costs

Co se týče personálních nákladů, tak jsou téměř 50 % na 50 %. Na oddělení Logistic Warehouse 1 připadá přibližně 48 % personálních nákladů logistického oddělení, které je nutné dále rozdělit na divizi Sales a HUB, přičemž zhruba 58 % personálních nákladů v Logistic Warehouse 1 tvoří divize Sales a 42 % HUB. Co se týče Logistic Warehouse 2, tak na ni je alokováno 52 % celkových personálních nákladů logistiky, přičemž 76 % z nich tvoří náklady na pracovníky HUB a pouze 24 % je sekce MOBILITY. Celkové personální náklady, které dopadají na Logistic Warehouse 1, jsou tedy ve výši 11 135 756 Kč a na Logistic Warehouse 2 dopadají náklady na personál ve výši 12 063 735 Kč.

Vznik tohoto oddělení nastal v lednu roku 2024 z důvodů nižšího množství zakázek a překážek, které vznikly na straně zaměstnavatele. Současná situace zapříčinila, že probíhá dle množství práce fluktuace zaměstnanců mezi Warehouse 1 a Warehouse 2. Proto je pro společnost jednodušší personální náklady evidovat na samostatné středisko a poté je zpětně alokovat na příslušná oddělení.

7.3.4 Shrnutí

Nákladové kalkulace uvedené v této kapitole jsou sestaveny na základě dat za období fiskálního roku 2022–2023. Nutno zdůraznit, že Logistic Warehouse 2 zahájil svůj provoz až v dubnu roku 2023, tudíž kalkulace, které jsou v této kapitole sestaveny, s touto skutečností počítaly a tento fakt byl ve výpočtech zohledněn. Proto nastává jistý nesoulad mezi výší nákladů, které jsou stanovené v kalkulacích, a výší skutečných nákladů. Nutno

podotknout, že kalkulace pro fiskální rok 2023–2024 jsou sestaveny stejným způsobem na základě stejného klíče s ohledem na rozpočet, který je stanovený pro následující rok. Dále je důležité zmínit, že současná kalkulace musela být již několikrát přepočítána, aby odrážela skutečný stav.

8 ANALÝZA NÁKLADŮ NA LOGISTIKU

V této kapitole jsou analyzovány náklady oddělení Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Person. Costs. Nákladové středisko Logistic Warehouse 1 a 2 poskytují v rámci společnosti služby jiným střediskům. Z toho důvodu mají interní výkazy společnosti u těchto oddělení výkaz, ve kterém je část Debit a Credit. Je to z toho důvodu, že služby poskytnuté jiným oddělením se ve vnitropodnikovém účetnictví účtují jako tržby. Položka Přebytek/Nedostatek, která je na konci těchto účetních výkazů, by měla na konci období dosahovat výše 0. Pro potřeby analýzy se vychází z údajů z fiskálního roku 2022–2023.

8.1 Druhové členění nákladů Logistic Warehouse 1,2 a Logistic Warehouse Person. Costs

Tabulka 14 Druhové členění nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Název skupiny nákladů	Kč	%
**** Personální náklady	25 530 441 Kč	70%
*** Mzdy a platy	17 395 947 Kč	48%
*** Sociální pojištění	7 690 928 Kč	21%
*** Pojištění, stravování a pracovní oblečení	443 566 Kč	1%
**** Administrativní náklady	663 140 Kč	2%
4515011 Poplatky a odvody	109 897 Kč	0%
4515016 Náklady na komunikaci	14 324 Kč	0%
4515020 Kancelářský materiál	512 829 Kč	1%
4515200 Náklady na administrativu	27 092 Kč	0%
**** Pronájem (budova)	2 111 424 Kč	6%
4516051 Topení	688 075 Kč	2%
4516055 Odvoz odpadu	797 852 Kč	2%
4516056 Úklid	625 498 Kč	2%
**** Externí služby a příplatky	4 600 788 Kč	13%
4515010 IT náklady	3 357 Kč	0%
4518301 Náklady SAP	3 966 421 Kč	11%
*** IT externí služby	3 969 779 Kč	11%
4518000 Náklady na externí služby	625 169 Kč	2%
4518010 Advokáti a konzultantské služby	5 840 Kč	0%
*** Externí služby	631 009 Kč	2%
**** Reklama	5 805 Kč	0%
**** Cestovní náklady	10 747 Kč	0%
**** Údržba a opravy	636 753 Kč	2%
**** Různé	-578 651 Kč	-2%
**** Odpisy	3 233 605 Kč	9%
***** Celkové náklady	36 214 053 Kč	100%

Tabulka 14 je vytvořena na základě interního druhového členění nákladů společnosti a obsahuje dohromady náklady za oddělení Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Personnel Cost. Na rozdíl od kalkulače v předešlé kapitole (v případě Logistic Warehouse 2) je tabulka tvořena skutečnými náklady, které společnost ve sledovaném období zaúčtovala. V pravém sloupci je vytvořena vertikální analýza, ze které je patrné, že největší část nákladů na sledovaných odděleních tvoří Personální náklady, a to ve výši okolo 70 % a je nutné počítat v nadcházejícím roce s významným navýšením této položky z důvodu celoročního provozu Logistic Warehouse 2. Druhou nejvýznamnější

položkou je kategorie Externí služby a příplatky, která tvoří 13 % celkových nákladů a skládá se především z nákladů na ERP systém SAP, který je nepostradatelný pro řízení skladovacích procesů, které za pomoci SAPu z velké části fungují na bázi KANBANu. Další nákladovou skupinu tvoří odpisy, které se na celkových nákladech podílí zhruba 9 %, přičemž odpisy prostor (Budov 1, 2), které jsou velmi významné, jsou nastaveny na dobu 30 let. Další významnou položkou jsou náklady kategorie Pronájem (budov) pohybující se okolo 6 % celkových nákladů. Ty jsou tvořeny náklady na topení, odvoz odpadu a úklid. Mezi další nákladové účty dále patří Administrativní náklady ve výši 2 % celkových nákladů, přičemž hlavní položkou je kancelářský materiál. Ve výši 2 % nákladů je rovněž účet Údržba a opravy.

Z druhového členění nákladů je patrné, že společnost veškeré logistické náklady eviduje na jeden účet v programu SAP a následně je rozpočítává na Logistic Warehouse 1, 2 a Logistic Warehouse Person. Costs. Veškeré náklady jsou prvotně evidovány v eurech a poté na základě denního kurzu, který zaměstnanci controllingu každý den zadávají do systému SAP, jsou náklady přepočítány na české koruny.

8.2 Porovnání nákladových kalkulací s druhovým členěním nákladů

Jak již bylo zmíněno ve shrnutí předcházející kapitoly, tak kalkulační systém, který společnost používala ve fiskálním roce 2022–2023, je sestaven takovým způsobem, aby kalkuloval s celoročním provozem oddělení Logistic Warehouse 2. Z toho důvodu je rozdílná výše skutečných nákladů, které jsou zobrazeny v podkapitole týkající se druhového členění nákladů, v porovnání s náklady prezentovanými v předchozí kapitole Popis současného kalkulačního systému Logistic Warehouse 1, 2 a Logistic Warehouse Person. Costs.

Je ovšem nutné konstatovat, že v případě variabilních a fixních nákladů alokovaných na oddělení Logistic Warehouse 2 se dá předpokládat, že tyto náklady jsou vzhledem k tomu, že se jedná o novou budovu, značně podhodnocené. Dalo by se očekávat, že především odpisové náklady budou vyšší než v případě Logistic Warehouse 1, kde jsou tyto náklady nelogicky oproti Logistic Warehouse 2 dvojnásobně vysoké. Dalším zkrslujícím faktem je umístění balicího materiálu do kalkulací, ačkoliv jsou tyto náklady alokovány na výrobu.

8.3 Interview se zaměstnanci společnosti

V rámci diplomové práce je provedeno mnoho polostrukturovaných rozhovorů se zaměstnanci z různých pozic. Jako příklad se dá uvést specialista controllingu, vedoucí skladu, obchodní zástupci nebo zaměstnanci, kteří pracují na pozicích podpory prodeje. Díky těmto rozhovorům došlo například k lepšímu pochopení aktuální situace na trhu a požadavků zákazníků, nebo k objevení špatné alokace balicího materiálu v současném kalkulačním systému. Dále několik zaměstnanců upozorňuje na proces střihání, který je z jejich pohledu velmi drahý, přičemž této problematice je věnován prostor v projektové části této práce. Několik zainteresovaných pracovníků rovněž nepovažuje za dlouhodobě vyhovující současný kalkulační systém na odděleních logistiky, který považují za nevypovídající, jelikož nezobrazuje ceny jednotlivých procesů, a tudíž nelze adekvátně porovnávat, zda lépe hospodaří Logistic Warehouse 1 nebo Logistic Warehouse 2. Všichni z dotazovaných zaměstnanců předpokládají, že daleko lépe hospodaří Logistic Warehouse 1 z důvodu lepšího nastavení procesů. Panuje přesvědčení, že převážně v sekci Mobility by byla vhodná analýza veškerých procesů a jejich zeštíhlení, což by mohlo dle jejich odborného úsudku pomoci ke snížení nákladů.

V projektové části práce jsou veškeré interview vedeny se specialistou controllingu a vedoucím skladu. Převážně se týkají stanovení nákladových aktivit, kdy byly velmi užitečné poznatky právě vedoucího skladu, jelikož zamezovaly situaci, kdy by se analyzovala nějaká aktivita, která není směrodatná.

9 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO SYSTÉMU NÁKLADŮ

Tato kapitola se zabývá zhodnocením současného stavu kalkulačního systému v odděleních Logistic Warehouse 1, 2 a Logistic Warehouse Person. Costs v analyzované společnosti a pozitivními a negativními stránkami současného kalkulačního systému. Na závěr kapitoly jsou uvedeny doporučení, na základě kterých je vypracována projektová část práce.

9.1 Pozitiva současného systému

1. Jednoduchost – současný kalkulační systém je relativně jednoduchý a jeho rozdělení nákladů na variabilní a fixní není pro společnost složité. Rozpočítání nákladů mezi oddělení Sales, HUB a LM je relativně přehledné.

2. Nízké náklady na zpracování a evidenci – údržba současného systému kalkulace není nikterak nákladná z důvodů její jednoduchosti. Evidence současných nákladů nepotřebuje aktivní zapojení pracovníků skladu a k jejímu provedení stačí, když vedoucí skladu v období přípravy budgetu controllingu předá informace týkající se skladovacích pozic, uživatelů SAPu... a dalších ukazatelů, které jsou sledovány v současném kalkulačním systému.

3. Snadné úpravy – v současném systému není problém s prováděním jakýchkoliv úprav. O tom svědčí i skutečnost, že tato kalkulace byla několikrát předělávána, aby seděla se stanoveným budgetem, jelikož skutečný stav neodpovídal plánovanému.

9.2 Negativa současného systému

1. Možnost relevantních nepřesností – současný kalkulační systém je v případě alokace odpisů z velké části stanoven na základě kvalifikovaného odhadu, a ne všechny postupy jsou podloženy relevantními daty. Jako příklad lze uvést pořízení 9 kusů panoramatických zrcadel, která jsou umístěna u výjezdu z ulic, kamery příjmu a expedice, tiskárny štítků a čtečky čárových kódů, o nichž není v současném kalkulačním systému žádný záznam.

2. Nezhlednění složitosti procesů – současný kalkulační systém nezohledňuje složitost jednotlivých procesů, které připadají na divizi Sales, HUB a Mobility. Tento fakt se dá považovat za významnou slabinu současného kalkulačního systému, jelikož existují rozdíly mezi jednotlivými divizemi.

3. Chybná alokace balicího materiálu – co se týče položky balicí materiál, tak je evidována v nákladových kalkulacích Logistic Warehouse 1 a 2, ačkoliv v celkovém druhovém členění nákladů tato položka vůbec nefiguruje. Je totiž zahrnuta v kusovníku daného výrobku, tím

pádem lze konstatovat, že je tato položka v kalkulaci chybně přiřazená k oddělením Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2 a přispívá ke zkreslení celkových nákladů, jelikož je započítána dvakrát.

4. Interní druhové členění nákladů – společnost v programu SAP eviduje v rámci druhového členění náklady na Logistic Warehouse 1 a 2 a Logistic Warehouse Personnel Costs jako celek, i když se dle členění společnosti jedná o tři samostatná oddělení. A až poté jsou náklady zpětně rozpočítávány na jednotlivá střediska, což se na první pohled jeví jako komplikované. Jako přehlednější by se mohla jevit přímá alokace.

5. Skutečné náklady překročily očekávané – společnost v rámci druhového členění nákladů eviduje plánované náklady, které jsou stanoveny na základě budgetu a ty porovnává se skutečnými, které za dané období vznikly. Je nutné konstatovat, že ty skutečné připadající na oddělení logistiky překročily ty reálné o 2 434 510 Kč za minulý fiskální rok (tento údaj pochází z interních dokumentů, jelikož originální výkazy, které si společnost nepřeje v této práci zveřejňovat, vždy obsahují sloupec, kde jsou uvedené skutečné náklady, dále sloupec, kde jsou náklady stanovené na základě rozpočtu a poslední sloupec znázorňuje odchylku), což v případě celkových nákladů ve výši 36 214 053 Kč není zanedbatelná částka.

6. Personální náklady – je nutné opět upozornit na nastalou situaci, která se týká personálních nákladů. Současné řešení, kdy bylo vytvořeno nové nákladové středisko Logistic Warehouse Person. Costs, ze kterého probíhá následná alokace nákladů na Logistic Warehouse 1 a 2, je sice dostačující, ale na druhou stranu daná situace není ideální z hlediska rozpočtu, protože se společnosti těžce dopředu predikuje, kolik času pracovník stráví ve Warehouse 1 a kolik ve Warehouse 2.

7. Přímé a nepřímé náklady – společnost nevede v současné době evidenci přímých a nepřímých nákladů, které dopadají na oddělení logistiky, i když by toto dělení nákladů mohlo být z hlediska řízení nákladů pro společnost zajímavé, protože na tyto procesy budou pravděpodobně dopadat z významné části i nepřímé náklady.

9.3 Doporučení

Jelikož negativa současného systému řízení nákladů převažují nad pozitivy, což si uvědomuje i samotná společnost, je nejvyšší čas zabývat se nastalou problematikou. Společnost současnou situaci řeší na základě jednoduchých kalkulací, které jsou sice flexibilní, ale ne zcela odrážejí realitu. Logistické procesy v divizi Sales se zdají být

zvládnuty velmi dobře, co se týče divize HUB, tak tam je situace o poznání daleko náročnější vzhledem k mnohem složitějším procesům. Avšak jako největší problém se jeví z pohledu zaměstnanců sekce Mobility, která je nová a bylo by vhodné současné procesy podrobit Lean managementu, jelikož spousta procesů (např. štítkování zboží) je velmi neefektivních. S ohledem na fakt, že ve Warehouse 1 skladovací prostory využívá Sales a HUB 1410 a ve Warehouse 2 zase HUB 1420 a Mobility, tak se z hlediska nákladů jeví jako velmi zajímavé sledování nákladů na jednotlivé aktivity a z tohoto důvodu je příhodné společnosti doporučit kalkulační metodu ABC. Proto je projektová část této diplomové práce založena na implementaci moderní kalkulační metody Activity-Based Costing ve snaze pomoci společnosti lépe alokovat náklady logistických procesů.

9.4 Zhodnocení

Samotná společnost cítí, že co se týče otázky skladového hospodářství, tak tato oblast nabízí vysoký potenciál ke zlepšení a uvědomuje si, že současné kalkulace, které jsou postavené z velké části na prostém dělení poměrů společnosti, plně nezobrazují realitu. Komplikací současného stavu je omezená výroba na základě nepříznivé ekonomické situace, díky které vznikly i překážky ze strany zaměstnavatele. Výroba a tím pádem ani sklad nejdou na 100 % svého běžného výkonu. Na základě informací získaných od zaměstnanců společnosti je velmi pravděpodobné, že Logistic Warehouse 2 bude dosahovat horších výsledků než Logistic Warehouse 1.

Každopádně i otevření nové Budovy 2, včetně Logistic Warehouse 2, naskýtá příležitost k zavedení nové efektivní metody řízení nákladů, přičemž jako ideální řešení se jeví metoda Activity-Based Costing.

10 PROJEKT ZAVEDENÍ METODY ABC VE SPOLEČNOSTI

Projektová část této práce je vytvořena na základě konkrétních potřeb vybrané společnosti. Tudíž je projekt vytvořen takovým způsobem, aby jej společnost mohla co nejnadhěji po jeho dokončení implementovat. Ačkoliv analýza současného kalkulačního systému a analýza nákladů byla vypracována na základě dat za fiskální rok začínající od 1.10. 2022 a končící 30.9. 2023, tak projektová část je sestavena na základě přepočtu, který se shoduje s forecastem společnosti, což v praxi znamená, že počítá s daty právě probíhajícího fiskálního roku 2023–2024. Důvodem práce s těmito daty je přání společnosti, jelikož se domnívá, že tato data jsou pro ni v současnosti nejvíce vypovídající. Díky těmto datům se počítá s celoročním provozem Logistic Warehouse 2 a sekcí Mobility, což je pro společnost zásadní. Pracovat s daty z minulého fiskálního roku by pro společnost nemělo smysl. Dále se v projektové části pracuje s náklady evidovanými v eurech. Je to z toho důvodu, že společnost své náklady primárně eviduje v eurech a do SAPu zadává každodenní kurz, na základě kterého jsou náklady v eurech zpětně přepočítávány na české koruny. Každopádně základní měna společnosti je euro a i původní kalkulace a veškeré vnitropodnikové ceny společnosti jsou uváděny v eurech.

10.1 Úprava účetních dat

V této kapitole je provedena úprava účetních dat. Vychází se z nákladů, které vznikly od počátku fiskálního roku od 1.10. 2023 po 29.2. 2024. Tato data jsou nejvíce reprezentativní, jelikož zahrnují již od počátku provoz Logistic Warehouse 2 i sekci Mobility. Data jsou následně roznásobena, aby dosahovala odhadovaných hodnot po dobu celého fiskálního roku 2023–2024. Výsledné hodnoty jsou velmi blízké s forecastem společnosti, což pouze potvrzuje jejich relevantnost. Co se týče dat, tak vstupní data odpovídají nákladovému členění v podkapitole Hierarchizace nákladových středisek. Celkové náklady vznikly spojením nákladů za skupinu nákladů LC SERVICE – O.CONNECT a AB SERVICE – Allocations. Následně jsou tyto náklady v další kapitole děleny na přímé a nepřímé, aby bylo možné vyčlenit pouze ty náklady, které se vztahují k oddělení Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2. Kalkulace je prováděna včetně personálních nákladů, které tvoří nejvýznamnější nákladovou položku.

10.2 Klasifikace nákladů na přímé a nepřímé

Co se týče samotné klasifikace nákladů, tak ty jsou ve společnosti klasifikovány na základě interního druhového členění. Náklady Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Personnel Costs spadají do dvou nákladových skupin, které jsou blíže popsány v podkapitole Hierarchizace nákladových středisek. Konkrétně se jedná o středisko AB – SERVICE – Allocations, na kterém jsou alokovány náklady na provoz budov, ve kterých se jednotlivé warehouse nacházejí, a o LC – SERVICE – O. CONNECT, kde jsou alokovány veškeré ostatní náklady týkající se těchto oddělení. Náklady obou středisek jsou sečteny a uvedeny v tabulce níže.

Tabulka 15 Druhové členění nákladů AB – SERVICE a LC SERVICE (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Název skupiny nákladů	EUR
**** Personální náklady	4108576
*** Mzdy a platy	2942811
4101000 Mzdy	3269265
4102008 Rezerva na mzdy	-426472
4102044 Ostatní potraviny a nápoje	74805
4110000 Náklady na zaměstnance – školení	25213
*** Sociální pojištění	1165765
**** Administrativní náklady	74589
4515011 Poplatky a odvody	20721
4515016 Náklady na komunikaci	13688
4515020 Kancelářský materiál	27099
4515200 Náklady na administrativu	1013
4515013 Dary	5534
4515021 Noviny, časopisy	648
4515022 Banka – ostatní	3912
4515025 Kancelářský materiál – nezdánitelný	1974
**** Pronájem (budova)	717031
4516051 Topení	380139
4516055 Odvoz odpadu	33769
4516056 Úklid	303123
**** Externí služby a příplatky	925610
4515010 IT náklady	15596
4513200 Přirazení nákladů na IT inter. kont.	277350
4518301 Náklady SAP	486039
*** IT externí služby	778985
4518000 Náklady na externí služby	142259
4518010 Advokáti a konzultantské služby	4365
*** Externí služby	146624
**** Reklama	57234
**** Cestovní náklady	84127
**** Údržba a opravy	252959
**** Různé	-41706
**** Odpisy	934209
***** Celkové náklady	7112629

Vzhledem k situaci, že výše uvedená tabulka 15 obsahuje náklady za dvě nákladové skupiny, které obsahují další podskupiny, tak jsou veškeré výše uvedené náklady nepřímé. V prvé řadě je nutné vyčlenit takové skupiny nákladů, které by zkrusovaly výsledky přiřazovaných nákladů k aktivitám a poté na základě spolupráce se specialistou controllingu podle údajů ze SAPu určit, kolik z výše uvedených nákladů dopadá na logistické náklady a následně na

oddělení Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2 v obou případech včetně personálních nákladů.

10.2.1 Vyčleněné náklady

Tabulka 16 Vyčleněné náklady (Zdroj: Vlastní zpracování)

Název skupiny nákladů	EUR
4515013 Dary	5534
4515021 Noviny, časopisy	648
4515022 Banka – ostatní	3912
4515025 Kancelářský materiál – nezdanitelný	1974

Pro další výpočty již nebudou zahrnuty skupiny nákladů, které jsou zobrazeny v tabulce 16, přičemž konkrétně se jedná o náklady na dary, noviny a časopisy, náklady týkající se banky a nákupu nezdanitelného kancelářského materiálu, jelikož by bylo zavádějící tyto náklady přiřazovat ke konkrétním aktivitám.

10.3 Náklady připadající na Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Personnel Costs

Tato podkapitola se zabývá náklady, které dopadají na oddělení Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Personnel Costs.

Tabulka 17 Náklady připadající na Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Personnel Costs (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Název skupiny nákladů	EUR
**** Personální náklady	875856
*** Mzdy a platy	638471
4101000 Mzdy	712879
4102008 Rezerva na mzdy	-90988
4102044 Ostatní potraviny a nápoje	9791
4110000 Náklady na zaměstnance – školení	6789
*** Sociální pojištění	237385
**** Administrativní náklady	13447
4515011 Poplatky a odvody	2386
4515016 Náklady na komunikaci	984
4515020 Kancelářský materiál	9765
4515200 Náklady na administrativu	312
**** Pronájem (budova)	112493
4516051 Topení	60588
4516055 Odvoz odpadu	5738
4516056 Úklid	46167
**** Externí služby a příplatky	205475
4515010 IT náklady	1112
4513200 Přirazení nákladů na IT inter. kont.	70762
4518301 Náklady SAP	122873
*** IT externí služby	194746
4518000 Náklady na externí služby	10729
4518010 Advokáti a konzultantské služby	290
*** Externí služby	11019
**** Reklama	230
**** Cestovní náklady	989
**** Údržba a opravy	58466
**** Různé	-35202
**** Odpisy	195414
***** Celkové náklady	1427168

Tabulka 17 zobrazuje kompletně všechny náklady, které dopadají na oddělení logistiky. Z důvodů velkých rozdílů nákladů, které dopadají na jednotlivé sklady, je dále provedeno členění nákladů na Logistic Warehouse 1 (zobrazených v tabulce 19) a Logistic Warehouse

2 (zobrazených v tabulce 21) a bude sestavena samostatná alokace nákladů pro Logistic Warehouse 1 a pro Logistic Warehouse 2. V případě personálních nákladů je provedeno umělé navýšení těchto nákladů z důvodu oddělení Logistic Warehouse 2, protože na toto oddělení nejsou alokovány náklady na personál obsluhující stříhací zařízení, které se nenachází na skladě, ale ve výrobě. Proto celkové rozložení nákladů není 48 % na 52 %, ale 45 % na 55 %. Stejně navýšení se týká i kategorie odpisů, protože je nutné tuto kategorii navýšit i o výši odpisů, které se platí za stříhací zařízení a alokovat je na oddělení Logistic Warehouse 2.

10.3.1 Vyčleněné náklady 2

Vzhledem k zanedbatelným částkám a s ohledem na rozpočítání mezi oba warehousey a následné složitosti přiřazení těchto nákladů na jednotlivé aktivity je ve spolupráci se společností rozhodnuto ještě o vyřazení následujících účtů, které zobrazuje tabulka 18.

Tabulka 18 Vyčleněné náklady 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)

4518000	Náklady na externí služby	10729
4518010	Advokáti a konzultantské služby	260
****	Reklama	195
****	Cestovní náklady	784
****	Různé	-35202

10.4 Náklady Logistic Warehouse 1 (včetně personálních)

Personální náklady jsou alokovány na samostatné středisko Logistic Warehouse Personnel Costs. Z tohoto důvodu je nutné tyto náklady alokovat na jednotlivé warehousey. Alokace byla provedena dle počtu pracovníků. Vycházelo se z údajů, že v divizi SALES průměrně pracuje 7,3 zaměstnanec. V divizi HUB 15,3 (5,2 Warehouse 1; 10,1 Warehouse 2) a na divizi Mobility připadá v průměru 3,4 pracovníka. Celkový poměr je 12,5 Warehouse 1 a 13,5 Warehouse 2. Tím pádem přibližně 48 % personálních nákladů je alokováno na Warehouse 1 a 52 % na Warehouse 2 (po započítání nákladů za pracovníky obsluhující stříhací zařízení se poměr změnil 45 % na 55 %). Zbylé náklady se podařilo alokovat na jednotlivé warehousey dle místa jejich vzniku zaznamenaných v systému SAP. Kompletní výstup nákladů dopadajících na Logistic Warehouse 1 zobrazuje tabulka 19, ve které jsou rovněž uvedena veškerá data, která jsou výchozí pro další výpočty v průběhu práce.

Tabulka 19 Náklady Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Název skupiny nákladů	EUR
**** Personální náklady	391541
*** Mzdy a platy	277596
4101000 Mzdy	309947
4102008 Rezerva na mzdy	-39560
4102044 Ostatní potraviny a nápoje	4257
4110000 Náklady na zaměstnance – školení	2952
*** Sociální pojištění	113945
**** Administrativní náklady	6355
4515011 Poplatky a odvody	1949
4515016 Náklady na komunikaci	984
4515020 Kancelářský materiál	3321
4515200 Náklady na administrativu	101
**** Pronájem (budova)	64111
4516051 Topení	39258
4516055 Odvoz odpadu	2909
4516056 Úklid	21944
**** Externí služby a příplatky	129879
4515010 IT náklady	994
4513200 Přřazení nákladů na IT inter. kont.	47174
4518301 Náklady SAP	79427
*** IT externí služby	127595
*** Externí služby	2284
**** Údržba a opravy	37832
420000005 Odpisy strojů	32891
420000011 Odpisy budov	59233
**** Odpisy	92124
***** Celkové náklady	721841

10.5 Náklady Logistic Warehouse 2 (včetně personálních)

V případě skladu Logistic Warehouse 2 bylo nutné uměle navýšit personální náklady (nad původních 52 % personálních nákladů) z důvodů umístění stříhacích zařízení do oblasti výroby, ačkoliv stříh kabelů spadá do kompetencí oddělení Logistic Warehouse 2. Navýšení těchto nákladů bylo provedeno kvalifikovaným odhadem vedoucího skladu. V případě odpisů strojů nastala podobná situace, kdy tento sklad nedisponuje svou vlastní stříhačkou kabelů na rozdíl od Logistic Warehouse 1. Stříhačka sice je ve výrobní hale v budově 2, avšak z tohoto důvodu náklady na stříh v Logistic Warehouse 2 spadají do výrobních nákladů výrobního závodu HUB a ne do oddělení logistiky. Aby nebyly výsledky zkreslené, tak došlo ve spolupráci se specialistou controllingu k realokaci těchto nákladů. Výpočet

odpisů na stříhací zařízení popisuje tabulka 20. Částky 19 527 EUR a 6 508 EUR představují hodnoty, o které jsou v tabulce 21 zvýšeny náklady na odpisy. Tabulka 21 rovněž zobrazuje kompletní výši nákladů, které dopadají na oddělení Logistic Warehouse 2 a zároveň vytváří klíčová data pro další výpočty.

Tabulka 20 Odpisy stříhacích zařízení (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

	KS	Divize	Cena/KS	poř. cena	Odpis/rok
Stříhačka	3	HUB	32 545 EUR	97 635 EUR	19 527 EUR
Stříhačka	1	Mobility	32 544 EUR	32 544 EUR	6 508 EUR

Tabulka 21 Náklady Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

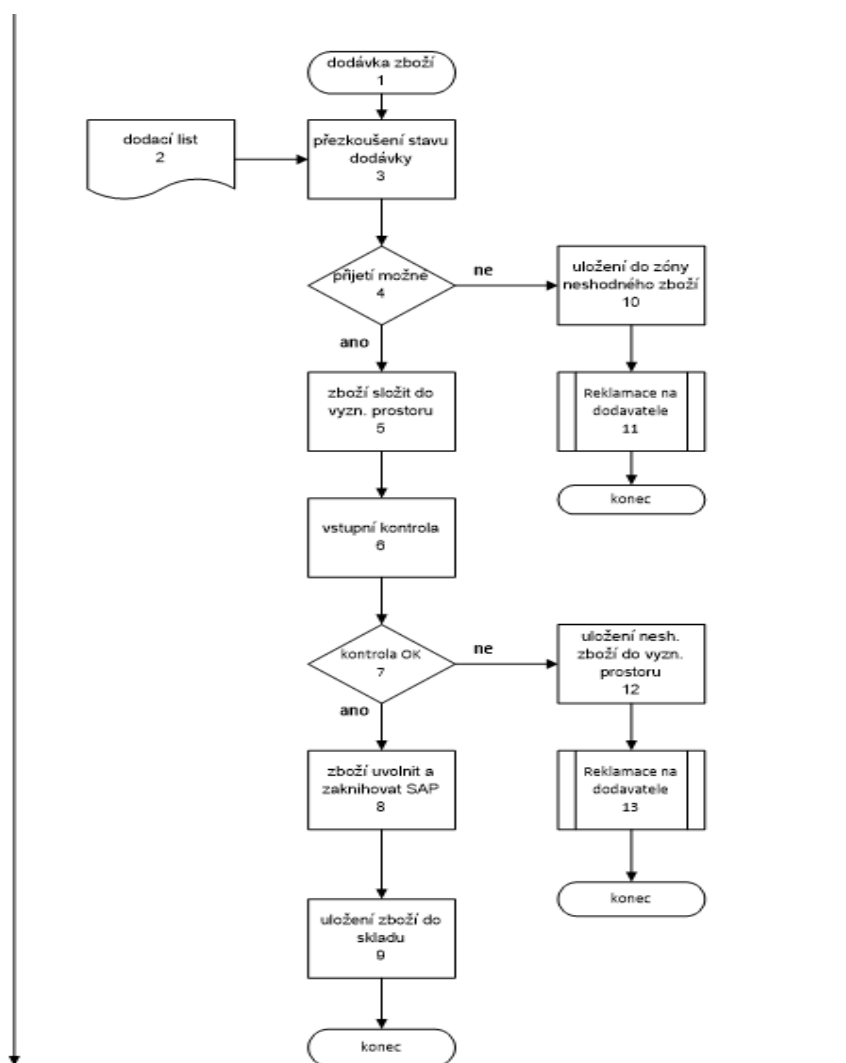
Název skupiny nákladů	EUR
**** Personální náklady	484315
*** Mzdy a platy	360875
4101000 Mzdy	402931
4102008 Rezerva na mzdy	-51428
4102044 Ostatní potraviny a nápoje	5534
4110000 Náklady na zaměstnance – školení	3837
*** Sociální pojištění	123440
**** Administrativní náklady	7092
4515011 Poplatky a odvody	437
4515016 Náklady na komunikaci	-
4515020 Kancelářský materiál	6444
4515200 Náklady na administrativu	211
**** Pronájem (budova)	48383
4516051 Topení	21330
4516055 Odvoz odpadu	2829
4516056 Úklid	24224
**** Externí služby a příplatky	75596
4515010 IT náklady	118
4513200 Přřazení nákladů na IT inter. kont.	23587
4518301 Náklady SAP	43446
*** IT externí služby	67151
*** Externí služby	8445
**** Údržba a opravy	20634
420000005 Odpisy strojů	49863
420000011 Odpisy budov	53427
**** Odpisy	103290
***** Celkové náklady	739310

Díky dodatečné alokaci personálních nákladů stříhačů a odpisů stříhacích strojů jsou náklady na Warehouse 2 o něco vyšší než v případě Warehouse 1. Až na drobné změny v několika účtech je struktura nákladů na obou střediscích téměř totožná.

10.6 Mapa procesů

Tato podkapitola se zabývá procesy, které v odděleních Logistic Warehouse 1 a 2 probíhají. Podkapitola Materiálový tok příjmu a skladování se zabývá materiálem, který je umístěn do skladu, a druhá podkapitola Materiálový tok expedice se zabývá vyskladněním daného materiálu.

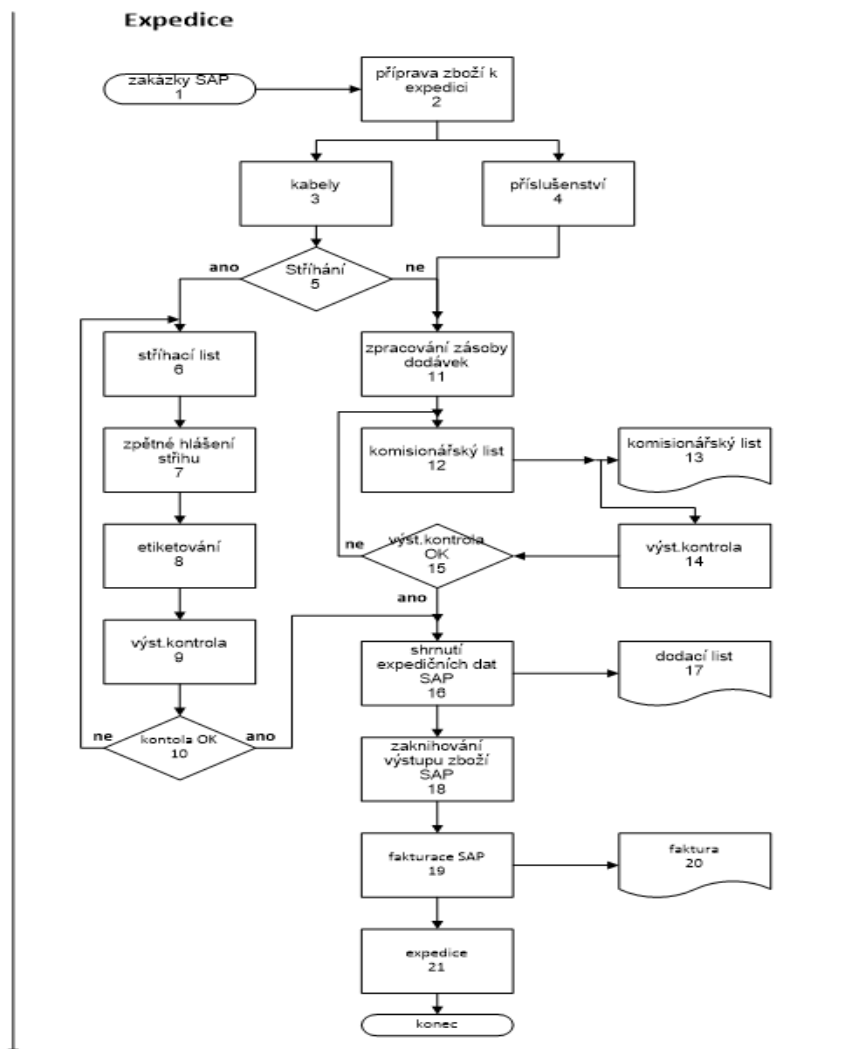
10.6.1 Materiálový tok příjmu a skladování



Obrázek 11 Materiálový tok příjmu a skladování (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Obrázek 11 popisuje procesy, které je nutné provést pro příjem materiálu nebo zboží ve skladu.

10.6.2 Materiálový tok expedice



Obrázek 12 Materiálový tok expedice (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Obrázek 12 popisuje veškeré procesy, které se týkají expedice zboží ze skladu, přičemž tomuto procesu předchází aktivita vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka.

10.7 Vytyčení jednotlivých aktivit

Na základě spolupráce s vedoucím skladu a specialistou controllingu je z flowchartů z předchozí kapitoly stanoveno několik aktivit, které je nutné pro potřeby ABC kalkulace sledovat. Na základě sledování těchto aktivit je vyhodnoceno, zda jsou dostatečně významné, aby byly součástí alokace nákladů na aktivity. Ohled se bude rovněž brát na to,

jaká bude nákladová a administrativní náročnost na jejich sledování. Společnost si přeje, aby se sledovalo maximálně 5–8 primárních aktivit. Níže jsou uvedeny aktivity, které jsou v první fázi definovány, následně na dvoutýdenní bázi sledovány, aby se poté mohl provést výběr klíčových aktivit, které jsou dále rozdělené na primární a podpůrné aktivity.

10.8 Definice jednotlivých aktivit

Tato podkapitola obsahuje definice jednotlivých aktivit a podpůrných procesů.

Příjem materiálu na sklad – tato aktivita se skládá z mnoha procesů. Celý proces začíná dodáním materiálu včetně dodacího listu. Poté následuje přezkoušení stavu dodávky a poté rozhodnutí, zda se dodávka přijme nebo nikoliv. Jestliže se dodávka nepřijme, tak je uložena do místa neshodného materiálu a následuje proces reklamace. Pokud se dodávka materiálu přijme, tak se materiál převezde do vyznačeného prostoru.

Příjem zboží na sklad – tato aktivita je velmi podobná s příjmem materiálu na sklad. Celý proces začíná dodáním zboží včetně dodacího listu. Poté následuje přezkoušení stavu dodávky a následuje rozhodnutí, zda se dodávka přijme nebo nikoliv. Jestliže se dodávka nepřijme, tak je uložena do místa neshodného zboží a následuje proces reklamace. Pokud se dodávka zboží přijme, tak se zboží převezde do vyznačeného prostoru.

Skladování materiálu – tato aktivita navazuje na příjem materiálu. Opět je provedena vstupní kontrola a pokud dopadne úspěšně, tak je materiál zadán do programu SAP, je na něj nalepený štítek a následuje umístění do logimatů na místo, které přidělí program SAP na základě obrátkovosti. V případě neúspěšné vstupní kontroly opět nastupuje proces reklamace.

Skladování finálního výrobku – tato aktivita navazuje na příjem zboží. Opět je provedena vstupní kontrola a pokud dopadne úspěšně, tak je zboží zadáno do programu SAP, je na něj nalepený štítek a následuje umístění do logimatů na místo, které přidělí program SAP. V případě neúspěšné vstupní kontroly opět nastupuje proces reklamace.

Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka – tato aktivita začíná zadáním zakázky do systému SAP. Poté je zahájen proces přípravy zboží k expedici. Rozlišuje se, zda se jedná o kabel, popřípadě kabelové příslušenství. V případě kabelu totiž může nastat aktivita stříhání, která je definovaná jako samostatná aktivita. Pokud se jedná o kabel bez nutnosti stříhu nebo o kabelové příslušenství, tak se pokračuje zpracováním zásoby dodávek. V této fázi nastává výstupní kontrola. Pokud dopadne úspěšně, tak proces končí, pokud neúspěšně, tak

se proces opakuje (popřípadě dojde k náhradě kusu). U některých typů materiálu/zboží je před výstupní kontrolou nutné vystavit komisionářský list.

Stříhání – tato aktivita nastává jen v případech, že si zákazník objedná speciální délku kabelu, která je mimo standardní délky kabelů navinutých na cívkách. Stříhání se skládá ze čtyř procesů: v první řadě je vystaven stříhací list, poté následuje zpětné hlášení stříhu, etiketování a na závěr následuje výstupní kontrola. Cena za stříh, která je účtována zákazníkovi, se v současnosti pohybuje okolo 22 euro. Z toho důvodu se jedná o relativně drahou aktivitu. V případě Logistic Warehouse 1 se stříhací zařízení vyskytují přímo ve warehouse. V případě Logistic Warehouse 2 jsou stříhací zařízení umístěny ve výrobě HUB v budově 2.

Expedice zboží/materiálu ze skladu – tato aktivita navazuje na aktivitu vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka a začíná shrnutím expedičních dat a následně vytvořením dodacího listu. Poté je v systému SAP nutné zaknihovat výstup zboží, dále v systému SAP vytvořit fakturu a zboží vyexpedovat.

Reklamáce – tato aktivita se může vztahovat jednak k dodavateli v případě uskladňování nakoupeného materiálu, v případě zboží se reklamáce může týkat výrobního závodu HUB. Nebo se může jednat o reklamacii ze strany zákazníků, které v případě materiálu tvoří výrobní divize HUB. V případě prodaného zboží se jedná o reklamacii ze strany zákazníků společnosti.

10.8.1 Podpůrné procesy

Personál – jelikož sklad v současné době není automatizovaný a nejsou v něm žádní roboti, ale veškeré procesy musejí vykonávat zaměstnanci, tak jsou personální náklady tou nejvýznamnější nákladovou položkou, která dopadá na oddělení Logistic Warehouse 1 i Logistic Warehouse 2.

IS/SAP – ERP je program, který řídí na bázi KANBANu celé skladové hospodářství. Každý materiál nebo zboží na sobě má velmi dobře viditelný štítek vygenerovaný systémem SAP, který se ze zboží nesundává ani po jeho vyskladnění. Tento štítek SAP přiřazuje na základě obrátkovosti zboží/materiálu a určuje, do kterého regálu, popřípadě logimatu (skladovací věže) se zboží/materiál umístí.

BI – Business intelligence software – jedná se o podpůrný program pro chod skladových procesů, který využívá jen velmi úzký segment zaměstnanců.

Management – jediný pracovník managementu, který přímo dopadá na oddělení Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2 je vedoucí skladu. Jeho mzdové náklady jsou včetně odvodů ve výši okolo 52 000 EUR.

Administrativa – jedná se o podpůrné administrativní náklady, jako např. kancelářský materiál, náklady na komunikaci nebo poplatky a odvody.

Údržba strojů a odpisy – v případě strojů je údržba včetně odpisů rozdělena na tři části: 1. údržba skladovacích strojů + odpisy (VZV – vysokozdvizné vozíky), 2. údržba + odpisy logimatů (skladovacích věží) a 3. údržba stříhaček + odpisy.

Jelikož jsou tyto stroje přímo rozděleny na ty, které spadají do příjmu a expedice, tak se náklady alokují přímo na jednotlivé aktivity. Údržba balicího zařízení do tohoto procesu nevstupuje, protože spadá pod výrobní náklady, které jsou promítnuty do kusovníku výrobků.

Budova (údržba a odpisy) – náklady na údržbu budovy jsou tvořeny především náklady na opravy a odpisy jsou v případě budov nastaveny na dobu 30 let.

Úklid, topení a odvoz odpadu – tyto náklady dopadají na celé oddělení Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2.

Controllingové oddělení – je podpůrné oddělení pro všechny oddělení společnosti, jelikož jeho hlavní náplní je stanovení rozpočtu, forecastů a posléze analýza odchylek.

Inventura – podpůrný proces, který slouží k evidenci materiálu a zboží ve skladech. Zpravidla probíhá během víkendu a musí se jí vždy účastnit noví zaměstnanci ve svém prvním roce zaměstnání ve společnosti.

10.9 Výběr klíčových aktivit/podpůrných procesů

Tato podkapitola popisuje důvody vyřazení jednotlivých aktivit, které jsou vyřazeny pro fázi metody ABC. Naopak klíčové aktivity jsou zpracovány pomocí Porterova hodnotového řetězce zobrazeného na obrázku 13.

10.9.1 Vyřazené aktivity/podpůrné procesy

Reklamacie – jelikož společnost disponuje oddělením kvality, tak během analýzy bylo zjištěno, že většina reklamací je účtována na toto oddělení. Náklady, které se týkají přímo oddělení logistiky, jsou naprosto zanedbatelné, tudíž po konzultaci s vedoucím skladu došlo k odstranění této aktivity.

BI – Business intelligence software – fakt, že pouze 3 zaměstnanci pracující na oddělení logistiky využívají tento software, byl důvodem, že náklady na něj jsou naprosto zanedbatelné a tím pádem se rozhodlo, že budou přidruženy k podpůrné aktivitě IS/SAP.

Controllingové oddělení – jelikož controllingové aktivity má ve své kompetenci vedoucí skladu a controllingové oddělení společnosti se podílí na logistických procesech pouze okrajově formou rozpočtu a odhadované náklady dopadající na controllingové oddělení jsou minimální, tak po zahájení analýzy nákladů bylo rozhodnuto po konzultaci se specialistou controllingu o vyřazení této podpůrné aktivity.

Inventura – tato aktivita je vyřazena z důvodu, že se inventura skladu koná pouze dvakrát do roka, tudíž náklady na její provedení nejsou v poměru s celkovými náklady významné. Dalším důvodem je, že ji vykonávají z velké části THP pracovníci, kteří to navíc mají v případě jejich zaučování v prvním roce, kdy pracují ve společnosti, nařízeno.

Údržba strojů – náklady na údržbu a odpisy strojů jsou bez alokačního klíče přímo přiřazeny na dané aktivity, kde vznikají. Není třeba je rozpočítávat, když je známa jejich přesná evidence. Primární aktivity, do kterých jsou promítnuty – příjem materiálu na sklad, příjem zboží na sklad, skladování materiálu, stříhání a expedice zboží ze skladu.

10.9.2 Primární aktivity

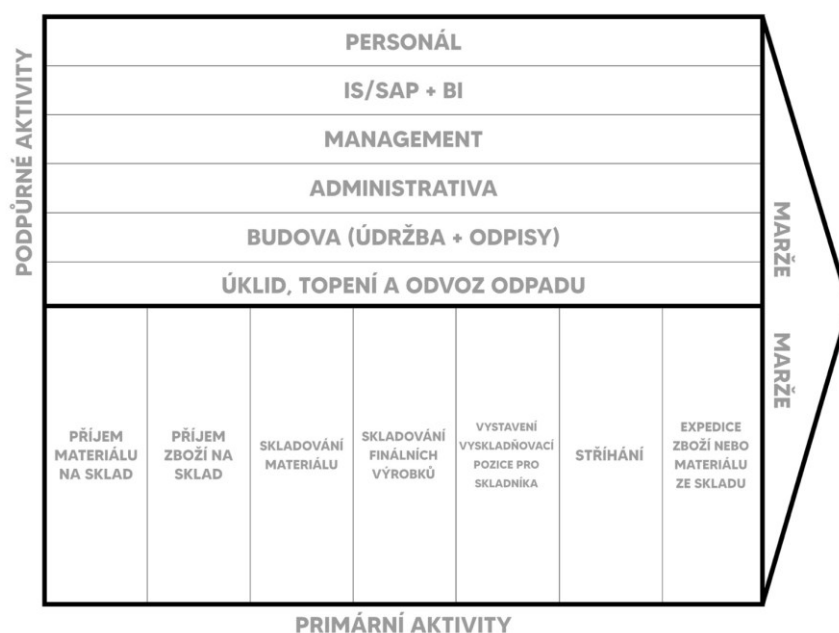
Příjem materiálu na sklad, příjem zboží na sklad, skladování materiálu, skladování finálních výrobků, vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka, stříhání, expedice zboží ze skladu, přičemž veškeré tyto aktivity zobrazuje Porterův hodnotový řetězec na obrázku 13.

10.9.3 Sekundární procesy/aktivity (podpůrné)

Personál, IS/SAP + BI, Management, Administrativa, Budova (údržba + odpisy), úklid, topení a odvoz odpadu, přičemž veškeré tyto aktivity zobrazuje Porterův hodnotový řetězec na obrázku 13.

10.9.4 Porterův hodnotový řetězec klíčových aktivit

Pro lepší přehlednost jsou klíčové aktivity zpracovány pomocí Porterova hodnotového řetězce.



Obrázek 13 Porterův hodnotový řetězec (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska, 2009)

10.10 Přiřazení nákladů aktivitám

V této fázi projektu jsou definována dvě nákladová střediska Warehouse 1 a Warehouse 2, ke kterým jsou přiřazeny primární a podpůrné aktivity/procesy, které v nich probíhají. Jelikož se jedná o dvě téměř stejná střediska, tak aktivity/procesy v nich jsou zcela totožné a jsou zobrazeny v tabulce 22.

Tabulka 22 Přiřazení nákladů k nákladovým střediskům (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	Nákladová střediska	
		Warehouse 1	Warehouse 2
01	Příjem materiálu na sklad	x	x
02	Příjem zboží na sklad	x	x
03	Skladování materiálu	x	x
04	Skladování finálních výrobků	x	x
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	x	x
06	Stříhání	x	x
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	x	x
08	Personál	x	x
09	IS/SAP + BI	x	x
10	Management	x	x
11	Administrativa	x	x
12	Budova (údržba + odpisy)	x	x
13	Úklid, topení a odvoz odpadu	x	x

10.10.1 Primární aktivity

V této podkapitole je vysvětleno, jakým způsobem jsou alokovány náklady na primární aktivity. V případě podpůrných aktivit, které je třeba alokovat na primární, je alokační klíč vysvětlen v následující podkapitole.

Primární aktivita 01 – příjem materiálu na sklad obsahuje náklady na vysokozdvížné vozíky (odpisy) a jejich údržbu, přičemž tyto náklady lze přiřadit přímo na danou aktivitu, dále náklady na personál, které jsou stanoveny na základě odborného odhadu vedoucího skladu (alokace viz podpůrná aktivita 08). S náklady na personál jsou úzce spojeny náklady na IS/SAP + BI (alokace viz podpůrná aktivita 09) a náklady na management (alokace viz podpůrná aktivita 10), následují náklady na administrativu (alokace viz podpůrná aktivita 11), poté náklady na budovu (údržba + odpisy), které jsou alokovány viz podpůrná aktivita 12 a náklady na úklid, topení a odvoz odpadu (alokace viz podpůrná aktivita 13).

Primární aktivita 02 – příjem zboží na sklad obsahuje totožné skupiny nákladů jako primární aktivita 01.

Primární aktivita 03 – skladování materiálu obsahuje náklady na logimaty a regály (odpisy) a jejich údržbu, přičemž tyto náklady lze přiřadit přímo na danou aktivitu. Dále náklady na personál, které jsou stanoveny na základě odborného odhadu vedoucího skladu (alokace viz podpůrná aktivita 08). S náklady na personál jsou úzce spojeny náklady na IS/SAP + BI (alokace viz podpůrná aktivita 09) a náklady na management (alokace viz podpůrná aktivita 10), následují náklady na administrativu (alokace viz podpůrná aktivita 11), poté náklady na budovu (údržba + odpisy), které jsou alokovány viz podpůrná aktivita 12 a náklady na úklid, topení a odvoz odpadu (alokace viz podpůrná aktivita 13).

Primární aktivita 04 – skladování finálních výrobků by mělo obsahovat náklady na regály (odpisy) a jejich údržbu, každopádně ani na jednom oddělení tyto náklady nejsou nikde evidovány, dá se tedy předpokládat, že regály byly nakoupeny a nejsou zatíženy žádnými odpisy ani opravami. Dále náklady na personál, které jsou stanoveny na základě odborného odhadu vedoucího skladu (alokace viz podpůrná aktivita 08). S náklady na personál jsou úzce spojeny náklady na IS/SAP + BI (alokace viz podpůrná aktivita 09) a náklady na management (alokace viz podpůrná aktivita 10), následují náklady na administrativu (alokace viz podpůrná aktivita 11), poté náklady na budovu (údržba + odpisy), které jsou alokovány viz podpůrná aktivita 12 a náklady na úklid, topení a odvoz odpadu (alokace viz podpůrná aktivita 13). Ačkoliv se na první pohled může zdát velmi zvláštní, že na danou

aktivitu nepřipadají žádné přímé náklady, tak se jedná o velice nákladnou aktivitu z důvodů podpůrných aktivit, které na ni dopadají. Proto se po dohodě se společností rozhodlo o sledování této aktivity.

Primární aktivita 05 – vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka. Jelikož procesy vykonávané s VZV jsou v tomto procesu naprosto minimální, tak se dospělo k závěru, že bude lepší tuto aktivitu odpisy a opravami těchto strojů nezatěžovat a přiřadí se tyto náklady vzhledem k jejich velmi nízké částce do aktivity expedice zboží/materiálu ze skladu. Z toho důvodu tedy na tuto aktivitu nedopadají žádné přímo přiřaditelné náklady. Náklady na personál jsou stanoveny na základě odborného odhadu vedoucího skladu (alokace viz podpůrná aktivita 08). S náklady na personál jsou úzce spojeny náklady na IS/SAP + BI (alokace viz podpůrná aktivita 09) a náklady na management (alokace viz podpůrná aktivita 10), následují náklady na administrativu (alokace viz podpůrná aktivita 11), poté náklady na budovu (údržba + odpisy), které jsou alokovány viz podpůrná aktivita 12 a náklady na úklid, topení a odvoz odpadu (alokace viz podpůrná aktivita 13). Ačkoliv na tuto aktivitu stejně jako v případě aktivity 04 přímo nedopadají žádné přímé náklady, tak si společnost přeje její zařazení mezi klíčové aktivity, které budou podrobeny alokaci nákladů. Je to z důvodu, že společnost interně sleduje náklady na tuto aktivitu a náklady na ni počítá z hlediska času a bere je za zajímavé, aby si posléze mohla interně porovnat oba postupy alokace nákladů.

Primární aktivita 06 – stříhání obsahuje náklady na stříhací zařízení (odpisy) a jejich údržbu, tyto náklady lze opět přiřadit přímo na danou primární aktivitu. Dále náklady na personál, které jsou stanoveny na základě odborného odhadu vedoucího skladu (alokace viz podpůrná aktivita 08). S náklady na personál jsou úzce spojeny náklady na IS/SAP + BI (alokace viz podpůrná aktivita 09) a náklady na management (alokace viz podpůrná aktivita 10), následují náklady na administrativu (alokace viz podpůrná aktivita 11), poté náklady na budovu (údržba + odpisy), které jsou alokovány viz podpůrná aktivita 12 a náklady na úklid, topení a odvoz odpadu (alokace viz podpůrná aktivita 13).

Primární aktivita 07 – expedice zboží/materiálu ze skladu obsahuje náklady na vysokozdvizné vozíky (odpisy) a jejich údržbu, přičemž tyto náklady je opět možné přiřadit přímo na danou aktivitu. Zajímavostí je, že v případě zboží, ale ani materiálu, tato aktivita neobsahuje náklady na balení, které jsou zahrnuty v kusovníku výrobku a balení materiálu probíhá již ve výrobě. Dále na tuto aktivitu dopadají náklady na personál, které jsou stanoveny na základě odborného odhadu vedoucího skladu (alokace viz podpůrná aktivita 08). S náklady na personál jsou úzce spojeny náklady na IS/SAP + BI (alokace viz podpůrná

aktivita 09) a náklady na management (alokace viz podpůrná aktivita 10), následují náklady na administrativu (alokace viz podpůrná aktivita 11), poté náklady na budovu (údržba + odpisy), které jsou alokovány viz podpůrná aktivita 12 a náklady na úklid, topení a odvoz odpadu (alokace viz podpůrná aktivita 13).

10.10.2 Podpůrné aktivity

Podpůrná aktivita 08 – v případě personálních nákladů je alokace provedena na základě interních záznamů vedoucího skladu. Záznam vždy vychází z celkového počtu pracovníků, kteří se nacházejí na směně na daném skladu. V případě Logistic Warehouse 1 se jedná o 13 pracovníků a v případě Logistic Warehouse 2 o 14 pracovníků. Tito pracovníci jsou na základě člověkohodin vedoucím skladu přiděleni na jednotlivé aktivity dle časové náročnosti. Vychází se z předpokladu, kde se daný pracovník pohybuje během své směny. Z toho důvodu může být k aktivitě přiřazena např. hodnota 1,5, což znamená, že na danou aktivitu dopadají mzdové náklady na 1,5 člověka.

Podpůrná aktivita 09 – v případě nákladů na IS/SAP + BI se na základě interních dokumentů vycházelo z počtu licencí, které dopadají na jednotlivá oddělení. Ačkoliv ne všichni zaměstnanci mají přístup do programu SAP, tak jsou takoví, kteří mají přístup do SAP, ale i BI. Z toho důvodu je rozdílný počet celkových zaměstnanců dopadajících na oddělení a počet licencí. Tyto licence jsou mezi aktivity rozvrženy na základě podkladů dodaných od specialisty controllingu, který za tyto licence ve společnosti zodpovídá a na základě vlastníků těchto licencí jsou ve spolupráci s vedoucím skladu alokovány na jednotlivé aktivity. Stejně jako v předchozím případě platí, že pokud je u aktivity např. hodnota 1,5, tak to znamená, že na danou aktivitu dopadá 1,5 licence.

Podpůrná aktivita 10 – v případě nákladů na management je rozhodnuto o rozvržení těchto nákladů rovnoměrně mezi všechny aktivity. Je to z toho důvodu, že vedoucí skladu za všechny aktivity zodpovídá a řídí je.

Podpůrná aktivita 11 – v případě administrativních nákladů se jedná o relativně nízké částky a z toho důvodu se rozhodlo o jejich alokaci na základě kvalifikovaného odhadu vedoucího skladu mezi primární aktivity.

Podpůrná aktivita 12 – v případě nákladů, které se týkají budovy (údržba + odpisy), jsou náklady rozvrhovány na základě layoutů Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2. S ohledem na tyto layouty jsou k daným primárním aktivitám vyčleněny metry čtvereční, které primární aktivity zabírají, a na základě těchto m² jsou na tyto aktivity alokovány náklady.

Podpůrná aktivita 13 – v případě nákladů podpůrné aktivity Úklid, topení a odvoz odpadu je alokace nákladů provedena rovněž na základě layoutů Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2. Vzhledem k těmto podkladům jsou k daným primárním aktivitám vyčleněny metry čtvereční, které primární aktivity zabírají, a na základě těchto m² jsou na tyto aktivity alokovány náklady.

10.11 Analýza aktivit

Tato kapitola úzce navazuje na předešlou, kde v několika případech již bylo lehce nastíněno, dle jaké vztahové veličiny budou náklady alokovány. Každopádně je tato kapitola zaměřena na stanovení vztahové veličiny, na základě které je možné dané aktivity měřit, a taktéž se určí MVA – míra výkonu aktivity, aby bylo možné vypočítat náklady na jeden výkon. Z důvodů odlišných nákladů a míry výkonu aktivit je zvlášť provedena analýza pro Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2.

Logistic Warehouse 1

Tabulka 23 Analýza aktivit Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Kód	Název aktivity/procesu	Vztahová veličina	MVA
01	Příjem materiálu na sklad	počet příjemek mat.	66 792
02	Příjem zboží na sklad	počet příjemek zboží	24 074
03	Skladování materiálu	m ²	1 096
04	Skladování finálních výrobků	m ²	794
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	ks	90 866
06	Stříhání	ks	11 618
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	počet výdejek	90 451
08	Personál	počet pracovníků	13
09	IS/SAP + BI	počet licencí	15
10	Management	počet pracovníků	1
11	Administrativa	kvalifikovaný odhad	-
12	Budova (údržba + odpisy)	m ²	2 700
13	Úklid, topení a odvoz odpadu	m ²	2 700

Tabulka 23 zobrazuje vztahové veličiny a míry výkonu aktivity na oddělení Logistic Warehouse 1.

Logistic Warehouse 2*Tabulka 24 Analýza aktivit Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)*

Kód	Název aktivity/procesu	Vztahová veličina	MVA
01	Příjem materiálu na sklad	počet příjemek mat.	61 507
02	Příjem zboží na sklad	počet příjemek zboží	24 754
03	Skladování materiálu	m ²	900
04	Skladování finálních výrobků	m ²	484
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	ks	86 261
06	Stříhání	ks	12 345
07	Expedice zboží ze skladu/materiálu	počet výdejek	86 261
08	Personál	počet pracovníků	14
09	IS/SAP + BI	počet licencí	12
10	Management	počet pracovníků	1
11	Administrativa	kvalifikovaný odhad	-
12	Budova (údržba + odpisy)	m ²	1 730
13	Úklid, topení a odvoz odpadu	m ²	1 730

Tabulka 24 zobrazuje vztahové veličiny a míry výkonu aktivity pro Logistic Warehouse 2.

V případě vztahové veličiny je u mnoha aktivit velmi obtížné stanovit správnou jednotku. Po konzultaci s vedoucím skladu se dospělo k závěru, že nejlepší bude aktivity 01 a 02 evidovat podle počtu příjemek (počet příjemek materiálu a zboží vychází z vyexportovaných dat ze softwaru Business Intelligence). Tato data jsou stejně jako v případě nákladů dopadajících na střediska upravena stejným způsobem, aby pokrývala celý fiskální rok 2023–2024.

V případě aktivity 03 a 04 se jako nejlepší vztahová veličina jeví m², které permanentně zabírají plochu na skladování, jejich výše je určena na základě layoutů jednotlivých skladů. Nutno upozornit, že Logistic Warehouse 1 je o téměř 1 000 m² větší než Logistic Warehouse 2. V případě aktivity 05 – příprava zboží/materiálu k expedici, popřípadě na stříh, jako vztahová veličina nejlépe slouží počet kusů vystavených vyskladňovacích pozic pro skladníky (počet opět vychází z interních dat evidovaných systémem Business Intelligence) a rovněž jsou tato data stejně jako v případě nákladů dopadajících na střediska upravena stejným způsobem, aby pokrývala celý fiskální rok 2023–2024.

U aktivity 06 je vztahovou veličinou počet provedených stříhů (opět evidovaný na základě softwaru Business Intelligence) a stejně jako v předchozích případech je výsledek přepočítán tak, aby pokrýval celý fiskální rok 2023–2024.

U aktivity 07 vztahovou veličinu tvoří počet pracovníků a v případě 09 vztahovou veličinu tvoří počet licencí, jelikož ne každý pracovník má licenci, popřípadě někteří zaměstnanci mohou mít licence dvě – SAP a BI, tak počet licencí a pracovníků na daném oddělení nemusí být totožný.

V případě aktivity 10 sklad disponuje vedoucím, který je společný pro Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2. Pro potřeby alokace je jeho mzda rozdělena na dvě stejně vysoké poloviny a z toho důvodu je MVA ve výši 1 u obou warehouseů z důvodu jednodušší alokace.

U aktivity 11 je velmi složité její náklady přesně alokovat, tudíž i s ohledem na velmi nízkou výši těchto nákladů je využita jako vztahová veličina kvalifikovaný odhad vedoucího skladu.

V případě aktivit 12 a 13 jsou opět využity jako vztahová veličina m². V případě vztahových veličin evidovaných v m² se míra výkonu aktivity musela stanovit na základě layoutů obou warehouseů.

10.11.1 Výpočet jednotkových nákladů aktivity

V této podkapitole je na základě vzorce uvedeného v teoretické části práce proveden výpočet jednotkových nákladů aktivit. Výpočty jsou opět rozděleny samostatně pro aktivity dopadající na Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2.

Logistic Warehouse 1

Tabulka 25 Výpočet jednotkových nákladů aktivit – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Kód	Název aktivity/procesu	CNA - EUR	MVA	JNA - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	5 251	66 792	0,079
02	Příjem zboží na sklad	5 251	24 074	0,218
03	Skladování materiálu	7 509	1 096	6,851
04	Skladování finálních výrobků	-	794	-
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	-	90 866	-
06	Stříhání	20 688	11 618	1,781
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	5 251	90 451	0,058
08	Personál	365 541	13	28 118,538
09	IS/SAP + BI	129 879	15	8 658,6
10	Management	26 000	1	26 000
11	Administrativa	6 355	-	-
12	Budova (údržba + odpisy)	86 005	2 700	31,853
13	Úklid, topení a odvoz odpadu	64 111	2 700	23,745

Logistic Warehouse 2*Tabulka 26 Výpočet jednotkových nákladů aktivit – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)*

Kód	Název aktivity/procesu	CNA - EUR	MVA	JNA - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	4 714	61 507	0,077
02	Příjem zboží na sklad	4 712	24 754	0,190
03	Skladování materiálu	19 190	900	21,322
04	Skladování finálních výrobků	-	484	-
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	-	86 261	-
06	Stříhání	26 581	12 345	2,153
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	4 699	86 261	0,054
08	Personál	458 315	14	32 736,786
09	IS/SAP + BI	75 596	12	6 299,667
10	Management	26 000	1	26 000
11	Administrativa	7 092	-	-
12	Budova (údržba + odpisy)	64 028	1 730	37,010
13	Úklid, topení a odvoz odpadu	48 383	1 730	27,967

Komentář je proveden současně pro tabulku 25 i 26. Ve sloupci CNA – EUR jsou uvedeny náklady v eurech, které lze přímo přiřadit na základě údajů z interních dokumentů k daným aktivitám. V případě aktivit 01, 02 a 07 se jedná o náklady na opravy a údržbu u VZV + odpisy. V případě aktivity 03 se jedná o odpisy a náklady na údržbu a opravy logimatů (skladovacích věží od společnosti SSI Schäfer, s.r.o.). V případě aktivit 04 nejde přímo přiřadit žádné náklady z důvodu, že veškeré regály, které jsou ve společnosti, jsou již odepsané a neexistují žádné náklady, které by bylo možné přímo přiřadit k této aktivitě. Podobný příklad nastává i u aktivit s označením 05, jelikož dle interní dohody s vedoucím skladu jsou náklady na odpisy a údržbu VZV, které by teoreticky mohly částečně spadat i do aktivity 05, pro lepší přehlednost přiřazeny pouze na aktivitu 07. V případě aktivity 06 jsou přímo přiřazeny náklady na odpisy a servis a údržbu stříhacích strojů.

U aktivity 08 a 10 došlo na základě interních zdrojů k vytyčení částky, která z celkových personálních nákladů dopadá na management – ta činí 52 000 euro a bude rovnoměrně alokována na všechny primární aktivity. Ačkoliv je vedoucí pracovník jeden a sklady 2, tak se dospělo k závěru, že nejpřesnější bude stanovit v obou případech MVA ve výši 1 (namísto 0,5 a 0,5) a na každý warehouse dopadnou náklady ve výši 26 000 eur.

V případě ostatních aktivit jsou náklady alokovány na základě hodnot z výkazů uvedených v podkapitolách Náklady Logistic Warehouse 1 (včetně personálních) a Náklady Logistic Warehouse 2 (včetně personálních).

Vzhledem k velmi nízkým hodnotám u některých aktivit jsou jednotkové náklady aktivity zaokrouhleny na 3 desetinná místa. Jak už dříve naznačovalo druhové členění nákladů, tak nejvyšší náklady jsou na těchto odděleních personální. Jako velmi nákladné se jeví i jednotkové náklady na management, ale v tomto případě je nutné brát v úvahu, že se jedná pouze o jednoho vedoucího pracovníka, který řídí obě oddělení. Z toho důvodu je dále v této práci nutné jeho mzdové náklady rozprostřít mezi veškeré primární aktivity. Tabulky dále ukazují, že velmi nákladné jsou licence IS/SAP + BI a dále se jeví jako velmi vysoké náklady na úklid, topení a odvoz odpadu, které dopadají v obou případech na jeden m².

10.12 Přiřazování nákladů podpůrných aktivit k primárním

Tato kapitola se věnuje alokaci nákladů podpůrných aktivit na primární. V tabulce je vždy uveden počet podpůrných aktivit, kterými jsou vynásobeny jednotkové náklady podpůrných aktivit, které lze nalézt v tabulkách 25 a 26. Pro lepší přehlednost je alokace nejprve provedena pro Logistic Warehouse 1 a následně pro Logistic Warehouse 2.

10.12.1 Logistic Warehouse 1

Tabulka 27 Alokace nákladů podpůrných aktivit na primární aktivity Logistic Warehouse 1
(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Kód aktivity	01	02	03	04	05	06	07
CNA – EUR	5 251	5 251	7 509	-	-	20 688	5 251
Počet – 08 (pracovníků)	1,5	1,5	1	1	3,5	2,5	2
JNA – 08 EUR	28 119	28 119	28 119	28 119	28 119	28 119	28 119
Náklady – 08 EUR	42 178	42 178	28 119	28 119	98 415	70 296	56 237
Počet – 09 (licencí)	2	2	1	1	4	3	2
JNA – 09 EUR	8 659	8 659	8 659	8 659	8 659	8 659	8 659
Náklady – 09 EUR	17 318	17 318	8 659	8 659	34 636	25 977	17 318
Počet – 10 (pracovníků)	0,143	0,143	0,143	0,143	0,143	0,143	0,143
JNA – 10 EUR	26 000	26 000	26 000	26 000	26 000	26 000	26 000
Náklady – 10 EUR	3 718	3 718	3 718	3 718	3 718	3 718	3 718
Náklady – 11 EUR (kval. odhad)	1 022	1 023	350	300	580	500	2 580
Počet – 12 (m ²)	67,5	67,5	1 080	810	270	270	135
JNA – 12 EUR	31,853	31,853	31,853	31,853	31,853	31,853	31,853
Náklady – 12 EUR	2 150	2 150	34 401	25 801	8 600	8 600	4 300
Počet – 13 (m ²)	67,5	67,5	1 080	810	270	270	135
JNA – 13 EUR	23,745	23,745	23,745	23,745	23,745	23,745	23,745
Náklady – 13 EUR	1 603	1 603	25 644	19 233	6 411	6 411	3 206
Celkové náklady prim. aktivit EUR	73 240	73 241	108 400	85 830	152 360	136 190	92 610

V prvním řádku tabulky 27 jsou napsané kódy jednotlivých primárních aktivit, na které jsou alokovány podpůrné aktivity. V druhém řádku jsou vypsány celkové náklady daných primárních aktivit, které bylo možné přímo přiřadit na dané aktivity. V případě řádku Počet se vždy jedná o počet daných podpůrných aktivit, které dopadají na primární. V případě Počet 08 se jedná o počet pracovníků, kteří dopadají na jednotlivé primární aktivity určené na základě času všech pracovníků přítomných na směně alokovaných na jednotlivé činnosti. V případě Počet 09 se jedná o počet licencí, které dopadají na jednotlivé primární aktivity, které jsou alokovány na základě držitelů těchto licencí na jednotlivé aktivity podle toho, jaké činnosti vykonávají. Počet 10 představuje rovnoměrnou alokaci nákladů na management na primární aktivity. Počet 12 představuje m², které dopadají na jednotlivé primární aktivity, a to samé platí i pro řádek Počet 13. V obou případech je tato částka určena na základě layoutu Logistic Warehouse 1.

Počet je vždy vynásoben JNA a výsledkem jsou náklady na danou aktivitu. Jedinou výjimkou je aktivita 11, kde alokace nákladů na primární aktivity dopadla čistě na základě kvalifikovaného odhadu vedoucího skladu.

Tabulka 28 Celkové náklady aktivit – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	CNA - EUR	SNA - EUR	CNA - EUR	MVA
01	Příjem materiálu na sklad	5 251	67 989	73 240	66 792
02	Příjem zboží na sklad	5 251	67 990	73 241	24 074
03	Skladování materiálu	7 509	100 891	108 400	1 096
04	Skladování finálních výrobků	-	85 830	85 830	794
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	-	152 360	152 360	90 866
06	Stříhání	20 688	115 502	136 190	11 618
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	5 251	87 359	92 610	90 451

Tabulka 28 popisuje celkové náklady aktivit. Zkratka SNA vyjadřuje náklady podpůrných aktivit, které dopadají na primární aktivity, a CNA vyjadřuje celkové náklady aktivity po započítání nákladů na podpůrné aktivity.

Celkové náklady všech aktivit jsou po přepočtu ve výši 721 871 EUR. Oproti výchozím nákladům, které jsou evidovány v tabulce 19, se liší o 30 EUR a tento rozdíl je způsoben zaokrouhlováním.

Tabulka 29 Jednotkové náklady aktivit – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	PJNA (JNA) - EUR	SJNA - EUR	CJNA - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	0,079	1,018	1,097
02	Příjem zboží na sklad	0,218	2,824	3,042
03	Skladování materiálu	6,851	92,054	98,635
04	Skladování finálních výrobků	-	108,098	108,098
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	-	1,677	1,677
06	Stříhání	1,781	9,942	11,723
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	0,058	0,966	1,024

V tabulce 29 je znázorněno, jak se změnil celkové jednotkové náklady na primární aktivity po započítání podpůrných aktivit. Je patrné, že nejzásadnější změna se odehrála u aktivity stříhání, kdy se dospělo k závěru, že náklady na jeden stříh jsou ve výši 11,723 EUR. V případě aktivit 01, 02, 05 a 07 se jedná o relativně nízkonákladové aktivity. V případě

aktivit týkajících se skladování – 03 a 04 jsou vyšší náklady na skladování finálních výrobků než cena zboží. Tento jev nastal pravděpodobně z toho důvodu, že mnoho materiálu (např. vývodky) jsou skladovány v Logimatech, tudíž dochází k výrazné úspoře prostoru na rozdíl od skladování finálních výrobků, které zabírají mnoho prostoru v regálech a ve většině případů se jedná o velké svazky kabelů, které jsou navinuté na cívkách.

10.12.2 Logistic Warehouse 2

Tabulka 30 Alokace nákladů podpůrných aktivit na primární aktivity Logistic Warehouse 2
(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Kód aktivity	01	02	03	04	05	06	07
CNA – EUR	4 714	4 712	19 190	-	-	26 581	4 699
Počet – 08 (pracovníků)	1,5	1,5	1	1	3,5	3,5	2
JNA – 08 EUR	32 737	32 737	32 737	32 737	32 737	32 737	32 737
Náklady – 08 EUR	49 105	49 105	32 737	32 737	114 579	114 579	65 474
Počet – 09 (licencí)	1,5	1,5	1	1	3,5	1,5	2
JNA – 09 EUR	6 300	6 300	6 300	6 300	6 300	6 300	6 300
Náklady – 09 EUR	9 450	9 450	6 300	6 300	22 049	9 450	12 599
Počet – 10 (pracovníků)	0,143	0,143	0,143	0,143	0,143	0,143	0,143
JNA – 10 EUR	26 000	26 000	26 000	26 000	26 000	26 000	26 000
Náklady – 10 EUR	3 718	3 718	3 718	3 718	3 718	3 718	3 718
Náklady – 11 EUR (kval. odhad)	1 099	1 353	345	420	595	498	2 782
Počet – 12 (m ²)	43	43	519	692	173	173	87
JNA – 12 EUR	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01	37,01
Náklady – 12 EUR	1 591	1 591	19 208	25 611	6 403	6 403	3 220
Počet – 13 (m ²)	43	43	519	692	173	173	87
JNA – 13 EUR	27,967	27,967	27,967	27,967	27,967	27,967	27,967
Náklady – 13 EUR	1 203	1 203	14 515	19 353	4 838	4 838	2 433
Celkové náklady prim. aktivit EUR	70 880	71 132	96 013	88 139	152 182	166 067	94 925

V případě alokace nákladů podpůrných aktivit na primární v oddělení Logistic Warehouse 2 je proveden úplně stejný postup jako v případě Logistic Warehouse 1, který je popsán pod tabulkou 27.

V prvním řádku tabulky 30 jsou napsané kódy jednotlivých primárních aktivit, na které jsou alokovány podpůrné aktivity. V druhém řádku jsou vypsány celkové náklady daných primárních aktivit, které bylo možné přímo přiřadit na dané aktivity. V případě řádku Počet se vždy jedná o počet daných podpůrných aktivit, které dopadají na primární. V případě Počet 08 se jedná o počet pracovníků, kteří dopadají na jednotlivé primární aktivity určené

na základě času všech pracovníků přítomných na směně alokovaných na jednotlivé činnosti. V případě Počet 09 se jedná o počet licencí, které dopadají na jednotlivé primární aktivity, které jsou alokovány na základě držitelů těchto licencí na jednotlivé aktivity podle toho, jaké činnosti vykonávají. Počet 10 představuje rovnoměrnou alokaci nákladů na management na primární aktivity. Počet 12 představuje m², které dopadají na jednotlivé primární aktivity, a to samé platí i pro řádek počet 13. V obou případech je tato částka určena na základě layoutu Logistic Warehouse 1.

Počet je vždy vynásoben JNA a výsledkem jsou náklady na danou aktivitu. Jedinou výjimkou je aktivita 11, kde alokace nákladů na primární aktivity dopadla čistě na základě kvalifikovaného odhadu vedoucího skladu.

Tabulka 31 Celkové náklady aktivit – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Kód	Název aktivity/procesu	PNA - EUR	SNA - EUR	CNA - EUR	MVA
01	Příjem materiálu na sklad	4 714	66 166	70 880	61 507
02	Příjem zboží na sklad	4 712	66 420	71 132	24 754
03	Skladování materiálu	19 190	76 823	96 013	900
04	Skladování finálních výrobků	-	88 139	88 139	484
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	-	152 182	152 182	86 261
06	Stříhání	26 581	139 486	166 067	12 345
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	4 699	90 226	94 925	86 261

Tabulka 31 ukazuje, jak se změnilly celkové náklady primárních aktivit po započítání nákladů na podpůrné aktivity. Celkové náklady všech aktivit jsou ve výši 739 338 EUR, což je rozdíl ve výši 28 EUR oproti původním rozvrhovaným nákladům. Rozdíl je opět způsoben zaokrouhlováním.

Tabulka 32 Jednotkové náklady aktivit – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	PJNA (JNA) - EUR	SJNA - EUR	CJNA - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	0,077	1,076	1,153
02	Příjem zboží na sklad	0,190	2,683	2,873
03	Skladování materiálu	21,322	85,358	106,681
04	Skladování finálních výrobků	-	182,105	182,105
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	-	1,764	1,764
06	Stříhání	2,153	11,298	13,452
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	0,054	1,046	1,1

Na základě dat z tabulky 32 lze vidět, že stejně jako v případě Logistic Warehouse 1 ve sloupci CJNA i v případě Logistic Warehouse 2 nastaly zásadní změny v případě aktivity stříhání, jejíž cena výrazně vzrostla po započítání podpůrných aktivit. Cena této aktivity se zvedla na 13,452 EUR, což je o přibližně 1,73 EUR více než v případě Logistic Warehouse 1. V případě aktivit 01, 02, 05 a 07 se opět jedná o relativně nízkonákladové aktivity. Je ovšem nutné konstatovat, že pouze aktivita 02 je levnější na oddělení Logistic Warehouse 2 než na oddělení Logistic Warehouse 1. V případě aktivit 04 a 05 je opět levnější Logistic Warehouse 1 a je nutné zdůraznit velmi vysoké náklady ve výši 182,105 EUR v případě aktivity skladování finálních výrobků, které jsou o 74,007 EUR vyšší než v případě Logistic Warehouse 1.

10.13 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Jelikož se celý projekt zabývá logistickými procesy na odděleních Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2, tak nákladovým objektem je v tomto případě materiálová položka anebo finální výrobek. Pro obě možnosti je sestavena kalkulace níže. V případě materiálu je kalkulace sestavena na požadavek výroby, která si ze skladu přeje objednat 10 kusů různých druhů kabelových vývodků. V případě zboží se kalkulace týká naskladnění a vyskladnění 100 metrů solárního kabelu, který bude odeslán zákazníkovi. Předpokládá se, že v obou případech budou položky uskladněny ve warehouse jeden měsíc.

10.13.1 Nákladový objekt materiál – 10 různých druhů kabelových vývodků

Tato podkapitola se věnuje přiřazování nákladů k nákladovému objektu materiál, přičemž konkrétně se jedná o 10 různých druhů kabelových vývodků.

Logistic Warehouse 1

Tabulka 33 Náklady na skladování kabelových vývodků – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	MVA	CJNA - EUR	Náklady nákladového objektu - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	10	1,097	10,97
03	Skladování materiálu	0,35	98,635	2,877
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	1	1,677	1,677
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	1	1,024	1,024
Celkové náklady nákladového objektu v EUR				16,548

Tabulka 33 popisuje veškeré aktivity, které vstupují do procesu skladování kabelových vývodků na oddělení Logistic Warehouse 1. V případě materiálu se jedná o jednodušší proces než v případě zboží. U aktivity 03 je velikost plochy, kterou zabírají vývodky, odhadnuta na 0,35 m², předpokládá se, že budou skladovány po dobu jednoho měsíce, tudíž je nutné CJNA / 12. Celkové náklady nákladového objektu jsou v případě 10 ks vývodků ve výši 16,548 EUR.

Logistic Warehouse 2

Tabulka 34 Náklady na skladování kabelových vývodků – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	MVA	CJNA - EUR	Náklady nákladového objektu - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	10	1,153	11,53
03	Skladování materiálu	0,35	106,681	3,112
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	1	1,764	1,764
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	1	1,1	1,1
Celkové náklady nákladového objektu v EUR				17,506

V případě Logistic Warehouse 2 se postupovalo úplně stejným způsobem jako u Logistic Warehouse 1. Tabulka 34 obsahuje veškeré aktivity, které jsou zahrnuty v procesu skladování kabelových vývodků na oddělení Logistic Warehouse 2. Celkové náklady nákladového objektu jsou ve výši 17,506 EUR, což je 0,958 EUR výše než v případě Logistic Warehouse 1.

10.13.2 Nákladový objekt zboží – 100 metrů solárního kabelu

Logistic Warehouse 1

Tabulka 35 Náklady na skladování solárního kabelu – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	MVA	CJNA - EUR	Náklady nákladového objektu - EUR
02	Příjem zboží na sklad	1	2,824	2,824
04	Skladování finálních výrobků	0,8	108,098	7,207
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	1	1,677	1,677
06	Stříhání	1	9,942	9,942
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	1	0,966	0,966
Celkové náklady nákladového objektu v EUR				22,616

Tabulka 35 obsahuje veškeré aktivity, které dopadají na skladování solárního kabelu na oddělení Logistic Warehouse 1. Během výpočtu je nutné zohlednit několik faktorů. U aktivity 04 je velikost cívky s namotaným kabelem odhadována, že zabere velikost 0,8 m². Dále je třeba zohlednit délku skladování. Jelikož se toto zboží skladovalo po dobu jednoho měsíce, tak je nutné náklady nákladového objektu dělit 12. Po této úpravě vyšel výsledek 7,207 EUR. Celkové náklady tohoto nákladového objektu jsou ve výši 22,616 EUR.

Logistic Warehouse 2*Tabulka 36 Náklady na skladování solárního kabelu – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)*

Kód	Název aktivity/procesu	MVA	CJNA - EUR	Náklady nákladového objektu - EUR
02	Příjem zboží na sklad	1	2,873	2,873
04	Skladování finálních výrobků	0,8	182,105	12,140
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	1	1,764	1,764
06	Stříhání	1	13,452	13,452
07	Expedice zboží/materiálu ze skladu	1	1,1	1,1
Celkové náklady nákladového objektu				31,329

Alokace nákladů opět probíhala stejným způsobem jako v případě Logistic Warehouse 1. Tabulka 36 zobrazuje veškeré aktivity, které dopadají na skladování 100 metrů solárního kabelu na oddělení Logistic Warehouse 2. Celkové náklady nákladového objektu jsou ve výši 31,329 EUR, což je o 8,713 EUR více než v případě Logistic Warehouse 1. Tento rozdíl je z velké části způsoben vysokými náklady na skladování.

11 VÝSLEDNÉ PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ K LOGISTIC WAREHOUSE 1 A LOGISTIC WAREHOUSE 2

V této kapitole jsou prezentovány náklady, které jsou pomocí metody ABC alokovány na Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2. Tyto náklady jsou následně přiřazeny jednotlivým divizím, které na těchto odděleních působí. Poté je ukázán kalkulační vzorec, který společnost aktuálně využívá s důrazem na náklady, které jsou v této diplomové práci řešeny v rámci logistických procesů.

11.1 Logistic Warehouse 1

Tabulka 37 Přiřazení nákladů na oddělení Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	CNA - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	73 240
02	Příjem zboží na sklad	73 241
03	Skladování materiálu	108 400
04	Skladování finálních výrobků	85 830
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	152 360
06	Stříhání	136 190
07	Expedice zboží ze skladu	92 610

Celkové náklady alokované na Logistic Warehouse 1 jsou zobrazeny v tabulce 37 a jejich celková výše je 721 871 EUR.

11.2 Logistic Warehouse 2

Tabulka 38 Přiřazení nákladů na oddělení Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	CNA - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	70 880
02	Příjem zboží na sklad	71 132
03	Skladování materiálu	96 013
04	Skladování finálních výrobků	88 139
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	152 182
06	Stříhání	166 067
07	Expedice zboží ze skladu	94 925

Celkové náklady alokované na Logistic Warehouse 2 jsou zobrazeny v tabulce 37 a jejich celková výše je 739 338 EUR, což je o něco více než v případě Logistic Warehouse 1.

11.3 Alokace nákladů Sales, HUB 1410, HUB 1420 a Mobility

Co se týče další alokace nákladů na Sales, HUB 1410, HUB 1420 a Mobility, tak společnost trvá na tom, že v současném kalkulačním systému, který byl prezentován v kapitole 7 – Stav současného systému nákladů, jsou náklady alokovány správně. Bylo tak učiněno na základě počtu skladových míst, zaměstnanců, uživatelů SAPu... Tento typ členění proběhl v měsíci září roku 2023, kdy již byly všechny výše zmíněné sekce v provozu. Z těchto důvodů lze předpokládat, že je alokace správná. Co se týče Logistic Warehouse 1, tak 68 % nákladů připadá na divizi Sales a 32 % na divizi HUB 1410. V případě Logistic Warehouse 2 připadá 62 % nákladů na sekci HUB 1420 a 38 % na sekci Mobility. Tento poměr bude zohledněn na závěr výpočtu.

11.3.1 Logistic Warehouse 1 (70 % Sales a 30 % HUB 1410)

Tabulka 39 Rozdělení nákladů mezi divize – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Kód	Název aktivity/procesu	CNA - EUR	SALES - EUR	HUB 1410 - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	73 240	51 268	21 972
02	Příjem zboží na sklad	73 241	51 269	21 972
03	Skladování materiálu	108 400	75 880	32 520
04	Skladování finálních výrobků	85 830	60 081	25 749
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	152 360	106 652	45 708
06	Stříhání	136 190	95 333	40 857
07	Expedice zboží ze skladu	92 610	64 827	27 783

Tabulka 39 popisuje rozdělení celkových nákladů aktivit na jednotlivé divize Sales a HUB 1410. Celkové náklady, které dopadají na divizi SALES, jsou ve výši 505 310 EUR. Na divizi HUB 1410 dopadají celkové náklady ve výši 216 561 EUR. Veškeré náklady jsou odhadovány pro fiskální rok 2023–2024.

11.3.2 Logistic Warehouse 2 (60 % HUB 1420 a 40 % Mobility)*Tabulka 40 Rozdělení nákladů mezi divize – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)*

Kód	Název aktivity/procesu	CNA - EUR	HUB 1420 - EUR	MOBILITY - EUR
01	Příjem materiálu na sklad	70 880	49 616	21 264
02	Příjem zboží na sklad	71 132	49 792	21 340
03	Skladování materiálu	96 013	67 209	28 804
04	Skladování finálních výrobků	88 139	61 697	26 442
05	Vystavení vyskladňovací pozice pro skladníka	152 182	106 527	45 655
06	Stříhání	166 067	116 247	49 820
07	Expedice zboží ze skladu	94 925	66 448	28 477

Tabulka 40 popisuje rozdělení celkových nákladů aktivit na jednotlivé divize HUB 1420 a Mobility. Celkové náklady, které připadají na divizi HUB 1420, jsou ve výši 517 536 EUR a v případě Mobility se jedná o celkovou částku ve výši 221 802 EUR. Náklady jsou odhadovány pro fiskální rok 2023–2024.

11.4 Kalkulace nákladů na výrobek

Tabulka 41 Kalkulace nákladů na výrobek (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

Krok	Druh nákladů	Popis	EUR
1	Přímý materiál	Všechny nákupy materiálu včetně mědi a obalů	19541
2	Nepřímé materiálové náklady	Náklady na skladování - LOG. Warehouse	1436
3	Materiální režie	= 2 / 1	7,35%
4	Přímé výrobní náklady	Celkové personální náklady (včetně pojištění a bonusů) pracovníků výroby (od stříhu po finální testování)	4274
	Vzorec pro výpočet hodinové sazby	= VÝROBNÍ NÁKLADY podle (4) / (Účast na výrobě podle (4) * místní faktor účasti přibližně 80%)	16,85
5	Nepřímé výrobní náklady	Nájem, energie, odpisy a mzdy vedoucích výrobního týmu, administrace výroby, plánování výroby a údržby.	3228
6	Výrobní režie	= 5 / 4	75,53%
7	Celkové výrobní náklady	= 3 + 6	28 479,00
8	Náklady na správu a prodej	Všechny náklady všech zbývajících účtů nákladů oddělení prodeje, expedice a administrace včetně nájmu, energií, odpisů a mezd; Převážka a balení pro hotové výrobky, pokud nejsou zahrnuty v seznamu materiálů.	3238
9	Přirážka za prodej a správu	= 8 / 7	11,37%
10	Nákladová cena	= 7 + 9 => čisté nákupy + celkové náklady + finanční a mimo provozní výsledek	31 717,00
11	Náklady + přirážka	Na základě benchmarkingu a dokumentace cenového převodu	3,40%
12	Prodejní cena	= 10 + 11	32 795 EUR

V tabulce 41 je uveden současný kalkulační vzorec, který společnost využívá v případě cenotvorby kabelů. Oranžovou barvou jsou ve vzorci zvýrazněny náklady, které se týkají logistických procesů a skladování – čili oddělení Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Personnel Costs. Z kalkulace je patrné, že náklady, jejichž alokace je v této diplomové práci řešena, tvoří přibližně 4–5 % konečné ceny výrobku v případě

kabelů. V případě kabelového příslušenství, jako např. vývodek, se % z konečné ceny mohou lišit.

12 ZÁVĚŘEČNÁ DOPORUČENÍ A ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Tato kapitola pojednává o ekonomickém zhodnocení projektu, v rámci kterého je stanovena časová a nákladová náročnost projektu. Rovněž je věnován prostor popisu rizik, která jsou s daným projektem spojena.

12.1 Ekonomické zhodnocení projektu

V rámci této podkapitoly je popsána časová náročnost projektu, která zpravidla bývá u tohoto typu kalkulace velmi vysoká. Na ni navazuje nákladová náročnost a na závěr jsou uvedena největší rizika projektu.

12.1.1 Časová náročnost

Tabulka 42 Časová náročnost (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)

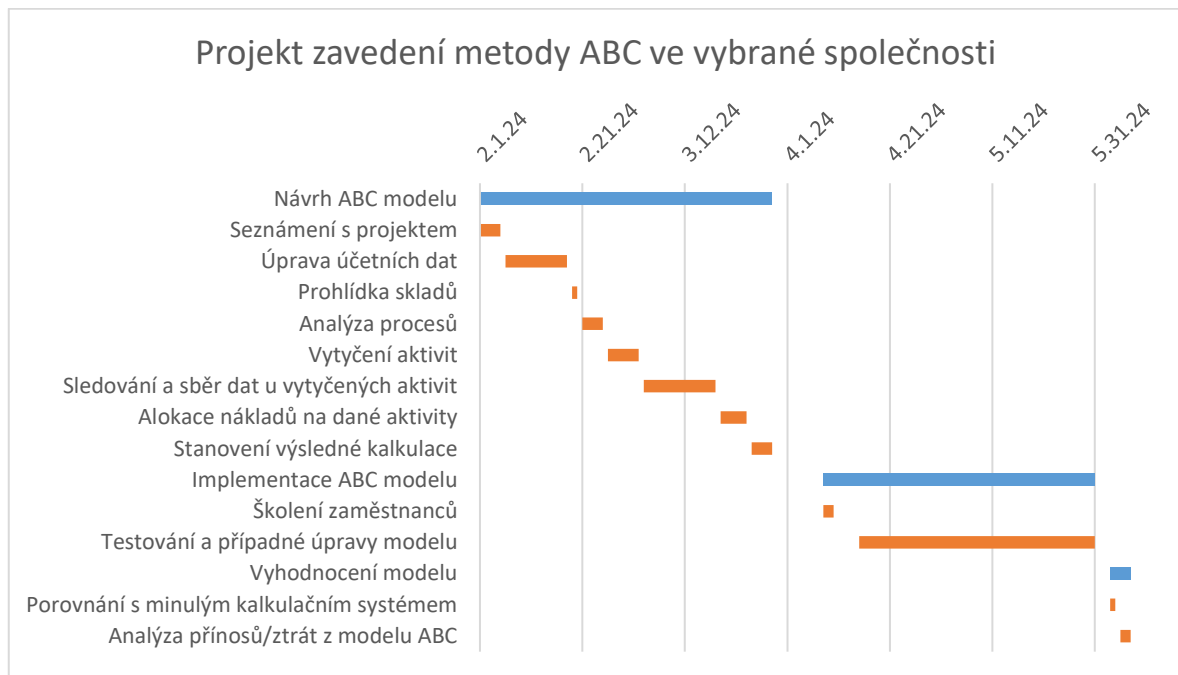
Název procesu	Start	Konec	Trvání
Návrh ABC modelu	01.02.24	29.03.24	57
Seznámení s projektem	01.02.24	05.02.24	4
Úprava účetních dat	06.02.24	18.02.24	12
Prohlídka skladů	19.02.24	20.02.24	1
Analýza procesů	21.02.24	25.02.24	4
Vytyčení aktivit	26.02.24	03.03.24	6
Sledování a sběr dat u vytyčených aktivit	04.03.24	18.03.24	14
Alokace nákladů na dané aktivity	19.03.24	24.03.24	5
Stanovení výsledné kalkulace	25.03.24	29.03.24	4
Implementace ABC modelu	08.04.24	31.05.24	53
Školení zaměstnanců	08.04.24	10.04.24	2
Testování a případné úpravy modelu	15.04.24	31.05.24	46
Vyhodnocení modelu	03.06.24	07.06.24	4
Porovnání s minulým kalkulačním systémem	03.06.24	04.06.24	1
Analýza přínosů/ztrát z modelu ABC	05.06.24	07.06.24	2

Tabulka 42 ukazuje na jednotlivé části projektů včetně časové dotace. Lze vidět začátek procesu, konec procesu a počet dní, které zabraly jednotlivé procesy. Z tabulky je patrné, že práce započaly 1.2. 2024 a ukončení je naplánováno na 7.6. 2024. Celou tabulku lze rozčlenit na tři hlavní skupiny procesů: Návrh ABC modelu, Implementace ABC modelu a Vyhodnocení modelu. Tyto skupiny vždy obsahují několik podskupin.

Co se týče délky trvání, tak v první fázi byla časově nejnáročnější Úprava účetních dat a Sledování a sběr dat u vytyčených aktivit. Ve fázi Implementace ABC modelu se předpokládá nejvyšší časová náročnost ve fázi Testování a případných úprav modelu. Co se

týče závěrečné fáze Vyhodnocení modelu, tak se nejvyšší náročnost předpokládá u Analýzy přínosů/ztrát z modelu ABC.

Pro lepší přehlednost tabulky je vytvořen Ganttův diagram, ve kterém lze jednotlivé fáze projektu vidět graficky.



Obrázek 14 Ganttův diagram délky trvání projektu (Zdroj: Vlastní zpracování)

V případě samotného Ganttova modelu, který zobrazuje obrázek 14, jsou modrou barvou vyznačeny 3 hlavní skupiny procesů a oranžovou barvou jsou vyznačeny skupiny podprocesů, které spadají do jednotlivých hlavních fází tohoto modelu.

12.1.2 Nákladová náročnost

Jelikož je projekt zpracován v rámci diplomové práce, tak implementace společnost stála daleko méně peněz než v případě, že by jej vytvářeli pouze kmenoví zaměstnanci. Diplomant projekt vypracovával za brigádnickou mzdu, tudíž došlo k výrazné finanční úspoře ze strany společnosti oproti situaci, kdy by na projektu pracovali pouze kmenoví zaměstnanci. Mzda, kterou dostává specialista controllingu, je kalkulována ve výši 400 Kč/hod. a mzda vedoucího skladu dosahuje výše 450 Kč/hod. Mzda generálního ředitele 1 500 Kč/hod. V případě skladníků se počítá mzda ve výši 200 Kč/hod. Výše uvedené mzdy jsou včetně zdravotního a sociálního pojištění.

Tabulka 43 Nákladová náročnost (Zdroj: Vlastní zpracování)

Fáze	Počet hodin	Mzda v Kč				
		Diplomant	Controller	Vedoucí skladu	Generální ředitel	Skladníci
Návrh ABC modelu	178	18 600	8 800	13 500	3 000	0
Seznámení s projektem	16	1 200	1 600	900	3 000	0
Úprava účetních dat	25	3 000	2 000	0	0	0
Prohlídka skladů	9	750	800	900	0	0
Analýza procesů	23	2 250	1 200	2 250	0	0
Vytyčení aktivit	31	3 750	1 600	900	0	0
Sledování a sběr dat u vytyčených aktivit	36	2 400	800	8 100	0	0
Alokace nákladů na dané aktivity	28	3 750	800	450	0	0
Stanovení výsledné kalkulace	10	1 500	0	0	0	0
Implementace ABC modelu	171	3 000	11 200	10 350	0	20 000
Školení zaměstnanců	116	0	3 200	3 600	0	20 000
Testování a případné úpravy modelu	55	3 000	8 000	6 750	0	0
Vyhodnocení modelu	21	1 800	2 800	450	1 500	0
Porovnání s minulým kalkulačním systémem	4	300	800	0	0	0
Analýza přínosů/ztrát z modelu ABC	17	1 500	2 000	450	1 500	0
Cena a počet hodin celkem	370	23 400	22 800	24 300	4 500	20 000

V tabulce 43 je popsána finanční náročnost projektu, která je vypočítána na základě hodinové mzdové sazby. Projekt lze finančně ocenit ve třech fázích. První fáze – Návrh modelu ABC je časově nejnáročnější a její cena je 43 900 Kč. Druhá fáze – Implementace ABC modelu je nákladově nejnáročnější fází projektu z důvodu školení zaměstnanců a její

cena se odhaduje na 44 550 Kč. Závěrečná fáze – Vyhodnocení modelu je časově i nákladově nejméně náročná a její náklady se předpokládají ve výši 6 550 Kč.

Celková cena projektu se odhaduje ve výši 95 000 Kč, přičemž nejvyšší mzdové náklady jsou předpokládány u vedoucího skladu.

12.1.3 Rizika projektu

1. **Špatně stanovené aktivity** – existuje riziko, že dané aktivity nebyly vhodně stanoveny a z toho důvodu budou výsledky kalkulace zavádějící a nebudou odpovídat skutečnosti.
2. **Chybně změřené aktivity** – existuje riziko, že mohlo dojít na základě chyby zaměstnanců ke špatnému počtu MVA.
3. **Vysoká administrativní náročnost** – dalším rizikem zavedení kalkulace ABC může být vysoká administrativní náročnost, což může představovat, že jednotliví pracovníci budou muset vykonávat více úkonů a sledování než doposud.
4. **Vysoké náklady na provoz** – za riziko se dá považovat i předpoklad, že náklady na provoz a údržbu této kalkulační metody budou tak vysoké, že ušetřené prostředky v rámci lepší alokace nákladů společnosti nebudou přinášet dostatečný užitek, aby tuto metodu společnost využívala.
5. **Zaměstnanci se s touto metodou neztotožní** – pro zaměstnance tato metoda může znamenat vyšší administrativní náročnost a z toho důvodu s ní nebudou chtít pracovat.
6. **Společnost zanedbá aktualizaci kalkulace** – aby byla metoda ABC přesná, tak je nutná její pravidelná aktualizace. S ohledem na snahu optimalizovat procesy především v nové sekci Mobility je nutné, aby společnost tyto změny nezapomněla následně zohlednit i v kalkulaci.
7. **Slabá podpora vedení společnosti** – pokud vedoucí pracovníci nebudou chtít s touto metodou pracovat, tak tento projekt nemá šanci být v budoucnu úspěšný.
8. **MS Excel** – hlavním výstupem projektu pro analyzovanou společnost je naprogramovaná excelovská tabulka. Existuje riziko, že zaměstnanec během práce s touto tabulkou udělá chybu a výsledky budou z těchto důvodů zkreslené.

12.2 Závěrečná doporučení

1. **Dokončit implementaci modelu** – vzhledem k investovanému času, který do tohoto projektu vložili zaměstnanci společnosti, a rovněž k vynaloženým finančním nákladům by bylo vhodné implementaci tohoto projektu dotáhnout do úspěšného konce. Ačkoliv je metoda ABC nákladná, tak společnosti určitě poskytne zajímavé informace v oblasti toku nákladů než klasická kalkulace přírážkou. Určitě by bylo zajímavé tuto metodu využít i na několik vybraných výrobků, které tvoří zásadní podíl tržeb společnosti.
2. **Analýza procesů** – společnost by měla věnovat čas a finance analýze procesů v Logistic Warehouse 2. Mohlo by to být přínosné z hlediska úspory nákladů. Jelikož je tento sklad nový, tak se dá předpokládat, že veškeré procesy, které v něm probíhají, ještě nejsou na 100 % zvládnuté, a to se projevuje i vyššími náklady oproti Logistic Warehouse 1. Je vhodné tyto procesy zeštíhlit, aby byly nákladově méně náročné.
3. **Divize Mobility** – v případě analýzy procesů by se měl speciální prostor věnovat sekci Mobility, která je nová a připravuje se na velké zakázky. Z toho důvodu by bylo obzvlášť vhodné věnovat čas nejen procesům, které probíhají ve výrobě, ale i procesům týkajících se logistiky.
4. **Náklady na skladování zboží Logistic Warehouse 2** – společnost by se měla speciálně zaměřit na náklady na skladování v tomto oddělení, které jsou o 74 EUR vyšší než v případě Logistic Warehouse 1. V případě, že by společnost věděla, že některé zboží bude muset skladovat delší časový úsek, tak by se jako aktuální provizorní řešení jevilo, aby tento produkt byl přemístěn a raději skladován v oddělení Logistic Warehouse 1.
5. **Náklady na stříh kabelu** – v případě aktivity stříhání kabelů se jedná opět o místo, kde by se rozhodně měl najít prostor pro úsporu nákladů. Obzvlášť v současné situaci na trhu, kdy při rozhodování ovlivňuje zákazníka každé euro, které by měl zaplatit.
6. **Operativní controller** – vzhledem k vysokému vytížení vedoucího skladu a současných specialistů controllingu je na místě společnosti doporučit, aby rozšířila controllingový tým a tím pádem by se oddělení financí mohlo více soustředit i na operativní controlling než na finanční, který tvoří největší část náplně jejich práce.

12.3 Zhodnocení

Ačkoliv se v případě metody Activity-Based Costing jedná o velmi drahou metodu, tak vzhledem k situaci, že projekt je vypracován v rámci diplomové práce, jsou náklady na tento projekt velmi přijatelné. Ačkoliv tato metoda naskýtá mnoho rizik, tak náklady ve výši pohybující se okolo 95 000 Kč jsou pro firmu, která aktuálně dosahuje obrátu okolo 1,8 miliardy Kč, přijatelné. V případě, že by výsledky zjištěné pomocí metody ABC pomohly k přesnější alokaci nákladů v odděleních logistiky, tak by se společnosti investice do této metody zajisté vyplatila.

ZÁVĚR

Hlavním cíle diplomové práce bylo ve vybrané společnosti, která se zabývá výrobou kabelů a kabelového příslušenství, zpracovat návrh na zavedení systému kalkulace Activity-Based Costing v jejím logistickém oddělení. Logistické oddělení se dále člení na Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Personel. Cost. Tento cíl lze považovat za splněný, neboť se společnost rozhodla tento systém dle implementačního plánu na tomto oddělení zavést.

Realizace vedlejšího cíle, kterým bylo provedení průzkumu literárních zdrojů a zpracování rešerše teoretických poznatků orientovaných na nástroje řízení nákladů a kalkulační metody Activity-Based Costing, proběhla v teoretické části této práce. Vedlejší cíl, který se týkal provedení analýzy a identifikace nedostatků současného kalkulačního systému řízení nákladů v odděleních Logistic Warehouse 1 a Logistic Warehouse 2, byl proveden v praktické části této práce a další vedlejší cíl, který se týkal stanovení implementačních nákladů a vyhodnocení rizik, která jsou spojena s implementací metody Activity-Based Costing, byl realizován na konci praktické části diplomové práce.

Hlavní přínos z této diplomové práce plyne pro vybranou výrobní společnost, na základě jejíž požadavků a interních dat byla tato diplomová práce zpracována.

V teoretické části této práce byla vypracována rešerše teoretických poznatků se zaměřením na nástroje řízení nákladů a kalkulační metodu Activity-Based Costing.

Na začátku praktické části této diplomové práce je provedeno představení společnosti, na které plynule navazuje analýza současného kalkulačního systému v odděleních logistiky. Z této analýzy vyplývá, že současný systém evidence nákladů v odděleních logistiky není ideální. Jako příklad se dá uvést například chybná alokace balícího materiálu nebo chybějící položky v kategorii odpisů. Samotná společnost v této oblasti cítí prostor pro zlepšení a po vzájemné konzultaci se Activity-Based Costing jeví jako účinná metoda, která by společnosti mohla dopomoci k lepší alokaci nákladů.

V projektové části práce je proveden návrh implementace této metody včetně časové, ekonomické a rizikové náročnosti a doporučení. Mezi nejvýznamnější doporučení patří implementace metody Activity-Based Costing, analýza procesů se snahou procesy zeštíhlit převážně v oddělení Logistic Warehouse 2 a speciálně se v této oblasti zaměřit na divizi Mobility, dále snížit náklady na skladování zboží v Logistic Warehouse 2 a pokusit se rovněž o snížení nákladů na střih kabelů.

V případě doporučení se společnost rozhodla v současné době pro implementaci metody Activity-Based Costing v oddělení logistiky. Rovněž se rozhodla okamžitě řešit cenu nákladů na stříh kabelů a do budoucna bude uvažovat i o analýze procesů na logistickém oddělení. V případě rozšíření controllingového týmu o pozici operativního controllera se společnost s ohledem na současnou situaci na trhu, kdy dochází k značnému poklesu prodejů, vyjádřila zamítavě.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

CIDAV, Zuleyha; MANDELL, David; PYNE, Jeffrey; BEIDAS, Rinad; CURRAN, Geoffrey et al., 2020. A pragmatic method for costing implementation strategies using time-driven activity-based costing. Online. *Implementation Science*. Roč. 15, č. 1, s. 1-15. ISSN 17485908. Dostupné z: <https://doi.org/10.1186/s13012-020-00993-1>. [cit. 2024-02-24].

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 9788025128312.

DRURY, Colin, 2018. *Management and cost accounting*. 10 th. Australia: Cengage Learning. ISBN 978-1-4737-4887-3.

ENES, Kemal a KOŞAN, Levent, 2024. Using time-driven activity-based costing in restaurant business: Levelled application of a case study. Online. *Heliyon*. Roč. 10, č. 4, s. 2 - 5. ISSN 24058440. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e25157>. [cit. 2024-02-24].

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-885-0.

FOLTÍNOVÁ, Alžbeta, 2011. *Nákladový controlling*. Bratislava: Iura Edition. ISBN 9788080784256.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. a GUAN, Liming, 2009. *Cost management*. 6 th. Mason: South-Western. ISBN 9780324559675.

HUDÁKOVÁ STAŠOVÁ, L., 2023. ADVANTAGES AND SUITABILITY OF ACTIVITY-BASED COSTING: A STUDY FROM ENGINEERING INDUSTRY. Online. *Central European Business Review*. Roč. 12, č. 4, s. 1-31. ISSN 18054854. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cebr.330>. [cit. 2024-02-21].

CHRÁSKA, Miroslav, 2016. *Metody pedagogického výzkumu*. 2., aktualizované vydání. Grada. ISBN 9788024753263.

KAPLAN, Robert S. a ANDERSON, Steven R., 2007. *Time-driven activity-based costing*. Boston: Harvard Business School Press. ISBN 9781422101711.

KNÁPKOVÁ, Adriana; PAVELKOVÁ, Drahomíra; REMEŠ, Daniel a ŠTEKER, Karel, 2017. *Finanční analýza*. 3., kompletně aktualizované vydání. Grada Publishing. ISBN 9788027105632.

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-807-2615-681.

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing. ISBN 9788074182198.

MAJDÚCHOVÁ, Helena a NEUMANNOVÁ, Anna, 2015. *Podnikové hospodárstvo pre manažérov*. Druhé, prepracované a doplnené vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer. ISBN 9788081681691.

MAREŠ, David, 2017. *Nové trendy ve financích a ekonomice*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-807-5529-206.

MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Expert (Grada). Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2034-5.

MUSA, Asaad a IBRAHIM, Waleed, 2023. THE ROLE OF ACTIVITY-BASED COSTING AND TARGET COST IN ACHIEVING COMPETITIVE ADVANTAGE IN SUDANESE INDUSTRIAL COMPANIES. Online. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. Roč. 6, č. 53, s. 158 - 159. ISSN 23064994. Dostupné z: <https://doi.org/10.55643/fcaptive.6.53.2023.4144>. [cit. 2024-02-23].

NABEEL, Al Amiri a EL KHMIDI, Seham, 2019. Implementing Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) in out-patient nursing department: A case from UAE. Online. *Management Science Letters*. Roč. 9, č. 3, s. 365-380. ISSN 19239335. Dostupné z: <https://doi.org/10.5267/j.msl.2018.12.012>. [cit. 2024-02-24].

NOVÁK, Petr, 2018. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-807-4547-737.

PAPULA, Jozef, 2017. *Podnikanie a manažment*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 9788075525796.

PONIŠČIAKOVÁ, Oľga a GOGOLOVÁ, Martina, 2017. *Podnikový controlling*. Žilina: Žilinská univerzita v Žiline: EDIS - vydavateľské centrum ŽU. ISBN 9788055413204.

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

POPESKO, Boris; NOVÁK, Petr; TUČKOVÁ, Zuzana; FIALOVÁ, Šárka a STROUHAL, Jiří, 2014. *Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-807-4785-092.

POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5773-5.

RAUTIAINEN, Eija-Liisa a RAUTKALLIO, Aino Maija, 2024. Co-research interview—collaborative way to learn from experience. Online. *Australian and New Zealand Journal of Family Therapy*. Roč. 45, č. 1, s. 31-40. ISSN 0814-723X. Dostupné z: <https://doi.org/10.1002/anzf.1574>. [cit. 2024-04-03].

RUAN, Shuai, 2020. *Research on Strategic Cost Management of Enterprises Based on Porter's Value Chain Model*. Online. *Journal of Physics: Conference Series*. 2020-04-01,

roč. 1533, č. 2. ISSN 1742-6588. Dostupné z: <https://doi.org/10.1088/1742-6596/1533/2/022056>. [cit. 2024-04-03].

SAEED, Abdulmalek Marwan M.; WIDYANINGSIH, Aristanti a KHALED, Amgad S. D., 2023. ACTIVITY-BASED COSTING (ABC) IN THE MANUFACTURING INDUSTRY: A LITERATURE REVIEW. Online. *Journal of Developing Economies (JDE)*. Roč. 8, č. 2, s. 261-270. ISSN 25411012. Dostupné z: <https://doi.org/10.20473/jde.v8i2.40426>. [cit. 2024-02-21].

STROUHAL, Jiří, 2012. *Ekonomika podniku*. Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 9788086716831.

STROUHAL, Jiří, 2016. *Ekonomika podniku*. Třetí, aktualizované vydání. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 978-808-7985-076.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Expert (Grada). Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. Beckovy ekonomické učebnice. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-807-4002-748.

TAHAL, Radek, 2022. *Marketingový výzkum*. 2. vydání. Grada. ISBN 978-80-271-3535-6.

TASCHNER, Andreas a CHARIFZADEH, Michel, 2016. *Management and cost accounting*. Weinheim: Wiley-VCH. ISBN 9783527508228.

TÓTH, Miroslav a ŠAGÁTOVÁ, Slávka, 2020. *Nákladový controlling*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-906-2.

VOCHOZKA, Marek a MULAČ, Petr, 2012. *Podniková ekonomika*. Finanční řízení. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4372-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity-Based Costing

BI Business Intelligence

CNA celkové náklady aktivity

SNA sekundární náklady aktivity

MVA míra výkonu aktivity

JNA jednotkové náklady aktivity

SJNA sekundární jednotkové náklady aktivity

CJNA celkové jednotkové náklady aktivity

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Graf celkových variabilních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)</i>	22
<i>Obrázek 2 Graf jednotkových variabilních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)</i>	22
<i>Obrázek 3 Graf proporcionálních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Vochozky a Mulače, 2012)</i>	23
<i>Obrázek 4 Graf celkových fixních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)</i>	23
<i>Obrázek 5 Graf jednotkových fixních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)</i>	24
<i>Obrázek 6 Úsek ředitele (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti, 2024)</i>	45
<i>Obrázek 7 Graf analýzy tržního podílu (Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů společnosti, 2023)</i>	47
<i>Obrázek 8 Graf vývoje výsledků hospodaření a tržeb společnosti 2017 - 2022 (Zdroj: Vlastní zpracování dle veřejně dostupných dat)</i>	48
<i>Obrázek 9 Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	53
<i>Obrázek 10 Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	56
<i>Obrázek 11 Materiálový tok příjmu a skladování (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	76
<i>Obrázek 12 Materiálový tok expedice (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	77
<i>Obrázek 13 Porterův hodnotový řetězec (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popeska, 2009)</i> ..	82
<i>Obrázek 14 Ganttův diagram délky trvání projektu (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	105

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 LC SERVICE - O. CONNECT (Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů společnosti)</i>	51
<i>Tabulka 2 Logistic Warehouse 1 – odpisy (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	53
<i>Tabulka 3 Logistic Warehouse 1 – nájem (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	54
<i>Tabulka 4 Logistic Warehouse 1 – externí služby (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	54
<i>Tabulka 5 Logistic Warehouse 1 – údržba (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	55
<i>Tabulka 6 Logistic Warehouse 1 – balicí materiál (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	55
<i>Tabulka 7 Logistic Warehouse 1 – administrativní náklady (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	55
<i>Tabulka 8 Logistic Warehouse 2 – odpisy (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	57
<i>Tabulka 9 Logistic Warehouse 2 – nájem (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	57
<i>Tabulka 10 Logistic Warehouse 2 – externí služby (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	58
<i>Tabulka 11 Logistic Warehouse 2 – údržba (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	58
<i>Tabulka 12 Logistic Warehouse 2 – balicí materiál (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	58
<i>Tabulka 13 Logistic Warehouse 2 – administrativní náklady (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	59
<i>Tabulka 14 Druhé členění nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	62
<i>Tabulka 15 Druhé členění nákladů AB – SERVICE a LC SERVICE (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	70
<i>Tabulka 16 Vyčleněné náklady (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	71
<i>Tabulka 17 Náklady připadající na Logistic Warehouse 1, Logistic Warehouse 2 a Logistic Warehouse Personnel Costs (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	72
<i>Tabulka 18 Vyčleněné náklady 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	73
<i>Tabulka 19 Náklady Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	74
<i>Tabulka 20 Odpisy stříhacích zařízení (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	75

<i>Tabulka 21 Náklady Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	75
<i>Tabulka 22 Přiřazení nákladů k nákladovým střediskům (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	82
<i>Tabulka 23 Analýza aktivit Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	86
<i>Tabulka 24 Analýza aktivit Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	87
<i>Tabulka 25 Výpočet jednotkových nákladů aktivit – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	88
<i>Tabulka 26 Výpočet jednotkových nákladů aktivit – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	89
<i>Tabulka 27 Alokace nákladů podpůrných aktivit na primární aktivity Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	91
<i>Tabulka 28 Celkové náklady aktivit – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i> .	92
<i>Tabulka 29 Jednotkové náklady aktivit – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	92
<i>Tabulka 30 Alokace nákladů podpůrných aktivit na primární aktivity Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	93
<i>Tabulka 31 Celkové náklady aktivit – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	94
<i>Tabulka 32 Jednotkové náklady aktivit – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	95
<i>Tabulka 33 Náklady na skladování kabelových vývodků – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	96
<i>Tabulka 34 Náklady na skladování kabelových vývodků – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	96
<i>Tabulka 35 Náklady na skladování solárního kabelu – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	97
<i>Tabulka 36 Náklady na skladování solárního kabelu – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	98
<i>Tabulka 37 Přiřazení nákladů na oddělení Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	99
<i>Tabulka 38 Přiřazení nákladů na oddělení Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	99
<i>Tabulka 39 Rozdělení nákladů mezi divize – Logistic Warehouse 1 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	100
<i>Tabulka 40 Rozdělení nákladů mezi divize – Logistic Warehouse 2 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	101
<i>Tabulka 41 Kalkulace nákladů na výrobek (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	102

<i>Tabulka 42 Časová náročnost (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti)</i>	<i>104</i>
<i>Tabulka 43 Nákladová náročnost (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	<i>106</i>

