

Projekt zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě

Bc. Sabina Hájíčková

Diplomová práce
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Sabina Hájičková**
Osobní číslo: **M160143**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši vztahující se k problematice nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou firmu a analyzujte její současný stav.
- Zpracujte projekt zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě.
- Proveďte zhodnocení efektivnosti projektového řešení a zpracujte doporučení pro management společnosti.

Závěr

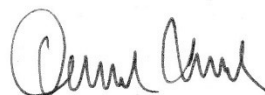
Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:


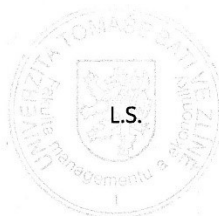
CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES. *Managerial accounting*. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, 2014, 614 s. ISBN 978-1-133-95896-3.
DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Petr Novák, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **15. prosince 2017**
Termín odevzdání diplomové práce: **17. dubna 2018**

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/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 připouští-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 16.4.2018

Jméno a příjmení: Sabina Hájičková

.....*Hájíčková!*.....

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě. Teoretická část práce obsahuje literární rešerši, které se vztahuje k problematice nákladů a kalkulací. V praktické části byla provedena analýza nákladů a kalkulačního systému společnosti. Na základě zhodnocení výsledků této analýzy a identifikace nedostatků systému řízení nákladů, byl navržen projekt kalkulace Activity-Based Costing. Prostřednictvím navrženého projektu došlo k optimalizaci v oblasti řízení nákladů. Na závěr byly vyhodnoceny přínosy a rizika implementace navrženého projektu a zhodnocen jeho ekonomický dopad.

Klíčová slova: náklady, řízení nákladů, kalkulace, kalkulační metody, Activity-Based Costing

ABSTRACT

The diploma thesis focuses on the system of management costs in the selected company. The theoretical part contains literature search, which is relate to costs and calculations. In the practical part there were used cost analysis and the calculation system analysis. On the basis of evaluation of analysis results and identification of deficiencies, the project Activity-Based Costing was suggested. Area of management costs was optimized based on suggested project. Finally benefits and risks associated with the implementation of the project were evaluated and also there was estimated economic impact.

Keywords: costs, cost management, calculation, calculation methods, Activity-Based Costing

Ráda bych poděkovala vedoucímu práce, panu Ing. Petru Novákovi, Ph.D., za cenné rady a připomínky při zpracování této diplomové práce.

Dále také děkuji vedení vybrané firmy za umožnění zpracování diplomové práce, a za jejich ochotu a čas.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	12
1.1 STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	12
1.2 ROZDÍL MEZI MANAŽERSKÝM A FINANČNÍM ÚČETNICTVÍM	12
2 NÁKLADY	14
2.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
2.1.1 Finanční a manažerské pojetí nákladů	14
2.1.2 Efektivnost, účinnost a hospodárnost nákladů	14
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	15
2.2.2 Účelové členění nákladů	17
2.2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	18
2.2.4 Kalkulační členění nákladů	18
2.2.5 Členění na základě vztahu k objemu prováděných výkonů	19
2.2.6 Členění nákladů z hlediska rozhodování.....	19
3 KALKULACE	21
3.1 PŘEDMĚT KALKULACE	21
3.2 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	21
3.3 PŘIŘAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE.....	23
3.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM	23
3.4.1 Propočtové kalkulace	24
3.4.2 Operativní kalkulace	24
3.4.3 Plánové kalkulace.....	25
3.4.4 Výsledné kalkulace	25
3.5 TYPY KALKULACÍ.....	25
3.5.1 Tradiční přírážková kalkulace.....	26
3.5.1.1 Sumační a diferencovaná varianta přírážkové kalkulace.....	27
3.5.1.2 Problémy přírážkové kalkulace	27
3.5.2 Kalkulace variabilních nákladů.....	28
3.5.2.1 Využití kalkulace variabilních nákladů	28
3.5.2.2 Výhody a nevýhody kalkulace variabilních nákladů	29
3.5.3 Kalkulace podle aktivit	29
3.5.3.1 Využití kalkulace podle aktivit.....	30
3.5.3.2 Výhody a nevýhody kalkulace podle aktivit.....	30
4 METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	32
4.1 ACTIVITY-BASED MANAGEMENT.....	32
4.1.1 Nástroje řízení podle aktivit (ABM)	32
4.2 STRATEGICKÉ NÁSTROJE	33
4.2.1 Kalkulace cílových nákladů	34
4.2.2 Kalkulace životního cyklu výrobku	35

4.3	ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ.....	35
II	PRAKTICKÁ ČÁST	37
5	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	38
5.1	PROFIL SPOLEČNOSTI.....	38
5.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	38
5.3	PRODUKTY	39
5.4	DODAVATELÉ, ODBĚRATELÉ A KONKURENCE.....	40
5.5	ANALÝZA EKONOMICKÉ SITUACE.....	41
5.5.1	Analýza majetkové a finanční situace	41
5.5.2	Analýza výnosů, nákladů a výsledku hospodaření	43
5.5.3	Analýza poměrových ukazatelů	46
6	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	49
6.1	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	49
6.1.1	Druhové členění nákladů.....	49
6.2	ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	50
6.2.1	Kalkulační vzorec společnosti.....	50
6.2.2	Příklad konkrétní kalkulace.....	51
6.3	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU	52
7	PROJEKT ZLEPŠENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ	53
7.1	CÍL PROJEKTU.....	53
7.2	NÁVRH KALKULACE ACTIVITY-BASED COSTING	53
7.2.1	Úprava účetních dat.....	54
7.2.2	Návrh aktivit.....	55
7.2.3	Přřazení nákladů aktivitám.....	56
7.2.4	Analýza aktivit	61
7.2.5	Přřazení nákladů nákladovým aktivitám.....	63
8	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	66
8.1	SROVNÁNÍ SOUČASNÉ A NOVĚ NAVRŽENÉ KALKULACE.....	66
8.2	PŘÍNOSY A RIZIKA SPOJENÁ S IMPLEMENTACÍ PROJEKTU.....	67
8.3	ČASOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA	68
	ZÁVĚR	71
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	72
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	74
	SEZNAM OBRÁZKŮ	75
	SEZNAM TABULEK.....	76
	SEZNAM PŘÍLOH.....	77

ÚVOD

V posledních letech v mnoha firmách dochází ke změně struktury nákladů, kdy režijní náklady rostou na úkor nákladů přímých. Tuto změnu zapříčinil především rozvoj technologií a s tím spojený nárůst automatizace, dále požadavky zákazníků, které jsou mnohem více náročnější a požadují komplexní produkty. Velký vliv na růst režijních nákladů má taktéž zkracování životního cyklu výrobků a služeb. Aby byly firmy i nadále v tomto prostředí konkurence schopné, je potřeba aby věnovali pozornost řízení nákladů, tzn. kalkulacím a rozpočtům.

Ve vybrané firmě je ke kalkulaci nákladů používána tradiční přírážková metoda, které v současných podmínkách není příliš vhodná pro manažerské rozhodování, jelikož vede k průměrování a nepřesnostem. Z tohoto důvodu je tato práce zaměřena na analýzu systému řízení nákladů v této firmě a jeho optimalizaci.

Teoretická část této práce představuje kritickou literární rešerši, která se zaměřuje na náklady a jejich řízení. V úvodu je zde charakterizováno manažerské účetnictví, a poté jeho srovnání s účetnictvím finančním. Dále je zde popsáno členění nákladů, druhy kalkulačních systémů a jednotlivé typy kalkulací. Poslední kapitola je zaměřena na rozpočetnictví.

Praktická část této diplomové práce je rozdělena do dvou částí, a to na analytickou a projektovou. Analytická část zahrnuje představení společnosti, analýzu ekonomické situace a analýzu současného systému řízení nákladů ve vybrané firmě, která je zaměřena na členění nákladů a rozbor současného kalkulačního systému. Cílem této práce tedy je na základě nedostatků zjištěných analýzou, navrhnout nový systém řízení nákladů, který povede k odstranění nedostatků a k optimalizaci nákladů. Tento návrh je zpracován formou projektu, kdy je navržena implementace moderní metody kalkulace Activity-Based Costing, která se zabývá především řízením nepřímých nákladů a jejich alokací. Použití této metody by mělo přinést lepší podklady pro manažerská rozhodnutí týkající se efektivního vynakládání nákladů a jejich snižování. V závěrečné části je navržený systém kalkulace srovnán se současným a zhodnocen. A dále jsou zde také uvedeny rizika, přínosy a ekonomický dopad spojený s implementací nově navrženého systému.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Aby byla firma v dnešní podnikatelské prostředí konkurence schopná, je potřeba aby efektivně řídila své náklady. Proto je hlavním cílem diplomové práce zlepšení systému řízení nákladů ve vybrané firmě.

K dosažení hlavního cíle byly stanoveny následující dílčí cíle, které je potřeba splnit:

- Zpracovat literární rešerši vztahující se k problematice nákladů.
- Charakterizovat vybranou firmu a analyzovat její současný stav.
- Zpracovat projekt zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě.
- Provést zhodnocení efektivnosti projektového řešení.

Zpracování literární rešerše týkající se problematiky nákladů a jejich řízení je obsažena v teoretické části. Jsou zde představeny možnosti členění nákladů, ale také je zde základní charakteristika kalkulací včetně uvedení jejich různých typů.

Praktická část začíná charakteristikou vybrané společnosti, a dále se rozděluje na analytickou a praktickou část. V rámci analytické části je zde zhodnocena ekonomická situace vybrané firmy, a to na základě dat získaných z účetních výkazů. Dále je provedena analýza současného stavu řízení nákladů, která se skládá z analýzy členění nákladů a z analýzy současného kalkulačního systému. Zdrojem informací pro tuto analýzu jsou data získaná z účetnictví a interních dokumentů společnosti. Na základě vyhodnocení analýzy jsou identifikovány nedostatky v řízení nákladů.

Projektová část si klade za cíl na základě teoretických poznatků a na základě nedostatků zjištěných v analytické části práce, zlepšit systém řízení nákladů. Pro dosažení tohoto cíle je zvolena kalkulační metoda Activity-Based Costing, která se zaměřuje na alokaci nepřímých nákladů. V závěrečné části je návrh projektu zhodnocen a srovnán se současným systémem kalkulace. Dále jsou zde uvedeny výhody a rizika týkající se jeho implementace a je zde provedena časová a nákladová analýza.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Manažerské účetnictví je nástrojem ekonomického řízení podniku, který vstoupil do povědomí v druhé polovině 20. století. V současnosti se prostřednictvím manažerského účetnictví získávají data, která manažeři používají k vnitřnímu řízení podniku. Toto řízení podniku zahrnuje především plánování činností, rozhodování a kontrolu činností. (Hradecký, 2008, s. 75) Toto účetnictví nepodléhá žádné mimopodnikové regulaci a je konstruováno a upraveno, tak aby vyhovovalo potřebám konkrétního uživatele. Je orientováno na budoucnost a poskytuje informace týkající se možných variantách vývoje, které mohou sloužit k rozhodnutí o volbě správných variant (Popesko, 2016, s. 15-16).

Drury (2015, s. 6) uvádí, že manažerské účetnictví se zabývá poskytováním informací osobám v organizaci, pomocí kterým mohou přijímat lepší rozhodnutí a zlepšovat efektivitu a účinnost stávajících operací.

Hlavní role manažerského účetnictví, podle Fibírové (2007, s. 25), spočívá v zajišťování, třídění, analýze a vykazování informací způsobem, který umožňuje řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat činnosti v podniku, a řídit vztahy mezi vynakládanými zdroji a dosaženými výsledky. A tyto činnosti by měli vést k ovlivnění základních faktorů ekonomického vývoje podniku, k podpoře jeho výkonnosti a zlepšení finanční situace.

1.1 Struktura manažerského účetnictví

Podle Hradeckého (2008, s. 76) se manažerské účetnictví skládá ze tří oblastí mezi které patří nákladové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace. Přičemž nákladové účetnictví plní roli registrátora historických nákladů a za použití různých metod a srovnáním vývoje historických dat je schopno odhadnout budoucí tendenci vývoje nákladů. Rozpočetnictví umožňuje určit jednotlivým střediskům úkoly v nákladech pro budoucí období. Poslední oblast, kalkulace, pokrývá celý výrobní proces (od vývoje produktu, přes přípravu výroby až po jeho dokončení).

1.2 Rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím

Základním zdrojem informací a dat je pro řídicí pracovníky finanční účetnictví. Tyto data a informace jsou vykazovány v rozvaze, která podává informace o majetku a kapitálu podniku. A také ve výkazu zisku a ztráty, který informuje o nákladech a výnosech podniku. Avšak finanční účetnictví je velmi regulováno různými předpisy a účetními standardy,

proto není vhodným nástrojem pro podporu rozhodování manažerů. Finanční účetnictví, na rozdíl od manažerského, je primárně zaměřeno na poskytování informací externím uživatelům (např. orgány státní správy). Tyto externí uživatele většinou zajímá pouze celkový výsledek hospodaření, proto informuje o podniku jako celku. Informace podává v hodnotovém vyjádření, tj. v peněžních jednotkách a zaměřuje se na evidenci dat týkajících se minulého období. Výkazy finančního účetnictví jsou k dispozici zpravidla jednou ročně. Dalším rozdílem je pojetí nákladů, kdy finanční účetnictví pracuje pouze s explicitními náklady a výnosy, kdežto manažerské účetnictví zohledňuje i jiné explicitní náklady a výnosy (neúčetního charakteru), které jsou podstatné pro rozhodování řídicích pracovníků. (Popesko, 2009, od s. 28)

2 NÁKLADY

Jednou z nejzákladnějších definic nákladů je, že se jedná o spotřebu vyjádřenou v penězích. Tato definice je však charakteristická pro finanční pojetí nákladů. Ekonomické pojetí tuto charakteristiku rozšiřuje a považuje za náklady nejenom to co bylo v penězích zapláceno, ale i to co bylo obětováno. (Synek, 2002, s. 35-36)

2.1 Pojetí nákladů

2.1.1 Finanční a manažerské pojetí nákladů

Vymezení nákladů je z hlediska finančního a manažerského účetnictví rozdílné. Ve finančním pojetí se náklady chápe úbytek ekonomického prospěchu, který může být vyvolán buď úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který vede v daném období ke snížení vlastního kapitálu. Náklady zde znamenají spotřebu externích vstupů zaznamenávaných v účetnictví. Tento pohled na náklady je dostačující především pro externí uživatele, avšak manažeři firem je potřebují vidět i z jiného pohledu. Proto manažerské účetnictví charakterizuje náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.

Manažerské pojetí nákladů se dále může dělit na dva přístupy, a to na hodnotové a ekonomické pojetí. Hodnotové pojetí poskytuje informace, které slouží pro běžné řízení uskutečňovaných procesů v podniku a jejich kontrolu. Jsou oceněny jejich současnou reálnou hodnotou a zahrnují tak náklady, které jsou shodné s finančním účetnictvím, ale také náklady účetnictví manažerského, které jsou zde vykazovány v odlišné výši. V hodnotovém pojetí se také pracuje s kalkulačními náklady, které ve finančním účetnictví vykazovány nejsou. Pojetí ekonomické úzce souvisí s konceptem oportunitních nákladů. Náklady se zde rozumí hodnota, kterou lze získat nejefektivnějším využitím nákladů, a nebo znamenají maximální ušlý efekt, který vznikl užitím daných zdrojů na určitou variantu. (Popesko, 2009, s. 32-33)

2.1.2 Efektivnost, účinnost a hospodárnost nákladů

Aby byly náklady vynaloženy racionálně, měly by splňovat kritéria efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti.

Ekonomická účinnost představuje přínos z prodeje výkonů. Toto kritérium tedy vyjadřuje míru zhodnocení nákladů při prodeji produktů zákazníkům ve vztahu k výnosům z prodeje.

(Fibírová, 2007, s. 86) Král (2006, s. 51) uvádí, že ekonomickou účinnost lze jednoznačně vyjádřit pomocí zisku, protože se v něm odrážejí různé faktory úspěšného podnikání, a také má návaznost na zvýšení hodnoty podniku za určité období.

Dalším kritériem racionality je ekonomická efektivnost, která je dána poměrem mezi dosaženou úrovní zisku a celkovou úrovní ekonomických zdrojů (aktiv), nebo k určité části vlastního či cizího kapitálu. Efektivnost tak vyjadřuje schopnost podniku zhodnotit své zdroje. (Král, 2006, s. 53)

Kritérium hospodárnosti posuzuje výši vynaložených nákladů v procesu tvorby výkonů, přičemž cílem je dosáhnout dané úrovně výkonu s co nejnižšími vynaloženými náklady. Tato hospodárnost nákladů může být ovlivněna dvěma různými způsoby. První způsob představuje úsporu nákladů, která se projevuje snížením absolutní výše nákladů vynaložených na daný objem a strukturu výkonů. A druhým způsobem je výtěžnost, při které dochází ke zvyšování objemu výkonu při vynaložení stejné výše nákladů v daném období. Tento způsob se tedy zaměřuje především na různé využití fixních nákladů, které se projevuje snižováním průměrných nákladů výkonu. (Fibírová, 2007, s.87-88)

2.2 Členění nákladů

Pro efektivní řízení nákladů je důležité jednotlivé položky nákladů poznat a pochopit jejich podstatu. A abychom byli schopni zkoumat jejich chování v různých situacích a aplikovat různé metody manažerského účetnictví je vhodné je rozčlenit do různých kategorií.

2.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů vychází z finančního pojetí a je nejčastějším přístupem ke klasifikaci nákladů. Mezi základní kategorie nákladových druhů patří:

- spotřeba materiálu, energií a ostatních externích služeb,
- osobní a mzdové náklady,
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- spotřeba externích prací a služeb,
- finanční náklady (např. pojistné, bankovní poplatky). (Popesko, 2009, s. 34-35)

Členění nákladů podle druhů má tři základní charakteristické vlastnosti. Jednou z nich je, že jsou z hlediska účetního zobrazení prvotní, tzn. předmětem zobrazení se stávají ihned při jejich vstupu do podniku. Dále jsou externí, vznikají spotřebou materiálu, služeb či pra-

cí od jiných subjektů. A poslední charakteristickou vlastností je, že jsou jednoduché z hlediska možnosti jejich podrobnějšího členění v podniku, nelze je rozčlenit na jednodušší složky.

Omezení druhového členění nákladů spočívá v tom, že se nezabývá příčinou vynaložení nákladů. Není zde jasné, k jakým aktivitám či činnostem se jednotlivé náklady vztahují. Avšak jednou z výhod druhového členění nákladů je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. (Fibírová, 2007, s. 100-101)

Mezi další přednost lze považovat to, že druhové členění nákladů a jejich struktura v organizaci nám může pomoci rozpoznat na jaké nákladové druhy se zaměřit při snaze o optimalizaci nákladů. Na základě struktury nákladových druhů a charakteru činnosti lze rozdělit organizace na čtyři základní typy:

- **Manufaktura** – Je zde vysoký podíl osobních nákladů, především přímých. Výše odpisů je zde relativně nízká, jelikož se jedná o typ společnosti s nízkou mírou automatizace. V manufaktuře převažuje zpracování standardních základních materiálů, které se vyznačují nízkou vstupní cenou. Tento typ společnosti je typický pro výrobu obuvi, textilu apod.
- **Automatizovaná montáž** – Zde je charakteristický vysoký podíl spotřeby materiálu, nízká úroveň osobních nákladů a vysoká míra odpisů. Komponenty, které firma prostřednictvím vysoce automatizovaného procesu transformuje na výstupy, jsou poměrně nákladné. Automatizovaná montáž je typická především pro výrobu plastových komponent či pro výrobu automobilů.
- **Zakázková firma** – Tento typ společnosti se zaměřuje na výrobu různě odlišných produktů na základě jednotlivých objednávek od zákazníků. Úroveň materiálových i osobních nákladů je relativně průměrná, avšak významnou položku nákladů tvoří nakupované služby od externích subjektů (především oblast telekomunikace, IT, marketing či obchodní zprostředkování).
- **Služby** – Struktura nákladových druhů je u tohoto typu organizace výrazně odlišná od výrobních firem. Největší podíl zde tvoří osobní náklady a podíl materiálových nákladů je velmi nízký.

Na základě tohoto rozdělení jednotlivých druhů organizací a jejich charakteristických vlastností můžeme vidět, které druhy nákladů jsou pro jednotlivé typy významné, a je proto důležité je umět efektivně řídit. V případě manufaktury je nezbytné, aby firma uměla

řídít především přímé osobní náklady. Naopak automatizovaná výroba je charakteristická nízkou úrovní osobních nákladů, avšak potýká se s vysokými odpisy, a taktéž by se tato společnost měla při optimalizace nákladů snažit o snižování cen vstupů. U služeb a firem zakázkového typu dominují externí služby a osobní náklady režijních pracovníků. Nákladová optimalizace v těchto typech společností je složitější a druhové členění nákladů nám neposkytuje dostatečné informace, proto je vhodné v těchto případech využít jiné druhy klasifikace nákladů. (Popesko, 2009, s. 35)

2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladu je základem efektivního nákladového řízení, jelikož umožňuje klasifikovat náklady na základě vztahu k účelu jejich vynaložení. Náklady se zde rozdělují na základě jejich vazby k procesu tvorby výkonů na základě vztahu k jednotlivým útvarům a činnostem.

Při rozdělení nákladů podle účelu se používá několik různých členění. Prvním z nich je rozdělení na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Technologické náklady zahrnují položky, které účelově souvisí nebo jsou bezprostředně vyvolány daným transformačním procesem (např. spotřeba dřeva dané kvality na výrobu určitého kusu nábytku). Naopak náklady na obsluhu a řízení jsou takové, které nějakým způsobem zajišťují doprovodné činnosti technologického procesu. Jde především o náklady obslužných činností, jako je například personalistika, IT, či provoz závodní jídelny.

Nevýhodou tohoto členění v praxi je často problematické určení toho, zda daná nákladová položka ještě bezprostředně souvisí s daným procesem a patří tak mezi technologické náklady, nebo zda je vyvolána jeho obsluhou. Z tohoto důvodu dochází k dělení nákladů na jednicové a režijní, které se provádí na základě vztahu k jednici prováděného výkonu. Mezi jednicové náklady se řadí ty položky, které souvisí s technologickým procesem, a také přímo s jednotkou výkonu (např. jeden výrobek). Jednicové náklady tak zahrnují například náklady na jednicový materiál nebo mzdové náklady výrobních dělníků. Do režijních nákladů pak zařazujeme ty, které představují náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů, které přímo nesouvisí s jednotkou výkonu, avšak s technologickým procesem jako celkem. Tato skupina tedy obsahuje mzdy manažerů, účetních, personalistů či údržbářů, náklady na výpočetní techniku a informační systém podniku, pronájem výrobní haly nebo odpisy strojů. (Popesko, 2016, s. 34-36)

2.2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Rozdělení nákladů na základě odpovědnosti za jejich vznik je v některé literatuře zařazováno jako součást účelového členění a představuje tak konkretizaci vztahu nákladů k danému vnitropodnikovému středisku. Jiné zdroje však toto rozdělení uvádí jako samostatný způsob klasifikace nákladů.

Rozdělení jednotlivých nákladových položek zde závisí na jejich vztahu k vnitropodnikovým útvarům, které se často nazývají odpovědnostní střediska. Toto odpovědnostní středisko se vztahuje k ekonomické struktuře podniku, které přímo navazuje na strukturu organizační, která vymezuje úroveň pravomoci a odpovědnosti vedoucích pracovníků jednotlivých útvarů. Na základě toho by pak řídicí pracovníci měli mít takové pravomoci a odpovědnost, aby měli možnost řídit a vytvářet podmínky pro stimulaci na úrovni nákladů, výnosů a vnitropodnikového výsledku hospodaření. Mezi jednotlivými odpovědnostními středisky vznikají systémy vazeb a dochází k přejímání výkonů. Odebírajícímu středisku tak vznikají tzv. interní náklady. Tyto náklady jsou dány množstvím dílčích výkonů a vnitropodnikovým oceněním. Je pro ně charakteristické, že jsou druhotné a složené. (Král, 2006, s. 70-71)

2.2.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů nám ukazuje, na co byly jednotlivé položky nákladů vynaloženy (na které výrobky). Toto členění nákladů je podkladem pro řadu manažerských rozhodnutí, jelikož pomocí něj může podnik zajišťovat rentabilitu jednotlivých výrobků a řídit svoji strukturu výrobků. (Synek, 2003, s. 75)

Základech kalkulačního členění nákladů je jejich přiřazení k nějakému nákladovému objektu. Na základě toho se pak dělí na:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady. (Popesko, 2016, s. 36)

Přímé náklady jsou takové, které můžeme vztáhnout k nějakému nákladovému objektu, bezprostředně tedy souvisejí s nějakým druhem výkonu (např. s konkrétním výrobkem). Do této kategorie se zařazují všechny jednicové náklady vyvolené konkrétním druhem výkonu, ale také náklady, které s daným výkonem nějak souvisí a lze je přiřadit pomocí prostého dělení (např. náklady na vývoj, výzkum, přípravu výroby či prodej daného výrobku). Náklady nepřímé nemohou být vztaheny ke konkrétní aktivitě, protože neexistuje vaz-

ba mezi nákladem a objektem (jedná se tedy o režijní náklad), nebo není možno tuto vazbu nákladů v rámci účetní evidence identifikovat. Jsou to takové náklady, které zajišťují průběh podnikatelského procesu jako celku. (Král, 2010, s. 76-77)

2.2.5 Členění na základě vztahu k objemu prováděných výkonů

Členění nákladů podle jejich vztahu k objemu prováděných výkonů se začalo používat ve dvacátých letech 20. století. Toto členění rozděluje náklady do dvou základních kategorií, a to na náklady variabilní a fixní. (Král, 2010, s. 78)

Variabilní náklady jsou takové, které se mění v závislosti na změnu objemu výkonů, při zvýšení objemu se zvyšují a při poklesu snižují. Tyto náklady lze dělit a přiřazovat je k danému objemu výkonů v odpovídající výši a v čase, ve kterém jsou uskutečňovány. Patří mezi ně spotřebovaný materiál, úkolové mzdy dělníků apod. (Čechová, 2011, s. 81) Na základě toho, jaký je jejich růst ve vztahu k objemu výroby je můžeme dále dělit na:

- proporcionální – vyvíjejí se stejně rychle jako objem prováděných výkonů,
- podproporcionální – jejich výše se mění pomaleji než objem výkonů,
- nadproporcionální – rostou rychleji než objem výkonů. (Synek, 2003, s. 80)

Náklady fixní jsou však na změnách objemů nezávislé. Při poklesu či zvýšení objemu výkonů se jejich hodnota nemění. (Čechová, 2011, s. 81) Mezi fixní náklady lze zařazují především tzv. kapacitní náklady, jejichž úkolem je zajistit podmínky pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Fixní náklady se mohou dále také dělit do dvou skupin. Do první skupiny spadají takové náklady, pro které je charakteristické, že se zpravidla vynakládají ještě před zahájením určitého procesu a jsou spojeny s realizováním určitého investičního rozhodování. Tato skupina nákladů má povahu tzv. utopených nákladů. Náklady zařazené do druhé skupiny taktéž vznikají v důsledku zajištění vhodných kapacitních podmínek pro podnikatelský proces. Avšak tyto náklady lze při zřetelném snížení kapacity redukovat, jelikož nejsou přímo spojeny s konkrétním investičním rozhodováním. Proto se mezi ně zařazují především mzdy mistrů či náklady na vytápění hal. (Král, 2010, s.80-81)

2.2.6 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Toto členění nákladů se vztahuje především k budoucím manažerským rozhodnutím. Při jejich klasifikaci se na rozdíl od tradičních členění, která jsou vázána na skutečně evidova-

né náklady, vychází především z odhadu budoucích nákladů. Jednotlivé nákladové položky tak můžeme členit na relevantní a irelevantní. (Popesko, 2009, s. 41)

Mezi relevantní náklady řadíme takové položky, které jsou důležité z hlediska určitého rozhodnutí, jelikož se mění na základě přijetí či nepřijetí různých variant rozhodnutí. Naopak irelevantní náklady jsou pro dané rozhodnutí nedůležité, protože jejich výše není ovlivněna výběrem varianty manažerského rozhodnutí. V souvislosti s relevantními a irelevantními náklady se také objevuje pojem rozdílové náklady. Tyto náklady jsou zvláštní formou nákladů relevantních a představují rozdíl mezi náklady před přijetím a po zavedení daného manažerského rozhodnutí. (Král, 2006, s. 82-83)

Další kategorií manažerských nákladů jsou tzv. utopené náklady. Tato kategorie zahrnuje náklady, které již byly v minulosti vynaloženy a žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti nemohou být změněny. Pro utopené náklady je typický poměrně vzdálený časový úsek mezi výdajem o vyjádření nákladu, a také že vznikají především před zahájením výroby. Jejich výši nelze ovlivnit, avšak je možné je snížit prostřednictvím přijetí opačně působícího investičního rozhodování. (Popesko, 2016. s. 49)

Náklady lze také rozdělit na implicitní a explicitní. Přičemž implicitní náklady jsou ty, které nejsou v rámci účetnictví přesně evidovány, nemají formu peněžních výdajů, a proto je nelze snadno vyčíslit. Náklady explicitní jsou zaznamenány v určité výši a podnik je skutečně platí (mají formu peněžních výdajů). Charakter implicitních nákladů mají také tzv. oportunitní náklady neboli náklady obětované příležitosti. (Synek, 2003, s. 79) Kvantifikace těchto nákladů je založena na předpokladu, že „konkrétní výdej majetku za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jeho využití jiným, alternativním způsobem“. Oportunitní náklady, tak představují ušlé výnosy, které by podnik mohl získat, pokud by zvolil jinou alternativu. (Král, 2006, s. 85)

3 KALKULACE

Pomocí kalkulace se provádí výpočet nákladů, zisku, ceny či jiné finanční veličiny na jednotku výkonu (např. výrobek, jednotku práce apod.). Tento výkon se nazývá kalkulační jednice a je přesně vymezen na základě druhu, množství a jakosti. Kalkulaci lze podrobněji členit na dílčí část výrobku, jednotlivé činnosti či operace, nebo na celkovou investiční akci. Na základě kalkulace je možné rozpoznat vzájemný vztah mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho finančním ohodnocením. (Čechová, 2011, s. 86)

Pojem kalkulace je možné chápat v různých významech. Za prvé jako činnost, která se zabývá zjišťováním nákladů na daný výkon. Dále jako výsledek této činnosti. Nebo také jako část informačního systému podniku, která je součástí manažerského účetnictví a tvoří vzájemně propojený systém propočtů pro různé účely.

Metod kalkulací existuje několik a rozumí se tím způsob určení předpokládané výše nákladů na určitý výkon a následné stanovení skutečných nákladů na daný výkon. To jaká metoda kalkulace bude zvolena závisí především na určeném předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů a na struktuře nákladů. (Král, 2010, s. 124)

3.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace by měly být všechny výkony, které jsou v podniku prováděny. Avšak v praxi se mnohdy kalkulace používají pouze tam, kde by ceny výkonů nebylo možné jinak stanovit, a nebo se kalkulují jen nedůležitější skupiny výkonů. (Čechová, 2011, s. 86) Někdy se také kalkulace používají jen pro určité druhy výkonů či jejich skupin. Vyšší míra využití kalkulací také vzrůstá s vyšším stupněm automatizace v podniku.

Předmět kalkulace je dán kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednice představuje konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují náklady. Kalkulované množství je dáno počtem kalkulačních jednic, pro které se stanovují náklady. Vymezení kalkulačního množství je důležité kvůli určení poměru fixních nákladů, které připadají na jednu kalkulační jednici. (Král, 2010, s. 126)

3.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Každý podnik má svou vlastní skladbu nákladů, a nelze tak stanovit univerzální strukturu, která by byla platná pro všechny podniky. Avšak jednotlivé položky podnikových nákladů

lze seskupit do tzv. kalkulačního vzorce, který obsahuje členění nákladů na základě, kterého lze stanovit cenu výkonu. (Čechová, 2011, s. 96) Typový kalkulační vzorec obsahuje:

1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímé náklady	
4. Výrobní (provozní) režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	
5. Správní režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
6. Odbytové náklady	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	
7. Zisk (popř. ztráta)	
<hr/>	
Cena výkonu	

Tento tzv. typový kalkulační vzorec vychází z centrálně plánovaného řízení před rokem 1990 a představoval tak standardizovanou formu kalkulace. Jeho úkolem bylo zajištění nákladové tvorby cen a všeobecné zajištění centrálního dohledu nad tvorbou kalkulací, která probíhala na nadpodnikové úrovni. (Král, 2010, s. 138; Popesko, 2009, s. 59)

Typový kalkulační vzorec není pro potřeby manažerského účetnictví a řešení rozhodovacích úloh příliš vhodný. Jednou z nevýhod je zahrnutí nákladových položek, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům (např. výrobní a správní režie, odbytové náklady). Tyto položky by měly být přiřazovány podle různých principů alokace. Další problém je spatřován v tom, že zahrnuje i takové nákladové položky, které nejsou relevantní při řešení různých rozhodovacích úloh. A dále je také pouze statickým zobrazením nákladů a neinformuje tak o změnách nákladů v závislosti na změnu objemu.

V reakci na tato omezení typového kalkulačního vzorce však vzniklo mnoho dalších variant, které by měli respektovat požadavky manažerského účetnictví. Mezi tyto další varianty patří například retrogradní kalkulační vzorec, dynamická kalkulace, kalkulace relevantních nákladů či kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady. (Král, 2010, s. 138-143)

3.3 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace je spojeno se členěním nákladů na přímé a nepřímé. Avšak v současné době se od tohoto členění upouští a náklady se často dělí na jednicové a režijní, variabilní a fixní, či na relevantní a irelevantní. (Král, 2010, s. 127)

Přiřazování přímých nákladů k určitému druhu výkonu je poměrně snadné, kalkulační jednici lze přesně zjistit a stanovit, a to buď za pomoci dělení a nebo pomocí norem. Naopak přiřazování nepřímých nákladů je složitější, jelikož jsou tyto náklady vynakládány na různé druhy výrobků a výkonů a jejich vztah ke kalkulační jednici nelze přesně stanovit. (Čechová, 2011, s. 88)

Král (2010, s. 127) rozděluje metody přiřazování nákladů do dvou skupin, a to na:

- a) kalkulace dělením:
 - prostá,
 - s poměrovými čísly;
- b) kalkulace přírážková:
 - sumační,
 - diferencovaná.

Pro kalkulaci dělením je charakteristické, že se náklady přiřazují k výkonům na základě vztahu k množství různě vyjádřených kalkulačních jednic. V situaci, kdy předmětem přiřazení jsou náklady vyvolány jen jedním druhem výkonu, nebo různými druhy, ale za předpokladu, že jsou stejně náročné, se používá kalkulace prostým dělením. Kalkulace dělením s poměrovými čísly se pak používá v případě, kdy se náklady přiřazují výkonům na základě jejich příčinného vztahu k přepočtené jednici. Tato přepočtená jednice zde představuje rozdílnou nákladovou náročnost různých výkonů.

Kalkulace přírážková pracuje s tzv. rozvrhovou základnou, která může být vyjádřena hodnotově nebo naturálně, a slouží k přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům. (Král, 2010, s. 127-129)

3.4 Kalkulační systém

Kalkulační systém podniku obsahuje různé druhy kalkulací, které jsou zdrojem užitečných informací. Tyto informace mohou soužit k rozhodování o optimálním složení sortimentu, jako nástroj pro řízení variabilních nákladů výkonu, jako podklad pro tvorbu plánů či

k hodnocení různých variant cenových návrhů. To, jaké typy a kolik kalkulací je v podniku sestavováno závisí především na jeho druhu a velikosti, na nárocích na vypovídací schopnost kalkulací, a také na potřebě jejich využití v různých časových horizontech. (Čechová, 2011, s.97-98; Hradecký, 2008, s. 182)

Tento kalkulační systém lze rozdělit na různé druhy kalkulací, a to na:

1. kalkulace předběžné:

- propočtové,
- operativní,
- plánové,

2. kalkulace výsledné.

Pro předběžné kalkulace je charakteristické, že se sestavují před zahájením výrobního či jiného procesu a kalkulace výsledné se sestavují už následně, po dokončení daného výkonu.

3.4.1 Propočtové kalkulace

Propočtová (neboli rozpočtové) kalkulace se sestavují u nových výrobků v době, kdy ještě není k dispozici jeho technologická a konstrukční dokumentace. Proto podkladem pro její zhotovení jsou náčrtky, technické parametry, ceny či výsledné kalkulace podobných výrobků. (Hradecký, 2008, s. 182) Čechová (2011, s. 98) uvádí, že cílem propočtové kalkulace je především poskytnout informace potřebné pro předběžné posouzení efektivnosti nového výrobku nebo poskytované služby, návrh ceny či pro posouzení efektivnosti možné investice. Zejména v hromadné a sériové výrobě hraje propočtová kalkulace důležitou roli při posuzování ziskovosti (ekonomické účinnosti) nového výkonu. Na základě srovnání ceny daného produktu na trhu s propočtovou kalkulací se zjišťuje, zda nový výrobek či služba zajistí podniku požadovanou marži. (Fibírová, 2015, s.241-242)

3.4.2 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se sestavují v případě, když dochází ke změnám v podmínkách procesu výroby (např. změna dodavatele, změna cen materiálu apod.) Tento typ kalkulací se používá ke stanovování úkolů jednotlivým útvarům v podniku a k jejich kontrole. Důležitý je tak jejich vztah k plánovým kalkulacím, jelikož v průběhu daného období se porovnávají a cílem tohoto srovnání je zajištění splnění ročního plánu nákladů. (Čechová, 2011, s.99) Hlavním zdrojem informací pro sestavení operativní kalkulace jsou především podrobné

normy spotřeby materiálu a času a přírážky či sazby režijních nákladů, to vše platné k datu sestavení této kalkulace. (Hradecký, 2008, s.183-184)

3.4.3 Plánové kalkulace

Úkolem plánové kalkulace je vyjádřit úroveň nákladů výkonu, která by měla být za dané období na tvorbu výkonů dosažena. Většinou má návaznost na roční plán prodeje a výroby, a také by měla poskytovat informace potřebné pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu. Plánovaná kalkulace je kalkulací intervalovou, tzn. sestavuje se na celé plánovací období. Při jejím sestavování se zohledňují existující podmínky dané konstrukčními vlastnostmi výkonu a technologickými postupy, a také všechny možné změny, které nastanou v daném období a mohly by ovlivnit výši nákladů. (Fibírová, 2015, s. 242-244)

Plánovou kalkulaci lze tedy využít k plánování ekonomických informací (plány nákladů, výnosů a zisku), k určení přímých a některých nepřímých nákladů a jejich vztahu k plánovaným změnám. Nebo také jako nástroj pro řízení jednicových nákladů a jejich hospodárnosti. (Čechová, 2011, s. 99)

3.4.4 Výsledné kalkulace

Výsledná kalkulace vyjadřuje skutečně nebo průměrně vynaložené náklady na jednotku výkonu vyprodukovanou v daném období nebo dávce. Její srovnání s operativní kalkulací slouží jako podklad pro kontrolu hospodárnosti jednotlivých útvarů výroby ve vynakládání jednicových nákladů. (Fibírová, 2015, s. 246) Výsledná kalkulace má významnou vypovídací schopnost především v organizacích se zakázkovým systémem výroby a s dlouhým výrobním cyklem. Porovnání plánovaných a skutečně vynaložených nákladů je zde velmi důležité, jelikož je v těchto typech výroby obtížné přesně stanovit budoucí náklady. Naopak v podnicích s hromadnou výrobou se výsledné kalkulace používají jako nástroj analýzy odchylek nákladů od plánovaných hodnot. (Čechová, 2011, s. 100)

3.5 Typy kalkulací

Existuje několik různých metod a typů kalkulací. Podle toho, zda konkrétní kalkulace pracuje se všemi náklady v podniku nebo jen z jejich částí je lze rozdělit na kalkulace absorpční a neabsorpční. Kalkulace absorpční (neboli kalkulace úplných nákladů) zahrnují všechny podnikové náklady, naopak kalkulace neabsorpční (tzv. kalkulace neúplných ná-

kladů) kalkulují jen s částí nákladů v podniku (s variabilními náklady) a s ostatními náklady (fixními) nepracují.

Další možné rozdělení typů kalkulací je možné provést na základě toho jakým způsobem je provedena alokace režijních nákladů. A v tomto případě lze kalkulace rozdělit do tří skupin, a to na:

- přírážkové kalkulace – režijní náklady s přiřazují podle objemu;
- kalkulace podle aktivit – přiřazení režijních nákladů probíhá na základě skutečných příčinných vztahů;
- kalkulace variabilních nákladů – režijní (fixní) náklady nejsou alokovány v plné výši. (Popesko, 2009, s. 59-61)

3.5.1 Tradiční přírážková kalkulace

Přírážková kalkulace patří mezi nepoužívanější metody, a to díky její jednoduchosti a také široké využitelnosti v různorodé výrobě, ale i ve službách. Režijní náklady se zde přiřazují jednotlivým výkonům na základě tzv. rozvrhové základny, která je většinou tvořena konkrétní položkou přímých nákladů. Tato rozvrhová základna může být buď peněžní nebo naturální. V případě, že je vyjádřena v peněžní formě vypočítá se režijní přírážka, která je vyjádřena v procentech a udává jakou část objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady. Výpočet procenta přírážky režijních nákladů je následující (PP):

$$PP = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v Kč}}$$

Naopak v případě naturální rozvrhové základny je režijní přírážka stanovena v peněžních jednotkách a určuje se sazba režijních nákladů (v Kč) na jednu naturální jednotku základny (např. na kilogram). Režijní přírážka se vypočítá (RP):

$$RP = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v naturálních jednotkách}}$$

Výhodou vyjádření rozvrhové základny v peněžních jednotkách je její snadná kvantifikovatelnost, jelikož lze z účetních výkazů jednoduše stanovit hodnotu režijních nákladů. Avšak nevýhodou je vyjádření režijní přírážky v procentech, které má nižší vypovídací schopnost. A také to, že peněžní základny nejsou stále podléhají vlivu změn pořizovacích cen vstupů.

Naturální základny jsou, na rozdíl od peněžních, přesnější a stálejší, a také mají lepší vy-povídací schopnost, avšak jejich zjišťování je složitější. (Popesko, 2009, s. 70-71)

3.5.1.1 Sumační a diferencovaná varianta přírážkové kalkulace

Přírážková metoda kalkulace existuje ve dvou různých variantách, a to sumační a diferencovaná. V případě sumační přírážkové kalkulace se používá jedna univerzální rozvrhová základna. Tato varianta předpokládá, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí přímo úměrně jedné veličině (rozvrhové základně). Nevýhodou sumační varianty je tedy nerespektování souvislosti mezi náklady a výkony. V praxi se proto častěji využívá kalkulace diferencovaná. (Fibířová, 2015, s. 221)

Diferencovaná přírážková kalkulace je přesnější a je pro ni charakteristické rozdělení režijních (nepřímých) nákladů do různých skupin, pro které jsou stanoveny různé rozvrhové základny. Problémem při uplatnění této kalkulace může být rozdělení režijních nákladů do jednotlivých homogenních skupin. Tyto skupiny by měli obsahovat náklady, které se ve vztahu k výkonům chovají podobným či jednotným způsobem. Nejčastěji tak dochází k dělení nákladů podle základních podnikových funkcí na:

- zásobovací režii – patří zde náklady spojené se zajištěním nákupu, příjmu a uskladnění materiálu;
- výrobní režii – zahrnuje náklady spojené s výrobním procesem a jeho doprovodnými činnostmi;
- odbytovou režii – zde patří náklady na prodej, propagaci produktů a další činnosti týkající se odbytu;
- správní režii – zde jsou zahrnuty náklady, které souvisí se správními útvary a infrastrukturou podniku, které mají především fixní charakter.

Při volbě rozvrhových základen pro jednotlivé skupiny nepřímých nákladů se musí dbát na to, aby jednotlivé základny měly skutečný příčinný vztah mezi danými náklady a výkony. Například výrobní režie zahrnuje náklady spojené s výrobou a jejími podpůrnými činnostmi, které jsou vázány na objem výkonů a množství práce. Proto se v tomto případě za rozvrhovou základnu může zvolit objem přímé práce. (Popesko, 2009, s.71-72)

3.5.1.2 Problémy přírážkové kalkulace

V současné době je přírážková kalkulace nákladů velmi nepřesná. Prvním z důvodů ve velký nárůst podílu nepřímých (režijních) nákladů, které v mnoha podnicích tvoří až 50 %.

Tato skutečnost má tak za následek větší dopad odchylek na výši celkových kalkulovaných nákladů.

Dále je nepřesnost této kalkulace dána tím, že se snižuje podíl režijních nákladů, které mají příčinný vztah k určité skupině nákladů přímých. Kvůli tomu pak přírážková kalkulace přestává popisovat příčinný vztah mezi režijními náklady jejich rozvrhovou základnou.

Nevýhodou je také průměrování nákladů přiřazených objektu. Přírážková kalkulace pak nadhodnocuje náklady, které nejsou náročné na spotřebu výkonů, a naopak podhodnocuje náklady výkonů, které spotřebovávají více nákladů, než je daný průměr. (Popesko, 2009, s. 78-79)

3.5.2 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů vznikla jako reakce na nedostatky absorpčních kalkulací a jednoznačně odděluje náklady fixní od variabilních, jelikož nemají příčinnou souvislost s kalkulační jednoticí. Někdy se také nazývá jako kalkulace neúplných nákladů. Tento typ kalkulace nečlení náklady na přímé a nepřímé, ale na variabilní a fixní. Velký důraz tak klade především na správné přiřazení variabilních nákladů jednotlivým kalkulovaným nákladům. Fixní náklady jsou zde náklady, které jsou nutné pro chod podniku a jsou vyvolané časem. Tyto náklady je nutno v daném období uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady, a to bez ohledu na objem produkce. (Král, 2010, s. 156)

Tento rozdíl mezi prodejní cenou výrobku a jeho variabilními náklady se nazývá krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Jelikož se při použití kalkulace variabilních nákladů nezjišťuje zisk pro jednotlivé druhy výrobků, ale stanovuje se jako výsledek činnosti podniku jako celku, tak se tento krycí příspěvek používá k posouzení rentability jednotlivých výrobků. Výhodou měření rentability výrobku pomocí krycího příspěvku je skutečnost, že na rozdíl od zisku je stabilnější veličinou, jelikož nepodléhá vlivu změn vyráběného množství. (Synek, 2007, s. 115)

3.5.2.1 Využití kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů je vhodným nástrojem pro operativní řízení v podniku, a také je často využívána pro podporu krátkodobých manažerských rozhodnutí týkajících se využití existující kapacity.

Kalkulace variabilních nákladů bývá často v praxi využívána při stanovování optimálního sortimentu výroby. Kritériem pro stanovení pořadí je výše jednotkového příspěvku na

úhradu. Pořadí výroby je pak stanoveno, tak že výrobky s nejvyšším jednotkovým příspěvkem na úhradu jsou zařazovány do výroby jako první, a tyto příspěvky tak pak postupně uhrazují fixní náklady. Ovšem v případě, kdy jednotlivé výrobky spotřebovávají různou výši jednotek kapacity, kritérium absolutního jednotkového příspěvku na úhradu není vhodné. V takové situaci je potřebné tento jednotkový krycí příspěvek převést na jednotku tohoto omezujícího činitele (např. na minutu produkce).

Dále může být tato kalkulace využita k podpoře cenových rozhodnutí. Tento problém podnik řeší v případě nevyužitých kapacit, což má za následek také nevyužití fixních nákladů. Racionálně chovající se podnik se tak bude snažit tuto kapacitu naplnit i na úkor dočasného snížení ceny výrobků. V tomto případě nám kalkulace variabilních nákladů může ukázat úroveň, na kterou je možné cenu snížit. Z krátkodobého hlediska to může být až k úrovni variabilních nákladů výkonu, jelikož jakákoli hodnota krycího příspěvku je lepší než nevyužitá kapacita, která nijak nepřispívá k úhradě fixních nákladů. Avšak snižování ceny až na úroveň variabilních nákladů je z dlouhodobého hlediska riskantní a neudržitelné, jelikož je důležité, aby určitý výkon uhradil všechny své náklady a vytvářel zisk v daném dlouhém období. (Popesko, 2009, s. 91-92)

3.5.2.2 Výhody a nevýhody kalkulace variabilních nákladů

Výhodou kalkulace variabilních nákladů je poskytování informací potřebných pro řešení rozhodovacích úloh při dané kapacitě. Tyto informace pak umožňují poměrně rychlou orientaci v sortimentní výhodnosti výkonů, pomáhají při rozhodování o cenových změnách nebo při rozhodnutích typu „vyrobit či koupit“. Dále také vytváří předpoklady pro lepší výsledky řízení hospodárnosti, jelikož respektuje odlišnou podstatu variabilních a fixních nákladů.

Mezi hlavní omezení kalkulace variabilních nákladů patří neschopnost vyčíslení co nejpřesnějších nákladů na určitý výkon nebo výrobek, a to především proto, že s fixními náklady pracuje nejčastěji jako s celkem a neřeší jejich přiřazení k jednotlivým výkonům. (Král, 2010, s. 164-165; Popesko, 2009, s. 94-95)

3.5.3 Kalkulace podle aktivit

Kalkulace nákladů podle aktivit (Activity-Based Costing neboli ABC) se zaměřuje na přiřazování nákladů jednotlivým nákladovým objektům. Na rozdíl od tradičních metod kalkulace přesnější výrobní náklady, a to prostřednictvím rozdělení nepřímých nákladů do kate-

gorií podle činností a přiděluje je k těm výrobkům nebo službám, se kterými souvisí. Kalkulace podle aktivit tedy odráží příčinný vztah mezi náklady a jednotlivými procesy, produkty, službami či zákazníky.

Pokud chceme použít kalkulaci podle aktivit, je potřeba postupovat podle následujících kroků:

1. Identifikace a klasifikace každé aktivity.
2. Odhad nákladů zdrojů pro každou aktivitu.
3. Identifikace nákladového nositele (tj. vztahová veličina aktivity) pro každou aktivitu a odhad počtu nákladových nositelů.
4. Výpočet sazby nákladů pro každou aktivitu.
5. Přiřazení nákladů k nákladovým objektům na základě aktivit potřebných k výrobě produktu nebo poskytnutí služby. (Crosson, 2014, s. 127)

3.5.3.1 Využití kalkulační podle aktivit

ABC kalkulace umožňuje analyzovat jednotlivé její položky, především pak jednotlivé náklady aktivit. Díky ní je možné určit, které činnosti spotřebovávají nepřiměřeně vysoký podíl nákladů ve vztahu s přidanou hodnotou, kterou poskytují. Dále nám umožňuje analyzovat množství aktivit spotřebované daným produktem, a také jednotkové náklady určité aktivity, na základě čehož lze pak posuzovat adekvátnost výše spotřeby jednotek aktivit určitým výrobkem.

Kalkulace podle aktivit je také schopna měřit výkon jednotlivých aktivit, míru využití dostupných kapacit, a nebo nevyužité (proplývané) náklady. Dalším způsobem využití ABC kalkulace je analýza ziskovosti zákazníků, která je založena na srovnání poměru mezi náklady a výnosy přiřazenými k určitému nákladovému objektu. Přičemž v této situaci se nákladovým objektem stává konkrétní zákazník. (Popesko, 2009, s. 151-155)

3.5.3.2 Výhody a nevýhody kalkulační podle aktivit

Výhodou použití ABC kalkulace je poskytování informací přínosných pro řízení aktivit, činností a procesů, a také pro řízení po linii výkonů a útvarů. Na základě těchto informací lze posoudit nákladovou náročnost jednotlivých aktivit a porovnat je s jejich přínosy. A na základě tohoto srovnání je možné eliminovat aktivity, které nepřinášejí požadovanou přidanou hodnotu. Kalkulace podle aktivit také může poskytovat informace o nestandardních

výkonech prováděných v malých objemech a jejich nákladové náročnosti, čímž může působit na zlepšení jejich efektivnosti nebo taktéž k jejich úplné eliminaci.

Mezi nevýhody kalkulace podle aktivit patří především její náročnost na zjišťování vstupních dat a jejich rozsah. Problém zde také může nastat při odlišování procesů vyvolané množstvím výkonů od procesů, jejichž objem není ovlivněn množstvím výkonů. Věrohodnost výsledné kalkulace se také pak ovlivněna tím, jak přesně se podaří kvantifikovat náklady závislé a nezávislé na objemu dané aktivity. (Král, 2010, s. 177-181)

4 METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

4.1 Activity-Based Management

Activity-Based Management (neboli řízení podle aktivit) vychází z metody kalkulace podle aktivit (ABC). ABC se zabývá zjišťováním nákladů na jednotlivé aktivity, kdežto Activity-Based Management (ABM) se zabývá tím, jak mohou manažeři využít informace získané na základě ABC. ABC a ABM spolu velmi úzce souvisí a někdy je velmi těžké určit kde končí oblast kalkulace nákladů podle aktivit a kde již začíná oblast zaměřující se na manažerské rozhodování. Aby bylo řízení efektivní je nutné používat obě metody současně. Jelikož jestliže budou organizace používat kalkulaci podle aktivit, ale nebudou mít implementováno ABM, stráví tak velké množství času získáváním informací, které nebudou využity. Naopak pokud ABM ve firmě implementováno bude, avšak nebudou zde využívat ABC kalkulaci, nebudou mít manažeři odpovídající informace pro podporu svých rozhodnutí. (Maher, 2012, s. 75; Popesko, 2006, s. 167)

Kren (2008, s. 19) uvádí, že řízení podle aktivit je kontinuální proces trvající od začátku období plánování až po období konečného hodnocení. ABM tak může poskytovat informace týkající se řízení nákladů během celého procesu. ABM tak může být využito například při:

- plánování k identifikaci a řízení aktivit, které nepřidávají hodnotu, či k rozpoznání nadbytečného množství vstupů pro jednotlivé aktivity,
- eliminaci aktivit nepřidávajících hodnotu, která povede k zajištění cílů týkajících se zlepšování výkonů.

4.1.1 Nástroje řízení podle aktivit (ABM)

Jak již bylo uvedeno, ABM vychází z ABC kalkulace, která poskytuje velké množství různých informací. Existuje tak velká řada různých nástrojů, které mohou jednotlivé organizace různě využívat. Mezi nejčastější patří:

- Podpora strategií – Využití ABC kalkulace a řízení podle aktivit pro podporu strategie a strategických rozhodnutí patří k nejčastějšímu způsobu využití těchto nástrojů. ABC kalkulace by měla být schopna poskytnout manažerům měřítko, na základě kterých pak budou schopni evaluovat postup jednotlivých strategií.

- Analýza procesů a aktivit – Analýza procesů a aktivit patří mezi další nejběžnější nástroje používané při ABM. Jejím hlavním úkolem je identifikace hlavních procesů a aktivit v organizaci. A na základě toho, nazelení takového uspořádání těchto aktivit a činností, tak aby bylo zajištěno co nejefektivnější provádění výkonů ve firmě.
- Řízení plýtvání a kvality – Řízení plýtvání souvisí především s nevyužitými fixními náklady jednotlivých aktivit. Tato metoda tak usnadňuje jejich kvantifikaci a organizace je pak také schopna tyto své výkony lépe promítnout do finanční oblasti. S řízením plýtvání taktéž souvisí problematika kvality. Pokud je úroveň kvality nedostatečná, vznikají tak významné náklady, které je také nutno zohlednit v nákladovém systému, k čemuž ABM přispěje prostřednictvím identifikace a přiřazení těchto nákladů k jednotlivým objektům, kterými byly vyvolány.
- Řízení ziskovosti – ABM na základě přiřazování nákladů a výnosů jednotlivým nákladovým objektům poskytuje adekvátní informace, které slouží k analýze ziskovosti jednotlivých výkonů. Na základě této analýzy manažeři pak mohou stanovit, které výkony nesplňují požadovanou úroveň ziskovosti, a jak s nimi bude naloženo.
- Benchmarking – Activity-Based Management poskytuje informace, které jsou využitelné pro benchmarking, který často manažerům pomáhá při zvyšování výkonnosti organizace. Benchmarking je založen na srovnání výkonů a postupů s nejlepšími společnostmi a měl by vést ke zvýšení konkurenceschopnosti firmy.
- Outsourcing – Cílem outsourcingu je taktéž zvyšování výkonnosti firmy. ABC a ABM se v rámci tohoto nástroje zaměřuje na identifikaci aktivit, které jsou neefektivní, nekvalitní či váží vysoké náklady, a je tak vhodné je nakoupit od externího dodavatele. (Popesko, 2009, s. 168-180)

4.2 Strategické nástroje

Ve velkém množství různých odvětví, především pak v těch s technologicky náročnými produkty, rozsáhlou konstrukcí či náročným výzkumem a vývojem, dochází k nárůstu významu nevýrobních etap životního cyklu výrobku. Z toho důvodu firmám nestačí navyšovat operativní efektivnost výkonů a musí se tak na svoje náklady a výkony dívat i z dlouhodobého časového hlediska. Je potřeba sledovat vývoj nákladů v průběhu celého životního cyklu daného výrobku, jelikož i když dochází k jeho zkracování, tak se náročnost technologických a organizačních etap zvyšuje. A právě v těchto předvýrobních etapách se

již rozhoduje o velké části budoucích nákladů, které se v průběhu výrobní fáze se mohou těžce řídit a ovlivňovat. Cílem strategického řízení nákladů je tedy zaměřit se na všechny náklady, které vznikají v průběhu celého životního cyklu produktu. K tomu lze využít dvou metod, a to kalkulaci cílových nákladů nebo kalkulaci životního cyklu výrobku. (Popesko, 2009, s. 183-184)

4.2.1 Kalkulace cílových nákladů

Metoda kalkulace cílových nákladů (Target Costing) je založena na požadavcích zákazníka. Na základě těchto požadavků, konkurenčního prostředí a podnikové strategie se stanoví požadované cílové náklady. (Hradecký, 2008, s. 198) Cílové náklady jsou maximální náklady, které si podnik může dovolit, aby při dané tržní ceně výrobku dosáhl zisku. Tato kalkulace je tedy založena na tržně orientovaném přístupu. Na rozdíl od tradičních metod kalkulace Target Costing probíhá již ve fázi návrhu výrobku a je založen na průzkumu trhu a dalších dat, tak aby výsledná cena byla trhem přijata, a navíc bylo dosaženo požadovaného zisku. (Huang, 2012, s. 324)

Postup kalkulace cílových nákladů lze rozdělit na čtyři kroky:

1. Stanovení cílových nákladů – tato etapa zahrnuje určení cílové ceny, která se stanovuje na základě toho, zda se jedná o úplně nový výrobek či o výrobek inovovaný. Významný vliv má také strategie podniku a ceny konkurenčních výrobků. Dále je třeba stanovit cílový zisk a jeho odečtením od cílové ceny dostaneme hodnotu cílových nákladů.
2. Stanovení rámcových cílů – cílové náklady představují takové náklady, za které musí firma daný produkt nebo služby vyprodukovat. V tomto kroku se rozdělují do jednotlivých skupin nákladů, které musí být uhrazeny. A taktéž se stanovuje, jakou mírou musí daný produkt přispět k úhradě těchto jednotlivých skupin.
3. Rozdělení do úrovně dílů – složité výrobky se často skládají z velkého množství materiálových položek, polotovarů a komponentů. Proto se požadované náklady stanovují i pro jednotlivé součástky a díly, a poté se provede výběr jejich dodavatelů (popř. se uskuteční rozhodnutí typu „make or buy“).
4. Přizpůsobení nákladů – v předchozích krocích byly stanoveny cílové náklady až na úroveň jednotlivých dílů. Cílem této etapy je tedy vytvořit takovou konstrukci daného produktu, aby výsledné náklady (buď ve vlastní režii nebo ve spolupráci s dodavateli) odpovídaly úrovni nákladů cílových. (Popesko, 2009, s. 185-191)

4.2.2 Kalkulace životního cyklu výrobku

Kalkulace životního cyklu výrobku se používá při strategickém rozhodování v průběhu celého životního cyklu produktu. Tato kalkulace by tak měla zahrnovat veškeré náklady, které jsou s daným výrobkem spojeny po celou dobu trvání jeho životního cyklu. Tento nástroj se v praxi nejčastěji používá z důvodu zkracování životnosti výrobků a s tím spojeným nárůstem nákladů, které se váží k přípravě nových produktů nebo k likvidaci nákladů výroby. Dále se tato kalkulace používá jako nástroj pro řízení nákladů a aktivit spojených s výzkumem a vývojem. Tyto náklady na výzkum a vývoj lze považovat za druh investice, proto je vhodné je přiřadit výrobkům na základě souvislosti s jejich životním cyklem. Toto přiřazení také umožní přesnější zhodnocení rentability tohoto typu investic do nových výrobků.

Při tvorbě kalkulace životního cyklu daného výrobku je nejprve nutné jej charakterizovat. Tato charakteristika zahrnuje stanovení délky životního cyklu a odhad objemu prodeje za celý cyklus. Další krokem je určení nákladů jednotlivých etap životního cyklu produktu. Klasické kalkulace pracují především s etapou výrobní, kdežto kalkulace životního cyklu se zabývá také náklady předvýrobními a povýrobními, které taktéž mohou mít významný dopad na výsledné jednotkové náklady produktu. Jelikož délka životního cyklu výrobku často překračuje délku jednoho roku, je nezbytné provést analýzu faktorů, které mohou mít vliv na náklady a výnosy spojené s daným produktem během této doby. Mezi faktory, které vyšší nákladů a výnosů mohou ovlivnit patří zejména změna prodejní ceny výrobku, konstrukční změny v průběhu výrobní fáze, změny cen vstupů nebo například změny v legislativě. (Popesko, 2009, s. 194-197)

4.3 Řízení režijních nákladů

Podíl režijních nákladů na celkových je stále rostoucí, proto se jejich strategické i operativní řízení a kontrola stává stěžejním problémem. Přiřazení režijních nákladů k jednotlivým výkonům je obtížné, proto je řízení těchto nákladů velmi specifické.

Základním nástrojem, který lze využít při řízení režijních nákladů je rozpočet, kterým se rozumí budoucí odhad výše těchto nákladů. Tato budoucí výše nákladů je stanovena jako tzv. nákladový úkol, který určuje jednotlivým odpovědnostním střediskům jejich předpokládaný rozsah aktivit za dané období. Tato střediska pak mají odpovědnost za vznik a ovlivňování výše režijních nákladů. Kromě tohoto odpovědnostního principu je však nutné

brát ohled na nákladovou náročnost jednotlivých aktivit a činností, která pod jednotlivá odpovědnosti střediska patří. A v případě, že výše přímých nákladů není úměrná objemu finálních výkonů, je také důležité zaměřit se na řízení nákladové náročnosti finálních výkonů.

Nákladový úkol se nejčastěji stanovuje prostřednictvím limitu nebo tzv. variátoru. Limity režijních nákladů se nejčastěji používají pro jednotlivé skupiny fixních nákladů. Při jejich stanovení se náklady v rozpočtu rozdělují na utopené a vyhnutelné. Pokud se jedná o náklady utopené, tak jejich výši již nelze ovlivnit, ale mohou být řízeny, tak aby využití kapacit bylo lepší. V případě nákladů vyhnutelných by se jejich řízení mělo zaměřit na motivaci k lepšímu využití kapacit a nebo na úspornost při jejich vynakládání. Variátor určuje míru závislosti mezi smíšenými režijními náklady a danou vztahovou veličinou. Při jeho použití se zpracovávají tzv. variantní rozpočty, které stanovují nákladový úkol pro různý objem aktivit a činností, a to s ohledem na míru závislosti režijních nákladů k danému výkonu.

Kontrola plnění stanoveného rozpočtu se pak provádí jeho srovnáním například se skutečně dosaženou výší režijních nákladů v absolutním vyjádření. Srovnávání rozpočtů lze také použít k motivačnímu působení. V tomto případě se pak srovnává skutečně dosažená výše režijních nákladů s lineárně přepočteným rozpočtem na skutečný objem aktivit. (Král, 2010, s. 320-331)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

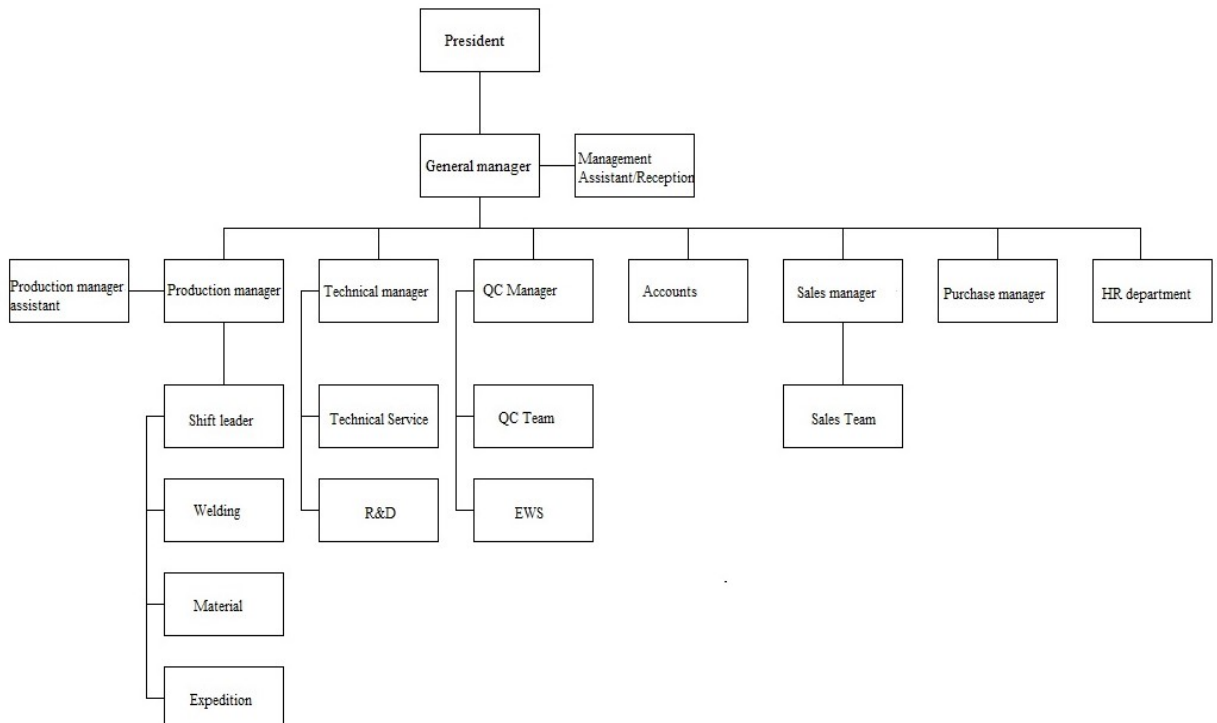
5.1 Profil společnosti

Vybraná společnost působí na trhu v oblasti výroby hliníkových konstrukcí od roku 1998. V roce 2009 vstoupila firma na americký trh, kde se v průběhu několika let taktéž zařadila mezi největší výrobce a její výrobky lze nalézt po celém americkém kontinentu. V současné době je jedním z předních výrobců na světě.

Tato firma je akciovou společností, jejíž základní kapitál činí 2 000 000 Kč. Hlavním předmětem podnikání je výroba kovového spotřebního zboží, povrchové úpravy a svařování kovů a dalších materiálů.

5.2 Organizační struktura

Jak je zobrazeno na obrázku (Obr. 1), vybraná společnost využívá funkční (neboli funkcionální) uspořádání organizace, přičemž jsou zde jednotlivé útvary rozděleny na základě funkcí, které vykonávají.



Obr. 1 Organizační struktura společnosti (Vlastní zpracování)

Oddělení výroby, které spadá pod Production managera, se zde dělí na několik pracovišť, a to na:

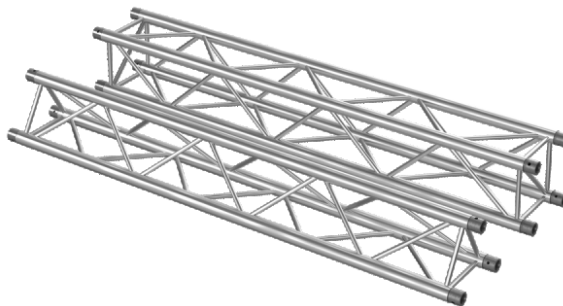
- Pila (zde probíhá dělení materiálu)
- Obvařovací poloautomaty
- Svařovna rovných dílů
- Svařovna rohů (rohy, atypy, kruhové segmenty)
- Zámečnická dílna (zahrnuje frézu, soustruh a drobné montáže)
- Expedice
- Sklad

V současné době má firma 143 zaměstnanců, přičemž se jedná o 22 zaměstnanců na pozici THP a 121 dělníků.

5.3 Produkty

Pro výrobky, které firma nabízí, je typickou vlastností variabilita, lehkost, flexibilita a uživatelská přívětivost. Firma při výrobě klade důraz na použití vysoce kvalitních materiálů, přísnou kontrolu procesu svařování, pečlivé testování a vysokou kvalitu balení jejich produktů.

Hliníkové konstrukce vyráběné touto společností lze běžně použít v různých oblastech, a to především díky jejich snadné nastavitelnosti, která zákazníkům umožňuje velkou škálu možných instalací. Běžně bývají použity k vytvoření malých světelných konstrukcí, expozičních a výstavních stánků či k sestavení velkých pódiových konstrukcí. Tyto konstrukce se pak používají v zábavním a hudebním průmyslu či na firemních akcích.



Obr. 2 Příhradový nosník (Interní materiály)

5.4 Dodavatelé, odběratelé a konkurence

Vybraná firma spolupracuje nejčastěji s tuzemskými dodavateli, avšak má i několik zahraničních. Od dodavatelů nakupuje především materiál potřebný pro výroby svých produktů, přepravní služby a výrobní zařízení. V roce 2017 byla nejvýznamnějším dodavatelem polská firma Extral Sp. z o.o., která představuje 29% podíl na všech dodavatelích. Ale i přes to spolupráce s českými firmami převažuje. Deset nejvýznamnějších dodavatelů je uvedeno v následující tabulce (Tab. 1).

Tab. 1 Nejvýznamnější dodavatelé v roce 2017 (Interní materiály)

Dodavatel	Země	Podíl v %
Extral Sp. z o.o.	Polsko	29 %
JK TOOL Jaroslav Krajíček s.r.o.	Česká republika	23 %
Jiří Najbrt	Česká republika	9 %
Blumenbecker Prag s.r.o.	Česká republika	8 %
Albatros Aluminium Sp. z o.o.	Polsko	6 %
Ing. Pavel Musil	Česká republika	6 %
ALFUN a.s.	Česká republika	3 %
Stanislav Coufal - PESTAN	Česká republika	2 %
PESTANCZ AUTO s.r.o.	Česká republika	2 %
Shen Zhen CJS Technology Co., Ltd.	Čína	2 %

Odběratelé na rozdíl od dodavatelů jsou tvořeni především zahraničními subjekty. Mezi nejčastější zákazníky patří firmy z Německa, přičemž i největší odběratel v roce 2017 byla právě německá firma, která představovala 24% podíl na všech odběratelích. Další významní zákazníci se nachází i v ostatních zemích Evropské unie, jako je například Francie, Nizozemsko, Velká Británie či Slovensko.

Mezi nejvýznamnější konkurenty vybrané firmy patří především společnost Milos s.r.o., která má své sídlo v Roudnici nad Labem. Tato společnost byla založena v roce 1996 a během několika let expandovala do Anglie, Ameriky a Číny.

5.5 Analýza ekonomické situace

Tato kapitola se zabývá rozбором informací o ekonomické situaci vybrané firmy, a tudíž bude provedena analýza majetkové a finanční struktury a výsledku hospodaření v letech 2015 až 2017.

5.5.1 Analýza majetkové a finanční situace

Při analýze majetkové a finanční situace společnosti se vychází především z rozvahy, která obsahuje majetek podniku, který je zde představován aktivy, a zdroje financování v podobě pasiv.

Následující tabulka (Tab. 2) obsahuje přehled aktiv společnosti ve zkrácené verzi za období 2015–2017, hodnoty jsou zde uvedeny v tis. Kč. A jak zde můžeme vidět, struktura majetku společnosti je za poslední tři roky poměrně neměnná.

Tab. 2 Aktiva společnosti v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování)

Položky rozvahy	Rok					
	2015		2016		2017	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
AKTIVA CELKEM	75 558	100 %	78 368	100 %	84 328	100 %
Dlouhodobý majetek	34 986	46,3 %	39 135	49,9 %	42 401	50,3 %
Dlouhodobý nehmotný majetek	92	0,1 %	24	0,0 %	0	0,0 %
Dlouhodobý hmotný majetek	34 894	46,2 %	39 111	49,9 %	42 401	50,3 %
Dlouhodobý finanční majetek	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Oběžná aktiva	39 274	52,0 %	38 219	48,8 %	40 010	47,4 %
Zásoby	16 420	21,7 %	16 885	21,5 %	16 003	19,0 %
Dlouhodobé pohledávky	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Krátkodobé pohledávky	16 625	22,0 %	13 146	16,8 %	16 234	19,3 %
Krátkodobý finanční majetek	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Peněžní prostředky	6 229	8,2 %	8 188	10,4 %	7 773	9,2 %
Časové rozlišení	1 298	1,7 %	1 014	1,3 %	1 917	2,3 %

Podíl dlouhodobého a krátkodobého majetku společnosti je ve všech letech poměrně vyrovnaný a obě tyto položky představují zhruba polovinu celkového majetku. Dlouhodobý majetek v roce 2017 představuje 50,3 % celkových aktiv a jelikož se jedná o výrobní fir-

mu, tak je tvořen majetkem hmotným v podobě strojů, ostatním výrobním zařízením a stavbami. Dlouhodobý nehmotný majetek je v roce 2015 a 2016 tvořen softwarem a představuje pouze zanedbatelnou částku. V roce 2017 je tento majetek již plně odepsán tudíž se v rozvaze neeviduje.

Největší podíl na oběžném majetku tvoří zásoby a krátkodobé pohledávky. Tyto položky ve sledovaném období představují vždy podíl okolo 17 až 22 %. Zásoby jsou zde tvořeny především materiálem a menší část také představuje nedokončená výroba a polotovary. Položku krátkodobých pohledávek z velké části tvoří pohledávky z obchodních vztahů, dále také pohledávky za společníky a daňové pohledávky. Dlouhodobými pohledávkami ani krátkodobým finančním majetkem firma nedisponuje.

Další tabulka (Tab. 3) zobrazuje přehled pasiv společnosti v tis. Kč, taktéž ve zkrácené verzi, za období 2015-2017.

Tab. 3 Pasiva společnosti v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování)

Položky rozvahy	Rok					
	2015		2016		2017	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
PASIVA CELKEM	75 558	100 %	78 368	100 %	84 328	100 %
Vlastní kapitál	30 581	40,5 %	37 227	47,5 %	36 567	43,4 %
Základní kapitál	2 000	2,6 %	2 000	2,6 %	2 000	2,4 %
Kapitálové fondy	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Fondy ze zisku	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Výsledek hospodaření minulých let	26 157	34,6 %	27 579	35,2 %	34 673	41,1 %
Výsledek hospodaření běžného období	2 424	3,2 %	7 648	9,8 %	-106	-0,1 %
Cizí zdroje	44 682	59,1 %	40 745	52,0 %	47 395	56,2 %
Rezervy	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Dlouhodobé závazky	18 141	24,0 %	17 105	21,8 %	14 608	17,3 %
Krátkodobé závazky	26 541	35,1 %	23 640	30,2 %	32 787	38,9 %
Časové rozlišení	295	0,4 %	396	0,5 %	366	0,4 %

Vybraná firma v letech 2015-2017 využívá více cizí zdroje než vlastní. Vlastní kapitál zde představuje 40-47% podíl na celkových zdrojích a je tvořen především výsledkem hospodaření minulých let. K navýšení základního kapitálu nedošlo, za sledované období je stále

ve stejné výši. Cizí zdroje v posledních třech letech představují 52-59 % a nejvyšší podíl na nich mají krátkodobé závazky, a to především z obchodních vztahů. Další významnější položkou jsou dlouhodobé závazky a jejich největší položka je představována závazky k úvěrovým institucím.

5.5.2 Analýza výnosů, nákladů a výsledku hospodaření

Následující tabulky (Tab. 4 a Tab. 5) zobrazují náklady a výnosy podniku, tedy výkaz zisku a ztráty ve zjednodušené verzi za období 2015-2017.

Tab. 4 Výnosy společnosti v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování)

Položky	Rok					
	2015		2016		2017	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
VÝNOSY	217 708	100 %	231 407	100 %	226 843	100 %
Tržby z prodeje výrobků a služeb	211 906	97,3 %	226 208	97,8 %	221 081	97,5 %
Tržby za prodej zboží	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Ostatní provozní výnosy	4 130	1,9 %	4 455	1,9 %	4 312	1,9 %
Výnosy z DFM	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Výnosy z ostatního DFM	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Výnosové úroky	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Ostatní finanční výnosy	1 672	0,8 %	744	0,3 %	1 450	0,6 %

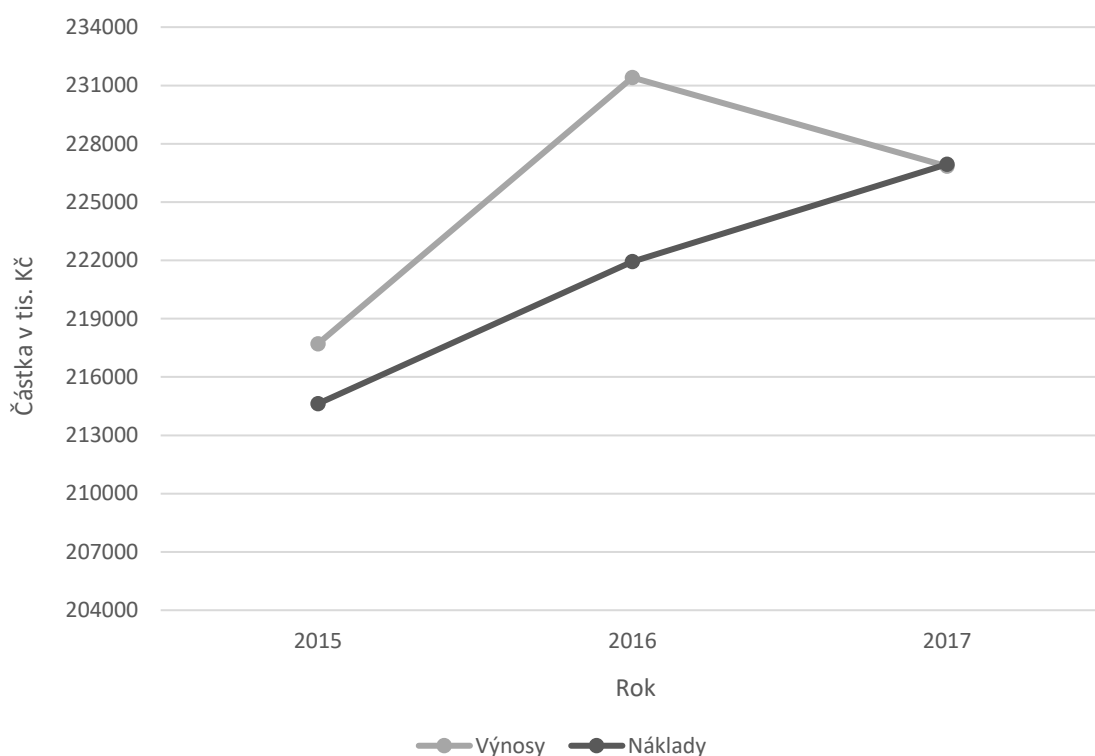
Největší podíl výnosů vybrané firmy představují tržby z prodeje výrobků a služeb, které v posledních třech letech představují zhruba 97 % všech výnosů. Zbylá procenta pak tvoří ostatní provozní výnosy, které představují ve všech letech 1,9 %, a jsou tvořeny především tržbami z prodeje materiálu a jinými výnosy. Další položkou výnosů jsou ostatní finanční výnosy, jenž tvoří vždy necelé procento.

Tab. 5 Náklady společnosti v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování)

Položky	Rok					
	2015		2016		2017	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
NÁKLADY	214 625	100 %	221 930	100 %	226 946	100 %
Výkonová spotřeba	132 814	61,9 %	143 740	64,8 %	143 838	63,4 %
Změna stavu zásob vlastní činnosti	10 101	4,7 %	4 643	2,1 %	-469	-0,2 %
Aktivace	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Osobní náklady	64 118	29,9 %	66 103	29,8 %	70 007	30,8 %
Úpravy hodnot v provozní oblasti	3 550	1,7 %	4 527	2,0 %	5 117	2,3 %
Ostatní provozní náklady	1 730	0,8 %	1 470	0,7 %	4 739	2,1 %
Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Náklady související s ostatním DFM	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
Nákladové úroky	389	0,2 %	607	0,3 %	515	0,2 %
Ostatní finanční náklady	1 923	0,9 %	840	0,4 %	3 199	1,4 %

Nejvýznamnější položkou, která v posledních třech letech přesahuje 60 % všech nákladů, je výkonová spotřeba. Jelikož se jedná o výrobní firmu, je tato položka tvořena především spotřebou materiálu a energií. Další významnou položku, která představuje v uplynulých třech letech vždy okolo 30 %, představují osobní náklady. Tyto náklady mají rostoucí charakter a od roku 2015 do roku 2017 se navýšili o 5 889 tisíc Kč.

Při srovnání nákladů a výnosů můžeme vidět, že náklady mají rostoucí trend a od roku 2015 do roku 2017 se navýšili o 12 321 tis. Kč. I případně výnosů došlo za poslední tři roky celkově k nárůstu o 9 135 tis. Kč. Avšak při srovnání výnosů v roce 2016 a 2017 můžeme vidět, že došlo k jejich meziročnímu poklesu o 4 465 tis. Kč. Tento pokles nákladů v roce 2017 společně s rostoucími náklady, má za následek záporný hospodářský výsledek v tomto roce.



Obr. 3 Vývoj nákladů a výnosů v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování)

Jak můžeme vidět v následující tabulce (Tab. 6), hodnota hospodářského výsledku v jednotlivých letech je velmi proměnlivá. V roce 2015 a 2016 firma dosáhla kladného hospodářského výsledku, avšak v roce 2017 byl již záporný. V roce 2015 firma vykazuje zisk ve výši 3 083 tis. Kč. Nejvyššího zisku firma dosáhla v roce 2016, kdy přesahoval 9 mil. Kč.

Tab. 6 Výsledek hospodaření v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování)

Rok	2015	2016	2017
Provozní VH	3 723	10 180	2 161
Finanční VH	-640	-703	-2 264
Výsledek hospodaření	3 083	9 477	-103

Pokud rozdělíme výsledek hospodaření na provozní a finanční, můžeme vidět, že kladného výsledku dosahuje jen provozní část, kdežto finanční výsledek je vždy záporný. To je dáno především tím, že se firma zaměřuje na výrobu svých produktů, nevlastní žádný dlouhodobý finanční majetek a finanční výnosy jsou poměrně nízké.

V roce 2017 došlo k výraznému snížení provozního hospodářského výsledku, což může být způsobeno tím, že během tohoto roku byli zaměstnáni noví svářeči, ale také technic-

kohospodářští pracovníci, tudíž došlo k nárůstu osobních nákladů. A navíc svářeče trvá dlouho vychovat, a firmě tak přinášejí přidanou hodnotu až po nějakém čase. Další skutečnost, která se podílí na nižším provozním hospodářském výsledku jsou vyšší ostatní provozní náklady, přičemž zde jde o meziroční nárůst zůstatkové ceny prodaného materiálu a jiných provozních nákladů.

Prohloubení ztráty na úrovni finančního výsledku hospodaření v roce 2017 je dáno především nárůstem kurzových ztrát, které se začaly výrazně navyšovat ve druhém čtvrtletí daného roku, poté co ČNB ukončila intervence na devizovém trhu. Při srovnání kurzových ztrát za 1. a 2. čtvrtletí roku 2017, můžeme vidět, že ve 2. čtvrtletí došlo k navýšení jejich hodnoty o více jak pětinasobek.

5.5.3 Analýza poměrových ukazatelů

Tato kapitola se věnuje analýze poměrových ukazatelů, které slouží k zhodnocení finanční situace firmy. Mezi základní poměrové ukazatele můžeme zařadit ukazatele rentability, likvidity, zadluženosti a aktivity.

Ukazatele rentability (ziskovosti, výnosnosti) představují měřítko schopnosti podniku vytvářet nové zdroje a dosahování zisku za pomoci investovaného kapitálu. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 123)

Jak můžeme vidět v následující tabulce (Tab. 7), ukazatele rentability v letech 2015-2016 představují stoupající tendenci, avšak v roce 2017 z důvodu záporného hospodářského výsledku dochází k poklesu a firma je nerentabilní.

Rentabilita tržeb v roce 2015 vyjadřuje, že z jedné koruny tržeb firma získá 0,01 Kč čistého zisku, v roce 2016 pak dochází k navýšení na 0,04 Kč čistého zisku.

Tab. 7 Ukazatele rentability (Vlastní zpracování)

Ukazatele rentability	2015	2016	2017
Rentabilita tržeb	1 %	4 %	-0,05 %
Rentabilita celkového kapitálu	3 %	10 %	-0,12 %
Rentabilita vlastního kapitálu	10 %	25 %	-0,28 %

Dalším poměrovým ukazatelem jsou ukazatele likvidity, které poměřují to, čím je možné zaplatit, s tím, co je nutné zaplatit. Likvidita tak představuje schopnost podniku hradit své závazky. (Knápková, 2013, s. 91)

Následující tabulka (Tab. 8) obsahuje hodnoty běžné, pohotové a hotovostní likvidity. Běžná likvidita by se měla pohybovat v rozmezí hodnot 1,5-2,5. Vybraná firma se v letech 2015 a 2016 pohybuje na spodní hranici tohoto ukazatele, avšak v roce 2017 této hranice nedosahuje, jelikož zde likvidita dosahuje hodnoty pouze 1,22. Doporučená hodnoty likvidity pohotové je 1-1,5. Přičemž společnost ani v jednom ze sledovaných let této hodnoty nedosahuje. Posledním typem likvidity je likvidita hotovostní (nebo-li peněžní), která by měla být v rozmezí hodnot 0,2-0,5 a vybraná firma se ve sledovaném období pohybuje na spodní hranici tohoto rozmezí.

Tab. 8 Ukazatele likvidity (Vlastní zpracování)

Ukazatele likvidity	2015	2016	2017
Běžná likvidita	1,48	1,62	1,22
Pohotová likvidita	0,86	0,90	0,73
Hotovostní likvidita	0,23	0,35	0,24

Ukazatele zadluženosti informují o poměru vlastního kapitálu a cizích zdrojů, a tím vypovídají o riziku, který podnik nese. Protože čím vyšší podíl cizího kapitálu podnik má, tím roste i riziko, jelikož podnik musí být schopen splácet své závazky bez ohledu na to jak se mu právě daří. Avšak určitá výše cizího kapitálu je pro podnik výhodná, neboť cizí zdroje jsou levnější než vlastní. (Knápková, 2013, s. 84-85)

V tabulce (Tab. 9) můžeme vidět, že nejvyšší celková zadluženost byla v roce 2015, kdy dosahovala 59 %. To znamená, že podnik k financování své činnosti využívá především cizích zdrojů. Hodnota tohoto ukazatele by se měla pohybovat v rozmezí 30-60 %, avšak hodnoty firmy v posledních třech letech se blíží horní hranici. Pokud by celková zadluženost v budoucnu narostla, tak by tato situace mohla vést k finanční nestabilitě podniku.

Tab. 9 Ukazatele zadluženosti (Vlastní zpracování)

Ukazatele zadluženosti	2015	2016	2017
Celková zadluženost	59 %	52 %	56 %
Míra zadluženosti	146 %	109 %	130 %

Posledními poměrovými ukazateli jsou ukazatele aktivity, které slouží k měření schopnosti podniku využívat své prostředky. Tyto ukazatele zjišťují, zda je velikost jednotlivých aktiv přiměřená k hospodářským aktivitám podniku. (Knápková, 2013, s. 103)

Prvním ukazatelem je obrat aktiv, přičemž jeho minimální doporučená hodnota je 1. Podnik ve sledovaném období dosahuje hodnot 2,62 až 2,89 což signalizuje efektivní využití aktiv v podniku.

Doba obratu zásob vyjadřuje, jak dlouho trvá, než se peněžní prostředky přetvoří na výrobky a služby a znovu do peněžní formy. Ve vybrané firmě tento proces trvá zhruba 26 až 28 dní. Doba obratu pohledávek pak vyjadřuje období od prodeje výrobků a služeb po okamžik obdržení platby od odběratelů. Tato doba je nejdelší v roce 2015 kdy představovala 28 dní. V roce 2016 pak došlo ke zkrácení tohoto období na 21 dní, ale v roce 2017 se počet dní zvýšil na 26.

Tab. 10 Ukazatele aktivity (Vlastní zpracování)

Ukazatele aktivity	2015	2016	2017
Obrat aktiv	2,80	2,89	2,62
Doba obratu zásob	27,90	26,87	26,06
Doba obratu pohledávek	28,24	20,92	26,43

6 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Tato kapitola se zabývá analýzou nákladů, především jejich členěním. Dále je také provedena analýza současného kalkulačního systému a celkové zhodnocení a odhalení nedostatků systému řízení nákladů.

6.1 Analýza nákladů společnosti

Společnost v současné době využívá pouze druhové členění nákladů, které vychází z požadavků finančního účetnictví. Avšak toto členění je pro manažerské řízení nákladů nedostačující.

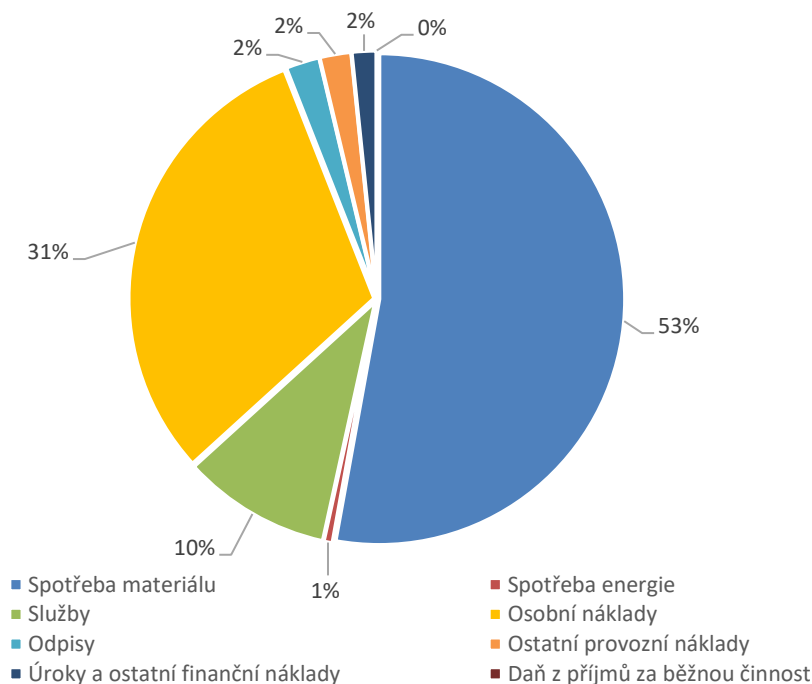
6.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů vychází z finančního pojetí a je nejčastěji používaným způsobem klasifikace. Jeho nevýhodou však je to, že se nezabývá příčinnou vzniku nákladů, a je tak nevhodné pro manažerská rozhodnutí.

Vybraná firma své náklady rozděluje na:

- **Spotřeba materiálu** zahrnuje spotřebu přímého i režijního materiálu, svařovací a obalový materiál a pohonné hmoty.
- **Spotřeba energií** se skládá ze spotřeby elektrické energie, vody a plynu.
- **Služby** zahrnují náklady na opravy a udržování automobilů, strojů a strojního zařízení, dále cestovné, náklady na reprezentaci. Dále sem patří také ostatní služby, mezi které patří nájemné, přepravné či poštovné.
- **Osobní náklady** zahrnují jak mzdové náklady, tak zákonné sociální a zdravotní pojištění a ostatní zákonné sociální náklady jako jsou například stravenky, lékařské prohlídky či příspěvky do penzijního fondu.
- **Odpisy** dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.
- **Ostatní provozní náklady** tvoří především náklady na prodaný materiál, daň silniční a z nemovitostí, a dále také dary, pojištění, pokuty a penále, manka a škody.
- **Úroky a ostatní finanční náklady** se skládají z úroků z úvěrů, kurzových ztrát a bankovních poplatků.
- **Daň z příjmů za běžnou činnost**, která je tvořena daní z příjmu splatnou a odloženou.

Následující graf (Obr. 4) vyobrazuje druhové členění nákladů vybrané firmy za rok 2017 v procentuálním vyjádření. Jelikož se jedná o výrobní firmu, největší podíl nákladů tak představuje spotřeba materiálu. Dále jsou to pak osobní náklady a služby, přičemž jejich největší část tvoří náklady na přepravu.



Obr. 4 Druhové členění nákladů za rok 2017 (Vlastní zpracování)

6.2 Analýza současného kalkulačního systému

Vybraná firma se zaměřuje především na sériovou výrobu a ke kalkulacím svých výrobků používá přírážkovou metodu kalkulace. Pro kalkulace společnost využívá program DIALOG 3000S od firmy Control. Tento program je taktéž používán jako celopodnikový informační systém.

6.2.1 Kalkulační vzorec společnosti

Současný kalkulační vzorec vychází z typového kalkulačního vzorce a obsahuje jak přímé, tak nepřímé náklady. Níže je rozepsána základní strukturu kalkulačního vzorce.

Materiál	
+ Mzdy	
+ Energie	
+ Odpisy	
=	PŘÍMÉ NÁKLADY
+ Nepřímé náklady	
=	VÝROBNÍ CENA

Mezi přímé náklady je zde zařazen materiál a mzdy. Přičemž mzdy jsou zde přiřazeny na základě přesného času stráveného na dané operaci, který je vynásoben danou mzdovou sazbou. Dále jsou zde zařazeny energie a odpisy na základě režijní sazby.

K těmto přímým nákladům jsou následně připočítány náklady nepřímé, které jsou tvořeny režiiemi ve výši 35 %.

Po sečtení přímých a nepřímých nákladů získáme výrobní cenu. Dále se stanoví prodejní cena, která tvoří trojnásobek ceny výrobní.

6.2.2 Příklad konkrétní kalkulace

Na tomto příkladu je znázorněna kalkulace konkrétního druhu výrobku, přičemž jeho kalkulované množství je 1 000 kusů.

Tab. 11 Kalkulace 1 000 ks určitého výrobku na základě současné metody (Vlastní zpracování)

Položka	Kč
Materiál	887 636,16
Mzdy	225 879,33
Energie	60 531,30
Odpisy	10 415,47
PŘÍMÉ NÁKLADY	1 184 462,26
Nepřímé náklady	310 672,66
VÝROBNÍ CENA	1 495 134,92

6.3 Zhodnocení současného stavu

Vybraná firma se oblasti řízení nákladů příliš nevěnuje. Firma své náklady dělí jen na základě druhového členění, které vychází z požadavků finančního účetnictví a pro potřeby manažerských rozhodnutí je toto členění nedostačující.

Firma ke kalkulaci využívá přírážkovou metodu kalkulace a její vzorec vychází z typového kalkulačního vzorce. Nevýhodou této metody je však způsob přiřazování nepřímých nákladů, protože pokud dojde ke špatnému zvolení režijní základny může být celá kalkulace nepřesná. Za nevhodné také považuji zařazení odpisů mezi přímé náklady.

Náklady firmy za poslední tři roky vykazují rostoucí trend, proto je důležité, aby společnost své náklady uměla efektivně řídit a byla tak i nadále konkurenceschopná. Z tohoto důvodu bude projektová část této diplomové práce věnována právě zlepšení systému řízení nákladů. Cílem je vytvořit nový systém kalkulací, díky kterému bude mít management společnosti lepší přehled o nákladech a dostatek informací vhodných k lepšímu řízení těchto nákladů.

7 PROJEKT ZLEPŠENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ

Cílem této diplomové práce je provést analýzu současného systému řízení nákladů. Na základě této analýzy zhodnotit současný systém a identifikovat jeho nedostatky. Výsledky této analýzy, jež byla provedena v předchozí kapitole budou podkladem pro zpracování projektové části práce.

7.1 Cíl projektu

Hlavním cílem projektu je navrhnout zlepšení systému řízení nákladů ve vybrané firmě a odstranit tak nedostatky, které současný systém má. Přírážková metoda kalkulace, která je v současné době ve firmě používána alokuje nepřímé náklady na základě režijní sazby. Tento způsob může vést k nepřesnostem, a dále také není vhodný pro manažerská rozhodnutí především v oblasti řízení nepřímých nákladů. Z tohoto důvodu bude projekt zaměřen na vytvoření návrhu kalkulace na základě metody Activity-Based Costing.

Následně bude nově navržená kalkulace srovnána se současnou metodou. V závěrečné části projektu budou zhodnoceny přínosy a rizika související s implementací projektu, a taktéž jeho ekonomický dopad.

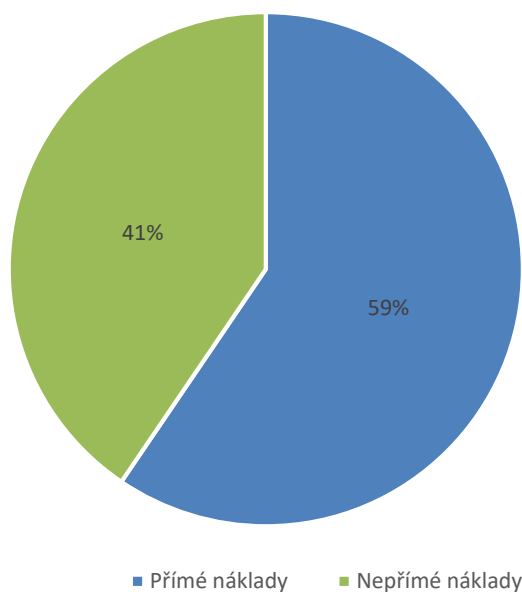
7.2 Návrh kalkulace Activity-Based Costing

Návrh a sestavení ABC kalkulace se bude skládat z pěti na sebe navazujících kroků:

1. Úprava účetních dat
2. Návrh aktivit
3. Přiřazení nákladů aktivitám
4. Analýza aktivit
5. Přiřazení nákladů nákladovým objektům

Avšak před samotným sestavením kalkulace podle metody ABC je nutné, aby byly náklady rozděleny do dvou kategorií, a to na přímé a nepřímé. Mezi přímé náklady řadíme spotřebu přímého materiálu a přímé mzdy. Nepřímé náklady pak zahrnují nepřímé mzdové náklady, které představují nevyšší podíl v této kategorii nákladů. Dále sem také patří režijní materiál, provozní náklady, odpisy, opravy a udržování, ostatní služby, finanční náklady a další položky.

Jak vyplývá z následujícího grafu (Obr. 5), největší podíl na celkových nákladech ve vybrané firmě představují přímé náklady (59 %).



Obr. 5 Procentuální podíl přímých a nepřímých nákladů na celkových nákladech (Vlastní zpracování)

7.2.1 Úprava účetních dat

Úprava účetních dat je prvním krokem metody Activity-Based Costing a spočívá ve vyřazení specifických účetních nákladů, které nesouvisí s danými aktivitami. Mezi tyto náklady patří především daně a poplatky, zůstatková cena prodaného majetku, dary či pokuty a penále. Následující tabulka (Tab. 12) obsahuje nákladové položky v Kč, které budou vyřazeny.

Tab. 12 Vyřazené specifické nákladové položky (Vlastní zpracování)

Položka	Kč
Daně a poplatky	84 485
Prodaný materiál	1 784 990
Dary	35 000
Pokuty a penále	121 491
Kurzové ztráty	1 439 357
Celkem	3 465 323

Hodnota specifických nákladových položek činí 3 465 323 Kč, tudíž celkové nepřímé náklady, které budou přiřazeny aktivitám jsou ve výši 87 775 208 Kč. V následující tabulce (Tab. 13) jsou uvedeny nepřímé náklady před a po úpravě v celých Kč.

Tab. 13 Nepřímé náklady (Vlastní zpracování)

Nákladová položka	Původní nepřímé náklady v Kč	Upravené nepřímé náklady v Kč
Cestovné	1 202 246	1 202 246
Spotřeba energie	1 338 616	1 338 616
Mzdové náklady	43 718 744	43 718 744
Náklady na reprezentaci	128 089	128 089
Finanční náklady	2 823 031	1 383 674
Daně a poplatky	84 485	0
Odpisy	4 737 576	4 737 576
Opravy a udržování	4 350 255	4 350 255
Přepravné	7 547 505	7 547 505
Ostatní služby	9 079 282	9 079 282
Pohonné hmoty	382 559	382 559
Režijní materiál	10 681 907	10 681 907
Provozní náklady	5 166 236	3 224 755
Celkem	91 240 531	87 775 208

Položka daně a poplatky byla snížena o celou částku a před úpravou obsahovala daň silniční, daň z nemovitosti, kolky a ostatní poplatky. Dále došlo ke snížení finančních a provozních nákladů, které byly očištěny o prodaný materiál, dary, pokuty a penále a kurzové ztráty.

7.2.2 Návrh aktivit

Dalším krokem při sestavení ABC kalkulace je návrh aktivit, které ve firmě probíhají. Po konzultaci s vedením bylo stanoveno devět primárních a jedna podpůrná aktivita.

Mezi primární aktivity patří:

- Získání objednávky
- Nákup materiálu
- Skladování materiálu a polotovarů
- Výroba
 - Dělení profilů
 - Svařování

- Kontrola
- Balení
- Skladování hotových výrobků
- Expedice

Aktivita získání objednávky zahrnuje jednání obchodních zástupců se zákazníky, ale také spolupráci technologa, který zhodnocuje, zda je firma danou zakázku schopna vyrobit. Nákup materiálu je zajišťován na základě charakteru a struktury výrobků, které zákazník požaduje. Po nákupu materiálu dochází k jeho uskladnění. Aktivitě související s výrobou začínají dělením profilů a pokračují svařováním. Poté probíhá kontrola, která se provádí na 60 % vyrobených výrobků (tzv. svařenců). Po provedení kontroly se výrobky zabalí, a buď se uloží ve skladě hotových výrobků, nebo jsou rovnou vyexpedovány k zákazníkovi.

Podpůrnou aktivitou je správa společnosti, která obsahuje všechny ostatní činnosti spojené s fungováním celé organizace. Patří sem například finanční, administrativní a personální činnosti.

7.2.3 Přiřazení nákladů aktivitám

Třetím krokem nutným pro tvorbu ABC kalkulace je přiřazení nákladů jednotlivým aktivitám. Přičemž každé aktivitě je přiřazena určitá výše upravených nákladů. Tyto náklady jsou alokovány aktivitám, podle toho která vyvolala jejich vznik. Rozdělení nákladů jednotlivým aktivitám bylo provedeno na základě odborného odhadu vedení společnosti nebo podle skutečné spotřeby.

Spotřeba energie – elektrická energie

Náklady na spotřebu elektrické energie byly rozděleny na základě odborného odhadu s přihlédnutím ke spotřebě výrobních strojů. Největší část tak připadá na aktivitu svařování (60 %), další značná část pak na dělení profilů a správu společnosti.

Spotřeba energie – voda

Rozdělení nákladů na spotřebu vody bylo provedeno na základě odborného odhadu s ohledem na počet pracovníků podílejících se na jednotlivých aktivitách. Nejvyšší spotřebu má aktivita svařování (70 %), dále pak balení (10 %). Dělení profilů a správa společnosti spotřebovávají 7 % a zbylé aktivity po 1 %.

Spotřeba energie – plyn

Největší část nákladů na spotřebu plynu tvoří výrobní aktivity, a to především svařování, balení a dělení profilů. Toto rozdělení bylo stanoveno na základě odhadu kvalifikovaných pracovníků.

Cestovné

Náklady na cestové byly rozděleny mezi aktivity získání objednávky, nákup materiálu a správa společnosti. Přičemž získání objednávky představuje 70 % nákladů na cestovné, jelikož je do této aktivity zahrnuto i jednání obchodních zástupců se zákazníky. Dalších 20 % nákladů bylo přiřazeno aktivitě nákup materiálu, a zbylých 10 % správě společnosti.

Náklady na reprezentaci

Tyto náklady byly na základě odborného odhadu vedení společnosti rozděleny mezi získání objednávky a správu společnosti, přičemž správa společnosti obsahuje 90 % těchto nákladů.

Mzdové náklady

Mzdové náklady byly přiřazeny jednotlivým aktivitám na základě počtu pracovníků, kteří se na dané aktivitě podílí. Největší podíl nákladů připadl aktivitě svařování, dělení profilů a kontrola.

Odpisy

Odpisy byly rozděleny na základě konzultace s vedením společnosti podle toho, jaký majetek daná aktivita využívá. Nejvyšší část tak připadla na správu společnosti, jelikož jsou zde zahrnuty především odpisy staveb. Další část pak byla přiřazena na aktivitu svařování, ke které se vztahují odpisy svařovací techniky.

Opravy a udržování

Náklady na opravy a udržování se týkají především strojů, strojního zařízení a aut. Proto bylo 65 % těchto nákladů přiřazeno aktivitě svařování. Další část těchto nákladů byla přiřazena správě společnosti a dělení profilů.

Služby – přepravné

Náklady na přepravu byly rozděleny mezi aktivity nákup materiálu a expedice. Přičemž k aktivitě expedice bylo přiřazeno 90 % těchto nákladů a zbylých 10 % připadlo na nákup materiálu.

Ostatní služby

Mezi tyto náklady patří náklady na telefony, poštovné, nájem prostor a zařízení, likvidace odpadu či ostatní výrobní náklady. Ostatní výrobní náklady byly v celé výši přiřazeny aktivitě svařování. Zbytek nákladů bylo rozděleno mezi získání objednávky, nákup materiálu a správu společnosti. Přiřazení těchto nákladů bylo provedeno na základě konzultace a odborného odhadu vedení společnosti.

Spotřeba pohonných hmot

Náklady na spotřebu pohonných hmot byly přiřazeny aktivitě získání objednávky, nákup materiálu a správa společnosti.

Režijní materiál

Náklady na režijní materiál byly rozděleny na základě jeho charakteru a využití, a to ve spolupráci s vedením společnosti. Náklady na svařovací plyn a svařovací materiál byly v plné výši přiřazeny aktivitě svařování. Na aktivitu balení pak připadly náklady na obalový materiál. Zbývající položky režijního materiálu byly přiřazeny aktivitám na základě odhadu pracovníků společnosti.

Provozní náklady

Provozní náklady byly přiřazeny jednotlivým aktivitám na základě odhadu vedení společnosti.

Finanční náklady

Finanční náklady jsou tvořeny především úroky z úvěru a náklady na pojistné. Nejvyšší část těchto nákladů připadá na svařování a skladování materiálu a polotovarů.

Tab. 14 Celkové nepřímé náklady na aktivitu (Vlastní zpracování)

Aktivita	Celkové nepřímé náklady	
	v Kč	v %
Získání objednávky	9 484 340	11 %
Nákup materiálu	2 480 040	3 %
Skladování materiálu a polo-	1 459 132	2 %
Dělení profilů	9 920 981	11 %
Svařování	35 837 718	41 %
Kontrola	1 459 834	2 %
Balení	10 529 377	12 %
Skladování hotových výrobků	478 525	1 %
Expedice	8 112 296	9 %
Správa společnosti	8 012 965	9 %
Celkem	87 775 208	100 %

Nejvyšší náklady vytváří výrobní aktivita svařování, a to ve výši 35 837 718 Kč, což představuje 41 % z celkových nepřímých nákladů. Je to dáno především tím, že na této aktivitě se podílí nejvíce pracovníků, a dále také spotřebovává největší podíl energií a váže se k ní největší množství oprav a údržby. Další nejnákladnější aktivitou je balení, které se na celkových nepřímých nákladech podílí dvanácti procenty a jejich absolutní výše překračuje 10 mil. Kč. Hranici 9 mil. Kč překračují nepřímé náklady na získání objednávky a dělení profilů, představují tak 11% podíl. Naopak nejnižší náklady byly přiřazeny aktivitě skladování hotových výrobků, a tvoří pouze 1 %. Tyto nízké náklady na skladování jsou dány především tím, že hotové výrobky bývají odeslány zákazníkovi po velmi krátké době od jejich výroby a zabalení, proto nebývají dlouhou dobu skladovány a neváží tak vysoké náklady.

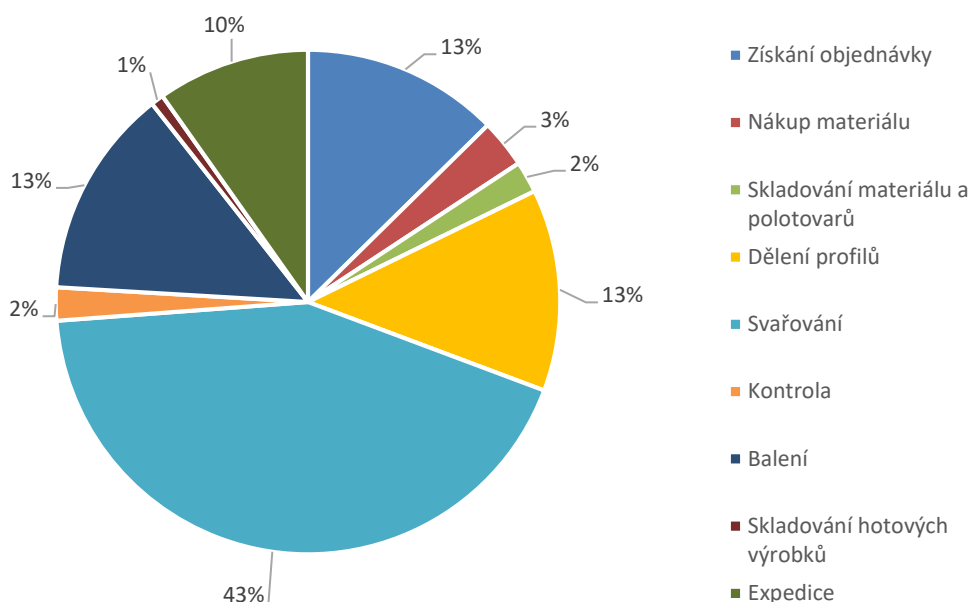
Podpůrná aktivita správa společnosti tvoří na celkových nepřímých nákladech 8 012 965 Kč, což představuje pouze 9 % z těchto nákladů. Tuto částku je tak nutné alokovat primárním aktivitám.

Tab. 15 Rozpuštění podpůrné aktivity primárním aktivitám (Vlastní zpracování)

Primární aktivity	Původní hodnota nákladů v Kč	Rozpuštění nákladů aktivity správa společnosti	Nová hodnota nákladů v Kč
Získání objednávky	9 484 340	1 602 593	11 086 933
Nákup materiálu	2 480 040	240 389	2 720 429
Skladování materiálu a polotovarů	1 459 132	320 519	1 779 651
Dělení profilů	9 920 981	1 442 334	11 363 315
Svařování	35 837 718	2 003 241	37 840 959
Kontrola	1 459 834	400 648	1 860 482
Balení	10 529 377	1 282 074	11 811 451
Skladování hotových výrobků	478 525	240 389	718 914
Expedice	8 112 296	480 778	8 593 074
Celkem	79 762 243	8 012 965	87 775 208

Tabulka (Tab. 15) zachycuje rozdělení nákladů podpůrné aktivity správa společnosti mezi jednotlivé primární aktivity. Přičemž je zde zobrazena původní hodnota nákladů primárních aktivit i hodnota nová. Rozpuštění nákladů aktivity správa společnosti bylo provedeno na základě odborného odhadu vedení společnosti s přihlédnutím na počty pracovníků a spotřebu zdrojů jednotlivými aktivitami. Byl stanoven poměr, ve kterém jsou náklady na správu společnosti rozděleny mezi jednotlivé aktivity. Tento poměr vychází z počtu zaměstnanců, kteří pracují v rámci jednotlivých aktivit, a také podle administrativní náročnosti související s danou aktivitou.

Nejvyšší část nákladů na správu společnosti tak byla přiřazena aktivitě svařování, jelikož se na ní podílí nejvíce pracovníků. Dále pak na získání objednávky a dělení profilů.



Obr. 6 Procentuální podíl aktivit na celkových nepřímých nákladech (Vlastní zpracování)

Graf (Obr. 6) zachycuje podíl nákladů jednotlivých aktivit na celkových nepřímých nákladech. Celkové nepřímé náklady představují částku 87 775 208 Kč. Nejvíce se na těchto nákladech podílí aktivita svařování, a to 43 %. Další významnou část představuje získání objednávky, dělení profilů a balení.

7.2.4 Analýza aktivit

Další krok metody ABC je analýza aktivit, která se nejprve zaměřuje na určení vztahových veličin, a poté na stanovení míry výkonu aktivity (MVA). Vztahovou veličinou je taková veličina, pomocí které lze měřit výkon určité aktivity. Míra výkonu aktivity pak vyjadřuje množství vztahových veličin, které jednotlivé aktivity vyprodukovali za dané období.

Vztahové veličiny byly určeny ve spolupráci s vedením společnosti a ke stanovení míry výkonu aktivit byly využity informace o skutečném výstupu jednotlivých aktivit či informace kvalifikovaných pracovníků.

Pro aktivitu získání objednávky a nákup materiálu byla stanovena vztahová veličina počet objednávek. Přičemž množství objednávek přijatých od zákazníků i vystavených dodavatelům je evidováno v informačním systému společnosti.

Skladování materiálu a polotovarů je vztaženo k množství palet, na kterých je materiál potřebný pro výrobu uskladněn.

Pro dělení profilů byla přiřazena vztahová veličina kilogramy, jelikož materiál, se kterým se v souvislosti s touto aktivitou pracuje, je evidován v jednotkách hmotnosti.

Pro aktivitu svařování byly stanoveny minuty. Míra výkonu aktivity je určena na základě evidence o jednotlivých výrobcích, která obsahuje informace o času nutném ke svaření jednotlivých produktů.

Vztahovou veličinou pro aktivitu kontrola je počet svařenců, přičemž se provádí na 60 % z celkového množství výrobků.

Balení se taktéž vztahuje k množství svařenců, jelikož každý kus je balen samostatně.

Pro skladování hotových výrobků, na rozdíl od skladování materiálu a polotovarů, byla stanovena vztahová veličina počet svařenců. A to z toho důvodu, že hotové výrobky se již neskladují na paletách, tak jako je tomu u materiálu a polotovarů.

Expedice je vztažena taktéž k počtu svařenců.

Následující tabulka (Tab. 16) zobrazuje jaká vztahová veličina byla přiřazena dané aktivitě, a také je zde uvedena míra výkonu jednotlivých aktivit.

Tab. 16 Přiřazení vztahových veličin a míry výkonu aktivitám (Vlastní zpracování)

Aktivita	Vztahová veličina	MVA
Získání objednávky	počet objednávek	1 423
Nákup materiálu	počet objednávek	1 541
Skladování materiálu a polotovarů	počet palet	4 682
Dělení profilů	kg	698 000
Svařování	minuty	6 551 860
Kontrola	počet svařenců	66 157
Balení	počet svařenců	110 261
Skladování hotových výrobků	počet svařenců	110 261
Expedice	počet svařenců	110 261

Nyní na základě určení celkových nákladů, vztahových veličin a míry výkonu aktivity lze určit jednotkové náklady na aktivitu. Tyto jednotkové náklady představují podíl mezi celkovými náklady aktivity a mírou výkonu aktivity. Vyjadřují tak kolik korun nepřímých nákladů se vztahuje k výkonu jedné jednotky určité aktivity.

Tab. 17 Stanovení jednotkových nákladů na aktivitu v Kč (Vlastní zpracování)

Aktivita	CNA v Kč	Vztahová veličina	MVA	JNA v Kč
Získání objednávky	11 086 933	počet objednávek	1 423	7 791
Nákup materiálu	2 720 429	počet objednávek	1 541	1 765
Skladování materiálu a polotovarů	1 779 651	počet palet	4 682	380
Dělení profilů	11 363 315	kg	698 000	16
Svařování	37 840 959	minuty	6 551 860	6
Kontrola	1 860 482	počet svařenců	66 157	28
Balení	11 811 451	počet svařenců	110 261	107
Skladování hotových výrobků	718 914	počet svařenců	110 261	7
Expedice	8 593 074	počet svařenců	110 261	78
Celkem	87 775 208			

Na základě stanovení jednotkových nákladů na aktivitu vyplývá, že nejnákladnější aktivitou je získání objednávky od zákazníka, jejichž jednotkové náklady představují částku 7 791 Kč. Jedna minuta svařování váže náklady ve výši 6 Kč, přičemž 1 ks výrobku se svařuje průměrně 55 minut (tzn. náklady ve výši cca 330 Kč). Druhé nejnižší jednotkové náklady má pak aktivita skladování hotových výrobků.

7.2.5 Přiřazení nákladů nákladovým aktivitám

Přiřazení nákladů nákladovým aktivitám je závěrečným krokem při sestavování ABC kalkulace. Nákladovým objektem je zde určitý typ výrobku, kterému je nutné přiřadit množství spotřebovaných jednotek určitých aktivit. Na základě určení tohoto množství a jeho vynásobením hodnotou jednicových nákladů, lze stanovit celkové nepřímé náklady vztahující se k danému výrobku.

Z důvodu srovnatelnosti kalkulace současně používané ve vybrané společnosti a nově navrhované ABC kalkulaci, bude nákladovým objektem výrobek, jehož kalkulace byla představena v analytické části této práce. Kalkulované množství je 1 000 ks.

Nejprve je třeba vyčíslit přímé náklady. Tyto náklady zahrnují přímý materiál a přímé mzdy a jsou obsaženy v kalkulaci, která je v podniku v současnosti používána. Jak zobrazuje následující tabulka (Tab. 18), celkem přímé náklady tvoří 1 113 515,49 Kč. Nejvyšší podíl představuje přímý materiál, který tvoří téměř 80 % přímých nákladů.

Tab. 18 Přímé náklady (Vlastní zpracování)

Položka	Kč
Přímý materiál	887 636,16
Přímé mzdy	225 879,33
Celkem	1 113 515,49

Následně je nutné stanovit nepřímé náklady, k čemuž je potřeba určit množství spotřebovaných veličin pro daný výrobek. Tyto MVA byly stanoveny na základě vnitropodnikové evidence, popř. na základě kvalifikovaného odhadu pracovníků. Nepřímé náklady pro daný typ výrobku jsou stanoveny v následující tabulce (Tab. 19).

Tab. 19 Kalkulace nepřímých nákladů na 1 000 ks daného výrobku (Vlastní zpracování)

Aktivita	Vztahová veličina	JNA v Kč	MVA	Výrobek
Získání objednávky	počet objednávek	7791	1	7 791
Nákup materiálu	počet objednávek	1765	7	12 355
Skladování materiálu a polotovarů	počet palet	380	49	18 620
Dělení profilů	kg	16	9 500	152 000
Svařování	minuty	6	55 000	330 000
Kontrola	počet svařenců	28	600	16 800
Balení	počet svařenců	107	1 000	107 000
Skladování hotových výrobků	počet svařenců	7	1 000	7 000
Expedice	počet svařenců	78	1 000	78 000
Celkem				729 566

Nepřímé náklady vztahující se k výrobě daného výrobku představují 729 566 Kč. Největší část těchto nákladů představuje aktivita svařování (45,2 %), dále pak dělení profilů a balení.

Tab. 20 Kalkulace celkových nákladů (Vlastní zpracování)

Položka	Kč
Přímé náklady	1 113 515,49
Nepřímé náklady	729 566
Celkové náklady	1 843 081,49

Jak je zobrazeno v tabulce (Tab. 20), po sečtení přímých a nepřímých nákladů získáme náklady celkové, které činí 1 843 081,49 Kč. Nepřímé náklady stanovené pomocí ABC kalkulační se na celkových nákladech podílí 39,6 %.

8 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

V této kapitole je kalkulace metodou ABC navržená v projektové části srovnána se současnou metodou kalkulace ve vybrané firmě. Dále jsou zhodnoceny přínosy a rizika vyplývající z implementace navrženého projektu. A také je provedena nákladová a časová analýza.

8.1 Srovnání současné a nově navržené kalkulace

Jak již bylo zmíněno v analytické části, vybraná firma pro vyhotovení kalkulace využívá přírážkovou metodu. Tato metoda umožňuje stanovit přímé náklady poměrně přesně, avšak nepřímé náklady jsou alokovány na základě režijních sazeb. To může vést k průměrování a nepřesnostem. Z tohoto důvodu se projektová část zaměřuje především na kalkulaci nepřímých nákladů pomocí metody Activity-Based Costing.

Pro porovnání současné a nově navržené metody byl použit konkrétní výrobek. Kalkulace tohoto výrobku podle současné metody používané v podniku byla již znázorněna v analytické části diplomové práce. V projektové části pak byla stanovena kalkulace stejného výrobku pomocí metody ABC. Následující tabulka (Tab. 21) zobrazuje přímé, nepřímé a celkové náklady stanovené jak pomocí současné přírážkové metody, tak na základě metody ABC.

Tab. 21 Srovnání kalkulačních metod (Vlastní zpracování)

Položka	Přírážková kalkulace	Kalkulace ABC
Přímé náklady	1 184 462,26	1 113 515,49
Nepřímé náklady	310 672,66	729 566,00
Celkové náklady	1 495 134,92	1 843 081,49
Rozdíl	347 946,57	

Přímé náklady v ABC kalkulaci jsou tvořeny pouze přímým materiálem a přímými mzdami, na rozdíl od kalkulace přírážkové, kde jsou zde zařazeny i energie a odpisy. Přičemž výše energií a odpisů je zde stanovena pomocí režijní sazby. Taktéž jsou stanoveny i nepřímé náklady. Kdežto kalkulace ABC alokuje nepřímé náklady na základě toho, která aktivita vyvolala jejich vznik.

Nepřímé náklady kalkulované přírážkovou metodou činí 310 672,66 Kč. Hodnota nepřímých nákladů stanovených ABC kalkulací je vyšší, dosahuje 729 566 Kč. Tento rozdíl nepřímých nákladů představuje 418 893,34 Kč.

Rozdíl mezi celkovými náklady na výrobu 1 000 kusů daného výrobku činí 347 946,57 Kč. Přičemž celkové náklady stanovené na základě přírážkové kalkulace jsou 1 495 134,92 Kč a na základě metody ABC 1 843 081,49 Kč.

Při zahrnutí zisku do srovnání metod kalkulace, by se zvýšila jak prodejní cena pro zákazníka, tak výše dosaženého zisku (viz. Tab. 22). Pokud by firma chtěla zachovat stejnou výši marže, při výrobě 1 000 ks daného výrobku by vydělala o 695 893,14 Kč více. Avšak došlo by i k navýšení prodejní ceny o 1 043 839,71 Kč, což představuje nárůst přibližně o 23 %. V případě, že by firma chtěla zachovat stávající prodejní cenu, musel by zisk klesnout na 2 642 323,27 Kč.

Tab. 22 Srovnání kalkulačních metod včetně zisku (Vlastní zpracování)

Položka	Přírážková kalkulace	Kalkulace ABC
Přímé náklady	1 184 462,26	1 113 515,49
Nepřímé náklady	310 672,66	729 566,00
Celkové náklady	1 495 134,92	1 843 081,49
Zisk	2 990 269,84	3 686 162,98
Prodejní cena	4 485 404,76	5 529 244,47

8.2 Přínosy a rizika spojená s implementací projektu

Každá metoda kalkulace má své výhody i nevýhody. Stejně tak implementace projektu zaměřeného na alokaci nepřímých nákladů pomocí metody Activity-Based Costing může znamenat pro společnost spoustu přínosů, avšak mohou existovat i určitá rizika.

Ve vybrané firmě v současné době nedochází k žádnému systematickému řízení nákladů. Jednotlivé nákladové položky jsou zde členěny jen na základě druhového dělení a kalkulace se stanovují na základě přírážkové metody. Tento způsob není příliš vhodný pro manažerská rozhodnutí, jelikož neposkytuje informace o příčině vzniku jednotlivých nákladů.

Z tohoto důvodu lze za přínosy spojené s implementací ABC kalkulace považovat to, že:

- ABC kalkulace poskytuje manažerům informace o příčině vzniku nákladů.
- Metoda Activity-Based Costing přesněji stanovuje nepřímé náklady, jelikož je alokuje na základě jejich vztahu s jednotlivými výkony.
- Tato kalkulace umožňuje přesnější stanovení ceny a lepší řízení nákladů.
- ABC kalkulace pomáhá odpovědět na to proč daná aktivita tvoří určitou výši nákladů či proč je jednotka aktivity příliš drahá.
- Kalkulace na základě metody ABC napomáhá managementu zjistit, která z aktivit je prováděna efektivně a jaký podíl nákladů spotřebovává.

Implementace ABC kalkulace má i svá rizika a omezení, mezi která patří:

- Náročnost na vstupní data a nedostatek informací. Toto riziko může zapříčinit nevhodné stanovení jednotlivých aktivit nebo špatné určení nákladových veličin, což může mít za následek nepřesnost celé kalkulace nepřímých nákladů. Toto riziko je možné snížit využitím služeb kvalifikovaných odborníků, kteří by zajistili implementaci celé metody kalkulace.
- Některá data používaná v rámci ABC kalkulace mohou být ovlivněna subjektivním dojmem. Tomuto riziku by bylo možné předejít porovnáním dat z různých zdrojů či konzultací s kvalifikovanými pracovníky.
- Neochota zainteresovaných pracovníků přijmout novou metodu kalkulace.
- Mohou se objevit dodatečné náklady spojené s implementací nové metody kalkulace.

8.3 Časová a nákladová analýza

Pro uskutečnění projektu je důležité stanovit časový harmonogram a výši nákladů spojených s implementací projektu.

Z hlediska času je možné realizaci projektu rozdělit do několika fází:

1. Seznámení vedení společnosti a zainteresovaných pracovníků s novou metodou kalkulace.
2. Návrh kalkulace, který zahrnuje úpravu účetních dat, rozbor procesů probíhajících ve společnosti a následný návrh aktivit. Dále také přiřazení nákladů aktivitám, stanovení vztahových veličin a míry výkonu aktivity. A na závěr přiřazení jednotlivých nákladů nákladovým objektům.

3. Zaškolení zaměstnanců a doplnění podnikového informačního systému o modul podporující tvorbu kalkulací metodou ABC.
4. Naplnění softwaru vstupními daty potřebnými pro ABC kalkulaci a zahájení sestavování kalkulací novou metodou.
5. Testování a zhodnocení nového systému kalkulací a případné odstranění nedostatků.

Na základě odhadu byla doba implementace projektu stanovena na 14-15 týdnů. Tento odhad byl stanoven na základě doby trvání jednotlivých fází, které jsou zaznamenány v následující tabulce (Tab. 23).

Tab. 23 Přibližná doba trvání implementace projektu (Vlastní zpracování)

Fáze	Doba trvání
Seznámení vedení společnosti a zaměstnanců s projektem	1-2 týdny
Návrh kalkulace	3-4 týdny
Zaškolení zaměstnanců a rozšíření funkcí podnikového informačního systému	2-3 týdny
Zahájení používání nové metody kalkulace	2 týdny
Testování a zhodnocení nové metody	4 týdny
Celkem	12-15 týdnů

Náklady spojené s implementací navrženého projektu zahrnují školení, úpravu podnikového informačního systému a zpracování vstupních dat. Jak je zaznamenáno v následující tabulce (Tab. 24), celkové náklady na realizaci činí přibližně 110 000 Kč.

Tab. 24 Přehled nákladů spojených s implementací projektu (Vlastní zpracování)

Položka	Kč
Školení	25 000
Úprava podnikového informačního systému	5 000
Zpracování vstupních dat a návrh kalkulace	80 000
Celkem	110 000

Náklady na školení zaměstnanců představují 25 000 Kč a tato částka byla stanovena na základě srovnání nabídek různých poskytovatelů vzdělávání v oblasti manažerského účet-

nictví a řízení nákladů. Náklady na úpravu informačního systému budou činit přibližně 5 000 Kč. A jelikož nikdo z vybrané firmy nemá zkušenosti s metodou Activity-Based Costing, bude potřeba najmout externího odborníka, který bude spolupracovat na implementaci tohoto projektu.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo navrhnout zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě na základě identifikovaných nedostatků. Celá práce byla rozdělena do dvou částí, a to na teoretickou a praktickou. Praktická část se dále člení na analytickou a projektovou.

V rámci teoretické práce byla zpracována literární rešerše zabývající se náklady a jejich řízením. Jsou zde uvedeny možnosti členění nákladů, a také typy kalkulací a kalkulačních metod.

Analytická část práce obsahuje představení vybrané společnosti, které zahrnuje základní charakteristiku, seznámení s výrobky dané firmy, ale také popis jejich odběratelů a dodavatelů. Práce pokračuje analýzou ekonomické situace a vyhodnocením poměrových ukazatelů. Dále byla provedena analýza současného systému řízení nákladů, která byla zaměřena na členění nákladů a kalkulační systém používaný ve vybrané firmě. Na základě této analýzy bylo zjištěno, že firma používá pouze druhové členění nákladů vycházející z finančního účetnictví a přírážkovou metodu kalkulace. Používané členění nákladů ani metoda kalkulace není příliš vhodná pro manažerské rozhodování, jelikož neposkytuje dostatek informací. Navíc alokace nepřímých nákladů metodou přírážkové kalkulace probíhá prostřednictvím přírážkových sazeb, což často vede k průměrování a nepřesnostem. Za další problém současné kalkulace také považují zařazení odpisů mezi přímé náklady.

Na základě informací získaných v analytické části práce byl navržen projekt nové kalkulace pomocí metody Activity-Based Costing. Tato metoda se zaměřuje na alokaci nepřímých nákladů, které přiřazuje jednotlivým aktivitám ve společnosti na základě toho, jak spolu souvisí. Poskytuje tak lepší přehled o tom, jakou aktivitou jsou dané náklady vyvolány. Návrh nové ABC kalkulace zahrnuje několik kroků, a to úpravu účetních dat, návrh aktivit, přiřazení nákladů aktivitám, analýzu aktivit a na závěr přiřazení nákladů nákladovým objektům. Po návržení nového systému kalkulace bylo provedeno srovnání současně používané přírážkové metody kalkulace a nově vytvořené ABC kalkulace na konkrétním příkladu. Na závěr byly vyhodnoceny přínosy a rizika související s implementací kalkulace na základě metody Activity-Based Costing. A také byla provedena časová a nákladová analýza navrženého projektu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- BUYS, Pieter; GREEN, Kevin, 2007. *Strategic Costing Techniques: Activity-based Budgeting*. Accountancy SA. ISSN 0258-7254.
- CARDOŞ, Ildikó Réka, 2014. *New Trends in Budgeting – a Literature Review*. SEA: Practical Application of Science. ISSN 2360-2554.
- CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES, 2014. *Managerial accounting*. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, xxiii, 614 s. ISBN 978-1-133-95896-3.
- DOYLE, David P., 2006. *Strategické řízení nákladů*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 227 s. ISBN 80-7357-189-7.
- DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, xix, 827. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Praha: ASPI, 263 s. ISBN 80-7357-084-X.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- FIBÍROVÁ, Jana, 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2.*, aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.
- HUANG, Hao-Chen et al., 2012. *Target Costing, Business Model Innovation, and Firm Performance: An Empirical Analysis of Chinese Firms*. Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne des Sciences de l'Administration. 29 (4). DOI: 10.1002/cjas.1229. ISSN 08250383.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER, 2013. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2.*, rozš. vyd. Praha: Grada, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
- KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví. 2.*, rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

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

KREN, Leslie, 2008. *Using Activity-Based Management for Cost Control*. Journal of Performance Management. vol. 21, no. 2. ISSN 1949-971X.

LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, xiv, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

MAHER, Michael, Clyde P. STICKNEY a Roman L. WEIL, 2012. *Managerial accounting: an introduction to concepts, methods and uses*. 11th ed. Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning, xix, 619 s. ISBN 978-1-111-57126-9.

POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

SYNEK, Miloslav, 2002. *Podniková ekonomika*. 3., přeprac. dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, xxv, 479 s. ISBN 8071797367.

SYNEK, Miloslav, 2003. *Manažerská ekonomika*. 3., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 466 s. ISBN 80-247-0515-X.

SYNEK, Miloslav, 2007. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

Interní materiály vybrané firmy.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABB	Activity-Based Budgeting
ABC	Activity-Based Costing
ABM	Activity-Based Management
BB	Beyond Budgeting
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
MVA	Míra výkonu aktivity
PP	Procento přirážky
RP	Režijní přirážka
THP	Technicko-hospodářští pracovníci
VH	Výsledek hospodaření
ZBB	Zero-Based Budgeting

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Organizační struktura společnosti (Vlastní zpracování).....	38
Obr. 2 Příhradový nosník (Interní materiály)	39
Obr. 3 Vývoj nákladů a výnosů v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování).....	45
Obr. 4 Druhové členění nákladů za rok 2017 (Vlastní zpracování)	50
Obr. 5 Procentuální podíl přímých a nepřímých nákladů na celkových nákladech (Vlastní zpracování)	54
Obr. 6 Procentuální podíl aktivit na celkových nepřímých nákladech (Vlastní zpracování)	61

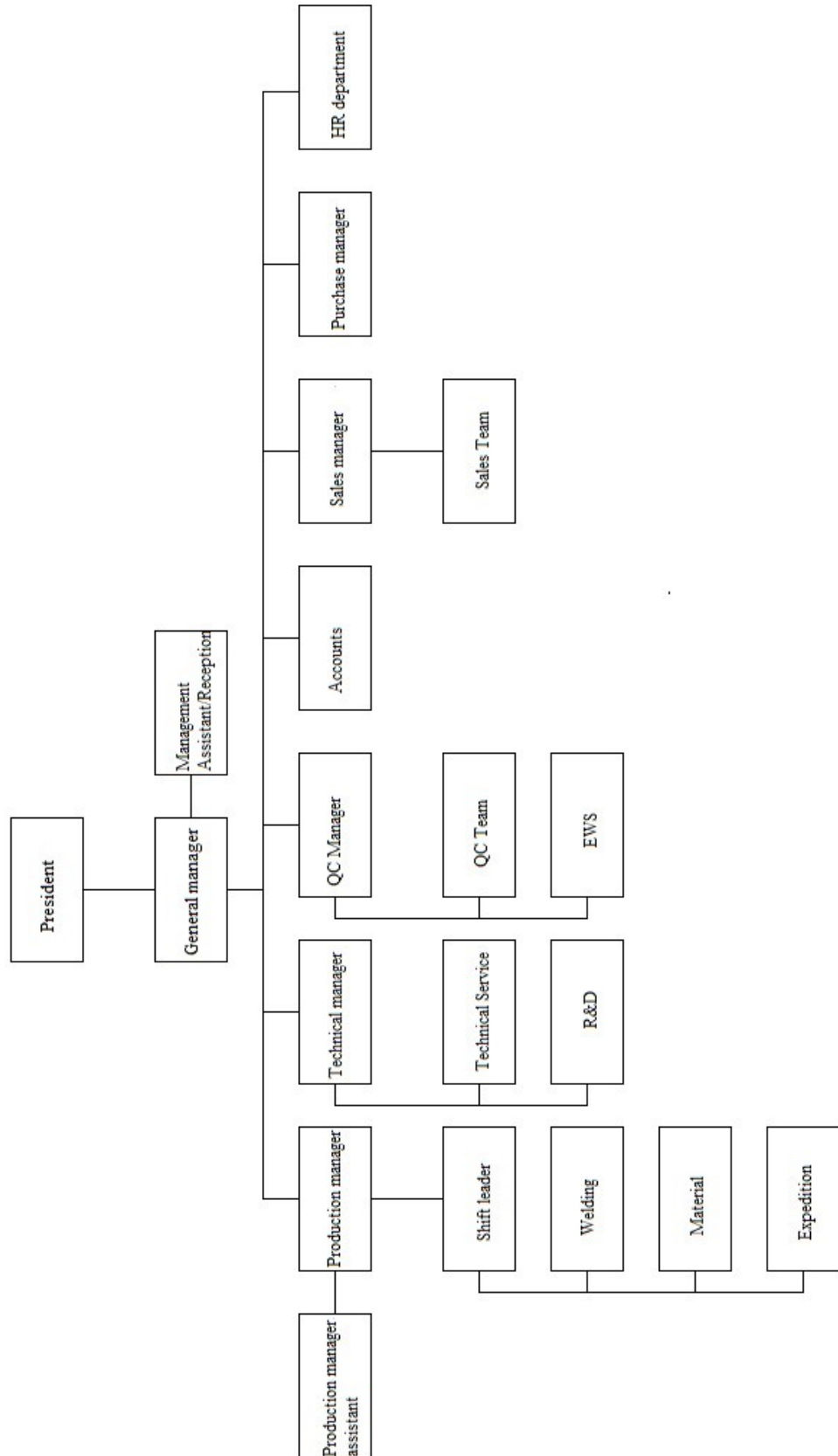
SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Nejvýznamnější dodavatelé v roce 2017 (Interní materiály).....	40
Tab. 2 Aktiva společnosti v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování).....	41
Tab. 3 Pasiva společnosti v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování)	42
Tab. 4 Výnosy společnosti v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování)	43
Tab. 5 Náklady společnosti v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování)	44
Tab. 6 Výsledek hospodaření v letech 2015-2017 (Vlastní zpracování).....	45
Tab. 7 Ukazatele rentability (Vlastní zpracování)	46
Tab. 8 Ukazatele likvidity (Vlastní zpracování)	47
Tab. 9 Ukazatele zadluženosti (Vlastní zpracování)	47
Tab. 10 Ukazatele aktivity (Vlastní zpracování)	48
Tab. 11 Kalkulace 1 000 ks určitého výrobku na základě současné metody (Vlastní zpracování)	51
Tab. 12 Vyřazené specifické nákladové položky (Vlastní zpracování).....	54
Tab. 13 Nepřímé náklady (Vlastní zpracování).....	55
Tab. 14 Celkové náklady na aktivitu (Vlastní zpracování)	59
Tab. 15 Rozpuštění podpůrné aktivity primárním aktivitám (Vlastní zpracování)	60
Tab. 16 Přiřazení vztahových veličin a míry výkonu aktivitám (Vlastní zpracování)	62
Tab. 17 Stanovení jednotkových nákladů na aktivitu v Kč (Vlastní zpracování)	63
Tab. 18 Přímé náklady (Vlastní zpracování)	64
Tab. 19 Kalkulace nepřímých nákladů na 1 000 ks daného výrobku (Vlastní zpracování)	64
Tab. 20 Kalkulace celkových nákladů (Vlastní zpracování)	65
Tab. 21 Srovnání kalkulačních metod (Vlastní zpracování).....	66
Tab. 22 Srovnání kalkulačních metod včetně zisku (Vlastní zpracování).....	67
Tab. 23 Přibližná doba trvání implementace projektu (Vlastní zpracování)	69
Tab. 24 Přehled nákladů spojených s implementací projektu (Vlastní zpracování).....	69

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Organizační struktura vybrané firmy
- P II Současný kalkulační vzorec

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA VYBRANÉ FIRMY



PŘÍLOHA P II: SOUČASNÝ KALKULAČNÍ VZOREC

Kalkulace		Střediskové kalkulace		Rozpis materiálu		Rozpis operací		Poznámkový blok	
Číslo artiklu	F34 200	Kód skladu	HV01	Varianta	0	Číslo listu	32	ID uživatele	ostodola
Typ kalkulace	Jednicová	Číslo plánu	0	do	00.00.0000	Vzorec	CHYBA		
Množství	1000,00000	Tisk	Nevytištěno						
Datum vytvoření	11.10.2017 15:24	Platnost od	11.10.2017						
Poznámka									
Materiál	887636,16	Nepřímé 01	310672,66	Výrobní cena	1495134,92				
Vedlejší produkt	0	Nepřímé 02	0	Zisk	0				
Třída 1	225879,33	Nepřímé 03	0	Celkem náklady	0				
Třída 2	60531,30	Nepřímé 04	0	Odbytová cena 1	0				
Třída 3	10415,47	Nepřímé 05	0	Odbytová cena 2	0				
Třída 4	0	Nepřímé 06	0	Odbytová cena 3	0				
Třída 5	0	Nepřímé 07	0	Odbytová cena 4	0				
Třída 6	0	Nepřímé 08	0	Odbytová cena 5	0				
Třída 7	0	Nepřímé 09	0	Odbytová cena 6	0				
Třída 8	0	Nepřímé 10	0	Odbytová cena 7	0				
Třída 9	0	Nepřímé 11	0	Odbytová cena 8	0				
Přímé náklady	1184462,26	Nepřímé náklady	310672,66	Odbytová cena 9	0				