

Projekt systému řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o.

Bc. Adam Roller

Diplomová práce
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Adam Roller**
Osobní číslo: **M13745**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt systému řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a vypracujte literární rešerši zaměřenou na náklady a řízení nákladů.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu současného stavu nákladového řízení a metodiky pro kalkulaci ve společnosti XY, s.r.o.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte systém řízení nákladů a identifikujte jeho nedostatky.
- Zpracujte projekt nákladového řízení ve společnosti XY, s.r.o.
- Ověřte efektivnost daného 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:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

GARRISON, Ray H, Eric W NOREEN a Peter C BREWER. Managerial accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2012, 762 s. ISBN 978-0-07-811100-6.

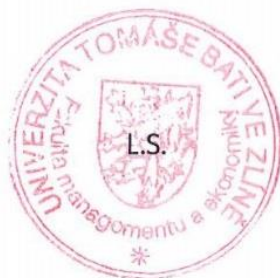
HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

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

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 16. února 2015
Termín odevzdání diplomové práce: 27. dubna 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, 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 s tím, že 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

22. 4. 2015



podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce s názvem Projekt systému řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o. je zaměřena na implementaci moderní metody řízení nákladů Activity-Based Costing. Práce je rozdělena na dvě části.

Teoretická část se zabývá literární rešerší odborné literatury, která se věnuje poznatkům týkajících se řízení nákladů. Charakterizuje finanční a manažerské účetnictví, členění nákladů a metody kalkulace. Podstatná část teoretické části se věnuje problematice moderní metody řízení nákladů Activity-Based Costing.

Praktická část je rozdělena na dvě kapitoly. První kapitola se zabývá charakteristikou společnosti XY, s.r.o., její historií, předmětem podnikání, vývojem počtu zaměstnanců a vývojem hospodářských výsledků v letech 2010 – 2013. V této části je provedená analýza současného stavu řízení nákladů, shrnutí a vyhodnocení tohoto stavu. Druhá část se věnuje implementaci metody ABC kalkulace ve společnost XY, s.r.o. Na závěr jsou porovnány kalkulace dvou nákladových objektů tradičním způsobem a metodou ABC a provedena časová a nákladová analýza projektu.

Na základě předchozího srovnání jsou společnosti navržena opatření na zlepšení současného stavu řízení nákladů.

Klíčová slova: řízení nákladů, kalkulační systém, manažerské účetnictví, nepřímé náklady, Activity-Based Costing,

ABSTRACT

The thesis entitled 'Project cost management systems in company XY, Ltd' is focused on the implementation of modern method of cost management Activity-Based Costing. It is divided into two parts.

The theoretical part is based on research into specialist publications dealing with information relating to cost management. It describes financial and management accounting, cost classification and calculation methods. A substantial part of the theoretical section is devoted to the issue of modern cost management method Activity-Based Costing.

The practical part is divided into two chapters. The first chapter deals with the characteristics of XY, Ltd; its history, its line of business, the development of its workforce and its business results for the years 2010 to 2013. This part contains an analysis of the current state of cost management and a summary and evaluation of this situation. The second chapter focuses on the implementation of ABC into XY, Ltd. This second part concludes with a comparison of the two methods of calculating the costs, the traditional way and ABC, and provides a time/cost analysis of the project.

On the strength of these comparisons, the company is proposing to improve its cost management methodology.

Keywords: cost management, calculation system, managerial accounting, indirect costs, Activity-Based Costing

Touto cestou bych rád poděkoval doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za odborné rady, které mi pro zpracování této práce poskytl, a za čas, který mi při zpracování práce věnoval.

Dál bych chtěl poděkovat generálnímu a finančnímu řediteli společnosti XY, s.r.o. za cenné informace, které mi pro tvorbu diplomové práce poskytli.

OBSAH

| | |
|--|-----------|
| ÚVOD | 9 |
| CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE | 10 |
| I TEORETICKÁ ČÁST | 11 |
| 1 ÚČETNICTVÍ | 12 |
| 1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ | 12 |
| 1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ..... | 12 |
| 1.2.1 Funkce manažerské účetnictví | 13 |
| 1.2.2 Struktura manažerského účetnictví | 13 |
| 1.3 ROZDÍLY MEZI FINANČNÍM A MANAŽERSKÝM ÚČETNICTVÍM..... | 14 |
| 2 NÁKLADY | 15 |
| 2.1 POJETÍ NÁKLADŮ..... | 15 |
| 2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ | 15 |
| 2.2.1 Druhové členění nákladů..... | 15 |
| 2.2.2 Účelové členění nákladů | 16 |
| 2.2.3 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti..... | 16 |
| 2.2.4 Kalkulační členění nákladů | 16 |
| 2.2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování | 16 |
| 3 KALKULACE NÁKLADŮ | 19 |
| 3.1 VÝZNAM KALKULACE | 19 |
| 3.2 PŘEDMĚT KALKULACE | 19 |
| 3.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM | 19 |
| 3.4 TYPY KALKULACÍ..... | 20 |
| 3.4.1 Propočtová kalkulace | 20 |
| 3.4.2 Plánová kalkulace..... | 20 |
| 3.4.3 Operativní kalkulace | 20 |
| 3.4.4 Výsledná kalkulace | 20 |
| 3.5 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC..... | 20 |
| 3.6 ABSORPČNÍ KALKULACE | 21 |
| 3.6.1 Kalkulace dělením..... | 21 |
| 3.6.2 Kalkulace s ekvivalenčními čísly..... | 21 |
| 3.6.3 Kalkulace přírážková | 21 |
| 3.6.4 Kalkulace ceny | 22 |
| 3.7 NEABSORPČNÍ KALKULACE | 22 |
| 4 ACTIVITY - BASED COSTING | 23 |
| 4.1 HISTORIE A VÝVOJOVÉ FÁZE METODY ABC | 23 |
| 4.2 POJETÍ NÁKLADŮ U METODY ABC | 23 |
| 4.3 IMPLEMENTACE METODY ABC | 24 |
| 4.3.1 Kroky pro implementaci Activity–Based Costing: | 25 |
| 4.4 HIERARCHIE AKTIVIT | 27 |
| 4.5 VYUŽITÍ METODY ABC V PRAXI | 28 |
| 4.6 RIZIKA A ÚSKALÍ SPOJENÁ S METODOU ABC | 29 |
| II PRAKTICKÁ ČÁST | 30 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 5 | CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY, S.R.O. | 31 |
| 5.1 | POPIS SPOLEČNOSTI | 31 |
| 5.2 | HISTORIE SPOLEČNOSTI | 31 |
| 5.3 | PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ | 31 |
| 5.4 | VÝROBKOVÉ PORTFOLIO | 31 |
| 5.4.1 | Klasický sortiment | 32 |
| 5.4.2 | Elektronická výroba | 32 |
| 5.5 | VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ | 33 |
| 5.6 | PŘEHLED TRŽEB ZA VÝROBKU | 34 |
| 5.7 | ANALÝZU VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI | 35 |
| 6 | ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ | 37 |
| 6.1 | AKTUÁLNÍ STAV ŘÍZENÍ NÁKLADŮ | 37 |
| 6.2 | NÁKLADOVÁ ANALÝZA | 37 |
| 6.2.1 | Druhové členění nákladů | 37 |
| 6.2.2 | Členění nákladů dle nákladových středisek | 41 |
| 6.2.3 | Kalkulační členění nákladů | 44 |
| 6.2.3.1 | Nepřímé náklady | 45 |
| 6.2.3.2 | Přímé náklady | 46 |
| 6.3 | ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU | 46 |
| 6.3.1 | Kalkulační vzorec | 47 |
| 6.4 | SHRNUTÍ A VYHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ | 48 |
| 7 | PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY, S.R.O. | 50 |
| 7.1 | NÁVRH VYUŽITÍ METODY ACTIVITY-BASED COSTING | 50 |
| 7.1.1 | Úprava účetních dat – první krok | 50 |
| 7.1.2 | Návrh aktivit – druhý krok | 51 |
| 7.1.3 | Ocenění aktivit – třetí krok | 54 |
| 7.1.4 | Definice vztahových veličin – čtvrtý krok | 58 |
| 7.1.5 | Přřazení nákladů aktivit objektům – pátý krok | 60 |
| 7.2 | POROVNÁNÍ PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ A PŘÍRÁŽKOVÉ KALKULACE | 63 |
| 7.3 | ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU | 64 |
| 7.3.1 | Časová analýza projektu | 65 |
| 7.3.2 | Nákladová analýza projektu | 65 |
| 7.4 | SHRNUTÍ PROJEKTU A ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ | 66 |
| | ZÁVĚR | 68 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 69 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK | 71 |
| | SEZNAM OBRÁZKŮ | 72 |
| | SEZNAM TABULEK | 73 |
| | SEZNAM PŘÍLOH | 74 |

ÚVOD

Dnešní doba je charakteristická silným a velmi dynamickým konkurenčním bojem mezi podniky napříč všemi podnikatelskými sférami. Trh již dávno není trhem výrobců, ale stal se trhem zákazníků. Společnosti, které si toto neuvědomí a nezareagují na danou situaci, pomalu zaniknou. Firmy tedy musejí najít konkurenční výhodu oproti ostatním. Jednou z těchto možných výhod může být přesnější řízení vlastních nákladů. Zastaralé kalkulační systémy již neodpovídají dnešní době a management podniků by měl směřovat k evidenci nákladů, které co nejvíce odpovídají skutečné situaci. Pokud podnik dokáže alokovat náklady co možná nejpřesněji na určitou aktivitu či proces, může také tyto aktivity a procesy efektivněji řídit, a tím i snížit celkové náklady produktu.

Tato diplomová práce se věnuje právě řízení nákladů a pohledu na ně. První část diplomové práce se věnuje literární rešerši dané problematiky. V práci je popsáno finanční a manažerské účetnictví, pojetí nákladů a jejich kalkulace na nákladové objekty. Větší oddíl teoretické části se poté věnuje moderní kalkulační metodě Activity-Based Costing.

Druhá, praktická část této práce je rozdělena na dva segmenty. První se zabývá charakteristikou společnosti XY, s.r.o., její historií a vývojem v letech 2010 – 2013. V této části je také provedena analýza současného systému řízení nákladů. Na základě této analýzy byl shrnut a zhodnocen současný stav ve společnosti a navržen efektivní projekt řízení nákladů. Druhý segment se poté zabývá právě tímto projektem řízení nákladů pomocí kalkulace Activity-Based Costing. Díky této metodě se zprůhlední nepřímé náklady a ty se mohou přímo přidělit aktivitám, které je vyvolávají. ABC kalkulace bude aplikována na dva nákladové objekty, a to na dva produkty elektronické výroby. V poslední fázi zhodnotím výsledky dosažené díky ABC kalkulaci a porovnáám je se stávajícím kalkulačním systémem, který využívá společnost XY, s.r.o.

Na úplný závěr je celý projekt zhodnocen, je provedena časová a nákladová analýza projektu a jsou navržena doporučení vedení společnosti XY, s.r.o.

Pevně věřím, že tato práce poslouží společnosti jako podnět k možnému zlepšení řízení nákladů a tím i k posílení současného postavení na trhu.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je vypracovat analýzu a projekt systému řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o. Na základě toho zhodnotit stávající situaci ve společnosti a navrhnout možná opatření vedoucí ke zlepšení stávající situace.

K vypracování této práce byly použity metody přírážkové kalkulace a metody Activity-Based Costing.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNICTVÍ

Účetnictví je proces identifikace, měření a komentování ekonomických informací umožňující provádět správná rozhodnutí uživatelům těchto informací. Jinými slovy účetnictví poskytuje finanční i nefinanční informace, které pomáhají manažerům k dobrým rozhodnutím. (Drury, 2006, s. 5)

1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví představuje primární zdroj informací pro vlastníky podniku a pro potenciální zájemce o kapitálový vstup do tohoto podniku. Finančního účetnictví má za úkol zobrazovat věrně a pravdivě hospodářské dění ve společnosti. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2006, s. 48)

Mezi základní funkce finančního účetnictví patří:

- informační funkce – poskytování informací interním a externím subjektům o ekonomické situaci ve společnosti,
- registrační funkce – vedení zápisů o firemních jevech,
- dispoziční funkce – poskytování podkladů pro manažerská rozhodnutí,
- dokumentační funkce – dokumentuje minulé dění ve společnosti pro potenciální budoucí potřeby,
- kontrolní funkce – umožňuje provádět kontroly hospodaření podniku, stavu majetku i přezkoušení správnosti záznamu zejména ze strany státu. (Sedláček, 2004, s. 5)

1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví slouží k převážně vnitřně orientovaným účelům ve společnosti. Toto účetnictví není v podstatě nijak omezené zákonnými předpisy a je dílčí disciplínou nauky o podnikovém hospodaření. (Lang, 2005, s. 1)

Král (2006, s. 20) říká: „*Ve francouzsky mluvících zemích se označuje jako účetnictví pro řízení a zejména v novější německé literatuře se používá název účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování.*“

1.2.1 Funkce manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví má zejména tyto funkce:

- Interní informační účely – úkol manažerského účetnictví je dokumentovat technický zúčtovací ráz. Náklady na zboží a služby jsou kvantitativně evidovány a poté ohodnoceny. Toto účetnictví se v podstatě podřizuje potřebě řídicích pracovníků.
- Zjišťovací funkce – hodnoty v rámci manažerského účetnictví představují důležité informace pro vedení podniku. Tyto informace jsou následně použity pro určení výsledku za určité období, stanovení ceny výrobku pro obchodní a daňovou bilanci a pro data pro podniková srovnání.
- Prognózy a normované funkce – aby se daly odhadnout budoucí vývojové trendy, musíme znát objemy nákladů a jejich vývojové trendy ve srovnání s minulostí. Stanovují se běžné (normované) hodnoty a plánované hodnoty.
- Kontrolní funkce – z hlediska hospodárnosti a produktivity se srovnávají skutečné a požadované hodnoty. Vzájemné srovnání skutečných nákladů a jejich dřívějších hodnot poskytuje první odhady pro kontrolní funkci. Pokud se srovnávají skutečné a běžné náklady, získají se informace, zda se náklady pohybují v rámci dosavadního vývoje.
- Analytická funkce – analytické operace jsou prováděny v podniku s ohledem na podnikové funkce a jednotlivé nákladové druhy. Díky této funkci může např.: vedoucí střediska sledovat, jaké normované náklady měl v jakém měsíci, a jaká je poté skutečná hodnota těchto nákladů a jaká je tedy následná odchylka od normovaných nákladů. (Lang, 2005, s. 3-5)

1.2.2 Struktura manažerského účetnictví

Podoba dnešního manažerského účetnictví předpokládá spojení:

- nákladového účetnictví,
- rozpočetnictví,
- kalkulací.

Nákladové účetnictví – má charakter registrátora minulých nákladů, avšak použitím normové metody je schopné registrovat okamžitou úroveň vznikajících nákladů. Ze srovnání vývoje historických dat je schopné předvídat budoucí vývojové trendy nákladů.

Rozpočetnictví – je nástroj převážně pro určení nákladových úkolů jednotlivým střediskům.

Kalkulace – pokrývají celkový výrobní proces od vývoje a technické přípravy až po výrobu produktu. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 76)

1.3 Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

Mezi hlavní rozdíly těchto dvou způsobů účetnictví patří:

Zákonné požadavky

Výkazy finančního účetnictví musejí být připraveny dle zákonných požadavků a všeobecných účetních principů. Výsledky z minulosti musejí být porovnatelné s přítomností pro každého externího uživatele. Manažerské účetnictví může mít v podstatě jakoukoli formu, která bude pro interní skupiny společnosti užitečná a povede ke správnému rozhodnutí.

Zaměření

Zprávy finančního účetnictví popisují celkovou finanční situaci podniku, zatímco manažerské účetnictví se soustředí pouze na malé části organizace, jako jsou náklady, rentabilita a jiné.

Využití

Společnosti musejí v rámci finančního účetnictví vypracovávat jednou ročně zprávu o finanční situaci v podniku bez ohledu na to, zda jsou tyto informace pro manažery užitečné nebo nikoli. Oproti tomu výsledky manažerského účetnictví používají manažeři pouze, zváží-li, že výhody z použití těchto výsledků přesahují náklady na jejich získání.

Časový rozměr

Finanční účetnictví poskytuje reporty z minulosti, zatímco manažerské účetnictví by mělo být koncentrováno na budoucnost podniku.

Četnost reportů

Detailní výsledky finančního účetnictví jsou zveřejňovány ročně. Management potřebuje informace rychleji, pokud je to potřeba. Tudíž reporty manažerského účetnictví vycházejí častěji, a to denně, týdně, měsíčně nebo čtvrtletně. Záleží pouze na nastavení managementu. (Drury, 2006, s. 7–8)

2 NÁKLADY

Král (2006, s. 44) popisuje finanční náklady jako: *„Úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů, a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“*

Na druhou stranu manažerské náklady popisuje Král (2006, s. 44) takto: *„Manažerské náklady jsou hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“*

2.1 Pojetí nákladů

Lang (2005, s. 6) ve své publikaci popisuje pojetí nákladů jako: *„Přílivy a odlivy prostředků v podniku během určitého účetního období mohou mít hospodářské důsledky, a to jak finanční, tak i výsledkové.“*

2.2 Klasifikace nákladů

Vrcholný management by měl řídit výši i strukturu nákladů společnosti. Je nutné zvolit správné členění nákladů za určité období pro určitá manažerská rozhodnutí. Jednotlivá hlediska jsou odvozena od potřeb řízení, a tak je nutné rozlišovat mezi finančními a manažerskými náklady. (Martinovičová, Konečný, Vavřinka, 2014, s. 52)

2.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je jejich rozdělení do víceméně homogenních skupin spojených s činností výrobních faktorů (materiál, práce, finance). Druhové členění řeší otázku, co bylo na co spotřebováno.

Mezi základní nákladové druhy patří:

- spotřeba materiálu, surovin a energií,
- odpisy hmotného i nehmotného majetku,
- mzdy a ostatní osobní náklady,
- finanční náklady,
- náklady na externí služby. (Král, 2006, s. 65-66; Synek, 2011, s. 81)

Druhové členění nákladů je využíváno při tvorbě finančních výkazů zisku a ztrát. Je také důležité pro tvorbu finančních a jiných analýz (výpočet zisku, hodnota rentability, hodnota likvidity). (Synek, 2011, s. 81)

2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů slouží ke stanovení logického nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladů. Obecnou zásadou při účelovém členění nákladů je identifikovat věcného nositele, který způsobí vznik nákladu. Velikost tohoto nákladu je určující pro úroveň těchto nákladů.

Z hlediska hospodárnosti můžeme tyto náklady členit do dvou skupin, a to na:

- technologické náklady,
- náklady na obsluhu a řízení. (Čechová, 2011, s. 70-71; Král, 2006, s. 68)

2.2.3 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Toto členění nákladů je v podstatě třídění nákladů podle vnitropodnikových odpovědnostních středisek. Řeší otázku, kde určité náklady vznikly a kdo je za ně zodpovědný. Podle velikosti podniku a složitosti výrobního procesu se dělí tyto náklady v několika úrovních. Primárně se tyto náklady dělí na výrobní a nevýrobní, kde výrobní se dále člení na hlavní, pomocné, vedlejší a přidružené výroby a nevýrobní náklady se člení na náklady na odbyt, správu a zásobování. (Synek, 2011, s. 81–82)

2.2.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je specifickým typem účelového členění nákladů. Zjištění těchto nákladů je jedno z nejsložitějších vůbec. Složitost tohoto zjištění spočívá v tom, že podnikatelský proces je složitým systémem postupů s určitým počtem zprostředkovaných vazeb ke konkrétnímu výkonu.

Kalkulační náklady dělíme na:

- přímé náklady, které bezprostředně souvisejí s daným výkonem a
- nepřímé náklady, které zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. (Král, 2006, s. 72)

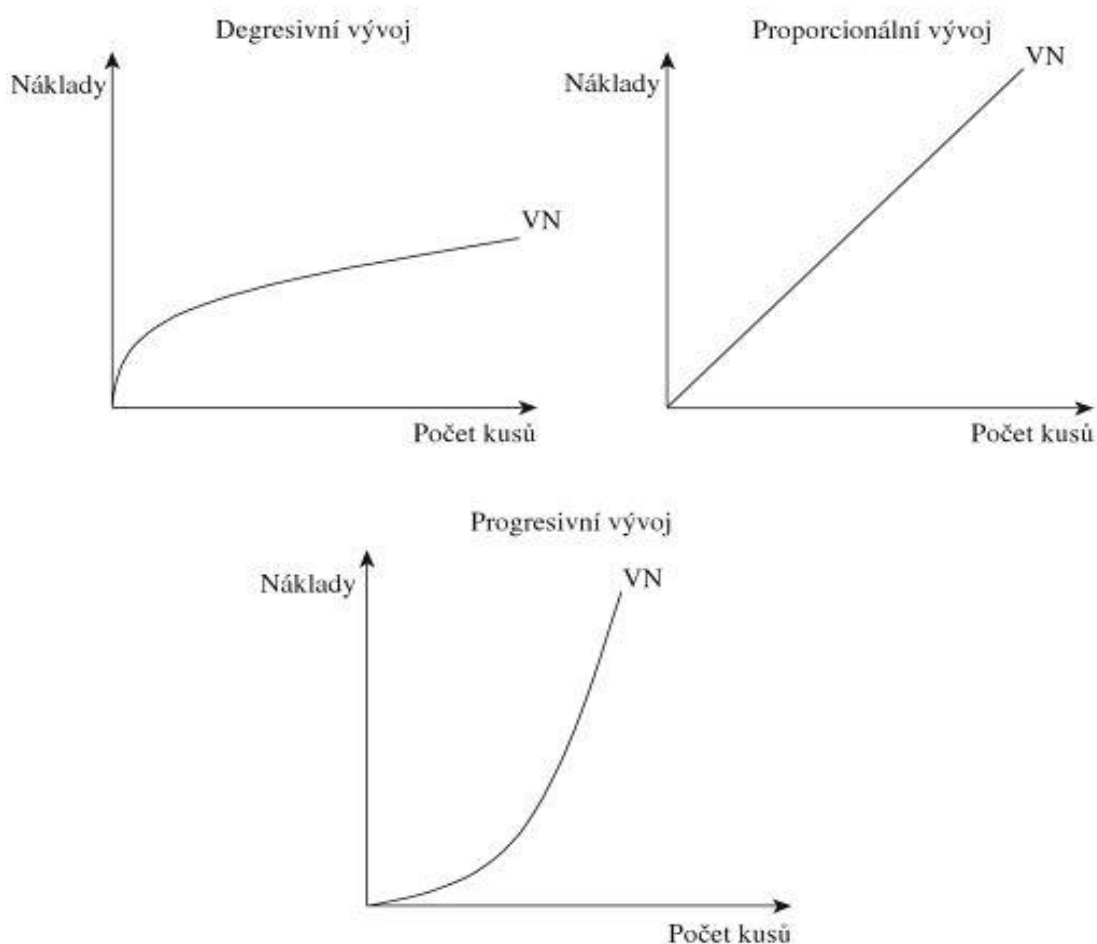
2.2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Toto členění nákladů je část manažerského účetnictví, která se především zabývá rozhodováním o budoucích variantách.

Tato skupina nákladů se dá rozdělit na tyto náklady:

Variabilní náklady

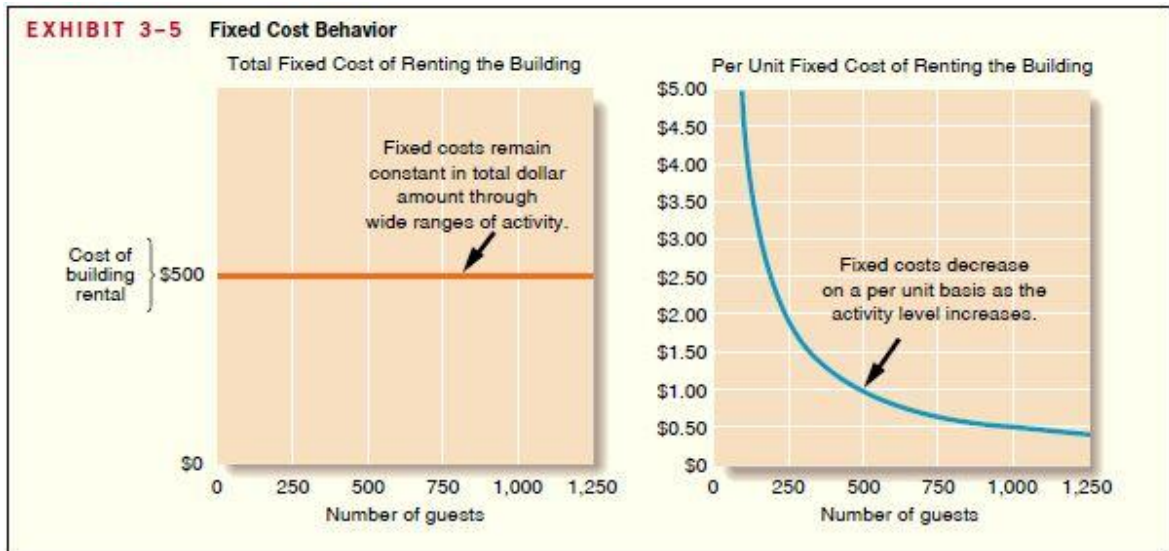
Z názvu je patrné, že se tyto náklady mění s objemem výroby a to buď proporcionálně, nadproporcionálně nebo podproporcionálně. Variabilní náklady jsou v podstatě rostoucí s rostoucím objemem výroby. Na jednici však zůstávají většinou neměnné. Jde zejména o jednicové mzdy a jednicový materiál. (Lang, 2005, s. 44; Noreen, Brewer, Gerison, 2011, s. 48-49)



Obrázek 1 Možný vývoj variabilních nákladů (Lang, 2005, s. 46)

Fixní náklady

Fixní náklady můžeme charakterizovat jako neměnné náklady provozní připravenosti podniku během určitého zúčtovacího období. Graficky můžeme fixní náklady zobrazit jako rovnoběžku s osou x . Fixní náklady mají degresivní průběh s objemem celkové produkce. To znamená, že se mění s celkovým objemem produkce. (Drury, 2006, s. 33; Lang, 2005, s. 116–117)



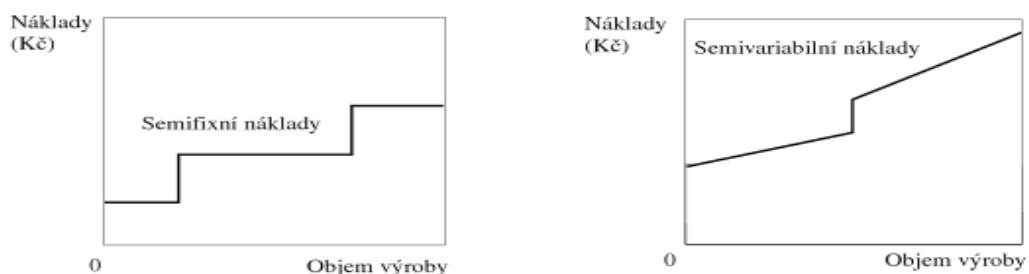
Obrázek 2 Fixní náklady na celkovou výrobu a na jednotku produkce (Noreen, Brewer, Garison, 2011, s. 80)

Semivariabilní a semifixní náklady

Semifixní náklady, označovány jako stepped fix costs, jsou zvláštním druhem fixních nákladů, které se skokově mění s poklesem nebo růstem produkce. Typickým příkladem semifixního nákladu je náklad na nájem (leasing) následující výrobní linky, která je využita při vyčerpání stávající kapacity. (Keřkovský, 2004, s. 77)

Semivariabilní náklady popisuje Keřkovský (2004, s. 77) jako: „Náklady, které při určitém objemu výroby skokově vzrostou a dále se s rostoucím objemem výroby mění jako variabilní náklady.“

Příkladem semivariabilních nákladů může být průběh daně z příjmu nebo telefonní poplatky.



Obrázek 3 Semifixní a semivariabilní náklady (Keřkovský, 2004, s. 78)

3 KALKULACE NÁKLADŮ

V kalkulaci jde o výpočet nákladů, případně zisku a ceny na jednotku výkonu, kterou může být výrobek, služba nebo i jednotka práce. Kalkulace může být také podrobněji rozdělena pouze na část výrobku nebo služby. Kalkulace zobrazuje vzájemný vztah mezi finančním ohodnocením výkonu a jeho naturálním vyjádření. Tento vztah je pro společnosti velmi důležitý, protože bez informací z kalkulace není firma schopna odhadnout jakou hodnotu společnosti výrobek nebo služba přinese. (Čechová, 2011, s. 80)

3.1 Význam kalkulace

Význam kalkulace lze chápat jako stanovení nákladů na jednotlivý výkon a z nich vyplývající cenu. Z toho vyplývá, že jde primárně o řízení nákladů a tím i řízení celé společnosti. Význam kalkulací je také závislý na tom, jak úspěšně budou tyto kalkulace plnit své úkoly. Z předchozích souvislostí nelze přehlédnout význam fungování dalších částí manažerského účetnictví, jako jsou rozpočetnictví nebo nákladové účetnictví. (Čechová 2011, s. 86; Hradecký, 2008, s. 175)

3.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace by měl být konkrétní výkon a to jak dokončený, tak i nedokončený. Je vymezen kalkulační jednotkou a kalkulovaným množstvím. (Čechová, 2011, s. 80)

3.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém je nezbytným zdrojem užitečných a potřebných informací. V rámci kalkulačního systému se nevytváří pouze konečné kalkulace, ale i kalkulace nedokončené výroby, polotovarů, operací a jednotlivých činností. (Čechová, 2011, s. 91; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183)

Informace kalkulací lze využít například jako:

- informace k optimálnímu složení výroby,
- o tom, zda výrobky budeme nakupovat nebo vyrábět ve vlastní režii,
- informace o vnitropodnikových cenách,
- nástroj k řízení variabilních nákladů,
- nástroj k ocenění zásob vlastní výroby,
- podklad k tvorbě plánů. (Čechová, 2011, s. 91)

3.4 Typy kalkulací

V této části jsou popsány základní typy kalkulací.

3.4.1 Propočtová kalkulace

Propočtovou kalkulaci sestavuje management především v úplně první etapě výzkumu a vývoje nového výrobku. Dochází zde k upřesnění technologických a konstrukčních parametrů. Propočtová kalkulace plní funkci limitu nákladů. (Fibírová, Šoljaková, 2010, s. 157; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183)

3.4.2 Plánová kalkulace

Při tvorbě plánové kalkulace se vychází z existujících konstrukčních podmínek výkonu a z technologických postupů. Sestavuje se na určité období a vyjadřuje výši normových nákladů. Do plánové kalkulace by také měly být zahrnuty veškeré budoucí změny, které by mohly náklady změnit. (Fibírová, Šoljaková, 2010, s. 157)

3.4.3 Operativní kalkulace

Tyto kalkulace jsou sestavovány na základě operativních norem reflektující podmínky v okamžiku sestavení kalkulace. Tyto podmínky jsou například změna dodavatele, změna nakupovaného materiálu nebo pozdní dodání nového stroje, který měl přinést úsporu mzdových nákladů (Čechová, 2011, s. 92; Šiman, 2010, s. 82)

3.4.4 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je v první řadě nástrojem zpětné kontroly hospodárnosti. Zjišťuje, jaké náklady byly reálně vynaloženy v průměru na jednotku výkonu. Výsledné kalkulace mají vyšší vypovídající schopnost při zakázkové výrobě, kdy jdou lépe porovnat plánované náklady s těmi reálně vynaloženými. (Čechová, 2011, a. 93)

3.5 Typový kalkulační vzorec

Synek (2011, s. 101) popsal typový kalkulační vzorec ve své publikaci takto:

1. *„Přímý materiál*
2. *nepřímá materiál*
3. *ostatní přímé náklady,*
4. *výrobní (provozní) režie*

- vlastní náklady výroby – položky 1 až 4*
- 5. *správní režie*
 - vlastní náklady výkonu – položky 1 až 5*
- 6. *odbytové náklady*
 - úplné vlastní náklady výkonu – položky 1 až 6*
- 7. *zisk (ztráta)*
 - cena výkonu*

Uvedený vzorec je vlastně vzorcem kalkulací ceny, kdy cena vzniká podle principu náklady + zisk = cena. Jde o tzv. nákladovou cenu.“

3.6 Absorpční kalkulace

U tvorby absorpční kalkulace se zahrnují do nákladů všechny složky přímých a nepřímých nákladů, které jsou absorbovány kalkulačními jednotkami. Hovoříme tedy o metodě plných nákladů. Kalkulační metody a techniky se rozlišují podle toho, jakým způsobem jsou jednotlivé náklady rozpočítány na kalkulační jednotky. (Duchoň, 2007, s. 78-79)

3.6.1 Kalkulace dělením

Kalkulaci dělením lze použít zejména ve společnosti, která se zabývá výrobou jednoho produktu. Princip této kalkulace spočívá v tom, že se celkové náklady sečtou a poté se podělí počtem vyrobených jednotek. (Lang, 2005, s. 86)

3.6.2 Kalkulace s ekvivalenčními čísly

Tuto kalkulaci lze využít ve společnosti, která vyrábí více výrobků, které mají stejnou základnu surovin pro její produkci. Výrobky se mohou lišit rozměry nebo vlastnosti, ale základ zůstává stále stejný. (Lang, 2005, s. 89)

3.6.3 Kalkulace přírážková

Tato kalkulační metoda se používá u společností s více diferenciovanou výrobou, kde část fixních nákladů je vynaložená na více činností současně. Tyto náklady se snažíme co možná nejobektivněji přiřadit na rozvrhovou základnu, kterou mohou tvořit přímé mzdy, přímý materiál nebo jiné přímé náklady na jednotku. Velikost přírážky následně dostaneme z poměru společných nákladů k rozvrhové základně. (Duchoň, 2007, s. 84)

3.6.4 Kalkulace ceny

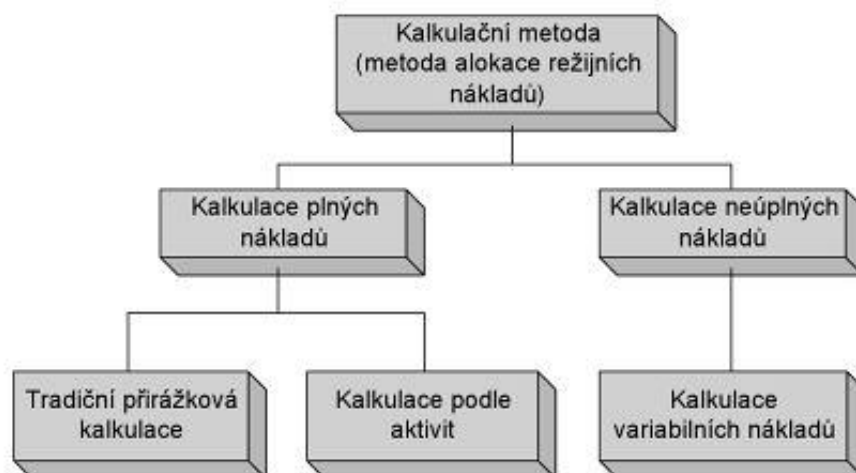
Relativně samostatnou oblastí mezi kalkulacemi je kalkulace ceny. Od kalkulace nákladů se liší zejména jedním hlavním přístupem a to, že kalkulace nákladů ukazuje skutečné nebo žádoucí toky vzniku nákladů. Cenová kalkulace oproti tomu zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku uskutečněné ve formě výnosů. Kalkulace ceny vychází z nákladů v jejich ekonomickém pojetí, obsahuje tedy i kalkulovaný zisk. (Král, 2006, s. 201)

3.7 Neabsorpční kalkulace

Popesko (2009, s. 60) ve své publikaci píše, že: „*Neabsorpční kalkulace (variable costing) nebo také kalkulace neúplných nákladů kalkulují jen část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní (fixní náklady) na výkony nerozpočítávají.*“

Kalkulace neúplných nákladů také umožňuje používat další metodu, a to metodu kalkulace přímých nákladů. Místo zisku zde získáváme tzv. hrubé rozpětí, což je v podstatě rozdíl mezi tržní cenou a přímými náklady. (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2014, s. 72)

Management má také možnost, že se pokusí přiřadit režijní náklady s přihlédnutím k příčinné souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem. Tato metoda se označuje jako kalkulace podle aktivit (Activity-Based Costing) a budou se jí věnovat následující stránky praktické části. (Popesko, s. 61)



Obrázek 4 Základní typy nákladových kalkulací (Popesko, 2009, s. 61)

4 ACTIVITY - BASED COSTING

Metoda Activity-Based Costing (ABC) je navržena tak, aby poskytovala manažerům informace o nákladech, které produkt přímo vyvolává. Tyto informace jsou použity pro strategické rozhodování, které následně postihuje jak fixní, tak variabilní náklady. Metoda ABC je většinou používána jako doplněk běžného nákladového systému společnosti. Mnoho firem používá tuto metodu, aby měly dva nákladové systémy. Oficiální systém je použit pro externí, finanční uživatele a Activity-Based Costing používají interní uživatelé pro řízení aktivit. (Noreen, Brewer, Gerison, 2001, s. 235; Staněk, 2003, s. 96)

4.1 Historie a vývojové fáze metody ABC

Activity-Based Costing byla jako moderní a dynamická metoda uvedena do praxe týmem amerických profesorů Kaplana, Coopera a Johnsona v druhé polovině osmdesátých let 20. století. Její základní logika a některé postupy však byly známy a používány v praxi již dříve, například ve společnosti General Electric. Se změnou podnikatelského myšlení k procesnímu a hodnotovému pohledu a s nedostatkem tradičních nákladových technik se metoda ABC stala populární a přijatelná pro větší spektrum pokrokových manažerů. Tato metoda měla především hodnotit, měřit a zobrazit výkonnost společnosti vzhledem k jejím produktům a umožnit koncepci neustálého zlepšování. Zároveň měla vysvětlit stále podstatnější složku nepřímých nákladů. Poté její vývoj směřoval k dnešní komplexní podobě, která poskytuje široký manažerský nástroj umožňující nejen reálně řídit, plánovat, kontrolovat a hodnotit firemní výkonnost a efektivitu, ale také řídit tvorbu hodnoty. Dále pak tato metoda poskytuje zpětnou vazbu všem firemním úrovním. (Petřík, 2007, s. 137–138)

4.2 Pojetí nákladů u metody ABC

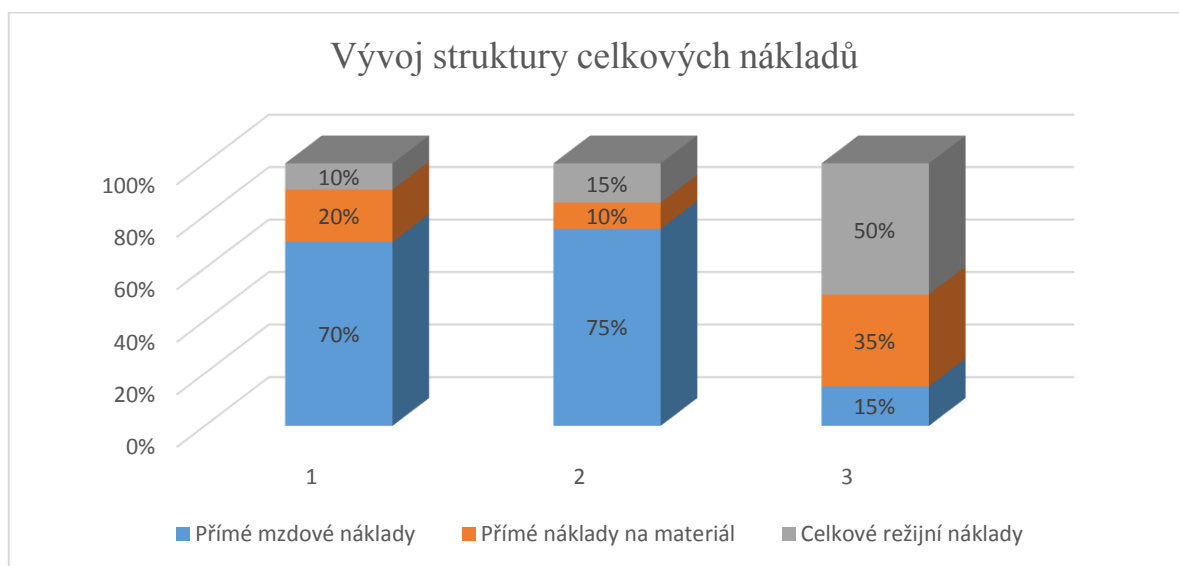
V koncepci metody ABC nahlížíme na náklady ze širšího hlediska než je tomu u externě orientovaného finančního účetnictví. To znamená, že management podniku potřebuje ke svým kontrolním a plánovacím aktivitám velké množství a různé druhy nákladů a nákladových technik. (Petřík, 2007, s. 68)

Petřík (2007, s. 68) uvádí ve své knize zejména tyto manažerské náklady:

- „*Přímé náklady,*
- *režijní náklady,*
- *nepřímé náklady,*
- *fixní náklady,*

- variabilní - proporcionální náklady,
- celkové náklady,
- mezní náklady,
- průměrné náklady,
- jednotkové náklady,
- utopené – zapuštěné náklady,
- rozdílové náklady,
- přírůstkové – vyvolané náklady,
- vyhnutelné náklady,
- explicitní náklady,
- náklady ušlých příležitostí,
- náklady kapitálu,
- průměrné vážené náklady kapitálu,
- plné – absorbované náklady,
- marginální náklady,
- náklady životního cyklu,
- cílové náklady,
- Kaizen costs a
- náklady na celkové řízení kvality (TQM).“

Následující obrázek zobrazuje vývoj struktury nákladů v průběhu let.



Obrázek 5 Vývoj struktury celkových nákladů (Petřík, 2007, s. 85)

4.3 Implementace metody ABC

Implementace metody ABC závisí na třech základních podmínkách. Za prvé musí vrcholoví manažeři silně podporovat zavedení Activity-Based Costing, protože jejich vedení přesvědčuje zaměstnance, že přijetí změny je nezbytné. Za druhé by se měli top manažeři ujistit, zda jsou data z metody ABC spojená se systémem, a jak jsou zaměstnanci hodnoceni a odměňováni. Za třetí by měl být vybudován tým napříč funkcemi v podniku. Tento tým by

měli tvořit zaměstnanci z marketingu, výroby, technologického oddělení a ekonomického oddělení. (Drury 2006, s. 360; Noreen, Brewer, Gerison, 2011, s. 239)

4.3.1 Kroky pro implementaci Activity-Based Costing:

Následující odstavce se budou věnovat pěti základním krokům tvorby ABC kalkulace.

1. Úprava účetních dat

Většina autorů nezahrnuje tuto část mezi hlavní činnosti implementace kalkulační metody ABC, ale pro její realizaci je nezbytná. Jelikož by měly být požadavky dnešních manažerů zaměřeny na skutečné ekonomické náklady, je tato přípravná fáze opravdu důležitá. Vynechání této fáze by mohlo mít za následek, že náklady nebudou rozděleny podle reálných skutečností.

Mezi tyto náklady patří především:

- kurzové rozdíly,
- inventarizační rozdíly,
- opravné položky,
- dary a penále,
- rezervy. (Popesko, 2009, s. 113; Staněk, 2003, s. 111)

2. Definice aktivit, míra aktivity pro společnost:

Tento velmi důležitý krok v implementaci metody ABC je identifikace aktivit, které budou tvořit základ celého systému. Tento krok může být velmi náročný, časově nákladný a zahrnuje velkou míru úsudku. Tento postup je v podstatě dotazování se jednotlivých pracovníků na jejich hlavní pracovní aktivity. Obyčejně je výsledkem tohoto procesu dlouhý seznam aktivit. (Drury, 2006, s. 360; Popesko, 2009, s. 141)

Délka tohoto listu aktivit může vyvolat určité problémy. Na jednu stranu, čím je vyšší množství aktivit v ABC systému, tím je vyšší přesnost nákladů, jaké by ve skutečnosti měly být. Na druhou stranu, komplexní systém zahrnující takto vysoké množství aktivit je nákladnější k vytvoření, implementaci a používání. (Drury, 2006, s. 361)

3. Přiřazení nákladů aktivitám

V další vývojové etapě tvorby ABC metody se dostáváme k samotné nákladové alokaci. Cílem této činnosti je kvantifikovat náklady spojené s danou aktivitou. Tím se získá daleko přesnější pohled na to, které zdroje jsou aktivitou spotřebovány. Přiřazení nákladů aktivitám umožňuje zamyslet se nad efektivností prováděných operací nebo odpovědět na otázky typu: Proč nás této aktivita stojí tolik?

V praxi se používá tzv. vztahová veličina nákladů. Náklady sdružené v rámci určitého nákladového druhu se rozdělují podle skutečných vazeb na jednotlivé aktivity, které vyvolaly jejich vznik. (Drury, 2006, s. 361; Popesko, 2009, s. 124–125)

4. Definice vztahových veličin

Definice vztahových veličin je další a velmi důležitou fází tvorby ABC kalkulace. Tým zodpovědný za její tvorbu musí správně zvolit vztahovou veličinu, která bude poté přidělena jednotlivým aktivitám. Jde vlastně o tvorbu přesného vztahu mezi náklady na aktivitu a aktivitou samotnou. Například pro aktivitu nákupu může být vztahová veličina celkový počet zaslaných objednávek, pro obrábění nebo soustružení to mohou být strojové hodiny. Je opravdu důležité, aby vztahové veličiny byly zvoleny co možná nejrealističtěji, protože kdyby nebyly, tak celková kalkulace může být zcela zkreslená. (Noreen, Brewer, Gerison, 2011, s. 246)

5. Přiřazení nákladů aktivit objektům

Finální fází tvorby Activity-Based Costing kalkulace je přiřazení nákladů aktivit objektům. Základem této fáze je kvantifikovat spotřebované množství jednotek výkonu jednotlivých aktivit, které byly před tím definovány nákladovými objekty. Seznam těchto jednotek se zobrazuje na tzv. účtu aktivit. Když jsou známy počty jednotek aktivit spotřebovaných nákladovým objektem, lze stanovit náklady jednotlivých aktivit tak, že se jednoduše vynásobí počet spotřebovaných jednotek a hodnota jednicového náklady na konkrétní aktivitu.

Součet těchto jednotlivých nákladů stanoví celkové režijní náklady na daný objekt. (Popesko, 2009, s. 142)



Obrázek 6 Porovnání tradičního kalkulačního postupu a metody ABC (Král, s. 173)

4.4 Hierarchie aktivit

Drury (2006, s. 362) klasifikuje hierarchii aktivit následujícím způsobem:

1. „Unit – level activities,
2. batch – level activities,
3. product – sustaining activities,
4. facility – sustaining activities.“

Unit – level activities

Aktivity jednotkové úrovně jsou provedeny pokaždé, když dojde k výrobě určité jednotky. Jde o proporcionální variabilní náklady, např.: pokud firma vyprodukuje o 10% více jednic, tak náklady na práci, stroje a energii vzrostou také o 10%. Množství práce, strojové hodiny a zpracovaný materiál jsou typické vztahové veličiny pro tyto aktivity. (Drury, 2006, s. 362; Popesko, 2009, s. 108)

Batch – level activities

Aktivity dávkové úrovně se provádějí vždy, když dojde k výrobě nebo provedení nějaké dávky. Typickými aktivitami jsou třeba nastavení stroje nebo zpracování objednávky. Náklady na dávku by měly být kalkulovány vždy stejně bez ohledu na počet kusů v dávce,

protože nastavení stroje stojí stejně jak pro dávku o 10 kusech, tak pro dávku na 1 000 kusů. (Drury, 2006, s. 363; Popesko, 2009, s. 108)

Product - sustaining activities

Aktivity podpory produktů nebo služeb v podstatě umožňují produkovat a prodávat výrobky nebo služby. Příkladem těchto aktivit může být udržování a aktualizace produktové specifikace nebo technická podpora poskytnutá k výrobkům a službám. Náklady na tyto aktivity rostou přímo úměrně k počtu výrobků nebo služeb. (Drury, 2006, s. 363)

Facility – sustaining activities

Aktivity celopodnikové úrovně se provádějí k podpoře celopodnikové struktury. Jde zejména o aktivity spojené s administrativou a vedením podniku. Jedná se také o náklady na nemovitý majetek firmy. Tyto náklady mají v podstatě pouze fixní charakter. (Drury, 2006, s. 363; Popesko, 2009, s. 109)

4.5 Využití metody ABC v praxi

Jestliže se shrnou společné ekonomické znaky, které má mít vhodná společnost, již metoda ABC přinese nejvyšší užitek, vyjdou následující tři podoby.

- Firmy a organizace, ve kterých existuje vysoká četnost diferencovaných nákladových objektů (aktivit, procesů, produktů, služeb a zákazníků). Tento předpoklad platí pro výrobní firmy, zejména v případě množstevně, druhově i technologicky rozdílné produkce, ale i pro marketingově – obchodně a službově orientované společnosti.
- Společnosti, které mají vysoký objem nepřímých nákladů, a to především, když se podíl těchto nákladů na celek neustále zvyšuje. Metoda ABC se v těchto společnostech vyhýbá neefektivnímu, zkreslujícímu a zavádějícímu alokování nepřímých nákladů na základě objemu přímých nákladů.
- Firmy, ve kterých je přítomno vysoké množství složitě strukturovaných procesů a aktivit. Jednoduše pak lze konstatovat, že se jedná o organizace, které preferují procesní pohled na náklady a řízení. Produktová linie nehraje oproti procesní linii rozhodující úlohu. (Petřík, 2007, s. 168)

4.6 Rizika a úskalí spojená s metodou ABC

Je bezpředmětné předstírat, že zavedení, udržování a přizpůsobení Activity-Based Costing se neobejde bez problémů, a že není spojeno s jistými riziky. Samozřejmě zavedení a udržování tohoto systému není zadarmo, protože činnosti spojené s metodou ABC jsou poměrně náročné na čas a na relevantní, mnohdy těžko získatelné informace.

V lokálních podmínkách nelze také opomenout riziko spojené s malou ochotou nebo spíše neochotou top managementu nést rizika spojená se zavedením metody ABC. Další problém s udržením metody ABC je neochota managementu opustit od finančního účetnictví jako jediného zdroje dat pro rozhodovací proces a vedení společnosti. Jiným problémem je pak alibistický přístup a nedostatečné vnímání a nedocnění objektivní potřeby změn firemního řízení ze strany vedení nebo vlastníků. (Drury, 2006, s. 363; Petřík, 2007, s. 780–784)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.

V této kapitole je představena společnost XY, s.r.o. Jsou zde zachyceny základní informace o společnosti, její historie, vývoj i předmět podnikání. Dále je zde zmíněno firemní výrobní portfolio.

5.1 Popis společnosti

Společnost XY, s.r.o. se nachází na adrese [REDAKCE] a je jedním z největších výrobců měřicí a regulační techniky v České republice. V současné době se společnost nejvíce zabývá výrobou [REDAKCE] [REDAKCE] Nezanedbatelná je ale také stále výroba klasický kapilárních, bimetalických a technických termostátů, manometrů a teploměrů.

Společnost XY, s.r.o. je také držitelem certifikátů EKO-KOM, REMA a mnoho dalších. Je rovněž členem Hospodářské komory České republiky a asociace rozúčtovatelů nákladů na teplo a vodu.

5.2 Historie společnosti

Společnost byla založena v roce [REDAKCE] jako odštěpný závod národní firmy [REDAKCE] n.p. V roce [REDAKCE] zahájila výrobu starších odpařovacích [REDAKCE]. V roce 1996 jako jedna z prvních získala certifikát ISO 9001. Společnost prošla transformací, v roce [REDAKCE] se stala soukromou firmou [REDAKCE], a v roce [REDAKCE] členem nadnárodní skupiny [REDAKCE], obchodovatelné na [REDAKCE] burze. Stoprocentní podíl společnosti vlastní polská společnost [REDAKCE].

5.3 Předmět podnikání

Dle CZ-NACE spadá společnost do sekce C – Zpracovatelský průmysl, číslo 26 – Výroba počítačů, elektronických a optických přístrojů a zařízení, přesněji 26.51 – Výroba měřicích, zkušebních a navigačních přístrojů.

5.4 Výrobní portfolio

[REDAKCE]

[REDAKCE]

5.4.1 Klasický sortiment

Do klasického sortimentu spadají výrobky, jako jsou mechanické termostaty, teploměry a manometry.

Termostaty

Termostaty a tepelné pojistky pro regulaci teploty ve velkém množství různých aplikací vynikají vysokou odolností, jednoduchou montáží a snadnou obsluhou. Termostaty pracují bez spotřeby jakékoli energie, tím zajišťují vysokou spolehlivost.

Teploměry

Teploměry jsou vhodné pro měření teploty v průmyslových aplikacích i v domácnostech. Výhodou teploměrů je odolná kovová konstrukce, která zajišťuje dlouhou životnost.

Manometry

Kapilární manometry jsou určeny pro aplikace, kde je zapotřebí mimo teploty měřit i tlak na místech vzdálených od místa měření. (internetové stránky společnosti XY, s.r.o.)

5.4.2 Elektronická výroba

Do této skupiny výrobků spadají především

[REDACTED].

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED].

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

5.5 Vývoj počtu zaměstnanců

V tabulce číslo 1 je zachycen vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY, s.r.o. v letech 2010 – 2013. Ve sledovaných letech rostl průměr dělnických pracovníků oproti celku každý rok o 1 %. Nastolený trend pokračuje i v současnosti z důvodu konstantního růstu výroby. Na řídicích postech společnost zaměstnávala v letech 2010 – 2013 stále šest pracovníků.

Osobní náklady činily v roce 2010 v průměru 130 tisíc korun na zaměstnance. V roce 2011 tento průměr vzrostl na téměř 300 tisíc korun. V letech 2012 a 2013 narostl o 14 %, respektive 6 %. Celkový úhrn osobních nákladů v roce 2013 činil 53 820 000 Kč, což představuje 360 tisíc Kč na jednoho zaměstnance.

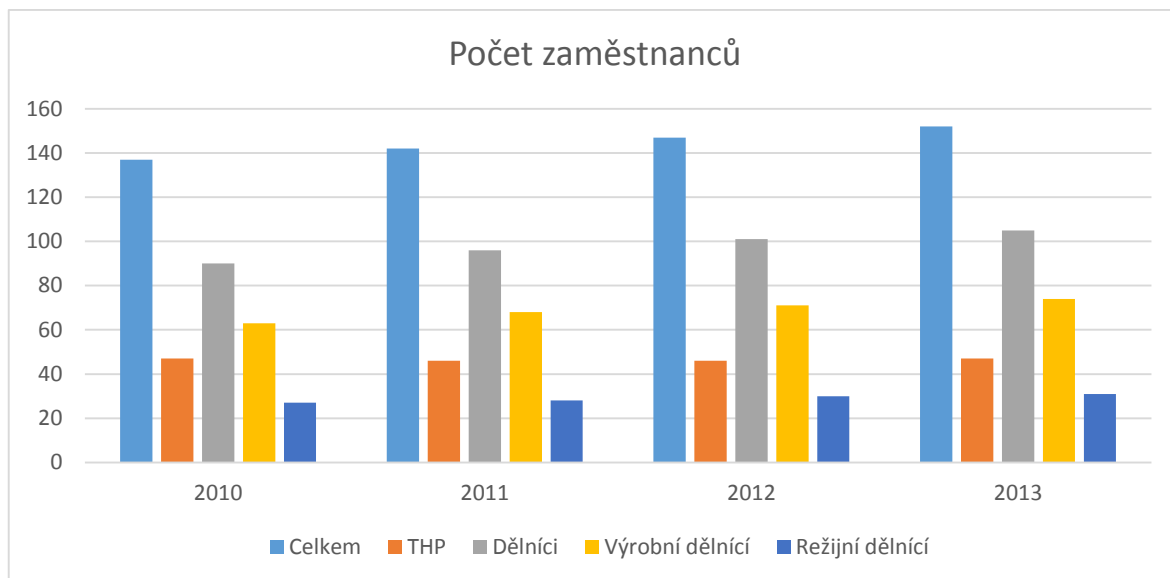
Velký skok v osobních nákladech byl způsoben přechodem vlastnictví společnosti na zahraničního majitele. ██████████ chtěl pouze dosáhnout určitého zisku, a tak mohlo vedení společnosti zbylé peníze přerozdělit mezi své zaměstnance. V letech 2011 – 2013 je vidět stabilní nárůst osobních nákladů. Tento trend stále pokračuje i díky dobrým výsledkům hospodaření.

Tabulka 1 Počet zaměstnanců ve společnosti v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)

| Zaměstnanci | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Celkem | 137 | 142 | 147 | 152 |
| THP | 47 | 46 | 46 | 47 |
| Dělníci | 90 | 96 | 101 | 105 |
| Výrobní dělníci | 63 | 68 | 71 | 74 |
| Režijní dělníci | 27 | 28 | 30 | 31 |
| Osobní náklady v tis. Kč | 17 898 | 41 678 | 49 330 | 53 820 |

Z obrázku 7 je vidět, že nejvíce zaměstnanců pracovalo ve společnosti v roce 2013 a to 152. Růstový trend pokračuje i v nadcházejícím nesledovaném roce, v kterém společnost XY, s.r.o. zaměstnává okolo 170 pracovníků. S růstem počtu zaměstnanců rostly také tržby za vlastní výrobky.

Podíl dělnických profesí je ve společnosti v podstatě dvoutřetinový v poměru s celkovým počtem pracovníků. Nejvyšší počet dělníků zaměstnávala společnost XY, s.r.o. v roce 2013, a to 105. I když je společnost výhradně výrobním podnikem, tak zaměstnává na dělnických pozicích poměrně velké množství režijních dělníků. To je způsobeno technickou náročností výroby, kdy na každé pracoviště je přidělena celá řada seřizovačů a pracovníků, kteří jsou zodpovědní za správnou funkčnost strojů.



Obrázek 7 Počet zaměstnanců ve společnosti v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)

5.6 Přehled tržeb za výroby

V tabulce 2 jsou zaznamenány tržby za vlastní výroby a služby ve sledovaných letech 2010 - 2013. Společnost je výrobně založený podnik, a proto téměř 100 % tržeb je tvořeno tržbami za vlastní výrobu. Z tabulky je také patrný rostoucí trend tržeb. Mezi roky 2010 a 2011 ještě není rozdíl tak markantní, ale po převzetí firmy [redacted] společností lze vidět nárůst tržeb v roce 2012 o 14 % a v roce 2013 dokonce o 17 %. Od začátku sledovaného období do roku 2013 vzrostly tržby o 48,5 milionu korun, což představuje růst o více než 40 %.

Tabulka 2 Přehled tržeb za výroby v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)

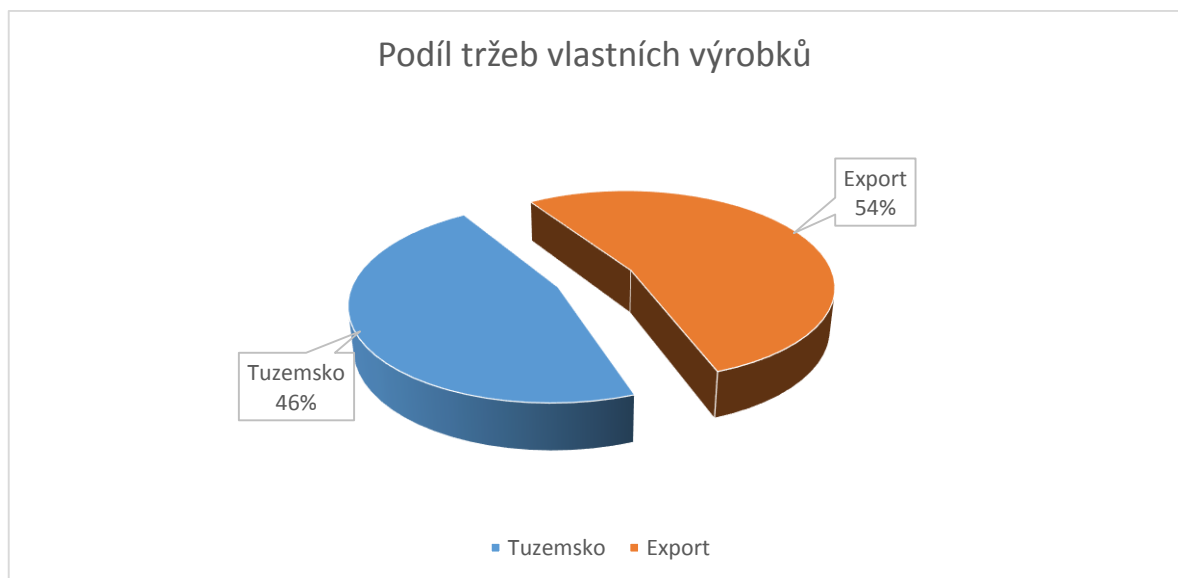
| v tis. Kč | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|------------------|---------|---------|---------|---------|
| Tržby celkem | 118 986 | 125 418 | 143 120 | 167 513 |
| Tuzemsko | 71 229 | 66 408 | 66 335 | 77 786 |
| Export | 47 757 | 59 010 | 76 785 | 89 727 |
| VH | 13 572 | 16 781 | 11 777 | 8 576 |
| Provozní náklady | 105 414 | 108 637 | 131 343 | 158 937 |

Na obrázku 8 lze vidět procentuální rozdíl mezi tržbami z tuzemska a tržbami vygenerované exportem. Tržby ze zahraničí v roce 2013 lehce překročily 50 % celkových tržeb. Podíl jednotlivých sledovaných teritorií se opět rapidně změnil po převzetí společnosti po roce 2011, do té doby byla společnost XY, s.r.o. z větší části závislá na tuzemském trhu. Bylo to způsobené lehce konzervativní strategií vedení společnosti, které se nepouštělo

aktivněji na zahraniční trhy. Po převzetí zahraničním investorem se situace změnila. Podíl exportu se začal zvyšovat v první řadě z důvodu dodávek většiny produktů společnosti do Polska. Společnost XY, s.r.o. také zahájila jednání se zahraničními partnery mateřské společnosti. Vedení mateřské společnosti více naléhalo na otevírání nových trhů a na růst zisků.

Procentuální podíl tržeb za různé výrobové skupiny společnost XY, s.r.o. přesněji neviduje, ale podle kvalifikovaného odhadu se v tuzemsku na tržbách podílí asi 35 % klasické výrobky, jako jsou termostaty a teploměry a 65 % poté připadá na tržby za elektronické

a příslušenství s tím spojené. Podíl vyexportovaného zboží je podstatně jiný, téměř 90 % tržeb, které plynou do společnosti ze zahraničí, je tvořeno elektronickou výrobou. Zbýlých 10 % poté pokrývají klasické výrobky. Toto je zapříčiněno tím, že kapilární a bimetalická zařízení jsou nyní už zastaralá a otevírat nové trhy s touto skupinou produktů je složitější, než si udržet české konzervativnější zákazníky



Obrázek 8 Podíl tržeb vlastních výrobků v roce 2013 (vlastní zpracování)

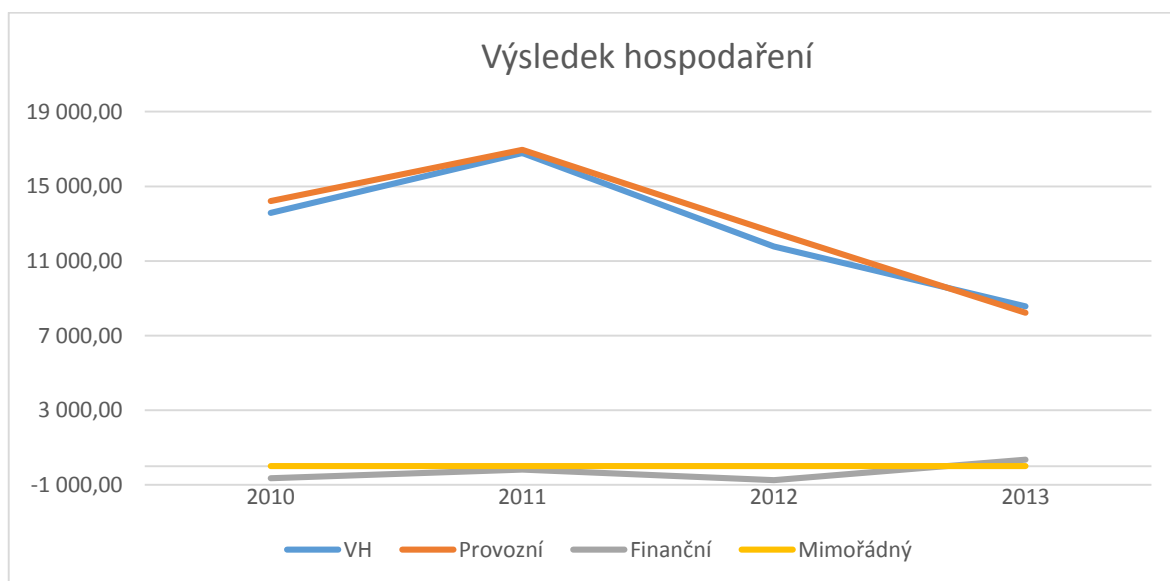
5.7 Analýzu výsledku hospodaření společnosti

Tato kapitola zachycuje přehled výsledku hospodaření v letech 2010 – 2013. Výsledek hospodaření je rozdělen na provozní, finanční a mimořádný.

Tabulka 3 Výsledek hospodaření v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)

| v tis. Kč | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
| VH | 13 572 | 16 781 | 11 777 | 8 576 |
| Provozní VH | 14 214 | 16 957 | 12 530 | 8 226 |
| Finanční VH | -642 | -176 | -753 | 350 |
| Mimořádný VH | 0 | 0 | 0 | 0 |

V každém sledovaném roce zaznamenala společnost XY, s.r.o. kladný výsledek hospodaření. Nejvyšší VH zaznamenala společnost v roce 2011, tedy v roce změny majitele podniku, a to téměř 17 milionů korun. V následujících letech již VH klesá, a to zejména kvůli zvyšování zaměstnaneckých dávek, o kterých byla řeč dříve, a zvýšeným nákladům do investic. V roce 2013 dokázala také společnost dosáhnout kladného provozního výsledku hospodaření a to ve výši 8,5 milionů korun. V tomto roce dosáhla společnost také kladného finančního výsledku hospodaření, což se v minulých letech nedařilo.



Obrázek 9 Výsledek hospodaření v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)

Obrázek 9 zachycuje vývoj výsledku hospodaření společnosti v letech 2010 – 2013. Mimořádný výsledek hospodaření je ve všech letech na nulové hodnotě.

Finanční VH je poměrně zanedbatelný, pohybuje se v rozmezí od mínus 650 tisíc do plus 350 tisíc korun. Tento výsledek je z největší části způsoben náklady a výnosy z kurzových operací.

Provozní VH kopíruje celkový výsledek hospodaření

6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Následující kapitola obsahuje analýzou současného stavu řízení nákladů a zhodnocení tohoto stavu ve společnosti XY, s.r.o.

6.1 Aktuální stav řízení nákladů

V současnosti společnost XY, s.r.o. člení náklady zejména podle druhového členění nákladů. Toto rozdělení nákladů využívá společnost zejména kvůli tvorbě finančních výkazů. Dále se ve společnosti využívá členění nákladů podle nákladových středisek, kterých je ve společnosti dvanáct. Kalkulační členění nákladů sice není ekonomickým oddělením evidováno, ale k jeho využití se používá druhové členění nákladů. Reálné náklady jsou evidovány a aktualizovány každý měsíc, na tomto základě jsou zpětně upravované i kalkulace. Kalkulace jsou ve společnosti prováděny přírážkovou metodou, kdy rozvrhovou základnou pro všechny typy režii jsou přímé mzdy.

6.2 Nákladová analýza

V této části jsou analyzovány náklady dle druhového členění, členění podle nákladových středisek a kalkulačního členění za rok 2013.

6.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění se používá nejčastěji ve finančním účetnictví. Údaje druhového členění se užívají pro výkazy zisku a ztrát.

Tabulka 4 Druhové členění nákladů v letech 2010 - 2013

| Náklady | 2013 | Podíl v % |
|-------------------------------------|-----------------------|----------------|
| Amortizace | 4 598 956 Kč | 2,67% |
| Spotřeba materiálů a energie | 89 745 020 Kč | 52,07% |
| Externí služby | 8 744 595 Kč | 5,07% |
| Zaměstnanecké dávky | 54 402 825 Kč | 31,56% |
| Ostatní náklady | 1 777 101 Kč | 1,03% |
| Náklady prodaného zboží a materiálů | 458 858 Kč | 0,27% |
| Finanční náklady | 3 627 102 Kč | 2,10% |
| Ostatní provozní náklady | 9 030 345 Kč | 5,24% |
| Celkem | 172 356 850 Kč | 100,00% |

V tabulce 4 jsou zaznamenány údaje v roce 2013, jak je eviduje společnost XY, s.r.o.

Amortizace

Nejvyšší část odpisů tvoří odpisy strojního zařízení, které bylo v průběhu let výrazně modernizované. Další významnou část tvoří odpisy osobních automobilů a vysokozdvizného vozíku. Společnost používá rovnoměrné odpisy.

Spotřeba materiálů a energie

Okolo 90 % nákladů vynaloží společnost XY, s.r.o. na spotřebu materiálů. Zde jsou nejvíce zastoupeny elektronické součástky do [REDACTED]

kondenzátory a rezistory. Zhruba 7 % připadá na režijní materiál, jako jsou nástroje a pracovní pomůcky. Zbývající 2 – 3 % jsou náklady na energie, kde se započítává elektřina, voda i plyn.

Externí služby

Mezi nejvyšší položky externích služeb společnosti XY, s.r.o. patří dopravné, různé opravy, kooperace a nejvíce pak ostatní služby spadající do účtu 518 účtové osnovy.

Zaměstnanecké dávky

Do této položky samozřejmě spadají mzdy zaměstnanců, sociální a zdravotní pojištění, prémie a benefity.

Ostatní náklady

Ostatní náklady zahrnují daně a poplatky, dále také náklady na služební cesty a reprezentaci. Tyto náklady jsou nezanedbatelné a stále narůstají s expanzí společnosti na zahraniční trhy. Tato položka také obsahuje náklady účtové třídy 546.

Náklady prodaného zboží a materiálu

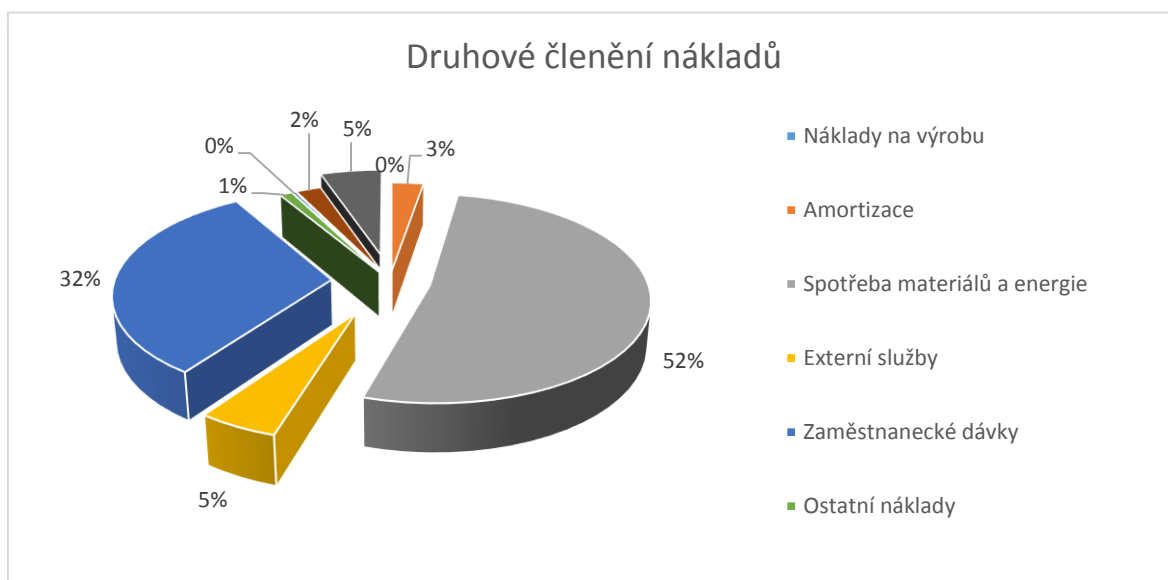
Jedná se o jednu z nejnižších položek, a to z toho důvodu, že společnost XY, s.r.o. je výrobní podnik.

Finanční náklady

Finanční náklady jsou tvořeny kurzovými ztrátami z 99 %. Zbylou částku tvoří úroky z úvěru a ostatní finanční náklady.

Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady také tvoří nezanedbatelnou položku v listu nákladů a to zejména díky vytvořené rezervě za závazky a tvorbě opravných položek k materiálu a pohledávkám.



Obrázek 10 Druhové členění nákladů společnosti XY, s.r.o. v roce 2013 (vlastní zpracování)

Obrázek 10 zobrazuje procentuální rozdělení druhových nákladů společnosti XY, s.r.o. v roce 2013. Nejvyšší část zde tvoří spotřeba materiálu a energií a to 52 %. V celkovém úhrnu to poté činí 89 745 tis. korun. Materiál stojí společnost XY, s.r.o. více než její zaměstnanci, což je v pořadí druhá nejvyšší položka nákladů. Náklady na mzdy zaměstnanců, jejich benefity a prémie a náklady na sociální a zdravotní pojištění jsou 54 402 tis. korun. Tato částka tvoří 32 % celkových nákladů. Rozdíl mezi náklady na materiál a zaměstnance je způsoben technologicky nákladnou výrobou, kdy elektronické součástky jsou pro [redacted] enormně drahé.

Třetí nejvyšší sumu nákladů tvoří externí služby a ostatní provozní náklady. Obě tyto položky zatěžují celkové náklady shodně 5 %. V celkovém souhrnu se jedná o 9 milionu korun. Na externích službách se nejvíce podílí náklady z účtové skupiny 518, do které spadají náklady na autorské honoráře a dále pak náklady na telefon, listovní služby a jiné. Ostatní provozní náklady jsou v této výši zejména z důvodu tvorby rezervy k soudnímu sporu.

Odpisy společnosti tvořili 4,5 milionu korun, což je málo přes 2,5 %. Ve sledovaném roce 2013 byly nejvyšší odpisy účtovány na nové stroje ve výrobě.

Podrobnější rozdělení nákladů je popsáno níže v tabulce 5.

Tabulka 5 Podrobnější druhové členění nákladů ve společnosti za rok 2013

| | |
|--|-----------------------|
| Provozní náklady | 159 699 402 Kč |
| Náklady na výrobu | -27 955 Kč |
| Amortizace | 4 598 956 Kč |
| Spotřeba materiálů a energie | 89 745 020 Kč |
| Spotřeba materiálů | 86 423 254 Kč |
| Spotřeba energie | 3 321 765 Kč |
| Externí služby | 8 744 595 Kč |
| Zpracování | 1 610 256 Kč |
| Doprava | 878 799 Kč |
| Opravy | 2 324 089 Kč |
| Poplatky telekomunikační a poštovní | 223 201 Kč |
| Ostatní náklady | 3 633 029 Kč |
| Náklady na pronájem | 75 218 Kč |
| Zaměstnanecké dávky | 54 402 825 Kč |
| Mzdy | 39 885 649 Kč |
| Sociální zabezpečení | 13 194 886 Kč |
| Ostatní zaměstnanecké dávky | 1 322 290 Kč |
| Ostatní náklady | 1 777 101 Kč |
| Daně a poplatky | 700 913 Kč |
| Služební cesty | 513 546 Kč |
| Reprezentace | 133 597 Kč |
| Ostatní náklady | 429 045 Kč |
| Náklady (hodnota) prodaného zboží a materiálů | 458 858 Kč |
| Finanční náklady | 3 627 102 Kč |
| Úroky z úvěrů | 55 206 Kč |
| - " kurzové ztráty | 3 571 627 Kč |
| Ostatní náklady | 268 Kč |
| Ostatní provozní náklady | 9 030 345 Kč |
| Náklady na likvidace DHM | 137 492 Kč |
| Tvorba opravných položek k zásobám | 1 471 747 Kč |
| Tvorba opravných položek k pohledávkám | 418 593 Kč |
| Tvorba rezerv - záruční opravy | 403 506 Kč |
| Tvorba rezerv - závazky | 6 400 000 Kč |
| Předané dary | 141 000 Kč |
| Ostatní náklady | 58 006 Kč |

6.2.2 Členění nákladů dle nákladových středisek

Společnost XY, s.r.o. se firemním vedením rozdělena do dvanácti odpovědnostních středisek. Každé středisko společnosti eviduje své náklady.

Středisko ■■■ – Ředitel společnosti

Správní středisko ředitele společnosti zahrnuje mimo něj samotného také sekretariát, personalistu, pracovníka BOZP, IT oddělení a vrátné společnosti.

Středisko ■■■ – Ekonomický úsek

Již z názvu je zřejmé, že se jedná o středisko ekonomického ředitele a účtárny, čítající finanční a mzdovou účetní a pokladní.

Středisko ■■■ – Řízení jakosti

Oddělení řízení jakosti se stará o všechny vstupní kontroly materiálu a výstupní kontroly všech vyrobených produktu, jakož i mezi produktů výroby. Středisko oddělení řízení jakosti také spravuje veškeré došlé reklamace do společnosti.

Středisko ■■■ – Technický úsek

Do technického úseku spadají lidé, kteří se starají o podklady výroby, jako jsou výkresy, dokumentace, technické normy a jiné. V tomto středisku také pracují technologové a konstruktéři podílející se na vývoji nových výrobků.

Středisko ■■■ – TPV

Ve středisku technické přípravy výroby pracují pouze dva zaměstnanci a to jeden plánovač výroby, který je zodpovědný za tvorbu výrobních příkazů a všech podkladů, které jsou následně předány přímo výrobním dělníkům a výrobnímu řediteli.

Středisko ■■■ – Řízení výroby

K tomuto středisku byly v roce 2013 přiřazeny náklady na zavedení nového informačního systému. V následujícím roce bylo poté zrušeno.

Středisko ■■■ – Základní fondy

Toto středisko se stará o běžný provoz společnosti. Zajišťuje úklid budov, údržbářské práce, péči o elektroinstalaci a nástroje. Vedoucí tohoto střediska má také na starost správu drobného hmotného majetku.

Středisko ■ – Automatárna

Jinak také středisko předvýroby. V tomto středisku probíhají veškeré přípravné práce potřebné pro výrobu jak elektronické, tak klasické výroby. Jedná se o operace jako obrábění, svařování, lisování, řezání a vrtání.

Středisko ■ ■

Na tomto nákladovém středisku probíhá samotná výroba, montáž a oživení elektronických ■. Toto středisko je co do nákladů nejvíce zatíženo a to zejména z důvodu poměrně náročné výroby jak na materiál tak i technologie. V tomto středisku probíhá pájení komponent, kompletace desek plošných spojů s baterií a krytem, programování zařízení a kalibrování přístrojů na přesnou teplotu, respektive přesné litry.

Středisko ■ – Kapilární systémy

Středisko zabývající se výrobou klasického sortimentu jako jsou teploměry, termostaty a manometry. I když je výroba těchto produktů na ústupu, stále zatěžují podnik poměrně vysokými celkovými náklady.

Středisko ■ – Osazování desek plošných spojů

Jedno z nejmodernějších středisek zodpovědné za přípravu desek plošných spojů na následné osazení mikro částí. Na tomto středisku sice nepracuje mnoho zaměstnanců, ale strojní vybavení střediska se pohybuje v řádech milionů korun.

Středisko ■ – Obchodní oddělení

Obchodní oddělení samozřejmě spotřebuje vysoké náklady. Ať už je to způsobeno služebními náklady či náklady na reprezentaci. Mzdové náklady jsou v tomto středisku jiné než u výrobních zaměstnanců. Do střediska spadá oddělení obchodního ředitele, obchodu, nákupu, marketingu, ale také expedice, sklady a příjem zboží.

Tabulka 6 ukazuje procentuální podíly jednotlivých středisek na celkových nákladech.

Tabulka 6 Odpovědnostní členění nákladů v roce 2013

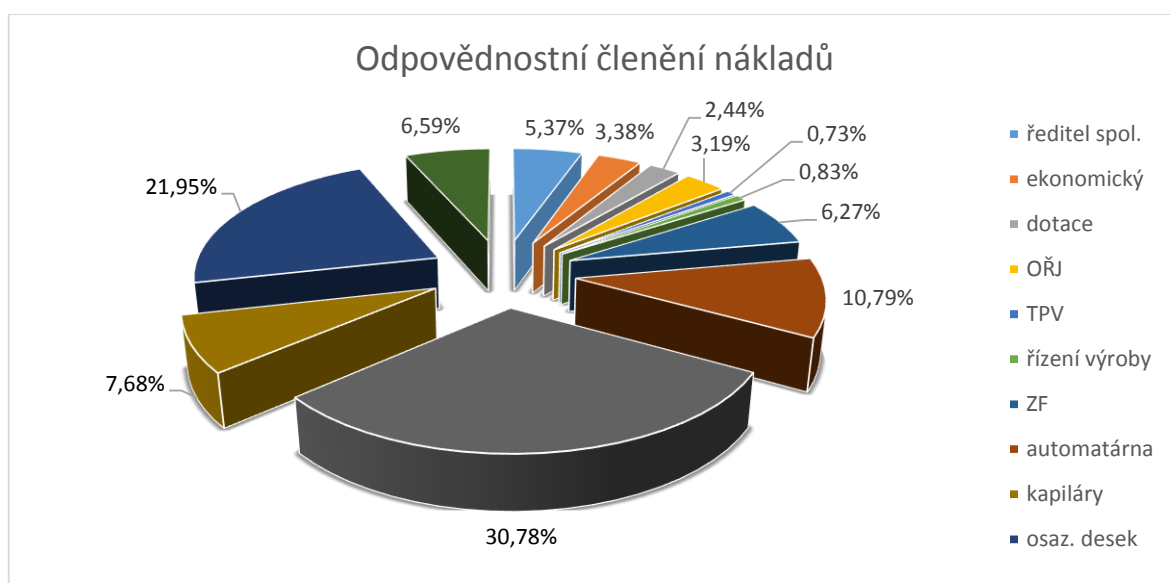
| Střediska | Číslo střed. | 2013 | poměr |
|---------------------|--------------|--------------|-------|
| Ředitel společnosti | ■ | 8 545 395 Kč | 5,37% |
| Ekonomický úsek | ■ | 5 390 504 Kč | 3,38% |

| | | | |
|--------------------------------|---|-----------------------|----------------|
| Řízení jakosti | ■ | 3 890 338 Kč | 2,44% |
| Technický úsek | ■ | 5 074 937 Kč | 3,19% |
| Technická příprava výroby | ■ | 1 157 608 Kč | 0,73% |
| Řízení výroby | ■ | 1 315 516 Kč | 0,83% |
| Základní fondy | ■ | 9 979 340 Kč | 6,27% |
| Automatárna | ■ | 17 185 929 Kč | 10,79% |
| ■ | ■ | 49 025 806 Kč | 30,78% |
| Kapilární systémy | ■ | 12 238 943 Kč | 7,68% |
| Osazování desek plošných spojů | ■ | 34 966 636 Kč | 21,95% |
| Obchodní oddělení | ■ | 10 497 542 Kč | 6,59% |
| Celkem | | 159 268 498 Kč | 100,00% |

Z obrázku 11 vyplývá, že nejvíce nákladů spotřebuje středisko 433 ■ a to z důvodu velké finanční náročnosti na materiál. Na tomto středisku jsou také umístěny nejmodernější stroje a tím pádem jsou vysoké i odpisové náklady. Celkově toto středisko spotřebuje 49 025 tis. korun, což představuje téměř třetinu celkových nákladů.

Dalšími středisky, která přesáhla hranici 10 milionů korun, jsou 435 – osazování desek plošných spojů, 423 – automatárna a 434 – ■ systémy. Všechna tato střediska jsou výrobní, a tak není překvapením, že ve společnosti XY, s.r.o. reprezentují nejvíce nákladů. V celkovém součtu se u výrobních středisek jedná o více než tříčtvrtinový podíl na celkových nákladech.

Nejméně nákladů potom připadá na středisko 400, což je především dáno tím, že v tomto středisku, jak už bylo zmíněno, pracují pouze dva zaměstnanci.



Obrázek 11 Odpovědnostní členění nákladů v roce 2013 (vlastní zpracování)

6.2.3 Kalkulační členění nákladů

Tato část práce se věnuje kalkulačnímu členění nákladů. Kalkulační členění dělí náklady na přímé a nepřímé. Společnost XY, s.r.o. takto náklady neeviduje, ale je možné se k nim dostat z druhového a střediskového rozdělení. Kalkulační členění je pro tuto práci velmi důležité, protože bez něj bychom nedokázali v projektové části implementovat kalkulaci ABC, která rozpočítává právě nepřímé náklady na aktivity. V tabulce jsou zaznamenány tyto náklady společnosti XY, s.r.o. v roce 2013.

Tabulka 7 Kalkulační členění nákladů v Kč v roce 2013 (vlastní zpracování)

| Náklady | 2013 | poměr |
|-----------------|-----------------------|----------------|
| Přímé náklady | 95 241 129 Kč | 55,26% |
| Nepřímé náklady | 77 115 720 Kč | 44,74% |
| Cekem | 172 356 850 Kč | 100,00% |

Na obrázku 12 lze vidět skladba přímých a nepřímých nákladů společnosti XY, s.r.o. v roce 2013. Nepřímé náklady tvoří téměř 45 % v celkovém souhrnu přes 77 milionů korun. Přímé náklady jsou poté více jak 95 milionů korun, což reprezentuje 55 % celkových nákladů. Jednotlivé položky jsou rozebrány níže.



Obrázek 12 Kalkulační členění nákladů v roce 2013 (vlastní zpracování)

6.2.3.1 Nepřímé náklady

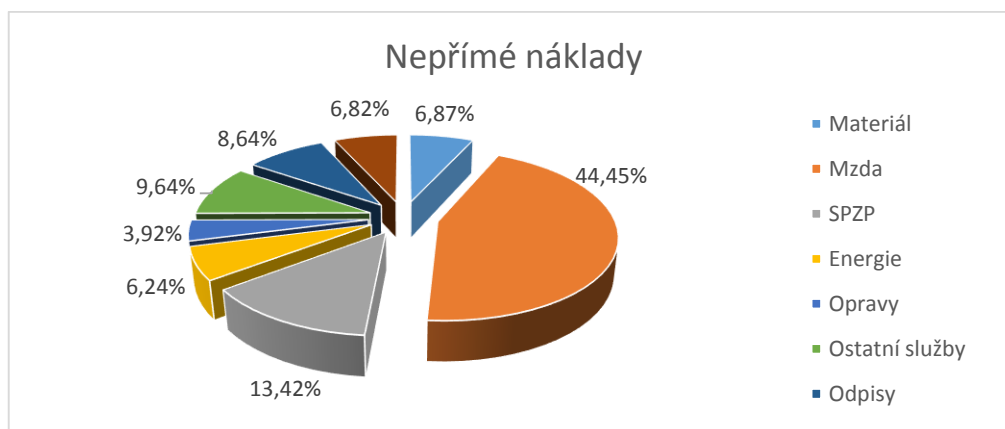
Jak už bylo zmíněno výše, nepřímé náklady jsou velmi důležité pro následující projektovou část, která se věnuje využití metody ABC kalkulace. Nepřímé náklady byly rozděleny do devíti složek, které vychází z druhového členění nákladů společnosti.

Tabulka 8 zachycuje složení nepřímých nákladů v roce 2013.

Tabulka 8 Nepřímé náklady v roce 2013 (vlastní zpracování)

| Nepřímé náklady | 2013 | poměr |
|------------------|----------------------|----------------|
| Nepřímý materiál | 5 298 279 Kč | 6,87% |
| Nepřímá mzda | 34 278 280 Kč | 44,45% |
| SPZP | 10 350 405 Kč | 13,42% |
| Spotřeba energie | 4 813 253 Kč | 6,24% |
| Opravy | 3 019 352 Kč | 3,92% |
| Ostatní služby | 6 673 028 Kč | 8,65% |
| Odpisy | 6 663 909 Kč | 8,64% |
| Finanční náklady | 5 255 689 Kč | 6,82% |
| Ostatní služby | 763 521 Kč | 0,99% |
| Celkem | 77 115 720 Kč | 100,00% |

Na obrázku 13 jsou zachyceny podíly jednotlivých položek nepřímých nákladů. Nejvyšší podíl na celkových nepřímých nákladech zaujímají mzdy, a to přes 44 %. Tato složka zahrnuje mzdy mistrů, seřizovačů a všech technických pracovníků a vedení společnosti. Do této složky se promítají i odměny a prémie všech pracovníků. K této položce pak samozřejmě připadají i náklady na sociální a zdravotní pojištění. Do rozmezí mezi 6 – 10 % spadají položky jako nepřímý materiál, spotřeba energie, ostatní služby, odpisy a finanční náklady. Položku ostatní služby nejvíce zatěžuje tvorba rezerv na soudní spory.



Obrázek 13 Nepřímé náklady v roce 2013 (vlastní zpracování)

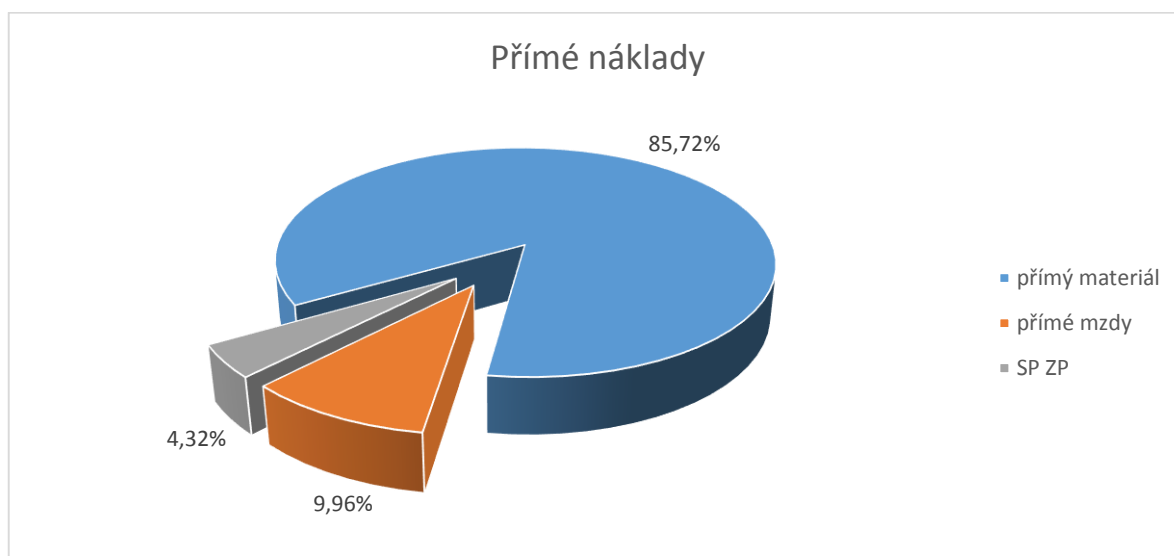
6.2.3.2 Přímé náklady

V tabulce 9 a obrázku 14 jsou zachyceny přímé náklady společnosti XY, s.r.o. za rok 2013.

Tabulka 9 Přímé náklady v roce 2013 (vlastní zpracování)

| Přímé náklady | 2013 | podíl |
|----------------|----------------------|----------------|
| Přímý materiál | 81 642 717 Kč | 85,72% |
| Přímá mzda | 9 484 499 Kč | 9,96% |
| SPZP | 4 113 912 Kč | 4,32% |
| Celkem | 95 241 128 Kč | 100,00% |

Nejvyšší část přímých nákladů tvoří materiál a to přes 85 %. Toto vysoké číslo je způsobeno technologicky náročnou výrobou produktu. Nejvíce se na této položce podílí baterie, procesory a elektronické komponenty. Zbýlých asi 15 % tvoří náklady na mzdy a sociální a zdravotní pojištění jednicových dělníků. Tyto náklady může podnik přidělit přímo na jednotlivé výrobky.



Obrázek 14 Přímé náklady v roce 2013 (vlastní zpracování)

6.3 Analýza kalkulačního systému

Společnost XY, s.r.o. používá ke kalkulacím výrobků přírážkovou kalkulaci. K těmto účelům využívá společnost typizovaný kalkulační vzorec. Kalkulace jsou vypočítány na 100 kusů a evidovány na kus jeden. Rozvrhová základna pro přiřazování režii je přímá mzda produktu. Kalkulace jsou každý měsíc retrospektivně upravovány, to znamená, že kalkulace pro měsíc květen vychází z průměrných kumulovaných nákladů za měsíce leden až duben.

6.3.1 Kalkulační vzorec

Ve společnosti se používá kalkulační vzorec, který je velmi podobný typovému vzorci. Jsou zde jen malé odlišnosti.

*Tabulka 10 Kalkulační vzorec
(vlastní zpracování)*

| |
|-------------------------------|
| Materiál |
| Mzdy |
| Kooperace |
| Pojištění |
| Přímé náklady |
| Výrobní režie |
| Vlastní náklady výkonu |
| Správní režie |
| Odbytová režie |
| Cena výkonu |

Přímý materiál vychází z kusovníku, který společnost eviduje na jeden kus produktu. Do této položky jsou rovněž zahrnuty polotovary, které byly ve společnosti vyrobeny převážně středisky 423 – automatárna a 435 – osazování desek plošných spojů. Tyto polotovary vstupují do finálního produktu očištěné o správní a odbytovou režii.

Náklady na kooperaci vycházejí z reálných nákladů výkonů, které si nechává společnost provést mimo firmu.

Dalšími položkami kalkulačního vzorce jsou mzdy a pojištění. Obě tyto položky tvoří přímou mzdu na jednici a spolu tak vytvářejí rozvrhovou základnu pro určení režii. Mzdy vycházejí z tarifního zařazení jednotlivých pracovníků. Pojištění je poté součet vypočítaných průměrů osobního ohodnocení a prémie jednotlivých pracovníků.

Výrobní režie se skládá ze dvou složek. První složka výrobní režie je ve společnosti identifikována jako tzv. celopodniková. Celopodniková režie v podstatě odpovídá nákladům na střediska přímo spojená s výrobou. Jedná se o středisko základních fondů, řízení výroby, oddělení řízení jakosti a technologického střediska. Celopodniková režie odpovídá poměru celkových nákladů těchto středisek a všech přímých mezd výrobních středisek. Druhá složka výrobní režie je přímo přidělena středisku, na kterém byl prakticky produkt vyroben. V případě [REDAKCE] se jedná o středisko [REDAKCE]

Do správní režie spadá středisko ředitele společnosti a ekonomické středisko. Převážně se jedná o náklady na účetní, IT, personální agendu aj.

Poslední položka kalkulačního vzorce je odbytová režie. Do odbytové režie spadají náklady obchodního střediska. Jedná se o nákupčí, fakturanty, obchodníky, ale i skladníky, pracovníky příjmu a expedice a řidiče.

Pro ilustraci je na obrázku 15 vidět systém přiřazování režii ve společnosti XY, s.r.o.

| | SR | VR | OR | automat. | | osaz.desek | | |
|----------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|--------|
| | | | | 423 | 433 | 434 | 435 | Celkem |
| 6/2014 | | | | | | | | |
| režie | 5 524 | 9 386 | 4 971 | 3 425 | 2 696 | 1 663 | 1 510 | |
| přímé mzdy | | | | 877 | 2 348 | 586 | 562 | 4 373 |
| Sazba % | 126 | 215 | 114 | 391 | 115 | 284 | 269 | |
| 9/2014 | | | | | | | | |
| režie | 8 807 | 14 427 | 7 375 | 5 085 | 4 090 | 2 485 | 2 292 | |
| přímé mzdy | | | | 1 297 | 3 562 | 873 | 878 | 6 610 |
| Sazba % | 133 | 218 | 112 | 392 | 115 | 285 | 261 | |
| 12/2014 | | | | | | | | |
| režie | 13 383 | 22 215 | 11 186 | 7 657 | 6 679 | 4 089 | 3 397 | |
| přímé mzdy | | | | 1 916 | 5 343 | 1 131 | 1 401 | 9 791 |
| Sazba % | 137 | 227 | 114 | 400 | 125 | 362 | 242 | |

Obrázek 15 Evidence jednotlivých režii za druhé pololetí 2014 (interní materiály společnosti)

6.4 Shrnutí a vyhodnocení současného stavu řízení nákladů

V současné době používá společnost XY, s.r.o. k evidenci nákladů druhové členění a členění nákladů podle podnikových středisek. Společnost nyní neeviduje variabilní ani fixní náklady ani jiné náklady závislé na množství výroby. Tyto náklady však dokáže analyzovat z druhového členění, kdy do variabilní složky nákladů přiřazuje přímý materiál a přímé mzdy. Další náklady jsou náklady na energie, které mohou být svým způsobem také v jisté míře závislé na objemu výroby. Ty eviduje společnost jako fixní.

Ve společnosti XY, s.r.o. se pro výpočty celkových nákladů na jednici používá přírážková kalkulační metoda. Přímý materiál na jednici je evidován na každý výrobek v přehledném kusovníku. Tyto kusovníky jsou stále aktualizovány a odpovídají skutečnosti. Přímá mzda je počítána z tabulkových mezd pracovníků podílejících se na výrobě produktu, sociálního a zdravotního pojištění a částky obsahující prémie a osobní ohodnocení pracovníků. Nepřímé náklady obsahují výrobní, odbytovou a správní režii. Odbytová a správní režie je pro všechny výrobní skupiny stejná, výrobní režie se skládá z tzv. celopodnikové a speciální, přiřazené podle podnikového střediska. Rozvrhová základna pro výpočet režii je přímá mzda.

Snaha o snižování nákladů se zaměřuje zejména na přímý materiál a jeho snížení. Redukci nepřímých nákladů už vedení společnosti přílišnou váhu nepřikládá.

Kalkulace jsou aktualizovány retrospektivně každý měsíc podle reálných nákladů.

Pozitiva systému: mezi hlavní výhody stávajícího systému patří bezesporu aktuálnost sbíraných dat. Ekonomické oddělení každý měsíc aktualizuje skutečné náklady a eviduje je nad poměry detailně.

Negativa systému: jako hlavní negativum současného stavu ve společnosti lze považovat nepřesné přidělování nákladů výrobním skupinám. Společnost sice každý měsíc aktualizuje náklady, ale poté je špatným způsobem přiřadí na výrobu a tím pádem křiví kalkulace. Na základě těchto výpočtů poté provádí např. analýzu rentability výrobků a rozhoduje o zachování nebo vyřazení výrobků, které vycházejí ztrátově.

Návrh na zlepšení současného stavu: jako hlavní krok ke zlepšení současné situace povede vytvoření pozice pracovníka finančního controllingu, který by měl v prvním kroku na starost sledování a přiřazování nákladů podle skutečnosti. Tento zaměstnanec by měl dále za úkol implementovat moderní metodu kalkulace nákladů. Tato metoda by fungovala simultánně se současnou metodou a společnost by ji používala pro řízení nepřímých nákladů.

7 PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.

Projektová část se bude zabývat aplikací kalkulace Activity-Based Costing ve společnosti XY, s.r.o.

7.1 Návrh využití metody Activity-Based Costing

Díky této metodě bude mít vedení podniku přesnější informace o nákladech, které vyvolávají jednotlivé produkty, zákazníci, trhy aj.

Využití této metody přinese společnosti XY, s.r.o. relevantní informace o nákladech. Protože vyrábí velké množství různě diferencovaných produktů, kdy každý z nich je specifický svým pracovním postupem a pracností a nyní není vedení společnosti schopné přesně alokovat nepřímé náklady na jednotlivé produkty.

Tato metoda také identifikuje aktivity, které jsou ve společnosti vykonávány a umožní jejich lepší řízení, kontrolu a plánování. Vedení také zjistí, kolik je jednotlivé aktivity stojí.

7.1.1 Úprava účetních dat – první krok

Prvním krokem implementace ABC kalkulace je úprava dat z účetních knih. Některé náklady, které jsou evidovány pro finanční a daňové účely, křiví fakticky vynaložené náklady. Pro účely metody ABC je důležité kalkulovat pouze se skutečnými náklady. Na základě analýzy nákladů byly stanoveny ty, které reálně nemají pro ABC kalkulaci žádný význam. Jedná se převážně o nákladové položky, které jsou tvořeny z důvodu daňové optimalizace. Z položek rezerv byly například upraveny pouze rezervy na závazky, které s žádnou aktivitou nemají nějaký vztah, naopak zůstaly rezervy na reklamační opravy.

V následující tabulce jsou zobrazeny všechny náklady, které byly vyřazeny pro účely ABC.

Tabulka 11 Vyřazené položky režijních nákladů (vlastní zpracování)

| | |
|--------------------------------------|---------------------|
| Daně a poplatky | 700 913 Kč |
| Úroky z úvěrů | 55 206 Kč |
| Náklady na likvidace DHM | 137 492 Kč |
| Tvorba opravné položky k zásobám | 1 471 747 Kč |
| Tvorba opravné položky k pohledávkám | 418 594 Kč |
| Předané dary | 141 000 Kč |
| Ostatní náklady | 58 006 Kč |
| Tvorba rezerv - závazky | 6 400 000 Kč |
| Celkem | 9 382 958 Kč |

V tabulce 11 jsou zaznamenány veškerá náklady, které jsou měnící se nebo mimořádné, a z toho důvody byly vyřazeny pro účely ABC kalkulace. Společnost čerpá provozní úvěr, a proto jsou také vyřazeny náklady na úroky z tohoto úvěru. Vyřazené jsou náklady na předané dary. V celkovém součtu byly pro účely ABC kalkulace vyřazeny náklady ve výši 9 382 tis. korun. Po odečtení této částky budou pro výpočet použity nepřímýmé náklady v celkové výši 67 732 762 Kč.

7.1.2 Návrh aktivit – druhý krok

V druhém kroku zavedení kalkulace ABC se definují hlavní a podpůrné aktivity, které v podniku probíhají. Aktivity jsou poté použity k alokaci režijních nákladů. Celkový počet aktivit závisí na více faktorech, jako jsou velikost podniku, složitost výroby i ochota vedení k zavedení ABC kalkulace. Obecně platí, že čím více aktivit, tím přesnější je potom alokace nákladů jednotlivým aktivitám.

Po konzultaci s úzkým vedením podniku a s vedoucími pracovníky jednotlivých středisek byly identifikovány následující aktivity. Jedná se o sedmnáct aktivit hlavních a tři aktivity podpůrné.

Hlavní aktivity

- 1) **Nákup** – nákup materiálu a obchodního zboží mají ve společnosti na starosti dva pracovníci obchodního oddělení. Do této činnosti patří jak nákup jednicového, tak i režijního materiálu.
- 2) **Příjem zboží** – příjem zboží zajišťují čtyři zaměstnanci. Do této aktivity spadá jak samotný příjem dodávek a jeho primární kontrola, tak i skladování materiálu, který mají v režii tři skladníci.
- 3) **Předvýroba -RM** – jedna z hlavních výrobních aktivit podniku. V rámci této aktivity se připravují veškeré materiálové komponenty pro [REDACTED], které nejsou nakupovány. K hlavním činnostem spadajících do této aktivity patří: řezání profilů základních desek, rotační obrábění sensorů pro [REDACTED], výroba úchytek a matiček pro montážní materiál a v neposlední řadě také odmašťování veškerých kovových součástí.
- 4) **Předvýroba klasický sortiment** – stejně jako předchozí aktivita, tak i tato se podílí na výrobě všech nenakupovaných komponent, ale tentokrát pro tzv. klasický sortiment. K hlavním činnostem patří zejména lisování nerezových pouzder

pro teploměry, svařování a pájení součástek a nejrůznější druhy vrtání, frézování a obrábění.

- 5) **Kompletace kapilárních systémů** – na celém jednom patře výrobní haly probíhá kompletace kapilárních teploměrů a termostatů. V této aktivitě jde zejména o sestavování kompletů ze dříve vyrobených a nakoupených součástek.
- 6) **Osazování desek plošných spojů** – jedna z technologicky nejnáročnějších aktivit ve společnosti. Této aktivitě se věnuje jedna až dvě pracovnice. Jedná se o téměř zcela zautomatizovaný proces, kdy velká tiskárna nanáší na desky plošných spojů mikro elektronické součástky. K této aktivitě také patří první vizuální kontrola DPS.
- 7) **Přířez** – dříve než se na DPS nanesou komponenty, je nutné na přířez nanést speciální pastu, aby bylo možné komponenty na desku přilepit. Po osazení komponent probíhá v rámci této aktivity také zapečení DPS ve speciální peci. Po vytažení přířezu z pece probíhá dvoufázová optická kontrola.
- 8) **Pájení** – pracovnice v průběhu této aktivity sestavují ručně veškeré součástky výrobků elektronické výroby. Následuje první kontrola a nalepení displeje na umělohmotný výlisek. Poté je k DPS připájená anténa a připojena baterie. Následuje kompletace celého produktu.
- 9) **Programování** – jedna z nejdůležitějších aktivit ve společnosti. Při této aktivitě jsou nastaveny [REDACTED] veškeré parametry vyplývající z objednávky, jako jsou data účetních období, pracovní mód výrobku nebo také nastavení časového pásma. Dále v rámci této aktivity probíhá poslední vizuální kontrola a následně kalibrace výrobků.
- 10) **Balení** – při této aktivitě jsou elektronické výrobky baleny do antistatických sáčků a po té jsou s montážním materiálem a veškerou potřebnou dokumentací vkládány do kartonových krabic, které jsou vrstveny na palety.
- 11) **Údržba strojů** – v rámci výroby probíhají dva stupně údržby a to malá a velká. Malá údržba probíhá každý týden a je zajištěna jak specialisty, tak pracovníky příslušných středisek. Velká údržba probíhá každý měsíc a je plně v kompetenci specialistů
- 12) **Expedice** – této aktivitě se věnují tři zaměstnanci podniku. V rámci této aktivity se paletuje a vyskladňuje zboží, které je následně předáno dopravci. Z důvodu převážně zakázkové výroby nedochází k dlouhodobému skladování a zboží je expedováno zákazníkovi. K této aktivitě také připadá příjem reklamací.

- 13) Zadání zakázky do VS** – tato aktivita je spojená pouze s výrobou elektronických produktů, kterou zajišťuje ji vždy pouze jeden zaměstnanec obchodního oddělení. U této aktivity jde o zadání všech požadovaných parametrů do výrobního softwaru a následné zařazení nastavovacích protokolů k objednavce.
- 14) Prodej** – této činnosti se věnují dvě zaměstnankyně, které evidují příchozí objednávky. Zadávají je do informačního systému a po ukončení zakázky je také vyfakturují a systémově vyskladní objednané zboží.
- 15) Obchodní jednání** – jelikož jedna z hlavních činností společnosti je výroba elektronických přístrojů, bývají jednání s potencionálními odběrateli poměrně časově i informativně náročná. Proto se této aktivitě věnuje pět zaměstnanců rozdělených podle teritorií a výrobních skupin.
- 16) Technologické zajištění výroby** – se složitostí výrobního portfolia souvisí také nutnost technologické podpory a vývoje nových produktů. Této činnosti se ve společnosti věnuje devět pracovníků. Jedná se o programátory, grafiky, technology a techniky a konstruktéry.
- 17) Řízení jakosti** – tato aktivita odpovídá za kvalitu všech výrobků, které se ve firmě vyprodukují. K této aktivitě také patří zajištění veškeré certifikace výrobků a další povolení nutná k jejich prodeji.

Podpůrné aktivity

- 18) Údržba 2** – aktivita údržba 2 se přímo nepodílí na žádném výrobku. Jedná se převážně o práci uklízeček a údržbářů věnujících se o správu administrativní a výrobní budovy. K této aktivitě jsou také přiřazeny odpisové náklady na hmotný a nehmotný majetek.
- 19) Administrativa** – další aktivita, která se nedá alokovat na žádný nákladový objekt je administrativa. Tato aktivita zahrnuje práci ekonomického oddělení, personalisty, IT oddělení, pracovníka bezpečnosti práce, sekretářky ředitele a samotného generálního ředitele.
- 20) Marketing** – práce marketingu probíhá v rámci obchodního oddělení. Jedná se o podporu prodeje, vyhledávání nových trhů, zpracovávání analýz konkurence a zahraničních trhů, tvorba obchodně technické dokumentace a správa webových stránek společnosti.

7.1.3 Ocenění aktivit – třetí krok

Třetí krok v tvorbě modelu ABC kalkulace je ocenění dříve definovaných aktivit. Účelem tohoto kroku je přiřadit podíl celkových nepřímých nákladů jednotlivým aktivitám. Podíl jednotlivých nákladů aktivit byl určen po konzultaci s ekonomickým ředitelem a dalším pracovníkem ekonomického oddělení. Hlavním kritériem rozdělení nákladů byl počet zaměstnanců, kteří se dané aktivitě věnují. Dalšími kritérii pro rozdělení nákladů byla velikost zastavěné plochy, kterou aktivita využívá, technologické vybavení pracoviště a podíl mistrovských pozic na jednicové pracovníky.

Tabulka 12 Ocenění hlavních aktivit probíhající ve společnosti (vlastní zpracování)

| Aktivita | Spotřeba nákladů | Spotřeba nepřímých nákladů |
|--------------------------------|------------------|----------------------------|
| Nákup | 2% | 1 291 903 Kč |
| Příjem zboží | 3% | 1 937 853 Kč |
| Předvýroba █████ | 6% | 4 311 391 Kč |
| Předvýroba klasický sortiment | 3% | 2 321 518 Kč |
| Kompletace kapilárních systémů | 5% | 3 270 867 Kč |
| Osazování desek plošných spojů | 3% | 1 799 928 Kč |
| Přířez | 2% | 1 099 929 Kč |
| Pájení | 4% | 2 357 926 Kč |
| Programování | 4% | 2 357 926 Kč |
| Balení | 2% | 1 178 963 Kč |
| Údržba strojů | 5% | 3 092 227 Kč |
| Expedice | 3% | 1 937 854 Kč |
| Zadání zakázky do VS | 1% | 645 951 Kč |
| Prodej | 2% | 1 291 903 Kč |
| Obchodní jednání | 5% | 3 229 762 Kč |
| Technologické zajištění výroby | 10% | 6 873 950 Kč |
| Řízení jakosti | 6% | 4 030 558 Kč |
| Administrativa | 23% | 15 363 850 Kč |
| Marketing | 2% | 1 291 903 Kč |
| Údržba 2 | 11% | 7 640 393 Kč |
| Celkem | 100% | 67 326 555 Kč |

Tabulka 12 dokumentuje rozdělení nepřímých nákladů jednotlivým aktivitám. Z tabulky lze snadno určit, která aktivita spotřebovává nejvíce nepřímých nákladů.

Protože aktivita spojená s administrativou nezaměstnává žádného přímého jednicového dělníka a protože se zároveň této aktivitě věnuje i několik pracovníku nejužšího vedení,

spotřebovává aktivita administrativy největší podíl nepřímých nákladů. Přesněji se jedná o 23 % z celku, což reprezentuje částku přes 15 milionů Kč. Jedná se však o aktivitu podpůrnou, a tak bude v následujících krocích rozmělněna mezi aktivity hlavní.

Druhou nejnákladovější aktivitou je údržba číslo 2. Tato celková částka je poměrně zkresleno, protože aktivitě byly přiřazeny veškeré odpisové náklady a náklady na opravy ve společnosti. Tyto náklady budou v následující části projektu také rozmělněny mezi hlavní aktivity.

Další významnou aktivitou je technologické zařízení výroby. Jedná se o částku 6 873 tis. Kč. To je poměrově 10 % celkových nepřímých nákladů. Tato aktivita má podobnou strukturu zaměstnanců jako předcházející aktivita, nepracují v ní žádní výrobní zaměstnanci, a proto jsou nepřímé náklady na tuto aktivitu tak vysoké. Na rozdíl od administrativy není technologické zajištění výroby podpůrná aktivita, a tak budou tyto náklady později přiřazeny přímo nákladovému objektu.

6 % nákladů bylo přiděleno aktivitě předvýroba [REDACTED] a to z toho důvodu, že tato aktivita využívá téměř jedno a půl patra výrobní budovy a zaměstnává převážně seřizovače a operátory, kteří jsou placeni fixně podle tabulek.

V případě sečtení veškerých aktivit spojených pouze s výrobou elektronického sortimentu, bude výsledná částka 13 106 tis. Kč. V tomto případě by tyto aktivity tvořily asi 20 % celkových nepřímých nákladů.

Mezi aktivity, které zatěžují nepřímé náklady nejméně a nepřesahují 3 %, patří nákup, příjem zboží, předvýroba klasického sortimentu, expedice, zadávání zakázek do výrobního systému, prodej a marketing. Tyto aktivity zaměstnávají nejmenší počet pracovníků a operují také na nejmenších prostorách společnosti.

V následující fázi přidělování nákladů aktivitám se rozmělní podpůrné aktivity mezi aktivity hlavní. Touto fází dochází ke zpřesnění nákladů na nákladový objekt, protože podpůrné aktivity by se těžko přiřazovaly jednotlivým objektům. Rozmělňovat se budou aktivity administrativy, marketingu a druhé údržby. Celkově se jedná o náklady v hodnotě 24 296 146 Kč.

V tabulce 13 jsou zaznamenány rozpuštěné náklady podpůrných aktivit na aktivity hlavní. Opět po konzultaci s ekonomickým ředitelem byly náklady na marketing v celé výši

přiděleny k aktivitě obchodní jednání, protože činnost marketingového oddělení je přímo navázaná k podpoře obchodních pracovníků. K žádné další aktivitě se po dohodě s vedením tyto náklady přiřazovat nebudou.

Další podpůrné aktivity administrativa a údržba 2 se dle odborného odhadu rozdělí na zbylé aktivity podle podílu pracovníků, kteří se na této aktivitě aktivně podílejí. Vedení společnosti se k této variantě přiklonilo z toho důvodu, že v průměru každý zaměstnanec spotřebuje stejný počet nákladů.

Tabulka 13 Rozpuštění podpůrných aktivit (vlastní zpracování)

| Aktivita | Spotřeba nepřímých nákladů v Kč | Rozpuštění podpůrné aktivity | Náklady po úpravě |
|--------------------------------|---------------------------------|------------------------------|----------------------|
| Nákup | 1 291 903 Kč | 353 911 Kč | 1 645 814 Kč |
| Příjem zboží | 1 937 853 Kč | 707 823 Kč | 2 645 676 Kč |
| Předvýroba ██████████ | 4 311 391 Kč | 3 362 159 Kč | 7 673 550 Kč |
| Předvýroba klasický sortiment | 2 321 518 Kč | 1 769 557 Kč | 4 091 075 Kč |
| Kompletace kapilárních systémů | 3 270 867 Kč | 3 008 247 Kč | 6 279 114 Kč |
| Osazování desek plošných spojů | 1 799 928 Kč | 1 061 734 Kč | 2 861 662 Kč |
| Přířez | 1 099 929 Kč | 1 061 734 Kč | 2 161 663 Kč |
| Pájení | 2 357 926 Kč | 2 300 424 Kč | 4 658 350 Kč |
| Programování | 2 357 926 Kč | 2 300 424 Kč | 4 658 350 Kč |
| Balení | 1 178 963 Kč | 1 061 734 Kč | 2 240 697 Kč |
| Údržba strojů | 3 092 227 Kč | 884 779 Kč | 3 977 006 Kč |
| Expedice | 1 937 854 Kč | 530 867 Kč | 2 468 721 Kč |
| Zadání zakázky do VS | 645 951 Kč | 176 956 Kč | 822 907 Kč |
| Prodej | 1 291 903 Kč | 353 911 Kč | 1 645 814 Kč |
| Obchodní jednání | 3 229 762 Kč | 2 176 682 Kč | 5 406 444 Kč |
| Technologické zajištění výroby | 6 873 950 Kč | 1 592 601 Kč | 8 466 551 Kč |
| Řízení jakosti | 4 030 558 Kč | 1 592 601 Kč | 5 623 159 Kč |
| Administrativa | 15 363 850 Kč | -15 363 850 Kč | 0 Kč |
| Marketing | 1 291 903 Kč | -1 291 903 Kč | 0 Kč |
| Údržba 2 | 7 640 393 Kč | -7 640 393 Kč | 0 Kč |
| Celkem | 67 326 557 Kč | 0 Kč | 67 326 555 Kč |

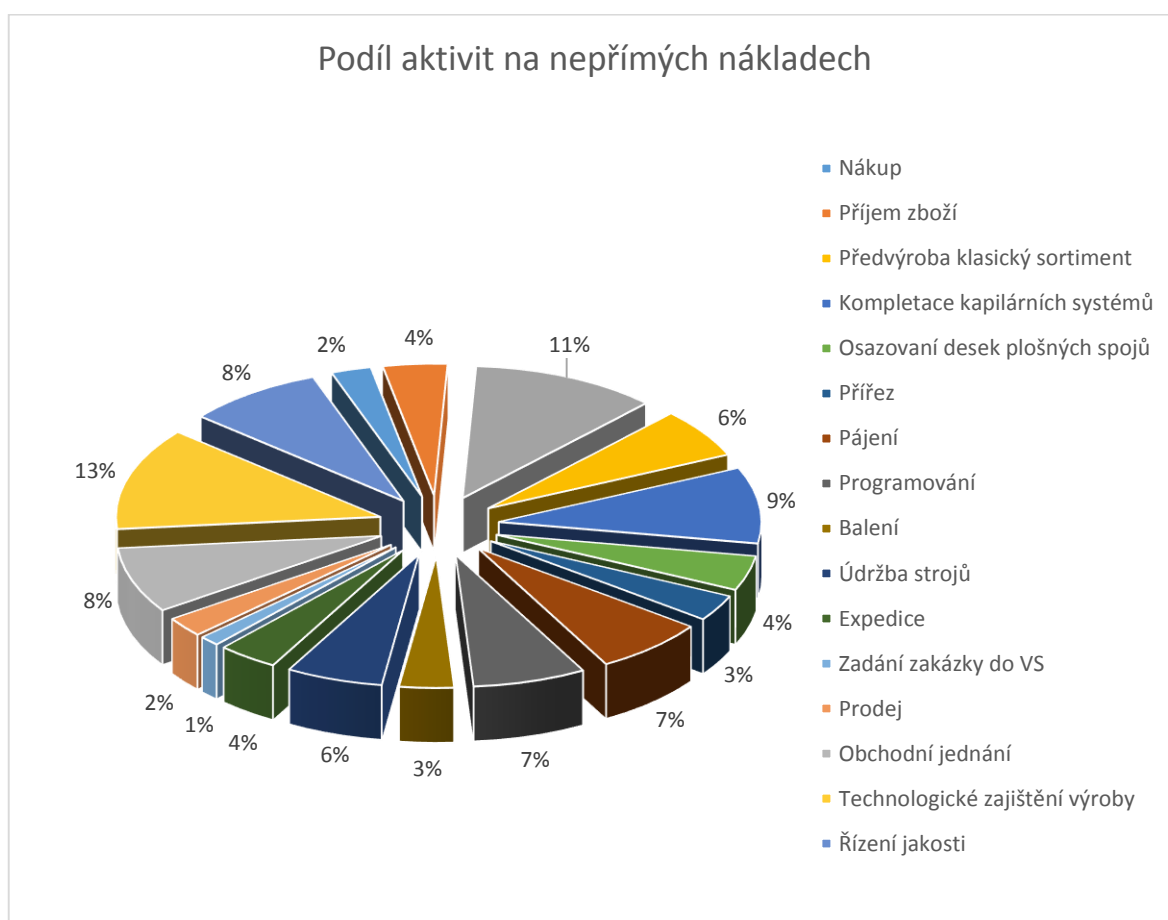
Tabulka 13 a obrázek 16 zobrazují výši a podíl nákladů aktivit po rozpuštění podpůrných aktivit. Nejvyšší podíl nepřímých nákladů, téměř 8,5 milionů Kč, po rozpuštění podpůrných aktivit zabírá technologické zajištění výroby. Tato částka představuje 13 % celkových nepřímých nákladů. Další nejnákladnější aktivitou se stala předvýroba ██████████ která zatěžuje celkové náklady 11 %, celková částka odpovídá 7 673 tis. Kč. Nejméně nákladů pak

spotřebují aktivity nákupu a zadávání zakázek do výrobního systému. Jedná se o 2 % respektive 1 % celkových nepřímých nákladů. Dohromady zatěžují tyto aktivity společnost 2,5 miliony Kč.

Nejvyšší procentuální nárůst nákladů zaznamenaly aktivity pájení a programování. Jedná se o růst o 98 %, což je nárůst o 2 300 tis. korun. Přes 90% nárůst nákladů se také dočkaly aktivity balení a přířez. Zde se jedná o růst o 90 % respektive 97%. Růst těchto nákladů je způsoben vysoce technologickou náročností a poměrně vysokým počtem zaměstnanců věnujících se této aktivitě.

Nejmenší růst nákladů potom zaznamenaly aktivity spojené s obchodními činnostmi. O 27 % vzrostly náklady na nákup, expedici, zadávání zakázek do výrobního systému a prodej.

Aktivita obchodní jednání, která byla mimo jiné zatížena náklady na marketing, vzrostla o 67 % na celkových 5 406 tis. Kč. Tato částka představuje 8 % celkových nepřímých nákladů.



Obrázek 16 Podíl aktivit na nepřímých nákladech ve společnosti (vlastní zpracování)

7.1.4 Definice vztahových veličin – čtvrtý krok

Čtvrtou a předposlední fází implementace metody ABC je definice vztahových veličin. V této části je důležité si uvědomit, jak která aktivita vznikla, a toto je poté ona vztahová veličina. Je nutné analyzovat co možná nejpřesněji vztah mezi aktivitou a náklady, který tato aktivita vyvolala. Tento vztah se poté definuje a určí se náklady na danou jednotku.

Vztahové veličiny byly opět konzultovány s vedením společnosti a odpovědnými pracovníky k dané aktivitě, aby co možná nejpřesněji odpovídaly realitě.

Následně se k definovaným veličinám kvalifikovaným odhadem a výpočtem ročního časového fondu zaměstnanců a strojů určilo, kolik která aktivita spotřebuje svých vztahových veličin.

Definice vztahových veličin a zvláště pak určení počtu vztahových veličin na aktivitu byl poměrně složitý proces, protože společnost ne všechny tyto údaje sleduje.

K výrobním aktivitám jako jsou předvýroba, osazování desek plošných spojů, pájení, programování aj. byla stanovena vztahová veličina počet strojových hodin. Počet příčin pak byl určen na základě provozu stroje za sledované období.

K aktivitám, které jsou zcela nebo z hlavní části vykonávány pouze zaměstnanci bez dalších strojů, byla určena vztahová veličina počet hodin práce. Počet příčin poté vychází ze součinu časového fondu a počtu zaměstnanců, kteří se této aktivitě věnují. Mezi tyto aktivity patří například technologické zajištění výroby, obchodní jednání, expedice aj.

Pro aktivity nákup, příjem zboží a prodej byla určena vztahová veličina počet objednávek a příjemek. Počet příčin jednotlivých vztahových veličin za sledované období byl poté zjištěn z informačního systému společnosti.

V tabulce 14 jsou zaznamenány jednotlivé vztahové veličiny, počet jejich příčin na jednotlivé aktivity a vypočítané ceny na jednotku příčiny.

Tabulka 14 Přiřazení nákladů jednotlivým činnostem (vlastní zpracování)

| Aktivita | Vztahová veličina | Náklady | Počet příčin | Cena příčiny |
|-------------------------------|------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Nákup | Počet objednávek | 1 645 814 Kč | 773 | 2 129,1 Kč |
| Příjem zboží | Počet příjemek | 2 645 676 Kč | 1015 | 2 606,6 Kč |
| Předvýroba | Počet strojových hodin | 7 673 550 Kč | 34 504 | 222,4 Kč |
| Předvýroba klasický sortiment | Počet strojových hodin | 4 091 075 Kč | 18 160 | 225,3 Kč |

| | | | | |
|--------------------------------|------------------------|----------------------|--------|----------|
| Kompletace kapilárních systémů | Počet strojových hodin | 6 279 114 Kč | 30 872 | 203,4 Kč |
| Osazování desek plošných spojů | Počet strojových hodin | 2 861 662 Kč | 10 896 | 262,6 Kč |
| Přířez | Počet strojových hodin | 2 161 663 Kč | 10 896 | 198,4 Kč |
| Pájení | Počet strojových hodin | 4 658 350 Kč | 23 608 | 197,3 Kč |
| Programování | Počet strojových hodin | 4 658 350 Kč | 23 608 | 197,3 Kč |
| Balení | Počet hodin práce | 2 240 697 Kč | 10 896 | 205,6 Kč |
| Údržba strojů | Počet hodin práce | 3 977 006 Kč | 9 080 | 438,0 Kč |
| Expedice | Počet hodin práce | 2 468 721 Kč | 5 448 | 453,1 Kč |
| Zadání zakázky do VS | Počet hodin práce | 822 907 Kč | 1 816 | 453,1 Kč |
| Prodej | Počet objednávek | 1 645 814 Kč | 4 500 | 365,7 Kč |
| Obchodní jednání | Počet hodin práce | 5 406 444 Kč | 9 080 | 595,4 Kč |
| Technologické zajištění výroby | Počet hodin práce | 8 466 551 Kč | 16 344 | 518,0 Kč |
| Řízení jakosti | Počet hodin práce | 5 623 159 Kč | 16 344 | 344,1 Kč |
| Celkem | | 67 326 555 Kč | | |

Na obrázku 17 jsou zachyceny ceny jednotlivých činností. Po definici vztahových veličin vyšlo, že nejnákladnější aktivity jsou pro společnost nákup a příjem zboží. Obě tyto aktivity přesáhly cenu dvou tisíc korun na jednotku příčiny. Toto číslo může být poněkud zkreslené, pokud se na něj nepohlíží ze širšího hlediska. Jedna odeslaná objednávka sice stojí společnost v přepočtu 2 100 Kč, ale objednané zboží na jedné objednávce může být v desetitisících kusech. Přesnější alokaci těchto nákladů se bude věnovat následující část zavedení ABC kalkulace, kdy náklady budou vypočítány na nákladovou jednotku.

Pokud vynecháme aktivity spojené s nákupem a příjmem zboží, tak nejnákladnější aktivitou pro společnost je vedení obchodních jednání a technologické zajištění výroby. Protože je výroba společnosti vysoce nákladná na technologie a vývoj, tak zákonitě tyto aktivity vyvolávají nejvyšší náklady. Z hlediska obchodu není jednoduché uzavřít dlouholetý kontrakt za dvě hodiny jednání. Tato jednání probíhají někdy více než rok, než se s druhou stranou vyřeší veškeré podmínky spolupráce a uzavře se dlouhodobější kontrakt. Proto jsou tyto aktivity pro společnost, co se týče nepřímých nákladů, nejdražší.

Nejdražší výrobní aktivitou je osazování desek plošných spojů, což je způsobeno zejména vysokými odpisy nejdražších strojů ve společnosti a vysokými mzdovými náklady specialistů, kteří jsou za chod těchto zařízení zodpovědní.

Nejlevnější aktivitou, která zatěžuje nepřímé náklady, je programování a pájení. Jedna strojová hodina této aktivity stojí 197,3 Kč.

Z mého úhlu pohledu je správně, že nejdražší aktivity nejsou úzce spjaty s výrobou. Těmto aktivitám by se v první řadě měly věnovat a přiřazovat náklady přímé.



Obrázek 17 Porovnání nákladů jednotlivých aktivit (vlastní zpracování)

7.1.5 Přiřazení nákladů aktivit objektům – pátý krok

Pátá a poslední fáze zavedení kalkulace ABC přiřazuje nákladovým objektům jednotlivé náklady aktivit. V prvním kroku této části je nutné identifikovat nákladové objekty. Těmito objekty mohou být výrobky, služby, určitý zákazník nebo trh nebo i jednotlivá zakázka. Primárním úkolem této části je zjistit kolik nákladový objekt spotřebuje aktivit a na základě toho pak určit celkové nepřímé náklady, které objekt vyvolá.

Pro účely této diplomové práce byl nákladovým objektem zvolen výrobek. Metodou ABC kalkulace se vypočítají nepřímé náklady na dva elektronické produkty, a to na [REDACTED]. V dalším kroku se porovnají a zhodnotí výsledky obou kalkulací. Přímé náklady se použijí totožné, jak je identifikuje společnost XY, s.r.o. Kalkulované množství bude použito 1 000 ks, i když na toto množství společnost kalkulace neviduje. Společnost kalkuluje produkt na množství 100 kusu a následně prostým dělením dostává náklady na kus. Pro naše použití se použije množství 1 000 kusů, protože blíže definuje typickou situaci ve společnosti. Následné náklady budou vyděleny celkovým množstvím, aby se dosáhlo výsledku na kus.

Dílčí spotřeby veškerých aktivit byly konzultovány s generálním a ekonomickým ředitelem a také s pracovníky, kteří se dané aktivitě přímo věnují. Časy aktivit spjatých s výrobou byly identifikovány na základě informačního systému a normominut na jeden kus výrobku.

Nejobtížnější bylo přiřadit počet příčin aktivitám, jako jsou technické zajištění výroby či obchodní jednání. Tyto náklady by bylo jednodušší alokovat na jiné objekty, např. na trh nebo zákazníka. Pro účely této práce však byl za nákladový objekt vybrán produkt, a tak počet příčin těchto aktivit byl zvolen po konzultaci s vedoucími těchto činností kvalifikovaným odhadem.

Tabulka 15 ABC kalkulace nepřímých nákladů [redacted] (vlastní zpracování)

| Aktivita | Vztahová veličina | Počet příčin | Cena příčiny | Náklady v Kč |
|--------------------------------|------------------------|--------------|--------------|---------------------|
| Nákup | Počet objednávek | 0,56 | 2 129,1 Kč | 1 192,3 Kč |
| Příjem zboží | Počet příjemek | 0,56 | 2 606,6 Kč | 1 459,7 Kč |
| Předvýroba [redacted] | Počet strojových hodin | 41,34 | 222,4 Kč | 9 193,8 Kč |
| Předvýroba klasický sortiment | Počet strojových hodin | 0 | 225,3 Kč | 0,0 Kč |
| Kompletace kapilárních systémů | Počet strojových hodin | 0 | 203,4 Kč | 0,0 Kč |
| Osazování desek plošných spojů | Počet strojových hodin | 26,75 | 262,6 Kč | 7 025,5 Kč |
| Přířez | Počet strojových hodin | 12,44 | 198,4 Kč | 2 468,0 Kč |
| Pájení | Počet strojových hodin | 41,09 | 197,3 Kč | 8 107,9 Kč |
| Programování | Počet strojových hodin | 29,98 | 197,3 Kč | 5 915,7 Kč |
| Balení | Počet hodin práce | 19,76 | 205,6 Kč | 4 063,5 Kč |
| Údržba strojů | Počet hodin práce | 8 | 438,0 Kč | 3 504,0 Kč |
| Expedice | Počet hodin práce | 0,5 | 453,1 Kč | 226,6 Kč |
| Zadání zakázky do VS | Počet hodin práce | 0,3 | 453,1 Kč | 135,9 Kč |
| Prodej | Počet objednávek | 1 | 365,7 Kč | 365,7 Kč |
| Obchodní jednání | Počet hodin práce | 58 | 595,4 Kč | 34 534,6 Kč |
| Technologické zajištění výroby | Počet hodin práce | 40 | 518,0 Kč | 20 720,9 Kč |
| Řízení jakosti | Počet hodin práce | 12 | 344,1 Kč | 4 128,6 Kč |
| Celkem | | | | 103 042,7 Kč |

Nepřímé náklady na 1 000 kusů [redacted] jsou zobrazeny v tabulce 15. V celkové výši dosahují na 103 042,7 Kč, což je v přepočtu na jeden kus zaokrouhleně 103,04 Kč.

V tabulce 16 jsou zaznamenány náklady na jednotlivé aktivity spjaté s výrobou [redacted]. Celkové režijní náklady na 1 000 kusů vycházejí na 64 762,4 Kč. Přepočteno na kus režijní náklady vycházejí zaokrouhleně na 64,76 Kč.

Počet jednotlivých příčin byl jako v předchozím případě konzultován s vedením společnosti a byla zvolena stejná metoda přiřazení.

Tabulka 16 ABC kalkulace nepřímých nákladů rádiového modulu (vlastní zpracování)

| Aktivita | Vztahová veličina | Počet příčin | Cena příčiny | Náklady v Kč |
|--------------------------------|------------------------|--------------|--------------|--------------------|
| Nákup | Počet objednávek | 0,12 | 2 129,1 Kč | 255,5 Kč |
| Příjem zboží | Počet příjemek | 0,12 | 2 606,6 Kč | 312,8 Kč |
| Předvýroba [redacted] | Počet strojových hodin | 13,81 | 222,4 Kč | 3 071,3 Kč |
| Předvýroba klasický sortiment | Počet strojových hodin | 0 | 225,3 Kč | 0,0 Kč |
| Kompletace kapilárních systémů | Počet strojových hodin | 0 | 203,4 Kč | 0,0 Kč |
| Osazování desek plošných spojů | Počet strojových hodin | 20,33 | 262,6 Kč | 5 340,2 Kč |
| Přířez | Počet strojových hodin | 11,17 | 198,4 Kč | 2 215,4 Kč |
| Pájení | Počet strojových hodin | 55,25 | 197,3 Kč | 10 902,0 Kč |
| Programování | Počet strojových hodin | 35 | 197,3 Kč | 6 906,2 Kč |
| Balení | Počet hodin práce | 19,76 | 205,6 Kč | 4 063,5 Kč |
| Údržba strojů | Počet hodin práce | 8 | 438,0 Kč | 3 504,0 Kč |
| Expedice | Počet hodin práce | 0,2 | 453,1 Kč | 90,6 Kč |
| Zadání zakázky do VS | Počet hodin práce | 0,4 | 453,1 Kč | 181,3 Kč |
| Prodej | Počet objednávek | 1 | 365,7 Kč | 365,7 Kč |
| Obchodní jednání | Počet hodin práce | 26 | 595,4 Kč | 15 481,0 Kč |
| Technologické zajištění výroby | Počet hodin práce | 16 | 518,0 Kč | 8 288,4 Kč |
| Řízení jakosti | Počet hodin práce | 11 | 344,1 Kč | 3 784,6 Kč |
| Celkem | | | | 64 762,4 Kč |

V následující části této práce je porovnán způsob klasické přírážkové kalkulace používané společností XY, s.r.o. s projektovou kalkulací ABC.

7.2 Porovnání projektového řešení a přírážkové kalkulace

V předchozích částech diplomové práce byla blíže popsána kalkulační metoda přírážková, kterou používá společnost XY, s.r.o., a kalkulace pomocí ABC. Porovnání obou metod je zaznamenáno v tabulce 16. Z této tabulky lze vypožorovat, že pomocí projektové kalkulace ABC vychází celková cena výkonu o 11,47 Kč výš než u klasické přírážkové metody, což je nárůst o asi 5 %. Tato situace je způsobená nepřesným rozdělením nepřímých nákladů, které jsou výrobkům pouze přiřazeny, a ne nákladům, které produkt přímo vyvolá. Společnost nyní přiřazuje nepřímé náklady stejným poměrem na klasické i elektronické výrobky, i když množství vykonané režijní práce tomuto poměru neodpovídá. Režijní práce spojené s prodejem, technickou i administrativní podporou jsou mnohem náročnější na elektronické produkty.

Kdybychom vzali typickou situaci pro podnik, kdy prodá 2 000 kusů [REDACTED] za [REDACTED] EUR, při neměnném kurzu 25 Kč, tak reálný zisk ze zakázky není 65 060 Kč vycházející z přírážkové kalkulace, ale jen 42 120 Kč. Rozdíl na 2 000 kusech je tedy 22 940 Kč, což při přibližné produkci 350 000 ks za rok 2013 dělá rozdíl bezmála 4 milionu korun. Tyto prostředky musí společnost XY, s.r.o. vydělat na jiných výrobních skupinách. Tímto krokem reálně zdražuje klasické výrobky, které se díky vyšší kalkulaci stávají nekonkurenceschopnými.

Tabulka 17 Porovnání přírážkové kalkulace a kalkulace ABC [REDACTED]

(vlastní zpracování)

| | Přírážková kalkulace | ABC kalkulace |
|------------------------|----------------------|------------------|
| Přímé mzdy | 10,81 Kč | 11,00 Kč |
| Přímý materiál | 142,26 Kč | 137,19 Kč |
| Pojištění | 9,55 Kč | 1,96 Kč |
| Kooperace | 0,75 Kč | 0,75 Kč |
| Přímé náklady | 163,37 Kč | 150,90 Kč |
| Výrobní režie | 46,02 Kč | |
| Správní režie | 18,57 Kč | |
| Odbytová režie | 14,51 Kč | |
| Nepřímé náklady | 79,10 Kč | 103,04 Kč |
| Cena výkonu | 242,47 Kč | 253,94 Kč |
| Rozdíl | 11,47 Kč | |

Stejná situace pak nastává i při kalkulaci [REDACTED]. ABC kalkulace vychází opět jako dražší varianta. Jednotlivé položky jsou zaznamenány v tabulce 18. Rozdíl mezi kalkulacemi je 7,31 Kč. Rozdíl je to asi 3% a není tak znatelný jako u [REDACTED]. To je z velké části způsobeno menšími technologickými požadavky na přístroj a délkou obchodního vyjednávání, kdy je rádiový modul nabízen v balíčku k [REDACTED].

Pokud bychom opět vzali případovou situaci typickou pro společnost, kdy prodá výše zmíněných 2 000 kusů [REDACTED] a k tomu 700 kusů [REDACTED] za 9,5 EUR, tak rozdíl mezi zisky vzroste o zhruba 3 300 Kč. Při této ceně prodává společnost výrobky zhruba na úrovni celkových nákladů výkonu. Celkový rozdíl v čistém zisku na zakázku tedy bude 26 240 Kč.

Tabulka 18 Porovnání přírážkové kalkulace a kalkulace ABC rádiových modulů (vlastní zpracování)

| | Přírážková kalkulace | ABC kalkulace |
|------------------------|----------------------|------------------|
| Přímé mzdy | 8,13 Kč | 8,13 Kč |
| Přímý materiál | 153,27 Kč | 153,27 Kč |
| Pojištění | 6,65 Kč | 6,65 Kč |
| Kooperace | 0,00 Kč | 0,00 Kč |
| Přímé náklady | 168,05 Kč | 168,05 Kč |
| Výrobní režie | 34,03 Kč | |
| Správní režie | 13,20 Kč | |
| Odbytová režie | 10,22 Kč | |
| Nepřímé náklady | 57,45 Kč | 64,76 Kč |
| Cena výkonu | 225,50 Kč | 232,81 Kč |
| Rozdíl | 7,31 Kč | |

Samozřejmě ani jedna z uvedených metod nemůže přinést růst nebo pokles zisků, ale díky ABC kalkulaci se může společnost XY, s.r.o. zaměřit na aktivity, které vycházejí pro společnost nejdraž a snažit se tyto náklady snížit.

7.3 Analýza realizace projektu

V předchozí části práce byl navržen postup implementace ABC kalkulace na dva nákladové objekty elektronické výroby ve společnosti XY, s.r.o. Pro realizaci tohoto projektu je nezbytná také časová a nákladová analýza. Na základě této analýzy se poté může vedení společnosti lépe rozhodnout, zda tento projekt přijmout či odmítnout. Management musí

vidět nejen pozitiva, která projekt může přinést, ale i finanční a časové požadavky na celou práci.

Časová i nákladová potřeba celého projektu závisí zejména na velikosti podniku a složitosti a diferenciaci výrobních procesů a produktového portfolia.

7.3.1 Časová analýza projektu

Po konzultaci s odborníky z oboru poradenství zabývající se implementací ABC kalkulace ve společnostech střední velikosti byl časový rámec celého projektu stanoven na 12 až 16 týdnů. Celkové trvání projektu však nelze pro potřeby této práce specifikovat přesněji.

Hlavní překážka zavedení kalkulace ABC je zejména neochota zaměstnanců společnosti poskytnout včas správná data, která jsou potřeba při tvorbě tohoto druhu kalkulace.

7.3.2 Nákladová analýza projektu

Nákladová analýza je rozdělena do dvou částí. První se věnuje etapě před zavedením kalkulace ABC. Vzhledem k tomu, že ve společnosti nemá s novými metodami rozpočítávání nákladů nikdo zkušenosti, bylo rozhodnuto, že by se projekt zadal externímu zhotoviteli. Tyto náklady jsou pouze vstupní a v průběhu let se již nebudou opakovat. Druhá část nákladů je tvořena výhradně platy zaměstnanců společnosti, kteří budou za ABC kalkulaci zodpovědní, a sociálním a zdravotním pojištěním s tím spjatým. Tyto náklady jsou vypočítány na rok a budou se v budoucnu stále opakovat.

Tabulka 19 Vstupní náklady implementace ABC kalkulace ve společnosti XY, s.r.o. (vlastní zpracování)

| Položka | Cena za jednotku | Počet jednotek | Celkem |
|--|----------------------|----------------|-------------------|
| Externí pracovník (úprava účetních dat) | 2 000 Kč / hodina | 17 | 34 000 Kč |
| Externí pracovník (návrh aktivit) | 3 000 Kč / hodina | 44 | 88 000 Kč |
| Externí pracovník (ocenění aktivit) | 4 000 Kč / hodina | 38 | 76 000 Kč |
| Externí pracovník (definice vztahových veličin) | 5 000 Kč / hodina | 26 | 52 000 Kč |
| Externí pracovník (přiřazení nákladů aktivit objektům) | 6 000 Kč / hodina | 25 | 50 000 Kč |
| Vstupní školení zaměstnanců | 5 000 Kč / hodina | 12 | 36 000 Kč |
| Celkové prvotní náklady projektu | | | 336 000 Kč |

V tabulce 19 jsou zahrnuty veškeré náklady spojené se zavedením ABC kalkulace do firemního systému. Po konzultaci s externím dodavatelem nejvíce nákladů spotřebují činnosti spojené s návrhem aktivit a jejím oceněním. Tyto činnosti jsou pro kalkulaci nejdůležitější, a proto na nich zhotovitel stráví nejvíce času. Při špatném definování aktivit a jeho oceněním se kalkulace křiví a podává nepravdivé údaje o reálně spotřebovaných nákladech.

Nutné bude také školení stávajících zaměstnanců, kteří budou za tuto kalkulaci odpovědní. Informační systém, který je ve společnosti používán, je pro implementaci ABC kalkulace dostačující, a tudíž nejsou dodatečné náklady na pořízení IS nutné.

Celkové náklady na implementaci projektu externí společností přesahují hranici 300 tisíc korun.

Tabulka 20 Roční náklady spojené s ABC kalkulací (vlastní zpracování)

| Položka | Cena za jednotku | Počet jednotek | Celkem |
|---|-------------------------|-----------------------|-------------------|
| Hrubá mzda pracovníka ekonomického oddělení | 15 000 Kč / měsíc | 12 | 180 000 Kč |
| Hrubá mzda ostatní | 2 000 Kč /měsíc | 24 | 48 000 Kč |
| SPZP | 34 % hrubé mzdy | - | 77 520 Kč |
| Celkem | | | 305 520 Kč |

V tabulce 20 jsou zaznamenány náklady na chod celé kalkulace v průběhu jednoho roku. Za ABC kalkulaci by měl být odpovědný nový zaměstnanec ekonomického oddělení. Po konzultaci s dodavatelem byla dohodnuta poloviční sazba jeho měsíčního příjmu. Zbytek své činnosti by mohl tento zaměstnanec věnovat jiným aktivitám ekonomického oddělení. Pro správné fungování této metody bude také potřeba začlenit do systému jednoho či dva stávající zaměstnance, kteří jsou přímo spjati s výrobou a mají tak nejpřesnější informace potřebné pro kalkulaci ABC.

Z předchozích tabulek vyplývá, že v prvním roce by projekt stál přes 600 tisíc korun. V letech následujících pak zhruba 300 tisíc každý rok v závislosti na vývoji mezd ve společnosti.

7.4 Shrnutí projektu a závěrečná doporučení

Celý projekt je rozdělen do tří částí. První se věnuje implementaci ABC kalkulace ve společnosti XY, s.r.o. Zde se upravují vstupní data, identifikují se hlavní a podpůrné aktivity

ve společnosti. Následně se těmto aktivitám přiřadí náklady a v posledním kroku se tyto náklady alokují na nákladový objekt. Pro tuto práci byly zvolené nákladové objekty dva produkty elektronické výroby. Poté byla sestavená kalkulace nepřímých nákladů na tyto výrobky. V druhé části této práce byla vypočítaná projektová kalkulace porovnána se stávající přírážkovou kalkulací. Nakonec byla sestavena časová a nákladová analýza celého projektu.

Z celé praktické části této diplomové práce je jasné, že stávající zastaralý způsob alokování nákladů pomocí přírážkové kalkulace je nepřesný a nepružný. Je evidentní, že jsou náklady výrobkům přiřazovány, aniž by je reálně vyvolaly. Na základě podkladů z přírážkové kalkulace se vedení společnosti rozhoduje o zachování či zrušení výroby jednotlivých produktů. Nepřesné kalkulace jsou také využívány pro cenotvorbu společnosti.

Z projektové části vyšlo najevo, že některé výrobky jsou v reálně dražší na výrobu, než jak jsou evidovány ve společnosti. Poté jsou jednotlivé zakázky ztrátové nebo méně ziskové, než jak si vedení společnosti myslí. Díky Activity-Based Costing metodě by byla společnost lépe informována o reálně vynaložených nákladech jednotlivých aktivit a mohla by tyto aktivity lépe a efektivněji řídit. V rámci snižování celkových nákladů by se nemusela věnovat pouze snaze o snížení přímých materiálových nákladů a snížení pracnosti produktu.

Z nákladové analýzy je zřejmé, že projekt bude stát zhruba 600 tisíc v prvním roce a 300 tisíc v letech následujících. Nejedná se o malý obnos peněz, ale vzhledem k tomu, že společnost dlouhodobě hospodaří s kladným výsledkem, tak je zde stále prostor pro investice a inovace. Z tohoto zisku platí také daně a tímto projektem by si mohla snížit daňovou povinnost a využít daňový štít k teoretickému zlevnění celého projektu.

Bezesporu největší výhodou celého projektu je zprůhlednění podnikových nákladů. Pokud společnost nedokáže přesně identifikovat a rozdělit své náklady, jen těžko je může efektivně a správně řídit. Tato výhoda se dá jen těžko kvantifikovat, ale v průběhu let může jít o zcela zásadní řešení, které povede ke zlepšení současné pozice společnosti na evropském trhu.

Ze všech dostupných informací, které z projektu vplynuly, doporučuji společnosti přejít na metodu kalkulace Activity-Based Costing. Tato metoda by mohla ze začátku koexistovat se stávající metodou a v průběhu měsíců by zcela nahradila přírážkovou kalkulaci.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo provedení analýzy systému řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o. a na jejím základě provedení projektu nového systému řízení nákladů. Práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. Praktická část se poté dělí na analýzu současného stavu řízení nákladů a na projektovou část.

V teoretické části byla provedena rozsáhlá literární rešerše na téma náklady, účetnictví a kalkulační metody. Tato část vychází z publikací známých autorů, věnujících se této problematice. Bylo zde definováno finanční a manažerské účetnictví, pojetí a klasifikace nákladů, význam, předmět a rozdělení kalkulací. Významná část se poté věnovala metodě Activity-Based Costing, která byla použita v projektové části. Byla zde popsána historie metody, kroky jejího provedení, hierarchie aktivit a výhody a úskalí spojená s touto metodou.

Praktická část diplomové práce byla rozdělena na dva oddíly. Na začátku analytické části byla představena společnost XY, s.r.o. Byla zde popsána historie společnosti a její vývoj v letech 2010 – 2013. Dále byl zhodnocen stávající systém řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o. Byly rozděleny náklady podle druhového členění a podle nákladových středisek tak, jak je eviduje společnost. Následně byla zhodnocena přírážková metoda kalkulace, kterou společnost využívá. Na základě této analýzy byly zhodnoceny výsledky, poskytnuty návrhy na zlepšení a navržen projekt implementace Activity-Based Costing kalkulace.

Projektová část se poté zabývala implementací Acitivity-Based Costing na dva nákladové objekty. Těmito objekty byly produkty elektronické výroby. V této části byly identifikovány hlavní a podpůrné aktivity, které ve společnosti probíhají. Těmto aktivitám byly přiřazeny náklady, které byly následně rozpočítány na jednotlivé nákladové objekty. Byla zde také porovnána stávající metoda přírážkové kalkulace s kalkulací Activity-Based Costing. Dále byla provedena časová a nákladová analýza celého projektu. Na základě porovnání stávající a projektové metody bylo provedeno shrnutí projektu a byla dána doporučení vedení společnosti, která z projektu vyplynula.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Bibliografické zdroje:

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, Colin, 2006. *Cost and management accounting*. 6th edition. London: CengageLearning EMEA, 608 s. ISBN 1-84480-349-X.

DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika*. Praha: C. H. Beck, 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.

FIBÍROVÁ Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2010. *Reporting*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada, 224 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KEŘKOVSKÝ, Miloslav, 2004. *Ekonomie pro strategické řízení. Teorie pro praxi*. Praha: C.H. Beck, 184 s. ISBN 80-7179-885-1.

KRÁL, Bohumil a kol., 2006. *Manažerské účetnictví*. 2. rozšířené vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 8071794198.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada, 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4.

NOREEN Eric W., Peter C. BREWER a Ray H. GARRISON, 2011. *Managerial accounting for managers*. 2nd edition. New York: McGraw-Hill/Irwin, 762 s. ISBN 978-0-07-352713-0.

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

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

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2004. *Účetnictví podnikatelů: pro vstup do Evropské Unie*. Praha: C. H. Beck, 273 s. ISBN 80-7179-859-2.

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

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠIMAN, Josef a Petr PETERA, 2010. *Financování podnikatelských subjektů. Teorie pro praxi*. Praha: C. H. Beck, 192 s. ISBN 978-80-7400-117-8.

Internetové zdroje:

Internetové stránky společnosti XY, s.r.o.

Interní zdroje:

Interní materiály společnosti XY, s.r.o.

Účetní závěrky společnosti XY, s.r.o. v letech 2010 – 2013

Výroční zprávy společnosti XY, s.r.o. v letech 2010 - 2013

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

| | |
|------|----------------------------------|
| ABC | Activity-Based Costing |
| DHM | Dlouhodobý majetek. |
| DPS | Deska plošných spojů |
| IS | Informační systém |
| IT | Informační technologie. |
| OR | Odbytová režie. |
| SPZP | Sociální a zdravotní pojištění. |
| THP | Technicko hospodářský pracovník. |
| TPV | Technologická příprava výroby. |
| TQM | Total quality management. |
| VH | Výsledek hospodaření. |
| VR | Výrobní režie. |
| VS | Výrobní systém. |

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|---|----|
| <i>Obrázek 1 Možný vývoj variabilních nákladů (Lang, 2005, s. 46)</i> | 17 |
| <i>Obrázek 2 Fixní náklady na celkovou výrobu a na jednotku produkce (Noreen, Brewer, Garison, 2011, s. 80)</i> | 18 |
| <i>Obrázek 3 Semifixní a semivariabilní náklady (Keřkovský, 2004, s. 78)</i> | 18 |
| <i>Obrázek 4 Základní typy nákladových kalkulací (Popesko, 2009, s. 61)</i> | 22 |
| <i>Obrázek 5 Vývoj struktury celkových nákladů (Petřík, 2007, s. 85)</i> | 24 |
| <i>Obrázek 6 Porovnání tradičního kalkulačního postupu a metody ABC (Král, s. 173)</i> | 27 |
| <i>Obrázek 7 Počet zaměstnanců ve společnosti v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)</i> | 34 |
| <i>Obrázek 8 Podíl tržeb vlastních výrobků v roce 2013 (vlastní zpracování)</i> | 35 |
| <i>Obrázek 9 Výsledek hospodaření v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)</i> | 36 |
| <i>Obrázek 10 Druhé členění nákladů společnosti XY, s.r.o. v roce 2013 (vlastní zpracování)</i> | 39 |
| <i>Obrázek 11 Odpovědnostní členění nákladů v roce 2013 (vlastní zpracování)</i> | 43 |
| <i>Obrázek 12 Kalkulační členění nákladů v roce 2013 (vlastní zpracování)</i> | 44 |
| <i>Obrázek 13 Nepřímé náklady v roce 2013 (vlastní zpracování)</i> | 45 |
| <i>Obrázek 14 Přímé náklady v roce 2013 (vlastní zpracování)</i> | 46 |
| <i>Obrázek 15 Evidence jednotlivých režii za druhé pololetí 2014 (interní materiály společnosti)</i> | 48 |
| <i>Obrázek 16 Podíl aktivit na nepřímých nákladech ve společnosti (vlastní zpracování)</i> | 57 |
| <i>Obrázek 17 Porovnání nákladů jednotlivých aktivit (vlastní zpracování)</i> | 60 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|---|----|
| <i>Tabulka 1 Počet zaměstnanců ve společnosti v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)</i> | 33 |
| <i>Tabulka 2 Přehled tržeb za výrobky v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)</i> | 34 |
| <i>Tabulka 3 Výsledek hospodaření v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)</i> | 36 |
| <i>Tabulka 4 Druhovému členění nákladů v letech 2010 - 2013</i> | 37 |
| <i>Tabulka 5 Podrobnější druhové členění nákladů ve společnosti za rok 2013</i> | 40 |
| <i>Tabulka 6 Odpovědnostní členění nákladů v roce 2013</i> | 42 |
| <i>Tabulka 7 Kalkulační členění nákladů v Kč v roce 2013 (vlastní zpracování)</i> | 44 |
| <i>Tabulka 8 Nepřímé náklady v roce 2013 (vlastní zpracování)</i> | 45 |
| <i>Tabulka 9 Přímé náklady v roce 2013 (vlastní zpracování)</i> | 46 |
| <i>Tabulka 10 Kalkulační vzorec (vlastní zpracování)</i> | 47 |
| <i>Tabulka 11 Vyřazené položky režijních nákladů (vlastní zpracování)</i> | 50 |
| <i>Tabulka 12 Ocenění hlavních aktivit probíhající ve společnosti (vlastní zpracování)</i> | 54 |
| <i>Tabulka 13 Rozpuštění podpůrných aktivit (vlastní zpracování)</i> | 56 |
| <i>Tabulka 14 Přiřazení nákladů jednotlivým činnostem (vlastní zpracování)</i> | 58 |
| <i>Tabulka 15 ABC kalkulace nepřímých nákladů [redacted] (vlastní zpracování)</i> | 61 |
| <i>Tabulka 16 ABC kalkulace nepřímých nákladů rádiového modulu (vlastní zpracování)</i> | 62 |
| <i>Tabulka 17 Porovnání přírážkové kalkulace a kalkulace ABC [redacted] (vlastní zpracování)</i> | 63 |
| <i>Tabulka 18 Porovnání přírážkové kalkulace a kalkulace ABC rádiových modulů (vlastní zpracování)</i> | 64 |
| <i>Tabulka 19 Vstupní náklady implementace ABC kalkulace ve společnosti XY, s.r.o. (vlastní zpracování)</i> | 65 |
| <i>Tabulka 20 Roční náklady spojené s ABC kalkulací (vlastní zpracování)</i> | 66 |

SEZNAM PŘÍLOH

P I Výkaz o úplném hospodářském výsledku

P II Výkaz o finanční pozici

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ O ÚPLNÉM HOSPODÁŘSKÉM VÝSLEDKU

Učetní závěrka (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2013
(v tisících Kč)

Výkaz o úplném výsledku hospodaření

za rok končící 31. prosincem 2013
v tisících Kč (tis. Kč)

| | Bod přílohy | 2013 | 2012 |
|---|----------------|---------------|---------------|
| Tržby | 5 | 167 513 | 143 120 |
| Náklady na výrobu a prodej | 6 | -85 164 | -76 921 |
| Hrubá marže | | 72 349 | 66 199 |
| Personální náklady | 7 | -53 820 | -49 330 |
| Odpisy | 13 | -4 599 | -3 854 |
| Ostatní provozní výnosy | 8 | 2 215 | 3 065 |
| Ostatní provozní náklady | 9 | -7 919 | -2 607 |
| Provozní výsledek hospodaření | | 8 226 | 13 473 |
| Finanční výnosy | 10 | 483 | 30 |
| Finanční náklady | 11 | -133 | -690 |
| Finanční výsledek hospodaření | | 350 | -660 |
| Zisk před zdaněním | | 8 576 | 12 813 |
| Daň z příjmů | 12 | -2 971 | -2 192 |
| Zisk za účetní období | | 5 605 | 10 621 |
| Ostatní úplný výsledek za účetní období (po zdanění) | | -- | -- |
| Úplný výsledek hospodaření celkem za účetní období | | 5 605 | 10 621 |

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ O FINANČNÍ POZICI

Učetní závěrka (nekonolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2013
(v tisících Kč)

Výkaz o finanční pozici

k 31. prosinci 2013

v tisících Kč (tis. Kč)

| | Bod přílohy | 31.12.2013 | 31.12.2012 | 1.1.2012 |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Aktiva | | | | |
| Nehmotná aktiva | 13 | 1 135 | 1 208 | 1 330 |
| Pozemky, budovy a zařízení | 13 | 50 941 | 49 851 | 47 846 |
| Investice do nemovitostí | 14 | 2 651 | 2 651 | 2 651 |
| Dlouhodobý majetek celkem | | 54 727 | 53 710 | 51 827 |
| Zásoby | 16 | 41 720 | 35 750 | 33 462 |
| Pohledávky z obchodních vztahů a ostatní aktiva | 17 | 15 552 | 18 314 | 20 082 |
| Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty | 16 | 7 620 | 3 926 | 7 920 |
| Oběžná aktiva celkem | | 64 892 | 57 990 | 61 464 |
| Aktiva celkem | | 119 619 | 111 700 | 113 291 |
| Pasiva | | | | |
| Vlastní kapitál | | | | |
| Základní kapitál | 19 | 360 | 360 | 360 |
| Kapitálové a ostatní fondy | | 6 671 | 36 | 36 |
| Výsledek hospodaření minulých let a běžného období | | 73 727 | 80 757 | 76 136 |
| Vlastní kapitál celkem | | 80 758 | 81 153 | 76 532 |
| Dlouhodobé závazky | | | | |
| Dlouhodobé rezervy | 20 | -- | -- | 1 894 |
| Odložené daňové závazky | 23 | 8 137 | 9 595 | 9 707 |
| Dlouhodobé závazky celkem | | 8 137 | 9 595 | 11 601 |
| Krátkodobé závazky | | | | |
| Úvěry | 22 | -- | -- | 5 354 |
| Krátkodobé rezervy | 20 | 9 136 | 3 381 | 2 270 |
| Závazky z obchodních vztahů a ostatní závazky | 22 | 19 630 | 17 480 | 16 715 |
| Splatné daňové závazky | 21 | 1 958 | 91 | 819 |
| Krátkodobé závazky celkem | | 30 724 | 20 952 | 25 158 |
| Závazky celkem | | 38 861 | 30 547 | 36 759 |
| Vlastní kapitál a závazky celkem | | 119 619 | 111 700 | 113 291 |

ZKERMIFACCE AUDITOVIA
KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Přemysla Otakara II., 185 09 Praha 8
IČ: 45319187, auditorské oprávnění č. 71