

Zde patří úvodní strana.

Zde patří oficiální zadání diplomové práce.

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Tato diplomová práce se zabývá procesním řízením nákladů, metodou Activity-Based Costing (ABC) ve firmě AL INVEST Břidličná, a. s. V první části jsou nejprve popsány důležité pojmy týkající se tématu. Poté je charakterizován princip metody ABC a její srovnání s tradičními postupy. Druhá část této práce obsahuje profil společnosti a dále popis jejího současného systému řízení nákladů. Poté následuje nejdůležitější oddíl, a to projekt tvorby ABC modelu, který se zaměřuje na ziskovost zákazníků. Práce je zakončena doporučením pro společnost AL INVEST Břidličná, a. s. v návaznosti na výsledky a zhodnocení celého projektu.

Abstrakt ve světovém jazyce

This thesis deals with procedural costs management – by the method called Activity-Based Costing (ABC) in the company AL INVEST Břidličná, a. s. In the first part, the important ideas and notions relating to the topic are described. Afterwards, the main principle of the method ABC is characterized and the method ABC is compared with traditional methods. The second part of this thesis consists of profile of the company and description of its current system of cost management. Afterwards, the main part ensues – it is the project of production of the ABC model, which focuses on customer profitability. At the end of this work I suggest some recommendation for the company AL INVEST Břidličná, a. s. in sequence on results and estimation of whole project.

Poděkování

Děkuji Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za odborné vedení diplomové práce, za ochotu a čas strávený konzultacemi, za cenné rady a připomínky ke zpracování mé práce.

Velice děkuji také Ing. Petře Minichové, ekonomické ředitelce divize Plechy společnosti AL INVEST Břidličná, a. s., za její čas a především za ochotu a pomoc při získávání informací potřebných pro napsání této diplomové práce.

Motto

... pokud umíte změřit to, o čem hovoříte, a vyjádřit to v číslech, pak o tom něco víte, ale pokud to změřit neumíte, pokud to nemůžete vyjádřit v číslech, pak jsou vaše znalosti nahodilé a neuspokojivé.

Lord Kelvin

OBSAH

OBSAH	5
ÚVOD.....	7
I. TEORETICKÁ ČÁST	8
1 IDEA A HYPOTÉZA PROJEKTU	9
2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	10
2.1 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	11
2.1.1 Druhové členění nákladů.....	12
2.1.2 Účelové členění nákladů	13
2.1.3 Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů.....	14
2.1.4 Klasifikace nákladů z hlediska rozhodování.....	17
2.1.5 Kalkulační druhy nákladů	17
2.2 PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ VÝKONŮM	18
2.2.1 Kalkulace nákladů – základní pojmy	18
2.2.2 Kalkulace nákladů – členění	20
2.3 ACTIVITY-BASED COSTING/MANAGEMENT	21
2.3.1 Charakteristika systému	21
2.3.2 ABC ve srovnání s tradičními přístupy	22
2.3.3 Význam ABC	23
2.3.4 Základní pojmy a logika ABC přístupu	25
2.3.5 Pět etap tvorby ABC modelu	28
2.3.6 Ziskovost zákazníků.....	30
2.3.7 Shrnutí	31
II. PRAKTICKÁ ČÁST.....	32
3 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE VE SPOLEČNOSTI AL INVEST BŘIDLIČNÁ, A. S.	33
3.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	33
3.1.1 Strategie a cíle podniku	33
3.1.2 Historie společnosti.....	33
3.1.3 Organizační struktura	35
3.1.4 Výrobní program výrobní divize Plechy	38
3.2 ANALÝZA STÁVAJÍCÍHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	39
3.2.1 Systém SAP R/3	39
3.2.2 Sledování nákladů	39
3.2.3 Přiřazení nákladů k výrobku	42
3.2.4 Zhodnocení stávajícího kalkulačního systému	44
3.2.5 Ziskovost zákazníků.....	45
4 DEFINOVÁNÍ A DIAGNÓZA PROJEKTU.....	46
5 PROJEKT TVORBY ABC MODELU VE SPOLEČNOSTI AL INVEST BŘIDLIČNÁ, A. S.	48
5.1 ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT	49

5.2	NÁVRH AKTIVIT	51
5.3	OCENĚNÍ AKTIVIT.....	52
5.4	DEFINOVÁNÍ NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ.....	54
5.5	OCENĚNÍ NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ	55
5.5.1	Volba vztahových veličin.....	55
5.5.2	Vyčíslení nákladů na příčiny.....	56
5.5.3	Vyčíslení celkových nákladů na zákazníky X, Y a Z	57
6	VERIFIKACE PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ.....	60
7	DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST AL INVEST BŘIDLIČNÁ, A. S.....	63
	ZÁVĚR.....	64
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	65
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	66
	SEZNAM OBRÁZKŮ	67
	SEZNAM TABULEK.....	68
	SEZNAM PŘÍLOH.....	69

ÚVOD

Tématem této diplomové práce je řízení ziskovosti zákazníků, což ve své podstatě není nic jiného než řízení nákladů. Řízením nákladů se musí zabývat každý objekt ve společnosti, od jednotlivce, přes rodinu, menší podniky až k velkým společnostem. Všichni se musíme správně rozhodovat o tom, co si koupit, do čeho investovat, aby to přineslo kýžený prospěch.

Věnovat nákladům velkou pozornost je pro české podniky velice důležité, a to především po vstupu České republiky do Evropské unie. Dokonalá znalost nákladů spolu se zjištěním příčin, které působí na jejich výši, je jedna z hlavních podmínek jak uspět v boji s konkurencí.

Informace o nákladech poskytuje finanční účetnictví a tzv. kalkulační systém. Podle odborníků, jako např. M. Hradeckého a B. Krále, autorů knihy Řízení režijních nákladů [2], začínají manažeři požadovat informace, které účetnictví není zvyklé poskytovat, resp. je poskytuje v deformované podobě. Proto také je snaha dosavadní metody řízení nákladů zlepšovat, či vytvářet nové, tak aby informace, které budou poskytovat, měli pro potřeby managementu maximální vypovídací schopnost. Je zřejmé, že jen na základě správných informací. lze dělat správná rozhodnutí.

Jeden z nových přístupů sledování nákladů je metoda Activity-Based Costing (ABC). Samostatná metoda ABC zas tak úplně nová není, ale v České republice není příliš rozšířená. Je to zřejmě i tím, že v některých podnicích nemají zájem o nový přístup, proč taky, když dosavadní systém vlastně funguje. Může se tedy na první pohled zdát, že investice do nové metody, je zbytečné plýtvání peněz. Toto ale považuji za špatný postoj. Je důležité tuto metodu řádně pochopit a pak výhody, které z ní plynou, vyjdou na povrch samy.

Cílem mé práce je tedy představit tuto metodu společnosti AL INVEST Břidličná, a. s. a to prostřednictvím tvorby strategického modelu ABC. Tento model se bude zaměřovat na ziskovost zákazníků společnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 IDEA A HYPOTÉZA PROJEKTU

Tato diplomová práce má dvě části a to část teoretickou a část praktickou. V první části bych ráda seznámila čtenáře s důležitými pojmy, které se nějakým způsobem dotýkají tématu. Jak už jsem se zmínila v úvodu, tak řízení ziskovosti zákazníků je totožné s řízením nákladů, kterým se zabývají převážně manažeři. Nelze tedy začít ničím jiným než klasifikací nákladů z pohledu manažerského účetnictví.

Po rozboru jednotlivých členění nákladů bude následovat problematika alokace nákladů. Zmíním její podstatu a základní způsoby kalkulace.

Teoretickou část pak zakončím charakteristikou nového přístupu alokace resp. řízení nákladů, tzn. charakteristikou metody ABC. Vysvětlím především její základní pojmy a logiku této metody, tak aby vyšli najevo její výhody oproti tradičním postupům, a aby čtenář neměl žádné problémy v orientaci a pochopení projektu, který bude následovat v druhé – praktické části.

Na začátku praktické části představím společnost AL INVEST Břidličná, a. s. Popíši historii a strukturu podniku a dále zmíním výrobní program jedné z divizí společnosti, kterou jsem si vybrala pro uskutečnění projektu. Poté bude následovat analýza současného systému řízení nákladů ve firmě. Projekt tvorby ABC modelu bude zaměřen na ziskovost zákazníků.

Po srovnání výsledků projektu s dosavadními údaji ze systému podniku, se určitě ukáží nové možnosti pro zlepšení současného stavu řízení nákladů.

2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik ekonomicky zdatný. Kromě informační funkce plní účetnictví řadu dalších funkcí, jako je funkce registrační (vedení soustavných zápisů), je důkazním prostředkem při vedení soudních pří, je základem pro vyměření daně a poskytuje informace pro rozhodovací procesy nejrozumnějšího druhu a časového horizontu.

Účetnictví je uzavřená soustava, ve které se sleduje stav a pohyb hospodářských prostředků a zajišťuje se hospodářský výsledek. Vývoj účetnictví ovlivnila myšlenka, že způsob zobrazení je třeba různým způsobem diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úkoly řeší. Postupně tak dochází k oddělení finančního (FÚ) a manažerského účetnictví (MÚ).

Manažerské účetnictví je disciplína poměrně mladá. Její význam vzrůstá v období, kdy podniky obtížně dosahují zisku, mají problémy s odbytem svých výrobků a obchod s prodejem výrobků. Výstižnou definici podává například Král 1993:

Manažerské účetnictví se obecně charakterizuje jako systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu (eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje) a uspořádává informace o podnikové činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů, ústících do návrhů či opatření, které mají pomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení. [9]

Hlavní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím plynou obecně jednak z toho, že každý z nich uspokojuje potřeby rozdílných uživatelů, jednak z různých funkcí, které oba hlavní účetní okruhy plní.

Finanční účetnictví je omezováno různými předpisy, které jsou vydávány na ochranu zájmů externích uživatelů, a mělo by zajistit v zásadě jednotný výklad a určitou míru objektivitu, vyjadřovanou zpravidla tzv. věrným zobrazením majetku, závazků a míry zhodnocení kapitálu za vykazované období. Informace FÚ nejsou tak podrobné, týkající se minulého období a slouží pro srovnávání podniku s jinými ekonomickými subjekty.

Manažerské účetnictví slouží pro potřeby vnitřního řízení podniku a není omezováno předpisy „z vnějšku“. MÚ podává velmi podrobné informace, které by měli vysvětlit příčiny především nepříznivých výsledků a být základem pro rozhodování pro budoucnost.

2.1 Náklady a jejich klasifikace v manažerském účetnictví

Nákladové a manažerské účetnictví je zaměřeno na strukturní rozměr činnosti podniku. Předmětem manažerského účetnictví totiž není kvantitativní zobrazování činnosti podniku jako celku, ale průběh *jednotlivých dílčích aktivit*, které představují prvky této činnosti. Výsledkem každé aktivity jsou určité výkony (např. nakoupený materiál, vyrobené výrobky, apod.). Manažerské účetnictví se soustřeďuje na hodnocení ekonomické racionality uskutečňování příslušných výkonů z hlediska cílů celého podniku. V jednotlivých aktivitách se uskutečňuje účelová transformace určitého množství a struktury ekonomických zdrojů v požadovaný hodnotový výstup. Spotřebované, obětované ekonomické zdroje se označují jako *náklady*, vyprodukovaný hodnotový výstup pak jako *ekonomický prospěch*. To je možno vyjádřit vztahem:



Náklady představují prostředek, pomocí kterého se v dané aktivitě a transformaci vědomě a racionálně zajišťuje dosažení určitého ekonomického prospěchu. Obecně se definují jako v penězích vyjádřené vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů, uskutečněné za určitým předem vymezeným užitečným účelem. Náklady mají vždy svůj *konkrétní objekt*, se kterým se příčinně spojují – v tomto směru hovoříme o *nositelích nákladů*.

Na základě podrobnější analýzy lze obecný pojem nákladů vymežit třemi základními znaky:

- konkrétně vymezeným *účelem* sledování nákladů v manažerském účetnictví,
- strukturou a množstvím vynaložených *ekonomických zdrojů* a
- peněžním vyjádřením pomocí oceňování. [1]

Předpokladem pro účinné řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění. Existuje celá řada způsobů, jak rozčlenit náklady do stejnorodých skupin. Je však třeba si uvědomit, že členění jakýchkoliv jevů musí být vyvoláno potřebou, vztahem k řešení určitého problému. Zaměříme se tedy na taková členění nákladů, která jsou důležitá jak pro posuzování a řízení hospodárnosti a efektivnosti, tak pro hodnocení dílčích faktorů ovlivňujících jejich úroveň, a to na úrovni podniku i v jeho vnitřních strukturách.

Při klasifikaci nákladů rozlišujeme:

- ♦ druhové členění nákladů,
- ♦ účelové členění nákladů,
- ♦ členění nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů,
- ♦ klasifikace nákladů z hlediska rozhodování,
- ♦ kalkulační druhy nákladů.

První tři členění patří ke klasickému členění nákladů a vztahují se k minulosti. V manažerském účetnictví má však největší váhu členění nákladů (i výnosů) z hlediska rozhodování, tj. orientované na budoucnost. Náklady pro tyto účely musí v sobě zahrnovat budoucí podmínky a musí být souměřitelné podle různých alternativ.

Existuje celá řada dalších způsobů členění nákladů, ale výše uvedené způsoby se v literatuře uvádějí nejčastěji a proto se jimi budu dále zabývat.

2.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů patří k prvotnímu členění a představuje v peněžním vyjádření vykazované vklady ekonomických zdrojů, které vstupují do dané aktivity. Toto členění je vlastní finančnímu účetnictví. Manažerské účetnictví využívá druhového členění podle konkrétních potřeb, často se jedná o velmi podrobné druhové členění.

Typické znaky nákladového druhu:

- náklad *externí* (ne *interní*) – vstupuje do dané aktivity z vnějšku,
- náklad *prvotní* (ne *druhotný*) – náklad se v dané aktivitě projevuje poprvé,
- náklad *jednoduchý* (ne *komplexní/složený*) – je vyjádřen jedinou položkou.

Nákladové druhy lze stručně rozdělit na:

- a) náklady odpovídající vynaložené živé práci,
- b) náklady odpovídající spotřebě hmotných prostředků,
- c) náklady odpovídající opotřebení investičního majetku,
- d) náklady odpovídající spotřebě a použití prací a služeb externí subjektů,
- e) náklady odpovídající bezprostřední peněžní úhradě. [1]

V druhovém členění se nerozlišuje bezprostřední účel vynaložení nákladů, pozornost se soustřeďuje na množství potřebných ekonomických zdrojů, které je třeba zajistit z okolí.

Neposkytuje tedy informace pro hodnocení efektivnosti využití těchto zdrojů, umožňuje však regulovat proporce mezi potřebou ekonomických zdrojů a jejich pohotovou dispozicí. Z tohoto hlediska je významné rozlišit:

- *opakované ekonomické zdroje* – jednorázově se spotřebují a projeví se v plném rozsahu jako náklady běžného období (např. spotřeba materiálu),
- *potenciální ekonomické zdroje* – disponují určitou kapacitou přesahující rámec běžného období, do nákladů se jejich hodnota rozděluje (např. využití stroje – nákladem je odpis).

2.1.2 Účelové členění nákladů

Účelovost je základní charakteristický znak nákladů. Jako konečný účel vynaložení nákladů vystupují finální výkony jednotlivých aktivit, které představují *konečné nositele nákladů*. Účelovost však prostupuje každým transformačním procesem, od elementární operace až po finální výkon. Každý náklad má tak již při svém prvotním vzniku jasně vymezenou účelovost. V tomto směru se celým transformačním procesem prolínají dvě základní linie:

- a) členění nákladů po linii výkonů,
- b) sledování nákladů po linii útvarů.

Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Tento způsob členění je pro podnik rozhodující, protože mu poskytuje důležité informace, a to *o rozsahu a obsahu nákladů*, které přísluší jednotlivým objektům a výkonům a *o uspořádání nákladů*, které dovoluje analyzovat význam a funkci jednotlivých druhů nákladů.

Podle toho zda náklady přímo vznikají v souvislosti s uskutečňováním technologického procesu nebo vytváří určité podmínky zaručující jeho průběh, dělíme náklady na:

- *náklady technologické*,
- *náklady na obsluhu, zajištění a řízení*.

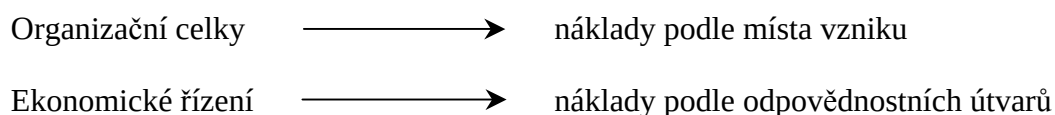
Dále pak náklady, které příčinně souvisejí s jednotlivými operacemi a lze jejich výši předem stanovit ve formě úkolu, nazýváme *náklady jednicové*. Naopak náklady, které vznikají v souvislosti s uskutečňováním několika činností, zajišťovaných vyčleněnými

pracovníky nebo útvary a jejichž výši musíme k jednotlivým operacím rozdělit dodatečně, nazýváme náklady režijní, které lze rozdělit dle jejich funkce na zásobovací, výrobní, správní nebo odbytové.

Podle metod přiřítání nákladů ještě rozlišujeme náklady přímé – lze je bezprostředně, průkazně a kvantitativně identifikovat s objekty a výkony, se kterými příčinně souvisí, a náklady nepřímé – tyto se k příslušným objektům a výkonům přiřazují pomocí nepřímých početně technický postupů.

Třídění nákladů ve vztahu k útvarům

Proces uskutečňování jednotlivých výkonů je lokalizován do jednotlivých organizačních celků, jako např. do dílen, provozů, závodů atd. Tedy náklady vznikající primárně v těchto organizačních útvarech dělíme podle místa vzniku. Toto řízení má zajistit optimální proporce při organizaci daného procesu na základě vztahů mezi útvary a optimální využití potenciálních možností útvarů. Z hlediska ekonomického řízení se na různých hierarchických úrovních vytváří struktura odpovědnostních útvarů. Na základě této struktury pak rozdělujeme náklady podle odpovědnosti. Cílem takového řízení je především to, aby vadné polotovary, předávané mezi útvary, nezvyšovali náklady a tím zhoršovali hospodárnost útvaru, který za toto neodpovídá.



2.1.3 Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů

Důležitým hlediskem členění nákladů z hlediska posuzování dynamiky jejich vývoje je jejich rozlišování podle toho, jak se mění jejich celková výše v závislosti na změnách v objemu výkonů. V tomto ohledu rozlišujeme dvě hlavní skupiny a to náklady *fixní* a *variabilní*.

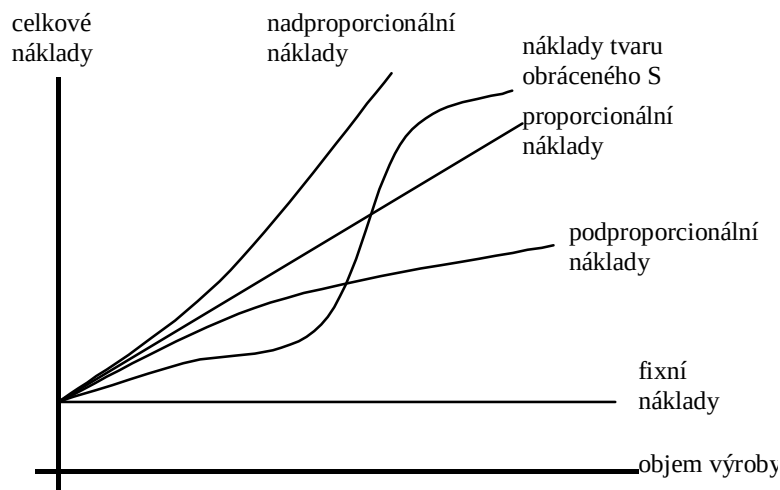
Variabilní náklady jsou charakteristické tím, že musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku objemu výkonů, při změně výkonů se mění jejich celková výše. Podle typů této změny dále rozlišujeme náklady: [1]

- *proporcionální* – celková výše nákladů se mění s objemem výkonů přímo úměrně, průměrné náklady jsou konstantní, tzn. zachování stejné úrovně hospodárnosti,

- *podproporcionální* – celkové náklady se při stoupajícím objemu zvyšují, ale pomalejším tempem, průměrné náklady se tedy snižují, tzn. zvyšující se úroveň hospodárnosti,
- *nadproporcionální* – celková výše nákladů se mění se změnou výkonů rychlejším tempem, průměrné náklady tedy rostou, což ukazuje snižující se úroveň hospodárnosti,
- *kombinací* pak získáme funkci, kdy náklady jsou z počátku rostoucí a později klesající, vytváří tak křivku celkových nákladů ve tvaru obráceného S.

Fixní náklady jsou charakteristické tím, že musí být do procesu vloženy jednorázově, ještě před uskutečněním první jednotky výkonu. Vznikají tedy již v nulovém bodě objemu, ale každá další jednotka už nevyžaduje další vklady. Průměrné fixní náklady jsou tedy klesající. Teoreticky lze fixní náklady rozdělit na *využité* (skutečně využita kapacity) a *volné* (nevyužitá část kapacity). Volné fixní náklady = potenciální zdroj relativní úspory nákladů.

Fixní náklady jsou spojeny s určitou kapacitou potenciačního činitele. Jestliže se vyžaduje objem výkonů přesahující dosažitelnou kapacitu, je třeba jednorázově vložit další potenciální výrobní faktor, což způsobí *skokový vývoj fixních nákladů*.



Obr. 1. Průběh jednotlivých nákladů

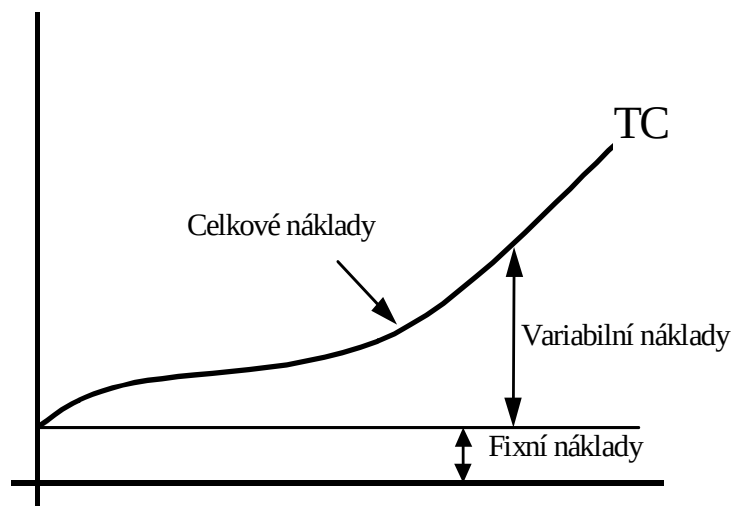
Smíšené náklady vyjadřují účelové spojení a vzájemné působení fixních a variabilních nákladů při uskutečňování určitého objemu výkonů.

V závislosti na změnách objemu výkonů se nechovají všechny náklady stejně, protože část celkových nákladů se mění. Přitom musíme rozlišovat, zda jde o krátkodobé nebo

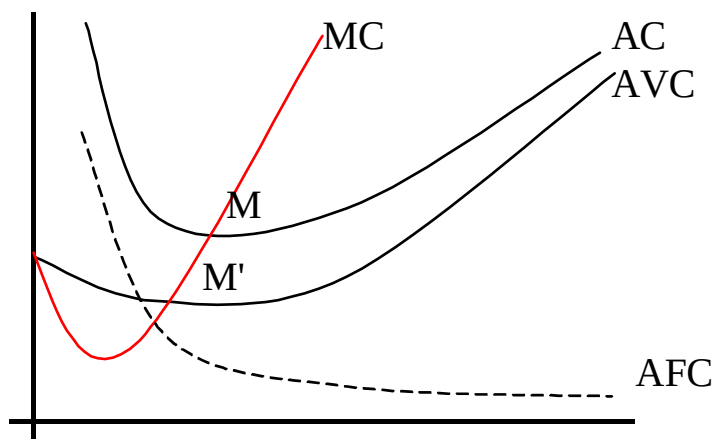
dlouhodobé pozorování vztahu nákladů a objemu. V analýze závislosti nákladů na změnách objemu mají základní vypovídající schopnost tyto veličiny:

- celkové náklady (TC) – představují úhrnný rozsah nákladů vyvolaný daným objemem výkonů,
- průměrné náklady (AC) – představují podíl celkových nákladů na jednotku výkonu,
- mezní (přírůstkové) náklady (MC) – popisují dodatečné náklady na výrobu jedné dodatečné jednotky výstupu.

Průběh některých výše uvedených druhů nákladů resp. jejich vzájemný vztah a vztah k objemu produkce a můžeme vidět v uvedených obrázcích (Obr. 1, Obr. 2 a Obr. 3).



Obr. 2. Průběh celkových, fixních a variabilních nákladů



Obr. 3. Průměrné a mezní náklady

2.1.4 Klasifikace nákladů z hlediska rozhodování

Jedním ze speciálních zaměření manažerského účetnictví je jeho orientace na přímé poskytování informací pro konkrétní rozhodovací úlohy. Rozhodování je založeno na určení budoucích hodnot nákladů a výnosů, které budou ovlivňovat budoucí peněžní toky. Z tohoto hlediska tedy rozdělujeme náklady na:

- relevantní náklady – tyto náklady se při uskutečnění nové varianty změní, jsou tedy pro dané rozhodování důležité,
- irelevantní náklady – změna varianty neovlivňuje jejich výši $\Rightarrow$ jsou nedůležité,
- rozdílové náklady – vyjadřují rozdíl nákladů před změnou a po změně.

Oportunitní náklady (náklady příležitosti) se využívají pro řešení jak krátkodobých, tak i dlouhodobých investičních záměrů. Jejich charakteristika vychází z obecné úvahy, že konkrétní vynaložení nákladů ve zvolené aktivitě znemožňuje jeho využití v alternativně jiné. K tomu, aby byly přijaty alternativy s nejvyšším efektem, je třeba, aby odmítnuté alternativy přinášeli nižší prospěch. Oportunitní náklady jsou tak charakterizovány jako „ušlé“ výnosy, o něž se podnik připravuje tím, že určitou alternativu svého dalšího rozvoje neuskutečňuje. [2]

2.1.5 Kalkulační druhy nákladů

Manažerské účetnictví vyjadřuje skutečné podmínky průběhu jednotlivých činností a procesů v momentě jejich reálného uskutečňování. To způsobuje, že v manažerském účetnictví se některé položky vykazují v upravené výši ve formě tzv. *kalkulačních položek*. Tyto nákladové kalkulační položky nazýváme kalkulační druhy nákladů. Jedná se o položky, které ve finančním účetnictví nevyskytují, nebo se uvádějí v rozdílné výši.

Patří sem: [3]

- kalkulační odpisy – odpisy po dobu skutečného používání majetku,
- kalkulační úroky – vypočítají se z provozně nutného kapitálu (= plná cena budov + polovina PC ostatního odepisovaného HIM + průměrná hodnota oběžného majetku) za použití kalkulační úrokové míry,
- kalkulační rizikové přírázky – při rizicích spojených s výrobou, službami, zásobováním, apod. Tyto rizika lze předvídat a jejich výši odhadnout, ta se pak vyjádří formou rizikových přírážek k režijním nákladům,

- kalkulační podnikatelská mzda
- kalkulační nájemné

2.2 Přiřazování nákladů výkonům

Členění nákladů a metody zkoumání jejich vývoje jsou výchozí informační základnou širokého rozsahu činností a rozhodovacích úloh, které manažeři využívají a řeší. Všechny jsou v prvním kroku založeny na *přiřazení relevantních resp. oportunitních nákladů a výnosů příslušnému objektu* (výkonu, dílčí operaci, apod.) Pro označení této činnosti se používá termín alokace. Tento termín, přejatý z anglického slova „allocation“ je nejspíše vhodnější než české překlady „přidělování“ či „přiřazování“, protože tyto výrazy jsou v české terminologii úzce spojeny pouze s jednou formou alokace – přiřazování nákladů k podnikovým výkonům. Anglický termín má zdůraznit, že se alokace týká vztahů nákladů k *jakémukoli objektu*.

Nejobecnější cíl alokace je dát informace o veličinách, které jsou určitému rozhodnutí relevantní. Nejdůležitější zásada zní: *neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladu příslušnému objektu*. Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladu k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která se bude řešit. [1]

Principy alokace:

- princip *příčinnosti* vzniku nákladů – každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčinně vyvolal,
- princip *únosnosti* nákladů – jakou výši nákladů je objekt alokace schopen unést,
- princip *průměrování* – jaké náklady připadají v průměru na určitý výrobek.

Základním nástrojem založeným na využití principů alokace je kalkulace.

2.2.1 Kalkulace nákladů – základní pojmy

Kalkulace je vlastně jiný název pro výpočet, výpočetní postup v podnikové hospodářské praxi znamená kalkulace výpočet zaměřený speciálně na postižení nákladů, které je třeba vynaložit na vznikající výkon. [4]

Pojem kalkulace lze obecně chápat ve třech základních významech:

- jako *činnost*, tj. stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku,

- jako *výsledek této činnosti*, tj. propočet nákladů na kalkulační jednici,
- jako vydělitelnou část informačního systému podniku, tj. *kalkulační systém*. [3]

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše nákladů, resp. následného zjištění skutečných nákladů na určitý výkon podniku. Obecně je závislá:

- a) na vymezení předmětu kalkulace,
 - b) na způsobu přičítání nákladů předmětu kalkulace,
 - c) na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.
- [1]

Vymezení předmětu kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy výkonů, které podnik vyrábí, resp. provádí. V podnicích se vesměs kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny. Předmět kalkulace je vymezen:

- kalkulační jednicí, tou se rozumí konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady, a
- kalkulovaným množstvím, to zahrnuje určitý počet jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. [3]

Přičítání nákladů předmětu kalkulace

Způsob přičítání nákladů předmětu kalkulace souvisí zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé.

- ♦ přičítání přímých nákladů – vztah přímých nákladů k určitému druhu prováděných výkonů je bezprostřední. Tyto náklady je možno zjistit nebo stanovit na kalkulační jednici poměrně přesně pomocí dělení (u výsledné kalkulace) nebo na základě norem (u předběžné kalkulace).
- ♦ přičítání nepřímých nákladů – tyto se vynakládají v souvislosti se zajištěním produkce širšího sortimentu výkonů. Jejich vztah k výkonům je volnější, a to ve dvojím smyslu:
 - bezprostřední příčinou jejich vzniku je spíše činnost konkrétního vnitropodnikového útvaru, který zajišťuje různé procesy či aktivity,

- jejich výše není ve většině případů ovlivněna objemem a strukturou prováděných výkonů, v zásadě platí, že pouze část těchto nákladů je ovlivněna stupněm využití kapacity, kterou útvar při zajišťování svých činností disponuje. [1]

Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci (viz příloha P I). Manažeři kalkulační vzorec většinou spojují s jeho tzv. typovou podobou, která byla v centrálně řízené ekonomice předmětem úpravy všech vyhlášek o kalkulaci. Když však nebudeme chápat pojem „vzorec“ jako jednoznačně danou formu vykazování nákladů připadajících na kalkulační jednici a budeme způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění i strukturu mezisoučtu vykazovat variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, bude mít kalkulační vzorec požadovanou vypovídací hodnotu.

2.2.2 Kalkulace nákladů – členění

Kalkulace můžeme rozdělit z několika hledisek, uvedu tedy některé z nich:

- hledisko sestavování $\Rightarrow$ kalkulace *předběžná* (operativní, plánová, propočtová) a *výsledná*,
- hledisko struktury $\Rightarrow$ kalkulace *postupná* a *průběžná*,
- hledisko úplnosti nákladů $\Rightarrow$ kalkulace *absorpční* (úplných nákladů) a *neabsorpční* (neúplných nákladů).

Kalkulační techniky:

- kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly,
- kalkulace přírážková,
- kalkulace s použitím hodinových paušálů,
- kalkulace s využitím nákladových modelů,

Kalkulační metody

- kalkulace prostá,
- kalkulace zakázková,

- kalkulace víceetapňová (fázová, postupná),
- kalkulace standardní, normová,
- kalkulace sdružených výkonů. [4]

Všechny tyto metody a postupy mají podobný způsob přiřítání nepřímých nákladů, a to pomocí tzv. přírážek, vypočítaných podle určené rozvrhové náklady. Je třeba říct, že tyto metody nejsou dostatečně přesné. Navíc by měl podnik zvolit rozvrhovou základnu tak, aby byla v příčinné souvislosti s rozvrhovanými nepřímými náklady. V některých podnicích však nepřemýšlení o tom, zda používají správnou rozvrhovou základnu. Většinou zůstávají u způsobu, který přetrvává v podniku léta. Jde především o to, že stejnou vypočítanou přírážku uplatňují pro všechny druhy nepřímých nákladů a nereagují tedy vůbec na měnící se podmínky prostředí.

V dnešních podmínkách potřebují podniky detailnější informace. Potřebují se soustředit na vytváření konkurenční výhody v rozhodujících procesech. Ostatní procesy omezit, zrušit a nakupovat. Je třeba vědět, kde podnik vytváří hodnotu pro zákazníka, kde ani tak ne, které produkty má ziskové, nulové či ztrátové. Podniky potřebují vědět, kteří zákazníci stojí víc a proč, kteří „stojí za to“ a kteří, když o ně podnik přijde, mohou jejich výsledky i vylepšit.

Obecně tedy podniky potřebují dnes přesnější informace o tom, kde organizace peníze vydělává a kde je ztrácí. A k tomu podle odborníků už tradiční kalkulační systémy nestačí. Z těchto důvodů vznikají nové metody, které by nedostatky tradičních postupů odstranili nebo alespoň vylepšili. Jednou z nich je i metoda ABC (Activity-Based Costing), kterou se budu zabývat v následující části této kapitoly (2.3).

2.3 Activity-Based Costing/Management

2.3.1 Charakteristika systému

Activity-Based Costing (ABC) je systém dávající výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, regiony, distribuční kanály, apod.

Activity-Based Management (ABM) využívá ABC informace pro dosažení cílů organizace, např. s méně zdroji, tedy při menších celkových nákladech, dosáhnout stejných výsledků.

Klíčovým odlišením filozofie ABC je návrat zpět ke vztahům příčina – následek. ABC opouští předpoklad tradičního modelu, že příčinou vzniku a velikosti nákladů je pouze

objem. Navíc *přidává* do modelu další podstatný prvek – mezi náklady (zdroje) a nákladové objekty (např. produkt) vkládá *činnosti* (procesní pohled). [7]

Activity-Based Costing *není úpravou ani vylepšením* tradičního modelu práce s režijními náklady. Je to fundamentálně odlišný pohled na chování nákladů. Jsou-li popisy chování nákladů ve firmě zastaralé, neznamená to, že se náklady budou chovat jinak. Budou se chovat stejně, ať už ABC ve firmě existuje nebo ne. ABC se místo pohledu funkčního dívá na organizaci pohledem procesů. [7]

Důležité je, že bude řeč o konceptu ABC, o nové optice, o novém pohledu, ne o novém softwaru, informačním systému ABC k instalaci. Síla spočívá hlavně *v pochopení konceptu*. ABC je hlavně *změna myšlení* manažerů a sebelepší software a nové a nové hromady dat moc nepomohou. Přesto si výrobci softwaru význam ABC uvědomili a integrují ho do svých informačních systémů.

Nový „ABC průmysl“ začal také používat výrazy, zmíněný Activity-Based Management (ABM) a *Activity-Based Budgeting (ABB)*. Ať už ale vezmeme jakýkoliv výraz, vše směřuje k jednomu cíli. Použít „activity-based“ informace o nákladech, informace postavené na *procesech a činnostech* místo pouze na objemech přímých nákladů, (např. přímých mezd), k lepšímu řízení podniku. [7]

ABC je model, který lépe (ne 100 %) odráží realitu. Je výhodný zejména pro firmy, které mají *různě složité* produkty *v různých množstvích* pro *různé zákazníky*. Není vhodný pro firmy se stálými a zaběhanými produkty ve velkých objemech, se stabilními vztahy se zákazníky a tedy obecně malými změnami. Podle zkušeností se zahraničí není ABC model omezen na výrobní firmy, ale na všechny organizace výrobní, obchodní, stání, veřejné a to i středních a malých rozměrů. [7]

2.3.2 ABC ve srovnání s tradičními přístupy

Mnoho tradičních účetních nákladových systémů je založeno na zákonech, pravidlech a regulacích *daňových a finančních účetních*. Pro potřeby ABC jde evidentně o filozofickou chybu, protože informace připravené pro tyto účely vycházejí z pravidel připravených (a měněných) lidmi a slouží tedy *jiným cílům*. Těmito cíli není (což není špatně) popsat „přírodní“ zákony chování nákladů, *skutečný kauzální efekt*, vztah příčina-důsledek. Cílem je podat celkovou informaci o fungování a „zdraví“ firmy, resp. vypočítat velikost odvedených daní. [7]

Dnes se přiřazují režijní náklady tradičním způsobem asi takto: režie jsou obvykle *nejdříve přiřazovány* příslušným nákladovým střediskům, závodům, divizím (*střediska odpovědnosti*). Hlavními metodami přiřazování režii je např. počet pracovníků, přímá (jednicová) práce, metry plochy apod. Tuto fázi dělají tradiční modely velmi dobře, v podstatě *v souladu* s logikou ABC. Tedy *způsob* přiřazování je v této první fázi koncepčně stejný, *nikoliv objekt* přiřazování, ABC nepřisuzuje režie střediskům (!). [7]

Poté se náklady přiřazují ze středisek na produkty nebo skupiny produktů. Většinou se jako rozvrhové základny (alokační báze) používají hodiny nebo Kč přímé práce, strojhodiny nebo hodnota materiálu. Nejčastěji asi přímé mzdy. Tady vzniká ten *hlavní rozdíl* proti ABC. Tradiční způsob přiřazuje režie produktům přímo ze středisek a většinou jen *podle příčiny objemu* přímých nákladů. [7]

Jinak řečeno tradiční způsob zatěžuje produkty násobky přímých nákladů tak, aby byli pokryty režie. Předpokládá, že čím více je přímých nákladů, tím více je potřeba režii. Otázkou je jestli tento předpoklad je správný.

Popsaný tradiční způsob výpočtu režijních nákladů násobením přímých nákladů byl způsob *vyhovující* na začátku minulého století. Tehdy skutečně každá další dělníková práce vygenerovala relativně stejné množství režijních nákladů. Dnes jsou však jak organizace, tak trh a požadavky zákazníka mnohem *různorodější a složitější* než dřív. Proto jsou jednak režijní náklady vyšší než dřív (Obr. 4) a jednak je jejich *příčinou* často něco jiného než např. přímé mzdy. Na tuto změnu však zatím systémy používané pro kalkulace, řízení nákladů, rozpočtování, hodnocení výkonnosti a ziskovosti reagují *pomalou* a *zůstávají pozadu*. [7]

2.3.3 Význam ABC

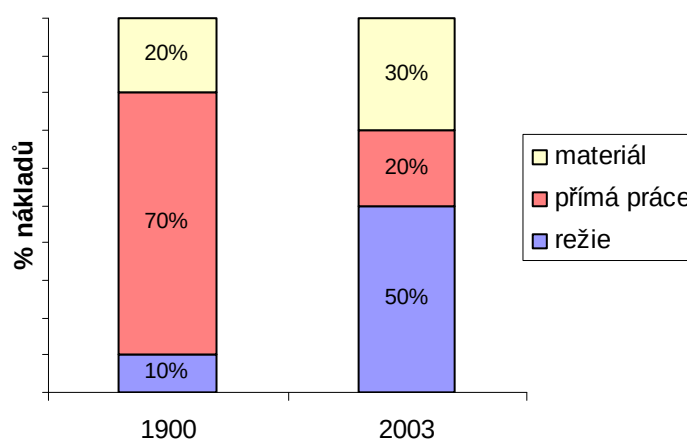
ABC se zabývá především režijními náklady a podíl režijních nákladů na nákladech celkových neustále stoupá.

Jednou z hlavních příčin je *zlepšování technologií*, výkonu strojů a zařízení a využití výpočetní techniky. Obecně se v organizacích čím dál více využívá zmíněného pokroku *pro snížení náročnosti* přímých vstupů. Přímý materiál a přímá práce vždy tvořily (a někde stále tvoří) podstatnou část nákladů. Automatizace nahrazuje ruční práce, nové technologie dosahují nižších nákladů na materiál, což vše skutečně snižuje zmíněné přímé náklady. Na druhé straně však samozřejmě tyto investice zvyšují režijní náklady.

Druhou a pravděpodobně rozhodující příčinou je však *změna marketingová*. Zákazníci jsou díky tvrdé konkurenci, která je a bude dále sílit (např. díky globalizaci), čím dál náročnější. Nestačí jim jeden druh produktu tak jako dříve. Tlačí své dodavatele ke stále detailnější segmentaci trhu, kde každý *segment* vyžaduje produkty sobě co nejvíce na míru. Dodavatelé tak musí dodávat na trh stále více různých *variant* produktů, *inovovat* a zavádět produkty *nové*, využívají více rozličných distribučních kanálů, dělají jednotlivým zákazníkům individuální varianty produktů atd. [7]

To způsobuje zmenšování *sériovosti* produktů, nárůst *náročnosti* obsluhy různých segmentů zákazníků, každý chce trochu něco jiného, a to celkově vede ke zvyšování režijních nákladů. To je fakt, který obecně nesouvisí s úrovní řízení organizace, je to trend, jehož zvládnutí je a určitě i nadále bude velmi důležité pro úspěch jakékoliv organizace. Pro zvládnutí tohoto problému potřebujeme získat odpovídající nástroje a tím ABC bezesporu je. [7]

Obecně lze říci, že produkty (výrobky a služby) v malých ročních objemech, v malých výrobních dávkách (zakázkách), vyžadujících náročnější podporu, složitější a investičně náročnější, bývají *podhodnoceny*, jsou ve skutečnosti *dražší*, *méně ziskové*, než signalizuje tradiční model. A naopak produkty ve větších objemech, dávkách, zakázkách, jednodušší, méně náročné na podporu a investice bývají *nadhodnoceny* a jsou ve skutečnosti *levnější*, *tedy ziskovější*, než vyplývá z tradičního modelu režijních přírážek. [7]



Obr. 4. Podíl režijních nákladů na celkových nákladech kdysi a dnes [1]

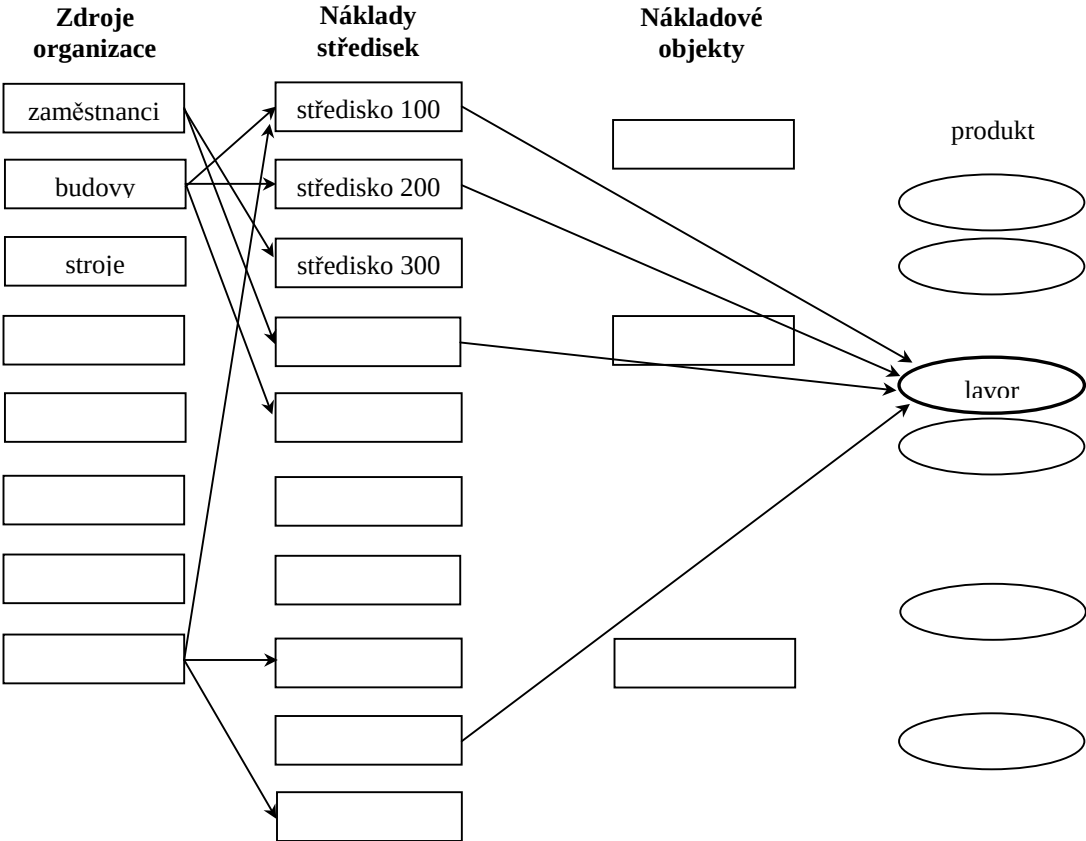
2.3.4 Základní pojmy a logika ABC přístupu

Jednoduché definice pojmů ABC a ABM už jsem uvedla v části 2.3.1, nyní bych ráda zmínila *precizní definice* těchto pojmů, které jsou uvedeny ve slovníčku Cost Management System's Glossary of Terms americké instituce Consortium for Advanced Manufacturing – International (CAM - I):

„ABC je metodologie, která měří *náklady a výkonnost* nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Náklady zdrojů jsou přiřazeny aktivitám na základě jejich užití těchto zdrojů a náklady aktivit jsou znovu přiřazeny nákladovým objektům (výstupům) na základě proporcionálního užití těchto aktivit nákladovými objekty. ABC využívá *kauzální vztahy* mezi nákladovými objekty a aktivitami a mezi aktivitami a zdroji.“ [7]

„ABM je disciplína, která se zaměřuje na řízení aktivit podnikových procesů jako na cestu ke kontinuálnímu *zlepšování jak hodnoty* poskytované zákazníkům, *tak zisku*, který poskytnutím této hodnoty vznikne. ABM využívá ABC informace o nákladech a výsledky měření výkonnosti k ovlivňování chování managementu.“ [7]

Koncept ABC je v podstatě velmi *jednoduchý a logický*. Jak jsem se zmínila, je koncepčně odlišný od tradičního přístupu. Vůbec *nepoužívá* rozdělení nákladů *na střediska* (závody, divize) a pro přidělení nákladů používá pojem *jen tam*, kde je objem *skutečnou příčinou* nákladu. Tradiční model můžeme graficky znázornit takto:



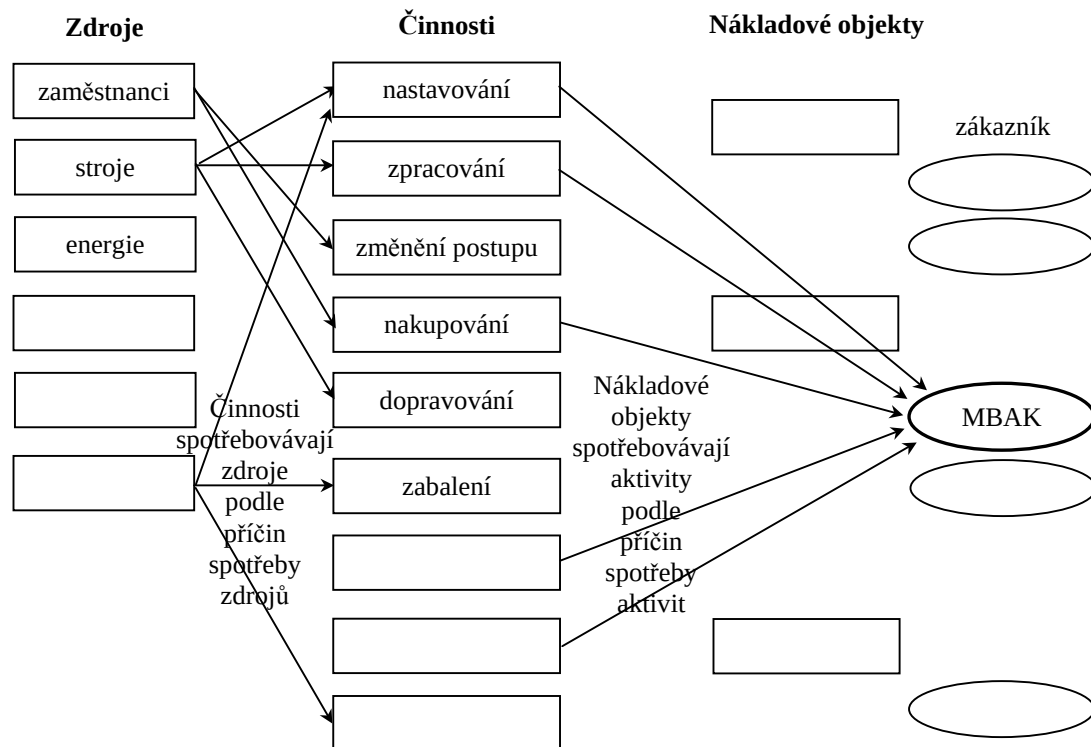
Obr. 5. Tradiční model toku nákladů [7]

Organizace rozděluje své zdroje do jednotlivých *středisek* (divizí, závodů). Případné nerozdělené zdroje zůstanou v „centru“ anebo vytvoří další středisko (což je v podstatě totéž). Střediska mají tedy jednak přímé náklady, které vznikají spotřebou jejich zdrojů, a jednak nepřímé náklady. Nepřímé náklady vznikají jinde (lidé v centru, teplo, ostraha apod.) a jsou jim rozdělovány podle nějakého klíče (báze, rozvrhové základy). [7]

Tato fáze se koncepčně příliš *neliší od ABC*. Následná fáze však ano. Náklady se ze středisek přiřazují *přímo* a za jedinou příčinu je obvykle považován objem *přímých nákladů*.

Teorie ABC ale říká něco jiného - nákladové objekty *spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje*. Objekty s aktivitami a aktivity se zdroji jsou spojeny příčinami a tyto příčiny nemusí být jenom objemy přímých nákladů. ABC koncept se tedy přibližně shoduje s tradičním modelem jen v metodě rozdělování zdrojů. Dále už je jiný. Zdroje *nerozděluje* na střediska, ale na aktivity. Kromě změny přibrání mezičlánku činností *rozšiřuje příčiny vzniku a velikosti nákladů o příčiny neobjemové*. Nákladovým objektem

není pouze tradiční produkt, ale jakýkoli objekt, pro který si přejeme zjistit náklady. Graficky je tento odlišný princip vyjádřen na obrázku Obr. 6. [7]



Obr. 6. ABC model toku nákladů

Logika ABC:

- Organizace má zdroje, které potřebuje pro provádění svých činností.
- Spotřebou těchto zdrojů vznikají náklady na jednotlivé činnosti; kolik se spotřebuje na činnosti kterých zdrojů udávají příčiny spotřeby zdrojů.
- Pro obsluhu zákazníka MBAK se spotřebovávají různé činnosti v různé míře; kolik se pro MBAK spotřebuje kterých činností udávají příčiny spotřeby činností.
- Spotřebou těchto činností vznikají náklady na zákazníka MBAK. [7]

Nákladový objekt (cost object) je výstupem ABC modelu, cílem kalkulace nákladů, cílem, kde končí distribuce nákladů. Je to například zákazník, dodavatel, produkt, služba, zakázka, region, distribuční cesta, atd. prostě cokoli, o čem chce podnik informaci, kolik ho to doopravdy stojí v nákladech.

Aktivita (activities), česky činnosti, jsou částí procesů firmy (proces je sled aktivit), lze říct, že to je práce, kterou vykonávají zdroje firmy a která může být vyjádřena slovesem (nakupovat, nastavit stroj, apod.). Prostě cokoli, co organizace konkrétně dělá, cokoli je třeba udělat pro nákladový objekt – nákladový objekt spotřebovává aktivity.

Zdroje (resources) jsou vstupem do ABC modelu. Jsou to zdroje, které *vykonávají práci*, resp. aktivity, při kterých se sami spotřebovávají. Opotřebováním nebo spotřebováním zdroje *vzniká náklad* neboli „obětujeme“ zdroje pro dosažení budoucího prospěchu. Příčiny vzniku nákladů (cost drivers) jsou díky dvěma fázím kalkulace ABC dvojí:

Příčiny spotřeby zdrojů (resource cost drivers) jsou spojením zdrojů s aktivitami. Udávají, *kolik se spotřebovává zdrojů na aktivitu*, jsou příčinou, jejímž důsledkem je náklad na určitou aktivitu. Příkladem může být počet lidí, m², ks, % sdílení zdroje, obecně tedy cokoli, co souvisí se spotřebou či opotřebováním zdroje.

Příčiny spotřeby činností (activity cost drivers) jsou spojením činností s nákladovými objekty. Udávají, *kolik se spotřebovává aktivity na nákladový objekt*. Jsou příčinou vzniku nákladu na určitý nákladový objekt. Kromě běžné objemové příčiny přímých nákladů (hod., koruna práce, strojohodiny apod.), které ABC nevylučuje, se využívají i příčiny nesouvisející s objemem, např. počet nastavení strojů, počet materiálových položek, počet technologických změn, počet objednávek, apod.

2.3.5 Pět etap tvorby ABC modelu

Aby využití ABC modelu bylo směrem do budoucna přínosné, je nezbytné nejdříve získat základní představu o tom, *jak se naše náklady chovají a proč se tak chovají*. To je nejsnadnější na historickém modelu, který pracuje s údaji posledního minulého období. Na tomto modelu se ověří správnost předpokladů, umožní pochopit koncept ABC přístupu a naučit se jinak přemýšlet o podnikání, procesech, činnostech. Tento model změní způsob rozhodování o nákladech na činnosti a pohled na nutnost zdrojů a tedy na náklady.

Celý postup vytváření modelu lze rozdělit do pěti hlavních etap, jejichž pořadí není pevné a může se dle potřeby měnit.

První etapa – úprava účetních dat

Úpravou účetních dat do podoby vhodné pro naše potřeby se rozumí projít hlavní knihu, výsledné nákladové účty a uspořádat tyto informace tak, aby nebyly pokřiveny důsledky nevhodných úprav finančního a daňového účetnictví.

Druhá etapa – návrh aktivit

Druhým krokem návrhu je pojmenování a popis hlavních procesů a aktivit organizace. Počet definovaných aktivit závisí na mnoha parametrech. Na velikosti a komplexnosti organizace, na zdrojích, zejména časových, personálních a finančních, na míře podpory a informačními technologiemi, na důvodu budování ABC modelu. Pro pojmenování můžeme použít díky mezinárodním zkušenostem poslední dekády předdefinované názvy aktivit. Činnosti by měly být popsány nejlépe slovesem, případně podstatným jménem, aby práce, o kterou se jedná, byla vyjádřena co nejsrozumitelněji.

Třetí etapa – ocenění aktivit

Dalším krokem je tedy ocenění těchto aktivit. Pro ocenění vyjdeme z výsledků první etapy, z upravených nákladů. Nákladové druhy seskupíme podle toho, které činnosti které zdroje provádějí, podle druhů činností, podle umístění činnosti nebo jiné vlastnosti, usnadňující spojení zdrojů s aktivitami. Jak rozdělit jednotlivé nákladové druhy na konkrétní činnosti je poměrně dobře dokumentováno a jednak se tento způsob příliš neliší od tradiční metody. V ABC se používá pro rozdělení nástroj nazývaný příčiny spotřebovávání zdrojů. Jde o to najít co nejvýstižnější kauzální vztah příčina-důsledek mezi zdroji a činnostmi.

Čtvrtá etapa – definování nákladových objektů

Co je to nákladový objekt je už uvedeno v předchozím textu (kapitola 2.3.4). Organizace si může zvolit jakýkoli nákladový objekt, v podstatě jde jen o to, jaké informace chce získat. Nejčastěji volené nákladové objekty jsou produkt a zákazník, kvůli kterým se vlastně provádí všechny aktivity ve firmě.

Pátá etapa – ocenění nákladových objektů

V této etapě leží zásadní změna oproti tradičnímu modelu. Je krokem, který zásadně zlepšuje přesnosti výpočtů nákladů na nákladové objekty. Nejenže vychází z podrobnějších a reálněji uspořádaných dat, ale hlavně nepoužívá „průměrné“ režijní přirážky, které smíchají režijní náklady dohromady a pak dávají všem průměrně stejně podle objemových příčin. Místo těchto přirážek se použijí vztahy respektující skutečnou příčinu vzniku režijních nákladů.

2.3.6 Ziskovost zákazníků

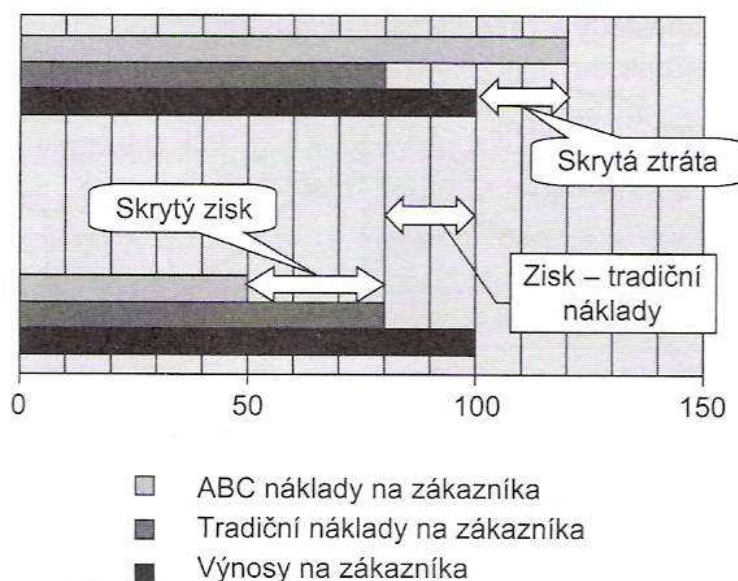
Žádné podnikání nemůže přežít bez dostatečného množství zákazníků a přísloví, které říká, že zákazníci jsou tím nejcennějším jménem podniku, je všeobecně známým. Zisky jsou tvořeny zákazníky a výrobky jsou pouhými prostředky, které slouží k přeměně požadavků zákazníky na zisk. Tradiční účetnictví se zaměřuje pouze na ziskovost výrobku, a proto tedy ignoruje důležitou roli zákazníka. Mezinárodně je posun ze zaměření na produkt k zákazníkovi a tržně zaměřené organizace, např. porozumění tomu co zákazníci chtějí a jak je uspokojit, evidentní. Společnosti se všeobecně „dostávají blíže“ ke svým zákazníkům. Dobrý zákaznický servis může hrát důležitou roli při úspěchu či selhání. [8]

Pravidelné *vyhodnocování ziskovosti* zákazníků však není u nás ještě úplně běžné. Ziskovost se vyhodnocuje zejména za podnik, organizační jednotky či střediska. Vyhodnocuje se také u produktů, bohužel však tradičním způsobem. Malá pozornost se věnuje výstižnějšímu rozdělení nevýrobních režii, které dnes rostou a ziskovost mohou dosti ovlivnit. Navíc náklady ve skutečnosti tečou po procesech a aktivitách, kde na začátku i na konci je zákazník. [7]

Pokud zde mluvím o zákaznících, tak v této od této kapitoly budu předpokládat jen zákazníky externí, a to proto, že tito zákazníci určují svým chováním osud podnikatelských subjektů.

Není výjimečné, že se po provedení ABC zjistí, že zhruba 80 – 90 % zisku (ale i více než 100 %) dělá jen 10 – 20 % zákazníků. A že až polovina zákazníků může být pro podnik ztrátová. Tyto informace by měl podnik inspirovat k tomu, jak se ke kterým zákazníkům chovat.

Z důvodů, které jsou popsány v předchozích odstavcích, není možné, aby tradiční model režijních přírážek, postavený jen na přímých nákladech, *odhalil* zmíněné informace. Není to možné, protože přímé náklady nejsou příčinou vzniku a velikosti všech režijních nákladů (např. časté dodávky v malém množství a různorodého sortimentu). Tyto *příčiny skryté* tradičnímu modelu vedou ke skrytým nákladům a ty pak ke skrytým ztrátám a skrytým ziskům, znázornění na obrázku (Obr. 7). [7]



Obr. 7. Skrytý zisk a skrytá ztráta tradičního modelu

Výsledkem posouzení ziskovosti je identifikace oblastí, kde lepší práci se zákazníky můžeme dosáhnout *zvýšení zisku*. Lepší práce znamená i to vzdát se zákazníků, kteří jsou pro podnik ztrátoví a nenajde se způsob jak to změnit. To sice může vést k poklesu výnosů, snížení počtu zakázek apod., ale výsledkem také může být až násobné zvýšení zisku.

Analýzou výsledků na zákazníka či segment zákazníků najdeme *odpovědi na otázky*, kolik nás stojí ta která skupina aktivit absolutně, v porovnání s jinou, relativně, k velikosti výnosů, kumulovaně atd. Zjistíme, jestli se nám vyplatí dávané slevy, rabaty, rozvoj, zásoby apod. Analýzou ziskovosti zákazníků pomocí nástroje ABC/M najdeme oblasti, kde leží *potenciál pro zvyšování ziskovosti*. [7]

2.3.7 Shrnutí

Závěrem této kapitoly ještě pro přehlednost shrnu hlavní nedostatky tradičního modelu, což jsou zároveň důvody proč přemýšlet o změně systému řízení nákladů.

Hlavní nedostatky tradičního modelu jsou:

- poskytuje zkreslené údaje o nákladech na výrobky a služby,
- nezohledňuje režijní náklady málo závislé na objemu,
- málo detailní informace o nákladech,
- neposkytuje manažerům informace pro jejich sebevzdělání se a zlepšování,
- málo podporuje strategická rozhodnutí.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE VE SPOLEČNOSTI AL INVEST BŘIDLIČNÁ, A. S.

3.1 Představení společnosti

Obchodní jméno: AL INVEST Břidličná, a. s.

Sídlo společnosti: Bruntálská 8, Břidličná, Bruntál, 793 51

3.1.1 Strategie a cíle podniku

Poslání společnosti

Posláním společnosti je dodávat na tuzemský trh materiály zpracované teplým a studeným válcováním pro potřebu stavebnictví, strojní výroby, automobilové výroby a rovněž i potravinářství, kde se uplatňují zušlechtěné fólie.

Cíle společnosti

Cílem společnosti je prosazovat své výrobky ve stále větší míře, jak na tuzemském, tak zahraničním trhu, prosazovat se v nových destinacích, zejména východní Evropy.

Strategie společnosti

Strategickým cílem je stálé zvyšování kvality a objemu výroby, což je zajišťováno investováním jak do rekonstrukcí stávajícího strojního zařízení, tak do nových strojů, které zajišťují vysokou kvalitu a tím i prodejnost výrobků.

3.1.2 Historie společnosti

Tradice dnešní hutnické výroby v Břidličné započala v roce 1930, kdy objekty zrušené továrny na len koupila firma Franke a Scholz. Bývalá lněná přádelna byla novými majiteli přeměněna na válcovnu cínových folií pro obalovou techniku. Rozvoj elektrotechnického průmyslu si vynutil využití nového druhu materiálu a tak továrna postupně přechází na zpracovávání hliníku.

- 1946 – zřízení národního podniku Moravské válcovny kovů se sídlem v Ostravě, jehož součástí se staly i závody Franke a Scholz.
- 1949 – zrušení Moravské válcovny kovů ⇒ přejmenování závodu na Kovohutě, n. p.
- 1951 – závod se osamostatňuje a ředitelství přechází do Břidličné.
- 1954 – zahájena nově výroba spotřebního zboží z fólie.
- 1958 – začlenění podniku do Sdružení podniků pro výrobu a zpracování neželezných kovů se sídlem v Praze a od 1.července 1965 pak do VHJ Kovohutě Praha.

Spotřeba hliníkových polotovarů v 60 letech vzrostla natolik, že se počátkem 70. let přistoupilo k vybudování nového závodu moderní koncepce, který byl již vybaven agregáty na kontinuální odlévání pásů a novými válcovacími stolicemi pro válcování plechů a folií. V 80. letech patřil podnik k předním výrobcům polotovarů z hliníku a jeho slitin ve východní Evropě.

1988 – žádost o vytvoření samostatného státního podniku Kovohutě Břidličná

1989 – schválení žádosti a k 1. červenci současně zrušení VHJ Kovohutě Praha.

Zásadní změny po roce 1989 a následná privatizace zahájily období převratných změn také v Kovohutích. 1. ledna 1994 vzniká akciová společnost Kovohutě Břidličná.

Následně dochází k restrukturalizaci společnosti a majoritním vlastníkem se stává investiční banka Lombard. Z důvodu udržení svého podílu na trhu zahraničním, ale i domácím, dochází k průběžné modernizaci a investicím do provozu a technologií.

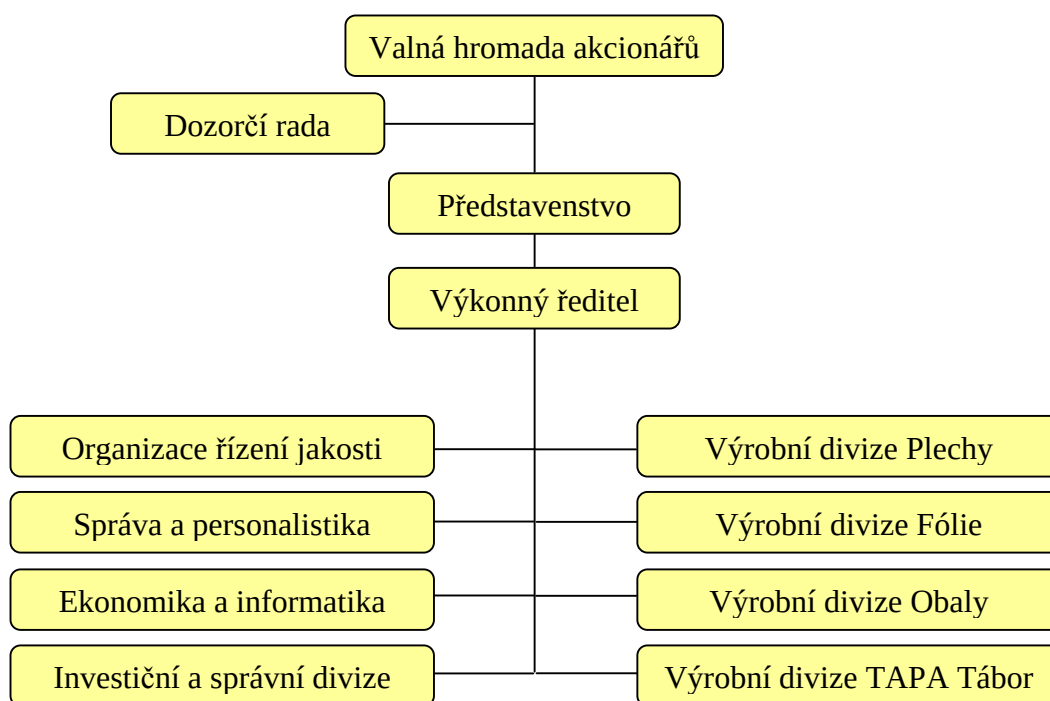
Společnost Kovohutě Břidličná, a. s. se snažila rozšiřovat své výrobní možnosti, a to i nákupem podniků. Jednou z divizí patřících do této společnosti se tak stává i TAPA Tábor - největší tuzemský výrobce flexibilních obalů. Dále roku 1996 byl zakoupen majoritní podíl ve společnosti Pramet Šumperk, a. s.

V červenci 1999 vznikly Hutní závody Břidličná, a. s. (HZB, a. s.), které byly dceřinou společností společnosti Kovohutě Břidličná, a. s. V roce 2000 je na majetek společnosti Kovohutě Břidličná, a. s. prohlášen konkurz. Do konkurzní podstaty je zahrnut také majetek společnosti HZB, a. s. V rámci řádného výběrového řízení na zpeněžení části konkurzní podstaty majetku společnosti HZB, a. s. se dne 29. 11. 2001 stává majitelem této části podniku společnost AL INVEST Břidličná, a. s.

Společnost AL INVEST Břidličná, a. s. je součástí koncernu KARBON INVEST, a. s.. Po celou dobu konkurzního řízení na majetek společnosti Kovohutě Břidličná, a. s. byl zachován provoz podniku a společnost AL INVEST Břidličná, a. s. tak mohla plynule navázat na dosavadní výrobní a obchodní činnost. Díky příslušnosti společnosti ke kapitálově silnému koncernu bylo možné provést zásadní restrukturalizaci a stabilizaci podniku, oživení výroby i prodejní činnosti a přijetím investičního a strategického programu zahájit novou éru dlouhodobého rozvoje společnosti.

3.1.3 Organizační struktura

Členění organizační struktury AL INVEST Břidličná, a. s. (AIB) vychází z optimalizace uspořádání výrobních toků a logistických vazeb, optimalizace nastavení parametrů ve vztahu k zákaznickému portfoliu a optimalizace efektivity výrobní produkce z pohledu kalkulací, nákladů a zisku. Základní členění je provedeno na výrobní divize a obslužné (nevýrobní) útvary a úseky, jak lze vidět na obrázku (Obr. 8).



Obr. 8. Zjednodušená organizační struktura AL INVEST Břidličná, a. s.

Výrobní divize

Výrobní divize Plechy

Těžiště činností divize Plechy spočívá ve zpracování „primárního“ hliníku a následných operacích, spojených s válcováním za tepla i za studena. „Primárním“ hliníkem se rozumí materiál dodávaný do firmy v základním provedení (Al housky, bloky, apod.). Tento materiál je po roztavení v tavicích pecích odlit do kokil požadovaných tvarů. Vzniklé ingoty jsou poté vyjmuty, rozřezány na bloky o požadovaných rozměrech a ofrézovány na požadované povrchové parametry. Po mezioperacích, spočívajících např. v nahřívání, ořezávání apod. jsou poté bloky rozválcovány na hrubé tloušťky a nastříhány na požadované rozměry nebo namotány do svitků. Podle potřeb a specifikací jednotlivých zákazníků může být materiál dále válcován, stříhán, lisován apod.

Výrobní divize Fólie

Hlavní náplň divize Fólie se zakládá na kontinuálním odlévání hliníku a jeho dalším zpracováním, zejména pak formou válcování za studena z hrubých až do malých tloušťek. Na rozdíl od klasické tavby, uplatňované v tavírně divize Plechy, spočívá podstata kontinuálního odlévání ve vypuštění mezioperace lití do kokil a materiál je z tavicích pecí, za pomoci licích stolic, odléván přímo do svitků. Takto vzniklé svitky jsou poté soustavou válcovacích stolic rozválcovány na požadované tloušťky – od tloušťky několika milimetrů, používané např. na hliníkové polotovary a profily, až po mikrony, používané např. na výrobu alobalu a hliníkových fólií.

Výrobní divize Obaly

Jádro výroby divize Obaly spočívá ve „zušlechťování“ hliníkových fólií. Pod pojmem „zušlechťování“ je nutno si představit nejrůznější formy nanášení barev, kombinování barevných potisků, podlepování papírem, voskování, perforování, dezénování apod. V případech potisků je divize schopna zajistit jednotlivým zákazníkům individuální zpracování grafických návrhů, nebo naopak realizovat vlastní dodané grafické podklady konkrétního zákazníka.

Výrobní divize TAPA Tábor

Mimo lokalitu Břidličná stojí specifická výrobní divize TAPA Tábor. K jejímu majetkovému propojení a začlenění do organizační struktury AL INVEST Břidličná, a. s., došlo v roce 1999. Vzhledem ke značné vzdálenosti od mateřské společnosti jsou v rámci této divize samostatně zajišťovány nejen úkoly výrobního programu, ale též velká část obslužných činností – personální, údržba, požární ochrana, bezpečnost práce, řízení jakosti, energetika aj. K zajišťování konkrétních úkolů je pak využíváno jednotného metodického řízení z mateřské firmy.

Těžiště výrobního programu divize TAPA Tábor spočívá v produkci flexibilních obalů na bázi plastů, kovů, papírů a jejich vzájemných kombinací. V oblasti flexotisku je tato divize dominantním výrobcem obalů na území České a Slovenské republiky.

Obslužné (nevýrobní) útvary a úseky

Organizace řízení jakosti

Do tohoto úseku je začleněn představitel vedení společnosti pro jakost. Úsek zajišťuje systém řízení jakosti ve vztahu k vnitřnímu i externímu prostředí.

Správa a personalistika

Do působnosti úseku Správa a personalistika spadá zajišťování veškeré personální agendy firmy, dále vzdělávání, mzdová motivace, bezpečnost práce, propagace, součinnost s externími službami (ostraha, úklid) apod.

Ekonomika a informatika

Útvar Ekonomiky a informatiky je dalších nevýrobním útvarem, který se podílí na chodu firmy, na zajišťování interních činností i činností ve vztahu k požadavkům externího prostředí (zákazníci, orgány státního odborného dozoru apod.).

Investiční a správní divize

Do kompetence Investiční a správní divize spadá plánování a zajišťování investičních akcí, provozování energetiky, vodního hospodářství, filtračních a regulačních stanic, centrální údržby, konstrukce a projekce, zásobování, sklady, vstupní kontrola, hasiči apod. Divize reaguje na požadavky výrobních divizí jako na požadavky vnitropodnikových zákazníků.

3.1.4 Výrobní program výrobní divize Plechy

Jelikož se má práce bude zabývat ziskovostí zákazníků divize Plechy, připadá mi vhodné a zajímavé seznámit čtenáře stručně s výrobním programem této části firmy.

Pásky válcované za studena s povrchem bez úprav nebo lakovaným. Mají své uplatnění ve stavebnictví (střešní krytiny, komínové vložky), elektrotechnice (vysavače, televize), strojírenství (součásti strojů, kontejnery, vagóny) a také na výrobu lopat, doplňků zahradní techniky apod.

Plechý válcované za studena mají stejné uplatnění jako pásy válcované za studena.

Plechý válcované za tepla jsou rovinnými vývalky z hliníku a jeho slitin s tloušťkou 0,2 - 20 mm. Tenčí plechy se pro svou snadnou tvářitelnost dosaženou tepelným zpracováním používají ve stavebnictví s možnou povrchovou úpravou (lakování, embosování). Silnější plechy jsou vhodné pro strojírenství, letecký a automobilový průmysl (zpracování výlisků).

Tvarované plechy mají lichoběžníkový, sinusový nebo trojúhelníkový profil s různou výškou a roztečí vln. Vzhledem ke své tuhosti vyžadují minimum podpor, což má vliv na zjednodušení a odlehčení konstrukcí střech a opláštění hal.

Profal je pás ze slitiny hliníku v drážkovací kvalitě s lakovaným povrchem a snímatelnou ochrannou fólií.. Nízká hmotnost, odolnost vůči korozi, vynikající plasticita, estetický vzhled a schopnost recyklace předurčují Profal k použití na střešní krytiny a fasády.

Kartáčované plechy jsou hliníkové plechy, jejichž jedna plocha má stejnorodou matnou strukturu dosaženou kartáčováním bronzovými kartáči. Na takto upravený povrch se tisknou texty a grafické symboly, vhodné pro výrobu ovládacích panelů a štítků strojů.

Kotouče jsou ploché výrobky pro výrobu automobilových disků kol, řetězových kol, dopravních značek, kuchyňského nádobí.

Kaloty z hliníku jsou kruhového i pravoúhlého tvaru, plné nebo s centrálním otvorem. Využívá se k výrobě tub pro balení léčiv, kosmetiky, zubních past, lepidel apod.

Svařované trubky kruhového, čtvercového a obdélníkového průřezu se používají k výrobě autodoplňků, kempinkového nábytku, stanových konstrukcí, lyžařských holí, televizních antén, potrubí závlahových a pro dopravu sypkých hmot.

3.2 Analýza stávajícího kalkulačního systému

3.2.1 Systém SAP R/3

V současné době se řízení, plánování nákladů (výnosů), resp. celé účetnictví ve firmě AIB provádí prostřednictvím systému „SAP R/3“.

Charakteristickým rysem systému je jeho vysoká integrační schopnost, projevující se tím, že všechny procesy, které k sobě vzájemně funkčně patří, se navzájem automaticky spojují. Všechna jednou zadaná data automaticky vtékají do všech příslušných souvisejících aplikací. Logistické pohyby množství jsou paralelně provázeny pohyby hodnot v účetnictví. Propojení průběhu operací urychluje podnikové procesy. Na každém pracovišti jsou k dispozici potřebná aktuální data pro zpracování procesu. Všechny podnikové procesy je možno kdykoliv transparentně sledovat.

Systém SAP R/3 obsahuje tzv. autorizační koncept, tzn. lze přesně definovat pro každého uživatele k jakým datům a částem systému má přístup.

Struktura tohoto systému je složena z jednotlivých modulů (např. finanční účetnictví, controlling, personalistika, řízení jakosti, plánování výroby aj). Tyto moduly řeší vždy konkrétní problematiku, v kontextu a návaznosti na moduly ostatní. Páteří celého systému je modul controlling, kde se scházejí výstupy ze všech modulů. Tento modul je schopen, při dodání potřebných podkladů z modulu plánování výroby, podat veškeré výstupy pro potřebu sledování nákladů a kalkulací.

3.2.2 Sledování nákladů

Společnost AIB patří mezi velké podniky a jak lze vidět z organizační struktury (Obr. 8) má čtyři výrobní a čtyři nevýrobní divize.

Náklady přímo související s výrobou, tj. suroviny, režijní a pomocné materiály, mzdy výrobních pracovníků, spotřeby energií atd. dopadávají přímo na výrobní středisko a přiřazují se výrobkům. Náklady obslužných útvarů ať již na úrovni výrobních divizí nebo obslužných divizí, jsou nejdříve přiřazeny danému obslužnému útvaru a pak dle nastavených klíčů jsou rozúčtovány na výrobní útvary a střediska, kde jsou pak přiřazeny výrobkům.

Popis vnitřní struktury a přiřazení nákladů divize Plechy

Divize Plechy, pro potřeby přehlednosti toku materiálu a pro přiřazování jednotlivých nákladů, je rozdělena na menší celky – zisková střediska (ZS) a ty se dále dělí na nákladová střediska (NS).

ZS divize Plechy tvoří výrobní a nevýrobní celky uvedené v následující tabulce (Tab. 1):

Tab. 1. Zisková střediska divize Plechy

Označení a název		Druh
ZS 100	Správa, ekonomika a logistika divize Plechy	nevýrobní
ZS 110	Tavírna	výrobní
ZS 120	Válcovna za tepla	výrobní
ZS 130	Válcovna formátů	výrobní
ZS 210	Válcovna širokých pásů	výrobní
ZS 220	Válcovna úzkých pásů	výrobní
ZS 250	Závodová údržba divize	nevýrobní
ZS 340	Expedice divize	nevýrobní
ZS 350	Obchodní oddělení divize	nevýrobní
ZS 360	Technologie divize	nevýrobní
ZS 510	Tvarovací linka a svařovna trub	výrobní

V tabulce Tab. 2 dále uvádím členění jednoho ze ziskových středisek a to ZS 130 Válcovna formátů na menší celky, resp. NS (stroje).

Tab. 2. Nákladová střediska ZS 130

Označení a název
NS1301 Správa a obslužné činnosti válcovny formátů
NS1302 Duo 5
NS1303 Duo 9
NS1304 Nůžky 10
NS1305 Nůžky 4
NS1306 Nůžky 6,5 dva ks
NS1307 Rovnačka rovinnosti
NS1309 Okružní nůžky dva ks

NS1311	Žíhací pece dva ks
NS1312	Solná lázeň
NS1314	Lis na kotouče
NS1314	Balení a OTK ve válcovně formátů
NS1315	Lis na kotouče LDO 500

Každé toto NS nese náklady, které jsou spojené s provozem každého jednotlivého NS. Sledují se jak primární tak sekundární náklady, které jsou pak pomocí kalkulací přenášeny na výrobky. Primární náklady zaznamenávané v účtové třídě 5 se rozdělují do klasických účtů, jak je obvyklé v mnoha podnicích. Náklady se zde týkají především spotřeby materiálu, mezd, odpisů apod., za které odpovídá dané NS. Sekundární náklady jsou náklady, které jsou přeúčtovány z ostatních divizí a úseků, a zaznamenávají se v daném NS na vnitropodnikových účtech 8 účtové třídy. Jako příklad je následující tabulku, která uvádí výčet nákladů na NS1303 – Duo za rok 2004.

Tab. 3. Druhy a výše nákladů za rok 2004 na NS 1303 – Duo 9

Účet	Druh nákladu	Částka v Kč
501200	Režijní materiál	223 558
521200	Mzdové náklady	917 240
524200	Sociální pojištění	328 572
524201	Zdravotní pojištění	82 587
527201	Penzijní připojištění	8 540
548203	Ostatní provozní náklady	4 429
551200	Odpisy	459 042
800119	Přeúčtování kotelny – teplo	205 064
800120	Elektrická energie	171 193
800122	Užitková voda	5 534
800125	Pitná voda	18 172
850011	Rozúčtování budovy válcovny	24 092
850031	Rozúčtování NS1301	1 023 475
870011	Opravy z obslužné divize	122 924
870013	Opravy z divizní údržby	75 989
	Celkem náklady	3 670 411

Pokud jde o vnitropodnikové účty, na kterých jsou tedy zachyceny náklady ostatních divizí, jsou tyto náklady rozpouštěny na jednotlivá NS dvěma způsoby:

- a) dle skutečných naběhlých nákladů, které se dají jednoznačně vysledovat - např. spotřeba elektrické energie a plynu, kde jsou měřicí přístroje na každém strojním zařízení.
- b) dle předem stanovených koeficientů - např. přeúčtování tepla, kde je objem zatížení stanoven dle prostoru v m³, které NS zaujímá z celku; dalším příkladem je přeúčtování pitné vody, kde je objem stanoven dle počtu pracovníků NS podílem z celku.

3.2.3 Přiřazení nákladů k výrobku

Kalkulace v systému SAP R3 pracují tak, že náklad každého střediska je podělen časem provozu daného strojního zařízení střediska a tím je získán náklad na jednu minutu provozu stroje a tento náklad je přiřazen dle pracovního postupu daného výrobku a je propočtena cena operace.

Pracovní postup nám udává, kolik minut daný výrobek stráví na stroji a dále s jakou předváhou je na stroji výrobek zpracován.

Jednotlivá data o provozu strojního zařízení jsou do systému vkládány zodpovědnými pracovníky daných ZS pomocí dispečerských hlášení. Na těchto dispečerských hlášeních jsou uvedeny nejen hodiny, po které je dané strojní zařízení v provozu, ale také čas a důvod odstávek z titulu poruch, oprav, nedostatku materiálu apod. Tyto data slouží nejen k různým statistickým vyhodnocením, ale stávají se přímo základem kalkulačního systému - kalkulačního vzorce.

V následující tabulce Tab. 4 je uveden příklad kalkulace nákladů na konkrétní výrobek. Jedná se o hliníkový plech o rozměrech 10*1000*2000 mm. Jak můžeme vidět cena výrobku je tvořena těmito základními prvky:

- cenou přepracování – cen jednotlivých strojních zařízení na 1 kg výrobku,
- cenou základního materiálu včetně předvah (předváha je odpad, který při zpracování vzniká,
- cenou režie – odbytová, zásobovací a správní.

*Tab. 4. Kalkulace nákladů na 1 kg výrobku Alplechy 12*900*3050 mm*

Al plechy 10*1000*2000 mm

Středisko	Technologický tok	Norma	Cena	Přepřacování	Předváha	Předváha	Materiálové	Odpad	Cena
		min/100 kg	minuty	Kč/kg	na 100 kg	na operaci	náklady		polotovaru
110	TLA 12, 15	5,131	0,7910	4,06	149,65	102,32	51,16		55,22
110	Pila	1,609	0,2989	0,48	146,25	111,43	61,53	5,60	56,41
110	Fréza	1,313	0,3458	0,45	131,25	105,04	59,26	1,97	57,74
120	Ohřívací pec	1,666	0,2039	0,34	124,95	100,00	57,74		58,08
120	DUO 800	0,812	1,7535	1,42	124,95	105,00	60,99	2,45	59,96
130	Duo 5	12,804	0,3096	3,96	119,00	100,00	59,96		63,93
210	Pec komorová Ebner	26,180	0,0308	0,81	119,00	100,00	63,93		64,73
130	Rovnačka	1,583	0,2832	0,45	119,00	100,00	64,73		65,18
130	Nůžky	4,320	0,1389	0,60	119,00	119,00	77,57	9,31	68,86
130	Balení a OTK			1,51	100,00		68,86		70,37
	Odbytová režie			2,50					72,87
	Zásobovací režie			0,23					73,10
	Správní režie			3,46					76,56
	přepřacovací náklady			20,28	materiálové náklady				56,28
	přepřacovací náklady včetně předvah			26,56	PNK				17,28

Cena housky: 50,00 Kč

Cena odpadu: 49,00 Kč

Stružiny: 39,00 Kč

V prvních dvou sloupcích jsou uvedeny zisková střediska a stroje, přes které daný výrobek prochází.

Ve třetím sloupci je přenesená norma v min./100 kg výrobku z databáze norem jednotlivých výrobků. Ve sloupci následujícím je pak uvedena hodnota minuty provozu daného strojního zařízení, vypočítána jako podíl nákladů stoje a využitých minut, což je následně vyděleno 100, aby vznikla cena minuty stroj na 1 kg výrobku. Sloupec 5 je pak součinem předchozích dvou sloupců a vyjadřuje cenu přepřacování na 1 kg výrobku na daném strojním zařízení.

V šestém sloupci je uvedena předváha na 100 kg výroby celková a v dalším sloupci pak předváha na každém strojním zařízení, kterou stanovuje útvar technologie. Materiálové náklady ve sloupci 8 se pak vypočítají vynásobením předváhy se vstupní cenou a lomeno 100 kg (opět abychom měli vyjádřeny tyto náklady na 1 kg výrobku). Vstupní cena se pro každý další stroj mění a je to vlastně vypočtená cena polotovaru na předešlém strojním zařízení.

Předposlední sloupec pak udává hodnotu odpadu, která je dána technologickou normou vynásobenou předváhou na 100 kg. Cenu polotovaru v posledním sloupci pak dostaneme součtem přepřacované ceny a materiálových nákladů, sníženém o hodnotu odpadu.

Po alokaci nákladů na 1 kg výrobku z jednotlivých strojních zařízení, se dále každému výrobku připočte odbytová, zásobovací a správní režie. Režie jsou vypočítány součtem nákladů ze středisek, které tyto režijní náklady způsobily, a vydělí se celkovou produkcí divize. Tím získáme cenu režie připadající na 1 kg výrobku. Tyto ceny režii jsou používané fixně po celý rok. Po sečtení výrobních nákladů a režii, dostaneme úplně vlastní náklady výrobku.

Stanovení prodejní ceny výrobku pak představují vypočítané úplně vlastní náklady s přidáním požadovaného zisku.

3.2.4 Zhodnocení stávajícího kalkulačního systému

Z předchozího popisu kalkulačního systému ve firmě AIB je nepochybné, že se jedná o klasický tradiční model, tedy o systém přiřazování nepřímých nákladů pomocí režijních přírážek, stanovených na základě objemu výroby.

Prodejní cena výrobku je tedy závislá na naplánované produkci, což znamená že absorbuje všechny naplánované nepřímé náklady, bez ohledu na plnění produkce. Vyrobí-li se tedy více výrobků, než je plánováno, tyto výrobky jsou mnohem více ziskové, protože fixní část nepřímých nákladů jsou už zahrnuty v plánované produkci.

Další nepřesnost, která vzniká při plánování, je například jednotné stanovení ceny vstupního materiálu. Toto ale nepovažuji za velký problém, protože nelze určit dopředu cenu každé dodávky materiálu, a při velkém rozdílu, především při zvýšení ceny je firemní systém řízení nákladů natolik flexibilní, aby tuto změnu zahrnul do prodejní ceny.

Také nevidím velký problém v tom, že se některý odpad (je zde myšleno odpad, který představuje normální produkt, který nemá např. požadované rozměry pro danou zakázku) podaří prodat a některý skončí zpět jako vstupní materiál. Toto také nelze zcela naplánovat. Optimum by bylo odpad vůbec nemít, ale to je jaksi nereálné. Otázkou může být, zda by zvýšením marketingové činnosti, nebylo možné zvýšit možnost prodeje odpadu, ale dle mého názoru by to většinou bylo dražší, než ho opět použít jako materiál.

3.2.5 Ziskovost zákazníků

Ziskovost zákazníků není ve firmě AIB přímo zjišťována, lze ji ale vyčíslit podle ziskovosti jednotlivých zakázek daných zákazníků, které evidovány jsou. V následující tabulce (Tab. 5) je zjištěna ziskovost tří zákazníků, které jsem si po domluvě ve firmě, zvolila pro mou práci. Zákazníky jsem si pracovně označila písmeny X, Y a Z. Údaje o výši výnosů, nákladů a zisku jsou vyjádřeny v Kč.

Tab. 5. Ziskovost vybraných zákazníků firmy AIB

	Zákazník X	Zákazník Y	Zákazník Z
Výnosy	11 476 731	4 681 330	3 416 700
Náklady	11 171 656	4 540 604	3 359 113
Zisk	305 075	140 726	57 587
Zisk v %	2,7	3,0	1,7

Z předchozí kapitoly (3.2.4) je zřejmé zatížení prodejní ceny produktů i náklady, které se jich ve skutečnosti netýkají. To je samozřejmě přeneseno i na zákazníky. Tyto nevýhody tradičního modelu řízení nákladů, by měly být odstraněny tvorbou nového systému v kapitole (5).

4 DEFINOVÁNÍ A DIAGNÓZA PROJEKTU

<i>Název projektu:</i>	Projekt systému řízení ziskovosti zákazníků ve firmě AL INVEST Břidličná, a. s.
<i>Řídící tým:</i>	Ing. Petra Minichová – ředitelka výrobní divize Plechy společnosti AIB Ing. Boris Popesko – odborný konzultant
<i>Výkonný tým:</i>	Bc. Monika Horká
<i>Historie projektu:</i>	K práci na tomto projektu mě vedla snaha o zefektivnění systému řízení nákladů ve společnosti AIB. Správnými informacemi o nákladech docílit lepší rozhodování managementu.
<i>Hlavní cíle projektu:</i>	Změnit současný systém řízení nákladů, tak aby správně odrážel tok nákladů podnikem. Obhájení výsledků projektu před zkušební komisí a managementem společnosti.
<i>Dílčí cíle:</i>	Vytvořit strategický model Activity-Based Costing. Zjistit ziskovost zákazníků podle nově vytvořeného modelu. Podle výsledků projektu navrhnout možná řešení na zlepšení.
<i>Kritéria úspěchu:</i>	Aby byl nový model řízení nákladů efektivní je nutné dbát na správné pochopení všech definovaných termínů. Dále správné stanovení aktivit a k nim příslušné vztahové veličiny.
<i>Omezení projektu:</i>	Časové omezení – stanovenou problematiku je třeba vyřešit do konce dubna 2003. Projekt bude vytvořen pouze v jedné z divizí společnosti AIB.
<i>Podmínky projektu:</i>	Při řešení projektu budu využívat podnikových dat a materiálů. Budu využívat i zkušenosti jednotlivých pracovníků, kteří se v oblasti řízení nákladů pohybují každý den.
<i>Náklady na projekt:</i>	Čas pracovníků – 4 816 Kč Cestovné – 644 Kč Tisk a prezentace – 700 Kč Celkem – 6 160 Kč

Metoda Activity-Based Costing je pro společnost AIB zcela nová. Management firmy tento termín sice zná, ale tím to u většiny manažerů končí. Princip a logiku této metody a především co představuje a jak vypadá postup jejího zavedení do podniku jim uniká. Hlavním úkolem projektu tedy bude seznámit podnik s touto metodou a ukázat její výhody.

Model ABC se zaměří na ziskovost zákazníků AIB, což znamená že novou metodou zjistíme, jaké skutečné náklady zákazníci vytváří. Podnik se do této doby problematikou, jak je který zákazník ziskový, nezabýval. Orientuje se především na sledování ziskovosti jednotlivých zakázek, takže i z tohoto pohledu přinese projekt něco nového.

Výsledky porovnání nového přístupu s tradičním měli managementu ukázat, jakou cestou by se měl podnik ubírat a jaké má nové možnosti. Model ABC poskytne informace, kde jaké náklady podnik spotřebovává a kde je možnost jejich snížení, či jestli některé náklady nevznikají zbytečně, protože nepřinášejí žádný výnos.

5 PROJEKT TVORBY ABC MODELU VE SPOLEČNOSTI AL INVEST BŘIDLIČNÁ, A. S.

Ještě než začnu s tvorbou modelu ABC ve společnosti AL INVEST Břidličná, a. s., nesmím opomenout zmínit, že model ABC je rámcově dvojího druhu. První je zaměřen na podporu strategických rozhodnutí, druhý na podporu rozhodnutí operativních. Mezi nimi není rozdíl v cílech nebo metodice, jde především o různý rozsah a úroveň detailů.

Strategické ABC není tak podrobný co se týče počtu aktivit, nákladových objektů a tedy i příčin. Je zaměřen na rozhodování dlouhodobé, např. o segmentaci trhu, volbu prodejní kanálu, rozhodnutí o investicích apod. Obvykle se provádí nepravidelně, jednou za rok, za dva, a většinou ad hoc (tzn. historickým modelem vycházejícím z dat z minulého období). Je tedy zřejmé, že výstupní informace jsou určeny především nejvyššímu managementu.

Operativní ABC je naopak mnohem podrobnější co se týče počtu aktivit atd., i když nemusí mít, a obvykle nemá tak široký záběr. Nemusí se zaměřit na všechny procesy. U širšího nasazení v organizaci tento model vyžaduje nasazení dobrého informačního ABC systému. Operativní ABC funguje ve firmě stále a jeho výsledky jsou zpracovávány a zkoumány středním managementem či týmy pracujícími na zlepšení procesů, kvality.

Z praktických důvodů a především k doporučenému rozsahu této práce jsem se rozhodla vytvořit pro firmu AL INVEST Břidličná, a. s. strategický model ABC, který bude sloužit, jako nový pohled na systém řízení nákladů pro management firmy. Model bude vytvořen na jedné z divizí podniku, a to na divizi Plechy.

Musím se také zmínit, že projekt tvorby ABC modelu bude obsahovat a zpracovávat data za období dvou měsíců, a to měsíce ledna a února roku 2005. Postup a sled jednotlivých etap metody ABC jsem zvolila podle knihy Ing. Staňka „Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů“ [7]. Těmito etapami jsou:

- První etapa - úprava účetních dat,
- Druhá etapa - návrh aktivit,
- Třetí etapa - ocenění aktivit,
- Čtvrtá etapa - definování nákladových objektů,
- Pátá etapa - ocenění nákladových objektů.

5.1 Úprava účetních dat

V této první etapě metody ABC provedeme úpravu účetních dat. Nejde zde o nic jiného, než projít účetní data hlavní knihy společnosti AIB a do metody ABC „propustit“ jen skutečné náklady. Jedná se především o vyloučení nákladů, které patří do finančního a daňového účetnictví a slouží zejména ke snížení daňového základu (např. opravné položky). Mohou se však vyskytnout i náklady, které daňové zákony nepovolují zahrnovat do základu daně, ale tyto nákladem jsou, resp. jsou příčinou výnosů.

To že náklad představuje spotřebu v daném období pro uskutečnění výnosů, tedy náklad vzniká až tehdy, kdy vznikne výnos, je jedním z hlavních pravidel pro správné rozhodnutí, zda náklad propustit či nepropustit do vytvářeného modelu ABC.

Nejčastější úpravy spočívají ve vyloučení investic a výdajů a v úpravě odpisů stanovených podle daňových předpisů. Po prozkoumání a konzultaci účetních dat firmy resp. divize Plechy jsem se rozhodla vyloučit následující náklady:

- náklady na reprezentaci, a to z důvodu, že tyto náklady nepřinesou prospěch resp. výnosy už v tomto období, kdy vznikly, ale až v obdobích následujících,
- prodaný materiál, tento náklad ve skutečnosti skutečným nákladem není, představuje vlastně jen hodnotu úbytku zásob, a porovnáním s výnosy za prodaný materiál dostaneme výši zisku, který nám tato operace přinesla. Ceny produktu se tedy vůbec netýká.

Opravné položky v tomto období vytvořeny nebyly, investice, které by ovlivňovali další období zahrnuté nejsou a hodnota odpisů je stanovena dle skutečného opotřebení majetku. Další vyloučení nákladů jsem tedy neprovedla.

V tabulce Tab. 6 jsou vyjádřeny přímé náklady divize Plechy. S těmito náklady metoda ABC nepracuje. Tyto jsou přiděleny na jednotlivé nákladové objekty dle objemu výroby, tak jak v tradičních metodách, protože jejich spotřeba přímo souvisí s objemem.

Ostatní náklady divize, „očistěné“ účetními úpravami, jsou vyjádřeny v další tabulce (Tab. 7). Jak vidíme jsou rozděleny do jednotlivých středisek, takže přehledně vidíme, kde které náklady a v jaké výši vznikají. Podrobnější charakteristika nákladových druhů je uvedena v příloze (P III).

Tab. 6. Přímé náklady divize Plechy

Účet	Druh nákladu	Kč
501100,102,150	Spotřeba přímého materiálu, včetně recyklace odpadu	77 160 987
850006	Spotřeba polotovarů z divize Fólie	91 855 061
501103	Spotřeba ostatního přímého materiálu	506 591
	Přímé náklady celkem	169 522 639

Největší podíl na nepřímých nákladech divize má ZS 210 – Válcovna širokých pásů, téměř pětinu. Nejméně nákladů se pak vytváří na ZS 360 – Technologie divize, jen kolem 1,7 %. Když sečteme zvlášť náklady výrobních a nevýrobních středisek, vychází nám, že z celkových 52 milionů náleží 20,5 milionů na výrobní a 31,5 milionů na nevýrobní střediska. Což nám opět dokazuje, že „mimovýrobní“ náklady jsou mnohem větší, než náklady týkající se výroby.

Tab. 7. Nepřímé náklady středisek dle jednotlivých druhů (v Kč)

Účet	Druh nákladu	Středisko			
		ZS100	ZS110	ZS120	ZS130
501...	Spotřeba režijního materiálu	46 702	564 657	115 469	184 353
502...	Spotřeba energií	3 732	2 661 428	2 016 154	433 966
511...	Opravy a udržování	36 125	595 531	412 687	334 273
512...	Cestovné	1 208	0	0	0
518...	Ostatní služby	71 858	285 858	4 642	3 717
521...	Osobní náklady	919 878	1 731 326	717 527	695 923
548...	Ostatní provozní náklady	513	12 446	2 932	2 514
551...	Odpisy	131 248	521 000	429 154	61 712
563,568...	Finanční náklady	1 914 348	0	0	0
800...	Sekund.nákl.za provedené služby	268 010	893 649	1 125 314	558 579
850...	Sekund.nákl.vzniklé rozúčtováním	4 444 617	7 566	42 050	21 701
	Nepřímé náklady celkem	7 838 239	7 273 461	4 865 929	2 296 738

Pokračování tabulky 7

Středisko							Náklady celkem
ZS210	ZS220	ZS250	ZS340	ZS350	ZS360	ZS510	
1 591 590	51 524	441 114	1 943 044	30 341	14 242	415 833	5 398 869
2 433 193	253 665	38 029	5 540	1 899	2 196	217 810	8 067 612
1 300 615	78 819	8 290	7 850	535	74 266	69 956	2 918 947
0	0	0	0	4 561	2 196	0	7 965
96 938	5 868	4 623	3 161 064	113 743	22 761	2 331 194	6 102 266
2 924 039	607 626	1 520 992	239 082	763 253	765 960	863 463	11 749 069
9 699	2 358	4 887	641	78 530	712	3 145	118 377
1 387 861	19 783	62 758	3 146	40 026	6 483	169 977	2 833 148
411	0	0	0	1 730 603	0	0	3 645 362
1 013 175	613 324	94 741	1 176 613	15 765	11 546	6 173	5 776 889
56 841	15 952	13 771	174 446	85 361	20 011	467 169	5 349 485
10 814 362	1 648 919	2 189 205	6 711 426	2 864 617	920 373	4 544 720	51 967 989

5.2 Návrh aktivit

Druhou etapou návrhu modelu ABC je pojmenování a definice hlavních procesů a aktivit společnosti. Jde vlastně o analýzu práce, kterou pracovníci AIB dělají.

Vyjádření aktivity slovesem či podstatným jménem je důležité pro srozumitelnost. Každý pracovník, který bude s vytvořeným ABC pracovat, by měl hned pochopit, co daná aktivita představuje. Zda se například jedná čistě o jednu aktivitu, nebo zda nejde o skupinu aktivit podobného charakteru, které byly zahrnuty pod jedinou, protože to postačovalo požadavkům podniku.

Počet aktivit závisí na mnoha faktorech, například na velikosti organizace, na zdrojích (zejména časových, personálních a finančních), na míře podpory informačními technologiemi i na důvodu budování ABC modelu. Optimální by bylo definovat aktivit co nejvíce, ale protože se jedná o strategický model, tedy model rychlý a jednoduchý, a s ohledem na rozsah této práce, jsem definovala jen nejzákladnější aktivity představující činnosti divize Plechy. Tyto jsou uvedeny v následující tabulce (Tab. 8), v níž je uvedena i hlavní charakteristika jednotlivých aktivit.

Tab. 8. Nadefinované aktivity divize Plechy

Aktivita	Charakteristika
<i>Výroba</i>	všechny činnosti týkající se zajištění výroby
<i>Marketing</i>	činnosti související se získáváním zákazníků
<i>Vyřízení objednávek</i>	činnosti představující naplánování, kontrolu, administrativu, apod. potřebné na splnění objednávek
<i>Balení</i>	činnosti spojené s balením
<i>Expedice</i>	činnosti týkající se expedice
<i>Skladování</i>	činnosti související se skladováním

Možná se může zdát, že takto nadefinované aktivity jsou poněkud nerovnoměrné. Aktivita výroba zahrnuje velký počet i různějších činností, a ostatní aktivity jsou definovány celkem přesně. Mým úmyslem bylo, vymyslet především takové aktivity jejichž spotřeba a ovlivnitelnost nákladovými objekty bude různá a to především z důvodů jiných než objemových. Podle mého názoru, náklady týkající se výroby, ovlivňují nákladové objekty mnohem méně a přibližně stejně, než například náklady na marketing. Mnou navrhované aktivity byli při konzultaci s pracovníky firmy přijaty bez větších připomínek.

Původně jsem zvažovala jiné definování aktivit, a to správa, výroba, údržba, expedice, obchodní činnost a technologie, což vlastně odpovídá rozdělení divize podle středisek. Zdálo se mi však toto úplně neodpovídá. Například údržba a technologie, se výhradně týká pouze výroby, tak jsem neviděla důležité je definovat jako zvláštní aktivity. Naopak aktivita správa zahrnuje více činností, a to i různého charakteru, proto mi přišlo vhodné je rozpustit a definovat aktivit konkrétněji. Navíc určování vztahových veličin na některé tyto aktivity by bylo obtížné.

5.3 Ocenění aktivit

Po definování aktivit divize bude nyní následovat jejich ocenění. Ocenění aktivit vyjadřuje kolik utrácí divize za jednotlivé aktivity, resp. kolik zdrojů tyto aktivity spotřebovávají. V této etapě nastává hlavní rozdíl mezi ABC a tradičním rozdělováním nákladů. Náklady už nebudou seskupeny podle druhů, ale rozdělí se do zvolených aktivit, podle skutečné příčiny.

Při rozdělení jednotlivých nákladových druhů na konkrétní aktivity, resp. při jejich ocenění, jsem postupovala následovně. Nejdříve jsem převzala výsledky z první etapy – úprava účetních dat, kde jsme stanovili „očistěné“ nepřímé náklady na jednotlivá střediska. Poté nastalo rozhodování, jak přidělit celkové náklady středisek do jednotlivých aktivit. Po konzultaci s pracovníky podniku jsme se rozhodli, že rozdělíme náklady procentuálním odhadem, který provede odpovědný pracovník každého střediska. Po přepočítání procentního vyjádření vznikla následující tabulka (Tab. 9), v jejímž posledním sloupci je vyjádřena hodnota všech stanovených aktivit za sledované období.

Tab. 9. Ocenění jednotlivých aktivit v Kč, s rozdělením na střediska

Aktivita	Středisko				
	ZS100	ZS110	ZS120	ZS130	ZS210
Výroba	7 478 071	7 273 461	4 865 929	2 200 080	10 429 611
Marketing	8 961	0	0	0	0
Vyřízení objednávek	351 207	0	0	0	0
Balení	0	0	0	85 428	267 918
Expedice	0	0	0	0	0
Skladování	0	0	0	11 230	116 833
Náklady středisek	7 838 239	7 273 461	4 865 929	2 296 738	10 814 362

Pokračování tabulky 9

Středisko						Náklady celkem
ZS220	ZS250	ZS340	ZS350	ZS360	ZS510	
1 599 888	2 189 205	0	0	920 373	4 435 144	41 391 762
0	0	0	98 245	0	0	107 206
0	0	0	2 766 372	0	0	3 117 579
33 541	0	1 920 782	0	0	91 685	2 399 354
0	0	4 561 680	0	0	0	4 561 680
15 490	0	228 964	0	0	17 891	390 408
1 648 919	2 189 205	6 711 426	2 864 617	920 373	4 544 720	51 967 989

Protože náklady jsou přiřazována na jednotlivé aktivity přes zisková střediska, přesnost přidělených nákladů aktivit je závislá odhadu odpovědných pracovníků středisek. Všichni

tito pracovníci byli seznámeni s charakteristikou zvolených aktivit a znají důkladně náklady vznikající a připadající na jejich středisko, neboť se v oblasti nákladů pohybují při každodenní práci. Troufám si tedy tvrdit, že ocenění aktivit je v rámci možností a pro potřeby tohoto projektu správné.

Nyní už víme, kolik nás každá z aktivit stojí celkem. Jak vidíme v Tab. 9, tak největší podíl nákladů má aktivita Výroba, což ale bylo předpokládáno, protože ta zahrnuje, jak jsem už zmínila, mnohem více činností, než ostatní aktivity. Více překvapivé je nejméně oceněná aktivita - Marketing, očekávala bych že tato činnost bude mnohem nákladnější.

Těchto údajů bude dále využito v páté etapě, kde se budou náklady aktivit přidělovat nákladovým objektům, podle zvolených vztahových veličin. Nejprve je však nutné, ujasnit si k jakým nákladovým objektům se budou náklady přidělovat.

5.4 Definování nákladových objektů

Volba nákladových objektů a především u strategického modelu ABC závisí na potřebách podniku. Záleží ve které oblasti chce podnik získat podrobnější či úplně nové informace. Nejčastěji se zřejmě volí výrobek, skupina výrobků, zákazníci či jednotlivé zakázky.

Jak už jsem se dříve zmínila a z názvu mé diplomové práce je to také patrné, tento projekt je zaměřen na zákazníky. Tedy nákladovými objekty jsem si zvolila zákazníky. Z nich jsme pak v podniku určily tři, pracovníě pojmenované X, Y a Z. Jejich ziskovost podle tradičního modelu jsem uvedla již v kapitole 3.2.5. Nejziskověji se za dané období jeví zákazník Y se tříprocentním ziskem, následuje zákazník X (2,7 %) a nejméně ziskový je zákazník Z (1,7 %). Tito zákazníci jsou bráni jako jakýsi „vzorek ke zkoumání“, pro potřeby této práce. Pro potřeby podniku bude samozřejmě nutné metodou ABC zhodnotit všechny zákazníky divize Plechy.

Bližší charakteristika zvolených zákazníků:

- Zákazník X – jde o dlouholetého zákazníka, odebírá výrobky pravidelně, zakázek je hodně ale v menším množství. Dostává kvartální slevy za stanovený objem, dle smlouvy. Nemá žádné zvláštní podmínky.
- Zákazník Y – je to také dlouholetý zákazník, nakupuje pravidelně, zakázek má sice méně než zákazník X, ale mají větší objem. Nedostává žádné slevy a nemá žádné zvláštní podmínky.

- Zákazník Z – je zákazníkem AIB krátce, odebírá pravidelně, mnoho zakázek v menším množství. Je mu poskytována 2 % sleva při platbě do 14ti dnů od vystavení faktury. Nemá zvláštní podmínky, ale je to celkově náročnější klient.

Uvidíme jak tyto vlastnosti zákazníků budou mít konečný vliv na výsledek metody ABC.

5.5 Ocenění nákladových objektů

V této poslední etapě se projeví zásadní změna oproti tradičnímu modelu. Právě zde se zásadnělepší přesnost výpočtů nákladů na stanovené nákladové objekty. Budeme zde vycházet z podrobnějších a reálněji uspořádaných dat, tzn. z informací o nákladech jednotlivých aktivit, a ne z agregovaných nákladů středisek. Především však nepoužijeme průměrné režijní přírážky, které dávají všem nákladovým objektům průměrně stejně.

Etapu ocenění nákladových objektů můžeme rozdělit do tří částí:

- volba vztahových veličin,
- vyčíslení nákladů na příčiny,
- vyčíslení celkových nákladů na zákazníky X, Y a Z.

5.5.1 Volba vztahových veličin

Místo zmíněných přírážek musíme zvolit skutečnou vztahovou veličinu režijních nákladů resp. nyní stanovíme příčinu spotřeby stanovených aktivit. Po konzultaci s pracovníky AIB jsme stanovili příčiny spotřeby aktivit uvedené v Tab. 10. Náklady na aktivity, uvedené ve druhém sloupci tabulky, jsou převzaty z Tab. 9,

Tab. 10. Příčiny spotřeby aktivit

Aktivity	Náklady (Kč)	Příčina spotřeby
Výroba	41 391 762	<i>objem výroby v kg</i>
Marketing	107 206	<i>hodin práce mkt. pracovníků</i>
Vyřízení objednávek	3 117 579	<i>počet zakázek</i>
Balení	2 399 354	<i>objem výroby v kg</i>
Expedice	4 561 680	<i>počet zakázek</i>
Skladování	390 408	<i>m² skladovací plochy</i>
Celkem	51 967 989	

U aktivity Výroba byla volba vztahové veličiny velice náročná. Rozhodovali jsme se mezi časovou a objemovou veličinou. Nakonec jsme zvolili objem výroby a to z důvodu druhů nákladů které připadají na tuto aktivitu a také z důvodu jednoduššího získání dat.

Pro náklady aktivity marketing jsme stanovili hodiny práce marketingových pracovníků. Tato vztahová veličina se celkem logicky jeví jako nejlepší a nejskutečnější příčina spotřeby.

Rozhodování u aktivit Vyřízení objednávek a Expedice nebylo také nijak zdlouhavé. Zvažovali jsem mezi počtem zakázek a prodejní cenou. Vztahovou veličinou byl zvolen počet zakázek, a to z důvodu, že vyjadřuje příčinu spotřeby těchto aktivit nejlépe.

Pro aktivitu Balení jsme jednoznačně zvolili opět objem výroby. Balení výrobků není nijak náročná činnost, a přibližně stejná u všech druhů produktů, proto objem výroby jako její příčina spotřeby je nejvystižnější.

U poslední aktivity – Skladování se vztahovou veličinou staly metry čtvereční skladovací plochy. A to především z důvodu že objem produktů, který byl taky zvažován, se nejevil jako správná příčina spotřeby, protože výrobky divize plechy se liší především v rozměrech.

5.5.2 Vyčíslení nákladů na příčiny

Nyní tedy máme zvolené aktivity, stanovené náklady na dané aktivity a především určeny vztahové veličiny. Další postup je velice jednoduchý. Určení nákladů na jednotku spotřeby příčiny spočívá ve stanovení počtu příčin. Potom už jen celkové náklady na aktivitu vydělí stanoveným počtem příčin. Tím tedy získáme cenu na příčinu v Kč, pomocí které budeme oceňovat spotřebu aktivit zákazníků X, Y a Z. Hodnoty, které vyšli v našem případě, vidíme v Tab. 11.

Tab. 11. Vyčíslení nákladů na jednotku příčiny spotřeby

Aktivity	Náklady (Kč)	Počet příčin	Cena na příčinu
Výroba	41 391 762	2 647 942	15,63
Marketing	107 206	330	324,87
Vyřízení objednávek	3 117 579	1 572	1 983,19
Balení	2 399 354	2 647 942	0,91
Expedice	4 561 680	1 572	2 901,83
Skladování	390 408	3 100	125,94
Celkem	51 967 989		

Jako nejdražší jednotková aktivita se ukázala Expedice a hned za ní Vyřízení objednávek, nejlevnější je Balení a Výroba. Toto je ovšem dáno počtem příčin.

Vyčíslením nákladů na příčiny jsme získali přesné informace, které umožní přiřazení skutečných nákladů ke zvoleným nákladovým objektům, tedy k zákazníkům X, Y a Z.

5.5.3 Vyčíslení celkových nákladů na zákazníky X, Y a Z

Jsme na konci tvorby základního modelu ABC. Nyní jen stačí ocenit nákladové objekty, které jsme si zvolili. Ocení zákazníků X, Y a Z je zobrazeno v následujících tabulkách (Tab. 12, Tab. 13, Tab. 14).

Postup byl následující:

- stanovení počtu příčin spotřeby aktivit připadající na zákazníka,
- přenesení ceny na příčinu spotřeby aktivit z Tab. 11,
- spočítání ABC nákladů vynásobením počtu příčin s cenou na příčinu,
- výpočet přímých nákladů na zákazníka (celkové přímé náklady známe z Tab. 6, celkový objem prodeje byl 2 647 942 kg, přímé náklady na 1 kg výrobku pak činí 62,04 Kč), přímé náklady na zákazníka jsou tedy součinem ceny 1 kg a objemem nakoupených výrobků,
- součtem celkových ABC nákladů a přímých nákladů získáme celkové náklady na zákazníka

Tab. 12. Celkové náklady na zákazníka X

Zákazník X	Počet příčin	Cena na příčinu (Kč)	ABC náklady (Kč)
Aktivity			
Výroba	130 004	15,63	2 032 180
Marketing	5	324,87	1 624
Vyřízení objednávek	121	1 983,19	239 966
Balení	130 004	0,91	117 799
Expedice	121	2 901,83	351 122
Skladování	140	125,94	17 631
Celkem			2 760 323
Přímé náklady			8 322 856
Celkové náklady zákazníka X			11 083 179

Tab. 13. Celkové náklady na zákazníka Y

Zákazník Y	Počet příčin	Cena za příčinu (Kč)	ABC náklady (Kč)
Aktivity			
Výroba	57 657	15,63	901 275
Marketing	7	324,87	2 274
Vyřízení objednávek	22	1 983,19	43 630
Balení	57 657	0,91	52 244
Expedice	22	2 901,83	63 840
Skladování	50	125,94	6 297
Celkem			1 069 561
Přímé náklady			3 691 201
Celkové náklady zákazníka Y			4 760 762

Tab. 14. Celkové náklady na zákazníka Z

Zákazník Z	Počet příčin	Cena za příčinu (Kč)	ABC náklady (Kč)
Aktivity			
Výroba	43 987	15,63	687 590
Marketing	12	324,87	3 898
Vyřízení objednávek	19	1983,19	37 681
Balení	43 987	0,91	39 858
Expedice	19	2901,83	55 135
Skladování	35	125,94	4 408
Celkem			828 570
Přímé náklady			2 816 048
Celkové náklady zákazníka Z			3 644 617

Náklady na zákazníky podle metody ABC máme vypočítané. V další kapitole provedu srovnání s výsledky tradičního modelu.

6 VERIFIKACE PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ

Na začátku projektu jsme měli k dispozici klasické účetní informace o struktuře nákladů a ziskovosti 3 zákazníků divize Plechy společnosti AL INVEST Břidličná, a. s. Celkové náklady jsme očistili od nákladů pokřivených v důsledku nevhodných úprav finančního a daňového účetnictví a posléze tyto „očištěné“ náklady rozdělili na náklady přímé a nepřímé. Náklady nepřímé byly rozvrženy do jednotlivých středisek, abychom zjistili spotřebu těchto středisek.

Dalším krokem bylo stanovení a vymezení aktivit, které divize Plechy provádí. Ocenění navržených aktivit proběhlo tak, že odpovědný pracovník každého střediska, rozdělil celkové náklady středisek na aktivity. Součtem nákladů na aktivitu ze středisek jsme získaly celkové náklady na aktivitu.

Dalším krokem bylo určit klíč, v metodě ABC pojmenovaný jako příčina spotřeby aktivity, podle kterého rozpočítáme náklady na nákladové objekty. Těmi jsme si zvolili zákazníky X, Y a Z. Příčinu spotřeby jsme se snažili určit tak, aby vyjadřovala skutečný příčinný vztah mezi aktivitou a nákladovým objektem.

Poté už jen stačilo stanovit objem příčin a vypočítat cenu aktivity na příčinu, která určovala náklady zvolených zákazníků, podle jejich spotřeby jednotlivých aktivit.

Pomocí metody ABC máme tedy vyčíslené skutečné náklady připadající na zákazníky X, Y a Z. Porovnání ziskovosti zákazníku zjištěné jednak metodou ABC a tradičního postupu vidíme v tabulkách Tab. 15, Tab. 16 a Tab. 17.

Tab. 15. Porovnání ziskovosti zákazníka X tradičním a ABC přístupem

Zákazník X	Tradičně	ABC	Rozdíl Kč	Rozdíl %
Výnosy	11 476 731	11 476 731		
Celkové náklady	11 171 656	11 083 179	- 88 477	- 0,8 %
Zisk v Kč	305 075	393 552	88 477	29,0 %
Zisk v %	2,7 %	3,4 %	0,8 %	

U zákazníka X vidíme, že náklady přidělené ABC metodou jsou nižší než v tradičním přístupu, což způsobilo zvýšení zisku o 29 %. Tento zákazník tedy vychází lépe. Polepšil si také v porovnání s ostatními zákazníky. Podle tradičního způsobu byl o něco méně

ziskový než zákazník Y, avšak nyní je jeví jako nejziskovější, resp. jako jediný vykazuje vůbec nějaký zisk.

Naproti tomu zákazník Y, podle starého způsobu přidělování nákladů nejziskovější, se metodou ABC dostal až za zákazníka X, a navíc se projevuje jako ztrátový. Rozdíl v procentuálně vyjádřeném zisku činí téměř 5 %.

Tab. 16. Porovnání ziskovosti zákazníka Y tradičním a ABC přístupem

Zákazník Y	Tradičně	ABC	Rozdíl Kč	Rozdíl %
Výnosy	4 681 330	4 681 330		
Celkové náklady	4 540 604	4 760 762	- 220 158	- 4,8 %
Zisk v Kč	140 726	- 79 432	220 158	156,4 %
Zisk v %	3,0 %	- 1,7 %	4,7 %	

Zákazník Z zůstal podle obou způsobů jako nejméně ziskový. Náklady, které na něho ve skutečnosti připadají jsou o 8,5 % vyšší, než které mu firma přiřazuje. To také způsobuje, že podle ABC modelu je ve ztrátě téměř 7 %.

Tab. 17. Porovnání ziskovosti zákazníka Z tradičním a ABC přístupem

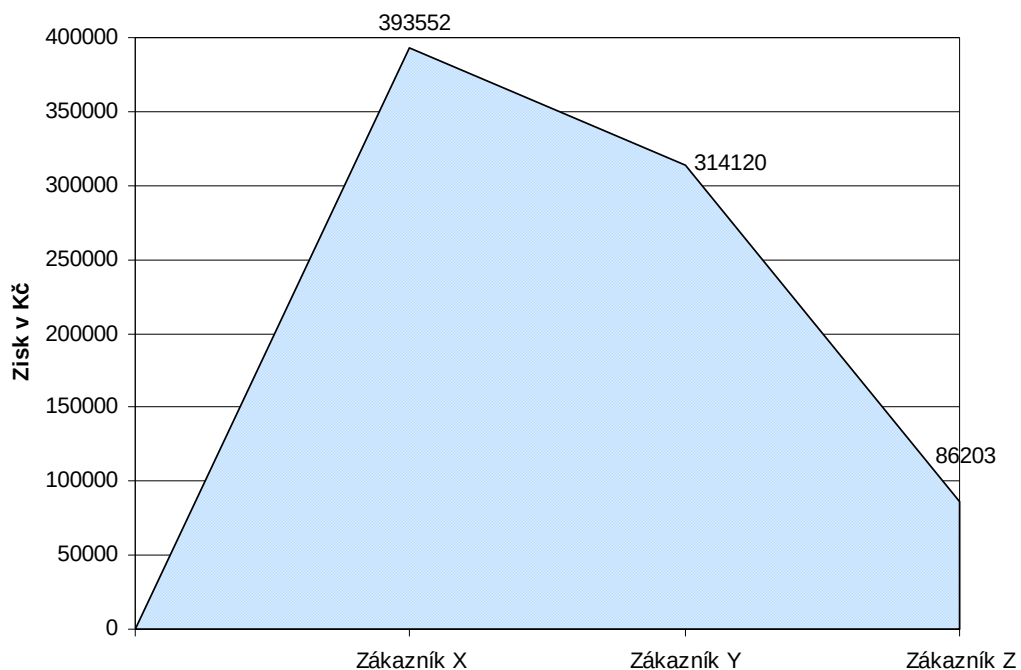
Zákazník Z	Tradičně	ABC	Rozdíl Kč	Rozdíl %
Výnosy	3 416 700	3 416 700		
Celkové náklady	3 359 113	3 644 617	-285 504	- 8,5 %
Zisk v Kč	57 587	- 227 917	285 504	495,8 %
Zisk v %	1,7 %	- 6,7 %	8,4 %	

Sečteme-li zisky, které jsou výsledkem ABC modelu, všech tří zákazníků, dostaneme se k částce 86 203 Kč, v porovnání se ziskem zákazníka X se tato částka zdá poněkud nízká. Graficky jsem tuto skutečnost vyjádřila v Obr. 9. Zde také můžeme vidět, jak ztrátoví zákazníci snižují zisk podniku resp. divize Plechy. Naskytá se otázka, zda kdybychom zákazníky Y a Z vyloučili a nevyráběli pro ně, nebyl by zisk divize vyšší? Podle Obr. 9 se to jeví jako logické. Jenom vyloučením zákazníka Z by se zisk zvýšil na 314 120 Kč, což je oproti 86 203 Kč celkem velký rozdíl. No „zbavením“ se zákazníka Y, bychom dosáhli

zisku, který odpovídá zisku zákazníka X, a který by nebyl žádnými jinými zákazníky snižován.

Rozhodnutí o opuštění zákazníka se však nesmí opírat pouze o výsledky ABC modelu. Vyloučení ztrátového zákazníka, neznamená vždy zvýšení objemu zisku. Rozhodnutí musí brát v úvahu i jiné aspekty, např. využití kapacity, velikost poptávky apod. Vyloučit neziskového zákazníka si může dovolit pouze podnik, který plně využívá svou kapacitu, a po jehož výrobcích je vysoká poptávka, tudíž kapacitu uvolněnou po ztrátovém zákazníkovi, ihned využije.

Obr. 9. Kumulativně vyjádřený zisk zákazníků X, Y a Z



Objevuje se další otázka, proč jsme tedy vytvářeli ABC model, vždyť už na začátku jsme věděli, že pokud nám nějaký zákazník nevyjde ziskově, stejně se ho nemůžeme „zbavit“ protože využívá část kapacity, kterou je lepší využívat s mírnou ztrátou, než ji nevyužívat vůbec?

Model ABC má ukázat cestu, kam směřovat rozhodnutí. Pokud známe správné příčiny spotřeby nákladů a správnou ziskovost zákazníku, může dělat správná rozhodnutí. O zákazníky, kteří jsou ziskoví, budeme pečovat a naopak u ztrátových zákazníků pak pomocí modelu najdeme informace, které nám pomohou při rozhodování, jak tento stav změnit. Je také mnohem snazší přesvědčit zákazníka o zvýšení ceny výrobku, pokud mu ukážeme logické a smysluplné důvody, které toto zvýšení podpoří.

7 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST AL INVEST BŘIDLIČNÁ, A. S.

Aplikace metody ABC je časově náročný proces, který vyžaduje důkladnou přípravu. Mnou vytvořený projekt, představuje jen jakýsi odrazový můstek. Je to jednorázový strategický model metody ABC a jakýsi podklad pro získání podpory u vrcholového vedení podniku.

Pro firmu bych doporučovala zavedení operativního modelu ABC pro všechny divize. Tím by získali přesné informace o vzniku všech nákladů a efektivnost nového systému řízení nákladů by byla na zcela jiné úrovni, což by představovalo konkurenční výhodu.

Tvorba operativního modelu vyžaduje zejména vytvoření multifunkčního týmu, který musí projít školením. Následně by do problematiky Activity-Based Costing zaškolil všechny zaměstnance firmy, kterých se řízení nákladů týká. Odborné zaškolení by samozřejmě měl dostat také management firmy, aby rozuměl informacím získaných novým systémem a mohl tak dělat lepší ekonomicky výhodná a potřebná rozhodnutí. Tím by se zvýšila výkonnost, ziskovost a obecně hodnota podniku – což je také hlavní cíl této metody.

Tento tým by mohl vycházet z mnou vytvořeného projektu. Pro operativní model je však nutné stanovit větší množství aktivit a přiřadit k nim správné vztahové veličiny. Dále bych doporučila definování více nákladových objektů, aby výstupy systému měli široký rozsah. Jednalo by se především o produkty, zakázky a zákazníky.

Dále by operativní model ABC vyžadoval tvorbu informačního systému, zaměřeného na požadavky ABC. V současnosti už existuje ABC software, který je kompatibilní se současným informačním systémem podniku, tedy se SAPem R/3. Počítačové vybavení podniku je na dobré úrovni, tudíž by tenhle krok nebyl moc náročný ani nákladný. Spočíval by především v instalaci nového softwaru a zaškolení pracovníků.

Je samozřejmé že zavedení ABC modelu by trvalo delší dobu, předpokládám i dva roky při aplikaci na všechny divize, dále by to znamenalo i odliv určitého množství peněžních prostředků. Ale přesto se investice do nového systému řízení nákladů určitě vyplatí.

ZÁVĚR

Ve své diplomové práci jsem se zabývala systémem řízení nákladů se zaměřením na problematiku ziskovosti zákazníků. Mým hlavním cílem vytvořit pro firmu AL INVEST Břidličná, a. s. projekt představující zavedení nové a efektivní metody Activity-Based Costing.

Na začátku práce jsem se zabývala rozbořem literárních pramenů, kdy jsem se pokusila uvést a popsat všechny důležité pojmy týkající se tématu. Poté jsem provedla analýzu současného systému řízení nákladů v podniku. Jednalo se o tradiční systém, který v současné době už nevyhovuje potřebám managementu firem. Podmínky na trhu se mění, mění se organizace, požadavky zákazníků, i technologické možnosti firem, nelze se tedy rozhodovat na základě informací, které tyto měnící podmínky neberou v úvahu. Proto se firma AL INVEST Břidličná rozhodla uvažovat o změně.

Další částí mé diplomové práce je tedy projekt tvorby modelu ABC pro tuto společnost, resp. pro jednu z jejích divizí. Samostatná tvorba modelu má pět částí, které jsem snažila zpracovat co nejpresněji. Logika metody ABC není moc složitá, ale samostatné zavádění se neobejde bez zkušeností a dobré znalosti procesů a fungování podniku.

Přestože nejsem dostatečně zkušená v této problematice, tak s pomocí zaměstnanců firmy jsme dospěli k zajímavým výsledkům. Při porovnání informací získaných tradičním i novým přístupem vnikly značné rozdíly. Ziskovost jednoho ze zkoumaných zákazníků se lišila téměř o 8,5 %, navíc se podle stávajícího systému v podniku jevil jako ziskový, avšak výsledky modelu ABC ukazují, že je ztrátový.

Tedy výsledkem nového projektu jsou podklady, které by měli sloužit managementu firmy pro správné rozhodování. Na závěr mé práce jsem ještě provedla verifikaci projektu a na základě zkušeností, které jsem při tvorbě této diplomové práce získala, jsem se pokusila navrhnout doporučení pro firmu. Doufám, že tato práce bude mít pro firmu přínos.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] KRÁL, Bohumil a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [2] HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: Prospektum, 1995. 100 s. ISBN 80-7175-025-5.
- [3] HURTA, Josef. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: FaME VUT, 1999. 165 s. ISBN 80-214-1331-X.
- [4] MACÍK, Karel. *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*. Ostrava: Montanex, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.
- [5] MACÍK, K., ZRALÝ, M. *Moderní kalkulace nákladů: sbírka příkladů*. 1. vyd. Praha: ČVUT, 1996. 112 s. ISBN 80-01-01546-7.
- [6] MACÍK, Karel. *Jak kalkulovat podnikové náklady*. Ostrava: Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85780-16-X
- [7] STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [8] GLAD, E., BECKER, H. *Activity-Based Costing and Management*. Chichester: John Wiley and Sons, 1996. 231 s. ISBN 0-471-96331-3.
- [9] KRÁL, Bohumil. *Vnitropodnikové účetnictví*. 1. vyd. Praha: VŠE, 1993. 285 s. ISBN 80-7079-831-9.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

a. s.	Akciová společnost
ABB	Activity-Based Budgeting
ABC	Activity-Based Costing
ABM	Activity-Based Management
AC	Average Costs, průměrné náklady
AFC	Average Fixed Costs, průměrné fixní náklady
AIB	AL INVEST Břidličná, a. s.
AVC	Average Variable Costs, průměrné variabilní náklady
CAM - I	Consortium for Advanced Manufacturing – International
FÚ	Finanční účetnictví
HIM	Hmotný investiční majetek
HZB	Hutní závody Břidličná, a. s.
Kč	Koruna česká
M	Minimum
M'	Derivace minima
MC	Marginal Costs, mezní (přírůstkové) náklady
MÚ	Manažerské účetnictví
n. p.	Národní podnik
NS	Nákladové středisko
PC	Pořizovací cena
TC	Total Cost, celkové náklady
VHJ	Výrobní hospodářská jednotka
ZS	Ziskové středisko

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Průběh jednotlivých nákladů	15
Obr. 2. Průběh celkových, fixních a variabilních nákladů	16
Obr. 3. Průměrné a mezní náklady	16
Obr. 4. Podíl režijních nákladů na celkových nákladech kdysi a dnes [1]	24
Obr. 5. Tradiční model toku nákladů [7]	26
Obr. 6. ABC model toku nákladů	27
Obr. 7. Skrytý zisk a skrytá ztráta tradičního modelu	31
Obr. 8. Zjednodušená organizační struktura AL INVEST Břidličná, a. s.	35
Obr. 9. Kumulativně vyjádřený zisk zákazníků X, Y a Z.....	62

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Zisková střediska divize Plechy	40
Tab. 2. Nákladová střediska ZS 130	40
Tab. 3. Druhy a výše nákladů za rok 2004 na NS 1303 – Duo 9.....	41
Tab. 4. Kalkulace nákladů na 1 kg výrobku Alplechy 12*900*3050 mm	43
Tab. 5. Ziskovost vybraných zákazníků firmy AIB.....	45
Tab. 6. Přímé náklady divize Plechy	50
Tab. 7. Nepřímé náklady středisek dle jednotlivých druhů (v Kč).....	50
Tab. 8. Nadefinované aktivity divize Plechy	52
Tab. 9. Ocenění jednotlivých aktivit v Kč, s rozdělením na střediska	53
Tab. 10. Příčiny spotřeby aktivit.....	55
Tab. 11. Vyčíslení nákladů na jednotku příčiny spotřeby	57
Tab. 12. Celkové náklady na zákazníka X.....	58
Tab. 13. Celkové náklady na zákazníka Y.....	58
Tab. 14. Celkové náklady na zákazníka Z	59
Tab. 15. Porovnání ziskovosti zákazníka X tradičním a ABC přístupem	60
Tab. 16. Porovnání ziskovosti zákazníka Y tradičním a ABC přístupem	61
Tab. 17. Porovnání ziskovosti zákazníka Z tradičním a ABC přístupem.....	61

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Struktura typového kalkulačního vzorce
- P II Výkaz zisků a ztrát za leden a únor 2005
- P III Podrobnější charakteristika nákladových druhů

PŘÍLOHA P I: STRUKTURA TYPOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE

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

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplný vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT ZA LEDEN A ÚNOR 2005

Hospodářský výsledek	Plán	Skut.	Odch.
501100 Spotřeba přímého materiálu	75.383.000,00	65.615.981,21	9.767.018,79-
501102 Spotřeba vratného odpadu	44.843.000,00	91.757.291,80	46.914.291,80
501103 Spotřeba ostatního přímého	510.000,00	506.591,30	3.408,70-
501104 Spotřeba materiálu a náhra	666.666,62	378.371,34	288.295,28-
501150 Vracený odpad na sklad	57.312.000,00-	80.212.285,80-	22.900.285,80-
501200 Spotřeba režijního materiá	2.833.333,31	2.980.148,99	146.815,68
501201 Spotřeba pohonných hmot	133.333,33	112.436,04	20.897,29-
501204 Spotřeba technologického m	649.999,99	642.733,71	7.266,28-
501205 Spotřeba obalového materiá	2.416.666,66	1.920.782,26	495.884,40-
501206 Spotřeba pohonných hmot na		607,14-	607,14-
501208 Spotřeba rekl.mater.-uznan		4.025,40	4.025,40
501211 Cenové rozdíly z přecenění		692.041,00-	692.041,00-
501213 Rozdíl ze zaokrouhlení kur		92,75	92,75
501220 Cenové rozdíly z likvidace		50.633,76	50.633,76
501300 Výdej drobného HM do použí	3.333,32	1.800,00	1.533,32-
501301 Výdej drob.HM do použ.od 1	11.666,65	4.222,75	7.443,90-
501800 Jakost - Náklady hodnocení		296,00	296,00
501903 Spotřeba reklamního materi	11.666,67		11.666,67-
* Spotřeba materiálu	70.150.666,55	83.070.473,37	12.919.806,82
502200 Spotřeba elektrické energi	75.000,00	30.759,35	44.240,65-
502202 spotřeba vody režijní	666,67	165,00	501,67-
502203 Spotřeba externí páry	150.000,00	8.400,00	141.600,00-
* Spotřeba energie	225.666,67	39.324,35	186.342,32-
** Spotřebované nákupy	70.376.333,22	83.109.797,72	12.733.464,50
511200 Opravy a udržování-režijní	594.999,99	1.093.137,90	498.137,91
511800 Jakost-Náklady na hodnocen		138.600,00	138.600,00
511801 Jakost-Náklady na prevenci	18.333,36		18.333,36-
* Opravy a udržování	613.333,35	1.231.737,90	618.404,55
512200 Cestovné v rámci limitu \$2	42.333,33	7.965,40	34.367,93-
* Cestovné	42.333,33	7.965,40	34.367,93-
513902 Náklady na reprezentaci	7.500,00	3.103,50	4.396,50-
513903 Náklady na reprezentaci os	23.333,33	350,00	22.983,33-
* Náklady na reprezentaci	30.833,33	3.453,50	27.379,83-
518102 Služby provedené kooperují	191.666,67	184.193,40	7.473,27-
518103 Ostatní služby kooperující	2.700.000,00	2.302.279,80	397.720,20-
518200 Ostatní služby nemateriálo	146.666,68	48.009,63	98.657,05-
518201 Výkony spojů	26.666,66	10.238,67	16.427,99-
518202 Leasing	166.654,00	166.930,06	276,06
518203 Bezpečnostní služby	10.000,00	5.000,00	5.000,00-
518204 Právní a poradenské služby	1.666,67		1.666,67-
518206 Reklama, veletrhy, výstavy, i	150.000,00	29.921,78	120.078,22-
518207 Překlady, expertizy a obdo	116.666,67	24.160,00	92.506,67-
518209 Nájem	35.000,01	35.552,01	552,00
518210 Převážné nesouvisející s	3.662.666,67	3.203.980,19	458.686,48-
518211 Náklady na provizi	51.666,67		51.666,67-
518212 Náklady na audit	1.666,67		1.666,67-
518800 Jakost-náklady na hodnocen	16.666,67	91.000,00	74.333,33
518801 Jakost-náklady na prevenci	26.666,67		26.666,67-
518900 Ostatní náklady daňově neu	333,33	1.000,00	666,67
* Ostatní služby	7.304.654,04	6.102.265,54	1.202.388,50-
** Služby	7.991.154,05	7.345.422,34	645.731,71-
521200 Mzdové náklady režijní	8.864.874,00	9.059.216,00	194.342,00
521201 Fond vedoucího		14.300,00	14.300,00
521202 Mimořádné odměny		44.100,00	44.100,00
521210 Mzdové náklady režijní- do		509.449,00-	509.449,00-
* Mzdové náklady	8.864.874,00	8.608.167,00	256.707,00-
524200 Sociální pojištění z režij	2.304.870,00	2.374.843,12	69.973,12
524201 Zdravotní pojištění z reži	797.837,00	822.066,00	24.229,00
524210 Soc. a zdrav. pojištění-do		178.307,00-	178.307,00-
* Zákonné sociální pojištění	3.102.707,00	3.018.602,12	84.104,88-
527201 Penzijní připojištění	118.180,00	121.558,92	3.378,92
527900 Penzijní připojištění daň.		741,08	741,08
* Zákonné sociální náklady	118.180,00	122.300,00	4.120,00
** Osobní náklady	12.085.761,00	11.749.069,12	336.691,88-

UTB ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky

	531200 Daň silniční	2.666,67		2.666,67-
*	Daň silniční	2.666,67		2.666,67-
	538200 Poplatky a kolky	9.166,67	3.929,14-	13.095,81-
*	Ostatní daně a poplatky	9.166,67	3.929,14-	13.095,81-
**	Daně a poplatky	11.833,34	3.929,14-	15.762,48-
	542100 Prodaný materiál ze skladu	2.750.000,00	2.742.843,01	7.156,99-
*	Prodaný materiál	2.750.000,00	2.742.843,01	7.156,99-
	548200 Základní sazba za znečištění	4.000,00		4.000,00-
	548203 Ostatní provozní náklady	44.333,35	39.825,00	4.508,35-
	548205 Ostatní provozní náklady-e	138.333,33	78.533,33	59.800,00-
	548208 Ostatní prov.nákl.-haléřov		18,50	18,50
*	Ostatní provozní náklady	186.666,68	118.376,83	68.289,85-
**	Jiné provozní náklady	2.936.666,68	2.861.219,84	75.446,84-
	551200 Odpisy N a HIM dle odpisov	2.715.952,00	2.833.148,00	117.196,00
*	Odpisy NIM a HIM	2.715.952,00	2.833.148,00	117.196,00
	559902 Tvorba OP k pohledávkám na	41.000,00-		41.000,00
*	Tvorba opravných položek	41.000,00-		41.000,00
**	Odpisy,rezervy a OP prov.nákl.	2.674.952,00	2.833.148,00	158.196,00
	563200 Kurzové ztráty z kontrolní		657.297,33	657.297,33
*	Kurzové ztráty		657.297,33	657.297,33
	568200 Poskytnutá skonta	2.166.666,67	1.787.093,05	379.573,62-
	568201 Bankovní výlohy	118.333,33	69.905,38	48.427,95-
*	Ostatní finanční náklady	2.285.000,00	1.856.998,43	428.001,57-
**	Finanční náklady	2.285.000,00	2.514.295,76	229.295,76
***	Primární náklady	98.361.700,29	110.409.023,64	12.047.323,35
	850001 Rozúčtování správy GR,E,pe	3.400.751,84	3.040.528,10	360.223,74-
	850002 Rozúčtování správy TECH	689.797,96	466.025,57	223.772,39-
	850003 Rozúčtování správy INFO	918.922,58	829.299,24	89.623,34-
	850004 Rozúčtování správy ALUM	135.352,56-	158.351,76-	22.999,20-
	850006 Předč.předávek polotovarů	95.367.885,00	91.855.061,69	3.512.823,31-
	850008 Rozúčtování zásobovací rež	1.131.322,32	1.104.041,40	27.280,92-
	850010 Rozúčtování Telefoní ústře	76.965,64	76.440,79	524,85-
	850011 Rozúčtování Budova staré v	15.271,89-	15.444,32-	172,43-
	850013 Rozúčtování Budova nové vá	276,71	176,66	100,05-
	850015 Rozúčtování budovy stará f	5.884,91	6.355,10	470,19
	850078 Rozúčtování automobilu AUD	379,07	414,60	35,53
*	Rozúčtování NS AIB	101.441.561,58	97.204.547,07	4.237.014,51-
	870010 Zúčtování zakázky propagac	14.647,84	5.859,11	8.788,73-
	870011 Zúčtování KBOP - zakázek	244.682,69	163.650,49	81.032,20-
	870013 Zúčtování KBBZ	1.622.044,29	1.481.588,44	140.455,85-
	870023 Zúčtování KBUZ a KBUE		36.111,23	36.111,23
*	Zúčtování zakázek AIB	1.881.374,82	1.687.209,27	194.165,55-
	800105 BARCO V105		10.200,20	10.200,20
	800118 Neutralizační stanice V118	44.736,26	50.462,49	5.726,23
	800119 Kotelna V119	5.266.010,76	5.035.530,90	230.479,86-
	800120 Elektrická energie V120	4.839.396,05	4.805.987,35	33.408,70-
	800121 Chladicí systém V121	54.600,02	32.363,23	22.236,79-
	800122 Užítková voda V122	48.121,22	17.451,05	30.670,17-
	800123 Čistírna prům.vod V123	946.191,18	823.576,09	122.615,09-
	800124 Čistírna biologická V124	142.338,05	211.541,15	69.203,10
	800125 Pitná voda V125	113.646,70	96.202,98	17.443,72-
	800127 Autoumyvárna V127	1.826,44	1.826,44	
	800128 Zemní plyn V128	2.362.932,00	2.332.022,94	30.909,06-
	800129 Tlakový vzduch V129	675.399,08	744.260,78	68.861,70
	800136 Traktor V136	2.563,20	5.340,00	2.776,80
	800137 HON V137	5.548,92		5.548,92-
	800138 Autojeřáb V138	21.880,08	29.781,22	7.901,14
	800142 Mechanické laboratoř V142	278.219,04	314.651,04	36.432,00
	800143 Chemická laboratoř V143	13.681,94	12.877,12	804,82-
	800144 Kvantometr V144	87.976,70	110.747,14	22.770,44
	800145 Informační systém V145	350.819,20	214.459,40	136.359,80-
	800148 Příjem vrat.odpadů V148	30.194,98	221.112,59-	251.307,57-
	800156 Diesel - KM V156	3.789,50	1.346,80	2.442,70-
	800157 Diesel - Hod V157	5.360,00	1.920,00	3.440,00-
	800160 Auta Cizí - KM V160	2.787,50	3.972,50	1.185,00
	800161 Auta Cizí - Hod V161	2.380,00	10.360,00	7.980,00
	800192 Přepočet na skut.ceny výko	146.156,16	125.161,46	20.994,70-
	800193 Přepočet na skut.ceny výko	766.685,50-	965.749,33-	199.063,83-
*	Přeučtování výkonů AIB	14.679.869,48	13.805.180,36	874.689,12-
	699992 Úroky z divizních úvěrů	1.681.756,00	1.360.242,00	321.514,00-
*	Vnitropodnikové úroky	1.681.756,00	1.360.242,00	321.514,00-
**	Sekund.nákl.druhy AIB	119.684.561,88	114.057.178,70	5.627.383,18-
***	Sekund.nákl.druhy AIB	119.684.561,88	114.057.178,70	5.627.383,18-
****	Náklady celkem	218.046.262,17	224.466.202,34	6.419.940,17

UTB ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky

	601100 Tržby za vlastní výroby	193.636.000,00-	174.440.820,48-	19.195.179,52
*	Tržby za vlastní výroby	193.636.000,00-	174.440.820,48-	19.195.179,52
	602200 Tržby za služby ostatních	81.000,00-	81.715,25-	715,25-
*	Tržby za vlastní služby	81.000,00-	81.715,25-	715,25-
**	Tržby za vl.výkony a zboží	193.717.000,00-	174.522.535,73-	19.194.464,27
	611100 Změna stavu nedokončené vý	12.560.000,00-	18.162.048,57-	5.602.048,57-
	611101 ZS nedokončené výroby - za		2.000.000,00	2.000.000,00
*	ZS nedokončené výroby	12.560.000,00-	16.162.048,57-	3.602.048,57-
	612002 Změna stavu polotovarů - v		2.292.996,70-	2.292.996,70-
	612100 Změna stavu polotovarů		530.117.307,29-	530.117.307,29-
	612101 Změna stavu polotovarů-výd		507.850.996,13	507.850.996,13
*	ZS polotovarů		24.559.307,86-	24.559.307,86-
	613100 Změna stavu výrobků		4.867.869,54	4.867.869,54
	613101 Změna stavu výrobků - ze z		558.106,32-	558.106,32-
*	ZS výrobků		4.309.763,22	4.309.763,22
**	ZS vnitropodnikových zásob	12.560.000,00-	36.411.593,21-	23.851.593,21-
	621101 Aktivace materiálu -ze zak	620.000,00-	606.130,00-	13.870,00
*	Aktivace materiálu a zboží	620.000,00-	606.130,00-	13.870,00
**	Aktivace	620.000,00-	606.130,00-	13.870,00
	642100 Tržby z prodeje materiálu	2.750.000,00-	2.586.990,40-	163.009,60
*	Tržby z prodeje materiálu	2.750.000,00-	2.586.990,40-	163.009,60
	648201 Ostatní provozní výnosy př		1.500,00-	1.500,00-
	648202 Ostatní provozní výnosy -		12,28-	12,28-
*	Ostatní provozní výnosy		1.512,28-	1.512,28-
**	Jiné provozní výnosy	2.750.000,00-	2.588.502,68-	161.497,32
	663200 Kurzové zisky z kontrolníc		229.176,43-	229.176,43-
*	Kurzové zisky		229.176,43-	229.176,43-
	668200 Ostatní finanční výnosy -		32.224,10-	32.224,10-
*	Výnosy z KD finančního majetku		32.224,10-	32.224,10-
**	Finanční výnosy		261.400,53-	261.400,53-
	688201 Oprava nákladů a výnosů mi		60,83-	60,83-
*	Ostatní mimořádné výnosy		60,83-	60,83-
**	Mimořádné výnosy		60,83-	60,83-
***	Výnosy	209.647.000,00-	214.390.222,98-	4.743.222,98-
****	Výnosy	209.647.000,00-	214.390.222,98-	4.743.222,98-
*****	Hospodářský výsledek	8.399.262,17	10.075.979,36	1.676.717,19

PŘÍLOHA P III: PODROBNĚJŠÍ CHARAKTERISTIKA NÁKLADOVÝCH DRUHŮ

501...	zde jsou účty 501104, 501200, 501201, 501204, 501205, 501206, 501211, 501213, 501220, 501300, 501301, 501800
502...	zde jsou účty 502200, 502202, 502203 a také účty 800120, 800121, 800122, 800125, 800128, 800129 což jsou účty sekundární, ale jedná se o spotřebu energie přímo na divizi Plechy
511...	zde jsou účty 511200, 511800 a také účty 811801, 870010, 870011, 870013, 870023 což jsou účty sekundární, ale jedná se náklad na opravy, zprostředkované obslužnou divizí pro divizi Plechy
512...	zde je účet 512200
518...	zde jsou účty 518102, 518103, 518200, 518201, 518202, 518203, 518204, 518206, 518207, 518209, 518210, 518211, 518212, 518800, 518801, 518900 jedná se o služby zajišťované externími firmami a to zejména dopravné, kooperace, zajištění jakosti
521...	zde jsou účty mzdových nákladů 521..., sociálního a zdravotního pojištění 524... a penzijního připojištění 527...
548...	zde patří účty 548203, 548205 a 548208 jedná se zejména o poskytnuté náhrady za praní pracovního oděvu
551...	zde patří účet 551200
563..., 568...	zde patří účty 563200, 663200, 568200, 568201, 699992 jedná se o kurzové ztráty eliminované kurzovými zisky, poskytnutá skonta, bankovní výlohy a úroky z úvěrů
800...	zde patří účty 800105, 800118, 800119, 800123, 800124, 800136, 800138, 800142, 800143, 800144, 800145, 800148, 800156, 800157, 800160, 800161, 800192, 800193 - jedná se o poskytnuté služby obslužnými útvary zejména dodávka tepla, služby laboratoří, čističky odpadních vod apod.
850...	zde patří účty 850001, 850002, 850004, 850008, 850010, 850011, 850013, 850078 jedná se o náklady spotřebované obslužnými divizemi či útvary a dle klíčů rozúčtovány na výrobní divize