

Aplikace moderních metod řízení nákladů ve vybrané společnosti

Bc. Lukáš Zámečník

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

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

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Lukáš Zámečník
Osobní číslo: M22071
Studijní program: N0413A050023 Ekonomika podniku a podnikání
Specializace: Podnikání a ekonomika podniku
Forma studia: Prezenční
Téma práce: Projekt aplikace moderních metod řízení nákladů ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Vypracujte literární rešerši v oblasti řízení a klasifikace nákladů.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu současného stavu řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Zpracujte projekt zlepšení nákladového řízení ve vybrané společnosti pomocí moderních metod řízení nákladů.
- Proveďte zhodnocení projektu a vypracujte doporučení pro vedení společnosti.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018. ISBN 978-1-4737-4887-3.
- FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
- NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. a GARRISON, Ray H. *Managerial accounting for managers*. Fifth edition. New York: McGraw-Hill Education, 2020. ISBN 978-1-260-57001-4.
- POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Prosperita firmy. Praha: Grada, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

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

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

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

Ve Zlíně dne 5. února 2024

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: Bc. Lukáš Zámečník

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem diplomové práce je vypracování projektu zaměřeného na implementaci Activity-Based Costing ve společnosti X&Y, s. r. o., jakožto jedné z moderních metod řízení nákladů. V analytické části práce je pro dosažení cíle práce provedena analýza současného stavu řízení nákladů. Analýza je rozdělena do dvou oblastí. Nejdříve je věnován prostor analýze nákladů z pohledu jejich klasifikace v letech 2019–2023 a následně je provedena analýza současného kalkulačního systému. Praktická část je podložena odbornými literárními prameny v části teoretické. Velký důraz je v praktické části kladen zejména na vypracovaný projekt, jenž obsahuje kompletní model Activity-Based Costing včetně srovnání s výsledky současného kalkulačního systému. Vzhledem k vyšší přesnosti ABC modelu i jeho dalším benefitům jsou vypracovány návrhy na jeho komplexní zavedení v podniku. Projekt doplňuje také nákladová, časová a riziková analýza. Na základě dosažených výsledků jsou vypracována závěrečná doporučení pro podnik týkající se metody ABC, řízení nákladů i samotných nákladových kalkulací.

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

ABSTRACT

The aim of the thesis is to develop a project focused on implementing Activity-Based Costing in the company X&Y s.r.o. as one of the modern cost management methods. To achieve the objective of the thesis, the current state of cost management is analyzed in the analytical part of the thesis. The analysis of the current state of cost management is divided into two areas. First, space is devoted to the analysis of costs in terms of their classification in 2019–2023, and then the analysis of the current costing system is carried out. The practical part is supported by literature sources in the theoretical part. In particular, the practical part places great emphasis on the developed project, which includes a complete model of Activity-Based Costing and a comparison with the results of the current costing system. Due to the higher accuracy of the ABC model and its other benefits, proposals for

its comprehensive implementation in the company are developed. The project is also complemented by a cost, time, and risk analysis. On the basis of the results obtained, final recommendations for the company are made concerning the ABC method, cost management, and cost calculation itself.

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

Mé poděkování směřuje v první řadě panu prof. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za odborné vedení mé diplomové práce a za cenné rady, které mně při zpracování práce velmi pomohly.

Dále bych chtěl poděkovat firmě X&Y, s. r. o., za možnost zpracovávat diplomovou práci právě zde a za poskytnutí potřebného náhledu do praxe. Rovněž děkuji všem zaměstnancům, kteří mně vždy ochotně poradili a pomohli. Konkrétně děkuji přímo panu řediteli za jeho čas a přístup.

V neposlední řadě si mé upřímné poděkování zaslouží má rodina a nejbližší, kteří mě podporovali jak při psaní diplomové práce, tak i po celou dobu studia.

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

OBSAH

ÚVOD.....	11
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	13
I TEORETICKÁ ČÁST.....	14
1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	15
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	15
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	16
1.2.1 Subsystemy manažerského účetnictví.....	17
1.2.2 Manažerské pojetí nákladů.....	17
1.3 ROZDÍLY MEZI MANAŽERSKÝM A FINANČNÍM ÚČETNICTVÍM.....	19
2 NÁKLADY PODNIKU	21
2.1 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	21
2.1.1 Druhové členění nákladů.....	22
2.1.2 Účelové členění nákladů	22
2.1.3 Kalkulační členění nákladů	23
2.1.4 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby.....	24
2.1.5 Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik	25
3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	27
3.1 KALKULACE NÁKLADŮ	28
3.1.1 Základní prvky kalkulací.....	28
3.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM	31
3.3 KALKULAČNÍ METODY	32
3.3.1 Absorpční kalkulace.....	33
3.3.2 Neabsorpční kalkulace	35
3.4 NEDOSTATKY KLASICKÝCH KALKULAČNÍCH METOD.....	36
3.4.1 Nedostatky absorpčních kalkulací.....	36
3.4.2 Nedostatky neabsorpčních kalkulací.....	38
4 ACTIVITY BASED COSTING	39
4.1 ZÁKLADNÍ PRVKY ABC KALKULACE	40
4.2 ZÁKLADNÍ ETAPY TVORBY ABC SYSTÉMU.....	41
4.2.1 Úprava účetních dat.....	42
4.2.2 Definice struktury ABC systému	42
4.2.3 Procesní nákladová analýza	42
4.2.4 Analýza aktivit	43
4.2.5 Přřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.....	43
4.3 PŘEDNOSTI ABC KALKULACE.....	43
4.4 OMEZENÍ ABC KALKULACE.....	45
4.4.1 TDABC kalkulace	45

4.5	VYUŽITÍ ABC KALKULACE V PRAXI.....	46
5	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....	48
II	PRAKTICKÁ ČÁST	49
6	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI X&Y, S. R. O.	50
6.1	PŘEDSTAVENÍ A HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	50
6.2	HODNOTY SPOLEČNOSTI.....	51
6.3	ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....	51
6.4	PORTFOLIO ČINNOSTÍ SPOLEČNOSTI.....	51
6.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	53
6.6	PŘEHLED ZÁKLADNÍCH EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ.....	53
6.7	ÚVODNÍ STRATEGICKÁ ANALÝZA SPOLEČNOSTI	54
7	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	55
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	56
7.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY	61
7.2.1	Rozbor položek fixních a variabilních nákladů	63
7.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	67
7.4	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK.....	71
7.5	ANALÝZA NÁKLADŮ ZA ROK 2023	74
7.5.1	Kalkulační členění nákladů – 2023	75
7.5.2	Členění nákladů v závislosti na objemu výroby – 2023	77
8	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SPOLEČNOSTI.....	79
8.1	NÁVRH KALKULAČNÍHO VZORCE	81
8.2	NABÍDKOVÁ KALKULACE VÝROBKU.....	82
9	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	84
10	NÁVRH PROJEKTU IMPLEMENTACE ACTIVITY-BASED COSTING	85
10.1	VYMEZENÍ PROJEKTU	85
10.2	CÍLE PROJEKTU.....	85
11	PROJEKT APLIKACE ACTIVITY-BASED COSTING VE SPOLEČNOSTI X&Y, S. R. O.	86
11.1	VYUŽITÍ KALKULACE ABC VE FIRMĚ X&Y, S. R. O.....	86
11.2	TVORBA MODELU ACTIVITY-BASED COSTING	87
11.2.1	Úprava účetních dat.....	88
11.2.2	Definice struktury ABC kalkulace	88
11.2.3	Procesní nákladová analýza	90
11.2.4	Analýza aktivit	93
11.2.5	Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.....	95
11.3	VYHODNOCENÍ MODELU ACTIVITY-BASED COSTING.....	98

11.4	NÁVRH REALIZACE PROJEKTU	100
11.5	NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	103
11.6	ČASOVÝ HARMONOGRAM PROJEKTU	104
11.7	RIZIKOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	105
12	ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ.....	107
	ZÁVĚR	111
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	112
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	115
	SEZNAM OBRÁZKŮ	116
	SEZNAM TABULEK.....	117
	SEZNAM PŘÍLOH.....	119

ÚVOD

Pro úspěšné řízení podniku je potřebné dosahovat jednoho z hlavních cílů podnikání, kterým je tvorba zisku. Na jedné straně se tedy podnik věnuje snaze o zvýšení svých výnosů a na straně druhé se zaměřuje na snižování nákladů. Na první pohled se může jevit zvyšování výnosů jako významnější částí rovnice pro tvorbu zisku, ovšem nákladová část je stejně tak důležitá, ne-li důležitější. Aby dokázal podnik své náklady snižovat, je nucen se věnovat řízení nákladů. To ovšem neznamená pouze snahu o snižování nákladů. Řízení nákladů obsahuje vícero podstatných činností. Těmi dalšími jsou kontrola nákladů, což znamená přehled o vynakládaných nákladových položkách, a to nejen v transformačním procesu, nebo také sledování nákladů ve smyslu pozorování jejich chování při různých objemech produkce. Pro efektivní řízení nákladů se podniku naskýtá možnost využití řady kalkulačních metod. Přesné a aktuální informace jsou pro důležitá manažerská rozhodnutí klíčové a jejich přesnost a aktuálnost mohou podniku poskytnout konkurenční výhodu. Tradiční kalkulační metody, kterým se podniky nejčastěji věnují, nemusí předkládat dostatečnou výpovědní hodnotu o aktuálním stavu nákladů a o konkrétním místě jejich spotřeby.

Aby se podniky vyhnuly práci s nedostatečnými či nepřesnými informacemi a daty, mohou využít moderních metod pro řízení nákladů, které přinášejí celou řadu podstatných informací a vytváří lepší podklady pro efektivní řízení nákladů. Jednou z těchto moderních metod řízení nákladů je také Activity-Based Costing, jejíž implementace ve společnosti X&Y, s. r. o., je cílem této diplomové práce. Tato metoda podrobně analyzuje nákladovou náročnost jednotlivých procesů, čímž dává podniku možnost zjistit, kde jsou jednotlivé náklady spotřebovávány. Také mohou manažeři efektivněji řídit podnikové procesy, jelikož o nich mají větší přehled.

Teoretická část práce se zabývá zpracováním literárních pramenů popisujících rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím, jelikož právě manažerské účetnictví dává podklady pro rozhodování podniku. Poté jsou vysvětleny jednotlivé klasifikace nákladů podniku s ohledem na podnikovou praxi v analyzované společnosti. Dále se teoretická část věnuje řízení nákladů se zaměřením na kalkulace nákladů a následně podrobně popisuje kalkulaci ABC z teoretického hlediska.

Z teoretických poznatků poté vychází praktická část práce, ve které je nejdříve společnost X&Y, s. r. o., představena. Dále dochází k podrobné analýze systému řízení nákladů ve společnosti. Tato analýza je rozdělena do dvou částí. Nejprve jsou analyzovány náklady podniku v letech 2019–2023 dle klasifikace užívané v podniku. Druhá část analýzy řízení nákladů se zabývá kalkulačním systémem používaným ve společnosti X&Y, s. r. o., Pro hlubší analýzu společnosti jsou dále použity metody PEST analýza, SWOT analýza a McKinsey 7S.

Praktická část práce vytváří podklad pro projektovou část, která se zabývá implementací Activity-Based Costing v analyzované společnosti. V této části práce jsou také porovnány výsledky tradičního způsobu kalkulace s výsledky získanými metodou ABC.

Cílem diplomové práce je tedy vypracování modelu ABC ve společnosti X&Y, s. r. o., který vychází z analýzy současného stavu řízení nákladů.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem teoretické části je analýza literárních pramenů z oblasti řízení a klasifikace nákladů včetně definice základních pojmů a nástrojů využívaných v daných oblastech.

Praktická část práce si klade za cíl vypracování analýzy současného stavu řízení nákladů z pohledu klasifikace nákladů podniku a kalkulačního systému firmy. Na tuto analýzu navazuje projekt, jehož cílem je implementace metody Activity-Based Costing dle doporučeného postupu v analyzované firmě. Zároveň se jedná o hlavní cíl diplomové práce. Dosažení výše uvedených cílů vytváří podklad pro identifikaci nedostatků v současném řízení nákladů a také pro návrh možných doporučení v dané oblasti pro analyzovaný podnik.

Hlavní cíl práce: Implementace metody Activity-Based Costing ve společnosti X&Y, s.r.o.

Dílčí cíle práce: Analýza nákladů podniku, analýza kalkulačního systému podniku, identifikace nedostatků a navržení vhodných doporučení v oblasti řízení nákladů.

Sběr dat:

- **Literární zdroje** – rešerše zahraničních i českých literárních pramenů, internetových zdrojů s příslušnými tématy, webové stránky společnosti.
- **Komunikace s ředitelem, interní materiály, účetní výkazy společnosti** – uvedené zdroje slouží pro získání podkladů k praktické části práce a následnému projektu; z účetních výkazů se jedná zejména o výkaz zisku a ztráty, účetní deník a hlavní knihu analytické evidence.
- **IS Helios Orange** – data z informačního systému společnosti jsou využita při tvorbě modelu ABC a stávající kalkulace výrobku.

Zpracování dat:

Získaná data jsou využita pro implementaci ABC modelu, analýzu nákladů z pohledu jejich klasifikace, analýzu kalkulačního systému a vytvoření stávající kalkulace produktu.

Využití analýzy a metody:

Activity-Based Costing; současná metoda kalkulace včetně kalkulačního vzorce; SWOT analýza; PEST analýza; McKinsey 7S

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Zobrazení podnikatelského procesu z pohledu účetnictví je ovlivněno několika faktory, mezi které spadá především otázka jednotlivých rozhodovacích úloh v podniku a s tím související určení konkrétních uživatelů účetních informací, kteří dané úlohy následně řeší. Z důvodu nutnosti diferenciací účetních informací, jejich uživatelů a následných rozhodovacích úloh dochází k rozdělení účetnictví na finanční, manažerské a také daňové, které si klade za cíl přesné vyjádření základu daně z příjmu a jiných pohledávek a závazků a podniku. (Král, 2018, s. 21-22)

Účetnictví poskytuje značné množství finančních i nefinančních informací, jejichž významnost se odvíjí od konkrétních rozhodovacích úloh, které podniky řeší. Především v posledních dvou desetiletích dochází k obrovskému růstu konkurenčního prostředí, což je způsobeno např. stále se prohlubující globalizací, zkracováním životních cyklů produktů a sofistikovanějšími inovacemi. Aby podniky dokázaly v takovém prostředí přežít, využívají stále častěji moderní přístupy k řízení svých firem, což zapříčiňuje rostoucí význam manažerského účetnictví. Vedoucí orgány podniků si tedy uvědomily, že finanční účetnictví a informace z něj získané nestačí k efektivnímu podnikovému řízení. (Drury, 2018, s. 4)

1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví má svůj význam z několika důvodů, mezi které patří úplnost a spolehlivost účetních informací, což je zapříčiněno dodržováním určitých pravidel při sestavování účetních výkazů. Tyto skutečnosti jsou základem pro další vlastnost finančního účetnictví, kterou je srovnatelnost, a to jak v čase, tak mezi podniky. Informace z finančního účetnictví se prostřednictvím zveřejňovaných účetních výkazů dostávají na veřejnost. Jsou tedy k dispozici konkurenci, a to do velké míry ovlivňuje jejich strukturu, což znamená, že není možné z takových informací vyčíst podrobné informace týkající se zisku, marže z prodeje či zákazníků atd. (Fibířová et al., 2020, s. 18-20)

Informace poskytované finančním účetnictvím by měly být v první řadě nezkreslené a kvalitní. Slouží k posouzení její finanční situace i ke zhodnocení rizik. Tyto informace by měly věrně zobrazovat skutečnost a také poskytovat relevantní informace pro odhad budoucího vývoje. (Wahlen et al., 2018, s. 350)

Zobrazení přesných informací týkajících se hospodaření podniku během celé jeho ekonomické aktivity zajišťuje finanční účetnictví, které je rovněž základem pro všechny informační disciplíny v podniku, mezi které patří manažerské účetnictví, kalkulace, výkazy či rozpočetnictví. Finanční účetnictví zobrazuje prostřednictvím výkazů účetní závěrky údaje o výkonnosti podniku a finančně-majetkové situaci. (Synek, Kislíngarová et al., 2015, s. 316)

1.2 Manažerské účetnictví

Ovládat podnikatelskou činnost znamená, z pohledu řídicích pracovníků, podporovat výkonnost podniku, zlepšovat jeho finanční situaci nebo také mít pod kontrolou vztah mezi výsledky podniku a zdroji, které byly na dosažení výsledků vynaloženy. Tyto procesy jsou řídicí pracovníci schopni vykonávat díky metodám manažerského účetnictví, jež zahrnují mj. zjišťování, třídění, analýzu a následnou prezentaci výsledků. Cíle strategického, taktického i operativního řízení jsou určující pro strukturu a obsah informací vycházejících z manažerského účetnictví. (Fibířová et al., 2020, s. 31)

Cílem manažerského účetnictví je předání informací, které budou sloužit jako podpora pro budoucí alternativy z oblasti řízení hospodárnosti, ekonomické efektivnosti a účinnosti, nad kterými se podnik rozhoduje. Obsah informací, které má manažerské účetnictvím poskytnout, záleží i na typu rozhodovací úlohy. V každém případě manažerské účetnictví pracuje s náklady relevantními, které odrážejí skutečnost při daném rozhodnutí. Relevantní náklady zahrnují i náklady oportunitní. (Kocmanová, 2013, s. 120)

Synek, Kislíngarová et al. (2015, s. 325) hovoří o tom, že v praxi existuje tzv. dvoukruhové uspořádání účetnictví a vnitřní okruh je tvořen právě manažerským účetnictvím. Manažerské neboli vnitropodnikové účetnictví by mělo být schopno podat pravdivý obraz o skutečnosti i předpokládaných hodnotách v oblasti vnitropodnikových transakcí a dějů. Tento obraz by měl náklady zobrazit ve struktuře, která sleduje náklady podle druhu, účelu a místa vzniku a odpovědnosti.

Dušek (2019, s. 46) vnitropodnikové účetnictví definuje následovně: „*Vnitropodnikové účetnictví je účetnictvím, které slouží k tomu, aby byly náklady správně účetně vykázány tam, kde byly spotřebovány nebo pro koho byly tyto náklady spotřebovány.*“

1.2.1 Subsystémy manažerského účetnictví

Samotné manažerské účetnictví dále vymezuje ještě dva subsystémy, kde vedle manažerského rozhodování o variantách budoucího vývoje existuje také tzv. nákladové účetnictví. To je zaměřeno na informace pro řízení procesu, jehož parametry jsou již dané a nebudou se měnit. Jinými slovy řečeno zde navazuje operativní řízení bezprostředně na řízení taktické. Je charakteristické také tradičními prvky účetní metody, mezi které patří podvojnost a souvztažnost, systém účtů či inventarizace aktiv a závazků. Skrze informace, které nákladové účetnictví zaznamenává a produkuje, je možné provádět hodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů. (Fibířová et al., 2020, s. 32)

Popesko a Papadaki (2016, s. 16) dále přidávají třetí subsystém manažerských účetních systémů, v rámci něhož se k nákladovému a manažerskému účetnictví přidává ještě tzv. management nákladů. Jedná se o další stupeň manažerských nástrojů zabývajících se nákladovým řízením, který na předešlé dva stupně navazuje. Management nákladů se vyznačuje aktivním řízením či ovlivňováním nákladů a jejich strategickým pojetím, které operuje s náklady vztahující se k produktu od prvotního nápadu až po zrušení produktu.

Kocmanová (2013, s. 50, 118) staví finanční, manažerské i nákladové účetnictví na stejnou úroveň, co se týká dané klasifikace, ačkoliv zmiňuje, že nákladové účetnictví vychází z finančního a obsahuje informace pro interní účely, kterými mohou být informace o výrobcích, zákaznících, procesech či jiných podnikových aktivitách. Rovněž uvádí, že se nákladové účetnictví zabývá převážně hlavní činností podniku, ať už to je výroba, správa nebo odbyt.

1.2.2 Manažerské pojetí nákladů

Dle přístupu k implicitním nákladům a jejich identifikaci rozčleňují Popesko a Papadaki (2016, s. 28), Landa (2014, s. 247) a také Král (2018, s. 68) manažerské účetnictví dle pojetí hodnotového, ekonomického a finančního.

Hodnotové pojetí nákladů

Ve spojitosti s hodnotovým pojetím nákladů Fibířová et al. (2020, s. 98) sděluje, že takové pojetí nákladů klade důraz na zajištění hospodárnosti vynaložených nákladů, a tudíž nebere v potaz pouze přesné zobrazení nákladů v jejich skutečné výši po jejich vynaložení. Podstatnými rysy hodnotového pojetí jsou účelnost vynaložení nákladů a účelový charakter, což značí, že smyslem vynakládaných zdrojů je jejich zhodnocení.

Jako součást manažerského pohledu na náklady podniku plní hodnotové pojetí nákladů funkci informační, tzn. že zajišťuje informace pro řízení a kontrolu prováděných procesů. Ocenění spotřebovaných výrobních faktorů se vykazuje ve výši jejich současné reálné hodnoty. Hodnotové pojetí pracuje s náklady shodnými jako ve finančním účetnictví, označovanými jako náklady explicitní a dále také s náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykázány v jiné výši nebo vůbec. Takové náklady se označují jako kalkulační druhy nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)

Hodnotové pojetí nákladů podává informace o koloběhu ekonomických zdrojů, které platily za současných podmínek, nikoliv za podmínek v době pořízení. Takové pojetí nákladů pracuje se spotřebovávanými zdroji, které vznikají v reálném čase, kdy se jednotlivé aktivity uskutečňují. Hodnotové pojetí bere v úvahu kalkulační náklady (kalkulační odpisy, rizika, úroky z vlastního či cizího kapitálu, nájemné atd.). Ekonomické zdroje, tedy náklady, se oceňují na úrovni cen odpovídajících jejich věcné reprodukci, nikoliv na bázi historických nákladů v době pořízení. Z výše uvedeného vyplývá, že hodnotové pojetí nákladů oceňuje nákladové položky v jejich reálné výši. (Landa, 2014, s. 247)

Ekonomické pojetí nákladů

Král (2010) cit. dle Popeska a Papadaki (2016, s. 28) uvádí, že v případě ekonomického pojetí nákladů v rámci manažerského účetnictví dochází k daleko většímu odklonu od finančního účetnictví, než je tomu v případě hodnotového pojetí. Ekonomické pojetí nákladů vyjadřuje hodnotu, kterou podnik získá nejefektivnějším využitím daných nákladů. Pracuje se zde tedy s náklady oportunitními. Rovněž může ekonomické pojetí podávat obraz o maximálním ušlém efektu, který vznikl v důsledku použití omezených zdrojů v případě dané alternativy. Landa (2014, s. 248) dále doplňuje, že potřeba či možnost využití daného pojetí nákladů je omezena, a to právě kvůli značně rozdílným hodnotám oproti finančnímu účetnictví. Možnosti využití mohou být při analyzování ekonomické efektivity investičních projektů, příp. pokud zjišťuje podnik svoji hodnotu pomocí výnosové metody.

Král (2018, s. 71) zmiňuje, že oportunitní náklady, v rámci ekonomického pojetí nákladů, je potřeba chápat jako měřítko účelnosti uskutečněné alternativy, které je použito dodatečně. Současně s oportunitními náklady by měl podnik brát v úvahu také oportunitní výnosy, které je možné považovat za náklady, kterým se podnik vyhnul jinou realizovanou

alternativou. Ekonomické pojetí nákladů chápe zisk jako věcné zachování kapitálu, od kterého se odečítají a přičítají oportunitní náklady, resp. výnosy.

Finanční pojetí nákladů

Landa (2014, s. 247) ještě přidává finanční pojetí nákladů, které se ovšem od finančního účetnictví liší především bližším členěním nákladů, avšak objem nákladů je shodný s účetnictvím finančním. Náklady jsou zde vymezeny jako peněžní prostředky investované do uskutečňovaných aktivit. Popesko a Papadaki (2016, s. 27-28) hovoří o finančním pojetí jako o přímé součásti účetnictví finančního.

Minimum rozdílů mezi finančním pojetím nákladů a finančním účetnictvím vidí také Král (2018, s. 68), který hovoří o tzv. pagatorním pojetí nákladů. Jedná se o nákladové pojetí založené na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. Zachování finančního kapitálu v původní nominální výši je základem pro měření zisku. Základem takového pojetí nákladů ke reálný výdaj peněz a ocenění ve skutečných pořizovacích cenách.

1.3 Rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím

Základní vymezení rozdílů mezi manažerských a finančním účetnictvím, je dle autorů Druryho (2018, s. 6) a Noreena et al. (2020, s. 2) následující:

Zákonné požadavky

Výkazy účetní závěrky jsou zveřejňovány v rozsahu daném právní úpravou a nejčastěji s periodicitou jednou ročně. Finanční účetnictví je tedy z velké části upraveno zákonnými předpisy, kterými se podnik musí řídit. Manažerské účetnictví je naopak velmi flexibilní. Rozsah, obsah i periodicita zveřejňování výkazů manažerského účetnictví závisí pouze na potřebách podniku.

Zaměření

Finanční účetnictví vykazuje účetní informace za podnik jako celek, kdežto manažerské účetnictví se nejčastěji zaměřuje na jednotlivé prvky a segmenty daného podniku, mezi které mohou patřit výrobky, služby, zákazníci, podnikatelské aktivity či podnikové útvary.

Časová dimenze

Co se týká časového rozhraní získávaných informací, dochází ke značnému rozkolu mezi finančním a manažerským účetnictvím. Finanční účetnictví bere v potaz výhradně informace a údaje z minulosti, zatímco manažerské účetnictví se zaměřuje především na

budoucnost. Rozhodovací úlohy jsou řešeny s ohledem na budoucí aktivity a dochází i k predikování budoucích ukazatelů nejen finanční výkonnosti.

Periodicita vykazování

Jak už bylo zmíněno, podstatné rozdíly existují i v periodicitě vykazování údajů. Finanční účetnictví je nuceno se řídit legislativou, tudíž dochází ke zveřejňování výkazů jednou ročně (v určitých případech např. pololetně). V manažerském účetnictví je potřeba reportovat informace mnohem častěji, aby byly rozhodovací procesy podloženy aktuálními informacemi. Manažeři kladou důraz spíše na včasnost než na přesnost, proto má pro ně větší váhu informace získaná dříve, i když je méně přesná než informace naprosto přesná, ale získaná později.

Uživatelé účetních informací

Finanční účetnictví poskytuje informace především externím uživatelům, kterými jsou banky, státní aparát, pojišťovny nebo akcionáři. Interní uživatelé pracují s informacemi z manažerského účetnictví. Manažeři využívají tyto informace pro rozhodovací úlohy nebo plánování.

Rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím se týká i kalkulací. Kalkulace jednotkových nákladů výrobku je předmětem manažerského účetnictví, kdežto celkové náklady podniku jsou zjišťovány z pohledu účetnictví finančního. Tomu jsou uzpůsobeny i používané metody a nástroje. Položky manažerské účetnictví jsou evidovány mnohem podrobněji, jsou řízeny vnitropodnikovými standardy a dochází ke zjišťování relevantních dat zejména pro rozhodovací úlohy podniku. (Weygandt et al., 2014, s. 766)

Král (2018, s. 41-45) zmiňuje i další rozdíly. Mezi ně řadí např. rozdílné aplikování oceňovacích principů, což pro manažerské účetnictví znamená používání reprodukčních cen či oportunitních nákladů a výnosů na rozdíl od historických cen u účetnictví finančního. Dále zmiňuje rozdílný pohled na rozvahu a výsledovku podniku, konkrétně na položky jako náklady na výzkum, leasing nebo dlouhodobé pohledávky, které jsou ve finančních výkazech interpretovány v jiné výši nebo nevykázány vůbec. Informace finančního výkaznictví jsou dostupné i pro konkurenci, proto do určité míry skrývají i tzv. obchodní tajemství podniku, které je možno vyčíst zejména z informací, které poskytuje manažerské účetnictví.

2 NÁKLADY PODNIKU

Tóth a Šagátová (2020, s. 13-15) charakterizují náklady jako spotřebu vstupních zdrojů do transformačního procesu podniku, které jsou oceněné v peněžních jednotkách. Dalšími podmínkami, které spotřebovávaný zdroj musí splnit, jsou provázanost s konkrétním podnikovým výkonem a účelová souvislost s činností podniku. Náklady jsou tedy vstupy a naproti tomu výkony jsou výstupy produkčního procesu podniku. Jinak řečeno, výkony podniku jsou nositeli nákladů, a ty jsou účelovým vynaložením v transformačním procesu.

Z pohledu finančního účetnictví představují náklady spotřebu výrobních faktorů vyjádřenou v peněžích. Náklady vnímané tímto úhlem pohledu tvoří i základ pro výpočet daní. Zároveň je však nutné na náklady pohlížet jako na to, co skutečně podnik obětoval. Tento širší úhel pohledu bere v potaz náklady v ekonomickém pojetí a kalkuluje i s takovými položkami jako jsou úroky z vlastního kapitálu, ušlá mzda podnikatele či jiné oportunitní náklady. (Synek, Kislíngerová et al., 2015, s. 43)

2.1 Klasifikace nákladů

Aby bylo možné účinně řídit náklady, je potřeba provést jejich rozdělení do příčných skupin tak, aby tvořily podklad pro další rozhodnutí. Pro správné řízení nákladů by měla firma znát strukturu a příčiny vzniku daných nákladových položek, jelikož jedině tak může náklady klasifikovat dle konkrétních kritérií. Takto rozčleněné náklady poté slouží dalším nástrojům manažerského účetnictví. (Popesko a Papadaki, 2018, s. 31)

Tóth a Šagátová (2020, s. 16) hovoří o významnosti klasifikace nákladů pro hodnocení úrovně jednotlivých nákladových položek a nákladů výkonu. Rovněž zmiňují význam klasifikace nákladů pro redukci nákladových položek uvnitř podniku. S rozdělením nákladů, resp. nákladových skupin úzce souvisí také jejich podrobná evidence a plánování nákladů.

Jak zmiňují Synek, Kislíngerová et al. (2015, s. 43), podnik se snaží zvyšovat hospodárnost, k čemuž dochází díky řízení a usměrňování nákladů. Základem této podnikové aktivity je podrobné třídění nákladů, které může být prováděno např. podle druhu, účelu, činností nebo také podle závislosti nákladů na změnách objemu výroby.

2.1.1 Druhové členění nákladů

Klasifikace nákladů dle druhu vychází z finančního účetnictví a podrobné členění těchto nákladů je možno vyčíst přímo z účetnictví. Druhové členění vnímá náklady jako externí vstupy transformačního procesu. S náklady rozdělenými dle druhového členění je velmi obtížné pracovat např. při kalkulacích a jiných způsobech manažerského rozhodování, jelikož nepodávají žádné informace alespoň o účelu vynaložení dané nákladové položky. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 31-33)

Druhové členění nákladů vychází především z výrobních faktorů podniku a poskytuje základní informace pro značnou část podnikových rozborů. Díky druhovému členění podnik sleduje vazbu mezi plánem nákladů a dílčími plány podniku. Jako příklad lze uvést odpisy s vazbou na plán investic nebo mzdy ve vazbě na plán mezd a práce. Druhové členění se rovněž projeví jako součást finančního plánu podniku a význam tohoto členění je možné vyčíst i ve výkazu zisku a ztráty, který umožňuje svázání nákladů s výnosy a hospodářským výsledkem. (Synek, Kislingerová et al., 2015, s. 44)

Definice druhového členění nákladů dle Fibírové et al. (2020, s. 67) vystihuje tyto náklady jako externí, prvotní a jednoduché. Jejich význam je možné nalézt v řízení dodávek materiálu, s čímž souvisí i řízení zaměstnanosti. Dalším benefitem je dostatek informací o vynaložených nákladech a výši peněžních výdajů. Tyto informace se promítají do systému plánů a rozpočtů, což poté vede ke snaze optimalizovat čistý pracovní kapitál s cílem řídit peněžní toky. Jednotlivými nákladovými druhy mohou být:

- spotřeba materiálu a energie
- nákup služeb
- odpisy dlouhodobých aktiv
- mzdové a ostatní osobní náklady
- finanční náklady, které souvisí s hlavní výdělečnou činností podniku.

2.1.2 Účelové členění nákladů

Pro potřeby podniku je důležité rozeznat, za jakým účelem byl daný náklad vynaložen. Manažerské rozhodování vychází z informací o tom, zda byl konkrétní náklad vynaložen ve výrobě nebo v administrativě. Účelové členění dále pracuje s tzv. technologickými náklady, což jsou náklady vynaložené ve výrobě, a náklady na obsluhu a řízení, které

zajišťují chod samotného transformačního procesu. Pro jednoznačnost konkrétních nákladů se však v praxi používá spíše rozdělení na náklady jednicové a režijní, které definují vztah k prováděnému výkonu. Jednicové náklady souvisí přímo s jedním výkonem či výrobkem (jednicový materiál, mzdy ve výrobě) a režijní náklady obsahují náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů, které souvisí s výrobou jako celkem, mezi něž spadají např. odpisy, nájemné či mzdy administrativních pracovníků. Součástí účelového členění nákladů je i členění nákladů po linii útvarů, kde se zjišťují odpovědnostní místa, kde konkrétní náklady vznikly. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35)

Dle účelového členění nákladů se řadí náklady na základě jejich vztahu k hlavní činnosti podniku, tedy k transformačnímu procesu. Záleží na tom, jaké konkrétní použití má daný nákladový druh. Pro účelové členění je podstatou identifikovat věcného nositele, jenž vyvolává vznik nákladů. Dle jmenovaného hlediska dochází k rozlišení do dvou skupin. Jedná se o náklady na obsluhu a řízení a náklady technologické. Druhá skupina se týká nákladů jednicových a režijních. (Tóth a Šagátová, 2020, s. 19-20)

Kocmanová (2013, s. 119) definuje účelové členění jako klasifikaci nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti. Jedná se tedy o rozdělení nákladů dle vnitropodnikových útvarů. Využití účelového členění je možno v podniku nalézt např. v hodnocení efektivnosti vynaložených nákladů nebo při hodnocení efektivnosti, hospodárnosti a účinnosti podnikových procesů. Účelové členění nákladů s sebou přináší i proces sledování nákladů v jednotlivých hospodářských střediscích, které jsou za vznik nákladů zodpovědné. Jednotlivá hospodářská střediska jsou tvořena středisky nákladovými. V takovém případě se hovoří o klasifikaci nákladů dle místa vzniku a odpovědnosti, která přímo spadá do účelového členění.

2.1.3 Kalkulační členění nákladů

Protože kalkulační vzorce vymezují konkrétní členění nákladů v kalkulaci nákladů, je kalkulační členění nákladů označeno jako členění podle položek kalkulačního vzorce. K podrobnému rozdělení se přistupuje dle příčinných vazeb mezi náklady a výkony, které jsou specifikované na kalkulační jednici. Před rozdělením nákladů si podnik musí položit otázku, na které výrobky či služby byly dané náklady vynaloženy. Kalkulační členění může dále sloužit jako podklad pro rozhodování, zda vyrobit nebo koupit výrobek či surovinu, příp. zda je možnost výrobek ve výrobě podpořit nebo je potřeba utlumit výrobu. (Tóth a Šagátová 2020, s. 19)

Kalkulační členění je velmi podobné členění účelovému, ovšem kalkulačního členění využívá především kalkulační účetnictví, které využívá schopnosti daného členění přiřadit náklad konkrétnímu výkonu v rámci kalkulace. Konkrétně se jedná o přiřazení nákladů druhu výkonu, což je soubor více jednic. Prostřednictvím kalkulace dochází k přiřazení nákladů nákladovému objektu, což je tedy předmět alokace. Kalkulační členění je ovlivněno schopností řídicí jednotky provést alokaci daných nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37)

Rozdělení nákladů dle kalkulačního členění je podle Krále (2002) cit. dle Tótha a Šagátové (2020, s.19) a dle Popeska a Papadaki (2016, s. 37) následující:

Náklady přímé – souvisí s konkrétním druhem výkonu a je možné tyto náklady přímo přiřadit jednotce výkonu (nákladovému objektu). Úzce souvisí s výrobou produktu. Patří sem mzdy výrobních dělníků či jednicový materiál.

Náklady nepřímé – tyto náklady není možné jednoznačně přiřadit konkrétnímu výkonu a týkají se zabezpečení chodu výrobního procesu. Označují se dále jako náklady režijní. Je možné sem přiřadit např. odpisy strojů, pronájem haly, mzdy v administrativě nebo náklady na informační systém.

2.1.4 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby

Vhodným prostředkem pro řízení nákladů je právě rozčlenění nákladů dle změn v objemu produkce. Takové členění dokáže vedení podniku říci, jak se budou náklady chovat, když dojde k určitým změnám v objemu výroby, čímž se stává jedním z nástrojů manažerského účetnictví. Informace, které podnik touto cestou získá může použít např. k určení plánované produkce na další rok či zda bude vhodné snížit cenu pro zvýšení objemu produkce. Dle objemu produkce se pracuje s náklady variabilními, fixními a smíšenými. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38-40)

Objem a struktura výkonů ovlivňuje výši nákladů variabilních a dle daných faktorů jsou poté vynakládány. Po vytvoření konkrétního výkonu dojde k vyčerpání jejich prospěchu. Naopak fixní náklady slouží k zajištění podmínek pro činnost podniku. V rámci fixních nákladů se vyskytuje omezení jejich kapacitou, což znamená, že je možné vytvořit libovolné množství výkonů, avšak jen do výše kapacity fixních nákladů. U některých nákladových položek je obtížné určit přesné zařazení a v praxi tedy záleží na podniku, jakým způsobem se rozhodne náklady řídit. Pokud podnik řídí náklady dle nákladů na

jednotku produkce, jedná se o náklady variabilní, avšak pokud podnik používá pro řízení nákladů limit za období, považují se náklady za fixní. (Fibírová et al. 2020, s. 121-128)

Při sledování chování nákladů v závislosti na změnách objemu produkce se podnik zabývá vztahem nákladů ke konečné příčině vzniku, kterou představuje právě objem výroby. Takové rozčlenění nákladů hraje důležitou roli při stanovení výše nákladů na jednotku výkonu. Podstatou této klasifikace je dělení nákladů na variabilní a fixní. Náklady fixní s sebou přináší další měřitelné parametry, mezi které patří efekt z deprese fixních nákladů. Ten vyjadřuje hospodárnost daného procesu a jeho vlivem dochází ke snižování průměrných nákladů, což se označuje jako relativní úspora nákladů. (Kocmanová, 2013, s. 121)

Král (2018, s. 85, 91) klasifikuje daný typ členění nákladů jako podskupinu členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování. Primární význam je možno vidět v poskytnutých informacích o variantách budoucího vývoje. Takové informace tvoří základ pro celou řadu postupů a metod. Využívanými metodami jsou především variantně sestavované podnikové plány, flexibilní rozpočty, rozpočet vycházející z nulového základu (Zero based budgets) či poměrně nový přístup k řízení, Activity Based Management, kde dochází ke zkoumání vztahu mezi náklady a přínosy jednotlivých podnikových aktivit. V neposlední řadě je takovou skupinu informací možno využít pro analýzu bodu zvratu.

Stanovení nákladů v závislosti na změnách objemu produkce poskytuje základní parametry pro sestavení nákladových funkcí. Podnik tak mj. určí výši celkových nákladů při konkrétním množství produkce. (Váchal a Vochozka, 2013, s. 210)

2.1.5 Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik

Sledování a řízení nákladů a také řízení výkonnosti je z části podmíněno také informovaností o místě vzniku daného nákladu. Pokud má podnik přehled, kde daný náklad vzniká, je také schopen určit nositele odpovědnosti za danou nákladovou položku. Takový systém je znám rovněž jako odpovědnostní účetnictví. V rámci takového systému je podnik rozdělen na několik odpovědnostních středisek. Tato střediska nesou odpovědnost za finanční výsledky svého útvaru. Manažeři jednotlivých odpovědnostních středisek by měli pravidelně podávat zprávu o finanční situaci svého střediska, v rámci které by mělo být porovnání s plánovanými náklady. Díky odpovědnostním střediskům je pro podnik analýza nákladů snadnější a přesnější. (Drury, 2018, s. 36)

Král (2018, s. 109-110) doplňuje, že náklady je možno sledovat ve dvou liniích. Jedná se o linii výkonovou, kde dochází ke zjištění nákladů ve vztahu k výkonům uvnitř tzv. kalkulačních nákladových středisek. Druhou linií je tzv. linie útvarová, jež se snaží odpovědět na otázku, ve kterém útvaru náklad vznikl a kdo nese odpovědnost za jeho vznik. V takovém případě podnik pracuje s odpovědnostními středisky, ve kterých je potřeba přesně určit náklady, které v těchto střediscích vznikly.

Odpovědnostně orientované účetnictví využívá výrobní a režijní střediska, u kterých sleduje skutečné náklady tak, jak je vykazuje finanční účetnictví a plánované náklady, kterých by měla střediska dosáhnout. Zaměření středisek je orientováno na hospodárnost výkonu. Prodejní a marketingová problematika se řeší ve středisku realizačním, které je zaměřeno na efektivitu výkonu a sleduje náklady na prodané zboží a výši tržeb. (Lazar, 2012, s. 24)

Vochozka a Mulač (2012, s. 75) začleňují odpovědnostní členění nákladů pod členění účelové, kde se nachází společně s kalkulačním členěním nákladů. Odpovědnostní členění se zabývá vztahem nákladů ke konkrétním vnitropodnikovým útvarům, označovaným jako hospodářská střediska. Jsou to nejnižší útvary podniku, ve kterých stále ještě dochází ke sledování a vykazování výsledků a které jsou pevně zakotveny v organizační struktuře podniku.

3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Řízení nákladů si klade za cíl náklady snižovat, což je možné za podmínky, že podnik zná jednotlivé faktory, které ovlivňují výši nákladů. Jsou to faktory, které podnikatel může ovlivnit přímo, např. ve výrobní oblasti, ale také faktory, které ovlivnit nemůže. Pokud podnik dokáže vhodně ovlivňovat působení faktorů, je poté schopen podniknout adekvátní rozhodnutí za použití odpovídajících metod řízení nákladů. (Martinovičová et al., 2019, s. 72)

Přesná klasifikace nákladových položek je základem pro další rozhodovací úlohy v podniku. Nejdříve by si měl podnik odpovědět na několik otázek, mezi které patří např. jaké náklady vynakládá, na jaký výkon, kdo za ně odpovídá či jaká je jejich závislost na objemu produkce. Odpovědí na dané otázky je klasifikace nákladů dle jednotlivých kritérií. Taková klasifikace nákladů poté poskytuje informace pro další rozhodovací úlohy. Dále je nutné správně zvolit, jaký typ informací vycházejících z rozčlenění nákladů je potřebný pro zajištění řídicích činností nebo pro propočty navazující na účetní systém. Nástroje řízení nákladů v podniku jsou také předpokladem pro efektivní řízení zisku. (Fibírová et al., 2020, s. 66; 100)

Podniková struktura nákladů ovlivňuje to, jakým způsobem bude podnik přistupovat k jejich řízení. V současnosti převládají náklady režijní nad náklady jednicovými. Je to hned z několika důvodů, mezi které patří využívání komplexnějších technologií, aktivní zaměření na poprodejní služby a péči o zákazníka a v neposlední řadě především rozšířenost automatizace ve výrobě. V současné praxi, kde většinu nákladů tvoří náklady nepřímé, je pro podnik žádoucí zaměřit se na jejich správnou alokaci v rámci kalkulace výkonu, což má dále vliv na efektivitu podniku. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 80)

Dostatek informací o nákladech je základem pro jejich efektivní řízení. Odhad těchto nákladů může vyvolat řadu komplikací. Příkladem může být snaha o materiálové úspory, pokud se podnik zaměřuje na podíl přímých nákladů. Tato snaha ovšem může vést k nežádoucímu efektu růstu režijních nákladů např. v podobě častějších oprav při použití levnějších materiálů. Řízení nákladů tedy probíhá ve dvou rovinách. Tou první je zjišťování hodnoty nákladů a zdrojů jejich spotřeby, druhou rovinu tvoří porovnávání skutečných a plánovaných nákladů pro tvorbu odpovídajících nákladových modelů. (Novák, 2018, s. 73)

3.1 Kalkulace nákladů

Kalkulace nákladů má dle Tótha a Šagátové (2020, s. 38) hned několik charakteristických funkcí. Mezi tyto klíčové funkce a činnosti kalkulace nákladů patří přiřazování nákladů výkonům podniku a postupy, které souvisí s propočty konkrétních nákladových skupin, dále se jedná o nástroje pro řízení a evidenci nákladů či výsledky kalkulačních činností podniku. Významnost kalkulací dokládá rovněž jejich charakteristika jakožto informačního subsystému, který obsahuje oblast ekonomických informací týkajících se principů, metod a technik kalkulací nákladů a také informací pro řízení a rozhodování v podniku.

Efektivní fungování podniku je z podstatné části podmíněno kalkulací nákladů. Kromě toho, že kalkule přehledně vizualizuje jednotlivé položky nákladů, tvoří především podklad pro rozhodovací procesy v podniku. Pomocí kalkulace nákladů se může podnik rozhodovat, jaké výrobky a služby by měl nabízet, vyrábět a samozřejmě prodávat. S tím souvisí rozhodování o ceně. Vnitropodniková cenotvorba může sloužit jako podklad pro tvorbu prodejní ceny výrobku či služby. Další využití kalkulace je možno vidět v kontrole rentability a hospodárnosti podniku. Kalkulace slouží jako základ pro sestavování rozpočtů či limitování nákladů. Principem kalkulace je vyčíslení nákladových položek na kalkulační jednici, kterou může být kus, kilogram, metr, balení, služba či hodina. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 81)

Fibírová et al. (2020, s. 231) charakterizuje kalkulace jako zjištění či stanovení hodnotové veličiny na jednotku výkonu. Hodnotovými veličinami se nejčastěji rozumí náklady, ale může se jednat také o marži, zisk nebo cenu. Obecně dochází nejvíce ke kalkulaci nákladů externích výkonů, kterými se rozumí výrobky prodávané zákazníkům na trhu za tržní ceny. Podnik by se měl ovšem věnovat také kalkulacím vnitropodnikových výkonů a činností, což mu poté pomáhá při řízení podniku jako celku. Podnik věnující se kalkulacím nákladů je nucen řešit dva základní problémy. Prvním je odpověď na otázku, proč přiřazuje náklady výkonům a čeho tím chce dosáhnout, druhá otázka se týká použití metodických postupů kalkulace.

3.1.1 Základní prvky kalkulací

Základním stavebním prvek kalkulací je **předmět kalkulace**, kterým může být jak finální výrobek, tak i jednotlivé interní výkony podniku, které jsou nezbytné pro zajištění chodu podniku (Fibírová et al., 2020, s. 248). Dále je možné se setkat také s pojmem nákladový objekt, který se používá v případě alternativních způsobů kalkulace a může se jednat také

o projekty, střediska, činnosti, distribuční kanály či samotné trhy (Popesko a Papadaki, 2016 s. 60). K předmětu kalkulace je možné přistupovat jako k jednomu výrobku či službě, skupině výrobků a služeb nebo také jako k finálnímu výkonu pro určitého zákazníka. V takovém případě se hovoří o zákaznicky orientované kalkulaci nákladů. (Landa, 2014, s. 267)

Kalkulační jednice označuje konkrétní výkon podniku, který je dále vymezen měrnou jednotkou, druhem a jakostí. Podobnější specifikace kalkulační jednice obsahuje podmínky prodeje výkonu, způsob distribuce a další podrobnosti pro diferenciaci z hlediska zákazníků či distribučních kanálů. Ke specifikované kalkulační jednici se následně přiřazují náklady (Fibířová et al., 2020, s. 249). Všeobecně je možné kalkulační jednici považovat za přesně vymezený předmět kalkulace, který je nositelem konkrétních hodnot v podobě nákladů. Kalkulační jednice může být poté určena druhově, objemově, obsahově, časově či kombinovaným způsobem. (Tóth a Šagátová, 2020, s. 38)

S kalkulační jednicí souvisí **kalkulované množství**, což je počet kalkulovaných jednic, za něž byly vynaloženy celkové náklady. Přesné počty kalkulovaného množství jsou důležité pro přiřazení nákladů výkonům. Dále je potřeba sledovat příčinnou souvislost nákladů a kalkulačních jednic společně s druhy a skupinami výkonů (Fibířová et al., 2020, s. 250).

Vymezení kalkulovaného množství má význam především z důvodu určení průměrných fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici, jelikož to jsou náklady, které bezprostředně nesouvisí s kalkulační jednicí nebo s celkovým objemem. Při řešení určitých typů rozhodovacích úloh je však potřeba vyjádřit i tyto náklady ve vztahu ke kalkulační jednici. (Kráal, 2018, s. 138)

Kalkulační vzorce znázorňují strukturu nákladových položek a jejich použití a podoba je velmi individuální. Vždy záleží na potřebách a podmínkách jednotlivých firem. Struktura kalkulačního vzorce je závislá na rozhodovacích úlohách podniku a také na různorodé potřebě informační podpory. Obvykle se v kalkulačních vzorcích užívaných v praxi prolínají základní způsoby členění nákladů. Jedná se o náklady jednicové a režijní, přímé a nepřímé a také dělení na fixní a variabilní náklady (Fibířová et al., 2020, s. 250). S daným klasifikačním rozdělení nákladů je možné využít ještě další typy kalkulačních vzorců, kterými jsou, kromě typového a retrogradního kalkulačního vzorce, také kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady, stupňovitě rozvrstvujícím režijní (fixní) náklady a v neposlední řadě dynamická kalkulace (Landa, 2014, s. 269). Struktura kalkulace nákladů určuje podíl jednotlivých nákladových položek na celkových nákladech

podniku. Aby došlo k přiřazení nákladů výkonům na základě principu příčinné souvislosti, je potřeba náklady vnímat z funkčně účelového pohledu. Základní členění kalkulačních vzorců probíhá na základě uspořádání jednotlivých položek a použitého matematického výpočtu. Díky tomu je možné se v praxi setkat nejčastěji se sumarizačním vzorcem, kde dochází k postupnému sčítání nákladových položek, a retrográdním vzorcem, v rámci kterého se od ceny produktu odečítají jednotlivé náklady tak, aby došlo k vyčíslení zisku či ztráty připadající na daný výrobek (Tóth a Šagátová, s. 46-47).

Jak již bylo zmíněno, kalkulačních vzorců může být celá řada, záleží vždy na potřebách firmy. Struktura tradičního nebo také sumarizačního či typového kalkulačního vzorce je, dle Krále (2018, s. 151), následující:

Tabulka 1 – Typový kalkulační vzorec (Vl. zpracování dle Krále, 2018, s. 151)

1. Přímý materiál
2. Přímé osobní náklady
3. Ostatní variabilní náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (1.-4.)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu (1.-5.)
6. Prodejní náklady
Úplné vlastní náklady výkonu (1.-6.)
7. Zisk/Ztráta
Základní cena výkonu

Jak je patrné z principu kalkulace nákladů, jedná se o přiřazení nákladů nákladovým jednicím. Tento proces se nazývá **alokace nákladů**. Jejím cílem je poskytovat informace o nákladech, které jsou relevantní pro určité rozhodovací úkoly. Během alokačního procesu je nutné dodržovat alokační principy, kterými jsou princip příčinné souvislosti vzniku nákladů, princip únosnosti nákladů a princip průměrování (Landa, 2014, s. 268). Alokace nákladů je používána v případě přiřazování nepřímých nákladů, které není možné

přiřadit konkrétnímu kusu výrobku. V takovém případě není možné naleznout jedinečný a konkrétní vztah mezi náklady a výkony, což podmiňuje použití zprostředkujícího mechanismu v podobě nákladové alokace. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 60)

Rozvrhová základna tvoří veličinu, která nejlépe vystihuje vztah mezi režijními náklady a finálními výkony. Pomocí rozvrhových základen dochází k vyjádření zprostředkovaného vztahu nákladů a výkonů. Základním požadavek je co nejpřesněji vyjádřená příčinná souvislost (Landa, 2014, s. 268). Základna pro rozvržení nepřímých nákladů se vyjadřuje v podobě peněžní (přímé náklady) nebo v podobě naturální (počet kusů, hodin, strojů, hmotnost či spotřeba energie v kWh). Dále je možné použít také veličiny v nevýrobních střediscích jako počet zakázek, množství zpracovaných dat aj. Pro přesnější přiřazení nepřímých nákladů je vhodné používat více rozvrhových základen a co nejvíce diferencovaných zúčtovacích sazeb, např. dle jednotlivých strojů. (Synek et al., 2011, s. 103)

3.2 Kalkulační systém

Jedním z hlavních nástrojů pro zjišťování a analýzu nákladů je kalkulační systém. Prostřednictvím kalkulačního systému se náklady zjišťují a přiřazují k jednotlivým podnikovým výkonům, čímž odpovídá na otázku, jaké jsou náklady podnikových výkonů. Kalkulační systém tedy přispívá k vnitropodnikovému ekonomickému řízení. (Landa, 2014, s. 266)

V praxi bývá zvykem, že firmy nepoužívají pouze jeden typ kalkulace, ale věnují se více typům nákladových kalkulací, a to podle rozdílných účelů využití. Účely, pro které je potřeba využít více typů kalkulací, mohou být stanovení ceny, plánování výkonů, stanovení zisku nebo srovnání skutečnosti a plánu. Využití vícero kalkulací v podniku je spojeno úzkými vazbami, které tvoří kalkulační systém podniku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 69)

Synek, Kisingerová et al. (2015, s. 327) dále doplňují, že kalkulační systém je tvořen kalkulacemi předběžnými, kterými jsou kalkulace propočtová, plánová a operativní. Tyto kalkulace se provádějí před provedením výkonu. Navazuje na ně kalkulace výsledná, která se provádí až po uskutečnění výkonu. Jedná se o základní klasifikaci kalkulačních typů spadajících do kalkulačního systému.

Popesko a Papadaki (2016, s. 68) vidí význam **předběžných kalkulací** v tom, že slouží jako důležitý podklad pro cenová vyjednávání a sestavují se před nebo během

transformačního procesu firmy, což znamená, že podnik nemá ještě potřebné informace o nákladové náročnosti jednotlivých výrobků a služeb. Rozlišují se tři základní varianty, kterými jsou kalkulace *propočtové, plánované a operativní*.

Landa (2014, s. 268-269) zmiňuje k těmto jednotlivým alternativám předběžných kalkulací následující:

Propočtová kalkulace se sestavuje před technologickou a konstrukční přípravou výroby. Podnik nemá ještě k dispozici normy spotřeby. Jejím hlavním úkolem je předběžné posouzení efektivnosti nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu. Dalšími úkoly jsou návrh ceny a odhad budoucích nákladů.

Kalkulace plánová pracuje s přesnějšími informacemi, jako jsou např. výchozí spotřební a výkonové normy s návazností na podrobnější konstrukční a technologickou přípravu výroby. Plánové kalkulace mají velkou roli především v řízení hospodárnosti. Dále slouží jako podklad pro plán přímých a nepřímých nákladů, který se promítne v podnikové rozpočtové výsledovce. Zde dále Synek et al. (2011, s. 115) doplňuje, že základem této kalkulace je plánová kalkulace roční, která se konkretizuje do plánových kalkulací čtvrtletních. Daný typ kalkulací je bezprostředně navázán na plán výkonů, nákladů a tvorbu zisku.

Operativní kalkulace je sestavována v momentě, kdy dojde k určité změně v průběhu výrobního procesu. Její účel je v zadávání nákladových úkolů výrobním útvarům a v kontrole jejich plnění. Operativní kalkulace znázorňuje výši nákladů, pokud podnik dodrží předpoklady konstrukční, technologické a výrobní.

Výsledná kalkulace je sestavována po finální realizaci výkonu, příp. při prodeji. V tomto případě již podnik pracuje s poměrně přesnými a věrohodnými daty, jelikož má k dispozici přesné informace o spotřebovaných vstupech během transformačního procesu. Úkolem výsledných kalkulací je zpětné hodnocení hospodárnosti. Během takového procesu dochází posuzování odchylek mezi skutečnými spotřebovanými vstupy a jejich plánem. Výsledná kalkulace je tedy kontrolním prvkem uvnitř kalkulačního systému firmy. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 68)

3.3 Kalkulační metody

Jednotná a obecná klasifikace kalkulačních metod je poměrně obtížně definovatelná, jelikož v praxi dochází k prolínání prvků jednotlivých používaných metod. Jednotlivé

přístupy ke kalkulaci nákladů se však liší, a to zejména v oblastech jako jsou způsob využití, princip alokace režijních nákladů, rozsah alokovaných nákladů nebo také charakter transformačního procesu. Z toho důvodu se nejčastěji používá dělení kalkulačních metod na absorpční a neabsorpční kalkulace, jejichž největším odlišením je rozsah nákladů přiřazovaných předmětu kalkulace. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 77)

Plné přiřazení veškerých nákladů podniku všem jednotlivým výrobkům nebo službám je spíše extrémní případ alokace nákladů. Pro věrohodnější znázornění skutečnosti dochází k hierarchizaci nákladů. Tou je myšlena kategorizace nákladů dle příčinného vztahu k výrobku či službě. Tato myšlenka je základem pro dvě hlavní skupiny kalkulačních metod, kterými jsou kalkulace plných nákladů a kalkulace variabilních nákladů. (Bhimani et al., 2019, s. 142)

3.3.1 Absorpční kalkulace

Jedná se o kalkulace úplných nákladů podniku. V případě použití kalkulace plných nákladů pracuje podnik se všemi náklady, které je možné považovat za relevantní ve vztahu ke kalkulační jednotici. Absorpční kalkulace nacházejí své využití jako podklad pro cenová rozhodování nebo dlouhodobé rozhodovací úlohy. Nedostatkem je jistě komplikovanost přiřazení nepřímých fixních nákladů na kalkulační jednotici. Kalkulační vzorec tedy pracuje s náklady přímými i nepřímými a také je známé vyráběné množství výrobků a poskytovaných služeb. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 85)

Absorpční kalkulace obsahují veškeré výrobní náklady podniku, mezi které se zahrnuje přímý materiál, přímé mzdové náklady a variabilní a fixní režie. Kalkulace úplných nákladů striktně neodděluje fixní a variabilní podíl nákladů na výrobku, čímž nevytváří vhodné podklady pro interní rozhodovací úlohy. (Noreen et al., 2020, s. 174)

Popesko a Papadaki (2016, s. 77-78) doplňují ke kalkulaci plných nákladů, že jejím výstupem jsou úplné vlastní náklady výkonu (ÚVN), které obsahují mj. i náklady strategické a správní. Jedná se o vývojově starší přístup ke kalkulaci nákladů, jehož význam se odvíjí od velikosti podílu nákladů přičteného ke kalkulační jednotici. Podnik tak může vidět její celkovou nákladovou náročnost. Absorpční kalkulace jsou klíčové pro dlouhodobou analýzu nákladů výkonu, jelikož počítají i s náklady na výzkum a vývoj či marketing.

Kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením je nejjednodušší kalkulační metodou. Náklady na jednotku jsou určeny jako podíl celkových nákladů podniku a počtu jednotek výkonu, ve výrobní firmě tedy počtu vyrobených výrobků. Její využití nalézají podniky s hromadnou výrobou či podniky působící v autodopravě. Další využití je v sektoru služeb, kde se jedná o podíl celkových nákladů a počtu návštěvníků nebo časových jednotek. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 82)

Pokud podnik vyrábí výrobky lišící se pouze určitým parametrem, např. rozměrem, hmotností nebo gramáží, je možné použít *kalkulaci dělením s poměrovými čísly*. Zjednodušený výklad dané metody je založen na principu zvolení poměrového čísla pro jednotlivé výrobky (dle hmotnosti, přímých mezd aj.), které prostřednictvím přepočtu celkových nákladů a jejich vydělením poskytne informaci o nákladech jedné jednice. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 90)

Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážková používá pro přiřazení nepřímých nákladů rozvrhové základny. Sumační varianta kalkulace zohledňuje pouze jednu rozvrhovou variantu, naopak diferenciovaná varianta používá různé rozvrhové základny, u kterých je možné určit příčinný vztah ke kalkulované jednici (Král, 2018, s. 141). Daný typ kalkulace je často využíván ve službách nebo v heterogenní výrobě. Nutností je naleznout odpovídající veličinu, která se promítá v rozvrhové základně. Pokud je rozvrhová základna naturální, zjišťuje se sazba režijních nákladů vyjádřená v korunách, pokud se použije rozvrhová základna v peněžní formě, hovoří se o režijní přírážce, která je vyjádřena procentem. Přírážková kalkulace je rovněž nejčastěji používanou kalkulační metodou v zakázkové výrobě. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 99)

Kalkulace ve sdružené výrobě

Použití kalkulace ve sdružené výrobě se objevuje v případě, že během jednoho technologického postupu vzniká více druhů výrobků. V praxi se jedná např. o výrobu plynu z uhlí, kde kromě plynu vzniká i dehet a koks nebo o výrobu cukru a současně melasy. Sdružené náklady je poté nutné rozdělit na jednotlivé výrobky. (Synek et al., 2011, s. 110)

Zůstatková metoda nachází své využití ve výrobě, kde je možné rozčlenit výrobky na hlavní a vedlejší. V takovém případě se od celkových nákladů odečítají vedlejší výrobky

oceněné prodejními cenami. Zbylé náklady se považují za náklady hlavního výrobku. Tyto zbylé náklady se následně vydělí počtem jednic a zjistí se tak náklady na kalkulační jednici. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 94)

Pokud výroba produkuje více hlavních výrobků, příp. pokud není možné rozčlenit výrobky na hlavní a vedlejší, dochází k použití **rozčítací kalkulační metody**. Podmínkou také je, aby byly výrobky odlišné svým charakterem a využitím v praxi. U rozčítací metody se praktikuje technika kalkulace s poměrovými čísly, která jsou odvozena nejčastěji z technicko-ekonomických parametrů. (Tóth a Šagátová, 2020, s. 73)

3.3.2 Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace, označovaná jako kalkulace variabilních nákladů, pracuje s výrobními náklady jako s náklady produktu. Jejím obsahem jsou tedy náklady přímé a variabilní složka režii. Fixní režijní náklady nejsou zde součástí nákladů produktu, ale jedná se o náklady určitého období a nejsou zahrnuty v kalkulaci nákladů na jednici. Informace poskytnuté neabsorpčními kalkulačními metodami tvoří podklad pro interní rozhodovací úkoly firmy. (Noreen et al., 2020, s. 174)

Kalkulace neúplných nákladů reaguje na nedostatky absorpčních kalkulací oddělením fixních a variabilních nákladů, jelikož fixní náklady nemají příčinnou souvislost s kalkulační jednicí. V takovém případě vystupuje klasifikace na náklady fixní a variabilní jako nejdůležitější třídící hledisko. V rámci kalkulace variabilních nákladů se pracuje s předpokladem, že veškeré přiřazované náklady byly příčinně vyvolány konkrétní kalkulovanou jednicí. Přístup, v rámci něhož se vnímají fixní a variabilní náklady odděleně, přináší nové možnosti pro získávání informací využitelných pro variantní zobrazení změn v průběhu podnikatelského procesu. (Král, 2018, s. 171)

Kalkulace variabilních nákladů je nejčastěji praktikována za pomoci metody krycího příspěvku. Fixní náklady jsou sledovány jako jeden celek za celý podnik a variabilní náklady jsou přiřazovány produktu. Hlavním ukazatelem je poté krycí příspěvek (marže, příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku). Ten je vyjádřen jako rozdíl mezi jednotkovou cenou a variabilními náklady produktu. Poté je možné vyjádřit celkový krycí příspěvek za celou produkci, od kterého se odečítají celkové fixní náklady. Tím se podnik dostává k hospodářskému výsledku jako celku. Dle individuálních potřeb podniku je možné provést takovou kalkulaci ve více fázích za použití více stupňů fixních nákladů a krycích příspěvků (Popesko a Papadaki, 2016, s. 116-120). Jelikož nejsou vždy známy

celkové variabilní náklady, použije se tzv. hrubé rozpětí, které je rozdílem ceny a přímých nákladů. Jiné označení pro hrubé rozpětí může být i marže či mezní výnos. (Synek et al., 2011, s. 118)

Využití v praxi

V praxi se kalkulační metoda variabilních nákladů používá poměrně často, jelikož se podniky potýkají s výkyvy využití svých kapacit v důsledku kratších dodávkových cyklů a zkracující se životnosti výrobků. Jedná se o nástroj operativního řízení podniku, protože slouží pro sledování nákladů v krátkém období, což přispívá k možné optimalizaci jednotkových nákladů výkonu. Tato kalkulační metoda nachází své využití rovněž při určování pořadí výrobního sortimentu. Díky sledování krycího příspěvku má podnik informace o tom, zda může snížit cenu výrobku, což je možné krátkodobě až k úrovni variabilních nákladů výkonu. (Popesko a Papadaki, 2016, s.121-123)

Kalkulace variabilních nákladů se významně projevuje v řízení hospodárnosti. Co se týká variabilních nákladů, jejich řízení hospodárnosti je založeno na stanovení úkolu a následné kontrole odchylek vždy u jednotky kalkulovaného výkonu. V oblasti fixních nákladů se sleduje využití kapacit, jelikož úkoly pro jejich snižování nelze stanovit. (Čechová, 2011, s. 101)

Z pohledu tvorby zisku se u kalkulace variabilních nákladů přistupuje k fixním nákladům takovým způsobem, že dochází k jejich reprodukovaní v době vzniku a nepřihlíží se na jejich dlouhodobý prospěch v podobě prodaných výkonů. Zisk či ztráta je tedy úzce spojována s hodnoceným obdobím, a nikoliv s objemem prodaných výkonů. Rozdělení na fixní a variabilní část tvoří také základ pro progresivní postupy při řízení podniku, kterými jsou Activity Based Management, variantní rozpočty nebo také Zero Based Budgeting. (Král, 2018, s. 177)

3.4 Nedostatky klasických kalkulačních metod

S kalkulací režijních nákladů je spojena celá řada nedostatků či komplikací, které následně ovlivňují výslednou kalkulaci nákladů na kalkulovanou jednotku.

3.4.1 Nedostatky absorpčních kalkulací

Základním problémem je samotná komplikovanost přiřazení nepřímých fixních nákladů, mezi které spadají náklady na výzkum a vývoj nebo marketingové náklady. U takových nákladů se jen velmi obtížně hledá příčinná vazba na konkrétní výkon. Jejich alokace je

tedy často provedena podílem na jednotku výkonu, což zkresluje úplné vlastní náklady výkonu. Absorpční kalkulace nejsou vhodné pro krátkodobá rozhodování, jakými jsou určení sortimentní struktury, spodního limitu ceny nebo úlohy „make or buy.“ Významnou komplikací je také nesprávně zvolená rozvrhová základna. V takovém případě dochází k tzv. arbitrární alokaci, která způsobuje nadhodnocení nákladů u méně nákladově náročných výkonů a podhodnocení nákladů u náročnějších. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 79; 109)

Král (2018, s. 166) spatřuje další problém kalkulace úplných nákladů v přístupu k fixním nákladům. Tyto náklady se přiřazují na základě předpokládaného objemu produkce. Fixní náklady jsou však hrazeny až skutečně prodanými produkty. Pokud je skutečnost rozdílná od předpokládaného množství, dochází k nepřesnému vyjádření výše fixních nákladů, a to především ve vztahu ke sledování odchylek podle odpovědnosti za jejich vznik. Komplikací se stává také alokování fixních nákladů na jednici výkonu, protože i nejpřesnější možná alokace tvoří proporcionalizaci fixních nákladů, což by z fixních nákladů dělalo náklady závislé na objemu produkce, kterými již ze své podstaty nejsou.

Fibírová et al. (2020, s. 240) označuje za hlavní nevýhodu plné kalkulace nákladů zjišťování výše nákladů z hlediska času. Výše nákladů je zjištěna buď se zpožděním, tedy po vynaložení nákladů, nebo naopak s předstihem. Jedná se tedy o případy sestavování výsledné, respektive předběžné kalkulace. Kalkulace plných nákladů neumožňuje přesně posoudit či změřit přínos jednotlivých výrobků k tvorbě zisku, čímž se stává nevhodnou např. při volbě sortimentní struktury.

Synek et al. (2011, s. 117) doplňuje značnou nevýhodu v podobě přiřazení podílu fixních nákladů v automatizovaných provozech. Automatizované procesy spotřebovávají obecně více fixních nákladů, avšak rozpočítání těchto nákladů se provádí také na základě lidské práce. Tato nepřesná alokace vede k vyššímu nákladovému zatížení výrobků vznikajících díky vyššímu podílu lidské práce, což vede k nepřesným informacím o rentabilitě výrobku.

Drury (2018, s. 155) přichází však s názorem, že i absorpční metody kalkulace je možné použít pro vyjádření ukazatelů, které jsou sledovány spíše pomocí neabsorpčních kalkulací, např. příspěvek výrobku k tvorbě zisku atd. Tato myšlenka je založena na přesném oddělení fixní a variabilní části. Poté dochází i k oddělené analýze jednotlivých částí, a to zejména pro potřeby jednotlivých rozhodovacích úloh. Výše zmíněnou myšlenku rozvíjí i odlišný pohled na funkci zisku. U kalkulace úplných nákladů je zisk funkcí prodeje

i výroby. Naopak u neabsorpčních kalkulací je na zisk pohlíženo jako na funkci objemu prodeje.

3.4.2 Nedostatky neabsorpčních kalkulací

Kalkulace neúplných nákladů přináší velká pozitiva v úlohách, ke kterým je primárně určena. Pokud ji však chce podnik použít v jiných případech, narazí na absenci řady potřebných ukazatelů. Již ze své podstaty nepřinášejí neabsorpční kalkulace informace o podílu ani objemu fixních nákladů na jednotlivé výkony. Současně s tím podnik nemůže provést kalkulaci zisku na jednotku výkonu. (Tóth a Šagátová, 2018, s. 82)

Konstantní vnímání času je typické pro kalkulace variabilních nákladů, avšak je nevhodné pro úlohy dlouhodobého charakteru, kde je čas vnímán jako odhadovaná proměnná veličina. Jedná se např. o hodnocení výhodnosti investičních projektů. Rozdělení fixních a variabilních nákladů se prosazuje spíše v kratším časovém horizontu. V delším časovém horizontu dochází k variabilitě nákladových položek, které se krátkém období jeví jako fixní. Z výše uvedeného vyplývá, že dochází k nárůstu nákladů, které je nutné vnímat jako variabilní. Z výše uvedeného vyplývá, že není možné vnímat elementární rozdělení nákladů v rámci této metody staticky a jednoznačně, ale vnímat změny jejich charakteru v důsledku vlivu času. (Král, 2018, s. 177)

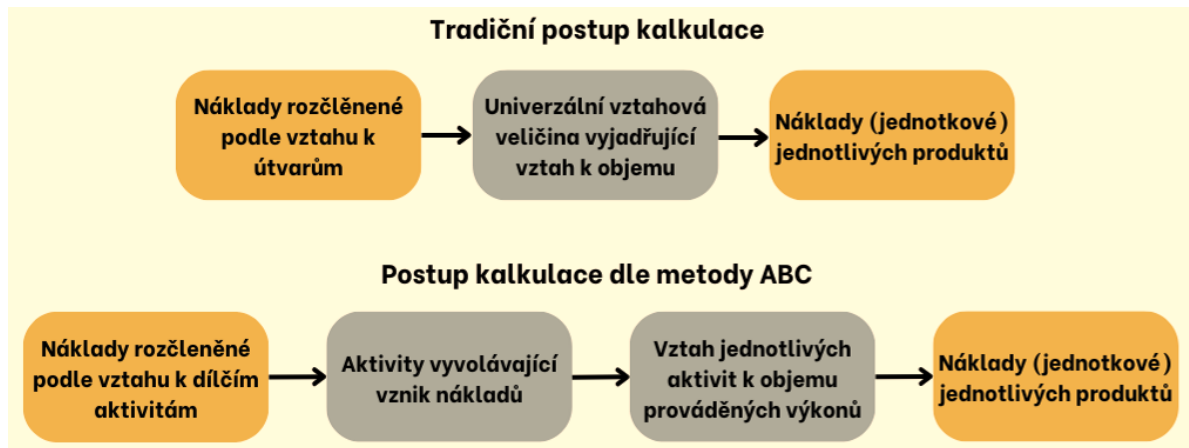
Fixní náklady nejsou zahrnuty do základní podoby kalkulačního vzorce výkonu a jsou ponechány jako blok celkových nákladů daného období. Tato skutečnost nepřináší odpověď na otázky týkající se ceny výkonu a nákladů vynaložených na vytvoření výkonu. Podnik však pomocí variabilní kalkulace dokáže vyjádřit, jaký je přínos z prodeje výkonu (Fibírová et al., 2020, s. 242). V rámci kalkulace neúplných nákladů může docházet k situacím, kdy není bráno v potaz zvýšení objemu výroby (kalkulačních jednic) za období. Pokud takové zvýšení objemu výroby nevyvolá současně i zvýšení fixních nákladů, tak dochází k nadhodnocení nákladů, které jsou propočteny na kalkulační jednici. Praktickým problémem je rovněž nepřesné vyčíslení všech variabilních nákladů, jelikož podnik je schopen určit přímé náklady, ale nedokáže přesně vyčíslit variabilní složky. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 95)

4 ACTIVITY BASED COSTING

Změny v podnikatelském prostředí si vyžádaly změnu v přístupu k řízení nákladů a v procesu alokace nákladů předmětu kalkulace. Tento nový přístup se mj. vymezuje přiřazováním nákladů aktivitám, což jsou elementární prvky podnikatelského procesu. Mezi změny podnikatelského prostředí se řadí např. produkce podstatné části sortimentu v menším množství, které je však důležité pro udržení zákazníků se zájmem o komplexní dodávky. Takový sortiment je poté často dodáván v kratších intervalech, což způsobuje různorodost prováděných výkonů. V neposlední řadě je kladen důraz na kvalitu výrobků, jejichž životní cyklus se stále rychleji zkracuje. (Král, 2018, s. 188)

Kalkulace podle aktivit, jakožto ekonomicko-manažerský nástroj, vznikla v reakci na nedostatky a problémy u tradičních kalkulačních metod, které zkreslují reálné výsledky. Problémy, které se v podniku objevují při použití klasických metod kalkulace, jsou podrobněji zmíněny v předchozí kapitole (viz 3.4). Je možno ovšem zmínit např. zvolení nevhodné rozvrhové základny nebo využití variabilní kalkulace pouze pro krátkodobé potřeby. Jedním z mnoha důvodů vzniku ABC kalkulace jsou také požadavky na kalkulační systém podniku, jelikož současné vysoce konkurenční prostředí nutí manažery podniku pracovat se stále kvalitnějšími a strukturovanějšími informacemi. Manažeři se proto snaží hledat co nejpřesnější příčinné vztahy mezi výkony, vnitropodnikovými činnostmi a s nimi souvisejícími náklady. Poté je možné přesněji odpovědět na otázky, kolik stojí jednotlivé činnosti a zda jsou skutečně efektivně využívány. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 135)

Noreen et al. (2020, s. 227) definuje ABC kalkulaci jako manažerskou metodu pro strategické rozhodování, čímž dává najevo důležitost této kalkulační metody pro dlouhodobé záležitosti. Dále dodává, že se jedná spíše o doplňující metodu v rámci manažerských metod pro rozhodování než o samostatnou kalkulační metodu, která by nahrazovala původní kalkulační nástroje. Kalkulace ABC poskytuje podklad pro interní rozhodovací činnosti se dlouhodobým rozměrem a slouží také pro efektivní řízení činností v podniku.



Obrázek 1 – Srovnání tradiční a ABC kalkulace (VI. zpracování dle Krále, 2018, s. 190)

4.1 Základní prvky ABC kalkulace

Při tvorbě ABC systému je důležité si uvědomit, které **náklady** do kalkulace vstupují a se kterými kalkulace přímo nepracuje. Obecně ABC systém pracuje s náklady přímými, což jsou náklady přímo přiřaditelné. Dále s náklady nealokovatelnými, u kterých není možné vyjádřit vazbu k výkonům a poslední skupinou jsou náklady alokovatelné pomocí aktivit, což jsou režijní náklady, které vstupují přímo do struktury kalkulace podle aktivit (Glad a Becker, 1996 cit. dle Popeska a Papadaki, 2016, s. 139). Na rozdíl od tradičních kalkulačních metod, které se zabývají všemi náklady, pracuje kalkulace dle činností jen s určitými skupinami nákladů. Tato metoda vynechává z alokačního procesu náklady na nevyužitou kapacitu a náklady na běžné fungování podniku. Mezi tyto náklady patří např. mzdy administrativních pracovníků a jsou chápány jako náklady za období bez příčinné souvislosti s produkty. (Garrison et al., 2021, s. 304)

Jedná se o kalkulaci založenou na činnostech, tudíž hlavním prvkem jsou **aktivity**, které vyvolávají spotřebu režijních nákladů. Aktivity se považují za základní stavební kámen alokace nákladů a jejich správná definice podmiňuje úspěšnou implementaci ABC modelu. Předpokladem této metody je pojetí aktivit jako dílčích prvků procesů v organizaci, proto ABC kalkulace pracuje právě s procesní orientací v podniku. Jednotlivé aktivity jsou spojeny s určitými náklady, které se mění vlivem několika faktorů. Dle jejich variability a vztahu k objemu vyrobených jednotek se aktivity rozdělují na:

- aktivity jednotkové úrovně
- aktivity dávkové úrovně
- aktivity podpory produktů

- aktivity zákaznické úrovně
- aktivity celopodnikové úrovně (Noreen et al., 2020, s. 230; Popesko a Papadaki, 2016, s. 140-141)

Noreen et al. (2020, s. 230) společně s Popeskem a Papadaki (2016, s. 143) dále zmiňují, že po přiřazení nákladů aktivitám dochází k jejich přidělení k jednotlivým výrobkům a službám, které jsou označovány jako nákladové objekty. Z tohoto důvodu je potřebné měřit výkon aktivity a vyjádřit vztah nákladů aktivity k nákladovým objektům, k čemuž jsou využívány tzv. **vztahové veličiny aktivit** (cost drivers). Weygandt et al. (2018, s. 4-8) doplňuje, že pro maximálně přesnou kalkulaci je potřeba vysoké míry korelace mezi vztahovými veličinami aktivit a skutečnou spotřebou režijních nákladů. Tyto vztahové veličiny vyjadřují příčinné faktory způsobující změnu nákladů u jednotlivých aktivit. Vztahové veličiny se nejčastěji dělí do 3 skupin:

- transakční veličiny – počet výkonů, např. počet objednávek, počet kontrol
- časové veličiny – množství času, např. počet hodin seřízení či vyjednávání se zákazníky
- silové veličiny – přiřazení zdroje nákladovému objektu vždy, když je aktivita vykonána

Dalším krokem je stanovení jednotky měřeného výkonu aktivity, která může být i shodná se vztahovou veličinou. **Mírou výkonu aktivity** se rozumí počet jednotek výkonu, který byl spotřebován za dané období. Jedná se o alokační základnu pro metodu ABC (Garrison et al., 2021, s. 306). V praxi je na výběr ze dvou možností, jak stanovit míru výkonu aktivity. Jedná se o *skutečný výstup*, který byl danou aktivitou realizován. V případě použití této metody jsou přiřazeny plné náklady aktivity výkonům, ovšem není možné určit míru nevyužití kapacity. Druhou možností je *maximální kapacita*, což znamená určení maximálního výstupu pro každou aktivitu. Tato metoda je náročnější na sběr dat i na určení maximálního možného výstupu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 144)

4.2 Základní etapy tvorby ABC systému

Popesko a Papadaki (2016, s. 146) vymezují nejčastější implementační postup kalkulace ABC v pěti krocích, kterými jsou:

- 1) Úprava účetních dat

- 2) Definice struktury ABC systému
- 3) Procesní nákladová analýza
- 4) Analýza aktivit
- 5) Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Mírně upravený postup implementace ABC systému je např. dle Garrisona et al. (2021, s. 309) také postup o pěti krocích, ten ovšem vynechává v prvním kroku úpravu účetních dat a zmiňuje, že posledním krokem této implementace je interpretace výsledků v podobě závěrečných reportů, které obsahují dosažené výsledky kalkulace nebo informace o ziskovosti produktů a zákazníků.

4.2.1 Úprava účetních dat

Tato etapa se věnuje eliminaci určitých položek, se kterými pracuje finanční účetnictví, ovšem pro ABC kalkulaci jsou nevhodné. Tyto položky nesouvisejí s prováděnými aktivitami a bylo by obtížné je aktivitám přiřadit. Jejich ponechání pro potřeby kalkulace by zapříčinilo zkreslení výstupních hodnot. Jedná se především o položky jako kurzové a inventarizační rozdíly, opravné položky, dary či smluvní pokuty a penále. Naopak je vhodné do kalkulace zařadit náklady, které finanční účetnictví neeviduje a jedná se tedy o kalkulační druhy nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 147)

4.2.2 Definice struktury ABC systému

Druhá etapa metody ABC je ve skutečnosti prvotní a elementární částí celého systému a obsahuje definici aktivit, stanovení jejich množství a stanovení nákladových objektů. Nejdříve se určí aktivity za pomoci analýzy organizační struktury, pracoviště či osobních nákladů. Počet aktivit závisí na potřebách firmy a platí, že větší množství aktivit zpřesňuje hodnotu výstupu. Mezi nákladové objekty je možné zařadit výrobek, službu či zákazníka. Nákladové objekty představují předmět spotřeby výkonu jednotlivých aktivit. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 148-151; Garrison et al., 2021, s. 310)

4.2.3 Procesní nákladová analýza

V této fázi kalkulace dochází k alokačnímu procesu, jelikož se zde přiřazují náklady jednotlivým aktivitám. K takové alokaci je použita matice nákladů aktivit, která slouží k přehlednému zobrazení vazeb mezi nákladovými druhy a aktivitami. Tato matice neslouží jen k přehlednému přiřazení nákladů, ale také ke zpětné vazbě nákladů, které

jednotlivé aktivity spotřebovávají. Alokace v praxi probíhá způsobem, kdy je určitá skupina nákladů přiřazena aktivitám s využitím vztahové veličiny. Alokaci může pomoci také časová analýza výkonu nebo kvalifikovaný odhad. Přímé přiřazení je časté např. u odpisů, jelikož informace o výši odpisů a o používaných zařízeních jsou velmi přesné. Výsledkem výše zmíněného procesu jsou celkové náklady aktivit (Popesko a Papadaki, 2016, s. 152-156). Procesní nákladová analýza je chápána jako alokace prvního stupně. Přiřazení nákladů aktivitám může být obtížnější proces, jelikož přesnost kalkulace je podmíněna přesným přiřazením nákladů odpovídajícím realitě a velkou roli hraje evidence nákladů uvnitř podniku. (Noreen et al., 2018, s. 235)

4.2.4 Analýza aktivit

Analýza aktivit v sobě skrývá více činností. Některé byly již představeny v předchozích kapitolách. Konkrétně se jedná o stanovení vztahových veličin, kterými se měří daný výkon a o stanovení míry výkonu aktivity, což představuje počet vztahových veličin. Dále se jedná o kalkulaci jednotkových nákladů aktivit a o přiřazení podpůrných aktivit aktivitám přímým. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 156-160)

4.2.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Jedná se o alokaci druhého stupně, v rámci které se přiřazují náklady nákladovému objektu, jenž je nejčastěji vyjádřen jako výrobek či zákazník (Noreen et al., 2018, s. 239). Přesněji jde o vyjádření spotřeby jednotek výkonu jednotlivých aktivit nákladovými objekty. Toto se děje na tzv. účtu aktivit. Po zjištění spotřeby aktivit nákladovým objektem je možno vyjádřit náklady jednotlivých aktivit. Součet těchto nákladů aktivit dává konečnou sumu režijních nákladů alokovaných na nákladový objekt. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 166)

4.3 Přednosti ABC kalkulace

Kalkulace ABC přináší východiska pro taktické i strategické úvahy a rozhodnutí. Tradiční způsoby řízení se méně věnovaly inovačním a servisním činnostem, jako jsou výzkum, vývoj, opravy a technická příprava. Metoda ABC přináší možnost tyto činnosti sledovat, díky čemuž podnik může zjistit jejich nákladovou náročnost a případně tak některé aktivity v rámci procesu omezit. Dalším benefitem je možnost lépe koordinovat činnosti a aktivity v podniku tak, aby fungovaly co nejefektivněji. Dále je možnost také pozorovat

nákladovou náročnost nestandardních či v malých objemech prováděných výkonů, což přináší informace např. pro cenová vyjednávání. (Král, 2018, s. 195)

Firmy využívající metodu ABC jsou schopny kontrolovat režijní náklady a sledovat jejich vztah k prováděným činnostem. Kromě rozdělení na výrobní (hlavní) a podpůrné procesy jsou manažeři schopni provádět i klasifikaci na procesy s přidanou hodnotou a bez přidané hodnoty. Činnosti s přidanou hodnotou přispívají ke vnímané hodnotě výrobku nebo služby. Naopak činnosti a procesy nepřidávající přidanou hodnotu produktu zvyšují náklady a čas potřebný k výrobě produktu, aniž by došlo ke zvýšení jeho hodnoty. Jedná se např. o skladování zásob, přesuny materiálu a rozpracované výroby atd. (Weygandt et al., 2018, s. 4-14). Metoda ABC poskytuje informace pro porozumění, jak jsou režijní náklady rozděleny dle jednotlivých činností. Tyto informace pomáhají podniku při tvorbě nových operačních postupů v oblasti řízení nákladů, což může pomoci režijní náklady snížit. (Williams et al., 2018, s. 772)

Jednou z předností je jistě zpětná analýza nákladů. Každá kalkulační metoda přináší jiný druh informací. U kalkulace ABC jde o vyjádření přiměřenosti nákladů připadajících konkrétním výkonům. ABC kalkulace identifikuje aktivity, které spotřebovávají vysoký podíl nákladů ve srovnání s přidanou hodnotou, kterou poskytují. Manažeři jsou poté schopni odhalit problémové oblasti podniku. Dalším benefitem ABC kalkulace je měření výkonu aktivit, využitých kapacit a proplývaných nákladů. Tomu přispívá pohled na naturální stránku prováděných výkonů. Kalkulace ABC nachází své využití rovněž v analýze ziskovosti, jelikož je díky ní možné poměrově srovnat náklady i výnosy přiřazené určitému objektu, kterým může být i samotný zákazník. V neposlední řadě spadá tato kalkulační metoda svůj účel v šířce svého využití ve vztahu k nákladovým objektům, kterými mohou být výrobky, zákazníci, odvětví podnikání, příp. i celý trh. Kromě takového způsobu segmentování se ABC kalkulace využívá i pro tvorbu scénářů budoucího vývoje jednotlivých segmentů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 173-179)

Nekvapil (2021, s. 16) dodává, že procesní přístup v rámci kalkulačních technik, do kterých spadá i metoda ABC, může vést k výsledku méně citlivému na chyby. Zde je to myšleno zejména v případě využití této metody pro plánování zisku. Tato snížená citlivost na chyby je důsledkem rozprostření režijních nákladů mezi více různých výrobků.

4.4 Omezení ABC kalkulace

Zásadním problémem, před kterým manažeři stojí při zavádění této kalkulační metody, je samotná efektivnost využití a obtížnost její praktické aplikace. Náročnými činnostmi jsou zjišťování a hodnocení jednotlivých aktivit a s tím související přiřazování množství jednotek aktivity k prováděným finálním výkonům. Problematické je rovněž přiřazování nákladů, které jsou společné více aktivitám nebo určení procesů, které jsou či nejsou vyvolány množstvím výkonů. Negativní zkušenost z praxe se týká využití této metody pro motivaci pracovníků, kdy dochází k neúčelnému přesouvání nákladů či k jiným manipulacím, které snižují vypovídající schopnost informací získaných pomocí kalkulace ABC. (Král, 2018, s. 199)

Popesko a Papadaki (2016, s. 181) považují za hlavní problematické oblasti této kalkulační metody především časovou a nákladovou náročnost ve vztahu k dotazování se zaměstnanců, subjektivnost a obtížnou ověřitelnost dat v rámci ABC kalkulace nebo také složitou aktualizaci celého ABC modelu pro zohlednění změn ve struktuře výkonů. Dalším problémem může být lokálnost využití ABC kalkulace v podniku, jelikož metoda nebere v potaz celopodnikovou perspektivu. Kvůli nákladové i časové náročnosti podniky od této metody často upouští, případně ji zjednodušují, což vede opět ke zkreslení výsledků. Přesnost výsledků je možné zachovat, pokud se podnik pečlivě zaměří na zjednodušení přiřazování nákladů aktivitám nebo na slučování aktivit s podobnými vztahovými veličinami.

Implementace systému ABC je náročný projekt, jehož náklady na provozování značně přesahují nákladovost tradičních kalkulačních systémů. Potřebná data pro tento systém je podnik nucen pravidelně shromažďovat, aktualizovat a ukládat. Zvýšená přesnost této kalkulace nemusí převýšit její nákladovou stránku. Za omezení ABC systému je možné shledat i přístup manažerů a vedení firem. Vedení podniků v některých případech není plně seznámeno s přínosy této metody a v případě jejího využití postupují neefektivně. Na straně manažerů zase dochází k tendenci přiřazovat veškeré vzniklé náklady produktům, což neodpovídá filozofii kalkulace ABC a tento přístup zkresluje cenová rozhodování, alokaci nákladů i velikost marže. (Noreen et al., 2018, s. 250)

4.4.1 TDABC kalkulace

I přes svůj přínos není ABC metoda plně využívána, a to zejména z důvodů zmíněných v předchozí kapitole. Jedná se zejména o časovou a nákladovou náročnost napříč celým

systemem ABC. Aby došlo ke zvýšení atraktivnosti této metody a zároveň byly zachovány klíčové vlastnosti ABC kalkulace, došlo k vytvoření TDABC (Time-Driven ABC), která je levnější a jednodušší alternativou ke konvenčnímu systému ABC. Tato metoda vynechává obtížné dotazování zaměstnanců a pracuje s rozvrháváním nákladů podle spotřeby času u jednotlivých aktivit. Faktor času je zde považován za jediného nositele nákladů. (Kaplan a Anderson, 2007, s. 8)

Metoda TD-ABC pomáhá podnikům zjistit využití kapacit jejich procesů a také ziskovost produktů, objednávek a zákazníků. Ačkoliv se jedná o zjednodušení systému ABC, dostávají manažeři přesné informace o ziskovosti i o nákladech. Podniky jsou tak schopny efektivně řídit náklady, vztahy se zákazníky i oceňovat objednávky. (Drury, 2018, s. 267)

4.5 Využití ABC kalkulace v praxi

Kalkulace ABC přináší obecně největší efekt v odvětvích se širokou škálou poskytovaných výkonů, které si vyžadují vysokou nákladovou náročnost inovačních a servisních aktivit a činností. Nejčastěji se tato metoda využívá ve zpracovatelském průmyslu s montážní technologií. Kvůli náročnosti této kalkulace nedochází k pokrytí veškerých aktivit, ale k selektivnímu určení procesů, u kterých hrozí riziko největších chyb, pokud by byly vyjádřeny tradičními postupy. V oblasti rozhodovacích úloh přináší ABC kalkulace podklady pro návrh a obhajobu cen nebo také pro rozhodování o sortimentní struktuře. (Král, 2018, s. 200)

Kromě vnímání ABC kalkulace jako jedné z nejpřesnějších kalkulačních metod, je také velmi často chápána jako manažerská technika pro zvyšování výkonnosti firmy. Četnost využití této metody v praxi není taková, jak by se dalo očekávat vzhledem k jejím silným stránkám. Je to především z důvodu strachu firem z náročnosti ABC kalkulace, dále kvůli nedostatečnému informačnímu systému, domnělé nevhodnosti kalkulace z pohledu charakteru výroby či množství sortimentu nebo také neznalosti potřebných informací či neochotě vlastníka. Otázkou je také návratnost investice do ABC systému a vliv na výkonnost firmy. Samotné využití ABC kalkulace automaticky nevede ke zvýšení výkonnosti. Podává však informace, které mohou být podkladem pro informovaná manažerská rozhodnutí, která následně vedou ke zvýšení výkonnosti či ziskovosti firmy. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 179-180)

Dříve bylo zvykem využívat především přímé mzdy jako základnu pro alokování režijních nákladů. Současný podnikatelský svět však vypadá jinak a automatizace a digitalizace

zvyšují podíl využívaných strojů ve výrobním procesu. To pochopitelně vede k růstu režijních nákladů v podobě odpisů, oprav, údržby či dalších služeb ve vztahu k využívané automatizaci. Tyto skutečnosti vedou ke snižování podílu přímé práce ve výrobě. Současné podnikatelské prostředí se rovněž vyznačuje složitostí a množstvím procesů, k čemuž je potřeba větší množství rozvrhových základů, které právě v podobě jednotlivých činností a aktivit přináší ABC kalkulace. Z toho plyne, že největší opodstatnění pro využívání této metody je v podnicích s velkým množstvím procesů, které se vyznačují složitostí a také v podnicích s velkým podílem automatizace. Své využití však poslední dobou nachází ABC kalkulace také ve službách. V sektoru služeb má význam především z důvodu určení klíčových aktivit přinášejících hodnotu a zisky. Také zde převládají celopodnikové režijní náklady, které jsou obtížně přiřaditelné jednotlivým výkonům. (Weygandt et al., 2018, s. 4-5, 4-17)

Výrobky vyznačující se svou složitostí jsou často vyráběny v menším množství, často kvůli omezené poptávce. Při využití klasických kalkulačních metod by se na takové produkty v praxi vztahovala malá režie na základě např. odpracovaných hodin, ačkoliv by složitost výroby takového produktu mohla způsobit výraznou spotřebu režijních nákladů. ABC kalkulace se snaží díky své konstrukci takovému zkrácení předcházet. (Vanderbeck a Mitchell, 2014, s. 210)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V praxi existují dva základní pohledy na účetnictví podniku, dle kterých se účetnictví také dělí. Jedná se o účetnictví finanční a manažerské. Finanční účetnictví tvoří podklad pro základní účetní výkazy společnosti, řídí se zákonnými požadavky a jeho uživatelé jsou zejména z vnějšího okolí podniku. Manažerské účetnictví naopak slouží pro interní potřeby firmy, tvoří základ pro rozhodovací úkoly společnosti a je zaměřeno především na budoucnost podniku.

Ani pohled na náklady podniku není jednotný z pohledu jejich klasifikace. Jedná se o vstupy do výrobního procesu firmy, které jsou oceněny v penězích. Jejich klasifikace dle určitých parametrů slouží podniku k efektivnějšímu řízení nákladů. Druhé členění vychází z finančního účetnictví. Pro manažerské úlohy ovšem lépe poslouží kalkulační členění, které se velmi úzce prolíná s účelovým členěním nebo také kapacitní členění nákladů, jinak zvané členění nákladů dle závislosti na objemu výroby. Kalkulační členění rozděluje náklady dle jejich přiřaditelnosti nákladovému objektu, a především nepřímé náklady tvoří základní data pro kalkulace nákladů a další metody řízení nákladů.

Aby podnik dokázal náklady efektivně řídit, musí je patřičně sledovat, evidovat a členit. Základem pro řízení nákladů jsou kalkulace nákladů. Jedná se o přiřazování povětšinou nepřímých nákladů předmětu kalkulace, nejčastěji výrobku. Toto přiřazení nákladů je nazýváno jako alokace nákladů. Podle potřeb podniku se tvoří kalkulace předběžná a také kalkulace výsledná, která porovnává odchylky od plánu. Podnik může přiřazovat veškeré režijní náklady, potom se hovoří o absorpčních kalkulacích, mezi které se řadí kalkulace dělení či kalkulace přírážková. Pokud podnik přiřazuje pouze variabilní náklady, jedná se o kalkulace neabsorpční, a ty podniku mohou posloužit např. při určování sortimentní struktury skrze výpočet krycího příspěvku. Mezi nevýhody těchto kalkulací patří např. komplikovanost přiřazení, neaktuálnost kalkulací nebo přiřazení nevhodných položek režijních nákladů.

Nedostatky tradičních kalkulačních metod se snaží odstranit např. metoda Activity-Based Costing. Ta bere v potaz aktivity podílející se na výrobním procesu a jejich kvantifikaci u jednotlivých výrobků. Díky tomu dokáže tato kalkulační metoda přiřadit náklady vyvolané výrobou daného produktu daleko přesněji. Benefitem je přehled o podnikových aktivitách a sledování jejich nákladové náročnosti.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI X&Y, S. R. O.

Následující kapitola se věnuje představení analyzované společnosti včetně seznámení s její historií, portfoliem produktů a vývojem počtu zaměstnanců. Dále tato kapitola přinese pohled na vývoj základních ekonomických ukazatelů v čase.

6.1 Představení a historie společnosti

Analyzovanou společností je firma X&Y, s. r. o., působící ve strojírenském průmyslu. Firma se kromě vlastní výrobní činnosti orientuje také na činnost obchodní. Podnik se specializuje na dodávky mechanických a elektromechanických dílů a sestav, a to zákazníkům z různých průmyslových oborů. Sídlem společnosti je obec v podhůří Bílých Karpat. (X&Y, s. r. o., ©2020)

Společnost byla založena v roce 2013 pod názvem Z&X, s. r. o., a ve stejném roce došlo k převodu vlastnického podílu na současného ředitele firmy. Od tohoto momentu je firma vedena pod obchodní firmou se současným názvem X&Y, s. r. o. Ve svých začátcích se firma věnovala pouze obchodní činnosti v oblasti strojírenství se zaměřením na dodávky obráběných dílů. V roce 2014 dochází k růstu poptávky po produktech, kterým se firma doposud věnovala v rámci své obchodní činnosti a dochází k zahájení vlastní výroby. (X&Y, s. r. o., ©2020)

Firma začíná s CNC frézováním a pronajímá si výrobní halu. V roce 2015 začíná s digitalizací procesů i dokumentace prostřednictvím implementace informačního systému Helios Orange a také CAM systému, což je počítačová podpora pro programování CNC strojů. V roce 2016 zahajuje společnost činnost montážního pracoviště v nově pronajaté hale na současném místě podnikání, aby v roce 2017 došlo k rozšíření výrobních technologií o CNC soustružení. Od roku 2019 společnost sídlí i vyrábí ve vlastních prostorech, kde její výrobní plocha zabírá 1008 m², což je 3x větší výrobní plocha než v roce 2014, kdy firma zahájila svoji výrobu. (X&Y, s. r. o., ©2020)

V současné době se společnost naplno věnuje stabilizaci veškerých podnikových procesů tak, aby bylo možné přejít k plně digitální výrobě. Společnost užívá 11 CNC strojů a v současné době má 32 zaměstnanců. Až 90 % veškeré produkce je exportováno. (X&Y, s. r. o., ©2020)

6.2 Hodnoty společnosti

Společnost je orientována silně „proklientsky“ a „prozákaznický“. V tomto duchu se nese i vize společnosti, kterou je poskytování kvalitních a spolehlivých řešení za účelem naplnění potřeb a cílů zákazníků. Jedním z cílů společnosti je vytváření dlouhodobých a pevných vztahů nejen se zákazníky, ale také s dodavateli i zaměstnanci. (X&Y, s. r. o., ©2020)

Poslání a účel společnosti je možné vymežit ve dvou rovinách, kterými jsou zákazníci a zaměstnanci:

Zákaznická orientace je vymezena firmou následovně: „*Služby vždy přizpůsobujeme konkrétním potřebám zákazníka a neustále nacházíme nová řešení a výrobní možnosti. Snažíme se trvale rozvíjet vztahy se stávajícími dodavateli*“. (X&Y, s. r. o., ©2020)

Pro zaměstnance podnik vytváří kvalitní a čisté prostředí. Příkladem může být vybavenost budovy autonomním řízením energií a rekuperací vzduchu. Zajímavostí rovněž může být využití systému odtahu olejové mlhy u výrobních technologií. Společnost je zaměřena na týmovou spolupráci a plnění společných cílů. (X&Y, s. r. o., ©2020)

Společnost X&Y, s. r. o., také definuje 4 základní hodnoty firmy, které jsou definovány v předchozích řádcích. Jedná se o **preciznost, otevřenost, zodpovědnost a tah na branku**.

6.3 Základní informace o společnosti

Základní kapitál (k 31. 12. 2022): 200 000,- Kč

Počet zaměstnanců: 32

Obrat (2022): 95,3 mil. Kč

Předmět podnikání a ekonomických činností dle CZ-NACE: Obrábění, Zámečnictví, Povrchová úprava zušlechťování kovů, Zprostředkování velkoobchodu, Skladování, Činnosti v oblasti informačních technologií, reklamní činnost, Ostatní poradenství v oblasti podnikání a řízení. (MFČR, ©2023)

6.4 Portfolio činností společnosti

Výroba společnosti X&Y, s. r. o., je zaměřena na zakázkovou výrobu strojních dílů ve čtyřech hlavních oblastech:

- 1) **CNC frézování** – 3-osé frézování s využitím široké škály obráběcích nástrojů; obrábění oceli, nerez, mosazi, bronzu, slitiny hliníku a technických plastů; dodatečnými činnostmi jsou povrchové a tepelné úpravy, broušení; produkce v dávkách 1-5 000 ks
- 2) **CNC soustružení** – soustružení přírub a hřídelí s využitím hrotových soustruhů a soustružnického centra s poháněnými nástroji; dodatečnými činnostmi jsou povrchové a tepelné úpravy, broušení; produkce v dávkách 1-10 000 ks
- 3) **Zpracování plechů a výroba svařenců** – svařování metodami MIG/MAG/TIG; zámečnické práce z nerez, oceli a slitin hliníku; dodatečnými činnostmi jsou povrchové úpravy, kartáčování a leštění
- 4) **Montáž elektro-mechanických celků** – sestavování zámečnických a obráběných dílů do funkčních celků (max 100 kg); zajištění standardizovaných a nakupovaných montážních dílů; dodání celků včetně kalibrace, testování a oživení (X&Y, s. r. o., ©2020)

Portfolio poskytovaných výrobků je skutečně rozsáhlé a každoročně čítá několik set až nižší jednotky tisíců artiklů. Převážně se podnik zaměřuje na zakázkovou výrobu. Značná část produkce je tvořena exportem výrobků. Častými zákazníky jsou firmy z německy mluvících zemí.

Společnost přistupuje k výrobě obráběných dílů komplexně, což znamená, že zajišťuje také potřebné protokoly, atesty či certifikace dle požadavků zákazníka. S každou zakázkou souvisí odborná konzultace, kterou firma poskytuje. Velký důraz klade podnik na kontrolu kvality jím dodávaných výrobků. Společnost se zabývá investicemi do měřících přístrojů a každý výrobek prochází několikastupňovou kontrolou. (X&Y, s. r. o., ©2020)

Odběratelé společnosti působí nejčastěji v těchto průmyslových odvětvích:

- Farmaceutický průmysl,
- Dřevozpracující průmysl,
- Rehabilitační průmysl,
- Balicí stroje,
- Tiskařský průmysl
- Papírenský průmysl (X&Y, s. r. o., ©2020)

6.5 Organizační struktura společnosti

Řídícím orgánem společnosti je firemní rada, kterou tvoří čtyři majitelé podniku. Ti jsou zároveň manažery jednotlivých úseků, které jsou jim svěřeny. Každý manažer (majitel) má na starosti určité aktivity odpovídající jeho kvalifikaci, případně je vykonává ve spolupráci s odborným THP zaměstnancem. Schéma organizační struktury se nachází v Příloze P I.

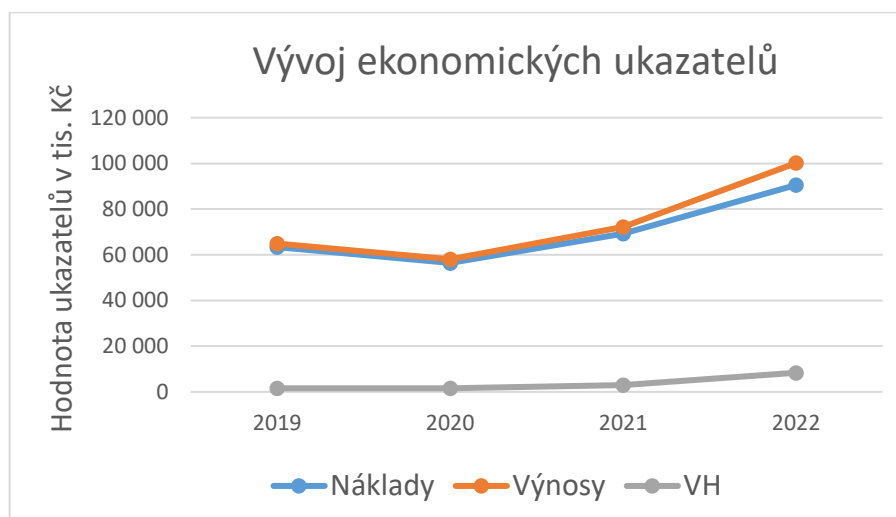
6.6 Přehled základních ekonomických ukazatelů

Tato kapitola představuje vývoj základních ekonomických ukazatelů, kterými jsou výnosy, náklady a zisk v letech 2019-2022.

Tabulka 2 – Ekonomické ukazatele v letech 2019–2022 (Vl. zpracování)

v tis. Kč	2019	2020	2021	2022
Náklady	63 333	56 426	69 301	90 529
Výnosy	64 909	58 054	72 243	100 158
VH	1 575	1 627	2 941	8 367

Pro lepší představu je výše vyobrazená tabulka doplněna také grafem zobrazujícím vývoj ekonomických ukazatelů společnosti v čase:



Obrázek 2 – Vývoj ekonomických ukazatelů 2019–2022 (Vl. zpracování)

Z grafu i přiložené tabulky vyplývá, že se podnik pohyboval ve sledovaných letech v kladných číslech, ačkoliv výše čistého zisku pohybovala v letech 2019 a 2022 kolem hodnoty 1 500 tis. Kč. Podnik byl vždy schopen vytvořit dostatečné výnosy i přes vyšší podíl nákladů. To se podniku podařilo i v roce 2020, kdy celosvětovou ekonomiku zasáhla pandemie Covid-19 a podniku poklesla produkce, s čímž souvisí meziroční pokles výnosů,

ale také úměrné snížení nákladů. Po pandemii dochází k meziročnímu růstu výnosů společnosti a v roce 2022 byl podnik schopen vytvořit zisk přes 8 300 tis. Kč. Je to dáno zejména zvýšenou produkcí firmy a s tím souvisejícím efektivním využitím výrobní kapacity.

V následujících letech lze očekávat opětovný nárůst zakázek a produkce, ovšem díky efektivnímu využití výrobní kapacity a stále se zvyšující míře automatizace výroby, nemusí nutně docházet ke výraznému růstu nákladů, jelikož podnik bude schopen snížit např. mzdy ve výrobě. Tím pádem je možno očekávat zachování rostoucího trendu kladného výsledku hospodaření.

6.7 Úvodní strategická analýza společnosti

Pro bližší seznámení se společností byly provedeny 3 analýzy zaměřující se na vnitřní i vnější prostředí firmy. Analýzy slouží především k pochopení širšího kontextu fungování společností. Konkrétně se jedná o SWOT analýzu, PEST analýzu a metodu McKinsey 7S. Vzhledem k tomu, že provedené analýzy nepatří ke stěžejním částem práce, jsou vytvořeny ve stručnějším rozsahu a není jim věnován teoretický podklad. Na ten je pouze odkázáno.

Vzhledem ke svému rozsahu se analýzy nacházejí v Příloze P II.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Tato část diplomové práce se věnuje analýze nákladů společnosti. Analýza nákladů bude zahrnovat výsledky společnosti z pohledu nákladů v letech 2019–2022. Veškerá členění nákladů jsou doplněna o vertikální analýzu, příp. také o grafické zobrazení, aby bylo možné nastínit podíl jednotlivých položek na celku. Náklady budou zanalyzovány nejdříve dle druhového členění. Druhové členění je nejpřesněji evidovaným nákladovým členěním v podniku. Dále je také doplněno o analýzu výkonové spotřeby a v rámci ní také o analýzu nákladů na prodané zboží.

Analýza nákladů za rok 2023 probíhá odděleně. Je to dáno několika důvody. V době sepsání práce nejsou k dispozici kompletní účetní výkazy, což znesnadňuje analýzu druhového členění. Nejdůležitějším faktem ovšem je, že společnost evidovala veškeré účetnictví za rok 2023 do svého vnitropodnikového informačního systému. Hlavní kniha analytické evidence, která podrobně sleduje také jednotlivé nákladové položky byla podrobně vedena pouze v roce 2023, tudíž analýza daného roku probíhá odděleně. Bližší vysvětlení je uvedeno v příslušné kapitole 6.5.

Další část je věnována členění nákladů dle změn v objemu výroby, což znamená analýzu variabilních a fixních nákladů. Poté se tato kapitola věnuje kalkulačnímu členění, což představuje základ pro řízení nákladů a kalkulace výrobků, kde se vychází z nepřímých nákladů. Tato dvě členění nejsou v podniku bezprostředně sledována a evidována. Vychází se tedy z více zdrojů, kterými jsou kromě výkazu zisku a ztráty také hlavní kniha analytické evidence, účetní deník nebo také seznam nákladových účtů podniku.

Tato data tvoří základ také pro odpovědnostní účetnictví neboli členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik. Takové členění nákladů vytváří alespoň přibližnou představu o spotřebě nákladů v rámci jednotlivých útvarů.

Tabulka 3 – Celkové náklady podniku 2019–2023 (Vl. zpracování)

v tis. Kč	2019	2020	2021	2022	2023
Celkové náklady	63 333	56 426	69 301	90 529	78 161

Tabulka č. 3 podává přehled o celkových nákladech podniku v letech 2019–2023 v absolutních hodnotách.

Následující graf slouží pro názornou ukázkou výše celkových nákladů v analyzovaných letech 2019–2023.



Obrázek 3 – Celkové náklady podniku 2019–2023 (Vl. zpracování)

V roce 2020 došlo k výraznějšímu snížení nákladů v důsledku pandemie Covid-19, kdy byla utlumena produkce, jak vlastní, tak i externí výroby. Poté docházelo k růstu nákladů, což vygradovalo v roce 2022, kdy náklady dosáhly více než 90 000 tis. Kč. Tento nárůst byl způsoben zvýšením produkce pro český i zahraniční trh, což s sebou přineslo zvýšení řady nákladů, např. v podobě kooperací (externí výroby). V roce 2023 však došlo ke znatelnému poklesu nákladů, který byl dán mj. snížením výše zmíněných nákladových položek.

Podrobnějšímu členění nákladů a jejich struktuře v jednotlivých letech se věnují následující kapitoly.

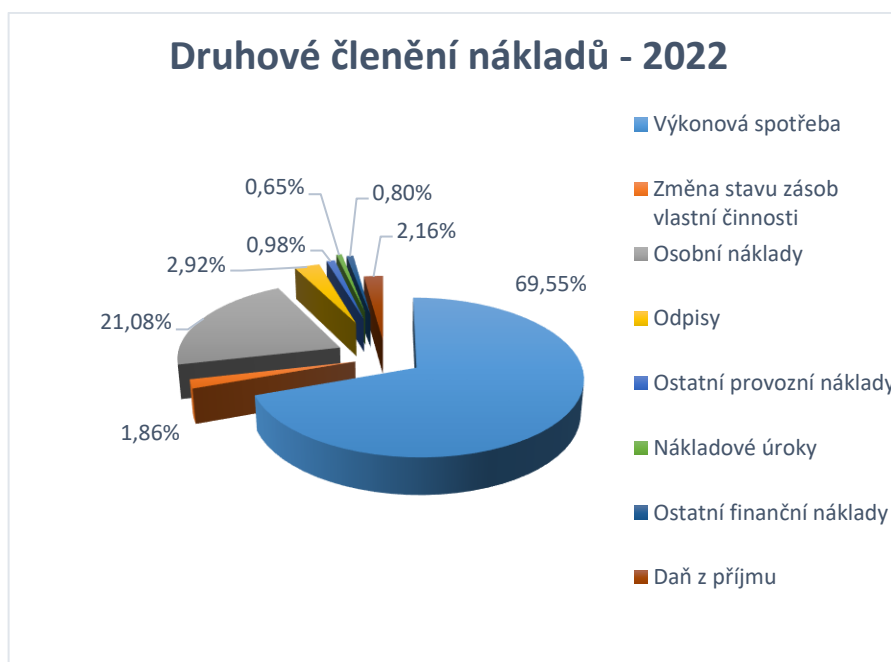
7.1 Druhovému členění nákladů

Následující část se zabývá zobrazením druhového členění nákladů v letech 2019–2022. Jak už bylo zmíněno, druhové členění nákladů je členěním, které je v podniku využíváno nejčastěji. Resp. se jedná o nejlépe, nejpodrobněji a nejpřesněji zpracované zobrazení nákladů ve společnosti. Data vycházejí z účetních výkazů společnosti. Pro lepší vizualizaci a představu o jednotlivých nákladových druzích byla použita vertikální analýza. Tato analýza představuje procentuální podíl jednotlivých nákladových položek v druhovém členění na celkových nákladech podniku.

Tabulka 4 – Druhové členění nákladů podniku (VI. zpracování)

v tis. Kč	2019		2020		2021		2022	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Výkonová spotřeba	45 841	72,38	39 991	70,87	48 803	70,42	62 963	69,55
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-728	-1,15	-998	-1,77	-1 735	-2,50	1 688	1,86
Osobní náklady	16 344	25,81	15 112	26,78	18 096	26,11	19 083	21,08
Odpisy	889	1,40	1 039	1,84	2 601	3,75	2 647	2,92
Ostatní provozní náklady	101	0,16	183	0,32	163	0,24	886	0,98
Nákladové úroky	145	0,23	299	0,53	326	0,47	587	0,65
Ostatní finanční náklady	436	0,69	428	0,76	389	0,56	723	0,80
Daň z příjmu	306	0,48	373	0,66	659	0,95	1 951	2,16
Celkem	63 334	100	56 427	100	69 302	100	90 528	100

Pro lepší vizualizaci jednotlivých nákladových druhů, resp. jejich procentuálního rozdělení pro rok 2022 byl použit výsečový graf, z něhož je jasně patrné, jakou poměrovou část zastupuje výkonová spotřeba ve výši 65,6 %. Druhou nejvýznamnější položkou nákladů jsou osobní náklady ve výši 21 %.



Obrázek 4 – Graf zobrazující druhové členění nákladů - 2022 (VI. zpracování)

Následující tabulka zobrazuje druhové členění nákladů v rámci odvětví. Data vycházejí ze statistických údajů Ministerstva průmyslu a obchodu pro kategorii obrábění (25.6) dle

klasifikace ekonomických činností CZ-NACE. Tabulka neobsahuje některé položky nákladových druhů pro rok 2022, jelikož potřebná data v době sepsání práce nebyla k dispozici.

Tabulka 5 – Druhové členění nákladů v odvětví (Vl. zpracování dle dat z mpo.cz)

v tis. Kč	2019		2020		2021		2022	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Výkonová spotřeba	61 231	69,13	57 046	68,53	71 395	71,93	86 111	/
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-32,8	-0,04	-101	-0,12	-955	-0,96	-733	/
Osobní náklady	20 821	23,51	19 797	23,78	21 588	21,75	23 672	/
Odpisy	4 471	5,05	4 589	5,51	4 824	4,86	není k dispozici	
Nákladové úroky	482	0,54	458	0,55	553	0,56	není k dispozici	
Daň z příjmu	1 603	1,81	1 448	1,74	1 848	1,86	není k dispozici	
Celkem	88 577	100	83 239	100	99 254	100%	/	/

Největší podíl na nákladech podniku tvoří **výkonová spotřeba**. Pro výrobní podnik je typické, že tato položka tvoří nejvýznamnější část nákladů. V analyzovaných letech se hodnota výkonové spotřeby pohybuje kolem 70 % hodnoty celkových nákladů podniku. Takový procentuální podíl odpovídá i průměru v daném odvětví, ve kterém se podnik pohybuje, ačkoliv je absolutní vyjádření výkonové spotřeby výrazně nižší oproti průměru v odvětví, což je dáno velikostí firmy.

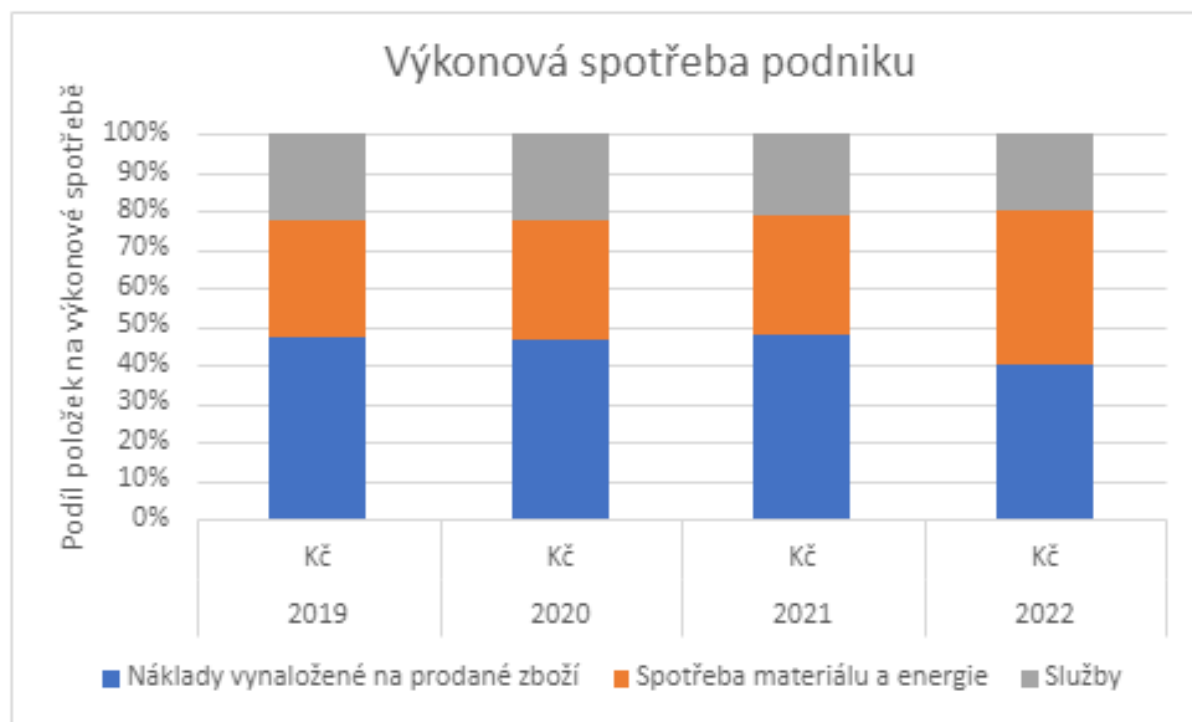
Výkonovou spotřebu tvoří trojice nákladových druhů, kterými jsou *náklady vynaložené na prodané zboží, spotřeba materiálu a energie a služby*. Následující tabulka zobrazuje, jak se jednotlivé druhy nákladů podílí na celkové výkonové spotřebě. V roce 2022 výrazně vzrostly náklady na energie, což je dáno cenami energií v posledních letech. Tyto náklady se tak stávají velmi výraznou položkou v nákladech podniku a lze očekávat jejich další růst, který způsobuje energetická krize a další vnější faktory. Za povšimnutí rovněž stojí to, že absolutní hodnoty nákladů na prodané zboží a nákladů za energie se v roce 2022 téměř rovnají, což pro výrobní podnik znamená, že bude nucen hledat cesty ke snížení nákladů, a právě v oblasti spotřeby energií to půjde velmi těžce. Největší položkou nákladů na prodané zboží tvoří kooperace, což znamená využití externí výroby. Služby ve sledovaných letech představují pravidelně hodnotu kolem 20 % výkonové spotřeby, což

znamená, že podnik využívá externích služeb, jako např. IT služby nebo i část kooperací při výrobě výrobků stále ve stejné míře.

Tabulka 6 – Výkonová spotřeba podniku (VI. zpracování)

	2019		2020		2021		2022	
v tis. Kč	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Náklady vynaložené na prodané zboží	21 827	47,61	18 586	46,48	23 448	48,05	25 404	40,35
Spotřeba materiálu a energie	13 735	29,96	12 520	31,31	15 052	30,84	25 007	39,72
Služby	10 279	22,42	8 885	22,22	10 303	21,11	12 553	19,94
Celkem	45 841	100	39 991	100	48 803	100	62 964	100

Graf zobrazující výkonovou spotřebu podniku v letech 2019–2022 rovněž zobrazuje konstantní hodnotu nákladů v oblasti služeb a podstatný nárůst nákladů na energie, který bude za rok 2023 jistě ještě významnější.



Obrázek 5 – Graf zobrazující výkonovou spotřebu podniku (VI. zpracování)

Další podstatnou položkou druhového členění nákladů jsou **osobní náklady**. Při pohledu na tabulku 5 je zřejmé, že se absolutní hodnota osobních nákladů meziročně zvýšila, což je dáno růstem mezd či odměn, avšak v relativním měřítku jejich hodnota v roce 2022 významně klesla. Může to být způsobeno právě výraznějším zvýšením jiných nákladových položek, jako např. v případě nákladů na energie. Růst osobních nákladů není meziročně

nikterak významný, jelikož si podnik v posledních letech drží víceméně stále stejný počet zaměstnanců. Ve srovnání s průměrem v odvětví byl relativní podíl osobních nákladů na nákladech podniku vyšší o 3 %, v roce 2022 se jejich relativní hodnota snížila na hodnotu průměru, která je cca 21 %.

Co se týká **odpisů**, je jejich hodnota ve sledovaných letech v relativním vyjádření vždy pod průměrem odvětví. Jejich absolutní hodnota pochopitelně ve sledovaných letech vzrostla, ovšem v roce 2022 byl tento nárůst minimální, což se podepsalo i na relativním vyjádření, které vykazovalo hodnotu necelých 3 % z celkových nákladů. Tento nákladový druh je tvořen zejména několika výrobními stroji, vozidly managementu firmy a výrobní halou podniku, která tvoří největší část odpisů. Nižší podíl odpisů na nákladech firmy oproti průměru je dán velikostí firmy a menším množstvím odpisovaných výrobních zařízení, než je tomu v jiných výrobních podnicích.

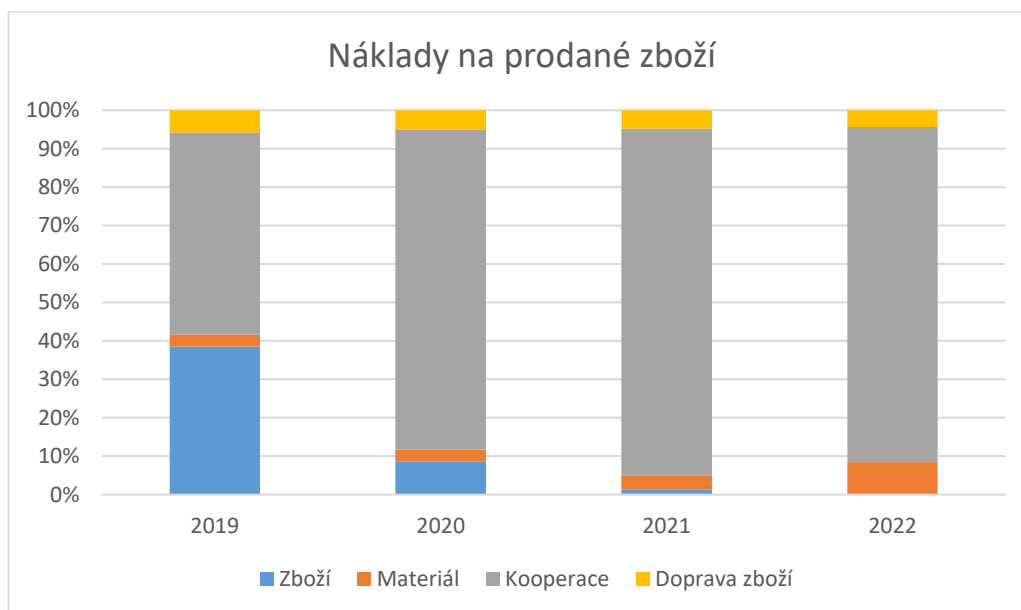
Při pohledu na celkové náklady podniku během analyzovaných let je v roce 2020 zřejmý značný meziroční pokles nákladů, což je způsobeno utlumením produkce v důsledku pandemie koronaviru. S poklesem produkce souvisí i snížení tržeb v daném roce. Zmiňovaný pokles je možné pozorovat také v odvětví, ve kterém firma působí. V dalších letech už dochází opět k meziročnímu nárůstu nákladů, stejně jako tržeb, jelikož produkce opět roste. V roce 2022 dochází k meziročnímu nárůstu nákladů o více než 20 mil. Kč, kde největší zatížení daného nárůstu tvoří spotřeba materiálu a energií v rámci výkonové spotřeby, jelikož zde došlo k největšímu meziročnímu nárůstu nákladů.

Vzhledem k tomu, že většinu nákladů podniku dle druhového členění tvoří výkonová spotřeba (cca 70 %), která již byla popsána výše, je vhodné doplnit informace o nejvýznamnější položce výkonové spotřeby. Tou položkou jsou náklady na prodané zboží, mezi které patří položky zboží, materiálu, kooperace a dopravy zboží.

Tabulka 7 – Náklady vynaložené na prodané zboží (Vl. zpracování)

v tis. Kč	2019		2020		2021		2022	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Zboží	8 416	38,56	1 600	8,61	313	1,34	16	0,07
Materiál	683	3,13	572	3,08	822	3,51	2 122	8,36
Kooperace	11 470	52,55	15 468	83,23	21 192	90,38	22 151	87,20
Doprava zboží	1 256	5,76	945	5,09	1 118	4,77	1 112	4,38
Celkem	21 826	100	18 586	100	23 447	100	25 403	100

Graf (Obr. 6) poskytuje náhled na strukturu nákladů na prodané zboží. Data vycházejí z hlavní knihy analytické evidence firmy.

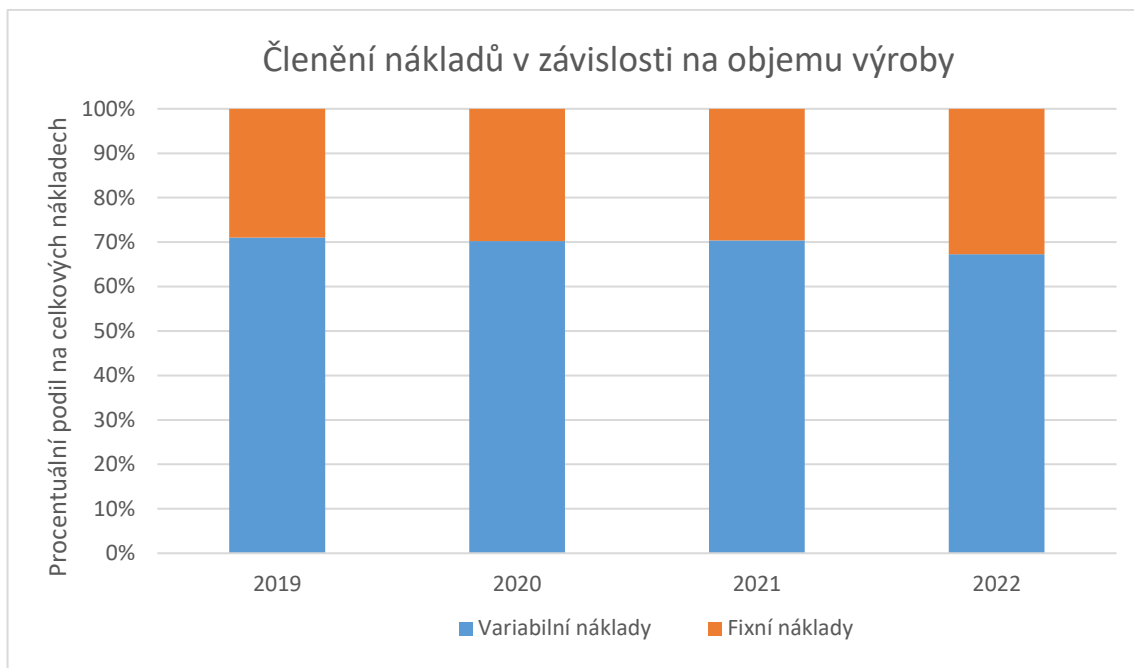


Obrázek 6 – Struktura nákladů na prodané zboží (VI. zpracování)

Vysoký podíl tvoří tzv. kooperace, což je externí výroba. Kooperace tvoří v letech 2020–2022 více než 80 % všech nákladů na prodané zboží. Kooperace firma využívá pro pokrytí poptávky a také z finančních a provozních důvodů. Zboží a materiál jsou náklady související s položkou kooperace a nejedná se o přímé náklady výroby. Doprava takto získaného zboží se podílí z necelých 10 %.

7.2 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby

Členění nákladů v závislosti na objemu výroby je prvním předpokladem pro řízení nákladů a sledování jejich chování. Sledovaným obdobím jsou opět roky 2019–2022. Oddělování nákladů na fixní a variabilní je možné v krátkodobém časovém horizontu, tudíž i na analyzované nákladové položky v rámci podniku je nahlíženo krátkodobým pohledem. Data pro analýzu nákladů v závislosti na objemu výroby vycházejí z několika zdrojů, kterými jsou výkaz zisku a ztráty, hlavní kniha analytické evidence a seznam nákladových účtů obsahující určení kapacitního i kalkulačního členění nákladů, který je sestaven dle potřeb výrobního programu firmy.



Obrázek 7 – Podíl variabilních a fixních nákladů na celkových nákladech podniku (Vl. zpracování)

Z grafu (Obr. 7) znázorňujícího podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech podniku je patrné, že ve sledovaných letech tvořil podíl variabilních nákladů vždy cca 70 % celkových nákladů. V roce 2022 se však mírně zvýšil podíl fixních nákladů podniku. Vysoký podíl variabilních nákladů je dán několika důvody. Mezi ně patří např. značné množství pracovníků ve výrobě oproti THP pracovníkům, spotřeba variabilního materiálu nebo také variabilní náklady v podobě nákladů vynaložených na prodané zboží, kde velkou část tvoří kooperace v podobě externí výroby – tyto náklady jsou celé variabilním nákladem. Co se týká energií, největší část jejich spotřeby připadá rovněž na výrobní segment společnosti, a tudíž jsou náklady svým charakterem variabilní.

Mírné zvýšení podílu fixních nákladů na celkových nákladech v roce 2022 je dáno většími náklady na služby, což v praxi znamená např. využití IT služeb ve spojitosti s podnikovým informačním systémem a také kladná hodnota položky změny zásob vlastní činnosti.

Prostřednictvím kvalifikovaného odhadu ředitele společnosti pracuje podnik s následujícím rozdělením mzdových nákladů a nákladů na energie:

Tabulka 8 – Procentuální rozdělení nákladů v podniku (VI. zpracování)

	Energie	Mzdy
Výroba	97,50 %	60 %
Administrativa	2,5 %	40 %

Tato tabulka (Tab. 8) obsahuje procentuální rozdělení nákladů na energie a mzdových nákladů mezi administrativu a výrobní část podniku. Výroba i administrativa sídlí v jedné budově, proto většina nákladů na energie připadá právě výrobě. Toto rozdělení výše zmíněných nákladů následně slouží pro alokaci těchto druhů nákladů pro fixní a variabilní náklady.

Důležité je také zmínit, že část nákladových položek je svým charakterem smíšený náklad (semivariabilní) a mezi variabilní či fixní část nákladů byly zařazeny pro potřeby práce dle náklonosti jejich charakteru k jednomu či druhému členění nákladů. Jedná se zejména o náklady na energie, které je však možné rozčlenit (viz tabulka 8) na základě kvalifikovaného odhadu společnosti.

Co se týká výhledu do budoucna, lze očekávat vzrůstající podíl fixních nákladů kvůli stále větší automatizaci a digitalizaci. Ovšem v rámci variabilních nákladů budou jistě tvořit podstatnou část tzv. kooperace, které firma často využívá.

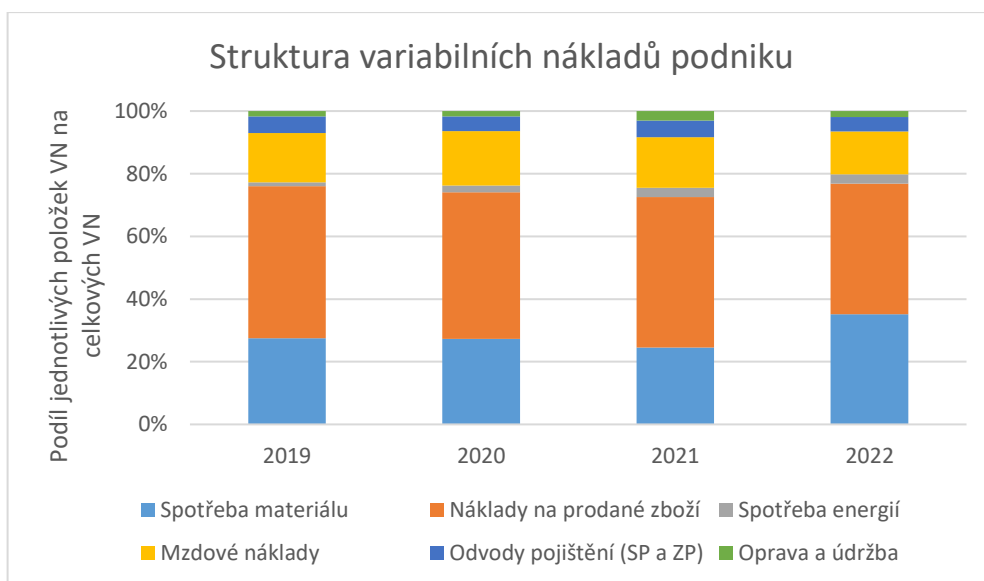
7.2.1 Rozbor položek fixních a variabilních nákladů

Následující kapitola se věnuje podrobnějšímu popsání jednotlivých položek fixních a variabilních nákladů tak, jak jsou chápány a sledovány pro potřeby firmy.

Pro variabilní i fixní náklady je vytvořena tabulka s absolutními i relativními hodnotami, která je doplněna grafem zobrazujícím podíl variabilních i fixních nákladů na jejich celkovém množství.

Jednotlivé nákladové položky bylo možné přiřadit mezi fixní, resp. variabilní náklady za pomoci seznamu nákladových účtů. Jelikož firma neevidovala všechny náklady dle klasifikace kapacitního členění, byly takto primárně nepřirazené položky určeny po konzultaci s výrobním ředitelem firmy dle charakteru výroby a vlivu objemu produkce na změny jejich výše.

Variabilní náklady podniku:



Obrázek 8 - Struktura variabilních nákladů podniku (Vl. zpracování)

Podrobné znázornění variabilních nákladů obsahuje tabulka č. 9. Variabilní náklady jsou znázorněny v absolutních hodnotách a taktéž v hodnotách relativních v rámci vertikální analýzy.

Tabulka 9 – Variabilní náklady podniku (Vl. zpracování)

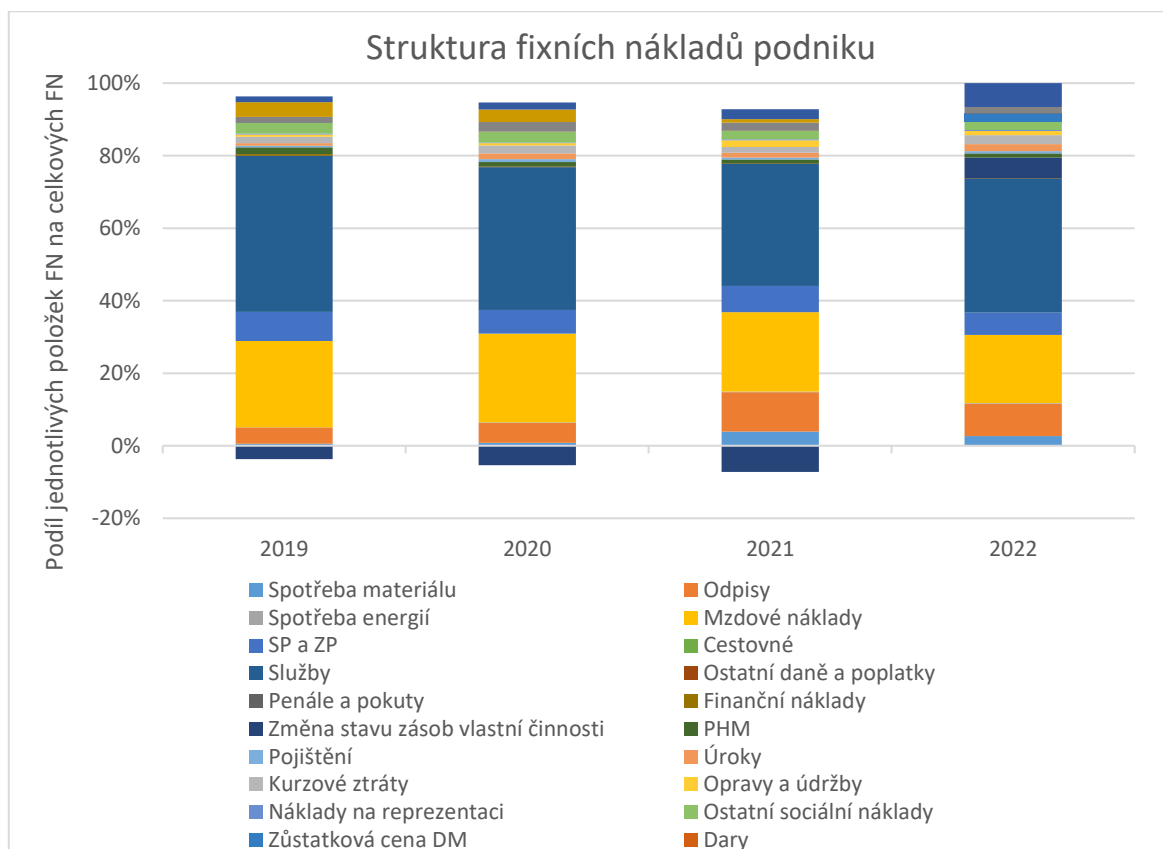
	2019		2020		2021		2022	
v tis. Kč	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Spotřeba materiálu	12 369	27,51	10 804	27,25	11 962	24,52	21 487	35,21
Náklady na prodané zboží	21 826	48,54	18 586	46,87	23 447	48,06	25 404	41,62
Spotřeba energií	557	1,24	827	2,09	1 413	2,90	1 831	3,00
Mzdové náklady	7 081	15,75	6 891	17,38	7 889	16,17	8 362	13,70
Odvody pojištění (SP a ZP)	2 379	5,29	1 853	4,68	2 611	5,35	2 768	4,54
Oprava a údržba	753	1,67	688	1,74	1 465	3,00	1 178	1,93
Celkem	44 967	100	39 652	100	48 789	100	61 031	100

Výše znázorněný graf (Obr. 8) zobrazuje strukturu variabilních nákladů v jednotlivých analyzovaných letech. Napříč sledovanými roky zabírají náklady na prodané zboží největší položku variabilních nákladů. Ty jsou tvořeny náklady na pořízení a dopravu zboží, určitým množstvím spotřebovaného materiálu a především kooperacemi. Jak již bylo dříve zmíněno, kooperace tvoří nejvýznamnější část nákladů na prodané zboží i celkových variabilních nákladů, což dokládá značné využití externí výroby napříč sledovanými roky. Ve sledovaných letech tvořila tato položka téměř 50 % variabilních nákladů.

Druhou nejvýznamnější položkou v rámci variabilních nákladů je spotřeba přímého materiálu přímo ve vlastní výrobě podniku. Jak dokládá tabulka č. 9, v roce 2022 tvořily náklady na přímý materiál 35 % variabilních nákladů. Zároveň došlo k meziročnímu snížení podílu nákladů na prodané zboží (především kooperace), což značí, že podnik zvýšil produkci vlastní výroby na úkor externí výroby.

Za zmínku také stojí mzdové náklady, kterými jsou, v rámci variabilních nákladů, myšleny náklady zaměstnanců ve výrobě. V roce 2022 tvořily 13,7 % variabilních nákladů. I přes zvyšující se produkci podniku nedochází k růstu mzdových nákladů zaměstnanců ve výrobě, což je zapříčiněno využitím spolupráce, která se promítá v nákladové položce „kooperace“.

Fixní náklady podniku:



Obrázek 9 - Struktura fixních nákladů podniku (VI. zpracování)

Tabulka č. 10 zobrazuje podrobné rozčlenění fixních nákladů tak, jak jsou sledovány pro potřeby podniku. Tabulka fixních nákladů je doplněna rovněž o vertikální analýzu.

Tabulka 10 – Fixní náklady podniku (VI. zpracování)

v tis. Kč	2019		2020		2021		2022	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Spotřeba materiálu	107	0,58	146	0,88	948	4,62	800	2,70
Odpisy	889	4,84	1 039	6,19	2 600	12,66	2 647	8,92
Spotřeba energií	14	0,08	21	0,13	36	0,18	46	0,16
Mzdové náklady	4 720	25,71	4 594	27,39	5 259	25,61	5 575	18,79
SP a ZP	1 586	8,64	1 235	7,37	1 740	8,48	1 845	6,22
Cestovné	1	0,01	0,5	0,00	4	0,02	0,5	0,00
Služby	8 528	46,45	7 387	44,04	8 084	39,36	10 944	36,89
Ostatní daně a poplatky	5	0,03	16	0,10	7	0,04	5	0,02
Penále a pokuty	3	0,02	1	0,01	3	0,01	3	0,01
Finanční náklady	90	0,49	13	0,08	16	0,08	7	0,02
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-727	-3,96	-998	-5,95	-1734	-8,45	1 688	5,69
PHM	354	1,93	222	1,33	251	1,23	351	1,18
Pojištění	91	0,50	154	0,92	122	0,59	185	0,63
Úroky	144	0,79	298	1,78	325	1,59	586	1,98
Kurzové ztráty	345	1,88	414	2,47	372	1,81	716	2,41
Opravy a údržby	129	0,71	125	0,75	456	2,22	333	1,13
Náklady na reprezentaci	51	0,28	33	0,20	60	0,29	94	0,32
Ostatní sociální náklady	571	3,11	538	3,21	562	2,74	706	2,38
Zůstatková cena DM	0	0,00	0	0,00	0	0,00	649	2,19
Dary	0	0,00	10	0,06	1	0,00	35	0,12
Drobný hmotný majetek	333	1,81	496	2,96	529	2,58	490	1,65
Nájemné	814	4,43	649	3,87	232	1,13	0	0,00
Daň z příjmu	306	1,67	372	2,22	659	3,21	1 951	6,58
Celkem	18 361	100	16 776	100	20 540	100	29 664	100

Výše zobrazený graf (Obr. 9) představuje grafické zobrazení podílu jednotlivých položek fixních nákladů na celkových fixních nákladech. Největší podíl napříč sledovanými roky zabírají služby, mezi které patří např. IT služby, poradenské služby, certifikace, služby související s provozem budovy, kde sídlí administrativa i výroba nebo také další služby, které souvisí s externí výrobou, avšak jejich výše se neodvíjí od množství produkce. Tato nákladová položka sice meziročně snižuje svůj podíl na fixních nákladech, vzhledem k jejich výši (37 % v roce 2022, dříve téměř 50 %) by však bylo vhodné provést analýzu prováděných služeb, zaměřit se na úzká místa a odhalit případné plýtvání podniku.

Další významnou položkou fixních nákladů jsou mzdové náklady, tzn. mzdy THP pracovníků a managementu firmy v případě fixních nákladů. Tato položka v předchozích letech tvořila 25 % fixních nákladů, 19 % v roce 2022. Vzhledem k tomu, že mzdové náklady pracovníků v administrativě tvoří přibližně pětinu všech fixních nákladů, neměl by být pro firmu problém tyto náklady uhradit i např. v případě výpadku klíčového zákazníka.

Výše odpisů rostla do roku 2021, v roce 2022 se jejich hodnota meziročně snížila. Lze říci, že se jejich hodnota v současné době pohybuje přibližně kolem 10 % celkových fixních nákladů.

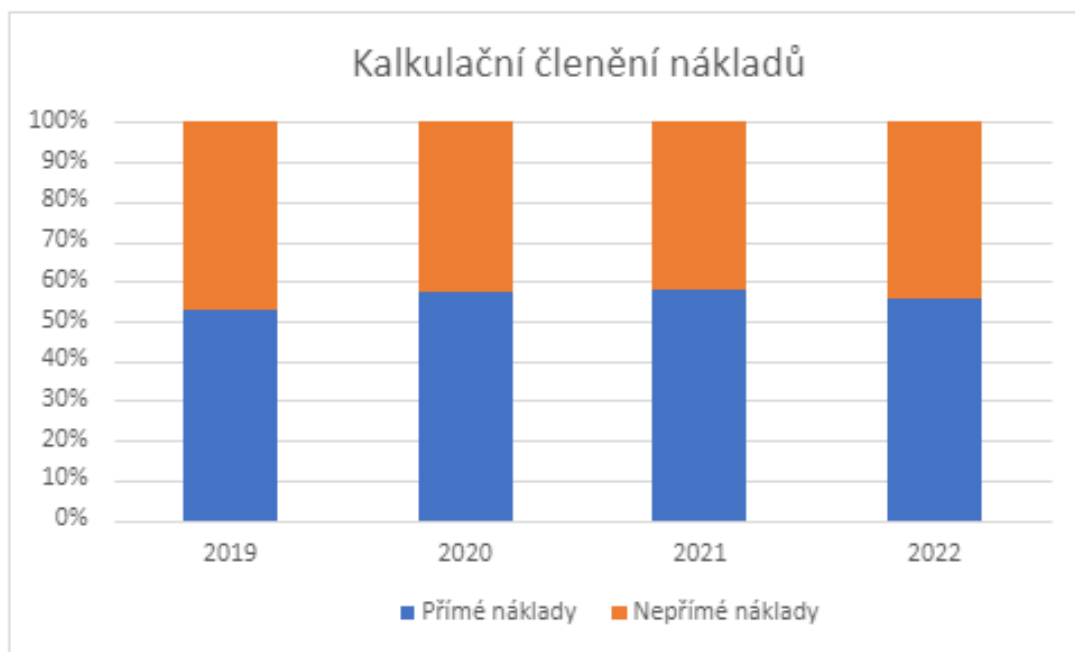
7.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů pracuje s náklady přímými, které je možné bezprostředně přiřadit jednotlivým výrobkům a náklady nepřímými. Kalkulační členění nákladů je vedle kapacitního členění dalším východiskem pro řízení nákladů. V první řadě lze z kalkulačního členění vycházet pro kalkulace výrobků. Kalkulačnímu členění se podnik bezprostředně nevěnuje a podrobněji jej neeviduje, je však možné takové členění vytvořit, podobně jako tomu bylo u kapacitního členění nákladů.

Data pro analýzu nákladů dle kalkulačního členění také vycházejí z několika zdrojů, kterými jsou, vedle výkazu zisku a ztráty a hlavní knihy analytické evidence, především seznam nákladových účtů a jeho doplnění o určení kapacitního i kalkulačního členění nákladů, který je sestaven dle potřeb výrobního programu firmy.

Kalkulační členění má význam pro řízení nákladů i s ohledem na následnou tvorbu ABC kalkulace, jelikož v rámci této kalkulace dochází k rozdělení právě nepřímých nákladů na jednotlivé aktivity vstupující do produkčního procesu firmy.

Níže zobrazený graf (Obr. 10) představuje poměr přímých a nepřímých nákladů na celkových nákladech podniku během sledovaných let.



Obrázek 10 – Graf zobrazující kalkulační členění nákladů (VI. zpracování)

Jak je z grafu patrné, hodnoty přímých i nepřímých nákladů jsou napříč roky velmi vyrovnané. Vždy však mírně převládají přímé náklady. Od roku 2019 je možné sledovat mírné zvýšení přímých nákladů, což je způsobeno větším využitím kooperací a zvýšenou spotřebou přímého materiálu. Do budoucna je možné očekávat, stejně jako v případě kapacitního členění, nárůst nepřímých nákladů v důsledku zvyšující se míry automatizace.

Přímé náklady podniku:

Tabulka 11 – Přímé náklady podniku (VI. zpracování)

	2019		2020		2021		2022	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Přímý materiál	8 767	22,6	6 074	18,71	7 382	18,36	14 955	29,69
Přímé mzdy	7 081	18,25	6 891	21,23	7 889	19,62	8 362	16,60
SP a ZP	2 379	6,13	1 853	5,71	2 611	6,49	2 768	5,49
Náklady na prodané zboží	20 570	53,02	17 640	54,35	22 328	55,53	24 291	48,22
Celkem	38 798	100	32 460	100	40 212	100	50 377	100

Ve výše uvedené tabulce (Tab. 11) jsou zobrazeny přímé náklady podniku tak, jak jsou rozčleněny pro kalkulační členění nákladů v rámci seznamu nákladových účtů podniku. Téměř polovinu přímých nákladů podniku tvoří náklady na prodané zboží, které jsou opět zastoupeny především kooperacemi. V případě přímých nákladů jsou zde však vynechány náklady na dopravu externí výroby a materiálu, tyto položky jsou sledovány v rámci

nepřímých nákladů. Ve sledovaných letech se poměrně konstantní využití této služby podepsalo na tom, že v současné době dosahují stále hodnoty kolem 50 %.

Vyšší míra využití kooperací v letech 2020 a 2021 (cca 50 %) vedla k nižšímu podílu spotřebovaného materiálu ve vlastní výrobě podniku. Tato spotřeba představovala cca 18 % přímých nákladů v daných letech. Přímý materiál představoval v roce 2022 téměř 30 % přímých nákladů, což je způsobeno rostoucí produkcí společnosti a vyšším využitím vlastní výroby.

Přímé mzdy se pohybovaly v letech 2019–2021 kolem 20 % přímých nákladů. V roce 2022 podíl mzdových nákladů tvořil 16 % přímých mezd. S přímými mzdami souvisí i poměrný podíl sociálního a zdravotního pojištění.

Nepřímé náklady podniku:

Tabulka 12 – Nepřímé náklady podniku (Vl. zpracování)

v tis. Kč	2019		2020		2021		2022	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Režijní materiál	3 708	15,12	4 877	20,35	5 528	18,99	7 331	18,18
Mzdové náklady	4 720	19,24	4 594	19,17	5 259	18,06	5 575	13,83
SP a ZP	1 586	6,47	1 235	5,16	1 740	5,98	1 845	4,58
Odpisy	889	3,63	1 039	4,34	2 600	8,93	2 647	6,57
Náklady na reprezentaci	51	0,21	33	0,14	60	0,21	94	0,24
Cestovné	1	0,01	0,5	0,00	4	0,02	0,5	0,00
Služby	8 528	34,77	7 387	30,82	8 084	27,76	10 944	27,15
Ostatní daně a poplatky	5	0,02	16	0,07	7	0,03	5	0,01
Dary	0	0,00	10	0,04	1	0,00	35	0,09
Finanční náklady	90	0,37	13	0,06	16	0,06	7	0,02
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-727	-2,97	-998	-4,16	-1 734	-5,96	1 688	4,19
PHM	354	1,44	222	0,93	251	0,86	351	0,87
Pojištění	91	0,37	154	0,64	122	0,42	185	0,46
Úroky	144	0,59	298	1,25	325	1,12	586	1,46
Kurzové ztráty	345	1,41	414	1,73	372	1,28	716	1,78
Opravy a údržby	882	3,60	813	3,39	192	6,60	1 512	3,75

Spotřeba energií	571	2,33	849	3,54	1 449	4,98	1 878	4,66
Ostatní sociální náklady	571	2,33	538	2,25	562	1,93	706	1,75
Zůstatková cena DM	0	0,00	0	0,00	0	0,00	649	1,61
Penále a pokuty	3	0,02	1	0,01	3	0,01	3	0,01
Drobný hmotný majetek	333	1,36	496	2,07	529	1,82	490	1,22
Nájemné	814	3,32	649	2,71	232	0,80	0	0,00
Daň z příjmu	306	1,25	372	1,56	659	2,26	1 951	4,84
Doprava zboží	1 256	5,12	945	3,94	1 118	3,84	1 112	2,76
Celkem	24 530	100	23 968	100	29 117	100	40 318	100

Výše zobrazená tabulka (Tab. 12) představuje nepřímé náklady podniku tak, jak jsou členěny v rámci nákladových účtů podniku. Jedná se o stejné členění jako u přímých nákladů. Jak už bylo výše zmíněno, podnik se nevěnuje aktivnímu zaznamenávání a evidování kalkulačního členění. I z toho důvodu je většina položek nepřímých nákladů totožná s fixními náklady. Důležitý rozdíl ovšem je v položce režijního materiálu, jehož hodnota je podstatně vyšší oproti spotřebě materiálu z pohledu fixních nákladů. Režijní materiál tvoří ve sledovaných letech přibližně 20 % nepřímých nákladů. Je to dáno tím, že pod režijní materiál patří kromě samotné spotřeby režijního materiálu také náklady na vývoj výrobků, spotřeba ochranných pomůcek, režijní materiál na opravy a další provozní potřeby a také část nákladů souvisejících s kooperacemi.

Další rozdílnou položkou v nepřímých nákladech oproti nákladům fixním je doprava zboží. Ta byla v rámci předchozí klasifikace nákladů zahrnuta v nákladech na prodané zboží, ovšem v souvislosti s kalkulačním členěním spadá do nepřímých nákladů. Její podíl na celkových nepřímých nákladech podniku ve sledovaných letech klesá a v roce 2022 se pohybovala na úrovni 3 % nepřímých nákladů.

7.4 Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik

V analyzovaném podniku nedochází ke sledování hospodárnosti dle jednotlivých odpovědnostních středisek. Je to dáno velikostí firmy i počtem zaměstnanců. Za současného stavu se rozdělení na nákladová střediska, která by evidovala své náklady, nejeví jako efektivní způsob řízení hospodárnosti. Pro účely práce a také pro vytvoření celkové představy o způsobu rozdělení nákladů z pohledu rozdělení firmy na určité segmenty se však tato kapitola odpovědnostním účetnictvím zabývá.

Odpovědnostní účetnictví tak, jak je zobrazeno v této kapitole, poskytuje představu o tom, jakým množstvím nákladů je dané středisko zatíženo. Ačkoliv podnik bezprostředně nepracuje s odpovědnostními středisky, do určité míry eviduje pohyb nákladů ve čtyřech hlavních oblastech. Jedná se o **obchod, obrábění, logistiku a provoz**. V rámci podniku jsou tyto oblasti provozu označeny jakožto útvarý. Získat potřebná data pro tento způsob odpovědnostního účetnictví a rozdělit náklady pro jednotlivá střediska bylo možné pomocí účetního deníku. V účetním deníku je zaznamenáno, ke kterému útvaru patří daná účetní operace. Po přidělení účetních operací jednotlivým útvarům došlo k akumulaci těchto účetních operací v rámci útvaru, což pomohlo vytvořit konečnou představu o nákladové náročnosti jednotlivých útvarů neboli středisek. Data dále také vycházela z hlavní knihy analytické evidence.

Vzhledem k tomu, že sledování nákladů dle jednotlivých středisek (útvary) není v podniku běžné a přidělování některých nákladových položek bylo zčásti pouze orientační, nevyznačují se dosažené výsledky maximální přesností. Výsledky slouží spíše pro zobrazení nákladové náročnosti jednotlivých útvarů nikoliv s přesností na koruny.

Pod pojmem **obchod** je možné si představit obchodní činnost podniku. Jedná se tedy o nákup a prodej zboží. Obchodní činnost je v podniku zakotvená, jelikož se před právě této činnosti firma věnovala ještě před činností výrobní.

Obrábění znamená hlavní činnost podniku, kterou je výroba. Nejnákladnějšími a nejčastějšími činnostmi jsou soustružení a frézování.

Dopravu zboží, materiálu a dalších potřebných komponent zajišťuje útvar **logistiky**. Logistika se zabývá zajištěním potřebného množství materiálu ve výrobě, ale také zajištěním obalového materiálu a nakládáním s ním.

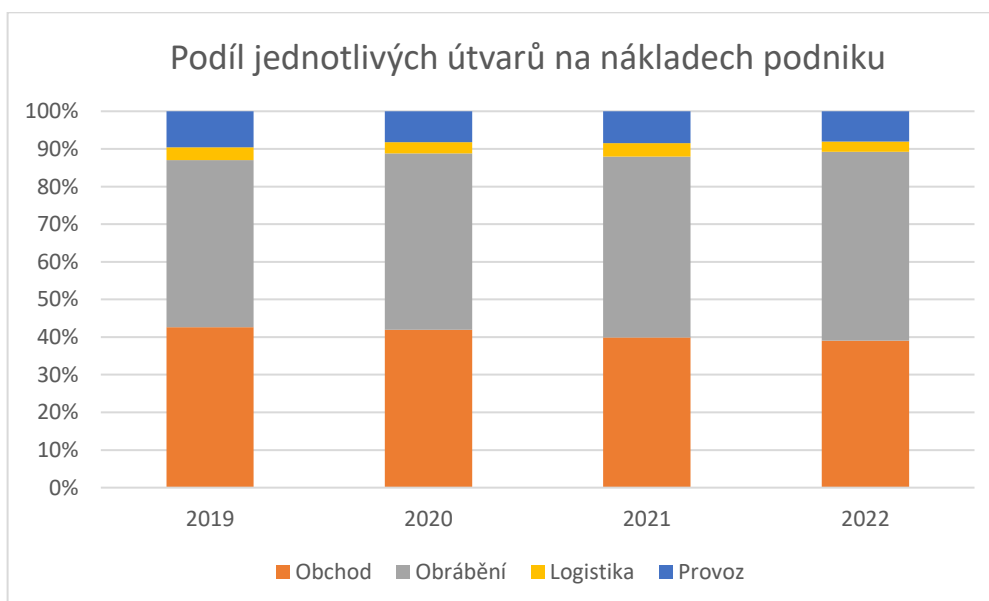
Posledním podnikem evidovaným útvarem je **provoz**. Do provozních činností patří všechny ostatní činnosti, které nebyly dříve zmíněny. Jedná se o zajištění běžného provozu podniku, správu budovy, externí služby a další činnosti nesouvisející přímo s výrobou.

Dle dat z účetního deníku bylo možné přiřadit podnikovým útvarům celou řadu nákladů. Některé operace v něm však nebyly zaznamenány, nebo nebylo možné je přímo přiřadit jednotlivým útvarům. V takovém případě došlo k rozdělení na základě kvalifikovaného odhadu ředitele společnosti. Energie a mzdy byly rozděleny mezi útvary obchod a obrábění dle tabulky č. 8. Dále došlo k rozdělení odpisů výrobní haly, kdy 80 % připadlo na obrábění a 20 % na obchod. Odpisy vozidel managementu firmy připadly útvaru provozu a odpisy např. výrobních strojů a jiné drobné náklady byly přiřazeny útvaru obrábění.

Tabulka 13 – Rozdělení nákladů dle podnikových útvarů (VI. zpracování)

	2019		2020		2021		2022	
v tis. Kč	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Obchod	27 403	42,65	23 945	41,95	27 720	39,91	32 745	39,07
Obrábění	28 521	44,39	26 730	46,83	33 383	48,06	42 057	50,18
Logistika	2 178	3,39	1 715	3,00	2 504	3,61	2 275	2,71
Provoz	6 156	9,58	4 693	8,22	5 852	8,43	6 743	8,04
Celkem	64 258	100	57 083	100	69 459	100	83 820	100

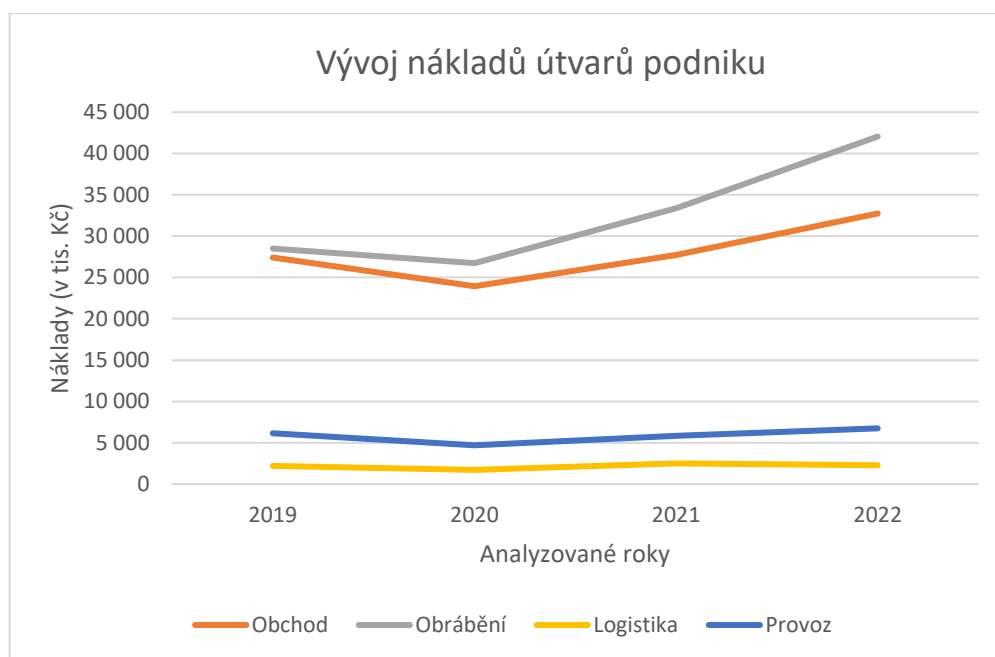
Rozdělení nákladů podniku mezi jednotlivé podnikové útvary doplňuje také grafické zobrazení:



Obrázek 11 – Podíl podnikových útvarů na nákladech podniku (VI. zpracování)

Z grafu (Obr. 11) vyplývá, že největší část nákladů podniku vzniká v útvech obchodu a výroby (obrábění). Vysoký podíl nákladů v rámci obchodní činnosti souvisí s tím, že se firma dříve věnovala pouze obchodní činnosti a v tom pokračuje i v současné době, přestože stále zvyšuje produkci vlastní výroby. Napříč sledovanými roky je možné pozorovat vzrůstající podíl nákladů ve výrobě podniku na úkor právě obchodu, kdy v roce 2022 podíl výrobní činnosti tvoří 50 % všech podnikových nákladů.

Útvar logistiky spotřebovává pravidelně kolem 3 % podnikových nákladů. Také je možné pozorovat trend klesajícího podílu nákladů útvaru provozu. Ačkoliv v absolutním vyjádření náklady rostou, jejich relativní podíl na nákladech firmy se zmenšuje, což může značit efektivnější využívání podnikových činností, které nejsou primárně určeny pro generování zisku, spíše naopak.



Obrázek 12 – Vývoj nákladů podnikových útvarů (Vl. zpracování)

Obrázek č. 12 představuje vývoj podnikových nákladů napříč sledovanými roky, přičemž je možné od roku 2020 zaznamenat prudký vývoj nákladů útvarů obchodu a obrábění, neboť došlo k útlumu produkce v důsledku pandemie Covid-19. Právě vzrůstající produkce, odbyt i tržby jsou doprovázeny těmito rostoucími náklady. Náklady útvarů, které zastrešují doprovodné operace (logistika a provoz), se podniku daří držet na stále konstantní úrovni.

7.5 Analýza nákladů za rok 2023

Jak již bylo uvedeno v úvodu této kapitoly, rok 2023 se z pohledu evidence a členění nákladů ve firmě vymyká. Je to dáno tím, že oproti předchozím rokům se o účetnictví společnosti stará interní účetní a nikoliv externí, jak tomu bylo doposud. Díky tomu odpovídají veškeré položky účetních výkazů skutečnosti, což se v předchozích letech nedělo. Veškeré účetnictví společnosti je nově evidováno v interním podnikovém informačním systému a je za rok 2023 vedeno spolehlivě a přesně, což poskytuje relevantnější podklady pro analýzu nákladů za rok 2023.

Z výše vyjmenovaných důvodů jsou náklady za rok 2023 analyzovány odděleně od předchozích let. Dalším důvodem je zabránění zkreslení pohledu na určité nákladové položky, které byly v předchozích letech sledovány a evidovány nepřesně a chybně. Přímé porovnání nákladů za rok 2023 a za analyzované roky 2019–2022 by nevystihlo skutečný charakter jednotlivých nákladových položek a zkreslilo by skutečné výsledky z pohledu evidence a členění nákladů firmy.

Analýza nákladů za rok vychází z hlavní knihy analytické evidence a ze zpřesněného členění nákladů dle kapacitního a kalkulačního členění. Členění nákladů podniku za rok 2023 bylo možné zpřesnit oproti předchozím rokům díky interně vedenému účetnictví, což pomohlo k většímu přehledu o nákladech firmy. Ani pro rok 2023 nebyly přímo přiřazeny některé nákladové položky dle kapacitního a kalkulačního členění. To bylo možné doplnit rovněž po konzultaci s výrobním ředitelem firmy dle vlivu objemu produkce na změny u jednotlivých nákladových položek.

Pro rok 2023 nebylo možné vytvořit přesné členění nákladů dle nákladových druhů, jelikož toto členění vychází z výkazu zisku a ztráty, které nebylo v době sepsání práce k dispozici.

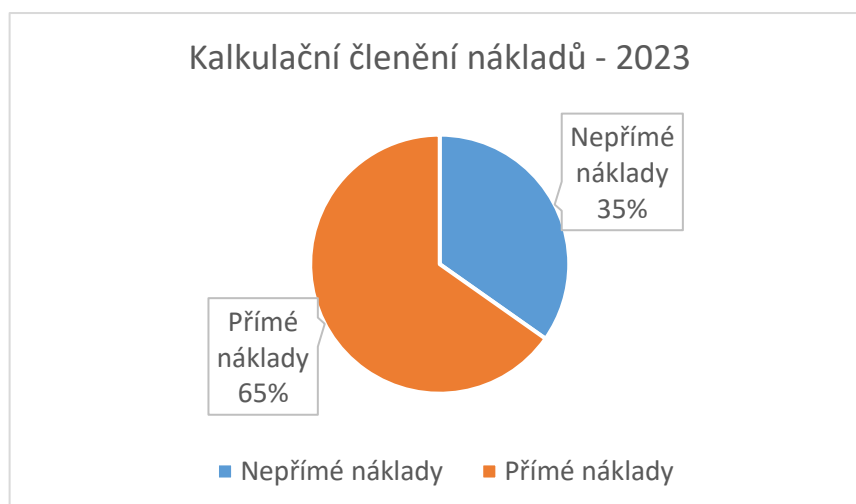
Současná evidence nákladů zapříčiňuje rozdíly např. v jednicových a režijních mzdách, které bylo možné dříve určit procentuálně kvalifikovaným odhadem (viz Tab. 6), kdežto nyní jejich hodnota vychází z přesných dat z informačního systému.

Tabulka č. 14 zobrazuje náklady podniku v roce 2023 dle kalkulačního členění. Celková hodnota nákladů byla 78 161 tis. Kč, což znamená meziroční pokles o 14 % (12 000 tis. Kč).

Tabulka 14 – Náklady podniku – 2023 (VI. zpracování)

2023		
v tis. Kč	Kč	%
Nepřímé náklady	27 174	34,77
Přímé náklady	50 987	65,23
Celkem	78 161	100

7.5.1 Kalkulační členění nákladů – 2023



Obrázek 13 – Kalkulační členění nákladů – 2023 (VI. zpracování)

Na obrázku č. 13 je znázorněno procentuální rozdělení nepřímých a přímých nákladů za rok 2023. Jak z výše uvedeného grafu vyplývá, přímé náklady představovaly 66 % celkových nákladů, což je rozdíl oproti předchozím rokům, kdy se přímé náklady vždy pohybovaly pod hranicí 60 %. Nepřímé náklady představují 34 % celkových nákladů podniku. Struktura nepřímých a přímých nákladů je popsána níže.

Přímé náklady za rok 2023:

Tabulka 15 – Přímé náklady – 2023 (VI. zpracování)

2023		
v tis. Kč	Kč	%
Materiál	10 134	19,88
Doprava materiálu	247	0,49
Zboží	20 701	40,60
Doprava zboží	115	0,23
Kooperace	8 194	16,07
Jednicové mzdy	8 737	17,14
Zákonné ZP – Jednicové	766	1,50
Zákonné SP – Jednicové	2 090	4,10
Celkem	50 987	100

Tabulka č. 15 představuje strukturu přímých nákladů tak, jak jsou evidovány společností v rámci jejich vnitropodnikového informačního systému. Největší položku tvoří *zboží*, zde se jedná o 40 % celkových přímých nákladů. Tato skutečnost poukazuje na zvýšenou obchodní činnost podniku. *Materiál*, tedy náklady související s vlastní výrobou, tvoří 20 % přímých nákladů. Změnou oproti předchozím rokům je jistě položka *kooperace*. Oproti předchozím analyzovaným obdobím zabírá jak v absolutním, tak i v relativním vyjádření podstatně menší podíl na přímých i celkových nákladech podniku. To značí fakt, že je podnik schopen více činností obstarat sám a levněji. Tento pokles je dán také zvýšenou aktivitou v obchodní činnosti.

Nepřímé náklady za rok 2023:

Tabulka 16 – Nepřímé náklady – 2023 (VI. zpracování)

2023		
v tis. Kč	Kč	%
Provozní potřeby	1 937	7,13
Nástroje	3 174	11,68
PHM	254	0,94
Energie	1 254	4,62
Opravy a údržby	2 175	8,01
Náklady pracovních cest	75	0,28
Náklady na reprezentaci	349	1,29
Služby	1 157	4,26
Doprava	868	3,20
Režijní mzdy	7 559	27,82
Zákonné ZP – Režijní	677	2,49
Zákonné SP – Režijní	1 866	6,87
Pojištění	198	0,73
Odpisy	2 283	8,40
Úroky z úvěrů	771	2,84
Marketing	221	0,82
Ostatní provozní náklady	513	1,89
Ostatní sociální náklady	654	2,41
Ostatní daně a poplatky	156	0,58
Dary	112	0,41
Kurzové ztráty	910	3,35
Celkem	27 174	100

Tabulka č. 16 obsahuje stručný přehled nepřímých nákladů za rok 2023. Vzhledem k rozsáhlosti těchto nákladů evidovaných v hlavní knize analytické evidence za rok 2023,

došlo k seskupení určitých nákladových položek do odpovídajících skupin. Kompletní seznam nákladových položek analytické evidence se nachází v Příloze P III. Např. provozní potřeby jsou tvořeny provozními náplněmi, obalovým materiálem, spotřebním materiálem, či kancelářskými potřebami. Náklady na marketing tvoří reklamní předměty a náklady na propagaci. Mezi ostatní provozní náklady bylo možné zařadit náklady na odpady či utěrky a rohože a mezi ostatní sociální náklady např. obědy a stravenkový paušál.

Dle relativního vyjádření zabírají největší podíl nepřímých nákladů režijní mzdy, které představují 27,8 %, s čímž souvisí i poměrově odpovídající podíl sociálního a zdravotního pojištění. Jedná se o významný meziroční nárůst, který je ovšem dán především přesným sledováním daných nákladů v interním podnikovém systému. Další významnou položku představují nástroje (11 %) a provozní potřeby, což jsou nepřímé výrobní náklady. Odpisy tvoří přibližně 8 % nepřímých nákladů, což znamená jejich návrat na hodnotu v roce 2021, jejich výše je meziročně poměrně konstantní. Nárůst zaznamenaly také kurzové ztráty ve výši 3,35 % nepřímých nákladů, což je způsobeno zvýšenou obchodní aktivitou se zahraničím. Za zmínku stojí rovněž položka služeb, jelikož dříve představovala cca 30 % nepřímých nákladů, v roce 2023 to už byly pouze 4 %, což je dáno zejména přesnější analytickou evidencí.

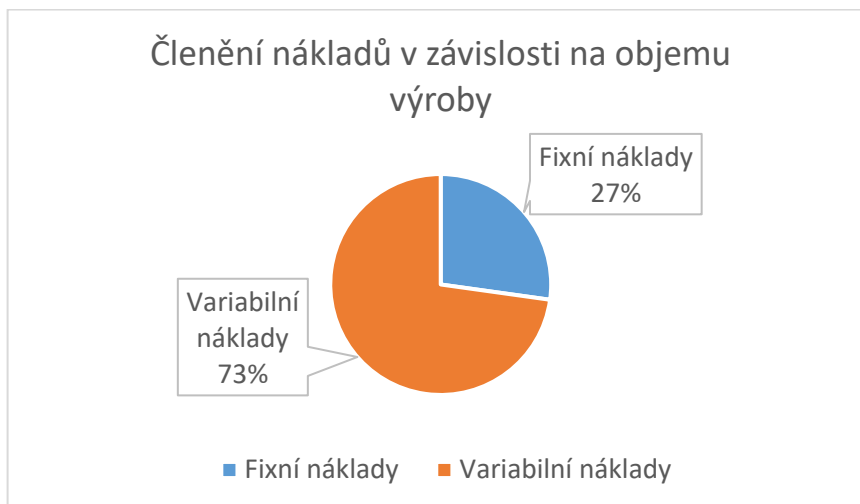
7.5.2 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby – 2023

Co se týká kapacitního členění nákladů, za rok 2023 je také evidováno podrobněji a přesněji. Náklady na energie (plyn, voda, elektrická energie) jsou svojí povahou smíšeným nákladem. U této nákladové položky je i přes propracovanější řízení a evidování nákladů obtížné přesně určit, jakou částí se podílí na výrobě a na administrativě, tedy jaká jejich část je fixním a jaká část variabilním nákladem. Pro potřeby práce bude použito rozdělení nákladů z tabulky č. 8, jako tomu bylo v analýze kapacitního členění v letech 2019–2022, kde na výrobu připadá 97,5 % energetických nákladů.

Tabulka 17 – Kapacitní členění – 2023 (VI. zpracování)

2023		
v tis. Kč	Kč	%
Fixní náklady	21 265	27,21
Variabilní náklady	56 895	72,79
Celkem	78 161	100

Tabulka č. 17 podává přehled o výši nákladů v rámci kapacitního členění. Pro svůj rozsah bude podrobnější struktura kapacitního členění znázorněna společně s kalkulačním členěním za rok 2023 v Příloze P IV.



Obrázek 14 – Kapacitní členění nákladů – 2023 (Vl. zpracování)

Obrázek č. 14 poskytuje grafický přehled o podílu fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech podniku. Jak je z grafu zřejmé, variabilní náklady tvoří 73 % celkových nákladů, což se podobá podílu variabilních nákladů z let předchozích, kdy se pohybovaly kolem úrovně 70 % celkových nákladů. Z toho plyne, že přesnější rozdělení nákladů v rámci analytické evidence nepotvrdilo výkyv ve struktuře kapacitního členění nákladů.

Tak vysoký podíl variabilních nákladů podniku je dán např. vysokými náklady na zboží v důsledku obchodních činností podniku, přestože náklady na kooperace, které dříve tvořily značnou část variabilních i přímých nákladů, poklesly.

8 ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SPOLEČNOSTI

Tato kapitola se zabývá analýzou kalkulačního systému společnosti. Kalkulace jednotlivých výrobků probíhá často nejednotně a větší důraz je kladen na nabídkovou kalkulaci, ve které jsou náklady pouze určitým způsobem zohledněny.

Ve firmě je používán specifický kalkulační vzorec, který svou strukturou neodpovídá tradičním kalkulačním vzorcům, např. „typovému“. Využívaný způsob kalkulace nezahrnuje souhrn položek potřebných pro výrobu daných produktů, které by vycházely např. z kusovníku.

V rámci firemního kalkulačního systému je využíván Excel, a to zejména pro výpočet režijních sazeb (Obr. 15) a pro tvorbu přesných nabídkových kalkulací (Obr. 17). Dále jsou kalkulace jednotlivých výrobků promítnuty v informačním systému Helios.

	PRI	FRE	CNS	MON	DOK	OBC	CELKEM	
Nájem		10,0%	25,0%	10,0%	10,0%	15,0%	30,0%	100%
Energie		2,5%	60,0%	30,0%	2,5%	2,5%	2,5%	100%
Mzdy THP		2,0%	35,0%	15,0%	4,0%	4,0%	40,0%	100%
	CELKEM	Měsíční průměr						
Nájem	2 354 640,00 Kč	214 058,18 Kč						
Energie	1 797 155,00 Kč	149 762,92 Kč						
Mzdy THP	7 433 543,00 Kč	675 776,64 Kč						
Tabulka nákladů/měsíc/pracoviště								
	PRI	FRE	CNS	MON	DOK	OBC		
Nájem	21 405,82 Kč	53 514,55 Kč	21 405,82 Kč	21 405,82 Kč	32 108,73 Kč	64 217,45 Kč		
Energie	3 744,07 Kč	89 857,75 Kč	44 928,88 Kč	3 744,07 Kč	3 744,07 Kč	3 744,07 Kč		
Mzdy THP	13 515,53 Kč	236 521,82 Kč	101 366,50 Kč	27 031,07 Kč	27 031,07 Kč	270 310,65 Kč		
Časové fondy								
Pracoviště	PRI	FRE	CNS	MON	DOK	OBC		
Celkem hod/M		336	1848	840	336	420	1759	
Sazba/h/pracoviště								
	PRI	FRE	CNS	MON	DOK	OBC		
Nájem	63,71 Kč	28,96 Kč	25,48 Kč	63,71 Kč	76,45 Kč	36,51 Kč		
Energie	11,14 Kč	48,62 Kč	53,49 Kč	11,14 Kč	8,91 Kč	2,13 Kč		
Mzdy THP	40,22 Kč	127,99 Kč	120,67 Kč	80,45 Kč	64,36 Kč	153,67 Kč		
CELKEM NÁKLADY NA PRACOVISTĚ	115,08 Kč	205,57 Kč	199,64 Kč	155,30 Kč	149,72 Kč	192,31 Kč		
REŽIE PRACOVISTĚ								
Stroje	3 000,00 Kč	30 000,00 Kč	30 000,00 Kč	- Kč	- Kč			
Nástroje	8 838,86 Kč	123 744,09 Kč	38 891,00 Kč	- Kč	5 303,32 Kč			
Náklad/h	35,23 Kč	83,19 Kč	82,01 Kč	- Kč	12,63 Kč			
REŽIE STŘEDISKA								
			VYR			OBC		
	9 191 000,00 Kč		100,1701878			53,93779343		
	PRI	FRE	CNS	MON	DOK	OBC		
CELKEM NÁKLADY NA PRACOVISTĚ	115,1 Kč	205,6 Kč	199,6 Kč	155,3 Kč	149,7 Kč	192,3 Kč		
REŽIE PRACOVISTĚ	35,2 Kč	83,2 Kč	82,0 Kč	- Kč	12,6 Kč			
					100,2 Kč	53,9 Kč		
CELKEM REŽIE NA PRACOVISTĚ	250,5 Kč	388,9 Kč	381,8 Kč	255,5 Kč	262,5 Kč	246,2 Kč		

Obrázek 15 – Výpočet režijních sazeb (Interní materiály firmy)

S kalkulací nepřímých nákladů se v podniku pracuje dle obrázku výše (Obr. 15). Nejprve se rozpočítávají náklady pro energie, nájem a mzdy THP pracovníků. Tyto náklady je možné vyjádřit procentuálně pro jednotlivá výrobní střediska a také pro obchodní středisko tak, jak je jednotlivá střediska přibližně spotřebovávají.

Dále se tyto náklady vyjádří v celkovém množství za rok a za měsíc dle kvalifikovaného odhadu pro současné období na základě minulých hodnot. Poté se jednotlivé nákladové položky vyjádří v absolutních hodnotách za pomoci procentuálního vyjádření pro každé středisko. Tyto hodnoty představují měsíční vyjádření.

V dalším kroku si podnik vyjádří časový fond, který odpovídá jednotlivému středisku za měsíc. Poté podílem měsíčního vyjádření nepřímých nákladů a časového fondu dostane podnik hodnotu vyjadřující režijní náklady na hodinu práce na daném pracovišti.

Následuje výpočet režijních výrobních nákladů na hodinu práce. Tyto náklady započítávají nepřímé výrobní náklady, náklady na opravu a údržbu nebo také odpisy výrobních zařízení. Veškeré nákladové položky jsou použity v měsíčním vyjádření. Režie pracoviště je rovněž vyjádřena na hodinu práce.

V poslední části výpočtu režijních sazeb jsou použity ostatní nepřímé náklady připadající výrobě a obchodní činnosti podniku. Mezi tyto náklady patří např. pojištění a ostatní nepřímé náklady. Hodnoty jednotlivých sazeb pro dané pracoviště vycházejí ze zkušenosti a z odhadované situace v nejbližším období. Výsledkem jsou režijní náklady pracoviště vyjádřené v korunách na hodinu práce (Kč/hodina).

Vypočtené režijní sazby jsou dále nastaveny jako výchozí hodnoty pro kalkulace výrobků v interním systému Helios. Vyobrazení takové kalkulace představuje obrázek 16. Jedná se o kalkulaci jednoho typu výrobku za dané období (nejčastěji rok). Nejde ovšem o kalkulaci v pravém slova smyslu, ale spíše o porovnání plánovaných nákladů se skutečností a o přehled jednotlivých nákladů přímých a nepřímých, se kterými společnost pracuje v rámci kalkulačního systému a kalkulačního vzorce pro jednotlivé výrobky.

Z tabulky je patrné, že daný výrobek byl během roku vyráběn v pěti sériích dle zákaznických objednávek. Poté jsou v systému evidovány zadané a odvedené kusy. V oblasti nákladů jsou zde uvedeny přímé náklady v podobě materiálových, mzdových a kooperací. Dále náklady nepřímé, které jsou zde zastoupeny režiiemi pracoviště a střediska (viz Obr. 15). Plánované náklady vycházejí z přednastavených hodnot v informačním systému Helios.

Kusy zadané	Kusy odvedené	Plánované náklady	Celková cena	Materiál (plán)	Materiál	Kooperace	Mzda	Režie (S)
264	260	89 180	134 042	15 576	23 760	14 409	24 188	19 315
266	265	96 307	129 528	22 078	22 005	15 016	21 874	18 919
266	265	96 376	127 373	22 078	17 485	13 827	24 370	19 137
260	254	94 180	146 446	21 580	24 975	19 451	27 653	20 129
279	0	101 062	141 809	23 157	24 646	15 353	27 598	19 986
		Režie Prac	Nákl Prac	Režie prac (Plán)	Režie S (plán)	Náklady prac (plán)	Plánované náklady přímé	JN (Plán)
		14 194	38 176	15 087	19 448	39 069	89 181	338
		14 135	37 578	15 216	19 613	39 401	96 307	362
		14 434	38 119	15 230	19 631	39 437	96 376	362
		14 603	39 635	14 886	19 180	38 535	94 181	362
		14 707	39 519	15 974	20 581	41 351	101 063	362

Obrázek 16 – Skutečná a plánovaná kalkulace výrobku (Interní materiály firmy)

Tato tabulka přináší společnosti přehled také o jednotkových nákladech pro každý vyráběný produkt. Společnost je také schopna zjišťovat aktuální informace z výroby díky vysokému stupni její digitalizace a evidenci, což přináší možnost sledovat změny v chování nákladů.

8.1 Návrh kalkulačního vzorce

Na základě uspořádání nákladů v IS společnosti (obrázek 16) bylo možné vytvořit odpovídající kalkulační vzorec (tabulka 18), který vychází z kalkulačního typového vzorce.

Tabulka 18 – Kalkulační vzorec firmy (Vl. zpracování)

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdové náklady
3. Náklady na kooperace
4. Režie pracoviště
Vlastní náklady výroby (1.-4.)
5. Režie střediska
Vlastní náklady výkonu (1.-5.)
6. Zisk/Ztráta
Základní cena výkonu

Tento kalkulační vzorec obsahuje náklady tak, jak s nimi pracuje společnost. Mezi přímé náklady tedy spadá přímý materiál, mzdy (osobní náklady) a náklady na kooperace. Tyto náklady představují společně s režijními náklady na pracoviště vlastní náklady výroby. Poté je započítána režie střediska, což vytváří již vlastní náklady výkonu. Po započtení zisku se společnosti dostává základní cena výkonu.

Již na první pohled je zřejmé, že daný kalkulační vzorec obsahuje řadu nedostatků. Prvním problémem je to, zda režie pracoviště obsahuje veškeré relevantní variabilní náklady. Dalším zásadním nedostatkem je absence určité odbytové režie, která by poté přinesla úplné vlastní náklady výkonu.

Jedná se pouze o vizuální znázornění kalkulačního vzorce firmy dle evidence nákladů v IS Helios. Tento kalkulační vzorec je nedostatečný, jelikož neobsahuje veškeré relevantní náklady pro kalkulaci konkrétní jednice určitého výrobku. Dalším problémem, který je v práci častěji zmiňován, jsou neaktuální a nepřesné výpočty režií pracoviště a střediska. Vytvoření adekvátního standardizovaného kalkulačního vzorce je věnován prostor také v závěrečných doporučeních.

8.2 Nabídková kalkulace výrobku

Jak bylo zmíněno v úvodu této kapitoly, společnost se věnuje více nabídkovým kalkulacím než kalkulacím nákladů výrobku z pohledu řízení nákladů.

REGISTRAČNÍ ČÍSLO:													
RUC	6,00				DÁVKA								
STR	10,00				1								
ČÍSLO	TARIF	KÓD	POPIS OPERACE	ČAS/DÁVKA	Jednicová cena	Režijní cena	Materiál (ks)	Kooperace (ks)	POČITANÁ SÉRIE	1	2	3	4
10	RUC	PI		0,00	- Kč			Kooperace1					
20	STR	PR1		450,00		4 500,00 Kč		- Kč	Cena za dávku	10 342 Kč	13 384 Kč	16 426 Kč	19 468 Kč
30	STR	OB1		128,00	1 280,00 Kč			Kooperace2					
40	STR	PR2		280,00		2 800,00 Kč		- Kč	Cena za ks	10 342,0 Kč	6 692,0 Kč	5 475,3 Kč	4 867,0 Kč
50	STR	OB2		43,00	430,00 Kč			Kooperace3					
60	STR	PR3		0,00		- Kč		- Kč					
70	STR	OB3		0,00	- Kč			- Kč					
80	STR	PR4		0,00		- Kč	1 308,00 Kč	- Kč					
90	STR	OB4		0,00	- Kč			- Kč					
100	STR	PR5		0,00		- Kč		- Kč					
110	STR	OB5		0,00	- Kč			- Kč					
120	RUC	DO1		4,00	24,00 Kč								
130	RUC	DO2		0,00	- Kč								
140	RUC	DO3		0,00	- Kč								
Ceny za ks:					1 734,00 Kč	7 300,00 Kč	1 308,00 Kč	- Kč					

Obrázek 17 – Nabídková kalkulace výrobku (Interní materiály firmy)

Obrázek 17 představuje tabulku vytvořenou v Excelu, která slouží pro tvorbu nabídkových kalkulací výrobků. Tato tabulka nemůže sloužit přímo pro řízení nákladů, protože nepodává přehled o konkrétních nákladech podniku, ale může posloužit pro představu o celkové nákladové náročnosti daného výrobku. Sloupec „kód“ značí využívané výrobní středisko, stroj či pracoviště, kde ke každému kódu je nastavena výše režijních nákladů. Dle zadaného počtu dávek a množství v každé výrobní dávce dochází k vyjádření časové náročnosti, čímž tabulka vyjádří přednastavené jednotkové ceny u každého pracoviště a výši přímého materiálu na dávku. Dále dokáže tato tabulka vyjádřit výši přímých nákladů v podobě kooperace, která je v tabulce rovněž přednastavena. Poté je podnik schopen určit celkovou nabídkovou cenu za kus či za dávku.

V podnikové praxi rovněž dochází k určení nabídkové kalkulace kvalifikovaným odhadem odpovědné osoby, která dle zkušeností s časovou náročností výroby určí přibližnou hodnotu nákladů, ke kterým přidá ziskovou marži.

9 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Tato kapitola obsahuje zhodnocení praktické neboli analytické části práce. Jedná se tedy o vyhodnocení aktuálního systému řízení nákladů praktikovaného ve vybrané společnosti.

Současný systém řízení nákladů byl v praktické části práce analyzován ze dvou úhlů pohledu. Nejprve se jednalo o analýzu nákladů společnosti. Tato část se věnovala nákladům z pohledu jejich klasifikace dle druhového a kalkulačního členění a také dle členění podle objemu výroby a odpovědnosti za jejich vznik. To vše v letech 2019–2023. Druhý pohled na řízení nákladů byl zaměřen na kalkulační systém využívaný ve společnosti.

Co se týká klasifikace nákladů, v letech 2019–2022 byly náklady podrobně sledovány převážně dle druhového členění, což nepřináší příliš mnoho prostředků pro řízení nákladů a pro podklady pro manažerská rozhodnutí. Za rok 2023 byly již náklady sledovány podrobněji a díky evidenci v interním systému je možné náklady přesně rozlišit dle kalkulačního členění a členění dle objemu výroby. Stále se však podnik nevěnuje přesnému sledování nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik, čemuž by sloužila definovaná nákladová střediska.

Kalkulační systém rovněž obsahuje několik nedostatků. Tím zásadním je absence uceleného kalkulačního systému, který by byl do určité míry standardizován a tvorba nákladových kalkulací by byla přesnější. Výpočty jednotlivých režijních sazeb jsou tvořeny spíše kvalifikovaným odhadem a vycházejí ze zkušeností. Vhodnější by spíše bylo použití režijní přírážky (vyjádřené v %) za využití přesnějších rozvrhových základů. Problémem je také neaktualizování schématu pro výpočet režijních sazeb. Vyjádření skutečných a plánovaných nákladů v systému Helios zobrazuje absolutní celkové hodnoty, ale nepřináší pohled na jednotlivé nákladové položky, na nákladovou náročnost jednotlivých činností nebo přehled o tom, kdo nese odpovědnost za jejich vznik. Toto zobrazení sice přináší přehled o plánovaných jednotkových nákladech, ale bez hlubší analýzy se stává pouze orientační tabulkou.

Pro přesnější a standardizovanější kalkulace výrobků, které by odpovídaly skutečnosti, se jeví vhodné využít metodu Activity-Based Costing, která dokáže určit přesnou nákladovou náročnost činností i místo vzniku nákladů, čímž eliminuje určité současné nedostatky a také může tvořit opěrný bod nového kalkulačního systému.

10 NÁVRH PROJEKTU IMPLEMENTACE ACTIVITY-BASED COSTING

Následující kapitola uvádí projektovou stránku práce a představuje základní charakteristiky projektu zaměřeného na aplikaci Activity-Based Costing ve společnosti X&Y, s. r. o.

10.1 Vymezení projektu

Název projektu: Aplikace moderních metod řízení nákladů ve společnosti X&Y, s. r. o.

Vedoucí projektu: Bc. Lukáš Zámečník

Konzultant projektu: Ředitel společnosti

Rizika projektu: Komplikovanost praktické aplikace vybrané metody řízení nákladů, Neaktuálnost získávaných a potřebných dat, Neefektivnost vybrané metody z důvodu přílišné časové náročnosti

Časové období projektu: 2. 1. 2024 – 29. 3. 2024 (13 týdnů)

10.2 Cíle projektu

Hlavní cíl projektu: Aplikace Activity-Based Costing ve společnosti X&Y, s. r. o.

Dílčí cíle projektu: Sestrojení ABC modelu včetně všech potřebných náležitostí, Určení relevantních režijních nákladů za příslušné období, Definice aktivit ve výrobním procesu podniku

Cíle práce byly stanoveny před samotným začátkem projektu po konzultaci s ředitelem společnosti tak, aby odrážely potřeby podniku v oblasti kalkulace nepřímých nákladů. Metoda Activity-Based Costing byla zvolena taktéž po konzultaci s ředitelem firmy jako nejvhodnější metoda řízení nákladů vzhledem k charakteru výroby a možnostem praktické aplikace v podniku.

11 PROJEKT APLIKACE ACTIVITY-BASED COSTING VE SPOLEČNOSTI X&Y, S. R. O.

Projekt se věnuje aplikaci kalkulačního modelu ABC ve firmě X&Y s. r. o. Kalkulace ABC pracuje s režijními náklady za rok 2023, jelikož se jedná o poslední známá data v době vypracování práce a jsou podnikem nejvíce specifikovaná.

Metoda Activity-Based Costing byla vybrána pro efektivnější kalkulaci nákladů výrobků po konzultaci s ředitelem společnosti jako nejvhodnější ze všech moderních metod řízení nákladů.

11.1 Využití kalkulace ABC ve firmě X&Y, s. r. o.

Projektová část práce navazuje na část praktickou neboli analytickou. Praktická část se zabývala analýzou kalkulačního systému společnosti. Kalkulační systém společnosti byl představen i se svými nedostatky, které by měly být odstraněny za použití kalkulace ABC. Tato kalkulace má za úkol přesněji definovat a alokovat náklady spotřebovávané vybranými výrobky.

Principem ABC kalkulace je rovněž vymezení aktivit, které jsou ve společnosti vykonávány. Podnik je poté schopen určit nákladovou náročnost daných aktivit a také tyto aktivity lépe plánovat, kontrolovat a řídit.

Implementace kalkulace ABC byla provedena pro potřeby práce pro tři výrobky společnosti. Pro vhodnou aplikaci této kalkulační metody ve firmě bylo nutné vybrat výrobky, které se v podniku vyráběly během celého roku 2023. Je to z důvodu přesného přiřazení režijních nákladů, které jsou sledovány a vymezeny právě za celý rok 2023.

Jelikož kalkulace ABC pracuje právě s nepřímými náklady, je vhodné strukturu těchto režijních nákladů znázornit v následující tabulce (Tab. 19). Jejich hodnota je vyjádřena v tis. Kč a podrobněji jsou analyzovány v kapitole 7.5.1. Jak je z tabulky patrné, hodnota nepřímých nákladů v roce 2023 činila 27 174 tis. Kč.

Tabulka 19 – Struktura nepřímých nákladů za rok 2023 (VI. zpracování)

2023		
v tis. Kč	Kč	%
Provozní potřeby	1 937	7,13
Nástroje	3 174	11,68
PHM	254	0,94
Energie	1 254	4,62
Opravy a údržby	2 175	8,01
Náklady pracovních cest	75	0,28
Náklady na reprezentaci	349	1,29
Služby	1 157	4,26
Doprava	868	3,20
Režijní mzdy	7 559	27,82
Zákonné ZP – Režijní	677	2,49
Zákonné SP – Režijní	1 866	6,87
Pojištění	198	0,73
Odpisy	2 283	8,40
Úroky z úvěrů	771	2,84
Marketing	221	0,82
Ostatní provozní náklady	513	1,89
Ostatní sociální náklady	654	2,41
Ostatní daně a poplatky	156	0,58
Dary	112	0,41
Kurzové ztráty	910	3,35
Celkem	27 174	100

11.2 Tvorba modelu Activity-Based Costing

Metoda Activity-Based Costing by měla společnosti přinést detailnější přehled o spotřebovávaných nákladech u jednotlivých aktivit i výrobků. Vzhledem k zakázkové výrobě a velkému množství výrobků je obtížné sledovat a řídit veškeré náklady a tato metoda by měla firmě v tomto směru pomoci. Samotný ABC model se skládá z 5 hlavních částí. Ty jsou vytvořeny v rámci následujících kapitol.

Výsledky získané metodou ABC budou poté porovnány s výsledky dosaženými stávajícím kalkulačním systémem. Na základě takového porovnání budou vytvořeny doporučení pro podnik v oblasti nákladových kalkulací.

11.2.1 Úprava účetních dat

Zahajovací část ABC modelu vyřazuje nákladové položky, které nemají přímou souvislost s procesem v podniku obsahujícím jednotlivé aktivity. Jde o položky, které by byly obtížně přiřaditelné. Jsou vynechány náklady, které jsou pro vyčlenění z ABC modelu doporučovány a které byly zvoleny k vyčlenění po konzultaci s odpovědným pracovníkem firmy.

Tabulka 20 – Úprava účetních dat (VI. zpracování)

2023	
Ostatní daně a poplatky	156 795 Kč
Dary	112 000 Kč
Kurzové ztráty	910 088 Kč
Celkem	1 178 883 Kč

Celkem se tedy jedná o 3 položky nákladů. Položka *ostatní daně a poplatky* obsahuje bankovní provize, bankovní poplatky a také pokuty a penále a je ve výši 156 tis. Kč, dary jsou ve výši 112 tis. Kč a kurzové ztráty představují největší vyřazenou nákladovou položku, a to ve výši 910 tis. Kč. Celkem tvoří vyřazené položky nepřímých nákladů pro ABC model 1 178 tis. Kč.

11.2.2 Definice struktury ABC kalkulace

Definice struktury ABC modelu je ve své podstatě prvotní důležitá část celé kalkulace. Tato část se zabývá definováním a popisem jednotlivých aktivit napříč celým procesem. Dále dochází k definování nákladových objektů, pro které se vytváří kalkulace. V rámci práce se jedná o tři produkty společnosti. Byly vybrány tři produkty, které společnost vyráběla po celý rok 2023. Je to z důvodu alokace nepřímých nákladů za celý rok 2023.

Definice aktivit:

Jednotlivé aktivity celého procesu byly zvoleny po konzultaci s ředitelem společnosti, který určil právě těchto 12 aktivit za klíčové v rámci celého procesu. Jedná se o 11 aktivit hlavních a 1 podpůrnou, tou je administrativa. Činnosti jako údržba či příprava nástrojů lze přiřadit jednotlivým hlavním aktivitám okamžitě, proto nejsou vyčleněny zvlášť.

- 1) Zpracování objednávky** – činnost zpracování objednávky se zabývá posouzením jednotlivých položek přijaté objednávky včetně dalších podrobností objednávky, jako je množství nebo doba dodání; čas zpracování objednávky závisí na množství

položek v objednávce. Tato činnost nejčastěji končí vygenerováním výrobního plánu.

- 2) **Technologická příprava** – pod tuto činnost spadá zajištění všeho potřebného pro zhotovení daného produktu; zahrnuje zajištění výrobní dokumentace, potřebných nástrojů, seznámení se s technologickým a výrobním postupem.
- 3) **Nákup materiálu** – tato aktivita má za úkol zajištění potřebného množství materiálu dle požadavků a potřeb výrobního plánu pro kompletní zajištění objednávky. Tato činnost končí objednávkou materiálu na sklad, příp. jeho zajištěním ze skladu, pokud je k dispozici.
- 4) **Příjem/Výdej materiálu** – v případě, že byl materiál nakoupen, je přijat na sklad; pokud byl k dispozici, je vydán ze skladu do výroby; tato činnost se řídí požadavkem na výrobním příkazu a je ukončena realizováním výdejky do výroby.
- 5) **Výroba – Příprava (Pila)** – před započítím hlavních výrobních činností se provádí příprava na CNC pásových pilách; příprava materiálu pro výrobu obnáší zejména jeho dělení v kolmých a úhlových řezech dle potřeb následných výrobních úkonů.
- 6) **Výroba – Soustružení** – provádí se na CNC strojích; konkrétně se jedná o soustružení přírub a hřídelí s využitím hrotových soustruhů a soustružnického centra s poháněnými nástroji.
- 7) **Výroba – Frézování** – rovněž součást CNC obrábění na CNC strojích; zde se provádí řezání a vrtání kovových materiálů ve více osách pod různými úhly dle požadavků zákazníka.
- 8) **Výroba – Dokončení** – jedná se o dodatečné činnosti, které se provádí po hlavních výrobních činnostech; provádí se dle přání zákazníka a je možné zde využít i kooperace; konkrétně se jedná o povrchové a tepelné úpravy, broušení, kartáčování a leštění.
- 9) **Výroba – Kooperace** – kooperací se rozumí vykonávání určitých činností externě, tj. v jiné společnosti, a to z důvodu času, vhodnějších technologií nebo nižších nákladů; zejména se jedná o tepelné a povrchové úpravy; kooperace není využívána u všech výrobků.
- 10) **Expedice** – logistické zajištění objednávky v podobě balení a paletování; dokončené výrobky se přichystají k dopravě zákazníkovi; ve firmě nedochází

k častému skladování hotových výrobků, jelikož se jedná převážně o zakázkovou výrobu.

- 11) **Fakturace** – po realizaci objednávky, tedy jejím dokončením ve výrobě se vytvoří příslušná faktura, která se odesílá zákazníkovi.
- 12) **Administrativa** – jedná se o podpůrnou činnost, u které není možná přesná alokace na výrobní proces; patří sem činnosti ekonomického charakteru, činnosti vedení firmy, marketing, personální činnosti.

Definice nákladových objektů:

Nákladovými objekty byly zvoleny po konzultaci s ředitelem společnosti tři produkty. Jedná se o strojírenské výrobky sloužící pro další použití jako komponenta v několika dalších průmyslových odvětvích. Vybrané strojní díly slouží jako součástky ve strojích využívaných v dřevozpracujícím, papírenském a tiskařském průmyslu. Tyto 3 výrobky byly záměrně vybrány pro prvotní implementaci ABC modelu z toho důvodu, že nepřímé náklady jsou sledovány za celý rok 2023 a tudíž bylo nutné, aby se vybrané výrobky také vyráběly po celý rok. U těchto 3 výrobků se předpokládá nejvhodnější využití ABC kalkulace. Vybrané výrobky společnost eviduje pod registračními čísly: **4201-300300-12**, **4201-310300-10** a **4201-320300-14** (pro účely práce uváděny také jako 1., 2. a 3. výrobek). Roční objem produkce je u 1. výrobku 2510 ks, u 2. výrobku 1750 ks a u 3. výrobku se jedná o 1900 ks.

11.2.3 Procesní nákladová analýza

Třetí krok ABC modelu se zabývá oceněním definovaných aktivit. Jedná se o přidělení režijních nákladů aktivitám tak, jak je skutečně spotřebovávají ve výrobním procesu. Vyjádření podílu nepřímých nákladů u jednotlivých aktivit bylo provedeno po konzultaci s ředitelem společnosti a bylo prováděno na základě vícero faktorů. Přidělení bylo provedeno dle počtu zaměstnanců vykonávajících danou aktivitu a příp. počtu strojů připadajících na danou aktivitu. To v kombinaci s kvalifikovaným odhadem ředitele společnosti, který bral v potaz data z interního systému, jelikož stupeň evidence jednotlivých činností je poměrně vysoký.

Tabulka 21 – Ocenění aktivit (VI. zpracování)

Kód aktivity	Aktivita	Spotřeba nepřímých nákladů (%)	Režijní náklady aktivity (Kč)
101	Zpracování objednávky	3	779 858
102	Technologická příprava	12	3 119 434
103	Nákup materiálu	3	779 858
104	Příjem/Výdej materiálu	5	1 299 764
201	Výroba – Příprava (Pila)	7	1 819 670
202	Výroba – Soustružení	6	1 559 717
203	Výroba – Frézování	6	1 559 717
204	Výroba – Dokončení	6	1 559 717
205	Výroba – Kooperace	5	1 299 764
301	Expedice	4	1 039 811
302	Fakturace	2	519 906
500	Administrativa	41	10 658 066
	Celkem	100	25 995 282

Aktivity jsou pro účely práce označeny kódem, dle kterého jsou přiřazeny buďto do předvýrobních (100), výrobních (200) nebo následných (300) činností.

Tabulka znázorněná výše vyjadřuje rozdělení nepřímých nákladů všem definovaným aktivitám. Z tabulky je zřejmé, že největší podíl nákladů (41 %) spotřebovává *administrativa*, což je aktivita podpurná. Vysoký podíl nepřímých nákladů je dán tím, že v administrativě nejsou, na rozdíl od ostatních aktivit, spotřebovávány náklady přímé. Především se jedná o režijní mzdy administrativních pracovníků a vedení společnosti.

Druhou nejnákladnější aktivitou je *technologická příprava*. To je dáno tím, že danou aktivitu nevykonávají zaměstnanci, u kterých je možné vyjádřit mzdy napřímo. Tato aktivita představuje 12 % celkových režijních nákladů. Vysoká nákladová náročnost je dána také tím, že do technologické přípravy spadají předvýrobní náklady na uvedení strojů a pracovišť do chodu a jsou v této aktivitě obsaženy značné náklady na opravu či údržbu. Započítány jsou zde rovněž náklady na energie.

Třetí nejnákladnější aktivitou je výrobní činnost označená jako *příprava – pila*. Tato činnosti spotřebovává 7 % nepřímých nákladů, což je dáno tím, že se opět jedná o přípravnou aktivitu, proto sem připadá určitá část režijních mzdových nákladů, režijní náklady na stroje, náklady na energie a také část provozních nákladů připadajících výrobě.

Další výrobní činnosti *soustružení*, *frézování* a *dokončení* spotřebovávají shodně 6 % nepřímých nákladů. Toto shodné vyjádření spotřeby nákladů je dáno tím, že veškeré

činnosti na sebe ve výrobě přímo navazují a spotřebovávají režijní náklady na stroje, odpisy a také značnou část nákladů na energie.

Aktivita *kooperace* představuje spotřebu 5 % režijních nákladů. Tato aktivita je v podniku často využívána, ačkoliv se jedná většinou o přímé náklady, je nutné sem započítat také režijní mzdy, náklady na dopravu nebo také vyjádřit náklady na skladování i přesto, že podnik využívá pouze minimální skladovací prostory.

Méně než 5 % spotřebovávají aktivity jako *zpracování objednávky, nákup materiálu příjem/výdej materiálu, expedice* či *fakturace*.

Rozpuštění podpůrné aktivity

Po konzultaci s ředitelem společnosti byla určena pouze jedna podpůrná aktivita, kterou je *administrativa*. Jedná se o aktivitu, která by se obtížně přiřazovala nákladovému objektu. Zároveň je to aktivita, která je potřebná pro realizaci hlavních aktivit a také spotřebovává významnou část nepřímých nákladů. Konkrétně sem spadají aktivity typu marketing či personální, ekonomické a IT činnosti. Po konzultaci s ředitelem společnosti došlo k rozpuštění nákladů připadajících na administrativní činnost na aktivity hlavní dle počtu zaměstnanců vykonávajících danou hlavní činnosti.

Je velmi obtížné přesně alokovat náklady aktivity *administrativa*, proto bylo nutné zvolit určitý klíč, díky kterému budou dané náklady přiřazeny. Rozpuštění nákladů dle počtu zaměstnanců se jevílo jako racionální řešení a znamená to tedy, že na každého zaměstnance následně připadá stejný počet těchto nákladů.

Tabulka 22 – Rozpuštění nákladů podpůrné aktivity (VI. zpracování)

Kód aktivity	Aktivita	Rozpuštění nákladů (Kč)	Náklady aktivit po rozpuštění (Kč)
101	Zpracování objednávky	852 645	1 632 504
102	Technologická příprava	1 278 968	4 398 402
103	Nákup materiálu	426 323	1 206 181
104	Příjem/Výdej materiálu	852 645	2 152 409
201	Výroba – Příprava (Pila)	1 278 968	3 098 638
202	Výroba – Soustružení	1 705 290	3 265 007
203	Výroba – Frézování	1 705 290	3 265 007
204	Výroba – Dokončení	852 645	2 412 362
205	Výroba – Kooperace	426 323	1 299 764
301	Expedice	852 645	1 892 457
302	Fakturace	426 323	946 228
	Celkem	10 658 066	25 995 282

Tabulka 22 zobrazuje podíl nákladů připadajících jednotlivým hlavním aktivitám po rozpuštění podpůrné aktivity *administrativa*, která spotřebovává největší podíl nákladů. Po rozpuštění nákladů spotřebovává největší množství nákladů aktivita *technologická příprava* (4 398 tis. Kč). Dalšími nákladnými aktivitami zůstávají výrobní činnosti. Nejmenší podíl nákladů spotřebovává aktivita *fakturace* (946 tis. Kč).

11.2.4 Analýza aktivit

Čtvrtý krok ABC modelu analyzuje jednotlivé aktivity z pohledu vyjádření vztahových veličin, které značí projev dané aktivity. Dále dochází v této části ABC modelu k vyjádření míry výkonu aktivity, což znamená počet jednotek dané vztahové veličiny pro každou aktivitu. Míra výkonu aktivity je měřena za rok 2023. Tomu také odpovídají alokované režijní náklady a objem produkce nákladových objektů.

Počet jednotek dané vztahové veličiny, tedy míru výkonu aktivity, je v mnoha případech poměrně komplikované přesně určit, jelikož nedochází k přesnému sledování veškerých činností. I navzdory tomu se firma věnuje velmi přesné evidenci činností a zejména vztahové veličiny týkající se výrobních aktivit bylo možné velmi přesně určit na základě dat z interního systému podniku. Vztahové veličiny definovaných aktivit byly určeny na základě konzultace s ředitelem společnosti a také výrobním ředitelem společnosti díky jeho znalosti provozu, což umožňuje určit skutečnou příčinu vzniku nákladů.

Tabulka 23 – Analýza aktivit (VI. zpracování)

Kód aktivity	Aktivita	Vztahová veličina	Náklady na aktivitu (Kč)	MVA	N/MVA (Kč)
101	Zpracování objednávky	počet položek objednávky	1 632 504	3 355	486,59
102	Technologická příprava	počet hodin	4 398 402	1 742	2 524,91
103	Nákup materiálu	počet objednaných položek	1 206 181	12 456	96,84
104	Příjem/Výdej materiálu	počet položek výdejek/příjemek	2 152 409	9 672	222,54
201	Výroba – Příprava (Pila)	počet operací na pracovišti	3 098 638	7 420	417,61
202	Výroba – Soustružení	počet operací na pracovišti	3 265 007	8 215	397,44
203	Výroba – Frézování	počet operací na pracovišti	3 265 007	8 448	386,48
204	Výroba – Dokončení	počet operací na pracovišti	2 412 362	7 955	303,25
205	Výroba – Kooperace	počet kooperací	1 299 764	5 684	228,67
301	Expedice	počet výdejek	1 892 457	1 122	1 686,68

302	Fakturace	počet faktur	946 228	948	998,13
	Celkem		25 568 959		

U výrobních činností bylo otázkou, zda použít počet hodin práce/počet strojových hodin nebo počet operací na daném pracovišti. Na základě konzultace s ředitelem společnosti bylo ovšem rozhodnuto, že vhodnější bude použití počtu operací na pracovišti jako rozvrhové základny pro výrobní činnosti. Lépe to vystihuje příčinu vzniku odpovídajících nákladů a také průběh výrobního procesu. Díky vysokému stupni digitalizace výroby a zaznamenávání jednotlivých činností bylo možné určit i jednotlivé hodnoty, ačkoliv vyjádření počtu hodin práce by bylo méně komplikované, ale také méně přesné vzhledem k charakteru výroby.

V tabulce 23 je shrnuta analýza jednotlivých definovaných aktivit. Poslední sloupec tabulky vyjadřuje cenu jednotky dané aktivity. Nejdražší aktivitou je *technologická příprava* (2 524,91 Kč/vztahová veličina). Tato aktivita je však nutná pro základní výrobní činnosti. Druhou nejdražší aktivitou je *expedice* (1 686,68 Kč/vztahová veličina), což je zapříčiněno menším podílem přímých nákladů a taky počtem výdejků, kdy se každá výdejka liší počtem a množstvím vyexpedovaného zboží. Absence většího podílu přímých nákladů se projevuje i u třetí nejdražší aktivity, kterou je fakturace (998,13 Kč/vztahová veličina). Levnějšími aktivitami se daného úhlu pohledu jeví výrobní činnosti, kooperace nebo také nákup materiálu, kde se režijní náklady rozprostírají mezi velké množství jednotek aktivity. Mezi dražší aktivity je možné také zařadit *zpracování objednávky* (486,59 Kč/ vztahová veličina), kde může být ovšem hodnota objednaného zboží na každé objednávce v desetitisících korunách.

Pro podnik je kladně vyznívající fakt, že aktivity související s výrobou patří mezi nejlevnější aktivity v podniku. Tyto aktivity jsou totiž nejvíce zatíženy náklady přímými, a proto by nebylo přínosné, kdyby spotřebovávaly rovněž velké množství režijních nákladů.

Porovnání výše jednotlivých nákladů na danou aktivitu v podniku je graficky zobrazeno níže (Obr. 18).



Obrázek 18 – Srovnání jednotkových nákladů aktivit podniku (VI. zpracování)

11.2.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Poslední část ABC modelu se zabývá přiřazením nákladů nákladovým objektům. Nejprve dochází k vyjádření míry výkonu aktivity pro každý nákladový objekt zvlášť. Teprve poté je možné vyjádřit náklady připadající danému výrobku. Vzhledem k tomu, že se vybrané výrobky vyráběly ve více sériích po více kusech dle zákaznických objednávek, jsou náklady vyjádřeny nejdříve pro celkový roční objem produkce a až posléze vyjádřeny na jednici nákladového objektu.

Jedná se tedy o tzv. kalkulaci druhého stupně, tedy kalkulaci konečnou. Pro účely práce bude ještě nutné porovnat hodnoty dosažené ABC kalkulací s výsledky stávajícího kalkulačního systému.

V této části ABC kalkulace se opět naskýtala otázka vyjádření míry výkonu aktivity pro vybrané výrobky zvlášť. Toto přiřazení bylo obtížnější než v případě celkového vyjádření za podnik jako celek, ovšem díky informacím z interního systému a díky dobře rozvinutému systému evidence bylo možné tyto hodnoty vyjádřit. I v tomto případě bylo však nutné využití kvalifikovaného odhadu ředitele společnosti a odpovědného pracovníka věnujícího se dané aktivitě.

Jak již bylo výše několikrát zmiňováno, ABC kalkulace se provádí pro 3 vybrané výrobky. Pro potřeby společnosti jsou vedeny pod registračními čísly 4201-300300-12, 4201-310300-10 a 4201-320300-14. K bližšímu popisu daných výrobků dochází ve druhém kroku ABC modelu.

Následující tabulky vyjadřují hodnotu míry výkonu aktivity pro celkové objemy produkce u vybraných výrobků v roce 2023. Díky vyjádření MVA jsou v tabulkách zobrazeny celkové režijní náklady na aktivitu, poté i na výrobek v celkovém objemu produkce a posléze na kus.

ABC kalkulace – 1. výrobek – 4201-300300-12

Tabulka 24 – ABC kalkulace – 1. výrobek (VI. zpracování)

Kód aktivity	Aktivita	MVA	Režijní náklady (Kč)
101	Zpracování objednávky	75	36 494,12
102	Technologická příprava	35	88 372,02
103	Nákup materiálu	114	11 039,23
104	Příjem/Výdej materiálu	194	43 172,81
201	Výroba – Příprava (Pila)	263	109 830,42
202	Výroba – Soustružení	317	125 989,94
203	Výroba – Frézování	340	131 404,18
204	Výroba – Dokončení	188	57 011,20
205	Výroba – Kooperace	62	14 177,58
301	Expedice	9	15 180,13
302	Fakturace	6	5 988,79
	Celkem		638 660,42
	Nepřímé náklady/ks		254,44

Tabulka 24 obsahuje nepřímé náklady vyjádřené kalkulací ABC pro 1. výrobek ve výši 638 660,42 Kč. Roční objem produkce byl u daného výrobku 2510 kusů, což po přepočtu představuje nepřímé náklady v hodnotě 254,44 Kč na kus.

ABC kalkulace – 2. výrobek - 4201-310300-10

Tabulka 25 – ABC kalkulace – 2. výrobek (VI. zpracování)

Kód aktivity	Aktivita	MVA	Režijní náklady (Kč)
101	Zpracování objednávky	38	18 490,35
102	Technologická příprava	43	108 571,34
103	Nákup materiálu	85	8 231,00
104	Příjem/Výdej materiálu	126	28 040,07
201	Výroba – Příprava (Pila)	117	48 859,92
202	Výroba – Soustružení	208	82 668,48
203	Výroba – Frézování	178	68 793,95
204	Výroba – Dokončení	0	0,00
205	Výroba – Kooperace	45	10 290,18
301	Expedice	26	43 853,72
302	Fakturace	3	2 994,39
	Celkem		420 793,41
	Nepřímé náklady/ks		240,45

V tabulce 25 je možné vidět celkové náklady pro 1750 kusů produkce v případě 2. výrobku, a to ve výši 420 793,41 Kč. Po přepočtu na jeden kus dostává podnik jednotkové nepřímé náklady 240,45 Kč.

ABC kalkulace – 3. výrobek - 4201-320300-14

Tabulka 26 - ABC kalkulace – 3. výrobek (VI. zpracování)

Kód aktivity	Aktivita	MVA	Režijní náklady (Kč)
101	Zpracování objednávky	98	47 685,65
102	Technologická příprava	55	138 870,32
103	Nákup materiálu	212	20 529,09
104	Příjem/Výdej materiálu	290	64 536,67
201	Výroba – Příprava (Pila)	68	28 397,22
202	Výroba – Soustružení	179	71 142,58
203	Výroba – Frézování	233	90 050,51
204	Výroba – Dokončení	36	10 917,04
205	Výroba – Kooperace	0	0,00
301	Expedice	7	11 806,77
302	Fakturace	2	1 996,26
	Celkem		485 932,12
	Nepřímé náklady/ks		248,55

Pro 3. výrobek jsou režijní náklady zobrazeny v tabulce 26. Třetí výrobek byl v roce 2023 vyroben v celkovém počtu 1900 kusů, což pro podnik představovalo 485 932,12 Kč nepřímých nákladů. Jednotkové nepřímé náklady jsou 248,55 Kč.

Tabulka 27 – ABC kalkulace celkových režijních nákladů pro vybrané výrobky (VI. zpracovní)

Kód aktivity	Aktivita	4201-300300-12	4201-310300-10	4201-320300-14	Celkem
101	Zpracování objednávky	36 494,12	18 490,35	47 685,65	102 670,12
102	Technologická příprava	88 372,02	108 571,34	138 870,32	335 813,68
103	Nákup materiálu	11 039,23	8 231,00	20 529,09	39 799,32
104	Příjem/Výdej materiálu	43 172,81	28 040,07	64 536,67	135 749,55
201	Výroba – Příprava (Pila)	109 830,42	48 859,92	28 397,22	187 087,56
202	Výroba – Soustružení	125 989,94	82 668,48	71 142,58	279 801,00
203	Výroba – Frézování	131 404,18	68 793,95	90 050,51	290 248,64
204	Výroba – Dokončení	57 011,20	0,00	10 917,04	67 928,24
205	Výroba – Kooperace	14 177,58	10 290,18	0,00	24 467,76
301	Expedice	15 180,13	43 853,72	11 806,77	70 840,62
302	Fakturace	5 988,79	2 994,39	1 996,26	10 979,44
	Celkem	638 660,42	420 793,40	485 932,11	1 545 385,93

V tabulce 27 je možné vidět shrnutí nákladového zatížení jednotlivých definovaných aktivit v případě třech zvolených výrobků společnosti. Všechny hodnoty v tabulce jsou v Kč. Celkové nepřímé náklady za tyto tři výrobky jsou pro podnik ve výši 1 545 385,93 Kč. Aby dané hodnoty představovaly určitou vypovídající hodnotu, je nutné provést kompletní kalkulaci nákladů výrobků s přičtením přímých nákladů a současně tyto dosažené hodnoty porovnat se stávající kalkulací podniku.

11.3 Vyhodnocení modelu Activity-Based Costing

Výsledky dosažené metodou ABC je nutné porovnat s výsledky stávající kalkulace. Předchozí kapitola věnující se kalkulaci ABC byla vytvořena dle aktuálních dat a aktuální situace ve firmě. V rámci ABC modelu došlo k vyčíslení nepřímých nákladů na výrobek. Pro celkovou kalkulaci výrobku je nutné započítat rovněž přímé náklady.

Pro kalkulaci přímých nákladů se počítá se shodnými náklady jak v případě stávající kalkulace, tak i v případě ABC kalkulace. Změny je tedy možné pozorovat pouze u nákladů nepřímých.

Pro porovnání výsledků stávající kalkulace a kalkulace ABC byl zvolen způsob vyjádření nákladů, jak je popsán v kapitole 8. Jak již bylo řečeno, společnost se nevěnuje aktivnímu řízení nákladů a nemá jednotný kalkulační systém, proto se jevil daný způsob vyjádření nákladů nevhodnější pro srovnání právě s ABC kalkulací. Přímé i nepřímé náklady jsou vyexportovány z informačního systému, jako je tomu na obrázku 16. V případě přímých nákladů jsou brány v potaz náklady na materiál, mzdové náklady (včetně sociálního a zdravotního pojištění) a také náklady na kooperace. Nepřímé náklady pracují s režijní sazbou střediska a pracoviště (viz obrázek 15).

Následující tabulky obsahují porovnání výsledků stávajícího kalkulačního systému a výsledků dle kalkulace ABC. V tabulkách je rovněž zobrazen rozdíl mezi porovnávanými kalkulacemi v Kč/ks a také procentuální vyjádření daného rozdílu.

Tabulka 28 – Porovnání kalkulací – 1. výrobek (VI. zpracování)

4201-300300-12	Současná kalkulace (Kč)	ABC kalkulace (Kč)	Rozdíl (%)
Materiál	141,31	141,31	
Mzdy	67,95	67,95	
Kooperace	40,75	40,75	
Přímé náklady	250,00	250,00	
Nepřímé náklady	192,42	254,44	
Celkem	442,42	504,45	
Rozdíl	62,02		14

Porovnání obou kalkulací u 1. výrobku přineslo zjištění, že dle ABC kalkulace jsou režijní náklady na výrobek vyšší o 62,02 Kč, než je jejich kalkulace dle stávajícího kalkulačního systému. V relativním vyjádření jsou nepřímé náklady dle ABC kalkulace vyšší o 14 %. Jedná se o vyjádření kalkulace na jednici. Po přepočtu objemu produkce daného výrobku v roce 2023, který činil 2 510 kusů, se jedná o rozdíl nákladů v celkové hodnotě 155 670,2 Kč.

Tabulka 29 - Porovnání kalkulací – 2. výrobek (VI. zpracování)

4201-310300-10	Současná kalkulace (Kč)	ABC kalkulace (Kč)	Rozdíl (%)
Materiál	167,25	167,25	
Mzdy	66,11	66,11	
Kooperace	33,33	33,33	
Přímé náklady	266,68	266,68	
Nepřímé náklady	236,40	240,45	
Celkem	503,07	507,13	
Rozdíl	4,06		1

V případě 2. výrobku byl rozdíl minimální. ABC kalkulace vyjádřila rozdíl nepřímých nákladů pouze o 4,06 Kč oproti stávající kalkulaci. V relativním vyjádření se jedná pouze o rozdíl ve výši 1 %. Aby byla kalkulace pro výrobek vnímána v celopodnikovém kontextu, je potřeba provést přepočet na roční objem produkce, který představoval v roce 2023 celkem 1 750 kusů výrobku. Rozdílná hodnota nákladů je poté ve výši 7 105 Kč.

Tabulka 30 - Porovnání kalkulací – 3. výrobek (VI. zpracování)

4201-320300-14	Současná kalkulace (Kč)	ABC kalkulace (Kč)	Rozdíl (%)
Materiál	165,73	165,73	
Mzdy	60,35	60,35	
Kooperace	0,00	0,00	
Přímé náklady	226,08	226,08	
Nepřímé náklady	212,99	248,56	
Celkem	439,06	474,63	
Rozdíl	35,57		8

U 3. výrobku opět vyjádřila ABC kalkulace vyšší nepřímé náklady, a to o 35,57 Kč v porovnání se stávající kalkulací, což představuje rozdíl 8 %. Pro roční objem produkce 1 900 kusů představuje tento rozdíl 67 583 Kč.

Porovnání obou výsledků obou kalkulačních systémů přináší závěr, že dle ABC kalkulace jsou jednotkové režijní náklady vyšší, než je tomu u vyjádření za pomoci stávajícího kalkulačního systému. Dle stávajícího kalkulačního systému jsou nepřímé náklady podhodnoceny a patrně neodpovídají skutečnosti. To může být dáno nízkou aktivitou v oblasti kalkulací a řízení nákladů, ale také zejména neaktualizovanými režijními sazbami. Ačkoliv v jednicovém vyjádření nejsou rozdíly tolik razantní a průměrně jsou nepřímé náklady dle ABC kalkulace vyšší o 7,67 %, v celkových ročních objemech produkce daných výrobků se už jedná o nezanedbatelné částky. Dle dobře nastavených ziskových marží, které tvoří cenu akceptovanou zákazníky, nejsou dané výrobky ztrátové. Výsledkem je jistě nutnost věnovat se více kalkulacím výrobků i z pohledu řízení nákladů, což bude podrobněji rozebráno v následujících kapitolách.

11.4 Návrh realizace projektu

Cílem diplomové práce je vytvořit alternativní způsob řízení nákladů a nákladových kalkulací výrobků tak, aby lépe odpovídal realitě v podniku. ABC model pracuje s daty pro rok 2023. Při realizaci daného projektu je potřeba brát v úvahu nákladovou náročnost implementace ABC modelu a finanční možnosti podniku.

Pro realizaci projektu je nutné vytvořit také jeho časový harmonogram a analýzu možných rizik, která mohou podnik ohrozit při implementaci ABC modelu.

Vedení podniku je velmi nakloněno kalkulaci ABC s přesahem do řízení nákladů a řízení jednotlivých aktivit. Nutné však také je seznámit s ABC modelem také další zaměstnance podniku, jelikož pro jeho realizaci bude potřeba pečlivě evidovat veškeré záležitosti týkající se výroby i dalších aktivit. Odpovědný zaměstnanec bude nucen provádět více činností a sledovat více parametrů.

Po konzultaci s ředitelem společnosti a odpovědnými zaměstnanci a také po bližším seznámení se s fungováním podniku byly zvoleny tři alternativy realizace kalkulace ABC. Jedná se o využití současného nastavení informačního systému Helios ve spolupráci s MS Excel, využití modulu IS Helios pro Activity-Based Costing a poslední možností je využití TD-ABC.

MS Excel a IS Helios

První možností pro implementaci ABC modelu je následující tabulka. Jednalo by se o využití MS Excel na základě dat získaných z IS Helios. Tabulka 31 představuje zjednodušenou verzi pro potřeby práce.

Tabulka 31 – Tabulka pro implementaci ABC modelu (VI. zpracování)

Nákladové středisko/ Aktivita	Celkem	Zpracování objednávky	%	Technologická příprava	%	...	Fakturace	%
NS1								
NS2								
NS3								
NS4								
NSX								
Celkem								
Registrační číslo výrobku (č. objednávky):								
Aktivita	Hodnota aktivity (Kč)	MVA	Cena aktivity (Kč)	Počet ks	Mzda	Materiál	Kooperace	
Aktivita 1								
Aktivita 2								
Aktivita X								
Celkem								
Přímé náklady								
Nepřímé náklady								
Náklady celkem								
Marže (%)								
Cena								

Pro tuto alternativu by bylo možné využít tabulku v MS Excel (tabulka 30). V první řadě by bylo nutné definovat nákladová střediska. Podnik sice určitá střediska eviduje, ale nejedná se o řízení nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik (viz kapitola 7.4). Těmito nákladovými středisky by mohla být jednotlivá pracoviště ve výrobní hale. Využití nákladových středisek by bylo dostačující pro sledování nákladů v krátkém časovém horizontu, který je potřeba pro tvorbu kalkulací. Z informačního systému by poté došlo k vyexportování dat o nákladové náročnosti každého střediska. Dále by podnik evidoval jednotlivé aktivity a jejich zastoupení u každého nákladového střediska, čímž by dokázal alokovat náklady na jednotlivé aktivity.

Poté by se již přešlo na samotnou kalkulaci. Ta by se tvořila pro každou objednávku a výrobek zvlášť. Z horní části tabulky by se využily výše nákladů pro jednotlivé aktivity. MVA by bylo vyexportováno z informačního systému. Poté by byl do tabulky zadán počet výrobků a přímé náklady tak, jak s nimi podnik kalkuluje v současnosti. Poté by již došlo k vyčíslení celkových nákladů, zvolené marže a celkové nabídkové ceny.

K této variantě se přiklání vedení podniku s ohledem na náročnost samotné kalkulace, charakter výroby i personální a finanční možnosti. Tato varianta se příliš neodklání od současného kalkulačního systému

Modul v IS Helios pro Activity-Based Costing

Tuto cestu podnik odmítá, proto této alternativě není věnován větší prostor, každopádně by se náklady na instalaci a licence takového modulu pohybovaly, dle zkušeností firmy, v řádech vyšších desítek tisíc Kč ročně. Samozřejmě je potřeba započítat také mzdové náklady zaměstnance, který by daný modul obsluhoval.

TD-ABC

V úvahu pro podnik přichází také metoda Time Driven ABC, což je zjednodušená verze klasického a výše aplikovaného modelu ABC. Zde dochází k rozvrhování nákladů dle spotřeby času. Tato varianta se pro podnik jeví jako vhodná z několika důvodů. Zejména se jedná o zjednodušení celého procesu ABC kalkulace, jelikož vynechává zjišťování potřebných dat ve výrobě pro jednotlivé aktivity, což podnik vzhledem k personálnímu stavu v současné době ocení. Dalším benefitem je vysoká míra evidence v informačního systému, což by firma využila při určování časové náročnosti jednotlivých aktivit v rámci celého výrobního procesu. Podnik by tak byl schopen získat velké množství potřebných dat, aniž by to bylo na úkor času potřebného pro další úkony odpovědných zaměstnanců.

11.5 Nákladová analýza projektu

V případě přistoupení na variantu implementace ABC modelu za využití MS Excel společně s informačním systémem firmy, která se jeví jako nejvhodnější a nejpravděpodobnější varianta, by bylo přínosné zaměstnat odborného pracovníka. Vzhledem k tomu, že s metodu ABC nemá nikdo ze stávajících zaměstnanců zkušenosti a také s přihlédnutím k tomu, že nedochází ve firmě k aktivnímu řízení nákladů, je zaměstnání dalšího zaměstnance skutečně na místě.

V takovém případě vznikají podniku pouze mzdové náklady na nového zaměstnance, jelikož by byla využita stávající funkčnost informačního systému Helios. S využitím nového zaměstnance je však nutné počítat s časem na jeho zaškolení a seznámení se s firmou, a především celým výrobním procesem, jelikož podrobné znalosti firemních procesů představují základní podmínku úspěšné tvorby ABC modelu. Odhadem se může jednat o další 3 týdny, které nejsou sice přímou součástí projektu implementace, jsou však nutné pro úspěch projektu.

Jelikož ABC model nepředstavuje pouze kalkulaci nákladů produktu, ale rovněž má přínos v oblastech sledování podnikových aktivit, jejich nákladové náročnosti atp., věnoval by se daný zaměstnanec projektu implementace ABC kalkulace polovinu pracovní doby, tedy 4 hodiny. Zbývající čas by se věnoval dalším činnostem na ekonomickém oddělení či činnosti podnikového controllera. Jeho hrubá mzda by činila 51 200,- měsíčně. Předpokládaných 13 týdnů projektu představuje cca 260 hodin pro práci na ABC modelu.

Tabulka 32 – Nákladová analýza projektu (VI. zpracování)

Činnost	Počet hodin projektu	Hodinová mzda (Kč)	Mzdové náklady (Kč)	SP a ZP (Kč)	Celkem (Kč)
Práce kvalifikovaného zaměstnance	260	320	83 200	28 122	111 322

Kalkulace mzdových nákladů kvalifikovaného zaměstnance představuje 111 322 Kč, a to včetně sociálního a zdravotního pojištění, po dobu trvání projektu. Jelikož se daný zaměstnanec bude dále věnovat ABC modelu i po jeho implementaci alespoň 4 hodiny své pracovní doby, představují roční mzdové náklady (včetně sociální a zdravotního pojištění) celkem 411 037 Kč.

11.6 Časový harmonogram projektu

Následující kapitola se věnuje časovému harmonogramu projektu, který se zabývá aplikací modelu ABC ve společnosti X&Y, s. r. o. Jedná se o časový harmonogram projektové části práce, tudíž se zde počítá také s činnostmi týkající se stanovení cíle práce atp. Aby bylo možné provést projektovou část práce, je nejdříve nutné analyzovat současný stav řízení nákladů, proto se i s touto činností počítá v harmonogramu projektové části.

Analýza současného stavu se věnuje převážně analýze nákladů společnosti a jejich evidenci a také současnému kalkulačnímu systému firmy. Na základě této analýzy je poté možné definovat strukturu nepřímých nákladů vhodných pro tvorbu ABC modelu. Po těchto přípravných činnostech dojde k seznámení s činnostmi a aktivitami ve výrobním procesu firmy včetně podpůrných činností např. v administrativě. Současně s definováním jednotlivých aktivit bude docházet také k jejich analýze z pohledu časové náročnosti. V návaznosti na tyto činnosti dojde k definování jednotlivých aktivit v rámci procesu tak, aby odpovídaly potřebám ABC kalkulace, včetně definování jejich zahajovacích a ukončovacích činností. Po definici aktivit procesu se definují nákladové objekty, čímž jsou myšleny produkty, kterých se bude týkat tvorba ABC modelu. Musí to být modely, které se v podniku produkovaly během celého roku 2023, aby bylo relevantní k nim přiřadit nepřímé náklady za dané období. Následovat bude tvorba ABC systému, v rámci níž se budou zjišťovat potřebná data z interního systému (míra výkonu aktivity u daných výrobků atp.). Kde nebude možné zjistit potřebné informace touto cestou, dojde k opakované analýze potřebných aktivit. Dále jsou 2 týdny vymezeny pro kontrolu správnosti nastavených parametrů modelu ABC a následující týden dojde k vyhodnocení projektu.

Tabulka 33 – Časový harmonogram projektu (Vl. zpracování)

Činnost/týden	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.	13.
Stanovení cíle práce													
Analýza současného stavu													
Vymezení relevantních nákladů													
Představení procesu výroby													
Analýza procesu výroby													
Vymezení aktivit													
Definice nákladových objektů													
Tvorba ABC modelu													
Kontrola													
Vyhodnocení													

11.7 Riziková analýza projektu

Součástí projektu je potřebné provést také rizikovou analýzu, která se soustředí na 7 možných rizik, která mohou projekt implementace ABC modelu ohrozit.

Tabulka 34 – Riziková analýza (VI. zpracování)

	Identifikace rizika	Důsledek	Protiopatření
R1	Nedostatečná identifikace aktivit/procesů/nákladových objektů	Chybné výsledky ABC modelu (Nepřesná alokace režijních nákladů)	Dostatek času a podkladů pro tvorbu modelu
R2	Chybně zvolené vztahové veličiny aktivit	Nepřesně určená nákladová náročnost aktivit	Určení měřitelné veličiny po konzultaci s vlastníkem procesu
R3	Nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců pro tvorbu ABC modelu	Chybná implementace ABC modelu	Odborné školení zaměstnanců; využití externí služby
R4	Odmítavý postoj k modelu ABC	Nepřijetí metody zaměstnanci firmy	Vysvětlení všech benefitů modelu v návaznosti na cíle firmy
R5	Podcenění výsledků ABC modelu	Nepřesná kalkulace produktů	Věnovat dostatečný čas analýze výsledků ABC modelu
R6	Nedostatečná IT podpora	Není implementován kompletní ABC model	Příprava IT systému ve spolupráci s konzultantem
R7	Nedostatečná evidence potřebných informací/dat	Chybná manažerská rozhodnutí	Vytvoření standardizovaného systému evidence napříč firmou

Riziková analýza pracuje s dvěma proměnnými, které jsou pravděpodobnost vzniku a hodnota dopadu. Obě nabývají hodnot 1-5 (1 = nejnižší hodnota pravděpodobnosti vzniku/dopadu; 5 = nejvyšší hodnota pravděpodobnosti vzniku/dopadu).

Tyto hodnoty jsou vyjádřeny v následující tabulce:

Tabulka 35 – Hodnoty rizikové analýzy (VI. zpracování)

Riziko	P-st vzniku	Hodnota důsledku
R1	4	5
R2	2	5
R3	3	3
R4	2	3
R5	1	2
R6	2	5
R7	3	5

Následující schéma rozděluje rizika do 3 kategorií dle jejich významu a potřeby se jim věnovat. Zelené pole obsahuje rizika, která nejsou pro podnik nebezpečná a nemusí se jim příliš věnovat. Je ovšem vhodné je pozorovat a předcházet jim. Ve žlutém poli jsou rizika, která už mají větší pravděpodobnost podnik ohrozit, firma by je měla aktivně sledovat. V červeném poli jsou umístěna rizika bezprostředně ohrožující podnik, resp. implementaci modelu ABC. Tato rizika je podnik povinen aktivně sledovat, věnovat se jim a aktivně budovat protiopatření. Zamezení těmto rizikům je klíčové pro úspěšnou implementaci ABC modelu.

Tabulka 36 – Rozdělení rizik dle jejich významu (VI. zpracování)

5		R2; R6	R7	R1	
Hodnota důsledku		R4	R3		
	R5				
1					
	1	Pravděpodobnost vzniku			5

Z tabulky 36 vyplývá, že by se měla firma nejvíce zaměřit na rizika R1 a R7, tedy na riziko nedostatečné identifikace prvků ABC kalkulace a riziko nedostatečné evidence potřebných dat a informací v informačním systému firmy. Naopak nejméně ohrožujícím rizikem je nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců pro implementaci ABC modelu.

12 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

Vypracování analytické části a na ni navazující části projektové dává příležitost k vyvození závěrů týkajících se současného stavu řízení nákladů a kalkulací výrobků. Na základě dosažených závěrů je možné vytvořit vhodná doporučení pro podnik.

Jak již bylo výše vysvětleno, analýza současného stavu řízení nákladů probíhala ve dvou rovinách. V první části byla provedena analýza nákladů z pohledu jejich klasifikace. Druhý úhel pohledu byl zaměřen na současný kalkulační systém. Metoda Activity-Based Costing byla zvolena po konzultaci s ředitelem společnosti jako nejvhodnější metoda řízení nákladů dle podmínek výroby. Tato metoda vychází z nedostatků současného systému řízení nákladů.

Řízení nákladů probíhalo doposud ve společnosti velmi okrajově a nebyla mu věnována potřebná pozornost. Bylo to z několika důvodů. Tím hlavním problémem bylo vedení účetnictví externí firmou. Společnost tedy měla informace povětšinou pouze o nákladech dle druhového členění, které nepřináší téměř žádné podklady pro řízení nákladů. Hlavní kniha analytické evidence obsahovala určité položky nákladů, ty však neodpovídaly realitě. Žádoucí tedy je sledovat náklady z manažerského pohledu. Pracovat především se dvěma zásadními klasifikacemi, a to s účelovým členěním a členěním dle změn v objemech produkce. Pro potřeby práce byly tyto náklady podrobně analyzovány, ovšem v podnikové praxi jim nebyla věnována přílišná pozornost. Rozdělení nákladů dle zmíněných klasifikací bylo sice lehce nastíněno, ale nebylo vypracováno dostatečně. Situace se částečně změnila v roce 2023 s přechodem účetnictví do interního systému a zpřesněná analytická evidence nákladů již odpovídá realitě. V tomto směru bude jistě podnik pokračovat.

Vzhledem k vysokému stupni evidence informací o podniku a zejména o výrobě by bylo vhodné s těmito informacemi pracovat v oblasti řízení nákladů. S tím souvisí zaměření se na jednotlivé nákladové položky a určení jejich charakteru (fixní/variabilní a přímé/nepřímé náklady). Dle přesného rozdělení bude možné dané náklady nejen sledovat, ale také efektivně řídit. Stejně jako evidence výrobních informací by měla stejně pečlivě probíhat také evidence nákladů a práce s nimi. Pouze určitý přehled o nákladech podniku nestačí.

Dále by bylo jistě přínosné vytvořit systém odpovědnostních středisek, kde by byly náklady sledovány a potažmo řízeny. Takový systém nákladových středisek by mohl pomoci sledovat náklady dle místa jejich vzniku a zaměřit se na oblasti spotřebovávající více nákladů, než by jim mělo správně příslušet. Podnik je možné rozčlenit na určité útvary, jak je popsáno i v práci, avšak náklady těchto úvarů už nejsou dále sledovány ani řízeny. Nabízí se tedy definování několika podnikových útvarů, kde by každý z nich obsahoval další nákladová střediska, kterými by byly např. pracoviště nebo výrobní stroje.

Vzhledem ke stále rostoucí snaze o automatizaci a digitalizaci podniku bude patrně docházet k růstu fixních nákladů. S tím může souviset i nárůst nákladů nepřímých, a proto bude nutné tyto náklady efektivně řídit. Náklady přímé, jako jsou mzdy, materiál či náklady na kooperace jsou evidovány poměrně dobře pomocí interního systému a v něm nastavených hodnot, ovšem řízení nepřímých nákladů je nedostatečné. A to zejména z pohledu výrobních kalkulací.

Těm je ve firmě věnováno pouze malé procento času, i když se může jednat o velmi účinný způsob, jak korigovat výši zisku. Kalkulace jsou podrobněji popsány v kapitole 8. Zásadní problém je spatřován v neexistenci kalkulačního systému v pravém slova smyslu. Ve firmě chybí celistvý kalkulační systém, který by byl využíván u všech výrobků. Vizualní zpracování kalkulačního vzorce dle současných podmínek je znázorněno v kapitole 8.1. Někdy jsou kalkulace tvořeny kvalifikovaným odhadem nebo jsou náklady sledovány v rámci nabídkových kalkulací, kdy však není možné odhalit, co konkrétně tyto náklady spotřebovává. Problematické jsou i výpočty režijních sazeb, které by měly nahradit režijní přírážky. Také by celý tento systém měl být aktualizován a zpřehledněn, jelikož používá neaktuální data, která jsou často aktualizována pouze kvalifikovaným odhadem a nebere v potaz všechny relevantní údaje, resp. náklady. Zde se nabízí vytvoření standardizovaného kalkulačního vzorce, např. typového kalkulačního vzorce, který by obsahoval aktuální a přesnější režijní přírážky.

Na základě analyzovaného systému řízení nákladů a jeho nedostatků byl vytvořen projekt implementace metody ABC, která by měla určité nedostatky eliminovat. Pozitivně lze hodnotit evidenční systém, který značnou část potřebných dat dokázal vyexportovat, což zjednodušilo celý projekt. Rozdělení režijních nákladů pro jednotlivé aktivity bylo vytvořeno procentuálním přidělením na základě dostupných dat v IS a kvalifikovaného odhadu ředitele. Zde by bylo přínosnější využití matice nákladů, kde by byly veškeré

nákladové položky přiděleny aktivitám ve skutečné výši. Tato metoda by zpřesnila výsledky ABC modelu. Je však výrazně časově náročnější.

Dosažené výsledky dokazují, že vybrané výrobky jsou nákladově náročnější, než je podnik v současnosti eviduje. To poté způsobuje ztrátovost, resp. nižší ziskovost daných výrobků. Pro potřeby práce byly vybrány pouze 3 výrobky vyrábějící se po celý rok 2023, tudíž tyto 3 výrobky nemusí být vypovídajícím měřítkem pro všechny výrobky a pro celý podnik. Důležité ovšem je, že to jsou nejčastěji vyráběné výrobky a vzhledem k absenci komplexního kalkulačního systému je pravděpodobné, že dosažené výsledky odpovídají realitě. Jednicové režijní náklady byly u vybraných výrobků vyšší oproti stávající kalkulaci v průměru o 7,67 %.

Nejen přesnost ABC kalkulace je pro podnik důležitou vlastností. Také dokáže firma zjistit, kde náklady skutečně vznikají a jak jsou jednotlivé podnikové činnosti nákladově náročné. Tím se podniku otevírají dveře, vedle řízení nákladů, také pro řízení podnikových aktivit. To je v současném systému velmi obtížné, i přes veškerou evidenci v IS, alespoň tedy ve spojitosti s náklady.

Pokud by se společnost přiklonila k variantě implementace ABC modelu za využití nového kvalifikovaného zaměstnance, mzdové náklady pro ABC model by představovaly 411 037 Kč ročně. Tento zaměstnanec by se však mohl věnovat komplexnímu řízení nákladů. Tato pozice by mohla být obdobná s pozicí controllera, tudíž by jeho pracovní zaměření mělo širší rozměr a jistě by podniku prospělo ve více oblastech než pouze pro ABC kalkulaci. V takovém případě je samozřejmě nutnost počítat s mzdovými náklady ve dvojnásobné výši, jelikož i další činnost takového zaměstnance souvisí s metodou ABC.

Metoda ABC tedy podniku přináší skutečně efektivní způsob řízení nákladů, podnikových aktivit i kalkulací výrobků. Nejdříve by bylo možné vytvořit, resp. zlepšit stávající systém kalkulací a vypracovat odpovídající kalkulační vzorce. Ty by mohly alespoň po nějaký čas fungovat společně s modelem ABC, než by byl zaveden napříč celou firmou a než by došlo k jeho efektivnímu využívání.

Závěrečné shrnutí zásadních doporučení:

- Vést účetnictví interně, využít interní účetní a evidovat skutečných nákladových položek v IS Helios jako základ pro manažerské účetnictví.
- Podrobně sledovat nákladů dle vícero klasifikací, zejména kalkulační a kapacitní členění. Sledovat chování těchto nákladů jako podklad pro manažerské rozhodování.
- Vytvořit systém odpovědnostních středisek, což pomůže celkovému řízení nákladů a zjištění, kde náklady vznikají. Nákladová střediska budou také využita pro metodu ABC.
- Vytvořit propracovaný a standardizovaný kalkulační systém, který bude obsahovat aktuální data a režijní přírážky. Prostřednictvím takového kalkulačního systému bude možné nahlédnout na jednotlivé náklady, tzn. že bude do určité míry průhledný.
- Zaměstnat kvalifikovaného pracovníka na např. na pozici controllera, který bude mít na starost kalkulace, řízení nákladů i další ekonomické analýzy. Dále se bude starat o model ABC.
- Využít model ABC pro kalkulace výrobků, jelikož tyto kalkulace zpřesňuje a zamezí snižování zisku z důvodu nepřesného vyjádření režijních nákladů. Tento model je prospěšný také pro řízení aktivit podniku a sledování jejich nákladové náročnosti. Pro metodu ABC bude zapotřebí definovat odpovědnostní střediska, kde by se náklady sledovaly průběžně. Bylo by tak možné získat aktuální data pro model ABC.
- Využít propracovaného systému evidence dat z výroby v IS Helios pro oblast řízení nákladů. Zejména pro metodu ABC jsou tato data velmi potřebná a podnik by měl využít potenciál svého informačního systému i pro oblast práce s náklady.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo navržení projektu implementace některé z moderních metod řízení nákladů ve vybrané společnosti. Dle potřeb a přání firmy byla vybrána metoda Activity-Based Costing. Samotný projekt vychází z analýzy současného stavu řízení nákladů ve firmě. Diplomová práce se skládá z části teoretické a části praktické, která je dále rozdělena na část analytickou a projektovou.

Teoretická část práce obsahuje rozsáhlou literární rešerši zaměřující se nejdříve na rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím, dále na jednotlivé klasifikace nákladů podniku dle využití, resp. potenciálního využití ve vybrané firmě. Další kapitoly jsou věnovány řízení nákladů, a to zejména z pohledu nákladových kalkulací výrobků. Poslední část se podrobně věnuje již samotné kalkulaci ABC včetně praktického postupu, popisu jednotlivých prvků či výhod ze zavedení této kalkulace.

Praktická část práce je složena ze dvou hlavních oddílů. V analytické části dochází k bližšímu představení analyzované firmy. Blíže jsou popsány hlavní činnosti firmy a znázorněny základní ekonomické ukazatele podniku. Následně navazuje analýza současného stavu řízení nákladů, která je rozdělena do dvou částí. Tou první je kapitola zabývající se podrobnou analýzou nákladů podniku v letech 2019-2023. Roky 2019-2022 jsou analyzovány zvlášť kvůli externě vedenému účetnictví. Rok 2023 je analyzován samostatně, jelikož obsahuje odlišné a realitě odpovídající nákladové položky. Analýza nákladů se věnuje druhovému, kalkulačnímu a kapacitnímu členění. Dále je zpracováno i členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik. Druhá část řízení nákladů je zaměřena na současný kalkulační systém společnosti, který obsahuje řadu nedostatků a není mu věnována dostatečná pozornost, což bylo v práci podrobněji vysvětleno.

Navazující projektová část se věnuje implementaci modelu ABC pro tři podnikem vybrané produkty, tedy nákladové objekty. V porovnání s výsledky stávající kalkulace bylo zjištěno, že jsou ve skutečnosti nákladové objekty zatíženy vyššími nepřímými náklady, než s jakými společnost doposud pracovala. Nejen z tohoto důvodu by bylo pro společnost vhodné tuto metodu zavést a věnovat se jí.

V závěru práce jsou popsána mnou navržená doporučení nejen pro ABC kalkulaci, ale pro celkové řízení nákladů a jejich kalkulace. Věřím, že cíl práce byl naplněn a že mnou dosažené výsledky a z nich plynoucí doporučení budou pro společnost přínosné.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Administrativní registr ekonomických subjektů, © 2023. Online. MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. Dostupné z: <https://ares.gov.cz/ekonomicke-subjekty/res/01509373>. [cit. 2024-02-8].

BHIMANI, Alnoor; HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M. a RAJAN, Madhav V, 2019. *Management and cost accounting*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-23266-9.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-802-5128-312.

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

DUŠEK, Jiří, 2019. *Vnitropodnikové účetnictví: praktický návod s podklady na jeho zavedení. Účetnictví a daně* (Grada). Praha: Grada Publishing. ISBN 978-802-7125-449.

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

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C, 2021. *Managerial accounting*. Seventeenth edition. New York: McGraw-Hill. ISBN 978-1-260-57568-2.

KAPLAN, Robert S. a ANDERSON, Steven R, 2007. *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Press. ISBN 978-1-4221-0171-1.

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Monografie (Linde). Praha: Linde Praha. ISBN 978-807-2019-328.

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

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ekonomie (Key Publishing). Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-807-4182-198.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling. Účetnictví a daně* (Grada). Praha: Grada. ISBN 978-802-4741-338.

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

NEKVAPIL, Tomáš, 2021. *Neptejte se účetních, jak řídit náklady*. Vydání druhé. Účetnictví. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-078-3.

NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C.; a GARRISON, Ray H., 2020. *Managerial accounting for managers*. Fifth edition. New York: McGrawe-Hill Education. ISBN 978-1-260-57001-4.

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

ODBOR EKONOMICKÝCH ANALÝZ. *Panorama zpracovatelského průmyslu ČR*, 2021. Online. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/panorama-interaktivni-tabulka.html>. [cit. 2024-01-27].

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

Prognóza ČNB – zima 2024, © 2024. Online. ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/menova-politika/prognoza/>. [cit. 2024-02-13].

Průměrná mzda – vývoj průměrné mzdy, 2024, 2023. Online. KURZY.CZ - KURZY MĚN, AKCIE, KOMODITY, INVESTICE Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/mzdy/>. [cit. 2024-02-13].

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

SYNEK, Miloslav et al., 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Expert (Grada). Praha: Grada. ISBN 978-802-4734-941.

ŠPANIEL, Miroslav, 2022. *České strojírenství brzdí pomalé hledání a zavádění inovací*. Online. BUSINESSINFO. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/ceske-strojirenstvi-brzdi-pomale-hledani-a-zavadeni-inovaci/>. [cit. 2024-02-13].

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a JELÍNKOVÁ, Eva, 2018. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Expert (Grada). Praha: Grada Publishing. ISBN 978-802-7106-899.

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

VÁCHAL, Jan a VOCHOZKA, Marek, 2013. *Podnikové řízení*. Finanční řízení. Praha: Grada. ISBN 978-802-4746-425.

VANDERBECK, Edward J. a MITCHELL, Maria R, 2016. *Principles of cost accounting*. 17th ed. Boston: Cengage Learning. ISBN 978-1-3050-8740-8.

VOCHOZKA, Marek a MULAČ, Petr, 2012. *Podniková ekonomika*. Finanční řízení. Praha: Grada. ISBN 978-802-4743-721.

WAHLEN, James M.; BAGINSKI, Stephen P. a BRADSHAW, Mark T, 2018. *Financial reporting, financial statement analysis, and valuation: a strategic perspective*. 9E. Australia: Cengage. ISBN 978-1-337-61468-9.

WEYGANDT, Jerry J.; KIESO, Donald E. a KIMMEL, Paul D, 2018. *Managerial accounting: tools for business decision making*. Global edition. Hoboken, New Jersey: Wiley. ISBN 978-1-119-41965-5.

WEYGANDT, Jerry J.; KIMMEL, Paul D. a KIESO, Donald E, 2014. *Accounting principles: international student version*. 11th ed. Hoboken: John Wiley. ISBN 978-1-118-32366-3.

WILLIAMS, Jan R.; HAKA, Susan F.; BETTNER, Mark S. a CARCELLO, Joseph V, 2018. *Financial & managerial accounting: the basis for business decisions*. 18th edition. New York: McGraw-Hill Education. ISBN 978-1-2596-9240-6.

X&Y | CNC frézování a soustružení | elektro-mechanické montáže | svářeence, © 2020. Online. X&Y, S.R.O. Dostupné z: <https://www.x&y.cz/>. [cit. 2024-02-8].

X&Y, 2024. *Interní materiály firmy*. Online. X&Y, s.r.o. Dostupné z: Informační systém společnosti. [cit. 2024-02-18].

Změny pro podnikatele od 1. 1. 2024, 2023. Online. MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/regulace-podnikani-a-snizovani-administrativni-zateze/zmeny-pro-podnikatele-od-1--1--2024--278909/>. [cit. 2024-02-13].

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity-Based Costing
CAM	Computer Aided Machining (počítačová podpora obrábění)
CNC	Computer Numerical Control (číslové řízení)
Et al.	A kolektiv
IS	Informační systém
IT	Informační technologie
Kč	Koruny české
Kg	Kilogram
Ks	Kusy
kWh	Kilowatthodina
MS	Microsoft (Excel)
MVA	Míra výkonu aktivity
N	Náklady
PEST	Politické, ekonomické, sociologické, technologické (faktory)
PHM	Pohonné hmoty
S.r.o.	Společnost s ručením omezeným
SP	Sociální pojištění
SWOT	Silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby
TDABC	Time-Driven Activity-Based Costing
THP	Technickohospodářský pracovník
Tis. Kč	Tisíce koruny české
ÚVN	Úplné vlastní náklady
VI.	Vlastní (zpracování)
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 – Srovnání tradiční a ABC kalkulace (Vl. zpracování dle Krále, 2018, s. 190)	40
Obrázek 2 – Vývoj ekonomických ukazatelů 2019–2022 (Vl. zpracování).....	53
Obrázek 3 – Celkové náklady podniku 2019–2023 (Vl. zpracování).....	56
Obrázek 4 – Graf zobrazující druhové členění nákladů - 2022 (Vl. zpracování).....	57
Obrázek 5 – Graf zobrazující výkonovou spotřebu podniku (Vl. zpracování).....	59
Obrázek 6 – Struktura nákladů na prodané zboží (Vl. zpracování).....	61
Obrázek 7 – Podíl variabilních a fixních nákladů na celkových nákladech podniku (Vl. zpracování).....	62
Obrázek 8 - Struktura variabilních nákladů podniku (Vl. zpracování).....	64
Obrázek 9 - Struktura fixních nákladů podniku (Vl. zpracování)	65
Obrázek 10 – Graf zobrazující kalkulační členění nákladů (Vl. zpracování).....	68
Obrázek 11 – Podíl podnikových útvarů na nákladech podniku (Vl. zpracování)	72
Obrázek 12 – Vývoj nákladů podnikových útvarů (Vl. zpracování)	73
Obrázek 13 – Kalkulační členění nákladů – 2023 (Vl. zpracování)	75
Obrázek 14 – Kapacitní členění nákladů – 2023 (Vl. zpracování).....	78
Obrázek 15 – Výpočet režijních sazeb (Interní materiály firmy)	79
Obrázek 16 – Skutečná a plánovaná kalkulace výrobku (Interní materiály firmy)	81
Obrázek 17 – Nabídková kalkulace výrobku (Interní materiály firmy)	82
Obrázek 18 – Srovnání jednotkových nákladů aktivit podniku (Vl. zpracování)	95

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 – Typový kalkulační vzorec (Vl. zpracování dle Krále, 2018, s. 151).....	30
Tabulka 2 – Ekonomické ukazatele v letech 2019–2022 (Vl. zpracování)	53
Tabulka 3 – Celkové náklady podniku 2019–2023 (Vl. zpracování).....	55
Tabulka 4 – Druhovému členění nákladů podniku (Vl. zpracování).....	57
Tabulka 5 – Druhovému členění nákladů v odvětví (Vl. zpracování dle dat z mpo.cz).....	58
Tabulka 6 – Výkonová spotřeba podniku (Vl. zpracování).....	59
Tabulka 7 – Náklady vynaložené na prodané zboží (Vl. zpracování)	60
Tabulka 8 – Procentuální rozdělení nákladů v podniku (Vl. zpracování)	63
Tabulka 9 – Variabilní náklady podniku (Vl. zpracování)	64
Tabulka 10 – Fixní náklady podniku (Vl. zpracování).....	66
Tabulka 11 – Přímé náklady podniku (Vl. zpracování).....	68
Tabulka 12 – Nepřímé náklady podniku (Vl. zpracování)	69
Tabulka 13 – Rozdělení nákladů dle podnikových útvarů (Vl. zpracování)	72
Tabulka 14 – Náklady podniku – 2023 (Vl. zpracování)	75
Tabulka 15 – Přímé náklady – 2023 (Vl. zpracování).....	75
Tabulka 16 – Nepřímé náklady – 2023 (Vl. zpracování)	76
Tabulka 17 – Kapacitní členění – 2023 (Vl. zpracování).....	77
Tabulka 18 – Kalkulační vzorec firmy (Vl. zpracování).....	81
Tabulka 19 – Struktura nepřímých nákladů za rok 2023 (Vl. zpracování).....	87
Tabulka 20 – Úprava účetních dat (Vl. zpracování).....	88
Tabulka 21 – Ocenění aktivit (Vl. zpracování).....	91
Tabulka 22 – Rozpuštění nákladů podpůrné aktivity (Vl. zpracování)	92
Tabulka 23 – Analýza aktivit (Vl. zpracování).....	93
Tabulka 24 – ABC kalkulace – 1. výrobek (Vl. zpracování)	96
Tabulka 25 – ABC kalkulace – 2. výrobek (Vl. zpracování)	96
Tabulka 26 - ABC kalkulace – 3. výrobek (Vl. zpracování)	97
Tabulka 27 – ABC kalkulace celkových režijních nákladů pro vybrané výrobky (Vl. zpracování)	97
Tabulka 28 – Porovnání kalkulací – 1. výrobek (Vl. zpracování).....	99
Tabulka 29 - Porovnání kalkulací – 2. výrobek (Vl. zpracování).....	99
Tabulka 30 - Porovnání kalkulací – 3. výrobek (Vl. zpracování).....	100
Tabulka 31 – Tabulka pro implementaci ABC modelu (Vl. zpracování).....	101
Tabulka 32 – Nákladová analýza projektu (Vl. zpracování)	103
Tabulka 33 – Časový harmonogram projektu (Vl. zpracování)	104

Tabulka 34 – Riziková analýza (VI. zpracování)	105
Tabulka 35 – Hodnoty rizikové analýzy (VI. zpracování).....	106
Tabulka 36 – Rozdělení rizik dle jejich významu (VI. zpracování)	106

SEZNAM PŘÍLOH

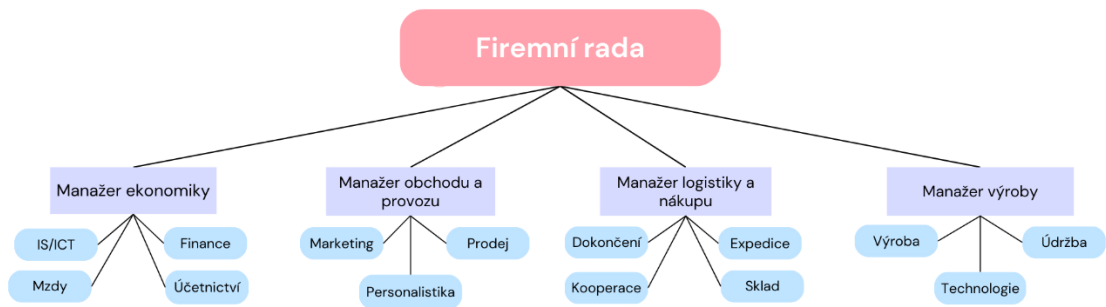
Příloha P I: Organizační struktura společnosti

Příloha P II: Úvodní analýza společnosti (SWOT analýza, PEST analýza, McKinsey 7S)

Příloha P III: Hlavní kniha analytické evidence – nákladové účty společnosti

Příloha P IV: Kapacitní a kalkulační členění nákladů společnosti

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI



PŘÍLOHA P II: ÚVODNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI (SWOT ANALÝZA, PEST ANALÝZA, MCKINSEY 7S)

SWOT analýza¹

SWOT analýza podává přehled o vnitřních faktorech majících vliv na úspěch a fungování společnosti, tedy na silné a slabé stránky. Rovněž zobrazuje vnější faktory působící na společnost, kterými jsou příležitosti a hrozby. SWOT analýza byla vytvořena dle interních materiálů firmy (SWOT analýza firmy X&Y, s. r. o.) a konzultace s ředitelem společnosti.

- **Silné stránky (Strengths):**

- Loajální zaměstnanecká základna
- Stabilní postavení na trhu
- Využívání moderních technologií ve výrobě
- Pevné vztahy s dodavateli, odběrateli i zaměstnanci
- Rozvinutá IT infrastruktura
- Široké portfolio výrobků
- Flexibilita ve výrobních činnostech

- **Slabé stránky (Weaknesses):**

- Nedostatečná obchodní činnost
- Neefektivní komunikace v podniku
- Vyšší míra zadluženosti
- Nedostatečné věnování pozornosti strategickým cílům
- Absence systému řízení nákladů a tvorby kalkulací
- Neefektivní systém rozvoje zaměstnanců
- Neefektivní využívání prvků controllingu

- **Příležitosti (Opportunities):**

- Rostoucí globalizace ekonomiky (zejména evropské)
- Podpora ze strany programu CzechTrade

¹ Tématu se věnuje např. Lančarič et al. (2014)

- Zvyšující se míra robotizace a digitalizace
- Zvyšující se zájem firem ze západní Evropy o výrobu v ČR
- Zájem zákazníků o individuální přístup
- **Hrozby (Threats):**
 - Ekonomická situace v ČR i ve světě
 - Nedostatečná podpora podnikání ze strany státu
 - Daňová politika ČR – růst daní z příjmu
 - Vojenské konflikty – pokles ekonomiky, dražší suroviny
 - Vysoké ceny energií a vstupních materiálů
 - Vysoká konkurence v dané oblasti podnikání

PEST analýza²

Analýza PEST se zaměřuje na vnější prostředí firmy. Makroprostředí firmy je analyzováno ze 4 základních perspektiv: politicko-legislativní, ekonomické, sociálně-kulturní a technologické prostředí.

Politicko-legislativní prostředí

Rok 2024 přináší nejen pro podnikatele řadu změn především v oblasti daňové legislativy.

Zásadní změnou pro podnik v roce 2024 je změna sazby daně z přidané hodnoty pro právnické osoby, jež zaznamenala růst z 19 % na 21 %, což podniky donutí soustředit se na vyšší míru optimalizace daňového základu. Další změnou je také opětovné zavedení povinného nemocenského pojištění ve výši 0,6 % hrubé mzdy. Zásadní změny se týkají také pracovních smluv (DPP a DPČ), což podniku komplikuje zaměstnávání osob na tyto druhy pracovněprávního poměru. (Změny pro podnikatele, ©2024)

V roce 2024 se uskuteční také krajské a senátní volby a také volby do Evropského parlamentu, který rozhoduje v otázkách jednotného trhu. Do budoucna se však neočekává žádná zásadní legislativní změna, která by měla významně ovlivnit podnikání společnosti.

² Tématu se věnuje např. Klimková (©2015)

Ekonomické prostředí

Ekonomická situace nebyla v poslední době napříč společnostmi a odvětvími příznivá. Nejprve společnost a také průmysl zasáhla celosvětová pandemie, což na výsledcích firmy v roce 2020 podepsalo, ovšem méně negativně, než tomu bylo u jiných společnostech. Dalšími faktory ekonomické recese jsou válka na Ukrajině, a i s tím spojená energetická krize, která má za následek vysoké náklady na energie, což se v podnikatelském prostředí odráží velmi silně.

V roce 2023 dosáhla celková inflace hodnoty 10,7 %, ovšem část roku dosahovala vyšších hodnot. Prognóza pro rok 2024 počítá s inflací 2,6 %, začátkem roku se však bude pohybovat kolem 3 %. To je pro firmu dobrá zpráva s ohledem na možná čekání v podobě snížení cen vstupů napříč celým dodavatelsko-odběratelským řetězcem. V České republice se tedy inflační cíl blíží 2 %, což by odpovídalo situaci před počátkem ekonomické recese. HDP vykázal za 1. čtvrtletí roku pokles o 0,5 %, ovšem v roce 2024 se ve stejném období očekává nárůst na hodnotu 0,6 %. Výraznější růst se očekává až v roce 2025, kdy se očekává meziroční růst HDP ve výši 2,4 %. ČNB také postupně snižuje základní sazby v zemi, kdy 2T Repo sazba dosahuje hodnoty 6,25 % (únor 2024), což může podnik vnímat jako předzvěst dostupnějších úvěrů. Průměrná nominální mzda vzrostla ve 3. čtvrtletí 2023 meziročně o 7,1 %. Podnik je tudíž nucen zohledňovat růst nominálních mezd ve výplatních páskách svých zaměstnanců. (Prognóza ČNB – zima 2024, ©2024; Vývoj průměrné mzdy, ©2024)

V roce 2023 byla situace o poznání komplikovanější, což mělo za následek zvýšení energetických a výrobních nákladů, což se promítlo i do zvýšení konečných cen výrobků firmy. Podnik bude hospodářskou situaci za rok 2023 teprve vyhodnocovat. Vzhledem k tomu, že si podnik dokázal poradit i v době silnější hospodářské nestability v roce 2020 a poté své ekonomické výsledky neustále zlepšoval, dá se předpokládat, že ekonomická situace společnosti bude stabilní také v roce 2024, a to i přes pomalejší růst HDP v České republice.

Sociálně-kulturní prostředí

Sociálně-kulturní prostředí se vyznačuje faktory, které mohou mít vliv na zaměstnanost v regionu i v daném podniku. Tyto faktory se mohou týkat také zákaznického chování, což se analyzovaného podniku dotýká pouze částečně, protože působí na B2B trhu, kde je spotřebitelské chování odlišné od trhu B2C. Dalším odlišujícím se faktorem je zaměření

firmy na export, což ve spojitosti s působením na B2B trzích mění pohled na vnímání spotřebitelského chování v rámci sociálně-kulturního prostředí v místě sídla firmy.

Obecně známým faktem je stárnutí populace, což může pro firmu způsobovat problém s ohledem na obsazování dílenských pozic v budoucnosti. S tím také souvisí posouvání věku odchodu do důchodu, kdy fyzicky náročnější profese nebudou lidé moci vykonávat s ohledem na svůj věk a fyzickou kondici. Dalším aspektem, který je nutné zohlednit, je zvyšující se míra urbanizace. Zvláště mladší lidé se sestehovávají do větších měst a aglomerací, kde mají větší možnost profesního uplatnění a také větší možnost kulturního vyžití. To může být pro firmu sídlící ve vesnici v podhůří Bílých Karpat další komplikací, jelikož život pro mladší generace nemusí být v daném regionu tolik atraktivní.

V souvislosti s ekonomickým prostředím se nabízí také otázka výše mzdy. Na tuto problematiku je možné nahlížet z více úhlů pohledu. Jedním jistě je preferování pracovních příležitostí z větších měst, kde jsou obvykle platy vyšší (také i náklady na bydlení). Druhý pohled se týká inflace. Vyšší ceny víceméně ve všech odvětvích a oblastech lidské činnosti mohou vést k tlaku zaměstnanců na vyšší mzdy.

Technologické prostředí

Vzhledem k odvětví průmyslu, v němž firma působí, hraje technologické prostředí významnou roli. Strojírenský průmysl je silně ovlivněn zvyšujícím se tempem digitalizace a automatizace. Sama firma klade na digitalizaci velký důraz a snaží se o plně digitalizovanou výrobu. Otázkou jsou trendy v automatizaci, digitalizaci a robotizaci, které se týkají nahrazení lidské práce v určitých profesích. Věnovat se prvkům Průmyslu 4.0 je téměř nutnost, pokud chtějí podniky obstát ve stále rostoucí konkurenci. Růstu strojírenského průmyslu brání nižší tempo inovací, což je způsobeno nedostatkem kapitálu. Tímto problémem trpí méně společnosti s vlastníky v zahraničí. V současnosti se podniky působící ve strojírenství zabývají také využitím umělé inteligence hlavně při vývoji produktů. Nedostatek zájemců o studium strojírenským studijních oborů se projevuje napříč celým odvětvím na všech stupních odborné kvalifikace. (Španiel, 2022)

Nedostatek kvalifikovaných pracovníků se může ve firmě objevit ve spojitosti s faktory sociálně-kulturními, zmíněnými výše. Průmyslu 4.0 a jeho prvkům věnuje firma zvýšené úsilí a snaží se o to, aby byla plně digitalizovaná. V důsledku vysokého tempa nových inovací, které souvisí i se zapojením umělé inteligence, musí podnik neustále sledovat vznikající trendy a neustále se učit a rozvíjet jako celek.

Metoda 7S³

Interní prostředí je možno analyzovat pomocí metody McKinsey 7S, která se zabývá 7 hlavními interními faktory, které určují směřování a rozvoj firmy.

Strategie

Strategie společnosti je obecně zaměřena na přístup k zákazníkovi. Vzhledem k převážně zakázkovému charakteru výroby, jsou požadavky zákazníka na prvním místě a tento zákaznický orientovaný přístup dává společnosti určitou konkurenční výhodu. Tu je však v daném průmyslovém odvětví obtížné získat vzhledem ke značné konkurenci. Podnik se snaží tedy poskytovat prvotřídní služby, aby se dokázal od konkurence odlišit. Mezi ně patří odborná konzultace nebo také zajištění potřebných certifikátů dle přání zákazníka.

Podniková strategie se rovněž týká působení na zahraničních trzích, kde se podnik snaží získat další zákazníky, a tím rozšířit svou působnost i mimo Českou republiku. Aby podnik dokázal obstát na mezinárodní scéně, je nucen se aktivně věnovat investicím do oblasti výroby. Další strategickou záležitostí podniku je věnování se vedle výroby také obchodní činnosti, čímž dokáže úspěšně diverzifikovat své ziskové činnosti.

Struktura

Grafické znázornění organizační struktury společnosti je znázorněno v kapitole 5.4. Zásadní rozhodování v podniku připadá na 4 vlastníky společnosti, kteří se podílejí na strategickém i operativním řízení podniku. Každý z nich odpovídá za určitý svěřený úsek, ve kterém mu náleží určité pravomoci. Takový způsob podnikového rozhodování dává předpoklad pro týmovou práci, která je ve firmě klíčová. Firma svou velikostí vytváří podmínky pro práci v užším kruhu spolupracovníků, kde je týmovost základním prvkem spolupráce a úspěchu firmy.

Ačkoliv se jedná spíše o menší firmu, nedochází zde např. k praktikování určitých prvků moderního managementu ve smyslu určité „fraktálové organizace“. Pravomoci jsou víceméně určené všem zaměstnancům, ovšem firemní prostor (open space kancelář a blízkost ostatních kanceláří) dovoluje otevřenou komunikaci napříč firmou a každý zaměstnanec tak může přispět k budování firmy svými poznatky.

³ Tématu se věnuje např. Holá a Píkhart (2013) nebo Smejkal a Rais (2013)

V kapitole 6.4 jsou popsány 4 hlavní oblasti podniku, kterými jsou obchod, obrábění, logistika a provoz. V praxi se ovšem jednotlivé oblasti prolínají a zaměstnanci se tak podílejí na provozu více útvarů.

Systemy

Ve firmě X&Y, s. r. o., hraje stále významnější roli interní podnikový systém Helios Orange. V něm jsou evidovány veškerá data související s chodem celého podniku od výroby, přes administrativu až po záležitosti týkající se managementu firmy. Podnik si zakládá na digitalizaci, a to jak v oblasti výroby, tak i např. v evidenci dokumentů. Na systém Helios jsou navázána veškerá data z výroby. Díky tomu jsou schopni odpovědní zaměstnanci s těmito daty pracovat v reálném čase.

Kromě efektivní práce s ERP systémem si firma klade za cíl maximální možnou digitalizaci výroby. V rámci výroby je v podniku využíván CAM systém, čímž dochází k propojení IT a CNC center. Podnik je tedy schopen efektivně řídit a plánovat výrobu.

Styl

Styl řízení firmy je popsán už v části týkající se strategie podniku. Vrcholný management tvoří 4 majitelé zodpovídající za jim svěřenou agendu. Vždy tedy záleží na tom, z jaké oblasti je řešený problém.

Většinu záležitostí řešených ve firmě má na starosti ředitel firmy. Výrobní záležitosti spadají do kompetence výrobního ředitele, který se stará o efektivní řízení výroby. Vzhledem k zakázkové výrobě strojírenských dílů v rádech vyšších stovek za rok je podnik schopen být velmi flexibilní, čemuž vděčí úzkému spojení mezi výrobními mistry a dílenskými zaměstnanci a THP zaměstnanci včetně managementu.

Řídící styl by se dal tedy definovat jako direktivní styl řízení se značnou mírou demokratického přístupu řízení. Tato skutečnost se vždy odvíjí od posuzované problematiky.

Skupina (Spolupracovníci)

Skupinou je myšlena zaměstnanecká perspektiva.

Aby byl podnik konkurenceschopný a produkoval kvalitní výrobky, snaží se vyhledávat kvalifikované výrobní pracovníky. Žádanými pozicemi ve firmě jsou seřizovači CNC, obráběči, zámečníci atp. Nejen ve výrobní oblasti se podnik snaží hledat kvalifikované zaměstnance. THP pozice jsou ve firmě obsazeny technologi či strojními a procesními

inženýry. Jak už bylo řečeno, podnik klade důraz na digitalizaci, proto se ve firmě nacházejí u zkušení IT odborníci, kteří vytváří infrastrukturu pro digitalizaci firmy.

Zaměstnanci jsou seznámeni s firemními cíli a hodnotami a v jejich duchu také pracují, čemuž dopomáhá téměř rodinné prostředí menší firmy.

Schopnosti

Schopnostmi je myšlena profesní způsobilost zaměstnanců firmy. Vzhledem k přesně definovaným kompetencím na jednotlivých pozicích, dokáže podnik vybírat zaměstnance přesně odpovídající jejich představě, což je zásadní ve firmě menšího rozsahu. Agendě personalistiky se věnuje ředitel společnosti, který je schopen, díky své odborné způsobilosti, vybrat adekvátní uchazeče na pracovní místo, a to i na odborné THP pozice. Důležitým aspektem je mj. dosažená technická kvalifikace.

Sdílené hodnoty

Firma má jasně definované hodnoty, které jsou dostupné veřejnosti prostřednictvím firemního webu a také s nimi seznamuje své zaměstnance. Podnik nemá vypracován např. firemní kodex, který by obsahoval veškeré firemní vize, cíle, strategie či poslání.

Sdílené hodnoty firmy je možno definovat následovně:

- Chování podniku je zaměřeno na potřeby zákazníků
- Poskytování odborných služeb při plnění zákaznickových přání
- Budování pevných vztahů se zákazníky, dodavateli a zaměstnanci
- Neustálý rozvoj podniku ve všech oblastech

PŘÍLOHA P III: HLAVNÍ KNIHA ANALYTICKÉ EVIDENCE – NÁKLADOVÉ ÚČTY SPOLEČNOSTI

Jedná se o kompletní seznam nákladových položek za rok 2023.

Číslo účtu	Název účtu	D Kon.stav
501010	Provozní náplně	346 529,57
501011	Spotřební materiál, kancelářské potřeby	110 465,25
501012	Ochranné pomůcky k práci	84 471,10
501013	Hygienické a úklidové prostředky, utěrky, rohože	64 234,16
501014	Obalový materiál a transportní obaly	540 583,06
501015	Drobné provozní věci	211 674,80
501020	Drobný hmotný majetek	579 358,05
501021	Nástroje	3 174 924,26
501040	PHM	254 384,58
501060	Materiál	10 134 349,97
501061	Doprava materiálu	247 448,64
501070	Reklamní předměty	51 149,04
501071	Ochranné nápoje	774,00
502010	Plyn	169 769,15
502020	Elektrická energie	1 062 115,06
502030	Spotřeba vody	22 898,60
504010	Zboží	20 701 595,19
504020	Doprava zboží	115 325,58
511010	Opravy a údržba provozovny	70 144,95
511020	Opravy a údržba aut	320 245,81
511040	Opravy a údržba nevýrobních strojů a zařízení	54 552,50
511050	Oprava a údržba výrobních strojů a zařízení	500 094,01
511051	Oprava a údržba nástrojů	1 125 147,61
511052	Oprava a údržba měřících přístrojů	105 225,00
512010	Náklady pracovních cest	75 811,69
513010	Náklady na reprezentaci	349 678,80
518010	ICT služby	227 614,02
518011	Poradenské služby	228 058,40
518012	Doprava zákazník	868 552,13
518013	Nájemné	8 000,00
518014	SW Licence	647 357,34
518015	Propagace, Reklama, PR	170 400,00
518016	BOZP, Školení a vzdělávání zaměstnanců	381 227,92
518017	Odpady	80 337,71
518018	Utěrky, rohože	40 051,96
518019	Technické služby	54 201,40
518020	Ostatní daňově uznatelné služby	400,00
518040	Provize, bankovní provize	26 150,76
518050	Kooperace	8 194 177,20
521010	Režijní mzdy	7 559 601,00
521020	Jednicové mzdy	8 737 346,00
524010	Zákonné ZP - Režijní	677 365,00
524011	Zákonné ZP - Jednicové	766 856,00
524020	Zákonné SP - Režijní	1 866 516,00
524021	Zákonné SP - Jednicové	2 090 314,00
527010	Obědy	202 459,00
527020	Životní pojištění	60 000,00
527030	Penzijní pojištění	89 900,00
527040	Stravenkový paušál	236 709,00

528040	Stravenkový paušál nedaňový	1 071,00
532010	Daň z nemovitostí	15 264,00
538010	Ostatní daně a poplatky	4 930,03
543010	Dary	112 000,00
545010	Ostatní pokuty a penále	139,00
548011	Pojištění strojů	38 221,00
548012	Pojištění budovy	69 712,00
548013	Pojištění aut	90 459,00
548015	Ostatní provozní náklady	4 120,00
548020	Ostatní provozní náklady - Zaokrouhlení	63,48
548030	Zákonné pojištění zaměstnavatele	64 078,00
551010	Výrobní stroje	124 048,00
551020	Výrobní vybavení	126 857,50
551030	Nevýrobní stroje	273 820,00
551050	Vozidla	734 400,00
551060	Provozní vybavení	64 143,15
551210	Stavby	960 340,00
562010	Úroky z úvěrů	771 741,04
563010	Kurzové ztráty k bilančnímu dni	476 580,85
563020	Kurzové ztráty	433 507,29
568010	Poplatky za platby EUR	313,98
568020	Poplatky za platby CZK	12 322,50
568030	Ostatní bankovní poplatky	96 779,44
568040	Ostatní nebankovní poplatky	121,00

PŘÍLOHA P IV: KAPACITNÍ A KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Seznam použitých účtů - seskupeno

Účet	Název účtu	Kalkulační členění	Kapacitní členění
501010	Provozní náplně	Nepřímé	Variabilní
501011	Spotřební materiál, kancelářské potřeby	Nepřímé	Fixní
501012	Ochranné pomůcky k práci	Nepřímé	Variabilní
501013	Hygienické a úklidové prostředky, utěrky, rohože	Nepřímé	Fixní
501014	Obalový materiál a transportní obaly	Nepřímé	Variabilní
501015	Drobné provozní věci	Nepřímé	Fixní
501020	Drobný hmotný majetek	Nepřímé	Fixní
501021	Nástroje	Nepřímé	Variabilní
501040	PHM	Nepřímé	Fixní
501060	Materiál	Přímé	Variabilní
501061	Doprava materiálu	Nepřímé	Variabilní
501070	Reklamní předměty	Nepřímé	Fixní
501071	Ochranné nápoje		
502010	Plyn	Nepřímé	Smišené
502020	Elektrická energie	Nepřímé	Smišené
502030	Spotřeba vody	Nepřímé	Smišené
504010	Zboží	Přímé	Variabilní
504020	Doprava zboží	Nepřímé	Variabilní
504021	Doprava zboží - zákazník	Nepřímé	Variabilní
511010	Opravy a údržba provozovny	Nepřímé	Fixní
511020	Opravy a údržba aut	Nepřímé	Fixní
511040	Opravy a údržba nevýrobních strojů a zařízení	Nepřímé	Fixní
511050	Oprava a údržba výrobních strojů a zařízení	Nepřímé	Variabilní
511051	Oprava a údržba nástrojů	Nepřímé	Variabilní
511052	Oprava a údržba měřicích přístrojů		
512010	Náklady pracovních cest	Nepřímé	Fixní
513010	Náklady na reprezentaci	Nepřímé	Fixní
518010	ICT služby	Nepřímé	Fixní
518011	Poradenské služby	Nepřímé	Fixní
518012	Doprava zákazníků	Nepřímé	Fixní
518013	Nájemné	Nepřímé	Fixní
518014	SW Licence	Nepřímé	Fixní
518015	Propagace, Reklama, PR	Nepřímé	Fixní
518016	BOZP, Školení a vzdělávání zaměstnanců	Nepřímé	Fixní
518017	Odpady	Nepřímé	Fixní
518018	Utěrky, rohože	Nepřímé	Fixní
518019	Technické služby	Nepřímé	Fixní
518020	Ostatní daňově uznatelné služby	Nepřímé	Fixní
518021	Ostatní daňově neuznatelné služby	Nepřímé	Fixní
518030	Operativní leasing AUDI A6 6AY278	Nepřímé	Fixní
518031	Operativní leasing AUDI A6 6AY2729	Nepřímé	Fixní
518032	Operativní leasing AUDI A6 6AX9372	Nepřímé	Fixní
518033	Operativní leasing AUDI A6 6AY2730	Nepřímé	Fixní
518034	Finanční leasing 3501325	Nepřímé	Fixní
518035	Finanční leasing 3501407	Nepřímé	Fixní
518036	Finanční leasing 3601163	Nepřímé	Fixní
518037	Finanční leasing 3601169	Nepřímé	Fixní
518038	Finanční leasing 3601678	Nepřímé	Fixní
518039	Finanční leasing 3601679	Nepřímé	Fixní
518040	Softwareové licence	Nepřímé	Fixní
518050	Kooperace	Přímé	Variabilní
521010	Režijní mzdy	Nepřímé	Fixní
521020	Jednicové mzdy	Přímé	Variabilní
522010	Příjmy společníků a členů družstva ze závislé č.		
524010	Zákonné ZP - Režijní	Nepřímé	Fixní
524011	Zákonné ZP - Jednicové	Přímé	Variabilní
524020	Zákonné SP - Režijní	Nepřímé	Fixní
524021	Zákonné SP - Jednicové	Přímé	Variabilní
527010	Obědy	Nepřímé	Fixní
527020	Životní pojištění	Nepřímé	Fixní
527030	Penzijní pojištění	Nepřímé	Fixní
527040	Stravenkový paušál		
528040	Stravenkový paušál nedaňový		

Účet	Název účtu	Kalkulační členění	Kapacitní členění
531010	Daň silniční	Nepřímé	Fixní
531020	Celní poplatky	Nepřímé	Fixní
532010	Daň z nemovitostí		
538010	Ostatní daně a poplatky	Nepřímé	Fixní
541010	Zůstat.cena prodaného DHM a NM		
542010	Prodaný materiál		
543010	Dary	Nepřímé	Fixní
544010	Smluvní pokuty a úroky z prodl	Nepřímé	Fixní
545010	Ostatní pokuty a penále	Nepřímé	Fixní
546010	Odpis pohledávek		
548010	Pojištění podnikatelských rizik	Nepřímé	Fixní
548011	Pojištění strojů	Nepřímé	Fixní
548012	Pojištění budovy	Nepřímé	Fixní
548013	Pojištění aut	Nepřímé	Fixní
548015	Ostatní provozní náklady		
548020	Ostatní provozní náklady - Zaokrouhlení	Nepřímé	Fixní
548030	Zákonné pojištění zaměstnavatele	Nepřímé	Fixní
548040	Životní pojištění	Nepřímé	Fixní
548041	Penzijní pojištění	Nepřímé	Fixní
548050	Zpětné bonusy, provize a skonto - CZ	Přímé	Variabilní
548060	Zpětné bonusy, provize a skonto - EU	Přímé	Variabilní
549010	Neshoda na skladě	Nepřímé	Fixní
549020	Zmetky z výroby	Přímé	Variabilní
551010	Výrobní stroje	Nepřímé	Fixní
551020	Výrobní vybavení	Nepřímé	Fixní
551030	Nevýrobní stroje		
551040	Hardware		
551050	Vozidla		
551060	Provozní vybavení		
551110	Software		
551210	Stavby		
562010	Úroky z úvěrů	Nepřímé	Fixní
563010	Kurzové ztráty k bilančnímu dni	Nepřímé	Fixní
563020	Kurzové ztráty	Nepřímé	Fixní
568010	Poplatky za platby EUR	Nepřímé	Fixní
568020	Poplatky za platby CZK	Nepřímé	Fixní
568030	Ostatní bankovní poplatky	Nepřímé	Fixní
568040	Ostatní nebankovní poplatky	Nepřímé	Fixní
568050	Bankovní poplatky - GEA		
581010	Změna stavu nedokončené výroby		
591010	Daň z příjmů z běž.čin-splatná		
592010	Daň z příjmů z běž.čin-odlož.		
595010	Dodatečné odvody daně z příjmů		