

Vliv použitého způsobu alokace společných nákladů na ocenění zásob vlastní výroby

Diplomová práce

Vedoucí práce:
doc. Ing. Hana Bohušová, Ph.D.

Vypracovala:
Bc. Hana Beníčková

Brno 2017

Ráda bych zde poděkovala vedoucí diplomové práce doc. Ing. Haně Bohušové, Ph.D. za její odborné vedení a především za čas a ochotu, který mi věnovala. Rovněž bych chtěla poděkovat společnosti Řetězárna Česká Ves, a. s. za poskytnutí informací a odborné konzultace při zpracování praktické části práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Vliv použitého způsobu alokace společných nákladů na ocenění zásob vlastní výroby** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 4. ledna 2017

Abstract

Beníčková, H. Influence of the allocation method of common costs on the own production evaluation. Diploma thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2017.

The diploma thesis deals with the demonstration of the influence of the allocation method of common costs on the own production evaluation in an industrial company; which means the assessment of traditional allocation methods of common costs and alternative application (modern) method of cost allocation methods for using Activity-Based Costing in the metalworking industry. The literature review introduces concepts of cost, traditional calculation methods, modern cost allocation methods and their comparison. Literature review is followed by the survey, on the basis of which has been found a representative group to which the comparison of traditional and modern methods will be implemented in practice. Finally, the conclusion states it is appropriate to use the modern method for companies in the metalworking industry and what impact has the allocation method of common costs for the economic activities.

Keywords

The metalworking industry, the method of Activity-Based Costing, the overhead costs, traditional methodology of calculation, modern methods of calculation.

Abstrakt

Beníčková, H. Vliv použitého způsobu alokace společných nákladů na ocenění zásob vlastní výroby. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Diplomová práce se zabývá prokázáním vlivu použitého způsobu alokace společných nákladů na ocenění zásob vlastní výroby ve výrobním podniku. Tedy posouzení tradiční metody alokace společných nákladů a návrh aplikace alternativního (moderního) způsobu alokace nákladů za pomoci metody Activity-Based Costing v kovodělném průmyslu. V literární rešerši je uvedeno pojetí nákladů, tradiční metody kalkulace, moderní metody alokace nákladů a jejich komparace. Na literární rešerši navazuje vlastní dotazníkové šetření, na jehož základě je nalezena reprezentativní skupina, na kterou bude komparace tradiční a moderní metody provedena v praxi. Nakonec je vyvozen závěr, zda je vhodné použít tuto moderní metodu pro společnosti v kovodělné výrobě a jaký vliv má použitý způsob alokace společných nákladů na výsledek hospodaření.

Klíčová slova

Kovodělný průmysl, metoda Activity-Based Costing, režijní náklady, tradiční metody kalkulace, moderní metody kalkulace.

Obsah

1	Úvod	17
2	Metodika a cíl práce	18
3	Teoretická východiska	20
3.1	Náklady, jejich pojetí a členění.....	20
3.1.1	Pojetí nákladů.....	20
3.1.2	Členění nákladů.....	20
3.2	Kalkulace.....	22
3.2.1	Základní pojmy v kalkulacích.....	22
3.2.2	Způsob zajištění nákladů v kalkulaci.....	22
3.2.3	Přiřazování nákladů předmětu kalkulace.....	23
3.2.4	Alokace nákladů.....	23
3.2.5	Alokační fáze.....	24
3.2.6	Rozvrhová základna.....	24
3.2.7	Kalkulační systém.....	25
3.2.8	Typový kalkulační vzorec.....	26
3.3	Klasické versus moderní metody kalkulace nákladů.....	28
3.3.1	Klasické metody kalkulace nákladů.....	28
3.3.2	Výhody a nevýhody klasických metod kalkulace nákladů.....	29
3.3.3	Moderní metody kalkulace nákladů.....	30
3.3.4	Výhody a nevýhody moderních metod kalkulace nákladů.....	34
4	Vlastní práce	36
4.1	Zvolený obor zkoumání a jeho charakteristika.....	36
4.2	Výsledky dotazníkového šetření.....	38
4.3	Reprezentativní skupiny.....	46
4.4	Společnost Řetězárna, a. s.....	46
4.4.1	Základní informace a společnosti.....	46
4.4.2	Výrobní program, charakter výroby a výrobní cyklus.....	48

4.5	Členění nákladů.....	50
4.5.1	Kalkulační členění nákladů.....	50
4.5.2	Druhové členění nákladů.....	53
4.5.3	Zhodnocení řízení nákladů ve společnosti	55
4.6	Analýza stávajícího kalkulačního systému a použití kalkulačních metod	56
4.6.1	Kalkulační systém v podniku Řetězárna, a. s.....	56
4.6.2	Kalkulační metoda Řetězárny, a. s.	56
4.6.3	Výhody a nevýhody stávající kalkulační metody	58
4.6.4	Vliv kalkulační metody na ocenění výrobků.....	58
4.7	Zavedení nové kalkulační metody ABC.....	59
4.7.1	Alokace nepřímých nákladů do nákladových skupin.....	59
4.7.2	Postup implementace metody ABC v Řetězárně, a. s.....	59
4.7.3	Závěrečná fáze metody ABC a komparace se stávající metodou kalkulace	64
4.8	Použité kalkulační metody a jejich vliv na výsledek hospodaření	68
5	Diskuze a závěr	69
6	Literatura	72
A	Dotazníkové šetření a jeho výsledky v grafech	76
B	CZ-NACE 25	93

Seznam obrázků

Obr. 1	Vzorec přírážky nepřímých nákladů. Zdroj: Šoljaková, 2010.	25
Obr. 2	Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití. Zdroj: Král, 2010.	26
Obr. 3	Náklady v ABC kalkulaci. Zdroj: Popesko, 2009, str. 103.	32
Obr. 4	Indexy cen průmyslových výrobců v letech 2008 – 2014 dle CZ-CPA (rok 2005 = 100%) Zdroj: Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2014, ČSÚ, 2015.	37
Obr. 5	Identifikační otázka: Jak velká je Vaše firma? Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	39
Obr. 6	Identifikační otázka: Jaká je forma Vaší společnosti? Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	39
Obr. 7	Uveďte stupeň důležitosti u každého z těchto faktorů, který vám pomohl k rozhodnutí přijetí metody ABC. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	41
Obr. 8	Jaké skutečné přínosy Vám přinesla implementace metody ABC do současné doby? Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	42
Obr. 9	Uveďte, v jaké míře souhlasíte s následujícími tvrzeními. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	43
Obr. 10	Co od implementace metody ABC Vaše firma očekává? Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	44
Obr. 11	Z jakého důvodu jste o implementaci metody ABC neuvažovali? Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	45
Obr. 12	Organizační struktura Řetězárny a. s. Zdroj: Výroční zpráva společnosti, 2014.	48
Obr. 13	Členění nákladů střediska Výroba v %. Zdroj: Interní dokumentace Řetězárny, a. s., 2016.	52

Obr. 14	Druhé členění nákladů střediska Výroba v %. Zdroj: Interní dokumentace Řetězárna, a. s., 2016.	55
Obr. 15	Jednotkové náklady na aktivity. Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.	64
Obr. 16	1. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	76
Obr. 17	2. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	77
Obr. 18	3. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	77
Obr. 19	4. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	78
Obr. 20	5. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	78
Obr. 21	6. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	79
Obr. 22	7. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	79
Obr. 23	8. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	80
Obr. 24	9. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	80
Obr. 25	10. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	81
Obr. 26	11. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	81
Obr. 27	12. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	82
Obr. 28	13. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	83
Obr. 29	14. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	84
Obr. 30	15. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	84
Obr. 31	16. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	85
Obr. 32	17. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	86
Obr. 33	18. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	87
Obr. 34	19. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	88
Obr. 35	20. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	89
Obr. 36	21. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	90

Obr. 37	22. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	91
Obr. 38	23. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	92
Obr. 39	24. otázka. Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.	92

Seznam tabulek

Tab. 1	Přehled výpočtu nákladů u předběžné kalkulace.	23
Tab. 2	Typový kalkulační vzorec.	27
Tab. 3	Legenda k otázce č. 13.	41
Tab. 4	Legenda k otázce č. 22.	45
Tab. 5	Kalkulační náklady střediska Výroba v Kč.	51
Tab. 6	Kalkulační členění nákladů střediska Výroba v Kč.	51
Tab. 7	Položky přímých nákladů střediska Výroba.	52
Tab. 8	Nepřímé náklady střediska Výroba (v tis. Kč).	53
Tab. 9	Druhové členění nákladů v Kč.	53
Tab. 10	Kalkulační vzorec.	57
Tab. 11	Výsledná kalkulace Řetězárny a. s. za rok 2015 v tis. Kč/ 1 tuna výroby.	57
Tab. 12	Přirážky ke kalkulaci v % ve výrobě pro rok 2015.	58
Tab. 13	Identifikace aktivit.	61
Tab. 14	Celkové náklady na aktivity.	62
Tab. 15	Aktivity a jejich vztahové veličiny.	62
Tab. 16	Jednotkové náklady na aktivity střediska Výroba.	63
Tab. 17	Kalkulace řetězu důlního za pomoci zavedené přírážkové metody kalkulace v Kč.	65
Tab. 18	Kalkulace řetězu důlního za pomoci nové metody kalkulace ABC v Kč.	65
Tab. 19	Kalkulace řetězu krátkočlánkového za pomoci zavedené přírážkové metody kalkulace v Kč.	66

Tab. 20	Kalkulace řetězu krátkočlánkového za pomoci nové metody kalkulace ABC v KČ.	67
Tab. 21	Legenda k otázce č. 13.	83
Tab. 22	Legenda k otázce č. 18.	87
Tab. 23	Legenda k otázce č. 20.	89
Tab. 24	Legenda k otázce č. 22.	91
Tab. 25	CZ-NACE 25.	93

1 Úvod

Cílem každého podniku je, aby byl ve svém oboru úspěšný, konkurenceschopný a především ziskový. K tomu, aby podniky dosahovaly požadovaných výsledků, musí sledovat nejen situaci na trhu, ale také své interní procesy, především náklady a jejich optimalizaci. Správná optimalizace a řízení nákladů v podniku vede k finanční stabilitě a má velký vliv na tvorbu výsledku hospodaření.

Na náklady je nutné nahlížet nejen z pohledu finančního účetnictví, tj. jako úbytek ekonomického prospěchu, ale také z pohledu manažerského účetnictví, tj. jako účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku související s ekonomickou činností podniku. Právě manažerské účetnictví umožňuje jejich hospodárné a racionální vynakládání, které v důsledku vede k jejich snižování.

Současným trendem je zvyšování konkurenceschopnosti právě za pomoci snižování nákladů. Bohužel některé tradiční kalkulační metody zkreslují náklady, které v konečném důsledku brání analyzovat ziskovost či se málo věnují činnostem a procesům, které zastávají zaměstnanci. Na tomto základě jsou pak vymyšleny a aplikovány moderní a nové kalkulační metody, jako je například metoda Activity-Based Costing.

Zda je vhodné využít metodu ABC ve firmách, které vyrábí kovodělné výrobky a kovové konstrukce v České republice, je tématem této diplomové práce. Výroba kovodělných výrobků a kovových konstrukcí má v České republice trvale významné místo v rámci celého zpracovatelského průmyslu. Důležitá je především pro automobilový a strojírenský průmysl, ve kterém hraje roli nejdůležitějšího dodavatele komponentů pro komplementaci konečných výrobků či zařízení. Tento průmysl vykazuje stálý růst poptávky ze strany firem i běžných spotřebitelů, a i přes náročné konkurenční prostředí má dobré vyhlídky na další rozvoj.

2 Metodika a cíl práce

Zpracování diplomové práce předcházelo důkladné nastudování odborné literatury a vědeckých článků z příslušné oblasti. Čerpala jsem jak z domácí, tak i ze zahraniční literatury. Druhá, praktická část práce navazuje na poznatky, které vyplývají z teoretické části a jsou aplikovány na konkrétní společnost. Třetí část práce, diskuze, navazuje na praktickou část a konečný závěr shrnuje celou diplomovou práci. Součástí diplomové práce je i příloha, ve které jsou uvedeny podrobné výsledky dotazníkového šetření

Při zpracování teoretické části byla využita metoda deskripce a metoda syntézy, pomocí kterých byly vymezeny pojmy objevující se v oblasti nákladů, alokace nákladů a kalkulace nákladů. Bylo využito převážně české odborné literatury a zahraničních studií, z níž byly vypsány a správně ocitovány podstatné myšlenky. V kapitole, která se věnuje moderním metodám kalkulace nákladů, bylo využito také zahraniční odborné literatury.

V praktické části práce jsou využity poznatky, které byly získány prostřednictvím teoretické části práce. Další krok praktické části spočíval v nalezení vhodného odvětví ke zkoumání. Tím se stalo odvětví dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE 25930 (Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin). Následně byl na základě vědeckých studií a prostudování dané problematiky vytvořen výzkum, jehož využitou metodou bylo dotazníkové šetření (písemné dotazování), u společností s CZ-NACE 2593 (Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin) v ČR v roce 2016. Dotazník byl respondentům dodán elektronicky.

Harmonogram výzkumu:

- studium literárních pramenů;
- výzkum;
- zpracování výsledků výzkumu.

Cíle výzkumu

Cílem výzkumu bylo zjištění současného stavu používaných kalkulačních metod ve výrobních podnicích zařazených v CZ-NACE 25930 a zjištění celkového povědomí o moderních kalkulačních metodách – především pak o metodě kalkulace nákladů ABC.

Postup vyhodnocení výzkumu

Rozsah výzkumu:

- oslovenými společnostmi v rámci výzkumu byly společnosti spadající svou činností do CZ-NACE 2593 (Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin) na území ČR;
- bylo osloveno 52 vybraných společností;
- tyto společnosti byly osloveny e-mailem;
- počet společností, které odpověděly, bylo 20, tedy návratnost dotazníku byla 38,5%.

Návratnost dotazníku byla snížena těmito faktory:

- u některých oslovených společností nebylo možné zastihnout zodpovědnou osobu (cca 15,4% dotazovaných);
- na dotazník neodpovědělo zhruba 34,6 % dotazovaných, důvodem mohlo být pracovní vytížení či neochota dotazník vyplnit;
- přibližně 11,5% dotazníků bylo vyřazeno z důvodu pouhého částečného vyplnění.

Na provedený výzkum navázala další část, kde byla daná problematika zkoumána na konkrétní společnosti, kterou se stala akciová společnost Řetězárna Česká Ves. Společnost se zabývá výrobou řetězů a taženého drátu. U společnosti byl proveden analýza současného stavu alokace společných nákladů a kalkulační metody. Následně byl navržen nový způsob alokace společných nákladů na základě metodiky Activity-Based Costing a jejich vliv na ocenění zásob vlastní výroby. Za pomoci metody komparace byly zjištěné výsledky a rozdíly mezi jednotlivými metodami kalkulace rozebrány a okomentovány. V závěru této části byl okomentován vliv zjištěných výsledků společnosti na hospodářský výsledek.

Práce se dále věnuje diskuzi, kde jsou výsledky firmy aplikovány na celé odvětví a shrnuty závěry práce.

Poslední kapitolou je závěr, kde je obsaženo shrnutí celé diplomové práce.

Na závěr práce jsou uvedeny přílohy, kde je plné znění dotazníkového šetření včetně výsledků dotazování a klasifikace ekonomických činností dle CZ-NACE pro vybrané odvětví.

Hlavním cílem diplomové práce je prokázání vlivu použitého způsobu alokace společných nákladů na ocenění zásob vlastní výroby ve výrobním podniku. Tedy posouzení tradiční metody alokace společných nákladů a návrh aplikace alternativního (moderního) způsobu alokace nákladů za pomoci metody Activity-Based Costing v hutnickém průmyslu, přesněji dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE 2593 (Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin). Práce je zaměřena na zjištění, zda metoda Activity-Based Costing je a bude vhodná pro firmy působící v této oblasti.

Hlavní cíl práce bude naplněn za pomoci dílčích cílů, kterými je vypracování anonymního dotazníkového šetření, zpracování jeho výsledků a nalezení konkrétní reprezentativní společnosti, na které bude prováděna komparace tradiční a moderní metody kalkulace nákladů.

Výsledkem práce je zjištění, zda jiná, modernější, možnost alokace režijních nákladů, nepřináší lepší výsledky, než tradiční metody, v čem jsou její výhody a naopak úskalí v kovodělném průmyslu.

3 Teoretická východiska

3.1 Náklady, jejich pojetí a členění

3.1.1 Pojetí nákladů

Veškerá rozhodnutí v lidském životě, především ta ekonomického charakteru, spočívají ve srovnávání přínosů alternativního rozhodnutí a prostředků, které byly na ně vynaloženy. V ekonomice podniku těmto vynaloženým prostředkům, říkáme náklady (Popesko, 2009).

Pojem náklady můžeme vidět ze dvou pohledů. Prvním z pohledů je finanční účetnictví, druhým pak manažerské účetnictví. Pojetí nákladů je v obou účetních subsystémech odlišně chápán a vymezen. Ve **finančním účetnictví** jsou náklady chápány jako úbytek ekonomického prospěchu, projevený snížením aktiv nebo přírůstkem závazků, což v daném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Zjednodušeně náklady vyjadřují ekonomický zdroj obětovaný na dosažení výnosu z prodeje. V **manažerském účetnictví** se naopak vychází z toho, že náklady jsou hodnotově vyjádřené a účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s ekonomickou činností. Cílem v subsystému manažerského účetnictví je jejich racionální hospodárné vynakládání (Král, 2010).

3.1.2 Členění nákladů

K účinnému řízení nákladů je potřeba si náklady náležitě rozčlenit. V podmínkách manažerského účetnictví lze klasifikovat náklady dle různých hledisek a do různých skupin. Vždy je nutné si uvědomit, že členění jakýchkoliv jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou (tj. vztah k řešení určitých otázek a rozhodnutí). Pro další zpracování si uvedeme následující členění:

- druhové členění nákladů;
- účelové členění nákladů;
- členění nákladů dle závislosti na objemu prováděných výkonů;
- členění nákladů pro potřeby rozhodovacího procesu (Popesko a kol., 2016).

Druhové členění nákladů

Náklady, které vstupují do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí, se projevují v podobě jednotlivých druhů. Přitom za základní nákladové druhy považujeme např. spotřebu materiálu, spotřebu externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy DHM či finanční náklady. Pro tyto náklady jsou charakteristické tři základní vlastnosti – jsou z hlediska jejich zobrazení *prvotní* (stávají se předmětem zobrazení hned při vstupu do podniku), *externí* (vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných objektů) a jsou *jednoduché* z hlediska jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku (Král, 2010).

Účelové členění nákladů

Představuje zcela jiné členění nákladů, které vyjadřuje přímý vztah nákladů k jejich účelu vynaložení (tzn. každý vznik nákladů musí být doložený konkrétně vymezeným účelem). Toto členění je rozhodující pro jedny z nejdůležitějších rozhodovacích úloh zajišťující řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Vnitřně je dále možno členit tyto náklady do skupin na:

- *náklady technologické a náklady na obsluhu řízení* – technologické náklady jsou vyvolány danou technologií produkčního procesu, jedná se např. o spotřebu papíru určité kvality v tiskařské výrobě určité publikace. Náklady na obsluhu řízení jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané produkční operace, příkladem může být plat mistra.
- *Náklady přímé a nepřímé* – přímé náklady lze bezprostředně, průkazně a hospodárně číselně určit a spojit s příslušnými objekty a výkony, se kterými příčinně souvisí. Jedná se např. o přímý materiál či přímé mzdy pracovníků ve výrobě. Nepřímé náklady nemají s příslušnými výkony přímou vazbu a k přimknutí k výkonům je nutné je přepočítat na základě početně technických postupů.
- *Náklady jednicové a režijní* – jednicové náklady se vykazují v konkrétních položkách ke vztahu ke zvolené jednici výkonu. Příkladem jsou jednicové mzdy a materiál. Režijní náklady jsou naopak vykazovány v komplexních položkách dle jejich funkce do materiálové, výrobní, odbytové a správní režie (Landa, 2008).

Členění nákladů dle závislosti na objemu prováděných výkonů

Základem členění jsou dvě skupiny nákladů:

- *variabilní* – jejich výše se mění v závislosti na objemu výkonů. Mohou růst proporcionálně (jejich objem roste přímo úměrně počtu výkonů), podproporcionálně (jejich objem roste pomaleji než objem výkonů, průměrný podíl na jednotku výkonu klesá) či nadproporcionálně (jejich objem roste rychleji než objem výkonů).
- *Fixní náklady* – jedná se o tzv. kapacitní náklady, které jsou vyvolány potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh výrobního procesu. Jsou vynakládány jednorázově bez ohledu na objem výroby a vznikají již při nulové výrobě (Král, 2010).

Členění nákladů pro potřeby rozhodovacího procesu

Toto členění je využíváno jako podklad pro rozhodování o realizaci investičních záměrů, o plánovaných změnách výrobního programu či technickém rozvoji výrobků. Tyto náklady vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Svou podstatou jsou tudíž zaměřeny na budoucnost. Rozlišujeme:

- *relevantní náklady* – budoucí náklady, příslušící pouze danému rozhodnutí a lišící se dle jednotlivých možných variant;

- *irelevantní náklady* – budoucí náklady, jejich výše zůstane stejná bez ohledu na výběr varianty a následné rozhodnutí;
- *přírůstkové a mezní náklady* – podávají informace o změně výše nákladů v závislosti na změně objemu produkce;
- *imputované náklady (připisované danému rozhodnutí)* – odvozené náklady, jež lze ztotožnit s příslušným rozhodnutím;
- *náklady ovlivnitelné rozhodnutím* – vznikají v důsledku přijatého rozhodnutí, ale jejich vznik je možno zamezit nepřijetím rozhodnutí;
- *náklady neovlivnitelné rozhodnutím* – nákladům nelze zabránit ani v případě, že rozhodnutí nebude přijato;
- *utopené (mrtvé) náklady* – byly vynaloženy v minulosti tak, že již v budoucnosti nemohou být ovlivněny žádným rozhodnutím.
- *oportunitní náklady* – představují „ušlé“ výnosy, o které podnik přichází tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskuteční (Král, 2010).

3.2 Kalkulace

3.2.1 Základní pojmy v kalkulacích

Při sestavování kalkulace je nutné rozlišovat základní kalkulační pojmy:

- **předmět kalkulace**,
- proces **přiřazování nákladů** předmětu kalkulace,
- **struktura nákladů**, ve které se stanovují náklady na kalkulační jednici.

Předmětem kalkulace jsou obecně všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí či provádí. Dle charakteru produkce podniku může mít předmět kalkulace podobu výrobku (zboží či služby), jejich skupin, nebo může být vymezen i finálním výkonem pro určitého zákazníka (tzv. zákaznický orientovaná kalkulace). Předmět kalkulace může být vymezen **kalkulační jednicí** (tj. konkrétní výkon, na který se zjišťují náklady a další hodnotové veličiny) či **kalkulovaným množstvím** (zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují celkové náklady) (Landa, 2008).

3.2.2 Způsob zajištění nákladů v kalkulaci

Stanovení nákladů v kalkulaci záleží především na tom, zda má kalkulace vyjadřovat skutečně vynaložené náklady (výsledná kalkulace), či náklady, které mají být vynaloženy (předběžná kalkulace).

Při zjišťování skutečných nákladů na kalkulační jednici se přímé náklady v účetnictví člení dle jednotlivých výkonů a na jednotku se dále přiřazují dělením. Nepřímé náklady je nutno alokovat mezi jednotlivé výkony metodou alokace (viz kapitola níže).

V případě předběžné kalkulace (neboli nákladového úkolu) se přímé jednicové náklady určují na základě norem spotřeby a jejich ocenění. Přímé režijní náklady jsou vypočítávány jako podíl očekávané (rozpočtované) výše nákladů na kalkulační jednici a u nepřímých nákladů je alokována předem stanovená výše na jednotku výkonů metodou kalkulace (Šoljaková, Fíbrová, 2010). Přehledněji v tabulce č. 1.

Tab. 1 Přehled výpočtu nákladů u předběžné kalkulace.

Přímé jednicové náklady	norma spotřeby v MJ • ocenění (předem stanovená cena za MJ)
Přímé režijní náklady	rozpočet režijních nákladů / předpokládaný objem výkonů
Nepřímé režijní náklady	alokace rozpočtovaných režijních nákladů

Zdroj: Šoljaková, Fíbrová, 2010.

3.2.3 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace byl, dle Krále (2005), „tradičně spjat zejména s členěním nákladů na **přímé** a **nepřímé**.“ Avšak při neustálé změně podmínek tržního prostředí toto členění ustoupilo do pozadí, a vznikla nová členění:

- náklady jednicové a režijní;
- náklady variabilní a fixní;
- náklady relevantní a irelevantní.

3.2.4 Alokace nákladů

Alokace nepřímých nákladů dle Šoljakové a Fíbrové (2010) „je jedním z klíčových problémů kalkulace a představuje proces přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým objektům alokace (výkonům).“ Landa (2008) popisuje proces přiřazování nákladů na příslušnou kalkulační jednici jako alokaci nákladů a v tomto procesu rozlišuje:

- cíle alokace;
- principy alokace;
- alokační fáze;
- rozvrhovou základnu.

Cílem alokace nákladů je obecně poskytování informací o nákladech, které jsou pro určité rozhodnutí relevantní. Přitom je nutné si uvědomit, že neexistuje správný nebo špatný způsob přiřazení nákladu příslušnému výkonu. Každá alokace musí respektovat vztah nákladů k objektu, ale také rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena (Landa 2008). Cíle můžeme typově rozdělit do šesti oblastí:

- rozhodovací úlohy o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě;

- úlohy, které vycházejí z propočtů nákladů vynaložených v souvislosti s výkonem;
- účelové upravování nákladů pro cenová vyjednávání a obhajobu ceny;
- úlohy, jejichž zájmem je zainteresování manažerů a zaměstnanců v jednotlivých útvarech k dosažení podnikových cílů;
- reprodukční úlohy;
- úlohy, které jsou založeny na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti (Král, 2010).

Mezi **principy alokace** (Šoljaková, Fíbrová, 2010), které přiřazují náklady výkonům, se řadí:

- princip příčinné souvislosti – náklady jsou přidělovány jednotlivým objektům alokace v závislosti na tom, jakou výši nákladů objekt vyvolal,
- princip únosnosti – náklady se přiřazují v závislosti na tom, kolik nákladů unese výkon v prodejní ceně,
- princip průměrování – rozdělované náklady se podělí počtem objektů alokace.

K praktickému využití kalkulací je dále zdůrazňováno, že jednotlivé nákladové složky je třeba přiřazovat dle stejnorodého principu, který musí být znám jejich uživatelům (Král, 2010).

3.2.5 Alokační fáze

Dle Landy (2008) se proces, při němž se přiřazují náklady finálním výkonům, člení na tři **alokační fáze**:

1. Přiřazování přímých nákladů objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik. Např. spotřeba přímého materiálu na výrobu jednoho výrobku.
2. Nalezení veličiny, která vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady. Např. pro přiřazení nákladů na opravu a údržbu výrobního zařízení na určitý výrobek se použije počet hodin, které pracovníci provádějící tyto činnosti stráví nad opravou a údržbou.
3. Co nejpřesněji vyjádřit podíl nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu za pomoci veličiny zjištěné ve fázi 2.

3.2.6 Rozvrhová základna

Rozvrhová základna obecně vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony a nepřímými (režijními) náklady. Proto umožňuje vyjádřit nikoliv přímý, ale zprostředkovaný vztah nákladů k jednici výkonu (Landa, 2008).

Dle Šoljakové a Fíbrové (2010) se jako rozvrhové základy používají:

- **„hodiny práce**, které je vhodné použít pro náklady ovlivněné počtem hodin práce zaměstnanců;

- **strojové hodiny** zařízení či jeho části, které je vhodné zvolit pro náklady vyvolané provozem daného zařízení, například odpisy, údržba zařízení, spotřeba mazadel, pohonných látek, energie...;
- **množství zpracovávaného materiálu**, které je vhodné použít pro náklady vyvolané materiálem (zásobovací, skladovací, manipulační činnosti);
- **objem výkonů**, pokud se předpokládá, že všechny výkony jsou z hlediska nákladové náročnosti ekvivalentní;
- **počet výrobních dávek**, počet dodávek apod. pro náklady vyvolané výrobními dávkami či dodávkami;
- **výnosy z prodeje** pro alokaci na základě principu únosnosti;
- rozvrhovou základnu lze stanovit i tzv. **odborným odhadem** arbitrárně na základě zkušeností (např. výkon A vyžaduje 50% nákladů více než výkon B).“

Rozvrhová základna by měla být zvolena tak, aby režijní náklady k ní byly v maximální míře v příčinné závislosti z hlediska jejich celkových změn (např. materiálová režie je závislá na objemu spotřeby surovin a materiálu), aby tvořila podstatný podíl ve struktuře nákladů, a také aby byla dostatečně velká, stálá a lehce zjištělná (Synek, 2011).

Často bývají využívány místo naturálních základen (tj. spotřeba materiálu) **peněžní základny** (tj. jednicové mzdy, spotřeba materiálu v peněžním vyjádření). Je to zejména z toho důvodu, že jsou snáze zjištělné a řeší problém nesouměřitelnosti naturálních MJ.

Alokace nákladů probíhá matematicky a lze ji vypočítat dvojím způsobem. Prvním je přes výpočet tzv. režijní přírážky (sazby) na jednotku rozvrhové základny, druhým způsobem je poměrový počet. **Přirážku** nepřímých nákladů lze vypočítat dle vzorce, který můžeme vidět na následujícím obrázku:

$$\text{Přirážka nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}}$$

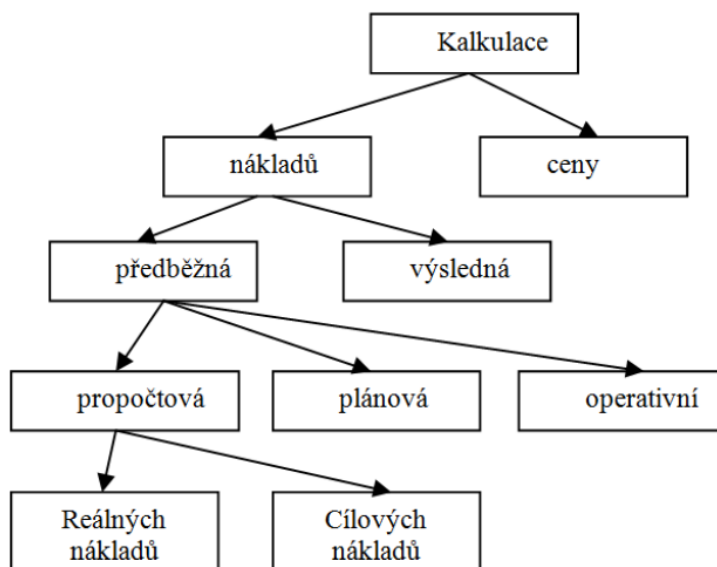
Obr. 1 Vzorec přirážky nepřímých nákladů.
Zdroj: Šoljaková, 2010.

Výpočet dle **poměrového počtu** je založen na přiřazování společných nákladů výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady (Šoljaková, Fíbrová, 2010).

3.2.7 Kalkulační systém

Kalkulační systém v podniku představuje souhrn sestavovaných kalkulací a vztahů mezi nimi. Jednotlivé prvky systému (tj. jednotlivé kalkulace) se liší v první řadě zobrazením nákladů, a v druhé řadě se liší dobou jejich sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. Základem pro jejich rozlišení je otázka, čemu bude daná kalkulace podkladem – zda strategickému rozhodování, taktickému,

preventivnímu či operativnímu řízení nebo následnému ověření správného průběhu podnikových výkonů. Jednotlivé kalkulace tvořící kalkulační systém můžeme rozčlenit dle času např. tak, jak vidíme obrázku č. 2.



Obr. 2 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití.

Zdroj: Král, 2010.

3.2.8 Typový kalkulační vzorec

Struktura, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je v každém podniku jiná, individuální a směřuje do tzv. kalkulačního vzorce. Podnikatelé si mohou vzorec upravovat podle vlastních potřeb a charakteru výroby.

Typový kalkulační vzorec se dříve využíval v podmínkách centrálně plánovitého řízení a byl předmětem vyhlášek o kalkulaci.

Tab. 2 Typový kalkulační vzorec.

Typový kalkulační vzorec
1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk
CENA VÝKONU

Zdroj: Kocmanová, 2013.

Ve výše zmíněném kalkulačním vzorci jsou zahrnuty jak **přímé** náklady, tak i **ne-přímé** (režijní) náklady (Kocmanová, 2013). Přímé náklady, dle Krále (2010), jsou takové náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Naopak nepřímé náklady se nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. Obsah položek kalkulačního vzorce by v každém podniku měl být závazně vymezen podnikovou směrnicí s přihlédnutím k materiálovým a technologickým specifikům podniku (Hradecký, Konečný, 2003).

Mezi **přímé náklady** řadíme přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Za **přímý materiál** považuje Hradecký a Konečný (2003) „*veškerý materiál, který vstupuje do výrobku, je mechanickým, chemickým či jiným způsobem zpracován, stává se jeho trvalou součástí nebo přispívá k vytvoření potřebných vlastností výrobku.*“ **Přímé mzdy** jsou veškeré mzdy, které náleží za výrobní operace, předepsané v příslušné technologické dokumentaci firmy. Tj. za přímou práci na přeměně vstupního materiálu na hotový výrobek (příp. při provedení práce/poskytnutí služby). Spotřeba času ve výrobě je uvedena v technologické dokumentaci v naturální podobě a poté se za pomoci tarifů či sazeb převádí do peněžní formy. Nezáleží na tom, jestli se jedná o mzdu úkolovou či časovou apod. Do položky **ostatní přímé náklady** se zahrnutí různé druhy nákladů, které přímo souvisejí s jednotkou výrobku. Nevyskytují se pravidelně a u všech výrobků. Jedná se např. o speciální nářadí potřebné k výrobě daného výrobku, o náklady na výzkum a vývoj výroby spojené s daným výrobkem, o náklady na provoz mechanismů ve stavební výrobě apod. (Hradecký, Konečný, 2003).

Ve **výrobní (provozní) režii** jsou sdruženy všechny přímé náklady, které souvisejí s obsluhou výrobního procesu a jeho řízením, které nelze vztáhnout k určitému výkonu. Proto se jako celek výrobní režie na jednotlivé výkony rozvrhují. Patří sem např. spotřeba materiálu, paliva, energie, odpisy ze základních prostředků a předmětů postupné spotřeby, ztráty ze zmetků a další.

Správní režie je stejně jako výrobní režie komplexní kalkulační položkou. Zahrnuje všechny náklady, které vznikají při řízení a správě podniku nebo závodu a nemohou být přímo vyčísleny na kalkulační jednici. Patří zde např. náklady na materiál spotřebovaný v kancelářích (psací potřeby, tiskopisy) či energie, opravy a údržba, mzdy a osobní náklady, věcné náklady závodního stravování, pojistné, poplatky a další (Duchoň, 2007).

Odbytová režie představuje náklady spojené s odbytovou činností, mezi které patří např. náklady na skladování, propagaci, prodej či expedici výrobku (Martiničová, 2014).

3.3 Klasické versus moderní metody kalkulace nákladů

Kapitola se zabývá jednoduchým popisem vybraných klasických a moderních metod kalkulace nákladů, jejich přínosy, omezení.

Prvním krokem při výběru metody kalkulace v podniku je rozhodnutí, zda má nákladová kalkulace absorbovat všechny podnikové náklady, nebo jen jejich část. Proto rozlišujeme:

- *absorpční kalkulace* – kalkulace úplných nákladů, zahrnují veškeré náklady podniku;
- *neabsorpční kalkulace* – kalkulace neúplných nákladů, zahrnují pouze část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní náklady) na výkony nejsou rozpočítávány.

Mezi absorpční kalkulace patří prostá kalkulace dělením, kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly, přírážková kalkulace a kalkulace ABC. Mezi kalkulace neúplných nákladů můžeme zařadit kalkulaci variabilních nákladů (Popesko, 2009).

3.3.1 Klasické metody kalkulace nákladů

Prostá kalkulace dělením je nejjednodušší metodou nákladové kalkulace. Náklady na jednotku výkonu vypočítává jako prostý podíl celkových nákladů podniku a objemu produkce. U výrobního podniku jsou tedy náklady na jeden výrobek stanoveny jako podíl celkových nákladů a počtu vyrobených výrobků. Kalkulace se obvykle uplatňuje u podniků s homogenními nákladovými objekty (např. dodavatelé energií).

Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly se používá u podniků, které mají velmi stejnorodé výkony, ty však nejsou zcela homogenní (liší se pouze v určité měřitelné veličině jako např. hmotnosti, délce či velikosti). Kalkulace alokuje náklady na základě přepočtu dle předem stanovených ekvivalenčních čísel, které představují měřitelné rozdíly mezi nákladovými objekty.

Přirážková kalkulace (někdy označovaná i jako zakázková kalkulace) je nejrozšířenějším konceptem používaným pro kalkulaci na jednotku výkonu v podniku a heterogenní výrobou. Výše nepřímých nákladů odpovídajících určitému výkonu je v kalkulaci vypočítána na základě rozvrhové základny, s jejíž pomocí je dále vyjádřena režijní přírážka či sazba. V rámci alokace nepřímých nákladů je nutné nejdříve stanovit rozvrhovou základnu, dle které bude alokace prováděna. Tou je

veličina či měřítko, které umožní co nejpřesněji vyjádřit podíl nepřímých nákladů, jejichž spotřebu určitý výkon/výrobek vyvolal. Podoba může být naturální či peněžní. Mezi nejčastější rozvrhové základny patří např. objem přímých mezd, objem přímých nákladů (peněžní veličiny) či počet strojohodin (naturální veličina). Rozvrhová základna by se měla volit podle nejužšího příčinného vztahu mezi režijními náklady a výkony. Dalším krokem je výpočet režijní příirážky (sazby). V případě peněžní formy vypočítáme tuto položku v procentech či jako koeficient režie vyjádřený poměrovým číslem (nepřímé režijní náklady/rozvrhová základna v Kč). Poté nám udává, kolik procent (příp. jaký podíl v procentech) objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady. Druhým případem je naturální forma, kde je sazba vyjádřena v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny (např. kg materiálu).

Kalkulace variabilních nákladů neboli metoda krycího příspěvku rozděluje náklady podniku do dvou skupin podle vztahu k objemu prováděných výkonů na variabilní a fixní. Variabilní náklady jsou náklady, které se s objemem výkonu mění, jsou na tomto výkonu závislé a účelově s jednotkou výkonu souvisí (tzv. náklady produktu). Fixní náklady naopak s objemem výkonu ani s jednotkou výkonu nesouvisí, zůstávají konstantní (tzv. náklady období). Objektu alokace by měly být přiřazovány pouze variabilní náklady, fixní náklady by měly být kalkulovány pouze za podnik jako celek. Kalkulace variabilních nákladů užívá ukazatele, který se nazývá příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Je vyjádřen jako rozdíl mezi prodejní cenou výkonu a jeho variabilními náklady. Rozlišují se dvě úrovně tohoto ukazatele – jednotkový příspěvek na úhradu a celkový příspěvek na úhradu. Jednotkový příspěvek na úhradu se vyjadřuje jako rozdíl mezi prodejní cenou produktu a jeho variabilními náklady. Celkový příspěvek na úhradu, kalkulovaný za skupinu výkonů či podnik jako celek, je vyjádřen jako rozdíl mezi výnosy a variabilními náklady (Popesko, 2014, Hradecký 2003).

3.3.2 Výhody a nevýhody klasických metod kalkulace nákladů

Prostá kalkulace dělením. Absolutní výhodou je u této kalkulační metody její jednoduchost. Nevýhodou je její omezenost v praxi, protože pokud chceme náklady na výkon vyjádřit prostým podílem celkových nákladů, musíme mít jistotu, že výkony organizace jsou homogenní – tj. že spotřebovávají stejný poměr přímých a nepřímých nákladů.

Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly. Využití je omezeno na hromadnou výrobu identických výrobků, které se odlišují jedním parametrem. Kalkulace není schopna rozdělit náklady na doprovodné činnosti podniku spojené např. se zákazníky či jejich obsluhou. Při zavedení kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly je nutné být velmi pozorný a přesvědčit se, zda skutečná spotřeba nepřímých nákladů odpovídá charakteru kalkulace a zda jsou správně zvolená ekvivalenční čísla. Dalším omezujícím faktorem v kalkulaci je samotné ekvivalenční číslo, jež na jedné straně dobře charakterizuje rozdíly mezi jednotlivými variantami výrobku, na druhé straně to však neznamená, že míře rozdílů mezi jednotlivými výrobky bude odpovídat i celková suma výsledně přiřazených nákladů.

Přirážková kalkulace. Výhodou této kalkulace je široká využitelnost v heterogenní výrobě a ve službách, jednoduchost její aplikace a především nenáročnost na sběr vstupních dat. Rozvrhová základna v peněžních jednotkách je v praxi snadněji kvantifikovatelná (než naturální) i snadno interpretovatelná (např. 210Kč/hod). Hodnota naturální základny zůstává stejná bez ohledu na změny cen rozvrhové základny avšak je u ní nutné evidovat naturální spotřebu rozvrhové základny za celý podnik i ve vztahu k jednotlivým výkonům. Mezi hlavní nevýhody metody patří problém arbitrární alokace (alokace provedena za pomoci nevyhovující rozvrhové základny, jež je provedena nahodile bez zohlednění skutečných příčinných vztahů mezi náklady a výkony podniku), nadhodnocování či podhodnocování některých nákladů výkonů či nepřesnost celé metody při použití nevhodné rozvrhové základny.

Kalkulace variabilních nákladů. Výhodou je oddělené evidování variabilních a fixních nákladů, které umožňuje adekvátní informace pro řešení řady rozhodovacích úloh. Metoda umožňuje rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti výkonů. Naproti tomu je nevýhodou možné špatné vymezení fixních a variabilních nákladů (Popesko, 2016, Synek, 2011).

Dle autorů Kima a Ballarda a jejich případové studie (2002) jsou dva nejdůležitější problémy, které jsou způsobeny tradičními metodami kalkulace. Prvním z nich je zkreslení nákladů, které v konečném důsledku brání analyzovat ziskovost. Druhým pak je, že se tyto kalkulace věnují málo činnostem či procesům, které zastávají zaměstnanci.

Tradiční metody mají zásadní problém v tom, že nejsou strategické a náklady dovolují přesouvat mezi jednotlivými nákladovými objekty (službami či výrobky). Na tomto základě jsou pak vymyšleny a aplikovány nové metody jako metoda Activity Based Costing, Time Driven ABC a další metody, jež jsou popsány v následující kapitole (Baker, 1998).

3.3.3 Moderní metody kalkulace nákladů

Metoda Activity Based Costing (ABC)

Pod tlakem konkurence jsou manažeři nuceni čím dál častěji hledat skryté rezervy v podnikovém hospodaření, aby docílili nejvyšší míry efektivnosti a flexibility. Proto je nezbytné, aby manažeři hledali odpovědi na otázky typu:

- Které výrobky či produktové řady jsou nejvíce ziskové a které naopak ztrátové?
- Kolik stojí podnik jednotlivé činnosti?
- Vykonává podnik tyto činnosti efektivně?

Hledání odpovědí na tyto otázky může představovat problém, pokud ekonomický úsek podniku nesleduje náklady na prováděné činnosti jednotlivě. Podnik velmi často sleduje náklady dle funkční struktury, avšak takovýto způsob sledování nákladů často neodpovídá informacím o nákladech v souvislosti se skutečně prováděnými činnostmi a jejich vztahem k podnikovým výkonům.

Složité vztahy a příčiny vzniku nákladů začínají být v podnicích natolik významné, až je nutné hledat nové, přesnější a více sofistikovanější kalkulační systémy. Ty by umožnily zabývat se skutečnou podstatou vztahů mezi náklady a výkony v podniku (Popesko, 2009).

Dle Doyle (2006) „*ideální kalkulační systém by měl odrážet celý podnik – provoz i administrativu, a sledovat čas, úsilí a dovednosti potřebné k výrobě a prodeji každého produktu.*“ Tento způsob by mohli využít účetní ke zlepšení tvorby cen, které budou vycházet ze skutečných nákladů, potřebných pro uvedení produktu z výroby na trh. Při zjišťování skutečných nákladů je pak možné odhalit neekonomické aktivity a přepracovat procesy tak, aby byly ukončeny funkce nepřidávající hodnotu.

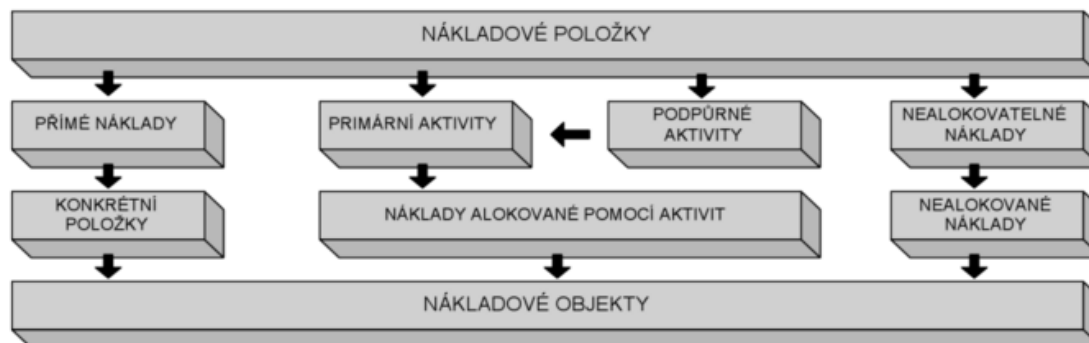
Tyto myšlenky jsou koncepčním základem metody kalkulace založené na aktivitách, neboli Activity Based Costing (ABC). Landa (2008) uvádí, že metoda ABC „*tj. metoda přiřazování nákladů podle aktivit vychází z poznatku, že náklady nelze na kalkulační jednici přičítat jen podle základů vyjadřujících objem (rozsah), ale že je nutné tyto náklady rozvrhovat podle dílčích činností, přičemž základem rozlišení aktivit je určení příčin vzniku nákladů.*“

Hlavní podstatou v kalkulaci ABC je alokování režijních nákladů jednotlivým aktivitám, jejichž prostřednictvím jsou pak tyto náklady přiřazovány jednotlivým nákladovým objektům. Postup při implementaci zahrnuje tyto kroky:

- nepřímý náklad je zde přiřazen k jednotlivým definovaným aktivitám - přiřazení je prováděno na základě vztahové veličiny nákladů, která vymezuje způsob přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé aktivity.
- Zjištění celkových nákladů na jednotlivé aktivity - je nutno vymezit vztahovou veličinu aktivity (neboli nákladový nositel) a náklady na jednotku aktivity.
- Určení nákladů na předmět alokace tzv. nákladový objekt (např. výkon, služba, zákazník) - určí se na základě nákladů na jednotku aktivity v souvislosti s objemem těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovávány.

Náklady v ABC kalkulaci můžeme rozdělit do tří základních skupin:

- *přímé náklady* - náklady lze přímo přiřadit nákladovému objektu;
- *nealokovatelné náklady* - náklady mají fixní charakter, nelze je účelově přiřadit k prováděným činnostem a aktivitám;
- *náklady alokovatelné pomocí aktivit* - jedná se o režijní náklady.



Obr. 3 Náklady v ABC kalkulaci.

Zdroj: Popesko, 2009, str. 103.

Aktivity můžeme rozdělit na dvě skupiny. První skupinou jsou primární aktivity, které přidávají produktu/službě něco, co je zákazník ochoten zaplatit. Druhou skupinou jsou podpůrné aktivity, které nepřidávají z hlediska zákazníka produktu/službě hodnotu, ale často přinášejí náklady a časové ztráty. Jsou však důležité pro podporu primárních aktivit, proto je vhodné je přiřazovat k primárním aktivitám.

Dle Popeska (2009) rozlišujeme pět základních etap tvorby ABC systému v podniku:

1. *Úprava účetních dat* – v souladu s manažerskými požadavky je důležité poznat skutečné ekonomické náklady, které souvisí se skutečnými prováděnými procesy či aktivitami v podniku. Součástí tohoto kroku je nutné vyřadit specifické účetní náklady, které se do účetnictví dostaly v důsledku úprav finančního účetnictví. Pokud bychom tyto náklady v systému ponechali, v konečné fázi by zkreslovaly celkový výstup ABC kalkulace. Mezi náklady nutné k vyřazení patří např. kurzové rozdíly, inventarizační rozdíly, cenové rozdíly, opravné položky, dary, přefakturace, smluvní pokuty a penále. Naopak je vhodné do kalkulace ABC zahrnout náklady, které ve finančním účetnictví evidovány nejsou, ale ovlivňují rozhodování a mají dopad na ekonomické přínosy těchto rozhodnutí. Tyto položky se nazývají oportunitní náklady a kalkulační druhy nákladů.
2. *Definice struktury ABC systému* – představuje definici aktivit a nákladových objektů, které budou v rámci kalkulace ABC použity. Aktivity jsou souborem úkonů, které jsou v podniku vykonávány. Další důležitou částí implementace ABC je vymezení optimálního počtu aktivit, které budou v rámci kalkulace sledovány. Na závěr jsou náklady aktivit přiřazovány nákladovým objektům.
3. *Procesní nákladová analýza* – neboli přiřazení nákladů aktivitám je další etapou tvorby ABC modelu. Tato analýza spočívá ve vytvoření matice nákladů aktivit, která zobrazuje vazby mezi nákladovými druhy a aktivitami a slouží i jako nástroj pro zpětnou analýzu nákladů jednotlivých vykonávaných aktivit.

4. *Analýza aktivit* – definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit. Tato analýza se skládá z několika kroků, které mají umožnit přiřazení nákladů nákladovým objektům:
 - stanovení vztahových veličin aktivit (vztahová veličina je měřítko, kterým je výkon dané aktivity možné měřit – např. počet objednávek, počet hodin);
 - stanovení míry výkonu aktivit (stanovení počtu vztahových veličin, které daná aktivita ve sledovaném období vyprodukovala – např. celkový počet strojních hodin za období);
 - kalkulace jednotkových nákladů aktivit (jaká výše nákladů je spojena s výkonem jedné jednotky dané aktivity tj. podíl celkových nákladů aktivity a míry výkonu aktivity);
 - přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním.
5. *Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům* – je závěrečnou fází tvorby ABC kalkulace a spočívá v kvantifikaci množství spotřebovaných jednotek výkonu jednotlivých aktivit definovanými nákladovými objekty (tj. kolik jednotek aktivit spotřeboval určitý nákladový objekt). Přehled spotřebovaných jednotek výstupů aktivit je shrnut na tzv. účtu aktivit (Popesko, 2009).

Metoda Time-Driven Activity Based Costing (TD-ABC) vznikla na základě nedostatků metody ABC (např. časová náročnost zavedení a další). Je výhodná pro podniky, jež mají široký sortiment výrobků vyráběných v různých množstvích či zakázkovou výrobu. V takovémto případě vykazuje přesnější a vypovídající data. Nejlepší využití této metody je ve službách (např. v hotelovém průmyslu, vzdělávání či zdravotnictví), jelikož může management lépe rozlišit aktivity přidávající/nepřidávající hodnotu a reálně zachytit kapacitu, která je využívána (Hajiha a Alishah, 2011).

Kalkulace cílových nákladů představuje jednu z nejrozšířenějších metod strategického manažerského účetnictví. Vyvinuta byla společností Toyota v 70. letech 20. století v Japonsku. Nejedná se o běžnou kalkulační metodu a vychází z požadavků zákazníků. Prvním krokem metody je zjištění dosažitelné tržní ceny (vychází z průzkumu trhu). Poté se odečte potřebné ziskové rozpětí a zjistí se přípustné náklady. V dalším kroku se přípustné náklady porovnají s náklady, které vyplývají z aktuálních výrobních (technologických) podmínek podniku. Požadované cílové náklady se pak stanoví na základě požadavků zákazníků, konkurenčním prostředím a podnikové strategie (Hradecký, 2008, Yazdifar a Askarany, 2012).

Kalkulace životního cyklu výrobku umožňuje strategicky řídit náklady v průběhu celého životního cyklu výrobku/služby. Kalkulace by měla obsáhnout veškeré náklady, které jsou s určitým výrobkem (službou) spojeny v průběhu jeho životního cyklu. Obsahuje např. náklady na výzkum a vývoj, konstrukci výrobku a jeho testování, provoz až po jeho likvidaci (Bonnet, Gheewala a Silalertruksa, 2012). Kalkulace by měla být tvořena převážně v předvýrobní fázi životního cyklu výrobku. Avšak informace o nákladech jsou samozřejmě potřebné v průběhu celého životního cyklu. Během života výrobku totiž velmi často dochází ke změnám podmínek, které mohou celkové hodnocení životního cyklu výrobku ovlivnit. Přes-

tože nelze velkou část těchto změn dostatečně předvídat v předvýrobní fázi, je kalkulace životního cyklu důležitá jako podklad pro budoucí rozhodování. Základem kalkulace je rozdělení nákladů spojených s produkcí výrobku do tří základních časových etap – předvýrobní, výrobní a povýrobní. V praxi je implementace taková, že první fáze představuje charakteristiku životního cyklu. Zde spadá určení délky životního cyklu (často velmi obtížné) a odhad objemu prodeje za celý životní cyklus. Druhou fází je odhad nákladů jednotlivých etap životního cyklu tj. náklady předvýrobní (např. náklady na výzkum a vývoj), výrobní (např. jednicové a režijní náklady) a povýrobní etapy (např. náklady na zjištění reklamací a servisu pro vyrobené výrobky). Ve třetí fázi probíhá analýza faktorů, které ovlivňují náklady a výnosy v průběhu životního cyklu výrobku. Může se jednat např. o faktory, jako jsou změna prodejní ceny výrobků, legislativní podmínky či očekávané změny cen vstupů (Popesko, 2009, Šoljaková 2009).

3.3.4 Výhody a nevýhody moderních metod kalkulace nákladů

Metoda **ABC** má samozřejmě své výhody a nevýhody. Do výhod můžeme zařadit fakt, že kalkulace je přesnější díky možnosti sledování nákladů přímo na produkty. Další výhodou je zlepšení technické účinnosti, jelikož poskytuje podrobné informace o struktuře nákladů. Metoda ABC je schopna informovat vedoucí pracovníky o dlouhodobých variabilních nákladech. Naproti tomu nevýhodou může být, že vztahová veličina může být špatně zvolena a tudíž by špatně vykazovala režijní náklady. Implementace metody je časově velmi náročná, složitá a především nákladná, což vidíme také jako negativum (Popesko, 2016).

TD-ABC dle Adkinse (2008) má výhodu v pochopení nevyužité kapacity. Avšak velkou nevýhodou je nebezpečí chyby v odhadu, jež může naprosto zkreslit výsledky. Metoda TD-ABC nabízí výhody oproti tradiční metodě ABC ve splnění určitých cílů, avšak nezjednodušuje proces vytváření a řízení. Proto by neměla být náhradou za ABC, ale jejím doplňkem. Tradiční ABC je stále osvědčený způsob jak identifikovat a přiřadit náklady dle vztahu příčiny a následku.

Kalkulace cílových nákladů (KCN) má velkou výhodu v tom, že ovlivňuje a umožňuje snižování nákladů, což je pro současné podnikatelské prostředí velmi typické. KCN ovlivňuje náklady v předvýrobních fázích životního cyklu produktu a umožňuje zefektivnit spolupráci mezi jednotlivými podnikovými funkcemi. Avšak má i svá úskalí. Mnohdy je totiž proces snižování nákladů spojen se snížením kvality výrobků, zhoršením podmínek pro zákazníka a dalšími negativy. Proto je nutné, aby firmy braly proces snižování nákladů zodpovědně a udržely se na stejné úrovni, jinak může dojít např. k poklesu výkonnosti pracovníků či v konečném důsledku i zvýšení nákladů nad původní úroveň. Dalším omezením KCN jsou nespolehlivé predikce nákladů, se kterými kalkulace pracuje (Popesko, 2009).

Kalkulace životního cyklu výrobku – díky rozdělení nákladů do etap životního cyklu výrobku je možné definovat náklady, které nejsou běžně zahrnovány do kalkulací (jako daně, poplatky nebo náklady na ochranu životního prostředí). Kalkulace poskytuje také relevantní údaje k účinnému řízení a plánování nákladů na vědu a výzkum a poskytuje přesné určení úplných vlastních nákladů výroby. Mezi

další výhodu můžeme zařadit kontrolu hospodárnosti při měnících se podmínkách výroby (Šoljaková, 2009).

Ačkoli je tato metoda a její výsledky využitelné pro dlouhodobé strategické rozhodování, pro účely operativního rozhodování je vhodné pracovat s jinými modely kalkulace nákladů (Popesko, 2016).

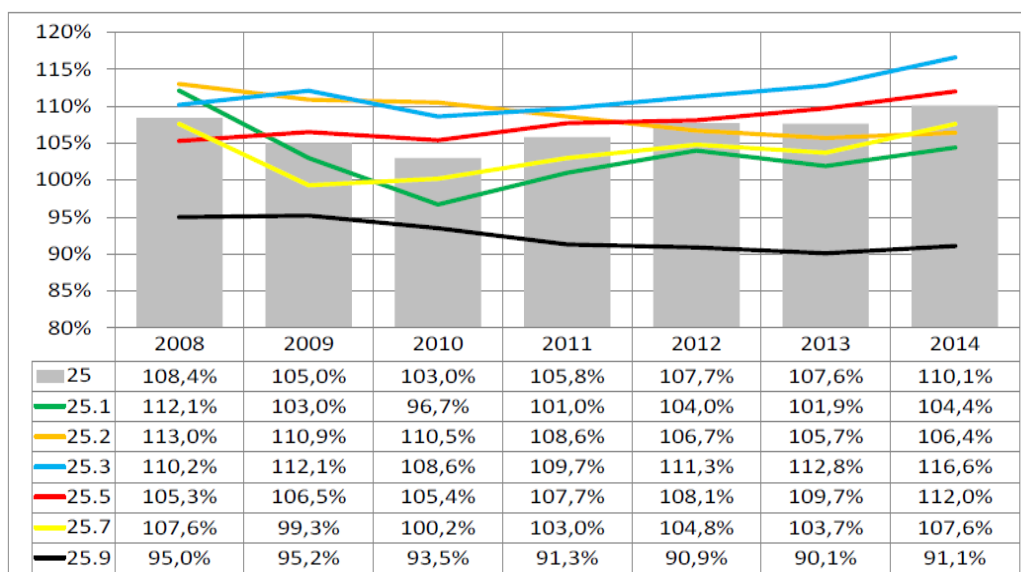
4 Vlastní práce

4.1 Zvolený obor zkoumání a jeho charakteristika

K vypracování diplomové práce jsem si zvolila obor CZ-NACE 25 v sekci C (zpracovatelský průmysl), který zahrnuje výrobu „čistě“ kovových výrobků, jež mají zpravidla statickou funkci. V příloze B je uvedeno členění tohoto oboru. Šíře výrobků a technologií zahrnuté v tomto oddílu je veliká. Představuje škálu výrobků od malých špendlíků až po jaderné reaktory. Přes tuto různorodost výrobků je zde jedna spojující charakteristická vlastnost, a to, že původním materiálovým vstupem jsou kovové polotovary, vyrobené v oddílu CZ-NACE 24 (Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárenství).

Kovovýroba má v České republice dlouholetou tradici, a jelikož je neustále potřeba kovových komponentů (díky užité vlastnosti kovů), poptávka po výrobcích tohoto druhu stoupá. Velkou podporou stoupající poptávky je pak především automobilový průmysl, elektrotechnická výroba a stavebnictví (kovové konstrukce a prefabrikáty). S růstem životní úrovně a různorodosti nabídky v ČR, se také zvýšil odbyt kovové produkce pro běžné spotřebitele. Rozvoj odvětví je také podporován formou investičních pobídek pro výrobce na užití high technologií. Vznikají technologická centra a další formy podpory, které dále pomáhají zvyšovat kvalitu finálních výrobků, jež mají možnost odbytu v tuzemsku i zahraničí. Výroba kovových konstrukcí a kovových výrobků má pro další rozvoj v ČR dobré vyhlídky i přes náročné konkurenční prostředí.

Na následujícím obrázku č. 4 můžeme vidět Index cen průmyslových výrobců. Indexy cen u většiny výrobků dle klasifikace CZ-CPA byly v letech 2012 – 2014 bez významných výkyvů. Dlouhodobě má klesající tendenci výroba kovových nádrží, kde cenový vývoj ukazuje dopad recese světové ekonomiky. Ta se projevuje se zpožděním především u produkce, jejíž výrobky jsou dodávkami pro větší investiční celky (např. konstrukční kovové výrobky). Klesající charakter má také CZ-CPA 25.9, jehož ceny jsou nejnižší z celé skupiny. Rokem 2011 došlo k opětovnému oživení a zvýšení cen, a v roce 2012 došlo znovu k mírnému poklesu. V indexu cen se promítá vliv cen vstupujícího materiálu, kdy se u výrobků CZ-CPA 25.1 a 25.2 (vysoký podíl vstupního materiálu) projevuje nestabilita, na rozdíl od skupin výrobků, jež jsou náročné na technologie (CZ-CPA 25.5, 25.7). Ceny v roce 2013 byly ovlivněny změnou kurzu české koruny vůči Euru.



Obr. 4 Indexy cen průmyslových výrobců v letech 2008 – 2014 dle CZ-CPA (rok 2005 = 100%)
Zdroj: Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2014, ČSÚ, 2015.

Největšími a neúspěšnějšími firmami v tomto oboru jsou MORAVIA STEEL a. s. společně s firmou TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s., které ovšem patří svou výrobou také do klasifikace CZ-NACE 24. Další významnou firmou v této kategorii je ŠKODA PRAHA Invest, s. r. o. (dodavatel energetických celků a jejich technologických částí). Tyto společnosti se také umístily v první polovině prestižního žebříčku CZECH TOP 100 (dle tržeb), což je sto nejlepších firem na území České republiky (MPO, 2015).

Z daného oddílu jsem si blíže vybrala skupinu CZ-NACE 25.9 – Výrobu kovodělných výrobků. Ta zahrnuje širokou škálu výrobků od ocelových sudů a nádob do 300 l, přes drobné kovové obaly a spojovací materiály (řetězy, pružiny, lanka, elektrody) až po drátěné výrobky.

Specifičtěji byla vybrána ještě podskupina CZ-NACE 25.93 – výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin. Skupina zahrnuje tyto činnosti:

- výrobu lanek, kabelů, lan, spletených pásků a podobných výrobků z kovu;
- výrobu izolovaných i neizolovaných kovových kabelů nevhodných pro vedení elektřiny;
- výrobu potaženého nebo plněného drátu;
- výrobu výrobků z drátu: ostnatého drátu, drátu na oplocení, mříží, pletiv, tkanin atd.;
- výrobu potažených elektrod pro svařování elektrickým obloukem;
- výrobu hřebíků;
- výrobu per a pružin (mimo hodinových a hodinkových per a pružin);
- listových per, šroubových pružin, torzních pružin;

- listů pružnice;
- výrobu řetězů kromě řetězů pro přenos hnací síly.

Naopak nezahrnuje:

- výrobu hodinových a hodinkových per a pružin (26.52);
- výrobu drátu nebo kabelů pro vedení elektřiny (27.32);
- výrobu řetězů pro přenos hnací síly (28.15) (CZ-NACE, 2016).

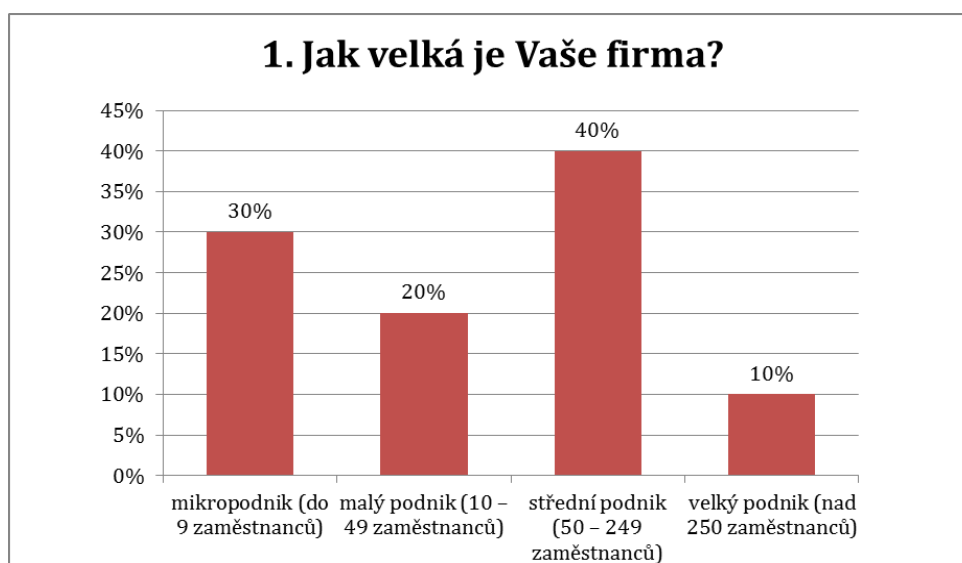
Největšími firmami v odvětví CZ-NACE 25.93 v ČR jsou již zmíněné MORAVIA STEEL a. s., TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s, které se však svou výrobou řadí i do jiné kategorie. Mezi další velké společnosti můžeme zařadit Pewag Czech s. r. o. (česká pobočka v rakouském vlastnictví), Řetězárnu Česká Ves, a. s., Moravian Chains (divize firmy KD TRANSPORT, mezinárodní zasilatelství, s. r. o.), Moravia Řetězy, a. s, Řetězy Vamberk, s. r. o. či ČZ řetězy, s. r. o.

Nejprve byl proveden průzkum současné situace (ve zvoleném oboru CZ-NACE 25.93), za pomoci dotazníkového šetření. Jeho cílem bylo zjištění, jaké metody kalkulace se v daném odvětví využívají a zda jsou v povědomí i moderní metody kalkulace nákladů. V následující kapitole můžeme vidět celé shrnutí výsledků dotazníkového šetření. Zmíněný dotazník včetně jeho výsledků je uveden v příloze A.

4.2 Výsledky dotazníkového šetření

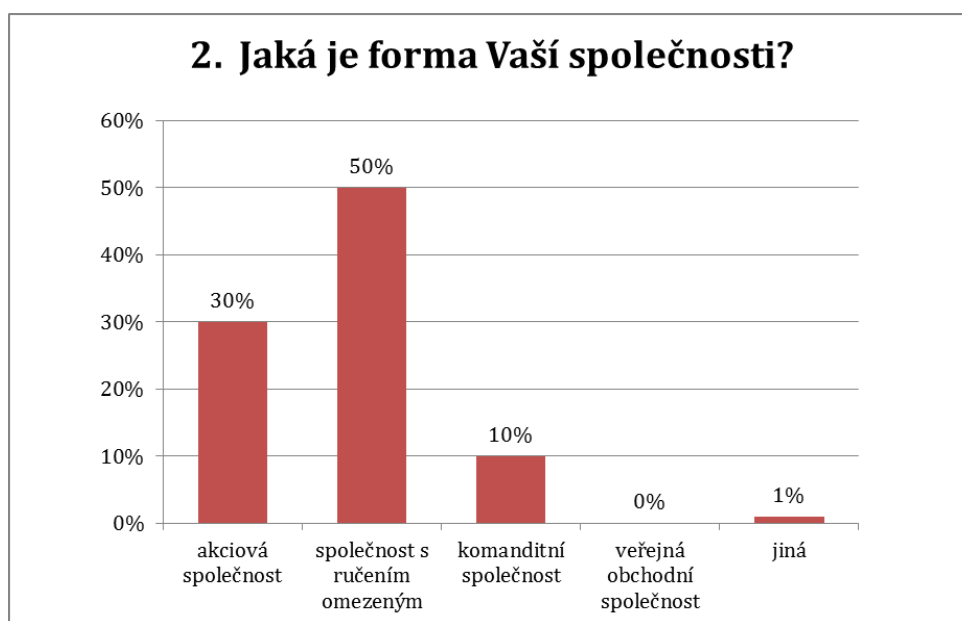
Dotazník se skládal z 23 otázek. Dotazník se dále členil dle toho, zda společnost zná či nezná kalkulační metodu ABC, zda ji již aplikoval či je teprve v počátečních fázích implementace a v případě jiné metody kalkulace důvody proč implementaci metody ABC ani neprováděl či o ní neuvažoval. Za společnost odpovídala zodpovědná osoba, oprávněna tyto informace poskytnout. Shromážděné výsledky byly dále vyhodnoceny a shrnuty.

Na začátku dotazníku byly uvedeny identifikační otázky. První otázka se týkala velikosti firmy. Z dotázaných firem je 40 % středních podniků, 30 % mikropodniků, 20 % malých podniků a konečných 10 % je velkých podniků. Další identifikační otázkou byla pak forma společnosti. Výsledky obou otázek můžeme vidět na následujícím obrázku č. 5.



Obr. 5 Identifikační otázka: Jak velká je Vaše firma?

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.



Obr. 6 Identifikační otázka: Jaká je forma Vaší společnosti?

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Na otázku, zda firmy používají pro zjištění výše výrobních nákladů nějakou kalkulační metodu, odpověděly všechny dotázané společnosti jednomyslně kladnou odpovědí, ano. To nám poukazuje na fakt, že kalkulační metody jsou pro výpočty výrobních nákladů v daném oboru využívány. Dále byly společnosti dotazovány na používanou metodu kalkulace. 75 % z nich odpověděly, že využívají tradiční kalkulační metody typu prosté kalkulace dělením, kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly, přírážkové kalkulace či kalkulace variabilních nákladů apod. Naopak moderní

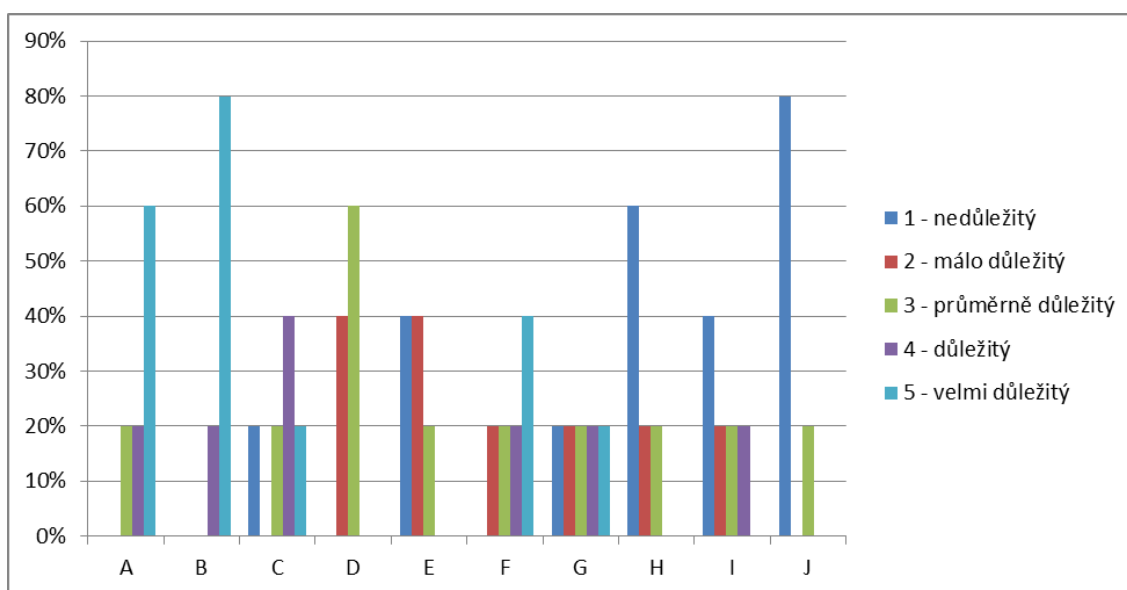
metody (metoda ABC, metoda TDABC, kalkulace cílových nákladů, kalkulace životního cyklu výrobku apod.) jsou využívány pouze u 25 % dotazovaných společností. Vlastní kalkulační metodu pak nepoužívá žádná společnost. Další otázka se týkala spokojenosti s danou kalkulační metodou, na kterou odpovědělo 90 % dotazovaných, že je spokojeno a 10 %, že je nespokojeno se současně používanou kalkulační metodou. Přesnost kalkulace vyhodnotilo 70 % dotazovaných jako přesnou a naopak 30% jako nepřesnou. I přes předešlou 70 % spokojenost se stávající kalkulační metodou, odpovědělo 65 % dotazovaných, že by měli zájem používanou kalkulační metodu změnit. Zbýlých 35 % by zůstalo u své používané kalkulační metody.

Poslední otázka v prvním oddílu se zabývala povědomím o moderní metodě Activity Based Costing. 30 % dotazovaných odpovědělo, že tuto metodu nezná, proto jsem se s nimi s poděkováním rozloučila. Jejich odpovědi by pro další výzkum nebyly relevantní. Se zbylými 70 %, kteří metodu ABC vyplnili s kladným výsledkem, jsem dále pokračovala v dotazování v dalším oddílu.

Počáteční otázkou v druhém oddílu, a zároveň devátou otázkou v dotazníku, byla otázka na to, jak se daná společnost o této metodě kalkulace dozvěděla. 50 % dotazovaných firem se o metodě ABC dozvědělo z odborné literatury, např. z odborných knih či časopisů. Mezi dalšími zastoupenými odpověďmi se objevila univerzita (tzn., že zodpovědná osoba za podnik se o této tématice dozvěděla na univerzitě, cca 36 %) a odborný seminář či konference (zbylých 14 %). Nikdo z dotazovaných se s metodou ABC nesetkal při interním školením, od konkurenční firmy či jinak.

Otázka č. 10 se týkala implementace metody ABC do kalkulačního systému dotazovaných společností. 64 % dotazovaných společností odpovědělo, že tuto metodu do kalkulačního systému neimplementovalo. Tito dotazovaní byli dále odkázáni na otázku č. 20. (oddíl 5), kde mě zajímal názor, proč odpověděli záporně. Naopak více než 30 % odpovědělo souhlasem. Tito dotazovaní pokračovali dále přes oddíl 3 (otázkou č. 11), kde měli odpovědět, jaký měla samotná implementace průběh. Zda byla pomalá, průměrná či rychlá. Dotazovaní odpověděli na tuto otázku jednomyslně, že byla pomalá. Z hlediska očekávaných přínosů však tato implementace byla pro dotazované relativně úspěšná. Společně otázky č. 11. a 12. nám deklarují, že implementace metodiky ABC, ačkoli je co do času náročná, tak se její aplikace vyplatí a v konečné fázi přináší kýžené výsledky.

Další otázka byla škálová, kdy měli dotazovaní uvést stupeň důležitosti u každého z uvedených faktorů, který jim pomohl k rozhodnutí přijetí metody ABC. Výsledky můžeme vidět v následujícím obrázku č. 7. Jednotlivé faktory A – J jsou uvedeny pod obrázkem č. 8 pro lepší přehlednost.



Obr. 7 Uved'te stupeň důležitosti u každého z těchto faktorů, který vám pomohl k rozhodnutí přijetí metody ABC.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Tab. 3 Legenda k otázce č. 13.

Písmeno	Faktor
A	nepřesnosti v kalkulaci nákladů u tradičních kalkulačních metod
B	zvyšující se podíl režijních nákladů
C	zvyšující se počet výrobků
D	neschopnost tradičních kalkulačních metod se přizpůsobit zvyšující se automatizaci výroby
E	neschopnost tradičních kalkulačních metod poskytnout relevantní informace v novém podnikatelském prostředí
F	rostoucí výrobní a ostatní náklady (např. administrativní apod.)
G	rostoucí konkurence na trhu
H	hrozící problémy recese (ve smyslu nestabilních kurzů měn, nedostatečné poptávky apod.)
I	restrukturalizace
J	zvyšující se regulace (např. při investování)

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

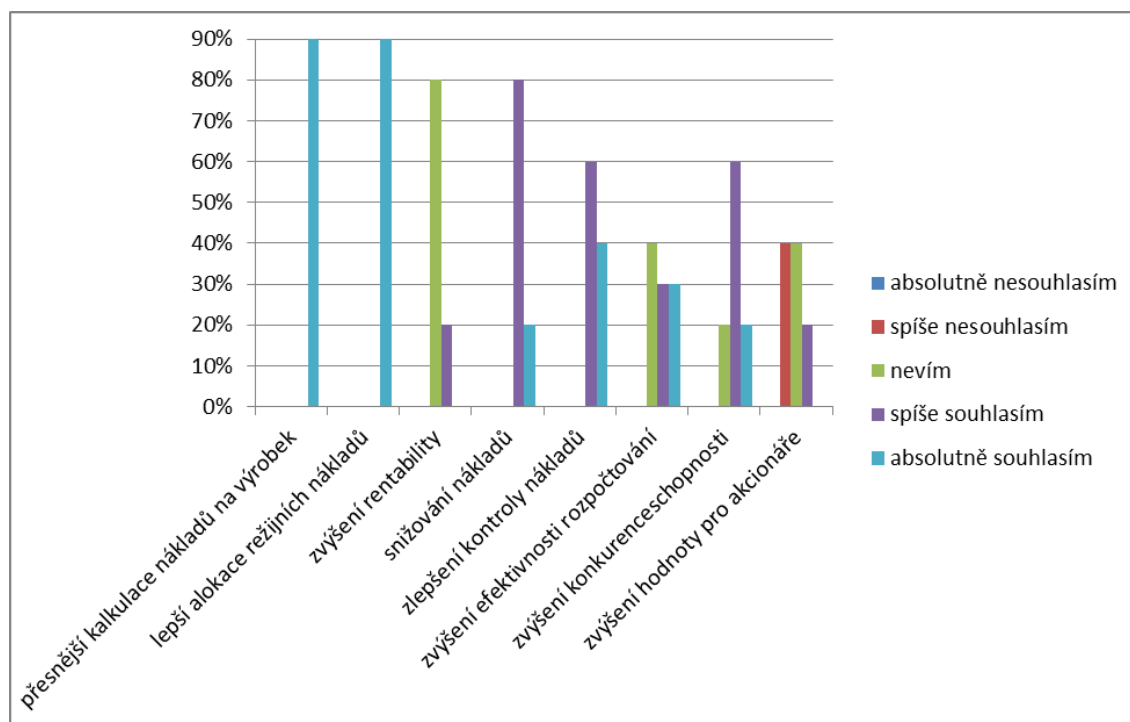
Za nejdůležitější faktory, jež napomohly k rozhodnutí implementace ABC, společnosti považují zvyšující se podíl režijních nákladů, nepřesnosti v kalkulaci nákladů u tradičních kalkulačních metod a také rostoucí výrobní a ostatní náklady. Naopak mezi nedůležité faktory společnosti zařadili zvyšující se regulace, hrozící problémy recese, restrukturalizaci a neschopnost tradičních kalkulačních metod poskytnout informace v novém podnikatelském prostředí.

S myšlenkou na zavedení metody ABC v dotazovaných podnicích přišli finanční ředitelé (60 %), v menší míře pak top manažeři (40 %). Ostatní možnosti uvedené v dotazníku nebyly využity.

Zavedení nové kalkulační metody je složitá a z otázky č. 11 jsme zjistili, že i časově náročná procedura. Ve většině případů se ji společnosti snažily implementovat za pomoci vlastních sil (80 %), což mohlo znamenat ušetření vysokých nákladů za externí zpracování a služby. Naproti tomu, cca 20% dotazovaných o pomoc požádalo externího dodavatele.

Otázka č. 16 se zaměřovala na pole působnosti metody ABC, kterou podniky již implementovaly. 80 % dotazovaných firem odpovědělo, že používají metodu ABC pro celý podnik. Zbýlých 20 % využívá tuto metodu pouze pro některé úseky či divize.

Další otázka byla opět škálová, kdy dotazované osoby měly vyjádřit míru souhlasu či nesouhlasu s následujícími tvrzeními ohledně skutečných přínosů implementace metody ABC. Výsledky můžeme vidět v následujícím obrázku.



Obr. 8 Jaké skutečné přínosy Vám přinesla implementace metody ABC do současné doby?

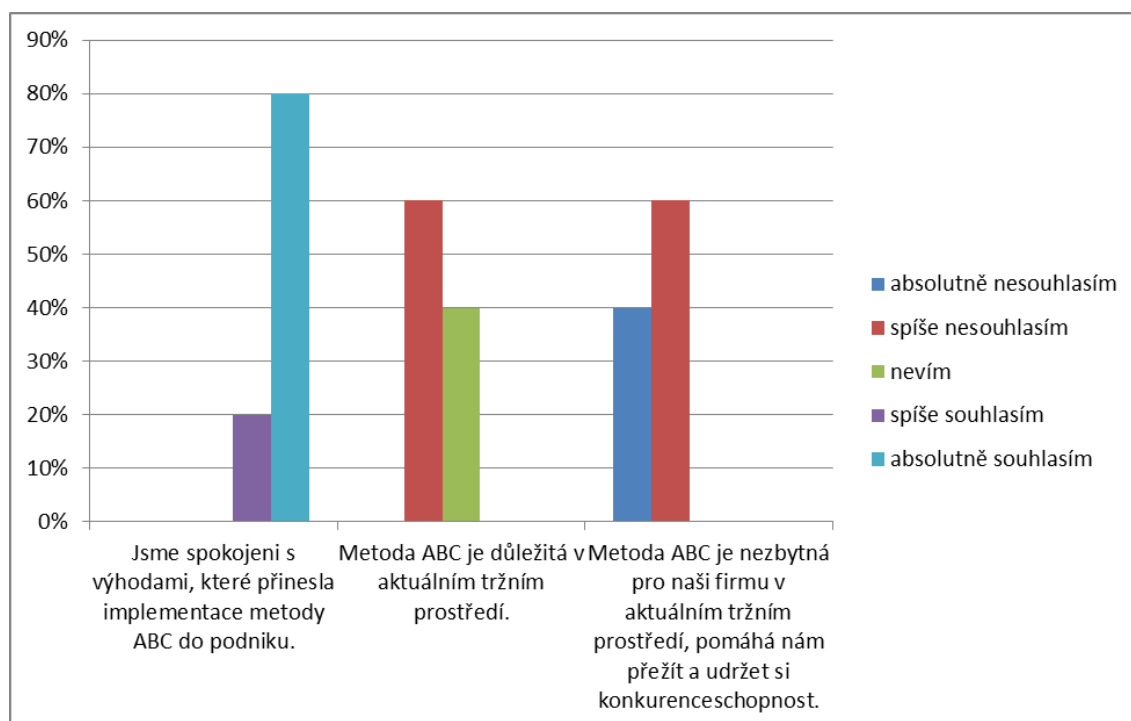
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Dotazované společnosti absolutně souhlasily s tvrzením, že implementace metody ABC jim přinesla přesnější kalkulace nákladů na výrobek a lepší alokaci režijních nákladů. Naopak nejvíce nesouhlasily s tvrzením, že implementace přinesla zvýšení hodnoty pro akcionáře.

Problémy při implementaci se zabývala další otázka. Společnosti mohly zvolit více možných odpovědí. V největší míře se objevila odpověď, že největší problémy

společnostem dělalo shromažďování dat. Dalšími čtenějšími problémy pak byly vysoké náklady na implementaci ABC, obtíže při určování aktivit a vztahových veličin, špatná spolupráce mezi odděleními společnosti, vysoké náklady na poradenství a špatná integrace se současným účetním systémem.

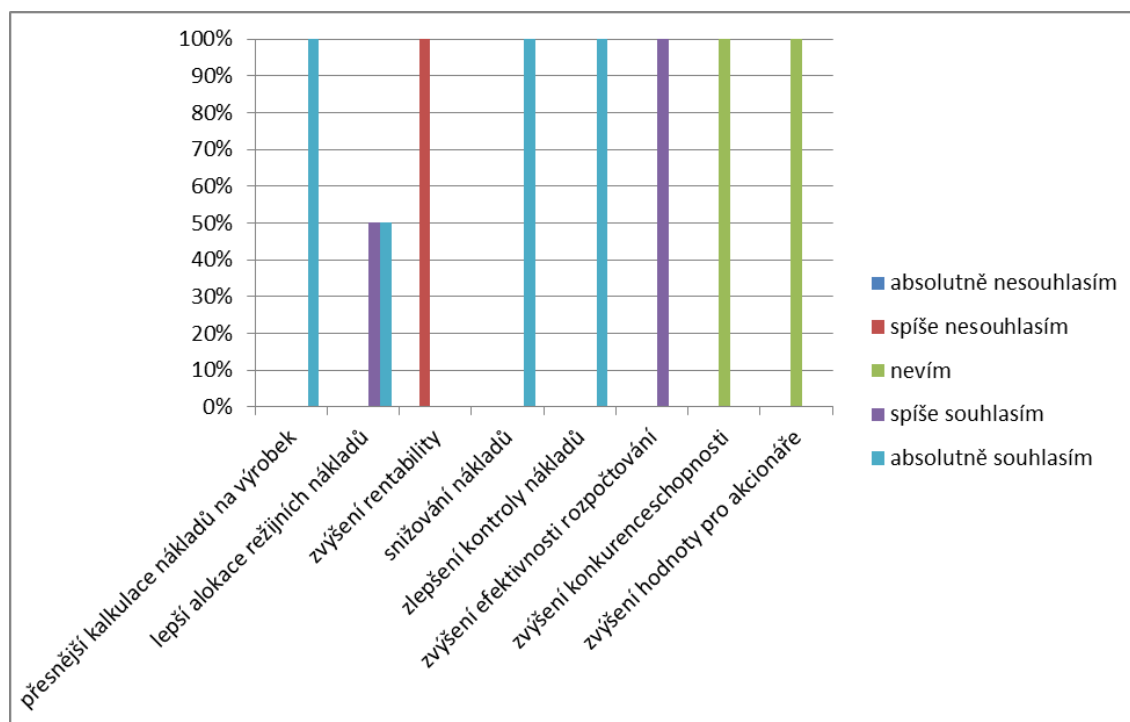
Následně měly společnosti určit míru, se kterou souhlasí s následujícími tvrzeními. Nejvíce souhlasily společnosti s tvrzením, že jsou spokojeny s výhodami, které přinesla implementace metody ABC do podniku. 20% uvedlo jako odpověď „spíše souhlasím“, dalších 80% pak „absolutně souhlasím“. S tvrzením, že „Metoda ABC je důležitá v aktuálním tržním prostředí.“ naopak většina dotazovaných odpověděla, že spíše nesouhlasí (60%) a zbylých 40% odpovědělo neurčitě, že neví. S posledním tvrzením, že „Metoda ABC je nezbytná pro naši firmu v aktuálním tržním prostředí, pomáhá nám přežít a udržet si konkurenceschopnost.“, nesouhlasili všichni dotazovaní. Výsledky můžeme vidět v následujícím obrázku č. 9.



Obr. 9 Uved'te, v jaké míře souhlasíte s následujícími tvrzeními.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Na závěr měly společnosti, jež implementovaly ABC do podniku, označit fázi implementace, ve které se právě nachází. 40% dotazovaných, odpovědělo, že je metoda ABC součástí jejich každodenních postupů. 20% vyplnilo, že je metoda ABC v úplné integraci s celou organizací. Zbylých 40% odpovědělo, že jsou ve fázi pilotního projektu zavedení ABC do kalkulačního systému, a proto byli odkázáni na další otázku (oddíl č. 4), která se jich ptala, co od implementace metody ABC očekávají. Výsledky můžeme vidět na následujícím obrázku č. 10.

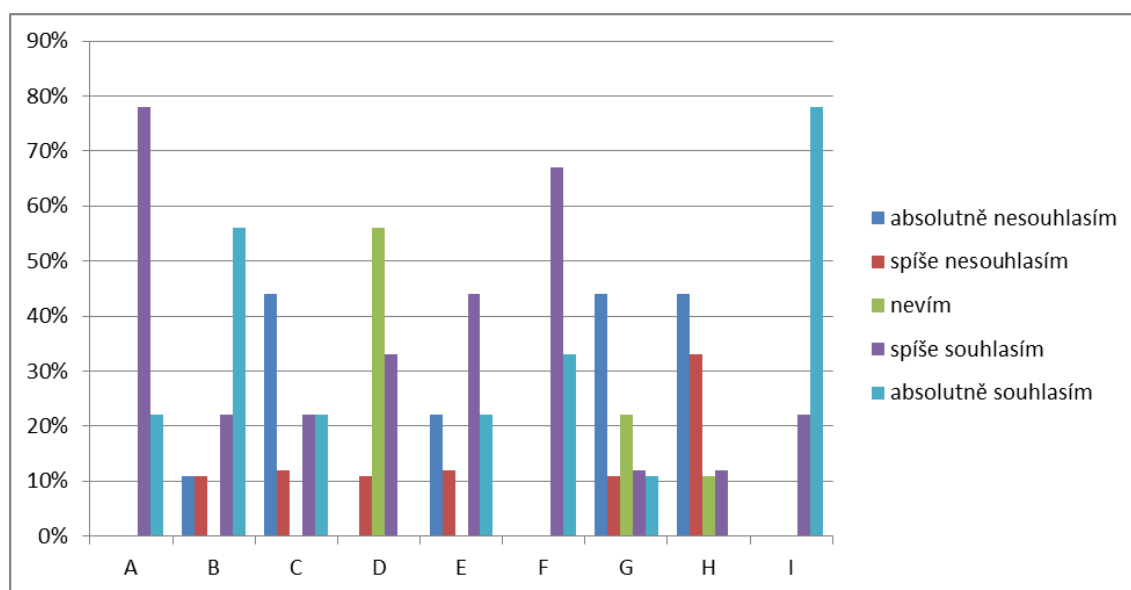


Obr. 10 Co od implementace metody ABC Vaše firma očekává?

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Můžeme vidět ve většině případů jednomyslnou shodu v odpovědích. Absolutně souhlasily společnosti s tvrzeními, že očekávají od implementace ABC přesnější kalkulaci nákladů na výrobek, snižování nákladů a zlepšení kontroly nákladů. Dále souhlasily s tvrzením o přínosu lepší alokace režijních nákladů a zvýšení efektivity rozpočtování. Na poslední dvě položky společnosti odpověděly „nevím“.

Na poslední úsek otázek (otázky č. 22 – 24, oddíl 5) byly přesměrovány firmy, jež odpověděly, že metodu ABC znají, ale tuto metodu do podniku neimplementovaly. Nejprve jim byla nabídnuta škála, kde měly vyjádřit míru souhlasu/nesouhlasu s tvrzením, z jakého důvodu o implementaci metody ABC neuvažovaly. Výsledky jsou uvedeny v následujícím obrázku č. 11 a tabulce č. 4.



Obr. 11 Z jakého důvodu jste o implementaci metody ABC neuvažovali?
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Tab. 4 Legenda k otázce č. 22.

Písmeno	Důvod
A	spokojenost se stávající kalkulací
B	nedostatečná informovanost o metodě ABC
C	nedostatek odborných znalostí pro realizaci metody ABC
D	vysoké náklady spojené s implementací metody ABC
E	vysoké náklady na poradenství
F	příliš složitá a časově náročná implementace
G	vyšší priority jiných projektů
H	nedostatečná podpora z vedení
I	obtíže při shromažďování dat

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Společnosti absolutně souhlasily s tvrzením, že neuvažovaly o implementaci z důvodu obtížného shromažďování dat, z důvodu spokojenosti se stávající kalkulací, z důvodu příliš složitě a časově náročné implementace či nedostatečné informovanosti o metodě ABC. Nesouhlasily v největší míře s tvrzením, že o implementaci neuvažovali z důvodu nedostatku odborných znalostí pro realizaci metody ABC a nezavedení z důvodu nedostatečné podpory z vedení.

V předposlední otázce bylo zjišťováno, zda již byla někdy v minulosti zkoumána metoda ABC, ale nakonec byla vyhodnocena jako nevhodná pro daný podnik. Odpovědi byly jednomyslně „ne“.

Poslední otázka se zabývala možností implementace ABC do podniku v budoucnu. 56 % dotazovaných společností odpovědělo, že ano, v budoucnu chtějí tuto metodu implementovat. Zbýlých 44 % odpovědělo na tuto otázku záporně.

K záporné odpovědi bylo dále nabídnuto zdůvodnění. Mezi odpověďmi se objevilo, že není potřeba dosavadní kalkulační systém a metodu měnit nebo, že by byla implementace drahá či že není na takovou změnu dostatek volného času.

4.3 Reprezentativní skupiny

Na základě výsledků vyplněného dotazníku byly vytvořeny 4 skupiny podniků, které vykazovaly podobné charakteristické rysy:

- skupina 1 – společnosti, které neznají kalkulační metodu ABC;
- skupina 2 – společnosti, které znají kalkulační metodu ABC, ale neimplementovaly ji;
- skupina 3 – společnosti, které kalkulační metodu ABC implementovaly, ale jsou v počáteční fázi;
- skupina 4 – společnosti, které kalkulační metodu ABC implementovaly, a metoda je v podniku součástí každodenních činností.

Pro účely zkoumání byla vybrána skupina č. 2. Na základě podniku, který je zástupcem tohoto oboru, byla provedena analýza stávajícího stavu alokace nepřímých nákladů za účelem identifikace nedostatků a návrhu vhodnějšího řešení. Tato skupina byla vybrána z toho důvodu, že se jednalo o větší skupinu podniků, a mohly by se potvrdit výsledky uvedené ve třetím oddíle dotazníku, který se týká převážně implementace metody ABC do podniku.

Zkoumanou společností se stala Řetězárna Česká Ves, a. s., která v současnosti využívá tradiční metodu kalkulace nákladů (přirážkovou). Metodu ABC zná, avšak nikdy nedošlo k návrhu na její implementaci.

4.4 Společnost Řetězárna, a. s.

4.4.1 Základní informace a společnosti

Společnost Řetězárna a.s. sídlí v obci Česká Ves, která navazuje na okresní město Jeseník ve směru na Polsko. Řetězárna byla založena v roce 1894 a od té doby tvoří v České Vsi nejvýznamnější průmyslový podnik s vývozní tradicí. V roce 1992 byla v rámci velké privatizace Řetězárna zprivatizována a od 1. 1. 1993 má formu akciové společnosti.

Ačkoliv firma samostatně vystupuje, aktuálně je ovládána z 51 % Třineckými železárnami, a. s., které ze 100 % ovládá společnost MORAVIA STEEL a. s., jež je ovládaná obchodní společností FINTRADING a. s.

Hlavní výrobní program tvoří výroba svařovaných článkových řetězů od \emptyset 2 mm do \emptyset 60 mm v jakosti 24 až 100. Dalším výrobním programem je výroba řetězového kovaného příslušenství, jako jsou různé háky, třmeny, spojky atd. s hmotností do 7,5 kg. Posledním nosným pilířem výroby je tažený drát v průměrech od \emptyset 1,8 do \emptyset 16 mm. Výrobky jsou dodávány buď v metráži (tj. v nekonečných délkách), nebo jako např. závěsné vazací prostředky, ochranné řetězy na ko-

lové nakladače do vysoce abrazivního prostředí, sněhové řetězy na nákladní a osobní automobily, záběrové řetězy na lesní kolové traktory, řetězy do nejrůznějších dopravníků, důlní řetězy, rybářské řetězy a další.

Objem produkce se pohybuje u všech druhů výrobků okolo 12 500 tun. Přibližně 10% produkce je realizováno v České republice a zbylých 90% Řetězárna vyváží do více než 50 zemí světa. Mezi největší odběratele patří zákazníci v Německu, Anglii, Polsku, Norsku, Španělsku, USA, Jižní Korey a Austrálii.

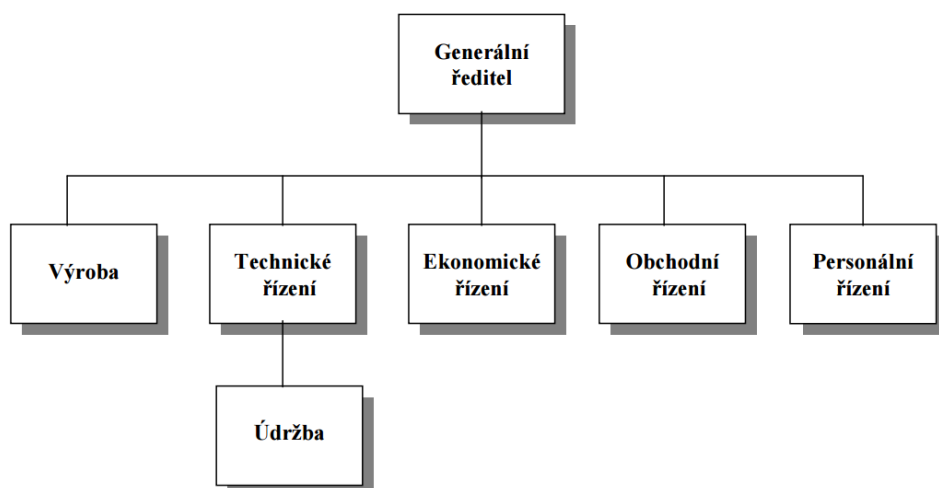
Záruku kvality výrobků společnosti poskytují kvalifikovaní pracovníci, dlouholeté zkušenosti, moderní stroje a zařízení se zavedeným a fungujícím systémem řízení jakosti dle ISO 9001:2008, ekologie dle ISO 14001:2004 a ochrany zdraví a bezpečnosti při práci OHSAS 18001:2007. Kvalitu také deklaruje výrobní certifikát, udělený oborovou zkušebnou (BG) SRN v Hannoveru na řetězy pro ruční a elektrické kladkostroje, závěsné řetězy a závěsné komponenty jakosti 80, který vlastní pouze několik desítek firem na světě.

Historie společnosti v časových milnících:

- 1894 – založení železářské akciové společnosti;
- 1937 – jako součást Báňské a hutní společnosti, a.s.;
- 1949 – působení jako samostatný závod Drátovny a šroubárny;
- 1951 – působení jako samostatný národní podnik;
- 1958 – začlenění do Třineckých železáren jako odloučený závod;
- 1992 – založení Řetězárny a.s. Česká Ves;
- 30. 12. 1992 - odkoupení Řetězárny od Třineckých železáren společností Řetězárna a.s. Česká Ves, ve které 35% vlastnily Třinecké železářny, 35% management a 30% společnost RUD Kettenfabrik (SRN);
- 20. 4. 2004 - odstoupení RUD Kettenfabrik a Třinecké železářny, a.s. se stávají majoritním akcionářem v Řetězárně a.s., v současné době vlastní 51%.

Organizační struktura společnosti

Na následujícím obrázku č. 12 můžete vidět organizační strukturu společnosti.



Obr. 12 Organizační struktura Řetězárny a. s.
Zdroj: Výroční zpráva společnosti, 2014.

Útvar výroba zajišťuje veškerou výrobní činnost společnosti od výroby tažného drátu až po široký sortiment svařovaných řetězů včetně výrobků z řetězů a výkovků. Útvar technické řízení – údržba zajišťuje dodávky energií, údržbu všech výrobních strojů a zařízení, konstrukci a výrobu nástrojů a částečně i údržbu budov. Také zajišťuje opravárenské služby od externích dodavatelů.

Zaměstnanci

Společnost v současnosti zaměstnává okolo 250 stálých zaměstnanců, kteří pracují ve dvousměnném, třísměnném či nepřetržitém provozu.

Zákazníci

Nejdůležitějšími obchodními partnery z pohledu objemu prodeje v tuzemsku jsou PRAGER-STAHN HANDEL, ODK, a. s., Třinecké železářny, a. s., Feron a. s., JuBo Jeseník, JuVe-Pol, s. r. o. a v zahraničí to jsou Kettenfabrik Unna, Rimian Sp, Z.o.o., THIELE Iserlohn, Wallingford's Inc., PPUH ANIMA, Reťaze Slovakia a GZ Material Handling.

4.4.2 Výrobní program, charakter výroby a výrobní cyklus

Předmětem obchodní činnosti je výroba řetězů a taženého drátu. Společnost má široký výrobní program, který se dělí do několika výrobních skupin dle podmínek, které jsou pro danou skupinu charakteristické:

- výrobky, jejichž výrobní proces je stejný;
- výrobky, jež jsou využívány ve stejném oboru.

Výrobní program se každým rokem rozšiřuje o nové výrobky, které jsou zařazeny do sortimentu dle aktuální poptávky. Dle charakteru technologie výrobních procesů se výroba řadí do mechanické výroby, kdy se zpracovává surový materiál (válcovaný drát). Charakterem představuje výroba základní výrobu (výroba řetězů) a vedlejší výrobu (výroba výkovků).

Obecné postupy výroby

Surový materiál (válcovaný drát), přivezený z Třineckých železáren (jediný dodavatel materiálu), jde v první řadě do **MOŘÍRNY**. Zde se válcovaný drát několikrát namáčí do roztoku kyseliny sírové pro odstranění valcírských okují. Poslední operací, jež je součástí, je namáčení do roztoku vápna s vodou pro neutralizaci kyseliny.

Dalším krokem pro výrobu je **DRÁTOTAH**, kde se ošetřený drát z mořírny přetavuje na požadovaný průměr dle návodky, aby byl povrch pravidelně kulatý. Tímto se drát dostane na přesně požadovaný průměr a zároveň se zpevní.

Přetažený drát jde dále na **SVÁŘOVNU**, kde se nejprve zavede do ohýbacího stroje (ohýbá se zde nekonečně dlouhý řetěz). Ten pak dále postupuje v lince do svářecího stroje, kde se svaří (odporový způsob svařování).

Dalším krokem ve výrobním postupu je **TEPELNÉ ZPRACOVÁNÍ**. Řetěz se zde zpracovává na indukčním ohřevu.

Po tepelném zpracování jde řetěz do **DOKONČOVNY**, kde se kalibruje na kalibrovacím stroji. Zde se řetěz dotahuje na předepsaný rozměr dle normy. Dotahováním dochází i ke kontrole a vyzkoušení kvality sváru. V případě prasknutí sváru dochází k výměně vadného článku za opravný článek, jež se musí opět svařit, tepelně zpracovat, nakalibrovat a na konec opět podléhá kontrole. Při prohlížení kvality se řetěz dále naznačí značkou výrobce a značkou typu pro identifikaci výrobku (tj. kým byl vyroben, z jakého materiálu byl vyroben a kdy byl vyroben) vždy v předepsaném odstupu.

Tento řetěz jde dále na povrchovou úpravu, dle požadavku zákazníka. Úpravy povrchu mohou být následující – lesklý, cementovaný, barvený, lakovaný, zinkovaný. Pokud se jedná o leštěnou úpravu, putuje vyrobený řetěz **do LEŠTÍRNY**. Zde se svazek řetězu vloží do leštícího bubnu, který se točí kolem své osy cca půl hodiny a třením řetězu o sebe se zbaví okují a vyleští se. V případě cementového povrchu se řetěz vrací do haly tepelného zpracování, kde dochází k nauhličení povrchu a tím jeho zpevnění (vytvoří oděruvzdorný povrch). Zbytek povrchových úprav je prováděn v **KOOPERACI** s externími firmami.

Po povrchové úpravě dochází k nasvazkování řetězů a nachystání pro zákazníka, dle jeho požadavků buď ve svazcích, volně uložené v paletách či sudech, v dřevěných bednách či papírových paletách. Toto se provádí v **DOKONČOVNĚ**.

Celý průběh je postoupen pravidelnými kontrolami a vše probíhá za studena.

Silnější řetězy od 18 mm do 42 mm se vyrábí v **HALE 3 a HALE 4**. Materiál se dodává z Třineckých železáren o délkách cca 6m. Takto dodaný materiál se na dílně musí nařezat na pilách na daný rozměr úpichu. Úpichy jsou dodány k ohýbacím strojům, kde se naohýbají v celý řetěz. Toto se provádí za tepla, při cca 800-850 °C. Hotový řetěz se vloží do leštícího bubnu a po dobu cca 20-30 minut se leští a zbavuje okují. Dále řetězy postupují ke svářecím strojům, kde se svařuje odtavovacím způsobem. Po svaření je řetěz vložen opět do leštícího bubnu (jelikož dochází k jeho poprskání přebytečným materiálem). Tyto úkony jsou prováděny ve výše uvedených halách. Dále postupuje řetěz na **TEPELNÉ ZPRACOVÁNÍ** na indukčním ohřevu. Následuje stejný postup jako v případě malých řetězů tj. dochází ke ka-

libraci, kontrole, výměně špatných článků a povrchové úpravě. Tyto činnosti jsou prováděny opět v **HALE 3 a HALE 4**.

TAŽENÝ DRÁT a jeho výroba je podobná výrobě řetězů. Materiál je dodán na středisko **TAŽNÝ DRÁT**, kde se drát přetahuje z vyššího na nižší průměr dle požadavků zákazníka. Přetažením drátu dochází k jeho zpevnění a vyleštění.

Samostatným střediskem je pak středisko **MONTÁŽ**, kde se do odlitků záběrových kruhů montují dvou až tří článkové řetězy pro lesní stroje.

Během výroby probíhají pravidelné kontroly, vždy po tepelném zpracování (před kalibrováním), zda má výrobek odpovídající parametry předepsané normou. V průběhu svařování si každý svářeč provádí kontrolu kvality sváru ohybovými zkouškami, a to min. 2x za směnu.

Výrobní cyklus je pro každý výrobek odlišný z důvodu jiné materiálové a časové náročnosti. Obecně však obsahuje technologické operace (doba výroby na strojích), netechnologické operace (doba kontrol, které jsou prováděny během výroby výrobků) a dobu klidu (doma manipulace s materiálem při výrobě).

4.5 Členění nákladů

Společnost pro svou současnou kalkulaci (tj. přírážkovou) využívá pouze kalkulační členění nákladů. Pro další účely kalkulace jsme provedli ještě další členění nákladů a to druhové.

4.5.1 Kalkulační členění nákladů

Základním členěním nákladů v Řetězárně, a. s. je kalkulační členění na přímé náklady a na náklady nepřímé. Členění nákladů vidíme v následující tabulce č. 5. Podrobnější popis bude uveden později.

Tab. 5 Kalkulační náklady střediska Výroba v Kč.

VÝROBA		CELKEM
přímý materiál		184 226 000
přímé mzdy		24 811 000
OPN	pojistné	8 435 000
	odpisy	38 447 000
VR technologická		25 347 000
VR všeobecná		75679 000
SR		38 588 000
ZR		3 157 000
OR		13935 000
VÝROBA CELKEM		412 625 000

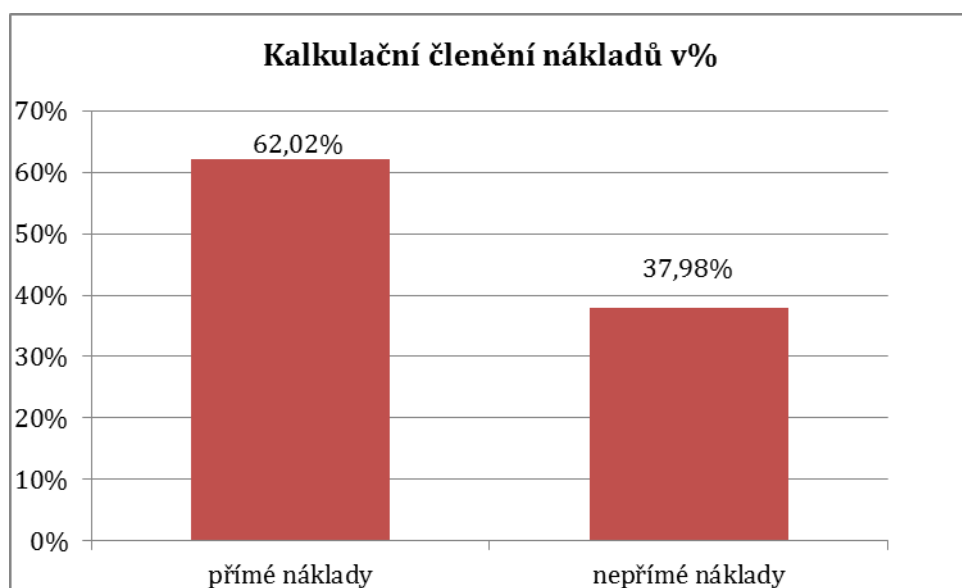
Zdroj: Interní dokumentace Řetězárny, a. s., 2016.

V práci se zabývám vlivem použitého způsobu alokace společných nákladů na ocenění zásob vlastní výroby. Proto se v další části budu věnovat pouze středisku Výroba, které se touto problematikou zabývá. Nepřímé náklady výše uvedené jsou tedy pouze ze střediska Výroba. Pro ucelenější pohled vidíme jejich součet v následující tabulce č. 6.

Tab. 6 Kalkulační členění nákladů střediska Výroba v Kč.

VÝROBA	CELKEM
Přímé náklady	255 919 000
Nepřímé náklady	156 706 000
Celkem	412 625 000

Zdroj: Interní dokumentace Řetězárny, a. s., 2016.



Obr. 13 Členění nákladů střediska Výroba v %.
Zdroj: Interní dokumentace Řetězárny, a. s., 2016.

Přímé náklady

Obrázek č. 13 nám napovídá, že přes 60% je výroba tvořena přímými náklady. Těmito náklady je z největší části vsázka, jež je základní surovinou a materiálem při výrobě řetězů a společnost ji dováží z Třineckých železáren. Další položkou přímých nákladů jsou výrobní mzdy dělníků, při obsluze strojů ve výrobě, a jejich sociální a zdravotní pojištění. Do této skupiny patří také odpisy majetku. Společně s pojištěním odpisy tvoří skupinu ostatní přímé náklady. V následující tabulce můžeme vidět jejich celkovou částku i procentuální vyjádření.

Tab. 7 Položky přímých nákladů střediska Výroba.

Přímé náklady		Částka (Kč)	Podíl na přímých nákladech
přímý materiál		184 226 000	72%
přímé mzdy		24 811 000	10%
OPN	pojistné	8 435 000	3%
	odpisy	38 447 000	15%
Celkem		255 919 000	100%

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Nepřímé náklady

Tyto náklady jsou hlavní náplní diplomové práce. Jejich zpřesnění a alokace je hlavním úkolem metody ABC. Jejich rozdělení a struktura je uvedena v tabulce č. 8. Společnost si tyto náklady kalkulačně rozděluje do režii.

Tab. 8 Nepřímé náklady střediska Výroba (v tis. Kč).

Nepřímé náklady	Částka (Kč)	Podíl na přímých nákladech
VR technologická	25 347 000	16%
VR všeobecná	75679 000	48%
SR	38 588 000	25%
ZR	3 157 000	2%
OR	13935 000	9%
Celkem	156 706 000	100%

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

VR technologická je variabilní režii, jež zahrnuje především spotřebu energií, jež jsou potřebné k výrobnímu procesu a práci strojů. Do variabilní režie všeobecné jsou pak zahrnuty náklady na údržbu a opravy výrobních strojů, kterou si provádí Řetězárna sama, za pomoci svých vlastních opravářů, údržbářů a dalších pracovníků k těmto účelům zaměstnaným. Do správní režie (SR) jsou zahrnuty položky jako úroky, kurzové ztráty, daň z příjmu a nemovitostí, pojištění, dary, náklady na školení, na služby auditora apod. Jsou zde zahrnuty veškeré položky související se správou, tudíž je tato položka druhá největší z režii ve výši 25%. V zásobovací režii (ZR) jsou začleněny náklady na čištění, praní a náklady na vlakový vůz ČD. Poslední, odbytová režie (OR) v sobě zahrnuje marketingové služby, náklady na propagaci a silniční dopravu (používanou k rozvozu hotových výrobků).

4.5.2 Druhovému členění nákladů

Řízení nákladů v podniku je v současnosti realizováno pouze na úrovni kalkulačního členění. Pro své osobní účely společnost rozděluje náklady i druhově, avšak určité položky eviduje na rozvahových účtech v páté skupině a zbytek ve vnitropodnikových účtech osmé skupiny.

V tabulce č. 7 jsou rozčleněny náklady společnosti dle druhového členění, které bylo vypracováno z interních materiálů společnosti. Na závěr podkapitoly bude uveden graf, kolik procent představují rozčleněné náklady z celkové částky.

Tab. 9 Druhovému členění nákladů v Kč.

Položka	Částka v Kč
Spotřeba materiálu	194 634 878
Spotřeba energie	27 700 047
Opravy a udržování	38 154 396
Cestovné	1 789
Ostatní služby	73 558 139
Mzdové náklady	30 699 259
Zákonné SP	10 354 825
Zákonné S náklady	130 082
Odpisy DHM	38 447 326

Ostatní náklady	-1 055 741
celkem	412 625 000

Zdroj: Interní dokumentace Řetězárny, a. s., 2016.

Spotřeba materiálu - tato položka tvoří největší část v nákladech společnosti. Je to pochopitelné, jelikož firma vyrábí velké množství výrobků náročných na materiál. Patří sem přímý materiál spotřebovávaný při výrobě – tj. vsázka (směs surovin s obsahem železa a tavidla). Dále pak režijní materiál, který obsahuje materiál na opravy strojů, obaly, čisticí prostředky, ostatní materiál, drobný dlouhodobý majetek evidovaný (co sem např. patří), nářadí a další nástroje potřebné k výrobě a správě a ochranné pomůcky.

Spotřeba energií – tvoří v celkových nákladech cca 7 %. Energie, které společnost využívá, jsou elektřina, využívaná ve výrobě (výrobní lisy a další stroje mají vysoký elektrický příkon), dále při údržbě a samozřejmě elektřina sloužící k osvětlení pracovních hal. Některé stroje potřebují ke své práci místo elektřiny plyn (cca 9% z uvedené částky). Při výrobě řetězů některé stroje potřebují také chlazení, proto je využívána průmyslová voda. Mezi poslední položky energií patří stlačený vzduch (9%, opět k využití některých strojů) a topný plyn (8%), kterým jsou vytápěny pracovní haly.

Opravy a udržování. Společnost je dělí do tří skupin, dle stupně velikosti opravy. Do oprav běžných (BO) zahrnuje drobné opravy, které lze uskutečnit obvykle za chodu výrobního zařízení či za sníženého výkonu (např. výměna drobných dílů výrobního stroje či promazání stroje). Do středních oprav (SO) zařazuje opravy většího rozsahu, které vyžadují pozastavení výrobního procesu (např. oprava stroje). Poslední kategorií jsou generální opravy (GO) jež představují opravu celého výrobního zařízení a jsou spojeny se zastavením výroby. Společnost v roce 2015 vynaložila nejvíce nákladů na běžné opravy.

Cestovné. V této položce je zahrnutou pouze tuzemské cestovné, jelikož byly realizovány pouze služební cesty po České republice.

Ostatní služby – zastupují necelých 20% na celkových nákladech. Společnost zde zahrnuje kooperaci mezi podniky, železniční dopravu (využívá k manipulaci s materiálem), silniční dopravu, nájemné, auditorskou poradenskou činnost, lékařské prohlídky zaměstnanců, výrobu palet, přepravné, služby výdejny, interní prověrky, školení a další práce služby prováděné v rámci své výrobní činnosti

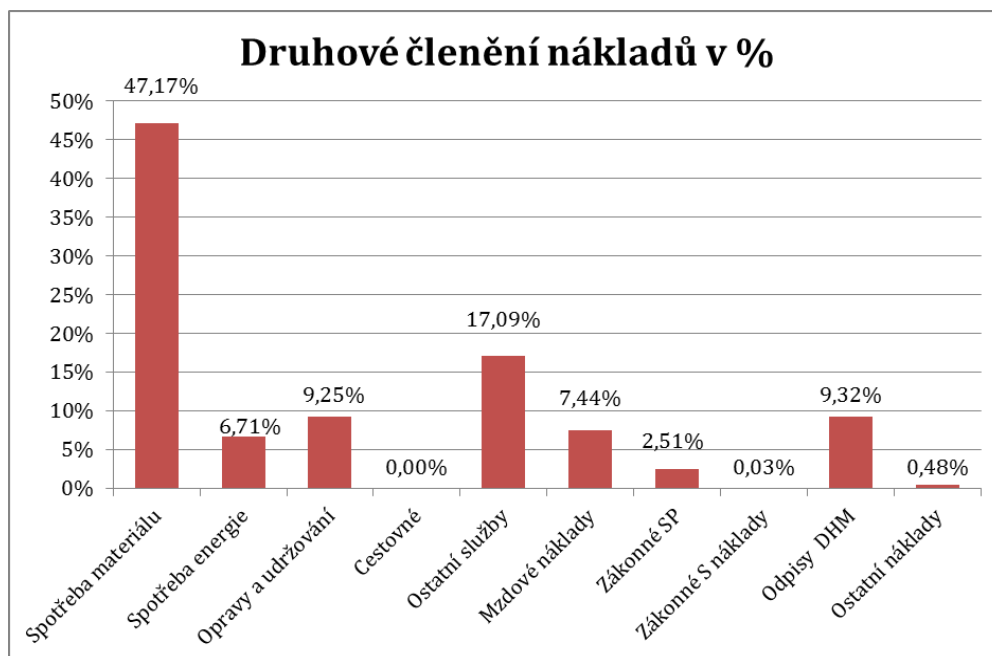
Mzdové náklady tvoří z největší části výrobní mzdy dělníků pracujících ve výrobě. Další položkou jsou režijní mzdy (mzdy pracovníků v údržbě a ve vedení), ostatní osobní náklady, penzijní fond a dohody o provedení práce.

Zákonné sociální pojištění zahrnuje v největší míře sociální pojištění, poté zdravotní pojištění a zbytek částky tvoří náklady na dočasnou pracovní neschopnost.

Do **zákoných sociálních nákladů** společnost řadí úrazové pojištění osob (zaměstnanců).

Skupina **odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku** obsahuje odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, se kterým disponuje a manipuluje Řetězárna. Tvoří je cca 9% z celkových nákladů.

Ostatní náklady zahrnují různé vnitropodnikové náklady společnosti.



Obr. 14 Druhé členění nákladů střediska Výroba v %.

Zdroj: Interní dokumentace Řetězárna, a. s., 2016.

Z grafu na obrázku č. 14 je patrné, že celkové náklady tvoří z více než 50% spotřeba materiálu a energií. Jakožto další velkou položkou nákladů jsou ostatní služby, kam společnost zahrnuje především kooperaci s jinými podniky při dokončování výrobku. V případě, že ještě přiřadíme osobní náklady, jež tvoří bezmála 10% celkových nákladů, dostáváme se na 80% všech nákladů. Tato skutečnost nám naznačuje, že se jedná o výrobní podnik se zakázkovým charakterem výroby.

4.5.3 Zhodnocení řízení nákladů ve společnosti

Společnost eviduje náklady podrobněji na analytických účtech a současně jsou tyto náklady přiřazeny jednotlivým vnitropodnikovým nákladovým střediskům. Avšak tato střediska slouží pouze pro jejich vlastní evidenci a potřebu. Náklady si společnost pečlivě sleduje a za jejich pomoci jsou dále sestavovány plány nákladů na další roky. Tyto náklady pak také slouží jako podklady pro sestavování režijních přírážek, jež budou podrobněji rozpracovány v kapitole 4.3.2.

4.6 Analýza stávajícího kalkulačního systému a použití kalkulačních metod

V následující kapitule bude podrobněji ukázán kalkulační systém a použitá kalkulace ve společnosti Řetězárna a. s.

4.6.1 Kalkulační systém v podniku Řetězárna, a. s.

Společnost Řetězárna a. s. stanovila odpovědnost za kalkulace finančnímu řediteli a cenáři, kteří mají potřebné informace o nákladové náročnosti výroby. Protože se jedná o výrobu, ve většině případů na zakázku, jsou kalkulace výrobků jedinečné.

Společnost má svůj vlastní kalkulační systém, který se sestává z:

- plánové kalkulace – kterou vytváří ekonomický úsek vždy na celý kalkulovaný rok dopředu;
- průběžné kalkulace - je kalkulována zpětně na základně skutečných nákladů za 8 uplynulých měsíců daného roku;
- výsledné kalkulace – je vytvářena zpětně, jako poslední, a podává skutečné výsledky za celý uplynulý rok.

Uvedené kalkulace se vypracovávají pro podnik jako celek za uvedené období a slouží jako podklad pro jednotlivé zakázky, jež jsou upravovány dle konkrétního požadavku zákazníka na míru. Kalkulace zakázky je předběžnou či plánovou kalkulací nákladů, na jejímž základě je stanoven zisk a poté cena, nabídnutá odběrateli.

4.6.2 Kalkulační metoda Řetězárny, a. s.

K výslednému ocenění výrobků či zakázek na úrovni vlastních nákladů podnik využívá už po mnoho let osvědčenou metodu přírážkové kalkulace. Přírážky jsou rozděleny a kalkulovány vždy procentem nebo sazbou z určené rozvrhové základny. Na základě vypočítaných přírážek, a jejich připočítání k nákladům výroby, je stanoven zisk a konečná cena pro zákazníka. Tuto konečnou cenu tvoří cenař společnosti, pracující v ekonomickém úseku.

Pro účely kalkulace jsem vycházela z roku 2015, jejichž výslednou kalkulaci firma zpracovala během ledna 2016. Pro výpočet využívají základní kalkulační vzorec, který vidíme v tabulce č. 8.

Tab. 10 Kalkulační vzorec.

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
Variabilní režie technologická
Variabilní režie všeobecná
Vlastní náklady výroby
Správní režie
Zásobovací režie
Odbytová režie
Úplné vlastní náklady
Zisk
Cena pro zákazníka

Zdroj: Interní dokumentace Řetězárny, a. s., 2016.

V následující tabulce (č. 9) je uvedena kalkulace nákladů dle zavedeného kalkulačního vzorce za rok 2015 tyto náklady jsou vypočítány na tunu výroby pro celý podnik (všechny výrobky dohromady).

Tab. 11 Výsledná kalkulace Řetězárny a. s. za rok 2015 v tis. Kč/ 1 tuna výroby.

Název položky	Náklady celkem
Přímý materiál	21,942
Přímé mzdy	2,955
Ostatní přímé náklady - pojistné	1,005
Ostatní přímé náklady - odpisy	4,579
Variabilní režie technologická (VR _T)	3,019
Variabilní režie všeobecná (VR _{VŠ})	9,115
Vlastní náklady výroby	42,615
Správní režie (SR)	4,596
Zásobovací režie (ZR)	0,378
Odbytová režie (OR)	1,669
Úplné vlastní náklady	49,259

Zdroj: Interní dokumentace Řetězárny, a. s., 2016.

Dále si rozebereme přírážky, které společnost k daným výrobkům kalkuluje. V následující tabulce č. 12 můžeme vidět přehled, jaké rozvrhové základny jsou k daným položkám přiděleny a jejich výsledek vzhledem k předešlé kalkulaci. Pokud se jedná o procentní částku z přímých mezd či přímého materiálu daná kalkulovaná položka se vydělí určenou základnou a poté vynásobí stem. V případě sazby Kč/t, se daná položka vynásobí jedním tisícem (tj. 1 tuna).

Tab. 12 Přirážky ke kalkulaci v % ve výrobě pro rok 2015.

Název položky	Rozvrhová základna	Celkem
Odpisy	% z přímého materiálu	20,9
	% z přímých mezd	155,0
	Sazba Kč/t	4579,0
VR _T	% z přímého materiálu	13,8
VR _{VŠ}	% z přímých mezd	308,5
SR	% z přímých mezd	155,5
ZR	Sazba Kč/t	378,0
OR	Sazba Kč/t	1669,0

Zdroj: Interní dokumentace Řetězárna, a. s., 2016.

Uvedená tabulka (č. 12) nám ukazuje metodiku výpočtu přirážek za uplynulý rok 2015 pro celou výrobu. Protože je každá kalkulace pro zákazníka originální (z důvodu rozdílnosti výroby jednotlivých výrobků), je i výše přirážek rozdílná.

4.6.3 Výhody a nevýhody stávající kalkulační metody

Přirážková kalkulační metoda vykazuje již po několik let stabilní systém, který přináší zisky. Společnost se zatím nedostala do takové situace, kdy by musela stávající kalkulační systém a kalkulační metodu změnit. Obecně je však známo, že se společnosti snaží o neustálé snižování nákladů, tudíž je možností nové kalkulační metody, jež by přinesla lepší výsledky, otevřená.

Využívaná kalkulační metoda má logický postup, její výpočet je jednoduchý. Data, jež vstupují do kalkulace, jsou snadno zpracovatelná a zjištělná. Položky, které vstupují do výroby přímo, jsou jednoduše kalkulovatelné a určitelné. Stanovené přirážky mají stejnou metodiku, proto jejich výpočet není složitý.

Avšak hlavním problémem jsou zde určené rozvrhové základny, které nemají plně prokazatelný příčinný vztah s danými režijními náklady, a proto jsou náklady na jednotlivé výrobky alokovány mírně zkresleně. Sazby zásobovací a odbytové režie jsou stanovovány na základě odborného odhadu a v konečném výsledku firma v podstatě doufá, že tyto položky uhradí veškeré náklady zahrnuté v daných režiiích.

Další nevýhodou této kalkulace je, že pro danou zakázku je stanovena plánově. Tato skutečnost může způsobit, že podnik není schopen pohotově reagovat a zakročit v případech, kdy se v zakázce objeví nová nákladová změna.

4.6.4 Vliv kalkulační metody na ocenění výrobků

Současná kalkulace a rozdělení společných nákladů na výrobky vlastní výroby je sice dostačující, avšak problémem je zde jejich nepřesná alokace. Nepřímé náklady jsou stanoveny za pomoci režijní sazby, která nemá přesnou vypovídací hodnotu. Sice se stávající kalkulační systém a metoda jeví jako dostačující, avšak společnost by mohla za použití kalkulační metody ABC dosahovat lepšího hospodářského výsledku.

Zavedení nové kalkulační metody by podniku přineslo nemalé dodatečné náklady, především z toho důvodu, že pro implementaci vlastními silami nemá dostatek kvalifikovaných interních pracovníků (zaměstnanců), tudíž by musela využít externí spolupráce. Společnosti daná kalkulační metoda a celý kalkulační systém prozatím vyhovuje a jak již bylo zmíněno, prozatím nemá potřebu jej měnit, jelikož je firma neustále zisková.

4.7 Zavedení nové kalkulační metody ABC

Existuje mnoho metod, jakých využít ke kalkulaci zásob vlastní výroby. Pro účely práce jsem se zaměřila především na moderní metodu ABC, kterou jsem v následujících podkapitolách podrobněji rozpracovala. V práci jsem vycházela především z interních údajů (především pak nákladů), jež mi uvedla sama společnost. Na závěr kapitoly byla provedena komparace současné alokace společných nákladů a nově navržené.

4.7.1 Alokace nepřímých nákladů do nákladových skupin

Pro účely metody ABC je nutno vytvořit nákladová střediska, jež společnost prozatím využívá pouze pro vlastní účely evidence. V následujícím textu tak uvidíme rozčlenění a popis jednotlivých interních středisek.

Střediska výroby – představují specifické činnosti výrobního procesu, jež spotřebovávají konkrétní ekonomické zdroje. Rozlišujeme tedy tyto výrobní střediska:

- mořírna;
- svařovna;
- dokončovna;
- montáž;
- tepelné zpracování;
- kooperace;
- výroba středních řetězů;
- výroba velkých řetězů;
- tažený drát.

4.7.2 Postup implementace metody ABC v Řetězárně, a. s.

Před implementací metody ABC bylo nutné získat co nejvíce informací z finančního a manažerského účetnictví společnosti. Mezi získané informace patří např. hlavní knihy, technická dokumentace budov, přehled zaměstnanců, přehled spotřeby energií jednotlivých strojů, technologický postup výroby a další. Tyto informace mi byly poskytnuty převážně z ekonomického úseku společnosti a mistrem ve výrobě.

Při samotné implementaci ABC do výrobního řetězářenského podniku bylo využito postupu, který byl uveden v teoretické části práce.

Prvním krokem při implementaci metody ABC je úprava účetních dat a pohlednutí na náklady z manažerského hlediska. Tento krok jsem ve své práci vynechala, jelikož mi firma poskytla informace již očištěné o tato data. Pro představu znamenaly např. opravné položky, rezervy a daň z příjmu.

Druhým krokem při aplikaci metody ABC bylo identifikování aktivit, které jsou uvedeny i s popisem a číselným označením v následující tabulce. Tyto aktivity představují devět nákladově důležitých činností, které jsou v rámci výrobního procesu prováděny, a můžeme je vidět v následující tabulce č. 13.

Tab. 13 Identifikace aktivit.

Číslo aktivity	Název aktivity	Popis aktivity
101	Moření	Aktivita zahrnuje přijetí materiálu, poté namáčení válcovaného drátu nejprve do roztoku kyseliny sírové, poté do roztoku vápna s vodou pro neutralizaci kyseliny.
102	Svařování	Aktivita zahrnuje ohýbání drátu v ohýbacím stroji a následné svařování článků řetězu.
103	Dokončování	Aktivita zahrnuje kalibrování řetězu na kalibrovacím stroji včetně kontroly kvality výrobku a jeho identifikace.
104	Montování	Aktivita zahrnuje montáž řetězů pro lesní stroje.
105	Tepelné zpracování	Aktivita zahrnuje tepelné zpracování řetězu na indukčním ohřevu.
106	Výroba středních řetězů	Aktivita zahrnuje úkony spojené s výrobou středních řetězů s průměrem 20-30 mm, počínaje přijetím materiálu. V rámci aktivity probíhají podpůrné činnosti pro výrobu řetězů malých průměrů.
107	Výroba velkých řetězů	Aktivita zahrnuje úkony spojené s výrobou velkých řetězů s průměrem 26-48 mm, počínaje přijetím materiálu. V rámci aktivity probíhají podpůrné činnosti pro výrobu řetězů malých průměrů.
108	Výroba taženého drátu	Aktivita zahrnuje přetavování drátu na požadovaný průměr dle návodky a jeho celkové zpevnění. V případě výroby pouze taženého drátu zde výroba končí.
109	Kooperace	Aktivita zahrnuje veškerou kooperaci se spřátelenými podniky, jež provádí konečnou povrchovou úpravu výrobků.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Třetí etapou při tvorbě ABC je ocenění aktivit. Je tedy nutné určit celkové náklady na každou aktivitu prováděnou ve výrobě. Při ocenění jsem vycházela z režijních nákladů, které jsou uvedeny v předešlých kapitolách a na základě odborného posudku a odhadu s finančním oddělením společnosti jsem tyto náklady přiřadila aktivitám. V tabulce č. 14 můžeme vidět souhrnné částky nákladů na jednotlivé aktivity.

Tab. 14 Celkové náklady na aktivity.

Číslo aktivity	Aktivita	Celkové náklady
101	Moření	4 241 000
102	Svařování	36 693 000
103	Dokončování	8 198 000
104	Montování	1 560 000
105	Teplené zpracování	21 321 000
106	Výroba středních řetězů	24 936 000
107	Výroba velkých řetězů	40 653 000
108	Výroba taženého drátu	454 000
109	Kooperace	18 650 000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

V situaci, kdy máme určené celkové náklady na aktivity, je dále nutné stanovit tzv. vztahovou veličinu pro jednotlivé aktivity. Pro každou aktivitu byla zvolena taková veličina, která nejlépe vystihuje její měření. Jelikož je výroba v Řetězárně plně automatizovaná a každá aktivita spočívá v práci určitého výrobního stroje, zvolila jsem po důkladné konzultaci s finančním úsekem, jako vztahovou veličinu ve většině případů strojovou hodinu. Tato veličina nejvíce vystihuje daný náklad v příčinné souvislosti. K aktivitě kooperace byla zvolena veličina počet tun. Hodnoty vztahových veličin byly zjišťovány z interní databáze podniku, kterou si vede společnost pro svou vlastní potřebu a evidenci. Níže, v tabulce č. 15, je uvedený přehled aktivit ve spojení se vztahovou veličinou a jejich počtem.

Tab. 15 Aktivity a jejich vztahové veličiny.

Číslo aktivity	Aktivita	Vztahová veličina	Počet
101	Moření	strojová hodina	6 756,50
102	Svařování	strojová hodina	59 889,73
103	Dokončování	strojová hodina	28 615,22
104	Montování	strojová hodina	4 193,00
105	Teplené zpracování	strojová hodina	14 687,15
106	Výroba středních řetězů	strojová hodina	29 142,03
107	Výroba velkých řetězů	strojová hodina	55 726,47
108	Výroba taženého drátu	strojová hodina	567,38
109	Kooperace	počet tun	2 556,70

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

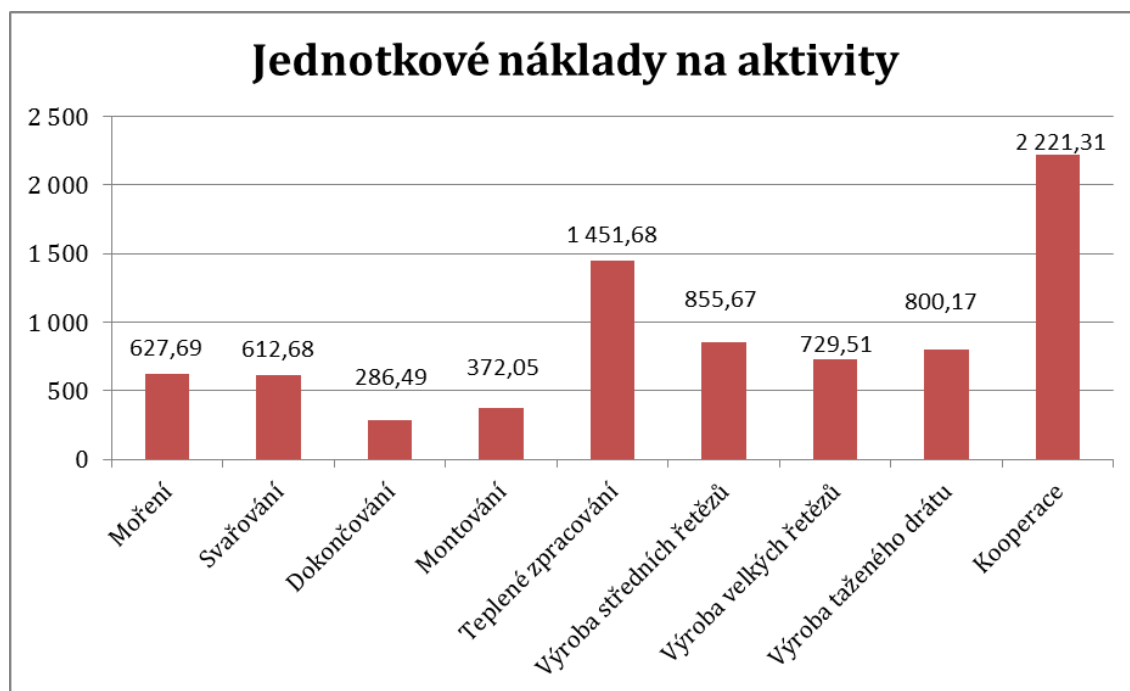
Poté, co byly stanoveny počty vztahových veličin (tj. součet strojových hodin využívaných danou aktivitou), je možné vypočítat výši nákladů na jednotlivé aktivity. Výsledky můžeme vidět v následující tabulce č. 16.

Tab. 16 Jednotkové náklady na aktivity střediska Výroba.

Číslo aktivity	Aktivita	Náklady na aktivitu
101	Moření	627,69
102	Svařování	612,68
103	Dokončování	286,49
104	Montování	372,05
105	Teplené zpracování	1 451,68
106	Výroba středních řetězů	855,67
107	Výroba velkých řetězů	729,51
108	Výroba taženého drátu	800,17
109	Kooperace	2 221,31

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Velikost nákladů na aktivitu můžeme vidět pro lepší přehled na následujícím obrázku č. 15. Nejdražší aktivitou ve výrobě je kooperace. Tato aktivita představuje zasílání již finálního výrobku na konečnou povrchovou úpravu a její výše je 2 221,31 Kč. Další vysokou položkou je zde tepelné zpracování, jehož jednotková cena je vyšší kvůli vysokým celkovým nákladům na aktivitu a k nim relativně nízkému počtu strojových hodin. Celkové náklady jsou vyšší, jelikož při tepelném zpracování mají stroje vysokou spotřebu energií a také se jejich pořizovací cena promítla do odpisů. Ostatní položky jsou v rozmezí od 286,49 Kč do 855,67 Kč.



Obr. 15 Jednotkové náklady na aktivity.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

4.7.3 Závěrečná fáze metody ABC a komparace se stávající metodou kalkulace

Závěrečnou fází metody ABC je přiřazení nákladů aktivit na objekty. Abych mohla prokázat účinnost této metody, jež může být později v podniku zavedena, vybrala jsem pro komparaci dva stěžejní výrobky, jež přináší společnosti největší zisky a jsou nejvíce žádány odběrateli.

Prvním výrobkem je řetěz důlní, kterého si zákazník vybral 1000kg. Tento produkt můžeme nalézt v produktovém katalogu, stejně jako druhý vybraný výrobek, kterým je řetěz krátkočlánkový. Taktéž bude kalkulován jako odběr jedné tuny.

Pro komparaci bude uvedena původní kalkulace, přírážkovou metodou, a poté kalkulace metodou ABC. Ve výsledcích uvidíme nejprve vlastní náklady výroby, tzn. bez konečného zisku, který je dále kalkulován určitým procentem (zde se rovná 10%) z vlastních nákladů. Zisk stanovuje cenař společnosti na základě vlastních zkušeností a propočtů.

Prvním výrobkem je tedy 1000kg řetězu důlního. V následující tabulce č. 17 můžeme vidět kalkulaci výrobku, která se doposud využívá ve společnosti Řetězárna.

Tab. 17 Kalkulace řetězu důlního za pomoci zavedené přírážkové metody kalkulace v Kč.

ŘETĚZ DŮLNÍ	Přirážka	Přirážková kalkulace
Přímý materiál	x	24 939
Přímé mzdy	x	1 552
OPN - pojistné	x	528
OPN - odpisy	x	4 039
Přímé náklady celkem	x	31 058
VR technologická	21,4% z přímého materiálu	5 337
VR všeobecná	275% z přímých mezd	4 261
SR	138% z přímých mezd	2 144
ZR	Sazba Kč/t	355
OR	Sazba Kč/t	1 612
Nepřímé náklady celkem	x	13 709
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY	x	44 767
Zisk	10% ÚPN – přímý materiál	1 983
Výrobní cena se ziskem	x	46 750

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Přirážky, uvedené v tabulce č 15., jsou počítány na každý typ výrobku zvlášť, proto je jejich výpočet jedinečný. Nyní se podívejme na kalkulaci výrobku metodou ABC. Výsledky jsou zobrazeny v následující tabulce (č. 18).

Tab. 18 Kalkulace řetězu důlního za pomoci nové metody kalkulace ABC v Kč.

ŘETĚZ DŮLNÍ	POČET AKTIVIT	JEDNOTKOVÝ NÁKLAD	CELKEM
Přímé náklady celkem	x	x	31 058
Moření	1,401	627,69	879
Svařování	3,427	612,68	2 100
Tepelné zpracování	0,644	1 451,68	935
Výroba středních řetězů	4,811	849,73	4 088
Výroba velkých řetězů	3,394	729,51	2 476
Nepřímé náklady celkem	x	x	10 478
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY			41 536
Zisk (10% Z ÚPN)			4154
Výrobní cena se ziskem			45 690

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Můžeme si povšimnout, že výsledky mluví jasně ve prospěch metody ABC. Nepřímé náklady, v tomto případě alokované, se nám snížily z 13 709 Kč na 10 478 Kč. Za pomoci tohoto výsledku je tedy možné zisk vypočítat buď jako v predešlé kalkulaci

(tj. přičíst pouhých 10 % ze součtu přímých mezd, ostatních přímých nákladů a nepřímých nákladů), což v konečné fázi přináší mnohem menší zisk. Proto je vhodnější vypočítat zisk jako 10 % z úplných vlastních nákladů, kdy nám zisk stoupl oproti předešlé kalkulaci o 2 171 Kč a zároveň jsme se dostali na cenu 45 690 Kč, která zajisté bude příznivější pro odběratele, jelikož se jedná o cenu o 1 060 Kč menší než v první variantě. Samozřejmě v případě, kdy by společnost chtěla zanechat cenu na původní výši tj. 46 750 Kč/tuna, byl by zisk vyšší o těchto 1 060 Kč, tzn. dostali bychom se na částku 3 231 Kč.

Nyní se podívejme na kalkulaci druhého výrobku, jímž je řetěz krátkočlánkový a jeho kalkulaci pro odběr 1000kg.

Tab. 19 Kalkulace řetězu krátkočlánkového za pomoci zavedené přírážkové metody kalkulace v Kč.

ŘETĚZ KRÁTKOČLÁNKOVÝ	Přirážka	Přirážková kalkulace
Přímý materiál	x	13 022
Přímé mzdy	x	1 612
OPN - pojistné	x	548
OPN - odpisy	x	4 039
Přímé náklady celkem	x	19 221
VR technologická	10,7% z přímého materiálu	1 393
VR všeobecná	275% z přímých mezd	4 430
SR	138% z přímých mezd	2 220
ZR	Sazba Kč/t	355
OR	Sazba Kč/t	1 612
Nepřímé náklady celkem	x	10 010
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY	x	29 231
Zisk	10% ÚPN - přímý materiál	1 621
Výrobní cena se ziskem	x	30 852

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

V tabulce č. 19 jsou uvedeny všechny přírážky, které se při výpočtu počítaly. Pro komparaci bude nyní uvedena kalkulace metodou ABC.

Tab. 20 Kalkulace řetězu krátkočlankového za pomoci nové metody kalkulační ABC v Kč.

ŘETĚZ KRÁTKOČLANKOVÝ	POČET AKTIVIT	JEDNOTKOVÝ NÁKLAD	CELKEM
Přímé náklady celkem	x	x	19 221
Moření	0,684	627,69	429
Svařování	5,483	612,68	3 359
Dokončování	6,111	286,49	1 751
Výroba středních řetězů	2,781	849,73	2 363
Nepřímé náklady celkem	x	x	7 903
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY	x	x	27 124
Zisk (10% Z ÚPN)	x	x	2 712
Výrobní cena se ziskem	x	x	29 836

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Při porovnání obou kalkulačních metod můžeme vidět, že opět výpočet metodou ABC firmě ušetřil, díky vhodnější alokaci, náklady o 2107 Kč. Stejně jako u předešlého výrobku jsem vypočetla zisk z úplných vlastních nákladů, kdy se téměř zdvojnásobil. Opět musím zmínit situaci, kdy by společnost chtěla zůstat na původní výši prodejní ceny výrobku – 30 852 Kč/tuna. V tomto případě by zisk na tunu představoval 3 728 Kč.

Srovnání kalkulačních metod v Řetězárně ČV, a. s.

Jak již bylo zmíněno v předešlé podkapitole, na základě kalkulační metodou ABC a její porovnání s přírážkovou metodou, můžeme vidět rozdílné výsledky u položky úplných vlastních nákladů. Metoda ABC přináší lepší výsledky (nižší náklady), jelikož jsou společné náklady alokovány přesně podle příčinného vztahu nákladového objektu s danou aktivitou. Jelikož se jedná o podnik, jehož výroba je založena ve velké míře na práci strojů, přináší tyto strojové hodiny coby nákladový objekt pro podnik lepší alokaci nákladů, než doposud zavedená přírážková metoda.

V kalkulační vybraných výrobků byl také zobrazen zisk. Zisk byl v přírážkové metodě kalkulační vypočítán určitým procentem (10%) z úplných vlastních nákladů po odečtení přímých mezd. V kalkulační ABC je pak vypočítán procentem (zůstaneme u kalkulovaných 10%) z úplných vlastních nákladů a představuje několikanásobné zvýšení. Tato skutečnost by měla v důsledku velký vliv na zvýšení hospodářského výsledku společnosti (z důvodu snížení nákladů na výrobu a současného zvýšení zisku společnosti). Zároveň je výsledná cena pro odběratele u výpočtu metodou ABC nižší, což může být velkou výhodou v současném boji o zákazníka s konkurencí.

Kalkulační metoda ABC může podniku pomoci lépe hodnotit a plánovat proces výroby. Avšak znamenala by přidání práce zaměstnancům, kteří by museli v rámci své náplně práce evidovat mnohem více informací, než bylo doposud. V konečné řadě by implementace metody přinesla dodatečné náklady spojené se zavedením metody do stávajícího provozu společnosti (společnost by zřejmě musela využít externí firmy, jelikož nemá dostatek vlastních zdrojů k této implementaci) a především se školením zaměstnanců.

Pokud by se společnost rozhodla, v rámci minimalizace výrobních nákladů, pro implementaci metody ABC, bylo by vhodné zvýšit rozsah aktivit. Tomuto by předcházely důsledné a hloubkové analýzy veškerých interních procesů společnosti. Dále by bylo zřejmě nutné zavést nový informační systém, který by pojal nutnou detailnější evidenci k zjišťování jednotlivých nákladů, vzniklých při výrobě.

V případě, že by společnost chtěla setrvávat u zavedené kalkulační metody, doporučuji podrobněji klasifikovat náklady dle jejich druhu a výše v daných režimích. Co se týče zisku, měla by firma zvážit, zda jim tato výše stačí. Zda pokryje veškeré náklady související s chodem společnosti a přinese dostatečnou přidanou hodnotu.

V obou případech by samozřejmě bylo vhodné provádět nejen předběžnou, ale i výslednou kalkulaci, hledat a rozebírat odchylky a v neposlední řadě i provádět nápravná opatření.

4.8 Použité kalkulační metody a jejich vliv na výsledek hospodaření

Při současné přírážkové kalkulační metodě společnost za rok 2015 dosáhla provozního výsledku hospodaření ve výši 13.525 tis. Kč.

Pro výpočet konkrétního provozního výsledku hospodaření za použití metody kalkulace ABC by bylo nutné přepracovat kalkulace veškerého sortimentu výrobků společnosti. Rozsah výpočtů by však byl předmětem další práce, a proto výsledek budu deklarovat na základně výpočtů, které mi vyšly výše. Oba názorné příklady výrobků a jejich kalkulace ukázaly, že lépe alokované náklady způsobují jejich pokles oproti přírážkové kalkulační metodě. Zároveň je příznivější cena pro zákazníka a tato cena obsahuje pro společnost také větší zisk (téměř dvojnásobný oproti zisku z přírážkové kalkulační metody). V konečném důsledku, kdy předpokládáme sice nižší cenu výrobků (nižší tržby), avšak zvýšenou poptávku, a přitom náklady nižší než jejich původní hranice, by tento stav pro firmu znamenal mnohem příznivější provozní výsledek hospodaření.

5 Diskuze a závěr

Diplomová práce se zabývala tématem různé alokace společných nákladů v hutnickém průmyslu, přesněji v oblasti CZ-NACE 2593 (Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin). Cílem práce bylo prokázání vlivu použitého způsobu alokace společných nákladů na ocenění zásob vlastní výroby ve výrobním podniku. Tedy posouzení tradiční metody alokace společných nákladů a návrh aplikace alternativního (moderního) způsobu alokace nákladů za pomoci metody Activity-Based Costing. Výsledkem práce bylo zjištění, zda jiná, modernější, možnost alokace režijních nákladů nepřináší lepší výsledky (tj. snižování nákladů, zvyšování zisků, případně zvyšování poptávky), než tradiční metody, v čem jsou její výhody a naopak úskalí ve výše uvedeném oboru.

Literární řešerše práce přináší poznatek o vhodnosti zaměřit se v současné době na jiné, modernější, pojetí nákladů, které může pomoci firmě při rozhodování o budoucím vývoji. Kromě klasických analýz, které vyplývají z rozvahy a výkazu zisků a ztrát společnosti, je důležité nahlížet i na kalkulace, jako na nástroj přiřazující náklady k jednotce výkonu podniku. Tyto náklady jsou buď přímo přiřaditelné, nebo režijní, které je nutné alokovat dle vhodné kalkulační metody.

Společnosti ve vybraném sektoru CZ-NACE převážně využívají tradiční kalkulační metody, mezi které patří prostá kalkulace dělením, kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly, přírážková kalkulace či kalkulace variabilních nákladů. Tyto kalkulace využívají tradičních metod alokace, jsou jednoduché, téměř univerzální avšak mnohdy omezené v praxi. Společnosti můžou v konečné fázi za pomoci těchto kalkulačních metod dojít ke zkreslení nákladů, potažmo ke špatné analýze zisku a hospodářského výsledku. Jejich zásadním problémem také je, že nejsou strategické a mnohdy nastávají nevyřešitelné problémy (např. při volbě rozvrhové základny), což je důvodem ke vzniku moderních metod alokace nákladů, jež se tyto problémy snaží eliminovat.

Kalkulační metoda Activity-Based Costing alokuje režijní náklady jednotlivým aktivitám, za jejichž pomoci jsou dále náklady přiřazovány jednotlivým nákladovým objektům. Těmito nákladovými objekty je výrobek či zakázka. Tato moderní metoda kalkulace se v mnoha odvětvích osvědčila (je známa především ze zahraničních výzkumů), jelikož se díky ní dá sledovat náklady přímo na produkty, poskytuje podrobné informace o struktuře nákladů či umožňuje odhalit neproduktivní činnosti. Avšak skrývá v sobě i několik nedostatků. Například při zvolení špatné vztahové veličiny může dojít ke zkreslení režijních nákladů či velmi náročná implementace (jak časově, tak i finančně) do celého systému podniku.

V hlavní části diplomové práce jsem se tedy zabývala otázkou, zda je vhodné využít v dané oblasti CZ-NACE 2593 (Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin) klasicky využívané metody kalkulace nákladů, či bude vhodné v budoucnu náklady alokovat dle modernější metody Activity-Based Costing. Nejdříve bylo však nutné zjistit dotazníkovým šetřením, jak se samotné firmy v tomto odvětví ke zkoumané situaci staví, a zjistit největší překážky, které společností při možném rozvoji společnosti a snižování nákladů brání. Mezi nejčastější problémy patřila právě

náročnost při shromažďování dat (zajištěno zaměstnanci společnosti), obtíže při určování aktivit a vztahových veličin, špatná spolupráce mezi odděleními společnosti, vysoké náklady na poradenství a špatná integrace se současným účetním systémem. Další problém dělala společností i finanční náročnost implementace, avšak tato položka by mohla být vykompenzována nákladovými úsporami v budoucnu při výrobě. I přes tyto překážky jsou však v odvětví firmy, které metodu Activity-Based Costing implementovaly (ačkoli je jich méně), či firmy, které by moderní metodu rády implementovaly z důvodu nespokojení se současnou metodou kalkulace. Proto je vhodné se tímto tématem i v budoucnu zabývat. V poslední řadě je také nutno zmínit, že u metody ABC, ačkoli by měla být implementovatelná pro všechny podniky ve vybraném odvětví, nemusí vždy přínosy implementace převažovat.

V další části praktické práce byla provedena samotná aplikace metody Activity-Based Costing. Reprezentativní firmou byla zvolena společnost Řetězárna Česká Ves, a. s., jež spadala do největší skupiny podniků dle dotazníkového šetření, tj. ty, které mají kalkulační metodu ABC v povědomí, avšak prozatím ji do podniku neimplementovaly. Společnost v současné době využívá přírážkovou metodu kalkulace nákladů, avšak se současným stavem není spokojena, jelikož je trendem neustálé snižování nákladů výroby. Před samotnou aplikací bylo vhodné analyzovat společnost z hlediska jejího výrobního programu, charakteru výroby a výrobního cyklu. Následně jsem také analyzovala náklady výroby společnosti a tyto náklady rozčlenila dle jejich současného, klasického, kalkulačního členění a pro účely metodiky ABC i dle druhového členění. Největší položkou při výrobě společnosti je spotřeba materiálu a energie využívané při výrobě. Dohromady tvoří přes 50 % nákladů na výrobu. Další velkou položkou nákladů jsou ostatní služby, kam společnost zahrnuje především kooperaci s jinými podniky při dokončování výrobků, náklady na opravy a udržování strojů a budov, odpisy dlouhodobého hmotného majetku a mzdové náklady (dělníci, kteří dohlíží na provoz strojů).

Po analýze nákladů již bylo možné přejít k samotnému kalkulačnímu systému a použití kalkulačních metod ve výše uvedeném podniku. Podnik má kalkulační systém sestavený z plánové, průběžné a výsledné kalkulace. Jako kalkulační metodu využívá přírážkovou metodu a základem je pro ni typový kalkulační vzorec. Tato metoda se pro společnost jeví prozatím jako stabilní, avšak problémem je jejich nepřesná alokace. Nepřímé náklady jsou stanoveny za pomoci režijní sazby, která nemá přesnou vypovídací hodnotu. Sice se stávající kalkulační systém a metoda jeví jako dostačující, avšak společnost by mohla dosahovat vyšších zisků a tím i dosáhnout lepšího hospodářského výsledku.

Zavádění metody Activity-Based Costing má několik kroků, kterými je potřeba projít. Nejprve bylo důležité alokovat nepřímé náklady do nákladových skupin. Těmito skupinami se staly střediska výroby, jež představují specifické činnosti výrobního procesu. Dalším krokem při aplikaci metody byla identifikace aktivit, které vstupují do výrobního procesu – tj. moření, svařování, dokončování, montování, tepelné zpracování, výroba středních řetězů, výroba velkých řetězů, výroba těžného drátu a kooperace. Další etapou nutnou k implementaci bylo ocenění aktivit,

tedy určení celkových nákladů na každou aktivitu prováděnou ve výrobě. Při ocenění jsem vycházela z režijních nákladů, které jsou uvedeny v předešlých kapitolách a na základě odborného posudku a odhadu s finančním oddělením společnosti jsem tyto náklady přiřadila aktivitám. Za vztahovou veličinu pro jednotlivé aktivity jsem zvolila, kromě aktivity kooperace (počet tun), strojovou hodinu, jelikož ta nejlépe ve společnosti vystihuje příčinnou souvislost nákladů.

Závěrečná fáze zavedení metody Activity-Based Costing je přiřazení nákladů aktivit na objekty. Abych prokázala účinnost metody ABC, zvolila jsem pro komparaci současné a nové kalkulace dva stěžejní výrobky, které přináší společnosti největší zisky. V případě prvního výrobku, důlního řetězu, vyšla kalkulace dle metodiky ABC jako příznivější varianta. Nepřímé náklady, lépe alokované, se nám snížily oproti přírážkové kalkulaci z 13 709 Kč na 10 478 Kč. U druhého výrobku, řetězu krátkočlánkového, je situace obdobná. Lépe alokované nepřímé náklady se taktéž snížily z 10 010 Kč na 7 903 Kč. Toto prokázané snížení nákladů (jež je dosaženo lepší alokací dle příčinného vztahu nákladového objektu s danou aktivitou) při současném zvýšení zisku, jehož zvýšení kalkulace ABC umožňuje, představuje požadovaný výsledek, který byl od lepší alokace očekáván. Z příkladů je také patrné, že společnost díky nižším nákladům může lépe manipulovat s konečnou cenou pro zákazníka, je jen na ní, zda využije vyšších zisků, či sníží cenu, aby nalákala zákazníka. Pokud by se společnost rozhodla o implementaci, bylo by vhodné zvýšit rozsah aktivit a identifikovat veškeré interní procesy společnosti.

Pro hutnické odvětví, kde jsou charakteristické rysy firem velice podobné (přímý materiál vstupující do výroby, přímá práce dělníků ve výrobě, výrobní proces probíhá automatizovaně ve většině případů na strojích), a na základě provedených výpočtů, je možné metody Activity-Based Costing využít k lepší alokaci společných nákladů.

Společnosti by se i přes to, že je sestavení metodiky ABC velmi individuální a specifické, jak pro různá odvětví, tak samotné firmy, neměly bát zkusit metodu Activity-Based Costing aplikovat, jelikož jim může přinést hospodárnější manipulaci s náklady, což může vytvořit podniku silnou konkurenční výhodu v boji o zákazníka, zvýšení ziskové marže a v konečném důsledku i dosáhnout většího provozního výsledku hospodaření.

Ačkoli může nová kalkulační metoda podnikům, dle výsledků práce, přinést lepší hodnocení a plánování procesu výroby, může také přinést nadměrnou zátěž pro zaměstnance, dodatečné náklady na jejich školení či náklady na externí společnost, která by se implementace jako takové ujala.

Na základě prokázání lepší alokace společných nákladů za pomoci metody Activity-Based Costing a jejich vliv na ocenění zásob vlastní výroby, lze pro dané firmy dle CZ-NACE 2593 doporučit alokovat fixní náklady jiným způsobem, např. za pomoci již zmiňované moderní metody ABC. Toto snížení nákladů bude mít v konečném důsledku také vliv na zvýšení výsledku hospodaření společností.

6 Literatura

- ADKINS, T., 2008. *Activity-Based Costing Under Fire: Five Myths about TimeDriven Activity-Based Costing*. Beye NETWORK. Dostupné z www: <http://www.b-eye-network.com/view/7050>
- BAKER, J. J., 1998. *Activity-based Costing and Activity-based Management for health care*. 1. vyd. Gaithersburg: Aspen Publishers. ISBN 0-8342-1115-7.
- BONNET, S., GHEEWALA, S. H. a T. SILALERTRUKSA, 2012. *Life cycle costing and externalities of palmou biodiesel in Thailand*. Journal of Cleaner Production. Volume 28, pp. 225–232.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, ČSO: *Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE) 2009* [online]. 2016 [cit. 2016-04-15]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_cz_nace
- DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost Control - a strategic guide*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 2006, 227 s. ISBN 80-735-7189-7.
- DUCHOŇ, Bedřich. *Inženýrská ekonomika*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2007, xiii, 288 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-763-0.
- HAJIHA, Z. a S. S. ALISHAH, 2011. *Implementation of Time-driven Activity-based Costing System and Customer Profitability Analysis in the Hospitality*. Industry, Economics and Finance Review. Írán, Islamic Azad. Volume 1, Issue 8, pp. 57 – 67.
- HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003, 153 s. ISBN 80-717-5119-7.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.
- KIM, Y. a G. BALLARD, 2002. *Case study – Overhead cost analysis*, Proceedings IGLC, Gramado, Brasil.
- Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)*. Praha: Český statistický úřad, 2008, 394 s. Metodika (Český statistický úřad). ISBN 978-80-250-1660-2.

- KOČMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, 2013, x, 358 s. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-7261-131-3.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANDA, Martin. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2008, 324 s. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-87071-85-4.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 1. vyd. Praha: Grada, 2014. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5316-4.
- MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU, MPO: *Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2014* [online]. 2015 [cit. 2016-03-14]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument161359.htm>
- Nace kódy: *CZ-NACE* [online]. 2016 [cit. 2016-05-14]. Dostupné z: <http://www.nace.cz/nace/25-93-vyroba-dratenych-vyrobku-retezu-a-pruzin/>
- POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- POPESKO, Boris. *Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-509-2.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

-
- ŠOLJAKOVÁ, L., 2009. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-2759-2.
- YAZDIFAR, H. a D. ASKARANY, 2012. *A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand*. International Journal of Production Economics. Volume 135, Issue 1, pp. 382-392

Přílohy

A Dotazníkové šetření a jeho výsledky v grafech

DOTAZNÍK pro účely diplomové práce na téma

„Vliv použitého způsobu alokace společných nákladů na ocenění zásob vlastní výroby“

Dobrý den,

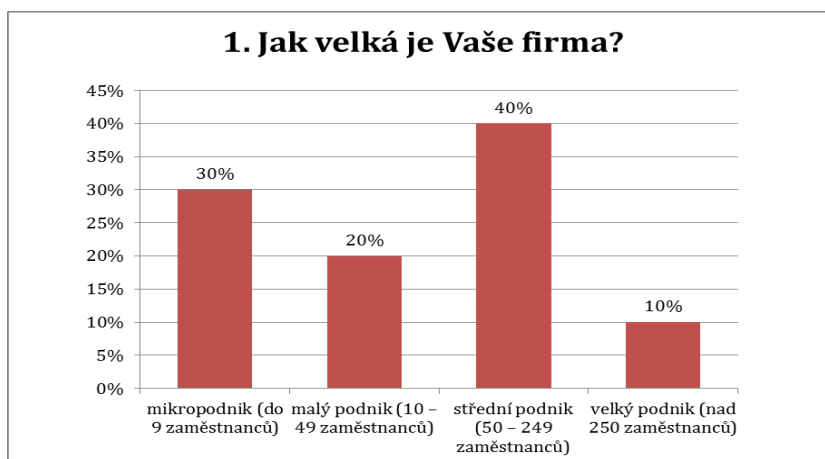
obracím se na Vás s žádostí o vyplnění dotazníku, který je určen výhradně pro vypracování diplomové práce na výše uvedené téma. Cílem práce je prozkoumání tradičního kalkulačního systému a porovnání s moderní metodou Activity-Based Costing. Prostřednictvím dotazníku bych chtěla zjistit používané kalkulační metody v oblasti CZ-NACE 2593 (Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin) a celkové povědomí o moderní metodě kalkulace nákladů ABC. Výsledky dotazníku bych chtěla použít na zobecnění zkoumaného tématu.

Dotazník je anonymní, osobní data nebudou zveřejněna.

Předem velice děkuji za vyplnění dotazníku, který vám zabere maximálně 10 minut.

Oddíl 1

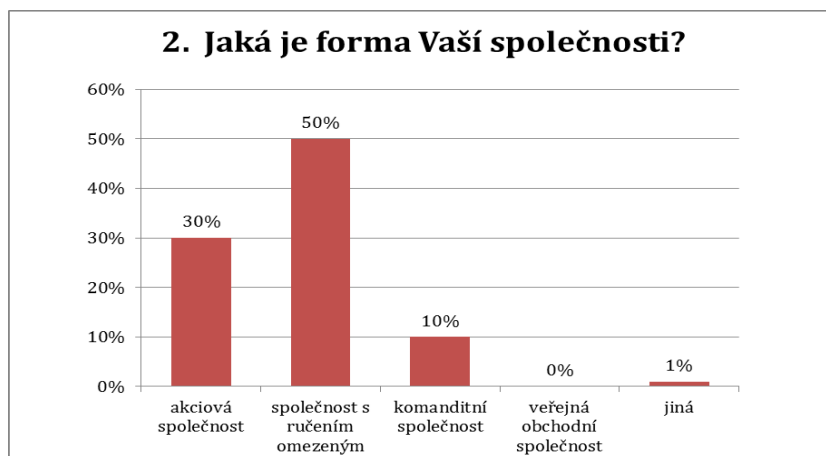
1. Jak velká je Vaše firma?



Obr. 16 1. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

2. Jaká je forma Vaší společnosti?



Obr. 17 2. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

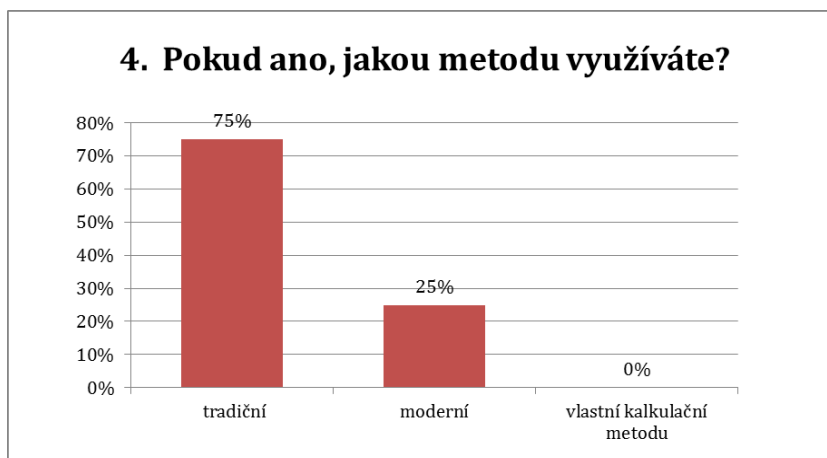
3. Používáte pro zjištění výše výrobních nákladů nějakou kalkulační metodu? (např. přírážkovou, kalkulaci dělením, metodu ABC apod.)



Obr. 18 3. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

4. Pokud ANO, jakou metodu využíváte?



Obr. 19 4. otázka.

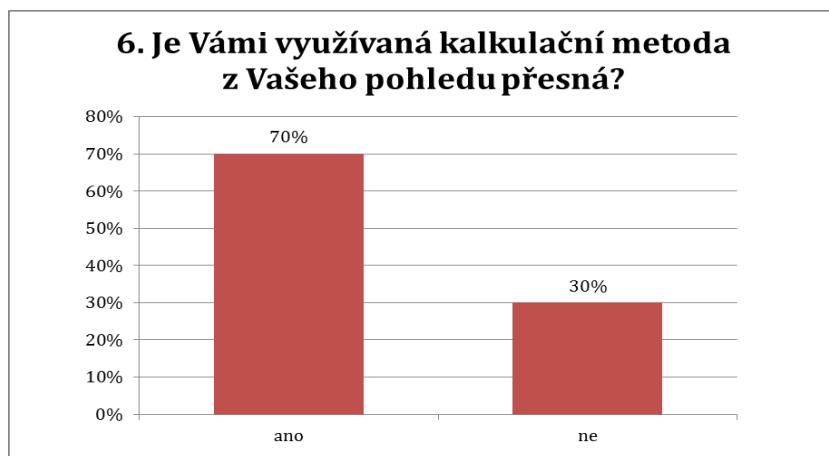
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

5. Jste s výsledkem používané kalkulační metody spokojeni?



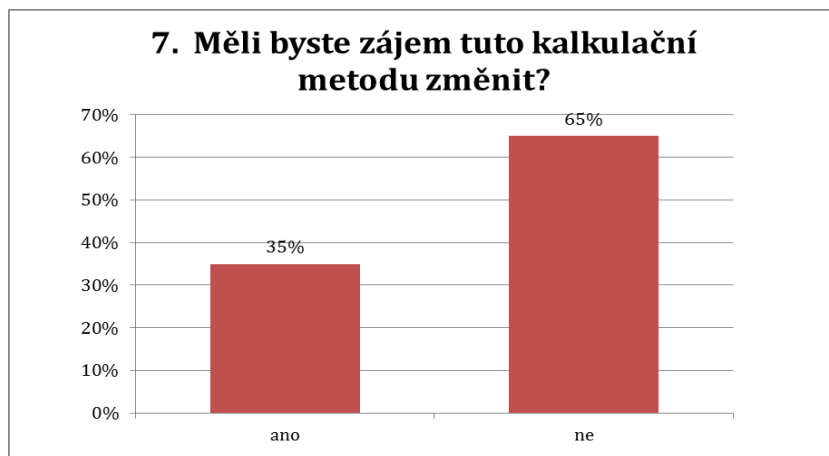
Obr. 20 5. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

6. Je Vámi využívaná kalkulační metoda z Vašeho pohledu přesná?

Obr. 21 6. otázka.

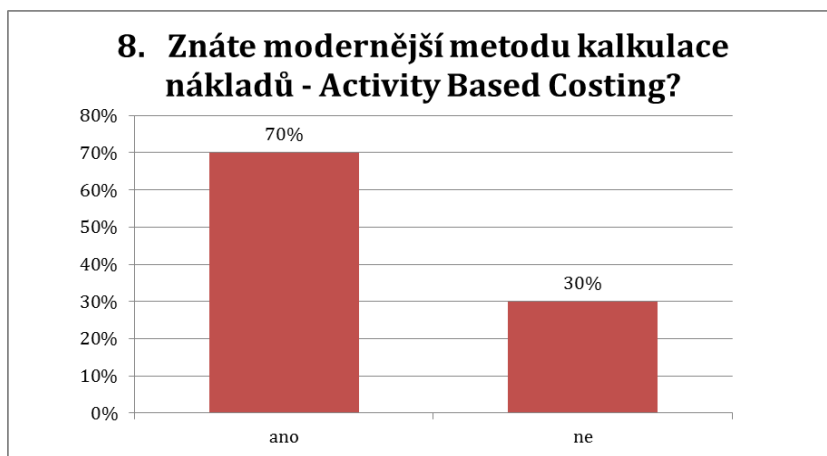
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

7. Měli byste zájem tuto kalkulační metodu změnit?

Obr. 22 7. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

8. Znáte modernější metodu kalkulace nákladů - Activity Based Costing (zkráceně ABC)?

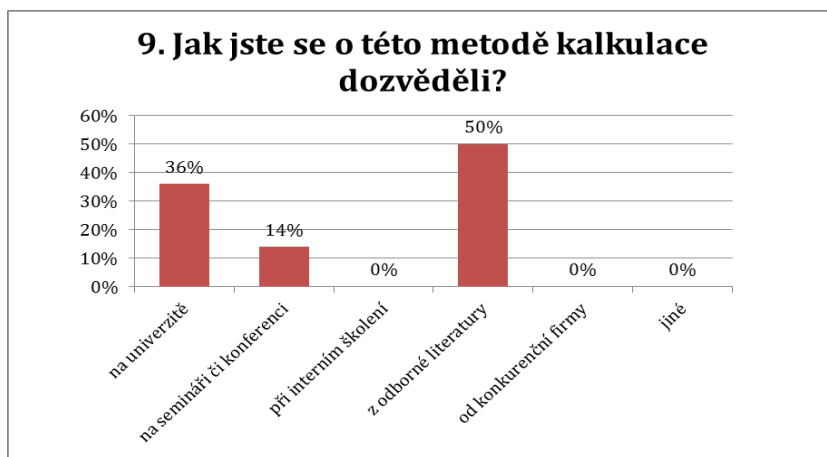


Obr. 23 8. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

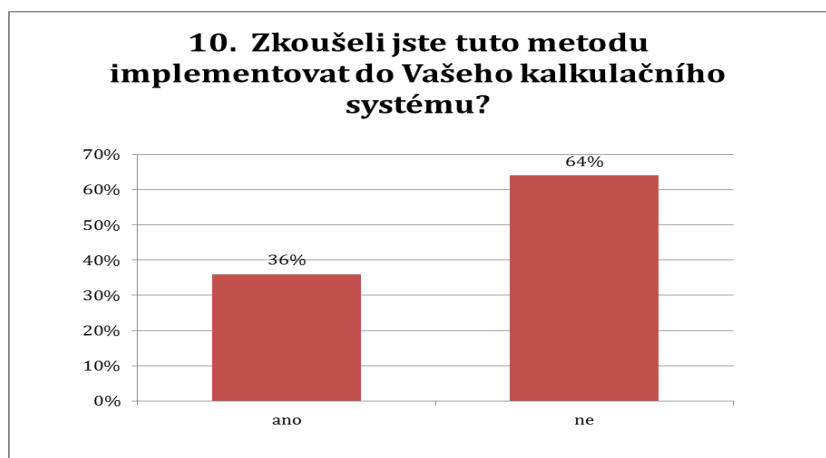
Oddíl 2

9. Jak jste se o této metodě kalkulace dozvěděli?



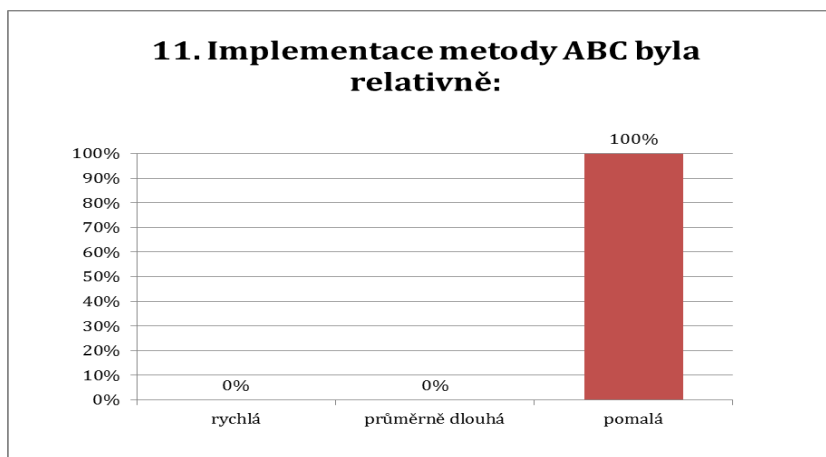
Obr. 24 9. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

10. Zkoušeli jste tuto metodu implementovat do Vašeho kalkulačního systému?

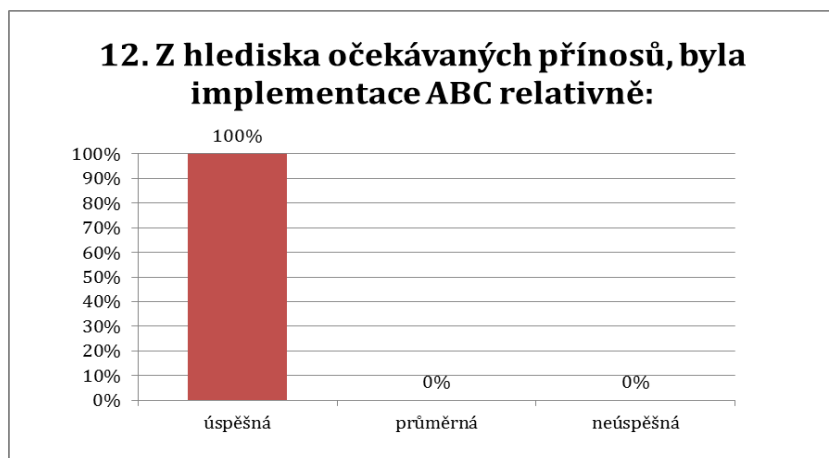
Obr. 25 10. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Oddíl 3**11. Implementace metody ABC byla relativně:**

Obr. 26 11. otázka.

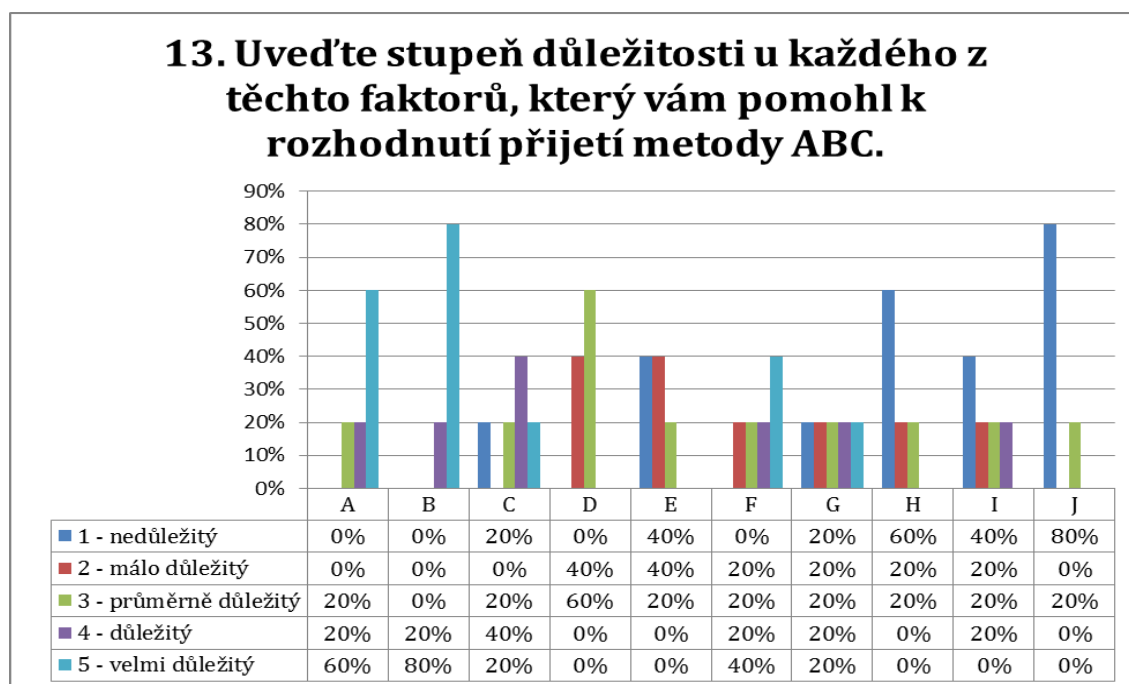
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

12. Z hlediska očekávaných přínosů, byla implementace ABC relativně:

Obr. 27 12. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

13. Uveďte stupeň důležitosti u každého z těchto faktorů, který vám pomohl k rozhodnutí přijetí metody ABC.



Obr. 28 13. otázka.

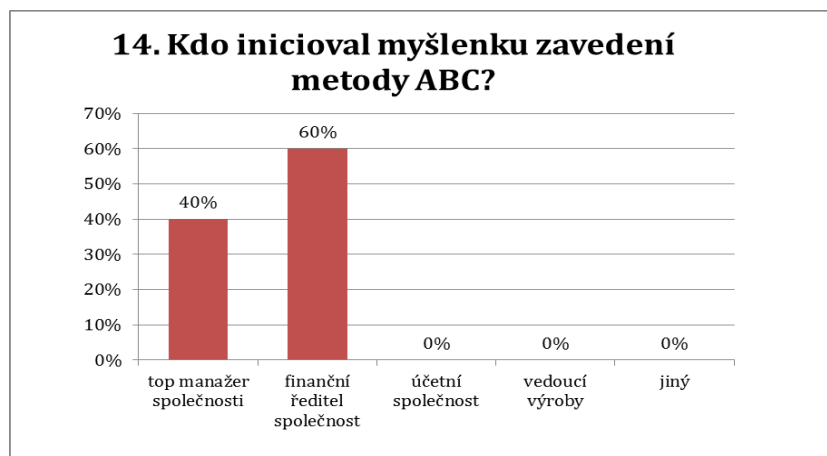
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Tab. 21 Legenda k otázce č. 13.

Písmeno	Faktor
A	nepřesnosti v kalkulaci nákladů u tradičních kalkulačních metod
B	zvyšující se podíl režijních nákladů
C	zvyšující se počet výrobků
D	neschopnost tradičních kalkulačních metod se přizpůsobit zvyšující se automatizaci výroby
E	neschopnost tradičních kalkulačních metod poskytnout relevantní informace v novém podnikatelském prostředí
F	rostoucí výrobní a ostatní náklady (např. administrativní apod.)
G	rostoucí konkurence na trhu
H	hrozící problémy recese (ve smyslu nestabilních kurzů měn, nedostatečné poptávky apod.)
I	restrukturalizace
J	zvyšující se regulace (např. při investování)

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

14. Kdo inicioval myšlenku zavedení metody ABC?



Obr. 29 14. otázka.

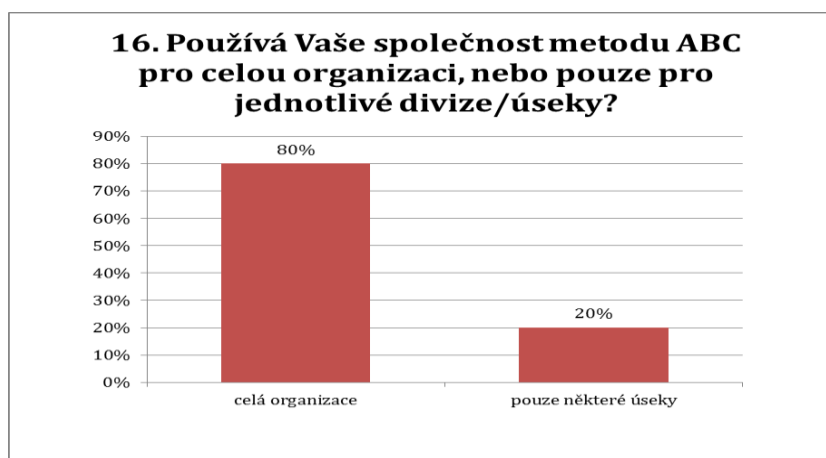
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

15. Jakým způsobem došlo k implementaci ve Vaší společnosti?



Obr. 30 15. otázka.

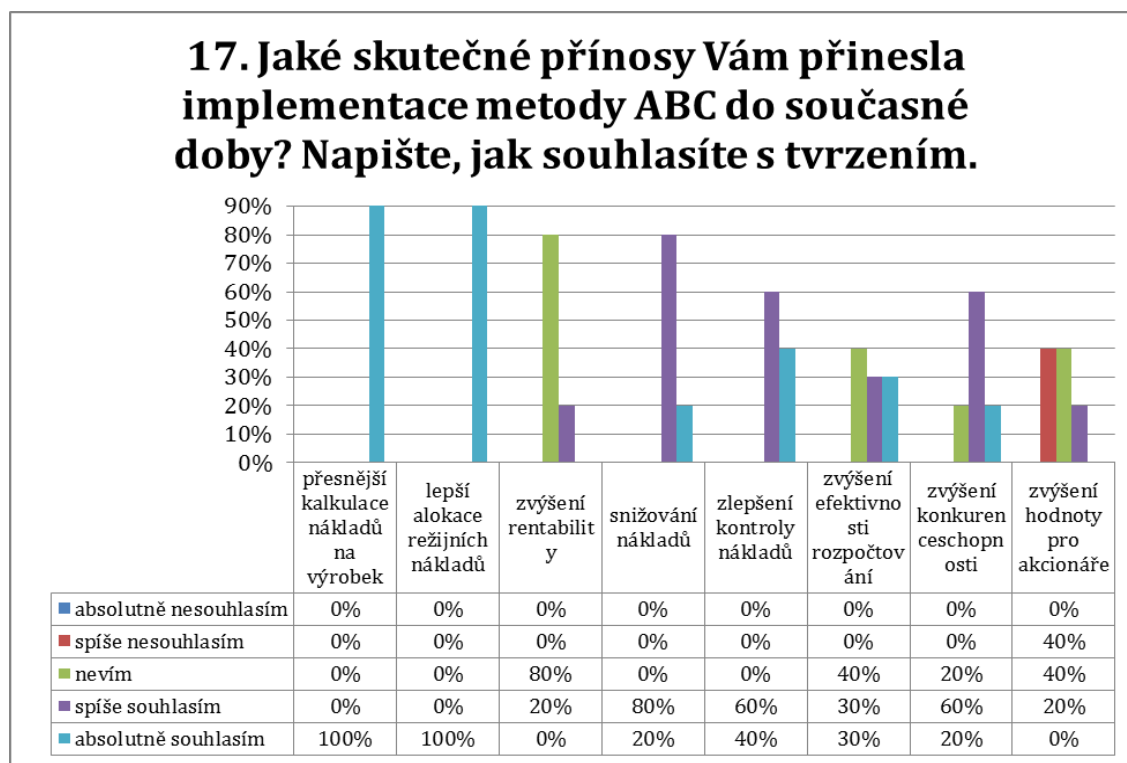
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

16. Používá Vaše společnost metodu ABC pro celou organizaci, nebo pouze pro jednotlivé divize/úseky?

Obr. 31 16. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

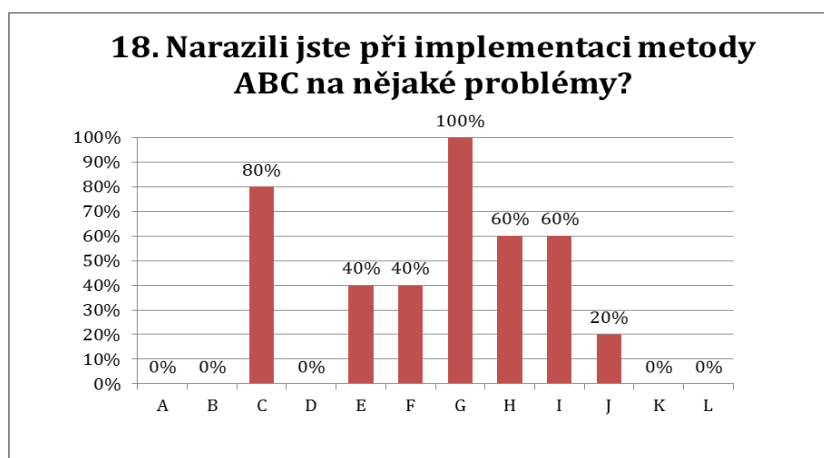
17. Jaké skutečné přínosy Vám přinesla implementace metody ABC do současné doby? Napište, jak souhlasíte s tvrzením.



Obr. 32 17. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

18. Narazili jste při implementaci metody ABC na nějaké problémy?



Obr. 33 18. otázka.

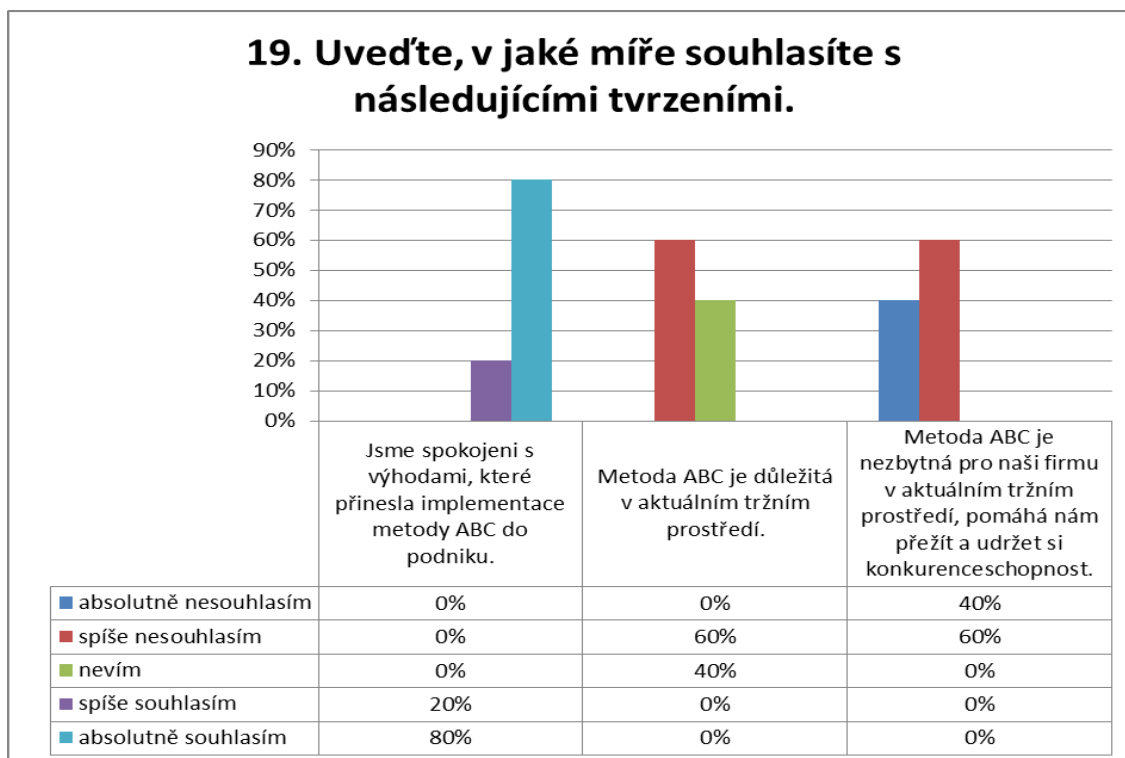
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Tab. 22 Legenda k otázce č. 18.

Písmeno	Problém
A	vyšší prioritu měl jiný projekt (změna) ve společnosti
B	odpor ke změně
C	vysoké náklady na implementaci ABC
D	nedostatek podpory z vedení společnosti
E	špatná spolupráce mezi odděleními společnosti
F	vysoké náklady na poradenství
G	obtíže při shromažďování dat
H	obtíže určit vztahové veličiny
I	obtíže při určování aktivit
J	špatná integrace se současným účetním systémem podniku
K	ne, při implementaci jsme nenarazili na žádné problémy
L	Jiné - doplňte

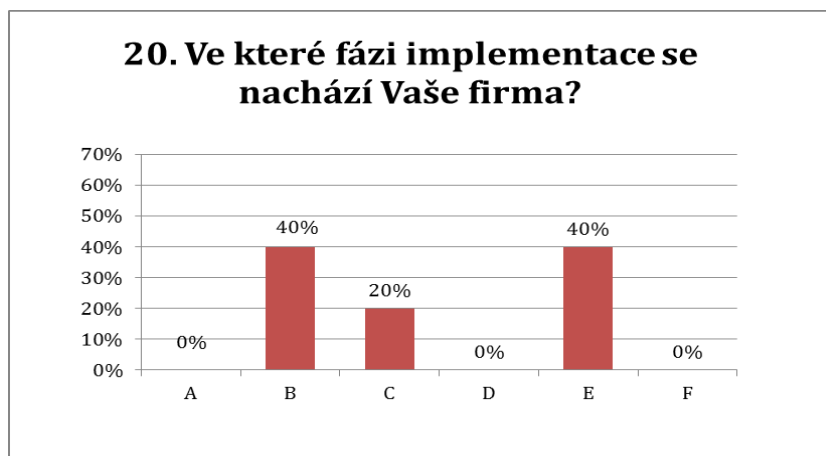
Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

19. Uveďte, v jaké míře souhlasíte s následujícími tvrzeními.



Obr. 34 19. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

20. Ve které fázi implementace se nachází Vaše firma?

Obr. 35 20. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

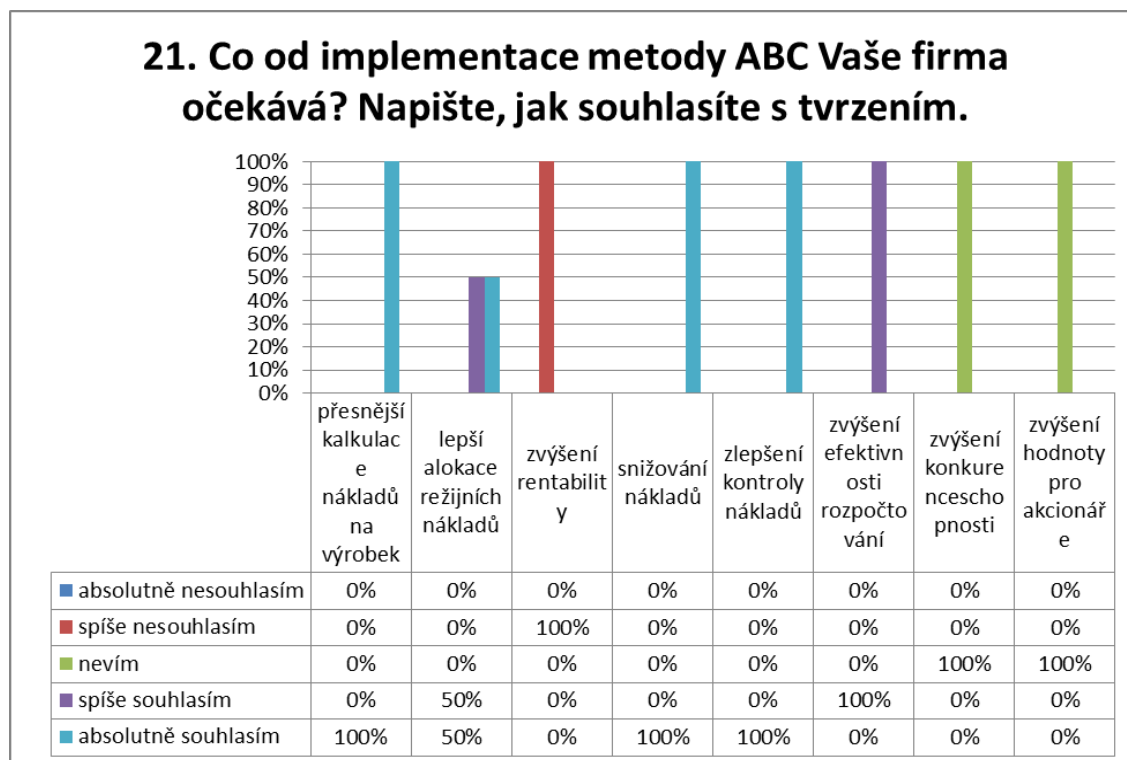
Tab. 23 Legenda k otázce č. 20.

Písmeno	Fáze
A	ve fázi rozvoje a zavedení ABC, školení zaměstnanců
B	ve fázi pilotního projektu zavedení ABC do kalkulačního systému
C	úplná implementace ABC
D	plné začlenění zaměstnanců do metodiky ABC
E	použití metody ABC jako součást každodenních postupů
F	úplná integrace s celou organizací

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Oddíl 4

21. Co od implementace metody ABC Vaše firma očekává? Napište, jak souhlasíte s tvrzením.

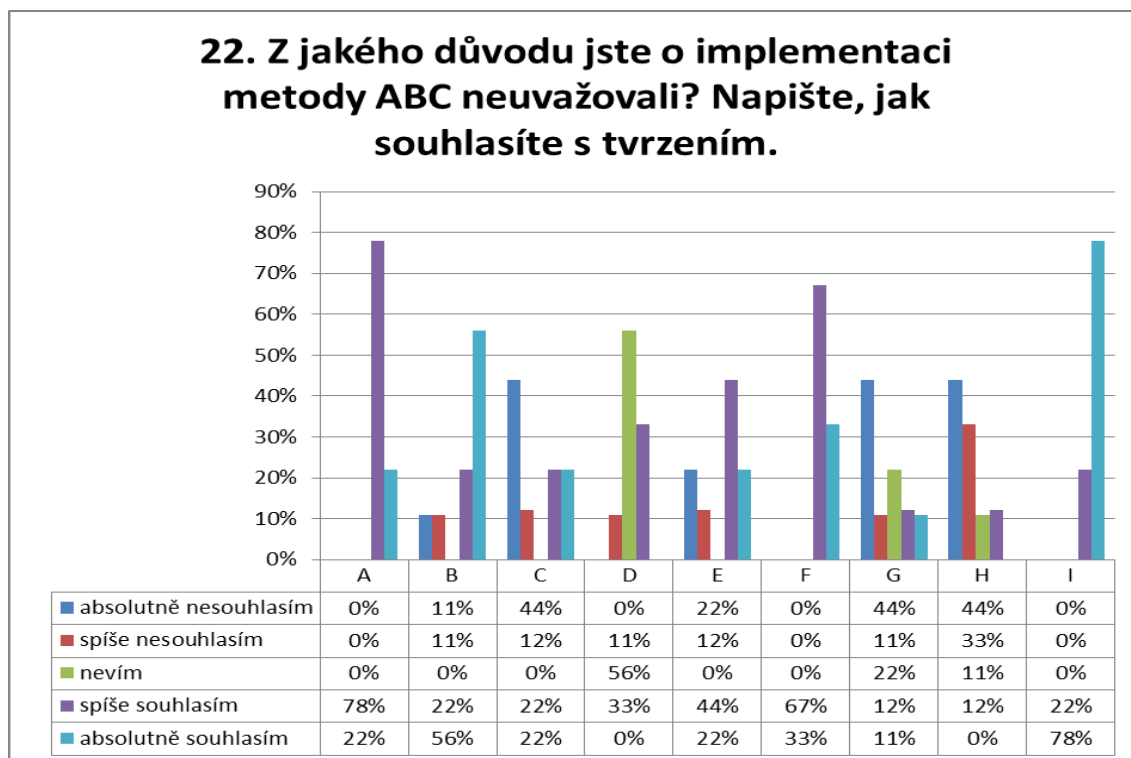


Obr. 36 21. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Oddíl 5

22. Z jakého důvodu jste o implementaci metody ABC neuvažovali? Napište, jak souhlasíte s tvrzením.



Obr. 37 22. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Tab. 24 Legenda k otázce č. 22.

Písmeno	Důvod
A	spokojenost se stávající kalkulací
B	nedostatečná informovanost o metodě ABC
C	nedostatek odborných znalostí pro realizaci metody ABC
D	vysoké náklady spojené s implementací metody ABC
E	vysoké náklady na poradenství
F	příliš složitá a časově náročná implementace
G	vyšší priority jiných projektů
H	nedostatečná podpora z vedení
I	obtíže při shromažďování dat

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

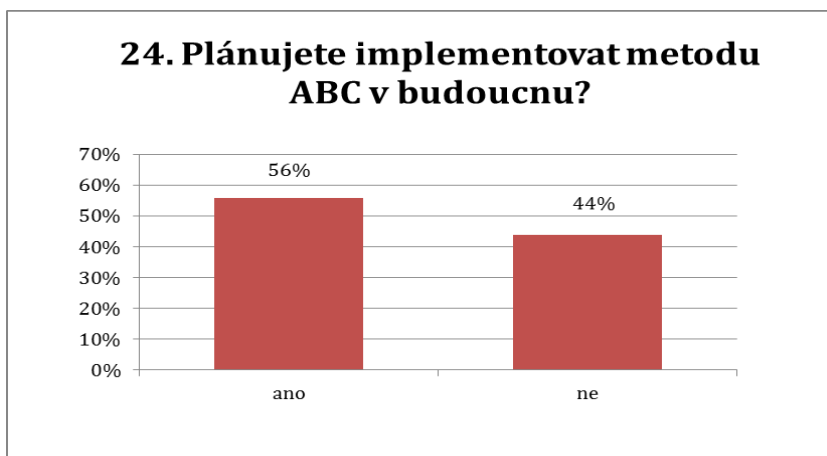
23. Byla někdy metoda ABC zkoumána ve Vaší společnosti a považována za nevhodnou?



Obr. 38 23. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

24. Plánujete implementovat metodu ABC v budoucnu?



Obr. 39 24. otázka.

Zdroj: Vlastní dotazníkové šetření, 2016.

Velice děkuji za pomoc a čas strávený vyplňováním tohoto dotazníku.

V případě zájmu o výsledky výzkumu prosím napište níže svůj e-mail.

Bc. Hana Beníčková

B CZ-NACE 25

Tab. 25 CZ-NACE 25.

25		Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení
	25.1	Výroba konstrukčních kovových výrobků
	25.11	Výroba kovových konstrukcí a jejich dílů
	25.12	Výroba kovových dveří a oken
	25.2	Výroba radiátorů a kotlů k ústřednímu topení, kovových nádrží a zásobníků
	25.21	Výroba radiátorů a kotlů k ústřednímu topení
	25.29	Výroba kovových nádrží a zásobníků
	25.3	Výroba parních kotlů, kromě kotlů pro ústřední topení
	25.30	Výroba parních kotlů, kromě kotlů pro ústřední topení
	25.4	Výroba zbraní a střeliva
	25.40	Výroba zbraní a střeliva
	25.5	Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie
	25.50	Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie
	25.6	Povrchová úprava a zušlechťování kovů; obrábění
	25.61	Povrchová úprava a zušlechťování kovů
	25.62	Obrábění
	25.7	Výroba nožířských výrobků, nástrojů a železářských výrobků
	25.71	Výroba nožířských výrobků
	25.72	Výroba zámků a kování
	25.73	Výroba nástrojů a nářadí
	25.9	Výroba ostatních kovodělných výrobků
	25.91	Výroba ocelových sudů a podobných nádob
	25.92	Výroba drobných kovových obalů
	25.93	Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin
	25.94	Výroba spojovacích materiálů a spojovacích výrobků se závity
	25.99	Výroba ostatních kovodělných výrobků j. n.

Zdroj: ČSÚ, 2009.