



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV MANAGEMENTU

INSTITUTE OF MANAGEMENT

ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI POMOCÍ METODY ACTIVITY BASED COSTING

COST ANALYSIS OF THE COMPANY BY USING THE METHOD OF ACTIVITY BASED COSTING

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Jan Jursa

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. et Ing. Pavel Juřica, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav managementu
Student:	Bc. Jan Jursa
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Řízení a ekonomika podniku
Vedoucí práce:	Ing. et Ing. Pavel Juřica, Ph.D.
Akademický rok:	2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Analýza nákladů vybrané společnosti pomocí metody Activity Based Costing

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem této diplomové práce je návrh procesní analýzy nákladů společnosti za pomoci metody Activity Based Costing.

Základní literární prameny:

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.

KALOUDA, F. Finanční analýza a řízení podniku. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-591-3.

POPEŠKO, B. a Š. 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.

PETŘÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

doc. Ing. Robert Zich, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na analýzu nákladů společnosti pomocí metody Activity-Based Costing. V teoretické části práce jsou vymezeny základní poznatky a východiska, které později poslouží pro zpracování druhé části. V praktické části je představen zkoumaný podnik, a zhodnocena jeho hospodářská situace. Dále jsou v podniku analyzovány náklady a důležitý úsek práce je také věnován projektu využití metody Activity-Based Costing. V závěru jsou výsledky této metody zhodnoceny.

Abstract

Master's thesis deals with analysis of costs of the selected company. Theoretical part brings on fundamental that is later elaborated in the second part. The selected company is introduced and also the current economic situation is evaluated in the practical part. Later the costs are analyzed and important part of the thesis is dedicated to the project of utilization of the Activity-Based Costing method. Conclusion of the thesis evaluates the results of this method.

Klíčová slova

Activity-Based Costing, náklady, aktivity, nákladové objekty, nepřímé náklady, režie, kalkulace

Keywords

Activity-Based Costing, costs, activities, cost subjects, indirect costs, overheads, costing

Bibliografická citace

JURSA, J. *Analýza nákladů vybrané společnosti pomocí metody Activity-Based Costing*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 91 s.

Vedoucí diplomové práce Ing. et Ing. Pavel Juřica, Ph.D..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č.121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 26.5.2017

.....

podpis

Poděkování

Touto cestou bych rád poděkoval vedoucímu práce Ing. et Ing. Pavlu Juřicovi, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady. Dále bych rád poděkoval společnosti Flexira s.r.o. za poskytnuté materiály, pomoc a vstřícný přístup při zpracování této práce.

Obsah

Úvod.....	12
Cíl práce.....	13
TEORETICKÁ ČÁST	14
1. Faktory ovlivňující efektivnost podniku.....	14
1.1. Snížení nákladů	14
2. Zdroje informací	16
2.1. Účetnictví	16
2.1.1. Finanční účetnictví	16
2.1.2. Manažerské účetnictví.....	17
3. Náklady podniku.....	20
3.1. Obecně.....	20
3.1.1. Pojetí nákladů z hlediska finančního účetnictví.....	20
3.1.2. Pojetí nákladů z hlediska manažerského účetnictví	21
3.2. Členění nákladů	21
3.2.1. Druhové členění nákladů.....	21
3.2.2. Účelové členění nákladů	22
3.2.3. Kalkulační členění nákladů	23
3.2.4. Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	23
3.2.5. Další členění nákladů	24
3.3. Řízení nákladů	25
3.3.1. Metody rozpočtování	25
4. Finanční analýza	27
4.1. Analýza stavových ukazatelů	27
4.2. Analýza rozdílových a tokových ukazatelů.....	27
4.3. Analýza poměrových ukazatelů	28
4.3.1. Ukazatele rentability	28

4.3.2.	Ukazatele likvidity	29
4.3.3.	Ukazatele zadluženosti	30
4.3.4.	Ukazatele aktivity	30
4.4.	Soustavy ukazatelů	31
5.	Kalkulace	32
5.1.	Základní kalkulační pojmy	32
5.2.	Kalkulační systém	33
5.2.1.	Předběžné kalkulace	33
5.2.2.	Výsledná kalkulace	34
5.3.	Kalkulační metody	34
6.	Moderní metody řízení nákladů - Activity-Based Costing	37
6.1.	Základní principy	38
6.2.	Tvorba ABC	39
6.2.1.	Úprava účetních dat	39
6.2.2.	Identifikace aktivit	40
6.2.3.	Ocenění aktivit	41
6.2.4.	Stanovení nákladů na jednotku aktivity	42
6.2.5.	Přiřazení nákladů nákladovým objektům	43
6.3.	Analýza ziskovosti zákazníků	43
6.4.	Zhodnocení metody ABC	44
7.	Zhodnocení teoretické části	45
ANALYTICKÁ ČÁST		46
8.	Představení společnosti	46
8.1.	Základní údaje	46
8.1.1.	Informace	46
8.1.2.	Organizační struktura	47

8.2.	Výrobní portfolio	48
8.3.	Situační analýza.....	49
8.3.1.	Porterův model 5 sil	49
8.4.	Analýza podnikového prostředí.....	51
8.4.1.	SWOT analýza	52
8.5.	Struktura zákazníků.....	53
8.6.	Hodnocení společnosti.....	54
8.6.1.	Analýza tržeb	54
8.6.2.	Analýza vybraných finančních ukazatelů	56
9.	Analýza nákladů společnosti	58
9.1.	Druhové členění nákladů.....	58
9.2.	Kalkulační členění nákladů	61
9.2.1.	Přímé náklady.....	62
9.2.2.	Nepřímé náklady	62
10.	Zhodnocení analytické části	64
NÁVRHOVÁ ČÁST		65
11.	Využití metody ABC v analyzované firmě.....	65
11.1.	Návrh ABC modelu	65
11.1.1.	Úprava účetních dat.....	65
11.1.2.	Identifikace aktivit.....	66
11.1.3.	Ocenění aktivit.....	69
11.1.4.	Stanovení nákladů na jednotku aktivity	72
11.1.5.	Přiřazení nákladů na objekty	74
12.	Analýza rentability zákazníků.....	79
12.1.	Celkové náklady	79
12.2.	Zisk a rentabilita	80

13. Zhodnocení návrhové části	82
14. Doporučení pro společnost.....	83
Závěr	85
Seznam použitých zdrojů.....	86
Seznam tabulek	88
Seznam grafů	89
Seznam obrázků.....	90
Seznam příloh	91

Úvod

V současnosti spadá na řízení podnikových nákladů čím dál větší důležitost. Proto se stávají moderní metody k jejich řízení častěji využívanou formou analýz. Struktura nákladů, která byla běžná před několika desetiletími, má již v dnešní době zcela jinou podobu. Především se neustále zvyšuje poměr nepřímých nákladů, na které dříve používané metody nebyly ve větší míře zaměřeny. Avšak se mění i struktura dalších nákladů vlivem měnícího se podnikatelského prostředí. Proto se podniky uchylují k využívání těchto moderních metod.

Metoda Activity-Based Costing, na kterou je tato práce zaměřena se řadí mezi jednu z nejpřesnějších k rozdělování nepřímých nákladů na zvolené nákladové objekty. Tato metoda se začala ve větší míře využívat na konci minulého století, přestože vznikla o několik let dříve. Ačkoliv je metoda často přehlížena a podniky ji pro analýzu svých nákladů nevyužívají, lze vidět její nesporný přínos. I proto jsem si tuto metodu pro analýzu podnikových nákladů zvolil.

V teoretické části práce budou vymezeny pojmy týkající se této problematiky. Budou zde popsány jednotlivé zdroje, které slouží jako podklady pro zpracování. Dále budou popsány možnosti řízení a členění nákladů. Největší část poté bude věnována právě metodě Activity-Based Costing, jejím výhodám a procesu tvorby.

V praktické části bude nejprve představena zkoumaná společnost a popsány její důležité části. Dále bude provedeno zhodnocení její hospodářské situace a analýza jejího vnitřního a vnějšího okolí. Po těchto krocích se práce zaměří na analýzu nákladů společnosti a jejich členění. Samostatnou kapitolou poté bude provedení analýzy metodou Activity-Based Costing. Budou popsány jednotlivé kroky její tvorby. Po dokončení této metody budou využity získané výsledky k analýze rentability jednotlivých kategorií zákazníků.

Na konec budou vyhodnoceny dosažené výsledky a poskytnuty doporučení pro společnost.

Cíl práce

Hlavním cílem této diplomové práce je provést analýzu nákladů společnosti za pomoci metody Activity Based Costing (ABC) a tím pomoci společnosti lépe určit, jaké náklady a v jaké míře jsou na dané procesy či aktivity spotřebovávány. Dílčím cílem práce je především analyzovat veškeré podnikové procesy a aktivity, které jsou výchozím bodem pro plnění hlavního cíle. Dalším nezbytným krokem je identifikace nákladů společnosti za zkoumané období. Posledním dílčím cílem je analyzovat jak vnitřní, tak vnější prostředí kolem zkoumané společnosti.

TEORETICKÁ ČÁST

1. Faktory ovlivňující efektivnost podniku

Jak v životě, tak i v podnikání jsou veškerá rozhodnutí alespoň z části ekonomického charakteru. Tato rozhodnutí spočívají ve srovnání přínosu alternativního rozhodnutí a prostředků, které je nutné na tato rozhodnutí vynaložit. V podnikové ekonomice jsou těmito vynaloženými prostředky náklady. Náklady tedy přímo ovlivňují efektivnost daného podniku, jelikož ta je dána právě, co nejlepším rozhodnutím o tomto přínosu (Popesko a Papadaki, 2016).

Snahou každého podnikatele bylo vždy dosažení zisku. Také samotný zákon říká, že podnikání je soustavná činnost prováděná podnikatelem vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku. V dnešní době se však spíše používá definice, že cílem podnikání je maximalizace tržní hodnoty podniku, avšak zisk je stále považován za jednu z hlavních ekonomických veličin (Popesko a Papadaki, 2016).

Ke zvýšení efektivnosti podniku mohou vést dvě cesty. Z definice zisku je známo, že je rozdílem mezi výnosy a náklady dané společnosti. Jednou cestou tedy je možnost zvýšit výnosy společnosti. To však v dnešní konkurenci na trhu není jednoduché. Druhou cestou je zabývat se náklady podniku a pokusit se o jejich snížení (Popesko a Papadaki, 2016).

1.1. Snížení nákladů

Snižování nákladů nemusí vždy přinést požadovaný efekt úspory, a tedy i větší zisk. Mnohdy totiž snižování nákladů může vést k snížení kvality (hodnoty) výrobku a tím snížení jeho celkové prodejnosti. Proto je nutné náklady pečlivě zkoumat i z hlediska hodnoty, které podniku přináší. Analýza těchto vazeb zkoumá jednak snahu o dosažení vyššího užítku se stávajícími náklady a docílení hospodárného a účelového vynakládání nákladů. Lepší analýzou a organizací prováděných aktivit a činností lze dosáhnout nákladové optimalizace a zvýšit efekt vynaložených nákladů (Popesko a Papadaki, 2016).

Nákladová problematika je společná pro všechny organizace. Některé jsou nuceny jejich hospodaření řešit více jiné zase méně. Aby byl podnik dlouhodobě konkurenceschopný, je nucen hospodařit co možná nejefektivněji, a tedy se zabývat i řízením svých nákladů. Proto hrají náklady v hospodaření podniku tak významnou roli. Pokud se podniku daří jejich řízení (efektivní využití, snižování), dosahuje poté větších zisků a tržní hodnoty což je pro dlouhodobé přežití velmi důležité (Popesko a Papadaki, 2016).

2. Zdroje informací

Aby bylo možné efektivně řídit podnik, veškeré jeho procesy a tím samozřejmě i náklady, je nutné mít informace, které nám poskytnou podporu k tomuto řízení. Tímto zdrojem je zejména účetnictví podniku. Účetnictví je podkladem pro veškeré analýzy a finanční výsledky podniku. A tyto výsledky poté slouží řídicím pracovníkům pro správné rozhodování a vedení podniku.

2.1. Účetnictví

O účetnictví se můžeme doslechnout již ve spojení s nejstaršími civilizacemi. Již v těchto dobách bylo nutné evidovat majetek jednotlivých členů a vyhodnocovat jejich úspěšnost při hospodaření s tímto majetkem. Avšak účetnictví, jak jej známe v dnešní době, přišlo o mnoho let později (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Hlavním úkolem účetnictví je zobrazit ekonomickou skutečnost účetní jednotky. Za účetní jednotky považujeme například majetek, pohledávky, závazky, náklady, atd. Tyto skutečnosti jsou zajímavé pro všechny zainteresované jednotky podniku. Tedy pro majitele, banky, finanční úřad, zákazníky, statistické úřady, veřejnost aj. Účetnictví podává věrný obraz skutečnosti a podává informace týkající se podniku (Máče, 2013).

Účetnictví v podniku se dělí zejména na účetnictví finanční a účetnictví manažerské. Hlavním rozdílem mezi těmito dvěma druhy účetnictví spočívá v tom, pro koho slouží jejich výsledky. Zatímco adresáti finančního účetnictví jsou zejména externí uživatelé, v případě účetnictví manažerského patří mezi adresáty management daného podniku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

2.1.1. Finanční účetnictví

Tento druh účetnictví se postupem času vyvinul v hlavní nástroj, jehož úkolem je poskytnout, pomocí dosažených výsledků, věrný a poctivý obraz o majetku podniku a o jeho hospodaření svým vlastníkům a věřitelům. Jelikož je snaha o to, aby byly výsledky

různých podniků navzájem co nejvíce srovnatelné a smazaly se existující rozdíly, rýsují se dva hlavní směry, které se snaží tohoto výsledku dosáhnout (Máče, 2013).

První z těchto směrů má název Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS). V tomto konceptu existuje tzv. koncepční rámec, jehož základem je vymezení účelu finančního účetnictví, základních termínů a postupů vykazování účetních údajů. Na jednotlivé oblasti účetnictví se poté zaměřují příslušné standardy (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Druhým směrem je americké US GAAP. Tento směr je používán zejména v Spojených státech amerických, ale i v řadě dalších zemí. Podobně jako u předchozího směru, také US GAAP má koncepční rámec, který vymezuje jisté standardy pro finanční účetnictví. V současné době je snahou oba tyto směry co nejvíce sblížovat (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

2.1.2. Manažerské účetnictví

Vznik manažerského účetnictví je spjat s průmyslovou revolucí v 18. století a se vznikem stále větších a větších podniků. Právě s potřebou těchto podniků bylo nutné podrobněji sledovat nákladové účetnictví na hospodaření celého podniku. Další krokem bylo zavedení stanovených nákladů do účetnictví a jejich průběžné sledování se skutečnými náklady podniku. Tento krok umožnil skutečné řízení nákladů v podniku (Máče, 2013).

Se stále pokročilejší výpočetní technikou, umožňuje manažerské účetnictví poskytnout více informací, a to v takové formě, která je přizpůsobena individuálním potřebám manažerů. Manažerské účetnictví v první řadě ukazuje peněžní ocenění spotřeby v podniku. Tato spotřeba by měla být co nejhospodárnější vzhledem k dosaženému výstupu (Fibířová, Šoljaková, Wágner, 2004).

Úkoly manažerského účetnictví

Tyto úkoly jsou formulovatelné jen velmi obecně, jelikož data, které manažerské účetnictví poskytuje, jsou produktem všech tří rovnocenných součástí tohoto účetnictví

(kalkulací, rozpočetnictví, nákladové účetnictví). „Úkoly manažerského účetnictví je tedy možné vyjádřit jako výsledek zpracování informací metodami, vlastními všem třem součástem manažerského účetnictví“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 75). Mezi základní úkoly manažerského účetnictví tedy patří poskytování informací o:

- Struktuře nákladů (druhové a účelové)
- Výkonech
- Útvarech

Dále by také mělo manažerské účetnictví zajistit dobrou funkci:

- Kalkulačního systému
- Útvarového odpovědnostního řízení
- Běžné kontroly nákladů
- Podnikových rozpočtů
- Rozpočtové režie
- Rozpočtů střediskových nákladů a výnosů.
- Správné podklady a výpočty rozhodovacích úloh (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Struktura manažerského účetnictví

Dnešní podoba manažerského účetnictví předpokládá integraci nákladového účetnictví, kalkulací a rozpočetnictví.

Nákladové účetnictví se za dobu své existence posunulo vpřed a prošlo složitým vývojem. Tento nástroj se vyvinul z pouhého zjišťování skutečných nákladů podnikových výkonů na nástroj, který je schopen poskytnout další informace důležité pro řízení hodnotové stránky transformačního procesu v podniku.

Kalkulace je brána jako velmi důležitý nástroj, který řídí vývoj nákladů a výkonů podniku. Je tedy jedním ze zdrojů informací, ale také podkladem pro rozhodování o struktuře sortimentu produkovaných výkonů a stanovování cen.

Rozpočetnictví je zaměřeno na budoucnost a koordinuje rozpočty, jejichž úkolem je zefektivnit proces řízení podniku, napomáhat při koordinaci podnikových zdrojů a

činností, poskytnout podklady pro průběžnou kontrolu a motivaci k plnění hodnotově vyjádřených cílů. Rozpočetnictví tedy stanovuje v peněžním vyjádření úkoly do budoucna, poskytuje informace pro sestavení předběžných kalkulací a vytváří předpoklady pro běžnou kontrolu hospodářských středisek (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

3. Náklady podniku

V této kapitole se zaměříme na teoretické podklady k tématu náklady, jelikož náklady jsou základem jakýchkoliv aktivit. Jejich cílem je hodnocení či snaha o zvýšení výkonnosti podniku založené na jejich optimalizaci. I pro řízení nákladů pomocí metody Activity-Based Costing je velice důležité náklady správně analyzovat. Pro náklady podniku existuje nespočetně mnoho definic, avšak většina autorů se shodne na dvou hlediskách pojetí nákladů, a to z pohledu finančního účetnictví a na pohledu účetnictví manažerského (Popesko a Papadaki, 2016).

3.1. Obecně

V prvé řadě je nutné ujasnit to, co vůbec považujeme za náklad. Náklady budou odlišným způsobem vnímat účetní, a jinak ti manažeři, kteří se zaměřují na strategický rozvoj. Víceméně se dá říci, že různé pojetí nákladů se odráží v různých potřebách jednotlivých adresátů pro dané účely. Na náklady se můžeme dívat buďto z pohledu externího uživatele, který je vymezen finančním účetnictvím, nebo z pohledu manažera, který sleduje náklady z pohledu manažerského (Popesko a Papadaki, 2016).

3.1.1. Pojetí nákladů z hlediska finančního účetnictví

„Finanční pojetí nákladů je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, jenž se projevuje úbytkem aktiv neb přírůstkem dluhů, který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27). Lze také říci, že finanční účetnictví pojímá náklady jako spotřebu externích vstupů, které jsou evidovány v účetním systému. V tomto případě se náklady vyjadřují v účetních cenách. Účetní ceny jsou ty, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena. V tomto případě jsou tedy náklady evidovány tak, jak je zachytí finanční účetnictví (Popesko a Papadaki, 2016).

3.1.2. Pojetí nákladů z hlediska manažerského účetnictví

Jelikož je mnohdy nutné pohlížet na náklady z racionálního pohledu manažera, existuje druhé pojetí nákladu, a to z hlediska manažerského účetnictví. Manažer v tomto případě považuje za náklady pouze takové vynaložení prostředků, které byly vynaloženy v souvislosti s nějakou podnikovou aktivitou nebo vzniknou až v budoucnosti. „V manažerském účetnictví se tedy vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28). Toto pojetí se dále dělí na hodnotové a ekonomické. Hodnotové pojetí slouží pro řízení a kontrolu procesů, které jsou podnikem prováděny. Náklady se zde oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné hodnotě. Dalším druhem pojetí nákladů z hlediska manažerského účetnictví je ekonomické pojetí nákladů. Toto pojetí odpovídá hodnotě, kterou má možnost daný podnik získat neefektivnějším pojetím těchto nákladů (Popesko a Papadaki, 2016).

3.2. Členění nákladů

Pro účinnější řízení nákladů je důležité jejich členění, které je velmi různorodé. Manažerské účetnictví však pracuje s několika základními členěními nákladů: (Vochozka, Mulač, 2012).

3.2.1. Druhové členění nákladů

Jedním, z nejčastěji používaným, rozdělením nákladů je tzv. druhové členění. Toto členění vyjadřuje rozdělení jednotlivých druhů spotřebovaných vstupů, které vstupují do podnikového procesu. Jedná se o rozdělení nákladů, které odpovídá finančnímu pojetí. Mezi nákladové druhy, které do tohoto členění řadíme, považujeme:

- Spotřeba materiálu a energie
- Spotřeba a použití externích prací a služeb
- Mzdové a ostatní osobní náklady
- Odpisy dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku
- Finanční náklady (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Toto členění je významné především proto, že:

- podává informace o spotřebě ekonomických zdrojů, které vstupují do podnikového účetnictví.
- zajišťuje vazby hlavního podnikového rozpočtu k ostatním částem plánu podniku a používá se pro sestavení výkazu zisku a ztráty.
- používá se při sestavování rozpočtu a odpočtu středisek (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

3.2.2. Účelové členění nákladů

Jelikož druhové členění nákladů neobsahuje hledisko účelu nákladů a tím nedává možnost kontroly přiměřenosti spotřeby nákladů, je tedy nutné použít účelové členění nákladů. Do toho druhu členění nákladů patří jednak členění nákladů podle výkonu, ale také členění nákladu dle jednotlivých výrobních a nevýrobních činností (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Podstatou tohoto členění je rozdělení nákladů podle jejich vztahu k příslušnému technologickému procesu na:

- Technologické náklady – tyto náklady se týkají příslušné kalkulační jednice, přímo související s technologickými operacemi při výrobě daného výkonu. Náklady se vykazují samostatně za každý výkon ve stanovených kalkulačních položkách. Obsahují náklady jednicové.
- Náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu daného procesu – obsahují náklady na obsluhu, zajištění, řízení a také náklady týkající se technologického procesu příslušné činnosti jako celku. Jde o náklady režijní (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Toto rozdělení je výchozí pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých složek. Toto určení je nezbytné pro kontroly hospodárnosti vynaložených nákladů. V dalším dělení určíme rozdíl mezi náklady jednicovými a režijními:

Náklady jednicové (prime costs)

jsou částí technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem a s jednotkou prováděného výkonu.

Režijní náklady (overhead costs)

Režijní náklady tedy představují ty náklady, které není možné jednoduchým způsobem vztáhnout k jednotce výkonu. Díky této nejednoznačnosti mezi spotřebou a účelem se režijní náklady staly hlavním problémem nákladové alokace a kalkulací (Popesko a Papadaki, 2016).

3.2.3. Kalkulační členění nákladů

Toto členění nákladů se používá především pro stanovování cen jednotlivých výrobků. Jedná se o podobnou klasifikaci jako v případě účelového členění nákladů a jeho dělení na náklady jednicové a režijní. V případě kalkulačního členění rozlišujeme náklady přímé a nepřímé (Vochozka, Mulač, 2012).

Přímé náklady (direct Costs)

Přímé náklady jsou přímo zjistitelné na jednotlivé výrobky. Tyto náklady souvisí s konkrétním druhem výrobku. Pokud bychom veškeré přímé náklady vydělili množstvím vyprodukovaných výrobků, dostaneme přímé náklady a jeden výrobek (Vochozka, Mulač, 2012).

Nepřímé náklady (indirect Costs)

Tyto náklady nelze vztáhnout na jednotlivé výrobky. Tyto náklady „*jsou vynakládány na produkci více druhů výrobků nebo jsou využity na chod celého podniku*“ (Vochozka, Mulač, 2012, s. 76). Do této skupiny nákladů řadíme téměř všechny náklady mimo spotřeby materiálu a přímé mzdy (Vochozka, Mulač, 2012).

3.2.4. Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů dělíme na náklady variabilní a fixní. Tyto náklady se zaměřují na jejich chování v různých variantách budoucího vývoje objemu výkonu (Synek a kol., 2011).

Náklady variabilní

Tyto náklady se mění v závislosti na změně objemu výroby. Variabilní náklady dále rozlišujeme dle toho, jak rychle se s ohledem na změnu objemu výroby vyvíjí. Pokud se náklady vyvíjí stejně rychle, jedná se o variabilní náklady proporcionální. V případě, že variabilní náklady rostou rychleji než je objem výroby, jedná se o náklady neproporcionální (progresivní). V opačném případě náklady nazýváme podproporcionální (degresivní). Pokud je vývoj nákladů neproporcionální měli bychom se jako firma zabývat opatřeními, abychom tento trend změnili (Synek a kol., 2011).

Náklady fixní

Na druhé straně jsou náklady fixní, které se se změnou objemu výroby nemění. Tyto náklady zajišťují chod podniku. Avšak jejich stálost je relativní, jelikož i fixní náklady se mění. Dochází k tomu například při změnách výrobní kapacity nebo změnách výrobního programu. Jejich změna bývá ve většině případech skoková. Mezi tyto náklady řadíme například odpisy, mzdy správních a technickohospodářských pracovníků, nájemné, pojištění, leasing, počítačové vybavení, školení pracovníků, atd. „*Pamatujme si, že fixní náklady vznikají, i když se nic nevyrábí*“ (Synek a kol., 2011, s. 87).

Toto dělení nákladů na fixní a variabilní je účinné pouze v krátkém období. Z dlouhodobého hlediska jsou veškeré náklady podniku považovány za variabilní (Synek a kol., 2011).

3.2.5. Další členění nákladů

Kromě výše uvedených možností členění nákladů rozlišujeme i další, které se vztahují k manažerským rozhodnutím, a jsou to:

Relevantní a irelevantní náklady (relevant and irrelevant costs)

Tyto náklady se mění (relevantní) či nemění (irelevantní) v závislosti na tom, zda je přijato nebo odmítnuto některé z manažerských rozdělení. Do toho rozdělení také můžeme zařadit rozdílové náklady. Ty představují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů (Popesko a Papadaki, 2016).

Utopené náklady (sunk costs)

Někdy nazývané také jako umrtvené náklady. Jedná se druh nákladů, které byly v minulosti vynaloženy a nemohou být změněny žádným rozhodnutím, které bude v budoucnosti. Jedinou možností na snížení těchto nákladů je opačně působící investiční rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016).

Explicitní a implicitní náklady (explicit and implicit costs)

Explicitní náklady jsou skutečně vynaložené náklady na nákup výrobních faktorů. Jedná se například o vynaložené náklady v podobě vyplacených mezd, platby za energie nebo nákup materiálu. Implicitní náklady jsou náklady obětované příležitosti zdrojů, jež firma nemusí nakupovat. Tyto zdroje jsou již ve vlastnictví firmy. Jejich hodnotu tedy nelze přesně vyčíslit (Keřkovský, 2004).

3.3. Řízení nákladů

Pro řízení nákladů je důležité zaměřit se na jejich plánování a kontrolu. Po zhodnocení je nezbytné správně stanovit plán pro budoucí náklady podniku, v průběhu plnění je kontrolovat a nakonec vyhodnotit splnění plánu a učinit opatření vedoucí k možnému snížení těchto nákladů. Při plánování nákladů se stanovují rozpočty na určité časové období. Ve většině případů je tímto obdobím rok, avšak někdy jsou rozpočty stanoveny i na kratší dobu (týden, měsíc). Rozpočet může být chápán jako převod úkolů vymezených plánem na peněžní jednotky (Popesko a Papadaki, 2016).

3.3.1. Metody rozpočtování

Každý rozpočet může být stanoven několika způsoby. Tyto metody prošly postupem času vývojem, a to od tradičních metod rozpočtování až po moderní způsoby.

Tradiční metody rozpočtování

V této tradiční metodě je tvorba rozpočtů relativně zdlouhavým a náročným procesem, který se v podniku neustále opakuje a podléhá tak stereotypům. Aby byl rozpočet sestaven co nejlépe, musí být sestaven s co nejpřesnějšími odhady a předpoklady vývoje všech faktorů. Do tvorby této metody připadá 5 částí:

- Příprava rozpočtu
- Sestavení rozpočtu
- Kontrola plnění rozpočtu
- Identifikace odchylek
- Odstranění odchylek

Nevýhoda této metody je absence kontrolního mechanismu, který by pružně reagoval na případné změny okamžitě nebo v co nejkratším časovém intervalu. Mezi další nevýhody můžeme zařadit nedostatky v relevantních informacích z analýz, skryté náklady nebo nepropojenost rozpočtů (Popesko a Papadaki, 2016).

Moderní metody rozpočtování

Právě kvůli nedostatkům tradičních metod rozpočtování vznikají nové metody. Tyto metody jsou více pružné, efektivní, flexibilní a umožňují decentralizované řízení. Dále také motivují jednotlivé pracovníky na základě objektivních kritérií. Mezi tyto nové metody řadíme:

- Activity – Based Budgeting (rozpočtování pomocí aktivit)
- Beyond Budgeting (rozpoznává vzájemnou propojenost celého procesu řízení)
- Zero – Based Budgeting (rozpočtování s nulovým základem)

Základem každého rozpočtování jsou kalkulace. Ty stanoví přesné náklady na produkt. Tyto náklady jsou poté porovnávány s prodejní cenou a výsledkem je stanovení předpokládaného zisku firmy. Na základě ziskovosti se firma poté dále rozhoduje o životním cyklu výrobku (Popesko a Papadaki, 2016).

4. Finanční analýza

Tato analýza slouží ke komplexnímu zhodnocení finanční situace podniku. Slouží pro odhalení důležitých aspektů podniku. Finanční analýza zkoumá jeho ziskovost, kapitálovou strukturu, využití aktiv či jeho likviditu. Tyto informace slouží manažerům podniku pro správné rozhodování při dalším vývoji. „*Finanční analýza je nedílnou součástí finančního řízení, protože působí jako zpětná informace o tom, kam podnik v jednotlivých oblastech došel, v čem se mu jeho předpoklady podařilo splnit a kde naopak došlo k situaci, které chtěl předejít nebo kterou nečekal*“ (Knápková, Pavelkov, Šterek, 2013, s. 17). Výsledky minulého období samozřejmě nelze nijak ovlivnit, avšak mohou poskytnout velmi cenné informace pro budoucnost podniku (Knápková, Pavelkov, Šterek, 2013).

Výsledky finanční analýzy představují ekonomické ukazatele, které lze rozdělit do následujících skupin:

4.1. Analýza stavových ukazatelů

Analýza stavových ukazatelů se zabývá analýzou horizontální a vertikální. Horizontální analýza se zabývá časovými změnami absolutních ukazatelů, to nám říká, o kolik procent se daná položka změnila v čase. Tento ukazatele se dá vyjádřit jak v procentech, tak také v absolutních hodnotách. Vertikální analýza poté udává strukturu absolutních ukazatelů. V některých případech ji také můžeme označit za analýzu komponent. Jinými slovy nám vertikální analýza ukazuje, jak se jednotlivé části podílí na celkové sumě aktiv či pasiv (Růčková, 2015).

4.2. Analýza rozdílových a tokových ukazatelů

Tato analýza se zabývá zobrazením těch účetních výkazů, které primárně nesou tokové veličiny. Jedná se především o analýzu výkazu zisku a ztráty nebo výkazu cash flow. Dále se využívá při analýze fondů finančních prostředků, která patří k rozdílovým ukazatelům a je zaměřena na čistý pracovní kapitál. Čistý pracovní kapitál se využívá především k určení výše položek oběžných aktiv a stanovení jejich celkové přiměřené

výše. Také slouží jako jeden z nástrojů při hledání vhodného způsobu financování oběžných aktiv (Růčková, 2015).

4.3. Analýza poměrových ukazatelů

Analýza poměrových ukazatelů patří mezi nejpoužívanější metody. U těchto ukazatelů posuzujeme jejich úrovně, indexy změn, časové řady, tempa růstu a ty poté vyhodnocujeme a porovnáváme se stanoveným plánem. Dále je, na základě expertních zkušeností, srovnáváme s konkurenčními podniky. Mezi tyto ukazatele řadíme především tyto: (Růčková, 2015).

4.3.1. Ukazatele rentability

Ukazatele rentability patří k nejsledovanějším ukazatelům vůbec. Jejich velká sledovanost je způsobena zejména tím, že informují o efektu dosaženého vloženým kapitálem. Tyto ukazatele budou nejvíce zajímat zejména akcionáře a potenciální další investory, avšak mají velký význam i pro ostatní skupiny spjaté s podnikem.

Obecně se rentability vyjadřují poměrem zisku k příslušnému vloženému kapitálu. Ukazatele rentability dále dělíme na:

ROA

- Return on assets (rentability aktiv)
- „*Odráží celkovou výnosnost kapitálu bez ohledu na to, z jakých zdrojů byly podnikatelské činnosti financovány*“ (Růčková, Roubíčková, 2013, s. 121).

ROE

- Return on equity (rentabilita vlastního kapitálu)
- Tento ukazatel vyjadřuje efektivnost reprodukce vloženého kapitálu vlastníky. Sleduje, kolik čistého zisku připadá na jednu korunu investovanou vlastníky společnosti (Růčková, Roubíčková, 2013).

ROS

- Return on Sales

- Vyjadřuje procentuální hodnotu zisku z jedné koruny tržeb. Největší vliv na vývoj tohoto ukazatele má především změna ceny, nákladů, kurzové rozdíly a struktura celého sortimentu výrobků (Růčková, Roubíčková, 2013).

4.3.2. Ukazatele likvidity

Likvidita představuje schopnost podniku přeměnit svá aktiva na peněžní prostředky. Čím vyšší míra likvidity je, tím je podnik více schopný dostát svým krátkodobým závazkům. Avšak ani její vysoká míra není pro podnik správná, protože se finanční prostředky vážou na aktiva podniku, a to má za následek snížení rentability. Likvidita se dělí na tři základní stupně: (Růčková, 2015).

Běžná likvidita

- Current Ratio
- Běžná likvidita neboli likvidita třetího stupně udává kolikrát oběžný majetek převyšuje krátkodobé závazky. Čím vyšší je hodnota oběžné likvidity, tím vyšší je pravděpodobnost zachování platební schopnosti. Doporučené hodnoty jsou 1,5 – 2,5 (Režňáková a kol., 2010).

Pohotová likvidita

- Quick Ratio
- Ukazatel pohotové likvidity vynechá nejméně likvidní složku oběžných aktiv, kterou jsou zásoby. Doporučené hodnoty v tomto stupni likvidity se pohybují v rozmezí 1 – 1,5. Pokud se podniku daří v tomto rozmezí udržet nemusí se obávat nutnosti prodávat své zásoby na vyrovnání svých závazků (Růčková, 2015).

Okamžitá likvidita

- Cash Ratio
- V některých případech se okamžitá likvidita nazývá také jako peněžní likvidita a představuje tu nejvíce likvidní složku oběžných aktiv a tedy finanční majetek podniku. Doporučené hodnoty okamžité likvidity jsou 0,2 – 0,5 (Růčková, 2015).

4.3.3. Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti znázorňují finanční strukturu firmy z dlouhodobého hlediska, ukazují poměr mezi cizími a vlastními zdroji financování firmy. Měří rozsah, v jakém firma používá k financování cizí prostředky. Z hlediska zadluženosti platí, že čím větší je poměr cizích zdrojů, tím větší bude v budoucnosti potřeba věnovat pozornost jejich splácení. Všechny tyto ukazatele znázorňují v jaké poměru jsou aktiva dané společnosti financovány cizími zdroji. Mezi ukazatele zadluženosti řadíme například: (Růčková, 2015).

Ukazatel celkové zadluženosti

- Celková zadluženost vyjadřuje míru financování aktiv cizím kapitálem. Celková zadluženost by neměla přesáhnout hodnoty 50%. (Růčková, 2015).

4.3.4. Ukazatele aktivity

Znázorňují, jak podnik využívá své majetkové části. V zásadě lze v tomto případě pracovat s dvěma typy ukazatelů. Prvním typem je počet obrátů ve sledovaném období a druhým je doba jednoho obrátu daného majetku. Jednotlivé majetkové části jsou poměřovány ve většině případů k tržbám, ale v některých případech mohou být použity i jiné rozvrhové základny. Nejčastěji se lze setkat s následujícími ukazateli: (Kislingerová, 2001).

Obrat aktiv

Společně s rentabilitou patří obrat aktiv k jednomu z klíčových ukazatelů efektivnosti. Tento ukazatel je měřítkem celkového využití majetku firmy. Ukazatel obrátu aktiv by měl mít co nejvyšší hodnoty, tj. minimálně roven hodnotě 1 (Kislingerová, 2001).

Obrat zásob

Jako základní hodnoty pro výpočet obrátu zásob se berou právě jejich hodnoty, které jsou porovnávány s hodnoty tržeb. Jejich poměr poté určí, kolikrát se za sledované období zásobí obrátí (Kislingerová, 2001).

Dobra obratu zásob

Doba obratu zásob zkoumá obrat zásob z jiného úhlu pohledu. Tento ukazatel nezobrazuje, kolikrát se zásoby v daném období obrátí, ale jak dlouho trvá jejich jedna obrátka (Kislingerová, 2001).

4.4. Soustavy ukazatelů

Úkolem finanční analýzy je mít kontinuální informace o finančním hospodaření podniku a na základě toho se správně rozhodovat v budoucím vývoji. Výpočet finančních ukazatelů je velice důležitý, avšak v sobě zahrnuje nutnost vypočítat velké množství výsledků, které mohou, za určitých okolností, přinášet rozporuplné názory. Právě tyto problémy vedly k tomu, že se mnoho autorů snaží nalézt jediný syntetický ukazatel. Výsledkem tohoto hledání je konstrukce celé řady souhrnných indexů hodnocení. „*Souhrnné indexy hodnocení mají tedy za cíl vyjádřit souhrnnou charakteristiku celkové finančně ekonomické situace a výkonnosti podniku pomocí jednoho čísla. Jejich vypovídající schopnost je však nižší a jsou vhodné pouze pro rychlé a globální srovnání řady podniků a mohou sloužit jako orientační podklad pro další hodnocení*“ (Růčková, Roubíčková, 2013, s. 110).

5. Kalkulace

Kalkulace jsou jedním ze stěžejních nástrojů pro řízení nákladů v podniku. Kromě informační funkce také napomáhají při rozhodování o struktuře a sortimentu výrobků a stanovování podnikových cen. Obsahem kalkulace jsou náklady na výrobek. Tyto náklady se skládají z jednotlivých prvků, které lze charakterizovat jako nákladové druhy. Tyto druhy se vymezují pěti základními položkami:

- Spotřeba materiálu a energie
- Spotřeba externích prací a služeb
- Mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění
- Odpisy dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku
- Finanční náklady

Členění dle nákladových druhů neobsahuje hledisko účelu nákladů. Pokud je vyžadováno určit náklady k jednotlivým výkonům či výrobkům je nutné využít členění dle účelu, na něž byly spotřebovány (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

5.1. Základní kalkulační pojmy

Mezi základní pojmy v oblasti kalkulací se řadí především samotný pojem kalkulace.

Kalkulace je činnost, která stanovuje náklady na přesně stanovenou jednotku výkonu. Avšak tento pojem lze vyložit i dalšími způsoby. Například kalkulací se také označuje ta část podnikového informačního systému, která využívá potřebná data pro rozpočetnictví nebo nákladové účetnictví. Dále může být pojmem kalkulace označován podnikový útvar, který se kalkulováním zabývá (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Nákladová kalkulace označuje písemný přehled všech složek nákladů a jejich souhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je samotný výkon, který je vymezený měrnou jednotkou. Dalším pojmem je kalkulované množství. Tento pojem se používá spíše ve výroбах sériového charakteru, kde se do výroby zadává pod jedním výrobním příkazem výrobní dávka (Synek a kol., 2011)

Mezi pojmy z oblasti kalkulace patří také kalkulační systém, ten obsahuje různé druhy kalkulací. Na tento pojem se zaměříme v další kapitole.

5.2. Kalkulační systém

Kalkulační systém lze definovat jako soubor všech kalkulací v podniku a je hlavním nástrojem pro řízení nákladů. Kalkulační systém obsahuje několik druhů kalkulací, které závisí druhu podniku, velikosti podniku, nároků na vypovídací schopnost kalkulací a potřebě jejich využití v různých časových horizontech (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Kalkulační systém poté obsahuje soubor kalkulací předběžných, které obsahují kalkulace propočtové, operativní a plánované, a soubor kalkulací výsledných.

5.2.1. Předběžné kalkulace

Tyto kalkulace se sestavují před provedením výkonu a představují odhad budoucích nákladů na nákladový objekt. Tento typy kalkulace se dále dělí na:

Propočtová kalkulace

Propočtová nebo-li rozpočtová kalkulace se řadí do skupiny kalkulací předběžných. Tato kalkulace se sestavuje na začátku každého produktu a to v té fázi, kdy se technicky vyjasňuje celý obsah a není k dispozici potřebná dokumentace. Pro zpracování propočtové kalkulace se používá vstupní ceny materiálu, náčrtky, technické parametry, hmotnost, apod. U propočtové kalkulace se tedy spíše odhaduje budoucí nákladů výrobku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Operativní kalkulace

Další předběžnou kalkulací je kalkulace operativní. Tato kalkulace je také známá pod pojmy běžná nebo výrobní. Pro její sestavení jsou důležité podrobné normy spotřeby materiálu a času, které jsou platné k danému datu. Kalkulace tedy v každém okamžiku vyhotovení ukazuje platnou výši běžných, operativních norem spotřeby zdrojů. Díky tomu se jedná o nejpřesnější kalkulaci, která je v podniku sestavována (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Plánovaná kalkulace

Poslední předběžnou kalkulací je kalkulace plánovaná. Tato kalkulace je vhodná pro řízení nákladů v opakované a stabilizované sériové výrobě. Kalkulace vychází z přesnějších odhadů než kalkulace propočtová a slouží pro přesné plánování výroby. Jelikož plánovaná kalkulace platí po nějaké období, označuje se někdy také jako kalkulace intervalová, a tedy představuje průměrné náklady na zdroje během daného období (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

5.2.2. Výsledná kalkulace

Završením celé této kalkulační soustavy je kalkulace výsledná. Tato kalkulace se stanovuje až po dokončení daného výkonu. Funguje tedy jako kontrolní kalkulace kalkulací předběžných. Jelikož výsledky této metody jsou stanoveny až po skončení daného výkonu, není možno na základě této kalkulace činit jakýkoliv zásah při výrobě. Proto je spíše kontrolním nástrojem nebo případně informačním nástrojem pro další stanovované kalkulace (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

5.3. Kalkulační metody

Kalkulační metoda je způsob, jakým jsou stanovovány náklady jednotlivých složek na kalkulační jednici. Tyto metody se od sebe liší způsobem přičítání nákladů na kalkulační jednici. Při kalkulaci se použije kalkulační členění nákladů, a tedy se náklady rozdělí na ty, co jsou přičitatelné kalkulační jednici přímo a ty, co jsou přičitatelné kalkulační jednici nepřímou. Pro toto rozdělení nákladů je poté zvolena metoda, která by vždy měla respektovat charakter organizace a způsob využití. Kalkulační metody se poté člení na: (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Kalkulace dělením

Kalkulace dělením se ve většině případů používá v hromadné výrobě nebo při omezeném výrobním sortimentu. Tato kalkulace se dále rozděluje na tři druhy:

- Prostá kalkulace dělením – v tomto způsobu se náklady pro kalkulační jednici stanovují dělením. Celkové náklady se dělí množstvím kalkulačních jednic. Proto se tato kalkulace používá převážně v hromadné výrobě.
- Stupňovitá kalkulace dělením – v tomto případě se sestaví kalkulace pro jednotlivé stupně výroby a poté se každý stupeň rozpočítá na kalkulační jednici. V tomto druhu kalkulace se předpokládá, že pro každý výrobní stupeň se měří objem produkce a náklady zvlášť.
- Kalkulace dělením s poměrovými čísly – tento typ se používá především při výrobě stejného druhu výrobku, který se liší například hmotností nebo velikostí. Na základě těchto rozdílů je výrobku stanoveno poměrové číslo, díky němuž se mu poté přiřadí odpovídající část nákladů. Stanovení poměrového čísla může být odlišné v různých položkách nákladů (Synek a kol., 2011).

Kalkulace přírážková

Ve firmách je běžné, že produkují různorodé výkony, které obsahují nejen různé druhy a různá množství materiálu ale také jsou různě pracné, a tedy nestejně zatěžují výrobní zařízení podniku. Tyto vzniklé režijní náklady je nutné přičíst ke kalkulačním jednicím v té míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. Proto si v tomto případě metodou dělením nevystačíme a je nutno přičíst režijní náklady ke kalkulační jednici dle zvolených rozvrhových základů, a tedy aplikovat principy kalkulování pomocí přírážek režijních nákladů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Kalkulace ve sdružené výrobě

Použití této metody je většinou v těch případech, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být z technologických důvodů oddělena od výroby dalších výrobků, jejichž výroba ani nemusí být žádoucí. Tato metoda je využívána v odvětvích zemědělské výroby, zpracování ropy, atd. V této metodě rozlišujeme dva druhy:

- Rozčítací kalkulace – používá se v situacích, kdy mají vyráběné výrobky významnou prodejní hodnotu a považují se za hlavní. Celkové náklady se

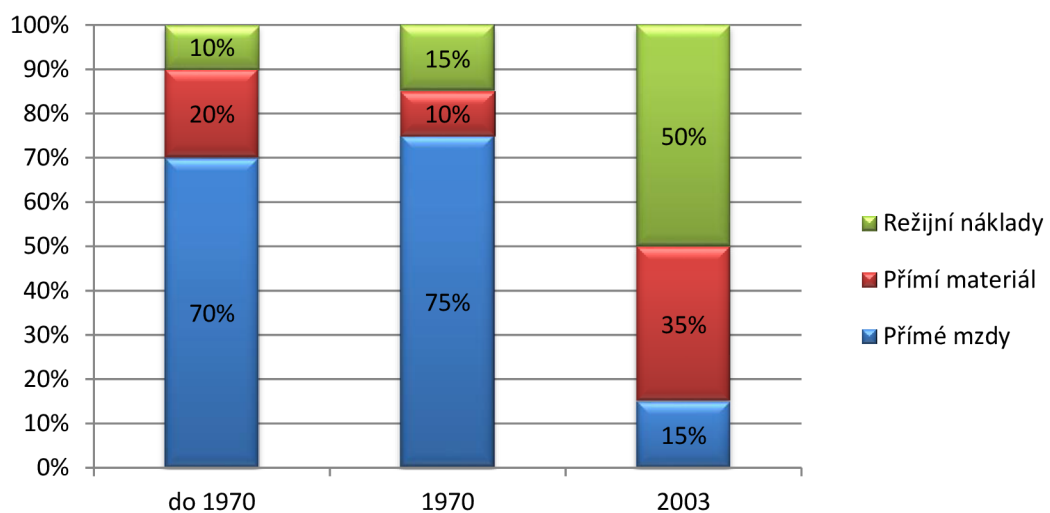
rozčítají dle poměrových čísel vypočtených z množství vyrobených výrobků, cen či jiných poměrových ukazatelů

- Odčítací kalkulace – tento druh metody se používá v situacích, kdy lze jeden druh výrobku označit jako hlavní a ostatní za vedlejší. Od celkových nákladů se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami. Zbytek nákladů je považován za náklady hlavního výrobku (Popesko a Papadaki, 2016).

6. Moderní metody řízení nákladů - Activity-Based Costing

Vývoj posledních desetiletí měl podstatný vliv na strukturu nákladů v podnikatelském prostředí. V posledních letech totiž přibývají více a více činnosti režijního typu a proto roste poměr nepřímých nákladů na výrobu. To je dáno hlavně vlivem automatizace, technologické náročnosti výroby či zkracujícího se životního cyklu výrobku. Tady rostou náklady typu řízení jakosti, řízení vztahů se zákazníky a dodavateli, certifikace, propagace, atd.. V následujícím grafu lze vidět vývoj režijních nákladů, kdy se dříve pohyboval v hodnotě cca 10 %, dnes je hodnota režijních nákladů již cca 50% a trend je stále stoupající (Petřík, 2009).

Struktura celkových nákladů



Graf 1 - vývoj celkových nákladů (zdroj: vlastní dle (Popesko, Papadaki, 2016))

A právě tento vývoj struktury nákladů dal podnět k tomu zamyslet se nad novou metodou, která by byla schopna co nejpřesněji určovat náklady podniku. Jednou z takových metod je bezpochyby kalkulace dle aktivit, tedy metoda Activity-Based Costing.

Podobně jako i jiné ekonomické nástroje a metody vznikla také metoda kalkulace Activity-Based Costing (ABC), jako reakce na problémy či nedostatky, které byly

spojené s tradičními kalkulačními metodami. Její vznik byl také podpořen tím, že v dnešní době výrazně roste poměr nepřímých nákladů, jejichž rozpočtem se aktivita zabývá. Tradiční kalkulační metody jsou spíše zaměřeny na rozpočet přímých nákladů na jednotku výkonu a pro nepřímé náklady je jejich přesnost nižší. Dalším z důvodů vzniku této metody jsou požadavky manažerů, kteří chtějí mít v současném konkurenčním prostředí čím dál kvalitnější informace o nákladech na jednotlivé aktivity. Častěji se zabývají otázkami typu:

- Které produktové řady jsou nejvíce ziskové a které naopak generují ztrátu?
- Kolik podnik opravdu stojí jednotlivé činnosti?
- Jsou tyto činnosti vykonávány efektivně?

I díky těmto otázkám je ekonomický úsek nucen více se věnovat jednotlivým prováděným činnostem. Metoda ABC poté dokáže přiřadit jednotlivé náklady výkonům dle skutečných příčin, které vedou k jejich vzniku (Popesko a Papadaki, 2016).

6.1. Základní principy

Metoda kalkulace dle aktivity (Activity-Based Costing) používá pro přiřazování nákladů objektům měření skutečného výkonu jednotlivých prováděných aktivit a činností. Na základě dlouholeté praxe lze říci, že tento způsob je jedinou možností, jak lze eliminovat paušalizování nákladů v různých zjednodušených způsobech alokace. V případě této metody již neprobíhá přiřazování nákladu k výkonu pomocí rozvrhové základny, ale přiřazují se skutečné aktivity k výkonům, na které byly spotřebovány. Metoda tedy usiluje o to, aby byly odhaleny skutečné příčiny vzniku nákladů a byly adresně alokovány právě k těm podnikovým výkonům a produktům, na které byly skutečně spotřebovány (Popesko a Papadaki, 2016).

Samotná metoda ABC poskytuje široké spektrum informací o jednotlivých nákladech, činnostech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, které se začali více a více využívat nejen pro samotnou kalkulaci, ale také pro řízení činností prováděných v podniku a pro jejich restrukturalizaci. I proto vznikl manažerský nástroj nazýván Activity-Based Management (řízení dle aktivit), který využívá informace získané metodou ABC pro dosažení cílů organizace.

Jak již bylo řečeno, metoda kalkulace ABC je jednak nástrojem k výpočtu nákladů na nákladový objekt, avšak má také funkci, kdy se stává významným nástrojem nákladového řízení, které slouží k optimalizaci a snižování nákladů společnosti (Popesko a Papadaki, 2016).

6.2. Tvorba ABC

V této části práce se zaměříme na postup tvorby samotné metody Activity-Based Costing. Při tvorbě se používá pět základních částí, tyto části si nyní definujeme. Řadíme sem:

1. Úprava účetních dat
2. Identifikace aktivit (struktura ABC systému)
3. Ocenění aktivit (přiřazení jednotlivých nákladů k aktivitám)
4. Stanovení nákladů na jednotku aktivity (definice vztahových veličin, stanovení celkových nákladů)
5. Přiřazení nákladů nákladovým objektům (Popesko a Papadaki, 2016).

6.2.1. Úprava účetních dat

Úprava účetních dat se neřadí mezi vlastní součásti metody kalkulace Activity-Based Costing, je ale pro její tvorbu důležitá. Účetnictví je především určeno pro daňové povinnosti vůči státu a mnoho položek, které jsou umístěny v účetních knihách je z pohledu této metody značně zkreslených. Tyto úpravy je nutné správně korigovat jelikož jejich nesprávnou úpravou se může stát, že do kalkulace nebudou vpuštěny skutečné náklady, které patří k určitým aktivitám, a tyto aktivity by tak neměli přesnou vypovídající schopnost (Popesko a Papadaki, 2016).

„Úprava účetních dat spočívá v první řadě v eliminaci specifických nákladových položek finančního účetnictví“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 147). Tyto položky nákladů totiž nesouvisí se skutečně prováděnými aktivitami a jejich přiřazení by tedy bylo jen velmi obtížné. V případě, že bychom položky v systému ponechali, zkreslovali

by samotný výsledek kalkulace. Mezi položky, kterých se tato eliminace týká, řadíme například:

- Kurzové rozdíly
- Inventarizační rozdíly
- Cenové rozdíly
- Opravné položky
- Dary
- Přefakturace
- Smluvní pokuty a penále (Popesko a Papadaki, 2016).

V případě, že se nejedná o periodickou činnost, neměly by být mezi náklady zařazeny ani položky, kterým v rámci výnosů odpovídají stejné položky.

Na druhé straně je vhodné mezi náklady zařadit i položky, které nejsou ve finančním účetnictví evidovány, ale lze je odhadnout na základě peněžního ocenění, či ocenění obětovaných alternativ. Jedná se o tzv. oportunitní náklady, které postihují rozhodování a mají ekonomický dopad na firmu.

Podstatou tohoto kroku tedy je vystihnout skutečné spotřebované náklady a eliminovat ty, které nejsou pro výpočet relevantní (Petřík, 2007).

6.2.2. Identifikace aktivit

V této fázi je nutné definovat strukturu aktivit, které budou v rámci kalkulace sledovány. Tyto aktivity by měly být definovány na základě skutečných pracovních úkonů daného podniku. Dále by aktivity měly odpovídat tomu, na jaké nákladové objekty budou v dalších krocích přiřazovány. Před samotným definováním je také vhodné provést analýzu organizační struktury podniku, jednotlivých pracovišť, zaměstnanců a jejich osobních nákladů. Každé aktivity musí být co nejpřesněji popsány, aby bylo co nejsnazší identifikovat, jaké náklady se k nim připsají (Petřík, 2007).

Celkový počet aktivit není nijak pevně stanoven, avšak obecně platí, že čím více daných aktivit metoda obsahuje, tím je kalkulace přesnější. Vyšší počet aktivit také dokáže daleko přesněji postihnout složitost vazeb, jež v podniku existují mezi náklady a

produkty. Při stanovování počtu aktivit také záleží, za jakým účelem je kalkulace tvořena. Avšak i zde platí doporučení vyvarovat se extrémům, kdy je počet aktivity příliš velký nebo naopak příliš malý (Popesko a Papadaki, 2016; Petřík, 2007).

Náklady těchto aktivit jsou poté přiřazovány k jednotlivým nákladovým objektům. Definice těchto nákladových objektů se z pravidla řadí na závěr celé metody, avšak je nutné ji znát již pro výběr samotných aktivit, jelikož právě jejich základě by měly být aktivity definovány. Proto je jejich návrh doporučeno provádět právě zároveň s návrhem aktivit (Popesko a Papadaki, 2016).

6.2.3. Ocenění aktivit

Dalším krokem této metody je přiřazení jednotlivých nákladů k definovaným aktivitám. Identifikace nákladů, které jsou spojené s jednotkou výkonu, nám zajistí daleko přesnější přehled o tom, jaké zdroje jsou na jaké výkony v podniku spotřebovány. Toto přiřazení nám také dává možnost zamyslet se nad tím, kolik nás jednotlivé náklady stojí a zda jsou skutečně opodstatněné (Petřík, 2007).

V první řadě je nutné náklady rozdělit na přímé, alokovatelné pomocí aktivit a náklady nealokovatelné pomocí aktivit. Přímé náklady lze přímo přiřadit k jednotlivým výkonům a není tedy potřeba jejich přiřazování v této metodě řešit, můžeme je tedy z celého alokačního procesu vypustit. Dalšími náklady jsou náklady alokovatelné pomocí aktivit. To jsou právě ty náklady, které budou v této fázi do metody Activity-Based Costing vstupovat. Jsou to náklady spojené s výkonem definovaných aktivit. Poslední variantou jsou náklady nealokovatelné pomocí aktivit. V tomto případě se jedná o velmi malou část celkových nákladů, které nemají příčinnou vazbu s výkonem aktivit podniku. Protože zde existuje riziko zkreslení, není vhodné tyto náklady alokovat k aktivitám podniku, respektive se s nimi v tomto bodu nepočítá. Tato úprava nákladů je již zahrnuta v prvním bodě tvorby, která se nazývá úprava účetních dat. Jedná se například o pokuty, penále, odměny statutárním orgánům, poplatky, atd. Výsledek tohoto dělení poté zobrazuje matice nákladů aktivit (Popesko a Papadaki, 2016).

Tabulka 1 - příklad ocenění aktivit (zdroj: vlastní)

Kód aktivity	Název aktivity	Režijní materiál	Energie	Služby	Osobní náklady	Celkem
1	Nákup materiálu	22 400 Kč	3 750 Kč	7 500 Kč	34 200 Kč	67 850 Kč
2	Plánování výroby	15 200 Kč	2 750 Kč	2 500 Kč	37 500 Kč	57 950 Kč
3	Montáž	21 500 Kč	17 600 Kč	32 960 Kč	97 300 Kč	169 360 Kč
4	Kompletace	47 300 Kč	12 700 Kč	1 500 Kč	88 900 Kč	150 400 Kč
5	Kontrola kvality	7 600 Kč	1 900 Kč	6 700 Kč	28 900 Kč	45 100 Kč
6	Balení, expedice	39 200 Kč	3 890 Kč	3 920 Kč	64 200 Kč	111 210 Kč
7	Obsluha zákazníků	10 700 Kč	2 780 Kč	4 500 Kč	27 000 Kč	44 980 Kč
Celkem		163 900 Kč	45 370 Kč	59 580 Kč	378 000 Kč	646 850 Kč

Matice nákladů umožňuje zkoumat vazbu mezi aktivitami a náklady. Představuje tak velmi cenný informační nástroj, který slouží jednak jako krok při tvorbě kalkulace Activity-Based Costing, ale také jako nástroj napomáhající řízení jednotlivých aktivit v podniku.

V neposlední řadě je nutné také přiřazení nákladů na podpůrné aktivity podniku. Ty bývá mnohdy velice těžké přiřadit, avšak zde lze použít výstižný výrok profesora Kaplana, který řekl: „*Cílem je raději přibližně správný výsledek, než dokonale špatný*“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 156).

6.2.4. Stanovení nákladů na jednotku aktivity

V předchozím kroku této metody byly stanoveny náklady na danou aktivitu. Nyní však musíme jednotlivé aktivity analyzovat. Cílem je vyčíslit jednotkové náklady primárních aktivit. Tato analýza se skládá z několika kroků: (Popesko a Papadaki, 2016).

Stanovení vztahových veličin

Vztahová veličina představuje veličinu, kterou je možné danou aktivitu měřit. Veličina, kterou zvolíme, by měla jednak vystihovat vztah nákladů k výkonům aktivity, ale také by měla být zvolena tak, aby ji bylo možné na základě dostupných dat správně identifikovat. Jde tedy o určení správné jednotky, příkladem může být počet

objednávek, počet kontrol, strojohodiny, počet IT stanic nebo čas strávený u dané aktivity (Popesko a Papadaki, 2016).

Stanovení míry výkonu aktivity

V dalším kroku je nutné stanovit míru výkonu aktivity. Jde o stanovení přesného počtu vztahových jednotek, pro které je daná aktivita ohodnocena. Důraz je kladen na správnost výsledků (Popesko a Papadaki, 2016).

Kalkulace jednotkových nákladů aktivity

Tento krok bere v úvahu celkové náklady na aktivitu a míru výkonu aktivity. Jejich poměrem se poté docílí požadované informace o nákladech na jednotku aktivity (Popesko a Papadaki, 2016).

Přiřazení nákladů podpůrných aktivity primárním

V této fázi je nutné, aby byly aktivity rozděleny a k hlavním aktivitám byly přiděleny aktivity podpůrné, dle toho, jak jsou k nim spotřebovávány (Popesko a Papadaki, 2016).

6.2.5. Přiřazení nákladů nákladovým objektům

Závěrečnou fází metody kalkulace Activity-Based Costing je přiřazení nákladů aktivit k jednotlivým nákladovým objektům. Nejprve je nutné kvantifikovat množství spotřebovaných jednotek výkonu jednotlivými nákladovými objekty, a poté na základě nákladů na jednotku výkonu stanovit celkové náklady aktivit na zvolený nákladový objekt.

Tento způsob kalkulace nákladů je významným kvalitativním posunem pro stanovení přesnosti alokace režijních nákladů. Náklady jsou k objektům přiřazeny dle skutečné spotřeby (Popesko a Papadaki, 2016).

6.3. Analýza ziskovosti zákazníků

Analýza ziskovosti nebo rentability zákazníků patří k základním způsobům využití metody ABC. Stejně jako u přiřazení nákladů jsme také schopni k nákladovým objektům (v tomto případě zákazníkům) přiřadit i výnosy. Analýza ziskovosti tedy

spočívá v určení jednotlivých výnosů, přímých nákladů a nákladů stanovených metodou ABC k nákladovým objektům. Z výsledku poté můžeme určit jejich rentabilitu či ziskovost. Výnosy není nikterak složité nákladovým objektům (zákazníkům) přiřadit, jelikož se stanoví na základě tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb (Popesko a Papadaki, 2016).

6.4. Zhodnocení metody ABC

Metoda Activity-Based Costing nám poskytuje daleko více možností využití než tradiční nákladové systémy. Vhodná je zejména pro podniky, které vyrábí složitější výrobky v různých objemech, pro různé zákazníky. V opačném případě, tedy pro firmy například s objemnou homogenní výrobou, tato metoda výrazněji přidanou hodnotu pravděpodobně nepřinese. Metoda se v některých oblastech dostává až nad rámec tradičních kalkulací a umožňuje i analyzovat různé podnikové oblasti z jiných pohledů. Jak již bylo řečeno, metoda je i velmi účinný nástroj pro řízení a analýzu podnikových aktivit.

Metoda také obsahuje řadu nedostatků a omezení. Mezi nejčastější, se kterými se potýká již od svého vzniku, se řadí:

- Proces dotazování a pohovory s pracovníky jsou časově náročné
- Data používaná v rámci ABC systému jsou velmi často subjektivní a velmi obtížně ověřitelná
- Náklady na evidenci, zpracování a vykazování dat jsou vysoké
- Většina ABC modelů je lokálních a neposkytují celkový celopodnikový pohled na ziskové příležitosti
- ABC model není možné jednoduše aktualizovat tak, aby zohlednil změny ve struktuře výkonů
- Model je teoreticky nepřesný, pokud ignoruje možnosti nevyužité kapacity.

Avšak i tato omezení se dají v principu eliminovat. Otázkou tedy zůstává potřeba dané firmy na analýzu svých nákladů (Popesko a Papadaki, 2016).

7. Zhodnocení teoretické části

Teoretická část práce nám poslouží jako podklady pro následující praktické použití ve zkoumané firmě. V první řadě jsme se zaměřili na teoretické podklady pro náklady a jejich význam v podniku. Bylo vysvětleno pojetí nákladů z hlediska finančního a manažerského. Dále bylo představeno členění nákladů, které poté zajistí o nákladech kvalitnější přehled. Nakonec této kapitoly byla vysvětlena důležitost samotného řízení nákladů, jejich plánování a kontrola.

V další kapitole byly představeny kroky finanční analýzy, které poslouží pro rychlý přehled o finančním zdraví podniku. Představeny byly analýzy stavových ukazatelů, rozdílových a tokových ukazatelů, poměrových ukazatelů a soustav ukazatelů.

Dále jsme se zaměřili na kalkulace podniku. Byly vysvětleny základní kalkulační pojmy a kalkulační systém. Také byly představeny tradiční kalkulační metody a jejich jednotlivé varianty.

Poslední kapitola byla zaměřena na moderní metody řízení nákladů a to za pomoci metody Activity-Based Costing. V práci byla samotná metoda představena z hlediska základního principu, ale také její tvorby a využití.

ANALYTICKÁ ČÁST

Následující část práce podléhá utajení a je součástí pouze plné verze diplomové práce.

Utajení podléhají strany 46-64.

NÁVRHOVÁ ČÁST

Následující část práce podléhá utajení a je součástí pouze plné verze diplomové práce.

Utajení podléhají strany 65-84.

Závěr

Závěr podléhá utajení a je součástí pouze plné verze diplomové práce.

Utajení podléhá strana 85.

Seznam použitých zdrojů

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER, 2004. *Nákladové účetnictví*. 3. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, ISBN 80-245-074-63.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3.

KALOUDA, F., 2016. *Finanční analýza a řízení podniku*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-591-3.

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

KISLINGEROVÁ, E., 2001. *Oceňování podniku*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-529-1.

KNÁPKOVÁ, A., D. PAVELKOVÁ a K. ŠTEKER, 2013. *Finanční analýza. Komplexní průvodce s příklady*. 2. rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4456-8.

MÁČE, M., 2013. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4574-9.

PETŘÍK, T., 2007. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací : nákladová technika a komplexní manažerská metoda ABC/ABM*. Praha : Linde Praha. ISBN 978-80-7201-648-8.

PETŘÍK, T., 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2. výrazně rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3024-0.

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

REŽŇÁKOVÁ, M. a kol., 2010. *Řízení platební schopnosti podniku*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3441-5.

RŮČKOVÁ, P. A M. ROUBÍČKOVÁ, 2012. *Finanční management*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4047-8.

RŮČKOVÁ, P., 2015. *Finanční analýza. Metody, ukazatele, využití v praxi*. 5. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5534-2.

SYNEK, M. a kol, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5. vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3494-1.

VOCHOZKA, M., P. MULAČ a kol., 2012. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4372-1.

Ostatní zdroje

ZDROJ UTAJEN

Seznam tabulek

Seznam tabulek podléhá utajení a je součástí pouze plné verze diplomové práce.

Seznam grafů

Seznam grafů podléhá utajení a je součástí pouze plné verze diplomové práce.

Seznam obrázků

Seznam obrázků podléhá utajení a je součástí pouze plné verze diplomové práce.

Seznam příloh

Seznam příloh podléhá utajení a je součástí pouze plné verze diplomové práce.

Přílohy

Přílohy podléhají utajení a jsou součástí pouze plné verze diplomové práce.

