

Projekt využití metody ABC ve firmě Kovostal s.r.o.

Bc. Jiří Piluša

Diplomová práce
2011



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Jiří PILUŠA
Osobní číslo: M090637
Studijní program: N 6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Finance

Téma práce: Projekt využití metody ABC ve firmě Kovostal s.r.o.

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte kritickou literární rešerši a zpracujte teoretické a metodické poznatky z oblasti řízení nákladů v podniku.

II. Praktická část

- Popište a analyzujte současný stav řízení nákladů ve firmě Kovostal s.r.o.
- Na základě provedené analýzy identifikujte nedostatky současného stavu řízení nákladů a vymezte aktuální možnosti projektového řešení.
- Vytvořte projekt využití metody ABC ve firmě Kovostal s.r.o., verifikujte efektivnost projektu a formulujte závěrečné doporučení.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

- [1] COKINS, G. *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*, John Wiley and Sons, 2005. ISBN 047144328X.
[2] KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha: Prospektrum, 1. vydání 1997. ISBN 80-03-00382-2.
[3] PETŘÍK, T. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda*. Praha: Linde, 2007. 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
[4] POPESKO, B. *Moderní systémy řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení* Praha: Grada Publishing, 2009. 233 s. ISBN:978-80-247-2974-9.
[5] SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*, Praha: Grada Publishing, 1. Vydání 1996. ISBN 80-7169-211-5.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **24. června 2011**
Termín odevzdání diplomové práce: **15. srpna 2011**

Ve Zlíně dne 24. června 2011

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí:
 - bez omezení;
 - pouze prezenčně v rámci Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlédnutí veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 7. 8. 2011



⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá moderní metodou řízení nákladů Activity-Based Costing a možnostmi jejího využití ve společnosti Kovostal s.r.o.

Teoretická část je rešerší dostupných literárních zdrojů z oblasti řízení nákladů. Úvodem je objasněn vliv nákladů na výkonnost podniku a následně se věnuji jejich klasifikací. Jádrem teoretické části je vytvoření přehledu o tradičně používaných kalkulačních metodách a zejména pak představení moderní metody řízení nákladů Activity-Based Costing. V souvislosti s touto metodou jsou shrnuta teoretická východiska, která byla použita při tvorbě projektu.

V praktické části je nejdříve provedena situační analýza společnosti Kovostal s.r.o. a následně je zhodnocena hospodářská situace podniku. Účelem nákladové analýzy je klasifikovat náklady společnosti tak, jak budou použity v projektu. Samostatný úsek praktické části je věnován projektu využití metody Activity-Based Costing ve výše zmíněné společnosti. Závěrem je provedena verifikace a nákladová a časová analýza projektového řešení.

Klíčová slova: náklady, aktivity, režie, manažerské účetnictví, nepřímé náklady, příčiny, kalkulace, nákladová alokace, Activity Based Costing, nákladový objekt, analýza nákladů

ABSTRACT

This master thesis deals with the modern method of cost management named Activity-Based Costing, and possibilities of its use in the company of Kovostal Ltd.

The theoretical part is a literature search of available literature sources in the area of cost management. At the very beginning is explained the costs impact on company performance and then the cost classification is being clarified. The key part of theoretical section is to make an overview of traditionally used methods and especially the presentation of modern method of cost management, Activity-Based Costing. In relation with this method, the theoretical background, which was used when creating the project, are summarized.

The practical part begins with the situational analysis of the company of Kovostal Ltd and after that the economic situation of the company is evaluated. The main purpose of cost analysis is to classify the companies costs, to be used it in the project. An independent part of practical section is devoted to the project of utilization of the Activity-Based Costing

method, in the company mentioned above. The verification of project solution as well as its cost and time analysis is performed in conclusion.

Keywords: costs, activities, overhead, managerial accounting, indirect costs, causes, calculations, cost allocation, Activity Based Costing, cost objects, costs analysis

Rád bych na tomto místě vyjádřil své poděkování řediteli společnosti Kovostal s.r.o., panu Ing. Aleši Pšurnému za možnost vypracovat diplomovou práci ve jmenované firmě a za poskytnuté informace a čas, který mi věnoval. Poděkování patří také vedoucímu mé diplomové práce, panu doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D., za odborné vedení, cenné rady a vstřícnost.

Poděkovat bych chtěl také dalším pracovníkům společnosti Kovostal, kteří mi vždy byli v případě potřeby k dispozici a ochotně poskytovali potřebné informace, bez kterých by tato práce nevznikla.

Citát:

„Jen analýzou aktivit potřebných k dosažení cílů můžeme odpovědět na naše otázky“

P. Drucker

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

OBSAH

| | |
|--|-----------|
| ÚVOD..... | 11 |
| I TEORETICKÁ ČÁST..... | 13 |
| 1 ROZHODUJÍCÍ FAKTORY EFEKTIVITY PODNIKU | 14 |
| 1.1 PROČ SE ZABÝVAT NÁKLADY A JEJICH ŘÍZENÍM..... | 14 |
| 1.2 JAK SNÍŽIT NÁKLADY PODNIKU | 15 |
| 2 NÁKLADY PODNIKU | 16 |
| 2.1 ÚČETNICTVÍ JAKO ZÁKLAD INFORMACÍ..... | 16 |
| 2.2 POJETÍ NÁKLADŮ..... | 17 |
| 2.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ | 18 |
| 2.3.1 Druhové členění | 18 |
| 2.3.2 Účelové členění..... | 19 |
| 2.3.3 Kalkulační členění..... | 20 |
| 2.3.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů..... | 20 |
| 2.3.5 Další kategorie nákladů..... | 21 |
| 2.4 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ | 21 |
| 2.4.1 Rozpočet režijních nákladů..... | 22 |
| 2.4.2 Metody rozpočtů | 22 |
| 3 NÁKLADOVÉ KALKULACE | 23 |
| 3.1 ZÁKLADNÍ KALKULAČNÍ POJMY | 23 |
| 3.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM | 24 |
| 3.2.1 Tradiční kalkulační metody..... | 25 |
| 3.2.2 Nedostatky přírážkových kalkulací..... | 26 |
| 3.2.3 Neabsorpční kalkulace | 27 |
| 4 MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ..... | 28 |
| 4.1 ACTIVITY-BASED COSTING..... | 29 |
| 4.2 PODSTATA METODY ABC..... | 29 |
| 4.2.1 Tok nákladů u ABC a tradičních nákladových systémů | 30 |
| 4.3 PROCESNÍ STRUKTURA PODNIKU | 32 |
| 4.4 STRATEGICKÝ A OPERATIVNÍ MODEL ABC..... | 33 |
| 4.5 ETAPY TVORBY ABC MODELU | 34 |
| 4.5.1 Úprava účetních dat..... | 34 |
| 4.5.2 Identifikace aktivit | 35 |
| 4.5.3 Přřazení nákladů aktivitám..... | 36 |
| 4.5.4 Kalkulace jednotkových nákladů aktivit..... | 36 |
| 4.5.5 Ocenění nákladových objektů..... | 37 |
| 4.6 ZHODNOCENÍ METODY ABC | 38 |
| SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI..... | 39 |
| II PRAKTICKÁ ČÁST | 40 |
| 5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI..... | 41 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 5.1 | ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI | 42 |
| 5.2 | VÝROBKOVÉ PORTFOLIO | 42 |
| 5.3 | ORGANIZAČNÍ SCHÉMA | 44 |
| 5.4 | SITUAČNÍ ANALÝZA..... | 45 |
| 5.4.1 | Základní poslání a hlavní cíle firmy..... | 45 |
| 5.4.2 | PEST analýza makrookolí..... | 45 |
| 5.4.3 | Porterův model pěti sil | 48 |
| 5.5 | ANALÝZA VNITŘNÍHO PROSTŘEDÍ..... | 51 |
| 5.6 | STRUKTURA ZÁKAZNÍKŮ | 52 |
| 5.7 | ZPRÁVA O HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI..... | 53 |
| 5.7.1 | Analýza tržeb | 53 |
| 5.7.2 | Základní finanční ukazatele | 55 |
| 5.7.3 | EVA – Economic Value Added | 55 |
| 6 | ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI..... | 57 |
| 6.1 | DRUHOVÉ ČLENĚNÍ | 57 |
| 6.2 | KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ | 59 |
| 6.2.1 | Přímé náklady..... | 59 |
| 6.2.2 | Nepřímé náklady | 61 |
| 6.3 | ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ..... | 62 |
| 7 | KALKULAČNÍ SYSTÉM VE SPOLEČNOSTI | 63 |
| 7.1.1 | Identifikace nedostatků | 65 |
| 8 | PROJEKT VYUŽITÍ METODY ABC V ANALYZOVANÉ FIRMĚ..... | 67 |
| 8.1 | NÁVRH MODELU NOVÉ KALKULAČNÍ METODY | 67 |
| 8.1.1 | Úprava účetních dat..... | 67 |
| 8.1.2 | Identifikace aktivit | 68 |
| 8.1.3 | Ocenění aktivit | 73 |
| 8.1.4 | Stanovení nákladů na jednotku aktivity | 77 |
| 8.1.5 | Přřazení nákladů aktivit na objekty..... | 81 |
| 8.2 | ANALÝZA ZISKOVOSTI ZÁKAZNÍKŮ | 83 |
| 8.2.1 | Verifikace projektového řešení | 88 |
| 9 | FORMULACE ZÁVĚREČNÝCH DOPORUČENÍ | 89 |
| 10 | ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU..... | 91 |
| 10.1 | NÁKLADOVÁ ANALÝZA | 91 |
| 10.2 | ČASOVÁ ANALÝZA | 92 |
| | ZÁVĚR | 93 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY..... | 95 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK..... | 98 |
| | SEZNAM OBRÁZKŮ | 99 |
| | SEZNAM TABULEK..... | 101 |
| | SEZNAM PŘÍLOH..... | 102 |

ÚVOD

Od významné transformace české ekonomiky do relativně fungujícího tržního hospodářství uplynulo již více než dvě desetiletí. Za tu dobu se podnikatelský proces významně obměnil. Především dochází k podstatnému zkracování životního cyklu výrobku a rostou také požadavky zákazníků na jejich diverzifikaci. Tento tlak nutí společnosti dodávat produkty na míru, zavádět produkty nové a zvyšovat jejich kvalitu. To způsobuje menší sériovost, nárůst podpůrných činností, náročnější obsluhu, což se odráží v růstu administrativních a režijních nákladů. Jedním ze základních předpokladů úspěchu za podmínky omezených zdrojů je dobře porozumět svým nákladům a umět je řídit. Za tímto účelem provozují ekonomické subjekty různě kvalitní kalkulační systémy. Mezi základní požadavky na tyto systémy je poskytovat věrohodné a relevantní manažerské informace. Dosavadní tradiční kalkulační systémy však v tomto směru vykazují určité nedokonalosti, které omezují konkurenceschopnost firem. Největší omezení současného reprodukčního způsobu alokace nákladů finálnímu výkonu se vztahuje k neschopnosti přiřazovat právě režijní a administrativní náklady, což se odráží v celkové nepřesnosti kalkulace. Diplomová práce je proto zaměřena na moderní manažerský nástroj Activity-Based Costing, který odhaluje příčiny vzniku a chování režijních nákladů a proto dokáže nákladovému objektu alokovat náklady, které skutečně spotřeboval.

Cílem diplomové práce je vytvořit projekt využití metody Activity-Based Costing ve společnosti Kovostal s.r.o. a s její pomocí nejprve vytvořit transparentnost v oblasti nepřímých nákladů, poskytnout podniku informace o jejich struktuře a důvodech, proč ke spotřebě těchto nákladů dochází. Na základě identifikovaných nedostatků stávající kalkulační metody chce společnost navrhnout alternativní kalkulační metodu, která nejen zpřesní nákladovou alokaci, ale podá také nový pohled na fungování podniku, díky vyčíslení nákladů na aktivity, které v podniku probíhají. Hlavním cílem práce je pak využití informací poskytnutých ABC kalkulací k stanovení rentability jednotlivých zákazníků. Při tvorbě projektu jsem se snažil respektovat požadavek na zachování jednoduchosti modelu při zabezpečení odpovídající přesnosti.

V praktické části bude nejprve představen profil společnosti a to jak z hlediska historického vývoje, tak zejména z pohledu nabízených služeb. Následně je zhodnocena jak vnější, tak také vnitřní prostředí firmy a hospodářská situace. Základní finanční ukazatele tvoří pro účely výroční zprávy sama společnost, proto jsem se na žádost managementu v této

části věnoval zejména výpočtu ekonomicky přidané hodnoty a predikci tržeb. Nezbytným dílčím krokem při tvorbě projektu je nákladová analýza, ve které jsem se zaměřil zejména na kalkulační členění nákladů. Možnosti projektového řešení pak byly stanoveny na základě identifikovaných nedostatků v oblasti stávající kalkulační metody. Samostatnou kapitolou je projektová část, která prezentuje reálné využití metody Activity-Based Costing ve společnosti Kovostal s.r.o. Pro potřeby společnosti jsem se rozhodl zvolit strategický model, který vychází z historických dat. V rámci projektu jsem nejprve upravil účetní data vstupující do modelu a následně jsem identifikoval hlavní aktivity, které v podniku probíhají. Tyto náklady byly nejdříve oceněny a pak jsem stanovil jejich jednotkový náklad na základě různě zvolených vztahových veličin. V poslední fázi tvorby modelu jsem jako nákladový objekt, který je příčinou spotřeby aktivit, zvolil fiktivní zakázku a provedl jsem její kalkulaci. Praktická využitelnost kalkulace pak byla záhy ještě demonstrována při stanovení profitability jednotlivých zákazníků. V závěru praktické části jsou formulována doporučení plynoucí z této práce a zároveň je uvedena časová a nákladová analýza tvorby modelu.

Zároveň je potřeba dodat, že na přání společnosti Kovostal s.r.o. jsou veškeré finanční údaje, které byly v práci použity, upraveny koeficientem.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ROZHODUJÍCÍ FAKTORY EFEKTIVITY PODNIKU

V zásadě každé rozhodnutí spočívá v porovnání jeho přínosů s úsilím, či prostředky, které je nutné vynaložit, zejména pak, pokud jde o rozhodnutí ekonomického charakteru. Pro podnik představuje toto srovnání zisk (ztrátu).

Zisk, jako základní ukazatel výkonnosti, je podnikateli považován za elementární cíl podnikání, což potvrzuje i definice podnikání podle obchodního zákoníku [28] který říká: „Podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku“. Moderní publikace tento základní přístup značně rozvíjí. Do popředí vystupuje zejména koncepce řízení hodnoty shareholder value, která ztotožňuje úspěch podnikání s tvorbou hodnoty pro vlastníky, a k naplnění tohoto cíle směřují veškeré aktivity. Přestože zisk díky svému účetnímu pojetí nemá spolehlivou vypovídající schopnost, je považován za jednu z hlavních ekonomických veličin a je základním prvkem i těchto moderních konceptů. Vždyť i stále oblíbenější a používanější koncept řízení podniku EVA vychází z čistého operativního zisku po zdanění – NOPAT. [11]

Jaké cesty tedy vedou k zvyšování zisku? Z matematického vyjádření zisku, který je dán rozdílem mezi celkovými vnosy a celkovými náklady, jasně plynou dvě možnosti: zvýšit výnosy, nebo snížit náklady.

1.1 Proč se zabývat náklady a jejich řízením

Na podnik působí spousta faktorů, které ho ovlivňují. Náklady jsou však jednou z mála věcí, které jsou společné všem organizacím. Představme si, že podnik chce zvýšit úroveň zisku a analýzou nákladů zjistil, že při zachování stejného objemu výkonů lze uspořit 10 % nákladů. Jaké zvýšení tržeb by odpovídalo stejnému nárůstu zisku?

Tab. 1. Vývoj zisku při snížení nákladů nebo zvýšení tržeb [vlastní zpracování]

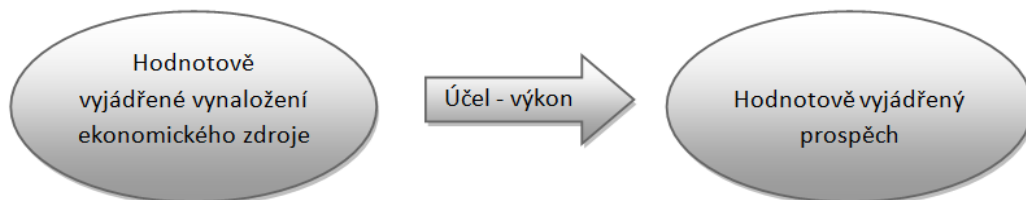
| | 2010 | Snížení nákladů | Zvýšení tržeb |
|---------|--------------|-----------------|---------------|
| EBIT | 200 000 Kč | 380 000 Kč | 380 000 Kč |
| Tržby | 2 000 000 Kč | 2 000 000 Kč | 3 580 000 Kč |
| Náklady | 1 800 000 Kč | 1 620 000 Kč | 3 200 000 Kč |

Z tabulky (Tab. 1) je patrné, že díky snížení nákladů o 10 % se podařilo téměř zdvojnásobit zisk, což způsobí i růst rentability. Pokud bychom chtěli stejného zisku dosáhnout zvýše-

ním tržeb, za předpokladu, že díky lepšímu využití fixních nákladů poroste zisk rychleji než tržby, musel by objem výkonů tržeb vzrůst nejméně o 79 %. Objem výkonů však lze zvyšovat jen do úrovně stanovené kapacitou. Díky konkurenčnímu tlaku a zákonům poptávky je nepravděpodobné zabezpečit růst tržeb zvyšováním ceny statku. Z tohoto pohledu hrají náklady významnou roli, což potvrzuje i Staněk [18], který uvádí, že každá firma musí hledat cesty zvyšování ziskovosti úsporami v nákladech. Novák [10] dodává, že poznání vztahů mezi náklady a činnostmi, které podnik provádí, pochopení příčin jejich vzniku a účelu jejich vynaložení je základním determinantem úspěchu. Na základě těchto znalostí pak musí firma své náklady ovlivňovat a řídit s cílem dosahování maximálního zisku a tržní hodnoty.

1.2 Jak snížit náklady podniku

Ne vždy však snížení nákladů přinese požadovaný efekt. Novák [10] nebo Popesko [14] upozorňují, že nerozvážené snižování nákladů může vést k snížení hodnoty a kvality výkonů a zákazníky naopak odradit. Jakýkoliv náklad, který podnik vynaložil, by měl být účelově svázán s hodnotově vyjádřeným prospěchem, tedy výkonem.



Obr. 1. Účelová vazba mezi náklady a výkony [7]

V případě, že náklady nejsou vynaloženy v souvislosti s tímto vztahem, nemuseli bychom je považovat za náklady, nýbrž za plýtvání prostředků. Podstatou je tedy důsledná analýza vazeb mezi náklady a výkony a následná nákladová racionalizace. Ta spočívá jednak ve snaze o dosažení vyššího užitku se stávajícími nákladovými strukturami a docílení hospodárného a účelového vynakládání nákladů a dále pak v racionálních úsporách prostředků bez vazeb na výkony. Popesko [14] potvrzuje, že „lepší organizací prováděných aktivit a činností můžeme dosáhnout nákladové optimalizace a zvýšit efekt z vynaložených nákladů“.

2 NÁKLADY PODNIKU

Význam nákladů pro každou organizaci již byl zmíněn. S pojmem náklady se budeme setkávat v průběhu celé této práce, proto je důležité tomuto pojmu dokonale porozumět a znát jeho podstatu.

2.1 Účetnictví jako základ informací

Poznání nákladů, jejich chování a nalezení jejich vazby mezi vznikem těchto nákladů a výkony by samozřejmě nebylo možné bez kvalitních informací, jejichž nositelem je účetnictví. Jeho vývoj byl v průběhu 20. století ovlivněn poznáním, že účetnictví má odlišný obsah a úlohu ve vztahu k uživateli účetních informací a k rozhodovací úloze, kterou řeší. Pro ekonomicky správné rozhodnutí je klíčové použití těch informací, které byly pro tento účel připraveny. Ve vyspělých tržních ekonomikách tak dochází k oddělení účetních systémů do třech kategorií. [7]

Základním směrem diferenciací účetnictví je tradiční aktuální **finanční účetnictví**, jehož hlavním účelem je poskytovat úplné a pravdivé informace o finanční situaci a hospodaření firmy zejména externím uživatelům. Tradiční kontinentální FÚ je legislativně regulované, statické, povinně strukturované a orientované na minulost, což je však často v rozporu s jeho uživatelsky informativním posláním. Účetní jednotky v české republice sestavují účetní závěrku v souladu se zákonem o účetnictví nebo podle Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) upravených právem Evropských společenství. Jednotný a všemi akceptovaný systém světového účetnictví bohužel zatím nebyl vytvořen. [17]

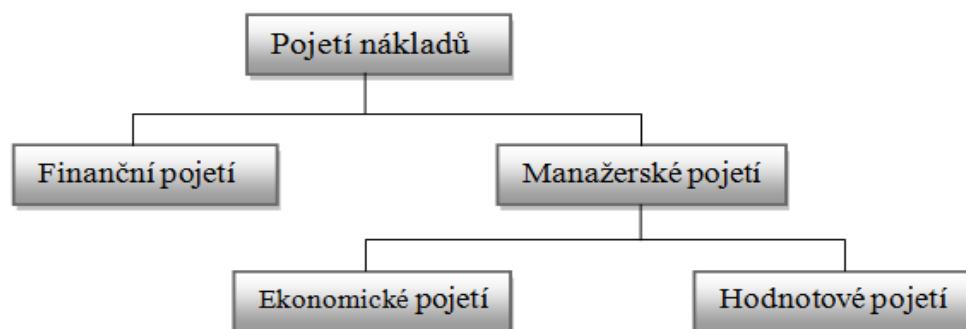
Další kategorií je **daňové účetnictví**, které upravuje finanční účetnictví pro účely vyjádření základu daně z příjmu a dalších daňových závazků a pohledávek podniku. Časté retroaktivní změny některých zásadních zákonů pak mají negativní dopad na organizace v podobě nemožnosti smysluplného daňového plánování. [12]

Pro tuto práci je nejdůležitější **manažerský přístup** k účetnictví. V české republice se o rozvoj této disciplíny zasadil zejména profesor Rudolf Schroll [16], který uvádí tuto definici: „*Manažerské účetnictví je otevřený informační subsystém, který obsahuje jak nákladové účetnictví, tak i rozpočetnictví, kalkulační systém, informace pro útvárové odpovědnostní řízení a zejména pak vytváří dílčí subsystémy pro rozhodovací úlohy*“. Manažerské účetnictví je systém ex-ante, protože klade důraz na ovlivňování nákladů ještě před jejich vznikem.

Důvodem jeho vzniku je fakt, že finanční účetnictví nedokázalo reflektovat potřeby operativní manažerské kontroly a hodnocení výkonnosti. Druhové členění nákladů, jaké nabízí finanční účetnictví, je pro řadu rozhodnutí nedostačující a je potřeba rozlišit další kategorie nákladů. Kaplan [6] zdůrazňuje význam zejména **strategicky zaměřeného manažerského účetnictví**, které poskytuje informační podporu pro tvorbu efektivních a taktických manažerských rozhodnutí při splnění základního firemního cíle, kterým je tvorba hodnoty. Petřík [12] dodává, že moderní, flexibilní, komplexní a zejména strategicky orientované manažerské účetnictví je dnes považováno za zásadní komparativní výhodu firem a proto je mu věnována velká pozornost.

2.2 Pojetí nákladů

Různé pojetí nákladů odráží rozdílné informační potřeby jednotlivých adresátů a různé účely, ke kterým jsou v jednotlivých účetních směrech evidovány. Definice nákladů se liší podle pohledu, jakým na ně nahlížíme.



Obr. 2. Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů [14]

Náklady ve **finančním (pagatorním)** pojetí definuje Koncepční rámec IFRS [5] následovně: „Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků, a které vedlo k snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělení kapitálu vlastníkem“. U finančních nákladů nezkoumáme, za jakým účelem byly vynaloženy, či zda jejich výše byla úměrná výsledku činnosti, pro kterou byly spotřebovány. Náklady evidujeme v účetních cenách, za kterou byla spotřebovaná aktiva pořízena. Toto pojetí se uplatňuje ve finančním účetnictví, výsledkem je účetní zisk neboli výsledek hospodaření.

V souvislosti s **manažerským** účetnictvím charakterizujeme náklady jako účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově spjatými s ekonomickou činností podniku. V rámci manažerského pojetí rozlišujeme dva přístupy (obr. 2). [7]

Hodnotové pojetí nákladů je vlastní nákladovému účetnictví. Smyslem tohoto pojetí je poskytnutí informací pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují jak náklady shodné s finančním účetnictvím, tak náklady, které jsou ve finančním účetnictví vykazovány v jiné výši, nebo nejsou vykazovány vůbec. Jedná se například o kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační nájemné nebo kalkulační podnikatelská mzda.

Ekonomické pojetí nákladů pracuje s konceptem oportunitních nákladů. Poskytuje informace pro rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. V tomto pojetí uvažujeme nejen náklady, které byly explicitně vynaloženy, ale také oceněný prospěch, který podnik nerealizoval v důsledku nevyužití omezeného zdroje jiným alternativním způsobem. S takto pojatými náklady pracuje účetnictví pro rozhodování.

2.3 Klasifikace nákladů

Předpokladem jakékoliv nákladové optimalizace a využití nástrojů manažerského účetnictví je klasifikace nákladů do homogenních skupin podle různých kritérií. Ani tato klasifikace není zcela jednotná, v literatuře nalezneme různé modifikace. Většina autorů, například Hradecký [5], Popesko [14], Král [7] se však přiklání k následujícímu základnímu členění.

2.3.1 Druhové členění

Druhové členění je nejběžnějším přístupem ke klasifikaci nákladů. Vyjadřuje rozdělení jednotlivých druhů spotřebovávaných vstupů při jejich **prvotním** zapojení do reprodukčního procesu z **vnějšího prostředí**. Za základní nákladové druhy se považují spotřeba materiálu, energie, externích prací a služeb, osobní náklady, odpisy hmotného a nehmotného majetku a finanční náklady. Tyto nákladové druhy již nelze podrobněji členit, proto je označujeme jako náklady **jednoduché**. Druhové členění je nezbytné pro sestavení účetních výkazů a je základem finančního účetnictví. Vzhledem k tomu, že druhové členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů, je jeho využití pro vnitropodnikové řízení omezené. [8]

2.3.2 Účelové členění

Účelové členění nákladů je základním předpokladem úspěšného nákladového řízení, protože umožňuje kontrolu hospodárnosti vynaložených prostředků ve vztahu k účelu jejich vynaložení (výkon, proces, činnost útvarů) a tím zjistit, zda se náklady spoří, nebo naopak překračují.

Nejdůležitější je **členění nákladů po linii výkonů**. Podle Krále [7] dochází nejdříve k rozčlenění nákladů do dvou základních skupin podle jejich vztahu k operaci, aktivitě, či činnosti:

- Náklady **výrobních** (hlavních, technologických) činností jsou bezprostředně vyvolány „technologii“ dané činnosti, aktivity nebo operace. Např. spotřeba kovu na konkrétní sportovní sedadlo. Obsahují náklady jednicové i režijní.
- Náklady **pomocných** (obslužných, servisních) činností slouží k zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu podnikatelského procesu. Např. plat mistra dílny. Jsou vždy režijní.

Toto obecné rozdělení je výchozím bodem pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek, což je nezbytné pro kontroly hospodárnosti vynaložených nákladů. Podrobnějším dělením určíme, zda se jedná o náklady jednicové, nebo režijní.

Jednicové náklady (prime costs) představují tu část technologických nákladů, které jsou bezprostředně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Nákladový úkol se pak stanovuje jednoduše pomocí norem spotřeby zdrojů a jejich ocenění. Základní nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů je kalkulace. [3]

Naopak **režijní náklady** (overhead costs) obsahují náklady na obsluhu a řízení a tu část technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako celkem. Jsou to tedy společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvarů atd. Nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Jsou vykazovány v komplexních položkách v rozložení podle funkce, například výrobní režie. Popesko [14] dále upozorňuje, že se režijní náklady díky nejednoznačnosti vztahu mezi jejich spotřebou a účelem jejich vynaložení stávají komplikací při stanovení nákladové struktury, ale zároveň představují hlavní zdroj možných úspor. Proto je potřeba těmto nákladům věnovat zvýšenou pozornost. Definice jejich vazby na výkony je součástí metody ABC.

Často se účelové členění nákladů konkretizuje i odpovědnostně, **tedy po linii útvarů**, například Popesko [14], Lang [9]. Tím se vyjadřuje vztah nákladů ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v jehož kompetenci aktivity a procesy probíhají a jehož pracovníci jsou za vznik a výši nákladů odpovědni.

2.3.3 Kalkulační členění

Pro účely **početně technického způsobu přiřazení nákladů** jednotlivým výkonům rozlišujeme náklady na přímé a nepřímé. [3]

Přímé náklady jsou náklady, které můžeme specificky a jednoznačně vztáhnout ke konkrétnímu druhu výkonu, protože s ním bezprostředně souvisí. Do této skupiny patří téměř všechny jednicové náklady a část režijních nákladů, které souvisí s prováděním pouze konkrétního druhu výkonu a jejich podíl na jednici lze zjistit prostým dělením. Příkladem jsou náklady na vývoj konkrétního výrobku, či jeho reklamu. [7]

Naproti tomu **nepřímé náklady** souvisí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek. Mezi nákladem a nákladovým objektem neexistuje vazba, nebo je identifikace vazby vzhledem k významu nákladu nerentabilní. Taková je většina režijních nákladů a ty se pak přičítají **nepřímo** pomocí zvolených veličin. [14]

2.3.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Toto členění vychází z poznatků marginální analýzy a jeho aplikace se považuje za mezník ve vývoji manažerského účetnictví. Na rozdíl od předchozích klasifikací, které se zaměřují na již spotřebované náklady, je cílem tohoto členění zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant budoucího vývoje objemu výkonů.

Variabilní náklady (variable costs) můžeme obecně definovat jako náklady, jejichž výše se mění v závislosti na změnách objemu výkonů. Fibírová [3] upřesňuje: „*Tyto náklady jsou spotřebovány každým výkonem a pro uskutečnění dalšího výkonu je třeba tyto náklady opětovně vynaložit*“. Nejsnáze kvantifikovatelnou část variabilních nákladů tvoří náklady proporcionální, které se mění přímo úměrně s úrovní aktivity.

Fixní náklady (fixed costs) jsou neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého období a podnik je platí, i když nevyrábí. Příkladem jsou odpisy budov a zařízení, mzdy manažerů, splátky úvěrů. Jde zpravidla o tzv. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Kapacita eko-

nomických zdrojů, které vyvolávají vznik fixních nákladů, není neomezená a při její rozšíření se fixní náklady skokově mění. Zatímco celkové fixní náklady zůstávají s růstem produkce konstantní, průměrné náklady klesají. Proto je žádoucí kapacitu maximálně využívat. [7]

Závěrem je k tomuto členění potřeba dodat, že platí pouze v krátkém období. V dlouhém období mají všechny náklady charakter variabilních, jelikož organizace je schopna je ovlivnit. Někteří, zejména zahraniční, autoři jako třeba Drury [2], označují fixní náklady jako *long-term variable costs* a o fixních nákladech neuvažují.

2.3.5 Další kategorie nákladů

Kromě tradičních metod klasifikace nákladů, které byly výše popsány, rozlišujeme další metody klasifikace, které se vztahují k manažerským rozhodnutím [7]:

- **Relevantní a irelevantní náklady:** relevantní náklady jsou ty, které se v závislosti na přijetí, či nepřijetí daného rozhodnutí mění. Naopak irelevantní náklady zůstanou bez ohledu na změnu stejné.
- **Utopené náklady:** tímto termínem označujeme náklady, které již byly v minulosti vynaloženy a nemohou být změněny žádným budoucím rozhodnutím.
- **Explicitní a implicitní:** explicitní náklad je skutečně zaznamenán v účetním systému, jelikož byl skutečně vynaložen. Naproti tomu implicitní náklad nemá peněžní formu a není tak účetním systémem evidován. Vyjadřuje se pomocí již zmíněných oportunitních nákladů. Jsou těžko vyčíslitelné, pro účely manažerského rozhodování je však nutné je brát v úvahu.
- **Mezní (marginální) náklady:** jsou náklady, které jsou vyvolány přírůstkem produkce o jednu jednotku.

2.4 Řízení nákladů

Základním nástrojem řízení režijních nákladů je jejich plánování a kontrola. Plány jsou dále rozváděny a konkretizovány pomocí rozpočtů. Rozpočet může být chápán jako převod úkolů věcně vymezených plánem na peněžní jednotky, ve své podstatě plní tyto základní funkce [19]:

- Ukládat úkoly vnitropodnikovým útvarům a kontrolovat hospodárnost při plnění těchto úkolů.

- Poskytovat podklady pro stanovení přírážek režii.

2.4.1 Rozpočet režijních nákladů

Je základním rozpočtem, který by měl každý podnik sestavovat. Při tvorbě rozpočtů režijních nákladů je třeba, mimo vytvoření organizační a ekonomické struktury, řešit metodické problémy, které se týkají zejména [3]:

- struktury režijních nákladů v rozpočtech – základní členění nákladů v rozpočtu je na variabilní a fixní, které vhodně navazuje na druhové a účelové členění,
- kontroly plnění rozpočtů – pravidelné porovnávání skutečného vývoje s rozpočtovanou výší a analýza odchylek,
- metody sestavování rozpočtů

2.4.2 Metody rozpočtů

Výchozím bodem rozpočtu jednicových nákladů je plán odbytu, který vychází z marketingového plánu, tedy analýzy poptávky. Při rozpočtu režijních nákladů se uplatňuje zcela jiný postup.

Tradiční systémy rozpočtování zpravidla vycházejí z objemu a struktury nákladů v minulém období, které bývají korigovány za pomoci indexování. Tyto systémy jsou však statické, strnulé a mohou obsahovat skryté náklady.

Progresivní podniky tak s cílem eliminovat tyto nedostatky přestaly tvořit rozpočty tradičním způsobem a zaměřily se na **moderní metody**, které jsou pružné, efektivní, flexibilní, umožňují decentralizované řízení a motivují pracovníky na základě objektivních kritérií pomocí benchmarkingu. Mezi tyto metody patří Activity - Based Budgeting (rozpočtování podle aktivit), Beyond Budgeting a Zero - Based Budgeting (rozpočtování s nulovým základem). [14]

Rozpočetnictví je úzce spojeno s dalšími nástroji podnikového a vnitropodnikového řízení, základem je kvalitní kalkulační systém.

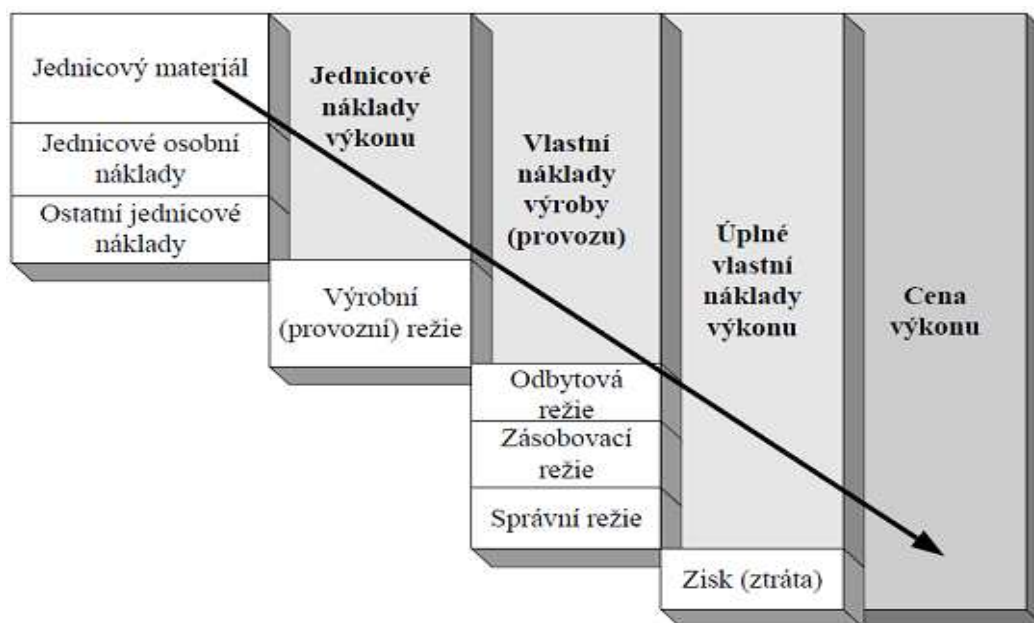
3 NÁKLADOVÉ KALKULACE

Abychom mohli řídit náklady, je nutné jejich sledování i z hlediska věcného, tj. podle výkonů (výrobků a služeb), což je úkolem kalkulací vlastních nákladů.

3.1 Základní kalkulační pojmy

Kalkulace slouží v podniku pro stanovení vnitropodnikových cen, tvorbu rozpočtů, kontrolu hospodárnosti výroby a rentability výrobků, k limitování nákladů apod. **Nákladovou kalkulací** rozumíme písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. **Kalkulační jednice** je přesně určený výkon (výrobek, polotovár, práce nebo služba) vymezený měrnou jednotkou (ks, kg, m, atd.), na který se vztahují vlastní náklady. Jednotlivé složky nákladů se vyčíslují v kalkulačních položkách, které jsou obsahem tzv. **kalkulačního vzorce**. Struktura jednotlivých nákladových položek v kalkulačním vzorci je většinou v každém podniku odlišná a sestavuje se variantně s ohledem na využití kalkulace. Nejčastěji se však vychází se struktury **všeobecného kalkulačního vzorce** (obr. 3).

[19]



Obr. 3. Konstrukce všeobecného kalkulačního vzorce [10]

Jednicové náklady se stanoví **přímo** na kalkulační jednici. Klíčovou funkcí kalkulací je pak přiřazení (alokace) režijních nákladů na konkrétní nákladový objekt, které se děje **ne-přímo** pomocí přírážek nebo určitých klíčů. Problémem je určit takový klíč, který by při-

řadil režie podle příčinné souvislosti, tedy tak, aby jednotlivým výkonům byly přiřazeny náklady, které skutečně samy spotřebovaly.

Všeobecný kalkulační vzorec stanovuje cenu na základě nákladů. Autoři odborných publikací, např. Král [7] nebo Fibírová [3] však upozorňují že, cena bývá často určena trhem, podniky jí musí akceptovat a při kalkulaci z ní vycházet. U těchto kalkulací je zisk vyjádřen jako rozdíl mezi cenou a náklady¹, proto je označujeme jako rozdílové nebo také **retrogradní kalkulaci** a tomu odpovídá i kalkulační vzorec.

3.2 Kalkulační systém

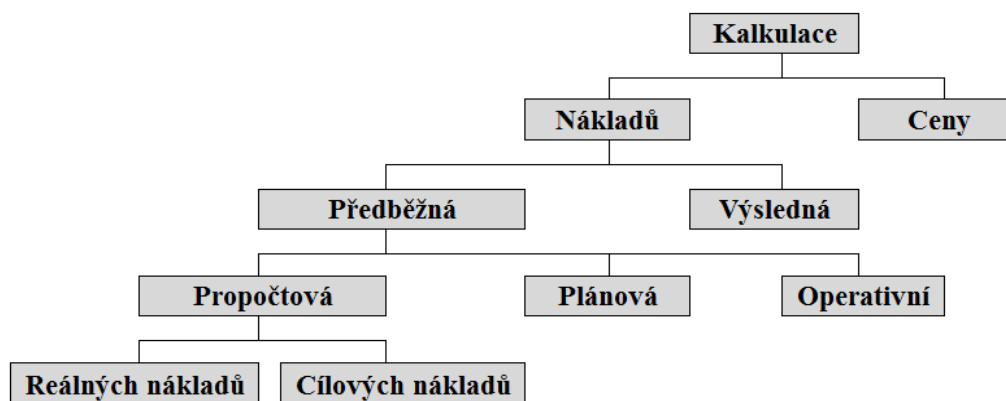
Kalkulace nerozlišujeme jen podle metody přiřazení jednotlivých složek nákladů, stejně důležitý je i účel, kterému bude sloužit [14]:

Kalkulace předběžné se sestavují před provedením výkonu a představují odhad budoucích nákladů na nákladový objekt. Slouží jako podklad pro cenové vyjednávání. V rámci těchto kalkulací rozlišujeme: *propočtové kalkulace*, které slouží k rámcovému odhadu budoucích nákladů, např. u nových výrobků; *plánové kalkulace*, které jsou značně detailnější, vychází z přesných odhadů spotřeby vstupů (norem), slouží pro přesné plánování výroby. Pokud organizace kvantifikuje náklady po provedení výkonu, hovoříme o **kalkulaci výsledné**. Slouží zejména k zpětnému hodnocení hospodárnosti. Zvláštní kategorií jsou **kalkulace operativní**, které se zpravidla sestavují v průběhu výroby určité série výrobků. Dokážou zachytit změny ve výrobním procesu, zejména v položkách přímých jednicových nákladů (změna ceny, postupu, nastavení strojů apod.).

Podniky v praxi používají k různým účelům více typů kalkulací, jejichž soustavu označujeme jako **kalkulační systém** firmy. Ten je základním nástrojem pro řízení nákladů po linii výkonů. Vzhledem k tomu, že kalkulace slouží v podniku více uživatelům s odlišnými požadavky, bývají kalkulace také odlišně konstruovány.

¹ Modifikací tohoto přístupu jsou tzv. kalkulace cílových nákladů (angl. Target Costing). U této kalkulace se naopak odvozuje žádoucí úroveň nákladů z rozdílu mezi předpokládanou cenou výkonu a jeho cílovým ziskem. [7]

Aby však byly obecně srozumitelné a využitelné pro komplexní řízení podniku, je nutné, aby byly systémově propojeny a zasazeny do podnikového kalkulačního systému [14].



Obr. 4. Kalkulační systém a jeho členění [7]

3.2.1 Tradiční kalkulační metody

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Použití konkrétní kalkulační metody se v praxi odvíjí od předmětu kalkulace, způsobu přičítání nákladů výkonům a od požadavků kladených na strukturu a podrobnost nákladů. Zvolená metoda by vždy měla respektovat charakter organizace a způsob praktického využití. Tradičně se kalkulační metody člení následovně [19]:

1. **kalkulace dělením:** náklady jsou přiřazeny výkonům ve vztahu k množství různě vyjádřených kalkulačních jednic. Použití při hromadné výrobě.
 - prostá kalkulace dělením
 - stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením
 - kalkulace dělením s poměrovými čísly
2. **kalkulace přiřázkové:** v různorodých výroбах, přímé náklady jsou stanoveny přímo, režijní pomocí zvolené základny jako přiřázka k přímým nákladům.
3. **kalkulace ve sdružené výrobě:** ve sdružené výrobě vzniká v jednom technologickém postupu několik druhů výrobků, sdružené náklady je nutné na tyto výrobky rozdělit.
 - zůstatková (odečítací) metoda
 - rozčítací metoda
 - metoda kvantitativní výtěže

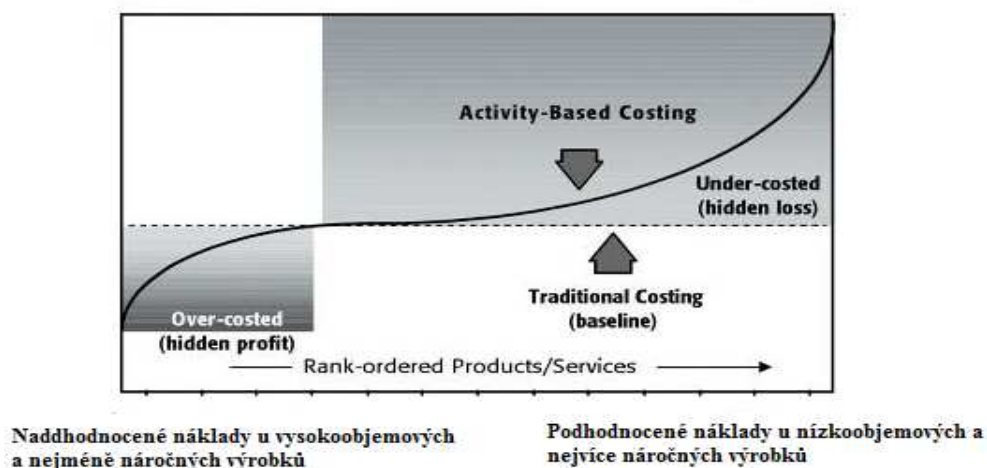
Kalkulace v rámci tohoto členění absorbují všechny podnikové náklady. Nazýváme je proto **absorpční** kalkulace, nebo kalkulace úplných nákladů. Kalkulace dělením a kalkulace ve sdružené výrobě jsou specifickými metodami, jejichž praktická využitelnost je velmi omezená (pro úzký okruh podniků).

Většina autorů (Král [7], Fibírová [3], Hradecký [5], Schroll [16] apod.) se shoduje, že v praxi nejpoužívanější metodou jsou kalkulace **přirážkové**. Hlavní předností je jejich využitelnost v heterogenní výrobě, či službách a jednoduchost. Vycházejí z objemového přičítání režijních nákladů k peněžně nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základně (bázi). Král [7] uvádí: „Rozvrhová základna je spojovacím můstkem, který umožňuje překlenout zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednici výkonu.“ Příkladem takové báze jsou přímé mzdy nebo přímý materiál. Režijní přirážka je stanovena jako podíl celkové podnikové režie a určité položky přímých nákladů za určité období. [19]

3.2.2 Nedostatky přirážkových kalkulací

Velikost režijních nákladů se však odvíjí podle činností, které firma dělá, nikoliv podle objemu přímých nákladů. Modely, které alokují náklady pouze podle objemu přímých nákladů, jsou nepřesné, protože neodráží správně vztah **příčina – následek**. [18]

Průzkumy v USA (Kaplan a Johnson) [16] prokázaly, že přirážková kalkulace **neoprávněně zatěžuje** výkony, které jsou na spotřebu režijních nákladů nenáročné, vyšší složkou režie přibližně o 20 % a naopak **podhodnocuje náklady výkonů**, které spotřebují více režijních nákladů. Tyto výkony by měly být zatíženy režií až o 50 % vyšší. Graficky je tato nepřesnost popsána na následujícím obrázku (Obr. 5).



Obr. 5. Srovnání alokace nákladů tradiční metodou a metodou ABC [1]

Horizontální linie představuje tradiční přírážkovou kalkulaci, která nepřímé náklady průměruje každému výrobku přiřadí jejich výši stejným poměrem k přímým nákladům. „S“ křivka představuje kalkulaci podle ABC, která nákladovému objektu přiřazuje náklady, které skutečně spotřeboval.

Taková chybná alokace režii, může způsobit nesprávné manažerské rozhodnutí, které může vést ke snížení zisku a výnosnosti kapitálu. Král [7] uvádí jako příklad takové chybné reakce vyřazení zdánlivě ztrátového výkonu ze sortimentu nebo podvědomou snahu prodávat výkony nad úroveň nákladů, což vede ke snížení tržního podílu.

Další nevýhody přírážkových kalkulačních vypočítává například Staněk [18]:

- Nezohledňuje režijní náklady málo závislé na objemu
- Neposkytuje manažerům informace pro jejich sebevzdělávání a zlepšování
- Málo podporuje strategická rozhodnutí (neidentifikuje náklady na procesy, zákazníky, trhy apod.)
- Předpokládá znalost vyráběného množství

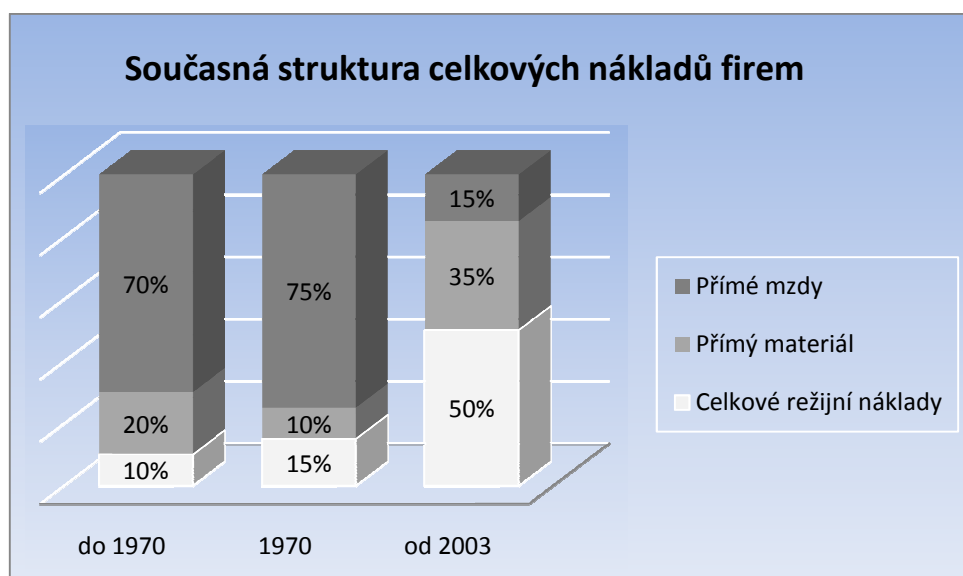
3.2.3 Neabsorpční kalkulace

Za určitou reakci na nedostatky přírážkové kalkulace lze považovat **kalkulaci variabilních nákladů** (variable costing). Tato kalkulace přičítá výkonu pouze jeho jednicové náklady a variabilní část režie. Fixní náklady jsou považovány za nedělitelný celek, který musí být uhrazen krycím příspěvkem. Metoda je založena na optimalizaci jednotkových nákladů a analýze dopadu míry využití kapacit na náklady firmy, což umožňuje řešit rozhodovací úlohy při pevné kapacitě (sortiment výroby, ceny, „vyrobit či koupit“ apod.). Eliminuje největší nedostatek přírážkových kalkulačních, tedy alokace nepřímých nákladů.

Tato metoda však byla konstruována právě pro výše zmíněné úlohy a tak není schopna vyčíslit co nejpřesněji náklady na konkrétní výkon, neposkytuje žádné informace o struktuře a příčinách spotřeby režijních nákladů. Jedná se tedy spíše o doplňkový manažerský nástroj. [14]

4 MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Vývoj světového podnikatelského prostředí měl v posledních desetiletích podstatný vliv na strukturu nákladů. Vlivem automatizace, nárůstu počtu a objemu režijních činností (řízení jakosti, řízení vztahů se zákazníky a dodavateli, propagace, certifikace atd.), technologické náročnosti výroby, či zkracujícího se životního cyklu výrobků nákladová struktura podniků zcela změnila. Zatímco v první polovině 20. století činil podíl režii deset procent, v současnosti je to až padesát procent (graf 1). [12]



Obr. 6. Vývoj podílu režijních nákladů [12]

Nejen rostoucí podíl režii, ale také růst činností a procesů, které ovlivňují strukturu nákladů, způsobují, že čím dál menší podíl režijních nákladů má transparentní objemový vztah k výrobě nebo k hlavní činnosti podniku. Manažeři jsou tak čím dál častěji nuceni řešit otázky typu:

- Které produkty jsou ziskové, a jak a které naopak ztrátové?
- Kolik podnik vynaloží na jednotlivé činnosti?
- Jsou tyto činnosti vykonávány efektivně, kde vytváříme a ztrácíme hodnotu?

Aby však manažer dokázal na tyto otázky odpovědět, je potřeba nahlížet na náklady skrze aktivity, které je spotřebovávají, nikoliv podle funkční struktury. S tradičními kalkulacemi si již nevystačíme. Složitost vztahů a příčin vzniku nákladů si žádá přesnější, více sofistikovanou kalkulační metodu, která se zabývá podstatou vztahů mezi náklady a výkony.

Takovou metodou je bezesporu právě kalkulace podle aktivit, tedy **Activity-Based Costing** (dále ABC). [14]

4.1 Activity-Based Costing

Alokace nákladů na základě rozpoznání vztahu k elementárně vymezenému prvku podnikatelského procesu - aktivitě je přístupem relativně novým. Základy této metody položili pánové Kaplan, Cooper, Johnson a Turney v osmdesátých letech dvacátého století.

Klíčovým odlišením filosofie ABC je schopnost popsat skutečný kauzální efekt, tedy vztah příčina – následek. Navíc přidává do modelu další podstatný prvek – mezi náklady a nákladové objekty vkládá činnosti. ABC je kalkulační systém, který přiřazuje režijní náklady na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, apod., umožňuje poskytnout rychlou a užitečnou zpětnou vazbu pro účinnou kontrolu rostoucích režii a poskytuje informace pro měření a hodnocení jak nákladů, tak výkonnosti procesů a jejich aktivit. To je velmi užitečné, neboť jak ukázala studie firmy MAC Group, obecně 20 až 40 % produktů je neziskových a více než 50 % zákazníků ztrátových. Většinu zisku tvoří 10 až 15 % zákazníků a produktů. Staněk [18] ve své publikaci dále uvádí, že ABC je koncept, který je třeba přijmout, ne systém, který je třeba instalovat. Vše, co je třeba je změnit způsob, jak manažeři uvažují. Gary Cokins [1] k tomu dodává, že z 90 % jde o organizační změnu a změnu chování manažerů a jen z 10 % o změnu „matematiky“.

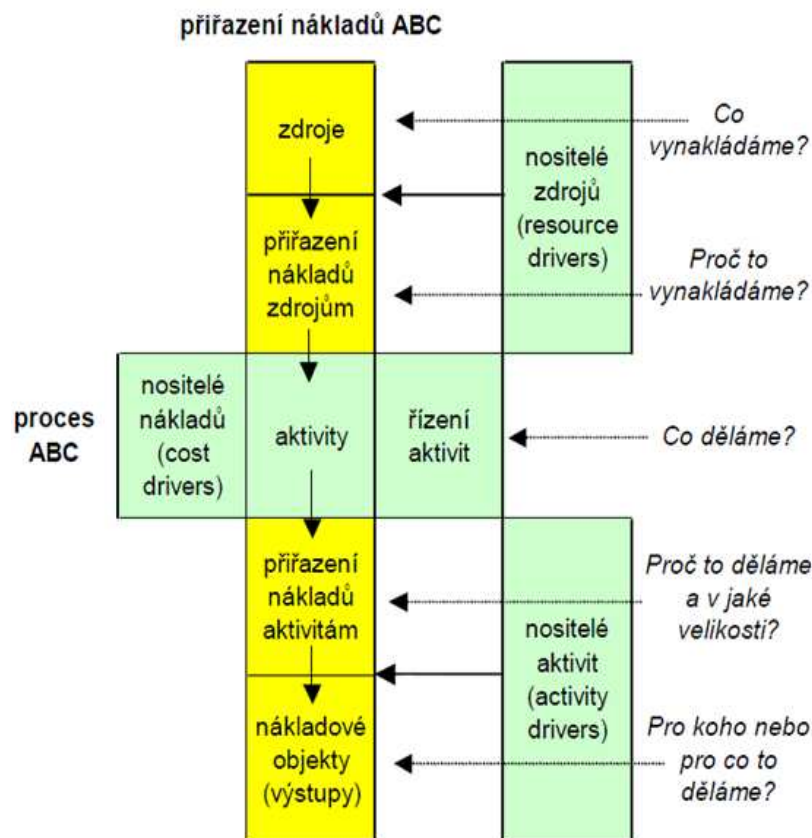
4.2 Podstata metody ABC

Princip metody ABC je velmi jednoduchý a logický. Je koncepčně zcela odlišný od tradičního přístupu. Zdroje nerozděluje na střediska, ale na aktivity. Aktivity organizace na jedné straně spotřebovávají zdroje a na druhé straně jsou spotřebovávány nákladovými objekty. Analýzou podnikových aktivit definujeme vztahové veličiny (Cost Drivers), které umožňují vyjádřit příčinný vztah mezi spotřebovávanými zdroji a nákladovými objekty. Těmito příčinami nemusí být jen objem přímých nákladů. ABC předpokládá, že příčinou vzniku nákladů jsou činnosti, ne produkty přímo. Podstatou při aplikaci kalkulace ABC jsou následující kroky [13]:

1. V první fázi se vynaložený ekonomický zdroj - nepřímý náklad, přiřazuje jednotlivým aktivitám na základě **vztahové veličiny nákladů** (*Resource Cost Driver*), která určuje, jakým způsobem jsou náklady z účetnictví přepočítány na dané aktivity.

2. Ve druhé fázi se stanoví náklady na jednotku aktivity na základě **příčin spotřeby aktivit** (*Activity Cost Driver*) a počtu těchto příčin, který každá aktivita vyvolala.
3. V posledním kroku se již stanoví **náklady na nákladový objekt** (výkon, službu, zákazníka) na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které nákladový objekt spotřebuje.

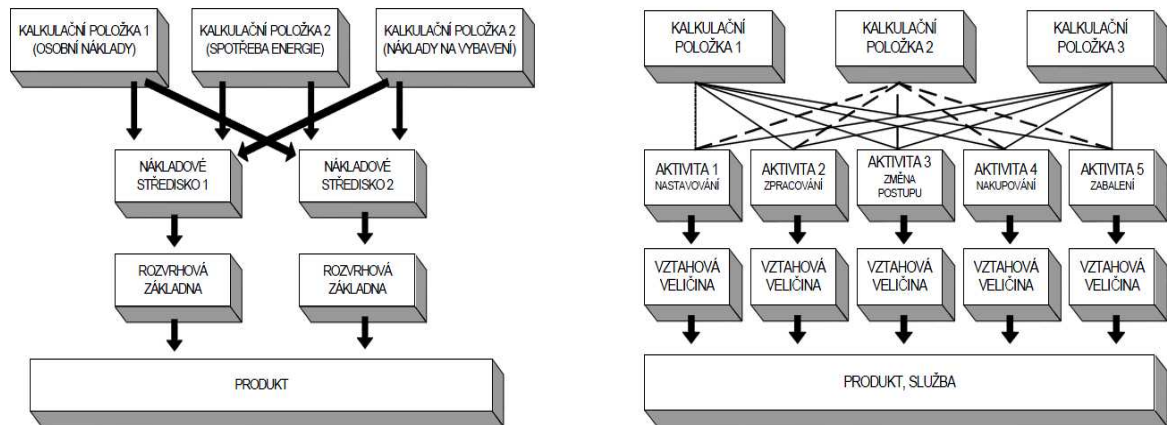
Cokins [1] vystihuje podstatu metody ABC následujícím obrázkem (Obr. 7), kde na vertikální ose je zaznamenán postup zdrojů k nákladovým objektům. Horizontální linie zobrazuje průběh procesu jako sled jednotlivých aktivit.



4.2.1 Tok nákladů u ABC a tradičních nákladových systémů

Rozdíl mezi tradičními nákladovými systémy a systémem ABC je zobrazen na obrázku (Obr. 8.) U tradičních systémů jsou jednotlivé náklady nejprve přiřazeny jednotlivým střediskům, která slouží v podstatě jen k funkčnímu rozdělení nákladů a jejich evidenci. V druhé fázi jsou za využití rozvrhových základů alokovány na nákladové objekty.

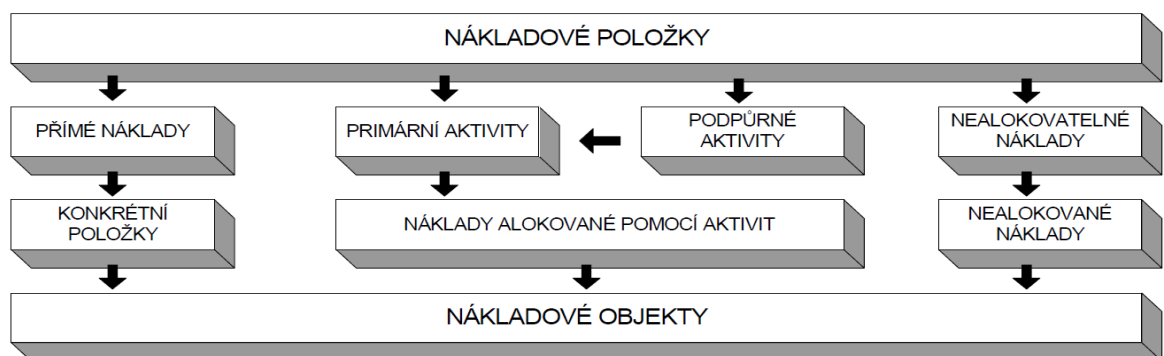
ABC kalkulace nahrazuje, ve smyslu alokace režii, nákladová střediska aktivitami. Aktivita je stěžejním bodem ve vztahu mezi vstupy a výstupy. [4]



Obr. 8. Srovnání nákladových toků v tradičním kalkulačním systému a ABC [13]

Aktivita neboli činnost je homogenní soubor úkonů, které vykonávají zdroje firmy (vstupy, jejichž spotřebou vznikají náklady) a které vedou k určitému cíli. Například veškeré úkony nutné k zabalení produktu mohou být soustředěny v aktivitě nazvané balení. Je to tedy cokoliv, co je nutné udělat pro nákladový objekt. Skupina logicky seřazených aktivit s jasně definovaným vstupem a výstupem je proces. [2]

Obecně můžeme aktivity rozdělit na ty, které přidávají produktu, nebo službě něco, za co je zákazník ochoten zaplatit – **primární aktivity** a na aktivity nepřidávající hodnotu – **podpůrné aktivity**. Ty jsou v podniku prováděny pro interní potřeby a slouží k podpoře primárních aktivit. Z toho důvodu zpravidla nenalezneme souvislost mezi jejich spotřebou a nákladovými objekty a proto je nealokujeme přímo nákladovému objektu, ale přiřazujeme je k primárním aktivitám (obr. 9). [4]



Obr. 9. Skupiny nákladů v ABC systému [14]

Náklady, které vstupují do ABC systému, můžeme obecně rozdělit do tří kategorií:

- Přímé náklady lze stejně jako u tradičních kalkulačních systémů přiřadit nákladovému objektu přímo bez potřeby jejich přiřazení aktivitám.
- Druhou skupinou jsou náklady alokovatelné pomocí aktivit – jsou spojené s výkonem definovaných aktivit. Jsou v podstatě totožné s tradičními režijními náklady.
- Poslední skupinu tvoří náklady nealokovatelné. Je to část režii, které je obtížné přiřadit k nějaké specifické aktivitě. Vzhledem k jejich malému podílu na celkových nákladech (okolo 5 %) mohou být tyto náklady alokovány proporcionalně k objemu celkových přiřazených nákladů nebo být pokrývány marží. [14]

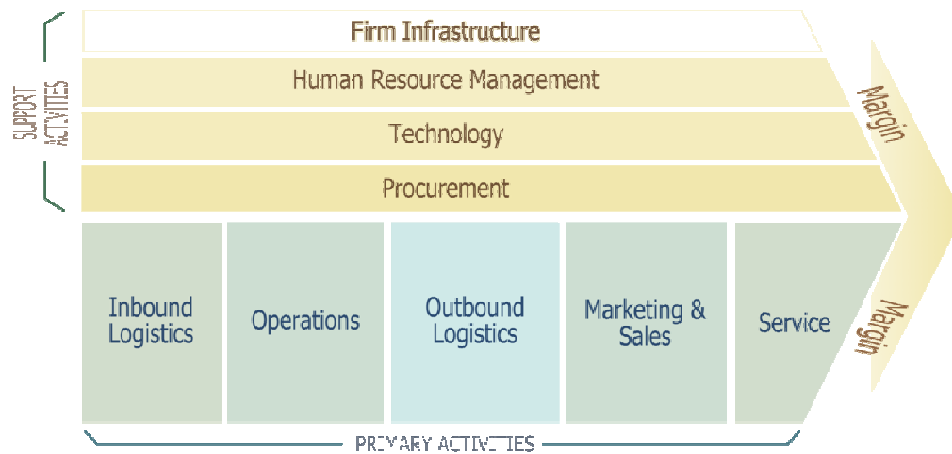
Základním prvkem ABC systému jsou aktivity a předpokladem úspěšné aplikace ABC je jejich správná definice. To si však vyžaduje, místo tradičního funkčního pohledu na organizaci, aplikovat procesní pohled.

4.3 Procesní struktura podniku

Struktura organizací je dnes ve většině případů uspořádána podle **funkčních hierarchií**. Hlavním znakem tohoto přístupu je dělba práce mezi samostatné, oddělené funkční jednotky, vytvořené na základě jejich znalostí (dovedností). Tyto jednotky sledují pouze své vlastní cíle, specializují se pouze na vlastní činnosti a odmítají převzít zodpovědnost za celý proces. Za těchto okolností se management soustřeďuje na výkonnost jednotlivých útvarů, což je kritériem pro řízení celého podniku. Naproti tomu **procesní způsob** řízení se orientuje na samotný produkt a zejména pak na to, co přidává hodnotu pro zákazníka. Práce není v tomto případě vykonávána odděleně v jednotlivých funkčních jednotkách, ale naopak protéká napříč funkční organizační strukturou a spotřebovává činnosti různých podnikových útvarů. Celý systém je řízen potřebami zákazníka. [13]

Z podnikového hlediska je nezbytné definovat vazby mezi jednotlivými procesy a určit jejich návaznost (Business Process Analysis, BPA). Tím vzniká řetězec podnikových procesů s důrazem na tvorbu přidané hodnoty. Glad a Becker [4] vycházejí pro definici podnikových procesů z **Porterova hodnotového řetězce**, který je graficky znázorněn na obrázku (Obr. 10). Tento řetězec definuje v rámci organizace celkem devět strategických procesů.

Pět procesů je **primárních** (vstupní logistika, výroba, výstupní logistika, marketing a prodej, služby) a čtyři **podpůrné** (infrastruktura, řízení lidských zdrojů, technologie a obstarávatelská činnost).



Obr. 10. Porterův hodnotový řetězec [15]

Výše uvedené procesy nalezneme ve většině podniků. Současným trendem je outsourcing podpůrných procesů a specializace na procesy, které firmu živí a zároveň ji odlišují od ostatních firem. [15]

Koncept hodnotového řetězce je užitečný zejména díky orientaci na potřeby zákazníka a efektivnímu řízení nákladů, proto jej například Drury [2] uvádí jako součást systémů manažerského účetnictví. Popesko [14] zmiňuje jeho přínos pro ABC: „*hodnotový řetězec a procesní pojetí podnikových výkonů nám může posloužit jako dobré východisko pro definici základních aktivit, které jsou v podniku prováděny.*“

Procesní řízení úzce souvisí s řízením jakosti, proto se jako metodika pro řízení procesů často používá ISO.

4.4 Strategický a operativní model ABC

ABC model rozlišujeme na základě rozsahu a úrovni detailů, které jsou spojeny se zaměřením na krátkodobé, nebo dlouhodobé rozhodování. Metodika tvorby, nebo cíle zůstávají pro oba modely stejné. Operativní model se zaměřuje na krátkodobé rozhodování, a je tedy mnohem podrobnější co se týče počtu aktivit, nákladových objektů a rozsahu a úrovni detailů. Oproti tomu strategický model tak podrobný není a proto Staněk [18] doporučuje při zavádění ABC začít tímto modelem.

Strategický model se orientuje na zvýšení výkonnosti pomocí výběru těch správných aktivit („Doing the Right Things“) a snaží se spotřebu zdrojů a aktivit ve společnosti snižovat. Náklady protékají tímto modelem nepravidelně. Je zaměřen na dlouhodobá rozhodnutí, např. volba prodejních kanálů, složení produktového portfolia či outsourcing. Tento model využívá zejména nejvyšší management pro plánování, hodnocení a rozhodování.

Operativní model se rovněž orientuje na výkonnost podniku tentokrát ve smyslu zvýšit kvalitu a efektivitu využití aktivit, tedy podle slov P. Druckera: „Doing Things Right“. ABC model se zaměřuje na reengineering procesů, zjednodušování aktivit a řízení jejich kvality, zvýšení tvorby přidané hodnoty a snížení nákladů na aktivitu. Obvykle nemá tak široký záběr, zato se zabývá problémem do hloubky. Pro širší nasazení v organizaci vyžaduje nasazení dobrého informačního ABC systému. [18]

4.5 Etapy tvorby ABC modelu

Obecný postup při tvorbě ABC systému je v odborné literatuře rozdělen do několika etap. I když u jednotlivých autorů existují rozdíly zejména v pořadí jednotlivých etap či v pojmenování jednotlivých kroků, z logického hlediska je jejich základní princip shodný. Postup tvorby popsal například Glad a Becker [4], Cokins [1], nebo Drury [2]. V této práci budu čerpat z praktických zkušeností Ing. Staňka [18] a doc. Popeska [14]. Postup se vztahuje na vytvoření tzv. historického modelu ABC, který vychází z ABC pohledu na náklady minulého období.

Postup vytvoření modelu můžeme rozdělit do následujících etap:

1. Úprava účetních dat
2. Identifikace aktivit
3. Přiřazení nákladů aktivitám – ocenění aktivit
4. Kalkulace jednotkových nákladů aktivity
5. Ocenění nákladových objektů

4.5.1 Úprava účetních dat

Úprava účetních dat je pro efektivní realizaci nezbytná. Účelem je pustit do modelu jen skutečné ekonomické náklady související se skutečně prováděnými aktivitami, tzn., chceme aplikovat manažerský pohled na náklady.

Nejprve je tedy potřeba vyloučit náklady, které se do účetnictví dostaly v důsledku specifických úprav finančního účetnictví. Tyto náklady nesouvisí s prováděnými aktivitami, případně neodpovídají skutečně vynaloženým zdrojům a jejich přiřazení by tedy bylo složité a zkreslující. Jedná se například o opravné položky, rezervy, dary, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a penále atd. Dále je vhodné zvažovat náklady, které ale z ekonomického pohledu považujeme za investice, jelikož od nich očekáváme budoucí dlouhodobý prospěch (např. náklady na vzdělání, reklamu, vzdělání, vývoj). Tyto „náklady“ se nespotřebují v jednom období, a proto by měly být rozpuštěny do více období.

Naopak je vhodné do systému aplikovat náklady, které finanční účetnictví neviduje, ale které existují ve formě obětovaných příležitostí. Hovoříme o tzv. kalkulačních druhích nákladů, které odpovídají konceptu oportunitních nákladů. Takovým nákladem jsou například odpisy, či úroky. V případě odpisů je žádoucí zahrnout do ABC systému takovou výši, která skutečně odpovídá životnosti a opotřebením majetku. Podobně finanční účetnictví neviduje náklady vlastního kapitálu, i když v ekonomické realitě existují.

4.5.2 Identifikace aktivit

V této fázi je potřeba pojmenovat a popsat hlavní procesy a aktivity, které budou v rámci systému použity pro účely nákladové alokace. Východiskem pro definování jednotlivých podnikových aktivit je procesní analýza (stanovení aktivit na základě procesní mapy, základní představu dává také Porterův hodnotový řetězec, obr. 10), dále analýza organizační struktury (obsahuje většinu pracovních pozic) nebo také analýza pracoviště a osobních nákladů. Staněk [18] potom jednoznačně doporučuje zapojit do procesu identifikace aktivit samotné zaměstnance na základě dotazování ohledně náplně své práce a obsahu vykonávaných činností.

Počet definovaných aktivit je ovlivněn mnoha parametry, zejména pak účelem, pro který je ABC systém vytvářen. V praxi je nutné volit kompromis mezi přesností systému a jeho náklady. Staněk [18] ze své zkušenosti uvádí, že pro středně velký podnik bez speciální softwarové podpory definování 20 až 30 aktivit zajistí dostatečně správnou a přesnou alokaci. Důležité je přesně popsat, co konkrétně se pod názvem činnosti skrývá a co už je obsahem činnosti jiné. Každá aktivita musí být časově i věcně ohraničená. Společně s identifikací aktivit je důležité definovat také nákladový objekt (zákazník, produkt, zakázka apod.). Hlavní zásada je, že nákladové objekty musí být příčinou toho, proč je nutné vykonávat aktivity, které tím spotřebovávají zdroje. [1]

4.5.3 Přiřazení nákladů aktivitám

Dalším krokem je ocenění aktivit, tedy určení kolik zdrojů patří každé aktivitě. Pro ocenění vycházíme z výsledků první etapy, z upravených nákladů. Je třeba si uvědomit, které náklady do tohoto alokačního procesu vstupují. Nejprve tedy rozdělíme náklady na přímé, na alokovatelné pomocí aktivit a na náklady nealokovatelné, viz kapitola 4.2.1. Následně je nutné transformovat nákladové položky z klasické účetní evidence a přiřadit je k jednotlivým definovaným aktivitám. Výsledek tohoto ocenění, tedy posun od nákladových druhů k nákladům na aktivity, se znázorňuje pomocí **matice nákladů aktivit**. [14]

Tab. 2: Matice nákladů aktivit v Kč (příklad) [14]

| Kód aktivity | Aktivita | Energie | Odpisy | Režijní materiál | Mzdy mistrů | Celkem |
|---------------|-------------|---------------|----------------|------------------|----------------|----------------|
| 101 | Plán výroby | 475 | 25 360 | 38 900 | 91 582 | 156 317 |
| 102 | Sváření | 14 258 | 236 258 | 14 852 | 67 825 | 333 193 |
| 103 | Montáž | 11 256 | 125 365 | 82 618 | 87 259 | 306 498 |
| 201 | Balení | 2 534 | 38 367 | 25 630 | 1 334 | 67 865 |
| Celkem | | 28 523 | 425 350 | 162 000 | 248 000 | 863 873 |

Matice nákladů umožňuje zkoumat vazbu mezi náklady a aktivitami a představuje tak také nástroj pro zpětnou analýzu nákladů jednotlivých vykonávaných aktivit. Pro rozdělení nákladových druhů na činnosti používá ABC nástroj nazývaný **vztahová veličina nákladů**, který umožňuje vyjádřit vztah příčina – následek mezi zdroji a činnostmi. Mezi nejčastější představitelé těchto vztahových veličin patří časová analýza, přímé přiřazení, odborný odhad nebo měrná jednotka (m²).

Závěrem této etapy je potřeba rozdělit náklady případných podpurných činností na činnosti hlavní. To bývá díky absenci vazby na nákladové objekty obtížné, ale jak uvádí Kaplan [18]: „*Cílem je být přibližně správně, než dokonale špatně.*“

4.5.4 Kalkulace jednotkových nákladů aktivit

Přiřazení nákladů jednotlivým aktivitám je pouze dílčím krokem, nyní je třeba stanovit náklady na jednotku aktivity, resp. náklady na jednu příčinu (vztahovou veličinu aktivity), kterou vyvolal nákladový objekt. V této etapě tkví zásadní změna oproti tradičnímu modelu.

V prvním kroku se stanoví příčiny, které spotřebu činnosti skutečně vyvolávají, tzv. **vztahové veličiny aktivity**. Díky nim je možno měřit výkon aktivity. Je třeba zvolit takovou veličinu, která vystihuje příčinu spotřeby a zároveň ji lze aktivitám přiřadit (je vedena v podnikové evidenci). Příkladem je počet dávek činností či množství času, který byl pro výkon aktivity spotřebován, ale i třeba počet produktů. V následujícím kroku se stanoví **míra výkonu** aktivity, tedy počet příčin (vztahových veličin), které daná aktivita v daném období vyprodukovala. Zdrojem pro tato data je vnitropodniková evidence, informační systém, popřípadě kvalifikovaný odhad. Po těchto systémových krocích můžeme přistoupit ke kalkulaci jednotkových nákladů aktivit (*Activity Primary Rate*). Tato hodnota ukazuje, jaká výše nákladů je spojena s výkonem jedné jednotky aktivity. Její hodnota se jednoduše vyjádří jako podíl celkových nákladů aktivit a míry výkonu aktivity.

Tab. 3: Příklad výpočtu jednotkových nákladů aktivity [14]

| Kód aktivity | Aktivita | Vztahová veličina | Celkové náklady aktivity | Míra výkonu aktivity | Jednotkové náklady |
|---------------|-------------|-------------------|--------------------------|----------------------|--------------------|
| 101 | Plán výroby | Počet plánů | 156 317 Kč | 69 | 2265 Kč |
| 102 | Sváření | Počet hodin | 333 193 Kč | 2420 | 138 Kč |
| 103 | Montáž | Počet hodin | 306 498 Kč | 1920 | 160 Kč |
| 201 | Balení | Počet palet | 67 865 Kč | 230 | 295 Kč |
| Celkem | | | 863 873 Kč | | |

Informace o výši jednotkových nákladů na aktivitu představuje dále velmi efektivní nástroj pro posouzení efektivnosti prováděných výkonů a také pro benchmarking. [18]

4.5.5 Ocenění nákladových objektů

Podstatou této závěrečné fáze je kvantifikovat počet spotřebovaných jednotek aktivit definovaným nákladovým objektem. Tento přehled je vhodné zaznamenat do tzv. účtu aktiv. Náklady na nákladový objekt jsou pak stanoveny jako součin jednotkové ceny aktivity a objemu aktivit, kterou si tento objekt vyžádal.

Implementace ABC systému do praxe vyžaduje provedení dalších dvou fází. Tvorbě modelu předchází úvodní analytická fáze, která se zabývá otázkou připravenosti a očekáváním organizace od ABC modelu. Implementace je zakončená poslední fází, ve které se ABC model uvádí do provozu. [14]

4.6 Zhodnocení metody ABC

ABC systém je vhodný zejména pro firmy, které produkují různě složité výrobky, v různých množstvích a pro různé zákazníky. Naopak podniku produkující stálé výrobky, ve velkých objemech, se stabilními vztahy se zákazníky a tedy i malými změnami, pravděpodobně ABC nepřinese očekávaný efekt. Tím je vytvoření transparentnosti zejména v oblastech nepřímých nákladů. To umožní přesnou alokaci na nákladový objekt (kterým nemusí být jen výrobek) a tím de facto zvýšení výnosů díky cílenému zaměření našeho úsilí na ziskové zákazníky, produkty, zakázky, či trhy. V řadě oblastí jde metoda ABC nad rámec tradičních kalkulací a umožňuje analyzovat různé oblasti podnikové činnosti z pohledu jejich hodnotové a naturální stránky. Umožňuje zpětnou analýzu nákladů, identifikování procesů nepřidávajících žádnou přidanou hodnotu či analyzovat ziskovost jednotlivých zákazníků. [14]

ABC je také účinný informační nástroj, jehož informace využívá **Activity-Based Management** (*Řízení podle aktivit*) pro řízení a restrukturalizaci podnikových aktivit a procesů. Tento pokročilý manažerský nástroj předpokládá, že nákladovou stránku podniku můžeme ovlivnit právě řízením podnikových aktivit. [14]

Za nevýhody metody ABC můžeme považovat fakt, že vyžaduje uvažovat v dimenzi procesů a proto je nutné mít exaktní přehled o aktivitách podniku. Aplikace metody je tedy jak časově, tak nákladově náročná a bez podpory vedení je aplikace ABC nemožná. Samotnou implementaci provází taktéž několik těžkostí, které vypočítává například Gerning [18] ve svém článku *Activity based costing lessons learned implementing ABC*. Určitou nevýhodou může být i fakt, že koncept ABC je relativně nový a tak se může zdát, že není ještě dostatečně vyzkoušený. [12]

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část práce byla pojata jako kritická rešerše dostupných literárních zdrojů a shrnuje teoretický podklad použitý v praktické části. Na úvod bylo vysvětleno, jak významnou roli hrají náklady v existenci každého podniku a proč by se firma měla zabývat jejich řízením.

Samotným nákladům se věnuje druhá kapitola. V ní se nejprve krátce věnuji účetnictví, jako základnímu informačnímu zdroji o nákladech. Dále je vysvětleno pojetí nákladů z hlediska finančního a manažerského a podstatná část kapitoly je věnována klasifikaci nákladů, což je základ pro jejich správnou alokaci. Závěr kapitoly se zabývá rozhodovacími úlohy na existující kapacitě a řízením nákladů s důrazem na rozpočetnictví.

Tématem třetí kapitoly jsou kalkulace. Byly zde vysvětleny základní kalkulační pojmy a význam kalkulací jako důležitý nástroj pro řízení nákladů. Představil jsem tradiční kalkulační metody a kvantifikoval jejich nedostatky. Vysvětleno bylo také dělení kalkulací podle účelu jejich použití a kalkulační systém firmy. Krátká podkapitola byla věnována neabsorpčním kalkulacím.

V poslední kapitole teoretické části jsem se zaměřil na podstatu diplomové práce, tedy na kalkulační metodu Activity-Based Costing. Metodu jsem nejprve představil, vysvětlil její podstatu a srovnal s tradičními kalkulačními metodami. V souvislosti s ABC jsem se zabýval také procesní strukturou organizace. V jednotlivých etapách byla popsána tvorba ABC modelu a na závěr byla tato metoda v krátkosti zhodnocena.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost Kovostal s.r.o. byla založena v roce 1991. Je velmi dynamicky rozvíjející se českou firmou bez účasti zahraničního kapitálu, vlastněnou dvěma společníky. Výsledným a nosným programem je výroba sedadel a teleskopických tribun pro stadiony, sportovní haly, posluchárny, školy, divadla a kina. Firma provádí dodávku od zaměření objektu přes návrh projektu sedadel, popřípadě i nosné ocelové konstrukce dle přání zákazníka, až po realizaci zakázky a montáž. Všechny projekty jsou realizovány na míru daného objektu, to znamená, že rozměry, provedení i ukotvení sedadel jsou řešeny individuálně. Z toho plyne charakter výroby – zakázková výroba.

Za dobu své existence společnost vyrobila více než 1.000.000 sedadel, z nichž většina, cca 65 % byla určena pro export, zejména do Německa, Rakouska, Dánska, Švédska a Belgie. V minulosti byly rovněž realizovány zakázky do vzdálenějších destinací jako Kanada, Austrálie či dokonce Jihoafrická republika a Lybie.

Strojový park firmy je vybaven nejmodernějšími technologiemi. Je tvořen špičkovými lasery značky Amada, CNC stroji, soustruhy značky Tornado, excentrickými lisami, svařovacími roboty apod. Díky těmto technologiím firma nabízí kooperace jiným podnikům v oblasti kovoobrábění, lisařských prací, zámečnické výroby, montážních prací, či povrchové úpravy kovů. Společnost dále disponuje vlastní lakovnou, novou stolařskou dílnou a kvalitně vybavenou šicí dílnou. Kovostal dále nabízí stolařské práce na míru.



Obr. 11. Logo společnosti Kovostal [25]

Firma Kovostal s.r.o. klade maximální důraz na kvalitu svých produktů a každoročně investuje do rozvoje technologií a výrobních prostor, či do vývoje nových produktů. K tomu účelu disponuje vlastní konstrukční kanceláří a vývojem.

V roce 2001 obdržela firma certifikát ISO 9001. v roce 2011 certifikát ČSN EN ISO 14001 a certifikát ČSN OHSAS 18001.

5.1 Základní údaje o společnosti

Sídlo formy se nachází na okraji Uherského Hradiště, v Jarošově. Společnost bych charakterizoval jako dynamickou, středně velkou výrobní firmu konzervativního založení preferující menší riziko na úkor zisku. Základní kapitál společnosti činí 3 102 000,- Kč, oba ze společníků mají poloviční podíl. Dle klasifikace ekonomických činností CZ NACE řadíme podnik pod skupinu VÝROBCI, konkrétněji skupina B25 Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení, doplňkovou činnost podniku řadíme do CZ NACE B31 – výroba nábytku.

5.2 Výrobní portfolio

Hodnototvornými a nosnými produkty je výroba sedadel a teleskopických tribun pro stadiony, sportovní haly, posluchárny, školy, divadla a kina. Podmínky jednotlivých areálů nejsou standardizované, sedačky se proto musí přesně přizpůsobit místu určení. K výběru sedačky slouží zákazníkům produktový katalog, který v současnosti obsahuje více než 70 položek, a odborné poradenství podniku. Dle požadavků klienta je možné provedení různých úprav. Názornou ukázkou lze provést přímo ve firmě ve vzorkové místnosti. Jednotlivé výrobní řady jsou rozděleny do následujících skupin rozdělených podle místa použití:

➤ **Sportovní sedačky na stadion** jsou anatomicky tvarovány v moderním designu. V nabídce jsou dvoudílná sklopná stadiónová sedadla nebo stadiónové sedačky s pevným sedákem v provedení plastovém, kovovém nebo dřevěném. Kostra sportovních sedaček je vždy robustní kovová konstrukce. Stadiónové sedačky mají zvýšenou odolnost proti vandalům a vnějším vlivům. Jsou určeny pro stadiony a do sportovních nebo víceúčelových hal. Otočný systém pro sklápění sedáků je patentován. Ukázka sportovních sedaček je uvedena na obrázku (Obr. 12), ukázky výrobků dalších skupin jsou uvedeny v příloze P I.



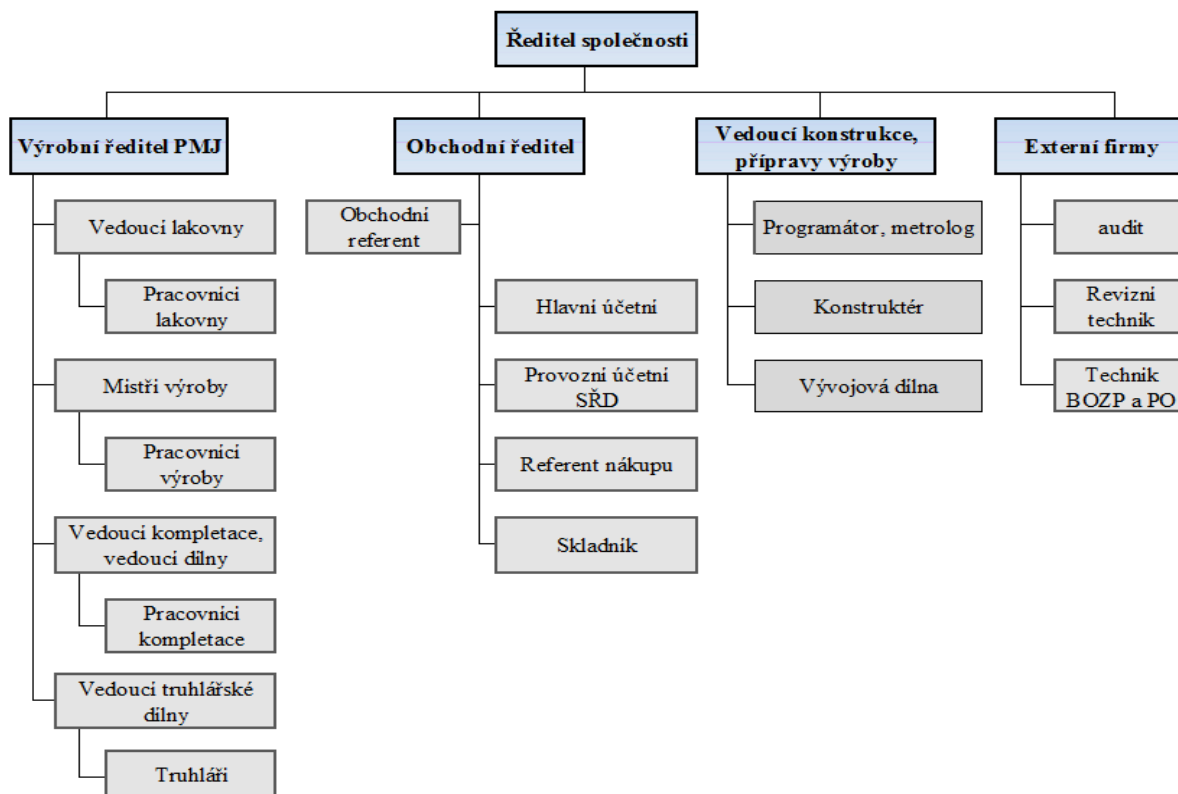
Obr. 12. Ukázka sportovních sedaček [29]

- **VIP sedadla** poskytují nadstandardní pohodlí při sledování sportovních, kulturních a společenských akcí. To mimo jiné zajišťují větší rozměry VIP křesel a komfortní čalounění látkou popř. koženkou v nehořlavé úpravě. Sedák a opěrák VIP sedačky je ergonomicky tvarován pro komfortní sezení po delší dobu s možností prošíání. VIP sedačky mohou být vybaveny držákem nápojů či klubovým logem. Exkluzivitou v nabídce jsou VIP sedadla s vyhřívaným sedákem nebo se zabudovanou LCD obrazovkou v zadní části opěradla.
- **Křesla do kin a do divadel** jsou vyráběna na zakázku dle přání investora či architekta jak provedením, tak i dispozičním řešením, aby byla perfektně integrována a přizpůsobena vzhledu interiéru. Hloubka i výška křesla je variabilní. Sedačky do kin a divadel lze dle přání prošíat, výplň čalounění křesel tvoří studená PUR pěna s vysokou tuhostí. Látky křesel je vybírána z bohaté škály vzorníků. Sedadla do divadel a kin mohou být vybaveny držákem nápojů, čísla sedadel a řady mohou být vyšita přímo v látce.
- **Sedadla do poslucháren** mohou být v sestavě se stolem i bez něho pro rovnou i šikmou podlahu. Řešení psacího stolu lze provést v pevné nebo sklápěcí formě v zadní straně opěradla nebo při sklápění do područky. Sedadla do poslucháren jsou zhotovena z masivní bukové překližky s možností čalounění, případně i s prošíáním.
- **Teleskopické tribuny** přinášejí variabilní řešení k využití interiérů arén, víceúčelových hal, sportovišť a kulturních zařízení. Svým rychlým rozložením a složením umožňují velmi snadno a během několika minut získat požadovaný počet míst k sezení či stání. Po skončení akce, stejně jednoduchou a rychlou operací, jsou tribuny opět zasunuty a stanou se součástí interiéru, který zabírá minimum prostoru a je perfektně integrován. Zasouvání a vysouvání teleskopických tribun je prováděno manuálně pomocí ručních vozíků popř. automaticky pomocí elektromotorů. Teleskopické tribuny jsou projektovány a navrhovány moderními technologiemi dle norem DIN 18800, DIN 8563 a jsou ve shodě s certifikátem ISO 9001:2001. Zásuvné tribuny jsou konstruovány na základě statistických výpočtů, bývají předimenzovány, aby splňovaly veškerá bezpečnostní kritéria. Společnost zároveň vyrábí sedačky pro tento typ tribun.

Novinkou v nabídce jsou tribunové systémy, které jsou unikátní díky tzv. kontejnerovému systému. Jedná se o mobilní tribunu, kterou lze jednoduše poskládat do kontejneru a dopravit na konkrétní místo. Proto je vhodný pro využití na jednorázových akcích pro venkovní účely. Společnost zároveň nabízí pronájem těchto tribun. Kromě uvedeného vyrábí Kovostal také židle pro domácnost.

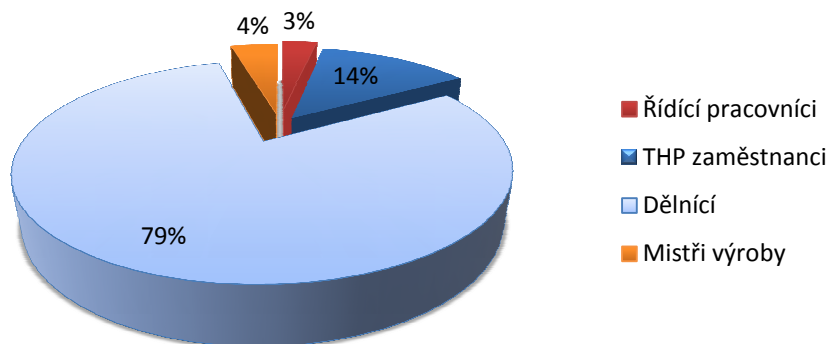
5.3 Organizační schéma

Následující obrázek (Obr. 13) zachycuje organizační strukturu společnosti Kovostal, uspořádanou podle funkčních hierarchií. Jednotlivé funkční jednotky jsou vytvořeny na základě dovedností. V čele managementu stojí výkonný ředitel, společnost je řízena dvěma jednatelemi.



Obr. 13. Organizační struktura společnosti [24]

V roce 2010 pracovalo ve firmě celkem 97 zaměstnanců, z toho tři řídící.



Obr. 14. Struktura zaměstnanců [vlastní zpracování]

5.4 Situační analýza

Provedená situační analýza je velmi důležitou součástí tvorby strategie, jelikož managementu umožňuje poznat současnou situaci, uvědomit si, jaké má firma předpoklady k úspěchu, a kam by měla v budoucnu směřovat a na co by se při tom měl její management zaměřit.

5.4.1 Základní poslání a hlavní cíle firmy

Mottem podnikání je vysoká kvalita odvedené práce, dodržování smluvních termínů, spolehlivost, flexibilita a hlavně spokojenost klienta. Základním posláním firmy je neustále zvyšovat hodnotu podniku a vyrábět produkty, které budou uspokojovat potřeby koncového uživatele. Mezi hlavní cíle podniku patří:

- Zvyšování tržního podílu v zahraničí, udržení pozice na tuzemském trhu
- Růst zisku a rentability kapitálu
- Budování celkové image podniku
- Neustále zvyšovat technologickou úroveň výroby
- Zpřesnit kalkulace nákladů
- Snížení výrobních nákladů a zvýšení výkonu výroby

5.4.2 PEST analýza makrookolí

Analýza makrookolí má za úkol zhodnotit základní složky vnějšího podnikatelského prostředí, které společnost nemůže ovlivnit, ale přesto na ní působí. Je zaměřena do budoucna, na nejvýznamnější vývojové trendy.

- **Politické faktory**

Podle analýz Světového ekonomického fóra (World Economic Forum – WEF) [30] za rok 2010 byla Česká republika na 20. místě v EU-27 z hlediska kvality veřejných institucí. ČR je kritizována za korupční prostředí, nízkou průhlednost hospodářské politiky vlády, plýtvání s veřejnými zdroji, ochranu duševního vlastnictví, spolehlivost veřejné správy a práci soudů.

V oblasti **daňové politiky** došlo k některým změnám, zatímco sazba daně příjmu právnických osob se meziročně nezměnila a v roce 2011 činí stále 19 %, došlo k růstu spotřebních daní a k zvýšení základní i snížené sazby DPH, která však na Kovostal s.r.o. přímý vliv nemá. V nejbližší budoucnosti se neočekává růst daňové zátěže, mělo by dojít k zjednodušení daní a možnosti vrácení DPH z nedobytných pohledávek. [26]

V oblasti **zahranického obchodu** pokračuje program Exportní strategie České republiky na podporu exportu, služby státu v oblasti podpory exportu jsou průběžně aktualizovány v publikaci Export v kostce dostupné na stránkách mpo.cz. Komplikace představuje pouze silná koruna. [27]

- **Ekonomické faktory**

V hospodářském vývoji roku 2010 se prosadily zřetelné známky zotavení. **Hrubý domácí produkt** se meziročně zvýšil o 2,2 %. Česká republika profitovala zejména z obnovení hospodářského růstu v Evropské unii, jejíž výkonnost se meziročně zvýšila o 1,8 %, mezi nejrychleji rostoucí země EU se zařadil hlavní obchodní partner Německo. Pozitivní vývoj HDP se očekává i v roce 2011. [27]

Na **trhu práce** došlo v roce 2010 ke snížení zaměstnanosti ve srovnání s předchozím rokem v průměru o 0,7 %. Míra registrované nezaměstnanosti v České republice se v průběhu roku pohybovala od 8,5 % do 9,9 %. Průměrná mzda činila 23 951 Kč a v meziročním srovnání tak vzrostla o 463 Kč (2,0 %). [27]

Do **vývoje úrokových sazeb** v květnu 2010 zasáhla ČNB, kdy opět uvolnila měnovou politiku snížením úrokové sazby pro 2T repo operace o 0,25 p.b. na historicky nejnižší hodnotu 0,75 %. O čtvrt procentního bodu snížila i lombardní sazbu, která v současnosti činí 1,75 %, diskontní sazbu ponechala na hodnotě 0,25 %. Květnové snížení základních úrokových sazeb se v případě nefinančních podniků projevilo okamžitě, a to poklesem sazby z úvěrů na 4 %. V průběhu roku 2011 se dá očekávat zpřísnění měnové politiky a cena zapůjčeného kapitálu pravděpodobně poroste. [21]

Vývoj měnového kurzu koruny byl pod vlivem událostí zejména na světových trzích a s nimi související velkou volatilitou, která určovala momentální pozice obou referenčních měn. V průměru za rok 2010 koruna meziročně zhodnotila vůči euru o 4,4 %, zatímco na páru s dolarem nepatrně oslabila o 0,3 %. Z dlouhodobého trendu lze však vyčíst posilování koruny vůči referenčním měnám a dle odhadu ČNB tento trend bude přetrvávat. [21]

Rok 2010 byl ve znamení výrazného vzestupu **světových cen komodit**, zejména ropy, jejíž cena meziročně skokově vzrostla o 22 %. Rostla také cena kovů, což začalo vytvářet tlak i na zvýšení cen ocelářských výrobků, jejichž cena nabrala růstový trend a to až 10,1 %. Ceny elektřiny, plynu a páry měly na začátku roku 2011 také rostoucí tendenci (3,9 %). Vývoj cen průmyslových výrobců nadále roste. [31]

- **Sociální faktory**

V současné době se v České republice snižuje porodnost a ubývá lidí v produktivním věku. Obecně dochází ke stárnutí obyvatelstva, ale také ke změně životního stylu, což je patrné na rozvoji konzumního způsobu života. Roste poptávka po vysokoškolském vzdělání, naopak ubývá absolventů výučních oborů. Na 36 % firem poukázalo na zhoršení situace ohledně kvalifikovaných pracovníků. Roste životní úroveň obyvatel i kupní síla, která podle německých analytiků ze společnosti GfK [23] dosahuje v ČR zhruba 60 % evropského průměru. Ve srovnání s Evropou zaostáváme také v produktivitě práce a přes mírné zlepšení proti loňskému roku i v podmínkách pro podnikání, které jsou, podle Světové banky, lepší třeba i v Rumunsku, či Rwandě. [22]

- **Technologické faktory**

Pro zvýšení konkurenceschopnosti je nutné restrukturalizovat a modernizovat výrobu a vyrábět převážně výrobky s vysokou přidanou hodnotou a rychleji zavádět výsledky výzkumu a vývoje do praxe. Vládou schválené výdaje na vědu a výzkum poslední tři roky stagnují těsně pod 25 mld. Kč, což je zhruba o 3 mld. méně, než se předpokládalo. Celkové výdaje na vědu a výzkum se pohybují kolem 1,5 % HDP, v nominálních hodnotách zhruba 55 mld. Kč, většina investic je tedy soukromého charakteru. Podle statistiky agentury CzechInvest [27] se čtyři z každých pěti nových investorů v ČR zaměřili na výzkum a vývoj nebo strategické služby. ČR podle statistického průzkumu ČSÚ výrazně zaostává ve financování vědy za původními státy EU. Například výdaje skandinávských zemí se pohybují kolem 3,5 % HDP, průměr EU je 1,77 %. [22]

V kvalitě technologického prostředí podle poslední zprávy WEF [30] se na první příčku dostalo Švédsko, následované Lucemburskem a Nizozemskem, Česká republika obsadila 32. místo.

Tabulka (Tab. 4) shrnuje hlavní faktory v jednotlivých oblastech, rozhodnutí, zda implikují pro společnost hrozbu, či příležitost, význam faktoru a specifikaci důsledku pro společnost. Tyto údaje vychází z analýzy současného stavu a predikci pro nejbližší období.

Tab. 4. Faktory PEST analýzy [vlastní zpracování]

| Oblast | Faktor | Vliv | Význam | Dopad na podnik |
|---------------|---|------|--------|--|
| Politické | Daňová politika | + | 2 | Zjednodušení administrativní zátěže, vrácení DPH u nedobytných pohl. |
| | Politické a právní prostředí | - | 2 | Díky nedostatečné právní ochraně a byrokracii potřeba externích specialistů |
| | Regulace v oblasti zahraničního obchodu | + | 4 | Podnik může využít státní podpory exportu, program Export v kostce |
| | Ochrana životního prostředí | - | 2 | Náklady s roustoucími požadavky |
| | Kvalita výrobků a certifikáty jakosti | + | 2 | Může znamenat konkurenční |
| | Členství v EU | + | 5 | Možnost dosáhnout na dotace z fondů EU, volný mezinárodní obchod |
| Ekonomické | Výkon ekonomiky | + | 5 | Růst investice, oživení poptávky |
| | Trh práce | + | 3 | Situace na trhu pravděpodobně sníží tlak na růst mezd |
| | Úrokové sazby | - | 3 | Růst nákladových úroků, dražší úvěry |
| | Měnové kurzy | - | 5 | Silná koruna snižuje hodnotu pohledávek vývoze |
| | Ceny energií a surovin | - | 5 | Ceny surovin se negativně promítnou do nákladové stránky podniku |
| Kulturní | Demografické podmínky | - | 2 | Problémy s pracovní silou |
| | Kupní síla obyvatelstva | + | 4 | Disponibilní důchod ovlivňuje poptávku po kulturních akcích |
| | Změny životního stylu | + | 4 | Zájem o kulturní akce a zvyšující se nároky znamenají růst poptávky po pohodlí |
| | Postoj k práci a k volnému času | - | 3 | Nízká produktivita práce zvyšuje náklady |
| | Nedostatek kvalifikovaných pracovníků | - | 4 | Problémy s najímáním pracovníků na specializovaná místa |
| Technologické | Míra zastarávání | - | 4 | Tlak na inovace, automatizaci, snižování N |
| | Vládní podpora výzkumu a vývoje | - | 3 | Firma se musí spolehnout na soukromý výzkum |
| | Celkový stav technologie | - | 3 | Zastaralá technologie je nekonkurenceschopná |

5.4.3 Porterův model pěti sil

Pro analýzu mikroprostředí jsem zvolil Porterův model pěti sil, který určuje konkurenční tlaky a rivalitu na trhu. Rivalita trhu závisí na působení a interakci základních sil (konkurence, dodavatelé, zákazníci a substituty) a výsledkem jejich společného působení je ziskový potenciál odvětví. Tento model představuje nástroj pro stanovování obchodní strategie s ohledem na okolní prostředí firmy.

1. Rivalita mezi stávajícími konkurenty

V rámci tuzemské konkurence můžeme Kovostal považovat za jednoho z lídrů trhu. Na českém trhu působí další společnosti s podobným zaměřením. Odvětví však nové firmy příliš neláká. Konkurence není nikterak rozmanitá, na tuzemském trhu působí společnosti SEDA sport, tauCETI, RSS Praha a Kinoexport. Zmíněné společnosti nabízí podobné výrobky zejména v oblast sportovních sedaček, žádná z těchto firem však nemá tak komplexní portfolio, zároveň nedosahují takových obrátů jako Kovostal s.r.o. Za hlavní konkurenty na domácím trhu považují zejména SEDA sport a Kinoexport, nutno poznamenat, že na evropské scéně má společnost před svými konkurenty veliký náskok, nikdo z nich nerealizuje tolik zakázek na export. Tím se rozšiřuje okruh konkurentů o zahraniční společnosti, např. HAATEX, Seating Systems Ltd., Arena Seating. Oproti těmto společnostem disponuje Kovostal s.r.o. cenovou výhodou, což je dáno zejména levnější pracovní silou, než jaká je v zemích koncových zákazníků (hlavně Německo a Švédsko) a zároveň se jim vyrovná použitou technologií a zpracováním. Je však potřeba nadále inovovat výrobky, nabízet kvalitu, zjednodušovat výrobní procesy, řídit režie apod. aby levnější pracovní síla nebyla jedinou komparativní výhodou. Rivalita na evropském trhu je ve srovnání s tuzemským trhem vyšší, trh je atraktivnější, Kovostal se musí měřit právě s touto konkurencí.

2. Riziko vstupu potenciální konkurence

Český trh není tak velký, aby nabízel prostor pro další firmy. Poptávku po produktech pokryjí stávající společnosti na trhu. To potvrzuje i fakt, že většina produkce těchto firem je určena pro export. Bariéry vstupu do odvětví jsou zejména technologická vybavenost, kapitálová náročnost a také značný náskok v oblasti výrobních postupů, technických řešení a zkušenosti firem, které již na trhu působí – tedy KNOWHOW. Další překážkou může být nedostatek kvalifikovaných pracovníků na trhu práce, či obtížný přístup k distribučnímu kanálu. Nová konkurence s podobně komplexním zaměřením jako má Kovostal s.r.o. se s velkou pravděpodobností v nejbližší době nedá očekávat, český trh není dostatečně atraktivní pro podstoupení takového rizika. Je však třeba sledovat potenciální zahraniční konkurenci, která by se mohla stát soupeřem v globálnějším měřítku. Pro zahraniční trhy však platí podobné bariéry vstupu, pouze atraktivnost trhu a možnosti zahraničních firem jsou ve srovnání s tuzemskem vyšší. Společnost by měla sledovat západní trendy zejména v oblasti celkového řízení podniku a dále prohlubovat vztahy se zahraničními partnery – doporučuji instalovat CRM modul do informačního systému.

3. Hrozba substitučních výrobků

Toto odvětví má velkou výhodu ve faktu, že prakticky neexistují substituty. Sedačky na stadiony či křesla do kin se dají jen těžko nahradit jiným substitutem.

4. Smluvní síla dodavatelů

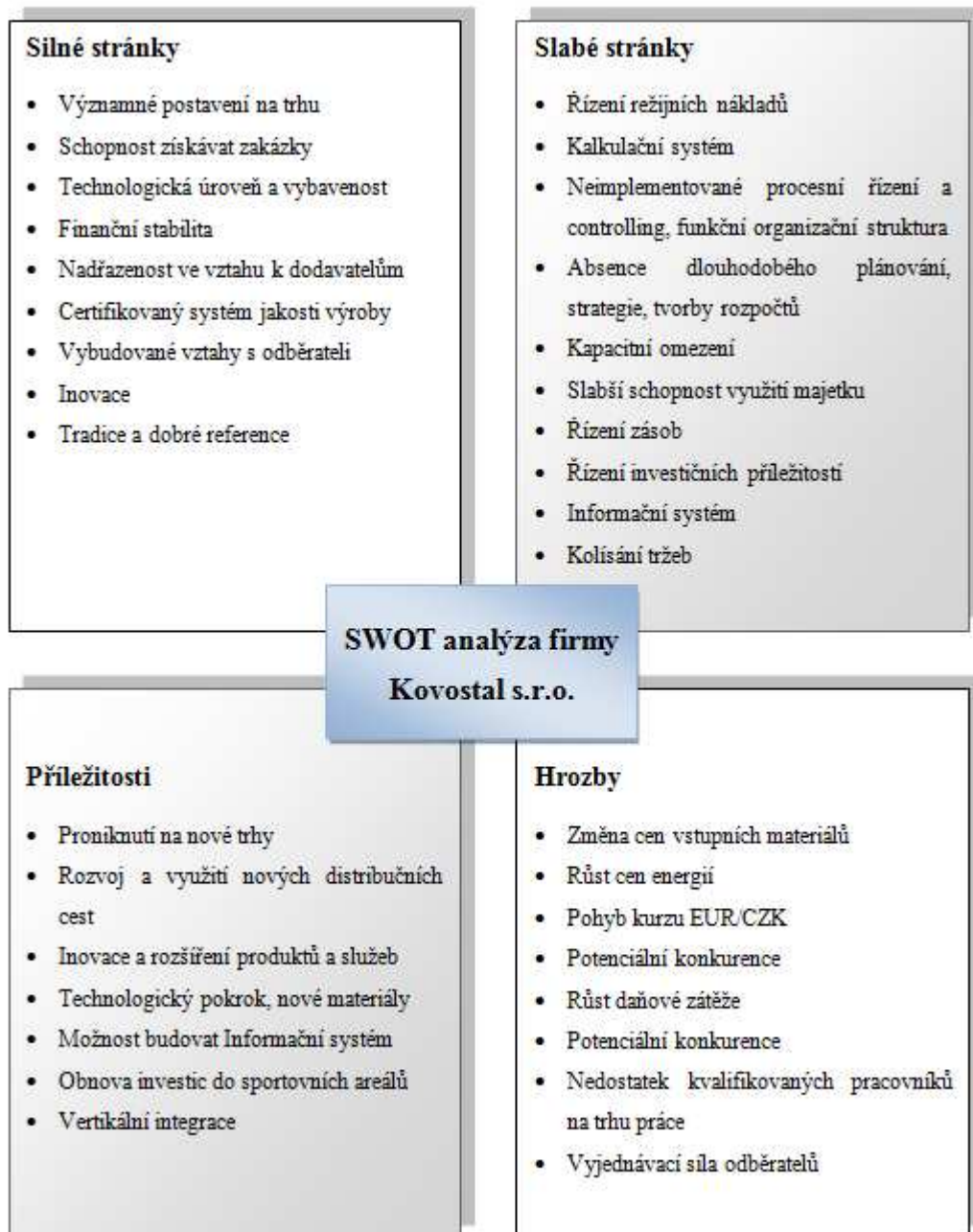
Společnost spolupracuje s celou řadou dodavatelů zejména při dodávkách hutního materiálu a ostatních surovin. Kooperuje také se subdodavateli, kteří dodávají hotové části výrobků, zejména pak vyfukované plasty. Ačkoli se společnost průběžně sama zásobuje, aby dokázala pokrýt případné výpadky, bez vzájemné spolupráce by dlouhodobě nemohla existovat. Většina dodavatelů jsou stálí, využívají se nárazově. Společnost spoléhá na tyto vybudované vztahy, žádný z dodavatelů však není nenahraditelný, jedná se spíše o menší podniky a tak bychom mohli konstatovat, že Kovostal je ve vztahu ke svým dodavatelům spíše nadřazená.

5. Smluvní síla odběratelů

Kovostal se může spoléhat na dlouhodobě budované vztahy se stálými odběrateli. S těmito odběrateli má sjednané smluví dohody a vzhledem k jejich množství se dá vzájemný vztah k odběratelům obecně charakterizovat jako vyrovnaný. Navzdory ekonomické recesi se společnosti daří úspěšně vyjednávat s dalšími partnery a v roce 2009 a 2010 se podařilo realizovat i několik významných zakázek s jednorázovými odběrateli. Rok 2011 se ponese v duchu dalšího vyjednávání a budování vztahů s novými odběrateli.

5.5 Analýza vnitřního prostředí

SWOT analýza je interním ohodnocením podniku a je velmi užitečným, pohotovým a snadno použitelným nástrojem k deskripci celkové situace podniku. Jejím cílem je identifikace rozsahu, kterým současná strategie organizace podporuje schopnost úspěšně se vypořádat s hrozbami a příležitostmi ve vnějším prostředí.

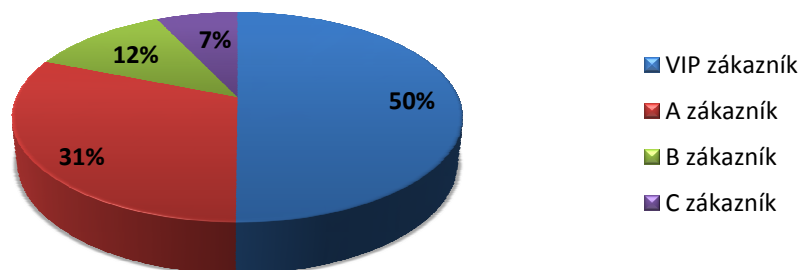


Obr. 15. SWOT analýza společnosti Kovostal s.r.o. [vlastní zpracování]

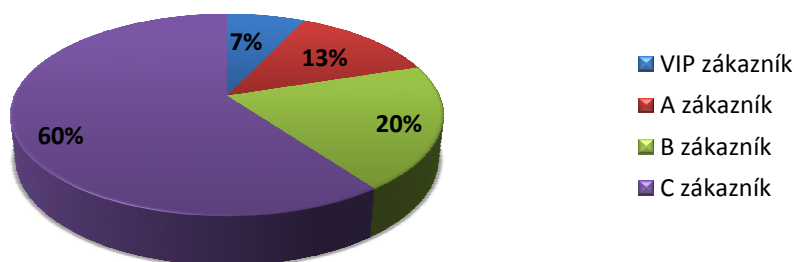
5.6 Struktura zákazníků

Zákazníci společnosti Kovostal jsou různorodí, pro účely jejich rozlišení vede obchodní oddělení interní databázi zákazníků. Hlavním kritériem segmentace zákazníků je velikost ročního obrátu, pomocným kritériem je četnost zakázek. Konkrétní hodnoty jsou interní záležitostí společnosti. Struktura zákazníků dle uvedených parametrů je následující:

- VIP zákazníci – do této skupiny jsou zařazeni nejvýznamnější odběratelé, kteří tvoří podstatnou část tržeb společnosti, a zároveň se jedná o dlouhodobé obchodní partnery.
- Zákazníci skupiny A – jsou velmi významní, stálí zákazníci, kteří generují druhý největší podíl tržeb. Společně s VIP zákazníky je jim věnována největší pozornost a jsou jim poskytovány nadstandardní služby.
- Zákazníci skupiny B – nestálí, často jednorázoví zákazníci, kteří však poptávají nezanedbatelnou část produkce firmy.
- Zákazníci skupiny C – ostatní zákazníci.



Obr. 16. Graf podílu jednotlivých skupin zákazníků na celkovém obrátu [vlastní zpracování]



Obr. 17. Graf podílu jednotlivých skupin na celkovém počtu zákazníků [Vlastní zpracování]

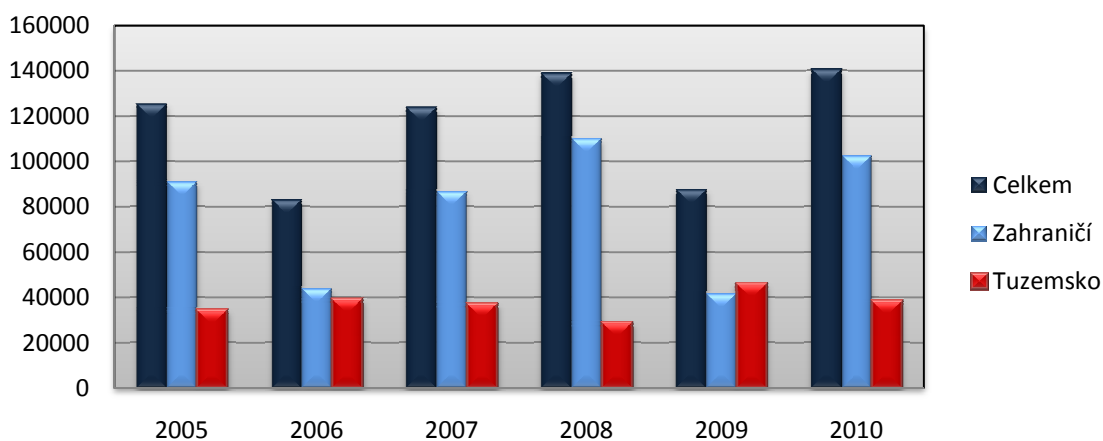
Z uvedeného grafu je viditelné, že většina obrátu je tvořena zákazníky typu VIP a A, jejichž četnost je naopak nejmenší. Těmito zákazníky jsou jak domácí, tak také zahraniční odběratelé. Vzhledem k velikosti tuzemského trhu je však většina zakázek realizována pro export, který tvoří v současnosti přibližně 65 % produkce.

5.7 Zpráva o hospodaření společnosti

Základními podnikovými výkazy jsou rozvaha a výkaz zisku a ztrát. Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti, což každoročně potvrzuje auditor. V této kapitole se zaměřím na analýzu tržeb a jejich predikci, krátce okomentuji významný vývoj některých ukazatelů finanční analýza a spočítám ekonomicky přidanou hodnotu podniku v roce 2010.

5.7.1 Analýza tržeb

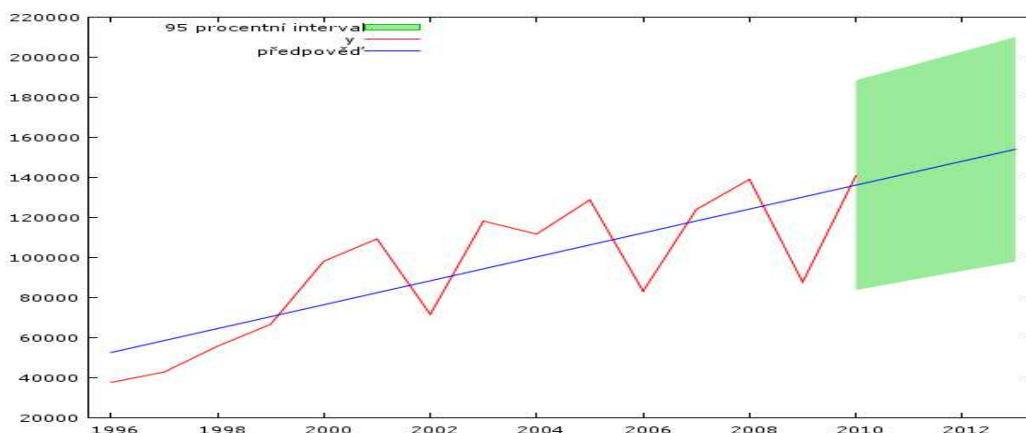
Výsledek hospodaření vykazuje od roku 2007 rostoucí trend. Na výnosech podniku se každoročně nejvíce podílí tržby za prodej vlastních výrobků a to až z 97 %. Z grafu 2 lze vyčíst, že většina produkce společnosti je určena pro export, s výjimkou roku 2009. V roce 2010 tvořily tržby z vývozu cca 72 % celkových tržeb. V tomto roce firma navázala na úspěšný rok 2008 a tržby meziročně vzrostly o 53 mil. Kč.



Obr. 18. Vývoj tržeb v tisících Kč podle segmentu od roku 2005 [vlastní zpracování]

K analýze vývoje časové řady tržeb jsem přistoupil dvěma způsoby. Nejprve klasickým přístupem, kdy jsem data proložil přímkou, jejíž fixní parametry jsem odhadl metodou nejmenších čtverců. T-testem bylo zjištěno, že koeficienty mají své opodstatnění a následně jsem potvrdil významnost modelu jako celku. Tento model vysvětluje 58 % rozptylu.

Grafické zpracování bylo provedeno ve statistickém softwaru Gretl, ve kterém jsem zároveň provedl predikci tržeb v následujících třech letech:



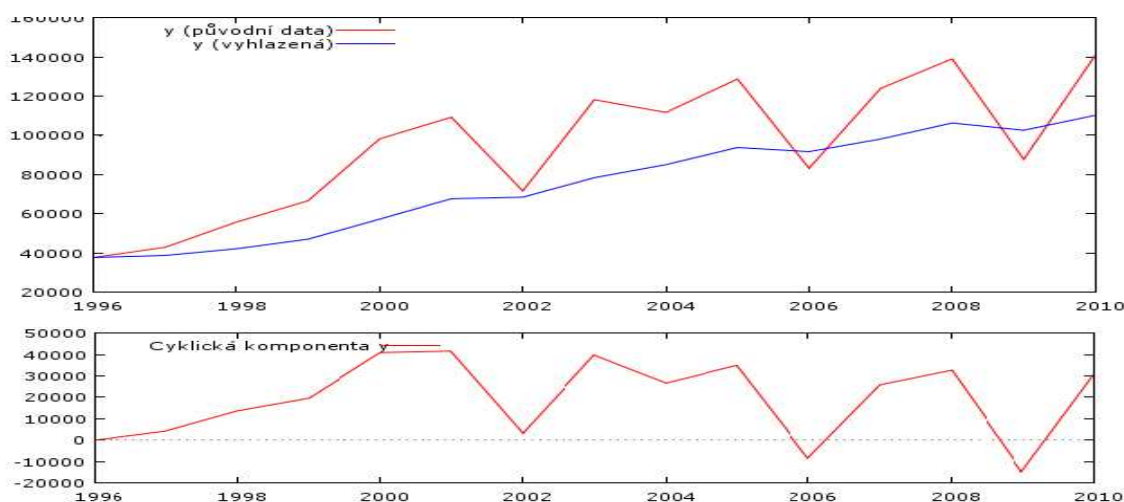
Obr. 19. Odhad tržeb v letech 2011 – 2013 [vlastní zpracování]

Intervalový odhad představuje interval, ve kterém se budou tržby s 95% pravděpodobností pohybovat. Stávající tržby jsou zobrazeny červenou barvou, model je zobrazen modře.

Tab. 5. Predikce tržeb v následujících třech letech v tis. Kč [vlastní zpracování]

| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-------------------------------|---------|----------------|----------------|----------------|
| Tržby - bodový odhad | 140 737 | 142 008 | 147 959 | 153 931 |
| Tržby - intervalový odhad 95% | | 88544 - 195471 | 93267 - 202672 | 97877 - 209985 |

Jiným přístupem je vyhlazování časové řady pomocí proměnlivých parametrů (klouzavých průměrů). I tento přístup potvrzuje rostoucí trend, navíc ale odhaluje přítomnost cyklické složky, která se vyskytuje ve dvouletých intervalech, viz (Obr. 20).



Obr. 20. Analýza časové řady tržeb metodou klouzavých průměrů [vlastní zpracování]

5.7.2 Základní finanční ukazatelé

Oproti roku 2009 se výrazně změnila majetková struktura. Podíl dlouhodobého majetku na celkových aktivech klesl z 68 % na 53 %. To je dáno 300% růstem krátkodobých pohledávek. Tento jev se odrazil také v průměrné době splatnosti pohledávek, která meziročně vzrostla ze 40 na 67 dnů. Podnik by měl v této oblasti přistoupit k nápravným opatřením, například nabídkou skonta.

Na způsobu financování se podílejí spíše cizí zdroje, které tvoří 53 % kapitálové struktury. Multiplikátor jmění je roven $1,98 > 1$. To znamená, že další zvýšení zadlužení by mělo pozitivní vliv na rentabilitu vlastního kapitálu. Ta v roce 2010 činila 26,5 %, navzdory zachování likvidity, která obecně rentabilitu snižuje. Likvidita I. a II. stupně se pohybuje v rozmezí doporučeném Ministerstvem průmyslu a obchodu (0,23 resp. 1,03).

Kladný výsledek čistého pracovního kapitálu, 3,706 mil. Kč,- dokazuje, že firma disponuje relativně volným likvidním kapitálem k zajištění hladkého průběhu hospodářské činnosti. Přebytek dlouhodobých zdrojů nad dlouhodobými aktivy dokazuje, že firma preferuje nižší riziko i na úkor vyšších nákladů.

5.7.3 EVA – Economic Value Added

Základními ukazateli výkonnosti, které podnik používá je absolutní výše zisku, rentabilita vlastního kapitálu a produkční síla společnosti (rentabilita aktiv). Management společnosti tak neví, zda ve skutečnosti tvoří hodnotu a projevil zájem o její kvantifikaci. Pro výpočet EVA byl použit následující vzorec:

$$EVA = NOPAT - C * WACC \quad (1)$$

Výsledek výpočtu ekonomicky přidané hodnoty podniku je uveden v tabulce (Tab. 6). Pozitivně lze hodnotit zejména rok 2009 a rok 2010, kdy společnost svými aktivitami přispěla k tvorbě hodnoty pro vlastníky. Důležité je identifikovat generátory tvorby hodnoty. Ty přehledně zobrazuje tzv. pyramidový rozklad ukazatele EVA, který je uveden v příloze P II.

Za jeden z klíčových faktorů považují pokles vážených průměrných nákladů kapitálu (WACC). Zde došlo k poklesu jak nákladů dluhu (díky snížení sazeb na mezibankovním trhu, na které jsou vázány úroky), tak zejména nákladů vlastního kapitálu díky výrazně nižší průměrné výnosnosti kapitálového trhu v roce 2010, jako alternativního způsobu investování.

Dalším významným generátorem hodnoty byl růst rentability investovaného kapitálu (RONA), což podnik dosáhl výrazným růstem tržeb a vyšší obratovostí investovaného kapitálu (efektivnějším využitím aktiv). Právě zde vidím pro Kovostal zdroj pro tvorbu hodnoty. Zatímco WACC příliš neovlivní, snaha o efektivní využití majetku je plně v jejich režii. Cílem je dosahovat maximálních tržeb s daným investovaným kapitálem či dosahovat požadovaných tržeb s minimem aktiv.

Tab. 6. Vývoj ukazatele EVA v tis. Kč [vlastní zpracování]

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|------------|----------------|---------------|-----------------|
| C (NOA) | 48 474 | 39 909 | 51 518 |
| NOPAT | 4 652 | 6 414 | 9 354 |
| Náklady CK | 6,95% | 5,07% | 3,77% |
| Náklady VK | 12,94% | 21,79% | 14,02% |
| WACC | 10,01% | 14,27% | 8,69% |
| EVA | -200 Kč | 721 Kč | 4 877 Kč |

K výpočtu byl použit postup uplatňovaný Pavelkovou a Knápkovou [11]. Jednotlivé kroky jsou uvedeny v příloze P II.

6 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

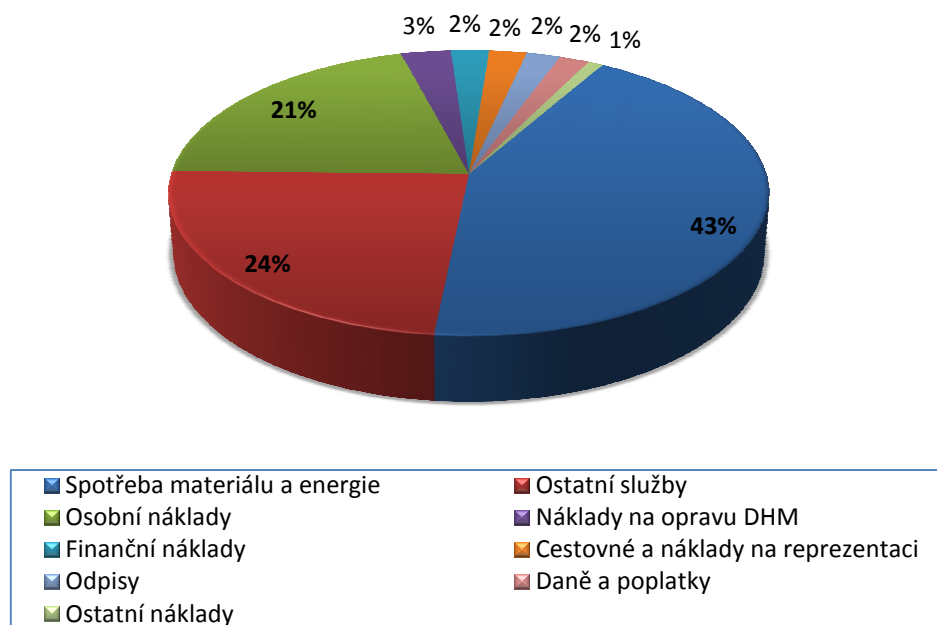
Předpokladem nákladové analýzy je klasifikace nákladů do sourodých skupin podle různých kritérií. Sama společnost vede pouze finanční účetnictví a pro veškeré rozhodování vychází pouze z druhového členění. To však pro tyto účely neposkytuje ty správné informace, jelikož je určeno zejména pro externí subjekty. Proto je třeba provést navíc kalkulační dělení nákladů.

6.1 Druhové členění

Při dělení nákladových druhů jsem vycházel z výkazu zisku a ztrát. Jednotlivé syntetické účty vedené v hlavní účetní knize jsou rozděleny do následujících skupin.

Tab. 7. Druhová klasifikace nákladů [vlastní zpracování]

| Skupina | Účet | Částka v Kč |
|---|------------------------------------|----------------------|
| Spotřeba materiálu a energie | Spotřeba materiálu | 55 781 712,- |
| | Spotřeba pohonných hmot | 815 287,- |
| | Spotřeba energie | 2 458 698,- |
| | Celkem | 59 055 697,- |
| Náklady na opravu DHM | Náklady na opravu DHM - nemovitého | 2 627 032,- |
| | Náklady na opravu DHM - movitého | 1 532 988,- |
| | Celkem | 4 160 020,- |
| Cestovné a náklady na reprezentaci | Celkem | 3 117 891,- |
| Ostatní služby | Subdodávky a kooperace | 23 630 788,- |
| | Ostatní služby - ostatní | 8 766 190,- |
| | Celkem | 32 396 978,- |
| Osobní náklady | Mzdy | 20 567 379,- |
| | Zákonné sociální pojištění | 6 787 392,- |
| | Zákonné sociální náklady | 528 740,- |
| | Ostatní sociální náklady | 65 603,- |
| | Celkem | 27 949 114,- |
| Daně a poplatky | Celkem | 164 487,- |
| Ostatní náklady | Celkem | 1 254 091,- |
| Odpisy | Odpis DNM | 280 858,- |
| | Odpis DHM | 2 524 896,- |
| | Celkem | 2 805 754,- |
| Finanční náklady | Úroky | 612 630,- |
| | Ostatní finanční náklady | 2 559 627,- |
| | Celkem | 3 172 257,- |
| Náklady celkem | | 134 076 289,- |

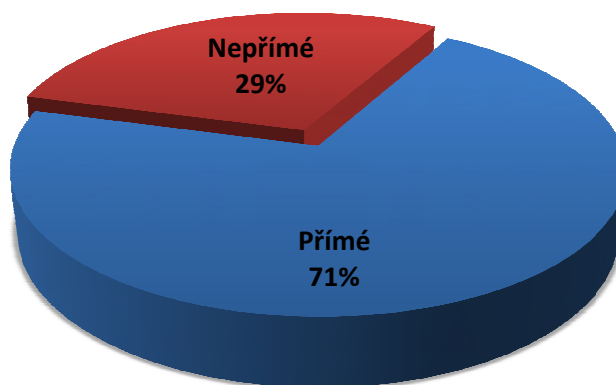


Obr. 21. Druhová klasifikace nákladů [vlastní zpracování]

Z grafu je patrné, že největší podíl na celkových nákladech je tvořen spotřebou materiálu a energií. Druhou největší položkou překvapivě nejsou osobní náklady, ale ostatní služby. Ty zahrnují zejména subdodávky a kooperace s jinými podniky. Společně s materiálovými náklady tvoří bezmála 70 % všech nákladů. Už z těchto údajů lze vyčíst, že se jedná o výrobní společnost a velký podíl kooperací naznačuje, že charakter výroby je zakázkový. Variabilita výrobků si vyžaduje také přizpůsobení jednotlivých dílů. Díly, které jsou pro společnost výhodnější nakupovat, vznikají ve spolupráci s dalšími podniky. Osobní náklady jsou třetí nejvyšší položkou, v roce 2010 tvořily 21 %. V absolutních číslech se dá předpokládat, že v roce 2011 budou tyto náklady vyšší, jelikož společnost plánuje navýšení mezd a zároveň se nedá očekávat, že by mělo dojít k propouštění. Ostatní složky nákladů jsou svým podílem spíše zanedbatelnou položkou, dohromady tvoří 12 % celkových nákladů, žádná ze skupin nepřesahuje pěti-procentní podíl. Za zmínku stojí náklady na opravu dlouhodobého majetku, které si vyžádala rekonstrukce hlavní budovy. Finanční náklady tvoří zejména kurzovní ztráty. Porovnáním s kurzovními zisky zjistíme, že otevřená pozice na páru EUR/CZK má pro podnik mírně negativní dopad. Nízký podíl odpisů je dán faktem, že většina strojů je pořízena na leasing, odepisuje je tedy leasingová společnost. V Kovostalu jsou nákladově promítnuty pouze splátky. Tato klasifikace neobsahuje daň z příjmu a změnu stavu opravných položek a rezerv.

6.2 Kalkulační členění

Klasifikace nákladů pro účely jejich početně technického přiřazení vychází ze vztahu těchto nákladů k nákladovému objektu. Pro identifikaci tohoto vztahu bylo nutné provést analýzu jednotlivých položek nákladů z výkazu zisku a ztrát v analytické evidenci. Nejprve jsem rozdělil náklady na jednicové a režijní. Režie, které mohou být výkonu přiřazeny přímo na základě jejich dělení, jsem přiřadil do složky přímých nákladů společně se všemi jednicovými náklady. Ostatní režie jsou obsahem nepřímých nákladů. Dělení nákladů na přímé a nepřímé je pro účely této práce velmi důležité, neboť právě z této klasifikace budu vycházet při návrhu ABC projektu.



Obr. 22. Podíl přímých a nepřímých nákladů na celkových nákladech [vlastní zpracování]

Nákladová struktura podniku potvrzuje současný světový vývojový trend, kdy nepřímé náklady nabývají na velikosti a tím i na důležitosti. V Kovostalu tvoří podíl těchto nákladů více než 30 % celkových nákladů a jsou hlavní důvodem nejednoznačnosti při kalkulacích nákladů na jednotku výkonu. Analýza obsahu těchto dvou nákladových skupin je uvedena níže.

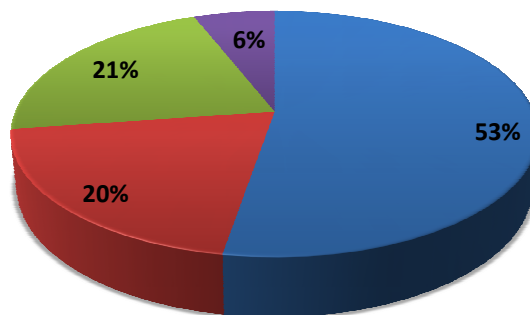
6.2.1 Přímé náklady

Velikost a podíl jednotlivých položek přímých nákladů ve společnosti Kovostal s.r.o. je uveden v tabulce (Tab. 8). Přímý materiál je použit na výrobu konkrétního výrobku. Jelikož společnost nerozlišuje náklady jednotlivých skupin pracovníků, bylo nejprve potřeba

tyto skupiny nadefinovat podle evidence pracovních poměrů a pak stanovit jejich vztah k nákladovému objektu. Přímým nákladem jsou mzdy dělníků a pracovníků podle dohody o provedení práce. Po konzultaci s ekonomickým oddělením byly, s ohledem na počet zaměstnanců, nejprve zjištěny osobní náklady ostatních skupin pracovníků. Odečtením od celkových nákladů jsem získal náklady na přímé mzdy. Obsahem ostatních přímých nákladů jsou především náklady na přepravu výrobků, kterou zajišťuje externí společnost a výdaje na cestovné za montážní dělníky. Tyto náklady nejsou součástí kalkulace výrobku, zákazníkovi jsou účtovány zvlášť, z tohoto důvodu jsou zahrnuty v nákladech přímých.

Tab. 8. Položky přímých nákladů [vlastní zpracování]

| Nákladová položka | Částka [Kč] | Podíl na přímých nákladech |
|------------------------------|---------------------|----------------------------|
| Přímý materiál | 49 964 497,- | 52,65% |
| Mzdy dělníků (včetně odvodů) | 19 052 985,- | 20,08% |
| Subdodávky a kooperace | 20 285 076,- | 21,37% |
| Ostatní přímé náklady | 5 598 693,- | 5,90% |
| Celkem | 94 901 252,- | 100,00% |



| | |
|--------------------------|--------------------------------|
| ■ Přímý materiál | ■ Mzdy dělníků (včetně odvodů) |
| ■ Subdodávky a kooperace | ■ Ostatní přímé náklady |

Obr. 23. Struktura přímých nákladů [vlastní zpracování]

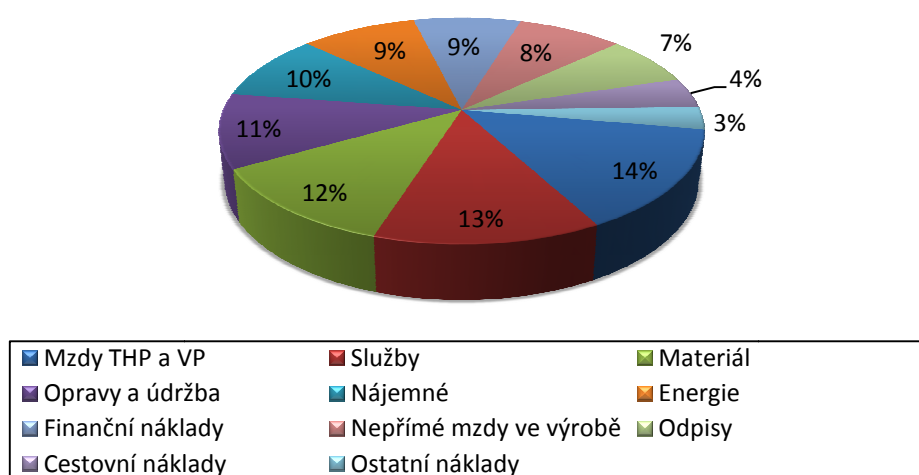
Největší složkou přímých nákladů je přímý materiál. Společně se subdodávkami mají téměř 75 % podíl na přímých nákladech. Mzdové náklady mají pětinnový podíl na celkových nákladech, zbylých 6 % procent tvoření ostatní přímé náklady.

6.2.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady a jejich složení jsou stěžejním bodem této práce. Právě jejich zpřesnění při alokaci je hlavním cílem metody ABC. Struktura těchto nákladů je uvedena v tabulce (Tab. 9). Jednotlivé nákladové položky jsem shrnul do 11 sourodých skupin.

Tab. 9. Položky nepřímých nákladů [vlastní zpracování]

| Nákladová položka | Částka [Kč] | Podíl na nepřímých nákladech |
|------------------------|---------------------|------------------------------|
| Mzdy THP a VP | 5 617 325,- | 14,34% |
| Služby | 5 009 643,- | 12,79% |
| Materiál | 4 642 826,- | 11,85% |
| Opravy a údržba | 4 160 020,- | 10,62% |
| Nájemné | 3 756 547,- | 9,59% |
| Energie | 3 616 128,- | 9,23% |
| Finanční náklady | 3 336 744,- | 8,52% |
| Nepřímé mzdy ve výrobě | 3 278 804,- | 8,37% |
| Odpisy | 2 805 754,- | 7,16% |
| Cestovní náklady | 1 697 155,- | 4,33% |
| Ostatní náklady | 1 254 091,- | 3,20% |
| Celkem | 39 175 037,- | 100,00% |



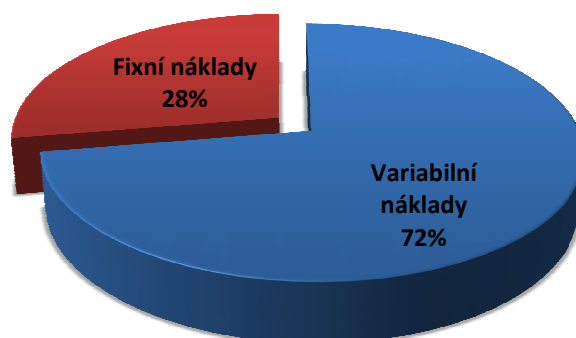
Obr. 24. Struktura nepřímých nákladů [vlastní zpracování]

Nejvyšší položkou nepřímých nákladů jsou **osobní náklady** technicko-hospodářských a řídicích pracovníků. Společně s nepřímými mzdovými náklady ve výrobě (plat mistrů,

programátorů apod.) tvoří podíl nepřímých mezd na celkových nepřímých nákladech zhruba 22 %. Následující složkou jsou spotřebované **služby**, které obsahují například výdaje za školení, semináře, marketing či služby vztahující se k provozu společnosti např. údržba budov. Dalšími složkami podle velikosti podílu jsou **materiál** (drobné součástky, spotřeba ochranných pomůcek, kancelářský potřeb atd.), **opravy a údržba** strojů a budov, **nájemné** vztahující se ke strojům a dalšímu movitému majetku, **energie** (elektrická energie, voda, plyn), **finanční náklady** (kursovní ztráty, daně, poplatky či úroky), **odpisy** (dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku), **cestovní náklady** (diety, cestovné, pohonné hmoty a další) a **ostatní náklady**.

6.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Z grafu níže je vidět, že variabilní náklady výrazně převyšují náklady fixní. Většina nákladů je tedy závislá na objemu výroby. Fixní náklady je potřeba uhradit z krycího příspěvku, tedy z rozdílu mezi cenou výrobku a jeho variabilními náklady. V případě, že by podnik pokračoval ve zvyšování automatizace, dá se očekávat, že poměr těchto dvou nákladových skupin se změní směrem k růstu fixních a poklesu variabilních nákladů. Vysoký poměr fixních nákladů obecně zvyšuje riziko, při jejich úhradě ale roste zisk rychleji.



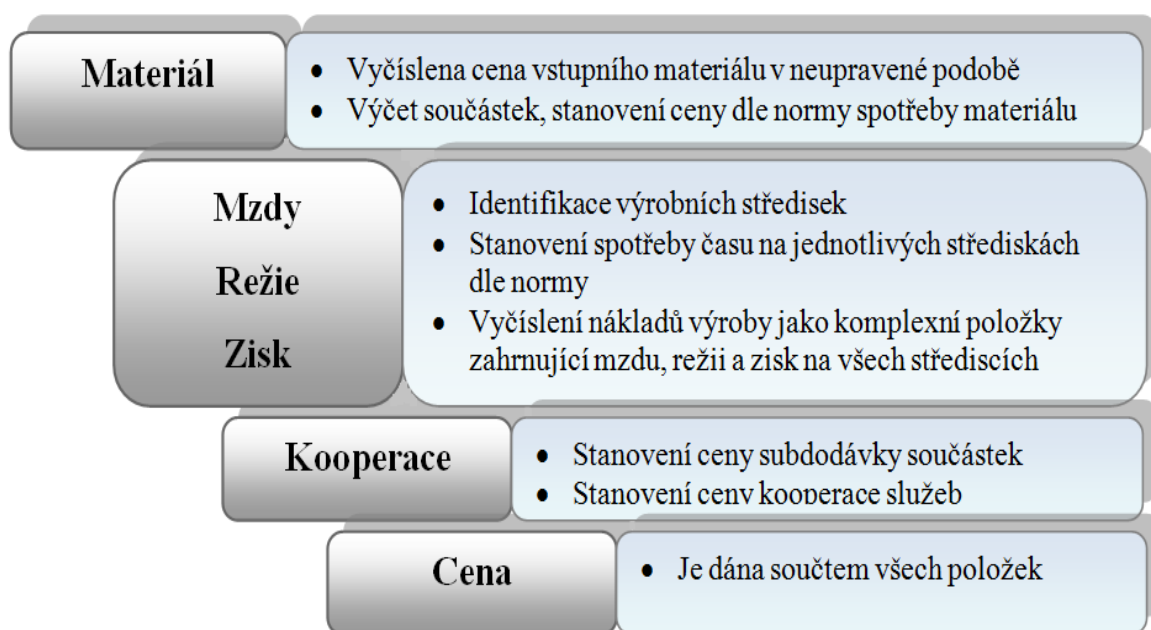
Obr. 25. Struktura nákladů ve vztahu k objemu výkonů
[vlastní zpracování]

7 KALKULAČNÍ SYSTÉM VE SPOLEČNOSTI

Ve společnosti Kovostal s.r.o. nese zodpovědnost za kalkulace výrobní a ekonomický ředitel a jejich účel odráží interní požadavky managementu na informace o nákladové náročnosti výrobku před jeho výrobou. Jelikož každý výrobek pro potřeby cílového místa montáže je unikátní, kalkulace jsou dennodenní rutinou.

O kalkulačním systému zde nemůže být řeč, neboť společnost provádí jen jeden druh kalkulace, konkrétně předběžnou, plánovou kalkulaci nákladů. Na základě této kalkulace se stanoví cena, která je nabídnuta odběrateli. Kalkulace je čistě interní záležitostí společnosti, pro potřeby odběratelů Kovostal netvoří hrubou kalkulaci ceny. Kalkulační postup vychází z empirických zkušeností, společnost věří, že kalkulace odráží skutečnost, proto netvoří výslednou kalkulaci pro kontrolu.

Kalkulační metoda společnosti má charakter přírážkové kalkulace. Vychází z kalkulačního vzorce, který byl stanoven vnitřní směrnicí, typovému kalkulačnímu vzorci příliš neodpovídá, jiný pohled má zejména na režijní náklady, které neshrnuje do komplexních složek podle funkce. Tento vzorec byl vytvořen variantě s ohledem na charakter společnost a jeho podstata se od založení podniku příliš nezměnila. Následující obrázek (Obr. 26) ukazuje jednotlivé kalkulační položky vzorce.



Obr. 26. Kalkulační vzorec společnosti Kovostal s.r.o. [24]

Nejprve je výrobku přiřazen přímý materiál. Vychází se přitom z tabulek podle platné české normy, která určuje hmotnost nezpracovaného hutního materiálu, a z nákupní ceny tohoto materiálu. Výrobku je pak přiřazen materiálový náklad v Kč/kg podle technické dokumentace, zohledněn je také odpad. Přímý materiál je přiřazen přímo na kalkulační jednotku, která reprezentuje jeden výrobek, nejčastěji sedadlo.

Ostatní náklady jsou výrobku alokovány podle jednotlivých pracovišť ve výrobě, kterými musí výrobek projít. Sled pracovišť je stanoven na základě technologického postupu. Každé pracoviště má vedením společnosti ohodnocenou hodinovou sazbu práce (myšleno provozu pracoviště). Tato komplexní nákladová položka v sobě zahrnuje mzdu pracovníka na daném pracovišti a režijní složku, která je stanovena přírůžkou k této hodinové mzdě ve výši 450 %. Přírůžka je stanovena opět empiricky a zahrnuje veškeré režie spojené s daným pracovištěm a část nákladů pomocných činností, které zabezpečují chod podniku jako celku. Třetí složkou hodinové sazby pracoviště je zisk, který je stanoven dvacetiprocentní přírůžkou ze mzdy a režijní složky.

Na základě normy, popřípadě zkouškou je stanovena doba (v sekundách), kterou výrobek na každém pracovišti stráví. Jednoduchým vynásobením této doby a oceněnou jednotkou času každého pracoviště získá společnost náklady na jeden výrobek a pracoviště.

Posledním krokem je ocenění subdodávek. V této části jsou oceněny kooperace s ostatními podniky. Ty dodávají části výrobků dle zadání, které by byly pro Kovostal náročné na výrobu, nerentabilní, či jiným způsobem nevýhodné. Jedná se zejména o dodávky vyfukovaných plastových dílů, a drobných kovových částí jako např. pružiny a dopravu, kterou také zajišťuje externí smluvní partner.

Konečná kalkulace je pak tvořena součty jednotlivých složek kalkulačního vzorce, tedy přímým materiálem, náklady jednotlivých výrobních středisek a kooperacemi. Výsledná cena je předložena v několika variantách podle výše režijní přírůžky. Základem je směrnice stanovená přírůžka 450 %, ostatní ceny obsahují nižší režijní přírůžky, zisk už se v těchto případech nezohledňuje a zůstává zachován v původní výši. Montáž a doprava jsou účtovány odděleně.

7.1.1 Identifikace nedostatků

Kalkulační metoda společnosti má logický postup, je velmi jednoduchá a proto i nenáročná na data a zpracování. Standardně přiřazuje přímý materiál, díky norem je tato alokace velmi přesná. To jsou však jediné její přednosti.

První a zcela elementární problém se vztahuje k již zmíněným nákladům společnosti. Jelikož Kovostal neprovádí účelové členění nákladů, netvoří plány odbytu, výroby a rozpočty režii, chybí ji matematický podklad pro stanovení režijní přírážky. Přírážka je stanovena tedy čistě na empirické bázi a podnik přesně neví, kolik režii je třeba uhradit.

Kalkulace společnosti Kovostal s.r.o. je modifikovanou variantou klasické přírážkové kalkulace. Stanovení hodnoty jedné hodiny práce na jednotlivých pracovištích a následné přiřazení nákladů výrobku podle doby, kterou na tomto pracovišti výrobek strávil, se jeví jako logická záležitost. Podnik je trvale ziskový. Proto je evidentní, že paušálně za všechny realizované zakázky za účetní období, jsou kalkulace nastaveny tak, že zahrnují zisk. Každá zakázka by měla uhradit alespoň náklady, které příčinně vyvolala. S takto nastavenými kalkulacemi však společnost nedokáže přesně určit veškeré náklady na konkrétní zakázku a tedy ani spolehlivě rozhodnout, zda je každá zakázka pro podnik výhodná.

Problémem je i transparentnost kalkulace. Hodnota jedné hodiny práce na každém pracovišti zahrnuje mzdové náklady, zisk i režie. Tato hodnota je stanovena odhadem na základě zkušeností. Vzhledem ke své statické povaze však takto konstruovaná kalkulace nedokáže zohlednit variabilitu ve výrobě (např. příplatky pracovníkům za práci o víkendech). Zároveň nerozlišuje příčinnou vazbu mezi spotřebou zejména nevýrobní režie a výrobkem, který tyto režie vyvolal. Příkladem je výrobek, který je technologicky velmi jednoduchý, ale vyvolal vysoké náklady například na jednání s odběratelem. Tato režie nemůže být uhrazena hodnotou práce (provozu) dvou pracovišť. Nebo naopak tento jednoduchý výrobek je zatížen režii, kterou vůbec nevyvolal (například konstrukce). Dalším otázkou je, zda režijní přírážka zohledňuje i dobu, kdy stanoviště napracuje, ale režie stejně spotřebovává (osvětlení, nájemné, seřízení stroje apod.).

Průměrné náklady výrobku se mění s objemem. S růstem objemu výkonů, až do určité kapacitní výše, průměrné náklady klesají. To je potřeba při kalkulaci každé zakázky zohlednit. Například kusovým výkonům by jednoznačně měla být přiřazena režie vyšší, výkonům zakázky velkého objemu. Velikost objednávky je sice při kalkulaci zohledněna úpravou ceny práce na stanovišti, těmto úpravám však chybí relevantní podklad. Předložení

úplné kalkulace v několika variantách režii je zcela zavádějící. Režie se tvoří v podniku, nikoliv na papíře. Kalkulační metoda navíc neposkytuje managementu žádné informace pro rozhodování v oblasti vykonávaných aktivit a jejich efektivitě.

Všechny tyto problémy stávajícího kalkulačního postupu lze shrnout ve strogém konstatování, že společnost nemůže znát přesné náklady výrobku, tím pádem o něm nedokáže spolehlivě rozhodovat (stanovit odpovídající cenu, vyčíslit zisk, vyřadit výrobek z nabídky apod.). V praxi tak dochází k tomu, že část režie již ve skutečnosti představuje marži produktu, nebo naopak marže je ve skutečnosti nižší, než s jakou společnost počítá, nebo dokonce záporná. Z toho plyne, že společnost by u některých zakázek mohla stanovit nižší cenu, jiné zakázky naopak vyžadují cenu zvýšit. Znalost přesných nákladů tak firmě umožní stanovit cenu na základě požadované výnosnosti a otevře prostor pro její manipulaci v reakci na konkurenci, zakázky, či výběrová řízení.

Procesy ve společnosti a zejména pak výrobní fáze jsou hodně rozmanité, heterogenní a často i unikátní. Výroba je pokaždé jiná, jednotlivé činnosti se v ní různě kombinují, těžko se plánují a jednoznačně popisují. Další komplikací zakázkové výroby představuje nutnost kalkulovat ještě před začátkem výroby. Spoustu nákladů tak společnost musí odhadovat, a zatímco tyto náklady se mohou během výroby měnit, cena je většinou sjednaná nedá se ex post příliš ovlivnit. Proto by společnost měla zvážit využití moderní kalkulační metody, která uvedené nedostatky eliminuje. Úkolem následující kapitoly je proto navrhnout projekt využití metody Activity-Based Costing a ukázat tak společnosti možnosti moderní kalkulace ve spojitosti s prostředím, které zná.

8 PROJEKT VYUŽITÍ METODY ABC V ANALYZOVANÉ FIRMĚ

Cíle této diplomové práce byly stanoveny s ohledem na požadavek managementu společnosti Kovostal s.r.o. posoudit úroveň stávající kalkulační metody a navrhnout možnosti zpřesnění nákladové alokace. Nedostatky současného kalkulačního systému byly identifikovány v analytické části. V této části byla provedena také nákladová analýza, která seznamuje společnost s její nákladovou strukturou a zároveň slouží jako informační podklad projektové části.

Prvotním cílem diplomové práce je na konkrétní zakázce představit managementu společnosti prakticky využitelnou a flexibilní kalkulační metodu, která dokáže alokovat zakázce jen ty náklady, které byly skutečně spotřebovány.

Hlavním cílem práce je využít informace poskytnuté ABC modelem k zjištění rentability jednotlivých skupin zákazníků. Podpůrným cílem je vytvoření transparentnosti v oblasti nepřímých nákladů.

8.1 Návrh modelu nové kalkulační metody

Pro tuto práci byl zvolen strategický ABC model, který není tak podrobný v aktivitách a nevyžaduje nasazení kvalitního ABC informačního systému. Tomuto modelu jsou přiřazeny náklady minulého období. Model je navržen tak, aby poskytl managementu dostatek relevantních informací o aktuálních možnostech zpřesnění nákladového řízení.

Při tvorbě modelu budou aktivitám přiřazeny nepřímé náklady tak, jak byly rozvrženy v analytické části. Přímý materiál je stávající kalkulační metodou stanoven přesně, proto budu z této kalkulace vycházet a dále se jimi nebudu zabývat. Přímé mzdy budou zjištěny na základě norem. Tvorba modelu je rozdělena do pěti etap, které byly představeny v teoretické části diplomové práce.

8.1.1 Úprava účetních dat

Při aplikaci metody ABC je potřeba volit manažerský pohled na náklady. Účelem je pustit do modelu jen skutečně spotřebované zdroje související s prováděnými aktivitami. V následující tabulce (Tab. 10) je výčet a hodnota jednorázových, nestandardních či mimořádných nákladů, které jsou výsledkem specifických úprav finančního účetnictví. Tyto náklady nebudou do modelu vpuštěny, aby nezkreslovaly výstup ABC kalkulace. Již v analytické části byly vyloučeny opravné položky, rozpuštěné rezervy a daň z příjmu.

Kromě této úpravy byla provedena ještě ekonomická korekce nákladů. Cílem je interpretace skutečných vztahů mezi náklady a výkony. Tento pohled sdílí i management proto byla odstraněna i část nákladů na vzdělání pracovníků, které se z ekonomického hlediska považují za investici, jelikož prospěch z tohoto nákladu se nespotřebuje v jednom období, ale plyne dlouhodobě. Do modelu byla vpuštěna pětina těchto nákladů. Často se do modelu naopak zahrnují také kalkulační druhy nákladů, které existují ve formě obětovaných příležitostí. Vyčíslit tyto implicitní náklady není většinou jednoduché a přesahují obsah strategického ABC modelu. Proto je v rámci diplomové práce nebudu rozlišovat.

Tab. 10. Vyřazené nákladové položky [vlastní zpracování]

| Položka | Částka v Kč |
|--------------------------------|--------------------|
| Kurzové rozdíly | 1 392 779,- |
| Dary | 130 000,- |
| Penále a škody | 67 852,- |
| Zůstatková cena prodaného DHM | 405 036,- |
| Daně a poplatky | 33 384,- |
| Poradenství, školení, vzdělání | 992 154,- |
| Celkem | 3 021 205,- |

Celková částka nepřímých nákladů, které budou přiřazeny jednotlivým aktivitám, je **36 153 832 Kč**.

8.1.2 Identifikace aktivit

Druhou etapou tvorby ABC modelu je definice podnikových aktivit a jejich charakteristika. Sled několika aktivit tvoří proces, nejprve jsem tedy identifikoval procesy, které ve společnosti probíhají. Východiskem pro popis podnikových procesů byla analýza procesní mapy společnosti zpracované pro účely certifikace ISO a analýza organizační struktury. Pro definici jednotlivých aktivit však bylo zapotřebí firmu poznat. Za tímto účelem byly prováděny rozhovory s jednotlivými zaměstnanci při několika exkurzích uvnitř společnosti. Počet definovaných aktivit byl volen s ohledem na velikost a komplexnost organizace, informační podporu a celkové zdroje (časové, personální a finanční).

Pro účely ABC modelu a s ohledem na ostatní parametry bylo zapotřebí identifikovat celkem 30 aktivit, které jsou součástí těchto hlavních podnikových procesů:

1. Získávání obchodních případů
2. Příprava výroby
3. Výroba
4. Expedice
5. Podpůrné procesy

Přehled a obsah jednotlivých aktivit je uveden v následujícím výčtu.

1. Získávání obchodních případů

- **Příjem poptávky a zpracování nabídky** – obsahem této činnosti je prověření úplnosti poptávky obchodním oddělením, stanovení termínu vypracování nabídky a evidence poptávky. Nabídka je následně zpracována ve spolupráci s dalšími odděleními. Poté je nabídka přezkoumána výrobním a obchodním ředitelem, stanoví se termíny a konzultuje se vyrobitelnost. Následně se nabídka odešle a zaeviduje.
- **Tvorba výkresové dokumentace** – tato aktivita je v kompetenci konstrukčního oddělení, které zpracovává kompletní výkresovou dokumentaci výrobku, popřípadě i místa určení, nebo kontroluje a schvaluje výkres přiložený zákazníkem.
- **Návrh smlouvy** – zpracovává obchodní oddělení. Součástí smlouvy je zpracování smluvních podmínek ke konkrétní zakázce, které se liší od výrobku a požadavků klienta do dodatků smlouvy. Přílohou je vždy výkresová dokumentace.
- **Obsluha zákazníka** – zahrnuje činnosti obchodního oddělení, jejichž obsahem je osobní kontakt u klienta, cenová vyjednávání, předání a předvedení vzorku, identifikace zákaznických potřeb, a předávání zakázek. U zákazníků je navíc ověřována jejich spokojenost.
- **Vyhledávání nových zakázek** – většina zákazníků se o firmě dovídá díky referencím, internetu či reklamě. Společnost však také sama aktivně vyhledává nové zákazníky. To vyžaduje sledovat dostupné zdroje o výběrových řízeních, oslovení a kontakt nového zákazníka, sledování konkurence. Tyto úkony jsou v kompetenci zejména obchodního ředitele a také pracovníků obchodního oddělení.

2. Příprava výroby

- **Nákup** – tato aktivita zahrnuje nejprve kontrolu skladové evidence, která probíhá v kooperaci skladníka a mistrů. Dle potřeby mistr vznesе požadavek na nákup pří-
měho materiálu do výroby. Samotný nákup, vytvoření objednávka, komunikaci
s dodavateli a jejich hodnocení má na starosti nákupní referent.
- **Zajištění subdodávek** – subdodávky a kooperace se týkají celých dílů, či částí vý-
robku, které jsou pro Kovostal náročné, nebo nevýhodné vytvářet ve vlastní režii.
Potřebu, počet a specifikaci subdodávky a vytvoření objednávky zabezpečuje vý-
robní ředitel na základě dokumentace a kontroly skladu. Tato aktivita zahrnuje také
komunikaci s partnery a dodavateli a jejich hodnocení.
- **Skladování** – objednaný materiál popř. subdodávky přebírá skladník, který jej spo-
lečně s nákupním referentem nejprve vizuálně zkontroluje. Poté je materiál usklad-
něn a dle požadavků předáván postupně do výroby. Skladují se také zásoby vytvo-
řené vlastní činností a neustále se udržuje minimální velikost některých výrobních
materiálů, tak, aby společnost mohla operativně reagovat na zákaznickovy požadav-
ky a v případě zahlcení dodavatelů.
- **Příprava přípravků do výroby** – vývojové oddělení společnosti nejprve vytvoří
ukázkový výrobek a konzultuje jeho úpravy s konstrukčním oddělením. Na tento
výrobek pak vytváří přípravky, které usnadňují práci dělníkům ve výrobě, urychlují
výrobu a zabezpečují přesnost. Přípravky jsou tvořeny ke každé významné zakázce.
- **Plánování výroby** – na této aktivitě se podílejí mistři výroby společně s výrobním
ředitelem. Stanovuje se výrobní postup včetně časového harmonogramu a plánují se
kapacity pracovních sil.
- **Programování** – vzhledem k unikátnosti výrobků je potřeba před začátkem výroby
naprogramovat CNC stroje. V případě, že se jedná o unifikovanou část lišící se
pouze rozměrem, upravuje se stávající program. V opačném případě je potřeba vy-
tvořit kompletně nový program.

3. *Výroba*

Nejvíce aktivit probíhá v samotné výrobě, která je velmi rozmanitá a obsahuje množství dílčích úkonů. Pořadí jednotlivých aktivit není striktně určené.

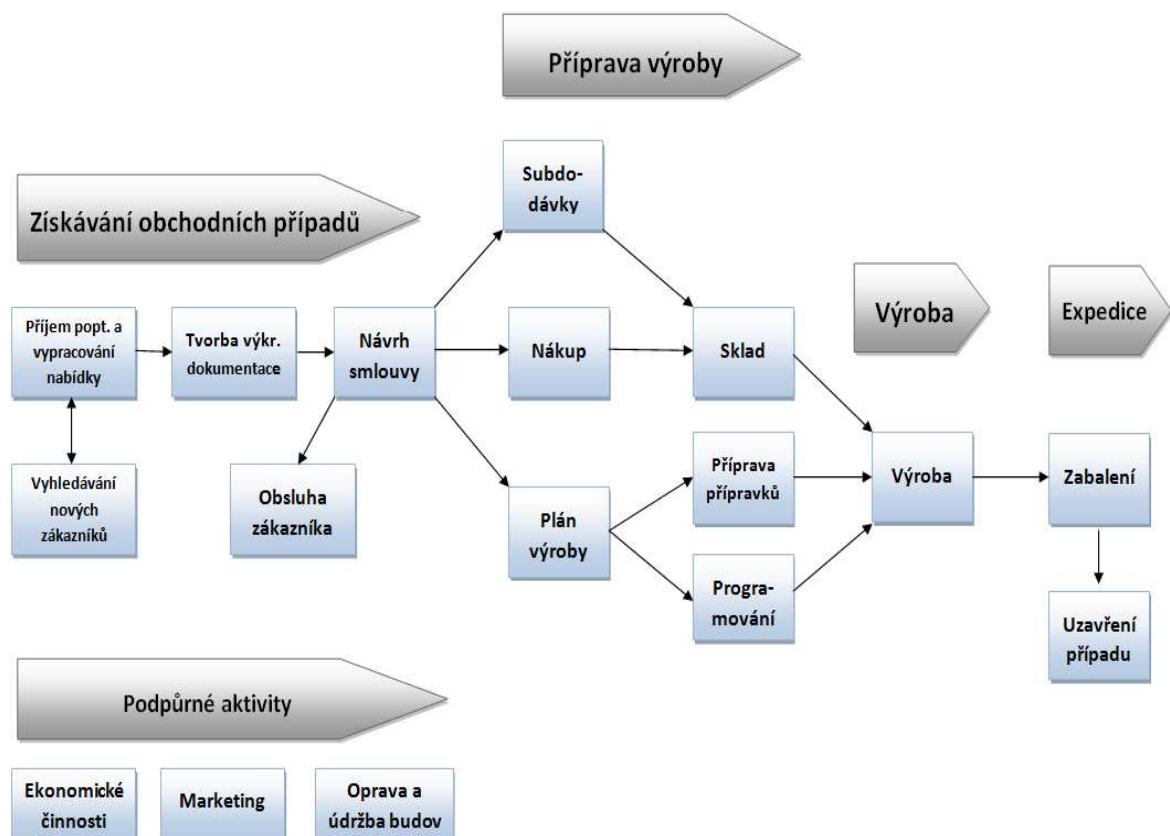
- **Dělení materiálu** – nejprve je potřeba rozdělit surový materiál dodávaný v celku na požadované části a předat do výroby.
- **Pálení lasery** – vyřezávání tvarů dle dokumentace pomocí laserů.
- **Ohýbání** – ohýbání trubek do požadovaných tvarů dle výkresové dokumentace.
- **Ohraňování** – vytváření hrany - zahnutí rovného profilu.
- **Lisování** – lisování požadovaného profilu, slisování materiálů.
- **Vrtání** – vrtání děr pro uchycení, popřípadě vrtání závitů.
- **Sváření** – výrobní aktivita vyžadující validaci.
- **Broušení** – jehlení - upravení a zaoblení ostrých hran.
- **Obrábění** – soustružení.
- **Děrování** – děrování materiálu vysekávacím lisem například pro akustické účely.
- **Povrchová úprava** – aktivita skládající se z dílčích úkonů. Nejprve je potřeba komponentu odmastit, dále probíhá pískování a na závěr lakování.
- **Šití a čalounění** – tato aktivita je také odvislá od typu výrobku, jedná se o potažení sedadel, či opěrátek sedaček požadovaným materiálem.
- **Stolárna** – ve stolárně vznikají dřevěné díly zejména pro sedačky a křesla do kin, divadel a VIP prostor. Jedná se zejména o výrobu sedadel, opěradel, područek či dekorací.
- **Kompletace** – v této fázi dochází ke kompletaci jednotlivých polotovarů a vzniká hotový výrobek.

4. *Expedice*

- **Zabalení** – po kontrole výrobku jsou dále výrobky pro účely přepravy zabaleny na paletě a nachystány pro vyzvednutí.
- **Uzavření obchodního případu** – obsahem této činnosti je kontrola všech výrobků a předání zakázky a veškeré potřebné dokumentace.

5. Podpůrné aktivity

- **Ekonomické činnosti** – tato aktivita zahrnuje administrativní činnosti, řízení společnosti, porady s vedením, vedení účetnictví, vystavování účetních dokladů, personalistiku a další papírovou agendu.
- **Marketing** – ve společnosti neexistuje samostatné marketingové oddělení. Marketing je ve společnosti zaměřen zejména na tvorbu image a dobrého jména společnosti. Není spjat s konkrétními výrobky. Obsahuje výdaje na webové stránky, prezentace na výstavách, sponzoring a jiné. Marketing je v kompetenci zejména obchodního oddělení a vedení společnosti.
- **Opravy a údržba budov** – v Kovostalu tato aktivita probíhá každoročně. Společnost neustále renovuje své nemovitosti a dle možností také přistavuje.



Obr. 27. Schéma aktivit [vlastní zpracování]

V této fázi je potřeba také definovat příčiny spotřeby jednotlivých aktivit, tedy nákladové objekty. Těch může být celá řada. Příčinu spotřeby aktivit však vzhledem k charakteru výroby nejlépe vyjadřují konkrétní zakázky, či zákazníci.

8.1.3 Ocenění aktivit

Dalším krokem tvorby modelu je ocenit jednotlivé aktivity, tedy určit kolik zdrojů připadá na každou aktivitu. Pro ocenění jsem vycházel z nepřímých nákladů upravených v první etapě. Nepřímé náklady jsem nejprve sdružil do souhrnných skupin reprezentujících základní nákladové druhy. Tyto druhy jsou v následujících tabulkách (Tab. 11, Tab. 12) zobrazeny v jednotlivých sloupcích. Následně jsem tyto nákladové druhy explicitně přiřazoval jednotlivým aktivitám. Přímé přiřazování bylo zvoleno s ohledem na přesnost modelu. Tato vztahová veličina umožňuje lépe popsat příčinný vztah mezi spotřebou zdrojů a aktivitami, které tuto spotřebu vyvolaly. Tento způsob byl použit u všech nákladových položek, u kterých existoval relevantní zdroj informací, například odpisový plán, nebo výpis z nákupního oddělení, či servisní protokoly. Na základě technické specifikace jednotlivých výrobků jsem společně s mistry odhadl spotřebu energie jednotlivých strojů. U dalších položek, kdy chyběla potřebná evidence, nebo by bylo přesné dohledávání vzhledem k velikosti nákladu neefektivní, byl použit kvalifikovaný odhad zainteresovaných pracovníků. Tito pracovníci díky svým zkušenostem dokážou popsat podíl těchto položek na celkových nákladech relativně přesně. Nepřímé mzdy ve výrobě byly aktivitám přiřazeny na základě analýzy pracovního výkonu těchto zaměstnanců.

V podniku existuje také několik nákladových položek, které sice podnik vynakládá pravidelně, ale jsou obtížně alokovatelné konkrétním aktivitám, protože není možné vyjádřit vztah příčina – následek mezi zdroji a činnostmi. Aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování jednotlivých aktivit náklady, u kterých nelze jednoznačně určit vztah k těmto aktivitám, přistoupil jsem i v této etapě k úpravě nákladů a tyto náklady jsem vyčlenil do zvláštní položky. Ta byla následně rozpočítána na jednotlivé aktivity váženým aritmetickým průměrem. Podíl těchto nákladů na celkových nákladech společnosti Kovostal je zhruba 2,8 % a obsahuje například následující nákladové účty:

- Různé formy pojištění
- Ostraha majetku
- Ostatní finanční náklady
- Ostatní služby různé povahy

Rozvržení nákladů na jednotlivé procesy a související aktivity je zobrazeno v následujících dvou tabulkách (Tab. 11, Tab. 12).

Tab. 11. Matice nákladů aktivit – první část Kč [vlastní zpracování]

| | ND, oprava, údržba | Režijní materiál | Energie | Cestovné a PHM | Nájemné | Služby |
|--|-----------------------|---------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 1. Získávání obchodních případů | 49 037,- | 152 143,- | 42 341,- | 949 329,- | 152 534,- | 185 579,- |
| Příjem pop. a zpracování na- bidky | | 15 310,- | 6 484,- | 48 989,- | 16 169,- | 19 069,- |
| Tvorba výkresové dokumenta- ce | | 48 835,- | 19 507,- | | 15 000,- | 34 691,- |
| Návrh smlouvy | | 24 027,- | 5 450,- | | | 40 591,- |
| Obsluha zákazníka | 49 037,- | 51 128,- | 5 450,- | 842 131,- | 121 365,- | 83 729,- |
| Vyhledávání nových zakázek | | 12 843,- | 5 450,- | 58 208,- | | 7 499,- |
| 2. Příprava výroby | 237 105,- | 442 058,- | 103 774,- | 302 829,- | 16 169,- | 84 591,- |
| Nákup | 106 398,- | 42 460,- | 9 263,- | 250 355,- | 8 084,- | 19 352,- |
| Zajištění subdodávek | 84 129,- | 29 026,- | 9 263,- | 52 474,- | 8 084,- | 46 971,- |
| Skladování | 36 579,- | | 19 830,- | | | |
| Příprava přípravků do výroby | | 350 262,- | 52 450,- | | | |
| Plánování výroby | | | 3 705,- | | | |
| Programování | 10 000,- | 20 310,- | 9 263,- | | | 18 268,- |
| 3. Výroba | 1 392 663,- | 3 161 800,- | 3 385 691,- | 0,- | 3 572 769,- | 278 800,- |
| Dělení materiálů | 29 821,- | 135 637,- | 144 785,- | | 14 076,- | 18 350,- |
| Pálení lasery | 160 952,- | 230 982,- | 1 617 108,- | | 3 012 775,- | 26 350,- |
| Ohýbání | 314 884,- | 109 301,- | 123 665,- | | 23 202,- | 23 350,- |
| Ohraňování | 220 211,- | 54 818,- | 84 336,- | | 7 038,- | 18 350,- |
| Lisování | 17 040,- | 75 756,- | 75 316,- | | 7 038,- | 18 350,- |
| Vrtání | 46 351,- | 188 955,- | 64 196,- | | 21 114,- | 18 350,- |
| Sváření | 88 361,- | 240 037,- | 311 055,- | | 269 818,- | 18 350,- |
| Broušení | 86 802,- | 300 845,- | 56 192,- | | 21 114,- | 18 350,- |
| Obrábění | 166 655,- | 240 637,- | 275 391,- | | 62 596,- | 18 350,- |
| Děrování | 187 258,- | 174 618,- | 226 811,- | | 84 292,- | 27 250,- |
| Povrchová úprava | 6 226,- | 361 818,- | 86 451,- | | 7 039,- | 18 350,- |
| Šití a čalounění | 3 493,- | 31 327,- | 23 734,- | | 2 815,- | 18 350,- |
| Stolárna | 47 141,- | 87 818,- | 191 399,- | | 7 038,- | 18 350,- |
| Kompletace | 17 467,- | 929 251,- | 105 253,- | | 32 815,- | 18 350,- |
| 4. Expedice | 0,- | 401 080,- | 28 905,- | 0,- | 5 523,- | 0,- |
| Uzavření obchodního případu | | 4 500,- | 11 951,- | | | |
| Zabalení | | 396 580,- | 16 955,- | | 5 523,- | |
| 5. Podpůrné aktivity | 2 699 873,- | 172 140,- | 55 415,- | 208 982,- | 9 875,- | 1 630 377,- |
| Ekonomické činnosti | 68 975,- | 147 085,- | 55 415,- | 100 116,- | 9 875,- | 114 058,- |
| Marketing | 3 866,- | 25 055,- | | 108 866,- | | 1 516 320,- |
| Opravy budov a staveb | 2 627 032,- | | | | | |
| Celkem | 4 378 678,- | 4 329 221,- | 3 616 128,- | 1 461 139,- | 3 756 870,- | 2 179 348,- |

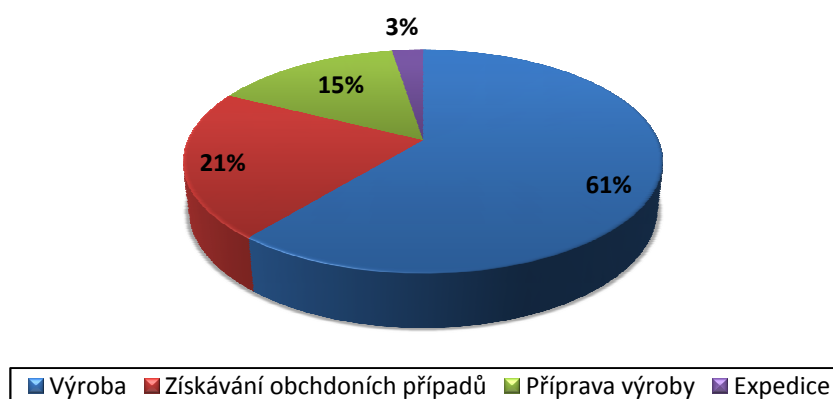
Tab. 12. Matice nákladů aktivit – druhá část v Kč [vlastní zpracování]

| | Mzdy | Úroky a FN | Odpisy | Ostatní | CELKEM |
|--|--------------------|------------------|--------------------|--------------------|---------------------|
| 1. Získávání obchodních případů | 2 726 577,- | 88 631,- | 228 903,- | 631 521,- | 5 206 594,- |
| Příjem pop. a zpracování nabídky | 477 687,- | 25 868,- | 31 303,- | 98 104,- | 738 983,- |
| Tvorba výkresové dokumentace | 1 425 804,- | 5 661,- | 103 570,- | 228 755,- | 1 881 824,- |
| Návrh smlouvy | 103 030,- | 5 661,- | 15 000,- | 31 973,- | 225 732,- |
| Obsluha zákazníka | 562 531,- | 51 441,- | 72 030,- | 232 525,- | 2 071 366,- |
| Vyhledávání nových zakázek | 157 524,- | | 7 000,- | 40 165,- | 288 689,- |
| 2. Příprava výroby | 2 068 778,- | 92 244,- | 491 197,- | 615 075,- | 4 453 821,- |
| Nákup | 338 213,- | 69 019,- | 108 083,- | 142 280,- | 1 093 507,- |
| Zajištění subdodávek | 174 691,- | 16 074,- | 48 176,- | 79 570,- | 548 460,- |
| Skladování | 242 010,- | 7 151,- | 100 670,- | 63 755,- | 469 994,- |
| Příprava přípravků do výroby | 549 451,- | | 25 000,- | 162 613,- | 1 139 777,- |
| Plánování výroby | 366 970,- | | 15 000,- | 65 914,- | 451 589,- |
| Programování | 397 443,- | | 194 268,- | 100 942,- | 750 494,- |
| 3. Výroba | 2 009 057,- | 641 741,- | 1 886 233,- | 2 381 644,- | 18 710 399,- |
| Dělení materiálu | 95 995,- | 16 983,- | 363 038,- | 120 212,- | 938 896,- |
| Pálení lasery | 165 141,- | 95 644,- | 225 182,- | 824 032,- | 6 358 165,- |
| Ohýbání | 90 313,- | 88 612,- | 88 340,- | 121 694,- | 983 362,- |
| Ohraňování | 243 238,- | 56 016,- | 63 346,- | 111 784,- | 859 137,- |
| Lisování | 48 810,- | 3 000,- | 48 608,- | 40 224,- | 334 142,- |
| Vrtání | 66 286,- | 6 000,- | 49 003,- | 68 095,- | 528 351,- |
| Sváření | 247 250,- | 53 979,- | 235 769,- | 219 072,- | 1 683 691,- |
| Broušení | 47 007,- | 41 934,- | 60 830,- | 94 693,- | 727 767,- |
| Obrábění | 58 266,- | 42 151,- | 112 760,- | 146 106,- | 1 122 912,- |
| Děrování | 99 764,- | 93 660,- | 136 591,- | 139 890,- | 1 170 134,- |
| Povrchová úprava | 151 226,- | 3 000,- | 156 412,- | 118 243,- | 908 764,- |
| Šití a čalounění | 26 288,- | 3 000,- | 27 869,- | 20 473,- | 157 351,- |
| Stolárna | 373 470,- | 3 000,- | 212 535,- | 140 713,- | 1 081 464,- |
| Kompletace | 296 002,- | 134 762,- | 105 950,- | 216 414,- | 1 856 265,- |
| 4. Expedice | 113 180,- | 58 753,- | 38 219,- | 103 755,- | 749 415,- |
| Uzavření obchodního případu | 87 128,- | 5 000,- | 3 232,- | 23 904,- | 135 715,- |
| Zabalení | 26 052,- | 53 753,- | 34 987,- | 79 851,- | 613 700,- |
| 5. Podpůrné aktivity | 1 978 510,- | 113 223,- | 165 207,- | 0,- | 7 033 603,- |
| Ekonomické činnosti | 1 891 505,- | 113 223,- | 165 207,- | | 2 665 459,- |
| Marketing | 87 005,- | | | | 1 741 112,- |
| Opravy budov a staveb | | | | | 2 627 032,- |
| Celkem | 8 896 102,- | 994 591,- | 2 809 759,- | 3 731 995,- | 36 153 831,- |

V závěru této etapy je potřeba rovněž rozdělit náklady podpůrných činností (marketing a ekonomické řízení podniku) na činnosti hlavní. Pro přiřazení nákladů ekonomického řízení a marketingu byl použit odborný odhad, u nákladů na opravu a údržbu budov byla jako příčina spotřeby nákladů stanovena rozloha v m². Vyčíslení skutečných nákladů spojených s výkonem jednotlivých nadefinovaných aktivit zobrazuje následující tabulka (Tab. 13).

Tab. 13. Ocenění aktivit v Kč [vlastní zpracování]

| | Náklady před korekcí | Podpůrná aktivita – eko. řízení | Podpůrná aktivita - marketing | Podpůrná aktivita – opr. budov | Celkové náklady aktivit |
|--|----------------------|---------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|-------------------------|
| 1. Získávání obchodních případů | 5 206 594,- | 975 093,- | 1 223 064,- | 359 378,- | 7 764 129,- |
| Příjem pop. a zpracování nabídky | 738 983,- | 242 557,- | 744 307,- | 91 420,- | 1 817 267,- |
| Tvorba výkresové dokumentace | 1 881 824,- | 207 906,- | 21 487,- | 78 811,- | 2 190 028,- |
| Návrh smlouvy | 225 732,- | 74 500,- | 21 487,- | 63 049,- | 384 768,- |
| Obsluha zákazníka | 2 071 366,- | 381 161,- | 121 878,- | 78 811,- | 2 653 216,- |
| Vyhledávání nových zakázek | 288 689,- | 68 970,- | 313 905,- | 47 287,- | 718 850,- |
| 2. Příprava výroby | 4 453 821,- | 598 396,- | 38 974,- | 367 784,- | 5 458 975,- |
| Nákup | 1 093 507,- | 95 290,- | 19 487,- | 52 541,- | 1 260 825,- |
| Zajištění subdodávek | 548 460,- | 103 953,- | 19 487,- | 52 541,- | 724 440,- |
| Skladování | 469 994,- | 17 325,- | 0,- | 52 541,- | 539 861,- |
| Příprava přípravků do výroby | 1 139 777,- | 25 988,- | 0,- | 78 811,- | 1 244 576,- |
| Plánování výroby | 451 589,- | 217 235,- | 0,- | 78 811,- | 747 635,- |
| Programování | 750 494,- | 138 604,- | 0,- | 52 541,- | 941 638,- |
| 3. Výroba | 18 710 399,- | 1 026 667,- | 400 240,- | 1 887 606,- | 22 024 911,- |
| Dělení materiálu | 938 896,- | 32 652,- | 19 487,- | 52 541,- | 1 043 575,- |
| Pálení lasery | 6 358 165,- | 75 566,- | 58 956,- | 218 044,- | 6 710 731,- |
| Ohýbání | 983 362,- | 32 652,- | 19 487,- | 218 044,- | 1 253 544,- |
| Ohraňování | 859 137,- | 32 652,- | 19 487,- | 28 590,- | 939 866,- |
| Lisování | 334 142,- | 32 652,- | 19 487,- | 34 890,- | 421 171,- |
| Vrtání | 528 351,- | 32 652,- | 19 487,- | 29 522,- | 610 012,- |
| Sváření | 1 683 691,- | 32 652,- | 30 286,- | 218 044,- | 1 964 673,- |
| Broušení | 727 767,- | 32 652,- | 24 213,- | 15 000,- | 799 632,- |
| Obrábění | 1 122 912,- | 46 646,- | 48 956,- | 128 725,- | 1 347 238,- |
| Děrování | 1 170 134,- | 74 632,- | 45 647,- | 229 044,- | 1 519 456,- |
| Povrchová úprava | 908 764,- | 466 455,- | 21 487,- | 52 541,- | 1 449 247,- |
| Šití a čalounění | 157 351,- | 18 658,- | 21 487,- | 65 676,- | 263 172,- |
| Stolárna | 1 081 464,- | 39 649,- | 21 487,- | 288 974,- | 1 431 573,- |
| Kompletace | 1 856 265,- | 76 499,- | 30 286,- | 307 974,- | 2 271 023,- |
| 4. Expedice | 749 415,- | 65 303,- | 78 834,- | 12 264,- | 905 816,- |
| Uzavření obchodního případu | 135 715,- | 37 316,- | 35 860,- | 2 541,- | 211 431,- |
| Zabalení | 613 700,- | 27 987,- | 42 974,- | 9 723,- | 694 384,- |
| Celkem | 29 120 228,- | 2 665 459,- | 1 741 112,- | 2 627 032,- | 36 153 831,- |



Obr. 28. Podíl nákladů jednotlivých procesů [vlastní zpracování]

Pohledem na graf zobrazující podíl nákladů jednotlivých procesů na celkových nepřímých nákladech lze konstatovat, že jednoznačně nejvíce nepřímých nákladů je spojeno se samotnou výrobou a její přípravou. Nejdražší vykonávanou aktivitou v podniku je pálení lasery. To je dáno zejména vysokou pořizovací hodnotou laserů, která se odráží ve formě odpisů a nájemného. Lasery jsou ústředním bodem výroby, pro podnik představují značnou konkurenční výhodu a v podniku jsou prakticky neustále v permanenci. Z toho pramení také vysoká energetická spotřeba. Jako jedné z hlavních hodnototvorných podnikových aktivit je laserům přiřazen také značný podíl obtížně alokovatelných nákladů. Druhou nejnákladnější aktivitou v podniku je obsluha zákazníka. Tato aktivita spotřebovává zejména mzdové náklady a náklady na cestovné a pohonné hmoty. Proces získávání obchodních případů spotřebovává také největší podíl podpůrných aktivit.

Kvantifikace celkových nákladů spojených s výkonem skutečně prováděných podnikových aktivit je nejen krokem tvorby ABC modelu, ale je také významné pro posouzení efektivity prováděných aktivit. Tyto informace mohou společnosti sloužit k zpětné analýze nákladů spojených s jednotlivými aktivitami a posoudit jejich přínos pro podnik. Příklad analýzy aktivity je uveden v příloze číslo III.

8.1.4 Stanovení nákladů na jednotku aktivity

Předposledním krokem tvorby ABC modelu je kalkulace jednotkových nákladů aktivit. Pro stanovení nákladů na jednotku aktivity je nejprve potřeba identifikovat příčinu spotřeby nákladů jednotlivými aktivitami, tedy vztahovou veličinu aktivit. Vztahové veličiny byly zvoleny tak, aby co nejlépe vystihovaly příčinu spotřeby a zároveň aby byla na základě dostupných dat v podniku identifikovatelné. Tento krok je nezbytný pro stanovení

míry výkonu aktivity neboli počtu příčin spotřeby nákladů za účetní období. V stanovení typu vztahové veličiny hrála roli unifikovanost jednotlivých aktivit. Transakční vztahové veličiny byly zvoleny u aktivit, které jsou standardizované, například nákup. U ostatních činností, které se liší v časové náročnosti nebo je to pro ně efektivnější, byla použita časová vztahová veličina. Nestandardní vztahová veličina kombinující obě proměnné byla zvolena u aktivity skladování.

Určit přesnou míru výkonu aktivit nebylo v mnohých případech jednoduché, protože z dostupných informačních zdrojů nebyla potřebná data k dispozici. Jedná se zejména o časové vztahové veličiny, u kterých jsem počet příčin stanovil z kvalifikovaného odhadu doby provozu stanoviště (oddělení) a počtu strojů (pracovníků) vztahujících se k dané aktivitě v loňském roce. Zároveň předpokládám, že odhad zainteresovaného pracovníka posoudil danou aktivitu relativně objektivně.

Většina režijních nákladů alokovaných pomocí aktivit má fixní charakter a zvolené vztahové veličiny tyto náklady poměrně spravedlivě rozdělují jednotlivým objektům. Některé aktivity se však ve vztahu k jejím výkonům vyznačují vyšší variabilitou. Například aktivita obsluha zákazníka obsahuje poměrně velkou variabilní složku v podobě nákladů na cestovné. Zde se nabízí možnost volit vztahovou veličinu pomocí regresní a korelační analýzy, která nabízí větší přesnost, avšak také zvyšuje náklady na provoz systému. Proto jsem zvolil jinou vztahovou veličinu, které je méně náročná na časové a nákladové kapacity a pro cíle práce zabezpečuje dostatečnou přesnost. Každý zákazník vyžaduje jinou pozornost a jejich obsluha je tedy různě náročná na spotřebu uvedených nákladů. Ta je odvislá zejména od požadavků zákazníka, vzdálenosti a velikosti zakázky. Tyto parametry nejlépe vystihuje počet hodin, po které se tomuto zákazníkovi věnují jednotliví pracovníci obchodního oddělení. Míra výkonu aktivity byla stanovena kvalifikovaným odhadem, a zohledňuje počet zaměstnanců a čas, který byl jednotlivým zákazníkům věnován. Aby byly zohledněny také náklady na cestovné a ubytování, byla doba strávená těmito činnostmi také zahrnuta do doby obsluhy.

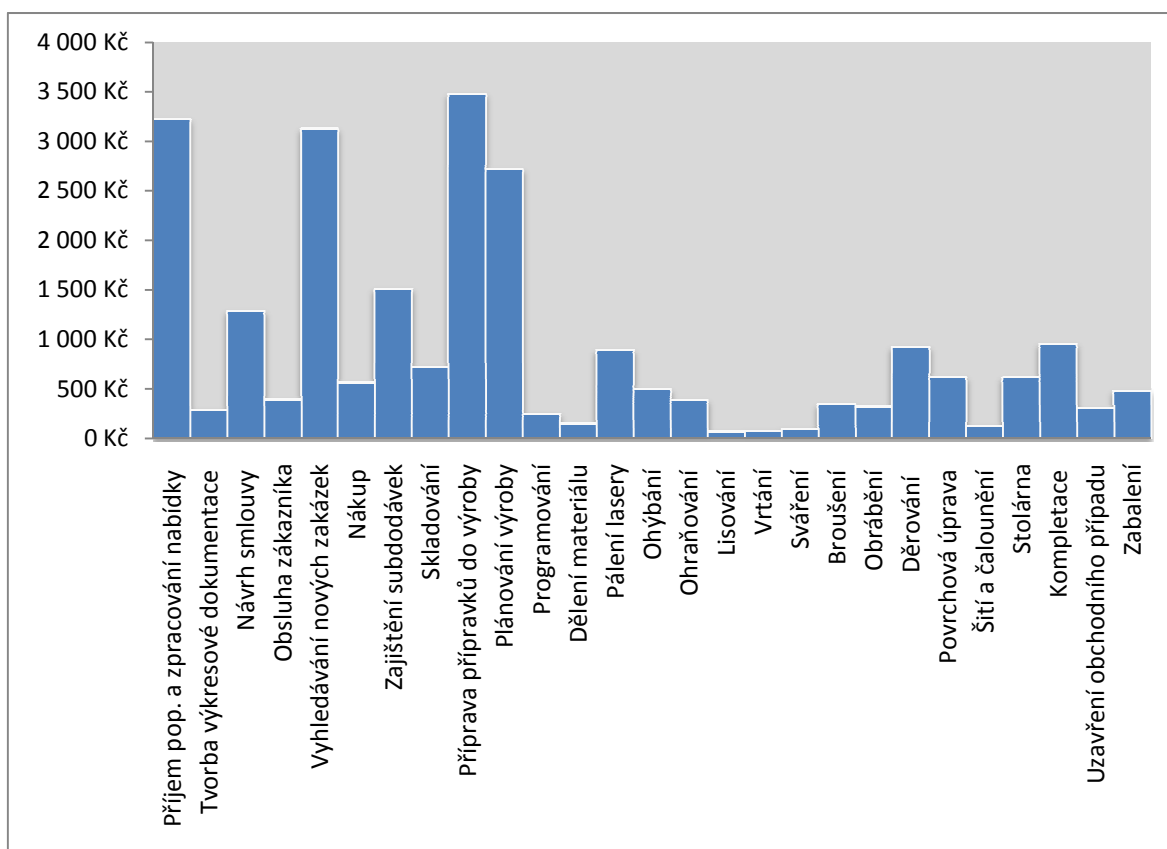
Určitou komplikací bylo stanovit míru výkonu u aktivity tvorba nabídky. Ne vždy podnik realizuje zakázku, na kterou vypracoval nabídku. To znamená, že někdy je tato aktivita uhrazena, jindy naopak představuje utopený náklad. V některých případech tedy neexistuje vazba mezi spotřebou aktivity a nákladovým objektem. Otázkou tedy je, zda zvolit jako míru aktivity počet všech vypracovaných nabídek, nebo pouze objednávek. Zde je důležitý pohled managementu. V kovostalu chtějí znát skutečné náklady na zakázku. Jako vztaho-

vou veličinu je tedy potřeba volit počet všech vypracovaných nabídek. Vzniklé utopené náklady jsou uhrazeny marží. Pokud by byla zvolena jako příčina spotřeby aktivity objednávka, bude realizované zakázce přiřazena i část nákladů, které byly vynaloženy na nerealizované zakázky. Utopené náklady jsou v tomto případě zahrnuty v kalkulaci realizované zakázky a jsou uhrazeny jiným zákazníkem.

Tab. 14. Výpočet jednotkových nákladů aktivit [vlastní zpracování]

| Proces | Aktivita | Vztahová veličina | Celkové náklady | MVA | Jednotkový náklad |
|-------------------------------------|----------------------------------|--------------------------|-----------------|-------|-------------------|
| Získávání obchodních případů | Příjem pop. a zpracování nabídky | Počet hodin práce | 1 817 267 Kč | 564 | 3 222 Kč |
| | Tvorba výkresové dokumentace | Počet hodin práce | 2 190 028 Kč | 7680 | 285 Kč |
| | Návrh smlouvy | Počet smluv | 384 768 Kč | 300 | 1 283 Kč |
| | Obsluha zákazníka | Zákazník/hodina | 2 653 216 Kč | 6780 | 391 Kč |
| | Vyhledávání nových zakázek | Počet hodin práce | 718 850 Kč | 230 | 3 125 Kč |
| Příprava výroby | Nákup | Počet objednávek | 1 260 825 Kč | 2250 | 560 Kč |
| | Zajištění subdodávek | Počet subdodávek | 724 440 Kč | 480 | 1 509 Kč |
| | Skladování | Počet paletoměsíců | 539 861 Kč | 750 | 720 Kč |
| | Příprava přípravků do výroby | Počet přípravků a vzorků | 1 244 576 Kč | 358 | 3 476 Kč |
| | Plánování výroby | Počet plánů | 747 635 Kč | 275 | 2 719 Kč |
| | Programování | Počet hodin práce | 941 638 Kč | 3840 | 245 Kč |
| Výroba | Dělení materiálu | Počet hodin provozu | 1 043 575 Kč | 7095 | 147 Kč |
| | Pálení lasery | Počet hodin provozu | 6 710 731 Kč | 7540 | 890 Kč |
| | Ohýbání | Počet hodin provozu | 1 253 544 Kč | 2540 | 494 Kč |
| | Ohraňování | Počet hodin provozu | 939 866 Kč | 2440 | 385 Kč |
| | Lisování | Počet hodin provozu | 421 171 Kč | 6150 | 68 Kč |
| | Vrtání | Počet hodin provozu | 610 012 Kč | 8295 | 74 Kč |
| | Sváření | Počet hodin provozu | 1 964 673 Kč | 20900 | 94 Kč |
| | Broušení | Počet hodin provozu | 799 632 Kč | 2350 | 340 Kč |
| | Obrábění | Počet hodin provozu | 1 347 238 Kč | 4226 | 319 Kč |
| | Děrování | Počet hodin provozu | 1 519 456 Kč | 1650 | 921 Kč |
| | Povrchová úprava | Počet hodin provozu | 1 449 247 Kč | 2340 | 619 Kč |
| | Šití a čalounění | Počet hodin provozu | 263 172 Kč | 2080 | 127 Kč |
| | Stolárna | Počet hodin provozu | 1 431 573 Kč | 2340 | 612 Kč |
| | Kompletace | Počet hodin provozu | 2 271 023 Kč | 2390 | 950 Kč |
| Expedice | Uzavření obchodního případu | Počet zakázek | 211 431 Kč | 701 | 302 Kč |
| | Zabalení | Počet palet | 694 384 Kč | 1457 | 477 Kč |

Velikost jednotkových nákladů aktivit je pro přehlednost ještě zpracována v grafu číslo 14. Z něj je patrné, že nejdražší jednotkovou aktivitou z pohledu nepřímých nákladů je příprava přípravků do výroby. Výroba jednoho přípravku stojí společnost nákladově 4081,- Kč. To je způsobeno zejména spotřebou režijního materiálu a mzdovými náklady v poměru k míře výkonu aktivity. Nejdražší aktivitou ve výrobě je dle předpokladů pálení lasery, následuje kompletace, zejména vlivem spotřeby velkého množství spojovacího materiálu, dále děrování, ohýbání, či povrchová úprava. Naopak nejlevnější jednotkovou aktivitou je šití, které jsem však vzhledem k velikosti spotřeby nepřímých nákladů sloučil s aktivitou čalounění.



Obr. 29. Srovnání jednotkových cen jednotlivých aktivit [vlastní zpracování]

8.1.5 Přiřazení nákladů aktivit na objekty

Ocenění nákladového objektu je závěrečnou fází projektu tvorby ABC kalkulace. Podstatou této fáze je kvantifikovat počet jednotek, které spotřeboval určitý nákladový objekt. Právě nákladový objekt je příčinou spotřeby aktivit a skrze ně i nákladových zdrojů. V této diplomové práci jsem zvolil jako nákladový objekt fiktivně nadefinovanou zakázku, která však podniku nejlépe ukáže využitelnost této metody.

Parametry zakázky této ukázkové kalkulace byly nadefinovány následovně:

- Společnost byla oslovena jedním ze svých VIP zákazníků o vypracování nabídky na osazení nově rekonstruovaného stadionu dvoudílnou sklopnou sedačkou, kterou si zákazník vybral z produktového katalogu. Objem zakázky je 6800 kusů sedaček. Přílohou poptávky je výkresová dokumentace místa osazení.

Postup zakázky je v tomto případě následující:

- Obchodní oddělení postupuje poptávku konstrukčnímu oddělení, které na základě přiložených dokumentů a dalších požadavků zákazníka vytvoří výkresovou dokumentaci. Následně je vypracována cenová nabídka, kterou schválí obchodní a výrobní ředitelé. Zákazník nabídku akceptuje, ale má další požadavky, chce vidět vzorek a dále jednat o ceně. Na základě dalších jednání je vytvořena smlouva o dílo, jejíž přílohou je upravená výkresová dokumentace, která míří do výroby. Na zakázku je potřeba nakoupit materiál a subdodávky. Tyto aktivity jsou provedeny v několika etapách. Následně se naplánuje výroba, vytvoří přípravky a naprogramují stroje. Poté jde zakázka do výroby, následně jsou výrobky zkompletovány, zabaleny a před expedicí ještě skladovány.

Přímé náklady jsou zakázce kalkulovány odděleně, jsou tvořeny přímým materiálem, přímou mzdou a náklady na subdodávky či kooperace. Pro úplnost kalkulace jsou přímé náklady, alespoň souhrnně, v tabulce níže (Tab. 15). Kalkulace nepřímých nákladů je již rozpoložkována a zobrazena v další tabulce (Tab. 16).

Tab. 15. Hodnota přímých nákladů zakázky [vlastní zpracování]

| Zakázka | Období | Přímé náklady |
|----------|----------------------|---------------|
| Pasadena | 1.6.2011 - 19.7.2011 | 4 739 932 Kč |

Tab. 16. Kalkulace nepřímých nákladů zakázky v Kč [vlastní zpracování]

| Zakázka | Období | | | |
|----------------------------------|--------------------------|------|---------|---------------------|
| Pasadena | 1.6.2011 - 19.7.2011 | | | |
| Název aktivity | Vztahová veličina | MVA | JNA | CNA |
| Příjem pop. a zpracování nabídky | Počet hodin práce | 1 | 3 222,- | 3 222,- |
| Tvorba výkresové dokumentace | Počet hodin práce | 64 | 285,- | 18 250,- |
| Návrh smlouvy | Počet smluv | 1 | 1 283,- | 1 283,- |
| Obsluha zákazníka | Zákazník/hodina | 225 | 391,- | 88 049,- |
| Vyhledávání nových zakázek | Počet hodin práce | 0 | 3 125,- | 0,- |
| Nákup | Počet objednávek | 20 | 560,- | 11 207,- |
| Zajištění subdodávek | Počet subdodávek | 6 | 1 509,- | 9 056,- |
| Skladování | Počet paletoměsíců | 11 | 720,- | 7 918,- |
| Příprava přípravků do výroby | Počet přípravků a vzorků | 4 | 3 476,- | 13 906,- |
| Plánování výroby | Počet plánů | 2 | 2 719,- | 5 437,- |
| Programování | Počet hodin práce | 24 | 245,- | 5 885,- |
| Dělení materiálu | Počet hodin provozu | 291 | 147,- | 42 777,- |
| Pálení lasery | Počet hodin provozu | 504 | 890,- | 448 560,- |
| Ohýbání | Počet hodin provozu | 56 | 494,- | 27 637,- |
| Ohraňování | Počet hodin provozu | 207 | 385,- | 79 735,- |
| Lisování | Počet hodin provozu | 205 | 68,- | 14 039,- |
| Vrtání | Počet hodin provozu | 275 | 74,- | 20 223,- |
| Sváření | Počet hodin provozu | 1102 | 94,- | 103 592,- |
| Broušení | Počet hodin provozu | 408 | 340,- | 138 830,- |
| Obrábění | Počet hodin provozu | 284 | 319,- | 90 538,- |
| Děrování | Počet hodin provozu | 0 | 921,- | 0,- |
| Povrchová úprava | Počet hodin provozu | 0 | 619,- | 0,- |
| Šití a čalounění | Počet hodin provozu | 0 | 127,- | 0,- |
| Stolárna | Počet hodin provozu | 0 | 612,- | 0,- |
| Kompletace | Počet hodin provozu | 170 | 950,- | 161 537,- |
| Uzavření obchodního případu | Počet zakázek | 1 | 302,- | 302,- |
| Zabalení | Počet palet | 200 | 477,- | 95 317,- |
| Celkem nepřímé náklady | | | | 1 387 300 Kč |

Kalkulace metodou ABC alokuje nepřímé náklady, které skutečně spotřebovaly aktivity vyvolané nákladovým objektem. Díky tomu tato kalkulace představuje významný kvalitativní posun v přesnosti alokace nepřímých nákladů oproti tradičním systémům. ABC umožňuje analýzu příčin vzniku nepřímých nákladů. Aktivitou, která tvoří nejvyšší náklady na tuto zakázku, je pálení lasery, což je způsobeno jak vysokým jednotkovým nákladem ve výši 890 Kč, tak také vysokým počtem spotřebovaných jednotek, celkem 504 hodin. Kalkulace ABC má v sobě integrovány všechny vazby mezi náklady a výkony, proto dále umožňuje analyzovat důvody, proč jsou jednotkové náklady na výkon aktivity tak vysoké. V případě pálení lasery jsou tímto důvodem zejména velké nároky na energie a vysoká pořizovací cena, která se nákladově promítla v odpisech a nájemném. Jednotkový náklad této aktivity by snížilo také zvýšení relativního vytížení této aktivity z dosavadních 7540 hodin za účetní období. Graf podílu nákladů jednotlivých aktivit připadající na jeden výrobek zakázky je uveden v příloze číslo IV.

8.2 Analýza ziskovosti zákazníků

Kalkulace podle aktivit umožňuje stanovit jako nákladový objekt prakticky cokoliv, co lze považovat za příčinu spotřeby aktivit. Jedním ze základních předpokladů, který kalkulace ABC uplatňuje, je vnímání zákazníka jako hlavní nákladový objekt, který společnosti generuje zisk. Produkt považuje pouze za způsob, jak organizace získá svého zákazníka. Obvykle tvoří většinu zisku minimální počet zákazníků, část zákazníků může být dokonce ztrátových.

Zjistit rentabilitu zákazníků společnosti Kovostal je jedním z hlavních cílů i této práce. Analýza ziskovosti spočívá ve srovnání nákladů a výnosů jednotlivých skupin zákazníků. Identifikace tržeb a jejich vztahu ke konkrétním nákladovým objektům již byla provedena v analytické části. Nyní je nutné přiřadit nákladovým objektům také všechny náklady.

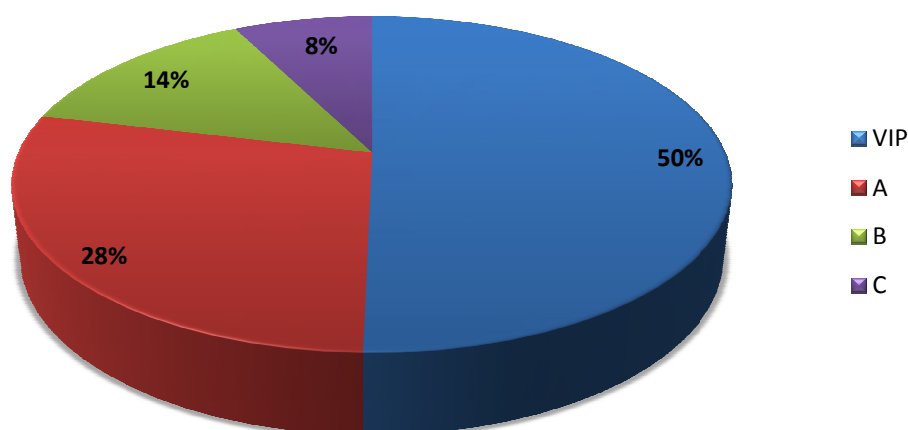
K alokaci nepřímých nákladů jsem použil informace o míře výkonu jednotlivých aktivit, které jsem na základě konzultace s ředitelem společnosti postupně rozdělil mezi jednotlivé skupiny zákazníků. Díky identifikaci hlavních podnikových aktivit odpovídá kvalifikovaný odhad, dle mého názoru, velmi přesně skutečnosti.

Tab. 17. Alokace nepřímých nákladů na jednotlivé skupiny zákazníků [vlastní zpracování]

| Aktivita | VIP | | A | | B | | C | |
|------------------------------------|--------------|----------------------|--------------|----------------------|--------------|---------------------|--------------|---------------------|
| | Počet příčin | Celkové náklady | Počet příčin | Celkové náklady | Počet příčin | Celkové náklady | Počet příčin | Celkové náklady |
| Příjem pop. a zpracování nabídky | 355 | 1 144 878 Kč | 118 | 381 626 Kč | 90 | 290 763 Kč | 0 | 0 Kč |
| Tvorba výkresové dokumentace | 5222 | 1 489 219 Kč | 2458 | 700 809 Kč | 0 | 0 Kč | 0 | 0 Kč |
| Návrh smlouvy | 30 | 38 477 Kč | 120 | 153 907 Kč | 150 | 192 384 Kč | 0 | 0 Kč |
| Obsluha zákazníka | 4068 | 1 591 930 Kč | 2034 | 795 965 Kč | 678 | 265 322 Kč | 0 | 0 Kč |
| Vyhledávání nových zakázek | 46 | 143 770 Kč | 138 | 431 310 Kč | 46 | 143 770 Kč | | 0 Kč |
| Nákup | 1125 | 630 412 Kč | 675 | 378 247 Kč | 293 | 163 907 Kč | 158 | 88 258 Kč |
| Zajištění subdodávek | 240 | 362 220 Kč | 144 | 217 332 Kč | 72 | 108 666 Kč | 24 | 36 222 Kč |
| Skladování | 413 | 296 923 Kč | 150 | 107 972 Kč | 113 | 80 979 Kč | 75 | 53 986 Kč |
| Příprava přípravků do výroby | 215 | 746 746 Kč | 107 | 373 373 Kč | 36 | 124 458 Kč | 0 | 0 Kč |
| Plánování výroby | 160 | 433 628 Kč | 83 | 224 291 Kč | 25 | 67 287 Kč | 8 | 22 429 Kč |
| Programování | 1536 | 376 655 Kč | 1152 | 282 491 Kč | 768 | 188 328 Kč | 384 | 94 164 Kč |
| Dělení materiálu | 3051 | 448 737 Kč | 1916 | 281 765 Kč | 1064 | 156 536 Kč | 1064 | 156 536 Kč |
| Pálení lasery | 3695 | 3 288 258 Kč | 1960 | 1 744 790 Kč | 867 | 771 734 Kč | 1018 | 905 949 Kč |
| Ohýbání | 1168 | 576 630 Kč | 584 | 288 315 Kč | 406 | 200 567 Kč | 381 | 188 032 Kč |
| Ohraňování | 1049 | 404 142 Kč | 634 | 244 365 Kč | 390 | 150 379 Kč | 366 | 140 980 Kč |
| Lisování | 2645 | 181 103 Kč | 1722 | 117 928 Kč | 984 | 67 387 Kč | 800 | 54 752 Kč |
| Vrtání | 3982 | 292 806 Kč | 2323 | 170 803 Kč | 1576 | 115 902 Kč | 415 | 30 501 Kč |
| Sváření | 11286 | 1 060 923 Kč | 5225 | 491 168 Kč | 3344 | 314 348 Kč | 1045 | 98 234 Kč |
| Broušení | 1011 | 343 842 Kč | 658 | 223 897 Kč | 447 | 151 930 Kč | 235 | 79 963 Kč |
| Obrábění | 2028 | 646 674 Kč | 1226 | 390 699 Kč | 803 | 255 975 Kč | 169 | 53 890 Kč |
| Děrování | 891 | 820 506 Kč | 495 | 455 837 Kč | 264 | 243 113 Kč | 0 | 0 Kč |
| Povrchová úprava | 1100 | 681 146 Kč | 585 | 362 312 Kč | 398 | 246 372 Kč | 257 | 159 417 Kč |
| Šití a čalounění | 1269 | 160 535 Kč | 666 | 84 215 Kč | 146 | 18 422 Kč | 0 | 0 Kč |
| Stolárna | 866 | 529 682 Kč | 585 | 357 893 Kč | 234 | 143 157 Kč | 655 | 400 840 Kč |
| Kompletace | 1219 | 1 158 222 Kč | 789 | 749 437 Kč | 382 | 363 364 Kč | 0 | 0 Kč |
| Uzavření obchodního případu | 49 | 14 800 Kč | 91 | 27 486 Kč | 140 | 42 286 Kč | 421 | 126 859 Kč |
| Zabalení | 699 | 333 304 Kč | 510 | 243 034 Kč | 248 | 118 045 Kč | 0 | 0 Kč |
| Náklady na zákazníka celkem | | 18 196 170 Kč | | 10 281 269 Kč | | 4 985 381 Kč | | 2 691 010 Kč |

Pro přehlednost je výstup z tabulky (Tab. 17) znázorněn v následujícím grafu. Největší podíl na celkových nepřímých nákladech mají VIP zákazníci (celkem 50 %), kteří spotřebují nejvíce aktivit zejména v nevýrobních oblastech. Podobně jsou na tom se spotřebou aktivit v procesu získávání obchodního případu také zákazníci skupiny A. Právě těmto dvěma skupinám zákazníků je věnována největší pozornost ze strany managementu, společně spotřebují přes 93 % aktivit v procesu získávání obchodních případů. To je vzhledem k jejich významu pro společnost zcela logické.

Naopak spotřeba výrobních aktivit těchto dvou skupin je vzhledem k podílu na celkovém obrátu společnosti podproporcionální. Dohromady spotřebují pouze zhruba 75 % výrobních aktivit. Tato degrese je způsobena zejména velikostí objemu zakázek, které tyto zákazníci obvykle poptávají. Výroba je v těchto případech daleko plynulejší než pro zákazníky typu B nebo C, protože se vyrábí identický produkt ve velké sérii. Ve výrobě tak dochází k minimálním změnám, dala by se označit téměř za homogenní a tím pádem v ní nejsou tak velké prostoje. Vzhledem k objemu výrobků je výroba pro tyto dvě skupiny zákazníků obvykle méně náročné i na aktivity plánování, či programování. Zákazníci ze skupiny B jsou nejhůře identifikovatelní. Poptávají jak hotové výrobky, tak také různé vícepráce, či kooperace, kterou nejsou nosným programem výroby společnosti.



Obr. 30. Podíl nepřímých nákladů jednotlivých skupin zákazníků[vlastní zpracování]

Pro přiřazení přímých nákladů jsem vycházel z kvalifikovaného odhadu. Ten více-méně odpovídá procentnímu podílu jednotlivých skupin zákazníku na celkových tržbách. Platí zde přímá úměra, že čím je projekt větší, tím spotřebuje také více pří-

mých nákladů. V následující tabulce (Tab. 18) jsou již viditelné celkové náklady na jednotlivé zákaznické skupiny.

Tab. 18. Celkové náklady jednotlivých skupin zákazníků [vlastní zpracování]

| Skupiny zákazníků | Přímá náklady | Nepřímé náklady | Náklady celkem |
|-------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|
| VIP | 46 976 120 Kč | 18 196 170 Kč | 65 172 289 Kč |
| A | 28 470 375 Kč | 10 281 269 Kč | 38 751 644 Kč |
| B | 10 534 039 Kč | 4 985 381 Kč | 15 519 420 Kč |
| C | 8 920 718 Kč | 2 691 010 Kč | 11 611 728 Kč |
| Celkem | 94 901 252 Kč | 36 153 831 Kč | 131 055 084 Kč |

V tuto chvíli jsou již známa všechna data potřebná k určení rentability jednotlivých zákazníků. Ziskovost neboli rentabilita tržeb vyjadřuje velikost zisku, která připadá na jednu korunu tržeb. Analýza ziskovosti předkládá užitečné informace o přidané hodnotě jednotlivých zákazníků. Tyto informace slouží manažerům společnosti jako podklad pro různá rozhodnutí týkající se eliminace ztrátových zákazníků, či zaměření se na zákazníky ziskové apod. Následující tabulka (Tab. 19) zobrazuje ziskovost jednotlivých skupin zákazníků společnosti Kovostal.

Tab. 19. Rentabilita tržeb jednotlivých skupin zákazníků [vlastní zpracování]

| | Tržby | Celkové náklady | Zisk | Rentabilita |
|---------------|-----------------------|-----------------------|---------------------|--------------|
| VIP zákazník | 70 509 237 Kč | 65 172 289 Kč | 5 336 948 Kč | 7,57% |
| A zákazník | 43 628 470 Kč | 38 751 644 Kč | 4 876 826 Kč | 11,18% |
| B zákazník | 16 747 703 Kč | 15 519 420 Kč | 1 228 283 Kč | 7,33% |
| C zákazník | 9 851 590 Kč | 11 611 728 Kč | -1 760 138 Kč | -17,87% |
| Celkem | 140 737 000 Kč | 131 055 084 Kč | 9 681 916 Kč | 6,88% |

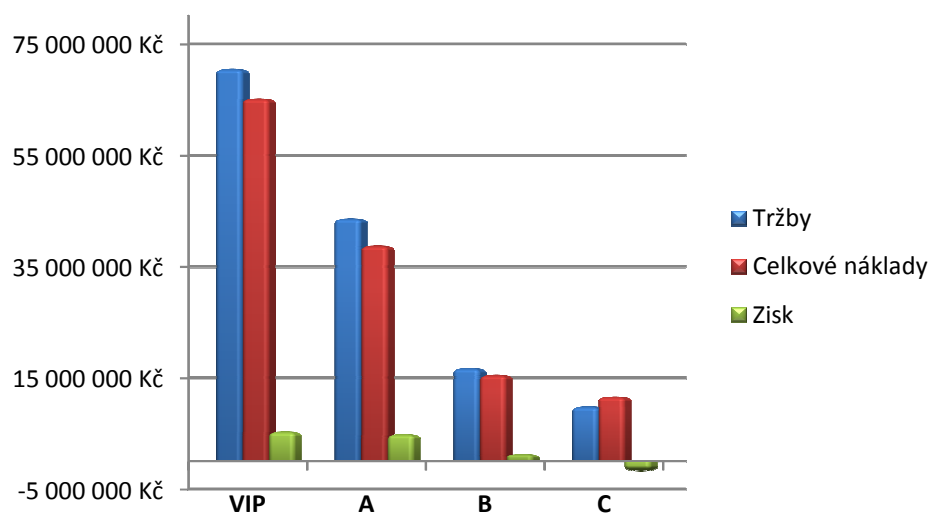
Management společnosti předpokládá, že nejziskovější skupinou zákazníků jsou zákazníci zařazení ve skupině A. Tento předpoklad je potvrzen a kvantifikován za využití moderní manažerské metody. Z tabulky (Tab. 19) je patrné, že ziskovost tohoto segmentu zákazníků je přes 11 % a předčí tak i VIP zákazníky. I když projekty realizované těmito „Áčkovými“ zákazníky nejsou objemově tak významné jako u VIP zákazníků, pro společnost jsou vzhledem ke své rentabilitě velmi důležití. Jejich vysoká ziskovost se dá vysvětlit prostým faktem, že tyto menší projekty nejsou tak náročné na organizaci, technologické řešení, či požadavky zákazníků. Z pohledu tržeb hraje, dle mého názoru, velmi významnou roli, že na tyto menší zakázky není vytvářen takový cenový tlak, a to zejména z toho důvo-

du, že výběrová řízení nemají tak přísná kritéria. Áčkoví zákazníci navíc plní funkci „bezpečnostního polštáře“, který dokáže zmírnit rizika plynoucí z výpadku některého z VIP zákazníků.

VIP zákazníci jsou, měřeno podle rentability, až druhí v pořadí. Vzhledem k jejich podílu na celkových tržbách podniku je však jejich důležitost zřejmá. Tito zákazníci jsou, kromě generování nejvyšší hodnoty zisku v absolutním vyjádření, pro společnost velmi významní také z marketingového hlediska. Jsou to právě reference těchto zákazníků, kterými se může Kovostal prezentovat zákaznické veřejnosti.

Obdobnou rentabilitu, jako VIP zákazníci, mají i zákazníci ze skupiny B. Jejich rentabilitu snižují zejména různorodost jejich požadavků (od hotových výrobků po různé kooperace) a také obvykle menší objem těchto úkonů. Ty si však vyžadají spotřebu některých aktivit, např. programování, plánování, seřízení apod., které jsou u A a VIP zákazníků rozpuštěny mezi větší počet výrobků.

Zápornou rentabilitu jsem identifikoval u zákazníků ze skupiny C. Celkové náklady této skupiny přesahují celkové tržby. Absolutní výše ztráty této skupiny je více než 1,75 mil Kč. Dříve byla tato informace pro společnost neznámá, protože náklady byly rozpuštěny i mezi ostatní zákazníky. Grafické znázornění celkových tržeb, nákladů a výnosů jednotlivých skupin zákazníků je zobrazeno níže. Doporučení plynoucí z projektu jsou uvedena v samostatné kapitole.



Obr. 31 Graf výše hospodářského výsledku dle jednotlivých skupin zákazníků [vlastní zpracování]

8.2.1 Verifikace projektového řešení

Ověření správnosti projektového řešení jsem provedl porovnáním skutečně dosaženého výkonnostního ukazatele EBT dle účetní evidence za sledované období a porovnáním EBT dosaženého pomocí strategického ABC modelu. V roce 2010 dosáhl zisk společnost před zdaněním v absolutní hodnotě 12 356 tis. Kč, což odpovídá rentabilitě 8,56 %. Celkový zisk před zdaněním, které dosáhly jednotlivé skupiny zákazníků vystupující jako nákladové objekty v modelu ABC, je 9 682 tis. Kč, což představuje v procentuálním vyjádření ziskovost 6,88 %. Tento rozdíl souvisí s úpravou účetních dat a byl způsoben:

1. Úpravou nákladových účtů vstupujících do modelu.
2. Vyjmutím části tržeb, které nesouvisejí s hlavní činností podniku a nedají se přiřadit jednotlivým zákazníkům.

Reverzní operací jsem zjistil, že kdyby nedošlo k těmto úpravám účetních dat, bude ziskovost nákladových objektů dle metody ABC odpovídat skutečně dosažené ziskovosti. Tím je potvrzeno, že projektové řešení je přesné a že v rámci kalkulace podle aktivit dochází ke korektnímu přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým objektům.

9 FORMULACE ZÁVĚREČNÝCH DOPORUČENÍ

Cíle projektového řešení byly stanoveny na základě identifikovaných nedostatků v oblasti nákladového řízení společnosti Kovostal. Nyní budu formulovat doporučení plynoucí nejen z projektové části, ale z poznatků nabytých v průběhu celé diplomové práce.

Za hlavní důvod všech nedostatků nákladového řízení ve společnosti považuji absenci některých manažerských nástrojů, které jsou základním informačním zdrojem pro manažerské rozhodování. Společnost by měla zpracovat zejména na systému plánování. I když, díky charakteru zakázkové výroby je zavedení některých nástrojů obtížné, přesto by měl být tvořen alespoň plán odbytu, výroby a rozpočty režijních nákladů. To by přispělo k zvýšení organizovanosti a vytíženosti, k eliminaci prostojů a tím pádem i k zvýšení efektivit.

Nedostatky kalkulační metody, kterou v současnosti společnost používá, byly identifikovány v analytické části. Přestože existují možnosti jak zvýšit transparentnost stávající kalkulační metody, nevýhody přírážkové kalkulace jsou dané její konstrukcí a nelze je překonat. Hlavním problémem této kalkulace je schopnost kalkulovat náklady pouze výrobku. Proto nedokáže zohlednit náklady spojené jak s předvýrobní, tak povýrobní fází realizace zakázky jako celku, a to v takovém rozsahu, jaký je zákazníkem pro daný případ požadován. Přiřazené nepřímé náklady tak neodpovídají skutečnosti, ale představují jakýsi průměr. Proto bych společnosti doporučil zvažovat možnosti využití představené moderní kalkulační metody Activity Based Costing, která díky znalostem nákladové zátěže jednotlivých dílčích úkonů, kterými je uspokojován požadavek zákazníka, daný nedostatek eliminuje. Znalost skutečně spotřebovaných nákladů umožní stanovit cenu na základě požadované výnosnosti a zaměřit se tak na skutečně výhodné projekty.

Další výhody této metody byly prezentovány v průběhu celé projektové části. Jednotlivé etapy tvorby ABC modelu jsou samostatně využitelné jako informační zdroj pro různá manažerská rozhodnutí. Již na úrovni ocenění jednotlivých aktivit lze posoudit přínos jednotlivých aktivit pro podnik. V případě Kovostalu bych doporučil zaměřit se zejména na aktivity, které netvoří hodnotu pro zákazníka. Příkladem je skladování, či nákup. Zde by měla společnost usilovat o optimální výši zásob, kdy kritériem je minimalizace nákladů na pořízení a udržení zásob.

Stanovení nákladů na jednotku aktivity a kvantifikace spotřeby aktivit jednotlivými zákazníky mi umožnilo zjistit rentabilitu jednotlivých skupin zákazníků, což považuji za jeden

z hlavních přínosů této práce. Tato analýza potvrdila, že každý zákazník je jinak náročný na spotřebu jednotlivých aktivit. Nejvyšší ziskovost dosahuje zákaznická skupina A. Velikostí obratu a celkovým významem jsou však nejdůležitější skupina VIP zákazníci, neboť právě velké projekty tvoří image firmy a budují její kredit. Pro zabezpečení plynulosti výroby a eliminaci kolísání tržeb, které nevyskytuje ve dvouletých intervalech, by společnost měla usilovat o vytváření dalších partnerských a dlouhodobých vztahů. Úplná eliminace ztrátových zákazníků ze skupiny C by se nemusela vyplatit z důvodu neuhrazení fixních nákladů, jejichž výše by se se změnou objemu výroby nezměnila. Společnost by spíše měla hledat cestu, jak z těchto zákazníků udělat ziskové, například cenovým vyjednáváním, či lepší organizací výroby. Ideální by bylo nahradit tyto zákazníky ziskovější skupinou zákazníků. Zároveň je vhodné odstranit příčiny neúměrně vysokých nákladů.

Předkládaný projekt vymezuje aktuální možnosti využití alternativní kalkulační metody a kvantifikuje její výhody. Tyto výhody se násobí právě u podniků které produkují různě složité výrobky, v různém množství a různým zákazníkům, tak jak tomu je u Kovostalu. Doporučuji, aby se společnost oprostila od stávající kalkulační metody a nahradila ji metodou Activity Based Costing. Její přínosy spočívají zejména v zlepšení ve výrobě, v obsluze zákazníků, v zjednodušení procesů, snížení jednotkových nákladů a v konečném důsledku k zvýšení zisku.

Pokud by se společnost rozhodla pro implementaci metody, doporučil bych zvýšit počet aktivit, zejména dalším rozdělením aktivit identifikovaných v této práci. Pro zvýšení přesnosti kalkulační metody by bylo nutné zavést pro tyto účely datovou základnu, která by obsahovala potřebné evidence, například dobu provozu jednotlivých strojů. Implementaci bych svěřil odborné společnosti, v týmu by však měli být i kompetentní pracovníci společnosti. Samotná tvorba modelu totiž přináší silný vzdělávací efekt v oblasti ekonomického myšlení.

Kdyby společnost z různých důvodů chtěla nadále používat stávající kalkulační metodu, doporučil bych minimálně rozdělit režie do komplexních složek podle funkce a definovat, jaké nákladové druhy a v jaké výši jsou obsahem jednotlivých režii. Přímo na kalkulační jednici by kromě přímého materiálu měla společnost alokovat také přímé mzdy a zisk stanovit až na základě celkových nákladů dle požadované výnosnosti.

Závěrem dodávám, že v obou případech je žádoucí provádět i kalkulaci ex-post, analyzovat odchylky a provádět nápravná opatření.

10 ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU

V předešlé kapitole byly předloženy doporučení společnosti a z nich plynoucí efekty. Je však zřejmé, že implementace ABC systému vyžaduje vynaložit také určité úsilí a finance. Před tím, než společnost k implementaci přistoupí, musí si objasnit důvody, proč se rozhodla tuto metodu implementovat. Dále je nutné stanovit, k jakému účelu bude společnost ABC systém využívat a zda přidaná hodnota, kterou ABC do podniku přinese, je adekvátní vynaloženým prostředkům na implementaci a provoz systému. Důležitou částí diplomové práce je proto předložit nákladovou a časovou analýzu implementace metody.

10.1 Nákladová analýza

Nákladová náročnost implementace se odvíjí od několika kritérií. Především je to velikost projektu a požadavky, které jsou na nový systém ze strany společnosti kladeny. Dalšími faktory, které ovlivňují velikost nákladů na implementaci je technická vybavenost firmy a volba společnosti, která bude implementaci provádět. Z těchto důvodů nelze v tuto chvíli určit přesné náklady na implementaci a proto budu vycházet pouze z odhadu. Společnost Kovostal disponuje slušným hardwarovým vybavením a proto další investice v této oblasti nejsou potřeba. Vzhledem k tomu, že nejdůležitější investicí je změna pohledu a uvažování zaměstnanců a zvláště pak manažerů, bylo by vhodné začít s jednodušším, strategickým modelem, který nevyžaduje nasazení drahých databázových systémů. Ideální cestou je postupné zpřesňování a přizpůsobování modelu specifickým podmínkám v podniku. Doporučil bych tedy zpřesňování hrubého modelu dávkovat postupně. I zde platí Paretovo pravidlo, že už 20 % peněz investovaných do strategického ABC může přinést až 80 % možného strategického užitku. Náklady na zavedení metody ABC jsou spojeny jednak se samotnou implementací a jednak s provozem systému.

Tab. 20. Jednorázové náklady spojené s implementací metody [vlastní zpracování]

| Položka | Jednotkový náklad | Počet jednotek | Celkem |
|--|-------------------|----------------|-------------------|
| Analýza současného stavu (paušální částka) | 12 500 Kč | 1 | 12 500 Kč |
| Analýza současného stavu (hodinová sazba) | 950 Kč | 24 | 22 800 Kč |
| Náklady na ABC systém (software) | 105 000 Kč | 1 | 105 000 Kč |
| Zpracování dat | 2 350 Kč | 24 | 56 400 Kč |
| Proškolení zaměstnanců | 2 350 Kč | 20 | 47 000 Kč |
| Celkem implementační fáze | | | 243 700 Kč |

Náklady na provoz systému jsou vynakládány průběžně a souvisí s aktualizací dat, zálohování, tvorbou informačních vstupů a celkovou administrativou. Velikost těchto nákladů je ovlivněna zejména složitostí systému. Období těsně po implementaci si pravděpodobně vyžádá další náklady na různé úpravy systému, konzultace, či doškolení pracovníků, v průběhu se však tyto náklady mohou měnit. Vzhledem k doporučení zvolit jednodušší, strategický model, neočekávám, že by bylo potřeba najmout novou pracovní sílu.

Tab. 21. Analýza provozních nákladů [vlastní zpracování]

| Položka | Jednotkový náklad | Počet jednotek | Celkem |
|---|-------------------|----------------|------------------|
| Paušální platba za správu SW | 6 500 Kč | 1 | 6 500 Kč |
| Náklady na obstarávání dat | 1 850 Kč /den | 6 | 11 100 Kč |
| Náklady na tvorbu informačních výstupů | 2 000 Kč /den | 2 | 4 000 Kč |
| Celkem provozní náklady za měsíc | | | 21 600 Kč |

10.2 Časová analýza

Časová náročnost implementace je opět závislá zejména na konstrukčním typu modelu a poté na době potřebné k analýze současného stavu a zajištění odpovídajícího množství dat. Významnou fází je i školení pracovníků, neboť přístup samotných zaměstnanců a jejich schopnost a motivace ABC informace využívat ke snížení nákladů a zvýšení výnosů, je základním předpokladem úspěšného ABC. Samotná tvorba modelu již, s potřebnými daty, není tak časově náročná, jako přípravné práce implementace. Ve většině případů bývá ABC model navržen ručně s použitím tabulkových procesů. Pro uvedení systému do provozu je proto potřeba převést tento ručně vytvořený model do podoby komplexního systému. Pro účely strategického modelu postačí k stávajícímu IS dokoupit komplexní softwarový balík na podporu ABC. Ve většině případů fungují tyto systémy jako manažerské nadstavby. Určitou dubu může trvat zajištění kompatibility s již zavedeným podnikovým informačním systémem. Přihlédnout musím také k faktu, že letní období je přichází každoročně nejvíce poptávek a tak je společnost velmi vytížená. Implementaci nové metody bych doporučil odložit na méně frekventované měsíce.

S přihlédnutím ke všem zmíněným faktům odhaduji celkovou dobu implementace, od samotného rozhodnutí přejít na tento kalkulační systém po uvedení systému do provozu, na 7 – 10 týdnů.

ZÁVĚR

Předložená práce je vypracovaná za účelem využití metody Activity-Based Costing v analyzované společnosti Kovostal s.r.o. Projektové řešení bylo zpracováno na základě identifikovaných nedostatků v oblasti řízení nákladů, se kterými se společnost potýká. Navržen byl strategický ABC model, který nejlépe odpovídá současným požadavkům a profilu společnosti. V úvodu práce bylo stanoveno několik dílčích cílů, kterým byla přizpůsobena struktura práce.

Úvodní část práce je věnována základním pojmům z oblasti nákladového řízení a zpracovává teoretický podklad, ze kterého jsem vycházel v praktické části. Konkrétně se zabývám vlivem nákladů na výkonnost podniku a důvody proč by jim společnosti měly věnovat zvýšenou pozornost. První část teoretické práce je zakončena klasifikací nákladů. Následující kapitoly se zabývají problematikou kalkulačních systémů z pohledu manažerského účetnictví. Pro účely konfrontace s procesním řízením nákladů jsou nejprve podrobně popsány tradiční metody řízení nákladů. Závěrečná část teoretické práce je věnována detailnímu představení moderní kalkulační metody Activity-Based Costing. Vysvětlen je zejména odlišný pohled této metody na alokaci nepřímých nákladů a rozdíly mezi jednotlivými typy modelu. Zmíněno je také téma procesní struktury podniku, což je pro implementaci procesního řízení nákladů nezbytností. Nejdůležitější částí je rozbor jednotlivých etap tvorby ABC modelu, který je později aplikován v projektové části.

Praktická část je rozdělena na dva samostatné úseky. V analytické části se nejprve zabývám popisem společnosti, ve které byla diplomová práce vypracována. Zhodnotil jsem vnitřní a vnější okolí společnosti a krátce jsem analyzoval hospodářskou situaci podniku. Následně byla provedena nezbytná nákladová analýza a analýza v současnosti používané kalkulační metody. Na základě identifikovaných nedostatků současného stavu řízení nákladů byly vymezeny možnosti projektového řešení.

Samostatnou částí je projekt tvorby strategického ABC modelu, který se řídí metodickými postupy představenými v teoretické části. Již v průběhu etapy ocenění aktivit byl splněn jeden z cílů práce, a to vytvoření transparentnosti v oblasti nepřímých nákladů a objasnění důvodů jejich spotřeby. Poslední fází tvorby modelu je přiřazení nákladů aktivit nákladovému objektu. V této fázi je společnosti na fiktivně nadefinované zakázce představeno praktické využití metody. Hlavní cíl práce byl splněn v následující kapitole, ve které jsem

určil rentabilitu jednotlivých skupin zákazníků, tak jak byly rozděleny v úvodu analytické části.

V závěru jsem provedl verifikaci projektového řešení a k formulaci doporučení, které plynou z provedené práce. Předložena je také nákladová a časová analýza implementace metody s ohledem na potřeby a podmínky ve společnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**Monografie**

- [1] COKINS, Gary. *Activity-based cost management: an executive's guide*. New York: John Wiley, 2001. 374 s. ISBN 0-471-44328-X.
- [2] DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Londýn: Thomson Learning, 2004. 1280 s. ISBN 978-1-84480-028-5.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [4] GLAD, E., BECKER, H., *Activity-Based Costing and Management*, John Wiley and Sons 1996, ISBN 0-471-96331-3
- [5] HRADECKÝ, Mojmír; LANČA, Jiří; ŠÍŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [6] KAPLAN, Robert; ATKINSON, Anthony. *Advanced management accounting*. 3. New Jersey: Prentice Hall, 1998. 798 s. ISBN 0-13-0262288-2.
- [7] KRÁL, Bohumil, et al. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- [8] LANDA, Martin. *Účetnictví podniku*. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. 495 s. ISBN 80-86861-11-2.
- [9] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: Teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [10] NOVÁK, Petr. *Problematika řízení a alokace režijních nákladů v podmínkách*. Zlín, 2009. 187 s. Dizertační práce. Univerzita Tomáše Bati.
- [11] PAVELKOVÁ, Drahomíra; KNÁPKOVÁ, Adriana. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera*. Praha: Linde, 2005. 302 s. ISBN 80-86131-63-7.
- [12] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: Manažerské účetnictví v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [13] POPESKO, Boris. *Aplikace procesního řízení nákladů v podmínkách*. Zlín, 2004. 165 s. Dizertační práce. Univerzita Tomáše Bati.

- [14] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [15] PORTER, Michael. *Competitive Advantage: Creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press, 2004. 557 s. ISBN 0-7432-6087-2.
- [16] SCHROLL, R., etc. *Manažerské účetnictví*. Vydáno v rámci edice „Vzdělávání účetních v ČR“. Praha: Bilance. 1997.
- [17] SLÁDKOVÁ, Eva, et al. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI, 2009. 452 s. ISBN 80-7357-434-5.
- [18] STANĚK, V. *Zvyšování efektivnosti procesním řízením nákladů*. Grada Publishing, 2003. 236 s., ISBN 80-247-0456-0.
- [19] SYNEK, Miloslav, et al. *Manažerské ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Internetové a ostatní zdroje

- [20] *Betas by sectors* [online]. 2011 [cit. 2011-07-14]. Damodaran online. Dostupné z WWW:
<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/datafile/Betas.html>.
- [21] *Česká národní banka* [online]. 2011 [cit. 2011-07-06]. Dostupné z WWW:
<<http://www.cnb.cz/cs/index.html>>.
- [22] *Český statistický úřad* [online]. 2011 [cit. 2011-07-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/home>>.
- [23] *E15 FinExpert* [online]. 2010 [cit. 2011-07-07]. Kupní síla obyvatel ČR je v rámci Evropy žalostná. Dostupné z WWW: <<http://finexpert.e15.cz/kupni-sila-obyvatel-cr-je-v-ramci-evropy-zalostna>>.
- [24] Interní zdroje podniku
- [25] *Kovostal Seating Systems* [online]. Kovostal s.r.o. 2008 [cit. 2011-07-12]. Dostupné z WWW: <<http://www.kovostal.cz/index.php>>.
- [26] *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2011 [cit. 2011-07-07]. Daně a cla. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_cla.html>

- [27] *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. 2011 [cit. 2011-07-06]. Analytické materiály a statistiky. Dostupné z WWW: <<http://www.mpo.cz/cz/ministr-a-ministerstvo/analyticke-materialy/>>.
- [28] *Portál veřejné správy České republiky* [online]. 2003 [cit. 2011-03-01]. Zákony. Dostupné z WWW: <http://portal.gov.cz/wps/portal/_s.155/701/.cmd/ad/.c/313/.ce/10821/.p/8411/_s.155/701?PC_8411_p=2&PC_8411_l=513/1991&PC_8411_ps=10#10821>.
- [29] *Produktový Katalog*. Kovostal s.r.o., 2008. 44 s. Dostupné z WWW: <<http://www.kovostal.cz/img/kovostal.pdf>>.
- [30] *SCHWAB, Klaus. The Global Competitiveness Report 2010/2011* [online]. Geneva: World economic Forum, 2010 [cit. 2011-07-07]. Dostupné z WWW: <http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2010-11.pdf>.
- [31] *Statistické soubory* [online]. 2011 [cit. 2011-07-14]. Burza cenných papírů Praha. Dostupné z WWW: <<http://www.bcpp.cz/dokument.aspx?k=Statisticke-Soubory>>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

| | |
|---------|--|
| ABC | Activity-Based Costing |
| ABM | Activity-Based Management |
| BSC | Balanced Scorecard |
| MVA | Míra výkonu aktivity |
| JNA | Jednotkové náklady aktivity |
| CNA | Celkové náklady aktivity |
| IS | Informační systém |
| EVA | Economic Value Added |
| NOPAT | Net Operating Profit After Taxes |
| IAS | International Accounting Standards |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| BPA | Business Process Analysis |
| ISO | International Organization for Standardization |
| HDP | Hrubý domácí produkt |
| ČNB | Česká národní banka |
| 2T repo | Dvou - týdení repo operace |
| WEF | World Economic Forum |
| ČSÚ | Český statistický úřad |
| CRM | Customer Relationship Management |
| ERP | Enterprise Resource Planning |

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|---|----|
| Obr. 1. Účelová vazba mezi náklady a výkony [7]..... | 15 |
| Obr. 2. Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů [14]..... | 17 |
| Obr. 3. Konstrukce všeobecného kalkulačního vzorce [10]..... | 23 |
| Obr. 4. Kalkulační systém a jeho členění [7]..... | 25 |
| Obr. 5. Srovnání alokace nákladů tradiční metodou a metodou ABC [1]..... | 26 |
| Obr. 6. Vývoj podílu režijních nákladů [12]..... | 28 |
| Obr. 7. Schéma kalkulace ABC [1]..... | 30 |
| Obr. 8. Srovnání nákladových toků v tradičním kalkulačním systému a ABC [13]..... | 31 |
| Obr. 9. Skupiny nákladů v ABC systému [14]..... | 31 |
| Obr. 10. Porterův hodnotový řetězec [15]..... | 33 |
| Obr. 11. Logo společnosti Kovostal [25]..... | 41 |
| Obr. 12. Ukázka sportovních sedaček [29]..... | 42 |
| Obr. 13. Organizační struktura společnosti [24]..... | 44 |
| Obr. 14. Struktura zaměstnanců [vlastní zpracování]..... | 44 |
| Obr. 15. SWOT analýza společnosti Kovostal s.r.o. [vlastní zpracování]..... | 51 |
| Obr. 16. Graf podílu jednotlivých skupin zákazníků na celkovém obratu [vlastní zpracování]..... | 52 |
| Obr. 17. Graf podílu jednotlivých skupin na celkovém počtu zákazníků [Vlastní zpracování]..... | 52 |
| Obr. 18. Vývoj tržeb v tisících Kč podle segmentu od roku 2005 [vlastní zpracování]..... | 53 |
| Obr. 19. Odhad tržeb v letech 2011 – 2013 [vlastní zpracování]..... | 54 |
| Obr. 20. Analýza časové řady tržeb metodou klouzavých průměrů [vlastní zpracování]..... | 54 |
| Obr. 21. Druhá klasifikace nákladů [vlastní zpracování]..... | 58 |
| Obr. 22. Podíl přímých a nepřímých nákladů na celkových nákladech [vlastní zpracování]..... | 59 |
| Obr. 23. Struktura přímých nákladů [vlastní zpracování]..... | 60 |
| Obr. 24. Struktura nepřímých nákladů [vlastní zpracování]..... | 61 |
| Obr. 25. Struktura nákladů ve vztahu k objemu výkonů [vlastní zpracování]..... | 62 |
| Obr. 26. Kalkulační vzorec společnosti Kovostal s.r.o. [24]..... | 63 |
| Obr. 27. Schéma aktivit [vlastní zpracování]..... | 72 |
| Obr. 28. Podíl nákladů jednotlivých procesů [vlastní zpracování]..... | 77 |

| | |
|--|-----|
| Obr. 29. Srovnání jednotkových cen jednotlivých aktivit [vlastní zpracování] | 80 |
| Obr. 30. Podíl nepřímých nákladů jednotlivých skupin zákazníků[vlastní zpracování] | 85 |
| Obr. 31 Graf výše hospodářského výsledku dle jednotlivých skupin zákazníků [vlastní zpracování] | 87 |
| Obr. 32. Pyramidální rozklad vrcholného ukazatele EVA [vlastní zpracování] | 107 |
| Obr. 33. Graf podíl nákladů jednotlivých aktivit připadající na jeden výrobek zakázky Pasadena [vlastní zpracování] | 109 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|-----|
| <i>Tab. 1. Vývoj zisku při snížení nákladů nebo zvýšení tržeb [vlastní zpracování]</i> | 14 |
| <i>Tab. 2: Matice nákladů aktivit v Kč (příklad) [14]</i> | 36 |
| <i>Tab. 3: Příklad výpočtu jednotkových nákladů aktivity [14]</i> | 37 |
| <i>Tab. 4. Faktory PEST analýzy [vlastní zpracování]</i> | 48 |
| <i>Tab. 5. Predikce tržeb v následujících třech letech v tis. Kč [vlastní zpracování]</i> | 54 |
| <i>Tab. 6. Vývoj ukazatele EVA v tis. Kč [vlastní zpracování]</i> | 56 |
| <i>Tab. 7. Druhá klasifikace nákladů [vlastní zpracování]</i> | 57 |
| <i>Tab. 8. Položky přímých nákladů [vlastní zpracování]</i> | 60 |
| <i>Tab. 9. Položky nepřímých nákladů [vlastní zpracování]</i> | 61 |
| <i>Tab. 10. Vyřazené nákladové položky [vlastní zpracování]</i> | 68 |
| <i>Tab. 11. Matice nákladů aktivit – první část Kč [vlastní zpracování]</i> | 74 |
| <i>Tab. 12. Matice nákladů aktivit – druhá část v Kč [vlastní zpracování]</i> | 75 |
| <i>Tab. 13. Ocenění aktivit v Kč [vlastní zpracování]</i> | 76 |
| <i>Tab. 14. Výpočet jednotkových nákladů aktivit [vlastní zpracování]</i> | 79 |
| <i>Tab. 15. Hodnota přímých nákladů zakázky [vlastní zpracování]</i> | 81 |
| <i>Tab. 16. Kalkulace nepřímých nákladů zakázky v Kč [vlastní zpracování]</i> | 82 |
| <i>Tab. 17. Alokace nepřímých nákladů na jednotlivé skupiny zákazníků [vlastní zpracování]</i> | 84 |
| <i>Tab. 18. Celkové náklady jednotlivých skupin zákazníků [vlastní zpracování]</i> | 86 |
| <i>Tab. 19. Rentabilita tržeb jednotlivých skupin zákazníků [vlastní zpracování]</i> | 86 |
| <i>Tab. 20. Jednorázové náklady spojené s implementací metody [vlastní zpracování]</i> | 91 |
| <i>Tab. 21. Analýza provozních nákladů [vlastní zpracování]</i> | 92 |
| <i>Tab. 22. Výpočet čistých operativních aktiv v tis. Kč [vlastní zpracování]</i> | 104 |
| <i>Tab. 23. Výpočet čistého operativního zisku v tis. Kč [vlastní zpracování]</i> | 104 |
| <i>Tab. 24. Výpočet re stavebnicovým modelem [vlastní zpracování]</i> | 105 |
| <i>Tab. 25. Výpočet re pomocí CAPM [vlastní zpracování]</i> | 105 |
| <i>Tab. 26. Výsledné stanovení re [vlastní zpracování]</i> | 105 |
| <i>Tab. 27. Stanovení nákladů dluhu [vlastní zpracování]</i> | 106 |
| <i>Tab. 28. Konečná stanovení WACC [vlastní zpracování]</i> | 106 |
| <i>Tab. 29. Příklad analýzy nákladů aktivity [vlastní zpracování]</i> | 108 |

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Ukázka výrobků společnosti
- P II Výpočet ukazatele EVA
- P III Příklad analýzy nákladů aktivity
- P IV Graf nákladů jednotlivých aktivit pro kalkulovanou zakázku
- P V Finanční výkazy společnosti za rok 2010
- P VI Zpráva a výrok auditora

PŘÍLOHA P I: UKÁZKA VÝROBKŮ SPOLEČNOSTI



VIP sedadla



Sportovní sedačky



Sedadla do kin a divadel



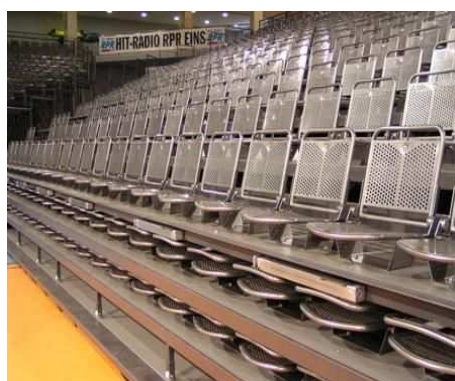
Posluchářenská sedadla



Sedačky do teleskop. tribun



Židle pro domácnost



Teleskopické tribuny



Tribunové systémy

PŘÍLOHA P II: VÝPOČET UKAZATELE EVA

Velikost investovaného kapitálu byla určena majetkovým přístupem (výpočet čistých operativních aktiv). Nejprve jsem aktivoval do majetku současnou hodnotu leasingových splátek a následně vyčlenil neoperativní aktiva (podíly v účetních jednotkách mající portfoliový charakter). Upravená aktiva byla snížena o neúročená pasiva (rezervy a krátkodobé závazky).

Tab. 22. Výpočet čistých operativních aktiv v tis. Kč [vlastní zpracování]

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Dlouhodobý majetek | 43 587 | 37 462 | 36 820 |
| DHM | 43 587 | 37 462 | 35 833 |
| DNM | 0 | 0 | 987 |
| Čistý pracovní kapitál | 17 188 | 18 470 | 37 423 |
| Zásoby | 1 490 | 1 868 | 821 |
| Pohledávky | 7 780 | 9 141 | 27 978 |
| Krátkodobý finanční maj. | 3 733 | 5 032 | 7 736 |
| Časové rozlišení | 4 185 | 2 429 | 888 |
| Neúročené závazky | 12 301 | 16 023 | 22 725 |
| NOA | 48 474 | 39 909 | 51 518 |

Čistý provozní zisk po zdanění (NOPAT) vychází z výsledku hospodaření před zdaněním, který jsem upravil o nákladové úroky a vyloučil mimořádné položky (VH z prodeje dlouhodobého majetku).

Tab. 23. Výpočet čistého operativního zisku v tis. Kč [vlastní zpracování]

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|---------------------------|-----------------|----------------|-----------------|
| EBT po úpravách | 5 734 | 7 298 | 11 512 |
| EBT | 5 282 | 6 630 | 12 356 |
| Rozdíl | 452 | 668 | -844 |
| původní daň | 987 | 750 | 2 331 |
| dodatečná daň | 94,92 | 133,6 | -160,36 |
| Nákladové úroky - úvěry | 1 385 | 755 | 613 |
| Nákladové úroky - leasing | 900 | 456 | 283 |
| NOPAT | 4 652,08 | 6 414,4 | 9 353,71 |

K určení nákladů na vlastní kapitál byl využit stavebnicový model používaný Ministerstvem průmyslu a obchodu v kombinaci s modelem CAPM, který je vhodný zejména pro vyspělé kapitálové trhy a proto mu byl přidán nižší váhový faktor – 30 %. Náklad na VK

jsou tedy váženým průměrem obou přístupů. Bezriziková úroková míra byla určena podle průměrné výnosnosti desetiletých státních dluhopisů emitovaných v roce 2010 [21]. Náklady leasingu byly zjištěny z leasingové smlouvy. Zdrojem pro získání Beta koeficientů byly webové stránky www.damodaran.com [20]. Výnosnost trhu byla určena burzovním indexem PX [31].

Tab. 24. Výpočet r_e stavebnicovým modelem [vlastní zpracování]

| Stavebnicový model | 2008 | 2009 | 2010 |
|----------------------|---------------|---------------|---------------|
| bezriziková | 4,60% | 4,67% | 4,00% |
| r LA | 5,00% | 5,00% | 5,00% |
| r podnikatelské | 5,43% | 1,05% | 3,70% |
| r finanční stab. | 0,00% | 0,00% | 0,00% |
| r finanční struktury | 0,00% | 0,00% | 0,00% |
| Náklady VK | 15,03% | 10,72% | 12,70% |

Tab. 25. Výpočet r_e pomocí CAPM [vlastní zpracování]

| CAPM | 2008 | 2009 | 2010 |
|---------------------------|--------------|---------------|---------------|
| Bezriziková úroková míra | 4,60% | 4,67% | 4,00% |
| β nezadlužené firmy | 1,44 | 1,44 | 1,44 |
| β zadlužené firmy | 2,55 | 2,41 | 2,72 |
| Riziková prémie | 0,00% | 25,52% | 5,62% |
| Náklady VK | 4,60% | 66,07% | 19,32% |

Tab. 26. Výsledné stanovení r_e [vlastní zpracování]

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------------------|---------------|---------------|---------------|
| CAPM 30% | 4,60% | 66,07% | 19,32% |
| Stavebnicový model 70 % | 15,03% | 10,72% | 12,70% |
| Náklady VK | 12,94% | 21,79% | 14,02% |

Náklady cizího kapitálu byly stanoveny podle leasingových a úvěrových smluv. Úroky z úvěrů jsou variabilní, vázány na sazbu na mezibankovním trhu PRIBOR. Jejich výše byla zjištěna na stránkách ČNB [21].

Tab. 27. Stanovení nákladů dluhu [vlastní zpracování]

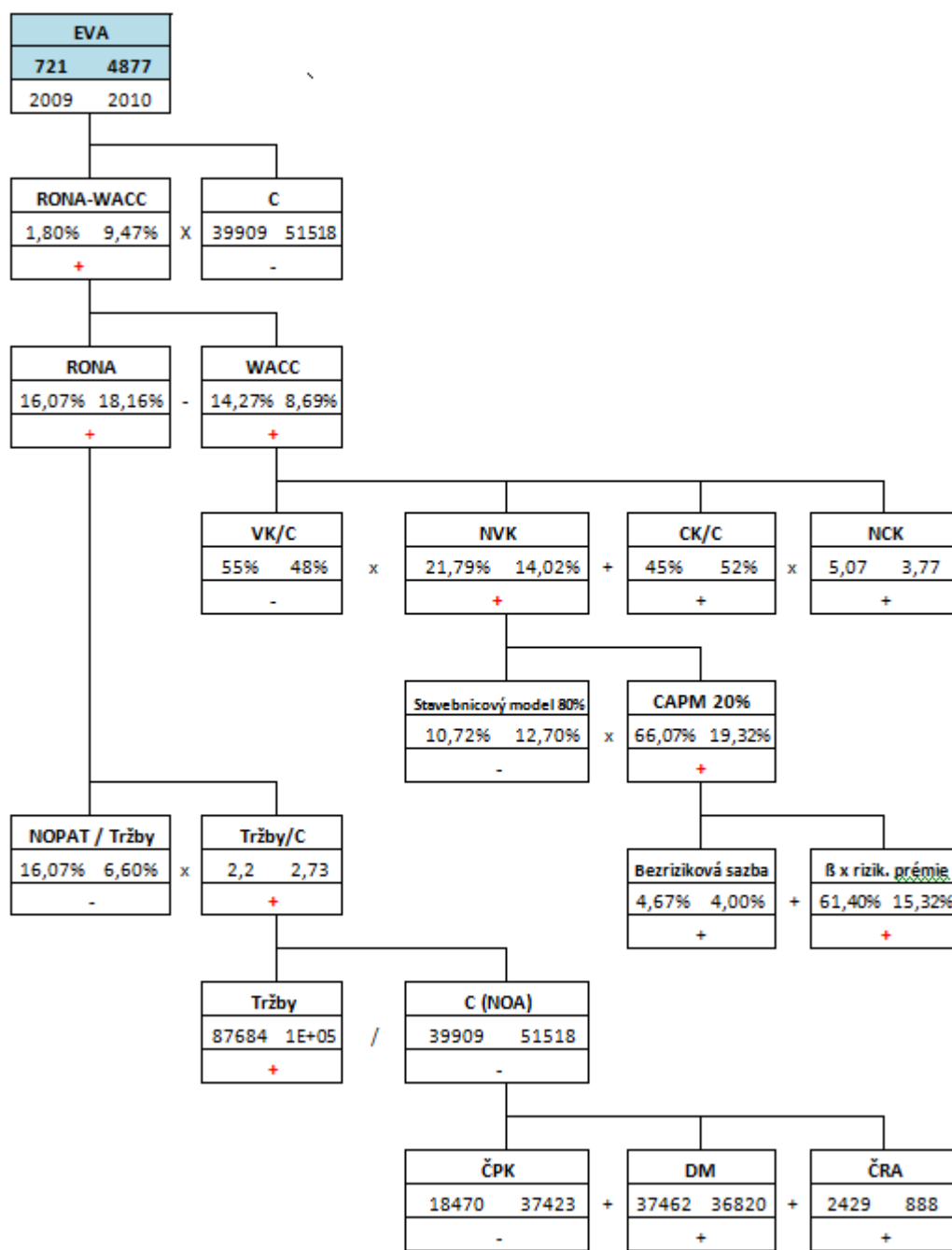
| Druh úvěru | 2008 | | 2009 | | 2010 | |
|---------------------------------|----------|--------------|----------|--------------|----------|--------------|
| | Velikost | Sazba | Velikost | Sazba | Velikost | Sazba |
| KB svar | 345 | 6,72% | 1485 | 5,30% | 345 | 4,51% |
| KB prov | 5250 | 6,53% | 8250 | 4,68% | 5250 | 3,69% |
| KB revolv | 13500 | 6,71% | 1000 | 4,43% | 13500 | 3,59% |
| Leasing | 900 | 13,00% | 456 | 13,00% | 283 | 13,00% |
| Váž. prům. náklady dluhu | | 6,95% | | 5,07% | | 3,77% |

Náklady kapitálu jsou stanoveny jako vážený průměr z jednotlivých forem financování.

Tab. 28. Konečná stanovení WACC [vlastní zpracování]

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------|----------------|----------------|---------------|
| Náklady CK | 6,95 % | 5,07 % | 3,77 % |
| Náklady VK | 12,94 % | 21,79 % | 14,02 % |
| Poměr CK | 49,32 % | 45 % | 52 % |
| Poměr VK | 50,68 % | 55 % | 48 % |
| WACC | 10,01 % | 14,27 % | 8,69 % |

Pro identifikaci generátorů hodnoty byl využit pyramidový rozklad. U jednotlivých generátorů je kvantifikován jejich vliv na vrcholový ukazatel EVA. Klíčové vlivy jsou zvýrazněny červeně.



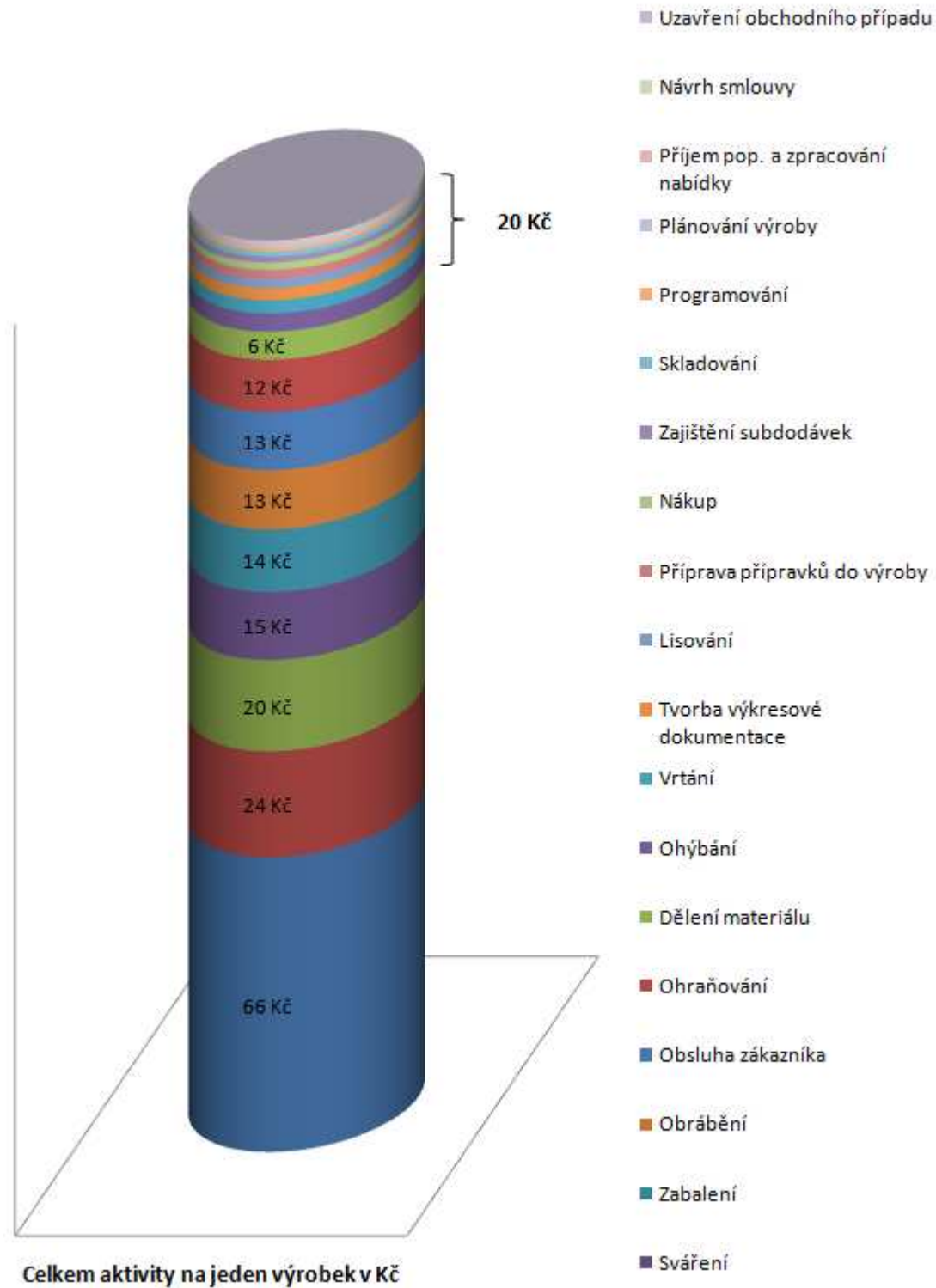
Obr. 32. Pyramidální rozklad vrcholného ukazatele EVA [vlastní zpracování]

PŘÍLOHA P III: PŘÍKLAD ANALÝZY NÁKLADŮ AKTIVITY

Tab. 29. Příklad analýzy nákladů aktivity [vlastní zpracování]

| Aktivita | Středisko | Nákladový druh | Vztahová veličina | Celkem |
|---------------------|---------------|------------------|-------------------------|------------------|
| Vypracování nabídky | Obchodní odd. | Režijní materiál | Evidence nákupního stř. | 10 155,- |
| | | Energie | Procento | 3 242,- |
| | | Cestovné a PHM | Procento | 24 495,- |
| | | Nájemné | Procento | 8 084,- |
| | | Ostatní služby | Procento | 14 534,- |
| | | Mzdy | Kmenoví zaměstnanci | 238 844,- |
| | | Finanční náklady | Procento | 12 934,- |
| | | Odpisy | Odpisový plán SW | 15 652,- |
| | | Nealokovatlné | Procento | 24 447,- |
| | | Vedoucí výroby | | 246 670,- |
| | Konstrukce | | 105 716,- | |
| Celkem | | | | 704 773,- |

PŘÍLOHA P IV: GRAF NÁKLADŮ JEDNOTLIVÝCH AKTIVIT PRO KALKULOVANOU ZAKÁZKU



Obr. 33. Graf podíl nákladů jednotlivých aktivit připadající na jeden výrobek zakázky Pasadena [vlastní zpracování]

PŘÍLOHA P V: FINANČNÍ VÝKAZY SPOLEČNOSTI ZA ROK 2010

5. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA K 31.12.2010

5.1. ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.12.2010
v celých tisících Kč

Kovostal, s.r.o.
Jarošov 457
Uherské Hradiště
686 01

| Rok | Měsíc | IČO |
|------|-------|----------|
| 2010 | 12 | 15530507 |

| AKTIVA | | běžné účetní období | | minulé | |
|------------|--|---------------------|--------------|--------------|--------------|
| označení | text | brutto | korekce | netto | netto |
| | AKTIVA CELKEM | 106009 | 26324 | 79685 | 58909 |
| B. | Dlouhodobý majetek | 68569 | 26307 | 42262 | 40439 |
| B. I. | Dlouhodobý nehmotný majetek | 1302 | 315 | 987 | 0 |
| 3. | Softwar | 1208 | 281 | 987 | 0 |
| 6. | Jiný dlouhodobý nehmotný majetek | 34 | 34 | 0 | 0 |
| B. II. | Dlouhodobý hmotný majetek | 59643 | 25992 | 33651 | 32815 |
| B. II. 1. | Pozemky | 1898 | 0 | 1898 | 1898 |
| 2. | Stavby | 38290 | 12238 | 26053 | 27446 |
| 3. | Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 17339 | 13754 | 3585 | 3376 |
| 7. | Nedokorčený dlouhodobý hmotný majetek | 2116 | 0 | 2116 | 95 |
| B. III. | Dlouhodobý finanční majetek | 7624 | 0 | 7624 | 7624 |
| 2. | Podíly v účetních jednotkách pod podst. vlivem | 7624 | 0 | 7624 | 7624 |
| C. | Oběžná aktiva | 36552 | 17 | 36535 | 16041 |
| C. I. | Zásoby | 835 | 14 | 821 | 1868 |
| C. I. 1. | Materiál | 243 | 14 | 229 | 212 |
| 2. | Nedokončená výroba a polotovary | 592 | 0 | 592 | 1601 |
| 5. | Zboží | 0 | 0 | 0 | 55 |
| C. II. | Dlouhodobé pohledávky | 1669 | 0 | 1669 | 400 |
| 3. | Pohledávky - podstatný vliv | 1669 | 0 | 1669 | 400 |
| C. III. | Krátkodobé pohledávky | 26312 | 3 | 26309 | 8741 |
| C. III. 1. | Pohledávky z obchodních vztahů | 21757 | 3 | 21754 | 6328 |
| 6. | Stát - daňové pohledávky | 1637 | 0 | 1637 | 226 |
| 7. | Krátkodobé poskytnuté zálohy | 1770 | 0 | 1770 | 123 |
| 8. | Dohadné účty aktivní | 40 | 0 | 40 | 50 |
| 9. | Jiné pohledávky | 1108 | 0 | 1108 | 2014 |
| C. IV. | Krátkodobý finanční majetek | 7736 | 0 | 7736 | 5032 |
| C. IV.1. | Peníze | 41 | 0 | 41 | 143 |
| 2. | Účty v bankách | 7695 | 0 | 7695 | 4889 |
| D. I. | Časové rozlišení | 888 | 0 | 888 | 2429 |
| D. I. 1. | Náklady příštích období | 888 | 0 | 888 | 2429 |

| PASIVA | | běžné účetní období | | | minulé |
|------------|--|---------------------|---------|-------|--------|
| | | brutto | korekce | netto | netto |
| | text | | | | |
| | PASIVA CELKEM | 0 | 0 | 79685 | 58909 |
| A. | Vlastní kapitál | 0 | 0 | 37889 | 32225 |
| A. I. | Základní kapitál | 0 | 0 | 3102 | 3102 |
| A. I. 1. | Základní kapitál | 0 | 0 | 3102 | 3102 |
| A. III. | Rezervní fondy, nedělit. fond a ost.fondy ze zisku | 0 | 0 | 310 | 310 |
| A. III. 1. | Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond | 0 | 0 | 310 | 310 |
| A. IV. | Výsledek hospodaření minulých let | 0 | 0 | 24452 | 22933 |
| A. IV. 1. | Nerozdělený zisk minulých let | 0 | 0 | 24452 | 22933 |
| A. V. | Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) | 0 | 0 | 10025 | 5880 |
| B. | Cizí zdroje | 0 | 0 | 41796 | 26684 |
| B. I. | Rezervy | 0 | 0 | 8951 | 11181 |
| B. I. 1. | Rezervy podle zvláštních právních předpisů | 0 | 0 | 8841 | 11131 |
| 4. | Ostatní rezervy | 0 | 0 | 150 | 50 |
| B. II. | Dlouhodobé závazky | 0 | 0 | -24 | 13 |
| 10. | Odložený daňový závazek | 0 | 0 | -24 | 13 |
| B. III. | Krátkodobé závazky | 0 | 0 | 13734 | 4588 |
| B. III. 1. | Závazky z obchodních vztahů | 0 | 0 | 8660 | 1871 |
| 4. | Závazky ke společníkům, čl.družstva a k úč.sdr. | 0 | 0 | 45 | 34 |
| 5. | Závazky k zaměstnancům | 0 | 0 | 1316 | 1121 |
| 6. | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravot.poj. | 0 | 0 | 770 | 619 |
| 7. | Stát - daňové závazky a dotace | 0 | 0 | 2482 | 100 |
| 8. | Krátkodobé přijaté zálohy | 0 | 0 | 0 | 553 |
| 10. | Dohadné účty pasivní | 0 | 0 | 416 | 254 |
| 11. | Jiné závazky | 0 | 0 | 45 | 36 |
| B. IV. | Bankovní úvěry a výpomoci | 0 | 0 | 19095 | 10902 |
| B. IV. 1. | Bankovní úvěry dlouhodobé | 0 | 0 | 5595 | 9735 |
| 2. | Krátkodobé bankovní úvěry | 0 | 0 | 13500 | 1167 |

Sestaveno dne: 8.6.2011

Podpisový záznam statutár. orgánu:

Právní forma účetní jednotky: s.r.o.

Předmět podnikání: Kovovýroba



Muška
Prunice

5.2. Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu ke dni 31.12.2010
v celých tisících Kč

Kovostal, s.r.o.
Jarošov 457
Uherské Hradiště
686 01

| Rok | Měsíc | IČO |
|------|-------|----------|
| 2010 | 12 | 15530507 |

| označení | text | řád. | běžném | minulém |
|----------|--|------|--------|---------|
| I. | Tržby za prodej zboží | 1 | 18 | 75 |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 2 | 17 | 79 |
| + | Obchodní marže | 3 | 1 | -4 |
| II. | Výkony | 4 | 140719 | 87609 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 5 | 141705 | 87085 |
| 2. | Změna stavu zásob vlastní činnosti | 6 | -1009 | 409 |
| 3. | Aktivace | 7 | 23 | 115 |
| B. | Výkonová spotřeba | 8 | 98714 | 50349 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 9 | 59039 | 26540 |
| B. 2. | Služby | 10 | 39675 | 23809 |
| + | Přidaná hodnota | 11 | 42006 | 37256 |
| C. | Osobní náklady | 12 | 27948 | 23314 |
| C. 1. | Mzdové náklady | 13 | 20567 | 17365 |
| C. 3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdrav. pojištění | 15 | 6787 | 5395 |
| C. 4. | Sociální náklady | 16 | 594 | 554 |
| D. | Daně a poplatky | 17 | 164 | 103 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 18 | 2806 | 2370 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 19 | 1345 | 18 |
| III.1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 20 | 1283 | 0 |
| III.2. | Tržby z prodeje materiálu | 21 | 62 | 18 |
| F. | Zůstatk. cena prodaného dlouh. majetku a materiálu | 22 | 405 | 3 |
| F. 1. | Zůstatk. cena prodaného dlouhodobého majetku | 23 | 405 | 0 |
| F. 2. | Prodaný materiál | 24 | 0 | 3 |
| G. | Změna stavu rezerv a opr.pol.v prov.obl. a nákl. | 25 | -33902 | 3895 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 26 | 1095 | 7788 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 27 | 32579 | 7268 |
| * | Provozní výsledek hospodaření | 30 | 14446 | 8109 |
| X. | Výnosové úroky | 42 | 20 | 40 |
| N. | Nákladové úroky | 43 | 613 | 755 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 44 | 1065 | 786 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 45 | 2562 | 1550 |
| * | Finanční výsledek hospodaření | 48 | -2090 | -1479 |
| Q. | Daň z příjmů za běžnou činnost | 49 | 2331 | 750 |
| Q. 1. | - splatná | 50 | 2368 | 734 |
| Q. 2. | - odložená | 51 | -37 | 16 |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 52 | 10025 | 5880 |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období | 60 | 10025 | 5880 |
| **** | Výsledek hospodaření před zdaněním | 61 | 12356 | 6630 |

PŘÍLOHA P VI: ZPRÁVA A VÝROK AUDITORA

6. ZPRÁVA A VÝROK AUDITORA

Ověřili jsme příloženou účetní závěrku společnosti KOVOSTAL, s.r.o., IČ 155 30 507 k 31. prosinci 2010, tj. rozvahu k 31.12.2010, výkaz zisku a ztráty za období od 1.1.2010 do 31.12.2010 a přílohu této účetní závěrky, včetně popisu použitých významných účetních metod.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Za sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy odpovídá statutární orgán společnosti Kovostal, s.r.o. Součástí této odpovědnosti je navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad sestavováním a věrným zobrazením účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní metody a provádět dané situaci přiměřené účetní odhady.

Odpovědnost auditora

Naši úlohou je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorským standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické normy a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně posouzení rizik, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor přihlédne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky. Cílem posouzení vnitřních kontrol je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky. Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech podstatných aspektech podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasív a finanční situace společnosti KOVOSTAL, s.r.o. k 31. prosinci 2010 a výsledky jejího hospodaření za účetní období 2010 v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a příslušnými předpisy České republiky.

K datu vydání této zprávy nebyla doposud dokončena výroční zpráva společnosti za uplynulé účetní období 2010. Její ověření bude provedeno následně s vydáním samostatné zprávy.

Datum vyhotovení zprávy

V St. Městě, dne 18.června 2011

Jméno auditora a číslo osvědčení:

Auditorská firma: ICM, s.r.o., St. Město, Zerkavice 1937, Osvědčení č. 214

Odpovědný auditor a jednatel: Ing. Jarmila Buriánová, Osvědčení č. 1243

Asistent auditora: Ing. Květuše Dřenzlová, Osvědčení č. 1784