

## **DISERTAČNÍ PRÁCE**

**Problematika řízení a alokace režijních nákladů v podmínkách  
výrobních podniků**

**The Problems of Overhead Costs Control and Allocation in Manufacturing  
Companies' Conditions**

Autor: Ing. Petr Novák

Obor: 6208V038 Management a ekonomika

Školitel: doc. Ing. Josef Hurta, CSc.

Srpen 2009



# PODĚKOVÁNÍ

Rád bych na tomto místě poděkoval všem, kteří mi svými radami, návrhy, připomínkami a odbornými materiály přispěli k vypracování této práce.

Děkuji především mému školiteli doc. Ing. Josefu Hurtovi, CSc. za jeho trpělivost, odborné vedení, poskytnuté konzultace a cenné rady během celé doby doktorského studia.

Nezbytné je také poděkování všem respondentům, pracovníkům firem, ale také kolegům, kteří velkou měrou přispěli ke vzniku této práce a bez jejichž praktického náhledu na danou problematiku by dokončení této práce bylo velmi obtížné.

Zvláštní poděkování pak patří také rodině a blízkým přátelům za jejich trpělivost a podporu.



## **ABSTRAKT**

Předložená disertační práce řeší problematiku nákladového řízení a alokace režijních nákladů. Hlavním cílem práce je zmapování současné situace problematiky alokace režijních nákladů a využití moderních metod řízení a kalkulací nákladů v podmínkách výrobních podniků, provedení analýzy vývoje a struktury režijních nákladů a vytvoření jednoduchého návodu, jak na základě hlavních zásad a principů efektivně přistupovat k řízení a alokaci režijních nákladů, při využití různých nákladových nástrojů.

První kapitola práce je věnovaná teoretickému nástínu problematiky a jejímu rozpracování na základě postupných ekonomických změn. Tato kapitola tak představuje východiska pro následující výzkumné a návrhové části práce.

Další kapitoly disertační práce, zabývající se výzkumnými šetřeními, poukázaly na velké množství problémů a nedostatků nákladového řízení v praxi výrobních podniků, stejně jako i na nedostatečné využívání moderních nástrojů, jenž jsou v rámci současného nákladového řízení k dispozici. Současně se staly základem pro stanovení dílčích závěrů a verifikaci stanovených hypotéz. Na základě všech dostupných výsledků teoretického i praktického šetření autor provedl návrh zásad, které umožní objektivní pohled na revizi a tvorbu nákladových systémů a v jejich rámci také na řízení a alokaci režijních nákladů.

Poslední část práce shrnuje přínosy práce pro rozvoj vědeckého poznání a podnikovou praxi, nástín dalšího pokračování práce a návrh doporučení pro zvýšení výkonnosti firem.

### **KLÍČOVÁ SLOVA**

režijní náklady, nepřímé náklady, nákladové řízení, alokace nákladů, metody kalkulací, přírážkové kalkulace, Activity-Based Costing

## **ABSTRACT**

This dissertation thesis submission resolves the problems and issues relating to cost control management and the allocation of overhead costs. The key aim of the dissertation is to map the current situation regarding the problems and issues relating to the allocation of overhead costs and the utilisation of modern management methods and cost calculation in the prevailing conditions in manufacturing enterprises, the performance of analyses of the development, evolution and structures of overhead costs and the creation of a simple manual as to how to, on the basis of basic principles, effectively approach the problems and issues relating to the management and allocation of overhead costs through the use of a variety of cost control instruments.

The first chapter is devoted to the theoretical outlining of the problems and issues and their elaboration on the basis of progressive economic changes. This chapter also represents the starting-point for the research study and the proposals sections which follow further in this dissertation.

The other chapters of the dissertation are concerned with field research study investigations, which indicated that there were full of problems and insufficiencies in the cost management process used in working practice in manufacturing enterprises; and similarly, they pointed up the inadequate use and utilisation of modern instruments which are currently freely available for the sound management of costs. At the same time, they also formed the basis for the establishment of the subsidiary conclusions as well as for the verification of the set working hypotheses. Based upon all of the available results and outcomes of the theoretical as well as the practical research, the author makes suggestions which would enable an objective perspective on the revision and creation of cost control systems - and within this context, also upon the management and allocation of overhead costs.

The concluding part of the dissertation summarises the benefits accruing from the dissertation's conclusions for the further development of academic and scientific knowledge and observations relating to entrepreneurial working practice, an outline of the further development of this work, and suggested recommendations for increasing the effectiveness and efficiency of such enterprises' performance.

## **KEY WORDS**

overhead costs, indirect costs, cost management, cost allocation, costing methods, absorption costing methods, Activity-Based Costing

# OBSAH

SEZNAM TABULEK	11
SEZNAM OBRÁZKŮ	12
SEZNAM ZKRATEK	13
1 ÚVOD	15
2 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY	17
2.1 Proč se zabývat náklady a jejich řízením	17
2.2 Náklady jako rozhodující faktor efektivity a jejich pojetí	18
2.3 Náklady v manažerském pohledu – manažerské účetnictví	19
2.3.1 Manažerské účetnictví	22
2.3.2 Úlohy manažerského účetnictví	23
2.4 Definice základních pojmů	23
2.4.1 Náklady	23
2.4.2 Kalkulační pojmy	29
2.5 Přirazování nákladů předmětu kalkulace	34
2.5.1 Principy alokace režijních nákladů	36
2.5.2 Alokační fáze	37
2.5.3 Volba rozvrhové základny	37
2.5.4 Závěry plynoucí z problematiky přiřazování nákladů	39
2.6 Přehled používaných metod a technik kalkulací a alokace režijních nákladů	40
2.6.1 Kalkulační systém	40
2.6.2 Struktura nákladů	42
2.6.3 Využívané kalkulační metody pro přiřazení (alokaci) nákladů	47
2.6.4 Kalkulace v Baťově systému řízení	70
2.7 Teoretická východiska práce	74
3 HYPOTÉZY A CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE	75
3.1 Cíle disertační práce	75
3.2 Hypotézy disertační práce	76
4 METODY A POSTUPY PŘI ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE	78
4.1 Metody využité v disertační práci	78
4.2 Postupy řešení disertační práce	80
4.3 Postup aplikovaného výzkumu	82
5 HLAVNÍ VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE	83
5.1 Kvantitativní výzkum	83
5.1.1 Metodologie výzkumu	83
5.1.2 Vymezení zkoumaného souboru	83
5.1.3 Statistické vyhodnocení získaných výsledků	84
5.1.4 Cíl kvantitativního výzkumu a stanovení výzkumných otázek	89
5.1.5 Zpracování a analýza získaných dat	91
5.1.6 Shrnutí výsledku kvantitativního výzkumu	119

5.2	Kvalitativní výzkum	122
5.2.1	Výsledky získané z kvalitativního výzkumu	122
5.2.2	Shrnutí kvalitativního průzkumu	142
5.3	Ověření stanovených hypotéz	145
5.4	Návrhy v oblasti řízení a alokace režijních nákladů	150
5.4.1	Podrobnou analýzu firmy lze považovat za základ úspěchu	150
5.4.2	Analýza nákladů	151
5.4.3	Tvorba rozpočtů	151
5.4.4	Stanovení výstupů použitých nákladových nástrojů	153
5.4.5	Vztah nástrojů řízení nákladů	154
5.4.6	Tvorba kalkulací a kalkulačního systému	155
6	PŘÍNOSY DISERTAČNÍ PRÁCE	162
6.1	Přínosy pro vědu	162
6.2	Přínosy pro praxi	163
6.3	Přínos práce pro pedagogiku	164
7	NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ PRÁCE	165
8	ZÁVĚR	166
	LITERATURA	168
	SEZNAM PUBLIKACÍ AUTORA	176
	CURRICULUM VITAE AUTORA	179



## SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Zvýšení zisku navýšením tržeb nebo snížením nákladů .....	17
Tab. 2 Kontingenční tabulka (pozorované četnosti).....	85
Tab. 3 Využití systému rozpočtů ve firmách dle jejich velikosti .....	87
Tab. 4 Četnost firem dle kritérií počtu zaměstnanců a výše obratu .....	91
Tab. 5 Přehled velikosti firem dle počtu zaměstnanců.....	92
Tab. 6 Přehled firem dle převažujícího oboru činnosti .....	93
Tab. 7 Charakter výroby převažující ve zkoumaných firmách .....	94
Tab. 8 Zdroje informací o nákladech firem.....	96
Tab. 9 Podíl přímých a režijních nákladů na celkových nákladech .....	97
Tab. 10 Vývoj podílu režijních nákladů v posledních 5-ti letech.....	98
Tab. 11 Se kterými moderními metodami rozpočtů se manažeři firem setkali? .....	103
Tab. 12 Jakým způsobem jsou alokovány režijní náklady .....	107
Tab. 13 Přehled využívaných RZ pro různé skupiny režijních nákladů.....	109
Tab. 14 Je Vám znám pojem procesní řízení nákladů resp. ABC.....	114
Tab. 15 Znalost ABC ve vztahu k domácím či zahraničním respondentům.....	115
Tab. 16 Přístup firem k metodě ABC.....	115

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů .....	19
Obr. 2 Základní členění podnikového účetnictví .....	20
Obr. 3 Vztah mezi náklady .....	27
Obr. 4 Vztah nákladů fixních a variabilních .....	29
Obr. 5 Kalkulace jako součást finančního i manažerského účetnictví.....	30
Obr. 6 Přiřazení přímých a nepřímých nákladů výkonu .....	34
Obr. 7 Kalkulační systém.....	40
Obr. 8 Vazby kalkulačního systému .....	42
Obr. 9 Schéma konstrukce typového kalkulačního vzorce .....	44
Obr. 10 Schéma konstrukce retrogradního kalkulačního vzorce .....	45
Obr. 11 Schéma konstrukce kalkulačního vzorce s oddělením fixních a variabilních nákladů .....	46
Obr. 12 Schéma konstrukce dynamického kalkulačního vzorce .....	46
Obr. 13 Schéma konstrukce vzorce se stupňovitým vrstvením fixních nákladů .....	47
Obr. 14 Náklady ve výrobním procesu sdružených výrobků.....	56
Obr. 15 Náklady a jejich tok v tradičních nákladových systémech .....	58
Obr. 16 Tok nákladů v ABC systému .....	58
Obr. 17 Tok nákladů v ABC a jejich zachycení na nákladový objekt.....	60
Obr. 18 Struktura nákladů a ceny v kalkulaci variabilních nákladů .....	63
Obr. 19 Rozličné přístupy Kaizen Costing .....	69
Obr. 20 Struktura vědecké práce.....	81
Obr. 21 Ukázka výstupu z programu XLStats .....	87
Obr. 22 Zamítnutí hypotézy $H_0$ o nezávislosti daných proměnných v grafickém znázornění .....	88
Obr. 23 Rozdělení firem dle velikosti (počtu zaměstnanců).....	92
Obr. 24 Vlastnická struktura firem .....	95
Obr. 25 Podíl režijních nákladů vzhledem k velikosti firmy .....	97
Obr. 26 Porovnání vývoje podílu režijních nákladů .....	98
Obr. 27 Zaměření pozornosti na řízení přímých a režijních nákladů.....	99
Obr. 28 Přehled využití různých systémů rozpočtů .....	101
Obr. 29 Využívané formy rozpočtů .....	102
Obr. 30 Vztah znalosti moderních rozpočtovacích metod vzhledem k vlastnictví firem .....	104
Obr. 31 Přehled využívaných metod kalkulací ve zkoumaném vzorku firem .....	106
Obr. 32 Způsob stanovení režijní přírážky nebo sazby pro dané období.....	107
Obr. 33 Zobrazení závislosti způsobu stanovování režijních přírážek na velikosti firmy .....	108
Obr. 34 Přehled používaných rozvrhových základů .....	108
Obr. 35 Způsob kalkulování režie výrobních útvarů .....	110
Obr. 36 Zobrazení vztahu podrobného určování výrobních režijních přírážek k charakteru výroby .....	111
Obr. 37 Problémy spojené s alokací režijních nákladů v kalkulacích .....	112
Obr. 38 Vnímání současné situace nákladového řízení a systému kalkulací ve firmách.....	113
Obr. 39 Znalost ABC ve vztahu k respondentům tuzemské či zahraniční firmy.....	115
Obr. 40 Přístup zahraničních a tuzemských firem k využití metody ABC.....	116
Obr. 41 Důvody nevyužití či zamítnutí metody ABC .....	117
Obr. 42 Vazby a posloupnosti návrhů v oblasti nákladového řízení a alokace režijních nákladů .....	161

## SEZNAM ZKRATEK

ABB	Activity-Based Budgeting
ABC	Activity-Based Costing
ABM	Activity-Based Management
BB	Beyond Budgeting
BSC	Balanced Scorecard
CZ-NACE	Odvětvová klasifikace firem
DS	Dceřiná společnost
ERP	Enterprise resource planning – podnikový (ekonomický) informační systém
EU	Evropská unie
GPK	Grenzplankostenrechnung
H	Hromadná výroba
IS/IT	Informační systém/informační technologie
$\chi^2$	Chí-kvadrát
JIT	Just in time
MRP	Material Requirements Planning
n	Jednotkové náklady
N	Celkové náklady
OE	Provozní náklady (operating expense)
P	Cena (Price)
PN	Přímé náklady
PS	Predikovaná výroba - sériová
pú	Příspěvek na úhradu (krycí příspěvek) jednotkový
PÚ	Příspěvek na úhradu (krycí příspěvek) celkový
q	Produkce (výkony) v měrných jednotkách
RN	Režijní náklady
RP	Režijní přírážka
RZ	Rozvrhová základna
SPC	Statistical Process Control
TOC	Teorie omezení (Theory of Constraint)
TQM	Total Quality Management
TP	Průtok (throughput)
TVC	Variabilní náklady
ZBB	Rozpočtování od základu, od nuly (Zero Based Budgeting)
ZK	Zakázková výroba – kusová
Zo	Zakázková výroba – ostatní
ZP	Zakázková výroba – projektová
ZS	Zakázková výroba – sériová



# 1 ÚVOD

Uplynuly již téměř dvě desetiletí od převratné změny ekonomiky a podnikatelského prostředí v České republice. Za tuto dobu prošla ekonomika bouřlivým vývojem a transformovala se v relativně dobře fungující tržní prostředí. Tato doba nebyla pro firmy v České republice v žádném případě jednoduchá a velmi často byla poznamenána neúspěšnou transformací a krachy mnoha z nich.

Na druhou stranu však mnoho firem využilo možnosti obsadit prozatím volné a nevyužité segmenty trhu, což jim umožnilo výraznou prosperitu. Firmy tak myslely především na rozvoj prodeje, tržeb a obsazení co největší části trhu. Investovaly také nemalé prostředky do reklamy a marketingové propagace, mnohdy bez jakékoliv zpětné vazby a odezvy ve zvyšujících se tržbách a prodejích. Ostatní aspekty podnikání byly ve světle těchto snah často potlačeny a ustupovaly do pozadí.

V současné době ukončení transformačního procesu, nasycení trhů a rozvoje konkurence tak firmy začínají řešit palčivé problémy, které často ohrožují samotnou jejich existenci. Jedním z těchto problémů jsou také náklady a jejich řízení. Když se podíváme kolem sebe, tak problematikou nákladů je dnes poznamenáno téměř vše a s troškou nadsázky můžeme hovořit o „době nákladů“.

V uplynulých letech došlo k výrazným změnám ve struktuře nákladů, rozsahu režijních činností, které podniky provádějí a změnám ve struktuře výroby, jenž se projevila růstem její diferenciací. Podniky tak jsou postaveny před problém, kdy tradiční nákladové systémy a kalkulace přestávají stačit v posledních letech uspokojovat poptávku manažerů po přesných a dostupných informacích týkajících se řešených rozhodovacích úloh o nákladech.

Tyto tradiční nákladové systémy často ztratily schopnost podávat přesné informace o nákladech na jednotlivé výkony, služby a zákazníky. Vzhledem k tomu, že tyto tradiční systémy rozvrhují stále rostoucí podíl režijních nákladů podle jednoduchého klíče - proporcionálně podle výše přímých nákladů, stávají se stále méně přesnými. A to z jednoho prostého důvodu: **příčiny spotřeby režijních nákladů na výkony** jsou u jednotlivých skupin nákladů **zcela odlišné** a zdaleka neplatí, že hlavní příčinou je vždy pouze výše přímých nákladů nebo přímých mezd.

V praxi se tak často setkáváme s opodstatněným požadavkem manažerů na volbu vhodných nástrojů pro řízení nákladů (kalkulačních metod, rozpočtování), správné vyčíslení a přiřazení režijních nákladů tak, aby měli přehled o skutečně

vynaložených nákladech na jednotlivé výkony a mohli tak stanovit odpovídající cenu nebo určit ziskovost jednotlivých výkonů.

Všechny tyto důvody vedly autora k volbě tématu „Problematika řízení a alokace režijních nákladů v podmínkách výrobních podniků“, jenž se vyznačuje především vysokou aktuálností a praktickou využitelností.

## 2 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

Cílem této části práce je obeznámit čtenáře s východisky zpracovávaného tématu, s jeho teoretickým základem a nastítnit souvislosti, jenž existují mezi jednotlivými faktory ovlivňujícími řízení a alokaci režijních nákladů, a které vedly k úmyslu práci na dané téma zpracovat.

Podívejme se nejdříve na problematiku nákladů a jejich řízení. Jakým způsobem lze náklady sledovat a řídit? Je k tomu zapotřebí zvláštních znalostí, zkušeností nebo nástrojů? Odpovědi jsou nasnadě. Pro úspěšné a efektivní řízení nákladů musíme mít o nákladech zevrubné povědomí a musíme znát jejich chování. Pokud dokážeme zevrubně analyzovat strukturu, vývoj a chování nákladů, tak jsme schopni využít celou škálu nástrojů k jejich řízení.

### 2.1 Proč se zabývat náklady a jejich řízením

Cesty a pravidla vedoucí k úspěchu jsou známé. Od dobré strategie přes pružnou organizaci až po kvalitní týmy a motivační systém. Celý tento systém, jehož výsledkem by měl být efektivně fungující podnik, je ovlivňován množstvím faktorů, ať vnitřních či vnějších. Jedním z těch vnitřních je také správně porozumět svým nákladům, vědět, co je způsobuje, a které příčiny je vyvolávají. Neboť právě náklady jsou jedna z mála věcí, které jsou společné všem organizacím a úspěch či neúspěch firmy s nimi může být spjat víc, než si jsme ochotni připustit.

Ukažme si jeden názorný případ, proč je tak důležité zabývat se náklady, znát jejich strukturu a samozřejmě je také umět řídit. Jaké máme možnosti v případě, že budeme chtít zvýšit hodnotu zisku např. o 20 %? Jednou z možných cest ke zvýšení absolutní úrovně zisku je růst objemu výkonů – tržeb, druhou možností je pak snižování nákladů.

Tab. 1 Zvýšení zisku navýšením tržeb nebo snížením nákladů [vlastní zpracování]

tis. Kč	Výchozí stav		Zvýšení tržeb		Snížení nákladů	
<b>Tržby</b>	20 000	100 %	<b>24 000</b>	100 %	20 000	100 %
<b>Náklady</b>	18 000	90 %	21 600	90 %	<b>17 600</b>	88 %
<b>Zisk</b>	2 000	10 %	<b>2 400</b>	10 %	<b>2400</b>	12 %

Z tabulky č. 1 je patrné, že zatímco ke zvýšení zisku o 20 % je nutné také o 20 % zvýšit tržby (při zachování předpokladu 90 %-ní nákladovosti tržeb), při úsporách v nákladech postačuje jejich snížení pouze o **2,2 %** (z 18 000 na

17 600)! Dále je také zřejmé, že cestou zvyšování výkonů (tržeb) nelze jít v každém případě, neboť firmy jsou omezeny svou kapacitou. Jistě lze také namítnout, že zvýšení tržeb mohou firmy zabezpečit prostřednictvím zvýšení cen produktů. Otázkou v tomto případě však je, zda v dnešním, vysoce konkurenčním prostředí je takovýto cenový skok vůbec možný bez toho, aby to znamenalo objemy prodeje. S velkou pravděpodobností toto trh akceptovat nebude a firma by se tak dostala do zjevných problémů.

Potom je tedy zřejmé, že firmy musí hledat cesty zvyšování ziskovosti úsporami v nákladech. Firma vyrábějící s nižšími náklady tak je schopna realizovat zisk, jenž může investovat do svého dalšího rozvoje a může si dovolit třeba i snížit cenu svých výkonů, což v konečném důsledku povede ke zvýšené poptávce po výkonech firmy. [56]

Bez pochopení chování nákladů, bez pochopení příčin, které je spouštějí, je však pravděpodobnost dosažení úspěchu v dnešním stále náročnějším prostředí čím dál tím menší. Je také nezbytné mít na paměti, že nerozvážené snižování nákladů může vyústit v riziko snížení hodnoty a kvality výkonů a odradit tak zákazníky. Proto je nezbytné prozkoumat své náklady do nejpodrobnějších detailů, poznat jejich charakter a strukturu. Potom jsme schopni v rámci řízení nákladů dosáhnout racionálních úspor.

## 2.2 Náklady jako rozhodující faktor efektivity a jejich pojetí

V prostředí intenzivní globální soutěže, rostoucí konkurenceschopnosti, klesající ziskové marže a zmenšujících se podílů na trhu, hrají náklady klíčovou roli. Potom způsoby, jak udržet konkurenceschopnost, můžeme nalézt ve zlepšování produktivity, kvality, služeb zákazníkům, ale také ve striktnějším **přístupu k řízení nákladů**.

Na trhu se objevuje neustálý tlak na snižování cen podnikových výstupů, což je způsobeno mimo jiné i určitým nerovným postavením mezi dodavateli a odběrateli, charakteristickým pro určitá odvětví, např. automobilový průmysl. Jakékoliv aktivity, jejichž cílem je snižování nákladů, a s tím související zvyšování efektivnosti výkonů, jsou ale podmíněny **existencí využitelných nástrojů schopných analýzy vazeb mezi vznikem těchto nákladů a výkony podniku**.

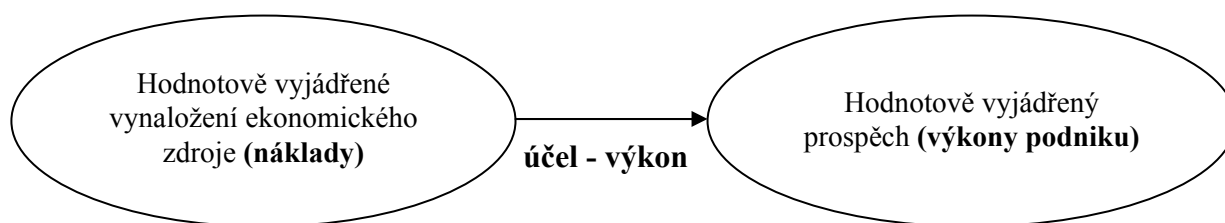
Synek uvádí: „*V podnikové ekonomice hrají náklady rozhodující úlohu, neboť téměř každé manažerské rozhodnutí vychází ze srovnání nákladů (kolik něco stojí) s výnosy (kolik z toho získáme)*“. [58, str. 78] Když pomineme situaci, kdy jsou ceny produktu určovány trhem, případně odběratelem a výrobce ztrácí schopnost určovat cenu nebo ji rozhodujícím způsobem



ovlivňovat, jeví se náklady a schopnost jejich ovlivňování a řízení jako zcela rozhodující. A to jak z hlediska řízení, tak také z pohledu existence organizace jako takové.

Zájmem organizace je tedy nejen znalost nákladů (jejich celková výše, určení na specifické výstupy), ale na základě těchto znalostí je dokázat hlavně ovlivňovat a řídit tak, aby organizace dokázala za daných podmínek maximalizovat svůj zisk a tržní hodnotu. Podrobně je nutné se podívat na tento problém v analýze nákladů.

Neustále však musíme mít na paměti, že základní podstatou podnikových nákladů je skutečnost, že by vždy měly být nějakým způsobem **účelově svázány s podnikovými výkony**. To v praxi znamená, že jakýkoliv náklad, který jsme v podniku vynaložili, by měl mít svůj význam pro tvorbu podnikových výkonů.



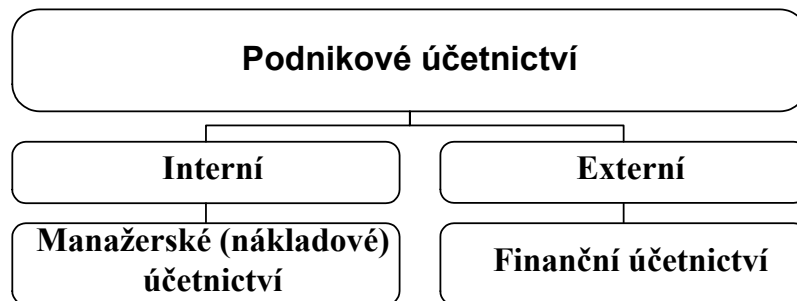
Obr. 1 Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů [31]

Z toho tedy vyplývá funkční **vztah mezi náklady a výstupem** za jednotku času. Protože objem výstupu je funkcí používaných vstupů a jsou-li známy ceny vstupů, které firma ve výrobním procesu používá, mohou být vypočítány náklady na výrobu specifického výstupu. Existuje zde tedy závislost úrovně a vývoje nákladů v důsledku změn výstupu firmy na dvou výrazných faktorech - na charakteru příslušné produkční (nákladové) funkce a cenách vstupů, jenž určují výši nákladů.

### 2.3 Náklady v manažerském pohledu – manažerské účetnictví

Vzhledem ke složitosti podnikové praxe však často nejsme schopni nákladové funkce jednoduše definovat a je nutné využít k řízení nákladů složitějších nástrojů, které dokáží zpracovat a analyzovat veškeré procesy ve firmách a určit závislosti mezi náklady a výkony. I vzhledem k tomuto je zcela zřejmé, že tedy nelze vycházet pouze z účetních záznamů finančního účetnictví (můžeme jej označit jako „Externí účetnictví“), ale je žádoucí celou problematiku podrobně

sledovat pomocí manažerského<sup>1</sup> (interního) účetnictví a využívat nástroje pro podrobnější sledování nákladů. Schématicky je struktura podnikového účetnictví zachycena na obr. č 2.



Obr. 2 Základní členění podnikového účetnictví [vlastní úprava dle 53]

Položme si otázku, proč je v současné době téměř nezbytnou nutností využívat také jiné účetní systémy než pouze finanční účetnictví?

Již od začátku 80. let minulého století dochází k podstatným změnám v podnikání firem, kdy společnosti byly nuceny změnit své tradiční výrobní postupy a zavádět nové techniky a filozofie spojené také s řízením nákladů. Mezi ty lze zařadit:

- Procesní řízení a procesně orientované nákladové účetnictví - využití Activity-Based Costing (ABC), Activity-Based Management (ABM) ve vazbě na vlnu reengineeringu, který zdůrazňoval radikální přeformulování a přestavbu podnikových procesů. Se vznikem této koncepce jsou spojena jména jako R. Cooper, H. T. Johnson, R. S. Kaplan, P. Turney a další. [21]
- Material Requirement Planning (MRP) - aplikací konceptu MRP zaznamenalo mnoho firem viditelné přínosy, obzvláště v oblasti redukce materiálových zásob. [38]
- Statistical Process Control (SPC) - efektivní metoda sledování procesu s využitím kontrolních a řídicích grafů. Používá statistické nástroje pro sledování výkonnosti výrobního procesu s cílem předpovědět významné odchylky, které mohou později vyústit v zamítnutí produktu. [68]

<sup>1</sup> Manažerské účetnictví bylo dříve ve zjednodušené podobě nazýváno jako nákladové účetnictví. Tento termín v mnohé podnikové praxi přetrvává. Pro potřeby této práce budou považovány tyto dva termíny za synonyma.

- JUST-IN-TIME (JIT) – filosofie „nulových“ zásob. Je to výrobní filosofie<sup>2</sup>, při jejímž uplatňování jsou materiál, díly a výrobky vyráběny dopravovány a skladovány tehdy, kdy je výroba nebo zákazník vyžadují. Vyrábíme správný výrobek, který dodáváme ve správném množství, ve správném čase, na správném místě a za správnou cenu. [66]
- Total Quality Management (TQM) – systém významně přispívá ke konceptu udržitelné výroby tím, že neustálé zlepšování prostupuje celou organizací a vede k uspokojení potřeb zákazníka s minimem spotřeby zdrojů a tedy minimem dopadů do životního prostředí. [61]
- Řízení nákladů spojené s životním cyklem výrobku. Tento přístup nese označení kalkulace životního cyklu (Life-Cycle Costing). [21]
- Target Costing (cílově orientované kalkulace)<sup>3</sup>.
- Rozvoj strategického řízení a Balanced Scorecard (BSC)<sup>4</sup> - vyvážená soustava ukazatelů, která má za úkol propojit strategii celé firmy s každodenní operativním řízením [20, 27] a další.

V tomto období se účetnictví, které bylo označováno jako nákladové, dostalo pod velký tlak a bylo příčinou mnoha výrobních problémů. Předchozí alokační procedury byly příčinou mnoha problémů, od deformovaných nákladů produktu až po nefunkční manažerské řízení způsobené nepřesnými informacemi. [90] Ve vazbě na tyto podstatné změny v podmínkách podnikání, které se projevují zdůrazněnou potřebou koordinovat dílčí podnikové aktivity, činnosti a procesy probíhající průřezem jednotlivých útvarů a v nich prováděných výkonů, se také rozvíjí nové přístupy nákladového účetnictví, jako např. tzv. procesní nákladové účetnictví. [32] Pozornost je tak rozšířena na celý hodnototvorný proces, což by se mohlo považovat za další pokrok v tvorbě účetních systémů.

Je tedy zřejmé, že při řízení nákladů si nevystačíme pouze s druhovým rozdělením nákladů, které se vyskytuje ve finanční účetnictví, ale je potřeba rozlišovat další kategorie nákladů, se kterými je nezbytné správně operovat. Jsou to především náklady jednicové a režijní (podobně také přímé a nepřímé) nebo náklady z pohledu kapacitního členění, tedy variabilní a fixní.

---

<sup>2</sup> V dnešní době již velmi podrobně propracovaná filosofie řízení výroby (např. M. Gregor nebo M. Keřkovský a další)

<sup>3</sup> Této metodě bude podrobnější pozornost věnovaná v kapitole 2.6.3

<sup>4</sup> V současné době velmi moderní a oblíbený nástroj řízení, který vznikl na Harvard Business School v devadesátých letech minulého století. Autory této metody tzv. „vyvážených ukazatelů“ nebo také „vyváženého úspěchu“ jsou američtí ekonomové Robert S. Kaplan a David P. Norton, kteří byli klasiky manažerského účetnictví, ale jejich nespokojenost s omezeností metod a také kritika hodnocení firem pouze na základě finančních ukazatelů, je přivedla k vytvoření nového, lepšího a komplexnějšího systému řízení. V Evropě se průkopníkem této metody stal Němec maďarského původu Péter Horváth. [64]

I přesto, že je tato problematika teoreticky velmi podrobně rozebrána a zmíněna v mnohých publikacích týkajících se nákladů a jejich řízení, namátkou vyberme např. Synek [58], Král [32], Macík [40], Fibírová [9] a další, tak především v těchto kategoriích nákladů se v praxi setkáváme s mnoha problémy při jejich přesném přiřazování konkrétním výkonům a zde také dochází k nejvýraznějším chybám při jejich vyjádření v cenách jednotlivých výkonů. Mnoho manažerů řeší tuto problematiku intuitivně nebo nahodile a dosažené výsledky tak nejsou podloženy přesnými propočty. V konečném důsledku při změně struktury výkonů tak dochází ke snížení efektivity nebo prohloubení ztrátovosti, aniž bychom znali přesné příčiny.

### 2.3.1 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví tedy vzniklo jako určitá reakce na identifikované nedostatky účetnictví finančního. Rozdíl mezi těmito dvěma systémy je pak nasnadě. Zatímco u finančního účetnictví jsou informace podřizovány především potřebám externích uživatelů, manažerské účetnictví je určeno především k **vnitřním potřebám** účetní jednotky, k jejímu řízení. [4]

Schroll uvádí: „*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 informací pro rozhodovací úlohy.*“ Do této podoby přechází z nákladového účetnictví, a do ohniska pozornosti se dostává **budoucnost a informační podpora manažerů**. [54]

Manažerské účetnictví není samoúčelné, ale jeho existence je odvozena od cílů řídicích subjektů a od cílů celého podniku. Je to tedy prostředek k dosažení některých podnikových cílů. Jedná se tedy o nástroj v rukou manažerů, jenž mohou, ale také nemusí využít při řízení podniku směrem k dosažení jeho cílů. [21] Mělo by ale sloužit k efektivnímu řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů, přičemž využívá údajů finančního i nákladového účetnictví, kalkulací, operativní evidence, statistiky, statistických a matematických metod atd.

Svou povahou klade důraz na ovlivňování nákladů ještě před jejich vznikem (patří tedy mezi systémy ex ante). **Předmětem zde však nejsou pouze náklady, ale také výkony (nákladový objekt)**. [58] Jeho cílem je poskytovat informace o podniku pro **interní uživatele uvnitř podniku**, kterými jsou např. manažeři nebo jiní pracovníci, jenž tyto informace používají k rozhodování. Protože nároky těchto uživatelů jsou vždy individuální, neexistuje zde žádná vnější regulace tohoto typu účetnictví.

## 2.3.2 Úlohy manažerského účetnictví

Mezi základní úkoly manažerského účetnictví lze zařadit [4, 21, 36, 54]:

- zjišťování skutečných jevů a informací – podávání informací o struktuře nákladů, o výkonech, informace o jednotlivých útvarech podniku atd.,
- kontrola těchto jevů, jejich rozbor a zpracování výstupních informací,
- zajištění správné funkce kalkulačního systému,
- správné funkce rozpočtů režii,
- příprava podkladů pro rozhodování (krátkodobá, investiční, dlouhodobá) atd.

## 2.4 Definice základních pojmů

### 2.4.1 Náklady

Náklady můžeme interpretovat dvojím způsobem z pohledu jednak finančního, ale také manažerského řízení (finanční a manažerské účetnictví). Jak již bylo uvedeno v kapitole 2.3, nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od finančního je výrazně vyšší potřeba informací o nákladech, které pracovníci vyžadují jednak pro řízení podnikových procesů, jednak pro rozhodování o budoucích možnostech podniku. Pro potřeby manažerského řízení nákladů tak musíme vycházet z charakteristik nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, **účelově souvisejícího s ekonomickou činností**. Nejedná se jen o potřebu jejich reálného zobrazení, ale zejména o nutnost **racionálního vynakládání**. [32]

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich vhodné, podrobnější členění. V literatuře lze najít několik **základních rozdělení a uspořádání nákladů**. Drtivá většina autorů, jako např. Král [32], Čechová [4], Landa [35], Hradecký [21], Hunčová [24], Synek [58] atd., však rozlišuje min. tyto náklady:

1. dle druhového uspořádání,
2. náklady členěny dle účelu,
3. kalkulační členění,
4. náklady pro manažerské rozhodování – náklady ve vztahu ke změnám objemu výroby.

### 2.4.1.1 Druhové náklady

Druhové členění nákladů je nejběžnějším přístupem ke klasifikaci nákladů. V rámci této klasifikace členíme náklady dle druhu spotřebovaného prvotního externího vstupu, který vstupuje do podnikového transformačního procesu. Jedná se tedy o rozdělení nákladů, které odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Toto členění nákladů se tedy používá i při konstrukci účetních výkazů a je základem finančního účetnictví. Toto rozdělení nákladů lze nalézt v základní podobě téměř ve všech firmách. Pro manažerské účetnictví však představuje pouze malou část sledování nákladů.

### 2.4.1.2 Náklady v účelovém členění

Král uvádí, že základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky, je účelové členění nákladů. Lze tedy konstatovat, že umět klasifikovat náklady ve vztahu k účelu jejich vynaložení, se stává základním předpokladem úspěšného nákladového řízení. [31]

Pro určení vztahu jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům a jejich efektivnosti lze použít několik možných členění [22, 32, 58, atd.]:

- **Náklady technologické**, jenž se týkají příslušné kalkulační jednice a jsou bezprostředně vyvolány nějakou technologií nebo s ní účelově souvisí. Tyto náklady se vykazují samostatně za každý výkon ve stanovených kalkulačních položkách. Řadíme zde např. náklad na spotřebu materiálu určitého množství nebo kvality<sup>5</sup>.
- **Náklady na obsluhu a řízení**, které slouží na vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu výrobní činnosti (aktivity, operace). Jedná se tedy o náklady na zajištění podmínek a infrastruktury pro samotný výrobní proces. Jde např. o náklady na spotřebu energie na vytápění budov nebo mzdy administrativních pracovníků. Tyto náklady bývají často označovány jako režijní.

Velmi často je nezbytné vyjádřit náklady ve vztahu ke konkrétnímu nákladovému úkolu či jednici, s orientací na podporu rozhodovacího procesu. Toto členění je podrobnějším členěním předcházejícího, kdy rozeznáváme náklady:

- **jednicové** – jsou částí technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Je zde možné stanovit nákladový úkol jednicových nákladů pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů nebo přímým oceněním naturální

---

<sup>5</sup> Tzv. jednicový materiál

spotřeby. Základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je kalkulace. [9, 32, atd.] V rámci zahraniční literatury se setkáme s anglickým výrazem „*prime costs*“ [6, str. 23], v němčině nesou tyto náklady označení „*Einzelkosten*“. [47, str. 36], [69, str.47]

- **režijní** – tyto náklady souvisí s technologickým procesem jako celkem, nelze u nich určit bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů a nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů. [9, 32, atd.] Norfleet také uvádí, že v nejširším slova smyslu jsou režijní náklady synonymem nepřímých nákladů do té míry, že nemohou být přiděleny konkrétnímu výkonu, aniž by bylo použito nějaké metody alokace. Jsou vykazovány v komplexních položkách v rozložení podle jejich funkce a dle různých typů režii. [80] Jako příklad můžeme uvést např. olej na mazání strojů coby nepřímý materiál, kontrolu kvality, dozor coby nepřímé mzdy, dále např. vnitropodnikovou logistiku, opravy, pojištění atd. [49] V rámci zahraniční literatury se setkáme s anglickými termíny „*indirect costs*“ pro nepřímé náklady, ale častěji pro skupinu režijních nákladů se používá označení „*overheads*“ nebo „*overhead costs*“ [6, str. 46]. V německy mluvících zemích se používá termín „*Gemeinkosten*“. [47, str. 36], [69, str.47]

Toto dělení nákladů má své opodstatnění a musí být respektováno při nehomogenní produkci více výrobků, které vyvolávají společné náklady, jenž jim musí být „přiděleny“. Vezměme si jako příklad materiálové náklady. Tyto jdou bez větších problémů určit přímo na jednotlivé druhy výrobků. Ale např. výrobní režii, jako třeba vytápění či osvětlení výrobních provozů<sup>6</sup>, je nutno přiřadit (chápej rozdělit) jako společný náklad v určitých poměrech jednotlivým výkonům. [7]

Jejich alokace se díky tomuto stala velmi diskutovaným tématem, protože nejednoznačnost mezi spotřebou nákladů a účelem jejich vynaložení je problematika, která komplikuje snahy manažerů o porozumění struktuře nákladů a jejich příčinných vztahů k výkonům.

### **2.4.1.3 Kalkulační členění nákladů**

Pro **efektivní řízení nákladů** je žádoucí umět identifikovat účelnost a účelovost jejich vynaložení. Proto je v praxi hlavní snahou identifikovat náklady v co nejužším vztahu k určitým podnikovým činnostem a výkonům a provést tak jejich příčinnou alokaci.

---

<sup>6</sup> A tudíž slouží k výrobě několika výrobků.

Z hlediska těchto příčinných vazeb nákladů k výkonům a z hlediska praktických početně technických možností lze rozlišit dvě základní skupiny nákladů na:

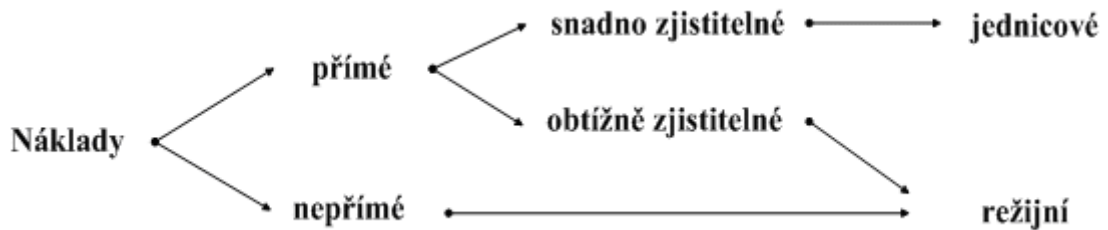
- **přímé náklady** – jsou ty, které lze specificky a konkrétně vztáhnout k jednotlivému nákladovému objektu (výkonu, výrobku), protože s tímto konkrétním druhem výkonu souvisí [6, 9, 32]. Norfleet nebo Landa upřesňují, že přímé náklady lze bezprostředně, průkazně a hospodárně kvantitativně identifikovat s příslušnými objekty a výkony, se kterými příčinně souvisí. Z této charakteristiky pak vyplývá, že povahu přímých nákladů mají především technologické náklady (přímý materiál, přímé mzdy výrobních pracovníků atd.) Tyto náklady bývají také nazývány jako „**tvrdé náklady**“ a jsou přímou součástí vyráběného produktu. [35, 80] V anglické terminologii nesou přímé náklady označení „*direct costs*“ [6, str. 22], [16, str. 25], německé označení je „*Selbstkosten*“ [47, str. 58]
- **nepřímé náklady** – zajišťují vytvoření podmínek pro skupinu výkonů, činnost útvarů a hierarchicky vyšších článků řízení. [9] Mohou být definovány jako jakékoliv náklady **nemající přímou souvislost s konkrétním výkonem**. Hansen a spol. přímo uvádí, že „*nepřímé náklady jsou ty, které nemohou být lehce a přesně spojeny (vystopovány) s nákladovým objektem*“. [16, str. 25] Svým společným charakterem tedy souvisí se dvěma a více nákladovými objekty. Jestliže tedy přímé náklady byly determinovány jako přímo přiřaditelné, potom nepřímé náklady jsou ty, které je nutné k výkonům **alokovat pomocí početně technických postupů**.<sup>7</sup> Typickým příkladem jsou náklady na obsluhu a řízení, dále náklady na odbyt produktů, správní náklady, náklady na řízení podniku apod. Problémem v této oblasti se tak jeví především to, že **neexistuje pevně stanovený přehled nepřímých nákladů**, který by mohl být použit v obecné rovině u jakékoliv firmy, neboť mnoho typických nepřímých nákladů je běžných, další jsou však individuální v závislosti na struktuře a charakteru firmy. [80] V anglické terminologii se označují jako „*indirect costs*“ [6, str. 22], německé označení je „*indirekte Kosten*“ nebo „*Gemeinkosten*“. [47 str. 58]

Zajímavě popisuje přímé, nepřímé, jednicové a režijní náklady Vysušil: „*Stručně řečeno, režijní náklady je pojem praktický, nepřímé náklady pojem teoretický, obdobně přímé náklady je pojem teoretický, praxe používá pojem jednicové náklady.*“ [65, str. 44] Názorně si to lze shrnout v následujícím schématu (viz. obr. 3).

---

<sup>7</sup> Podrobněji bude problémům přiřazování nákladů věnována kapitola 2.5.





Obr. 3 Vztah mezi náklady [65, str. 44]

Jednicové náklady jsou v tomto chápání pouze ty náklady, které se dají v praxi snadno, „lacino“ zjistit. Režijní jsou potom všechny náklady nepřímé a také obtížně, tj. „draho“ zjistitelné náklady přímé. [65]

Zvláštní kategorii tvoří **náklady vynaložené předběžně na uskutečnění určitého výkonu** zahrnované do položky ostatních přímých nákladů (náklady na výzkum a vývoj, opotřebení speciálního nářadí, licence apod.). Tyto náklady již obvykle nelze ovlivnit v průběhu reálného procesu a souvisejí s určitým objemem výkonů, který nelze jednoznačně předvídat. Na kalkulační jednici se tedy přiřazují sazbou podle odhadnutého objemu výkonů určitého druhu. [33, 55]

#### 2.4.1.3 Náklady pro manažerské rozhodování

Drury jednoznačně uvádí, že znát chování nákladů, vědět, jak se náklady mění s různou úrovní aktivity (výkonu), je nepostradatelnou záležitostí pro řízení a rozhodování. Příklady rozhodování, které vyžadují informace o chování nákladů (a tržeb) mohou být [6]:

- Jakou výši výkonu je nezbytné naplánovat na následující období?
- Můžeme snižovat prodejní cenu při zvyšování objemu prodeje?
- Bylo by vhodnější stanovit mzdové ohodnocení zaměstnanců úkolovou mzdou, fixní mzdou (platem) nebo případně kombinací obou způsobů?

V této souvislosti je tak nezbytné rozeznávat náklady v jejich závislosti na měnícím se objemu výroby, tedy náklady **variabilní a fixní**. Fibírová uvádí, že toto členění patří mezi nejdůležitější z hlediska řízení nákladů a zisku. [9] Systematicky se začalo využívat ve dvacátých letech 20. století a jeho aplikace je často považovaná za přerod klasiky orientovaného nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. [31, str. 59] V současné době si tak moderní ekonomické řízení firmy bez tohoto rozdělení již prakticky nedokážeme představit.

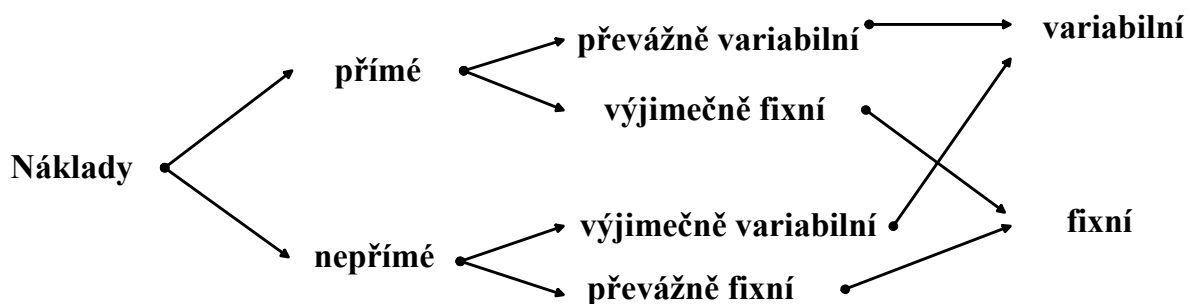
- **Variabilní náklady** (anglický termín „*variable costs*“, německý „*variable Kosten*“) reagují na změny v objemu výkonů a při zvyšování objemu výkonů se ve své absolutní výši zvyšují a naopak. [34] Nejdůležitější a v praxi nejsnáze kvantifikovatelnou část variabilních nákladů tvoří náklady proporcionální. Příkladem mohou být jednak všechny náklady jednicové, jednak část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity<sup>8</sup>. Jako další kategorie variabilních nákladů ne nutně uvést také podproporcionální či nadproporcionální variabilní náklady.
- **Fixní náklady** (anglický termín „*fixed costs*“, německý „*fixe Kosten*“) nereagují na změny v objemu výkonů a zůstávají ve své absolutní výši neměnné. Vznikají v souvislosti s vynakládáním nedělitelných ekonomických zdrojů a souvisí s relativní stabilitou fixních výrobních činitelů, jejichž úroveň je možné měnit jen v dlouhém období<sup>9</sup> [70]. Jde tak zpravidla o tzv. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh reprodukčního procesu. [32, 34]

Bohužel, podobně jako u výše zmiňovaných kategorií nákladů, i tady je situace často nelehká a stanovení fixních a variabilních nákladů bývá mnohdy nepřehledné. Je potřeba si uvědomit, že ne všechny náklady se chovají striktně variabilně nebo striktně fixně. Takové náklady jsou charakteristické tím, že fixní složka působí již od nulového bodu objemu a variabilní složka se k ní se zvyšujícím se objemem přiřazuje. Takové náklady nazýváme **náklady smíšenými (angl. semi-fixed, semi-variable costs)** a vyjadřují **účelové spojení a vzájemné působení** fixních a variabilních nákladů při uskutečňování určitého objemu výkonu. [6, 54].

---

<sup>8</sup> Bohužel velmi často ani některé přímé (jednicové) náklady nelze jednoznačně zobecnit jako náklady variabilní. Lang uvádí: Hovoří se dokonce o tom, že tendenčně mají všechny náklady sklon přejímat charakter fixních nákladů. To by se dokonce mohlo týkat části jednicových nákladů, neboť je iluzorní předpokládat, že např. Kvalifikovaní dělníci budou propuštěni jen proto, že se dočasně snižuje vytížení kapacit výroby. [36, str. 49]. To je také jeden z důvodů, proč ne vždy je situace v kalkulacích kolem variabilních, fixních, přímých či nepřímých nákladech, zcela jasná a jednoduše zobecnitelná.

<sup>9</sup> Někteří autoři (především v zahraniční literatuře) jako třeba Drury je označují jako long-term variable costs. [6] Z dlouhodobého pohledu pak tedy o fixních nákladech neuvažují. Pojem fixní náklady je ovšem natolik všeobecně rozšířený a zažitý, že toto dlouhodobé hledisko ustupuje do pozadí. Jako příklad těchto nákladů uveďme např. soubor budov, strojů, strojního zařízení atd. Král dále tyto náklady upřesňuje na tzv. **umrtvené fixní náklady** (Sunk fixed costs) a **vyhnutelné fixní náklady** (Avoidable fixed costs). [31, str. 61]



Obr. 4 Vztah nákladů fixních a variabilních [65, str. 44]

Jako příklad zde můžeme uvést náklady údržby, které obsahují smíšenou složku nákladů plánované údržby nezávislou na úrovni aktivity výkonu a variabilní složku, která je zřejmě vázaná na úroveň a intenzitu prováděného výkonu. Pro názornost je toto zachyceno ve schématu na obr. č. 4.

V manažerské praxi je samozřejmě nutné pracovat i s dalšími kategoriemi nákladů, jako jsou oportunitní náklady, explicitní náklady, relevantní a irelevantní náklady, přírůstkové náklady či kalkulační náklady. Vzhledem k zaměření práce na alokaci režijních (nepřímých nákladů) se však jednotlivým charakteristikám těchto dalších kategorií podrobněji věnovat nebudu.

## 2.4.2 Kalkulační pojmy

Následující kapitoly budou věnovány kalkulacím v jejich různých podobách. Proto je nezbytné rozlišovat tyto základní kalkulační pojmy:

### 2.4.2.1 Kalkulace

Vzhledem k tomu, že kalkulace patří k nejstaršímu a také v současné době nejširěji používanému nástroji hodnotového řízení, jenž bude také nezbytnou součástí této práce, je nutné provést jasné vymezení tohoto pojmu.

Význam (a tradici) kalkulací vystihuje i jejich legislativní úprava. Po období obchodního práva a obchodních knih (1918-1945, převzato z monarchie) byla v letech 1946-1952 zaváděna jednotná organizace podnikového účetnictví (na základě zkušeností z Baťových podniků). Součástí tohoto podnikového účetnictví<sup>10</sup> bylo účetnictví, kalkulace, statistika a rozpočetnictví.

Orientace na centrální řízení v souvislosti se znárodněním si vyžádala změnu – vytvoření jednotných norem pro národní hospodářství. Období let 1952-1971 je charakteristické národohospodářskou evidencí<sup>11</sup> a jejími částmi –

<sup>10</sup> zákon č.116/1946 Sb., pozn. autora

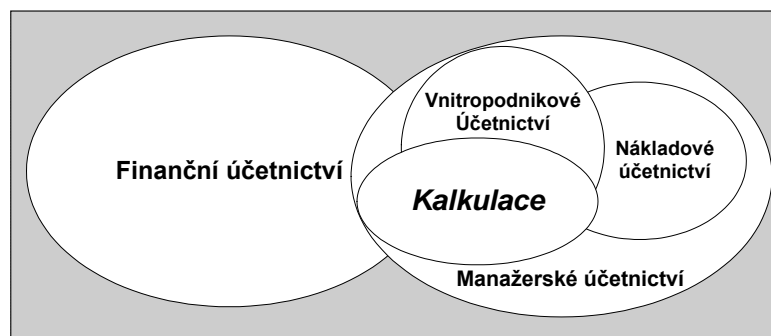
<sup>11</sup> zákon č.108/1951 Sb., pozn. autora

účetní evidencí, statistikou a technickou evidencí. V roce 1966 bylo vydáno vládní nařízení č. 96/1966 o jednotných kalkulačních zásadách, v roce 1971 zákon č. 21/1971 Sb. o jednotné soustavě sociálně-ekonomických informací [33].

Změna politického systému v roce 1989 znamenala přechod od centrálního řízení zpět k tržnímu hospodářství a obsah vnitropodnikového řízení nebyl již zákonem striktně stanoven. Ani v současnosti platný zákon o účetnictví č. 353/2003 Sb. (který upravuje finanční účetnictví), kalkulaci neupravuje (a neomezuje), neboť vnitřní řízení je plně v pravomoci vedení podniku.

V současnosti se všichni autoři, zabývající se touto problematikou, shodují, že v nejobecnějším slova smyslu se **kalkulací rozumí propočet (přiřazení) nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové (finanční) veličiny na výrobek, práci nebo službu, kterou je třeba v souvislosti s tvorbou výkonů provést.** [4, 9, 21, 32, 34, atd.]

Duchoň zjednodušeně uvádí, že kalkulační dělení nákladů umožňuje zjistit velikost nákladů, které připadají na výstupní produkci podniku (výkon podniku). Kalkulace tak tvoří neodmyslitelnou součást manažerského účetnictví, přičemž ovšem nesmíme zapomenout na nezastupitelnou roli také v účetnictví finančním<sup>12</sup>. [7] Schématicky tedy lze zařazení kalkulací v ekonomickém systému firmy naznačit jako součást manažerského i finančního účetnictví (viz. obr. 5).



Obr. 5 Kalkulace jako součást finančního i manažerského účetnictví [24]

Kalkulace nákladů v sobě zahrnuje dva velmi úzce propojené problémy, a sice to, jakou metodu kalkulace zvolit a zejména, pak jak přiřadit náklady výkonu. Druhým problémem pak je určení vhodného obsahu kalkulace, tedy rozsahu a struktury kalkulovaných položek, v závislosti na složitosti rozhodovacích úloh. [4, 9, 34, 36]

<sup>12</sup> Nutnost oceňování zásob, stanovování a propočty cen nejen pro plánování tržeb a další.

Jako stěžejní informační nástroj jsou kalkulace využívány především pro [9, 32]:

- stanovení **nákladů a nákladové náročnosti** jednotlivých výkonů,
- rozhodování o **změnách v objemu a struktuře** sortimentu produktu,
- stanovení **hranice ceny** (tvoří výchozí rozhodovací základnu pro nastavení cenové politiky),
- ocenění vnitropodnikových výkonů,
- oceňování výkonů jednotlivých útvarů a **složek zásob**,
- sestavování rozpočtů střediskových nákladů a výnosů,
- **řešení reprodukčních úloh** apod.

V praxi se název kalkulace používá při označení třech pojmů [4, 9, 21, 32, 39, 65, atd.]:

- **činnost**, v níž se stanovují (předběžné kalkulace) nebo zjišťují (výsledné kalkulace) náklady na přesně specifikovanou jednotku výkonů,
- **výsledek této činnosti**, sestaveny či zjištěny na příslušnou jednotku výkonů v podniku stanovených kalkulačních položkách, včetně úhrnu těchto položek,
- **část informačního systému** podniku čerpající potřebná data zejména z rozpočetnictví a nákladového účetnictví.

Základní informace o kalkulacích by nebyly úplné, kdyby nebyl zmíněn také samotný účel kalkulací. Jak lze odvodit již z výše napsaného, účelem je **poskytování** takových **informací**, které mohou manažeři využít zejména pro [21, 33, 55]:

- tvorbu vnitropodnikových cen a oceňování výkonů jednotlivých útvarů podniku, nedokončených výrobků, polotovarů vlastní výroby a výrobků,
- sestavování rozpočtů střediskových nákladů a výnosů,
- měření zásluh střediska nebo jeho zodpovědnosti za náklady,
- úvahy o výrobním a prodejním zaměření hospodářských aktivit podniku,
- rozhodování o investičních záměrech (alternativní kalkulace),

- finanční řízení firmy v oblasti nákladů, výnosů, zisku a investičních rozpočtů,
- srovnávání firem angažovaných v obdobných aktivitách.

#### 2.4.2.2 *Předmět kalkulace*

Předmětem kalkulace se obecně rozumí všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které jsou v podniku prováděny. Na základě rozmanitosti produkce může mít předmět kalkulace podobu jednoho produktu, skupin produktů nebo může být vymezen finálním výkonem pro určitého zákazníka (tzv. zákaznický orientovaná kalkulace). [31, str. 97] Kalkulovány mohou být také pouze některé výkony, které podnik považuje za nejdůležitější.

Předmět kalkulace se tak vymezuje na **kalkulační jednici** (konkrétní výrobek, např. jeden ponorný senzor), u modernějších nákladových systémů se objevuje pojem **nákladový objekt** nebo **kalkulované množství**, které je tvořeno určitým počtem kalkulačních jednic, pro které se určují celkové náklady (např. konkrétní množství šroubků, neboť jen velmi těžko bychom s dostatečnou přesností vyčíslovali náklady na jeden šroubek). Kalkulované množství má své opodstatnění především při stanovování podílu fixních (režijních, nepřímých) nákladů na jednotku výkonů. [4, 32, 35]

#### 2.4.2.3 *Metoda kalkulace*

Kalkulační metodu lze chápat také jako soustavný postup kalkulace, který umožňuje vyčíslit náklady na předmět kalkulace. [52] Problémy v **přesné klasifikaci nákladů**, stejně jako i problémy se **strukturou nákladových položek** při zjišťování nákladů a také s jejich alokací, daly podnět k širšímu rozvoji jednotlivých kalkulačních metod a alokačních principů. Existence stále rostoucího podílu režijních nákladů, u kterých je jejich přiřazení výkonu často problematické, nám komplikuje výběr optimální metody kalkulace a její konečné sestavení [51].

Použití vhodné metody pro kvantifikaci nákladů na výkon vychází také z toho, jaký způsob alokace nákladů nepřímých (režijních) zvolíme. Pro různé účely a pro různé typy organizací jsou tedy vhodné rozdílné metody kalkulací. V žádném případě nelze obecně stanovit, že by jednodušší kalkulační metody byly méně přesné (a proto méně vhodné) nebo naopak ty sofistikované a detailní byly přesnější a tím pádem vhodnější a využitelnější<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Tato problematika je vysoce individuální a vychází z individuálních potřeb každé firmy. Je nasnadě, že nelze obecně přiřadit metody kalkulací jednotlivým výkonům. Lze však definovat postupy a pravidla pro výběr vhodné metody, což bude také jedním z hlavních praktických cílů práce.

#### 2.4.2.4 *Přiřazování (alokace) nákladů předmětu kalkulace*

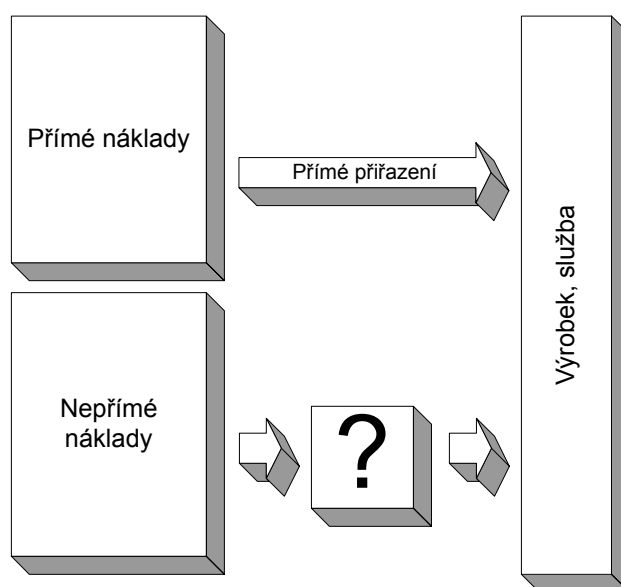
Přiřazování nákladů předmětu kalkulace je základním problémem řešeným v rámci kalkulačního procesu. Způsob alokace nákladů byl tradičně spjat zejména s členěním na přímé a nepřímé náklady, ovšem s novými požadavky, vyvolanými rozvojem tržního hospodářství, konkurenčním prostředím a nároky na výrobu, dominuje ve struktuře kalkulovaných nákladů především členění na náklady jednicové a režijní, variabilní a fixní. [32]

Jak již bylo zmíněno, **přímé náklady** (jednicové) je možno přiřadit předmětu kalkulace již v okamžiku jejich vynaložení, a to pomocí dělení celkové výše přímých nákladů konkrétním množstvím vytvořených výkonů. Vzhledem k povaze **nepřímých nákladů**, které jsou společné pro více skupin výkonů, není vždy zcela jednoznačně zřejmé, jak tyto náklady alokovat. Norfleet se k alokaci nepřímých (režijních) nákladů vyjadřuje takto: „...*musí být přiřazeny (alokovány) použitím relačních (příčinných, vztahových) bází. Alokovat potom znamená rozdělit a přiřadit náklady podle plánu.*“ [80] Nejen z tohoto tvrzení je tedy zřejmé, že nezbytnou součástí alokace je nalezení příčinných souvislostí tak, aby příslušné výkony byly adekvátně zatíženy režijními náklady. V této souvislosti je ovšem nezbytné uvést, že ne vždy musí být objektem nákladové alokace pouze finální výkon, ale může se jednat také o útvar, činnost, aktivitu, investiční projekt nebo např. zákazníka. O to složitější je pak nalézt adekvátní vztahové veličiny.

Vzhledem ke klíčovému významu problematiky alokací pro tuto práci je analýze možností a principů přiřazování nákladů věnovaná samostatná kapitola.

## 2.5 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

V tomto přiřazování se tradičně pracuje s klasifikací nákladů na náklady přímé a nepřímé, tedy s kalkulačním členěním nákladů. Základní charakteristikou tohoto členění je skutečnost, že zatímco u přímých nákladů, které mají přímý a adresný vztah k výkonu (výrobku nebo službě), u nepřímých nákladů tento vztah není identifikovatelný nebo vůbec neexistuje. Z tohoto důvodu můžeme přímé náklady jednoduše a přesně přiřadit výkonu, u nepřímých nákladů, kde toto jednoduché přiřazení není možné, musíme hledat nějakou zprostředkující veličinu nebo vztah, který nám umožní toto přiřazení provést (viz. obr. 6).



Obr. 6 Přiřazení přímých a nepřímých nákladů výkonu [52]

Klasifikace nákladů na přímé a nepřímé v současné době ustupuje v některých případech do pozadí. Stále větší význam získává členění nákladů na **jednicové a režijní, variabilní a fixní**, relevantní a irrelevantní.

Nepřímé náklady se vynakládají v souvislosti s prováděním **širšího sortimentu výkonů**. Zpravidla platí, že pouze menší část, tzv. variabilní režie, je ovlivněna stupněm využití kapacity. Zejména s ohledem na řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě by výše variabilních režii měla být kalkulována odděleně od fixní režie, která může být pro tento typ úloh irrelevantním nákladem.

Jednou z **klíčových funkcí kalkulací je přiřazení režijních nákladů na jednotlivé výkony**, které se provádí nepřímo prostřednictvím přírážek nebo určitých klíčů. Právě v těchto přírážkách a klíčích tkví jeden z problémů



nákladových kalkulací, a to určit takový klíč, který by nám pomohl **přiřadit režie na kalkulační jednici dle příčinné souvislosti**. Tj., aby jednotlivým výkonům byly přiřazeny právě ty podíly režijních nákladů, které výkony samy spotřebovaly. [32, 52, 54, a další] Toto lze dále upřesnit v tom smyslu, že **objektem alokace**, ke kterému jsou náklady přiřazovány, nemusí být pouze podnikový výkon jak definuje např. Král [32], ale může jít o útvar<sup>14</sup> nebo o jakékoli manažerské rozhodnutí. [33].

Problematika správné alokace režijních nákladů byla v minulosti často opomíjena a důležité bylo tyto náklady nějakým způsobem uhradit v ceně produktu. Král vzhledem k tomuto uvádí: „*Zejména v současné době se však ukazuje, že tento tzv. reprodukční způsob přiřazování nákladů vypovídací schopnost kalkulací nezvyšuje, a naopak – v případě jeho nesprávné interpretace – vede k chybným rozhodnutím.*“ [32] Toto může nastat v případě, kdy jsou režijní náklady pouze mechanicky přiřazené výkonu a zvýší tak v součtu s ostatními náklady celkovou nákladovou úroveň výkonu nad hranici jeho tzv. akceptovatelné ceny. To pak ovšem znamená, že v případě respektování nákladové tvorby ceny jsme nuceni prodávat naše výkony nad celkovými náklady, čímž ovšem můžeme ztratit část tržního podílu, což povede např. k nevytížení našich výrobních kapacit a snížení zisku. Tento postup mechanického stanovení režijních nákladů na výkon pak také může způsobit jeho zdánlivou vysokou nákladnost a tím pádem neefektivnost, což při **dodržení racionálních principů** řízení firmy **může vést k vyřazení daného výkonu z produktového portfolia**. Důsledky plynoucí z tohoto rozhodnutí jsou potom obdobné jako v předešlém případě.

Hlavním cílem v oblasti přiřazování nákladů je získání přesnějších informací o nákladech určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, která se má řešit. Toto označujeme jako **alokace nákladů** a výzkum v tomto směru se zabývá zejména základními **cíli alokace, jejími principy a fázemi**.

Král již v roce 1997 v publikaci Manažerské účetnictví prezentuje hlavní cíle alokace jako: „... *nejobecnějším cílem alokace nákladů je poskytnout informace o nákladech, které jsou určitému rozhodnutí relevantní. Zřejmě nejdůležitější zásada, kterou je třeba v této souvislosti respektovat je, že neexistuje **správný nebo špatný způsob** přiřazení nákladů příslušnému výkonu. Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména **rozhodovací úlohu**, která bude na základě tohoto přiřazení řešena.*“ [54, str. 112]

---

<sup>14</sup> Využívá se zejména v odpovědnostním účetnictví – jeho prostřednictvím získávají manažeři informace o chování a výsledcích hospodaření jednotlivých útvarů, o vynaložených zdrojích a vytvořených výkonech ve svěřeném útvaru. Odpovědnostní účetnictví umožňuje hodnotit výkonnost (nákladovost) jednotlivých vnitřních útvarů – hospodářských středisek. [33]

Tyto úlohy lze typově rozdělit do několika oblastí. Mohou to být např. úlohy, jejichž smyslem je rozhodovat o způsobu využití ekonomických zdrojů na dostupné kapacitě, propočty nákladů vynaložených v souvislosti s výkony, úlohy směřující k cenovým vyjednáním a obhajobě ceny atd. [32, 54]

V rámci alokace nákladů je nezbytné rozlišovat a respektovat příčinné a „únosné“ vztahy – tato fráze slouží k popsání relačních požadavků mezi nepřímými náklady a základnou pro jejich přidělování. Musí zde existovat zřetelný vztah, který bude představovat vhodné rozdělení nepřímých nákladů. Tento nesporný vztah si lze přeneseně ukázat na příkladu základny mzdových sazeb a pojištění na sociálním zabezpečení. Neboť nárůst mzdových sazeb způsobuje související zvýšení odvodů na sociálním pojištění. A naopak, je velmi těžké najít příčinné vazby mezi přímou prací ve výrobě a náklady na dodání zásob použitých v rámci výrobního procesu. Pokud tedy chceme přistupovat k alokaci nákladů racionálně, musíme tyto vztahy respektovat. To vyústilo ve stanovení hlavních principů alokace režijních nákladů, které jsou popsány mnoha autory.

### 2.5.1 Principy alokace režijních nákladů

Společným cílem všech metod kalkulace je nalézt příčinný vztah mezi kalkulovanými náklady a výkony. Základním principem přiřazování nepřímých (režijních) nákladů by měl být **princip příčinné souvislosti**, jenž vychází z úvahy, že každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčinně vyvolal. Pro některé rozhodovací úlohy, např. u nákladových položek, u kterých neexistuje příčinná souvislost s tvorbou konkrétních výkonů, ale s řízením podniku jako celku, se využívá tzv. **princip únosnosti nákladů** (uplatnění zejména v reprodukčních úlohách a v úlohách spojených s obhajobou ceny). Tento princip, na rozdíl od principu příčinnosti, nezjišťuje, jaké náklady objekt alokace vyvolal, ale jakou výši nákladů je schopen „unést“ např. v prodejní ceně. [32, 52, 54] Tento princip se také používá i pro přiřazení společné správní režie konkrétním výkonům např. na základě stanoveného procenta z prodejní ceny (potom tedy čím vyšší je cena výkonu, tím vyšší správní náklady výkon unese – uhradí). [9]

Třetí uplatnitelný princip je **princip průměrování**. Také ten by měl být ale uplatňován až v případě, kdy princip příčinné souvislosti není aplikovatelný. Primárně se orientuje na otázku: „Jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek?“ Princip průměrování může být velmi zavádějící v případech, kdy pomocí něj alokujeme náklady značně heterogenních výkonů. [4, 32]

## 2.5.2 Alokační fáze

Analýza alokačních fází je jednou z cest ke zpřesnění pohledu na příčinnou souvislost mezi náklady a výkony. Alokační fázi se rozumí dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům. Zpravidla v této souvislosti hovoříme o třech alokačních fázích:

- Cílem první fáze alokace je **přiřazení přímých nákladů takovému objektu alokace, který vyvolal jejich vznik**. U jednicových nákladů se může jednat přímo o finální výrobek.
- Cílem druhé fáze je co nejpřesnější vyjádření **vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik**. Tento objekt je pak zprostředkující veličinou, vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady.
- Cílem třetí fáze alokace je pak co nejpřesnější vyjádření podílu **nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu**. V této fázi jde tedy o přiřazení nákladů ze zprostředkovatele, kterému byly náklady přiřazeny ve druhé fázi, **přímo konkrétnímu výkonu**. [4, 32, 52]

Ve druhé a třetí fázi alokací jsou často nepřímé náklady přiřazeny kalkulační jednici pomocí tzv. **rozvrhové základny**, která je v zásadě spojovníkem, jenž umožňuje překlenout zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednici výkonu. Právě zde se v praxi stává nejvíce chyb, které ve svém důsledku znamenají nesprávné přiřazení režijních nákladů konkrétnímu výkonu, což vede ke stanovení nesprávné konečné ceny. Můžeme tedy říci, že **volba správné rozvrhové základny je pro podnik většinou kritická!** [50]

## 2.5.3 Volba rozvrhové základny

U mnoha metod se neobejdeme bez stanovení nějaké formy režijní přírážky a tedy bez stanovení rozvrhové základny (dále jen RZ). Jedná se vlastně o veličinu, pomocí níž jsou nepřímé (režijní) náklady přiřazovány jednotce výkonu. Podívejme se tedy, jak vidí problematiku volby vhodné RZ různí autoři. Hradecký [21, str. 192] uvádí výčet hlavních požadavků na RZ, mezi něž patří:

1. Mělo by se jednat o veličinu, k níž mají rozvrhované náklady v maximální míře vztah příčinné souvislosti z hlediska jejich celkové výše a změn. Zdůrazňuje tak první alokační princip.
2. Měla by být dostatečně velká, aby malé výkyvy v jejím rozsahu nezpůsobily nadměrné výkyvy v rozvrhovaných nákladech na kalkulační jednici.

3. Poměr mezi RZ a rozvrhovanými náklady by měl být relativně stálý, tak aby mezi nimi existovala proporcionalita.
4. RZ by měla být jednoduchá, snadno zjistitelná a kontrolovatelná.

K tomuto lze ještě z logiky věci dodat, že zvolená RZ musí mít v řešených úlohách co největší vypovídací schopnost. V praxi však bohužel lze většinou jen velmi obtížně zkombinovat všechny tyto požadavky, a proto se často volí kompromisní řešení s tím, že se toleruje případná jistá míra nepřesnosti kalkulace. [4]

Pro rozvrhování a alokaci lze definovat několik skupin režijních nákladů. Jejich podrobná definice je uvedena v rámci kapitoly 2.6.3.2 u přírážkové metody kalkulace. Uveďme si nyní příklady, jak rozvrhovat různé režijní náklady:

- **Zásobovací režie** - náklady spojené se vstupní logistikou jsou ve velké míře spojeny s mnoha činnostmi, které se v rámci nákupu a zásobování vykonávají. V dalším ohledu jsou také ovlivňovány množstvím a hodnotou nakupovaných položek. Tato část režijních nákladů tedy může vykazovat **výraznou závislost na spotřebě materiálů**, a proto tedy jako základna bývá využívána **hodnota přímého materiálu**. [7]
- Poněkud složitější situace nastává u výrobní režie, kdy režijní náklady spojené s výrobou a doprovodnými činnostmi mohou vykazovat různé závislosti. Pro výrobní režii se velmi často jako RZ využívá **množství přímé práce, přímého materiálu** nebo jejich součet. Další možností je rozvrhnout výrobní režijní náklady na jednotlivé výrobky podle **strojního času či hmotnosti** [7]. Fibírová pak jako nejčastější RZ uvádí některé naturální základny. Mezi nimi tedy **hodiny práce**, které je vhodné použít, pokud je možné měřit objem činnosti vytvořený konkrétním pracovníkem a pokud je práce pracovníka bezprostředně spojena s využitím technického zařízení. **Strojové hodiny** je vhodné zvolit v případech, kdy je možno měřit pracnost výkonů, kdy náklady provozu jsou relativně vysoké ve vztahu k mzdovým nákladům útvaru a nebo pokud odpisy tvoří významnou nákladovou položku. [9] Zřejmě se tedy bude jednat o technicky a technologicky náročnější výroby. Hradecký ve své publikaci dokonce uvádí, že díky mechanizaci výroby přestaly jednicové mzdy vyhovovat požadavkům na RZ, ztratily příčinnou souvislost a vlivem automatizace přestaly jako takové vůbec existovat. Toto tvrzení ovšem nelze chápat obecně, neboť přestože jednicové mzdy poněkud ustoupily ze středu zájmů do pozadí, pořád jsou do určité míry využívány<sup>15</sup>. [21, str. 193]

---

<sup>15</sup> viz. výsledky výzkumného šetření

- Další skupina režijních nákladů, **odbytová režie**, je pro hledání té správné rozvrhové základny poněkud komplikovanější, neboť zde vyvstává otázka, čím jsou tyto náklady vyvolány. Většinou nám v těchto případech tedy nezbyvá, než jako rozvrhovou základnu opět použít objem přímých mezd, přímého materiálu nebo tyto dvě položky přímých nákladů sečíst a jako rozvrhovou základnu použít jednoduše objem přímých nákladů. Bohužel, žádná z těchto položek asi nebude přesně vystihovat příčinnou souvislost mezi těmito náklady a výkony. Ve své podstatě se v tradičních nákladových systémech bude jednat o arbitrární alokaci nákladů, která kalkulaci jako takovou znehodnocuje. Další možnosti stanovení RZ vycházejí z úvah, že odbytové činnosti podniku souvisí s tržbami, které podnik za tyto výkony utrží. Častou snahou v takovýchto případech je použití prodejní ceny, resp. tržeb jako rozvrhové základny. I když má tento postup určitý racionální základ, jsou tržby jako RZ zcela nevhodné. Aplikací tohoto postupu bychom se dostali ještě do většího zkreslení výsledných nákladů, než je tomu u klasických rozvrhových základen. [21, 87]
- Poslední skupinou režijních nákladů je **správní režie**, která má ve většině případů fixní charakter. Tyto náklady zůstanou stejné bez toho, jaký objem výkonů podnik realizuje, neboť zde prakticky neexistuje jakákoliv příčinná souvislost vzniku nákladů s výkonem. Zde se proto vhodná rozvrhová základna hledá ještě složitěji a v tradičních modelech je tato režie při použití jakékoliv RZ víceméně vždy průměrnou veličinou. Tady se tedy neuplatňuje princip příčinnosti, ale principy únosnosti a průměrování. [9]

#### 2.5.4 Závěry plynoucí z problematiky přiřazování nákladů

V praktických aplikacích alokace nákladů se můžeme setkat s několika problémy a chybami, kterým je nezbytné věnovat pozornost a přispět k jejich odstranění. Těmito jsou:

- Chybou, která má často nedožrnné důsledky, je využití takové informace o podílu nákladů na kalkulační jednici, která není správným podkladem pro řešení konkrétní rozhodovací úlohy.
- Dalším problémem je také odtržení propočtu nákladů na výkon od rozhodovacího problému, k jehož řešení měl přispět.
- Mechanické uplatňování kalkulačních postupů a rozvrhových základen, bez zřetele na jakýkoliv uživatelský přínos.

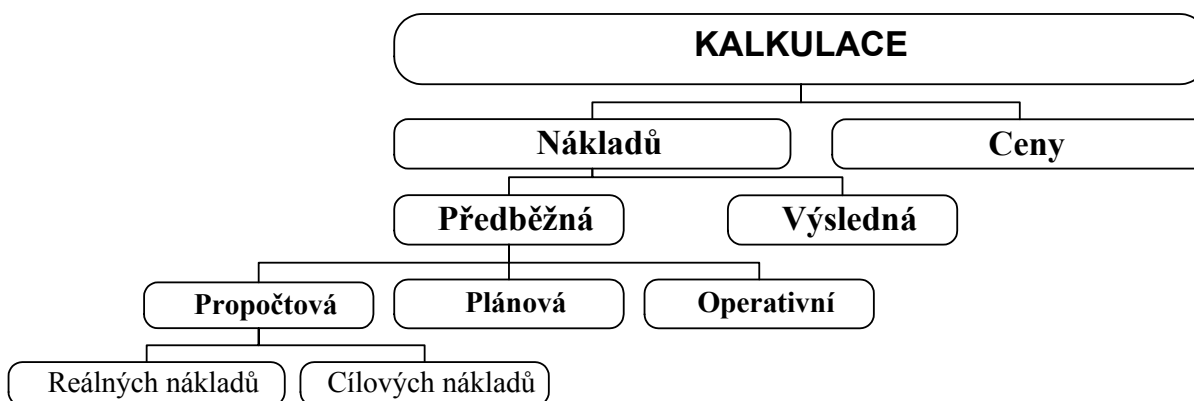
Chyby v rozhodování o nákladech se zvyšují, pokud uživatel u jednotlivých položek alokovaných na konkrétní objekt nezná uplatněný princip alokace. [9, 32]

## 2.6 Přehled používaných metod a technik kalkulací a alokace režijních nákladů

Tradiční manažerské účetnictví nabízí velké množství kalkulačních metod a jejich variant. Tyto metody používají různé způsoby alokace režijních nákladů, od těch nejjednodušších, až po ty propracovanější a komplexnější. Při volbě nákladové kalkulace je např. potřeba brát v úvahu strukturu prováděných výkonů a také to, jak se od sebe navzájem liší.

### 2.6.1 Kalkulační systém

Vzhledem k různým funkcím, které kalkulace v podnikovém řízení plní, se v praxi sestavuje řada různých **typů kalkulací**, které tak tvoří **ucelený kalkulační systém**. [34] Kalkulace tedy můžeme rozdělit podle toho, kdy jsou kalkulace sestavovány, zda předem nebo zpětně a také k jakému účelu, na **předběžné** a **výsledné** [7, 34]. Podrobnější rozdělení je zachyceno v následujícím schématu na obr. č. 7.



Obr. 7 Kalkulační systém [34]

Každý typ kalkulace je samozřejmě využitelný k jinému účelu, v jiném časovém okamžiku a v jiné fázi produkčního procesu. Velký počet firem potřebuje znát informace o nákladech výkonu ještě před zahájením samotného transformačního procesu. Tyto informace pak slouží především jako velmi důležitý podklad pro prvotní stanovení ceny a tedy pro cenová vyjednávání. Takové kalkulace označujeme jako **předběžné**. Kalkulace tohoto typu jsou charakteristické tím, že v okamžiku jejich sestavování nejsou k dispozici kompletní a přesné informace o tom, jaký objem vstupů daný výkon spotřebuje. Jsou tak sestavovány propočtem částečně známých údajů, do určité míry je zde však nutné uplatnit odhady neznámých údajů nebo normování. [9, 32]

V rámci předběžných kalkulací tedy rozlišujeme kalkulace **propočtové**, jejichž úkolem je vytvořit podklady pro předběžné posouzení efektivity nového nebo individuálně prováděného výkonu, návrhu jeho ceny nebo také efektivity zvažované investice. Sestavuje se před konstrukční a technologickou přípravou výroby v době, kdy ještě nejsou k dispozici příslušné normy spotřeby. [35] Propočtová kalkulace se zpravidla v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výkonu, kdy ještě neprobíhá vlastní prodej a výroba. Tradičními cíli propočtové kalkulace, které se i v současné době prosazují v zakázkově orientovaných výrobních s dlouhým výrobním cyklem a s nižší úrovní konkurence, je snaha zejména o:

- vyjádření nákladové náročnosti výkonu, která bude odpovídat současným schopnostem podniku při jeho výrobě,
- poskytnutí podkladu pro zpracování cenové nabídky. [9]

Detailnější zpracování a přehled položek se potom objevuje v **plánových kalkulacích**, které již vychází z relativně přesného odhadu spotřeby vstupů a slouží hlavně pro přesné plánování operací, např. výroby. Hlavní význam spočívá také v tom, že slouží jako jeden z podkladů pro sestavení podnikové rozpočtové výsledovky (konkretizují přímé a nepřímé náklady) a také jako jeden z nástrojů řízení hospodárnosti, neboť vymezují rámec nákladů, kterých by měly výrobní útvary dosáhnout. [4, 34] Král konstatuje, že zpracování plánových kalkulací má zásadní význam pro výkony, jejichž výroba či provádění se budou opakovat v průběhu delšího časového intervalu (předpokládá se v průběhu alespoň jednoho roku). [32, str.194]

V rámci tohoto typu kalkulace dále uvedme, že jsou také významným takticky zaměřeným **nástrojem řízení hospodárnosti jednicových** nákladů ve vazbě na **operativní kalkulace**. Tento typ kalkulace se zpravidla sestavuje v průběhu výroby určité série výrobků, kdy dochází ke změnám podmínek procesu výroby zejména v položkách přímých jednicových nákladů.<sup>16</sup> Zde jsou využívány tzv. operativní spotřební a výkonové normy, a proto tato kalkulace slouží také jako podklad zadání nákladového úkolu výrobním útvarů. [32, 54]

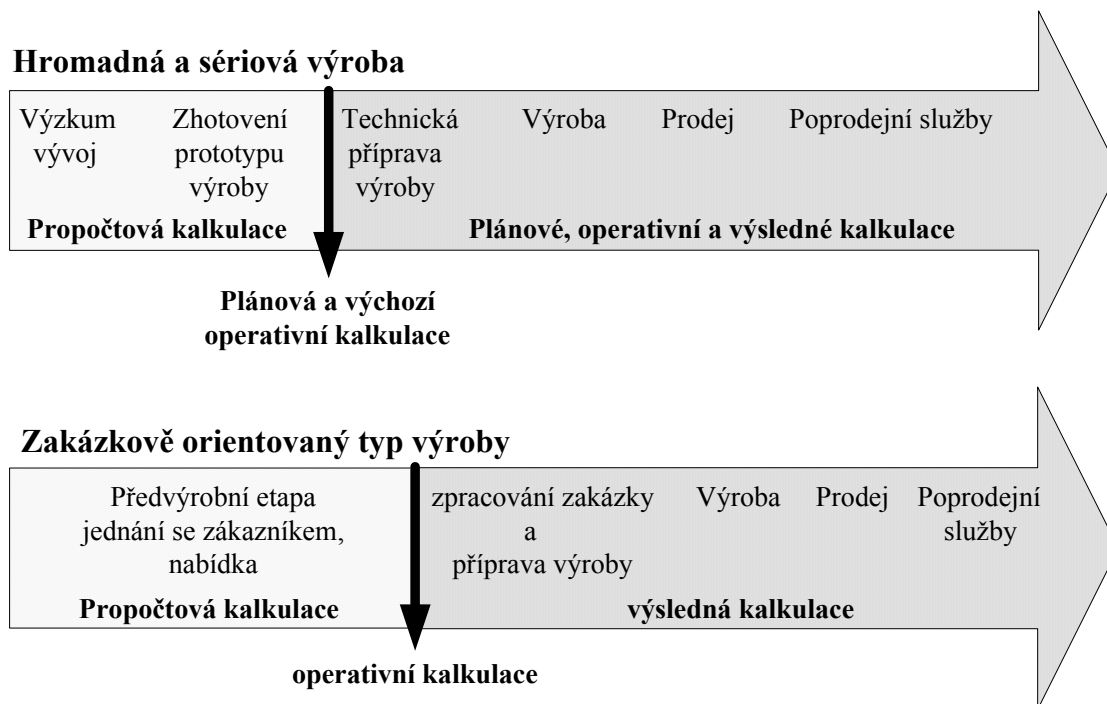
Nástrojem následné kontroly hospodárnosti se pak stává **výsledná kalkulace**<sup>17</sup>, která se sestavuje po skončení výroby a pomocí ní zjišťujeme skutečné náklady, průměrně připadající na výkon (jednotku výkonu). Při porovnání s nákladovým úkolem mohou být podkladem jednak pro hodnocení hospodárnosti útvarů, jednak pro ověření reálnosti operativních kalkulací výkonu. Jak uvádí Čechová, vysokou vypovídací schopnost mají tyto kalkulace

---

<sup>16</sup> Může se jednat o změny v ceně nakupovaného materiálu, změny dodavatelů materiálu, změny a nastavení strojového a technologického parku (s cílem snížení přímých nákladů) apod.

<sup>17</sup> Z časového hlediska je završením celé kalkulační soustavy a je použita také jako kontrolní nástroj. [21]

v podmínkách zakázkového systému výroby s dlouhým výrobním cyklem. [4, str. 93] U takovýchto výrobních cyklů je velmi náročné stanovit s určitou přesností budoucí náklady, proto je o to důležitější následná kontrola těchto plánovaných nákladů a porovnání se skutečně vynaloženými náklady. Názorně zachycuje vazby kalkulačního systému ve své knize Fibírová (viz. obr. 8). [9]



Obr. 8 Vazby kalkulačního systému [9]

Ve firemní praxi je často používáno více typů nákladových kalkulací k různým účelům. Ty pak tvoří kalkulační systém firmy, tedy soustavu kalkulací, mezi kterými jsou definovány vazby a způsoby jejich použití. Cílem efektivního kalkulačního systému je potom řízení hospodárnosti v užším pojetí, v širším pojetí by se tento systém měl stát syntetickým nástrojem řízení také výtěžnosti ekonomických zdrojů a ekonomické efektivity prováděných výkonů. Jasně se zde tedy odráží také prvek kontrolní funkce celého kalkulačního systému. [32]

## 2.6.2 Struktura nákladů

S využitím kalkulací je spojena celá řada otázek, na které je nutno hledat odpovědi. K tomu je nezbytné nejenom dokázat vyčíslit výši nákladů, ale ukázat také jejich složení a strukturu. Strukturované uspořádání nákladů v kalkulaci označujeme jako kalkulační vzorec. Je nutno připustit, že v každém podniku je vyjádření této struktury vysoce individuální a je dáno **složitostí a náročností** výrobního procesu, rozhodovací úlohy, ale také i celé firmy.



**Jako základní typy kalkulačních vzorců** můžeme označit [32, 34]:

- typový kalkulační vzorec,
- retrogradní kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady,
- dynamická kalkulace,
- kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.

### **2.6.2.1 Typový kalkulační vzorec**

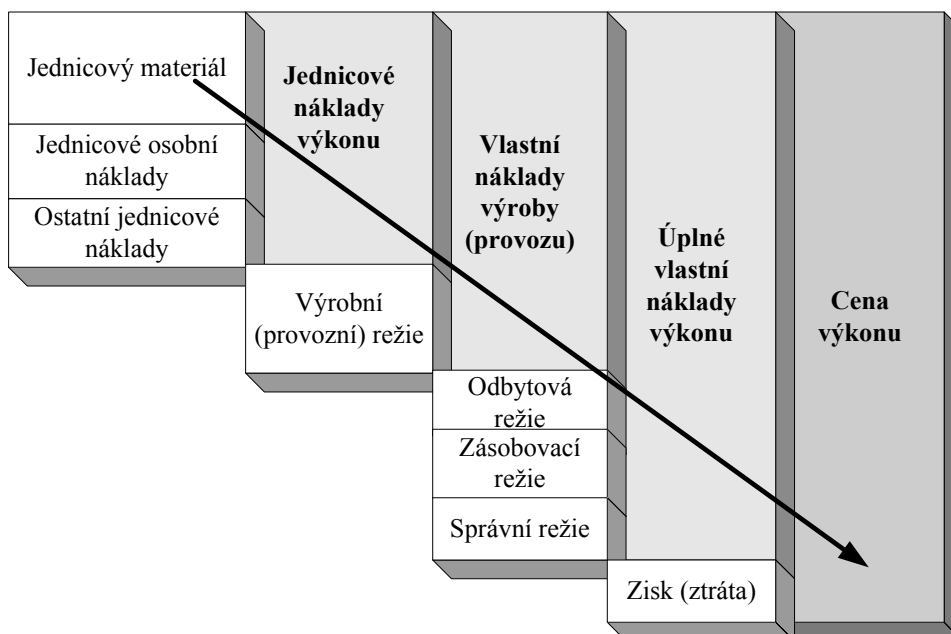
Jeho využití v prvotní podobě se objevilo již na začátku 20. století. Struktura tohoto vzorce se časem přizpůsobovala podmínkám ve výrobním procesu a bylo individuální záležitostí každé firmy, aby si zvolila jí vyhovující kalkulační vzorec. Během totalitní politické éry v tehdejší Československu se tento model kalkulačního vzorce dostal pod silný tlak na jednotný postup kalkulací ve všech odvětvích hospodářství, což vedlo ke vzniku tohoto tzv. typového kalkulačního vzorce.

Tento model se v praxi zakořenil natolik, že se ve svých modifikacích stal nejpoužívanějším typem kalkulačního vzorce a je výchozí základnou pro konstrukci kalkulačních vzorců pro různé organizační, technologické a jiné podmínky. [21] Slouží zejména pro potřeby plánování nákladů a kontrolu rentability prováděných výkonů, neboť zahrnuje úplné náklady připadající na kalkulační jednici<sup>18</sup> (viz. obr. 9).

Jak je ze schématu na obrázku č. 9 zřejmé, sestavení úplných vlastních nákladů výkonu a ceny se odvíjí od jednicových nákladů, u nichž v praxi není problém jejich zjištění. K jednicovým nákladům se posléze načítají jednotlivé druhy režijních nákladů, které se rozpočítávají na základě stanovených klíčových veličin. Tento model neslouží pouze k určení ceny, ale jednotlivé stupně tohoto vzorce lze použít pro různé účely, např. pro ocenění vnitropodnikových výkonů na skladě (na úrovni vlastních nákladů výroby) nebo pro potřeby motivování a odměňování pracovníků.

---

<sup>18</sup> Proto využití tohoto vzorce bývá označováno jako absorpční kalkulace.



Obr. 9 Schéma konstrukce typového kalkulačního vzorce  
[vlastní úprava dle 21, 33, 34, 36 atd.]

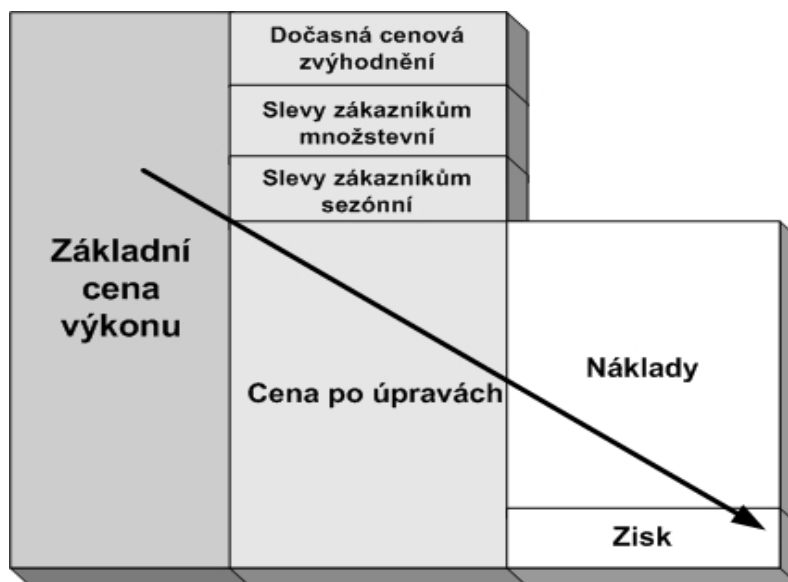
Tento model má však řadu nevýhod a omezení. K těm nejdůležitějším patří především spojování nákladových položek, které mají **různý vztah** ke kalkulovaným výkonům a měly by tedy být přiřazovány na základě různých principů alokace. Dále tento model nebere zřetel na **relevanci nákladových položek** vzhledem k různým rozhodovacím úlohám (relevantní a irelevantní náklady). V neposlední řadě také není možno přehlédnout fakt, že se jedná o **statické zobrazení vztahu nákladů ke kalkulační jednici**. Neposkytuje tak informace o změnách nákladů, které by byly vyvolány změnou objemu produkce atd. [31]

Vzhledem k těmto omezením se v praxi začaly uplatňovat kalkulační vzorce s alternativním uspořádáním položek nákladů v kalkulaci a odlišně vyjádřeným vztahem nákladů výkonu k ceně.

### 2.6.2.2 Retrogradní kalkulační vzorec

V současnosti celá řada podniků, působících hlavně na velmi konkurenčních trzích, již uplatňuje oddělení kalkulace nákladů a ceny v odlišném přístupu k tvorbě obou skupin. Vychází z toho, že cena výkonu není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale je ovlivňována vysoce konkurenčním prostředím. Podnik je nucen tržní cenu výkonu akceptovat a tato cena se tedy stává výchozím údajem pro kalkulaci. Kalkulace ceny vychází především z úrovně zisku a marže, kterou výkony podniku musí jako celek generovat vzhledem k požadované výnosnosti kapitálu.

Potom vzájemný vztah (viz. obr. 10) reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny tedy není součtový, ale rozdílový<sup>19</sup>. Modifikací tohoto modelu je pak přístup, při němž se odvozuje žádoucí úroveň nákladů z rozdílu mezi předpokládanou cenou výkonu a jeho cílovým ziskem. V této souvislosti hovoříme o tzv. kalkulaci cílových nákladů (angl. Target Costing).



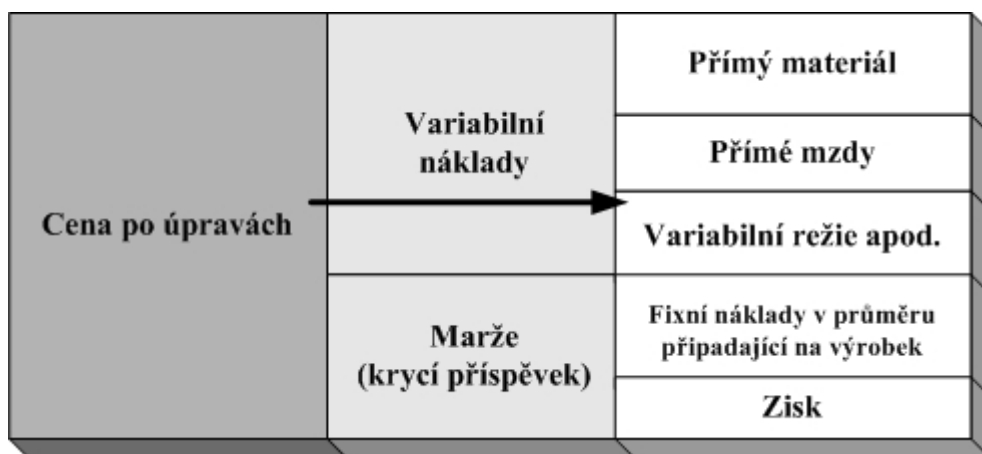
Obr. 10 Schéma konstrukce retrográdního kalkulačního vzorce  
[vlastní úprava dle 21, 33, 34, 36 atd.]

### 2.6.2.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Další obměna kalkulačního vzorce si podrobněji všímá struktury vykazovaných nákladů a snaží se odstranit nepřesnosti vznikající při kalkulování pomocí kalkulace úplných nákladů. V tomto přístupu se výkonům přičítá jen variabilní část nákladů. Metoda kalkulace, vycházející z tohoto principu, se nazývá **kalkulace variabilních nákladů**.

Názorná skladba ceny a postup sestavení kalkulace jsou schématicky znázorněny na následujícím obr. č. 11.

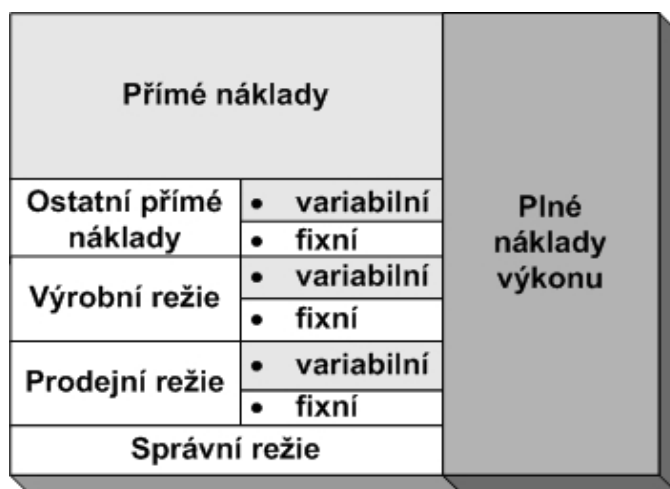
<sup>19</sup> Odtud také označení těchto kalkulací jako **rozdílové**.



Obr. 11 Schéma konstrukce kalkulačního vzorce s oddělením fixních a variabilních nákladů [vlastní úprava dle 21, 33, 34, 36 atd.]

#### 2.6.2.4 Dynamická kalkulace

Myšlenku odděleného zachycování fixních a variabilních nákladů dále rozvíjí dynamická kalkulace. Ta je částečně podobná typovému kalkulačnímu vzorci, ale rozšiřuje jeho vypovídací schopnost díky kombinaci členění podle závislosti na objemu prováděných výkonů (viz. obr. 12).



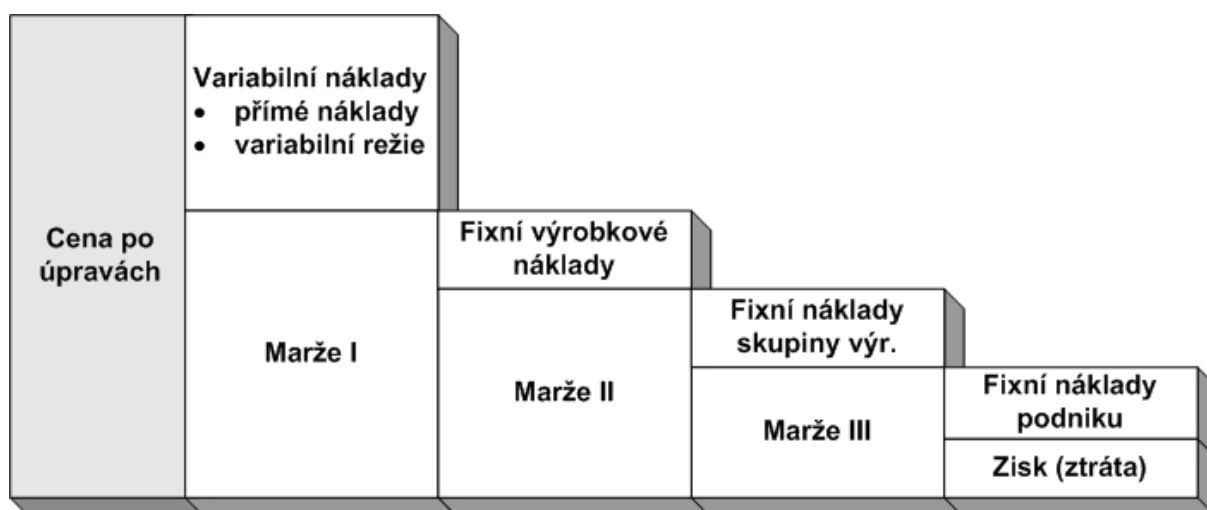
Obr. 12 Schéma konstrukce dynamického kalkulačního vzorce [vlastní úprava dle 21, 33, 34, 36 atd.]

Fixní složka nákladů je v tomto případě oddělená a v případě měnících se objemů prodeje nedochází ke zkreslení konečných plných nákladů na výkon, což je nesporná výhoda tohoto modelu kalkulace. Širší využívání dynamických kalkulací však naráží na problém spočívající jednak v možnosti zjištění nákladů v potřebném členění a jednak ve vyjádření produkce v situacích, kdy se vyrábí více výrobků.

### 2.6.2.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tento model je opět obměnou kalkulace variabilních nákladů. Hlavním charakteristickým prvkem je zde posuzování fixních nákladů nikoliv jako nedělitelného celku, ale naopak v rozčlenění na několik skupin. Princip tedy spočívá ve snaze rozdělit fixní náklady na menší celky, především na ty alokovatelné na principu příčinné souvislosti, a potom na další, přiřazovány dle jiných principů. [32]

Důraz je kladen především na první skupinu, kde jsou fixní náklady posuzovány podle toho, zda byly vyvolány konkrétním druhem výrobku nebo skupinou výrobků. Ve finální podobě tak získáme dílčí krycí příspěvky (marže) různých úrovní (viz. obr. 13). Na základě těchto krycích příspěvků pak můžeme posuzovat efektivnost jednotlivých výrobků (výrobních skupin). [32, 35]



Obr. 13 Schéma konstrukce vzorce se stupňovitým vrstvením fixních nákladů  
[vlastní úprava dle 21, 33, 35, atd.]

### 2.6.3 Využívané kalkulační metody pro přiřazení (alokaci) nákladů

Jak bylo uvedeno v kapitole 2.4.2.3, **metodou kalkulace** můžeme rozumět postup, kterým dochází ke stanovení výše nákladů na daný podnikový výkon. Využitím odpovídající kalkulační metody lze také zjistit cenu, zisk nebo marži (krycí příspěvek) na příslušný výkon. [21, 32]

V této souvislosti je potřebné zmínit, že někteří autoři striktně odlišují **kalkulační techniky** a **kalkulační metody**. V této souvislosti zmiňme např. prof. Synka, který odlišuje způsoby stanovení nákladů v kalkulaci od jednotlivých metod [58], z dalších autorů to jsou např. Duchoň [7], Kožená [30], Popesko [50] atd. Jak bylo uvedeno výše, pod metodou lze tedy rozumět

**postup stanovení nákladů na výkon**, kdežto kalkulační techniku chápeme jako **způsob** přiřazení nákladů. Ve své podstatě lze rozlišit tyto dvě hlavní skupiny technik:

- **dělením**, kdy nejprve zjišťujeme náklady a jejich složky na objem výroby a poté je dělíme počtem jednotek výkonu,
- **přirážková** (pro heterogenní výkony), kdy se režijní náklady stanoví tzv. **zúčtovací (režijní) přirážkou** nebo **sazbou**. [30, 50, 58]

Použití různých metod kalkulací je závislé především na:

- vymezení předmětu kalkulace,
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace<sup>20</sup>,
- na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. [7, 50]

Obecným cílem kalkulačních metod je podat co nejpřesnější a nejspolehlivější informace o výši a struktuře nákladů výkonu. Jednotlivé metody tak lze od sebe odlišit širokým spektrem prvků, mezi které lze zařadit např. způsob přičítání nákladů kalkulační jednici a jejich zobrazení v kalkulaci, princip a rozsah alokace nákladů atd.

Metody, kde vykazujeme a načítáme všechny náklady, ať jednotkové nebo nepřímé (režijní), označujeme jako **kalkulace plných nákladů (absorpční)**. Konkrétně vymezenému výkonu se tedy přiřazují nejen přímé (variabilní) náklady, ale také fixní (režijní) náklady, přičemž pozornost není věnována odlišným příčinným souvislostem vzniku těchto nákladů v porovnání s náklady variabilními. Jak uvádí Fibírová, jedná se tedy o nástroj pouze statického zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin výkonu. [9]

Hlavním problémem absorpční kalkulace je rozvržení nákladů vyvolaných konkrétním **druhem výkonu** (nikoliv jeho jednotkou) a **společných (nepřímých) nákladů**, které se přiřazují výkonům na jejich jednoznačně vyjádřený, zpravidla předem stanovený objem a sortiment. [43] Petřík dále uvádí, že „*Základním problémem plné nákladové techniky je skutečnost, že náklady prodejních ziskových center a divizí v sobě mohou nést skryté interní neefektivitu těchto subjektů. Tyto neefektivitu jsou poté přelévány dále do nákupních ziskových center a divizí, v konečném důsledku pak i do externí prodejní ceny.*“ [46, str. 142]

Vzhledem k některým dalším omezením, kterým se budu věnovat dále, však není možné nebo vhodné využívat kalkulace plných nákladů pro rozhodování o

---

<sup>20</sup> rozuměj technice kalkulace

strukturu a variantách sortimentní skladbě výkonů, o limitu ceny, ani pro posouzení přínosu konkrétního výkonu k tvorbě zisku. Ne vždy je také možné zobrazovat všechny náklady na jednici výkonu tak, abychom se nedopustili fatálních chyb. Takové metody pak označujeme jako **kalkulace neúplných nákladů (tzv. neabsorpční)**. Další označení je např. **kalkulace variabilních nákladů**. [52]

Tyto kalkulace vznikly jako reakce na značné nepřesnosti v úplném přiřazování nákladů. Ve své podstatě lze hovořit o eliminaci těchto nedostatků, které vycházejí z nerozvrhování (nealokování) fixní části nákladů (režii). Kalkulace tedy spočívá v přesném stanovení nákladů přímých, relativně přesném stanovení nákladů variabilních a vyčleněním celkových fixních (režijních) nákladů, jež nejsou konkrétnímu výkonu přiřazeny.

Jak již bylo řečeno, přímé náklady je možno přiřadit kalkulační jednici již v okamžiku jejich vynaložení, a to pomocí dělení celkové výše přímých nákladů konkrétním množstvím vytvořených výkonů. Větším problémem je přiřazení nepřímých nákladů, které se vynakládají v souvislosti s vytvořením širšího sortimentu výkonů – jsou to společné náklady pro více skupin výkonů. Proto je nutné v kalkulacích věnovat hlavní pozornost především správnému vyčíslení právě nepřímých (režijních) nákladů.

Podívejme se nejdříve na metody úplných nákladů, tzv. absorpční metody<sup>21</sup>, které můžeme rozdělit na: [9, 32, 35, 58]

- a) kalkulace dělením,
- b) přírážkové metody kalkulace,
- c) kalkulace ve sdružených výroбах,
- d) kalkulace rozdílové,
- e) kalkulace na základě aktivit (Activity based costing - ABC).

### 2.6.3.1 Kalkulace dělením

Hlavním znakem těchto kalkulací je skutečnost, že přiřazují náklady výkonům ve vztahu k množství různě vyjádřených kalkulačních jednic.

- Přiřazování nákladů **prostým dělením**.<sup>22</sup>

Jedná se o nejjednodušší kalkulační metodu. Tato kalkulace přiřazuje náklady výkonům na základě podílu společných nákladů (N) k množství

---

<sup>21</sup> Dříve byl pro tyto kalkulace používán anglický termín full costing, v současné době je nahrazován spíše pojmem absorption costing (full absorption).

<sup>22</sup> Z anglického divivison costing. [8]

vyprodukovaných výkonů ( $q$ ). Výsledkem jsou tedy průměrné náklady nazývané také jednotkové náklady ( $n$ ). Tato metoda se používá především pro hromadné výroby, kdy si jako příklad můžeme uvést výrobu elektrické energie, těžbu kamene atd. [8, 30, 58 a další]

Propočet nákladů na kalkulační jednici má tedy následující tvar:

$$n = \frac{N}{q} \quad (1)$$

Položme si ovšem otázku, jaké firmy v dnešní době produkují pouze jeden typ výkonů? Vzhledem ke stále náročnějším požadavkům zákazníků se i firmy musí přizpůsobovat a ve většině případů tedy nabízí různorodou produkci. Jednoduchou kalkulaci prostým dělením je tedy možné použít pouze v takových odvětvích, kde produkujeme skutečně homogenní produkt.

#### ➤ Přiřazování nákladů *dělením s ekvivalenčními (poměrovými) čísly*

Metoda přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady. Její uplatnění nacházíme opět v homogenních výroбах technologicky podobných výrobků lišících se pouze různými parametry, jako např. velikostí, tvarem, hmotností nebo pracností výroby. Tyto odlišnosti se vyjadřují pomocí poměrových čísel, které určují vzájemný poměr výše nákladů mezi jednotlivými kalkulačními jednicemi. Základem pro stanovení poměrových čísel jsou různé, objektivně zjistitelné (měřitelné) konstanty (spotřeba přímého materiálu, hmotnost nebo rozměr výrobku). [22, 30, 32, a další]

Rozšířením této metody může být tzv. **multiplikační kalkulace s ekvivalenčními čísly**. [36] Tuto metodu využijeme v případech, kdy se výrobky odlišují větším počtem parametrů.

Společným znakem obou uvedených metod kalkulace dělením (prostá a s ekvivalenčními čísly) by měla být snaha přiřazovat co **největší část společných nákladů** na základě co nejužšího **příčinného vztahu** mezi náklady a výkony. [33, 55]

#### ➤ **Stupňovitá kalkulace dělením**

Další modifikací základních kalkulací dělením je **stupňovitá kalkulace**. Tuto metodu můžeme aplikovat tam, kde jsou odděleny výrobní, správní a



odbytové náklady nebo v případech, kdy se liší počet **vyrobených a prodaných** výrobků.

Výhodou stupňovité metody je to, že nezatěžuje výrobky, které nebyly prodány, odbytovými, resp. správními náklady. Hlavní uplatnění však tato metoda nachází ve stupňové (fázové) výrobě, kdy výrobek prochází několika výrobními stupni. V tomto případě provádíme kalkulaci pro jednotlivé výrobní stupně. Jako příklad zde lze uvést např. chemickou výrobu.

V rámci těchto kalkulací můžeme provést úpravu na tzv. **postupnou kalkulaci**, při níž se kalkulují celkové náklady každého výrobního stupně, které pak přecházejí jako materiálové náklady (obvykle v položce polotovary vlastní výroby) do dalšího výrobního stupně. Nevýhodou je, že v kalkulaci finálního výrobku jsou veškeré náklady předcházejících výrobních stupňů kumulovány v jedné položce (polotovary vlastní výroby), takže struktura nákladů je značně zkreslena. Tento nedostatek odstraňuje **průběžná kalkulace**, která zachovává členění nákladů podle původních kalkulačních položek. [58]

### 2.6.3.2 *Přirážková metoda kalkulace*

Metoda se využívá při **výrobě různorodých výrobků** pro kalkulování nejen přímých nákladů, ale také režijních nákladů tak, abychom dosáhli úrovně vykalkulování úplných vlastních nákladů výkonu. **Její uplatnění je velice široké, od hromadné výroby přes sériovou až po zakázkovou výrobu.** Používá se tedy i všude tam, kde výkony obsahují nejen různé druhy a různá množství materiálu a jsou různě pracné, ale především nestejně zatěžují různá výrobní zařízení.

Konstrukci této kalkulace lze rozdělit do dvou stupňů. V prvním dochází k určení (vykalkulování) **přímých nákladů na kalkulační jednici**, což nepředstavuje žádný problém. Ve druhé fázi je nutné provést přiřazení společných nepřímých (režijních) nákladů jednotlivým výkonům. [22] Zde je již nezbytné tyto náklady přiřadit kalkulačním jednicím **v té míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány**, tedy poměr rozvržení nákladů musí odpovídat poměru, v jakém si tyto náklady vyžádala výroba jednotlivých výrobků. Při přičítání režijních nákladů nelze proto postupovat jako u metody kalkulace dělením. [7]

Tato metoda využívá pro přiřazování společných režijních resp. nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny (allocation base), klíče (key of allocation). [6, 9] Uplatňuje se jednak v **sumační**, nebo v tzv. **diferencované variantě**.

**Sumační metoda** vychází tedy z předpokladu, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna (jako

příklad si můžeme uvést hodnotu spotřebovaného materiálu, přímé práce, hodinu strojového času, rozlohu výrobní plochy atd.). Zvolením jedné rozvrhové základny ovšem může docházet k chybnému rozvržení nepřímých (režijních) nákladů, a proto se v praxi spíše užívá **diferencovaná přírážková kalkulace**<sup>23</sup> za použití více rozvrhových základen pro různé skupiny nepřímých nákladů. Právě zde je nezbytně nutné podrobně analyzovat příčinný vztah mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou. [7, 9, 50, 58, atd.] Tato metoda nachází opět široké uplatnění, a to především tam, kde se vyskytuje složitější výrobní proces. Jako příklad můžeme uvést elektoprůmysl, výrobu strojů apod. [8]

Lang uvádí toto tvrzení: „Čím více jsou jednicové náklady rozčleněny a nepřímé náklady rozděleny podle nákladových středisek, tím má získaná přírážková sazba (režijní přírážka) vyšší vypovídací schopnost.“ [36, str. 92] S tímto lze určitě souhlasit, nicméně i přesto zde neustále zůstává vysoký stupeň paušalizace těchto přírážek, které mohou v působení mnoha faktorů působit značné nepřesnosti a zkreslovat konečné propočty.

Pro stanovení rozvrhové základny máme v zásadě dvě možnosti. První možností je stanovit tuto základnu v peněžní formě, pomocí které vypočítáme režijní přírážku v procentech (viz. následující vztah č. 2). [upraveno dle 7, 9, 52]

$$RP = \frac{NRN}{RZ} \times 100 \quad (2)$$

RP ... procento přírážky režijních nákladů  
NRN ... nepřímé režijní náklady  
RZ ... rozvrhová základna v Kč

Režijní přírážka nám tedy udává, kolik **procent** objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady podniku, resp. výkonu.

Druhou možností je použití tzv. **naturální rozvrhové základny**, kde je sazba režijní přírážky vyjádřena nikoliv v procentech, ale tzv. **sazbou** v peněžních jednotkách. U naturálních základen se tedy zjišťuje tato sazba režijních nákladů (viz. vztah č. 3) v peněžních jednotkách (např. Kč) na jednu naturální jednotku základny (např. na strojohodinu, kilogram pořízeného materiálu nebo metr rozlohy výrobní plochy apod.) obdobným způsobem jako u procentních režijních přírážek.

<sup>23</sup> V anglické terminologii se setkáme s výrazem „blanket overhead rates“ nebo „plant-wide rate“ pro sumační metodu a „cost centre overhead rates“ pro diferencovanou přírážkovou metodu. [6, str. 50 a 51] V německé terminologii jsou tyto metody označovány jako „Summarische (einstufige) Zuschlagskalkulation“ a „Differenzierende (mehrstufige, selektive) Zuschlagskalkulation“. [47, str. 102], [69, str. 233]

$$RS = \frac{NRN}{RZ_{\text{natural}} \cdot \text{jednotky}} \quad (3)$$

RS ...	sazba nepřímých režijních nákladů
NRN ...	nepřímé režijní náklady
RZ ...	rozvrhová základna v naturálních jednotkách

Předností peněžních základů je jejich snadné a přesné zjišťování a kvantifikace. Ovšem nedostatkem oproti tomu je slabý příčinný vztah oceněné rozvrhové základny se strukturou výkonů, neboť peněžní základny nejsou stále, podléhají častým změnám, jež jsou vyvolány pouze změnami v ocenění spotřebovaných zdrojů<sup>24</sup>. Omezují tak srovnatelnost procenta přírážek nepřímých nákladů v jednotlivých obdobích.

Tyto peněžní základny byly v minulosti velmi rozšířené, zejména v podobě přímých mezd. Ovšem v podmínkách neustálého technologického vývoje, tlaku ze strany spotřebitelů, vyvolávajícího také nové potřeby ve výrobních a řídicích procesech, v souvislosti s rostoucími nároky řídicích pracovníků na vypovídací schopnost kalkulací, dochází k ústupu peněžních základů do pozadí a zvyšuje se význam základů naturálních. [9, 50] Naturální základny jsou tak do určité míry přesnější a stálejší. Mají taktéž vyšší vypovídací schopnost. Ovšem na druhé straně tato zvýšená přesnost je vykoupená tím, že pro aplikaci tohoto postupu je nutné evidovat naturální spotřebu rozvrhové základny. Takže v případě, že rozvrhovou základnou bude např. přímá práce, budeme muset evidovat spotřebu hodin této práce jak za celý podnik, tak především ve vztahu k jednotlivým výkonům.

Vzhledem k vyšší složitosti, ale také vyšší přesnosti kalkulace, bude nyní poněkud více pozornosti věnováno metodě **diferencované přírážkové kalkulace** (differential, differentiated overhead costing). Ze zkušeností téměř všech autorů<sup>25</sup>, zabývajících se touto problematikou, z provedených výzkumů<sup>26</sup> i praktických zkušeností odborníků z praxe, vyplývá několik stěžejních problémů, kterými je nezbytné se při tvorbě kalkulačního systému, založeném na principu diferencované přírážkové kalkulace, zabývat. Mezi ty hlavní můžeme zařadit:

<sup>24</sup> Představme si situaci, kdy dochází ke změnám v cenách spotřebovávaného materiálu (např. klesá cena materiálu) či přímé práce (rostou mzdové tarify). Potom samozřejmě dochází také ke změně absolutní výše RZ, což také vyvolává změnu RP. Nicméně tato změna je bez jakékoliv vazby na změnu skutečně spotřebovaných ekonomických zdrojů (např. strojového času, pracovní síly atd.).

<sup>25</sup> Tyto zkušenosti se prolínají textem téměř každé literatury zabývající se nákladovým řízením či manažerským účetnictvím, namátkou zmiňme mezi těmito autory prof. Synka, prof. Krále, prof. Fibirovou, prof. Lanču, z anglických autorů např. Cokins, Drury a další.

<sup>26</sup> viz. kapitola 5.1 a 5.2.

- problém jak rozdělit režijní náklady do stejnorodých skupin, které by měly sdružovat režijní náklady příbuzného charakteru, tedy takové, které se ve vztahu k výkonům chovají určitým jednotným způsobem,
- jaké rozvrhové základny pro tyto skupiny nákladů zvolit,
- jaký mechanismus výpočtu režijní příirážky zvolit z pohledu času,
- v jakých podrobnostech zachycovat jednotlivé data o nákladech a souvislostech jejich vzniku atd.<sup>27</sup>

Nejprve je nutné si říci, jak provést rozdělení režijních nákladů do homogenních skupin. Nejlogičtější se jeví rozdělení nákladů podle elementárních podnikových funkcí, které jsou charakteristické pro funkčně řízené organizace. Tyto si označme jako nákladové centra, kterým jsou přiřazovány režijní náklady na základě stanovených parametrů. Jedná se tedy např. o zásobování (nákup, logistika), výrobu, odbyt a správu. V takovýchto situacích tedy rozdělíme režijní náklady podniku na: [6, 8, 36, 37, atd.]

- zásobovací (nákupní) režii, která zahrnuje režijní náklady spojené se zajištěním nákupu, přejímce materiálu, provedení vstupní kontroly, manipulaci a uskladnění materiálu,
- výrobní režii, která obsahuje režijní náklady spojené s výrobním procesem a jeho doprovodnými činnostmi,
- odbytovou režii (prodejní režie), v rámci níž jsou sumarizovány náklady prodeje, expedice (včetně např. balení), náklady na reklamu konkrétních produktů a další činnosti spojené s odbytem,
- správní režii, v rámci níž jsou sdruženy náklady převážně fixního charakteru, které souvisí s infrastrukturou a administrativou podniku a jeho správními útvary.

V tuzemských podmínkách toto rozdělení často kopíruje strukturu typového kalkulačního vzorce, čímž určitým způsobem navazuje na dřívější direktivní formu konstrukce kalkulací.

Jednou z nejproblematictějších oblastí alokace režijních nákladů se jeví správné určení rozvrhových základen pro různé skupiny režii. Tomuto tématu byla věnována pozornost v rámci kapitoly alokace nákladů, neboť tato problematika není spjata pouze s přírážkovými kalkulacemi, ale lze ji využít v rámci dalších kalkulačních metod.

Jak již bylo výše v textu zmíněno, jedním z dalších problémů přírážkových kalkulací je časové určení režijních přírážek. Tento problém uvádějí téměř všichni autoři, namátkou zmiňme např. prof. Krále, prof. Fibírovou, apod.,

---

<sup>27</sup> Podrobněji se budu této problematice věnovat v samotném výzkumu a prezentaci výsledku z praxe.

nicméně dále jej však obecně neřeší. Jediným, kdo se tímto podrobněji zabývá, je Lang, jenž ve své publikaci píše: „*Skutečné nepřímé náklady jsou zatíženy podnikově specifickými zvláštnostmi uplynulého účetního období a jejich pravděpodobnost opakování je minimálně nejistá. Pro účel předběžné kalkulace je proto vhodnější místo skutečné přírážkové sazby použít normovanou sazbu režijní přírážky, která představuje normalizovanou průměrnou hodnotu, do níž se promítá také výsledek uplynulého období.*“ [36, str. 93]

### **2.6.3.3 Metoda strojových přírážek (kalkulace se sazbou za strojohodinu)**

Jedná se o jednu z možných metod přírážkových kalkulací. Její využití nabývá svého významu především ve výrobních firmách s vysokým podílem technologizace a automatizace výroby. V tomto případě se jedná o alokaci režijních nákladů s poměrně jasnou závislostí na strojním zařízení. Náklady se v tomto případě zjišťují pro každý stroj nebo skupinu strojů a vztahují se k počtu hodin provozu stroje (strojů). Tím získáváme přírážku režie na hodinu příslušného stroje. Podle spotřeby strojového času na jednotlivé výrobky jsou tyto náklady promítnuty do kalkulací výrobků. [36, 58]

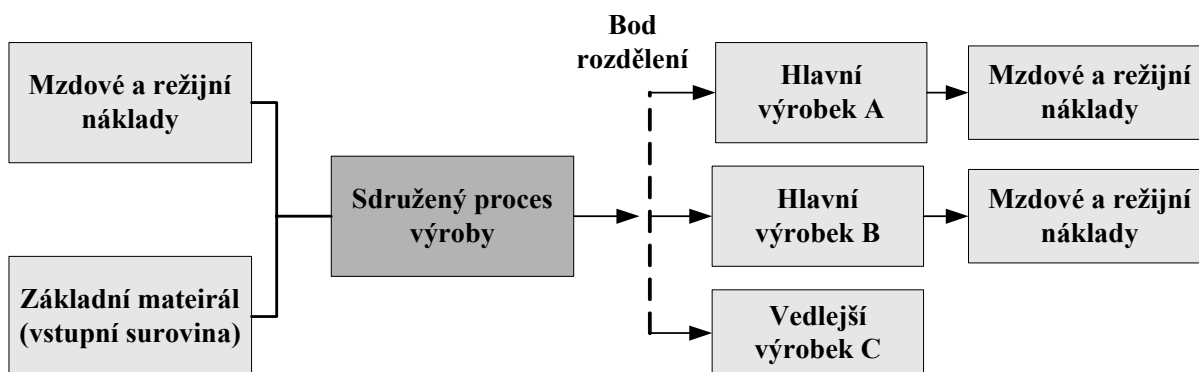
Pro které režijní náklady je tedy typické využití této metody? Jedná se především o náklady jako odpisy strojů, náklady na údržbu strojů, na prostoje strojů, na energii strojů, nářadí a nástroje využívané u strojové výroby, režijní mzdy obslužného personálu strojů apod.

### **2.6.3.4 Kalkulace ve sdružené výrobě**

Tato metoda je využitelná ve výrobach, kde vznikají společně s výrobou hlavních výrobků užitkovatelné vedlejší produkty. [36] Typická situace je například při zpracování ropy (ropa se zpracovává na benzín, naftu olej a další), zpracování zemědělských produktů (např. cukrová řepa na cukr a melasu) atd. Vzniklé náklady, tzv. sdružené, proto musíme rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomuto účelu v praxi převládají 2 metody, a sice **odečítací (zůstatková) kalkulace** a **rozčítací metoda kalkulace**<sup>28</sup>. Jak uvádí Drury, sdružené výrobky jsou charakteristické tím, že až do určitého bodu rozdělení (angl. split-off point) jsou součástí jednoho výrobního procesu a zdroje, které jsou v rámci tohoto procesu spotřebovány, nelze před dosažením bodu rozdělení s jednotlivými výslednými produkty identifikovat. Názorně je toto zachyceno na následujícím obrázku. [6]

---

<sup>28</sup> Anglické označení pro tyto kalkulace „byproduct costing“ a „joint costing“ [6, 16, 67]



Obr. 14 Náklady ve výrobním procesu sdružených výrobků [6]

### ➤ odečítací (zůstatková) kalkulace

Hlavní princip této metody je založen na předpokladu, že vedlejší produkty (nebo také odpad), vzniklé při zpracování suroviny na hlavní produkt, mají zanedbatelný vztah k hlavnímu produktu a z hlediska rozhodování nejsou tedy významné. Jelikož jak hlavní tak vedlejší produkty vznikají v rámci jednoho procesu, je téměř nemožné zjistit náklady na výrobu každého z nich samostatně. [21] Proto je postup založen na zjištění nákladů pouze na hlavní výrobek, kdy se od celkových nákladů odečítají náklady vedlejších výrobků oceněných prodejními cenami.

### ➤ rozčítací kalkulace

Použití této metody přichází do úvahy v případě, že vyrábíme z výchozí suroviny několik produktů, které lze všechny označit jako hlavní. Jako typický příklad si uveďme třeba výrobu mouky, zpracování ropy apod. Při použití rozčítací metody se celkové náklady rozčítají na jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel (technických koeficientů). Nejpoužívanější metody k přiřazení nákladů můžeme rozdělit do dvou skupin, a to rozpočítávání na základě fyzického měření (dle vah, objemů apod.) nebo metody založené na rozdělování společných nákladů ve vztahu k tržní hodnotě produktů. [6] Jak uvádí Hradecký, praxe pak preferuje rozpočítávání nákladů podle prodejních cen výrobků, které jsou výsledkem výrobního procesu. [21, str. 196]

#### 2.6.3.5 Kalkulace na základě aktivit (Activity-Based Costing - ABC)

Jako v celé řadě jiných odvětví, také u zrodu procesního řízení nákladů stálo hledání řešení určitého problému. Tímto problémem v oblasti nákladového řízení se staly **tradiční nákladové systémy** a kalkulace, které přestaly být v moderním podnikovém řízení využitelné jako zdroj hodnověrných a dostatečně detailních **informací o nákladech na jednotlivé výkony, služby a zákazníky**. Nepřesnosti ve výpočtu nákladů na nákladové objekty a nesprávné

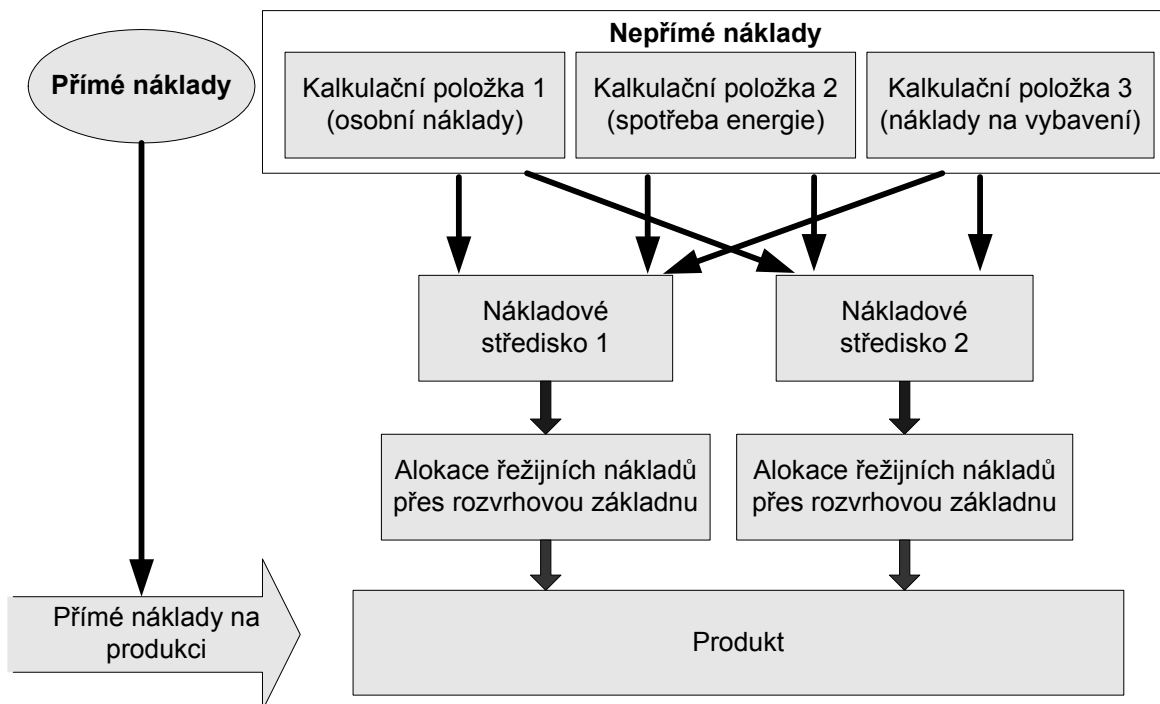
přirazování režijních nákladů výkonům se staly v průběhu uplynulých desetiletí stále zřejmějšími. A to vše z jednoho prostého důvodu - objem a struktura režijních činností, které jsou současné firmy nuceny vykonávat, jsou natolik komplikované a jsou způsobovány tak širokým spektrem příčin, že tradiční proporcionální přirazování režijních nákladů výkonům vede v celé řadě situací k významnému zkreslení celkových nákladů na výkon, jenž může vést až k chybným manažerským rozhodnutím. Tradiční nákladové metody navíc nebyly schopny poskytovat dostatečné spektrum informací pro manažerská rozhodnutí. [85]

Tato metoda je v našich podmínkách relativně novým kalkulačním postupem. Klíčovým odlišením metody ABC je návrat zpět ke vztahům **příčina-následek**. Metoda ABC opouští předpoklad tradičních nákladových systémů, že příčinou vzniku a velikosti nákladů je pouze objem (např. přímé práce). Zásadním rozdílem oproti tradičním nákladovým systémům je skutečnost, že ABC přidává do vztahu náklady-produkty podstatný prvek, kterým je aktivita resp. činnost, která je příčinou spotřeby zdrojů. Jak uvádí Doyle, „*ABC usiluje o odhalení toho, co zapříčiňuje vznik nákladů, neboli „hybnou sílu aktivit“ určující požadavky, které vedu ke specifickému užití společných zdrojů spojených s aktivitou*“. [5, str. 101]

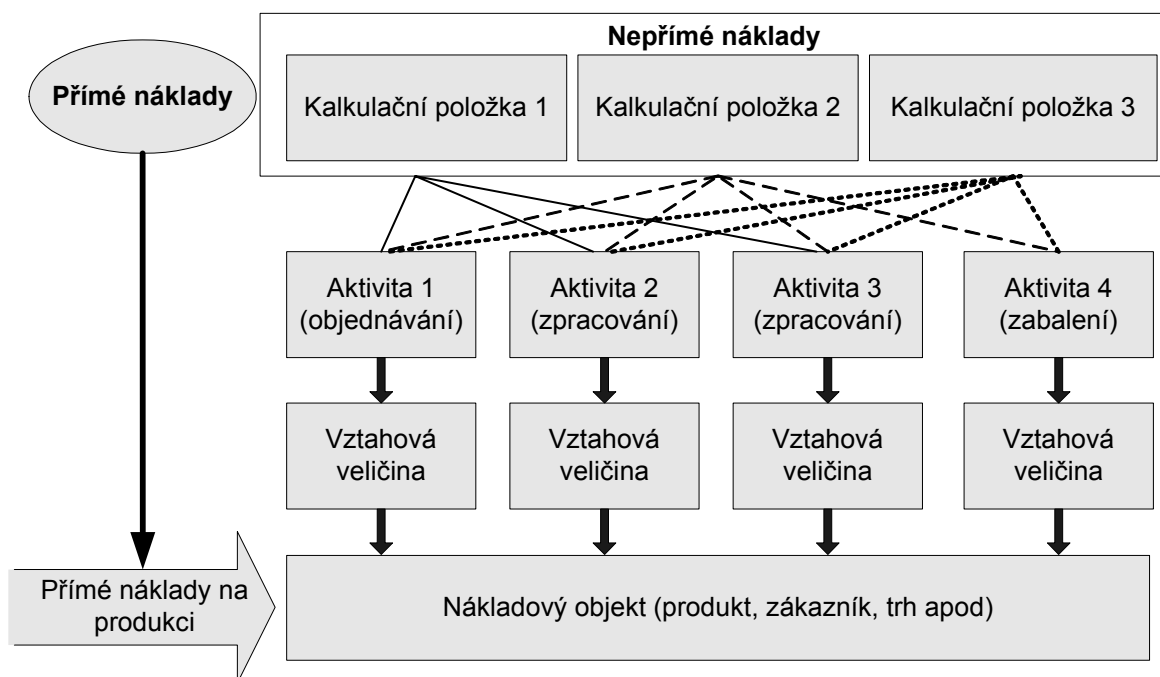
Základní ideou ABC kalkulace je tedy alokace nákladů výkonům skrze jednotlivé aktivity, kterým jsou přirazeny nákladové položky, jenž s těmito aktivitami souvisí a jejichž vztah k výkonům je charakterizován veličinou resp. měřítkem této aktivity. [86]

Uvedme si příklad alokace nákladů např. poprodejních servisních nákladů, jenž se většinou rozpočítávají mezi všechny klienty ve stejném podílu, i když firma může odhalit, že skutečným faktorem vyvolávajícím náklady je pouze určitá kategorie klientů vyžadující více podpory než ostatní. A takových případů je v praxi samozřejmě mnohem více. Jak uvádí Staněk, „*ABC je metodologie, která měří náklady a výkonnost nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Náklady zdrojů jsou přirazeny aktivitám na základě jejich užití a náklady aktivit jsou znovu přirazeny nákladovým objektům na základě proporcionálního užití těchto aktivit nákladovými objekty a aktivitami a mezi aktivitami a zdroji.*“ [56, str. 96]

Pokud tedy uplatníme kalkulaci ABC, pak vrcholový management s lepší znalostí faktorů ovlivňujících náklady, s lepší znalostí vztahů mezi aktivitami a náklady, může lépe adresně určit režijní náklady, které by pak měly být přerozděleny na specifické produkty, zákazníky, trhy, distribuční kanály atd. Názorně si tento systém ukažme na následujících obrázcích č. 15 a 16.



Obr. 15 Náklady a jejich tok v tradičních nákladových systémech [upraveno dle 6, 12, 46]



Obr. 16 Tok nákladů v ABC systému [upraveno dle 6, 12, 46]

Jak uvedené obrázky ukazují, přístup ABC k alokaci nákladů je zcela odlišný. Primárně nevyužívá k alokaci režijních nákladů rozvrhových základen, ale vztahových veličin (tzv. cost driver) souvisejících s jednotlivými aktivitami (tzv. cost pools). Názorně je toto patrné na obr. č. 16. Jak uvádí Petřík, „U rozpočtování, řízení, kontroly i alokace režijních nákladů tvořených aktivitami



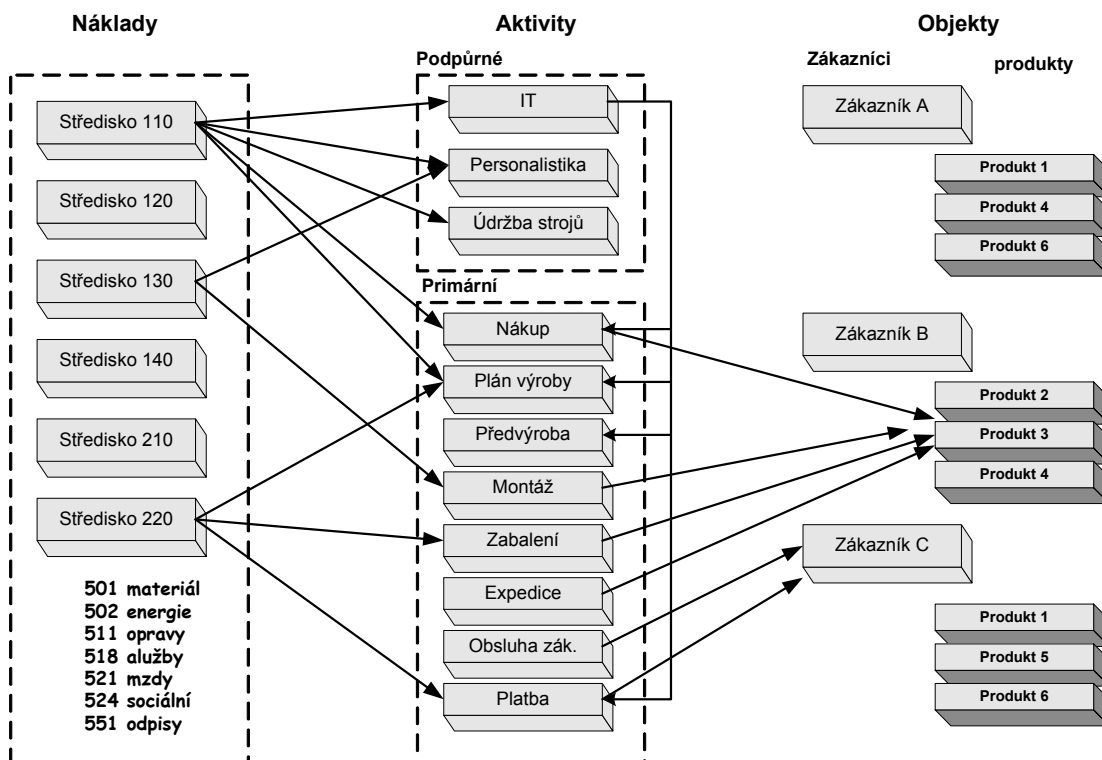
*pomocí souhrnu technik (ABC/M, ABB) nákladovému objektu se používá daleko více absorpčních kanálů než u klasického způsobu. To je způsobeno tím, že může být využíváno teoreticky nekonečně mnoho aktivit i měřitelných příčin (vztahových veličin)...*. [46, str. 48]

Tento postup tak je schopen obvykle lépe přiřadit a alokovat režijní náklady na danou jednotku produkce. Zobrazení konečného hospodářského výsledku je tedy realističtější a je také patrný jasný přínos jednotlivých aktivit v podniku.

Pro úplnost si naznačme, alespoň ve zkratce, postup při aplikaci kalkulace ABC, ilustrovaný na obr. 17.

- V prvním kroku je vynaložený ekonomický zdroj, v tomto případě nepřímý náklad, přiřazen k jednotlivým definovaným aktivitám. Přiřazení se provádí na základě vztahové veličiny nákladů, jež vymezuje způsob přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé definované aktivity.
- Ve druhém kroku je nutné zjistit celkové náklady na jednotlivé aktivity, vymezit vztahovou veličinu aktivity resp. nákladového nositele (Activity cost driver) a stanovit náklady na jednotku aktivity.
- Ve třetím kroku se pak určí náklady na předmět alokace, tj. nákladový objekt (výkon, službu, zákazníka) na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovávány. [51]

Přístup ABC je obzvláště využitelný pro sledování nákladů ve firmách, které vytvářejí směsici velko- i maloobjemových produktů, prodávají na rozmanitých trzích, kde nákladová struktura každého trhu není přímo srovnatelná nebo se zaměřují na různé tržní segmenty výroby upravenými na míru. Při využití **tradičních kalkulačních systému**, operujících na základě stanovené režijní základny a závislosti na objemech prodaných výrobků, tak velmi často dochází k **mylným závěrům ohledně ziskovosti** jednotlivých produktů, zakázek. Velkoobjemové zakázky, zatížené velkým podílem režijních nákladů, tak mohou působit ztrátovým dojmem, i když ve skutečnosti obsahují jen minimum režijních činností a jsou vlastně ziskové. Samozřejmě to platí také naopak. [5, 56]



Obr. 17 Tok nákladů v ABC a jejich zachycení na nákladový objekt [vlastní zpracování dle 6, 56]

Nutno ovšem podotknout, že i přes své jasné přínosy samotná metoda ABC v praxi nestačí. Staněk toto demonstruje tvrzením: „*ABC není jediným možným informačním zdrojem pro lepší manažerská rozhodování, plánování a hodnocení...Kromě jiných možných zdrojů informací je pro úspěch asi ještě důležitější umět tyto informace správně využít.*“ [56, str. 81 ] Tento výrok charakterizuje postavení metod ABC a ABM (Activity Based Management) v podnikovém řízení. Nestačí jen správné informace získat, důležité je tyto informace umět využít. Jinak bylo jejich získávání zbytečné.

Podniková praxe často na tuto skutečnost zapomíná a není schopna z ABC vytěžit celý jeho potenciál. Podniky obvykle ve snaze nezaostávat za konkurencí implementují ABC a domnívají se, že samotná implementace tohoto systému povede k výsledkům. To je omyl. K výsledku vedou manažerská rozhodnutí, která se o tyto informace mohou opřít. Zde tedy přichází na řadu ABM. [56, 84] A jak uvádí též Hansen, ABC a ABM jsou také důležitými nástroji v procesu neustálého zlepšování a zvyšování úsilí o odstranění plýtvání ve firmách operujících v podmínkách rychle se měnícího podnikatelského prostředí. [16]

Na závěr této specifické metody si ještě upřesněme, že jednoznačné zařazení metody ABC mezi absorpční či neabsorpční kalkulace není možné, neboť tato metoda se vyskytuje v mnoha formách, od téměř čistě absorpční až po formy pracující s prvky typickými pro neabsorpční kalkulace. Jelikož zde ale dochází k

alokaci převážné části režijních, resp. fixních nákladů konkrétnímu výkonu, nelze považovat zařazení mezi absorpční kalkulace za chybné.

Alokaci nákladů konkrétním výkonům je blíže věnována kapitola 2.5. Pro úplnost a doplnění kalkulačních metod je však nezbytné zmínit také situaci, kdy náklady nejsou alokovány a hovoříme tak o neabsorpční kalkulaci.

#### **2.6.3.6 Metoda standardních nákladů**

Metoda standardních nákladů (angl. Standard Costing) není pouhá účetní metoda a není to ani čistě kalkulační metoda či technika, ale je to poměrně komplexní nástroj řízení, jehož podstatou je řízení podle výjimek. Základem metody standardních nákladů je stanovení standardů nákladů a zjišťování rozdílů mezi skutečnými a standardními náklady, tj. odchylek. Hlavní výhodou řízení podle odchylek (případně výjimek) je to, že standardy byly již předem uznány jako nutný náklad, a proto se pozornost řídicích pracovníků soustřeďuje právě na tyto odchylky, které představují nesrovnatelně menší podíl na skutečných nákladech. Proto se tím vlastní běžné řízení produkčního procesu značně zjednodušuje.

Standardy mohou mít v nákladovém řízení velmi významnou roli a jejich použití může být velmi široké i ve spojení s dalšími kalkulačními metodami. Hansen uvádí, že standardy lze využívat také v procesních systémech (ABC/M), kde mohou hrát významnou roli, kdy náklady aktivit jsou stanoveny ve výši zdrojů spotřebovávaných každou činností. ABC systém tak využívá standardů k řízení, kde řízení je specificky definováno jako nákladová úspora. Jak dále Hansen uvádí, systémy standardních nákladů jsou široce rozšířené. Jako příklad uvádí průzkum, ze kterého vyplynulo, že 74 % dotázaných firem využívá tento systém standardních nákladů. [16]

Ač bývá tato metoda zařazována mezi absorpční kalkulace (např. Synek), nejedná se čistě o kalkulační metodu. Jedná se o komplexní metodu řízení nákladů (a také výnosů), která v sobě obsahuje prvky jednak účetnictví (myšleno evidenci nákladů a výnosů), kalkulací, rozpočtování, odpovědnostního účetnictví a analýzu a poskytování informací pro rozhodování. [35]

Metoda je založena na stanovení standardů a sledování a vyhodnocování jejich odchylek. Vzhledem k faktorům které mohou odchylky ovlivnit, rozlišujeme odchylky **kvantitativní**, které vyjadřují změny v objemových charakteristikách hodnocených kritérií (spotřeba materiálu, práce atd.), dále **kvalitativní**, jenž vyjadřují změnu kvalitativních parametrů (především v cenách, mzdových sazbách atd.) nebo **odchylky struktury**, které vyjadřují změny ve struktuře výkonů nebo zdrojů (např. odchylky z výtěžnosti). [32]

Dále, samozřejmě, můžeme rozlišovat různé odchylky týkající se jednotlivých nákladů, především tedy variabilních a fixních (režijních). V případě přímých nákladů je problematika odchylek vcelku jasná a vycházíme především ze spotřeby materiálu, přímé práce (případně další přímé faktory) a také z ceny těchto faktorů. U **režijních nákladů** je tato situace složitější a většinou se rozlišují odchylky vyplývající z jednotlivých kalkulačně rozčleněných typů režijních (fixních) nákladů, jako např. výrobní režie, režie střediska, skupiny výrobky, správní režie atd. V těchto souvislostech se ukazuje nezbytnost rozlišování variabilních a fixních složek režii, neboť toto má významnou spojitost s prováděným výkonem. Další spojitost lze spatřovat také **v souvislosti s použitím konkrétní kalkulační metody**, kde se budou zcela zřejmě jiným způsobem vyjadřovat odchylky v režijních nákladech, např. v kalkulacích plných nákladů, a jinak v kalkulaci pouze variabilních nákladů. [32, 54]

Celý systém standardních nákladů je vcelku rozsáhlý a složitý a jeho podrobná specifikace by mohla zabrat velkou část této práce, což samozřejmě není žádoucí. Proto si nyní, ještě na závěr, uveďme možnosti využití tohoto systému a možnosti využití znalosti různých odchylek. V první řadě, se samozřejmě, jedná o zavedení efektivního nákladového řízení, kdy je nezbytné sledovat vývoj nejen ve struktuře a množství spotřebovávaných zdrojů, ale také v jeho ceně. V neposlední řadě však je možné využít celý tento „odchylkový“ systém pro ohodnocení pracovníků ve formě pohyblivé složky mzdy navázané na konkrétní ukazatele. Tímto způsobem lze dosáhnout efektivního způsobu neustálého snižování nákladů, především tedy v oblasti režijních činností. [54]

### **2.6.3.7 Kalkulace variabilních nákladů**

**Kalkulace neúplných (variabilních) nákladů**<sup>29</sup>, v praxi také označovaná jako kalkulační krycího příspěvku, patří do kategorie neabsorpčních metod kalkulací, kde nedochází k úplnému vyčíslení všech složek nákladů na konkrétní nákladový objekt.

Tato metoda reaguje na nedostatky absorpčních kalkulací a na problémy spojené s jejich využitím, kdy stále vyšší objem režijních nákladů byl, zejména v přírážkových kalkulacích, alokován na základě nevyhovujících rozvrhových základů a přírážek, které neodpovídaly skutečným příčinám spotřeby těchto režijních nákladů. [9, 32, 36, 67]

**Východiskem** z citelné nepřesnosti tohoto typu kalkulací se ukázala **aplikace kalkulací neúplných nákladů**. Ta ve své podstatě eliminovala základní nedostatek absorpčních kalkulací tím způsobem, že fixní část režijních nákladů nepřirazuje výkonu vůbec a ponechává ji stranou jako nedělitelné bloky, které je

---

<sup>29</sup> Anglické označení této metody je „variable costing“ nebo méně používaný výraz „direct costing“. [16, 30, 67]

potřeba vynaložit v souvislosti se zajištěním podmínek prvovýroby a prodeje druhu výrobků či výrobkových skupin, a to bez ohledu na objem prodeje. Důraz je v tomto případě kladen na přiřazení pouze variabilních nákladů (někdy také pouze přímých) kalkulovaným výkonům. [32]

Princip metody tedy spočívá v odděleném sledování variabilních nákladů od fixních (dělení na přímé a nepřímé je zde zatlačeno do pozadí), jejich srovnání s cenou výkonu nebo tržbami za výkony, a tím získání důležitého ukazatele **příspěvku na úhradu**<sup>30</sup>. Schématicky je tato kalkulace a zachycení nákladů s příspěvkem na úhradu ilustrováno na obrázku 18.

Cena výrobku			
Přímé náklady	Režijní náklady		Zisk
	Hrubé rozpětí		
Přímé náklady	Variabilní část režie	Fixní režie	Zisk
Variabilní náklady		Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku	

Obr. 18 Struktura nákladů a ceny v kalkulaci variabilních nákladů  
[upraveno dle 30, 52, 70 atd.]

Jak je z obrázku patrné, kalkulace vychází především z jasně přiřaditelných přímých nákladů kalkulační jednotici a určení variabilní části režie, mající příčinnou souvislost s konkrétním výkonem. Další náklady již nejsou kalkulovány a jednotlivé režie zůstávají v nedělitelném bloku jako fixní část režii. K pokrytí (úhradě) této fixní složky nákladů slouží příspěvek na úhradu označovaný též jako krycí příspěvek nebo kontribuční rozpětí. [7] Lze jej zapsat v těchto podobách:

$$kr(pú) = c_j - n_{var} \quad (3)$$

kr ... měrné kontribuční rozpětí (jiným označením příspěvek na úhradu),

$c_j$  ... cena výrobku (za měrnou jednotku)

$n_{var}$  ... měrné variabilní náklady

<sup>30</sup> V anglické terminologii se používá výraz „*contribution margin*“, v německé „*Deckungsbeitrag*“.

nebo také jako souhrnný ukazatel celkového krycího příspěvku.

$$KR(PÚ) = T - N_{\text{var}} = N_{\text{fix}} + Z \quad [7] \quad (4)$$

KR... celkové kontribuční rozpětí (celkový příspěvek na úhradu),

T... tržby z realizace

$N_{\text{var}}$  ... celkové variabilní náklady

$N_{\text{fix}}$  ... celkové fixní náklady

Z ... zisk

Tento příspěvek, obsažený v ceně výrobku, musí být schopen pokrýt nejen fixní náklady, ale navíc přispívat také ke tvorbě zisku, jak je patrné z rovnice (4). Tuto kalkulaci lze také zachytit v mnoha modifikacích, kdy jsou fixní náklady rozvrstveny od jednotlivých stupňů dle jejich vzniku (viz. obr. 13). [7, 32] V jednotlivých stupních je možné rozlišit následující členění fixních nákladů:

- jednotlivých výrobků,
- skupiny výrobků,
- nákladového střediska,
- oboru,
- celopodnikové fixní náklady,
- kalkulované a placené fixní náklady. [36]

Tím se kalkulace variabilních nákladů výrazným způsobem odlišuje od tradičních kalkulačních metod, vycházejících z přímých nákladů, přiřazení nákladu režijních a stanovení určité míry zisku.

#### ➤ **Vztah kalkulace variabilních nákladů k zisku a hospodárnosti**

Jak ve své publikaci uvádí Král: „*I přes jednoduchost v přístupu skýtá kalkulace variabilních nákladů řadu nových, inspirujících pohledů, a to i na nezákladní veličiny hodnotového řízení.*“ [32, str. 160] Toto pojetí kalkulace výrazněji spojuje měření zisku či ztráty s hodnoceným **časovým obdobím**. Využívá se tak zcela odlišný pohled na fixní náklady, které více souvisí s komplexním vytvořením podmínek pro průběh podnikatelského procesu, než s konkrétními výkony. Oddělené sledování variabilních a fixních nákladů tedy zpravidla souvisí se sledováním nákladů v krátkém období, kdy jsou firmy většinou omezeny určitou existující kapacitou. Metoda variabilních nákladů tak může představovat **efektivní nástroj operativního řízení** a může být využita

pro krátkodobá manažerská rozhodnutí na existující kapacitě. Může se tak zaměřit hlavně na odkrývání disproporcí mezi dílčími kapacitami nebo odstraňování úzkých míst snižujících výrobní kapacitu. [32, 50]

Metoda variabilních nákladů je použitelná pro řešení řady nejen strategických a systémových úloh v podniku. Lze ji využít např. pro:

- určení podílu jednotlivých výrobků na tvorbě zisku (příspěvku na úhradu),
- pořadí výhodnosti výrobků, kdy snahou bude především výroba výrobků s nejvyšším příspěvkem na úhradu,
- stanovení optimálního sortimentního složení výroby,
- rozhodovací úlohy o budoucích kapacitách atd.

Lang ve své publikaci uvádí příklady využití příspěvku na úhradu (pú) za produkt, případně výrobkovou skupinu, který může ukázat např.:

- které výrobky dosáhnou nejvyššího pú a v důsledku toho by se měly nejvíce podporovat,
- které výrobky přinášejí nejnižší pozitivní pú, a proto by se měly v reklamě více zdůraznit,
- které výrobky vykazují nulový pú, což znamená že výrobky již nepřinášejí žádný užitek k pokrytí fixních nákladů,
- které výrobky dosahují negativní pú, jenž tím pádem snižuje hospodářský výsledek dalších výrobků (okamžité vyřazení výrobku z produktového portfolia) atd. [36]

Elementárním **nedostatkem** metody variabilních nákladů ovšem je, že neposkytuje žádné informace o výši a struktuře režijních nákladů a **nelze tak s její pomocí určit minimální prodejní ceny výkonů**. [9, 32, 52]

Pro vyčíslení nákladů a **určení cen** je tak nezbytné zvolit některé z absorpčních metod a co nejpřesnějším způsobem vyčíslit nejen přímé, ale především režijní náklady na konkrétní výkon.

#### ➤ **Vztah kalkulace neúplných nákladů k teorii omezení (TOC)**

V praxi se lze setkat s přístupem řízení takzvaně dle průtokového hlediska (v literatuře TOC bývá používán pojem „throughput world“), a to především u vysoce zakázkových typů výrob. Pojem průtok (TP, throughput) je potom v ekonomické souvislosti chápán jako peníze, které podnik obdrží za realizaci svých výrobků a služeb. Přesněji se tedy jedná o peníze za prodej mínus veškeré

přímo přiřaditelné přímé náklady (někdy se uvádí, že se jedná o prodejní cenu sníženou o cenu surovin). Ostatní náklady jsou chápány jako provozní (OE) a představují peníze vydané na vlastní transformaci zásob na prodejné produkty. [1, 77]

Jak je z uvedené definice patrné, jedná se ve své podstatě o variantu neúplných (variabilních) nákladů, kde variabilní náklady jsou redukovány na pouze náklady přímé.

Pokud je úzké místo ve výrobě omezením, které limituje průtok T celým podnikem, je logické se zároveň ptát, jaký ekonomický efekt nám přinášejí jednotlivé výrobky právě v úzkém místě. Náklady na každý výrobek můžeme podle předchozích definic zjednodušeně rozdělit na:

- variabilní náklady TVC, tzn. náklady **přímo přiřaditelné k výrobku** (obvykle náklady na materiál přímo přiřaditelný k výrobku a náklady na práci přímo přiřaditelnou k výrobku),
- rozdíl mezi prodejní cenou výrobku P a variabilními náklady na výrobek TVC, což je vlastně ta **část, kterou výrobek přispívá na všechny ostatní provozní náklady podniku OE** spojené s realizací výrobku, tzn. příspěvek výrobku na provozní (fixní) náklady podniku.

Z uvedeného vyplývá, že podnik by měl usilovat o realizaci takových výrobků, které **mají co největší rozdíl mezi prodejní cenou P a variabilními náklady TVC**. [77]

Pojem průtok<sup>31</sup> je v rámci TOC tedy používán především ve významu zjištění **absolutní hodnoty, která symbolizuje tok peněz do podniku, získaný z prodeje produktů, snížený o plně přímé náklady**. [1] Jedná se tedy o variantu zjišťování celkové hodnoty krycího příspěvku za firmu jako celek.

Jak uvádí Basl, metoda TOC se vyznačuje především novým netradičním způsobem řešení problémů, jedná se o **způsob myšlení který posiluje význam a úlohu zdravého rozumu**. [1]

### 2.6.3.8 GPK – Grenzplankostenrechnung

Tato metoda je již delší dobu používána zejména v německy mluvících zemích. Jak napovídá název, jde ve své podstatě o kalkulaci variabilních nákladů, která vychází z přiřazení nákladů podle menších nákladových center-středisek (okolo 10 pracovníků) a rozlišuje primární nákladová centra, jenž jsou relativně dosti vzdálena od skutečné výroby z hlediska procesního a finální

---

<sup>31</sup> V této souvislosti je používán také pojem průtokové účetnictví, kdy se jedná především o zaměření na místa, která **mají vliv na celek a tudíž směřují k naplňování cíle systému**.



nákladová centra (např. výroba). Postupně s rostoucí procesní vzdáleností nákladového centra od výroby jsou přiřazovány fixní náklady. [73]

GPK tedy pracuje na obdobném principu jako kalkulace se stupňovitým vrstvením fixních nákladů, tedy víceúrovňová kalkulace variabilních nákladů. Tato metodika se stala standardem pro řízení nákladů v Německu jako výsledek moderní, silné controllingové kultury v německých firmách. [73, 88] K firmám, které používají GPK metodiku patří např. Deutsche Telekom, Daimler AG, Porsche AG, Deutsche Bank nebo třeba Deutsche Post. Tyto společnosti mají integrovaný nákladový systém do informačních systémů založených na ERP<sup>32</sup> softwaru a je tendence dále je implementovat do průmyslových firem s komplexními procesy. [75]

V rámci metody GPK, založené na variabilním přístupu, by se měly odrážet především přímé a nepřímé náklady, které mohou být spojeny s jednotlivými výstupy na základě příčinného vztahu<sup>33</sup>. Proporcionální náklady jsou tak v GPK tvořeny přímými a nepřímými náklady (spojenými s daným výkonem), které se liší podle konkrétních výstupů. Proporcionální náklady tak tvoří příspěvek na úhradu první úrovně, který podporuje rozhodnutí z krátkého časového hlediska. Další úrovně jsou poté tvořeny fixními náklady jednotlivých nákladových center, která jsou stále více vzdáleny od samotného výrobního střediska až na úroveň nepřiraditelných fixních administrativních nákladů. Celý model tak přechází přes operativní až po strategickou úroveň řízení a rozhodování.

#### 2.6.3.9 Target Costing

Kalkulace Target Costing, neboli kalkulace cílových nákladů, je důležitým informačním nástrojem pro řízení nákladů především před samotným zahájením výroby, neboť jak uvádí Šoljaková, „...v těchto fázích se rozhoduje o budoucích nákladech výkonu.“ V této souvislosti dále zmiňuje, že „...až 90 % nákladů souvisejících s výkony je výsledkem rozhodnutí učiněných v předvýrobních etapách.“ [32, str. 554], [59, str. 72]

Jejím smyslem tak je stanovit předpokládané náklady výkonu na základě jeho očekávané ceny a požadovaného zisku. Vytváří tak tlak na neustálé hledání možností, jak snížit nákladovou náročnost výkonu již ve fázi výzkumu, vývoje, při přípravě výroby a samozřejmě také během samotného výrobního cyklu výrobku.

Pokud vyjdeme z definice této metody např. podle Katoa, potom můžeme cílovou kalkulaci nákladů označit jako „...činnost, jejímž cílem je prověřit všechny možnosti snížení nákladů v rámci fáze výzkumu, vývoje, a přípravy

---

32 Enterprise Resource Planning – jako příklad uveďme třeba SAP.

33 Tzv. princip kauzality (pozn. autora)

*prototypu*“. [74] Metoda byla vyvinuta již v 60. letech minulého století [89] a označena jako „...*proces pro zajištění, že nově vytvořený produkt se specifickými funkcemi, kvalitou a prodejní cenou může být produkován během svého životního cyklu s náklady, které generují požadovanou úroveň ziskovosti*“. [3] Od svého zavedení se tato metoda rozšířila po celém Japonsku a již v počátcích devadesátých let ji využívalo více než 80 % japonských firem s montážním typem výroby a 60 % firem s procesním typem výroby. [74]

Pokud tedy vezmeme Target Costing jako činnost, potom jejich výsledkem by měl být návrh výrobku, který splňuje všechny požadavky a očekávání zákazníků a jehož výrobní náklady a cena podniku zajistí požadovaný zisk. [59]

Jak z výše popsaného vyplývá, cílová kalkulace je tedy orientována na zákazníka a na prvním místě stojí cena, ze které se odvozují náklady. Ke své konstrukci tak využívá retrográdní kalkulační vzorec. Rozdíl mezi cílovou cenou a cílovým ziskem představuje maximální, tzv. cílové (targetové) náklady, které daný výkon bude vyžadovat. Cílové náklady je nezbytné porovnat s propočtovou kalkulací nákladů nového výrobku a zjistit, zda jsou tyto náklady vyšší či nižší než náklady cílové. Kalkulace Target costing tedy vytváří neustálý tlak na hledání rezerv v technologických postupech, možnostech použití různých materiálů atd.

V rámci této kalkulace by tedy měly být uplatňovány postupy vedoucí ke snižování nákladů, které lze obecně rozdělit do dvou základních skupin: [25]

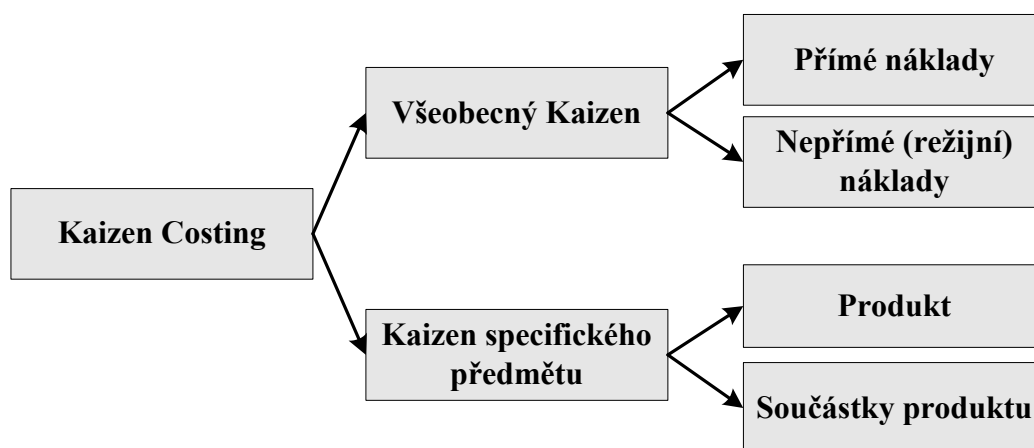
- Jsou to postupy, které vychází z podstaty samotného výkonu, jeho funkcí, vlastností a nákladů na ně vynaložených, a snahou tedy je dosáhnout snížení nákladů přes zásahy do technologie výrobku, použitých materiálů atd.
- Druhou oblastí jsou postupy, které se zaměřují na analýzu a optimalizaci činností a procesů v podniku, s hledáním úspor ve zlepšení jejich průběhu.

Na tomto místě je vhodné zřejmě také jmenovat jednu z našich největších výrobních firem, která tuto metodu s velkým úspěchem využívá. Jedná se o představitele automobilového průmyslu ŠKODU AUTO a. s. Tuto metodu prezentoval její tehdejší předseda dozorčí rady Vratislav Kulhánek jako jeden z nezbytných kroků k neustálému snižování nákladů, a to jak přímých, tak také režijních. [76]

### 2.6.3.10 Kaizen Costing

Rozšířením kalkulace cílových nákladů je využití metody Kaizen costing. Ta následuje po úspěšném dokončení předvýrobní etapy, tedy ve fázi samotné vlastní výroby. Kaizen je japonský termín pro provádění malých, průběžných změn namísto rozsáhlých inovačních projektů. Dalšího snižování a redukce nákladů v rámci výrobního procesu je zde dosaženo pomocí zvyšování efektivnosti výrobního procesu formou dílčích změn konstrukce a výrobních postupů. Možnosti snižování nákladů jsou ale samozřejmě oproti metodě Target Costing omezené, protože produkty jsou již ve své výrobní fázi a významná část nákladů je již „rozhodnutá“. [59, 67]

K této metodě lze zaujmout rozličné přístupy. Jejich hlavní rozdělení je parné na následujícím obrázku.



Obr. 19 Rozličné přístupy Kaizen Costing [upraveno dle 67]

Všeobecný Kaizen costing se zaměřuje na snižování všech nákladů výroby a výrobků, zatímco Kaizen specifického předmětu se orientuje na konkrétní výrobky a jejich součásti, které jsou ve výrobcích obsaženy. Vzhledem k orientaci této práce není dostatečný prostor k podrobnému rozebrání celé této velmi zajímavé a přínosné problematiky. Proto se nyní zaměříme pouze na krátké představení Kaizen costing režijních nákladů.

Dá se říci, že tato oblast vyvíjí tlak na snižování poptávky po podpůrných činnostech. Jednotlivé kroky také směřují k neustálému snižování složitosti těchto podpůrných procesů. Dále je zde také patrné jasné zaměření na snižování nadměrných administrativní nákladů. Zde je tedy zřejmý jasný rozdíl oproti tradičním nákladovým systémům, které často přehlížejí důležitost identifikace základních příčin vzniku režijních nákladů. Jestliže nejsou identifikovány vztahové veličiny pro režijní náklady, tak systém nemůže předem určit úspory, které vyplývají z programů komplexních úspor metody Kaizen costing. Jako prostředek určení těchto vztahových veličin je tak nutné použít sofistikovanější

nástroje, jako např. ABC. Zde se tak opět projevuje efektivita propojení moderních nákladových systémů. [67]

Kaizen costing programy, snižující režijní náklady, se zaměřují na omezení počtu částí činností, které vstupují do firemních produktů, s jasným cílem snižování nákladů. V rámci tohoto snižování lze definovat čtyři navazující úrovně: [67]

- Zvyšování úrovně provádění stejných (společných) činností – zde se projevuje snaha o snižování jednotlivých, osobitých činností ve prospěch společných, které lze promítnout do několika podobných produktů.
- Eliminace málo objemových variant produktu – tato úroveň se zaměřuje na omezení nízkoobjemových modelů výrobků, které často spotřebovávají mnoho činností (a také nákladů s tím spojených), jak ukazují praktické zkušenosti plynoucí z použití metody ABC.
- Snižování počtu činností – je zde míněno především jako podpora modulového řešení výroby a očištění celého systému o mnoho duplicitních činností.
- Nastavení následných činností – tato úroveň navazuje na předcházející tým, že nastavuje některé nové aktivity posilující snahy o redukci nákladů.

Na závěr této metody je nutné zdůraznit, že Kaizen costing je metoda, jejíž účinky se neprojeví okamžitě po jejím zavedení, ale postupnými a kontinuálními kroky vede k zefektivnění činností ve výrobě i mimo výrobu, a tím také ke snižování nákladů. Toto však není otázka dnů či týdnů, ale spíše několika měsíců a roků.

#### 2.6.4 Kalkulace v Baťově systému řízení

Provozní účetnictví důsledně provázané se systémem kalkulací a dalšími prvky ekonomického řízení tvořilo základní kámen úspěchu koncernu Baťa a.s. Dá se říci, že Tomáš Baťa byl první, kdo ve své době aplikoval ekonomické řízení nejvyspělejšího vývojového stupně. Je zcela zřejmé, že při počtu až 67 tis. zaměstnanců<sup>34</sup> bylo pro firmu přímo životně důležité vytvořit propracovaný nákladový systém pro efektivní řízení firmy. Garlík přímo uvádí, že „...*kalkulace byla základním nástrojem pro hodnotové vnitropodnikové řízení a současně pro tvorbu odváděcích cen z výroby.*“ [10, str. 45]

---

<sup>34</sup> V roce 1938 včetně ovládaných společností v koncernu.

V systému vnitropodnikového řízení firmy Baťa mělo významné postavení kalkulační oddělení. Jeho činnosti byla ze strany nejvyššího vedení podniku věnována mimořádná pozornost, neboť **pomocí kalkulací byla řízena veškerá ekonomická činnost** (a tím i prosperita podniku), a to počínaje nákupem surovin, přes výrobu, až po prodej. Kalkulace byly základní metodou nákupní, výrobní, i obchodní činnosti. Kalkulační oddělení tedy bylo jedním z nejdůležitějších oddělení firmy Baťa. Bylo **základním nástrojem pro hodnotové vnitropodnikové řízení a současně pro tvorbu odváděcích cen z výroby**. Kalkulační oddělení představovalo velmi silný nástroj pro běžné snižování nákladů a bylo také prostředkem prohlubující se racionalizace. [91]

Tak, jak se prohlubovaly znalosti o kalkulacích, docházelo ke stále větší racionalizaci výroby, zvyšování objemu výroby a celkovému snižování nákladů. Zejména dokonalá znalost svého podniku, jeho reálných možností, dovolila Tomáši Baťovi umožnit nebývalý rozvoj firmy za velké hospodářské krize ve 30. letech. Svého vrcholu dosáhla kalkulace ve firmě Baťa těsně před druhou světovou válkou, kdy firma byla jednou z nejproduktivnějších obuvnických firem na světě.<sup>35</sup> [42]

U firmy Baťa byl uplatňován systém předběžné kalkulace jako jediného druhu kalkulace, přičemž se používala tzv. celková kalkulace, kterou tvořil souhrn všech položek kalkulace. [10] Z celkového přehledu tak bylo možné vyčíst, jaké finanční prostředky bylo nutné vydat na zajištění materiálu, kolik prostředků šlo na mzdy a režie, jaká byla fakturovaná cena a jaký byl celkový zisk na určitém druhu obuvi. Nádvorník dále uvádí: „*Kalkulant musel mít při sestavování kalkulace před sebou botu a v hlavě myšlenku na zdokonalení boty a zlevnění celkových výrobních nákladů. Musel vycházet z přesvědčení, že kalkulace, která již byla dříve během příprav udělána, je špatná a drahá a musí se zdokonalit.*“<sup>36</sup> [42, str. 24] Díky tomuto také mohlo docházet k neustálému snižování nákladů.

## Výrobní náklady

V této fázi se ovšem jednalo o důraz na přímé náklady odvíjející se od výroby jednotlivých výrobků. Jako další položku bylo potřeba určit výrobní režii. Ta se určovala dle rozpočtu střediska finální výroby (tj. šicí + spodková), a to konstantní haléřovou částkou na jeden pár. **Výpočet se stanovil z celoročního**

---

<sup>35</sup> Mnoho poznatků z oblasti baťovského kalkulování bylo po roce 1948 využito a zavedeno ve znárodněném hospodářství.

<sup>36</sup> Kalkulant musel nechat dle kalkulací a rozpisu výroby pokusně vyrobit několik párů obuvi a rozhodnout o efektivním postupu. Mnohdy se zjistilo, že dle kalkulací složitější a dražší postup byl efektivnější, než jimi prosazovaný levnější. Např. nárt z jednoho kusu s imitovanou kaplí se kalkulacím dle výpočtů zdá dražším a hůře skladným, než zvlášť sekaný nárt a zvlášť sekaná kaple. MZA Brno, pobočka Zlín, fond Baťa, I/30.

**rozpočtu (vč. části zisku), děleného počtem roční plánované výroby obuvi tohoto střediska v párech.** Rozpočet střediska finální výroby obsahoval jen takové režijní náklady, které toto středisko mohlo přímo ovlivňovat (tedy tzv. ovlivnitelné náklady), jako např. elektrická energie, pára, voda, režijní materiál, doprava apod.

Další položkou, která se v kalkulacích objevovala, byl tzv. paušál, jenž obsahoval režijní náklady pomocných středisek, jejichž služeb bylo zapotřebí pro splnění úkolů hlavní výroby. Byl stanoven konstantní částkou v haléřích na jeden pár, a to na podkladě příslušných střediskových rozpočtů. **Výrobní náklady celkem** pak byly součtem všech výše uvedených kalkulovaných nákladů.

### **Odváděcí cena**

Tato cena byla vždy předem dohodnuta s prodejním oddělením, poněvadž navazovala na stanovenou cenu prodejní (v dnešním pojetí cena maloobchodní). Za odváděcí cenu byl výrobek veden na skladě hotových výrobků. Rozdíl mezi výrobními náklady a odváděcí cenou byl nazýván „výrobní ceník“. Kalkulované výrobní náklady neobsahovaly všechny druhy podnikových nákladů. Položky nákladů, které se **nestávaly součástí kalkulačního vzorce**, byly především:

- **Nákupní režie** - rozpočtované náklady nákupních středisek byly uhrazeny z rozdílů mezi kalkulovanými cenami surovin a materiálů a jejich cenami pořizovacími (tj. nákupními). Tyto rozdíly však byly zúčtovatelné až při jejich vydání ze skladu pro výrobu.
- **Správní režie** - všechna střediska, která se podílela na správě podniku, měla sice své rozpočty, ale jejich náklady se nepromítaly do kalkulovaných nákladů.
- **Prodejní režie** - všem střediskům, které se zabývaly prodejem dle vlastních rozpočtů, byly jejich náklady uhrazeny z rozdílů mezi odváděcí a prodejní cenou. [42]

Proto zde existoval pojem tzv. „**Kalkulovaný rozdíl**“. Rozdíl mezi výrobními náklady a odváděcí (fakturovanou) cenou byl nazýván „**výrobní ceník**“, který vyjadřoval hrubý hospodářský výsledek (zisk) výroby 37. Fakturační cena se stanovovala až v závěrečné fázi, kdy již byla hotová kalkulace. Byly-li známy celkové výrobní náklady, určila se fakturační cena obuvi. Fakturační cena byla vždy vyšší než výrobní náklady. Rozdíly mezi výrobními náklady a fakturovanou cenou byly **generální režie**. Podle vnitřních

---

<sup>37</sup> Toto je možné přirovnat k dnešnímu známému pojmu hrubé rozpětí (příspěvek na úhradu) [10]

směrníc firmy Baťa byly generální režie vždy **15 % z fakturovací ceny**. V generálních režiiích byly zahrnuty všechny drobné výdaje spojené s výrobou obuvi – elektřina, otop, kancelářské potřeby, mzdy vedoucích, účasti pracovníků.

„Výrobní ceník“ obhospodařovalo kalkulační oddělení, které zodpovídalo za jeho předpokládaný výnos a na jeho výsledcích byli pracovníci kalkulačního oddělení (podle jednotlivých skupin) hmotně zainteresováni. Do výsledku ceníku se promítaly všechny změny kalkulované spotřeby materiálu a jednicových mezd, důsledky změn technologických postupů a ostatní úspory.

**Součet „ceníku výroby“ a „ceníku prodeje“ s hospodářskými výsledky všech středisek** v podniku představoval hrubý hospodářský výsledek, z něhož byly nejprve uhrazovány všechny druhy nákladů, které nebyly obsaženy v kalkulacích, (zejména odpisy strojů a budov, správní režie, úroky, pojištění) a zbytek, po odpočtu těchto položek, představoval hrubý zisk podniku. [42, 91]

## 2.7 Teoretická východiska práce

V předchozí části kapitoly je uveden přehled hlavních teoretických přístupů a vymezení základních pojmů. Po jejich analýze a komparaci lze dospět k závěru, že v současné literární teorii existuje řada podobných i odlišných názorů na řešenou problematiku, vyplývajících z různých metodologických přístupů k danému problému.

Patrné to je především při odlišení tuzemské a zahraniční autorské sféry. Stejně tak je patrný jasný názorový rozdíl autorů různých věkových generací. Zatímco klasičtí čeští autoři, zabývající se problematikou manažerského účetnictví a nákladovým řízením, prezentují především názorový proud klasického přístupu k řízení nákladů prostřednictvím spíše tradičních metod, zahraniční autoři (jak z USA, tak také z Evropy) a mladá generace českých autorů (jako např. Petřík či Staněk) naopak výrazným způsobem preferují ve své literární tvorbě moderní koncepty řízení nákladů.

V neustálé se měnícím ekonomickém prostředí dochází ke změně preferencí a požadavků spotřebitelů, což se projevuje také v produkčních podmínkách výrobních firem. Dochází k výrazné diverzifikaci produkce se zaměřením na individuální parametry výrobků. To také výrazným způsobem působí na změny v nákladovém řízení. Prohlubují se tlaky na hledání možností využití nových nástrojů řízení a nových metod alokací a kalkulací nákladů.

Dá se říci, že celý systém nákladového řízení doznává výrazných změn a stává se stále více složitějším a náročnějším. Tradičním metodám a postupům tak chybí dynamika, se kterou by byly schopny reagovat na měnící se trendy. I přesto však nelze tyto klasické a tradiční nástroje zcela zatracovat, neboť jejich použití se může v mnohých případech ukázat jako dostačující a „levné“ řešení. Nicméně, i přes poměrně široký teoretický výběr různých nástrojů řízení nákladů a alokace režijních nákladů se u mnohých autorů lze setkat s roztržtostí celé problematiky, vyznačující se často poněkud složitějšími vazbami, což snižuje orientaci a ztěžuje aplikaci těchto teoretických poznatků do praxe. A právě strnulost a „těžkopádnost“ tradičních kalkulačních modelů je nutno vnímat jako překážku v pružném přizpůsobení současným, poněkud nestandardním, hospodářským podmínkám.

I z tohoto důvodu bylo provedeno poměrně široké popsání základů problematiky nákladového řízení a alokace režijních nákladů spolu s přehledem využitelných nástrojů a kalkulačních metod s bližším fokusem na moderní metody, které mají přinést základ pro další části práce.



## 3 HYPOTÉZY A CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE

### 3.1 Cíle disertační práce

Režijní náklady představují často v současných podmínkách průmyslových výrobců velmi významnou položku, která mnohdy rozhoduje o míře efektivnosti a úspěšnosti podniku.

To, jaký přístup k alokaci režijních nákladů zvolíme, pak může velmi významnou měrou ovlivnit korektnost vyčíslení skutečných nákladů souvisejících s výrobkem či zakázkou a přispět tak ke stanovení ceny respektující celkové náklady.

V současné době je také mnoho firem limitováno cenami výrobků na trhu a klasickou rozhodovací úlohou, kterou manažeři musí řešit, pak je určení efektivnosti těchto výrobků, tedy zda cena pokrývá veškeré náklady výrobku a generuje alespoň minimální míru zisku. I zde tedy nalézáme uplatnění pro přesnou alokaci režijních nákladů.

*Hlavní cíl* disertační práce tedy bude zaměřen na:

- **Zmapování současné situace problematiky alokace režijních nákladů a využití moderních metod řízení a kalkulací nákladů v podmínkách výrobních podniků, s cílem stanovení hlavních zásad pro efektivní řízení a alokaci režijních nákladů.**

*Vedlejšími cíli* práce jsou:

- Provedení průzkumu vývoje a úrovně řízení nákladů s akcentem na režijní náklady.
- Zmapování rozsahu alokací a jednotlivých způsobů alokace režijních nákladů v současné podnikové praxi.
- Definování hlavních problémů při alokaci režijních nákladů.
- Stanovení vhodného přiřazování (alokace) nákladů jednotlivým výkonům a kdy má podrobná a adresná alokace režijních nákladů své opodstatnění a smysluplnost.

## 3.2 Hypotézy disertační práce

Hypotéza představuje předběžné tvrzení, představu o vztahu mezi zkoumanými proměnnými a s tím související předpoklad budoucího chování systému.

Základní východiska pro zpracování disertační práce je možné shrnout do těchto výchozích hypotéz:

- H1: Míra využití moderních metod řízení a alokace režijních nákladů ve výrobních firmách v ČR je nízká.**
- H2: Významný podíl výrobních firem věnuje výrazně menší pozornost řízení, struktuře a vývoji režijních nákladů, než řízení přímých nákladů.**
- H3: Tradičně používané přírážkové kalkulace nejsou schopny adresně přiřadit režijní náklady konkrétnímu výkonu.**
- H4: Významnou část režijních nákladů podniku lze na základě uplatnění moderní kalkulační metody ABC alokovat konkrétnímu nákladovému objektu.**
- H5: Využívání exaktních metod pro podrobnou alokaci režijních nákladů k výkonům je pro firmy nákladné a složité.**

Zkoumání hypotézy H1 přinese poznání o úrovni nákladového řízení ve výrobních firmách v ČR. Tato hypotéza je nezbytná pro poznání neustále se měnící situace v oblasti vývoje nákladů a úrovní jejich řízení v podmínkách výrobních firem. Za moderní nástroj řízení a alokace režijních nákladů jsou považovány zejména metody procesního řízení nákladů jako ABB, ABC, ABM, dále pak Target Costing či Kaizen Costing.

Hypotéza H2 by měla zodpovědět otázku, zda se management firem zaměřuje na hledání nákladových úspor v oblasti jednoduše měřitelných přímých nákladů, jako jsou materiálové náklady a náklady spojené se spotřebou přímé práce nebo zda již dospěl k osvojení metod umožňujících hledání úspor v oblasti režijních nákladů.

Hypotéza H3 by měla potvrdit nebo vyvrátit předpoklad, že tradiční přírážkové kalkulace již v dnešní době nejsou schopny adresně alokovat režijní náklady konkrétnímu výkonu.

V rámci nákladového řízení můžeme identifikovat metody, u nichž předpokládáme, že s jejich pomocí je možné alokovat významnou část režijních nákladů konkrétnímu nákladovému objektu. Hypotéza H4 by měla potvrdit nebo

vyvrátit, zda touto metodou může být kalkulace Activity-Based Costing (ABC). Hypotézy H3 a H4 můžeme označit za klíčové.

V praxi výrobních firem je stále možné se ve větší míře setkat se stanovením nákladů pouze odhadem, bez použití jakýchkoliv exaktních metod. Předpokladem této situace je také to, že podrobná a adresná alokace režijních nákladů se pro firmu stává zbytečně nákladnou, a to z důvodu složitosti celého postupu alokace. Potvrzení či vyvrácení tohoto předpokladu očekává autor v hypotéze H5.

## 4 METODY A POSTUPY PŘI ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE

### 4.1 Metody využití v disertační práci

Problematika, kterou se tato disertační práce zabývá, je relativně známá a obecně popsána. Problém však lze spatřovat ve změně struktury nákladů v uplynulých několika desetiletích, což má významný vliv na relevantnost obecně využívaných nákladových metod. Jejich revize, přizpůsobení se měnícím podmínkám, a verifikace, se tak stávají stěžejním výzkumem práce.

Při zpracování disertační práce byla využita především skupina vědeckých metod označovaných jako metody logické a metody výzkumu.

Jedním z přístupů členění výzkumu je členění na kvantitativní a kvalitativní výzkum. Podstatou kvalitativního výzkumu je analýza vztahů, závislostí a příčin zkoumané jednotky a jejich zobecnění. Naproti tomu, na základě kvantitativní teorie, docházíme k důkazům, jimiž naše předpoklady a hypotézy potvrzujeme. [14] V práci bude uplatněna kombinace obou těchto přístupů.

Mezi logické metody, o které se disertační práce opírá, patří především trojice párových metod, a těmi jsou: [48]

- **Abstrakce** - odděluje podstatné charakteristiky objektu od nepodstatných, čímž dochází k vytváření modelu objektu obsahující jen ty znaky a charakteristiky, jejichž zkoumání nám umožní získat odpovědi na otázky, které si klademe. Využití lze nalézt pro formulaci výzkumného problému.
- **Konkretizace** – umožňuje použít obecného jevu v konkrétních podmínkách, např. při hledání konkrétních metod řízení a alokace režijních nákladů.
- **Indukce** – je založena na vyvozování obecného závěru na základě dílčích poznatků. Využít ji lze např. při formulaci hypotéz, které budou ověřovány následným výzkumem.
- **Dedukce** – spočívá v odvozování jednoho jevu z jiných, čili od obecných závěrů, tvrzení a soudů přecházíme k méně známým. Lze využít při ověřování platnosti hypotéz.
- **Analýza** – jde o rozbor zkoumaného problému na jednodušší složky, tedy vlastností, vztahů, faktů atd. Využití je nasnadě a analýza bude uplatněna především v analytické a výzkumné části práce.

- **Syntéza** – jedná se o postup od části k celku, spojení poznatků získaných analytickým přístupem. Této metody bude využito především při formulaci závěru jednotlivých kapitol, jako např. závěrů plynoucích ze strukturovaných rozhovorů s manažery.

Pro snazší a rychlejší orientaci v dané problematice je žádoucí se nejprve seznámit se základními pojmy a jevy a teprve po poznání základních souvislostí přistoupit ke složitějším. Proto především v teoretické části práce autor využívá metody od jednoduchých ke složitým a považuje za nutné ze všeho nejdřív seznámit čtenáře se základními pojmy, postupy, technikami, metodami a souvislostmi při řízení a alokaci nákladů, speciálně potom režijních.

V rámci osvětlení řešené problematiky a současného stavu úrovně nákladového řízení využívá autor analýzy dostupných informačních zdrojů, které se vztahují k dané problematice. V analytické dílčí části práce bude zpracován průzkum dané problematiky s využitím základních technik sběru dat. Mezi relevantní techniky pro tuto disertační práci patří zejména dotazování se, a to osobní, písemné či elektronické. Velkým přínosem při zpracování disertační práce jsou hloubkové rozhovory a konzultace s odborníky, kteří mají rozsáhlé a mnohaleté zkušenosti s problematikou řízení nákladů a alokace nákladů režijních.

Při vyhodnocení kvantitativního výzkumu bude využito standardních statistických postupů. Budou využívány statistické postupy a metody, které se používají při analýzách závislostí, projevujících se v hromadných údajích. Prvotními údaji budou v tomto případě hodnoty sledovaných proměnných, zjištěné u každé z  $n$  jednotek určitého konečného souboru.

K analýze získaných dat bude využita také korelační analýza. Pomocí obsahové analýzy pak získáme doplňující informace. Obě analýzy, jakožto metody statistické indukce, poskytují informace o zkoumaných vzájemných vztazích mezi proměnnými, a to na základě korelací a regresí.

Jak již bylo výše zmíněno, v práci bude uplatněna také metoda kvalitativního výzkumu, což bude také jedním ze zdrojů primárních dat disertační práce. Zdrojem těchto dat budou především pozorování a strukturované rozhovory (případové studie), které patří mezi základní metody kvalitativně-quantitativního výzkumu. Vzhledem k věrohodnosti verifikace hypotéz není možné tyto techniky používat v plné míře odděleně a samostatně. Hlavním cílem těchto technik je pochopení, jak respondenti aplikují a interpretují skutečnosti, vztahující se k tématu práce prostřednictvím obsahové analýzy. Pro vyloučení vlivů rozdílného pojmového aparátu budou kombinovány kvalitativní rozbory s dotazníkovým šetřením. [11, 45]

V souvislosti se zpracováním práce můžeme dále hovořit o využití systémového přístupu, jenž je zvláště vhodný k řešení transdisciplinárních a interdisciplinárních problémů.

Přístup hodnotové analýzy, který v disertační práci nalezne také své dílčí uplatnění, se snaží dosáhnout výrazné redukce vstupů při zachování či vylepšení výstupu z procesu. Mezi další využití metody lze zařadit historický přístup, při volbě vhodnosti užití statického a dynamického zkoumání věci. Dále přístup od konkrétního k abstraktnímu pro zobecnění závěrů výzkumu, bude využit pro formulaci metodiky. Metoda zpětné vazby při práci zajišťuje její přímočarost bez deviací od vytyčeného cíle. Pravděpodobně bude při tvorbě hlavních zásad a metodiky jejich určování použita i metoda analogie.

## 4.2 Postupy řešení disertační práce

Komplexní postup zpracování disertační práce vychází ze základního metodologického postupu - Trnka [60] a doporučené struktury disertační práce - Molnár. [41] Struktura doktorské disertační práce a plán jejího zpracování vypadá tedy následovně:

1. Úvod
2. Současný stav řešené problematiky
  - ✓ Analýza a syntéza dostupných literárních pramenů
  - ✓ Formulace teoretických východisek
3. Cíle práce a pracovní hypotézy
4. Použité vědecké metody zpracování
5. Vlastní zkoumání
6. Hlavní výsledky práce
  - ✓ Porovnání vlastních výsledků s výsledky dosaženými autory uvedenými v literární rešerši
  - ✓ Porovnání výsledků s vlastními hypotézami
  - ✓ Verifikace hypotéz
7. Syntéza přínosu pro vědu a praxi
8. Závěr



Obr. 20 Struktura vědecké práce [upraveno dle 60]

### 4.3 Postup aplikovaného výzkumu

Cíle výzkumu byly definovány v předešlé kapitole této práce. Pro relevantní závěry práce je potřeba nejprve získat primární data. Proto byl navržen tento postup k získání primárních dat terénním šetřením v podnicích:

1. Exploratorní výzkum problematiky
2. Stanovení cíle výzkumu a rozpracování do výzkumných otázek v kontextu hypotéz.
3. Zpracování výzkumného projektu ve firmách (specifikace postupu výzkumu, výzkumných metod, výzkumného souboru, způsobu sběru a zpracování dat).
4. Sběr dat.
5. Zpracování a analýza dat.
6. Vypracování závěrečné výzkumné zprávy. [23]

Výzkumná část je plánována ve dvou formách. První je kvantitativní dotazníkový výzkum, jehož cílem je popsat současný stav nákladového řízení, podílu režijních nákladů na celkových nákladech, využití různých metod kalkulací a způsobů alokací režijních nákladů.

V této části autor naváže na dva již uskutečněné průzkumy, které byly primárně zaměřeny na zkoumání problematiky využití metod ABC, ABM, ABB a metody BB v podnicích. [51, 81, 85]

Vzhledem k tomu, že se tyto průzkumy také částečně dotkly problematiky řízení nákladu, je vhodné porovnat je s nově získanými daty a výsledky použít pro ověření vývoje v čase.

Druhou formou, resp. oblastí výzkumu, bude kvalitativní výzkum formou případových studií, prostřednictvím analýzy vnitropodnikových dokumentů týkajících se používaných metod alokace nákladů, hloubkových rozhovorů s odpovědnými pracovníky a cíleného pozorování. Jejich cílem bude získat relevantní informace o způsobech řízení režijních nákladů a jejich chování, o možnostech alokací režijních nákladů a tyto budou využity pro účely tvorby principů, zásad a metodiky alokace režijních nákladů nákladovým objektům.



## 5 HLAVNÍ VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE

V této kapitole budou obsaženy výsledky z uskutečněného kvantitativního i kvalitativního výzkumu. Tyto výsledky bude autor dále využívat k ověření stanovených hypotéz. Na základě takto zpracovaných výsledků se autor pokusí navrhnout metodiku řízení a alokace režijních nákladů.

### 5.1 Kvantitativní výzkum

#### 5.1.1 Metodologie výzkumu

Použitým nástrojem je kvantitativní výzkum, neboť je nezbytné získat údaje od většího množství respondentů, které budou strukturované a takto dále interpretovány a zpracovávány statistickým přístupem k věci. Výstup z této oblasti by měl rozhodnout o otázkách, které jsou cílem výzkumu, a také o některých uváděných hypotézách.

Na začátku by autor rád předeslal, že výsledky výzkumného šetření budou v některých aspektech srovnány s výzkumem uskutečněným na půdě Fakulty managementu a ekonomiky v roce 2004 a 2007<sup>38</sup>. [51, 81] I když tyto průzkumy nebyly zcela totožné se současným, svým charakterem a zaměřením jsou si velmi podobné a na základě srovnání a vyhodnocení dílčích výsledků lze získat poměrně relevantní představu o vývoji a změnách v oblasti nákladového řízení. **Lze tedy říci, že závěry práce jsou podloženy několikaletým zkoumáním této oblasti a nikoliv pouze jedním výzkumným šetřením.**

#### 5.1.2 Vymezení zkoumaného souboru

Prvotním záměrem bylo zpracovat výzkum obecně, ve všech výrobních firmách působících na území ČR. Vzhledem k vysokému počtu těchto firem a omezeným časovým a materiálním možnostem řešitele, musel být zkoumaný soubor omezen na střední a velké podniky. Minimální hranice velikosti firmy byla stanovena na 25 zaměstnanců. Oblasti činnosti byly vymezeny pomocí odvětvové klasifikace CZ-NACE pomocí databáze ALBERTINA. Dle CZ-Nace byla vybrána sekce C-zpracovatelský průmysl s příslušnými oddíly v rozmezí převažujících oddílů 10 - 33.

---

<sup>38</sup> Výzkum v roce 2004 byl uskutečněn Ing. Borisem Popeskem, Ph.D., který je přístupný v rámci disertační práce. Následný výzkum v roce 2007 byl prováděn přímo autorem této práce jako součást výzkumu nákladového řízení. Výsledky a srovnání obou výzkumů byly prezentovány oběma autory v několika publikacích, např. [81, 85].

### ***Definice základního souboru (N)***

Zjednodušeně lze základní soubor definovat jako soubor, v němž máme informace o všech jeho statistických jednotkách. Jeden z druhů výběru může být výběr podle zvoleného znaku, v tomto případě podle třech znaků. **Základní soubor tedy musí splňovat tyto podmínky:**

- **zaměření předmětu činnosti** sledovaných subjektů: dle odvětvové specifikace CZ-NACE, oddíly 10 – 33 (výrobní činnost),
- **velikost podniků podle počtu zaměstnanců** – zvolené firmy musí mít alespoň 25 zaměstnanců,
- **právní forma firem** – byly zvoleny nejběžnější právní formy obchodních společností (**v.o.s., k.s., s.r.o. nebo a.s.**) a **družstva (výrobní)**.

Podle databáze firem ALBERTINA (aktuální verze platná v roce 2009) první a druhé podmínce vyhovovalo 3826 výrobních firem. Po aplikaci třetí podmínky byl soubor zredukován na 3411 firem (základní soubor N=3411).

Vzhledem k velikosti základního souboru a časovým a technickým možnostem nebylo možné získaná data generalizovat na celý základní soubor, a pokud by tak bylo provedeno, výsledky by byly zatíženy vysokou pravděpodobností statistické chyby. Z tohoto důvodu bylo od generalizace upuštěno a dotazníky byly vyhodnoceny pouze v rozsahu, jenž se podařilo získat.

#### **5.1.3 Statistické vyhodnocení získaných výsledků**

U hodnoty sledovaných veličin předpokládáme normální rozdělení. Takový předpoklad umožňuje vypočítat dvoustranný interval spolehlivosti i při malém rozsahu výběru. Jeho dolní a horní meze jsou  $G_D$  a  $G_H$ . Intervalový odhad charakteristiky  $G$  je potom dán: [44]

$$P(G_D < G < G_H) = 1 - \alpha \quad (5)$$

Intervalový odhad je odhad příslušné charakteristiky základního souboru pomocí tohoto intervalu. Je určen interval, který s předem stanovenou pravděpodobností zahrnuje hodnotu odhadované statistiky v základním souboru. Tzn. spolehlivost odhadu  $1 - \alpha = 0,95$ . Tato spolehlivost odhadu zajišťuje uspokojivé výsledky.

V případě tohoto šetření je rozsah výběrového souboru ( $n$ ), provedeného záměrným výběrem 5 % základního souboru ( $N$ ). Způsob specifikace základního souboru je uveden dále. Charakteristika, jejíž hodnotu je třeba

odhadnout, je v případě provedení měření odhadem relativní četnosti základního souboru. Relativní četnost určité varianty statistického znaku v základním souboru označujeme  $\pi$ . Hodnotu  $\pi$  vypočteme pomocí vztahu:

$$\pi = N_i / N \quad (6)$$

kde  $N_i$  je četnost jednotek základního souboru se sledovanou variantou  $i = 1, 2, 3, 4, 5$  až  $r$ , kde  $r$  je počet variant a  $N$  je již zmiňovaná velikost základního souboru.

Pro oboustranný interval spolehlivosti relativní četnosti, potom platí vztah:

$$P \left( p - \mu_{1-\alpha/2} \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}} < \pi < p + \mu_{1-\alpha/2} \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}} \right) = 1 - \alpha \quad (7)$$

Kde  $p$  je výběrová relativní četnost určité varianty statistického znaku, pomocí které odhadujeme relativní četnost. Pro  $p$  platí:  $p = n_j / n$

Zde  $n_j$  je počet jednotek se sledovanou variantou znaku ve výběrovém souboru a  $n$  je rozsah výběru. Dále  $\mu_{1-\alpha/2}$  je kvantil normovaného normálního rozdělení pro zvolenou spolehlivost. Tabulková hodnota normovaného normálního rozdělení pro spolehlivost odhadu  $1 - \alpha = 0,95$  je  $\mu = 1,96$ .

### **Testování hypotéz o závislosti v kombinační tabulce**

Testování se bude zakládat na neparametrickém testu  $\chi^2$  (chí-kvadrát), který bude hodnotit závislost mezi dvojicí kategoriálních veličin (A, B).

Označme  $r > 2$  počet kategorií veličiny „A“ a  $s > 2$  počet kategorií veličiny „B“. Počty statistických jednotek s kombinací hodnot  $A_i$  a  $B_j$  označíme jako pozorované četnosti  $n_{ij}$  ( $i=1, \dots, r; j=1, \dots, s$ ) a pro přehlednost je zaznamenáme do tzv. kontingenční tabulky (což je dvourozměrná tabulka se slovními proměnnými – viz následující tabulka). V posledním řádku tabulky jsou sloupcové součty pozorovaných četností a v posledním sloupci tabulky zase jejich řádkové součty. Jsou to tzv. okrajové (marginální) četnosti. Řádkové součty značíme  $n_{i.}$  a sloupcové součty značíme  $n_{.j}$ . Jejich součtem musí být  $n$  (rozsah souboru - celkový počet statistických jednotek). [17, 44]

Tab. 2 Kontingenční tabulka (pozorované četnosti) [72]

Pozorované četnosti $A \setminus B$	$B_1$	$B_2$	...	$B_s$	$\sum_j$
$A_1$	$n_{11}$	$n_{12}$	...	$n_{1s}$	$n_{1.}$
$A_2$	$n_{21}$	$n_{22}$	...	$n_{2s}$	$n_{2.}$
...	...	...	...	...	...
$A_r$	$n_{r1}$	$n_{r2}$	...	$n_{rs}$	$n_{r.}$
$\sum_i$	$n_{.1}$	$n_{.2}$	...	$n_{.s}$	$n$

### Testovanými hypotézami jsou vždy:

- $H_0$ : nezávislost mezi A a B,
- $H_A$ : non  $H_0$  (aneb závislost A a B).

Jde tedy o jeden z tzv. testů nezávislosti, přičemž zde je nezávislost pojata takto: Jestliže B nezávisí na A, znamená to, že poměr rozdělení podmíněných četností (tj. v jednotlivých sloupcích / řádcích) je stejný bez ohledu na to, o jakou kategorii jde.

Tento “ideální” poměr je charakterizován tzv. očekávanými četnostmi,

$$o_{ij}^* = \frac{n_{i.} \cdot n_{.j}}{n} \quad (8)$$

kde  $i=1, \dots, r$ ,  $j=1, \dots, s$ , které pro přehlednost zaznamenáme také do kontingenční tabulky. Součtový sloupec (řádek) v ní musí být pro kontrolu stejný jako v kontingenční tabulce četností pozorovaných. **Testové kritérium** je pak dáno vztahem:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(n_{ij} - n_{ij}^*)^2}{n_{ij}^*} \quad (9)$$

a kritickým oborem je interval:

$$W = \langle \chi^2_{1-\alpha}(k); \infty \rangle, \quad (10)$$

kde  $\chi^2_{1-\alpha}(k)$  je tabulková hodnota kvantilu (nejčastěji 95% kvantilu) Pearsonova chí-kvadrát rozdělení, přičemž počet stupňů volnosti  $k = (r-1) \cdot (s-1)$  udává řádek, na němž kvantil v tabulce najdeme.

Pokud je testové kritérium větší nebo rovno kritickému oboru

$$\chi^2 \geq \chi^2_{1-\alpha}((r-1) \cdot (s-1)) \quad (11)$$

zamítáme nulovou hypotézu, z čehož vyplývá, že dané proměnné jsou závislé.

Jako demonstrativní příklad je uvedena situace, kdy pomocí  $\chi^2$  testu v kombinační tabulce bude hodnoceno, zda použití různých systémů rozpočtů závisí na velikosti firmy (podle počtu zaměstnanců). Tento případ použití testu závislosti zde bude rozebrán jako ukázka podrobněji a při dalších použitích již budou uváděny pouze jednotlivé výstupy tohoto statistického vyhodnocení. Toto ověření závislosti bude prováděno v programu XLStats.

Tab. 3 Využití systému rozpočtů ve firmách dle jejich velikosti [vlastní zpracování]

Velikost firmy (počet zaměstnanců)	A	B	C	D	E
Méně než 50	1	1	2	3	
50 - 99	1	3	1	5	
100 - 249	1	9	4	13	1
250 - 499	0	0	8	7	1
Více než 500	0	1	4	5	1
<b>Celkem</b>	3	14	19	33	3

Vysvětlivky k tab. č. 3

A: Firmy zpracovávají pouze rozpočet celkových výnosů (tržeb)

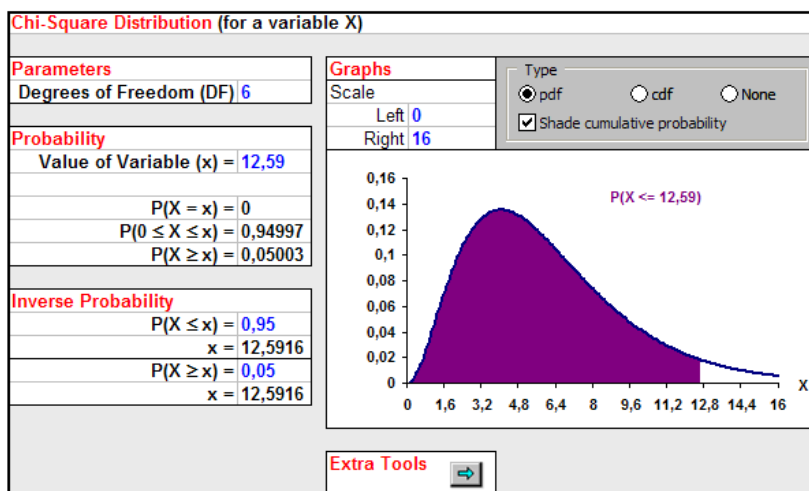
B: Ve firmě jsou využívány pouze rozpočty celkových nákladů a výnosů

C: Firmy, které využívají ucelený a propojený systém rozpočtů.

D: Firmy sestavují podrobné rozpočty nákladů (např. nákladových středisek, fixních a variabilních nákladů atd.)

E: Firmy využívají také další podrobné rozpočty, jako rozpočty investic, rozpočty projektů atd.

Výstupem programu je určení testového kritéria  $\chi^2$ , P-value (což značí minimální hladinu významnosti  $\alpha$ , na které zamítáme hypotézu  $H_0$  o nezávislosti).



Obr. 21 Ukázka výstupu z programu XLStats [vlastní zpracování]

Obrázek č. 21 tedy ukazuje výstup z programu XLStats, kde je naznačeno  $\chi^2$  rozdělení pro 6 stupňů volnosti, pro výchozí případ. Vyšrafovaná část značí obor přijetí hypotézy  $H_0$ , který je dán kritickým kvantilem  $\chi_{21-\alpha}(k)$ .

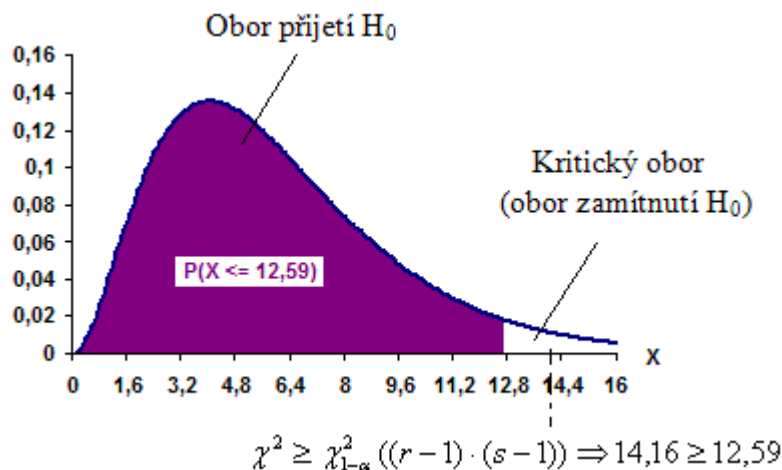
Testové kritérium je pak rovno:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(n_{ij} - n_{ij}^*)^2}{n_{ij}^*} \doteq 14,16$$

a kritickým oborem je interval:  $W = \langle \chi_{21-\alpha}(k); \infty \rangle \Rightarrow W = \langle 12,59; \infty \rangle$

Pokud je testové kritérium větší nebo rovno kritickému oboru<sup>39</sup>, zamítáme nulovou hypotézu, z čehož vyplývá, že dané proměnné jsou závislé.

Testové kritérium  $\chi^2$  padne do kritického oboru  $W = \langle \chi^2_{1-\alpha}(k); \infty \rangle$ ,  $\chi^2 \geq \chi^2_{1-\alpha}((r-1) \cdot (s-1)) \Rightarrow 14,16 \geq 12,59$ . Proto **zamítáme** hypotézu  $H_0$  o **nezávislosti daných proměnných**. Situace je názorně naznačena na následujícím obrázku č. 22



Obr. 22 Zamítnutí hypotézy  $H_0$  o nezávislosti daných proměnných v grafickém znázornění [vlastní zpracování]

Potvrzení této skutečnosti také naznačuje P-hodnota (P-value), jež má hodnotu 0,028. P-value značí přesnou nejmenší hladinu významnosti, na které by nulová hypotéza měla být zamítnuta. Jestliže P-hodnota je menší nebo rovna zadané hladině významnosti ( $\alpha = 0,05$ ), pak zamítneme nulovou hypotézu. V tomto případě tedy zamítáme nulovou hypotézu, a můžeme zkonstatovat, že sledovaný parametr využití systému rozpočtů vykazuje těsnější závislost na velikosti firmy. K analýze těsnosti závislosti bylo využito **Pearsonova kontingenčního koeficientu**<sup>40</sup>. [18] Pro ukázkový příklad vykazuje hodnotu cca 0,5, což značí středně těsnou závislost, ovšem vzhledem k nižšímu počtu navrácených dotazníků lze toto považovat za **statisticky významnou závislost**.

Závěrem této ukázky tedy lze konstatovat, že **frekvence využití složitěji propracovaných systémů rozpočtů se odvíjí od velikosti firmy**. Obecně lze tedy určit, že větší firmy vzhledem ke své složitosti potřebují také propracovanější systém rozpočtů, na základě kterých mohou efektivně řídit své náklady dle mnoha hledisek.

<sup>39</sup> Vztah č. 11

<sup>40</sup> Pearsonův kontingenční koeficient:  $P = \sqrt{\frac{\chi^2}{\chi^2 + n}}$ , kde  $P \in (0;1)$

#### 5.1.4 Cíl kvantitativního výzkumu a stanovení výzkumných otázek

Výzkumným cílem disertační práce je provedení kvantitativního průzkumu u vybraného vzorku výrobních firem s cíleným zaměřením na řízení nákladů jak obecně, tak také se zaměřením na oblast **režijních nákladů**.

Přesnější definici výzkumného cíle lze stanovit v následujících otázkách:

- „**V jaké míře je věnována pozornost řízení nákladů a alokaci režijních nákladů ve výrobních firmách, jaké metody a techniky jsou v rámci alokace režijních nákladů uplatňovány?**“

Tato problematika je poněkud široká a z toho důvodu viděl autor jako vhodné její rozdělení do několika dílčích cílů a otázek. Při hledání odpovědí na výše položené otázky se nabízí další možnost zkoumání, a sice:

- V jakém rozsahu jsou pro řízení nákladů využívány rozpočty a kalkulace?
- Jaké jsou nejdůležitější problémy a překážky v přesnosti a rozsahu alokací režijních nákladů?
- Jakým způsobem firmy přistupují k tradičně používaným přírážkovým kalkulacím?
- Je možným východiskem zpřesnění alokace režijních nákladů procesní přístup a využití metod ABC a ABM?

Pro získání odpovědí byly výzkumné otázky rozčleněny do čtyřech sekcí. Prvním okruhem byly otázky zjišťující **charakter firem**. Cílem této části je snaha vyvodit dílčí výsledky výzkumu odpovídající jednotlivým druhům firem. Autor předpokládá, že výsledky výzkumu budou pro jednotlivé druhy firem rozdílné a vyskytnou se tady závislosti na jednotlivých charakteristických rysech firem. Otázky v této části byly tedy zaměřeny na zjištění činnosti firem, charakteru výroby, velikosti firem, vlastnické struktury a také uplatňovaných prvcích firemních strategiích (majících vliv na ovlivnění nákladů).

V rámci druhého okruhu byly otázky zaměřeny na **strukturu nákladů firem**. Cílem bylo zjištění, jak vysoký podíl tvoří náklady režijní z celkových a jaké jsou tendence vývoje tohoto podílu. Vzhledem k zaměření a dílčím cílům práce bylo nejprve žádoucí zjistit, jaké zdroje informací o nákladech jsou vlastně ve firmách k dispozici. V rámci druhé otázky bylo záměrem zjistit složení jednotlivých druhů nákladů (vyjádřeno relativně). Poté následovaly otázky, o které se opírají nejen dílčí cíle, ale také hlavní cíl, a jedná se tedy o dotazy na podíl přímých (resp. režijních) nákladů, dlouhodobý vývoj režijních nákladů<sup>41</sup> a jakému řízení nákladů je věnovaná hlavní pozornost.

---

<sup>41</sup> Zde byl stanoven horizont 5 let tak, aby odpovědi nebyly pokud možno zkresleny současnou negativní ekonomickou situací, omezováním produkce a tím pádem také významnou redukcí nákladů převážně přímých.

Třetí sekce otázek byla nejobsáhlejší<sup>42</sup> a lze ji považovat za **stěžejní pilíř** celého výzkumu oblasti řízení nákladů (nejen režijních). Otázky v této sekci lze specifikovat do čtyřech okruhů. První část otázek byla určena na zjištění úrovně řízení nákladů v rámci *rozpočetnictví*, neboť rozpočty lze také považovat za efektivní nástroj řízení nákladů z mnoha pohledů. V rámci rozpočtování lze také uplatňovat efektivní politiku alokace režijních nákladů. Nepostradatelnou součástí jsou zde otázky na *využití kalkulací*, jejich druhů, technik a metod. Na tuto oblast navazuje část otázek týkajících se *alokace režijních nákladů* pomocí různých přírůžek a rozvrhových základů. Za poslední oblast lze považovat otázky na *problémy* spojené s alokací režijních nákladů a hodnocení úrovně objektivnosti jednotlivých prováděných alokací ve firmách.

Poslední sekce otázek byla zaměřena na problematiku využití moderních metod alokace režijních nákladů, a to konkrétně procesního řízení nákladů a využití metody Activity-Based Costing. Zde se autor zaměřil na zjišťování nejen kolik firem tuto metodu využívá, ale zda je vůbec tato metodika ve firmách známá. Velký význam autor připisuje také důvodům, které vedou k využití nebo naopak nevyužití tohoto moderního a efektivního způsobu alokace režijních nákladů.

Dotazník byl vytvořen v elektronické podobě a jeho vyplnění tak nepředstavovalo žádnou obtížnou technikou překážku. Náhodně vybrané firmy ze základního souboru byly osloveny především formou elektronické pošty a z menší části také prostřednictvím telefonické komunikace. Ve firmách byli kontaktováni konkrétní odpovědní pracovníci, u nichž autor předpokládal, že budou schopni poskytnout relevantní informace k vyplnění dotazníku. Bohužel však náhodným výběrem nebylo možné určit tyto odpovědné pracovníky ve všech případech, neboť firmy mnohdy tyto kontakty nezveřejňují. V těchto případech tedy byl oslovovací dopis s dotazníkem odeslán na obecnou adresu firmy.

Vhodnost navrženého dotazníku byla **před samotným dotazníkovým šetřením** ověřena na malém vzorku respondentů. Cílem tohoto **předvýzkumu** bylo ověření srozumitelnosti otázek a odstranění případných problematických oblastí či nejasností. Získané připomínky a námítky byly zapracovány, finální podoba dotazníků mírně upravena a některé otázky byly zcela vypuštěny, či naopak byly některé přidány. Tento předvýzkum a jeho výsledky tak velkou měrou přispěly k validitě a reliabilitě hlavního kvantitativního výzkumu.

Zodpovězení hlavních a dalších dílčích otázek umožní rozhodnutí o platnosti některých stanovených hypotéz.

---

<sup>42</sup> Autor na tomto místě nebude rozebírat podrobně jednotlivé otázky, neboť jim bude věnována samostatná kapitola v rámci vyhodnocení výsledku výzkumu.



### 5.1.5 Zpracování a analýza získaných dat

Na úvod této kapitoly by autor rád předeslal, že následující zjištěné výsledky byly zpracovávány zcela anonymně, neboť tuto problematiku vnímají firmy jako obzvláště citlivou a své odpovědi a případné názory byly poskytnuty s příslibem zachování anonymity.

V rámci náhodného výběru bylo osloveno celkem 871 firem. Celkem odpovědělo 142 firem, z čehož 43 firem uvedlo, že na uvedenou problematiku nebudou reflektovat (z důvodů nezájmu o danou problematiku, z důvodu kapacitních či časových) a 22 firem zdůvodnilo své odmítnutí příliš nebezpečným (důvěrným) obsahem dotazníků. Dotazníkového šetření se tedy celkem zúčastnilo 77 firem, což představuje návratnost 8,8 %.

#### *Struktura zkoumaného souboru*

V následující části bude provedeno vyhodnocení základních charakteristik firem.

#### **Velikost firmy**

Tabulka č. 4 zachycuje velikost firem dle kritérií počtu zaměstnanců a obratu. Vzhledem k různému pojetí členění firem dle velikosti byla autorem zvolena klasifikace velikosti na základě členění dle pojetí zákona č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání. [63, 92] Dle počtu zaměstnanců v rámci zmiňovaného zákona je drobná firma definovaná do 10 zaměstnanců, malá firma do 50 zaměstnanců, středně velká firma do 250 zaměstnanců a velká firma 250 a více zaměstnanců. Toto členění bylo mírně upraveno<sup>43</sup> a použito dle zkušeností a na základě předpokladu možných souvislostí vzhledem ke složitosti a rozsáhlosti řízení nákladů, při respektování hlavního rozdělení na malé, střední a velké firmy.

Tab. 4 Četnost firem dle kritérií počtu zaměstnanců a výše obratu [vlastní zpracování]

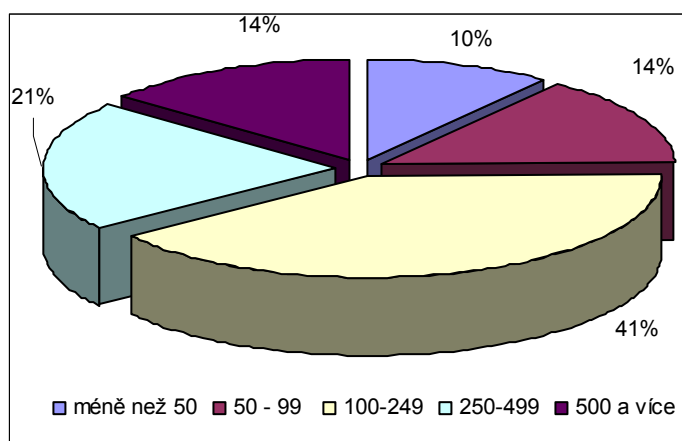
počet zaměstnanců	méně než 50	50 - 99	100-249	250-499	500 a více	Celková četnost
obrat v mil. Kč						
do 50	4	1				5
do 250	2	9	13			24
do 750	2	1	14	6		23
do 1450			3	5	4	12
nad 1450			1	5	7	12
<b>Celková četnost</b>	<b>8</b>	<b>11</b>	<b>31</b>	<b>16</b>	<b>11</b>	<b>77</b>

<sup>43</sup> Velikost středně velké firmy byla rozdělena do dvou rozmezí, a sice na firmy do 100 zaměstnanců (50-99) a firmy o 100-249 zaměstnancích. Velikost velké firmy byla rozdělena na rozmezí 250-499 zaměstnanců a nad 500 zaměstnanců.

Pro další úvahy, analýzy a zjednodušení dalších propočtů, bude autor vycházet z předpokladu, že malá a střední firma je ohraničena počtem 249 zaměstnanců, nad tuto hranici bude firma považována za velkou<sup>44</sup>. Z uvedené tabulky č. 5 tedy vyplývá, že dotazníkového šetření se zúčastnilo 50 firem střední velikosti a 27 firem velkých. Rozdělení dle relativní četnosti názorně zachycuje následující tabulka a graf.

Tab. 5 Přehled velikosti firem dle počtu zaměstnanců [vlastní zpracování]

Velikost firmy	Zaměstnanců	Absolutní četnost	Relativní četnost
Malá a střední	méně než 50	8	10%
	50 - 99	11	14%
	100-249	31	40%
Velká	250-499	16	21%
	500 a více	11	14%
Celkem		n = 77	100 %



Obr. 23 Rozdělení firem dle velikosti (počtu zaměstnanců) [vlastní zpracování]

Můžeme tak konstatovat, že tento soubor 77 firem je tvořen cca ze dvou třetin malými a středními firmami a z jedné třetiny firmami velkými (nad 250 zaměstnanců - pozn. autora), přičemž největší zastoupení zde mají firmy střední velikosti s počtem zaměstnanců v rozmezí 100-249.

### Obor činnosti firem

Další charakteristikou zkoumaných firem je obor jejich převažujících činností. Jak je z následující tabulky zřejmé, největší zastoupení firem je z odvětví strojírenství, zpracování kovů a výroby kovových konstrukcí a také plastikářství. Tyto obory zaujímají téměř 50 % všech firem. Jako další statisticky významné můžeme považovat obory potravinářství s 6 %-ním

<sup>44</sup> drobná firma není uvažována, neboť oslovený vzorek musel odpovídat požadavku na více než 25 zaměstnanců. Nad tento počet je firma již považována za malou či středně velkou.

zastoupením. Obory zpracování dřeva, elektroprůmysl a výrobu materiálu pro stavebnictví, jsou zastoupeny 5 % v každém oboru. Další obory, nedosahující 5 % hranice relativní četnosti, jsou poté zařazeny v položce ostatní. Z těch významnějších je vhodné zmínit např. chemickou výrobu, výrobu kontejnerů, výrobu kotlů a radiátorů, výrobu obuvi, výrobu nástrojů a náradí, gumárenství a další.

Tab. 6 Přehled firem dle převažujícího oboru činnosti [vlastní zpracování]

Převažující obor činnosti	Absolutní četnost	Relativní četnost
Strojírenství	15	19%
Zpracování kovů, kovové konstrukce atd.	10	13%
Plastikářství	11	14%
Potravinářství	5	6%
Zpracování dřeva	4	5%
Výroba materiálu pro stavebnictví	4	5%
Elektroprůmysl	4	5%
Ostatní	24	31%
<b>Celkem</b>	<b>77</b>	<b>100%</b>

### Charakter výroby

Dalším posuzovaným hlediskem u respondentů byl také **charakter výroby**. Toto hledisko je autorem považováno za poměrně významné, neboť může mít zřejmou spojitost s úrovní a náročností nákladového řízení, stejně jako i úrovní alokací režijních nákladů. Dotázané firmy měly specifikovat, zda se v jejich případě jedná o výrobu „zakázkovou“ nebo „predikovanou“<sup>45</sup> vždy v rozdělení na výrobu kusovou, projektovou a sériovou. Je zřejmé, že každý typ výroby bude vyžadovat jinou pozornost, nákladovou náročnost a také náročnost na řízení. Toto rozdělení se tedy jeví jako významné při posuzování vztahu charakteru výroby a používaného nákladového a kalkulačního systému (a také moderních alokačních metod). Jako samostatná kategorie zde byla dále zařazena výroba hromadná, která vyžaduje nejmenší nároky na podpůrné činnosti, s tím spojené náklady či vícenáklady a také nejméně náročnou kalkulační metodiku. Detailní přehled je opět zachycen v následující tabulce.

Z tabulky je patrné, že převážná většina dotázaných firem má svoji výrobu orientovanou **převážně zakázkově**, což celkem uvedlo 73 % firem. Významné je také zastoupení hromadné výroby, kterou uvedlo 13 % firem. Jen velmi nízké procento firem v dnešní době (celkem 11 %) vyrábí své produkty bez konkrétní objednávky, tedy predikovaně.

<sup>45</sup> Jedná se buď o výrobu, která je zahájena na základě impulsu a objednávky od zákazníka (zakázková) nebo výroba, která je vyráběna s cílem nabídnout její výsledek trhu bez předem známého množství objednávek.

Tab. 7 Charakter výroby převažující ve zkoumaných firmách [vlastní zpracování]

Převažující typ výroby		Absolutní četnost	Relativní četnost
<b>Zakázková</b>	kusová	16	21%
	projektová	10	13%
	sériová	26	34%
	ostatní (kombinace)	4	5%
<b>Predikovaná</b>	projektová	1	1%
	sériová	8	10%
<b>Hromadná</b>		10	13%
<b>Hromadná/Zakázková - sériová</b>		2	2
<b>Celkem</b>		<b>77</b>	<b>100%</b>

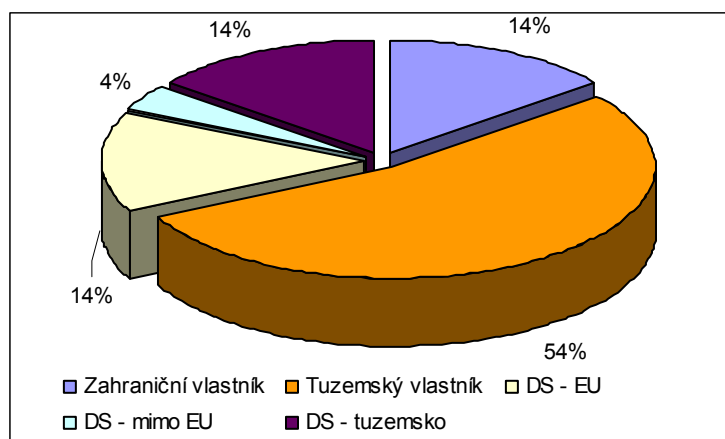
Velmi zajímavé je porovnání **charakteru výroby s vybranými obory činností** firem. Při porovnání např. oboru strojírenství zjistíme, že 6 z 15 firem využívá především zakázkovou-kusovou výrobu a další 3 strojírenské firmy mají charakter zakázkově-projektové výroby. Ještě markantnější je tato situace u firem zabývajících se opracováním kovu, výrobou kovových konstrukcí apod., kde 6 z 10 dotázaných firem uvedlo převažující charakter zakázkovo-sériové výroby. Hromadná výroba se dle očekávání vyskytuje převážně v potravinářských firmách, zabývajících se produkcí denní spotřeby (uvedly 4 z 5 dotázaných potravinářských firem) či některých zpracovatelských oborech.

### Vlastnická struktura

Jedním z dalších možných faktorů, mající vliv na úroveň nákladového řízení a úroveň alokací režijních nákladů, může být také velikost firmy. Proto bylo zjištění orientováno také na to, zda je daná firma vlastněna tuzemským či zahraničním vlastníkem, a dále zda se jedná o dceřinou společnost (DS), která je ovládána tuzemskou či zahraniční firmou.

Jak je z následujícího obrázku patrné, téměř 68 % firem bylo vlastněno tuzemským vlastníkem nebo bylo dceřinou společností tuzemské firmy. Zbytek firem spadal pod zahraničního vlastníka. Tato drobná disproporce zkoumaného vzorku může být dle názoru autora dána také větší neochotou zahraničně vlastněných firem podělit se o jakékoliv informace z této oblasti<sup>46</sup>.

<sup>46</sup> Možným potvrzením tohoto může být také fakt, že z 22 firem, jenž odmítly odpovědět z důvodu „nebezpečnosti“ sdělovaných dat, bylo 16 firem zahraničních nebo se zahraniční účastí.



Obr. 24 Vlastnická struktura firem [vlastní zpracování]

## Prvky firemní strategie

Pro doplnění této kapitoly ještě v krátkosti uvedme charakteristiku, která může mít vliv na celkové nákladové řízení jednotlivých firem. Cílem této otázky bylo zjištění hlavních prvků firemních strategií, které mohly určit důležitost snižování nákladů vzhledem k jiným firemním strategiím. Firmy měly na výběr z pěti možných odpovědí a také mohly přidat odpověď vlastní.

Na základě přidělení váhového hodnocení jednotlivých odpovědí vyplývá, že firmy **v první řadě upínají své snahy ke zvyšování produktivity**, což na prvním místě uvedlo hned 40 % firem. **Hned na druhé místo můžeme zařadit snahy o snižování nákladů** a teprve až jako třetí bylo nejčastěji uváděno zvyšování kvality výrobků. Především ale z prvních dvou uplatňovaných strategií vyplývá, že firmy si v současné době silně uvědomují důležitost **efektivního nákladového řízení** a nutnost **hledání nákladových úspor**, což jasně deklaruje důležitost zvoleného tématu.

## *Struktura nákladů firem*

Jak již bylo v kapitole 5.1.4 naznačeno, tato část výzkumu má za úkol objasnit úroveň zjišťování a sledování nákladů, stejně jako i ukázat samotnou strukturu nákladů. Pokud se chceme detailněji zabývat náklady, musíme v první řadě vědět, z jakých zdrojů firmy mohou čerpat a využívat tyto informace. To může mnohé napovědět o celkové úrovni nákladového řízení.

Této problematice byla věnována hned první otázka druhé sekce a výsledné odpovědi je možné vidět v následující tabulce. Na tuto otázku odpovědělo celkem 76 firem (odpověď jedné firmy o velikosti do 50 zaměstnanců se získat

nepodařilo) a téměř polovina z nich (48 %) využívá nástrojů ERP<sup>47</sup> (E, F), a to ať v customizované podobě (34 % firem) nebo v základní podobě bez speciálních úprav (14 %). Především finanční účetnictví (FÚ) jako obecného hlavního zdroje informací využívá celkem 36 % (A,B,D), přičemž pro podrobnější přehled a sledování nákladů využívá FÚ 22 % z celkového počtu získaných odpovědí. Nezbytné je také zmínit, že nezanedbatelných 8 % firem pracuje s informacemi o nákladech v rámci samostatně tvořených nákladových kalkulací a rozpočtech. Ostatní firmy využívají kombinace uvedených systému, čili lze zde hovořit o využití nástrojů manažerského účetnictví.

Tab. 8 Zdroje informací o nákladech firem [vlastní zpracování]

Zdroj informací*	Absolutní četnost	Relativní četnost
A	4	5%
B	17	22%
C	6	8%
D	6	8%
E	11	14%
F	26	34%
Ostatní	6	8%
<b>Celkem</b>	<b>76</b>	<b>100%</b>

\*) jednotlivé písmena A-F odpovídají odpovědím na otázku 2.1 viz. dotazník Příloha A

Pokud rozdělíme tyto informační zdroje na část finančního účetnictví a část manažerského účetnictví, tak můžeme konstatovat, že některé formy manažerského účetnictví jako zdroje informací o nákladech využívá téměř 2/3 firem. Při zpětném pohledu do minulosti (viz. výzkum uvedený v publikaci [51]) je zřejmý výrazný posun v této oblasti, kdy 48 % firem uvedlo, že využívá pouze finančního účetnictví jako zdroje informací o nákladech (v roce 2009 je to pouze 36 %). **Projevuje se tak zřejmá snaha o získání relevantnějších informací směřující k efektivnějšímu řízení nákladů.**

Jedním z cílů výzkumu bylo také zjistit, jak vypadá situace ohledně **vývoje režijních nákladů**, jaký je **jejich podíl na celkových nákladech** a jaká je jim v rámci řízení nákladů **věnovaná pozornost**. Této problematice se věnovaly otázky 3-5. Otázka č. 3 byla postavena na zjištění rozmezí **přímých nákladů**, neboť na základě zkušenosti minulých výzkumů a zjišťování měly firmy větší přehled právě o této kategorii nákladů.

Z výsledku (viz. tab. 9) je patrné, že **více než polovina všech firem vykazuje podíl režijních nákladů v rozmezí 30 – 50 %**, což již lze považovat za významný podíl na celkových nákladech. **18 %** dotázaných firem dokonce

<sup>47</sup> ERP-enterprise resource planning. Zkratka ERP patří podnikovým (hlavně ekonomickým) informačním systémům, ve kterých jsou integrovány všechny hlavní součásti potřebné ke sledování, vyhodnocování a plánování zdrojů pro ekonomickou činnost (pozn. autora)

uvedlo, že jejich **podíl režijních nákladů činí více než 50 %**. Méně než 30 % podílu režijních nákladů vykazuje pouze 27 % firem. Ve srovnání s průzkumem v roce 2007 tedy došlo k poklesu o 5 % firem (v roce 2007 uvedlo 32 % firem podíl RN nižší jak 30 % [81]), a ještě výrazněji je tento pokles patrný při srovnání se situací před 5 lety, kdy až **43 % firem uvedlo podíl režijních nákladů nižší než 25 %**. [51]

Je tedy zřejmé, že **neustále roste podíl režijních nákladů, což s sebou přináší nové požadavky na jejich efektivnější řízení**.

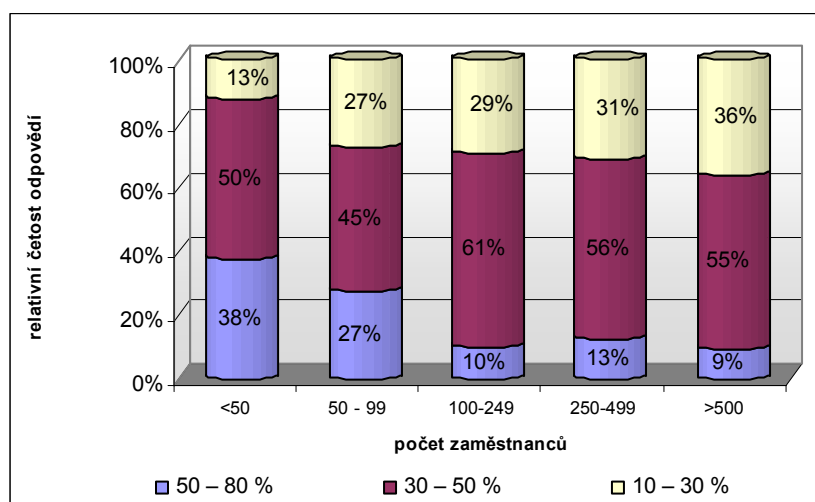
Tab. 9 Podíl přímých a režijních nákladů na celkových nákladech [vlastní zpracování]

Náklady		Četnost	
Přímé**	Režijní*	Absolutní	Relativní
20 – 50 %	50 – 80 %	14	18%
50 – 70 %	30 – 50 %	42	55%
70 – 90 %	10 – 30 %	21	27%
<b>Celkem</b>		<b>77</b>	<b>100%</b>

\*) v rámci této práce předpokládáme, že náklady režijní se rovnají nepřímým

\*\*\*) interval přímých nákladů 0-20 % a 90%-100% nebyl zvolen žádnou firmou, proto s nimi dále nebude operováno

Při zkoumání podílů RN podrobněji v souvislostech s velikostí firem zjistíme, že zde existuje závislost mezi velikostí firmy a tímto podílem. To je patrné jak na následujícím obrázku, tak také ze statistického zkoumání závislostí.



Obr. 25 Podíl režijních nákladů vzhledem k velikosti firmy [vlastní zpracování]

Z grafu (viz. obr. 25) je patrné, že vyšší podíl RN vykazují především menší firmy. Se vzrůstající velikostí firmy je potom patrná degrese tohoto podílu RN ve prospěch nákladů přímých – 38 % firem do 50 zaměstnanců vykazuje více než 50 % podíl režijních nákladů, zatímco tento podíl RN vykazovalo pouze 13 %,

resp. 9 % firem o velikosti 250-499 resp. více než 500 zaměstnanců. Potvrzením tohoto je také výsledek statistického testování, kdy hodnota **P-value** ( $\chi^2$  test) je rovna **0,012**, což **potvrzuje hypotézu o závislosti těchto dvou parametrů (velikosti firmy a podílu režijních nákladů)**.

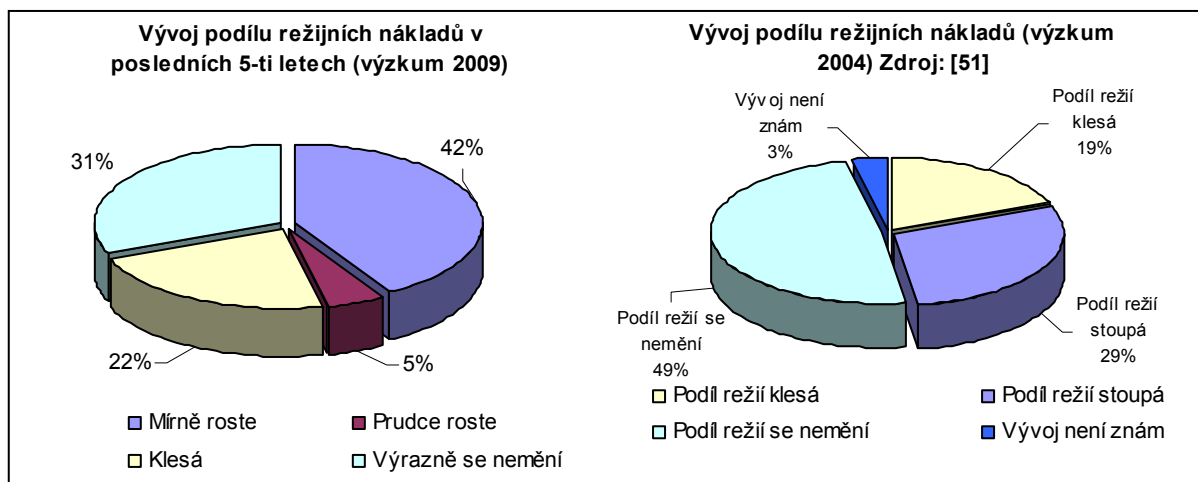
Tento výsledek vcelku potvrdil očekávání autora, neboť v současné době je **rozsah režijních činností**, nutných k efektivnímu chodu firmy, **relativně široký, bez ohledu na velikost firmy**. Jinými slovy, i malá firma může mít stejné spektrum těchto činností jako firma velká, které s sebou pochopitelně nesou spotřebu režijních nákladů. V poměru k celkovým nákladům potom tyto relativně stejně náročné činnosti vykazují velmi výrazné disproporce.

V této souvislosti bylo druhou oblastí zájmů zjištění, jaký vývoj zaznamenává podíl režijních nákladů ve firmách, zda dochází k jeho růstu, degeneraci, případně, zda zůstává konstantní.

Tab. 10 Vývoj podílu režijních nákladů v posledních 5-ti letech [vlastní zpracování]

Vývoj podílu RN	Absolutní četnost	Relativní četnost
Mírně roste	32	41%
Prudce roste	4	5%
Klesá	17	22%
Výrazně se nemění	24	32%
<b>Celkem</b>	<b>77</b>	<b>100%</b>

Jak je možné vidět v tabulce č. 10, celkem 46 % dotázaných firem uvedlo, že podíl režijních nákladů neustále roste, přičemž u 5 % firem je možné tento růst označit dokonce za prudký. Pouze 22 % firem určilo klesající tendenci. Výraznou změnu nezaznamenalo 32 % firem. Při porovnání s výzkumem této problematiky před 5-ti lety lze zaznamenat výraznou změnu, která je zachycena v komparaci na obrázku č. 26.

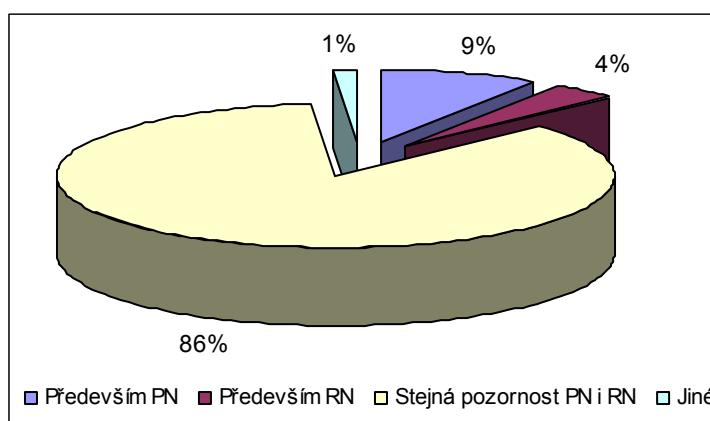


Obr. 26 Porovnání vývoje podílu režijních nákladů [vlastní zpracování]



V tomto srovnání je patrné, že zastoupení firem s klesajícím podílem RN zůstalo prakticky nezměněné, ovšem výrazná změna nastala právě v **růstu tohoto podílu, což nyní uvedlo celkem 47 % firem oproti 29 % v roce 2004**. Jako pozitivní lze určitě hodnotit, že v současnosti mají již všechny firmy přehled o tomto vývoji (v roce 2004 uvedlo 3 % firem že tento vývoj jim není znám). Zcela zřejmě to svědčí o **větší pozornosti věnované právě režijním nákladům**.

Tento závěr ještě dále potvrdila také následující otázka č. 5, jež zjišťovala, kterým skupinám nákladů je ve firmách věnována hlavní pozornost, zda přímým, režijním, obojím či jiným.



Obr. 27 Zaměření pozornosti na řízení přímých a režijních nákladů [vlastní zpracování]

Z obr. 27 naprosto jasně vyplývá, že firmy se v současné době již **zaměřují stejnou měrou na řízení jak přímých, tak režijních nákladů** (uvedlo 86 % firem). Pouze 9 % dotázaných firem věnuje hlavní pozornost pouze přímým nákladům a jedna firma specifikovala toto zaměření skupinám nákladů s nejvyšším procentuálním podílem na nákladech. Zde je opět potvrzení faktu, že firmy si uvědomují **nutnost řídit nejen přímé náklady, ale také režijní**, neboť v režijních nákladech jsou stále skryty velké rezervy.

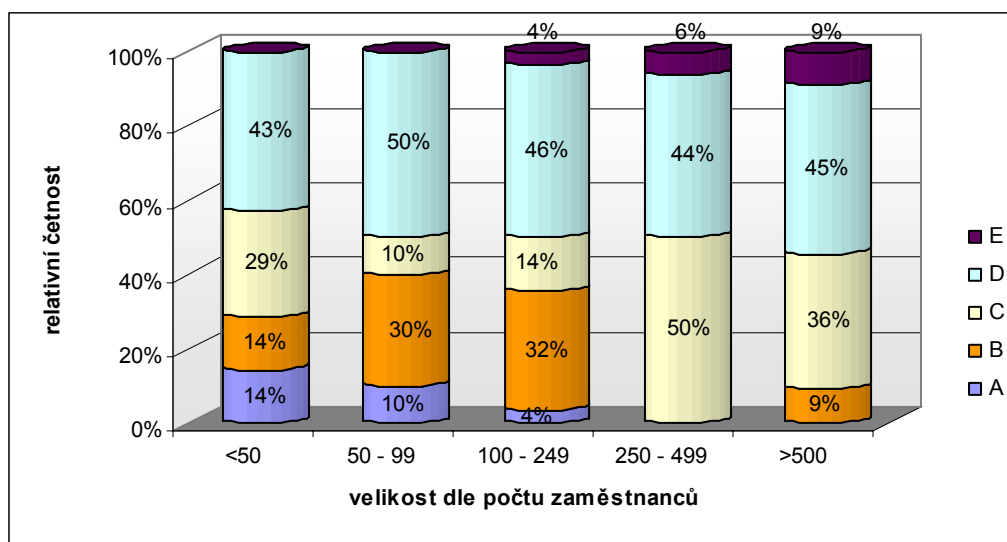
### ***Rozpočetnictví a nákladové kalkulace***

Třetí oblast výzkumu je považovaná autorem za stěžejní a věnuje se nástrojům řízení nákladů, tedy rozpočtům a kalkulacím. Otázky, zabývající se **kalkulacemi, jejich druhy, metodami a způsoby alokací režijních nákladů, tvoří zásadní osu této části práce**. Část, věnovanou rozpočtům, lze poté označit **za podpůrnou**, nicméně je považována za důležitý nástroj řízení (nejen) režijních nákladů a dle mínění autora tvoří nedílnou součást celého nákladového řízení včetně alokací režijních nákladů.

## ❖ Rozpočetnictví

Jednou z otázek, které mohou být vysloveny, je to, proč se tato práce detailněji zabývá také rozpočty, které se samotnou alokací nemají až tak mnoho společného. Na tuto otázku se dá podívat dvěma způsoby. Nejen z tohoto výzkumu, ale především z kontaktů s firmami a zkušeností z jednotlivých průzkumů nákladových oblastí vyplynulo, že firmy mnohdy podrobnou a příčinnou alokaci režijních nákladů považují za příliš pracnou a nákladnou a raději **řídí své režijní náklady prostřednictvím tvorby a využití podrobných rozpočtů**. Toto lze považovat za jeden faktor, který nemůže být při psaní této práce opominut. Tím druhým pak je fakt, že bez konkrétní a podrobné znalosti režijních nákladů se příčinná a pokud možno přesná alokace režijních nákladů, stanovuje velmi obtížně, neboť podrobné rozpočty nám poskytují množství informací nejen ex post, ale především ex ante, které pak můžeme využít k adresné a příčinné alokaci.

Na základě výsledků z výzkumu lze konstatovat, že **rozpočty jsou tvořeny ve více než 94 % firem** a pouze necelých 6 % firem se tvorbou rozpočtů vůbec nezabývá. Tyto firmy ve všech případech spadaly do kategorie malých a středních firem. Hned v následujícím grafu (obr. 28) je zřejmé, jaký přístup k rozpočtování firmy zaujímají. Tento graf je doplněním ukázkového příkladu statistického zpracování viz. kapitola 5.1.3. Z grafu také vyplývá jasná závislost propracovanosti systému rozpočtování vzhledem k velikosti firmy tak, jak **bylo potvrzeno také statisticky pomocí  $\chi^2$  testu**. Je patrné, že **se vzrůstající velikostí firem je uplatňován komplexnější přístup k tvorbě rozpočtu**. Pokud shrneme výsledky pouze za skupinu velkých firem (nad 250 zaměstnanců), tak zjistíme, že téměř 90 % těchto firem využívá ucelené, propojené a podrobné rozpočty k řízení svých nákladů a pouze jediná velká firma (což činí cca 4 %) uvedla využití rozpočtu pouze celkových výnosů a nákladů. Ostatní firmy specifikovaly dále rozpočtovou činnost na oblast investic, lidského faktoru, produktivity, projektů atd.



Obr. 28 Přehled využití různých systémů rozpočtů [vlastní zpracování]

Vysvětlivky:

A: Firmy zpracovávají pouze rozpočet celkových výnosů (tržeb)

B: Ve firmě jsou využívány pouze rozpočty celkových nákladů a výnosů

C: Firmy, které využívají ucelený a propojený systém rozpočtů.

D: Firmy sestavují podrobné rozpočty nákladů (např. nákladových středisek, fixních a variabilních nákladů atd.)

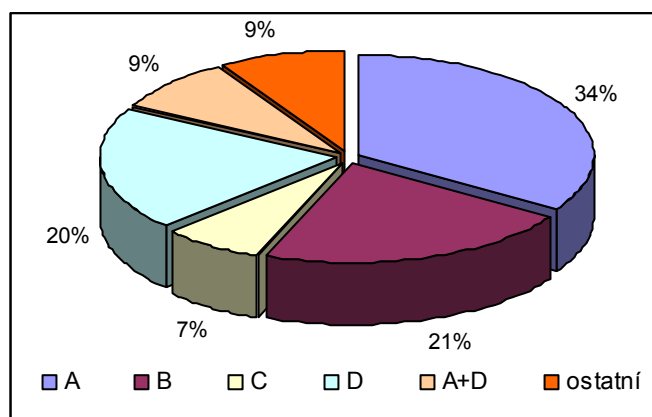
E: Firmy využívají také další podrobné rozpočty, jako rozpočty investic, rozpočty projektů atd.

V případě, že firmy vytváří rozpočty označené písmenem „C“ nebo „D“, měly dále specifikovat, do jakých podrobností při rozpočtování zacházejí. Z 63 odpovědí zcela jasně vyplynulo, že až 85 % firem zakládá své podrobné rozpočtování na „rozpadech“ nákladů na **variabilní a fixní** či **jednotlivé střediska** (zde jsou zahrnuty také firmy, které využívají ke zmíněným částem také ostatní rozpočty, jako rozpočty materiálu, osobních nákladů a další). Z dalších odpovědí lze ještě považovat za důležité také podrobné rozpočtování materiálních nákladů (11%).

V rámci této kapitoly řízení nákladů byl výzkum zaměřen ještě na další dva dotazy, a sice jaké formy rozpočtu firmy uplatňují a zda se odpovědní pracovníci firem setkali s některými dalšími (moderními) metodami rozpočtů. Zaměříme se nyní na první část, tedy uplatňované formy rozpočtu. Výsledky zde nejsou tak jednoznačné jako v předchozím případě (názorně jsou zobrazeny na obr. č. 29).

Nejrozšířenější **formou rozpočtu** jsou pouze pevné rozpočty (A), které uplatňuje 34 % firem. Jejich nevýhodou je značná „zkostnatělost“ a fixnost, neboť jsou pevně stanoveny na celé období (většinou 1 rok) a nejsou dále přepočítávány. Může tak docházet ke značným odchylkám vzhledem ke skutečné, často rychle se měnící skutečnosti. Dále následují rozpočty pouze variantní (B), jenž jsou využívány ve 21 % firem. Tyto rozpočty jsou poněkud pružnější a operují s více variantami dle předpokládaných scénářů vývoje. Významnou formou jsou také rozpočty očekávané skutečnosti (D), jenž jsou

velmi flexibilní formou rozpočtu a jejich revize se odvíjí od očekávaných změn. Tuto formu využívá v praxi jedna pětina firem. Pouze klouzavé rozpočty (C) využívá v praxi méně významný počet firem (7%). Necelá pětina firem ovšem nevyužívá pouze jedné formy, ale navzájem je kombinuje (v grafu výšeče „A+D“ a „ostatní“). Nejvýrazněji se toto projevuje u rozpočtů pevných společně s variantními či s rozpočty očekávané skutečnosti, čímž dochází k větší variabilitě celého rozpočtového systému.



Obr. 29 Využívané formy rozpočtů [vlastní zpracování]

Poslední otázka, týkající se rozpočtů, byla směřována na **využití především moderních nástrojů**, jako jsou Zero Based Budgeting (ZBB), Beyond Budgeting (BB) a Activity-Based Budgeting. Každá z těchto metod přistupuje k rozpočtování odlišným způsobem, nicméně s cílem vytvoření co nejpřesnějšího rozpočtu nezatíženého minulými problémy.

U vzniku **metody ZBB**<sup>48</sup> stály především identifikované nedostatky tradičních systémů. V tomto případě se jednalo o rozpočty režijních nákladů či režijních útvarů, které jsou v tradičních systémech zpracovávány na základě údajů vycházejících z minulosti a mohou tak být ovlivněny řadou nahodilých a mimořádných okolností. Metoda ZBB tedy nevychází z rozpočtovaných hodnot minulých období, ale z přehledu činností a aktivit, které bude podnik teprve vykonávat. Takovýto rozpočet tak není zatížen problémy, které se objevovaly v minulosti, nedochází tak k neobvyklému zlovyku navyšování minulých hodnot o zvolenou konstantu apod. Manažeři tak jsou nuceni neustále zjišťovat, jaké aktivity a v jakém rozsahu, budou jednotlivá střediska vyžadovat či provádět. ZBB tak lze považovat za přístup, který přesahuje operativní a taktický horizont rozpočtování. [32, 67]

**Beyond Budgeting** vyjadřuje přerůstání hranic běžného rozpočetnictví do nadrozpočtového nebo mimorozpočtového přístupu, jehož podstatou je rychlá a

<sup>48</sup> rozpočtování s nulovým základem – pozn. autora. S úspěšností jej využívá např. firma Texas Instruments [16]

pružná reakce na neustále se měnící tržní podmínky. K tomu se podnikové hierarchie přebudovávají na zákaznický orientované a v sítích působící decentralizované týmy. Strnulé formy řízení a plánování orientované na časové periody (měsíc, čtvrtletí atd.) se nahrazují adaptivními manažerskými procesy. Jde o změnu paradigmatu a manažerského modelu. Odstranění tradičního rozpočtování není cílem této změny nýbrž jejím důsledkem. [78] Oproštění se od omezení, spojených s tradičním rozpočtováním, které přístup beyond budgeting umožňuje, je cestou ke stanovení konkrétních manažerských cílů a hledání cest k jejich dosažení, pomocí přizpůsobivých a flexibilních mechanismů, což můžeme považovat za hlavní charakteristiky této moderní manažerské techniky. [19]

**Activity-Based Budgeting**, neboli rozpočtování podle aktivit, je součástí nástrojů procesního řízení nákladů (Activity-Based Cost Management), a tudíž úzce souvisí jak s kalkulací podle aktivit (ABC), tak i s nástroji řízení podle aktivit (ABM). Zjednodušeně můžeme konstatovat, že se jedná o aplikaci principů souvisejících s aplikací metody Activity-Based Costing do oblasti rozpočtování. Základy a charakteristika ABC kalkulace, vytváří velmi dobrý základ pro aplikaci systému rozpočtování. ABB systém je z tohoto pohledu jen dalším logickým krokem, v budování nástrojů založených na řízení podnikových procesů a aktivit. [6]

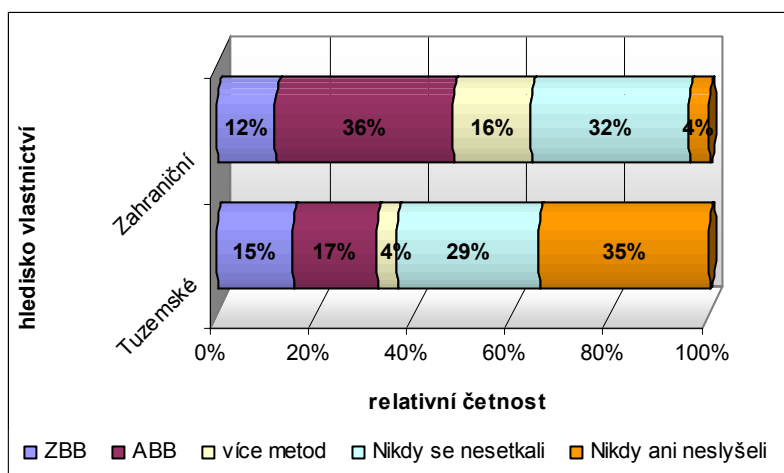
Pokud bychom se tedy nyní vrátili zpět k výsledkům výzkumu (viz. tab. 11), zjistíme, že pouze metodu ZBB znají ve 14 % firem, znalost pouze metody ABB byla zaznamenána u 23 % firem, kombinaci některých z uvedených metod uvedlo 30 % dotázaných (v rámci tohoto pouze ve třech firmách bylo povědomí o metodě Beyond Budgeting). Ve 25 % firmách se s těmito metodami blíže nesešli, nicméně jejich existence jim je známa, ovšem až v 8 % dotázaných firmách o žádné z uvedených metod nikdy ani neslyšeli.

Tab. 11 Se kterými moderními metodami rozpočtů se manažeři firem setkali? [vlastní zpracování]

Metody	Absolutní četnost	Relativní četnost
ZBB	11	14%
ABB	18	23%
Kombinace metod	23	30%
Nikdy se nesešli	19	25%
Nikdy ani neslyšeli	6	8%
<b>Celkem</b>	<b>77</b>	<b>100%</b>

Pokud bychom podrobili tyto výsledky podrobnému zkoumání závislosti, shledali bychom, že zde neexistuje závislost mezi znalostí těchto metod a velikostí jednotlivých firem. Toto bylo potvrzeno  $\chi^2$  testem nezávislosti, kde P-value nabylo hodnoty 0,084, tudíž hypotézu o nezávislosti nezamítáme.

Jedna z hypotéz, se kterými autor operuje, spočívá také v předpokladu, že **úroveň znalostí moderních metod je v širším měřítku zaznamenána především u firem se zahraniční účastí**. Důvod této hypotézy se odvíjí také od předpokladu, že zahraniční kapitál je schopen přinést do firem také know-how, tedy znalosti a přístupy, které v české ekonomice a v českých firmách nebyly prozatím uplatňovány v tak široké míře.



Obr. 30 Vztah znalosti moderních rozpočtovacích metod vzhledem k vlastnictví firem [vlastní zpracování]

Jak je z obrázku č. 30 patrné, zatímco v 64 % zahraničních firem je povědomí o jedné či více moderních metodách zřejmé, ve firmách s tuzemským vlastníkem je to pouze 36 %! **To tedy zcela jasně potvrzuje výše zmiňovaný předpoklad autora.** Jako důkaz lze opět použít  $\chi^2$  test nezávislosti. V tomto případě P-value dosáhla hodnoty 0,028, čímž zamítáme hypotézu o nezávislosti a můžeme konstatovat, že tyto dva parametry jsou na sobě závislé.

V rámci úvah o dostatečném či nedostatečném povědomí o zmiňovaných moderních metodách je nutné zdůraznit, že celkově pozitivní výsledky předčily očekávání autora. Pokud bychom je porovnali s výsledky průzkumu provedeného autorem před 2 lety, zaznamenali bychom výrazný posun v této oblasti, neboť v roce 2007 bylo zjištěno, že **pouze 35 %** (oproti 67 % v roce 2009) dotázaných firem se **někdy s těmito metodami setkalo**, 8 % firem tyto metody vůbec neznalo a 57 % firem mělo povědomí o existenci těchto metod, nicméně nikdy s nimi nebyly přímo konfrontovány.

### ❖ Kalkulace a alokace režijních nákladů

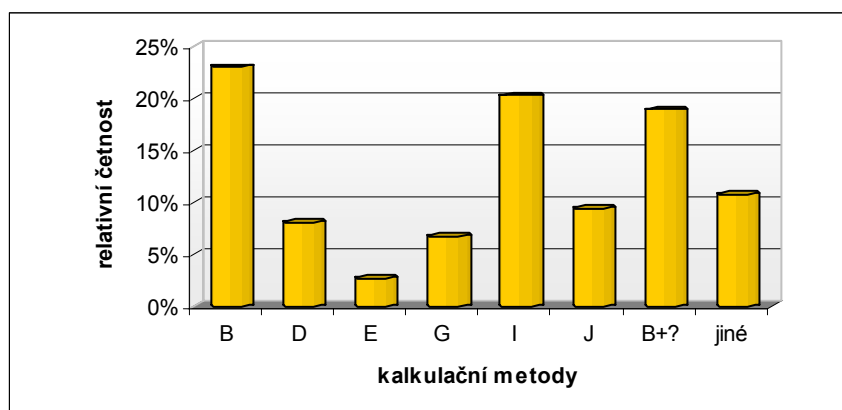
Další části zpracování výsledků výzkumu budou věnovány stěžejní **oblastem kalkulačních a alokací režijních nákladů**. Zde měly firmy velmi podrobně zachytit informace o kalkulačním systému, používaných metodách, způsobech alokací režijních, problémech při alokaci RN atd.

Za základní otázku lze považovat, zda vůbec firmy nějaké kalkulace zpracovávají. Ač se zdá dosti nepravděpodobné, že by se mohly vyskytovat firmy, jenž žádné exaktní kalkulace nevyužívají, výzkumná šetření uskutečněná v minulosti toto vyvrátily. Tento stav se zopakoval i nyní, kdy se 4% firem sestavováním kalkulací vůbec nezabývá. Pro srovnání si uveďme výsledky minulých výzkumů, když v roce 2004 neprovádělo nákladové kalkulace 6 % firem, a v roce 2007 to bylo 5 % firem. [85] Tady je možné vysledovat pozitivní trend, kdy firem nesestavujících kalkulace ubývá. Je zde tedy patrná snaha o zachycení nákladů na konkrétní produkt.

Z pohledů využití kalkulací se také jako důležitá jeví otázky, jaké druhy kalkulací jsou sestavovány, zda jsou kalkulace využívány pouze jako podklad pro cenová jednání, zda jsou sestavovány jako předběžné s cílem předem co nejpřesněji stanovit náklady na konkrétní produkt nebo jestli jsou kalkulace sestavovány pouze jako výsledné pro kontrolu nákladovosti jednotlivých produktů. Z odpovědí vyplývá, že **téměř třetina** firem využívá své kalkulace **pouze jako nástroje** k získání informací pro cenová rozhodnutí a dále se již kalkulacemi nezaobírají, 16 % podíl tvoří pouze kalkulace nákladové-předběžné. Nejčastěji ovšem (až v 50 %) je využití kalkulací univerzálnější a kalkulace se vzájemně kombinují, a to jak cenové, tak předběžné a výsledné kalkulace (24 % všech odpovědí) nebo například kalkulace předběžné s výslednými ( uvedlo 12 % firem). Z těchto údajů vyplývá snaha o vyčíslení nákladů na produkt, a to jak před samotnou výrobou, tak také po jejím skončení. **To samozřejmě zvyšuje nároky kladené na metody a způsoby sestavování jednotlivých kalkulací.**

## Metody kalkulací

Logickou otázkou potom je, jakou metodu kalkulace vlastně zvolit, abychom se dostali k co možná nejpřesnějším určení a vyčíslení nákladů. Jak ukazuje následující graf, **největší roli mezi kalkulačními metodami stále hrají tradiční přírážkové kalkulace**, jenž jsou samostatně uplatňovány ve 23 % firem a v dalších téměř 20 % jako kombinace spolu s některou další kalkulační metodou (nejčastěji variabilních nákladů-12%).



Obr. 31 Přehled využívaných metod kalkulací ve zkoumaném vzorku firem [vlastní zpracování]

#### Vysvětlivky

- B...přirážkové kalkulace
- D...metoda standardních nákladů (normová)
- E...metoda variabilních nákladů
- G...metody ABC/M
- I...kalkulace celkových nákladů výroby
- J...kalkulace celkových nákladů výkonu
- B+ ... kombinace metod přirážkové kalkulace+dalších metod
- Jiné... kombinace metod jiných než přirážkové

Jedna pětina firem uplatňuje kalkulace pouze na úrovni celkových nákladů výroby a další alokací mimovýrobních nákladů se již dále nezaobírá. Tato kalkulační úroveň se dá připodobnit k metodě variabilních nákladů, jež zůstala zcela za očekáváním autora, neboť její samostatné využití uvedlo pouze 3 % firem, v kombinaci s více metodami pak další 3 % firem. Z tohoto tedy můžeme odvozovat, že **převážná většina firem klade důraz na vyčíslení všech nákladů až na úroveň celkových nákladů výkonu.**

Zaměřme se nyní na **moderní metody kalkulací**, jako jsou ABC, ABM, Target Costing a další. V této oblasti, bohužel, neustále zaostáváme za ekonomikami západních zemí a tyto metody u nás zůstávají v pozadí bez náznaku pozitivně se vyvíjecího trendu. Stagnaci lze zaznamenat jak u ABC/M, jež využívá 7 % firem (obdobná situace jako v roce 2004 i 2007), tak také u metody Target Costing, která se vyskytuje pouze ve 4 % případů, a to především v kombinaci s některou další metodou.

V rámci této otázky nelze také opominout metodu standardních nákladů, která byla uváděna celkem ve 14 % případů (včetně možných kombinací). Zde je třeba provést srovnání v čase, neboť ještě před 5 lety byla tato metoda používána ve více než 40 % případů, nicméně i ve srovnání s rokem 2007 (cca 30 %) lze říci, že tato metoda je na **výrazném ústupu**. Při srovnání s minulými výzkumy se ještě zastavme u kalkulace dělením, která v současném šetření nebyla zaznamenána, nicméně ještě v roce 2007 bylo její použití uváděno až ve 12 % případů. Opět tak můžeme zaznamenat **posun od prostých kalkulačních metod k těm více sofistikovaným.**



## Alokace režijních nákladů

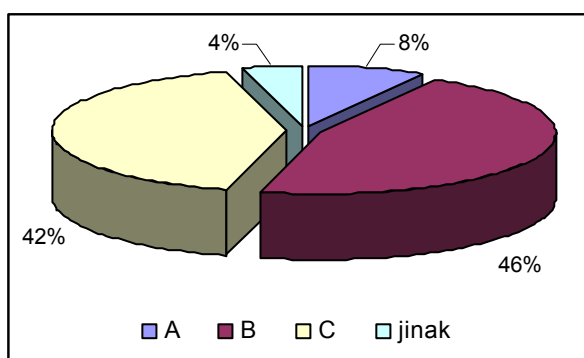
Podívejme se nyní na to, jakým způsobem jsou ve firmách alokovány režijní náklady na nákladový objekt. Respondenti měli na výběr ze třech možností, případně mohli zaznamenat jiný specifický způsob alokací. Na tuto otázku odpověděli všichni respondenti, kteří nějakým způsobem využívají kalkulace nákladů, i když třeba jen na úrovni variabilních nákladů. Možné odpovědi (viz. otázka C9 dotazníku v příloze A) se zakládaly na předpokladu, že pokud firmy uplatňují jakoukoliv metodu kalkulací, uvažují také s alokací režijních nákladů. Podrobné výsledky je možné vidět v následující tabulce.

Tab. 12 Jakým způsobem jsou alokovány režijní náklady [vlastní zpracování]

Způsob přiřazení režijních nákladů	Absolutní četnost	Relativní četnost
Konstantní přírážkou nebo odhad (na základě minulosti)	26	35%
Alokuje se odděleně variabilní a fixní část režii	17	23%
Alokace na základě rozvrhové základny	30	41%
Jinak	1	1%
<b>Celkem</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Z tabulky je zřejmé, že více než 70 % firem alokuje své režijní náklady pomocí stanovené přírážky (konstantní či na základě rozvrhové základny), což koresponduje s předchozím zjištěním o snaze většiny firem vykalkulovat celkové náklady výkonu. Zde je nutné ovšem upozornit na fakt, že téměř stejná část firem uplatňuje konstantní přírážky vycházející z minulosti nebo stanovené odhadem, jako firem, alokujících adresně své režijní náklady na základě zvolených rozvrhových základen.

Toto dále zpřesňuje následující graf (viz obr. č. 32), ze kterého je jasné patrné, že na základě hodnot z minulosti vychází pro stanovení režijní přírážky více než polovina firem. Pouze 42 % firem využívajících režijních přírážek potom tyto stanovuje na základě očekávaných (rozpočtovaných) nákladů, což se jeví jako přesnější pohled na režijní náklady, neboť firma tak není zatížena problémy z minulosti, ale vychází z plánovaných a očekávaných skutečností.

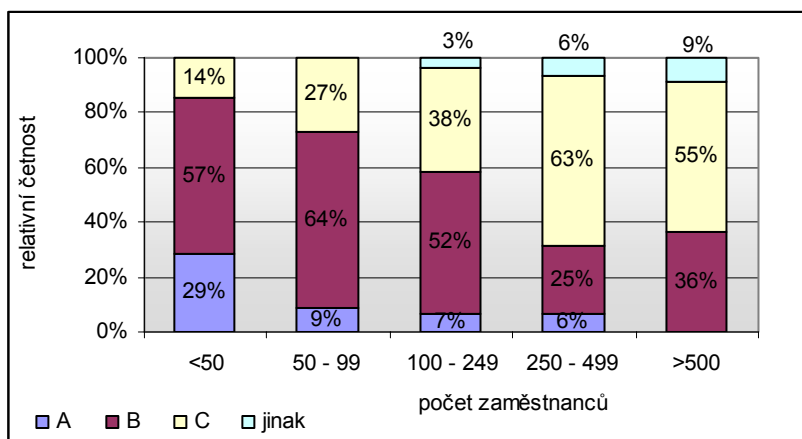


Vysvětlivky:

- A ... RP byla kalkulována v minulosti a je trvale používána.
- B... RP (sazba) je pravidelně aktualizována na základě hodnot z minulých období
- C... RP (sazba) se stanovuje na základě budoucích očekávaných rozpočtovaných nákladů
- D... RP (sazba) je stanovována jinak

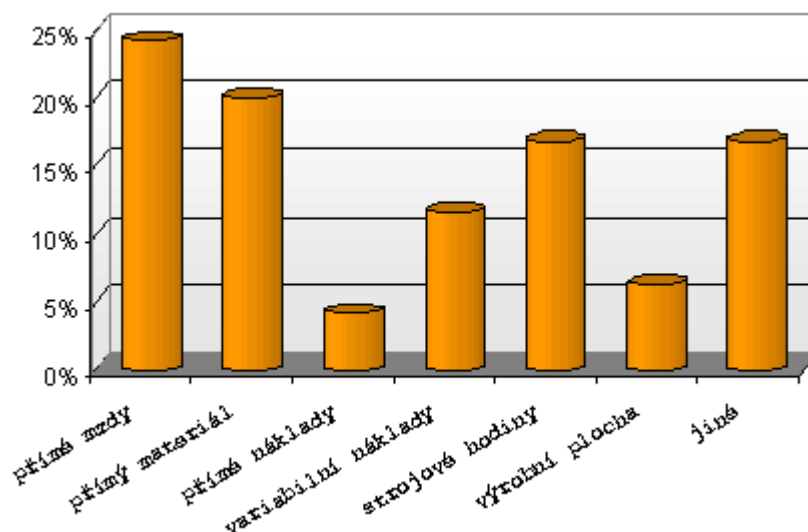
Obr. 32 Způsob stanovení režijní přírážky nebo sazby pro dané období [vlastní zprac.]

Z údajů lze dále vyvodit **závislost způsobu stanovování režijní přírážky či sazby na velikosti firmy** (názorně ukazuje obr. č. 33), neboť s rostoucí velikostí firmy bude růst také výše a složitost struktury režijních nákladů a tím pádem také potřeba jejich přesnější alokace. Toto **bylo potvrzeno také statisticky**, když P-value nabývá hodnoty 0,023, což znamená zamítnutí hypotézy o nezávislosti. Stejně tak lze spatřovat závislost také na typu výroby či oblasti, kde firma působí.



Obr. 33 Zobrazení závislosti způsobu stanovování režijních přírážek na velikosti firmy [vlastní zpracování]

S výpočtem režijních přírážek (na základě rozvrhových základů či bází) úzce souvisí také stanovování rozvrhové základny (RZ) tak, aby co možná nejlépe a příčinně souvisela s daným výkonem a alokované režijní náklady tak odpovídaly provedenému výkonu. To je velmi často nutné vyjádřit pomocí více RZ vzhledem k několika různým skupinám režijních nákladů. Následující graf znázorňuje situaci v různém využití RZ základů.



Obr. 34 Přehled používaných rozvrhových základů [vlastní zpracování]

Na začátek je potřeba zdůraznit, že využití RZ je velmi různorodé a její volba závisí na mnoha faktorech, jako je **velikost firmy**, složitost a **charakter výroby**, objem a struktura režijních nákladů atd., což bylo potvrzeno také statisticky (velikost firmy P-value=0,028, charakter výroby P-value=0,0005, obor činnosti P-value=0,004, čili **ve všech případech je závislost potvrzena**).

Z obrázku č. 34 je patrné, že nejhojněji jsou využívány jako RZ přímé mzdy – ve 24 % případů, přímý materiál – téměř ve 20 % a strojové hodiny - ve více jak 15 % případů. Jako významnou základnu lze také uvést celkové variabilní náklady (12 %). Již méně používané jsou báze celkových přímých nákladů (4%) a výrobní plochy (6 %). Nutnost hledat RZ co možná nejbližší vztažené k výkonům se odráží také ve využití různých kombinací režijních základen pro různé skupiny režijních nákladů. Využití více různých RZ uvedlo téměř 40 % firem (nejčastěji s více než 100 zaměstnanci). V následující tabulce je pro komplexní pohled uveden souhrn různých RZ pro rozličné skupiny režijních nákladů tak, jak byly uvedeny jednotlivými firmami.

Tab. 13 Přehled využívaných RZ pro různé skupiny režijních nákladů [vlastní zpracování]

Skupiny režijních nákladů	Využívané rozvrhové základny
Zásobovací režie	hodnota přímého materiálu, kg nakupované suroviny
Výrobní režie	přímé mzdy, přímý materiál, strojové hodiny, kg vyrobeného výrobku, objem výroby, střediskové výkony
Odbytová režie	přímé mzdy, variabilní náklady, strojové hodiny, objem tržeb, množství prodaných výrobků
Správní režie	přímé mzdy, variabilní náklady, strojové hodiny, výrobní plocha, počet pracovníků, počet PC , objem výroby
Suma režijních nákladů	přímé mzdy, variabilní náklady, celkový objem výroby, objem prodeje, tržby
Variabilní režie	přímé mzdy, celkové přímé náklady
Režie pracovišť	přímé mzdy, počet lidí
Strojní režie	strojové hodiny

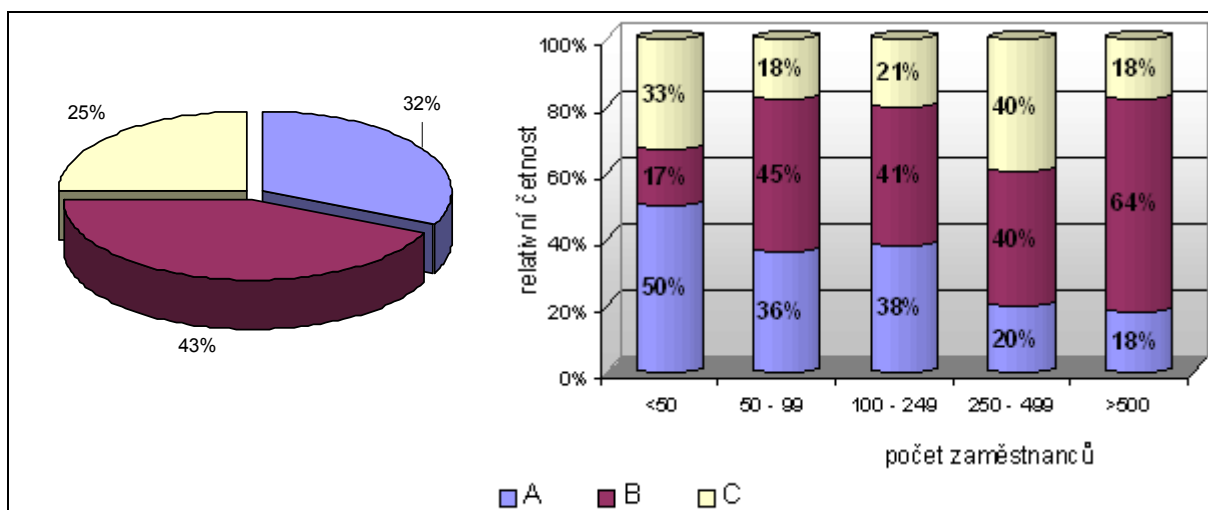
V porovnání s minulými průzkumy lze vidět opět jasně patrný rozdíl, když v roce 2004 až 55 % firem (oproti 24 % v roce 2009) uvádělo jako hlavní RZ hodinu práce, tedy mzdovou základnu. Vcelku nezměněná situace zůstala u přímého materiálu a strojových hodin, které se opět pohybují na podobné úrovni. Současné výsledky tak až na drobné odchylky korespondují se zjištěními z průzkumu uskutečněném v roce 2007 s jedním podstatným rozdílem, a to v RZ „celkové variabilní náklady“, kde došlo k výraznému poklesu z původních 29 % na současných 12 %. Jako neustále negativní situaci musí být vnímány agregované velkoobjemové základny bez cílené souvislosti k výkonu. Jako příklad si uveďme celkové tržby, objem prodeje, objem výroby apod.

Další možný pohled na tuto problematiku je přes jednotlivé obory činnosti firem. Z jednotlivých oborů vyberme především strojírenství, kde zcela proti

předpokladům dominuje rozvrhová základna „přímé mzdy“ s 56 %-ním zastoupením. Zde autor předpokládal větší výskyt především RZ „strojové hodiny“, nicméně ty jsou používány jen v necelých 20 % případech. Dále zmiňme oblast zpracování dřeva, kde jsou využívány stejnou měrou přímé mzdy a přímý materiál, nebo např. elektro- či kovoprůmysl, kde dominují s více než čtvrtinovým zastoupením přímé mzdy.

Pokud budeme dále postupovat do větších podrobností a zjišťovat, jak jsou tyto režijní přírážky využívány v kalkulacích, zjistíme, že 20 % firem kalkuluje pouze jednu sazbu celopodnikové režie, ve 40 % případů se tyto režijní přírážky strukturují podle typového kalkulačního vzorce (výrobní, zásobovací, odbytové, správní apod.), ve 30 % jsou režie zachycovány dle vztahu k objemu prováděných výkonů a v 10 % jsou režie strukturovány jiným způsobem, např. jako strojní přírážky, přírážky jednotlivých pracovišť či středisek apod.

V rámci výrobních firem lze za důležité považovat také způsoby kalkulování a využití výrobní režie. Jak se posléze ukázalo v kvalitativním výzkumu, tato skupina režii bývá velmi často opomíjena a může způsobovat v ekonomických ukazatelích firmy negativní odchylky. V rozsahu tohoto výzkumu a disertační práce autora zajímalo, zda je sazba či přírážka (dále pouze přírážka) výrobní režie kalkulovaná a zda je jednotná pro celou firmu (výrobu), nebo jestli je kalkulovaná zvlášť pro jednotlivé útvary, tedy středisky či provozy, nebo zda je tato výrobní režie kalkulována ještě podrobněji až na úroveň např. jednotlivých strojů či jejich skupin.



Obr. 35 Způsob kalkulování režie výrobních útvarů [vlastní zpracování]

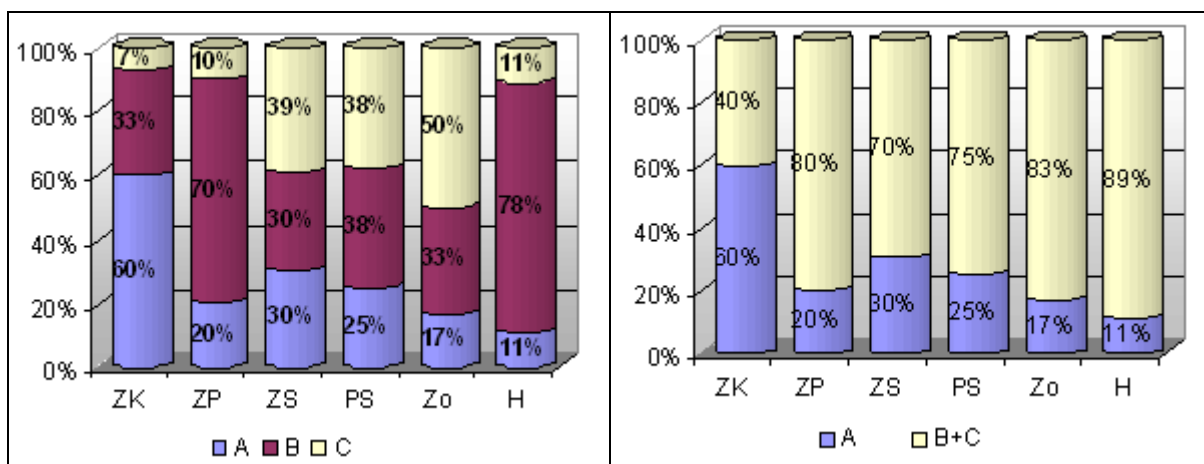
Vysvětlivky:

- A... jednotná přírážka výrobní režie pro celou firmu
- B... výrobní režie kalkulována odděleně pro jednotlivé útvary
- C... výrobní režie kalkulována odděleně pro jednotlivé stroje

Zjištěné výsledky jsou názorně zobrazeny na obr. č. 35. Levá část grafu vyjadřuje procentuální podíly jednotlivých způsobů sestavení výrobních režii.

Jak je možné vidět, převládá výrobní režie kalkulovaná podrobně pro jednotlivé útvary (ve 43 % případů), kterou doplňuje dále výrobní režie stanovená podrobně až na jednotlivé strojní zařízení (25 %) firem. Můžeme tedy říci, že dvě třetiny výrobních firem uplatňujících přírážky výrobních režii, operuje ve svých kalkulacích s touto přírážkou velmi podrobně. A naopak, **třetina firem** se stanovením **podrobné výrobní přírážky zabývá jen velmi okrajově** a určuje ji v jednotné podobně.

Pakliže provedeme srovnání závislosti s velikostí firmy, dojdeme k závěru, že je zde zřetelná zřejmá závislost, kdy **s rostoucí velikostí firmy stoupá také nutnost podrobnějšího zachycení výrobních režijních přírážek (B+C)**, což je patrné jak na pravé části obrázku č. 35, tak také ze statistického zkoumání pomocí  $\chi^2$  testu nezávislosti, kde P-value dosáhla hodnoty 0,026, což znamená zamítnutí hypotézy o nezávislosti.



Obr. 36 Zobrazení vztahu podrobného určování výrobních režijních přírážek k charakteru výroby [vlastní zpracování]

Vysvětlivky:

A...jednotná přírážka výrobní režie pro celou firmu

B... výrobní režie alokována odděleně pro jednotlivé útvary

C...výrobní režie alokována odděleně pro jednotlivé stroje

B+C...vyjádření podílu podrobného alokování výrobních režijních nákladů

Další závislost je možné prokázat vzhledem k charakteru výroby <sup>49</sup> (viz obr. 36), kde se **jednotná přírážka výrobní režie nejčastěji projevuje u zakázkové výroby** (v 60 % zakázkových výrob se uplatňuje pouze jednotná přírážka). Vzhledem k tomu, že toto zjištění je považováno autorem za důležité, bude podrobena dalšímu zkoumání v rámci kvalitativního výzkumu. V pravé části obrázku č. 36 je poté patrné, že s klesající náročností výroby <sup>50</sup> je podíl využití alokace pomocí podrobných výrobních režijních přírážek větší. Závislost

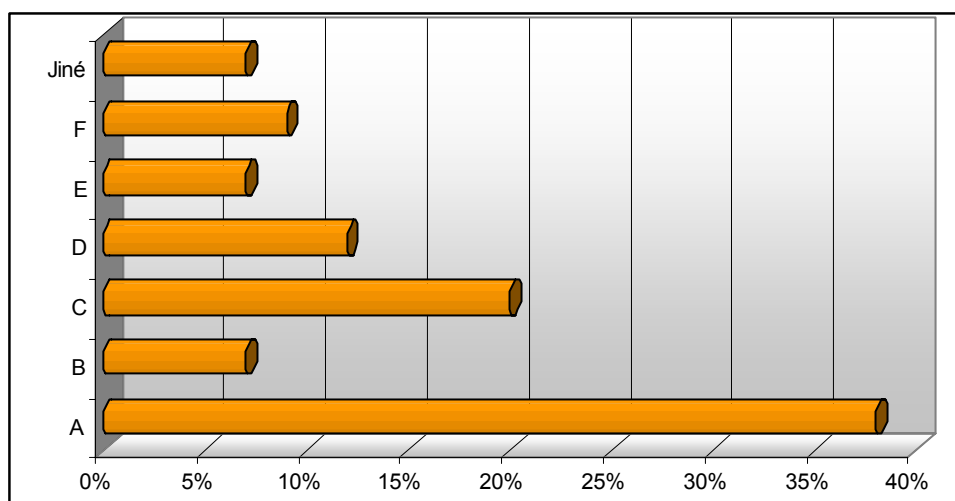
<sup>49</sup> Statisticky nevýznamná výroba PP byla z porovnání vypuštěna a H/ZS byla jakožto kombinovaná výroba přeřazena mezi zakázkovou ostatní výrobu (Zo) a

<sup>50</sup> Zakázková-kusová výroba je všeobecně považována za nejsložitější vzhledem k zachycení režii dle příčinného vztahu. Naopak hromadná výroby je z tohoto pohledu považována za nejméně složitou.

byla opět potvrzena pomocí  $\chi^2$  testu s P hodnotou ve výši 0,0036, což znamená zamítnutí hypotézy o nezávislosti.

Poslední otázkou v rámci alokace režijních nákladů bylo zjištění problému s touto alokací spojených. Respondenti měli možnost výběru z 6 možných odpovědí, definovaných dle zkušeností autora s touto problematikou, jak v teoretické, tak také praktické rovině. Možnost zaznamenat další problémy v rámci sekce alokace režijních nákladů byla využita přibližně v 8 % případů. Nicméně firmy měly možnost se dále vyjádřit k obecné problematice řízení nákladů (rozpočtování a kalkulování), čehož využila čtvrtina všech respondentů.

Jak vyplývá z následujícího grafu (viz. obr. 37), **největší problémy jsou spatřovány**, jako již tradičně, **ve výkyvech objemů výroby** (38 % odpovědí), což způsobuje neuhrazení části režii v realizovaných prodejích. S tím souvisí zřejmě také problém v kvantifikaci režijní přírážky do budoucna tak, aby byla uhrazena suma všech režijních nákladů (12 % odpovědí) či výpočet RP z historických dat. **Jako podstatné lze dále vnímat problémy se stanovením příčinné rozvrhové základny** (20 % odpovědí). Mezi další problémy pak patří také shromažďování relevantních dat pro správnou alokaci režijních nákladů, určení RZ atd. Již jako méně významné problémy jsou spatřovány potíže s určením principů přiřazování nákladů obchodních a správních středisek.



Obr. 37 Problémy spojené s alokací režijních nákladů v kalkulacích [vlastní zpracování]

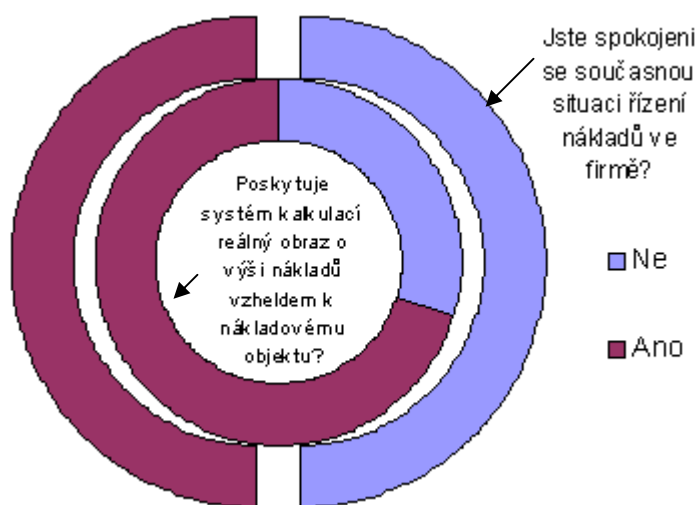
Vysvětlivky:

- A... Výkyvy v objemech výroby - suma uhrazených režií potom neodpovídá skutečnosti.
- B... Problémem jsou principy přiřazení nákladů obchodních a správních středisek.
- C... Určení odpovídající (příčinné) rozvrhové základny.
- D... Kvantifikace režijní přírážky (sazby) do budoucna.
- E... Výpočet RP nebo sazby z historických (skutečnost může být často naprosto odlišná).
- F... Shromažďování relevantní informací pro provedení alokace.

Jako další je vhodné zmínit problémy s určením vhodné rozvrhové základny pro stanovení obchodních a správních režii při prodeji stejného produktu na různých trzích nebo různým zákazníkům, dále také s přesnějším definováním režijních nákladů pro jednotlivé typy výroby při různém stupni složitosti s různou hodnotou režijních přírůžek.

Tyto zaznamenané problémy **částečně potvrzují autorovu hypotézu H3**, tedy, že tradičně používané přírážkové kalkulace nejsou schopny adresně přiřadit režijní náklady konkrétnímu výkonu a zajistit tak spolehlivé uhrazení všech režijních nákladů v realizované produkci. Nicméně tato hypotéza bude ještě konfrontována s dalšími problémy, které byly respondenty zmiňovány v obecnější rovině, nicméně lze je vztáhnout také na tuto problematiku. Hypotéza bude dále podrobena zkoumání v rámci kvalitativního výzkumu.

O celkové úrovni využití nástrojů řízení nákladů a úrovni alokací režijních nákladů si lze učinit vlastní obrázek na základě vyhodnoceného průzkumu, kde lze spatřit množství problému a nedostatků. Nicméně, bez zajímavostí jistě není ani zjištění, co si o situaci svých firem myslí odpovídající respondenti. To je názorně zachyceno na následujícím obrázku, kde je porovnání dvou otázek, a sice, zda se pracovníci domnívají, že jejich kalkulační systém podává reálný obraz o výši nákladů na jednotlivé nákladové objekty a zda jsou spokojeni se současnou situací a úrovní řízení nákladů ve firmě.



Obr. 38 Vnímání současné situace nákladového řízení a systému kalkulací ve firmách [vlastní zpracování]

Jak je možné vidět, spokojenost rozdělila respondenty na téměř totožné skupiny (vnější prstenec grafu), přičemž si ale pouze 30 % myslí, že systém kalkulací nepodává reálný obraz o výši nákladů přiřazovaných nákladovým objektům (vnitřní prstenec grafu). Je zde tedy patrný nesoulad, který může vyplývat také z neochoty odpovědných pracovníků přiznat si reálnou (často neuspokojivou) situaci ve firmě. Vzhledem k tomu byla tato otázka položena



také v rámci kvalitativního průzkumu, kde již odpovědní pracovníci svoji reálnou situací nespátřují tak optimisticky. Podrobněji se budu této oblasti věnovat později ve vyhodnocení kvalitativního výzkumného šetření.

### *Netradiční řízení nákladů – procesní kalkulace*

Vzhledem k problémům, které se objevují v souvislosti se změnami v podnikatelském prostředí a neustálému komplikování celého procesu tvorby a prodeje produktů výrobní sféry, přestávají tradiční metody kalkulací dostačovat nárokům na nákladové řízení a speciálně na řízení režijních nákladů. Jako možné východisko se zde nabízí procesní řízení s procesně orientovaným kalkulačním systémem. [82] Objevuje se tak prostor pro využití metod Activity-Based Costing (ABC) a rozšíření na Activity-Based Management (ABM) a Activity-Based Budgeting (ABB).

Další cílenou oblastí zájmu autora tedy bylo zodpovězení otázky současné úrovně využívání těchto moderních metod v praxi výrobních firem, zjištění konkrétních důvodů vedoucích k jejich implementaci, případně naopak odmítnutí aplikace těchto metod.

Zde se jako první nabízela elementární otázka, kolik respondentů vlastně zná procesní řízení nákladů a metodu ABC. Dá se říci, že výsledné zjištění předčilo očekávání autora, neboť jak je patrné z následující tabulky č. 14, téměř **75 % dotázaných bylo s tímto pojmem a metodou ABC obeznámeno.**

Tab. 14 Je Vám znám pojem procesní řízení nákladů resp. ABC [vlastní zpracování]

	<b>Absolutní četnost</b>	<b>Relativní četnost</b>
<b>Ne</b>	20	26%
<b>Ano</b>	57	74%
<b>Celkem</b>	<b>n=77</b>	<b>100%</b>

Můžeme na tomto místě vyslovit velmi pozitivní názor, že se jedná o **výrazný posun kupředu oproti minulosti**, kdy z výzkumu v roce 2007 vyplynula skutečnost, že tento pojem a metodu ABC **znalo pouze 43 % respondentů!** [85] Pokud bychom zašli do podrobností a souvislostí vzhledem k tomu, zda jsou firmy vlastněné domácím či zahraničním kapitálem, zjistili bychom, že situace je opět daleko příznivější ve firmách vlastněných zahraničním kapitálem, jak názorně ilustruje také tabulka č. 15.

Jak je patrné, zatímco o ABC není povědomí pouze ve 12 % případu zahraničních firem, u tuzemských je toto číslo téměř trojnásobné a **neznalost této problematiky se projevuje až ve třetině tuzemských firem.** Možné důvody lze spatřovat v několika rovinách. Dá se jednak předpokládat, že ve firmách vlastněných zahraničním kapitálem může být kladen daleko větší důraz

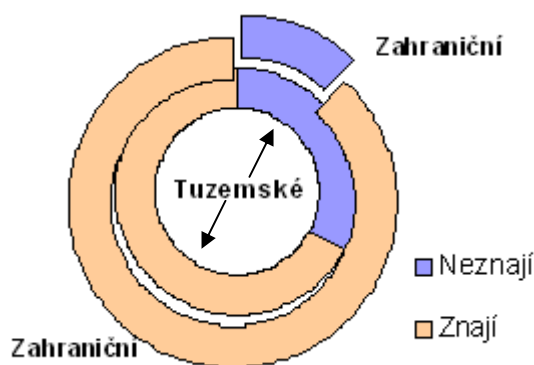


na znalostní předpoklady odpovědných pracovníků (i po stránce teoretické), ale také to může být dáno mírou využití těchto metod v zahraničních mateřských společnostech.

Tab. 15 Znalost ABC ve vztahu k domácím či zahraničním respondentům [vlastní zpracování]

Hledisko vlastnictví	Neznají	Znají
<b>Tuzemské</b>	33%	67%
<b>Zahraníční</b>	12%	88%

Pozn.: jedná se o relativní četnosti



Obr. 39 Znalost ABC ve vztahu k respondentům tuzemské či zahraniční firmy [vlastní zpracování]

Vzhledem k pozitivnímu konstatování vývoje znalostí o tomto netradičním způsobu řízení nákladů je nyní určitě zajímavé sledovat, jaký vlastně firmy zaujmají k této metodě přístup. V tabulce č. 16 jsou zachyceny odpovědi respondentů<sup>51</sup> nejen současného výzkumu, ale pro srovnání také výsledky z šetření provedeného v roce 2007, které byly také publikovány na mezinárodní úrovni.

Tab. 16 Přístup firem k metodě ABC [vlastní zpracování]

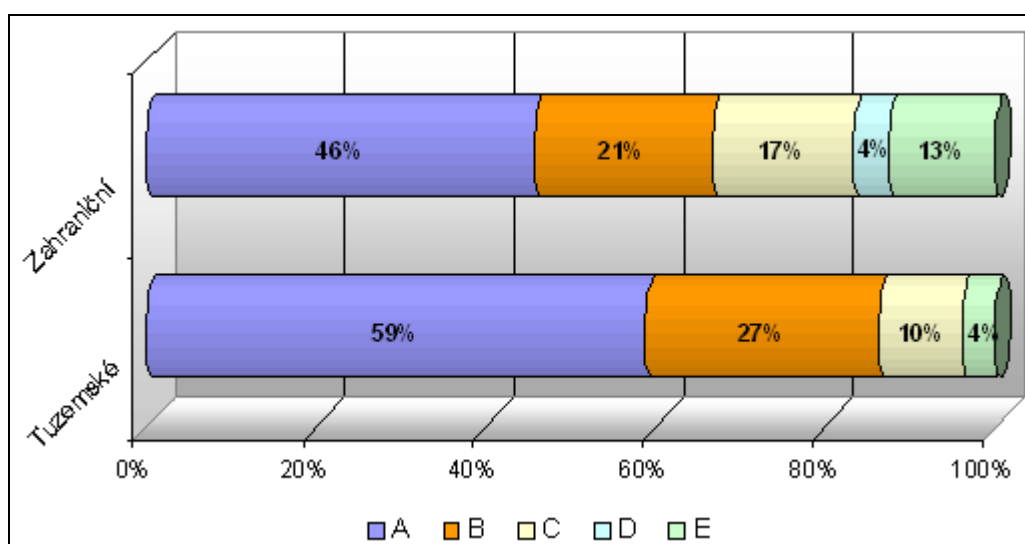
Přístup k ABC	2009	2007*
A.. Metodou ABC se naše firma nikdy nezabývala.	55%	71%
B.. Metodou ABC jsme se zabývali, ale následně jsme její aplikaci zavrhlí.	<b>25%</b>	10%
C.. O aplikaci metody ABC reálně uvažujeme.	<b>12%</b>	8%
D.. Rozhodli jsme se metodu ABC zavést a jsme ve stadiu realizace.	1%	5%
E.. Metodu ABC již využíváme.	7%	6%

\*) publikované výsledky výzkumu viz. [85]

<sup>51</sup> Na tuto otázku odpovědělo celkem pouze 75 respondentů, 2 respondenti odpověď nevyplnili.

Ze získaných dat je nutné vyzdvihnout pozitivní jev, kdy dochází k **pozvolnému navyšování firem, jež se začínají touto metodou alespoň zabývat**. Jak je možné vidět v porovnání, i když 25 % firem zamítlo aplikaci ABC, alespoň se jí zabývaly. Jde o výraznou změnu oproti nedávné době, kdy to bylo pouze 10 %. Velmi podobný výsledek s mírným pozitivním posunem můžeme zaznamenat u firem, které o této metodě reálně uvažují (12 % oproti 8 % v roce 2007). Téměř žádná změna nenastala v reálném využití ABC (7 % oproti 6 % v roce 2007). Jako negativní však musíme hodnotit situaci firem, co jsou právě ve stadiu realizace metody, neboť zde došlo k ústupu a momentálně pouze 1 % firem realizuje implementaci ABC.

Pakliže opět provedeme srovnání v rámci zahraničních a tuzemských firem, dospějeme ke zjištění, že zahraniční firmy opět dosahují podstatně příznivějších výsledků než firmy tuzemské, což je patrné i na následujícím grafu obrázku č. 40 (jednotlivé segmenty odpovídají tabulce č. 16 – pozn. autora).

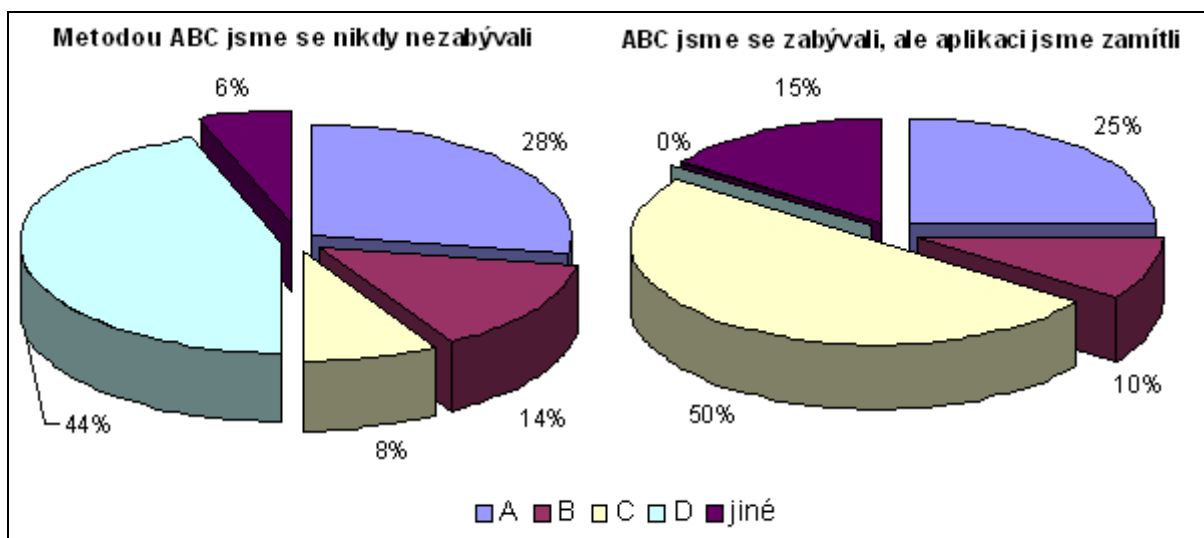


Obr. 40 Přístup zahraničních a tuzemských firem k využití metody ABC [vlastní zpracování]

Zatímco téměř 60 % českých firem se metodou ABC nikdy nezabývalo (A) a pouze 4 % metodu aktivně využívá (E), u zahraničních firem jsou tyto čísla podstatně rozdílná. Tam se pouze 46 % zahraničních firem metodou nikdy nezabývalo a až 13 % potvrdilo její aktivní využití. Zahraniční firmy také vykazují menší podíl zamítnutých aplikací (21 %) oproti tuzemským (27 %). Větší podíl zahraničních firem také dále reálně zvažuje možnost aplikace metody ABC. Jedná se o 17 % zahraničních firem oproti 10 % firem tuzemských.

Na základě těchto zjištění, spolu s výsledky šetření ohledně uplatňování různých metod kalkulací, lze potvrdit stanovenou hypotézu disertační práce H1, že míra využití moderních metod řízení a alokace režijních nákladů ve výrobních firmách v ČR je nízká. V rámci tohoto došlo také k potvrzení předpokladu autora o větší sofistikovanosti řízení nákladů v zahraničních firmách (i ve spojení s otázkou č. 5, týkající se znalosti moderních metod rozpočtování).

Pro komplexní přehled o problematice ABC si ještě uvedme důvody, proč se firmy její aplikací nezabývají nebo ji zavrhlí, a také co vedlo firmy k implementaci či úvahám o implementaci této metody. Z celkového počtu 60 firem, které se metodou ABC nikdy nezabývaly nebo ji nakonec zavrhlí, důvody tohoto konání uvedlo celkem 56 respondentů. Tyto důvody názorně ukazují grafy na obr. č. 41.



Obr. 41 Důvody nevyužití či zamítnutí metody ABC [vlastní zpracování]

Vysvětlivky

- A... Nehodí se pro náš charakter výroby
- B... Metoda je příliš složitá
- C... Náklady neadekvátní přínosům
- D... Nedostatečné informace o způsobu implementace

Zatímco téměř polovina firem nezabývajících se metodou ABC (graf vlevo) uvádí jako hlavní důvod nedostatek informací o metodě a způsobu její implementace, u firem, které se aplikací zabývaly (ale zavrhlí ji) převládá názor, že aplikace s sebou nese vysoké náklady, které nejsou adekvátní pozdějším přínosům. Jako další důvod (společný všem firmám) je poté uváděna nevhodnost metody pro daný charakter výroby (ve čtvrtině případů). Nezanedbatelné je také to, že metoda je vnímána jako příliš složitá a náročná, což uvedlo 14 % resp. 10% respondentů. Pro úplný přehled je vhodné také uvést jiné zmiňované důvody, kterými mohou být např. nezáměr ze strany vedení firmy (poměrně častý jev), relativně malý podíl režijních nákladů nebo

problémy s nastavením stávajícího informačního systému a získání relevantních informací.

V případě, že ve firmách metodu ABC využívají, zabývali se jí, nebo o ní uvažovali, můžeme jako **nejčastěji zmiňovaný důvod** uvést **nutnost a potřebu lépe řídit náklady či zlepšovat kvalitu informací o nákladech** tak, aby mohlo docházet k jejich efektivnímu snižování či aby byly správně zachyceny vzhledem ke konkrétnímu výkonu z důvodu správného stanovení ceny. Třetím nejčastěji zmiňovaným důvodem jsou **změny v procesech tvorby výkonů vedoucích k vyšším nárokům na kalkulační systém**. Ve třech případech byla respondenty také uvedena potřeba měnit ceny v důsledku vyšší konkurence. Zcela oproti dřívějším výsledkům zůstaly nepovšimnuty důvody jako růst inovačních činností nebo nepřesné vyjádření rozdílů původního nákladového systému v provedení konkrétních výkonů. I v této oblasti tedy **můžeme zaznamenat změnu potřeb firem, která je vede k využití procesního řízení nákladů**.

### 5.1.6 Shrnutí výsledku kvantitativního výzkumu

Vyhodnocením kvantitativního průzkumu byly získány relevantní informace pro vyslovení dílčích závěrů disertační práce. Nejdůležitější závěry průzkumu řízení a alokace režijních nákladů ve výrobních firmách lze shrnout:

- 1) Ve více než 50 % firem dochází k neustálému narůstání podílu nepřímých (režijních nákladů), což s sebou nese zvýšené nároky na jejich řízení a alokaci konkrétnímu výkonu. To se také projevuje v prioritním stanovení jednotlivých prvků firemních strategií, kdy snahy o efektivnější řízení nákladů a jejich snižování stojí na druhém místě hned za strategiemi zvyšování produktivity.
- 2) Se vzrůstající velikostí firmy rostou také nároky na informační výstupy pro oblast řízení nákladů a roste tak potřeba využití manažerského účetnictví. Jsou zde patrné zřejmé snahy o získání relevantnějších a podrobnějších informací směřující k efektivnějšímu řízení nákladů (včetně režijních).
- 3) 2/3 výrobních firem generují režijní náklady s podílem větším než 30 % na celkových nákladech. Byla také prokázána závislost velikosti podílů režijních nákladů (na celkových nákladech) vzhledem k velikosti výrobních firem. Existuje zde nepřímá úměra, která je způsobena strukturou vykonávaných režijních činností a tyto jsou obdobné pro velkou, stejně jako i pro malou a střední firmu.
- 4) Odpovědní pracovníci firem si začínají uvědomovat skutečnost důležitosti režijních nákladů a došlo tak k výraznému posunu ve fokusu jak na přímé náklady, tak také na režijní.
- 5) Pro řízení nákladů (a také jako podklad pro alokaci režijních nákladů) jsou v praxi výrobních firem široce využívány rozpočty, na které **je kladen značný důraz**. Byla také prokázána souvislost s velikostí firmy, kdy se vzrůstající velikosti firmy rostou také nároky na rozpočtový systém a jeho podrobnost a komplexnost.
- 6) V návaznosti na bod 5) bylo dále zjištěno, že více než 30 % respondentů nikdy neslyšelo nebo se nesetkalo s některou z moderních rozpočtovacích metod jako jsou ZBB, BB či ABB, 37 % respondentů se setkalo pouze s jednou ze zmiňovaných metod a 30 % znalo více než jednu metodu. Zde byla prokázána závislost na vlastnické struktuře firem, kdy pracovníci firem se zahraniční účastí jsou daleko více obeznámeni s touto problematikou (64 % respondentů zahraničních firem), zatímco u firem tuzemských je to pouze 36 %.

- 7) Sestavením kalkulací nákladů se nezabývá 4 % výrobních firem. Zde je zaznamenán pozitivní jev, když oproti minulým výzkumům toto číslo klesá (6 % v roce 2004, 5 % v roce 2007).
- 8) Kalkulace jsou využívány nejčastěji (v 50 %) univerzálně, tzn. jako podklad pro cenové rozhodnutí, pro předběžné či výsledné stanovení nákladů. Je zde patrná snaha o vyčíslení nákladů na konkrétní produkt. **Zvyšují se tak nároky kladné na metody a způsoby sestavování kalkulací a zachycování jednotlivých skupin nákladů (především adekvátní zachycení režijních nákladů).**
- 9) Největší roli mezi kalkulačními metodami stále mají tradiční přírážkové kalkulace. Jejich využití bylo zaznamenáno celkově v téměř polovině případů (a to jak samostatně-23 %, tak v kombinaci s jinou metodou 20 %, tak také s více různými metodami-6 %). **Tři čtvrtiny firem klade důraz na vyčíslení všech nákladů až na úroveň celkových nákladů výkonu.**
- 10) Míra využití netradičních kalkulačních metod a alokací nákladů (jako např. ABC, Target costing apod.) je na velmi nízké úrovni (cca 11 %). Pokud bychom jako netradiční kalkulační metodu uvedli také „Standard Costing“, potom je tento podíl čtvrtinový. U metody „Standard Costing“ lze zaznamenat výrazný ústup oproti minulosti. Prakticky nevyužita je v současné době prostá kalkulace dělením (nebo její ekvivalenty), takže lze konstatovat, že dochází k posunu od prostých kalkulačních metod k těm více sofistikovaným.
- 11) Více než 70 % firem alokuje své režijní náklady pomocí stanovené přírážky (konstantní či na základě rozvrhové základny) a téměř stejná část respondentů **uplatňuje konstantní přírážky vycházející z minulosti nebo stanovené odhadem**, jako firem, alokující adresně své režijní náklady na základě zvolených rozvrhových základen.
- 12) Existuje zde závislost **způsobu stanovování režijní přírážky či sazby na velikosti firmy**, neboť s rostoucí velikostí firmy bude růst také výše a složitost struktury režijních nákladů, a tím pádem také **potřeba jejich přesnější alokace.**
- 13) Volba rozvrhové základny závisí na mnoha faktorech, jako je **velikost firmy** nebo složitost a **charakter výroby**. Za nejvíce využívané rozvrhové základny lze považovat přímé mzdy (24 % případů), přímý materiál (20 %) a strojové hodiny (ve více jak 15 %). Využití více různých rozvrhových základen uvedlo téměř 40 % firem (nejčastěji s více než 100 zaměstnanci), což opět svědčí o jasné potřebě podrobněji alokovat jednotlivé skupiny režijních nákladů).

- 14) Ve výrobních firmách hraje důležitou roli výrobní režie. Dvě třetiny výrobních firem, uplatňujících přírážky výrobních režii, operuje ve svých kalkulacích s touto přírážkou velmi podrobně. Naopak **jedna třetina firem se stanovením podrobné výrobní přírážky zabývá jen velmi okrajově a určuje ji v jednoduché podobě.**
- 15) Při alokaci režijních nákladů dochází ke vzniku množství problémů. Jako **největší se projevují výkyvy objemů výroby (38 %)**, což způsobuje neuhrazení části režii v realizovaných prodejkách. S tím souvisí zřejmě také problém v kvantifikaci režijní přírážky do budoucna tak, aby byla uhrazena suma všech režijních nákladů (12 % odpovědí) či výpočet RP z historických dat. **Jako podstatné lze dále vnímat problémy se stanovením příčinné rozvrhové základny (20 % odpovědí).**
- 16) S pojmem procesního řízení nákladů a metod ABC, ABM bylo obeznámeno 74 % respondentů. Oproti roku 2007 (pouze 43 %) se jedná o výrazný posun. Patrné je to především u firem se zahraničním vlastníkem, kde se toto číslo pohybuje téměř kolem 90 %. V tuzemských firmách je tato situace o poznání horší (pouze 67 %).
- 17) I přes znalost této metody je využití tohoto způsobu řízení nákladů tristní, když je metoda využívána pouze v 7 % případů. Nicméně v dalších 12 % firem o aplikaci metody ABC uvažují, v 1 % případu jsou ve stadiu realizace. Metodou ABC se nikdy nezabývalo 55 % firem. Na rozdíl od roku 2007 to však lze hodnotit jako zlepšení situace, když se jednalo až o 71 %. Opět se ukázalo, že lépe jsou na tom firmy se zahraniční kapitálovou účastí.
- 18) Hlavní důvod, proč se firmy nezabývají touto metodou, spočívá v nedostatečném informování firem o metodě a způsobu její implementace, v případě, že byla metoda zamítnuta, potom především proto, že vynaložené náklady by byly vnímány jako vyšší než přínosy z aplikace. Jako další důvod pak shodně firmy uvádí to, že dle jejich názoru není metoda vhodná pro jejich charakter výroby.
- 19) V případě, že firmy metodu využívají nebo o ní uvažují, je to nejčastěji proto, aby lépe řídily náklady a zlepšovaly kvalitu informací o nákladech. Jako nezanedbatelné jsou vnímány změny v procesech tvorby výkonů, které zvyšují nároky na kvalitu kalkulačního systému.

## 5.2 Kvalitativní výzkum

Cílem kvalitativního výzkumu je zjistit názory a přístupy k problematice řízení režijních nákladů s důrazem na jejich alokaci v kalkulacích. Kvalitativní výzkum byl proveden formou řízeného rozhovoru s odpovědnými pracovníky **celkem patnácti výrobních podniků**. Vzhledem k rozsahu práce a rozsahu každé této „případové studie“ však **není možné je zde všechny podrobně prezentovat**, a proto v následující kapitole bude **uvedeno pouze 5 vybraných případů**, které demonstrují různou úroveň řízení nákladů, uplatňování kalkulačních metod a také různou úroveň alokace režijních nákladů. Vzhledem k požadavku na zachování anonymity většiny zkoumaných subjektů nebudou jednotlivé firmy jmenovány.

Z výsledků kvantitativního výzkumu **vyplývalo několik problémových oblastí**, na které se autor zaměřuje v následujících částech práce. Tyto oblasti můžeme definovat<sup>52</sup>:

- Charakter firmy, oblast výkonů firmy a cenová omezení produktů.
- Dostupné zdroje informací o nákladech, jak se s nimi pracuje a jaké problémy jsou nejčastěji v této souvislosti řešeny.
- Míra využití různých nástrojů řízení (nejen) režijních nákladů.
- Sledování a vyhodnocování režijních nákladů.
- Oblast kalkulací, jejich tvorba, metody a principy.
- Způsob a pravidla alokace režijních nákladů.
- Vyhodnocování ekonomických přínosů produktů (výkonů).
- Využití moderních metod řízení nákladů (především kalkulační metody ABC)<sup>53</sup>.

### 5.2.1 Výsledky získané z kvalitativního výzkumu

#### *Firma A*

- ◆ Středně velká firma do 100 zaměstnanců.
- ◆ Obor činnosti – výroba pryžových a plastových výrobků.
- ◆ Charakter výroby – převážně zakázková výroba sériová.
- ◆ Vlastnictví – tuzemský vlastník.

---

<sup>52</sup> Podrobný přehled strukturovaných otázek je uveden v příloze B.

<sup>53</sup> Metoda ABC je autorem považována za efektivní nástroj alokace režijních nákladů jednotlivým výkonům, a proto bude kvalitativní výzkum zaměřen také na tyto zjištění.



Tato firma byla nejmenším zkoumaným subjektem. Jedná se o středně velkou firmu do 100 zaměstnanců, jejíž činnost je směřována do oblasti plastikářského průmyslu s rozličným sortimentem výrobků. Více než tři čtvrtiny výroby je orientováno zakázkově a výroba probíhá ve středně velkých sériích. Vzhledem k povaze plastikářského průmyslu lze část výroby charakterizovat také jako hromadnou (jedná se především o výrobu granulátu, jenž je určen jako polotovar pro další zpracování). Mezi hlavní zákazníky lze považovat firmy z oblasti automobilového průmyslu, potravinářství či stavebnictví. Rozhovor byl uskutečněn s vedoucím ekonomického a controllingového útvaru.

Vzhledem k povaze celé výroby je možné říci, že jednotlivé výrobky vykazují obdobný stupeň složitosti a náročnosti na zpracování a lze je tudíž rozdělit do několika produktových skupin. Od toho se také odvíjí jejich výroba na jednotlivých výrobních linkách, **kteří jsou zároveň nákladovým střediskem.**

Tak, jako v mnoha jiných oborech, dodávajících (nejen) pro oblast automobilového průmyslu, je cena stanovena s časovým předstihem (kontrakty jsou sjednávány minimálně s tříměsíčním předstihem) a je velmi výrazně ovlivněna nejen samotnými odběrateli, ale také konkurencí. Firma si tudíž nemůže libovolným způsobem stanovovat cenu dle svých nákladů, ale naopak musí své náklady přizpůsobovat ceně. To je také výrazným způsobem zohledněno při tvorbě celého nákladového systému.

Náklady jsou ve firmě evidovány v informačním systému (základní ERP systém bez speciálních úprav, modulů a nástaveb) na jednotlivé střediska, které jsou specifikovány jako výrobní střediska (jsou na nich zachyceny přímé náklady), k nimž jsou v rámci systému přiřazeny výrobní střediska režijní, na nichž se evidují režijní náklady výroby (je tak možné podrobné sledování a rozklíčování výrobní režie). V souvislosti s použitím IS dodejme, že je využíván pro tvorbu jednoduchých předdefinovaných kalkulací na úroveň výrobních nákladů, které ovšem neslouží pro exaktní stanovení ceny, ale spíše jako orientační nástroj pro cenová jednání a rozhodování (bude rozebráno podrobněji). V informačním systému není umožněno zpracovávat podrobně rozpočty, a proto jsou tvořeny zvláště v tabulkovém procesoru MS Excel. K tomu jsou využívány importy dat z IS v podobě předdefinovaných sestav.

Jak již bylo výše zmíněno, v této firmě nejsou režijní náklady na úrovni kalkulací prakticky vůbec řešeny. Je tedy nutné si položit otázku, jak jsou náklady sledovány a jaké nástroje jsou uplatňovány? Jak je vůbec možné stanovit v takovém případě cenu nebo posoudit, zda cena výrobku na trhu je ještě adekvátní k vynaloženým nákladům či nikoliv?

Zde je nutné zdůraznit roli plánování a rozpočetnictví, neboť ty jsou v této firmě považovány za nejdůležitější nástroje řízení nákladů. Na vrcholu celé pyramidy řízení stojí roční plán, který je rozpracován do dílčích plánů a rozpočtů. Nejdůležitější roli pro vlastníky a zároveň top manažery firmy zde

sehrávají stanovené ukazatele, které jsou neustále sledovány a vyhodnocovány a na jejich základě dochází k přijímání řady důležitých rozhodnutí a jejich plnění či neplnění tak je klíčové. Tyto ukazatele jsou:

- objem prodeje a tržeb,
- přidaná hodnota<sup>54</sup> a hospodářský výsledek,
- poměr přidané hodnoty nebo výsledku hospodaření k tržbám.

Dále lze říci, že dalším velmi významným nástrojem pro řízení nákladů jsou **rozpočty**, které jsou sestavovány jak souhrnně, tak také v podrobném rozpadu na jednotlivá střediska a skupiny nákladů. Samozřejmostí je také rozpracování rozpočtů do jednotlivých dílčích-měsíčních časových období. Vzhledem k nastavenému střediskovému systému evidence nákladů tak lze velmi podrobným způsobem rozpočtovat jak náklady přímé, tak také nepřímé-režijní. Nezbytností je také podrobné vyhodnocování rozpočtů, stanovování odchylek a hledání nápravných opatření případných negativních výkyvů. Vše opět směřuje k tomu, aby byla co možná nejpřesněji naplánována **přidaná hodnota (value added)**, jako klíčový ukazatel pro top manažery a zároveň vlastníky firmy. Zde je nutné dodat, že veškeré propočty vycházejí z historických hodnot a jsou upravovány na základě budoucích požadavků a očekávané situace.

Jak jsem již bylo uvedeno výše, firma nemůže v plné míře uplatňovat nákladovou tvorbu ceny. Je zde nutné vycházet z toho, co dokáže akceptovat trh. To je také základní úvahou hlavních manažerů. Jako podklad pro dohody o cenách s odběrateli tak manažeři vyžadují především jasnou a přesnou (neabsorpční) kalkulaci přímých nákladů (převážně přímého materiálu), což tvoří základ ceny. Na základě rozpočtovaných parametrů přímých nákladů, režijních nákladů, tržeb a přidané hodnoty mají potom manažeři přehled o tom, jakou výši přidané hodnoty je potřeba dosáhnout, a tudíž o kolik procent navýšit základní kalkulovanou hodnotu přímého materiálu. Lze tedy naznačit, že manažery (vlastníky) zde nezajímá ziskovost jednotlivých odběratelů, ale důležité je dosáhnout agregovaného ukazatele přidané hodnoty a potažmo výsledku hospodaření.

Z uvedeného je možné identifikovat některé nedostatky, jenž můžeme často označit jako zásadní. Jsou to tyto:

- manažeři firmy nejsou prakticky obeznámeni s efektivností jednotlivých výrobků, zákazníků či teritorií (dá se zde hovořit pouze o nějakém globálním přehledu),
- ze systému nákladového řízení nelze určit, kolik na jednotlivý výrobek či zákazníka připadá režijních nákladů,

---

<sup>54</sup> Přidanou hodnotou v tomto případě je myšlen rozdíl mezi tržbami a vynaloženým přímým materiálem.

- což spěje k tomu, že některé výrobky jsou prodávány pod hranicí celkových nákladů, a taktéž někteří odběratelé nepřinášejí firmě požadovaný efekt (příspěvek na úhradu nepokrývá veškerou část fixních-režijních nákladů),



**v takovém případě firma musí řešit tyto nedostatky vyšším vytižením výrobní kapacity (případně jít ještě i za hranici kapacity prostřednictvím kooperací),**

- v rámci nedostatků je potřebné zmínit ještě jeden důležitý poznatek, vyplývající z provedeného výzkumného šetření v této firmě, jež souvisí se systémem odměňování a motivace jednotlivých pracovníků, jež nejsou prakticky navázány na problematiku řízení režijních nákladů, což se negativně odráží také v možnostech jejich úspor a ovlivňování odpovědnými pracovníky.

Závěrem zde tedy musíme konstatovat, že v této firmě nejsou prakticky využívány exaktní kalkulační metody a techniky a firma je řízena především na základě **zkušenostního efektu**. Při detailním pohledu na vytvořený systém řízení (režijních) nákladů však lze identifikovat uplatňování prvků řízení na základě teorie omezení (TOC) s aplikací průtokového systému, přestože si toho management firmy není přímo vědom.

Nicméně je nutné přiznat, že vedoucí pracovník ekonomického útvaru, se kterým byl rozhovor uskutečněn, nebyl se současnou situací řízení nákladů a tvorbou kalkulací spokojen a jeho snahy směřují k vyvíjení neustálého tlaku na zavedení uceleného kalkulačního systému. Tomu však brání následující překážky:

- Nepřekonatelný **odpor majitelů firmy** – implementace nového kalkulačního, případně ucelenějšího ERP systému, by znamenala vynaložení finanční prostředků (v řádech milionu korun) s diskutabilním přínosem (pro majitele firmy – pozn. autora).
- Problémy spočívající v lidském faktoru – zavedení nového systému by vyžadovalo také změněný přístup nejen majitelů (manažerů), ale také ostatních pracovníků, kteří by přicházeli s tímto systémem do styku.
- Vzhledem k nutnosti neustále snižovat režijní náklady došlo k omezení režijních pracovníků, což v současné době znamená také nedostatek časového prostoru pro nové operace a muselo by tak s největší pravděpodobností dojít k přijetí nových pracovníků.
- Problém je spatřován také v případném nastavení režijních přírážek, především např. v promítnutí nákladů za výzkum a vývoj do těchto RP atd.
- V úvahách o možném využití např. metod ABC či ABB apod. se opět dostáváme k bariéře nákladnosti celého systému a jeho přínosech.

## ***Firma B***

- ♦ Středně velká firma s cca 160 zaměstnanci.
- ♦ Obor činnosti – výroba kovových konstrukcí a jejích dílů.
- ♦ Charakter výroby – zakázková projektová výroba.
- ♦ Vlastnictví – tuzemský vlastník.

Ve firmě B bylo provedeno zkoumání nákladové situace ve spolupráci s ředitelkou ekonomického oddělení. Firmu můžeme zařadit mezi středně velké s průměrným počtem cca 160 zaměstnanců a obratem kolem 0,5 mld. Kč. Firma se zaměřuje na výrobu kovových konstrukcí a jejích dílů (Stavebnicové a mobilní buňky) a svým charakterem se jedná čistě o výrobu zakázkovou-projektovou, kdy každou buňku lze chápat jako samostatný projekt, jehož výsledná hodnota se pohybuje v řádech statisíců korun. Firma exportuje až 70 % své produkce. Zákazníky lze rozdělit do dvou skupin, na pravidelné, jenž tvoří cca 60 % prodeje a individuální, tvořící 40 % obratu.

Způsobem nákladového řízení se podobá firmě „A“ a můžeme ji přiřadit do stejné skupiny firem, které využívají kalkulací pro řízení nákladů jen velmi okrajově, především tedy pro vykalkulování přímých nákladů.

Pro potřeby evidence nákladů slouží účetní systém, kde jsou náklady zachycovány ve standardním druhovém členění. Neexistuje zde propracovaný informační systém umožňující různé pohledy na náklady a **není možné se zde setkat ani se střediskovou evidencí nákladů!** Je to způsobené také tím, že tyto údaje ve firmě nejsou požadované. **Náklady jsou tak řízeny pouze pomocí plánů a rozpočtů.** Tento systém byl vytvořen s příchodem ekonomické ředitelky, na základě praktických zkušeností a potřeb firmy. Zde uvádím doslovnou citaci k této problematice: *„Já jsem přišla do této firmy před 5 lety a nebyl zde ani žádný propracovaný IS ani systém řízení nákladů. Zavedli jsme si vlastní systém, který jsme během uplynulých let propracovali a nyní nám pro potřeby řízení fixních nákladů vyhovuje. Dle mého názoru nám tento systém ušetřil miliony korun.“* Vedle účetního systému je ve firmě využíván propojený systém plánů a rozpočtů tvořených v prostředí MS Excel.

Náklady jsou rozdělené na přímé a nepřímé (režijní), přičemž náklady, které jsou přímo přiřazeny (zaúčtovány) konkrétní zakázce, jsou považovány za přímé, ostatní za režijní. Určité druhy režijních nákladů jsou dále rozúčtovány jako náklad variabilní. Týká se to především položek jako jsou doprovodné náklady k materiálu, které jsou účtovány analyticky k materiálu a projevují se tudíž rovnou v přímých nákladech, dále jmenujme např. část spotřeb energií a plynu ve výrobě. **Ostatní náklady jsou tedy považovány za režijní a nejsou alokovány ke konkrétním zakázkám!**

Na tomto místě musí být položena otázka, z jakého důvodu nejsou zakázkám alokovány také režijní náklady, přestože tyto náklady jsou též zakázkami

spotřebovávány? Dle vyjádření ekonomické ředitelky je to především z časových důvodů, kdy toto *přřazení by bylo časově i technicky natolik náročné, že by bylo nákladnější než případné přřnosy z toho plynoucí.*

System řízení nákladů tedy **spočívá nikoliv v podrobné alokaci nákladů**, ale v **podrobném a přesném stanovení odpovědností – odpovědností za jednotlivé nákladové druhy**. Za každý nákladový druh je zodpovědný jeden konkrétní pracovník (např. energetické náklady, náklady na kancelářské potřeby atd.), přičemž jsou stanoveny limity spotřeby, které musí být dodržovány. Tato praxe vyžaduje plné pochopení a akceptaci ze strany všech pracovníků, nesoucích odpovědnost za nákladový druh, neboť musí mít jasnou znalost toho, co náklad zahrnuje. Na začátku tak bylo nutné školení pracovníků a jejich zaučení, což bylo, vzhledem k jejich často pouze základnímu vzdělání, velice obtížné. I přes počáteční obtíže a nevoli jsou však již všichni plně sběhlí v této problematice. Je zde tedy patrná téměř **úplná decentralizace a přenos odpovědnosti až na nejnížší články řízení a často až na úroveň výkonnou**.

Srovnejme si tedy současnou situaci se stavem před zavedením těchto změn. Dříve se v rámci nákladů vyskytovalo mnoho agregovaných položek nákladů (např. ostatní služby), přičemž nebylo zřejmé, co vše se v těchto nákladech vyskytuje a k jakému účelu byly využity. Díky podrobné evidenci, neustálé kontrole a odpovědnostnímu principu, jsou nyní všechny náklady firmy transparentní a je zcela zřejmé, na co byly vynaloženy. V případě nevhodného vynakládání nákladů je toto ihned odhaleno.

Celý systém, jak již bylo řečeno, se tedy opírá o plány a rozpočty. Hlavní plán nákladů a výnosů je stanoven na rok dopředu v rozčlenění na jednotlivá čtvrtletí. V rámci daného plánovacího čtvrtletí poté dochází k pravidelné měsíční kontrole kumulovaných částek a tím také dodržování plánů. Případné odchylky v řádech již tisíců korun jsou ihned řešeny. V průběhu roku navíc dochází k aktualizaci plánů dle změn současné situace, které je však nutné označit spíše za nepravdivé, neboť se odvíjí od situace a aktualizace tak nejsou pevně stanoveny.

Celkový plán je poté podrobně „rozpadnut“ do jednotlivých dílčích plánů (rozpočtů) jednotlivých druhových nákladů dle příslušných odpovědností. K tomu je nutné dodat, že návrhy těchto dílčích rozpočtů jsou zpracovávány pracovníky již na nejnížším stupni hierarchie, kteří za danou skupinu nákladů nesou odpovědnost na základě historických údajů a výhledu očekávané situace. Tyto návrhy jsou poté diskutovány s příslušnými pracovníky na úrovni ekonomického úseku a posléze také se samotným ředitelem (majitelem) firmy. Ze strany ředitele a zároveň majitele je vyvíjen neustálý tlak na snižování režijních nákladů a společně jsou hledány úspory.

Jako klíčové ukazatelé hospodaření firmy jsou stanoveny objemy tržeb, výsledky hospodaření a krycí příspěvek. **Specifikem této firmy je**

**zainteresovanost všech pracovníků na konečných ekonomických výsledcích** firmy, které **se promítají v jejich běžné mzdě**, neboť ve firmě je uplatňovaná flexibilní složka mzdy, která převažuje nad složkou fixní. Tato pohyblivá složka se odvíjí od plnění daných ukazatelů.

Obor, ve kterém se firma pohybuje, je opět výrazně ovlivňován vysokou konkurencí, hospodářskými cykly a změnami v poptávce. Cenová úroveň se tedy ve velké míře (nikoliv však absolutní) odvíjí od tržní situace a firma tak není schopna uplatňovat plně nákladový přístup tvorby ceny. Stanovení ceny je plně individuální záležitostí dle každého zákazníka. Není tak stanoven ani orientační ceník. Obchodníci se orientují v této záležitosti především od úrovně přímých nákladů, tedy přímého materiálu a ocenění přímé práce dělníků na každé zakázce. Další náklady nejsou v této souvislosti uplatňovány.

K těmto přímým nákladům je paušálně určena souhrnná přírážka (krycí příspěvek), která je vždy určena na rok dopředu. Obchodníci se mohou při sjednávání kontraktů od této přírážky odchylovat, nicméně musí dodržet v celkovém objemu obchodů průměrný příspěvek ve stanovené výši. Je zde tedy tendence některé zakázky realizovat tzv. „pod cenou“ a naopak u zakázek, u kterých nejsou jednáni se zákazníkem tak tvrdá, zakázku předražovat. Požadavek na výrazně nižší přírážku je však nutné projednat přímo s majitelem firmy. V této souvislosti zde tedy vyvstává zcela jasný problém, který vnímají také pracovníci firmy. **Není zcela zřejmé, při jaké cenové úrovni jsou již uhrazeny všechny náklady včetně režijních a od jaké hranice tedy firma na zakázce realizuje zisk. Na důležitosti tak opět nabývá dosažení celkového krycího příspěvku za celou firmu.**

Problémy vyplývající z tohoto systému jsou nasnadě:

- Absence alokace režijních nákladů znemožňuje ziskové vyhodnocení jednotlivých zakázek, odběratelů atd.
- Ač mají obchodníci stanovenou procentuální hodnotu přírážky, kterou je nutné uplatňovat na jednotlivých zakázkách, ne vždy je toto možné. V zájmu zachování obratu, výroby a chodu firmy, je nutné vytížit výrobní kapacity a prodávat také za ceny, které neabsorbují celou výši této stanovené přírážky. Obchodníci tedy de facto mohou, při souhlasu majitele, prodat až za cenu na úrovni přímých nákladů.
- Předcházející bod však znamená, že v některých případech může dojít k situaci, kdy **nejsou pokryty ani všechny variabilní náklady**, konkrétně tedy **variabilní část výrobní režie**, která se při výrobě nezbytně vyskytuje!
- Pracovníci obchodního oddělení a top managementu tak nejsou schopni správně stanovit minimální cenu, pod kterou není již možné klesnout ani z krátkodobého pohledu!
- Pracovníci managementu by měli zájem o nápravu této situace, ovšem s požadavkem na co nejmenší zásah do zaběhlého systému a s co možná

nejnižšími náklady, neboť firma vykazuje v současné negativní globální finanční situaci nestabilní cash-flow, projevující se nedostatkem likvidity.

- Navržené využití metody ABC/M, které se u této firmy jeví jako dobře použitelné, bylo ihned zamítnuto pro následující skutečnosti:
  - metoda je vnímána jako příliš složitá – pracovníci obchodního oddělení potřebují jednoduchý a transparentní systém, na jehož základě mohou ihned navrhnout cenu produktu,
  - ve firmě není žádán takto nákladný nástroj,
  - přínosy takové metody nejsou, dle vyjádření ekonomické ředitelky, adekvátní vynaloženým nákladům, času a námaze.

Ač tedy z vyjmenovaných skutečností je jasné, že firma opět neuplatňuje absorpční kalkulační techniky a alokací režijních nákladů v kalkulacích se nezabývá, dosahuje firma i přes uvedené problémy kladný výsledek hospodaření. **Největší uplatnění zde nalézá kalkulace neúplných nákladů s důrazem na celkový krycí příspěvek firmy.** Opět tak lze přeneseně hovořit o aplikaci principů teorie omezení, neboť krycí příspěvek se odvíjí od rozdílu mezi prodejní cenou a přímými náklady. Nicméně se však v této souvislosti projevují problémy v obchodní činnosti s určením minimální ceny, která je pro firmu ještě smysluplná. Na tomto místě totiž je nutné položit **důraz na úvahy o variabilní části výrobních režijních nákladů, které nezbytně vznikají s realizovanou výrobou.**

### *Firma C*

- ◆ Středně velká firma s průměrným počtem cca 200 zaměstnanců.
- ◆ Obor činnosti – výroba speciálních kovových nástrojů.
- ◆ Charakter výroby – zakázková-kusová (60%), zakázková-sériová (40%).
- ◆ Vlastnictví – skupina tuzemských vlastníků.

Firmu C lze charakterizovat jako středně velkou s průměrným počtem kolem 200 zaměstnanců a její činnost je zaměřena na výrobu speciálních kovových nástrojů. Jedná se o tuzemskou firmu, jejíž historie trvá více než 70 let. Momentálně je vlastněna čtyřmi společníky, jejichž zájmem je neustálá modernizace a zlepšování výrobního procesu firmy. Je možné tedy uvést, že firma disponuje moderním technologickým zázemím, umožňujícím velmi kvalitní výrobu náročných produktů. Výrobu lze charakterizovat především jako zakázkovou s výrazným podílem kusové výroby (až 60 %), zbytek výroby je realizován v sériích. Až 80 % výroby je určeno na export, přičemž 80 % odběratelů lze považovat za stálé zákazníky. Výrobky se vyznačují velkou individualitou a až 20 % produkce lze považovat za unikátní kusovou výrobu. Nicméně, obecně lze výrobky rozřadit do přibližně 20 výrobních skupin.

Strukturovaný rozhovor byl uskutečněn s vedoucím kalkulačního a controllingového útvaru.

Nákladové řízení firmy je, na rozdíl od předchozích příkladů, orientováno především na kalkulace a reálné zobrazení nákladů v ceně. Nutno říci, že firma působí v odvětví s velmi specializovanými výrobky a celosvětově pouze několika konkurenčními firmami. Může tak v poměrně velké šíři uplatňovat nákladovou tvorbu ceny, neboť zde existuje poměrně volný prostor pro cenová jednání. Dá se tedy říci, že zde hrají kalkulace významnou a nezastupitelnou roli. Jak se také ukázalo v rámci nákladové analýzy (která byla ve spolupráci provedena), **správná alokace režijních nákladů** může výrazným způsobem ovlivnit konečný hospodářský výsledek firmy.

Jak již bylo řečeno, kalkulacím je věnována velká pozornost a na jejich správnost jsou kladeny vysoké nároky. V uplynulých pěti letech prošly kalkulace v této firmě zásadními změnami, s cílem co největšího zpřesnění určení celkových nákladů. Na začátek je nutné říci, že jsou **uplatňovány absorpční přírážkové kalkulace v diferenciované variantě**. Jsou sestavovány jednak před započítáním výroby (kalkulace předběžné), kdy jsou údaje čerpány především z historických dat, ale také jako výsledné po skončení výroby, přičemž vycházejí ze skutečně zjištěných údajů.

Vzhledem k tradičnímu přírážkovému modelu kalkulací jsou zaměřeny podrobně na přímé náklady, a to především na materiál, jenž tvoří u výrobku podstatnou část (50-80 %). Z přímých nákladů jsou to dále kooperace a zpracovací náklady (mzdové). Na důležitosti postupně nabývá také zaměření na režijní náklady, neboť, jak ukázala nákladová analýza, jejich alokace je často nepřesná, režijní náklady nejsou ve skutečnosti pokryty v plánované míře a firma tak dosahuje nižších zisků.

### **Režijní náklady v kalkulaci**

Režijní náklady jsou alokovány diferencovaně v podrobném členění. Nezbytnou nutností pro jejich určení je středisková evidence nákladů, čímž je jasně určeno místo jejich vzniku. Pro podrobnější určení dochází k jejich zachycení také na podstřediska (především ve výrobě), což vede k přesnějšímu stanovení výrobních režii. Dá se říci, že režijní náklady jsou alokovány v 5 úrovních.

- První úroveň je tvořena režií materiálovou, jež je určena procentní přírážkou k hodnotě přímého materiálu. Tato přírážka je stanovena na základě historických údajů a zahrnuje dopravu u materiálu, jenž je realizován „Ex Works“ od dodavatele, dále jsou započítávány náklady související s uskladněním materiálu, skladovými prostorami, pracovníky nákupu a skladů. Aktualizace přírážky probíhá v půl ročních intervalech.



- Druhá složka režii souvisí s nutností produkovat část výroby s přispěním kooperací (outsourcing). Ač je tato činnost přímo spjata s výrobkem a je proto zařazována mezi přímý náklad, nese s sebou také část režijních nákladů, které musí být taktéž uhrazeny. Jedná se o náklady spojené s objednáváním kooperace a dopravou kooperovaného výrobku. Je tedy sestavena tzv. kooperační RP, jež navyšuje základní cenu kooperace.
- Třetí složku režii představují náklady na provoz technického a administrativního úseku. Tyto náklady jsou zachyceny v tzv. „technicko-administrativní režii“. Jako základna pro tuto RP byly stanoveny mzdové zpracovací náklady (stanovené na základě minutových nákladů).
- Ve čtvrté složce jsou obsaženy režijní náklady, představující poměrně velký podíl, jež ovšem nelze jednoznačně příčinně zařadit k žádnému výrobnímu útvaru ani výkonu. Jedná se o tzv. „neutrální režii“ (v běžné terminologii správní režie – pozn. autora).
- Pátou složku tvoří obchodní režie. Jedná se o náklady na provoz obchodního oddělení, náklady na přepravu produkce a náklady na akvizice. Pro stanovení této režijní příirážky se jako nejpřijatelnější jevila rozvrhová základna mzdových zpracovacích nákladů.

Sečteme-li výše uvedené složky s přímými náklady, zjišťujeme hrubou nákladovou cenu. Ta je dále ještě zatížena specifickou složkou režijních nákladů, jež jsou spojeny s přípravou pracoviště. Jedná se o náklady, jež jsou přiřazené k určitým pracovištím, kterými výrobek prochází (vzhledem k nutnosti přenastavení strojů, přípravy výroby apod.). Po zakalkulování této složky, která je nazývána „náklady na sérii“, je zobjektivizovaná výroba malých sérií a kusové výroby.

Ač se celý systém jeví jako velice podrobný a relativně přesný, objevuje se v jeho souvislosti několik problémů, které, jak uvedl dotyčný pracovník, „...*by měly být ve firmě řešeny*..“. Tyto lze identifikovat především jako:

- Tento systém znevýhodňuje výrobky s delším výrobním časem, neboť na sebe naváže podstatně více režijních nákladů.
- Zcela zřejmě alokuje nepřesně náklady na výrobky s extrémně nízkými nebo naopak vysokými materiálovými náklady. Hodnota materiálu jako rozvrhová základna tak může podávat zcela zkreslující obraz o režijních nákladech konkrétního produktu.
- Jako problematické se také jeví změny vstupů v čase, jež je využíván jako rozvrhové základny. Opět tak může docházet ke zkreslení výsledných režijních nákladů výrobků. Je tak nutná častá aktualizace – až čtvrtletní.
- Problém je spatřován také ve stanovení „přirážky za sérii“, která nemusí vždy správně odrážet skutečné režijní náklady. Dochází tak navíc k neúměrnému zatížení malokusových výrobků.
- Problém je dále vnímán v nesprávném stanovení minutových nákladů na jednotlivá pracoviště, což je poměrně komplikovanou záležitostí a za současných podmínek prakticky nejde určit naprosto správné hodnoty.

Manažeři společnosti usilují o určení hodnoty minutových nákladů na jednotlivá pracoviště co nejpřesněji, ale v konečném důsledku zvolí v mnoha nákladových složkách kvalifikovaný odhad, což nezaručuje přesnost údajů a tím pádem ani alokovaných režijních nákladů.

- Široké spektrum výrobků vyžaduje zařazení výrobků do produktových skupin, jimž jsou přiřazeny různé režijní přírážky (např. na základě spotřeby materiálových nákladů), což v konečném důsledku může opět zkreslit výši skutečně spotřebovaných režijních nákladů.
- Nedostatečný IS pro časté přepočty RP, stanovení základních dat pro přesné stanovení RP. Dále můžeme uvést např. nepropojení s výrobou, nutnost transferu všech dat pro další operace (v MS Excel) atd.
- Jako problém tohoto tradičního přírážkového systému kalkulací je také identifikována nemožnost objektivně (a jednoduše) vyjádřit skutečnou ziskovost (ztrátovost) jednotlivých výrobků, zákazníků či teritorií.

Jak se vyjádřil tento odpovědný pracovník, východisko řešení uvedených problémů bylo **spatřováno v zavedení metody kalkulace ABC v rozšíření na ABM**. V rámci testovacího projektu byla provedena procesní analýza a přepočtení nezbytných údajů pro ABC (byli stanoveni nositelé nákladů, aktivity, vztahové veličiny atd.). Celý model byl prakticky aplikován na jednotlivé skupiny výrobků a odchylky oproti tradičním kalkulačním metodám byly názorně demonstrovány na dvou vybraných výrobcích. Pozitivní výsledky této metody lze charakterizovat:

- **Prostřednictvím ABC bylo možné přesněji alokovat až 85 % nákladů režijních činností**, jako např. příprava technické dokumentace, zajištění obchodních činností, nákupní a logistické činnosti, činnosti administrativy a řízení.
- **Metoda ABC jasně ukázala, že prostřednictvím režijních přírážek jsou některé výrobky více zatěžovány režijními náklady, než ve skutečnosti spotřebují**. Dochází tak k nadsazení ceny, která se může stávat nekonkurenční. A naopak, některé výrobky se ukázaly jako cenově podhodnocené a nepřinášely dostatečný příspěvek fixních (režijních) nákladů a zisku.
- **Procesní přístup dokáže změnit pohled na náklady, může zpřesnit a zprůhlednit informace o nákladech**.
- **Tato metoda rozkrývá skutečně spotřebovávané režijní náklady např. při dojednávání kontraktu, samotném prodeji, poskytování poprodejních služeb atd.**
- Metoda umožňuje reálný pohled na sledování ziskovosti z různých úhlů. Lze tak určit např. neefektivní zákazníky či teritoria, na které je pak zaměřena pozornost obchodního oddělení a managementu.
- **Největší přínos lze však spatřovat především v rovině získání relevantního nástroje pro správné rozhodování!**

Bohužel, tak jako v mnoha dalších případech, nebyl celý projekt implementace ABC dotažen do konce a zůstalo pouze u tohoto testovacího projektu. Příčin tohoto stavu lze opět nalézt několik. **Stěžejní problém je nutno hledat v managementu firmy**, který je tvořen mimo jiné samotnými vlastníky firmy, a ti **preferují konzervativní způsob řízení**, a proto se tato moderní metoda řízení nákladů se neseťkala s jejich přízní. Přednost dostává strategie zvyšování prodeje, výroby a investice do technologií. Překážka je spatřována také **v nutnosti „upgradovat“ informační systém** tak, aby ABC kalkulace mohly být naimplementovány. To s sebou samozřejmě **nezbytně nese investice a dodatečné náklady**, což bylo vyhodnoceno jako nákladnější než případné přínosy. V neposlední řadě opět hraje výraznou roli **lidský faktor**, neboť se objevila obava, zda by tento systém dokázali zvládnout pracovníci administrativy a obchodu, kteří kalkulace aktivně využívají a **celý systém tak byl vyhodnocen jako příliš složitý**.

Na závěr zde uveďme, že **v této firmě jsou kalkulace prakticky jediným nástrojem řízení nákladů**. Rozpočtování je uplatňováno pouze jako stanovení souhrnného ročního rozpočtu bez větších podrobností. Orientace tradičních kalkulací tak vychází především z historických údajů, které velmi často neodrážejí skutečnou situaci. Ač se ve firmě objevují snahy tento stav částečně změnit, ze strany vedení je patrný jasný „zkostnatělý“ způsob řízení s mottem: „... *nač měnit zaběhlý způsob, který přináší požadovaný efekt.*“ Objektivně je nutné také zmínit, že firma trvale dosahuje kladného výsledku hospodaření, nicméně jak vyplynulo z provedené analýzy, tento efekt by mohl být výrazně lepší s využitím adekvátních nástrojů řízení nákladů.

### ***Firma D***

- ♦ Velká firma s průměrným počtem do 500 zaměstnanců.
- ♦ Obor činnosti – výroba technologie pro energetiku a automatizaci.
- ♦ Charakter výroby – zakázková-projektová.
- ♦ Vlastnictví – zahraniční vlastník.

Firma D byla největší ze zkoumaných firem. Jedná se o dceřinou společnost (divizi) velké nadnárodní korporace, působící po celém světě v oblasti elektroprůmyslu. Tuto divizi lze charakterizovat jako velkou firmu s průměrným počtem cca 450 zaměstnanců, obratem kolem 4 mld. Kč a podílem režijních nákladů ve výši cca 30 % celkových nákladů. Výrobu lze charakterizovat jako 100 % zakázkovou výrobu, jejímž výstupem jsou velké celky z oblasti ovládání elektrického proudu, v hodnotě od stovek tisíc až po úroveň několika milionů korun. Proto lze výrobu označit za projektovou, neboť každý výrobek je pojímán jako samostatný projekt.

Rozhovor byl uskutečněn s vedoucí controllingového oddělení, jenž zodpovídá za ekonomiku celé divize včetně rozpočtů a kalkulací. V ekonomickém řízení hraje zcela zřetelně dominantní úlohu controlling a controllingové řízení s provázáním veškerých ekonomických oblastí (včetně kalkulací). Je zde jasně rozeznatelné know-how zahraničního kapitálu a jeho požadavků na řízení.

Pro evidenci nejen nákladů, ale také dalších ekonomických parametrů ve firmě, slouží propracovaný informační systém SAP, jenž je výrazným způsobem customizován dle specifických potřeb firmy. I přesto však systém slouží především pro evidenci dat (nákladů, výnosů atd.) a jejich transportu prostřednictvím předdefinovaných sestav do prostředí MS Excel, kde jsou data zpracovávána a dále využívána. Dá se říci, že postupem času byly vytvořeny nástroje v rámci prostředí MS Excel, které jsou využívány ke controllingovému řízení. Na náklady je tak možné se „podívat“ z různých úhlů pohledů.

Jako základ komplexního pohledu na náklady, včetně režijních, lze považovat využití střediskové evidence dat. **Střediska jsou považována za základ efektivního ekonomického řízení.** V této firmě se tedy vyskytuje propracované střediskové hospodaření, díky kterému je možné identifikovat vznik prakticky jakéhokoliv nákladu. Velmi široce se toto může uplatit jak v plánování, tak v rozpočetnictví a kalkulacích.

Jak bylo uvedeno vedoucí controllingového oddělení, ve firmě je kladen důraz především na rozpočetnictví a controllingové řízení nákladů, ze kterého potom vychází podrobně stanovené kalkulace. Nicméně lze konstatovat, že plány a rozpočty jsou nezbytným východiskem pro sestavení kalkulací.

### **Plánování a rozpočetnictví**

Dle názoru paní vedoucí je nezbytné „...*mít sestavený kvalitní a podrobný plán všech nákladů, včetně střediskového hospodaření, jako základ efektivního řízení režijních nákladů...*“. Dochází tak opět k potvrzení faktu, že pro správnou alokaci režijní nákladů je v první řadě potřeba podrobně poznat strukturu nákladů a je zapotřebí neustále analyzovat a vyhodnocovat náklady, jejich vznik a využití.

V rámci plánování a rozpočtování tak je tedy v této firmě možné hovořit o komplexních plánech a rozpočtech, které začínají na vrcholové úrovni jako souhrnné a poté jsou dále členěny na dílčí rozpočty až na úroveň jednotlivých středisek. Samozřejmostí je zde odpovědnostní princip vedoucích středisek za dodržování rozpočtovaných nákladů. Dále se tady projevuje vliv mateřské společnosti a jejich požadavků na vykazování stanovených údajů, což nutí pracovníky sestavovat v různých podobách také klouzavé rozpočty a zpracovávat tzv. forecasty.

Rozpočty vychází především z historických údajů, jenž jsou upravovány o očekávané změny skutečností. Z časového hlediska se jedná jak o rozpočty roční, tak potom v podrobnějším rozpadu o rozpočty měsíční. Nezbytná je kontinuální kontrola skutečnosti s plánovanými hodnotami a zjišťování odchylek. Pokud dojde především k negativním odchylkám, je nutné okamžité zjištění příčin. Při řízení režijních nákladů je nezbytné neustále sledování výrazných odchylek v uhrazených režiiích, je nevyhnutelná revize správnosti dat, režijních přírážek a následně také kalkulací. Zdrojovými daty pro tyto přepočty jsou jednak historická data, ale především plány a rozpočty očekávaných skutečností.

## **Kalkulace**

Ve firmě jsou uplatňovány tradiční přírážkové kalkulace, jež jsou využívány především jako nástroj pro tvorbu ceny jednotlivých produktů-projektů. V kalkulacích je kladen důraz jednak na přímé náklady (vekou část zde tvoří spotřebovaný materiál), ale také na co **nejužší souvislosti variabilní výrobní režie**. Ta se skládá z několika dílčích částí, které zahrnují jednak **technologickou výrobní režii** (energie, pomocné prostředky apod.) a **personální režii** (vyjádřena pomocí sazby). I na tomto případě se opět potvrzuje fakt, že je **vhodné provádět alokaci menších skupin režijních nákladů prostřednictvím více režijních sazeb (přírážek)**. Především při široké různorodosti jednotlivých skupin nákladů lze potom provádět přesnější alokace na konkrétní výkon. Produkt pak vykazuje odpovídající náklady, které mu přísluší a není zatížen takovým množstvím nákladů, jenž s ním příčinně nesouvisí.

Další režijní náklady jsou zachyceny v obdobné formě jako u tradičního kalkulačního vzorce, ovšem lze zde nalézt některé odlišnosti, jenž jsou způsobeny především charakterem firmy. Za klasickou můžeme považovat zásobovací (materiálovou) režijní přírážku, která vychází z nákladů zásobovacího útvaru a je vztažena k hodnotě materiálu, dále zde nalezneme standardní administrativní režii (divizní), jenž odráží spotřebované správní náklady této firmy. Problémy, se kterými se však v této firmě setkávají, jsou způsobeny především přefakturací mezipodnikových režii. Jedná se o náklady české centrály firmy, která poskytuje část outsourcovaných servisních služeb všem dceřiným firmám, jenž musí za tyto služby platit. Jsou to především činnosti spojené s účetnictvím, daňovým poradenstvím, služby IS/IT atd. Další skupinu tvoří náklady nadnárodní mateřské společnosti, které se musí taktéž promítnout v cenách jednotlivých produktů a tím pádem v kalkulacích. Poslední skupinou nákladů jsou potom náklady na výzkum a vývoj, jenž jsou taktéž poskytovány jako servisní služba. Vzhledem k různým vazbám (interním a mezipodnikovým) zde tak dochází ke složitým přeúčtovacím operacím, které je nutné správným způsobem zobrazit také v kalkulacích. Vzhledem

k nekauzálním souvislostem s jednotlivými výkony jsou tyto režijní přírážky procentuálně vztaženy k celkovým výrobním nákladům.

Přepočty sazeb a režijních přírážek je nezbytné provádět minimálně 1x za rok. V případě zjištění výrazných negativních odchylek v úhradách režijních nákladů je nutné tyto přepočítávat častěji. Podmínkou zde je, že tyto odchylky musí vykazovat negativní tendenci min. 3 měsíce v řadě.

#### **Identifikace problému, se kterými je možné se v této firmě setkat:**

- Značná část režijních nákladů má souvislost s organizační strukturou a organizačním uspořádáním nejen této divize, ale celé firmy jako komplexu, což s sebou nese různou podobu režijních nákladů, které je nutné promítnout v kalkulacích.
- Problémy nejsou spatřovány ani tak v alokaci výrobních nákladů - výrobní režie, neboť její určení může být poměrně přesné. Může se odvíjet jednak od materiálových nákladů, jednak od sazeb – strojohodin, přímé práce, využití výrobní plochy atd. ale nastávají především při **alokaci mimovýrobních nákladů**, především prodejní režie (sales overhead) a administrativních nákladů.
- V případě divizionálního uspořádání firem (nebo v případě např. provázané holdingové struktury) jsou **největším problémem náklady administrativního charakteru**, vznikající na úrovni nevyššího řízení, případně na úrovni mateřské společnosti. Alokace v rámci divize je méně náročná a lze v ní vytvořit jasné vazby a závislosti.
- Problém v této oblasti představují dále ovlivnitelné a neovlivnitelné náklady, kdy značná část režijních nákladů může být neovlivnitelných, nicméně je nutné je promítnout v alokacích (ať již zmiňované administrativní náklady, nebo náklady spojené s výzkumem a vývojem celé firmy).
- Úprava dat pro objektivní sestavení kalkulací a propočet režijních přírážek. Vzhledem ke složité struktuře celé firmy až po mateřskou společnost, probíhá v rámci koncernu velké množství přeúčtovacích operací v nákladech a výnosech, které mohou výrazným způsobem ovlivňovat výši režijních nákladů. Tyto položky je potřeba eliminovat.

Vzhledem k některým výše uvedeným problémům je nezbytné sestavovat výsledné kalkulace každého jednotlivého projektu a provádět kontrolu dodržování kalkulovaných nákladů. Pro efektivní nákladové řízení a kontrolu efektivnosti jednotlivých výrobků je nezbytné sestavovat nejen kalkulace absorpční, ale také kalkulace variabilních nákladů a na základě příspěvku na úhradu zjišťovat a vyhodnocovat jednotlivé výrobky. Předchází se tak nesprávnému vyhodnocení efektivnosti výrobku z pohledu ziskovosti.

I když ve firmě jsou identifikovány hlavní problematické oblasti, na které reagují také kalkulace, nelze hovořit o naprosto přesném systému, jenž zcela objektivně odráží skutečný vznik nákladů vázaných na jednotlivé projekty.

Ukazuje se, že tradiční kalkulační systém toho není schopen dosáhnout. Také z tohoto důvodu byly v roce 2007 učiněny kroky k objektivizaci celého kalkulačního systému **zavedením procesního řízení nákladů, tedy kalkulací ABC**. Byl odstartován testovací projekt, jehož úkolem bylo ověřit praktičnost využití jiné metody kalkulací. Po pěti měsících však bylo od tohoto projektu upuštěno, a to i přes to, že se podařilo příčinně alokovat 78 % režijních nákladů, zmapovat hlavní odchylky vzhledem k tradičnímu systému a ukázat tak **rezervy dosavadních přírážkových kalkulací**. Nicméně celý projekt se ukázal jako příliš složitý a náklady vysoce převyšovaly předpokládané efekty z něj plynoucí. Jako problémové se ukázalo nejen přesné stanovení vztahových veličin, ale především jejich reálný přepočet. I kvůli složitým vazbám k ostatním divizím a firmám ve skupině, které znemožňují rozklíčování poměrně velké části režijních nákladů, tak nebyla metoda shledána jako přínosná, přestože ukázala na nepřesnost stávajících kalkulací. Její využití bylo také limitováno personálními možnostmi firmy a uživateli kalkulačního systému.

Jako přínosné se však dá označit to, že na základě **procesního zmapování nákladů** mohla firma přistoupit k úpravám stávajícího kalkulačního systému - byly stanoveny podrobnější režijní přírážky. To vše s vědomím **akceptace pouze určité míry přesnosti tohoto systému kalkulací**.

Na tomto ukázkovém případě je na závěr možné demonstrovat ten fakt, že použitím klasického kalkulačního modelu s důrazem na dodržení velkého množství omezujících faktorů (např. ze strany zakomponování přeúčtovávaných nákladů ze strany nadřízených organizací), je firma poměrně výrazným způsobem svazována a jen velmi obtížně a těžkopádně dokáže reagovat na neustále se měnící ekonomické podmínky.

### ***Firma E***

- ◆ Středně velká firma s průměrným počtem okolo 200 zaměstnanců.
- ◆ Obor činnosti – strojírenská výroba.
- ◆ Charakter výroby – zakázková výroba – kusová a projektová.
- ◆ Vlastnictví – tuzemský vlastník.

Další ze zkoumaných firem byla tuzemská strojírenská firma, jejíž oblast činnosti je orientována především na větší strojírenské celky. Lze ji charakterizovat jako středně velkou, s počtem zaměstnanců, pohybujícím se okolo 200. Výrobu lze charakterizovat jako 100 % zakázkovou s rovnoměrným rozdělením mezi kusovou a projektovou. Autor zařadil tuto firmu do vyhodnocení z důvodu poněkud **zvláštního přístupu ke kalkulacím**, jenž je **vysoce individuální**. Studie byla uskutečněna ve spolupráci s ekonomickým ředitelem, který zároveň zodpovídá za controlling v této firmě.

Zkoumaný subjekt je rozdělen do 5 divizí dle charakteru nabízených produktů. Produkty v jednotlivých divizích jsou si příbuzné a při jejich vzniku dochází k vyvolání obdobných nákladů. Situace firmy se v uplynulých 15-ti letech výrazně měnila a dle toho docházelo také ke změnám v ekonomické situaci. Po rozsáhlé restrukturalizaci na konci devadesátých let došlo k postupnému rozvoji firmy s nabídkou nových produktů. To vyvrcholilo v dodávkách specializovaných technologických celků pro automobilový průmysl v posledních 3 letech. Díky tomu se firmě otevřely nové obchodní možnosti, které s sebou ovšem nesou zvýšené nároky na řízení nákladů. To **vyvolalo také nutnost změn v kalkulačním systému**. V posledních dvou letech firma zaznamenává enormní tlak na snižování cen, což ji nutí hledat možnosti úspor, cesty k reálnému vyjádření nákladovosti produktů a určení minimální ceny.

Ve firmě je využíván customizovaný ERP systém, jenž propojuje veškeré oblasti firmy a umožňuje detailní pohled (nejen) na náklady dle zadaných parametrů. **V rámci ekonomického IS však není umožněna tvorba rozpočtů a tvorba nabídkových kalkulací**. Proto je nutné pracovat s daty také mimo tento IS opět v prostředí MS Excel. Transport dat je uskutečňován prostřednictvím přednastavených sestav. Za velkou nevýhodu tohoto systému lze považovat poněkud nelogické zachycování jednotlivých operací v systému, které se projeví až po zadání příkazu pro provedení uzávěrky (týká se především ekonomické oblasti, tedy načítání a zaúčtování faktur a tedy nákladů a výnosů). Ta, vzhledem ke složitému kontrolním mechanismům správnosti zaevidovaných dat, je prováděna pouze jednou měsíčně, což poněkud snižuje operativnost se všemi dostupnými daty.

Po provedeném zjišťování můžeme konstatovat, že pro řízení nákladů jsou využívány především plány a rozpočty, na jejichž dodržování jsou kladeny stále větší nároky. Kalkulace, jako aktivní nástroj ovlivňování nákladů, jsou zatlačeny poněkud do pozadí a slouží především ke stanovení nabídkových cen.

Jako výchozí nástroj řízení nákladů tak je sestavován celopodnikový plán a plán obchodních aktivit, které jsou dále rozpracovány do souhrnného rozpočtu, rozpočtu divizí (jenž jsou zároveň středisky) a rozpočtu režijních nákladů. Proces rozpočtování lze nazvat jako obousměrný a probíhá jak odshora dolů (souhrnné položky jsou přiřazovány na nižší úrovně), tak také odzdoila nahoru (postupuje se od známých nákladů jednotlivých divizí až po souhrnný rozpočet). **Velký důraz je kladen především na stanovení rozpočtu režijních nákladů**, od kterého se odvíjí další rozpočtovací kroky. Rozpočty v této firmě lze označit jako pevné, nicméně při zásadních ekonomických změnách se přistupuje k přepočtu rozpočtu dle reálné situace (nejedná se o běžnou věc, letos k tomuto došlo poprvé). Jejich tvorba vychází z hodnot minulých období, které jsou upravovány na základě očekávaného vývoje. Rozpočty jsou v rámci controllingového a reportingového procesu pravidelně kontrolovány, dochází ke



zjišťování negativních odchylek, hledání jejich příčin a možných nápravných opatření. S všeobecně se prohlubující krizí hospodářství je nutné věnovat více pozornosti stále menším odchylkám (nyní již v řádech tisíců Kč).

## Kalkulace

V rámci nabídkového řízení bylo ještě před třemi lety využíváno především nákladové tvorby ceny. Vzhledem k turbulentnímu prostředí a změnám, které v uplynulých letech nastaly, je firma stále více nucena přizpůsobovat cenu tržním podmínkám. Korektní alokace režijních nákladů se tak jeví jako nezbytnost. Navzdory tomu však je tato situace stále podceňována a je tak nutné, ve stále větší míře, provádět individuální konzultace jednotlivých zakázek s odpovědnými pracovníky ekonomického oddělení.

Nelze tak jednoznačně říci, jedná-li se o absorpční či neabsorpční kalkulace. Ze své podstaty je lze spíše označit za kompromisní řešení obou typů. Celý systém je tak nezbytné rozdělit do dvou rovin. A sice na tvorbu standardních absorpčních přírážkových kalkulací, v případě zjištění problémů poté zjištění a stanovení tzv. mezních (minimálních) režijních sazeb (na úrovni výrobní variabilní režie).

Alokace režijních nákladů je tak nejprve uskutečňována prostřednictvím režijních přírážek, které jsou rozděleny celkem do **17** různých skupin a jsou vázány k **jediné rozvrhové základně - přímým mzdovým nákladům určitých skupin pracovníků**. Každé skupině je přiřazena jiná režijní přírážka, jejíž výše vychází částečně z minulosti a částečně od maximální míry nákladů, kterou lze k dané činnosti pracovníka vztáhnout. U každé činnosti (dělnické profese) je tak v první řadě nezbytné stanovit maximální možnou cenu této činnosti (maximálně možný náklad), za kterou lze danou činnosti „prodat na trhu“. Od této ceny se odečte přímý náklad a zbytek je určen jako režijní přírážka. Ve spojitosti s plánovaným časovým fondem každé činnosti (pracovníka) potom vzniká celková suma režii, která může být pokryta. Tato je potom porovnána se sumou rozpočtovanou a v případě rozdílných hodnot dochází k úpravám jednak režijních přírážek, ale také k hledání úspor v režijních nákladech. Tento systém je tak **založen čistě na principu „únosnosti nákladů“**. Jinými slovy, každá činnost je zatížena maximem režijních nákladů, jenž je poptávka schopna akceptovat.

Již na první pohled je zřejmé, že tento systém nemůže v žádném případě zachytit objektivní výši režijních nákladů konkrétního výkonu. Největší riziko je však potřeba hledat v produkci různých druhů výkonů, spotřebovávajících různé výrobní činnosti, což také znamená **zcela neřízenou alokaci různé výše režijních nákladů produktům**. Dochází tak k situacím, kdy výrazným způsobem **nejsou v jednotlivých výkonech alokovány všechny režijní náklady**, a to v konečném efektu znamená dosažení často výrazných odchylek

hospodářského výsledku. Zde je nutné také upozornit, že ve firmě je uplatňován **motivační systém odměn na základě střediskového hospodaření**. V tomto případě **tak princip únosnosti působí poměrně značné problémy**, neboť výrazným způsobem zkresluje dosažené skutečné výsledky jednotlivých středisek, v závislosti na množství změn v režijních přírážkách finálně promítnutých do konečného produktu.

Další riziko tohoto systému je nutné hledat v již zmiňované cenotvorbě. Velmi často dochází ke zjištění, že daný produkt (projekt), obsahuje příliš mnoho činností zatížených vysokou mírou režijní přírážky, což způsobuje vysoké předražení, které nemůže být poptávkou akceptováno. V tomto případě je nezbytné tuto situaci řešit, přepočítávat kalkulace a stanovovat tzv. minimální režijní sazby pokrývající alespoň výrobní režii. Tím lze dosáhnout minimální ceny, za kterou lze z krátkodobého pohledu ještě prodávat. Tento přístup ovšem znamená nealokaci části režijních nákladů (a samozřejmě ziskové přírážky) - dochází tak ve své podstatě k tvorbě neabsorpční kalkulace.

Tento systém také znamená duplicitu některých činností, které „zahlcují“ jak pracovníky obchodního úseku, tak také technologického a v neposlední řadě ekonomického úseku. Dochází tak k nárůstu režijních činností, které omezují běžnou práci těchto pracovníků (uživatelů kalkulačního systému).

I navzdory tomuto neobjektivnímu systému je opět nutné přiznat, že i přes nepříznivou hospodářskou situaci se firmě daří udržet zakázky, výrobu a produkovat kladný hospodářský výsledek. Vzhledem k tomuto je tedy na místě položit otázku, „čím je to způsobené“? Tato otázka byla vznesena i v průběhu rozhovoru s následujícím vysvětlením:

- Firma ve velké míře čerpá z úspěšně provedené restrukturalizace a odbourání velkého množství neproduktivních činností (včetně zrušení jedné divize, která se ukázala jako vysoce ztrátová).
- Produkty firmy jsou vysoce diferencované a v ČR prakticky neexistuje konkurent, jenž by byl schopen poskytovat obdobné výrobky, přičemž zahraniční konkurence nabízí vyšší cenovou relaci.
- I přesto, že firma je dodavatelem pro automobilový průmysl, nejedná se o dodávky pro sériovou výrobu, ale o dodávky investičních celků nebo jejich součástí, díky čemuž nedošlo k tak výraznému útlumu produkce.
- Díky úspěšným projektům v uplynulých třech letech si firma vybudovala renomé, na základě kterého je i v současné době schopna získat zakázky (přestože v nižší cenové úrovni).
- Současný kalkulační systém, i když značně zkreslující, byl korigován začátkem roku 2007 a došlo tak k zobektivizování režijních přírážek, prostřednictvím srovnání metodikou Activity-Based Costing.
- Došlo k výrazným úsporám režijních činností a režijních nákladů (i prostřednictvím výrazného outsourcingu – např. konstruktérských služeb) a vzhledem k obratu tak došlo ke snížení režijních nákladů z 23 % na 17 %.

Při zkoumání způsobu alokace režijních nákladů v této firmě se objevuje zarážející fakt, a sice, že firma přistoupila na začátku roku 2007 k aplikaci procesních přístupů k řízení a metodiky ABC jakožto prvotního strategického modelu k ověření spolehlivosti stávajícího kalkulačního systému a vyhodnocení náročnosti a efektivnosti jednotlivých činností jak ve výrobě, tak také v rámci režijních oblastí. Provedená analýza ukázala jasné nesrovnalosti ve stávajícím systému kalkulací, které bylo možné prostřednictvím ABC řešit. Nicméně celý projekt byl ukončen po 5 měsících testovacího provozu. Položme si na tomto místě otázku, z jakého důvodu se tak stalo, když se tato metodika jevila jako objektivnější a přesnější než doposud využívaný systém? Odůvodnění ekonomického ředitele byla opět zarážející, avšak nikoliv překvapivé. Uvedme si alespoň ta nejdůležitější:

- **Metoda ABC je vnímána jako příliš složitá, pracná a časově náročná,** přestože jejím prostřednictvím lze dosáhnout přesnější alokace u významného podílu režijních nákladů (ve firmě E se **podařilo rozklíčovat a příčinně přiřadit 75 % režijních nákladů**, ostatní náklady bylo nutné kalkulovat prostřednictvím režijních přírážek).
- Metoda a její využití jsou vnímány jako příliš finančně nákladné.
- Problém je potřeba hledat především v lidech – pozitivní vnímání této metody musí být zajištěno napříč celou firmou a všemi uživateli kalkulačního systému – v tomto případě došlo k absolutnímu nepochopení ze strany uživatelů, jako jsou technologové či obchodníci, kteří s kalkulacemi neustále pracují.
- Pro úspěšnou implementaci a využití tohoto systému na operativní úrovni je potřeba mít také jasnou podporu ze strany vrcholového vedení, což se v tomto případě neprojevovalo.

I přes uvedené problémy je však nutné objektivně připustit, že toto srovnání napomohlo alespoň k částečné úpravě tradičního modelu přírážkové kalkulace a úpravě a zobektivizování režijních skupin a přírážek. Na této ukázce tak lze demonstrovat, že i přes neúspěch v zaimplementování procesního řízení nákladů na operativní úrovni, lze dosáhnout pokroku alespoň částečným použitím dílčích zjištění.

## 5.2.2 Shrnutí kvalitativního průzkumu

V rámci kapitoly o kvalitativním výzkumu bylo popsáno a vyhodnoceno 5 studií (vzniklých na základě strukturovaných rozhovorů s odpovědnými pracovníky daných firem), nicméně autor se může opřít o zjištění z dalších 10 firem, ve kterých provedl obdobná zkoumání. Na základě provedeného kvalitativního výzkumu může autor práce shrnout následující dílčí závěry:

- 1) V každé zkoumané firmě se objevují rozličné problémy, které mají přímou souvislost s kalkulačními systémy, využívanými v těchto firmách.
- 2) **Až ve třech čtvrtinách firem je kladen větší důraz na plánování a rozpočtování, než na propracovaný kalkulační systém a přesnou alokaci režijních nákladů.**
- 3) V dnešní turbulentní době je téměř každá firma pod vysokým tlakem při stanovení cen svých produktů. Prioritou je tedy snižování nákladů, přičemž prvotním zájmem je úspora v přímých nákladech (např. použitím levnějších materiálů, změny v technologických postupech apod. Teprve poté následuje hledání možností v úsporách v režijních nákladech. Tento trend je patrný především u firem, kde významnou složkou nákladů je přímý materiál či vysoký podíl přímé práce.
- 4) Na stále větším významu nabývá **využití retrogradního kalkulačního vzorce** při prvotních kalkulacích výkonů, z důvodu uvedeného v bodě 3. Firmy jsou nuceny neustále porovnávat tržní a konkurenční cenu a své náklady přizpůsobit této ceně.
- 5) Omezení při cenových jednáních vyvolávají ve firmách **dysfunkci absorpčních metod kalkulací** a stále více firem využívá především různé formy kalkulací neabsorpčních.
- 6) V případě neabsorpčních kalkulací se může jednat o vykalkulování pouze čistě přímých nákladů (nikoliv na úrovni variabilních nákladů), což se ukázalo minimálně ve čtyřech zkoumaných firmách (cca 25 % firem). V těchto firmách lze zaregistrovat využití prvků metody řízení TOC („průtokového řízení nákladů“), přestože tak firmy nečiní cíleně s vědomím konkrétního využití této filozofie. V tomto případě se ovšem nutně **projevuje absence stanovení výrobní režie**, mající souvislost s tvorbou výkonů a tudíž je nutné ji považovat za variabilní náklad. **V úvahách o minimální ceně se poté firmy dopouští chybných rozhodnutí** a v mnoha případech dochází ke sjednání ceny produktu pod úrovní úplných variabilních nákladů.
- 7) Ze zkoumání vplynuly 2 rozdílné přístupy firem ke stanovení ceny, což vyvolává také rozdílné přístupy ke kalkulacím. Ty souvisí s globální

hospodářskou situací a hospodářskými cykly, a to s sebou přináší různou míru realizovaných výkonů a využití výrobní kapacity. V případě, že **firmy nejsou schopny naplnit výrobní kapacitu**, dochází k realizování výkonů tzv. „za každou cenu“, nebo-li firmy jsou ochotny prodávat pouze za variabilní (někdy dokonce pouze přímé) náklady, s cílem udržení stávajících zaměstnanců. V tomto případě tedy firmy **nepovažují propracovaný kalkulační systém s přesnou alokací režijních nákladů za nepostradatelný**. Až teprve za předpokladu dostatečného množství zakázek a naplnění výrobní kapacity tak firmy začínají porovnávat jednotlivé zakázky a právě v tomto okamžiku potřebují určit celkové náklady výkonu, což klade vyšší důraz a požadavky na absorpční kalkulační systémy.

- 8) Firmy si jsou vědomy nedokonalostí využívaného kalkulačního systému, přičemž v mnoha případech jsou uplatňovány pouze kalkulace neabsorpční. V případě absorpčních kalkulací se pak **uplatňuje v široké míře zkušenostní efekt a odborný odhad** pro určení režijní přírážky či sazby a tím zohlednění režijních nákladů v kalkulacích. **Nicméně snahy vedoucí k jeho změnám, vylepšení či transformaci kalkulační metody, se projevíly pouze u poloviny firem, což koresponduje také se zjištěními v rámci kvantitativního zkoumání.** Tento závěr se ztotožňuje s tvrzením M. Hammera, jenž ve své publikaci Agenda 21 mimo jiné uvádí: „...mezi mnoha manažery převládá názor, že opravdoví manažeři nepotřebují žádná měření, a že jsou schopni vědět, co se v podniku děje, aniž by se museli spoléhat na nějaké papíry potištěné údaji, přičemž se domnívají, že přílišná pozornost číslům je vlastně vyjádřením slabosti. Jsou nepochybně přesvědčeni, že hlavními předpoklady efektivního vedení jsou odvážná vize a zkušenosti z první ruky...“ [15, str. 107]
- 9) Ve třech zkoumaných firmách byl využit model moderní metody ABC v rámci srovnání s tradiční kalkulací, přičemž ve všech případech **byly prokázány zřejmé přínosy v přesnější a kauzálnější alokaci režijních nákladů konkrétnímu výkonu** (nebo zákazníkovi, teritoriu atd.). Prostřednictvím metody ABC bylo možné příčinněji alokovat 75 – 85 % režijních nákladů.
- 10) V případě metody ABC se jedná o použití spíše na strategické úrovni (strategický model), nikoliv o operativní využití.
- 11) **Komplexní využití a masovější rozšíření ABC se nejeví ve většině výrobních firem jako možné, neboť zde existují bariéry především v lidském, časovém a finančním faktoru.** Firmy argumentují nedostatkem odpovídajících personálních či časových kapacit ke zvládnutí tohoto poněkud náročnějšího kalkulačního systému, metoda je všeobecně

vnímána jako příliš složitá. Zvládnutí tohoto problému by vyžadovalo nábor nových pracovníků, podrobná školení a rozšíření vzdělávacího systému uživatelů, což s sebou samozřejmě nese zvýšení nákladů. V neposlední řadě je také nutné zmínit návaznost metody ABC na informační systém, jehož úprava a přizpůsobení by opět přispěla ke zvýšení nákladů nezbytných na efektivní využití této metody.

- 12) Především u firem střední velikosti je nutné **zdůraznit tvůrčí přístup k nákladovému řízení** a řešení některých problémů v této oblasti. Ač v těchto firmách nelze očekávat rozvinuté teoretické zázemí oblasti řízení a alokace nákladů, jsou uplatňovány principy (např. při využití teorie omezení), které byly získány na základě zkušeností a neustálého přizpůsobování změnám v ekonomických a tržních podmínkách.
- 13) U velkých firem byl zaznamenán negativní vliv klasických přístupů k řízení nákladů, přetrvávající často již z dob „minulého režimu“, který se vyznačuje značnou těžkopádností a „zkostnatělostí“, přičemž nedovoluje pružně reagovat na aktuální změny v ekonomice.
- 14) Během zkoumání se potvrdilo, že nákladové řízení a alokace režijních nákladů jsou velmi **úzce spjaty s různou úrovní využití ekonomických informačních systémů**. Firmy jsou v mnoha případech „svazovány“ **využívaným informačním systémem**<sup>55</sup>, jehož změna by vyžadovala velké externí zásahy doprovázené vznikem poměrně velkého objemu nákladů. Poněkud zarážející je také zjištění, že dokonce ani relativně nové a moderní ekonomické systémy (ERP) nelze efektivně využít při řízení a alokaci režijních nákladů a firmy tak jsou nuceny využívat podpůrných nástrojů, jako např. MS Excel.

---

<sup>55</sup> Výzkumná šetření potvrdila, že ve firmách se lze stále setkat s ekonomickým softwarem, vytvořeným ještě na konci minulého století, který není účinně schopen reflektovat na změny v ekonomické a hospodářské situaci.

### 5.3 Ověření stanovených hypotéz

V souladu s metodologickým postupem (viz. kapitola 4.2) po provedeném kvantitativním a kvalitativním výzkumu přistupuje autor k potvrzení či vyvrácení stanovených hypotéz.

**Hypotéza H1: Míra využití moderních metod řízení a alokace režijních nákladů ve výrobních firmách v ČR je nízká.**

Vzhledem k výsledkům kvantitativního i kvalitativního výzkumu lze tuto **hypotézu potvrdit**. Jak vyplynulo z obou šetření, využití moderních metod řízení a alokace nákladů je na velmi nízké úrovni a pouze u cca 10 % firem se můžeme s některou metodou, jako je Activity-Based Costing či Target Costing, setkat. Zde je nutné upozornit také na fakt, že i tam, kde se o implementaci některé moderní metody pokusili, bylo nakonec od širšího praktického využití upuštěno.

Důvodů nevyužívání těchto metod lze spatřovat hned několik, a v rámci zpracování jednotlivých výzkumu již byly zmíněny. Nicméně, shrňme si na tomto místě alespoň ty nejdůležitější:

- **Nedostatečná informovanost** – s těmito metodami, jejich výhodami a přínosy není seznámena téměř třetina výrobních firem, přičemž výrazně horší je tato situace ve firmách s tuzemským kapitálem (jedná se až o dvě třetiny těchto firem).
- **Nedostatečné odborné a personální zabezpečení** – firmy jsou nuceny k neustálým úsporám nákladů, čímž se nenabízí lidský potenciál k implementaci a operativnímu zvládnutí a zabezpečení hladkého provozu těchto metod.
- **Finanční náročnost** – zavedení a aktivní využívání těchto metod s sebou nese náklady, které jsou vnímány jako příliš vysoké, vzhledem k možným přínosům. Zde se jedná především o náklady spojené se samotnou implementací (můžeme jmenovat např. náklady na poradenskou a konzultantskou činnost), s pořízením či úpravou informačního systému, školení a neustálé vzdělávání pracovníků-uživatelů systému a v neposlední řadě je nutné zmínit také náklady spojené se zaměstnáním nových odborných pracovníků.
- **Orientace výrobních firem na základní existenční problémy** – silný konkurenční boj spolu s cenovými tlaky a přesunem výroby do asijských regionů způsobují nedostatek efektivních zakázek v rámci různých průmyslových odvětví. Výrobní firmy tak soustřeďují pozornost především na získání zákazníka a dostatečného množství zakázek, vytížení výrobních kapacit, zabezpečení levnějších vstupních výrobních faktorů atd.

Problematika přesnější a příčinnější alokace režijních nákladů tak je výrazným způsobem zatlačena do pozadí.

- **Konzervativní způsob řízení** výrobních firem – především z kvalitativního zkoumání vyplynuly překážky v implementaci moderních metod řízení nákladů, spočívající v nedůvěře v přínosy těchto metod ze strany nejvyššího vedení. To se projevuje především ve firmách s tuzemskými vlastníky.

**Hypotéza H2: Významný podíl výrobních firem věnuje výrazně menší pozornost řízení, struktuře a vývoji režijních nákladů, než řízení přímých nákladů.**

Z kvantitativního výzkumu vyplynulo, že dochází k neustálému nárůstu podílu režijních nákladů, což nyní uvádí téměř polovina firem oproti cca 30 % v roce 2004. I vzhledem ke zmiňovaným cenovým a konkurenčním tlakům si firmy začínají uvědomovat nebezpečí tkvící v nekontrolovatelném růstu režijních nákladů. I proto celkem 86 % firem uvádí, že jejich pozornost je zaměřena stejnou měrou jak na přímé náklady, tak také na režijní.

Tento závěr lze potvrdit také zjištěními v rámci kvalitativního průzkumu, v němž 13 z 15 firem (87 %) uvedlo, že jsou nuceny režijním nákladům věnovat stejnou nebo dokonce větší pozornost než nákladům přímým. Děje se tak ve větší míře využitím plánů a rozpočtů, které jsou neustále kontrolovány, porovnávány a revidovány. V menší míře jsou potom režijní náklady řízeny a ovlivňovány na základě zjištění z kalkulací.

**Výše zmíněným byla hypotéza H<sub>2</sub> vyvrácena.**

**Hypotéza H3: Tradičně používané přírážkové kalkulace nejsou schopny adresně přiřadit režijní náklady konkrétnímu výkonu.**

**Tato hypotéza byla potvrzena.**

Již v průběhu kvantitativního zkoumání bylo zjištěno množství problematických oblastí, se kterými se tradiční přírážkové kalkulace potýkají. Jmenujme především různou výši uhrazených režijních nákladů v produktech, vzhledem k výkyvům v objemech výroby, nalezení odpovídající rozvrhové základny, kvantifikace režijních přírážek vzhledem k rychle a turbulentně se měnící budoucnosti atd.

Díky těmto a dalším nedostatkům jsou firmy postaveny před elementární nebezpečí, spočívající v neuhrazených režijních nákladech při realizování různých objemů prodeje. To bylo potvrzeno také kvalitativním průzkumem a při srovnání s moderní kalkulační metodou, jakou ABC bezesporu je, se projeví nedostatky přírážkových kalkulací v plné míře.



Dá se říci, že tato negativa jsou částečně eliminována rozdělením režijních přírážek do podrobnějších dílčích částí, jenž jsou přiřazovány příslušným příčinným rozvrhovým základnám (jedná se tedy o podrobnou diferencovanou přírážkovou kalkulaci). I přesto však jsou přírážkové kalkulace problematické především u zakázkových (kusových) výrob, kdy je vyžadována diferenciace jak produktu, tak často také doprovodných režijních činností. Náklady způsobené těmito režijními činnostmi pak nejsou v přírážkových kalkulacích zachyceny v objektivní výši a dochází tak ke zkreslení ziskovosti jednotlivých produktů.

Jako další problém přírážkových kalkulací je uváděna neschopnost jednoduše zjistit **skutečnou výši ziskovosti jiných nákladových objektů**, jako např. zákazníka či prodejního teritoria. To je možné učinit pouze zprostředkovaně, přičemž prvotně je nezbytné zjistit ziskovost jednotlivých výrobků. **Jako objektivnější se tak jeví využití kalkulační metody ABC** pro přesnější stanovení ceny na základě spotřebovaných aktivit, neboť poté jsme schopni, s vysokou mírou přesnosti, zjistit také náklady na další nákladové objekty.

***Hypotéza H4: Významnou část režijních nákladů podniku lze na základě uplatnění moderní kalkulační metody ABC alokovat konkrétnímu nákladovému objektu.***

Na základě zjištění v rámci kvalitativního výzkumu lze říci, že prostřednictvím kalkulační metody ABC jsou firmy schopny příčinně alokovat více než 75 % svých režijních nákladů, což se prokázalo ve všech třech zkoumaných firmách, ve kterých byl model ABC otestován. I když ani v jednom případě nelze hovořit o nastavení systému ABC pro jeho operativní použití v praxi těchto firem, aplikovaný pilotní testovací projekt **jasně prokázal schopnost relevantního rozklíčování režijních nákladů a jejich alokace konkrétním nákladovým objektům.**

Zbytek tzv. nealokovatelných nákladů je nutné přenést do ceny výrobků např. prostřednictvím režijních přírážek. Jedná se především o náklady nemající jakoukoliv souvislost s výkonem firmy. Namátkou uveďme finanční náklady, jako jsou poplatky za vedení běžného účtu, kursové ztráty či režijní náklady alokované v rámci skupiny spřízněných firem (např. ze strany mateřské firmy do dceřiné) apod.

I když je prakticky nemožné provést adresnou alokaci **všech nákladů** (ze zcela relevantních důvodů, neboť část nákladů nemá absolutně žádnou spojitost a závislost s nákladovými objekty jako např. výkony) a část režijních nákladů je tedy nezbytné alokovat jinými způsoby (např. uplatněním režijních přírážek), můžeme využít ABC metodu k adresné alokaci většiny provozních nákladů. Na základě těchto zjištění lze tudíž **tuto hypotézu považovat za potvrzenou.**

### **Hypotéza H5: Využívání exaktních metod pro podrobnou alokaci režijních nákladů k výkonům je pro firmy nákladné a složité.**

Můžeme konstatovat, že potvrzení této hypotézy již částečně vyplynulo z kvantitativního výzkumu, kde se ukázalo, že až třetina firem provádí alokaci režijních nákladů na základě konstantní přírážky, vycházející z minulosti či dokonce pouze odhadem. Otázkou tedy bylo, proč k tomuto dochází? Proto na tuto problematiku byla zaměřena také část kvalitativního výzkumu, kde se zřejmě potvrdilo, že firmy až v cca 70 % případů neuplatňují ve svých kalkulacích podrobné a příčinné zohlednění podílu režijních nákladů v ceně výrobku. Přitom zájem o změnu této situace vyjádřila pouze polovina dotázaných firem.

Jako argument pro tento přístup bylo uváděno nejčastěji:

- **Přesná struktura nákladů obsažených ve finální ceně není důležitá vzhledem k cenovým a konkurenčním tlakům**, které ji v mnoha případech snižují pod efektivní hranici, nicméně **výrobky přináší alespoň částečný příspěvek na úhradu fixních nákladů**. Zjištění struktury režijních nákladů pomocí exaktních metod by tak firmám nepřineslo žádný efekt, znamenalo by to pouze dodatečné náklady.
- Rozhodujícím ukazatelem pro řízení je přidaná hodnota (cena–přímý materiál, tedy teorie omezení) či celková hodnota příspěvku na úhradu, jehož plánovaná výše, za dodržení rozpočtových pravidel, bude znamenat dosažení požadované míry zisku. Nejeví se tudíž efektivní zabývat se konkrétním přiřazováním režijních nákladů k jednotlivým výkonům. **Důležitý je pro firmy celopodnikový pohled**, dosažení kladného výsledku za firmu jako celek (např. celková výše přidané hodnoty, příspěvku na úhradu, ziskovosti). Dílčím částem výsledků tedy není věnována pozornost, a můžeme tak říci, že analytický přístup k určování ekonomických výsledků je výrazně potlačen.
- Je nezbytné zohledňovat uživatele kalkulačního systému, kteří nejsou často schopni operovat se složitějšími propočty.
- Je preferován přístup výkon/cena, čili systém musí být založen pouze na únosné míře složitosti, která odpovídá efektům, které přináší. Podrobné vyjádření režijních nákladů na konkrétní výkon je často vnímáno jako příliš složité vzhledem k množství faktorů vstupujících do celého procesu. Ve finále by tak byl přesný propočet pro firmy nákladnější, než zjištění skutečné míry celkových nákladů, které by převýšily cenu akceptovatelnou trhem.
- Exaktní vyjádření režijních nákladů ve spojitosti s konkrétním výkonem není možné vzhledem k omezeným možnostem dostupného informačního systému (evidence účetních dat). Znamenalo by to zavedení nového ekonomického informačního systému, což by vedlo ke zvýšení nákladů nejen na samotný systém, ale také na proškolení pracovníků.

- Změna kalkulačního systému by vyžadovala nové pracovníky, kteří by daný systém vytvořili (naimplementovali) a „obsluhovali“. To s sebou opět přináší dodatečné náklady.

Na základě výše zmíněného lze danou **hypotézu potvrdit**.

## 5.4 Návrhy v oblasti řízení a alokace režijních nákladů

Jak vyplynulo z výše uvedených šetření, tak ani v dnešní době není míra využití sofistikovaných nástrojů pro nákladového řízení a alokace nákladů ještě zdaleka optimální. Neustále je možné se v mnoha firmách setkat spíše s intuitivním než odborným řízením a zkušenostní efekt převládá nad exaktními nástroji. Je však možné cítit kladné postoje ke změnám v této oblasti, k nimž však často chybí lidský potenciál, odborný přístup či pouze podrobné znalosti problematiky nákladového řízení. V této kapitole by proto autor chtěl přiblížit **možné přístupy k nákladovému řízení a řízení režijních nákladů, nastínit vhodné postupy a posloupnosti jednotlivých kroků při tvorbě nákladového a kalkulačního systému výrobní firmy.**

Na začátek je nezbytné předeslat, že je velmi obtížné navrhnout univerzální systém nebo nástroj, jenž by byl snadno aplikovatelný v jakékoliv firmě. To ale vzhledem k rozmanitosti výrobních odvětví, typů, forem a charakterů výroby, není prakticky ani možné. **Proto je potřeba chápat následující návrhy jako zásady a principy**, které by měly sloužit jako návod pro možné zpřesnění a zefektivnění nákladového systému a alokace režijních nákladů.

### 5.4.1 Podrobnou analýzu firmy lze považovat za základ úspěchu

Je nezbytné si uvědomit, že pro úspěšné a efektivní nákladové řízení je v první řadě potřeba detailně **poznat samotnou firmu** a její okolí. Pouze na základě podrobných informací a znalostí je možné aplikovat poznatky o nákladovém řízení a jeho důsledcích. Jako první krok je tedy nutné provést **podrobnou situační analýzu**. Tu můžeme rozdělit do několika kroků:

- **Analýza externího okolí**<sup>56</sup> – představuje především analýzu odvětví a jeho vývoje, analýzu poptávky, konkurence a v neposlední řadě také dostupných zdrojů. Tyto jednotlivé analýzy pak vytváří celkový obraz externího okolí firmy, na jehož základě je možné přijímat zásadní rozhodnutí ovlivňující budoucí vývoj firmy.
- **Interní analýza** – zde je potřeba v první řadě analyzovat vnitřní uspořádání firmy a v souvislosti s výsledky externí analýzy stanovit klíčové oblasti nákladového řízení a také alokace nákladů. Je nezbytné stanovit jaké jsou předpoklady a omezení alokace nákladů, jaký význam pro firmu představují, je potřeba jasně určit, zda má podrobná alokace (režijních) nákladů smysl vzhledem k omezujícím podmínkám. V rámci interní analýzy je nezbytné také analyzovat samotnou strukturu firmy, organizaci výroby a veškeré vazby uvnitř firmy.

---

<sup>56</sup> Existuje mnoho různých analýz, které je zde možné uplatnit. Vzhledem k zaměření práce však autor neshledává jejich popis jako nezbytný.

## 5.4.2 Analýza nákladů

Jako další krok **k volbě adekvátních nástrojů řízení nákladů** je zjištění podrobných informací o nákladech a jejich evidenci. Náklady firmy, **s důrazem na jednotlivé režie**, je potřeba podrobit zevrubnému zkoumání a vytvořit si **detailní přehled o jejich struktuře, vazbách a souvislostech s realizovanými výkony** firmy. Je nutné upozornit na omyl mnoha manažerů, a sice, že k vytvoření obrazu o nákladech a výkonech si vystačíme s výsledovkou. Je pochopitelně nutné provést podrobný hloubkový rozbor nejen jednotlivých nákladových účtů (čili analyzovat náklady z pohledu druhového členění), ale provést také rozklíčování nákladů ve vztahu k nákladovým objektům a v souvislostech se vznikem jednotlivých výkonů.

Bez nadsázky je možné říci, že struktura nákladů, jejich vazba na výkony firmy, ale také vývoj nákladů v čase, jsou zásadní pro nastavení různých nástrojů řízení nákladů. K usnadnění provádění pravidelných analýz nákladů je vhodná **podrobná evidence nákladů s jasným určením vzniku nákladů**. Čím podrobněji jsme schopni jednotlivé náklady (včetně režijních) evidovat, tím přesnější se potom stává jejich alokace. Předpokladem tedy je **detailně evidovat** náklady:

- **dle místa vzniku** – náklad musí být přiřaditelný ke konkrétnímu středisku či útvaru,
- **dle odpovědnosti** – náklad by měl být přiřaditelný k osobě (zdroji), která je za jeho vznik zodpovědná,
- **dle příslušnosti k výkonu** – projektová výroba či výroba větších celků si vyžaduje také vznik nákladů v různé struktuře a výši. Čím podrobněji je náklad konkrétně přiřazen, tím snazší je jeho zohlednění v kalkulacích,
- **dle zákazníků nebo trhů** – to může výrazným způsobem usnadnit vyhodnocení jejich nákladovosti či ziskovosti.

## 5.4.3 Tvorba rozpočtů

Překvapivě **velký význam rozpočetnictví a rozpočtů s pozitivním vlivem na řízení režijních nákladů** byl prokázán jak kvantitativním, tak také kvalitativním průzkumem. Nejen, že se rozpočty stávají hlavním a směrodatným nástrojem řízení (režijních) nákladů, lze jich také využít při tvorbě kalkulací jako výchozího zdroje informací o budoucí nákladové situaci.

Rozpočty lze považovat za podrobnější upřesnění hlavních podnikových plánů do konkrétní číselné podoby. Zde je potřeba zdůraznit výraz „podrobnější“, protože jeden sumární souhrnný rozpočet celkového hospodaření firmy nelze považovat za dostatečný. **Rozpočty je tak vhodné rozpracovat na úroveň středisek, útvarů či jednotlivých aktivit**, přičemž se takto stávají spojnicí mezi provozní činností organizace a jejími plánovanými cíly, což ve své

publikaci potvrzuje také Petřík. [46] Při dodržení **komplexnosti rozpočtů v rozpadu na jednotlivé dílčí části**, lze získat podrobný přehled o budoucím vývoji ekonomické situace firmy, neboť je nutné si uvědomit, že kvalitně zpracované a **provázané rozpočty** modelují „průběh“ nákladů napříč celou firmou.

Samotné vytvoření rozpočtů pro jejich efektivní přínos však nestačí, je potřeba respektovat určité zásady jejich fungování. Můžeme je definovat jako:

- **Flexibilní rozpočtování** – v dnešní turbulentní době začíná být zcela nedostatečné rozpočtování na časové období pouze jednoho roku. Neustále se měnící situace vyžaduje tvorbu krátkodobějších rozpočtů (čtvrtletí, měsíce), které jsou revidovány dle aktuální hospodářské situace. V této souvislosti se vžil v podnikové praxi také výraz forecasting<sup>57</sup>. Tento proces může být také do značné míry ovlivněn délkou dopředu sjednaných kontraktů firmy.
- **Odpovědnost** – účelné je navázat jednotlivé rozpočtované položky (především tedy položky režijních nákladů) na konkrétní pracovníky, a to nejen na manažerských pozicích, ale také na nižších vedoucích úrovních, a to až např. po mistry ve výrobě. V této souvislosti ovšem je vhodné stanovit také pravomoci pracovníků za přidělené rozpočtové položky. Hovoříme zde o tzv. ovlivnitelných a neovlivnitelných nákladech, které musí být jasně odděleny. Je vhodné také stanovit limity částek, do kterých mohou jednotliví pracovníci nést rozhodovací pravomoc a také sankce za jejich svévolné překročení. V rámci rozpočtovacího procesu je vhodné také stanovení minimálních odchylek pro následnou kontrolu.
- **Kontrola rozpočtu a měření ekonomické výkonnosti** – v rámci rozpočtování samozřejmě nestačí pouze sestavení rozpočtu, je nezbytná také pravidelná kontrola plnění rozpočtovaných položek a dodržení naplánované ekonomické výkonnosti firmy. Zde je tedy vhodné neustále sledovat strukturu nákladů, včetně režijních, v čase, stanovit si odchylky a tyto odchylky vyhodnocovat. V případě překročení stanovených limitních odchylek je nutné okamžité vyhodnocení odchylek a zjištění jejich příčin. V případě dodržení odpovědnostního principu je nutná **komunikace odchylek s odpovědnými pracovníky**. Na základě kontroly dodržování rozpočtové politiky spolu se změnami předpokládané situace lze stavět tvorbu flexibilních rozpočtů na základě forecastingu.
- **Participace** – na příkladu některých firem se ukázalo, že i pracovníci na nejnižších úrovních (např. řadoví pracovníci ve výrobě), jsou schopni nést určitou míru odpovědnosti za svěřené rozpočtované položky (participovat na rozpočtu) a tím pozitivně ovlivnit dodržování naplánované výše těchto položek. Zde je však předpoklad úplné informovanosti, kdy každý

---

<sup>57</sup> Je možno chápat jako proces odhadu v neznámých situacích. Představuje tak proces neustálé revize a aktualizace rozpočtů dle očekávaných a předpovídaných vývojů a změn.

pracovník má reálné informace o situaci firmy a dokáže ve spolupráci s managementem firmy usměrňovat jemu delegované rozpočtové položky. Mohou se dokonce, ve spolupráci s managementem, sami podílet na tvorbě dílčích částí rozpočtu, případně je vhodné alespoň jejich zapojení do připomínkovacího řízení při schvalování rozpočtu.

- **Motivace** – dodržení stanovených rozpočtovaných položek se může stát pro odpovědné pracovníky také motivačním nástrojem. Pokud jsou schopni všichni zainteresovaní pracovníci dodržet svěřený a delegovaný rozpočet (ovlivnitelných nákladů), může to výrazným způsobem přispět nejen k pozitivní motivaci (ve formě odměn), ale především také k pozitivnímu odrazu v ekonomických ukazatelích celé firmy.

Celý proces tvorby rozpočtů lze považovat za poměrně složitý a jeho detailní popis a metodika není cílem této práce. Nicméně rozpočtování tvoří nedílnou součást manažerského účetnictví a jeho význam a tvorba jsou vcelku široce rozpracovány v různých publikacích věnovaných manažerskému účetnictví, pro příklad jmenujme autory jako Král [32], Fibírová [9] nebo Petřík [46].

#### 5.4.4 Stanovení výstupů použitých nákladových nástrojů

Aby bylo možné konkretizovat použití jednotlivých nástrojů řízení nákladů, je vhodné si nejdříve určit:

- a) **Pro koho** jsou tyto výstupy určeny (každý uživatel potřebuje jiné informace). Např. **top management** bude vyžadovat jak agregované informační výstupy, indikující celkovou ekonomickou situaci a výsledky firmy, na jejichž základě budou přijímat strategické rozhodnutí, tak také dílčí informační výstupy pro operativní rozhodování. **Pracovníci obchodního oddělení** (obchodní prodejci, zástupci apod.) budou ke své činnosti vyžadovat maximum informací nejen o výrobním procesu, parametrech výrobků, ale především podklady pro cenová jednání, stanovení ceny slev, rabatů apod. **Technologové** budou pracovat s informacemi týkající se především výrobního procesu jako jsou normy výroby, ocenění práce, ceny materiálu, tedy vším, co můžeme nazvat přímými náklady. Takto je vhodné stanovit přehled uživatelů informací a jejich požadavků.
- b) **K jakému účelu** jsou výstupy v rámci rozhodování (a řízení) požadovány. Je vhodné si stanovit, zda výstupem bude:
  - stanovení přímých nákladů (např. z důvodů optimalizace výrobních postupů),
  - zjištění nákladů na úrovni **úplných nákladů výroby** (např. pro potřeby vnitropodnikového ocenění zásob výrobků),
  - zjištění úplných nákladů výkonu např. pro potřeby stanovení přesné ceny výkonu,

- možnost přesného vyčíslení ziskovosti jednotlivých výkonů – produktů,
- možnost stanovení efektivnosti jednotlivých zákazníků, oblastí prodeje apod.,
- nastavení parametrů konkrétních ukazatelů, na jejichž základě budou stavěna rozhodnutí, ale také např. motivační systém a hodnocení pracovníků,
- stanovení systému odchylek a jejich kontroly,
- určení standardů, na jejichž dodržování bude kladen maximální důraz (Standard costing).

#### 5.4.5 Vztah nástrojů řízení nákladů

Při tvorbě nákladového systému jako celku je nezbytné mít podrobný přehled o komplexní ekonomické situaci firmy, dostupných informačních zdrojích (evidence nákladů, informační systém a jeho výstupy, technologické postupy atd.), požadovaných výstupech a teprve na těchto základech volit vhodné nástroje pro naplnění nákladové politiky firmy. Je potřeba si uvědomit, že každý nástroj, za které můžeme považovat plány, rozpočty, kalkulace, normy či standardy, má své specifické užití<sup>58</sup>.

Pokud budeme uvažovat, že na vrcholu pyramidy řízení stojí **cíle firmy**, potom **rozpočet můžeme považovat za strategicky, takticky nebo operativně orientovaný nástroj konkretizace cílů či prostředků** k jejich dosažení, vyjádřených ve formě měřítek, jenž se orientují na hodnotovou stránku podnikatelského procesu. Jejich prostřednictvím tedy ovlivňujeme jednotlivé měřitelné oblasti spotřebovávaných zdrojů (a jejich ocenění) na straně jedné a dosahování výkonů na straně druhé. V případě racionálního chování jsou spotřebovávané zdroje nastaveny (rozpočtovány) na základě očekávaných dosažených výkonů (prodejů). Je nutné zdůraznit, že zvýšenou pozornost je potřeba klást především na rozpočty režijních nákladů, neboť rozpočty nákladů přímých se odvíjejí prakticky od plánovaných prodejů a výrobně-technologických postupů. **V případě podrobného rozpočtování tak jsme schopni výrazným způsobem ovlivňovat především náklady nepřímé - režijní.**

Rozpočty tak lze označit za silný nástroj řízení nákladů. Jako nástroj alokace režijních nákladů mohou být využity především v **první fázi alokačního procesu**, kdy jsou souhrnné režijní náklady přiřazovány (alokovány) např. jednotlivým střediskům, útvarům, projektům či aktivitám. Nicméně **nelze je označit za čistě alokační** (myšleno přiřazení nákladů konkrétnímu nákladovému objektu).

---

<sup>58</sup> Vzhledem k tématu a rozsahu této práce se budu dále věnovat především rozpočtům a kalkulacím.



Pro konkrétní nákladovou alokaci režii je potom vhodné navázat na sestavené rozpočty a využít v dalších fázích různé **kalkulační metody**, jejichž prostřednictvím jsou souhrnné nákladové položky alokovány (v případě absorpčních metod) na konkrétní nákladový objekt (výkon). Podrobněji je této problematice věnována následující kapitola.

Jak se také v praxi potvrzuje, vhodné je vytvořit provázaný systém, kde tyto nástroje nejsou striktně oddělené, ale naopak **vytváří efektivní podpůrné vazby**.

#### **5.4.6 Tvorba kalkulací a kalkulačního systému**

Proces nastavení kalkulací a tvorby kalkulačního systému lze považovat za poměrně složitý a náročný. Při tvorbě kalkulačního systému bychom již měli mít určeno, k jakému účelu budou kalkulace využity. Následujícím krokem je rozhodnutí, v jakém rozsahu budou kalkulace stanoveny, zda pouze jako cenové nebo také nákladové. V případě nákladových kalkulací potom zda se bude jednat o kalkulace předběžné, na jejichž základě poznáme předběžnou nákladovou náročnost jednotlivých výkonů a dalších nákladových objektů, nebo je doplníme o kalkulace výsledné, které budou odrážet skutečně vynaložené náklady (na jejich základě je pak možné zjišťovat např. efektivnost jednotlivých produktů).

##### **Volba vhodné metody kalkulace**

Jako zásadní pak můžeme označit volbu odpovídající kalkulační metody, jejímž úkolem následně bude poskytovat informace v požadované podobě. Jako zásadní faktory, ovlivňující výběr kalkulační metody můžeme určit:

- zdroje informací o nákladech, jenž jsou k dispozici a budou sloužit jako podklad pro zpracování kalkulací,
- předmět kalkulace,
- míru podrobnosti sestavování a absorpce kalkulace (míru alokace režijních nákladů), neboť od úrovně vyjádřených nákladů se bude odvíjet také složitost kalkulační metody,
- přesnost kalkulace,
- pracnost a nákladnost kalkulačních postupů,
- rozsah následného využití získaných informací.

Vzhledem k poměrně širokému rozsahu různých kalkulačních metod není jednoduché doporučit jednu optimální variantu. Proto se autor na tomto místě zaměří pouze na některé vybrané kalkulační metody, jejichž použití může být poměrně univerzální, vysoce přínosné nebo informativní. Vybranými metodami jsou:

- ✓ tradiční přírážkové kalkulace,
- ✓ moderní metoda procesního řízení nákladů Activity-Based Costing,

- ✓ kalkulace neúplných nákladů (variabilních nákladů),
- ✓ zdůraznění retrogradní kalkulace (zjednodušeného principu Target Costing).

Při výběru optimální metody a za dodržení výše stanovených zásad je potřebné dále zvažovat **jednotlivé výhody a nevýhody** konkrétních přístupů ke kalkulacím a v jejich rámci také k alokaci režijních nákladů.

Jako **nejuniverzálnější metoda kalkulací se jeví tradiční přírážková (zakázková) kalkulace**. Tato metoda je použitelná prakticky pro jakýkoliv výrobní podnik s různými typy výrob. **Její míra přesnosti a spolehlivosti** však v dnešním náročném prostředí **doznává značných trhlin** se vzrůstající náročností spotřebitelů (odběratelů). Je potřeba přiznat řadu nevýhod, které její **využití do značné míry omezují**.

Jedná se především o přílišnou jednoduchost sumační přírážkové kalkulace, kdy jednotná a univerzální RZ předpokládá přímo úměrný vývoj režijních nákladů vzhledem k jediné veličině. Jako poněkud zpřesňující se jeví metody diferencovaných přírážkových kalkulací, u nichž se ovšem také projevuje řada nedostatků. Velmi často používané peněžní RZ nejsou stálé a podléhají častým změnám, čímž výrazným způsobem zkreslují výsledné kalkulované hodnoty. Jako velmi nesnadný se jeví výběr adresných RZ pro příčinnou alokaci nákladů, přičemž následně vypočtené RP velmi často vychází z historických hodnot, což výrazným způsobem snižuje jejich spolehlivost, neboť budoucí situace může být zcela odlišná. K největším nevýhodám se tak řadí její statická forma, která nerespektuje změny v množství produkováných výkonů.

Její využití lze spatřovat především v podobě předběžné kalkulace pro stanovení předběžných nákladů a nabídkové ceny. Poněkud méně ji ale lze doporučit jako kalkulaci výslednou pro přesné zjištění efektivnosti jednotlivých výkonů (či jiných nákladových objektů), neboť, z výše uvedených nedostatků, může být výsledná efektivnost (ziskovost) výrazným způsobem zkreslena.

Pro přesnější alokaci režijních nákladů tak lze doporučit stanovení především podrobnějších režijních přírážek (sazeb), které budou respektovat jednotlivé funkční a organizační vlastnosti firmy s podrobným rozklíčování režijních činností navázaných na základní výrobní činnost firmy. Tím lze částečně eliminovat neočekávané výkyvy v objemech výroby. Současně je vhodné v maximální míře využívat naturálních základů pro stanovení režijních sazeb, což přispívá k eliminaci cenových výkyvů spotřebovávaných zdrojů. Tuto kalkulaci je **nanejvýš vhodné zkombinovat s kalkulací neúplných (variabilních) nákladů** pro porovnání efektivnosti jednotlivých výkonů - produktů. Srovnáním ziskovosti (vycházející z přírážkových kalkulací) a krycího příspěvku (zjištěného z kalkulace variabilních nákladů), dochází

k eliminaci případných nepřesností přírážkového modelu kalkulace, čímž získáme objektivnější pohled na efektivnost jednotlivých výkonů firmy.

Eliminace nepřesností alokace režijních nákladů prostřednictvím režijních přírážek je spatřována v procesním modelu řízení nákladů a využití kalkulace ABC s návazností prvků ABM (Activity-Based Management). Důvod lze hledat ve skutečnosti, že při rozpočtování, řízení, kontrole i samotné alokaci **režijních nákladů, tvořených aktivitami**, pomocí souhrnu technik, jako ABC, ABM, ABB, nákladovému objektu, se využívá **větší množství absorpčních kanálů**, než u tradičního přírážkového způsobu. To je způsobeno tím, že může být využito mnoho aktivit i měřitelných příčin, které lze použít pro konstrukci vhodného a přesnějšího přiřazení různých režijních nákladů konkrétním nákladovým objektům. Jak uvádí také různí autoři konceptu ABC/M (např. Staněk nebo Drury), tak prostřednictvím výše uvedeného modelu je podnik mimo jiné **schopen obvykle lépe přiřadit a rozpustit nepřímé náklady** na jednotku produkce a **zobrazit tak realističtěji hospodářský výsledek i přínos** (či plýtvání) **jednotlivých aktivit**.

Metoda se však jeví poměrně složitější z několika důvodů, a ty jsou spojeny s konstrukcí celého systému ABC. V první řadě je potřeba **lépe a přesněji evidovat a identifikovat náklady**, které jsou svázány s podnikovými aktivitami. To předpokládá **provedení podrobné nákladové analýzy**, která však je schopna také odhalit neproduktivní aktivity a tím podnik získává možnost jejich včasného odstranění a dosažení úspory režijních nákladů, či jejich nahrazení novými, jenž budou schopny generovat vyšší přidanou hodnotu firmě jako celku. Další složitosti nebo nejasnosti zde mohou být způsobeny určováním spotřeby jednotlivých aktivit na vybraný nákladový objekt. V rámci operativního modelu ABC se jako nezbytné jeví také pravidelný přepočtení ocenění jednotlivých aktivit, vzhledem ke změnám v ekonomických podmínkách, ve kterých se firma pohybuje. Tyto faktory v konečném důsledku mohou vytvářet pocit přílišné složitosti či nepřehlednosti celého systému. Nicméně v případě jasně nastavených pravidel a vazeb uvnitř celého informačního systému lze tyto „složitosti“ výrazným způsobem eliminovat. To však vytváří tlak také na pracovníky, kteří s tímto modelem přichází do styku, ať již v jeho primárně podobě při zadávání konkrétních dat do systému nebo jako jeho uživatelé.

Proto, jako jeden ze zásadních předpokladů fungování ABC, lze považovat dosažení změny myšlení a přístupu těchto pracovníků, rozšířit jejich vzdělání a provádět permanentní školení.

Ovšem, za předpokladu zvládnutí a překlenutí všech překážek, lze v metodě ABC/M získat efektivní nástroj řízení nákladů, jenž je schopen efektivně eliminovat nedostatek tradičních kalkulací v podobě využití především

finančního účetnictví založeného na statických a historických účetních dat. Přínos tak lze spatřovat v mnoha oblastech, od myšlení managementu v oblasti vzniku, příčin a řízení nákladů ve vztahu k aktivitám, procesům a nákladovým objektům, přes zkvalitnění manažerského finančně-hodnotového řízení (např. v podobě jiného přístupu k zjišťování efektivnosti výrobků či jednotlivých zákazníků) až po komplexní strategické řízení firmy.

Využití této metody se jeví přínosným zejména v podmínkách velmi heterogenní výroby, kde se např. i stejný typ výrobků upravuje na základě rozdílných požadavků různých zákazníků, což s sebou nese spotřebu dalších podpůrných a servisních činností, které zvyšují spotřebu režijních nákladů. Dále je vhodné uplatnění metody při rozdílných podmínkách prodeje stejných výrobků různým zákazníkům z různých teritorií, což opět může přinášet rozdílné přístupy k těmto zákazníkům a může tak docházet k různě vysoké spotřebě režijních činností, což tradiční přírážkové modely nejsou schopny rozlišit a může tak dojít k výraznému zkreslení nastavení ceny či vyjádření ziskovosti produktu.

V rámci ABC systému lze stanovit základní principy a podmínky, jenž představují nejen **základní pravidla této metody**, ale **jsou rovněž použitelné na systémech méně složitých** a mohou tak být označeny za **obecné zásady pro efektivní alokaci režijních nákladů**. To znamená, že není nutné implementovat komplexní ABC systém k zásadním zlepšením alokace režijních nákladů. Tyto pravidla a zásady lze identifikovat jako<sup>59</sup>:

1. Použití správné rozvrhové základny (vztahové veličiny) pro jednotlivé skupiny režijních nákladů podniku v podrobném rozčlenění, čímž lze výrazným způsobem eliminovat základní nedostatky jednoduchých přírážkových modelů.
2. Přiřazení režijních nákladů nákladovým objektům dle jejich skutečné spotřeby, především při požadavku na reálné zobrazení úplných nákladů výkonu (např. také pro potřeby odměňování a motivování).
3. Vhodné je také rozdělit náklady na **primární a podpůrné** a v první fázi alokovat podpůrné náklady na primární, neboť náklady podpůrných činností **účelově nesouvisí** s tvorbou podnikových výkonů (nákladovými objekty), ale **jsou spotřebovávány uvnitř** podniku pro jeho interní účely (např. náklady podpory IT úseku apod.). Přiřazením na primární aktivity se tak lze vyhnout arbitrární alokaci tohoto typu nákladů, čímž je možné také eliminovat chyby z nesprávného stanovení obecné správní režijní přírážky.

---

<sup>59</sup> POPESKO, B., NOVÁK, P. Principles of overhead cost allocation. *Issues in Global Business and Management Research*. USA, 2008. [87]

Pokud se zaměříme na uplatnění jakékoliv metody full-costing<sup>60</sup> a úplnou alokaci režijních nákladů, je vhodné dále dodržovat základní principy alokace:

1. **princip příčinnosti,**
2. **únosnosti,**
3. **průměrování** (podrobněji rozebráno v kapitole 2.5.1).

V praxi výrobních podniků je jejich uplatnění často velmi problematické a neřídka se lze setkat s jejich porušováním, přičemž režijní náklady jsou alokovány spíše na principech odhadu a zkušeností. Nicméně tyto 3 hlavní principy mají své opodstatnění, což bylo již mnohokrát prokázáno.

Na tomto místě bych ovšem rád upozornil na fakt, který vyplynul z praktické aplikace těchto principů v rámci kvalitativního průzkumu, a sice, že **existuje závislost jejich posloupností**. Tzn., že **na prvním místě by měl vždy být upřednostňován princip příčinnosti**, jenž vyjadřuje nejužší vztah k prováděným výkonům. Tento princip navíc nabývá mimořádné důležitosti právě v souvislosti s analytickým stanovováním nákladů pro potřeby např. odměňování a motivace, kdy potřebujeme získat relativně přesné údaje. V případě jeho vynechání a aplikování pouze např. principu únosnosti, se může firma dostat do bludného kruhu neustálých přepočtů režijních přírážek, což bylo prokázáno v průběhu případové studie firmy „E“.

Jak se v praxi ukázalo, tyto tři principy je vhodné doplnit ještě o **čtvrtý (4.)**, **jenž vyjadřuje míru složitosti a pracnosti alokace vzhledem k jejím přínosům**. Tento princip lze nazvat *principem „efektivnosti“*. Tento princip tedy má vyjadřovat míru přínosnosti úrovně alokace a hloubku zpracování kalkulací vzhledem k požadovaným výstupům celého nákladového systému.

Vzhledem k vývoji hospodářské situace, cenovým a konkurenčním tlakům se k tomuto čtvrtému principu uchyluje stále větší množství firem, pro které přestávají být systémy full-costing přínosné a jejichž tvorba znamená pouze zvýšení zátěže režijních činností, nepřinášejících téměř žádný efekt, neboť politika plných nákladů, a od nich se odvíjejících cen, je v praxi neuplatnitelná a nereálná. Proto stále větší množství firem přistupuje pouze ke kalkulacím neabsorpčním, prostřednictvím kterých je prováděno řízení výkonů na základě dosažené míry krycích příspěvků, přičemž rozhodující je kumulativní hodnota celkového krycího příspěvku, jehož výše je schopna pokrýt jak fixní (režijní) náklady, tak také požadovanou míru zisku.

Velkým rizikem se zde však jeví úroveň neabsorpčního zobrazení nákladů, která může sahat pouze k přímým nákladům. Firmy jsou v tomto případě vystaveny riziku prodeje svých produktů pod úrovní variabilních nákladů, což je nepřípustné i z krátkodobého hlediska. Zde se tedy nabízí nastavení jasného

---

<sup>60</sup> Systém kalkulací plných nákladů (pozn. autora)

**pravidla stanovení nákladů na úrovni úplných nákladů výroby** (variabilních), které budou kromě přímých nákladů zahrnovat **také alokovanou (variabilní) část výrobní režie**, která v podmínkách výrobních firem téměř nezbytně také vzniká. Tím je možné předejít nečekaným ztrátám, plynoucím z neuhrazení variabilní části režijních nákladů vznikajících ve výrobě, což, jak se v kvalitativním průzkumu několikrát potvrdilo, je mnohdy opomíjeno!

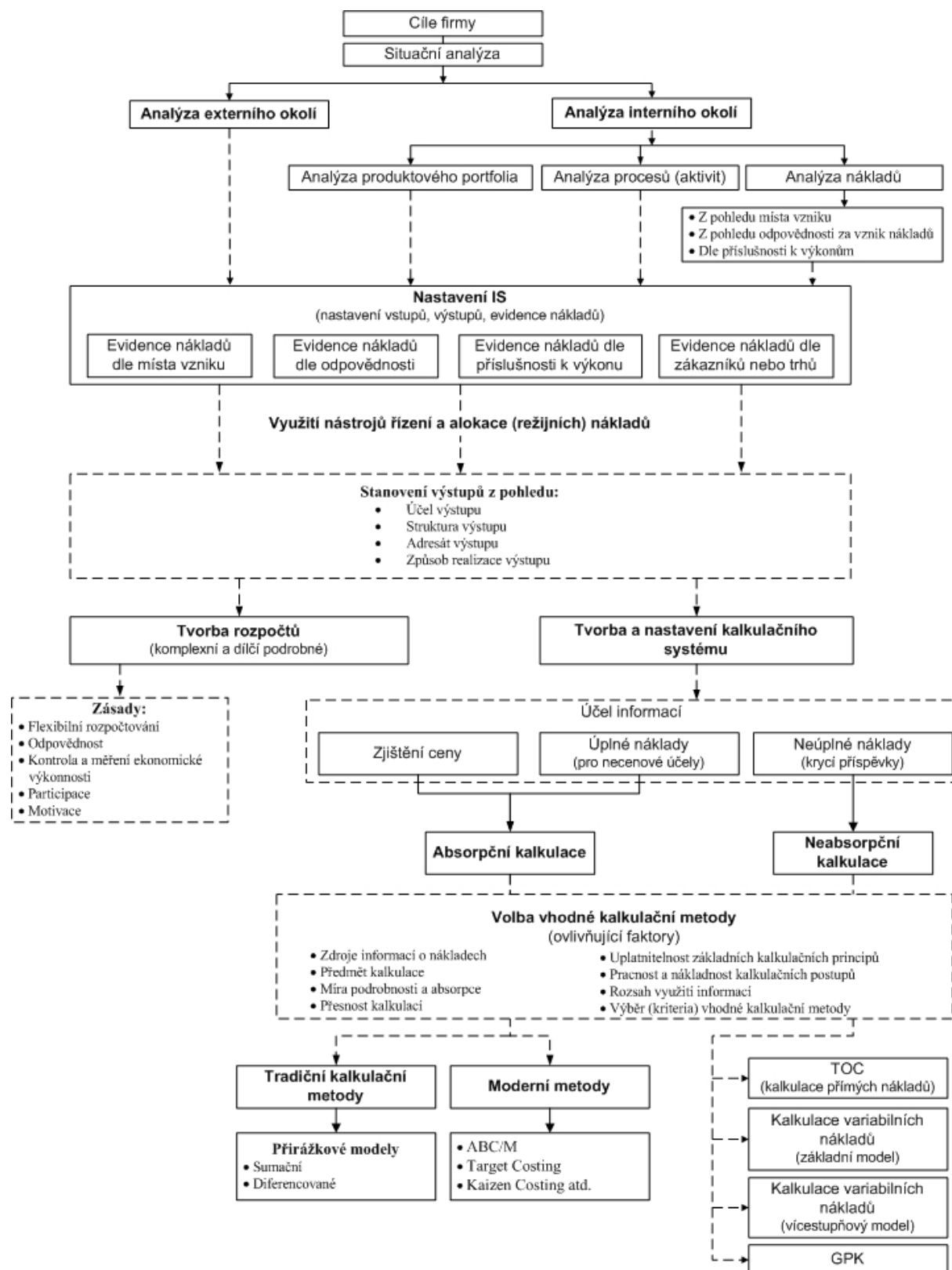
Jako vhodné se zde také jeví využití této kalkulace s vyjádřením více stupňů krycího příspěvku, jenž může názorně ukázat různou míru pokrytí nákladů. Jako přínosné se v tomto případě nabízí také použití německého modelu této kalkulace, a to modelu **Grenzplankostenrechnung** (GPK, viz. kap. 2.6.3.8).

Důležitost této metody se může také zvyšovat s rostoucí úrovní outsourcingu či offshoringu dílčích činností, a to ať ve výrobě nebo v podpůrných výrobně-režijních oblastech. Důvod je nasnadě, neboť v některých případech, kde se dříve objevovaly režijní činnosti generující režijní náklady, je možné, za využití výše zmíněných přístupů, dosáhnout přeměny nákladů režijních na náklady přímé, které je možné jednodušším způsobem přiřadit konkrétním výkonům.

Takto zvolený systém kalkulací se ovšem nemůže vyskytovat jako samostatný nástroj řízení nákladů, ale musí být založen na **kombinaci dalších nástrojů**, především v podobě vytvořeného podrobného rozpočtového systému. Dále je vhodné jej zkombinovat s využitím dalších kalkulačních metod, čímž můžeme porovnat např. dosaženou míru efektivnosti jednotlivých výkonů (jak bylo již uvedeno výše).

Jak se ukázalo v průběhu jednotlivých výzkumných částí i při zpracování samotné práce, na zvláštním významu v praxi nabývá využití retrográdního kalkulačního vzorce jako zjednodušeného modelu Target Costing. Vzhledem k neustálým tlakům na snižování cen jsou firmy nuceny hledat nové možnosti produkce levnějších produktů, což zvyšuje tlak nejen na snižování přímých nákladů (např. využitím levnějších materiálů), ale také na redukci nákladů režijních. Jak také mnoho autorů v literatuře uvádí, hlavní využití této metody lze shledat hlavně před samotným započítáním výroby konkrétního produktu, což by mělo být prvotním krokem každého obchodníka či ekonomy. V této fázi by tedy mělo dojít k posouzení, zda je firma schopna produkt v dané cenové relaci vyrobit a prodat s pozitivním efektem.

**Komplexní návrh přístupu k nákladovému řízení a alokaci nákladů je pro ilustraci zachycen na následujícím obrázku, kde jsou názorně zachyceny výše popsané principy, zásady, vazby a posloupnosti.**



Obr. 42 Vazby a posloupnosti návrhů v oblasti nákladového řízení a alokace režijních nákladů [vlastní zpracování]

## 6 PŘÍNOSY DISERTAČNÍ PRÁCE

Disertační práce je zaměřena na oblast řízení a alokace zejména režijních nákladů, v podmínkách výrobních podniků v ČR a jednotlivé přínosy lze zvažovat jak v rovině teoretické, tak v rovině praktické.

Výsledky práce a souvisejícího výzkumu byly a také budou publikovány v odborném tisku a prezentovány na odborných konferencích. Tyto výsledky lze také uplatnit v rámci pedagogické činnosti.

### 6.1 Přínosy pro vědu

Problematika alokace režijních nákladů je v teorii popsána relativně obsírně, nicméně se dá říci, že se nejedná o ucelený a přehledný materiál, který by byl jednoduše použitelný v podnikové praxi, a kde by existovaly konkrétní systémové rady, kterých by bylo možné při alokaci režijních nákladů využít.

Hlavní teoretický přínos disertační práce lze tedy spatřovat ve vytvoření uceleného teoretického konceptu a přístupů k alokaci (přiřazování) režijních nákladů v podmínkách výrobních firem s využitím různých kalkulačních metod.

V rámci tohoto teoretického rámce byly upřesněny a vysvětleny základní pojmy spolu s vymezením vztahu mezi nimi.

Provedená kritická literární rešerše literárních pramenů přináší komplexní pohled na problematiku řízení nákladů, alokace režijních nákladů a využití různých metod kalkulací, které jsou v literatuře zaznamenány často ve značně roztržité podobě.

Vzhledem ke složitosti podnikatelského prostředí a variabilní struktuře nákladů a výkonů, není možné vytvořit univerzální systém alokace režijních nákladů, v práci však byly stanoveny cíle, principy, zásady a fáze alokace, na základě kterých mohou být v praxi stanoveny hlavní zásady a postupy pro adresnou alokaci režijních nákladů.

Důležitým úkolem teoretického poznání je také generování ekonomických poznatků, které lze poté aplikovat do ekonomické praxe. To bylo v práci uskutečněno v rámci popsání současných problémů řízení nákladů v praxi výrobních firem, přičemž byly stanoveny hlavní nedostatky nákladového řízení a alokace režijních nákladů.



## 6.2 Přínosy pro praxi

Praktický přínos práce lze spatřovat v její využitelnosti v praxi výrobních firem. Součástí řešení byl také empirický výzkum, jenž přinesl řadu poznatků týkajících se současného vývoje řízení a alokace režijních nákladů a zachycení nejdůležitějších problémů, které se v praxi objevují. Dílčí přínos práce je očekáván také ve zpětné vazbě pro manažery firem, zapojených do empirického výzkumu, jenž o výsledky výzkumu projevíli velký zájem.

Využití hlavních výsledků disertační práce v praktické rovině lze předpokládat především na úrovni středně velkých výrobních firem s významným podílem režijních nákladů. **Navržené zásady a postupy by měly sloužit především k posouzení důležitosti samotné alokace režijních nákladů, zhodnocení její složitosti a přínosnosti pro firmu.** Na tomto místě bych také chtěl zdůraznit tvůrčí přístup některých firem k řešení problematiky režijních nákladů s nevědomým použitím některých principů průtokového systému teorie omezení, což může, především v celopodnikovém pohledu, mít velmi efektivní dopady.

V podmínkách velkých výrobních firem s velmi širokým výrobním portfoliem, kde je alokace režijních nákladů ještě složitější, by pak navržené zásady měly **usnadnit posouzení vhodné kalkulační metody a postupů**, pomocí kterých bude možné provést přesnější určení příčinných vazeb mezi vznikem režijních nákladů a konkrétními výkony. Je nutné si uvědomit, že tradiční přístupy klasických kalkulací svazují reakci firem v nákladové a cenové oblasti, což značně znesnadňuje pružné reakce na měnící se ekonomické a tržní podmínky.

V případě adresné alokace by práce měla přispět ke snazší identifikaci příčinného vztahu mezi výkonem a režijními náklady, což povede k usnadnění rozhodovacího procesu při řízení režijních nákladů. Přesnější alokací režijních nákladů tak bude možné nejen tyto náklady správně přiřazovat jednotlivým výkonům, ale na základě příčinné alokace by také mělo dojít k jejich revizi a odhalení neopodstatněných nákladů.

Součástí práce je také identifikace řady dílčích závěrů, které mohou být aplikovatelné v řadě výrobních firem, a které mohou inspirovat manažery těchto firem k nalezení nových, efektivnějších přístupů k řízení nákladů.

### **6.3 Přínos práce pro pedagogiku**

Významný přínos spatřuje autor také v možnosti využití výsledků disertační práce v rámci výuky, kdy jednotlivé dílčí výzkumné závěry, souhrnný literární přehled problematiky a návrhy postupů řešení možných problémů alokace režijních nákladů, mohou obohatit některé oblasti výuky, především podnikové ekonomiky a controllingu.

Nezanedbatelným přínosem je také výrazné propojení teorie s praxí, kdy praktický pohled na celou problematiku mohou dokreslit výrazným způsobem jednotlivé případové studie. Lze tak na konkrétních příkladech ukázat jak teoretické, tak také praktické postupy řešení problematiky nákladového řízení.

## 7 NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ PRÁCE

Problematika řízení nákladů s akcentem na alokaci režijních nákladů je neustále aktuální a vyžaduje řešení celé řady problémů. Proto chce autor i nadále pokračovat ve výzkumu této oblasti a výzkumu možnosti aplikace moderních metod řízení nákladů v současných ekonomických podmínkách, přičemž důraz bude kladen na hledání spojitostí mezi různými nákladovými nositeli a možnými vztahovými veličinami. Existuje zde dále možnost návaznosti při aplikaci a prohlubování poznatků získaných v rámci tříletého grantového úkolu na téma „Metodika tvorby procesních systémů řízení nákladů a jejich vliv na výkonnost průmyslových firem“. Zde může autor navázat na spolupráci s hlavním řešitelem tohoto grantového úkolu a dále pokračovat ve zkoumání využitelnosti těchto metod v praxi výrobních firem.

Další výzkum bude také zacílen na podrobnější zkoumání uplatnitelnosti jednotlivých moderních metod a jejich širší aplikace v praxi tam, kde výrazným způsobem selhávají tradiční kalkulační systémy. Tento výzkum se také může stát součástí výzkumného projektu Grantové agentury ČR s názvem „*Principy kalkulace nákladů výkonů v sektoru znalostních služeb*“, což může významným způsobem obohatit další výstupy autorovy práce.

## 8 ZÁVĚR

Disertační práce se zabývala problematikou řízení a alokace režijních nákladů ve výrobních firmách. Práce popisuje teoretické poznání v této oblasti a na tomto základě analyzuje praktické možnosti využití moderních metod řízení nákladů.

Nejvýznamnějším cílem práce bylo zmapování současné situace problematiky řízení a alokace režijních nákladů s využitím moderních metod řízení a kalkulací nákladů v podmínkách výrobních podniků, s cílem stanovení hlavních zásad a postupů pro efektivní řízení nákladů. Na základě zjištěných výsledků výzkumu dále stanovit hlavní zásady, principy a postupy pro adresné přiřazení (alokaci) režijních nákladů nákladovým objektům (výkonům) a výběr optimální kalkulační metody v podmínkách výrobních podniků.

Disertační práce je rozčleněna do navazujících dílčích oblastí. Úvodní teoretická část práce se zabývá teoretickými východisky řešené problematiky, jejím vývojem a současnou situací. Na tomto základě bylo možné stanovit cíle disertační práce spolu s výzkumnými hypotézami, které byly následně ověřovány dosaženými výsledky kvantitativního a kvalitativního výzkumu s následnou aplikací závěrů do návrhové části disertační práce.

Provedené výzkumy prokázaly, že nákladové řízení a alokace režijních nákladů jsou často pojímány svérázným způsobem bez využití jakýchkoliv exaktních metod. Některé podniky tak jsou mnohdy řízeny na základě odhadů či zkušenostních efektů bez konkrétního řešení problémů v nákladové oblasti. V tvůrčí části práce tak autor provedl stanovení základních zásad a pravidel, na jejichž základě by měla být alokace reží spolu s řízením nákladů prováděna.

Hlavní přednost disertační práce lze spatřovat v tom, že řeší aktuální a v praxi využitelnou tematiku, která se stává v současném tržním a konkurenčně napjatém podnikatelském prostředí velmi ožehavou. Správným určením nákladů přitom lze předcházet mnoha problémům, např. se špatně stanovenou cenou. Jednak je možné eliminovat prodej předražených výkonů cenově příliš nad úrovní nákladů, vedoucích až ke ztrátě tržního podílu, anebo lze také předejít možnému vyřazení zdánlivě ztrátového výkonu z výrobního sortimentu, což by se obojí mohlo, ve svém důsledku, negativně promítnout do hospodaření firmy.

Problematika alokace režijních nákladů tak zaznamenává, vzhledem k jejich vzrůstajícímu podílu na celkových nákladech, velmi významné zvýšení zájmu ze strany managementu některých firem, neboť, jak již bylo řečeno, adresná alokace režijních nákladů může mít významný dopad na efektivní provádění jednotlivých režijních činností, správnou cenotvorbu a měření rentability jednotlivých výkonů.

Věřím, že tato disertační práce bude moci poskytnout manažerům „pomocnou ruku“ a návod k tomu, jakým způsobem přistoupit k nákladovému řízení s akcentem na režijní náklady, a jaký způsob zvolit při alokaci režijní nákladů do ceny jednotlivých výkonů.

# LITERATURA

## MONOGRAFICKÉ PUBLIKACE

- [1] BASL, J., MAJER, P., ŠMÍRA, M. *Teorie omezení v podnikové praxi: Zvyšování výkonnosti podniku nástroji TOC*. Praha: Grada Publishing, 2003. 216 s. ISBN 80-247-0613-X.
- [2] COKINS, G. *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*, John Wiley and Sons, 2005. ISBN 047144328X.
- [3] COOPER, R., SLAGMULDER, R. *Target Costing and Value Engineering*. USA. Portland: Productivity Press, 1997. 379 s. ISBN 1563271729.
- [4] ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [5] DOYLE, D. *Strategické řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2006. 227 s. ISBN 80-7357-189-7.
- [6] DRURY, C. *Management and Cost Accounting*. Fifth Edition. Thomson Learning. 2001. ISBN 1-86152-536-2.
- [7] DUCHOŇ, B. *Inženýrská ekonomika*. Praha: C. H. Beck, 2007. 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.
- [8] EHRENSPIEL, K. etc. *Cost-efficient Design*. Springer-Verlag Berlin and Heidelberg GmbH & Co. KG. 2007. 480 s. ISBN: 3-540-34647-3.
- [9] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [10] GÁRLÍK, V. *Baťovy závody – organizace a řízení do roku 1939*. Praha: Svoboda. 1990. 66 s. ISBN 80-205-0160-6.
- [11] GILL, J., JOHNSON, P. *Research Methods Managers*. Publisher: 1991, Paul Chapman Publishing Ltd., London, 170 s. ISBN 1-85396-119-1.
- [12] GLAD, E., BECKER, H. *Activity-Based Costing and Management* John Wiley and Sons 1996. ISBN 0-471-96331-3.
- [13] GREGOR, M. *Just-in-time: výrobná filozofia pre dobrý management*. 1. vyd. Bratislava: Elita, 1994. 299 s. ISBN 80-85323-64-8.
- [14] HAGUE, P. *Průzkum trhu: příprava, výběr metod, provedení, interpretace výsledků*. Brno: Computer Press, 2003. 234 s. ISBN 80-7226-917-8.

- [15] HAMMER, M. *Agenda 21: co musí každý podnik udělat pro úspěch v 21. století*. Praha: Management Press, 2002. 258 s. ISBN 80-7261-74-0.
- [16] HANSEN, D. R., MOWEN, M. M., GUAN, L. *Cost Management – Accounting&Control*. Sixth Edition. USA, Mason: South-Western Cengage Learning, 2009. 832 p. ISBN 978-0-324-55967-5.
- [17] HINDLS, R., HRONOVÁ, S., NOVÁK, I. *Metody statistické analýzy pro ekonomy*. 2. přeprac. vyd. Praha: Management Press, 2000. 259 s. ISBN 80-7261-013-9.
- [18] HOLLANDER, M., WOLFE, D. A. *Nonparametric Statistical Methods*. 2<sup>nd</sup> edition, USA: Wiley-Interscience. 1999. ISBN 0-471-19045-4.
- [19] HOPE, J., FRASER, R. *Beyond Budgeting*. Harvard Business School Press. Boston 2003. ISBN 1-57851-866-0.
- [20] HORVÁTH & PARTNERS. *Balanced Scorecard v praxi*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting s.r.o. 2002. 386 s. ISBN 80-7259-018-9.
- [21] HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [22] HRADECKÝ, M., KONEČNÝ M. *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: PROSPEKTRUM. 2003. 153 s. ISBN 80-7175-119-7.
- [23] HUBÍK, S., KEŘKOVSKÝ, M., LUKÁŠOVÁ, R. *Research methods*. Studijní text k modulu studia MSc. Brno: Fakulta Podnikatelská, VUT, 2002, bez ISBN.
- [24] HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví – základy*. Ostrava: Mirago, 1999. s. 126. ISBN 80-85922-68-1.
- [25] KAPLAN, R. S., ATKINSON, A. A. *Advanced Management Accounting*. 3<sup>rd</sup> edition. New Persey: Prentice Hall Inc. 1998. 816 p. ISBN 0132622882.
- [26] KAPLAN, R. S., COOPER, R. *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 2001. ISBN 0875847889.
- [27] KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. *Balanced Scorecard: Strategický systém měření výkonnosti podniku*. Marek Šusta. 4. vyd. Praha: Management press, 2005. 261 s. ISBN 80-7261-124-0.
- [28] KEMP, S., DUNBAR, E. *Budgeting for Managers*. USA: The McGraw-Hill Companies, Inc., 2003. 203 p. ISBN 0-07-139133-9.
- [29] KEŘKOVSKÝ, M. *Moderní přístupy k řízení výroby*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2001. 115. s. ISBN 80-7179-471-6.

- [30] KOŽENÁ, M. *Manažerská ekonomika – teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.
- [31] KRÁL, Bohumil. a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Edice „Vzdělávání účetních v ČR“. Praha: Management Press, 2005. 622 s. ISBN 80-7261-131-3.
- [32] KRÁL, Bohumil. a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6.
- [33] LANČA, J., SEDLÁČEK, J. *Manažerské účetnictví*. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2005. 172 s. ISBN 80-210-3643-5.
- [34] LANDA, M. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing, 2008. 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4
- [35] LANDA, M., POLÁK, M. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- [36] LANG, H. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vyd. českého překladu, Praha: C.H.Beck, 2005, 216 s., ISBN 80-7179-419-8.
- [37] LAZAR, J. *Manažerské účetnictví – kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [38] LÜTKE ENTRUP, M. *Advanced Planning in Fresh Food Industries*. Physica-Verlag, 2005. ISBN 978-3-7908-1592-4.
- [39] MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady?* 1. vyd. Ostrava: MONTANEX a. s., 1994. 125 s. ISBN 80-85780-16-X.
- [40] MACÍK, K. *Základ podnikového controllingu*. Ostrava : Montanex, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.
- [41] MOLNÁR, Z. *Úvod do základů vědecké práce (syllabus pro potřeby seminářů doktorandů)*. Studijní materiál. Zlín: 2005. 18 s., bez ISBN.
- [42] NÁDVORNÍK, J a kol. *Baťův systém řízení do roku 1939*. Praha: Impulz, 1990. 152 s.
- [43] OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J. *Řízení nákladů*. Praha: HZ Editio. 1998. ISBN 80-86009-24-6.
- [44] PAVELKA, F., KLÍMEK, P. *Aplikovaná statistika*. 1. vyd., Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta managementu a ekonomiky ve Zlíně 2000. ISBN 80-214-1545-2.
- [45] PAVLICA, K. *Sociální výzkum podnik a management*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 2000, 161 s. ISBN 80-86119-25-4.



- [46] PETŘÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy – Manažerské účetnictví v praxi. Praha: Grada Publishing. 2005. 372 s. ISBN 80-247-1046-3.
- [47] PLINKE, W., RESE, M. *Industrielle Kostenrechnung: Eine Einführung*. Berlin: Springer. 2006. 7. vydání. 330 s. ISBN: 3-540-23705-4.
- [48] POKORNÝ, J. *Diplomová práce příležitost k seberealizaci – metodologické předpoklady zpracování odborné písemné práce*. Brno: CERM, s. r. o., 1994. ISBN 80-85867-59-1.
- [49] POLLAK, H. *Jak odstranit neopodstatněné náklady – Hodnotová analýza v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2005. 148 s. ISBN 80-247-1047-1.
- [50] POPESKO, B. *Moderní systémy řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009.
- [51] POPESKO, B. *Aplikace procesního řízení nákladů v podmínkách českých organizací*, disertační práce, UTB ve Zlíně 2005. ISBN 80-80-7318-280-7.
- [52] POPESKO, B., JIRČÍKOVÁ, E., ŠKODÁKOVÁ, P. *Manažerské účetnictví*, 1. vyd. UTB ve Zlíně, 2008, 158 s. ISBN: 978-80-7318-702-6.
- [53] RAJNOHA, R. *Trhvoorientované nákladové účtovníctvo a kalkulácie – možnosti ich uplatnenia v podniku drevospracujúceho priemyslu*. Disertační práce, Zvolen: TU vo Zvolene, 2003.
- [54] SCHROLL, R., etc. *Manažerské účetnictví*. Vydáno v rámci edice „Vzdělávání účetních v ČR“. Praha: Bilance. 1997.
- [55] SEDLÁČEK, J. *Úvod do manažerského účetnictví*. Brno: MU, 2000. 155 s. ISBN 80-210-2454-2.
- [56] STANĚK, V. *Zvyšování efektivity procesním řízením nákladů*. Grada Publishing, 2003. 236 s., ISBN 80-247-0456-0.
- [57] SULLIVAN, A., STEVEN, M. *Economics: Principles in action*. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2003. ISBN 0-13-063085-3.
- [58] SYNEK, Miloslav a kol.: *Manažerská ekonomika*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 472 s. ISBN 80-247-0515-X.
- [59] ŠOLJAKOVÁ, L.: *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Management Press, 2003, 146 s. ISBN 80-7261-087-2.

- [60] TRNKA, F., et. al. *Teorie konkurenceschopnosti - dílčí výzkumná zpráva*. CEZ: J22/98:265300021. In *Výzkum konkurenční schopnosti českých průmyslových výrobců*. Zlín: VUT v Brně, FaME ve Zlíně, 2001, s. 118.
- [61] TUČEK, D. *Výrobní systémy*. Zlín: Vydavatelství UTB ve Zlíně, 2006. ISBN 80-7318-381-1.
- [62] VEBER, J. a kol. *Management*. Praha: Management Press, 2003. 704 s. ISBN 80-7261-029-5.
- [63] VEBER, J., Srpová, J. a kol. *Podnikání malé a střední firmy*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. 2005. ISBN 80-247-1069-2.
- [64] VYSUŠIL, J. *Metoda Balanced Scorecard v souvislostech: Implementace a úspěšná realizace v řízení podniku*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2004. 120 s. ISBN 80-7259-005-7.
- [65] VYSUŠIL, J. *Vnitropodnikové hospodaření*. Ostrava: Montanex, 1998. 224 s. ISBN 80-7225-003-5.
- [66] VYTLAČIL, M. etc.: *Podnik světové třídy - geneze produktivity a kvality*, Liberec: Institut průmyslového inženýrství, 1997. 276 s. ISBN 80-902235-1-6.
- [67] WEIL, R. L., MAHER, M. W. *Handbook of Cost Management*. 2<sup>nd</sup> edition. USA, New Jersey: John Wiley & Sons, 2005. 848 p. ISBN 978-0-471-67814-4.
- [68] WISE, S. A., FAIR, D. C. *Innovative Control Charting: Practical SPC Solutions for Today's Manufacturing Environment*. ASQ Quality Press, 1998. ISBN 0-87389-385-9.
- [69] WÜNSCHE, I. *Einführung in die moderne Kostenrechnung*. Berlin: Gabler, Betriebswirt.-Vlg., 2005. 437 p. ISBN 3-409-32246-9.
- [70] ZÁMEČNÍK, R., TUČKOVÁ, Z., HROMKOVÁ, L. *Podniková ekonomika II*. Zlín: UTB ve Zlíně, 2007. ISBN 978-80-7318-624-1.
- [71] ŽŮRKOVÁ, H. *Plánování a kontrola – klíč k úspěchu*. Praha: Grada Publishing, 2007. s. 136. ISBN 978-80-247-1844-6.

## INTERNETOVÉ A JINÉ ZDROJE

- [72] *Dvourozměrná statistická analýza kategoriálních dat* [online]. [2000] Praha: VŠE, [cit. 31. 3. 2009]. Dostupný z WWW: <[http://iastat.vse.cz/dvourozmer\\_anal.html](http://iastat.vse.cz/dvourozmer_anal.html)>
- [73] FRIEDL, G., KÜEPPER, U., PEDELL, B. Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting. *Strategic Finance*. Červen 2005. s. 56-61. ISSN 1524-833X.
- [74] KATO, Y., BOER, G., CHOW, C.W. Target Costing: An Integrative Management Process. *Journal of Cost Management*, Vol. 9, No. 1, s. 39-51. 1995.
- [75] KRUMWIEDE, K. R. Rewards And Realities of German Cost Accounting. *Strategic Finance*. April, 2005. p.27-34. ISSN 1524-833X.
- [76] KULHÁNEK, V. Prezentace Controllingu a nákladového řízení. Přednáška v rámci mezinárodní konference „*Finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi*“. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007.
- [77] LÖFFELMANN, J. *Teorie omezení a zvyšování ekonomické efektivity* [online]. [cit. 10. 6. 2009] IT systems, 5/2007. Dostupný z WWW: <<http://www.systemonline.cz/rizeni-vyroby/teorie-omezeni-a-zvysovani-ekonomicke-efektivita.htm>>
- [78] *Manažerský model Beyond-Budgeting*, Moderní řízení. 2007, č. 12, s. 34 – 36.
- [79] NACHTMANN, H., AL-RIFAI, M. H. An Application of Activity Based Costing in the air conditioner manufacturing Industry. [online]. *Engineering Economist*, 2004, Vol. 49 Issue 3, [cit. 2. 6. 2009] Dostupný z WWW: <<http://web.ebscohost.com/ehost/viewarticle?data=dGJyMPPp44rp2%2fdV0%2bnjisfk5Ie46bFRsay1TbOk63nn5Kx95uXxjL6rrUmzpbBIrq%2beTbioslKxp55Zy5zyit%2fk8Xnh6ueH7N%2fiVaunrkmvrbBOs6%2buPurX7H%2b72%2bw%2b4ti7ebfepIzf3btZzJzfhrunskuzqa5Mt5zkh%2fdj34y73POE6urjkPIA&hid=108>>
- [80] NORFLEET, D. A. The Theory of Indirect Costs. [online]. *AACE International Transactions*. Morgantown: 2007. [cit. 2. 6. 2009] Dostupný z WWW: <<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=0&did=1466802151&SrchMode=2&sid=5&Fmt=3&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1249891379&clientId=45148>>

- [81] NOVÁK, P. Úroveň řízení nákladů firem působících v prostředí české ekonomiky. *INTERCATHEDRA No. 23, Annual bulletin of plant-economic department of the European wood technology university studies*. Poznaň: IATM, Akademia Rolnicza, Katedra Ekonomiki i Organizacji Drzewnictwa, Poznaň, 2007, 92-95 str. ISSN 1640-3622.
- [82] NOVÁK, P., NOVÁK, Z. Světová ekonomická krize a její dopady na náklady firem s akcentem na personální náklady. In *Personální manažment – trendy na trhu práce v kontexte hospodářské krízy – sborník příspěvků*. Trenčín: Trenčanská univerzita A. Dubčeka, Fakulta sociálno – ekonomických vzťahov, 2009. ISBN 978-80-8075-403-7.
- [83] PFAFF, D. On the allocation of overhead costs. [online]. *European Accounting Review*, May 1994, Vol. 3. Issue 1. p49-70. [cit. 2. 6. 2009]. Dostupný z WWW: <<http://web.ebscohost.com/ehost/viewarticle?data=dGJyMPPp44rp2%2fdV0%2bnjisfk5Ie46bFRsay1TbOk63nn5Kx95uXxjL6rrUmzpbBIrq%2beTbiptlKwrp5Zy5zyit%2fk8Xnh6ueH7N%2fiVau nrkmvrbBOs6%2buPurX7H%2b72%2bw%2b4ti7evLepIzf3btZzJzfhrr sVCyq7dNpNztiuvX8lXk6%2bqE8tv2jAAA&hid=102>>
- [84] POPESKO, B. Charakteristika metod řízení na základě dílčích aktivit. In *Sborník mezinárodní konference "Firma a konkurenční prostředí 2004"*. Brno: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, 2004, s. 339-345.
- [85] POPESKO, B., NOVÁK, P. ACTIVITY-BASED COSTING APPLICATIONS IN THE CZECH REPUBLIC. In *Lex ET Scientia International Journal*, číslo 15, Bucharest: University and Business and Administration Faculty within University of Bucharest, 2008. ISSN 1583-039X.
- [86] POPESKO, B., NOVÁK, P. Nástroje řízení nákladů ve 21. století. In *Sborník příspěvků z mezinárodní konference „Finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi“*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 175 str. ISBN 978-80-7318-536-7.
- [87] POPESKO, B., NOVÁK, P. Principles of overhead cost allocation. In *Issues in Global Business and Management Research - Proceedings of the 2008 International Online Conference on Business and Management*. Universal-Publishers USA, 2008. ISBN 9781599429441.
- [88] SHARMAN, P. Bring On German Cost Accounting. *Strategic Finance*. December. 2003 p.2-9. ISSN 1524-833X.
- [89] TANAKA, T. "Target costing at Toyota". *Journal of Cost Management*. Vol. 7 No. 1, Spring, pp. 4-11. 1993.

- [90] TATIKONDA, L. U., TATIKONDA, R. J. Production and Inventory. *Management Journal*. Alexandria: First Quarter 1991. Vol. 32, Iss. 1; p. 37-42.
- [91] TOMAŠTÍK, M. Kalkulace jako nástroj řízení ekonomiky podniku, In *V. mezinárodní konference Obuv v historii 2007 – sborník příspěvků*, 2007. Zlín. 15.-17. října 2007.
- [92] VOKÁČ, P., LANÍK, P. *Investiční projekty, podpora podnikání*. [online]. Praha: APO s.r.o., [cit. 10. 7. 2009]. Dostupné z WWW: <<http://www.vokac.cz/fondy/msp.html>>

## SEZNAM PUBLIKACÍ AUTORA

- [1] NOVÁK, P. Cost Management changes in the economic resort of Czech and Slovak Republic. In *GLOBAL BUSINESS AND MANAGEMENT RESEARCH - An International Journal*. USA, Florida, Boca Raton: Universal Publisher, 2009. ISBN 978-1-59942-899-4.
- [2] NOVÁK, P., NOVÁK, Z. Světová ekonomická krize a její dopady na náklady firem. In *Sborník příspěvků z mezinárodní konference „Finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi“*. Zlín: UTB ve Zlíně, 2009. ISBN 978-80-7318-789-9.
- [3] NOVÁK, P. Změny v nákladovém řízení v uplynulých 20-ti letech v rámci ekonomického prostředí ČR a střední Evropy. In *Sborník příspěvků z mezinárodní konference „Finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi“*. Zlín: UTB ve Zlíně, 2009. ISBN 978-80-7318-789-9.
- [4] NOVÁK, P., NOVÁK, Z. Světová ekonomická krize a její dopady na náklady firem s akcentem na personální. In *Personální manažment – trendy na trhu práce v kontexte hospodáské krízy – sborník příspěvků*. Trenčín: Trenčanská univerzita A.Dubčeka, Fakulta sociálno – ekonomických vzťahov, 2009. ISBN 978-80-8075-403-7.
- [5] POPESKO, B., NOVÁK, P. Principles of Overhead Cost Allocation. In *ISSUES IN GLOBAL BUSINESS AND MANAGEMENT RESEARCH*. USA, Florida, Boca Raton: Universal Publisher, 2008. s. 11-22. ISBN 978-15-9942-944-1.
- [6] TUČKOVÁ, Z., ZÁMEČNÍK, R., NOVÁK, P. *Podniková ekonomika I*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. ISBN 978-80-7318-701-9.
- [7] POPESKO, B., NOVÁK, P. ACTIVITY-BASED COSTING APPLICATIONS IN THE CZECH REPUBLIC. In *Lex ET Scientia International Journal*, číslo 15, Bucharest: University and Business and Administration Faculty within University of Bucharest, 2008. ISSN 1583-039X.
- [8] NOVÁK, P. Úroveň řízení nákladů firem působících v prostředí české ekonomiky. In *INTERCATHEDRA No. 23, Annual bulletin of plant-economic department of the European wood technology university studies*. Poznaň: IATM, Akademia Rolnicza, Katedra Ekonomiki i Organizacji Drzewnictwa, Poznaň, 2007. s. 92-95. ISSN 1640-3622.

- [9]NOVÁK, P. Poziom Zarzadzania kosztami operacyjnych przedsiębiorstw w czeskiej gospodarce. In *XII. International Scientific Conference „COMMERCE OF WOOD AND WOOD BASED MATERIALS IN THE EUROPEAN UNION AND EUROPEAN COUNTRIES (ECONOMIC FORUM 2007)-sborník příspěvků*. Laski, Poznań: Akademia Rolnicza w Poznaniu, 2007, s.14 – 26. Bez ISBN
- [10]POPESKO, B., NOVÁK, P. Nástroje řízení nákladů ve 21. století. In *Sborník příspěvků z mezinárodní konference „Finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi“*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 175 s. ISBN 978-80-7318-536-7.
- [11]POPESKO, B., NOVÁK, P. Building of the Activity-Based Cost management system in practice. In *Sborník příspěvků z 2. ročníku mezinárodní konference „Accounting and Management Information Systems“*. Bucharest: Academy of Economic Studies, 2007. ISSN 1583-4387.
- [12]POPESKO, B., NOVÁK, P. Activity-Based Costing applications in the Czech republic. In *Sborník příspěvků z 1. ročníku mezinárodní konference „1st International Online Conference on Business and Management“*. Írán: Advanced Learning Approach Excellence Consulting Group, 2007. CD-bez ISBN.
- [13]POPESKO, B., NOVÁK, P. Implementace systému Activity-Based Costing v praxi. In *Sborník z mezinárodní vědecké konference „Mezinárodní vědecké dni 2006“*. Nitra: Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre, 2006. 1117-1122 str. ISBN 80-8069-704-3.
- [14]NOVÁK, P. *Využití nákladového controllingu a jeho metod ABC/M jako možnosti zvýšení efektivity*. Brno: MZLU v Brně, březen 2005. ISBN 80-7302-098-X.
- [15]NOVÁK, P., POPESKO, B. Procesní řízení nákladů a využití metody ABC/M v praxi. In *sborník ze VII. ročníku mezinárodní konference Mekon 2005*. Ostrava: VŠB-TU, EKF 2005. ISBN 80-248-0846-3.
- [16]NOVÁK, P. Controlling jako efektivní nástroj řízení středních a velkých firem. In *Sborník z mezinárodní vědecké konference Ekonomika a manažment podnikov*. Zvolen: Technická univerzita vo Zvolene, Drevárska fakulta, říjen 2004, ISBN 80-228-1386-9.
- [17]NOVÁK, P. CONTROLLING – Efektivní řešení problémů při řízení malých a středních výrobních firem v ČR. In *Sborník z mezinárodní konference Mladá veda 2004*. Račková dolina: SPU Nitra, prosinec 2004. ISBN 80-8069-455-9.

- [18]NOVÁK, P. Finanční controlling a jeho implementace do firmy. In. *Ekonomika a manažment podnikov – sborník příspěvků*. Zvolen SR: TU vo Zvolene, 2003, s. 303-308. ISBN 80-969031-9-5.
- [19]KUBA, V., NOVÁK, P. Úspěšný export jako zdroj zvýšení efektivity velkého textilního podniku. In. *Česká republika a Evropská unie na prahu třetího tisíciletí*. Zlín: FaME UTB ve Zlíně, 2001. ISBN 80-7318-007-3.



# CURRICULUM VITAE AUTORA

## OSOBNÍ ÚDAJE

*Jména a příjmení:* Ing. Petr NOVÁK  
*Datum narození:* 28. 6. 1979  
*Bydliště:* Tichá 133, 742 74 Tichá, Česká republika  
*E-mail:* pnovak@fame.utb.cz  
*Stav:* svobodný

## DOSAŽENÉ VZDĚLÁNÍ

2003 – dosud Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta Managementu a ekonomiky  
Doktorský studijní program  
Studijní obor: Management a ekonomika

2001 – 2003: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta Managementu a ekonomiky  
Magisterský studijní program Ekonomika a management  
Studijní obor: Podniková ekonomika

1998 – 2001: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta Managementu a ekonomiky ve Zlíně  
Bakalářský studijní program  
Studijní obor: Management a ekonomika

1993 – 1998: Obchodní akademie, Frýdek-Místek

## ODBORNÉ ZAMĚŘENÍ

Podniková ekonomika, controlling, řízení nákladů

## PRAXE

2004 – dosud: UTB ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, ústav podnikové ekonomiky - asistent, výuka předmětů Podniková ekonomika, Základy podnikové ekonomiky (FT a FHS), Podnikový controlling

7/2004 – 10/2004 (částečný úvazek)

ELKO EP Holešov - ekonom

Pracovní náplň - ekonomické propočty, controlling, nákladové řízení, kalkulace

## JAZYKOVÉ ZNALOSTI

Angličtina – středně pokročilý

Němčina – základní

## **PŘÍLOHA A:** Dotazník pro potřeby kvantitativního výzkumu (Analýza současné úrovně řízení nákladů s akcentem na náklady režijní)



*Vážená paní ředitelko, vážený pane řediteli,*

*dovolte, abychom se na Vás obrátili s prosbou o spolupráci při řešení výzkumného úkolu v rámci zpracování disertační práce, jež je realizován řešitelem Ing. Petrem Novákem (Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně). Tento výzkum je zaměřen na oblast řízení nákladů s akcentem na režijní náklady.*

*Hlavním cílem tohoto výzkumu je zmapovat současný stav úrovně nákladového řízení, využití různých nástrojů řízení nákladů a metod alokací režijních nákladů ve výrobních firmách. Nedílnou součástí výzkumu je také zjištění hlavních problémů vyskytujících se při řízení převážně režijních nákladů.*

*Výsledky výzkumu budou zpracovány v rámci disertační práce a dále publikovány jako odborné články na konferencích a v mezinárodních žurnálech. V případě zájmu z Vaší strany budou poskytnuty také Vám. Současně bych Vás chtěl ubezpečit, že veškeré údaje budou zpracovány anonymně a nebudou konkrétně spojovány s Vaší firmou.*

*Velmi uvítáme Vaši participaci na řešení tohoto projektu a předem děkujeme za vyplnění přiloženého dotazníku v elektronické podobě na <http://controlling.cz/dotaznik.php?id=4> i případné další náměty a připomínky k dané problematice. V případě hlubšího zájmu o tuto problematiku je možná i širší spolupráce.*

*V případě jakýchkoliv nejasností se prosím na mě obraťte. Děkuji za ochotu a čas strávený vyplněním dotazníku.*

*S přáním pěkného dne*

*Petr Novák*

*ústav podnikové ekonomiky  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Mostní 5139, 760 01 Zlín  
Tel.: +420 57603 2504*

## Dotazník

### Analýza současné úrovně řízení nákladů s akcentem na náklady režijní

#### Sekce A – Charakteristika organizace

1. Zařad'te vaši firmu dle CZ-NACE(OKEČ) dle převažujících činností

2. Odhadněte, jaký charakter má vaše výroba (v %)?

- A) Zakázková výroba - kusová
- B) Zakázková výroba - projektová
- C) Zakázková výroba – sériová
- D) Predikovaná výroba – kusová
- E) Predikovaná výroba – projektová
- F) Predikovaná výroba - sériová
- G) Hromadná výroba
- H) Jiný typ výroby ... (prosím uveďte)

3. Určení velikosti firmy dle počtu zaměstnanců a obratu

**Počet zaměstnanců**

- <sub>1</sub> 10 – 49
- <sub>2</sub> 50 – 99
- <sub>3</sub> 100 – 249
- <sub>4</sub> 250 – 499
- <sub>5</sub> 500 a více

**Obrat**

- <sub>1</sub> do 50 mil. Kč
- <sub>2</sub> do 250 mil. Kč
- <sub>3</sub> do 1,45 mld. Kč
- <sub>4</sub> nad 1,45 mld. Kč

4. Jaká je vlastnická struktura vaší firmy?

- <sub>1</sub> Státní podnik
- <sub>2</sub> Zahraniční vlastník (více než 50 %)
- <sub>3</sub> Tuzemský vlastník
- <sub>4</sub> Dceřiná společnost – zahraniční vlastník (EU)
- <sub>5</sub> Dceřiná společnost – zahraniční vlastník (mimo EU)
- <sub>6</sub> Dceřiná společnost – tuzemský vlastník

5. Jaké jsou hlavní prvky vaší firemní strategie? (Prosím uveďte pouze ty, které považujete za důležité a to včetně jejich důležitosti, 1 – nejdůležitější)

- A. snižování nákladů
- B. zvyšování produktivity
- C. rozšiřování trhů
- D. zavádění nových výrobků a služeb
- E. zvyšování kvality výrobků
- F. jiné (prosím uveďte)

## Sekce B Struktura nákladů organizace

### 1. Jaké zdroje informací o nákladech jsou ve vaší organizaci k dispozici

- A Zákonné finanční účetnictví (FÚ) zaměřené převážně na poskytování podkladů pro výpočet daňových povinností
- B Zákonné finanční účetnictví s podrobnějším sledováním nákladů pro účely řízení (analytické účty, střediska, projekty ...)
- C Samostatně tvořené nákladové kalkulace a rozpočty (např. v MS excel apod.) s manuálním vyhodnocováním proti skutečnosti
- D FÚ+jednoduchý ekonomický informační systém (nepropojené ekonomické systémy – např. sklad, mzdy, výroba, obchod apod.)
- E Nástroje ERP systému v základní podobě bez speciálně programovaných úprav
- F Nástroje ERP systému v customizované podobě
- G Jiné (pokuste se co nejpřesněji definovat)

### 2. Jaká je struktura nákladů firmy dle druhového členění

Pozn.: Vyjádřete podíl jednotlivých druhů nákladů na celkovém objemu nákladů

- |  |   |
|--|---|
| 1) Materiál (základní suroviny, technologická energie) | % |
| 2) Materiál (subdodávky a polotovary)                  | % |
| 3) Osobní náklady                                      | % |
| 4) Odpisy  | % |
| 5) Externě nakupované služby                           | % |
| 6) ostatní   | % |

### 3. Jaký podíl celkových nákladů tvoří ve vaší firmě přímé náklady?

- A méně než 20 %
- B 20 – 49 %
- C 50 – 69 %
- D 70 – 89 %
- E více než 90 %

### 4. Jak se vyvíjí režijní náklady ve vaší firmě v posledních 5-ti letech?

- A Podíl režijních nákladů mírně stoupá
- B Podíl režijních nákladů výrazně stoupá
- C Podíl režijních nákladů klesá
- D Podíl režijních nákladů se výrazně nemění
- E Vývoj podílu režijních nákladů není znám

### 5. Při řízení nákladů věnujete pozornost:

- A především přímým nákladům
- B především nepřímým (režijním) nákladům
- C pozornost věnujeme stejnou měrou řízení přímých i režijních nákladů
- D jiné (prosím uveďte)

## Sekce C Rozpočetnictví a Nákladové kalkulace

### 1. Jsou pro řízení vaší firmy využívány rozpočty?

- <sub>1</sub> Ano <sub>2</sub> Ne

### 2. Jaké rozpočty jsou ve vaší firmě uplatňovány?

- <sub>A</sub> Firma využívá ucelený a propojený systém rozpočtů  
<sub>B</sub> Firma využívá pouze rozpočet celkových výnosů z hlavních činností (tržeb)  
<sub>C</sub> Ve firmě jsou využívány pouze rozpočty celkových nákladů a výnosů  
<sub>D</sub> Rozpočty nákladů jsou tvořeny podrobně (např. rozpočty nákl. středisek atd.)  
<sub>E</sub> Kromě rozpočtů nákladů firma využívá také rozpočty (vyjmenujte)

### 3. Pokud ve firmě probíhá podrobné rozpočtování nákladů, zabývá se:

- <sub>A</sub> Rozpadem nákladů na jednotlivá střediska  
<sub>B</sub> Odděleným rozpočtováním ovlivnitelných a neovlivnitelných nákladů na střediscích  
<sub>C</sub> Rozpočtováním variabilních a fixních nákladů  
<sub>D</sub> Podrobným rozpočtováním materiálních nákladů  
<sub>E</sub> Podrobným rozpočtováním osobních nákladů  
<sub>F</sub> Jiné

### 4. Jaké formy rozpočtů jsou ve vaší firmě využívány?

- <sub>A</sub> Pouze pevné rozpočty  
<sub>B</sub> Variantní rozpočty (rozpočty pro různé varianty)  
<sub>C</sub> Klouzavé rozpočty  
<sub>D</sub> Rozpočty očekávané skutečnosti (forecasting)

### 5. Se kterými dalšími metodami rozpočtů jste se setkali?

- <sub>A</sub> Zero Based Budgeting (ZBB)  
<sub>B</sub> Beyond Budgeting (BB)  
<sub>C</sub> Activity Based Budgeting (ABB)  
<sub>D</sub> Jiná  
<sub>E</sub> Nikdy jsem se s podobnou metodou nesetkal  
<sub>F</sub> Nikdy jsem o podobné metodě neslyšel

### 6. Využíváte v rámci nákladového řízení kalkulace?

- <sub>A</sub> Ano <sub>B</sub> Ne

### 7. Pokud ano, jaké druhy kalkulací využíváte?

- <sub>A</sub> Kalkulace prodejní ceny <sub>B</sub> Nákladové - předběžné  
<sub>C</sub> Nákladové – výsledné <sub>D</sub> Kombinace - uveďte např. A+B (jiné)

### 8. Jaké metody nákladových kalkulací využívá vaše firma?

- <sub>A</sub> Kalkulace dělením  
<sub>B</sub> Přírážkové kalkulace  
<sub>C</sub> Kalkulace ve sdružené výrobě  
<sub>D</sub> Metoda standardních nákladů (normová metoda) s odděleným řízením odchylek  
<sub>E</sub> Metoda variabilních nákladů (pomocí příspěvku na úhradu resp. krycího příspěvku)  
<sub>F</sub> Kalkulace cílových nákladů (Target Costing)  
<sub>G</sub> ABC (Activity-Based Costing), ABM (Activity-Based Management)  
<sub>H</sub> Kalkulace variabilních nákladů výroby  
<sub>I</sub> Kalkulace celkových nákladů výroby  
<sub>J</sub> Kalkulace úplných nákladů výkonu  
<sub>K</sub> Kalkulace variabilních nákladů výkonu  
<sub>L</sub> Jinou metodu (prosím upřesněte)

**9. Jakým způsobem přiřazujete nepřímé režijní náklady na nákladový objekt (produkt, zákazník)?**

- A Pomocí konstantní přírážky nebo odhadem (na základě zkušeností z minulosti)  
 B Přiřazujeme odděleně variabilní a fixní část nepřímých režijních nákladů  
 C Objemovou metodou pomocí rozvrhové základny (báze)  
 D Jiným způsobem

**10. Jakým způsobem je kalkulována režijní přírážka (RP) nebo sazba pro dané období?**

- A RP (sazba) byla kalkulována v minulosti a je trvale používána  
 B RP (sazba) je pravidelně aktualizována na základě hodnot z minulých období  
 C RP (sazba) se stanovuje na základě budoucích očekávaných rozpočtovaných nákladů  
 D RP (sazba) je stanovována jinak (uveďte)

**11. V případě využití rozvrhové základny (RZ) uveďte prosím, jakou RZ používáte pro přiřazení režijních nákladů (prosím konkretizujte jakého druhu režie se týkají).**

- A přímé mzdy  
 B přímý materiál  
 C variabilní náklady  
 D strojové hodiny  
 E výrobní plocha  
 F Jiné ... (prosím specifikujte co nejpřesněji)

**12. Jaké problémy jsou spojeny s alokací režijních nákladů ve vašich kalkulacích?**

- A Výkyvy v objemech výroby - suma uhrazených režii potom neodpovídá skutečnosti.  
 B Problémem jsou principy přiřazení nákladů obchodních a správních středisek.  
 C Určení odpovídající (příčinné) rozvrhové základny.  
 D Kvantifikace režijní přírážky (sazby) do budoucnosti.  
 E Výpočet RP nebo sazby z historických (skutečnost může být často naprosto odlišná).  
 F Shromáždění relevantní informací pro provedení alokace.  
 G Jiné ....

**13. Jaká struktura režii je součástí kalkulačního vzorce?**

- A Je kalkulována jedna sazba celopodnikové režie.  
 B Struktura režii odpovídá typovému kalkulačnímu vzorci (výrobní, odbytová, správní, zásobovací atd.).  
 C Režie jsou děleny podle vztahu k objemu prováděných výkonů (variabilní, fixní, správní režie).  
 D Jiná struktura režii (pokuste se uvést co nejpřesněji)

**14. Jakým způsobem jsou kalkulovány režijní sazby výrobních útvarů?**

- A Sazba výrobní režie je jednotná pro celou organizaci.  
 B Sazba výrobní režie je kalkulována zvlášť pro jednotlivé útvary (střediska, provozy).  
 C Sazba výrobní režie je kalkulována zvlášť pro jednotlivé stroje (skupiny strojů).

**15. Domníváte se, že váš systém nákladových kalkulací podává reálný obraz o výši nákladů na jednotlivé nákladové objekty?**

- A Ano  B Ne

**16. Jste spokojeni se současnou situací řízení nákladů ve vaší společnosti?**

- A Ano  B Ne

**17. Pokuste se definovat problémy spojené s alokací režijních nákladů ve vaší firmě**

(např. nevhodně zachycené náklady v účetnictví, nedostatek informací k určení správné rozvrhové základny, apod.)

## Sekce D Procesní řízení nákladů (ABC,ABM,ABB)

1. Je vám znám pojem Procesní řízení nákladů resp. Activity-Based Costing (ABC) ?  
<sub>1</sub> Ano <sub>2</sub> Ne
2. Která z následujících definicí nejlépe charakterizuje přístup vaší organizace k metodě ABC ?  
<sub>A</sub> Metodou ABC se naše organizace nikdy nezabývala  
<sub>B</sub> Metodou ABC jsme se zabývali, ale následně jsme její aplikaci zavrhl  
<sub>C</sub> O aplikaci metody ABC reálně uvažujeme  
<sub>D</sub> Rozhodli jsme se metodu ABC zavést a jsme ve stadiu realizace  
<sub>E</sub> Metodu ABC již využíváme
3. V případě, že se metodou ABC nezabýváte nebo jste její aplikaci zavrhl, pokuste se definovat důvody, proč tomu tak je.  
<sub>A</sub> Nehodí se pro náš charakter výroby  
<sub>B</sub> Metoda je příliš složitá  
<sub>C</sub> Náklady neadekvátní přínosům  
<sub>D</sub> Nedostatečné informace o způsobu implementace  
<sub>E</sub> Jiný
4. V případě, že využíváte metodu ABC (nebo jakoukoliv modifikaci této metody – ABM, ABB atd.) nebo její aplikaci plánujete, jaké byly příčiny, které vás k její aplikaci vedly?  
<sub>A</sub> Nutnost snižovat náklady  
<sub>B</sub> Původní systém stanovení nákladů neodrážel rozdíly v provedení konkrétních výkonů  
<sub>C</sub> Růst podílu nepřímých nákladů  
<sub>D</sub> Zlepšení kvality informací o nákladech výkonů  
<sub>E</sub> Potřeba měnit ceny v důsledku vyšší konkurence  
<sub>F</sub> Růst inovačních činností  
<sub>G</sub> Změny v procesech tvorby výkonů (automatizace)  
<sub>H</sub> Jiné (prosím uveďte jaké)

### Doplňující informace

Měli byste zájem o zpracované výsledky výzkumu? (uveďte prosím kontaktní e-mail)

- <sub>1</sub> Ano  
<sub>2</sub> Ne

Měli byste zájem o další spolupráci ?

- <sub>1</sub> Ano <sub>2</sub> Ne

Měli byste zájem o školicí akce, workshopy a informace v oblasti řízení nákladů?

- <sub>1</sub> Ano <sub>2</sub> Ne

Zde uvítáme Vaše připomínky, doplňující informace a náměty

Název organizace, právní forma:

Kontaktní osoba:

e-mail:

Děkuji Vám za Vaši pomoc, ochotu a čas, který jste vyplnění tohoto dotazníku věnovali.

## **PŘÍLOHA B:**

### ***Osnova a otázky pro potřeby strukturovaného rozhovoru v rámci provedení kvalitativního průzkumu ve vybraných výrobních firmách***

1. Jaký je charakter firmy a jak byste charakterizovali výrobu?
2. Jak široké je Vaše výrobní portfolio? Dají se výrobky zařadit do výrobních skupin s podobným charakterem vzniku nákladů?
3. Odvíjí se stanovení ceny od nákladů nebo jste nuceni akceptovat cenu stanovenou trhem a konkurencí?
4. Jaké zdroje informací o nákladech jsou ve Vaší firmě k dispozici? Jak jsou tyto využívány?
5. Považujete stávající informační systém (IS) a jeho výstupy pro potřeby nákladového řízení a různých pohledů na náklady za dostatečné? Jaké další informace byste k efektivnímu nákladovému řízení potřebovali?
6. Jak složité je pracovat v rámci IS s daty? Do jaké míry je nutné využívat dalších nástrojů (např. MS EXCEL)?
7. **V jakých podrobnostech jsou náklady v IS (případně účetním systému) zachyceny?** Lze vysledovat kdo je nositelem daného nákladu, je přiřazen k určitému projektu či konkrétnímu výkonu?
8. **Kdo je hlavním uživatelem informací o nákladech a jak je využívá?**
9. Jsou pro řízení nákladů důležitá střediska? Jaký systém středisek máte vytvořen a jak jsou na nich evidovány náklady?
10. Jaké nástroje jsou využívány pro řízení především režijních nákladů?
11. Důraz je kladen:
  - spíše na rozpočty,
  - spíše na tvorbu kalkulací a objektivního přiřazení nákladů,
  - jiné

### **Oblast rozpočtnictví**

12. Pokud sestavujete rozpočty, potom určete:
  - V jaké podobě a rozsahu (jeden souhrnný rozpočet, podrobné rozpočty všech oblastí činnosti firmy, rozpočty středisek atd.)
  - Jaké je časové hledisko rozpočtů? Dochází k jejich revizi? Využívá se forecasting?
  - Jsou rozpočty sestavovány tak, aby sloužily jako zdroj informací pro kalkulace?
  - Jak prostřednictvím rozpočtů řídíte režijní náklady?



## Oblast kalkulací a alokací režijních nákladů

13. Pokud jsou kalkulace sestavovány, potom uveďte:

- Jaké kalkulace se sestavují?
- K čemu kalkulace slouží (pro cenové rozhodnutí, jako kontrolní nástroj, pro sledování nákladů atd.)
- Využíváte absorpční nebo neabsorpční kalkulace?
- Definiujte způsob alokace režijních nákladů. V případě režijních přírážek definiujte rozvrhové základny.
- Jsou vydefinovány skupiny režijních nákladů nebo operujete pouze s jednou sumou režii?
- V případě, že provádíte alokaci pomocí režijních přírážek, jak často dochází k jejich přepočtu?
- Jak hodnotíte efektivnost jednotlivých výrobků? Je kladen důraz spíše na ziskovost nebo na vytvoření dostatečné výše krycího příspěvku (i víceúrovňového)?
- Pokud nesestavujete kalkulace na úrovni úplných nákladů výkonu, operujete ve svých výpočtech s podrobně rozklíčovanou výrobní režii?
- Myslíte si, že tradiční přírážkové metody by dokázaly příčinně vystihnout alokaci režijních nákladů konkrétnímu výkonu ve Vaší firmě? Existují nějaké problémy se stanovením režijních přírážek či rozvrhových základen?
- Využíváte metody jako ABC, Target costing, ABB, ZBB, BB apod.? Pokud ano, co Vás vedlo k využití těchto metod? Jaké přínosy a (nebo) překážky v tom spatřujete?

14. Dokázali byste vyhodnotit náročnost a nákladnost jednotlivých metod řízení nákladů vzhledem k přínosům?