

FAKULTA MANAGEMENTU

VYSOKÉ ŠKOLY EKONOMICKÉ V PRAZE



Diplomová práce

Petr Kalina

2007

FAKULTA MANAGEMENTU

VYSOKÉ ŠKOLY EKONOMICKÉ V PRAZE



Racionalizace manažerského účetnictví ve vybraném podniku

Vypracoval:

Petr Kalina

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Vladimír Lukšů, CSc.

Třebíč, červenec 2007

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Racionalizace manažerského účetnictví ve vybraném podniku“

vypracoval samostatně.

Použitou literaturu a podkladové materiály

uvádím přiloženém seznamu literatury.

Třebíč, červenec 2007

.....

Podpis studenta

Anotace

Racionalizace manažerského účetnictví ve vybraném podniku

Hlavními cíli práce je podat co nejširší přehled o metodách kalkulace a evidence nákladů a navrhnout v praxi fungující systém uplatňující uvedené metody. Finanční a manažerské účetnictví a jejich vzájemný vztah. Systémy sledování a řízení nákladů. Tvorba kalkulace nákladů metodou ABC. Evidence nákladů zakázkovou metodou.

Červenec 2007

Poděkování

Za cenné rady a náměty bych rád

*poděkoval **Ing. Vladimírovi Lukšů, CSc.**,*

z Vysoké školy ekonomické v Praze,

Fakulty managementu v Jindřichově Hradci.

OBSAH:

ÚVOD:	1
<u>1 POJEM A ZÁKLADNÍ STRUKTURA ÚČETNICTVÍ</u>	<u>3</u>
1.1 ZÁKLADNÍ POJMY Z OBLASTI ÚČETNICTVÍ.....	3
<u>2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ</u>	<u>5</u>
2.1 ČLENĚNÍ PRO ŘÍZENÍ PODNIKATELSKÉHO PROCESU	5
2.2 ČLENĚNÍ PRO ROZHODOVÁNÍ.....	9
<u>3 VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ</u>	<u>13</u>
<u>4 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ</u>	<u>17</u>
4.1 ZÁKLADNÍ RYSY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	18
4.2 ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	18
4.3 FUNKCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	19
4.4 VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ K JEDNOTLIVÝM SLOŽKÁM INFORMAČNÍHO SYSTÉMU PODNIKU	21
<u>5 SYSTÉM SLEDOVÁNÍ A ŘÍZENÍ NÁKLADŮ</u>	<u>27</u>
5.1 ZÁKLADNÍ ORIENTACE ÚČETNICTVÍ.....	27
5.2 METODY ZOBRAZENÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ PRO MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	30
5.3 ZPŮSOBY EVIDENCE A KALKULACE NÁKLADŮ [4].....	32
5.4 SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PODLE ČINNOSTÍ (ACTIVITY BASED COSTING)	35
<u>6 ABC SPOL. S R.O. - HISTORIE A ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA</u>	<u>43</u>

7	<u>DOSAVADNÍ ZPŮSOB SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ V PODNIKU</u>	45
8	<u>NÁVRH SYSTÉMU KALKULACE A EVIDENCE NÁKLADŮ</u>	47
8.1	NÁVRH ZJIŠŤOVÁNÍ NÁKLADŮ METODOU ABC	47
8.2	NÁVRH ZAKÁZKOVÉ EVIDENCE NÁKLADŮ	54
9	<u>HODNOCENÍ VÝSTUPŮ A NÁVRH OPATŘENÍ</u>	58
	<u>ZÁVĚR:</u>	60
	<u>LITERATURA</u>	61

Úvod:

V dnešní hektické době, kdy každé odvětví ekonomiky je poznamenáno konkurenčními boji, není pro podnik lehké obstát. Velmi často je na trhu stálá a tvrdá cenová konkurence, ve které firmy prodávají za velmi nízké ceny díky minimalizaci nákladů. Podnikovým cílem se často stává snaha přežít. Firmy jsou proto nuceny nacházet řešení, která by nabízela možnost odlišení se od konkurence a možnost stanovovat si vyšší cíle. Nástroj pro efektivní řízení nákladů se tak může stát způsobem jak uspět v tuhém konkurenčním boji.

V celé práci je ústředním tématem problematika manažerského účetnictví v podniku, jeho zavedení a realizace se zaměřením na sledování a řízení nákladů. V současnosti je toto téma velmi aktuální a zajímavé. Pomocí dobrého zvládnutí procesů v rámci manažerského účetnictví lze získat dokonalý přehled o činnostech a výkonech vlastního podniku, znát skutečné stavy hospodaření podniku a na základě toho také přispívat k vytváření konkurenčních výhod a předností podniku.

Finanční (podvojný) účetnictví není z principu konstruováno pro potřeby řízení. Důvodem, proč existuje podvojný účetnictví, je poskytování informací pro externí subjekty. Tyto informace jsou pro potřeby rozhodování a řízení v současné době nedostačující. Na tomto faktu má podíl nejen standardizace finančního účetnictví, která zdaleka nevyhovuje potřebám a požadavkům subjektů uvnitř podniku, ale také stále se měnící prostředí, ve kterém se podnik pohybuje. Konkurenční prostředí velmi ovlivňuje způsob chování a řízení podniků. Tento fakt se jednoznačně promítá také do charakteru informací, které vedení podniků potřebuje k rozhodování a řízení.

Jedním z mnoha důsledků globální konkurence je rozšiřování sortimentu a nutnost neustále provádět inovace. Tato skutečnost se projevila v oblasti nákladů a jejich chování. Např. v 60. letech bylo vynakládáno 45% celkových nákladů v oblasti výroby, přičemž dnes je zhruba 70-90% celkových nákladů vázáno již ve fázi vývoje. Významně se poté změnila struktura nákladů. Jednicové náklady (mzdové a materiálové) klesají. Naproti tomu stoupají náklady režijní. A v tomto bodě již lze uplatnit manažerské účetnictví, jehož součástí je mimo jiné i subsystém kalkulací zaměřený na náklady podniku a speciálně na náklady režijní. Tradiční, běžně používané

metody kalkulací jsou postupně nahrazovány novými moderními metodami, jako je např. ABM (Activity Based Management). Je to v podstatě způsob řízení využívající výstupů dosažených prostřednictvím metody ABC (Activity Based Costing).

Cílem práce je posoudit dosavadní způsoby, metody sledování a práce s náklady a navrhnout změny, které budou vzhledem k situaci vhodným doplněním a zlepšením pro řízení a chod podniku.

Práce je rozdělena do dvou částí. V první teoretické části je vysvětlena problematika účetnictví jako takového, jeho různá odvětví a dělení. Dále je blíže věnována pozornost účetnictví manažerskému a v jeho rámci poté kladen důraz na oblast nákladů. Hlavní pozornost je zaměřena na jejich sledování, zjišťování a následné procesy, které se zabývají jejich řízením. Teoretická část je zakončena kapitolou, která se zabývá implementací popsaného systému sledování a řízení nákladů jako nezbytné a podstatné části manažerského účetnictví, do již fungujícího podniku. Jsou zde vysvětleny hlavní přednosti metod manažerského účetnictví oproti klasickému účetnictví finančnímu.

V praktické části práce je představen podnik, ve kterém lze teoretické poznatky implementovat. Je popsán současný stav podniku, jeho podstatné interní procesy, jejich chod a řízení. Je vytvořen systém kalkulace a evidence nákladů podniku. Komplexně je zhodnocena úroveň manažerského účetnictví v podniku. Na závěr je zhodnocen dosažený stav z hlediska úspěšnosti a proveditelnosti vytvořeného projektu.

1 Pojem a základní struktura účetnictví

1.1 Základní pojmy z oblasti účetnictví

Finanční účetnictví (FÚ) – je účetnictví podniku a stanovuje výsledek hospodaření podniku. Je orientováno externě. V popředí stojí zatížitelný výsledek (např. daní z příjmů, výplata dividend). Daňové zákonodárství vyžaduje roční účetní závěrku, která dodržováním zásad řádného vedení účetnictví poskytuje odpovídající obraz o stavu majetku, financí a výnosů. Data externího účetnictví jsou však často nevhodná pro vnitřní účely. Například při stanovení odpisů jsou v popředí daňové aspekty před zjištěním skutečného opotřebení hmotného dlouhodobého majetku.

Manažerské účetnictví (MÚ) – je účetnictví podniku a určuje provozní výsledek. Na rozdíl od finančního účetnictví je orientováno interně. Prioritou je zachování podstaty (substance) majetku podniku. Proto je zjišťováno využití hodnoty zúčtovacího období (nákladů) a připočítáno (přiřazeno) vytvořeným podnikovým výkonům. V rámci tohoto účetnictví je zásadou, že dlouhodobě musejí být všechny vzniklé náklady pokryty výnosy realizovanými na trhu.

Pro správné vymezení smyslu a významu manažerského účetnictví je nutné mít přehled o následujících základních pojmech, které jsou s ním spojeny.

Statistika – jsou data interního a externího účetnictví stanovená za více účetních období. Data jsou statisticky evidována a dokumentována a interpretována podle určitých hledisek, kterými jsou srovnávací, běžné a normované veličiny.

Rozpočetnictví (plánování) - zpracovává číselné informace jako podklad pro podnikové plánování a rozhodování a slouží dispozičním účelům. Je důsledkem vnitřních potřeb řízení podniku.

Řízení - pokud chceme daný projekt řídit, musíme znát jeho plán, zjišťovat skutečnost, průběžně ho kontrolovat a porovnávat, specifikovat vztahy k jiným skutečnostem, pořizovat informace potřebné pro rozhodování, rozhodovat o dané změně a stanovit si úkoly pro budoucí rozhodnutí.

Náklady – zahrnují spotřebu výrobních činitelů s cílem dosažení ekonomického prospěchu jejich minimalizací.

Účetnictví – je chápáno jako nástroj pro evidování hospodářských informací a také jej lze využít jako podklad pro další řízení.

Kalkulace – je stanovení potřebných nákladů na konkrétní výkon podniku.

Controlling – je moderní koncepce řízení, která zabezpečuje větší konkurenceschopnost podniku na trhu a spokojenost zákazníků a výstupy controllingu slouží jako podklad pro budoucí rozhodování.

2 Členění nákladů^[4]

V manažerském účetnictví existuje několik přístupů k členění nákladů. Obecně lze tato členění rozdělit na dva druhy. Členění významná pro řízení podnikatelského procesu a členění důležitá pro rozhodování o budoucích variantách rozhodování.

2.1 Členění pro řízení podnikatelského procesu

Do této kategorie jsou zařazena členění, která jsou svým vztahem významná pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto.

2.1.1 Náklady podle druhů

V prvotní podobě se náklady na vstupu projevují podle jednotlivých druhů, kde základními nákladovými druhy jsou:

- Spotřeba materiálu;
- Spotřeba a použití externích prací a služeb;
- Mzdové a ostatní osobní náklady;
- Odpisy;
- Finanční náklady;

Jednotlivé nákladové druhy mají společné charakteristiky:

- Jsou prvotní z hlediska zobrazení, jehož předmětem se stávají ihned na vstupu do podniku;
- Jsou to náklady externí, které vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů;
- Z hlediska dalšího členění jsou jednoduché, tzn., není možné je dále členit.

Druhé členění nákladů je nejpoužívanějším členěním nákladů ve finančním účetnictví. Hlavní význam tohoto členění spočívá v poskytnutí informací potřebných pro zajištění stability, proporcí a rovnováhy mezi okolím, které může zdroje poskytnout a samotnou potřebou těchto zdrojů. Na základě poskytnutých informací lze poznat od koho, kdy a jak je potřeba zajistit materiál, energii a další externí výkony a služby nebo

také další ekonomické zdroje. Protože však toto členění neposkytuje žádné informace o příčině vynaložení nákladů, je jeho použití na nižších vnitropodnikových úrovních velice omezené. Zejména pokud bychom chtěli hodnotit podnikovou efektivnost, hospodárnost nebo účinnost. Proto je třeba pro manažerské řízení kombinovat toto členění s jiným, které odráží také účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům nebo činnostem.

2.1.2 Náklady podle účelu

Toto členění je základem pro stanovení nákladového úkolu, kterého lze následně využít pro kontrolu hospodárnosti vynaložených nákladů. Účelový vztah nákladů lze identifikovat na různých úrovních podrobnosti. Od hlavních podnikatelských činností (výroba), přes činnosti pomocné, až k obslužným. Vždy je třeba určit tzv. věcného nositele, který samotný náklad vyvolává a jehož intenzita (velikost) je důležitá pro určení úrovně vztahu. V rámci kontroly hospodárnosti se dále náklady rozdělí do dvou skupin, a to podle jejich vztahu k původci jejich vzniku.

Členění probíhá ve více stupních, nejprve jsou rozděleny na :

1. Náklady technologické - bezprostředně vyvolané technologií;
2. Náklady na obsluhu a řízení - vynaložené za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti.

Dále lze obě tyto kategorie nákladů pro potřeby stanovení určitého nákladového úkolu členit na *jednicové* a *režijní*.

- **Jednicové** náklady jsou technologické náklady, které mají přímou souvislost s jednotkou dílčího výkonu. Nástrojem jejich řízení jsou kalkulace a nákladový úkol lze u většiny stanovit vynásobením příslušné normy, která po ocenění vyjadřuje náklady na dílčí část technologického procesu, předem stanoveným nebo skutečným počtem uskutečněných výkonů (např. kolikrát byli provedeny normované operace).

$$\text{nákladový úkol} = \text{norma} * \text{počet výkonů}$$

- **Režijní** náklady jsou tvořeny nejen náklady na obsluhu a zařízení, ale také částí technologických nákladů, která souvisí zejména s technologickým procesem jako celkem. Nákladový úkol je určen podle souhrnných normativů a limitů pro dané časové období. Jako příklad lze uvést předpokládanou mzdu pracovníka za měsíc. Jejich výše neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů a základním prostředkem k jejich řízení je rozpočet.

$$\text{nákladový úkol} = \text{souhrnné limity (normativy)}.$$

2.1.3 Náklady podle odpovědnosti za jejich vznik

Rozhodujícím kritériem tohoto členění je vztah nákladů ke konkrétnímu útvaru, ve kterém činnost probíhá. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány náklady do odpovědnosti, se nazývají **odpovědnostní střediska**. Pracovníci jednotlivých útvarů odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů. Členění souvisí s tzv. ekonomickou strukturou podniku, která navazuje na organizační strukturu a vymezuje takovou úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je založeno na posouzení hodnotových výsledků. Organizační struktura vymezuje oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti ve věcné podobě.

Z hlediska pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek:

- Nákladové;
- Ziskové;
- Rentabilitní;
- Investiční;
- Výnosové;
- Výdajové.

Rozčlenění nákladů podle odpovědnosti je nutné pro řízení odpovědnostních středisek. Je třeba zobrazit kooperaci mezi jednotlivými středisky na která jsou kladeny následující požadavky:

- Provádění uzavřené činnosti v rámci střediska, aby bylo možno vyjádřit a kvantifikovat jejich náklady;
- Identifikování dílčích výkonů, které jsou předávány jiným útvarům;
- Ocenění výkonů pomocí tzv. vnitropodnikových cen.

Kooperace je dosahováno pomocí systému vazeb, které jsou uskutečňovány prostřednictvím předávaných výkonů mezi středisky.

Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, se označují jako **náklady interní**. Z hlediska podniku se na vstupu objevují podruhé a to jako **náklady druhotné**. Dále je možné analyzovat tyto náklady ve vztahu k jednotlivým nákladovým druhům, které byly při realizaci daného výkonu spotřebovány, a proto jsou označovány jako **náklady složené**.

2.1.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění. Proto se na něj z části vztahuje stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. Z důvodu složitosti celého podnikatelského procesu je toto členění komplikované, a proto neodráží realitu v plné šíři.

Podstatou je přiřazování nákladů k výkonu či jeho části. Samotné posouzení příčinné souvislosti nákladů k finálnímu či dílčímu výkonu je důležité pro rozhodovací úlohy typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu výrobku“, „zrušit či zavést výrobu sortimentu“. Pomocí přiřazení je tedy opět řešen nějaký rozhodovací problém – účel přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu. Na základě příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován a také na základě početně technických možností je tedy možné rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

Přímé náklady - náklady bezprostředně související s konkrétním druhem výkonu, přičemž:

- Lze zjistit podíl nákladů na jednici tohoto druhu výkonu prostým dělením nebo

- Jsou náklady vyvolány přímo jednotkou konkrétního druhu výkonu – **jednicové náklady**.

Nepřímé náklady – náklady zajišťující průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech a jsou spojeny s více druhy výkonů. Pokud je třeba jejich přiřazení k jednici, přičítají se nepřímo pomocí zvolených veličin. Do této skupiny je zařazena většina **režijních** nákladů.

2.2 Členění pro rozhodování

V následujícím textu jsou uvedena členění nákladů důležitá pro rozhodování o budoucích situacích, které je možné řešit různými variantami rozhodnutí.

2.2.1 Náklady podle závislosti na objemu výkonů

Kvantifikace variabilních a fixních nákladů je základem pro postupy a metody využívané při tvorbě variantně sestavovaných podnikových plánů, rozpočtů a kalkulování nákladů výkonů. Jejich stálost v rámci určitého tzv. relevantního rozpětí vede k požadavkům maximálního využití dané kapacity. Tyto náklady rostou skokem, a to jak v absolutní výši, tak i podílem na jednotku výkonu. Závislost nákladů na objemu tvoří základ nového přístupu k řízení založeného na analýze vztahu nákladů a přínosů k těmto aktivitám – Activity Based Management. Členění je důležité jak pro řízení, tak pro rozhodování. Nejvíce se využívá pro rozhodovací úlohy na existující kapacitě (optimalizace sortimentu). Důležitou částí je kvantifikace tzv. bodu zvratu.

a) **Variabilní náklady**

Rozsah těchto nákladů je plně v závislosti na objemu provedených výkonů. Podle toho jak se jejich objem mění v závislosti na množství výkonů, jsou dále tyto náklady rozlišovány na:

- Proporcionální
 - nejdůležitější částí variabilních nákladů;

- jsou vyvolané jednotkou výkonu;
 - jsou konstantní a rostou přímo úměrně s počtem výkonů;
 - patří sem jednicové náklady;
 - část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity.
- Podproporcionální
- v praxi se vyskytují poměrně často;
 - mají smíšený charakter;
 - v absolutní výši rostou pomaleji než objem výkonů.
- Nadproporcionální
- vyvolávají dojem nehospodárnosti, to však neplatí obecně;
 - odhad budoucí spotřeby agregovaných nákladových složek je možný s využitím modelů;
 - zjednodušení průběhu - ve sledovaném intervalu jsou kvantifikovány na fixní a proporcionální složky.

b) Fixní náklady

Jejich rozsah se v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivit nemění, jsou to tzv. kapacitní náklady. Jsou vyvolány potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu a lze rozlišit následující dvě skupiny fixních nákladů:

- Umrtné (utopené) fixní náklady
 - vynakládají se před zahájením výroby;
 - jejich celkovou výši jež nelze ovlivnit;
 - jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí;
 - jedná se např. o odpisy fixních aktiv;

- je pro ně typický relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu.
- Vyhnutelné fixní náklady
 - vznikají v důsledku zajištění kapacitních podmínek;
 - při snížení kapacity je lze omezit;
 - jsou těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu.

2.2.2 Relevantní a irelevantní náklady

Do kategorie relevantních a irelevantních nákladů jsou zahrnuty náklady důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání, a jsou tedy důležité pro tu část MÚ, která se orientuje na informace pro rozhodování.

Ve 20. letech se objevilo členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů, které našlo hojně využití pro informace o alternativách budoucího vývoje (jak se se změnou objemu výkonů změní výše nákladů, výnosů a zisku).

a) Relevantní náklady

Relevantní náklady jsou z hlediska daného rozhodnutí důležité, mění se při různých variantách. Rozhodování vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných na jednotlivé varianty. Důležitým krokem je posouzení, které náklady budou danou variantou ovlivněny a které ne.

b) Rozdílové náklady

Rozdílové náklady jsou zvláštní formou relevantních nákladů a vyjadřují rozdíl stavu nákladů před určitou změnou a po ní.

c) Irelevantní náklady

Důležitost irelevantních nákladů je pro dané rozhodnutí zanedbatelná. Změnou varianty nedojde k neovlivnění výše těchto nákladů.

2.2.3 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady souvisí s tzv. ekonomickým pojetím nákladů. Základní myšlenkou je, že využitím v jedné podnikatelské aktivitě je znemožněno využití majetku alternativním způsobem. Přijatá alternativa přináší nejvyšší efekt, pokud by odmítnutá alternativa přinášela prospěch nižší. Oportunitní náklady lze tedy vysvětlit jako ušlé výnosy. Lze je uplatnit při optimalizačních sortimentních rozhodnutích za situace omezených zdrojů podniku. Pokud mají formu kalkulačních úroků nebo nájemného mohou působit na chování pracovníků jednotlivých odpovědnostních středisek.

2.2.4 Náklady vázané k rozhodnutí

Náklady vázané k rozhodnutí jsou nejobecnější kategorií nákladů nejčastěji využívanou ke strategickým účelům. Jsou to náklady, které vzniknou v budoucnosti na základě současných rozhodnutí. Často jsou zmiňovány v souvislosti s vývojem a konstrukčním resp. technologickým řešením výrobků, které podstatným způsobem determinují budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě. Jejich přínosem je zvýšený důraz na vyhodnocování přínosů z vývojových a předvýrobních aktivit. Jsou stavěny do protikladu s tradičními metodami řízení hospodárnosti, které jsou primárně zaměřeny pouze na náklady vynaložené ve výrobní fázi.

a) Imputované náklady a výnosy

Ovlivní výsledky podniku v širších souvislostech, např. daňové důsledky určitého rozhodnutí (zvýšená daň z příjmů).

b) Odložené náklady a výnosy

Do této kategorie lze zahrnout obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, které ovlivní podnikovou činnost v dlouhodobém horizontu, např. reakce zákazníků.

Oba tyto typy nákladů vázaných k rozhodnutí vznikají v souvislosti s rozhodováním o budoucí kapacitě.

3 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Všechny dílčí složky účetnictví jsou spolu vzájemně propojeny a poskytují si navzájem data a výsledky pro podniková rozhodování. Finanční účetnictví poskytuje data provoznímu účetnictví a naopak.

Jejich vzájemný vztah je porovnán podle následujících kritérií:

- Obsah FÚ a MÚ;
- Uživatelé informací FÚ a MÚ;
- Míra uplatňování regulace;
- Metody a techniky zjišťování a zpracování informací;
- Používání měrných jednotek;
- Periodicita;
- Stupeň spolehlivosti.

Následující souhrn poskytuje základní přehled vztahů finančního a manažerského účetnictví na základě vzájemného porovnávání obou typů účetnictví dle výše zmíněných kritérií.

A) Z HLEDISKA OBSAHU:

Finanční účetnictví

- Poskytuje informace o podnikových aktivech, vlastním jmění, nákladech, výnosech a hospodářských výsledcích;
- Obsahuje primární externí vztahy jako jsou: nákup materiálu, pořízení výkonů a služeb, prodej výrobků;
- Vyznačuje se finanční povahou výpisů;

- Poskytuje výkazy jako rozvaha, výsledovka;
- Pohlíží na podnik jako celek.

Manažerské účetnictví

- Obsahuje početný soubor různých informací, které jsou nutností pro efektivní způsob řízení podniku;
- Obsahuje nákladové účetnictví, kalkulace nákladů výkonů, nákladové propočty,
- Realizuje řízení pomocí rozpočtů;
- Poskytuje informace podporující formulaci podnikových politik;
- Zastřešuje různé, dříve samostatné obory.

B) Z HLEDISKA SUBJEKTU, KTERÉMU JSOU INFORMACE URČENY:

Finanční účetnictví

- Poskytuje informace sestavené podle daných účetních zásad a standardů pro externí uživatele. Zejména jsou to subjekty, které mají určité finanční zájmy (investoři, akcionáři, banky, dodavatelé nebo subjekty s nepřímým zájmem jako úřady, burzy, zaměstnanci).

Manažerské účetnictví

- Poskytuje informace pro vedení podniku a jednotlivé jeho manažery;
- Odlišuje obsah informací podle konkrétního uživatele, kterému jsou určeny;
- Uplatňuje se zde princip, že každý pracovník odpovídající za určitý úsek má k dispozici relevantní a patřičně zpracované informace, které jsou potřebné pro výkon jeho funkce.

C) Z HLEDISKA MÍRY UPLATNĚNÍ REGULACE:

Finanční účetnictví

- Základním cílem je jednotnost výkazů a srovnatelnost informací v rámci státu, ale i mezinárodně. To je zajištěno dodržováním Mezinárodních standardů a Zákona o účetnictví.

Manažerské účetnictví

- Vedení podniku má volnost při použití technik, postupů a metod. Podoba výkazů není nijak regulována. Pro manažerské účetní je zde velký prostor pro tvůrčí činnost;
- Pochopení a orientace je však podmíněna znalostí používaných metod a technik;
- Použitím vhodných postupů a metod je nutné zajistit, aby získané informace byly pro daný účel použitelné.

D) Z HLEDISKA POUŽÍVANÉ MĚRNÉ JEDNOTKY:

Finanční účetnictví

- Použití jednotek v kupní síle peněz, kdy se operace vyskytuje.

Manažerské účetnictví

- Použití pro daný případ té nejúčelnější jednotky. To znamená použití nejen peněžních jednotek, ale také například naturálních. S tím souvisejí také různé způsoby oceňování.

E) Z HLEDISKA FREKVENCE VYKAZOVÁNÍ:

Finanční účetnictví

- Základní zásadou je pravidelné zjišťování hospodářského výsledku, proto mají výkazy periodickou povahu;
- Účetní období je roční.

Manažerské účetnictví

- Základní charakteristikou je zjišťování informací podle potřeby v jakémkoli čase a intervalu.

F) Z HLEDISKA STUPNĚ SPOLEHLIVOSTI

Finanční účetnictví

- Poskytuje veřejné informace podléhající kontrole a pokud jsou dodržovány dané předpisy je FÚ spolehlivé.

Manažerské účetnictví

- Poskytuje spolehlivé informace o minulosti, ale pro rozhodování je potřeba počítat s jistou mírou rizika a nejistoty, protože budoucnost je odhadována.
- Informace jsou důvěrné, často mají charakter podnikového nebo obchodního tajemství.

4 Manažerské účetnictví

Výstižnou definici manažerského účetnictví podává Bohumil Král[4]: „Manažerské účetnictví se obecně charakterizuje jako systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu (eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje) a uspořádává informace o podnikové činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů, ústících do návrhů či opatření, které mají pomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení.”

Cílem manažerského účetnictví je poskytovat konkrétní odpovědi na konkrétní otázky spojené s řízením podniku. Informace poskytované manažerským účetnictvím mohou být také použity pro budoucí rozhodování, a to jak krátkodobé, tak i dlouhodobé, které je úzce spojeno s efektivním řízením podniku.

Rozhodování není součástí manažerského účetnictví, protože rozhoduje manažer, ale je jeho cílem. Pro přesné vymezení pojmu „manažerské účetnictví“ je dobrá bližší specifikace alespoň některých základních pojmů jako: řízení, náklady, účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví a controlling. Všechny tyto pojmy již byly specifikovány v předcházející kapitole.

Manažerské účetnictví je systém informací, jehož úkolem je poskytování informačních

dat pro rozhodování řídicích pracovníků. Zahrnuje a využívá všechny složky informačního systému v podniku, kterými jsou:

- Účetnictví;
- Rozpočetnictví;
- Kalkulační systém;
- Statistické šetření (controlling);
- Rozborové metody včetně statistických metod, metod operačního výzkumu a ekonometrických metod (statistika).

Jádrem manažerského účetnictví jsou náklady. Každá ze zmíněných složek informačního systému přitom pohlíží na náklady jiným způsobem. Je důležité rozlišení

nákladů z hlediska druhu a z hlediska účelu, kde první případ je rozhodující především ve finančním účetnictví a hledisko účelu nákladů má důležité důsledky pro praxi, kde je základem kalkulace vlastních nákladů výkonů a je úzce spojen i s cenovým rozhodováním.

4.1 Základní rysy manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví se vyznačuje několika charakteristikami:

- Poskytuje informace pro srovnání skutečného a žádoucího průběhu projektu a informace pro zhodnocení budoucích variant podnikání;
- Je orientováno na vnitřní vztahy útvarů (středisek), procesů a aktivit;
- Zpřístupňuje podrobně informace o různých nákladech;
- Orientuje se především na výsledky z prodeje daných výkonů;
- Nelze jej spojovat s vnitropodnikovým účetnictvím.

4.2 Úkoly manažerského účetnictví

V následujícím odstavci jsou uvedeny hlavní úkoly manažerského účetnictví:

- Poskytuje informace o struktuře nákladů s jejichž pomocí lze náklady třídit podle jejich vzniku;
- Poskytuje informace o výkonech, které jsou základním prvkem pro nákladové účetnictví, kde je nutné správným způsobem přiřadit k výkonům ty správné náklady a také určit správnou odpovědnost za vznik těchto nákladů;
- Poskytuje informace o útvarech, ze kterých lze získat podrobný přehled o režijních nákladech, které lze dále využít při sestavování kalkulací. Jde především o režie správní, výrobní, odbytovou;
- Kalkulace obsahují tzv. údaje „dvojitěho času“. Na jedné straně jsou to informace o minulosti, které nám poskytne výsledná kalkulace a na druhé straně informace o budoucnosti, které obsahuje kalkulace předběžná;

- Útvarové odpovědnostní řízení má za cíl stanovení příčin odchylek od žádoucího stavu vyráběných a prodávaných výrobků a přiřazování do odpovědnosti konkrétnímu útvaru či konkrétnímu pracovníkovi;
- Běžná kontrola nákladů - hlavním úkolem je krátkodobá kontrola nákladů, která slouží ke správnému dodržování norem spotřeby, ke správnému stanovení předběžných kalkulací a rozpočtů.
- Podnikové rozpočty - v podniku se většinou stanovují 4 druhy rozpočtů: rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka, rozpočet peněžních toků, rozpočet investičních výdajů. Všechny tyto rozpočty vznikají na základě vnitřních potřeb a vycházejí z finančního účetnictví.
- Vnitropodnikové rozpočty - zde se stanovují rozpočty režie a rozpočty střediskových nákladů a výnosů. Vycházejí na základě vnitropodnikového účetnictví a finančního účetnictví.

4.3 *Funkce manažerského účetnictví*

Nejdůležitější funkcí manažerského účetnictví je hospodářským způsobem plně, kontinuálně a systematicky evidovat náklady spadající do zúčtovacího období. Jsou přiřazovány výkonům daného období a vzájemně porovnávány tak, aby byl tímto způsobem vypočítán provozní výsledek. Kromě toho manažerské účetnictví plní ještě další důležité funkce, a to:

- Informační,
- Zjišťovací,
- Normované,
- Kontrolní,
- Analytické.

4.3.1 Interní informační účely

Manažerské účetnictví je podnikovým systémem, který stanovuje využití výrobních faktorů a vzniku zboží a služeb. Tradiční úkol manažerského účetnictví má

dokumentačně technický zúčtovací ráz. Náklady na zboží jsou kvantitativně evidovány a následně ohodnoceny. Kromě toho však dnes představuje důležitý informační a řídicí nástroj celkového podnikového dění. Manažerské účetnictví se orientuje podle informační potřeby řídicích pracovníků, jejichž cíle stanovují využití příslušného způsobu evidence. Vedle kontrolních informací jsou v popředí, s ohledem na dosažení stanoveného plánu, stanoveny především otázky optimalizace hospodárnosti.

4.3.2 Zjišťovací funkce

Následující dokumentované hodnoty v rámci manažerského účetnictví představují důležité výchozí veličiny pro vedení podniku.

4.3.3 Data pro podniková rozhodování

Zde patří určení nákladů a výkonů s ohledem na druh, rozsah a hodnotu. Tyto veličiny představují základ např. pro následnou analýzu a rozhodování:

- Stanovení vlastních celkových nákladů, nákladů na skupinu výrobků a výrobek,
- Vytvoření nabídkové ceny,
- Plánování využití kapacity,
- Určení předpokládaného výsledku.

Dále mechanismus manažerského účetnictví poskytuje číselný základ pro alternativní možnosti jednání, např. s ohledem na pořízení (vlastní a externí nákup), výrobní a nabídkový program (příspěvek na úhradu pro skupinu výrobků) a plánované zaměstnání s ohledem na krytí nákladů.

4.3.4 Určení výsledku za období

Přesná znalost nákladů a odbytu výkonů na trhu poskytuje informaci o výsledku hospodaření podniku:

- Obrát a provozní výsledek za zúčtovací období (roční výkaz a krátkodobý výkaz o hospodaření);
- Provozní výsledek na skupinu výrobků a výrobek;
- Cena a vlastní náklady celkově a za výrobek (výsledná kalkulace).

4.3.5 Stanovení ceny výrobku pro obchodní a daňovou bilanci

Dokončené a nedokončené výrobky musejí být podle obchodního a daňového práva zahrnuty do oběžného majetku, aktivované vlastní výkony do stálých aktiv rozvahy. K tomu jsou potřeba informace o příslušné kvantitativní struktuře a odpovídajícím nákladovém ohodnocení tohoto dlouhodobého majetku. Stanovení návrhu ceny vyžaduje příčinně odpovídající přiřazení nákladů k jednotlivým složkám majetku.

4.3.6 Data pro podniková srovnávání

Přesné znalosti objemu (rozsahu), složení a vývoje vlastních podnikových druhů nákladů mají v mezipodnikovém srovnání zvláštní význam tam, kde podnikovému vedení poskytují vysvětlení nákladové hospodárnosti vlastního podniku. Průzkum slouží k určení pozice podniku na trhu, neboť silné a slabé stránky vlastní pozice se projeví na základě analýzy spektra nákladů a výkonů.

4.4 Vztah manažerského účetnictví k jednotlivým složkám informačního systému podniku

V této části je blížeji nastíněna a objasněna role a problematika manažerského účetnictví ve vztahu k výše uvedeným složkám informačního systému podniku.

4.4.1 Vztah k finančnímu účetnictví a vnitropodnikovému účetnictví

Vztah manažerského účetnictví k finančnímu je ovlivněn mnoha faktory. Zde jsou uvedeny 3 nejdůležitější:

- **Finanční účetnictví je standardizováno.** Tím, že má finanční účetnictví centrální úpravu, jsou data získaná z finančního účetnictví (jejich rozsah a obsah) již předurčena, tzn., že požadavky na finanční účetnictví jsou stabilní. Ovšem při poskytování informací pro řízení a rozhodování je rozsah a obsah údajů stanoven variabilně, tedy podle potřeby podniku.
- **Finanční účetnictví je orientováno výhradně na externí uživatele.** Ve finančním účetnictví jsou vedeny záznamy o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech a také o hospodářském výsledku. Přitom některé výše uvedené veličiny, převážně náklady a výnosy, jsou nejen externího charakteru, ale mohou vzniknout i z interních vztahů. Tyto náklady a výnosy interního charakteru jsou vedeny ve vnitropodnikovém účetnictví.
- **Finanční účetnictví neposkytuje pro vnitřní potřeby řízení dostatečné informace.** Finanční a manažerské účetnictví přistupuje k informacím rozdílně a to z důvodu jejich odlišné orientace. Například při stanovení kalkulace nám chybí doplňkové informace o nákladech, které nejsou stanoveny ve finančním účetnictví (např. mzda podnikatele).

4.4.2 Vztah k rozpočetnictví

Pro popsání tohoto vztahu jsou rozpočty rozděleny do několika skupin:

- Podnikové rozpočty
 - Rozpočetní výsledovka;
 - Rozpočetní rozvaha;
 - Rozpočet peněžních toků.
- Vnitropodnikové rozpočty
 - Rozpočet režie;

- Rozpočet střediskových nákladů a výnosů.

- Investiční rozpočty
 - Strategický a dlouhodobý rozpočet.

Podnikové rozpočty vycházejí z finančního účetnictví, resp. účetní závěrky. Jsou používány nejenom v souvislosti se stanovením ekonomických cílů, ale jsou i výchozími daty pro vnitropodnikové rozpočtování.

Rozpočetnictví je chápáno jakou součástí manažerského účetnictví proto, že každý rozpočet je vyvolán vnitřními potřebami řízení podniku. Abychom mohli sestavit takový rozpočet je nutné znát informace z manažerského účetnictví.

4.4.3 Vztah ke kalkulacím

Kalkulace jako taková má 3 významy, které na sebe navzájem navazují:

- Pomocí kalkulace lze zjistit potřebné náklady na konkrétní výkon podniku, který je vztažen na kalkulační jednici;
- Výsledkem kalkulace je propočet celkových nákladů na kalkulační jednici;
- Kalkulace je jedna z mnoha informačních složek podniku, která je úzce spojena s nákladovým účetnictvím, plánováním, rozpočetnictvím, a kterou nelze opomenout díky jejímu (svému) informačnímu obsahu.

Z hlediska manažerského účetnictví lze také kalkulaci členit na dvě velké skupiny:

- 1) Předběžná a
- 2) Výsledná kalkulace.

ad 1) Ve **výsledné** kalkulaci se zjišťují skutečné vynaložené náklady na kalkulační jednici. Tyto náklady se sestavují na základě vnitropodnikového účetnictví. Výsledná kalkulace tedy slouží ke stanovení prodejních cen, ke kontrole hospodárnosti a ke kontrole předběžných kalkulací.

ad 2) Kalkulace **předběžná** se provádí před zahájením výroby či kalkulovaného výkonu. Pro její sestavování se používá potřebných oceňovacích podkladů. Předběžnou kalkulací, která je součástí plánování, se zjišťují předpokládané vlastní náklady na kalkulační jednici.

Při srovnání výsledných a předběžných kalkulací by se mělo použít stejných výpočtů nákladů na kalkulační jednici a stejných metod jejich přiřítání, aby tyto kalkulace byly porovnatelné.

V podniku jako celku se však používá mnohem více druhů kalkulací, které se sestavují na základě svého účelu. Jsou to například propočtová kalkulace, plánová kalkulace nebo operativní kalkulace.

Na obrázku 1 jsou v hnědém kruhu zobrazeny v souhrnu všechny jednotlivé barevně odlišené složky (oblasti) činností, jejichž provádění je potřebné pro získání výstupů, které poskytuje manažerské účetnictví. Tyto výstupy jsou pak průnikem jednotlivým činnostem a jsou na obrázku zvýrazněny žlutou barvou.

4.4.4 Vztah ke controllingu

Pojem controlling nelze zúžit jen na kontrolu údajů. Označení „control“ obsahuje i složky řízení.

Controlling je v podstatě nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.

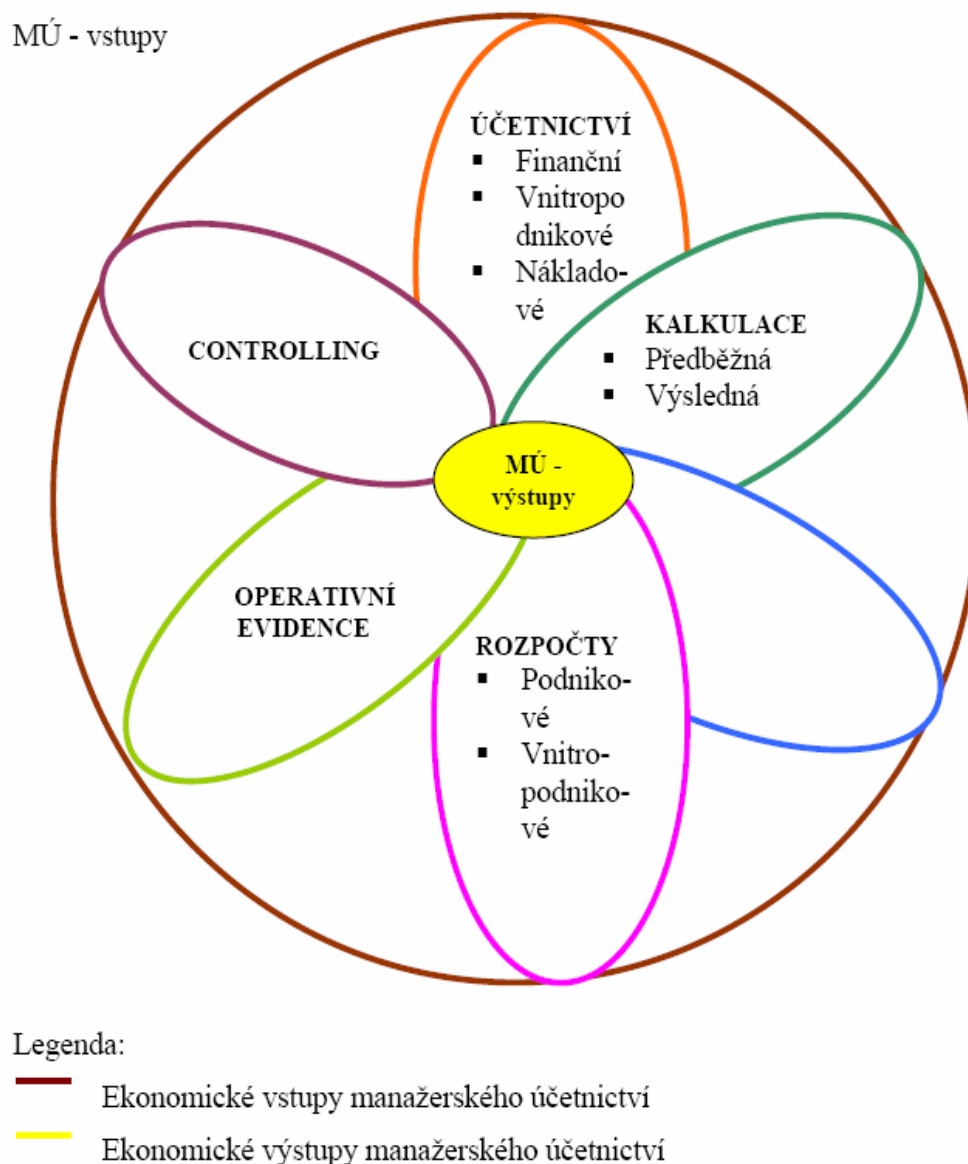
Controlling se často dělí do 2 oblastí:

- Oblast plánování a kontroly, mezi kterými jsou velmi úzké vazby (úkol – kontrola);

- Oblast správného zajištění informační základny pro následné řízení.

Controlling se na rozdíl od manažerského účetnictví opírá nejen o peněžní (hodnotovou) formu informací, ale i nepeněžní informace.

Obr. 1 - Propojení jednotlivých složek potřebných pro manažerské účetnictví[11]



4.4.5 Vztah ke statistice

Manažerské účetnictví využívá ve svých analýzách jak informací získaných ze statistických průzkumů, tak i statistických, ekonometrických metod, které slouží k hodnocení rizika a nejistoty, a které se dále váží na rozhodování v podniku.

5 Systém sledování a řízení nákladů

Aby bylo možné efektivně a co nejpřesněji sledovat náklady, které v podniku vznikají, je nutné nejdříve stanovit, které náklady budou podrobně sledovány, stanovit způsob jejich záznamu, vytvořit systém, který by tyto záznamy přehledně uchovával pro následné použití při rozhodovacích procesech, které se mimo jiné o evidenci vývoje nákladů opírají. V této kapitole jsou obecně popsány jednotlivé systémy a způsoby evidence nákladů a důraz je kladen na ty, které jsou vhodné pro praktickou část práce.

Základní otázky, které musejí být zodpovězeny, jsou jaká bude primární orientace účetnictví a jakým způsobem budou účetní informace zobrazeny.

5.1 Základní orientace účetnictví

V rámci toho, jakým způsobem je účetnictví orientováno lze rozlišit dva základní směry:

1. Výkonově orientované účetnictví;
2. Odpovědnostně orientované účetnictví.

Volba mezi nimi je determinována různými faktory, jako je například složitost podnikatelského procesu, rozsah obslužných a pomocných činností, opakovanost výroby, délka výrobního cyklu nebo poměr přímých a nepřímých nákladů. V praxi jde o určení toho způsobu řízení (orientace), který bude respektován jako primární. Druhý přístup je chápán jako podpůrný. Nejde tedy o striktní volbu jednoho typu. Oba typy jsou užívány společně jako dva vzájemně propojené a doplňující se přístupy.

Výkonově orientované účetnictví si klade za cíl sledovat náklady ve vztahu k výkonům. Náklady jsou proto sledovány v jednotlivých útvarech ve skutečné výši a důraz je kladen na místo, kde byly vynaloženy. Z tohoto členění podle místa vzniku je poté možné odvodit přímý či nepřímý vztah výkonů podniku k těmto místům. Odpovědnost za náklady je stanovována podle toho, zda se místo vzniku nákladů liší od místa, které nese odpovědnost za jejich vznik.

Pokud je místo vzniku a nositele odpovědnosti za vznik nákladů totožné, lze odpovědnost řešit v rámci účetního systému, a to srovnáváním skutečných nákladů s předem stanovenou výší nákladů. Zjištěné odchylky lze poté využít jak pro řízení po linii výkonů, tak pro analýzu odpovědnosti.

Pokud se místa vzniku a odpovědnosti liší, musí se odpovědnost za náklady sledovat v samostatném členění nákladů mimo účetní systém. V praxi lze toto zajistit přiřazením nákladů jednotlivým úrovním řízení podle jejich zainteresovanosti na hospodárnosti daných nákladových položek.

V praxi je možné prostřednictvím tohoto přístupu získat informace o tom, jaké jsou náklady prováděných výkonů, jak lze řídit jejich hospodárnost, které výkony a kolik vydělávají, a naopak. Lze tak získat přehled o tom, kteří zákazníci jsou pro podnik zajímaví, perspektivní a naopak.

Obecné požadavky na výkonově orientované účetnictví a jeho tvorbu:

- Velmi důležitým požadavkem je co nejpřesnější přiřazení jak předem stanovených, tak i skutečných nákladů jednotlivým střediskům a útvarům, kde se výkony provádí.
- Za základ výkonově orientovaného účetnictví lze brát následující dvě skupiny účtů:
 - Kalkulační účty – poskytují možnost sledovat náklady, které lze přímo přiřadit k daným výkonům
 - Uspořádací účty – zobrazují informace o společných režijních nákladech. Příkladem lze uvést výrobní, odbytová, správní režie atd. Aby mohli být tyto náklady přiřazeny dle příslušného rozvrhu jednotlivým druhům výkonů, musejí být nejdříve kompletní a sumarizovány. Pokud se výkony oceňují včetně těchto nákladů, je pak možné pomocí druhotné transakce je zanezt do kalkulačních účtů. Pokud jsou tyto náklady členěny podrobně, je lépe sledovat je odděleně a to takto:
 - Jednicové náklady a přímé režie v rámci nákladů, které jsou přímo přiřaditelné (sledované na kalkulačních účtech);

- Náklady, které mají charakter variabilní a fixní režie v rámci společných režijních nákladů (sledované na uspořádacích účtech).
- Zobrazené výkony jsou oceňovány na úrovni skutečných vynaložených nákladů. Pro zajištění požadavků řízení jak po linii výkonů, tak po linii odpovědnosti je účelné sledovat vynaložené náklady ve členění na předem stanovené náklady a odchylky, o které se předem stanovené náklady upravují a získávají se tak informace o skutečných nákladech.
- Samotný hospodářský výsledek, jeho obsah a struktura ve výkonově orientovaném účetnictví jsou zdrojem informací jak jednotlivé střediska, útvary či výkony se na tvorbě tohoto zisku podílejí. Podle zaměření celkového zisku lze poté uvažovat o vhodné metodě kalkulace jako zobrazení vztahu mezi náklady a výkony.

Odpovědnostně orientované účetnictví je obvykle využíváno pro účetní zobrazení druhotných nákladů, které jsou nejdříve oceněny předem stanovenými hodnotami a poté srovnávány se skutečnou výší. Tento postup poskytuje možnost kontroly, zda byly náklady vynaloženy racionálně či nikoli a také je zajištěno stejné výchozí postavení pro měření hospodárnosti v odebírajícím útvaru.

Cílem je identifikovat odlišný přínos jednotlivých podnikových středisek k celkovým podnikovým výkonům. Tyto informace lze následně využít při stanovování vhodných motivačních, hodnotících a odměňovacích nástrojů a systémů.

U obou přístupů se tedy lze setkat s odchylkami mezi předem stanovenou úrovní nákladů a jejich skutečnou výší. Tyto odchylky by měly být dále zohledněny, ale v praxi se toto provádí pouze pokud je zjištěná odchylka většího rozsahu. V takovém případě jsou předem stanovená ocenění výkonů o tuto odchylku upravena. Odchylky jsou přitom sledovány buď přímo v účetním systému na účtech oceňovacích rozdílů výkonů nebo mimo účetní systém.

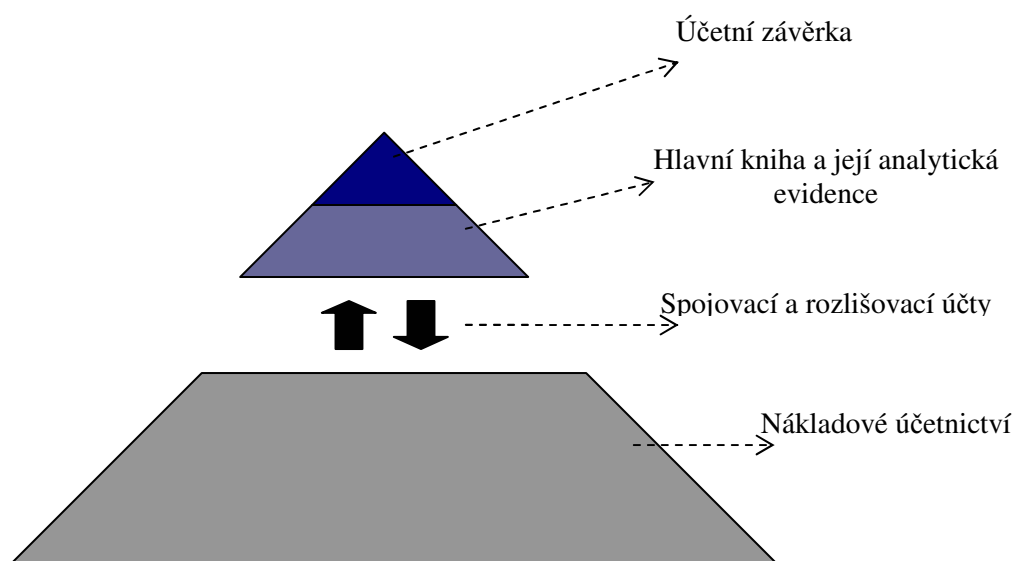
5.2 Metody zobrazení účetních informací pro manažerské účetnictví

Existují dva základní způsoby, kterými lze zobrazovat informace v rámci manažerského účetnictví. Jsou to:

- Dvouokruhová soustava účetnictví
- Jednookruhová soustava účetnictví

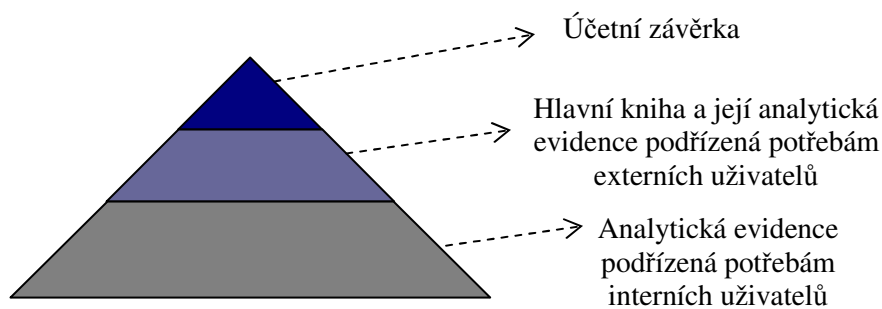
Dvouokruhová soustava je systém, kdy jsou v podstatě evidovány dva oddělené okruhy účetnictví. První je finanční, klasické účetnictví a druhý okruh je orientovaný na vnitropodnikové řízení-manažerské účetnictví. Oba okruhy jsou navzájem propojeny účty spojovacími a rozdílovými. Tento systém je vnímán jako uživatelsky výhodnější, poněvadž manažerské účetnictví poskytuje informace, které jsou pro podnik cenné a rozhodně nepatří do rukou externích uživatelů. Jsou to informace důvěrné a na rozdíl od jednookruhové soustavy, k nim nikdo z externího okolí podniku nemá přístup. Jednotlivé okruhy se nezabývají vysvětlováním rozdílů mezi jednotlivými druhy účetnictví. Takto vidí tuto soustavu účetnictví pohled anglosaský, který je velmi striktní. Pojetí prosazující se spíše v kontinentální Evropě je dnes stále více kritizováno pro svoji přílišnou propojenost s finančním účetnictvím. Schematicky lze dvouokruhovou soustavu vyjádřit způsobem uvedeným na obrázku 2.

Obr.2 Dvouokruhová soustava účetnictví [4]



Jednookruhová soustava se vyznačuje zpracovatelsky výhodnějším a jednodušším řešením. Informace pro potřeby obou skupin uživatelů jsou evidovány v jednom okruhu analytických účtů, které jsou různě seskupeny a poskytují tak různé výstupy podle úloh které jsou řešeny. Není zde tedy zapotřebí evidovat tytéž údaje dvojím způsobem jako je tomu u dvouokruhové soustavy účetnictví. Problémem tohoto způsobu zobrazení informací se může stát rozhodování, které účty zůstanou skryty a které mohou být zveřejněny. Například informace týkající se evidence odpisů pravděpodobně budou v rámci manažerského pohledu účtovány s jinými odpisovými sazbami a délkami, a to takovými, které spíše vypovídají o skutečné životnosti, zastarávání a používání daných aktiv. Současně se tyto informace stávají součástí podnikových interních a tedy i tajných informací, které by se neměly dostávat na dohled externím uživatelům. Vychází zde proto otázka, jakou část evidence zpřístupnit a jakou ponechat viditelnou pouze pro interní uživatele při splnění legislativních podmínek a zároveň je se tato soustava může stát méně přehlednou. Graficky lze jednookruhovou soustavu znázornit způsobem naznačeným na obrázku 3.

Obr . 3 Jednookruhová soustava účetnictví



V praxi se však často a stále více lze setkat se snahou zkombinovat obě formy dohromady. Pokud jsou zobecněny nedostatky obou forem, pak je možné uvést následující doporučení:

- V oblastech, kde jsou pomocí analýzy odhaleny jasné odlišnosti mezi požadavky externích a interních uživatelů a není tedy možné tyto požadavky zajisti rozkladem syntetických účtů na analytické, je vhodné použít dva okruhy.

- Naopak pokud lze požadavky finančního účetnictví zajistit agregací podrobných účtů analytických, je vhodné použít pro tuto oblast jeden okruh účetnictví.

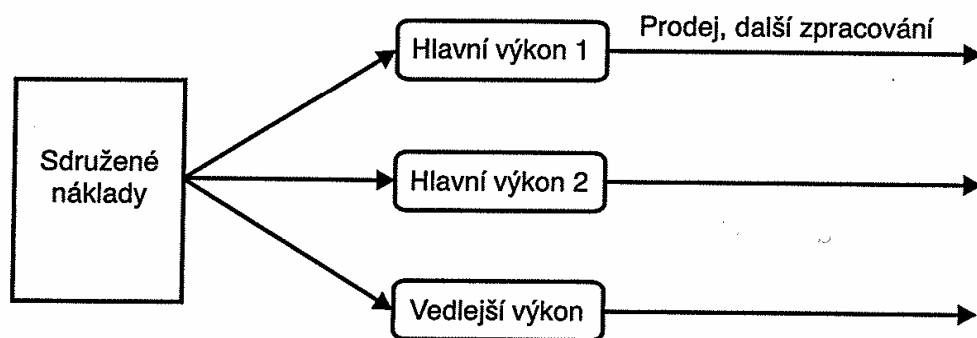
Prostřednictvím těchto dvou cest je možné zajistit požadavky jak externích, tak i interních uživatelů. Evidence informací pro potřeby většiny externích uživatelů je dána legislativními podmínkami a je tedy realizována pomocí již zmíněného finančního účetnictví. Způsoby jakými lze evidovat údaje potřebné pro manažerské účetnictví je popsán v následující kapitole.

5.3 Způsoby evidence a kalkulace nákladů [4]

Základním hlediskem pro rozčlenění způsobů evidence a kalkulace nákladů je sdruženost výrobního procesu. V rámci toho lze výrobu rozlišit na **sdruženou** a **nesdruženou**.

Ve *sdružené* výrobě vznikají zpracováním jednoho či více druhů materiálu a surovin alespoň dva výrobky v určitém poměru, který výrobce prakticky nemůže ovlivnit, a pokud ano, tak jen v omezené míře. Obecné schéma sdružených výkonů je na obrázku 4.

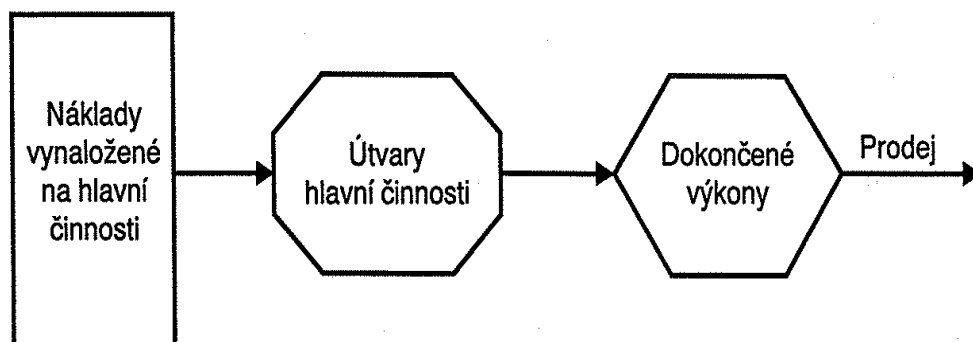
Obr. 4 - Schéma sdružených výkonů



Nesdružená výroba je charakteristická vznikem pouze jednoho druhu výrobku a jsou zde zastoupeny čtyři základní modely evidence nákladů a podnikových výkonů, které se vzájemně liší vhodností pro různé typy výroby. Lze rozlišit následující metody:

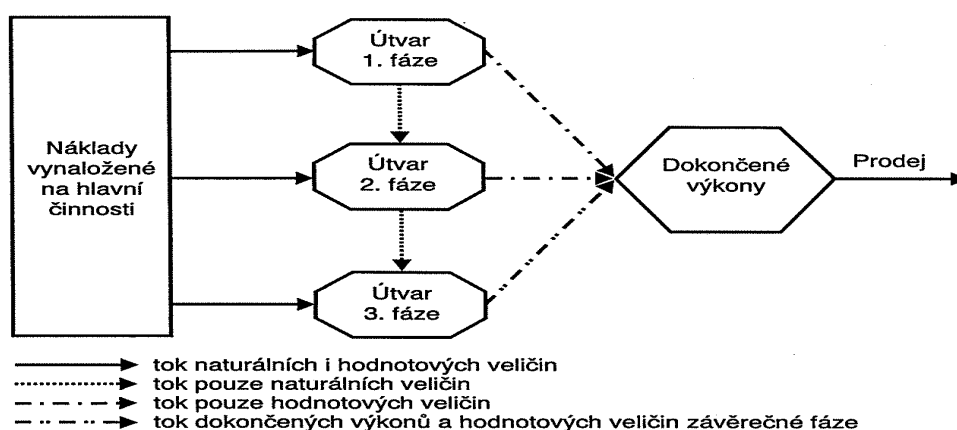
- Prostá metoda – vhodná pro podniky, které produkují jediný druh výkonu, prováděný v nečlenitém procesu. Obecné znázornění metody je uvedeno na obrázku 5.

Obr. 5 - Prostá metoda evidence nákladů



- Fázová metoda – vhodná pro uplatnění zejména v členitých výroбах jediného výrobku nebo skupiny homogenních výrobků. Důraz je zde kladen na dodržování členitosti výroby i v podmínkách výkonově orientovaného účetnictví, kde v každé fázi jsou vstupy a výstupy sledovány odděleně. V každé fázi je přitom vyprodukováno různé množství výkonů. Blíže je metoda znázorněna na obrázku 6.

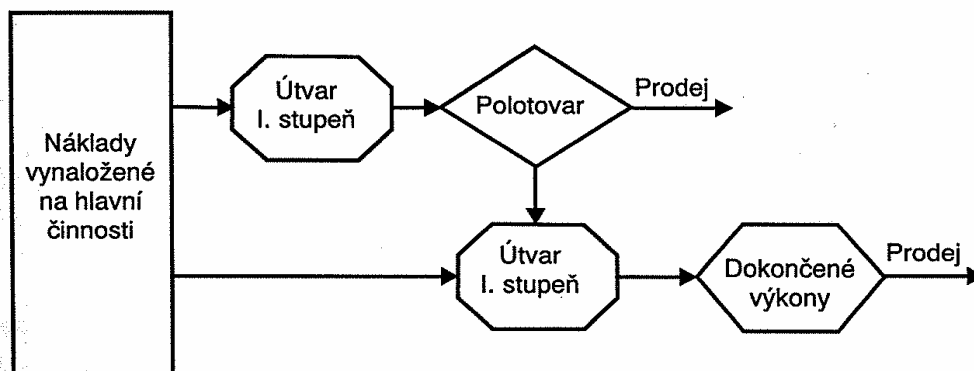
Obr. 6 - Fázová metoda evidence nákladů



- Stupňová metoda – vhodná stejně jako fázová pro členité procesy, spíše pro heterogenní výrobu, ve které jsou nejprve vyrobeny polotovary a

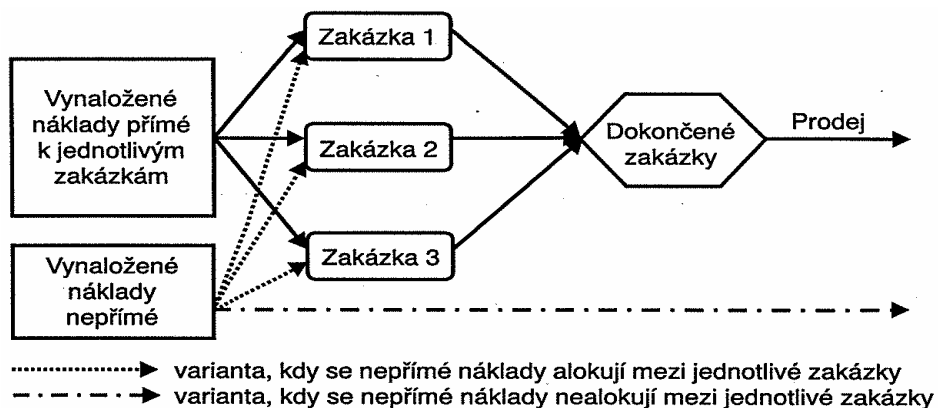
poté použity na výrobu konečných výrobků. Obecný model této metody je na obrázku 7.

Obr. 7 - Stupňová metoda evidence nákladů



- Zakázková metoda – vhodná pro heterogenní výrobu jednotlivých výrobků nebo sérií, které jsou zadávány do výroby na základě individuálních objednávek jednotlivých zákazníků. Jednou ze základních vlastností této metody je, že objektem sledování nákladů v účetnictví jsou výrobky nebo série výrobků. Přičemž jejich rozsah je stanoven předem na rozdíl od výše popsaných metod, kde se výsledná kalkulace provedla podílem nákladů k následně zjištěnému počtu výkonů. Model je znázorněn na obrázku 8.

Obr. 8 - Zakázková metoda evidence nákladů



5.4 Sledování nákladů podle činností (Activity Based Costing)

Základní myšlenkou, která musí být brána v úvahu je, zda je metoda ABC (Activity Based Costing) pro daný podnik vhodná, tzn. zda její zavedení bude mít za následek dostatečně velké přínosy pro podnik. Kvantifikovat tyto přínosy není snadné. Důvody jsou následující:

- ABC je převážně organizační změnou a změnou chování manažerů a jen malou změnou matematiky,
- ABC je koncept, který je třeba přijmout a ne systém, který je třeba instalovat. Je potřebná změna v myšlení manažerů,
- Prostřednictvím jednoho systému pro sledování a řízení nákladů nelze zajistit patřičnou vypovídací schopnost současně pro účely a potřeby daňové, účetní a manažerského rozhodování,
- Nejdůležitější není porozumět číslům, ale hlavně porozumět tomu, co je za těmito čísly schováno, kde jsou prvotní a hlavní příčiny ztrát.

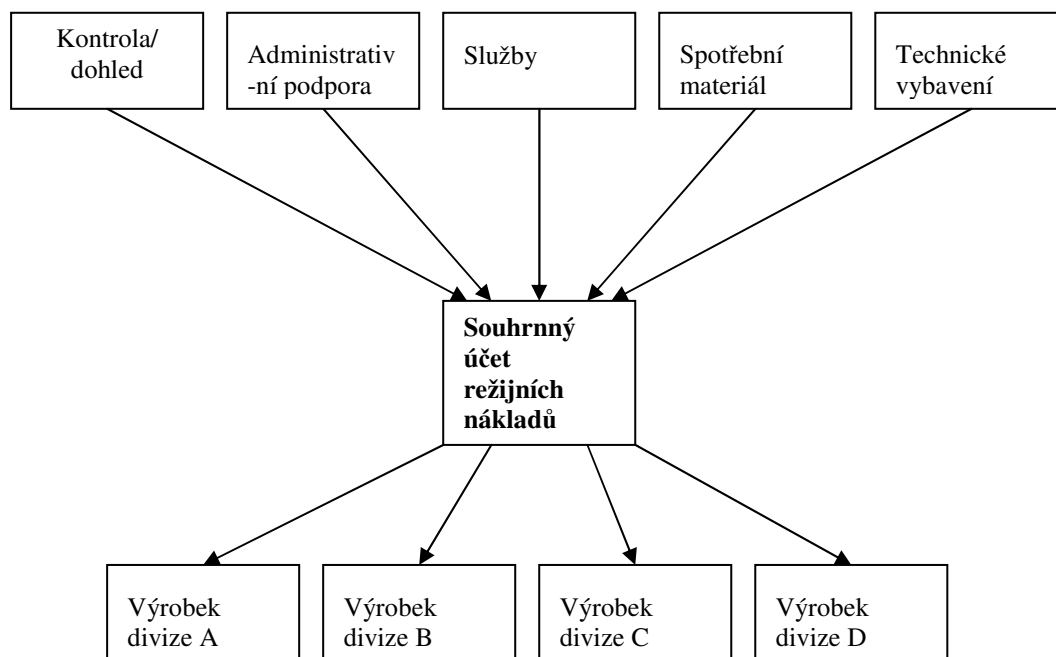
Metoda ABC (Activity Based Costing) poskytuje výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, regiony, distribuční kanály apod. a zároveň slouží jako nástroj pro ABM (Activity Based Management), který využívá ABC informace pro dosažení cílů organizace. Základním odlišením od tradičního modelu sledování nákladů je návrat ke vztahům příčina - následek.

U ABC metody jsou příčinou vzniku a velikosti nákladů činnosti vykonávané mezi nákladovými objekty (např. produkty) a náklady (zdroji). Zatímco v tradičním pojetí je těmito příčinami obvykle jen objem (např. hodnota materiálu či hodiny přímé práce). Je to zcela odlišný pohled na chování nákladů, ze kterého vyplývá i změna myšlení manažerů. Základem ABC je nový pohled na náklady a ne zavádění nového softwaru a informačních systémů. ABC odstraňuje hlavní nedostatky tradičních nákladových modelů:

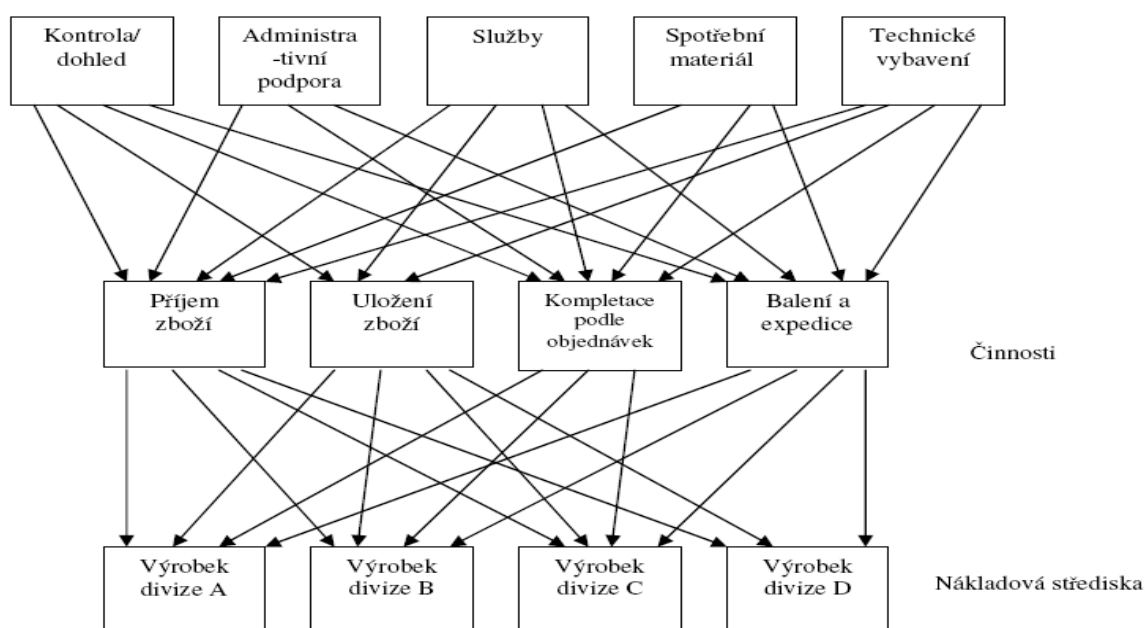
- Nepřesné informace o ziskovosti zákazníků, produktů a dalších možných nákladových objektů

- Neschopnost poskytnutí rychlé a užitečné zpětné vazby výkonným pracovníkům pro účinnou kontrolu rostoucích režii.

Obr. 9 Přřazení nákladů typické pro tradiční systém plného přerozdělování [1]



Obr. 10 Přřazení nákladů podle metody ABC (příklad přřazení nákladů ke skladovým činnostem podniku) [1]



Metoda ABC je model, který odráží realitu lépe než ostatní a je vhodný pro firmy, které mají různě složité produkty a to v různých množstvích pro různé zákazníky. Příliš se nehodí pro firmy se stálými a zaběhnutými velkoobjemovými produkty se stabilními vztahy se zákazníky a tedy s malými změnami. Metoda si zaslouhuje zvláštní pozornost díky jejímu potenciálu vyřešit problémy s nedostatečnými informacemi o nákladech a dalším výhodám, o kterých je pojednáno dále.

Tradiční způsoby přerozdělování (viz obrázek 9) režijních nákladů jsou nepřesné. Tato nepřesnost narůstá z důvodu stálého zvyšování režijních nákladů.

Metoda ABC zkoumá požadavky konkrétního výrobku či zákazníka na nepřímé zdroje při dodržování následujících pravidel:

- Zaměření na drahé zdroje,
- Zaměření na zdroje, jejichž spotřeba se významně mění se změnou výrobků či skupin výrobků,
- Zaměření na zdroje, jejichž spotřeba není v závislém vztahu s tradičními klíči používanými při přerozdělování nákladů.

Jedná se o proces, kdy jsou nejdříve k činnostem přiřazeny zdroje, které tyto činnosti čerpají a poté jsou činnosti přiřazeny k jednotlivým výrobkům (nákladovým objektům). Proces je znázorněn na příkladu přiřazení nákladů ke skladovým činnostem podniku na obrázku 10.

5.4.1 Uplatnění metody ABC v praxi^[10]

Níže je popsán postup, kterým lze identifikovat náklady podniku pomocí metody ABC. Postup se týká prvotního (jednorázového) zavedení základního modelu sledování nákladů. Tento model je nazýván historickým, protože se při něm vychází z údajů minulého účetního období. Model je nejsnadnějším způsobem, jak poznat chování nákladů a příčiny tohoto chování. Po úspěšném zavedení základního modelu lze přejít k pokročilejší a mnohem podrobnější metodě ABC.

Zavedení metody ABC lze provést v několika krocích. Jejich pořadí nemusí být dodrženo a nutnost provedení všech kroků závisí na konkrétní situaci podniku, který metodu zavádí.

Prvním etapou je úprava účetních dat, které jsou obvykle vykazovány pro jiné účely. Jde o přesnější rozdělení skutečných nákladů. Je třeba prozkoumat a uspořádat nákladové účty hlavní knihy a následně je upravit tak, aby informace v nich obsažené nebyly ovlivněny nevhodnými úpravami daňového a finančního účetnictví. Z těchto nákladů je třeba vynechat položky, které byly zahrnuty např. v rámci daňové optimalizace (opravné položky, rezervy, prodej majetku atd.). Obecně je lze nazvat nestandardními náklady. Dále musí být odstraněny náklady, které nejsou z ekonomického hlediska za náklady považovány (např. náklady na reklamu, vzdělávání, vývoj, na nové prodejce atd.). Z ekonomického hlediska jsou totiž náklady ty výdaje, které lze jednoznačně přiřadit skutečným výnosům. Výše uvedené příklady mají spíše povahu investice. Existují také náklady, které v klasických výkazech pro potřeby daňového účetnictví chybí. V pojetí, které je zde popisováno se však ve výkazech objevit musí (např.: budoucí náklady na opravy, na údržbu). Obecně jsou to náklady, které jsou potřebné pro uskutečnění výnosů, a které v daném období chybí.

V problematice odpisů jsou ideálním řešením tzv. odpisy manažerské, ekonomické. U nich je bráno v úvahu pouze to, co je skutečně za dané období spotřebováno (např. v případě, že stroj vydrží dva roky, odepisovat jej po dva roky bez ohledu na účetní a daňové předpisy). V případě utopených nákladů se v našem modelu odpisy neuvažují dokonce vůbec. Správný postup při určování odpisů v pokročilém modelu ABC by byl počítání odpisů z tzv. nahrazovací ceny. To je cena, která by musela být vynaložena na nahrazení stroje shodným nebo podobným. Tyto skutečnosti jsou však velice obtížně zjištělné.

Ve druhé etapě (návrh aktivit) jsou definovány hlavní procesy a činnosti organizace a kdo který úkon provádí. Procesy jsou rozděleny na hlavní, vedlejší a podpůrné a jsou rozebrány na činnosti, ze kterých se skládají. Z dosavadních zkušeností vyplývá, že obvyklý a postačující počet takto definovaných aktivit je 20-50. Záleží na velikosti a typu organizace, zvoleném způsobu zavedení modelu a mnoha dalších faktorech. Pro pojmenování aktivit lze použít názvů definovaných na základě zkušeností, nebo zadat jednotlivým pracovníkům, aby aktivity, které provádí, sami popsali. Zjištěné aktivity jsou dále rozděleny do příbuzných skupin.

Ve třetí etapě jsou oceňovány aktivity, které v podniku probíhají. Je využito výsledků první etapy a nástroje, který se nazývá příčiny spotřebovávání zdrojů. Jsou hledány příčiny, které vedou ke spotřebovávání zdrojů jednotlivými činnostmi a jejichž důsledkem jsou náklady na každou činnost. Názorně je realizace tohoto kroku vysvětlena v tabulkách 1 a 2.

Tab. 1: Tradiční výstup účetních nákladů [10]

Druh nákladu	Celkem (Kč)
Režijní materiál	70 000
Energie	20 000
Služby	15 000
Mzdy a pojištění	150 000
Odpisy strojů	30 000
CELKEM	285 000

Tab. 2: Výstup nákladů při použití ABC(náklady z účetnictví jsou přiřazeny jednotlivým aktivitám)

Aktivita	Nastavování	Zpracování	Změnění	Nakupování	Dopravování	Zabalení	Celkem
Režijní materiál	3 500	40 000	5 000	1 500	8 000	12 000	70 000
Energie	1 000	13 000	500	500	2 500	2 500	20 000
Služby	1 500	10 000	1 000	800	700	1 000	15 000
Mzdy a pojištění	14 000	90 000	6 000	2 000	8 000	30 000	150 000
Odpisy strojů	5 100	15 500	0	2 500	5 400	1 500	30 000
Celkem	25 100	168 500	12 500	7 300	24 600	47 000	285 000

Při zjišťování jednotlivých položek je možné vycházet buď z odhadu na základě analýz či dosavadních zkušeností(např. u mezd a pojištění) nebo ze známých skutečností(v případě odpisů).

Výsledkem třetí fáze je ocenění všech definovaných činností firmy, které poskytuje organizaci a jejím zaměstnancům zcela nové informace o aktivitách, které v podniku probíhají. Zaměstnanec tak může zjistit, kolik zdrojů si daná aktivita vyžádá.

Ve čtvrté etapě jsou definovány nákladové objekty, tzn. jsou hledány důvody, pro které se dané činnosti v podniku provádí. Nákladovými objekty jsou nejčastěji

zákazníci a produkty. Mohou jimi ale být i dodavatelé, distribuční kanály, i segmenty trhu apod. Na konci této etapy lze identifikovat náklady na jednotlivé zákazníky a jejich obsluhu. Důležité je, aby jednotlivé náklady byly přiřazeny jen určeným nákladovým objektům.

V páté etapě se provádí ocenění nákladových objektů. Tato etapa se výrazně liší od modelu tradičního a velmi zvyšuje přesnost výpočtu nákladů podle nákladových objektů. Jsou použita podrobnější a lépe uspořádaná data a nejsou používány průměrné režijní přírážky, které jsou u tradičního modelu běžné. V modelu ABC jsou použity vztahy, které respektují skutečnou příčinu vzniku režijních nákladů. Jsou použity příčiny, které danou spotřebu činností opravdu vyvolávají. Klasické příčiny jako přímé mzdy nebo objemové příčiny není vždy správné zahrnout. Naopak existují aktivity, jejichž spotřeba je způsobena jinými příčinami (např. nastavování strojů, nakupování vstupních materiálů, administrativní vyřízení zakázky apod.). Spotřeba je závislá na počtu opakování příčin. Po určení příčin jsou náklady na jednotlivé aktivity poděleny počtem příčin, které spotřebu této aktivity vyvolávají. Tím je vypočtena cena jedné příčiny. Přiřazením počtu příčin danému zákazníkovi popř. jinému nákladovému objektu a vynásobením tohoto počtu cenou jedné příčiny vypočítáme celkové režijní náklady na danou činnost. Postup je znázorněn v tabulkách 3 a 4.

Tab. 3 Výpočet cen jednotlivých příčin [10]

Činnost	Celkem	Příčina spotřeby	Počet příčin	Cena příčiny
Nastavování	25 100	Počet nastavení	55	456,36
Zpracování	168 500	Počet hodin zpracování	6 000	28,08
Změnění	12 500	Počet změn	5	2 500,00
Nakupování	7 300	Počet objednávek	20	365,00
Dopravování	24 600	Počet kilometrů	2000	12,30
Zabalení	47 000	Počet kusů	1 900	24,74
Celkem	285 000			

Tab. 4 Výpočet reží na danou zakázku [10]

Činnost	Cena příčiny	Počet příčin na zakázku	Režijní náklady na zakázku
Nastavování	456,36	2	912,73
Zpracování	28,08	72	2 022,00
Změnění	2 500,00	0	0,00
Nakupování	365,00	1	365,00
Dopravování	12,30	0	0,00
Zabalení	24,74	5	123,68
Celkem			3 423,41

V tabulce 4 je proveden výpočet rezie na zakázku, která vyžaduje 2 nastavení, 72 hodin zpracování, 1 nákupní objednávku, 5 balení a žádnou změnu ani dopravu. Lze vyčíst, že daná zakázka si vyžádá 3 423,41 Kč režijních nákladů. Přičteme-li k těmto nákladům náklady přímé vztahující se k zakázce, jsou výsledkem celkové náklady, které lze porovnat s výnosy plynoucími ze zakázky.

Výše uvedené ocenění nákladových objektů, je posledním krokem k zavedení modelu ABC do podniku. Díky tomuto kroku je možné poznat, kolik firmu daný zákazník, produkt nebo jiný nákladový objekt stojí. Může dojít k základnímu posunu v myšlení lidí, protože je možné rozlišit, který zákazník či jiný nákladový objekt je více či méně ziskový, nebo který je ztrátový.

5.4.2 Activity Based Management(ABM)

ABM je řízení podle informací a výstupů, které poskytuje model ABC. V ABM jsou informace dosažené pomocí ABC metody využívány pro dosažení většího úspěchu ve formě zvýšení hodnoty, či zvýšení ziskovosti. ABC je tedy nástroj pro ABM. Pro lepší manažerské rozhodování, plánování a hodnocení je třeba mít i jiné informace a znalosti než nám poskytuje výstup ABC metody. Nejdůležitějším bodem rozhodování je dovednost dostupné informace správně využít. Díky informacím, které nám ABC poskytuje, je možné posoudit, které zakázky byly dosud odhodnocovány a které naopak nadhodnoceny a stanovit jejich správnou ziskovost. Informace o ziskovosti zakázek, zákazníků, produktů a dalších nákladových objektů jsou důležitým předpokladem, aby

bylo možné zvýšit ziskovost celého podniku. Metoda ABC odkryje konkrétní místa s potenciálem ke zlepšení.

Pomocí ABM lze odhalit možnosti a řešení, jak zvýšit ziskovost zakázek, zákazníků. Lze zjistit jak zvýšit zisk snížením nákladů na aktivity, které dobře známe. Dále lze pomocí ABM posoudit, jestli má podnik nakupovat zdroje (produkty, služby, činnosti) od externích dodavatelů nebo zda je má podnik zajišťovat sám. V ABM se také podnik zabývá tzv. Benchmarkingem, což je učení a zlepšování se pomocí srovnávání se s jinými v dané oblasti.

6 ABC spol. s r.o. - historie a základní charakteristika

Společnost ABC spol. s r.o. se zabývá výrobou a prodejem světelné techniky. Byla založena v roce 1993 šesti zakladateli. Před čtyřmi lety oslavila 10. výročí své úspěšné existence. Z malého podniku obchodujícího v oblasti světelné techniky se vyvinul dobře prosperující a stabilizovaný podnik a transformoval se do společnosti, která nejen kupuje a prodává zboží, ale především vyrábí vlastní produkty. Podnik realizuje svoji činnost na třech různých místech České republiky. Vlastní výrobní závod, obchodní pobočky v Praze pro oblast Čech a na Vysočině pro oblast Moravy, kde je zároveň ekonomicko správní oddělení podniku. Důkazem velkého rozvoje podniku je vývoj počtu zaměstnanců, který v roce 2007 činí již 397. To je docela podstatný rozdíl proti původním 6 osobám, které v roce 1993 firmu založili. Firma rovněž úspěšně již několik let provozuje vlastními silami vybudovanou chráněnou dílnu pro 50 zaměstnanců se změněnou pracovní schopností. Myslí tedy i na občany, kteří mají obtížnější pozici při hledání zaměstnání.

V prvních letech byl okruh obchodních partnerů firmy tvořen výhradně z firem na domácím trhu. Dnes již tato skutečnost neplatí. Během své existence si firma na domácím trhu vydobyla velmi dobré postavení mezi nejsilnějšími a největšími subjekty, které v odvětví působí a začala se prosazovat i na zahraničním trhu. To lze doložit např. poměrem obrátu tvořeného zahraničními odběrateli k obrátu tvořenému zákazníky z České Republiky, který jasně vypovídá o převaze vývozu nad domácím obchodem. V roce 2007 jsou jejími největšími obchodními partnery společnosti ze zemí jak západní (Německo, Belgie, Nizozemí, Itálie, Francie, Velká Británie atd.), tak Východní Evropy (Pobaltské republiky, Kazachstán, Rusko, Ukrajina, Slovensko atd.) a mnoho dalších společností z celého světa. Ve vztazích se zahraničními i českými partnery je důležitou a také jistou konkurenční výhodou skutečnost, že firma již několik let disponuje certifikátem na systém řízení jakosti dle normy EN ISO 9001. Dalším důležitým faktem podporujícím postavení firmy na zahraničních i domácích trzích je registrace ochranné známky na název společnosti. Sortiment podniku lze rozdělit do třech základních kategorií:

- Kancelářská a bytová svítidla
- Veřejné osvětlení
- Průmyslová svítidla

7 Dosavadní způsob sledování nákladů v podniku

Popsat systém sledování a řízení nákladů ve společnosti není jednoduchým úkolem. Podnik nemá zavedenou žádnou zvláštní, oddělenou evidenci pro náklady. Zvláštním způsobem nejsou evidovány ani sledovány ostatní náklady. Není proto jednoduché tyto náklady určit. Výjimkou jsou náklady dopravní, jelikož je doprava zajišťována externími firmami, a proto lze tyto náklady zjistit poměrně přesně. V podniku však není dané, kdo a jakým způsobem tyto náklady sleduje a analyzuje. Stejně je tomu i u ostatních činností, na které si firma objednává externí vykonavatele.

Podnik nemá vedeny náklady ani podle jednotlivých středisek. Těmito středisky jsou příslušné provozovny umístěné na třech místech České Republiky, jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole. V podniku neexistuje žádné specializované oddělení, které by se zabývalo sledováním nákladů. Ekonomicko-správní oddělení v provozovně na Vysočině dle požadavků jednotlivých řídicích manažerů vypracovává přehledy o nákladech pouze jednoduchým exportem informací z informačního systému společnosti. K hodnocení jsou tedy používány informace ryze účetního charakteru, které jsou pro rozhodování zcela nevhodné. Zde jsou náklady evidovány na příslušných nákladových účtech.

Samostatnou a výjimečnou skupinou nákladů jsou náklady výrobní. Ty jsou sledovány v podrobných přehledech a pravidelných intervalech. Výrobní závod má pravidelně vypracovávány přehledy o nákladech výrobních a jsou k dispozici i náklady mzdové z finančních analýz podniku, které jsou prováděny v rámci povinnosti, kterou ukládá certifikát ISO, jímž firma disponuje.

Režijní náklady, které jsou dnes stále častěji alfou a omegou při efektivním řízení nákladů podniků, jsou vypočítávány dle kalkulačního vzorce, který je určen vždy z předchozího období a jehož princip výpočtu je založen na objemu práce. Režie stanovené na základě kalkulačních vzorců neodpovídají skutečnosti, kterou je potřeba znát pro správné manažerské rozhodování daných problémů. Z debat s vedoucími pracovníky podniku vyplývá, že jsou si tohoto problému vědomi, ale doposud nebyly učiněny kroky k nápravě. To je dáno zejména nedostatkem pracovníků, kteří by tento

úkol mohli kvalifikovaně vyřešit a rovněž i určitou mírou nevole ze strany vedení k výraznějším změnám v podniku vůbec.

Lze říci, že velkým problémem či nedostatkem v oblasti práce s náklady je nemožnost sledování nákladů nedokončené výroby. Znat výši těchto nákladů je jedním z častých požadavků vedoucích pracovníků podniku. Požadavek znalosti přesných nákladů vázaných v nedokončené výrobě je jedním z impulsů, které vedou firmu k aktivnímu přístupu ke změnám v oblasti sledování nákladů.

V dnešním systému jsou v podniku stanovovány ceny stejným způsobem jak pro zakázku, která je vyrobena jako samostatná, tak i pro zakázku, která byla vyrobena v rámci jedné velké výrobní zakázky společné pro několik objednávek dohromady. Tím je způsobeno nejen zkreslení konečné ziskovosti zakázky, ale často také chybné stanovení ceny zakázky a v konečném důsledku se mohou vyskytnout i případy, které vedou ke ztrátě zakázky pro příliš vysokou cenu nebo ke ztrátovým zakázkám pro naopak příliš nízkou cenu.

8 Návrh systému kalkulace a evidence nákladů

8.1 Návrh zjišťování nákladů metodou ABC

Při sledování nákladů metodou Activity Based Costing lze postupovat tak, jak je popsáno v teoretické části práce. V první etapě jsou data vybraná z informačního systému podniku **upravena** tak, aby lépe vyhovovala potřebám pro aplikaci metody ABC (viz kapitola 5.4). Ve druhé etapě je **podnik rozdělen na střediska** podle procesů, které v něm probíhají. **Stanovení nejvýznamnějších aktivit** v podniku a přiřazení odpovídajících nákladů na tyto aktivity je předmětem třetí etapy. Ve čtvrté etapě jsou **definovány nákladové objekty** a v poslední etapě jsou těmto **nákladovým objektům přiřazeny již konkrétní náklady** dle určeného klíče pro přiřazování nákladů.

8.1.1 Úprava účetních dat

Z účetní výsledovky za rok 2006 jsou vybrány nejvýznamnější nákladové položky z hlediska jejich opodstatnění v modelu ABC. Jsou to souhrny nákladových účtů číslo 501, 502, 511, 518, 521 a 551. V rámci první etapy zavedení modelu ABC byly tedy vybrány náklady uvedené v tabulce 5.

Tab. 5 Hlavní položky nákladů zjištěné z podnikového účetnictví

Účet	Druh nákladu	Kč
501	Spotřeba materiálu	245 125 960
502	Spotřeba energie	1 669 637
511	Opravy a údržba	2 216 982
518	Ostatní služby	31 007 341
521	Mzdové náklady	48 465 545
551	Odpisy	1 107 945
	CELKEM	329 593 410

Poté lze podrobnějším rozbořem účtů 501 a 518 tyto náklady rozdělit na dvě kategorie. Údaje z tabulky 5 jsou tedy rozděleny na dvě části:

1. Přímé náklady (náklady na přímý materiál a na přímé služby) – tabulka 6;

2. Režijní náklady spolu s přímými mzdami - tabulka 7.

Pro potřebu metody ABC jsou přítom podstatné zejména náklady režijní.

Tab. 6 Přímé náklady na materiál a služby

Účet	Druh nákladu	Kč
501-a	Přímý materiál	234 691 688
518-a	Přímé služby	8 288 365
	CELKEM	242 980 053

Tab. 7 Režijní náklady a přímé mzdy

Účet	Druh nákladu	Celkem (Kč)
501-b	Režijní materiál	10 434 272
502	Spotřeba energie	1 669 637
511	Opravy a údržba	2 194 350
518-b	Režijní služby	22 718 976
521	Mzdové náklady	48 465 545
551	Odpisy	1 107 945
	CELKEM	86 590 725

V tabulce 7 zůstaly po vyčlenění nákladů na přímý materiál a na přímé služby zastoupeny pouze náklady režijní a náklady na přímé mzdy.

8.1.2 Stanovení nákladových středisek podniku a přiřazení nákladů těmto střediskům

Podnik byl rozdělen na níže uvedená střediska podle procesů, které v něm probíhají. Toto rozdělení bylo konzultováno s pracovníky podniku, kteří se shodli na opodstatněnosti všech uvedených středisek jako nejvýznamnějších procesů a aktivit, které jsou v podniku prováděny. Pro účely metody ABC bylo stanoveno těchto 8 středisek:

- *Nákup* - obsahuje procesy sestavení a vyřízení objednávky (nákupu) materiálu, služeb a zboží. V organizační struktuře jsou tyto procesy uskutečňovány na úseku zásobování;
- *Strojní výroba* - obsahuje nastavování strojů a výrobu samotnou;
- *Montáž* - obsahuje procesy montování a balení výrobků do jejich konečné podoby. Také jsou zde výrobky podrobovány výstupní kontrole;

- *Expedice* - obsahuje práci ve skladech podniku, a to na všech provozovnách;
- *Příprava výroby* - zahrnuje činnosti spojené s manipulací s výrobky, nastavováním strojů apod.
- *Řízení lidských zdrojů (ŘLZ)* - v rámci tohoto střediska jsou zařazeny funkční místa, která mají charakter vedoucí funkce. Jde zejména o řízení pracovníků. Zde lze podotknout, že klasické oddělení personální v podniku není. Jeho funkce plní management podniku;
- *Správa budov a ploch* - obsahuje servisní a údržbové činnosti.
- *Prodej* - obsahuje činnosti spojené s prodejem a vyjednáváním se zákazníky. Tedy proces od samotného základního vyjednávání se zákazníkem přes tvorbu smluv a dalších náležitostí prodeje až po příjem a evidenci objednávek zákazníků;

Náklady režijní spolu s přímými mzdami (viz tabulka 7) byly následně přiděleny k jednotlivým definovaným střediskům podniku **podle následujících pravidel:**

Režijní materiál lze na jednotlivá střediska rozdělit na základě analýzy účetní výsledovky ve spolupráci s hlavní účetní podniku. Byly však nalezeny položky, které nelze jednoznačně rozdělit. Ty jsou přiděleny střediskům stejným dílem, přičemž nejsou brány v úvahu střediska, u kterých lze účast režijního materiálu vyloučit.

Kritériem pro rozdělení spotřeby energie na střediska byla spotřeba strojů ve výrobě a zbylá část spotřebované energie (kde nejvíce tvořilo osvětlení) byla rozdělena na základě osvětlované plochy jednotlivých středisek.

Účet Opravy a údržba byl rozdělen na základě analýzy došlých faktur od opravárenských firem, a to podle střediska, ke kterému se oprava či údržba vztahuje. Zcela logicky zde největší díl nákladů připadá na středisko, kde je realizována strojní výroba a je zde tudíž množství strojů a kde jsou také největší skladovací a kancelářské prostory.

Režijní služby byly rozděleny na základě analýzy výsledovky podniku. Položky, které nelze jednoznačně přiřadit jsou, stejně jako u režijního materiálu, rozděleny střediskům stejným dílem.

Mzdové náklady byly rozděleny na základě podkladů zpracovaných mzdovou účetní podniku. V nich jsou přiřazeny mzdové náklady k jednotlivým funkčním místům, která jsou v podniku zavedena v rámci ISO EN 9001:2000. Daná funkční místa jsou potom přiřazena podle svého charakteru a umístění příslušným definovaným střediskům.

Odpisy nebylo možné zjistit přesně. Proto jsou rozděleny podle informací v účetní výsledovce a položky, které nebylo možné takto přiřadit, byly rozděleny stejným dílem každému středisku. Výsledné přidělení nákladů jednotlivým střediskům podle stanovených pravidel je uvedeno v tabulce 8.

Tab. 8 Náklady rozdělené na jednotlivá střediska podle druhového účetního členění

Středisko	Režijní materiál	Spotřeba energie	Opravy a údržba	Režijní služby	Mzdové náklady	Odpisy	CELKEM
Nákup	432 700	0	0	1 452 762	458 373	0	2 343 835
Strojní výroba	7 055 373	2 659 891	646 823	10 180 104	8 986 444	4 614 444	34 143 079
Montáž	2 616 274	84 194	1 078 285	2 816 782	10 482 796	1 316 717	18 395 049
Expedice	2 627 424	406 515	1 553 901	4 151 841	2 787 976	511 671	12 039 327
Příprava výroby	432 699	0	0	1 452 762	169 926	0	2 055 387
ŘLZ	216 350	0	0	1 452 762	3 083 951	0	4 753 063
Správa budov	216 350	0	0	1 477 594	3 596 916	639 205	5 930 065
Prodej	1 423 070	322 049	994 558	8 562 907	6 011 671	0	17 314 255
CELKEM	15 020 240	3 472 649	4 273 566	31 547 514	35 578 054	7 082 036	96 974 059

Tab. 9 Rozdělení nákladů na střediska před a po rozpuštění podpůrných středisek

Středisko	Náklady před rozpuštěním	Rozpuštění střediska ŘLZ	Náklady po rozpuštění střediska ŘLZ	Rozpuštění střediska SB	Náklady po rozpuštění střediska SB a ŘLZ
Nákup	2 343 835	469 214	2 813 049	0	2 813 049
Strojní výroba	34 143 079	1 631 801	35 774 880	1 055 245	36 830 125
Montáž	18 395 049	741 370	19 136 419	773 639	19 910 058
Expedice	12 039 327	400 356	12 439 683	3 205 097	15 644 780
Příprava výroby	2 055 387	0	2 055 387	0	2 055 387
ŘLZ	4 753 063	-4 753 063	0	0	0
Správa budov	5 930 065	332 360	6 262 425	-6 262 425	0
Prodej	17 314 255	1 177 961	18 492 215	1 228 444	19 720 659
CELKEM	96 974 059	0	96 974 059	0	96 974 059

Střediska ŘLZ a Správa budov lze díky svému charakteru a výši nákladů v nich vynaložených považovat za střediska podpůrná, a proto jsou rozpuštěna podle různých kritérií mezi střediska ostatní, která lze naopak považovat za střediska hlavní. Kritériem

pro rozpuštění střediska ŘLZ byl stanovený počet pracovníků, který je v daném středisku řízen. Pro rozpuštění střediska Správa budov bylo užito jako kritérium plocha připadající na daná střediska. Rozdělení nákladů na střediska před a po rozpuštění podpůrných středisek je uvedeno v tabulce 9.

8.1.3 Identifikace aktivit a přiřazení nákladů k aktivitám

V předchozí části byly přiřazeny režijní náklady jednotlivým střediskům v podniku podle vhodně zvolených kritérií. Byla tak zakončena první část zavádění modelu Activity Based Costing. Nyní lze definovat hlavní, z hlediska modelu ABC relevantní aktivity, které pracovníci v podniku provádějí. Lze je zároveň ocenit náklady přiřazenými jednotlivým střediskům, které se k daným aktivitám váží (rozdělit náklady jednotlivých středisek na definované aktivity podle příslušnosti dané aktivity ke střediskům). Ocenění aktivit je předmětem třetí etapy modelu ABC. Na základě analýzy podnikových činností a procesů byly definovány a výstižně pojmenovány níže uvedené hlavní činnosti. První tři položky byly pro svoji podobnost a za účelem zjednodušení sloučeny do jednoho celku, označeného jako zásobování:

- Nakupování materiálu
 - Nakupování služeb
 - Nakupování komponent
- } Zásobování
- Nastavování strojů
 - Výroba na strojích
 - Montování, zkoušení a balení
 - Expedice
 - Prodej
 - Administrativa

Při oceňování aktivit nakupování materiálu, služeb či komponent je rozhodujícím kritériem pro rozdělení nákladů středisek úsilí vynaložené na proces nákupu. Toto úsilí je vyjádřeno na základě konzultace s pracovníky, kteří se na nákupu podílí. Každý pracovník odhadl průměrnou časovou náročnost prací, která se váže

k nákupu. Nákup čehokoli je potom doprovázen a podporován administrativní činností, která je v rozdělení také zohledněna, a to podle časové náročnosti administrativní práce, která se k nákupu vztahuje. Údaje o nastavování strojů jsou převzaty z informačního systému podniku, kam jsou ukládány v průběhu výroby. Lze proto snadno určit, kolik nákladů ze střediska strojná výroba případně na nastavování strojů a kolik přímo strojná výrobě. Položka střediska montáže případně pouze aktivitě montování, zkoušení a balení. Středisko příprava výroby je rozděleno dle podílu pracovníků dané aktivity k celkovému počtu pracovníků ve středisku. Poslední středisko prodej je rozděleno na jednotlivé aktivity podle počtu pracovníků, kteří danou aktivitu provádějí. Výsledek je zobrazen v tabulce 10.

Tab. 10 Rozdělení nákladů středisek na aktivity

Aktivita/ Středisko	Nákup	Strojní výroba	Montáž	Expedice	Příprava výroby	Prodej	Celkem
Zásobování	2 531 744	0	0	0	0	1 478 443	4 010 187
Nastavování strojů	0	529 180	0	0	256 923	0	786 103
Výroba na strojích	0	36 300 945	0	0	599 488	1 612 846	38 513 279
Montování, balení	0	0	19 910 058	0	599 488	806 423	21 315 969
Expedice	0	0	0	15 644 780	342 565	806 423	16 793 768
Prodej	0	0	0	0	171 282	11 308 798	11 480 080
Administrativa	281 305	0	0	0	85 642	3 707 726	4 074 673
CELKEM	2 813 049	36 830 125	19 910 058	15 644 780	2 055 387	19 720 659	96 974 059

8.1.4 Stanovení ceny jednotlivých aktivit

V poslední části identifikace nákladů jsou stanoveny ceny jednotlivých definovaných aktivit. Tento krok je možné udělat po stanovení příčin vzniku aktivit. Příčiny jsou definovány v tabulce 11 podle možností informačního systému podniku v kombinaci s logickou úvahou.

V tabulce 12 jsou uvedeny četnosti daných příčin za rok 2006 zjištěné z informačního systému podniku. Podělením celkových nákladů na aktivity jejich četnostmi jsou vypočítány jednotkové ceny definovaných aktivit.

V tomto momentě jsou již známy náklady na jednotlivé aktivity prováděné podnikem a jeho zaměstnanci. Tyto náklady tvoří cenu jednotlivých aktivit, kterou lze dále využít při oceňování jednotlivých nákladových objektů. Například pokud

nákladovým objektem bude konkrétní zakázka od daného zákazníka, lze z informací dostupných v IS podniku a znalosti pracovníků zakázce přiřknout patřičné počty jednotlivých příčin spotřeby aktivit, které se k zakázce váží. poté již stačí tyto počty vynásobit spočtenou cenou aktivity v tabulce 19, a výsledkem je výše režijních nákladů na zakázku.

Tab. 11 Stanovení příčin spotřeby aktivit

Aktivity firmy	Stanovená příčina
zásobování	počet vydaných objednávek
nastavování strojů	počet nastavení
výroba na strojích	počet hodin po které stroje pracují
montování, balení	počet vyrobených výrobků
expedice	počet vyrobených výrobků
prodej	počet přijatých objednávek
administrativa	počet dokladů a operací

Tab. 12 Počty jednotlivých příčin a náklady(cena) na jednu příčinu

Aktivita	Náklady	Počet příčin	Cena 1 příčiny
Nakupování	4 010 187	2 739	1 464,11
Nastavování strojů	786 103	16 737	46,97
Vlastní strojní výroba	38 513 279	407 569	94,50
Montování, kontrola a balení	21 315 969	998 244	21,35
Expedice	16 793 768	998 244	16,82
Prodej	11 480 080	9 294	1 235,21
Administrativa	4 074 673	33 543	121,48
CELKEM	96 974 059		3 000,44

8.1.5 Stanovení nákladových objektů a jejich ocenění

V této části je hlavním úkolem určit nákladové objekty zájmu neboli konkrétní určení objektu, na který chceme zjistit a sledovat výši vynaložených nákladů. Mohou to být například jednotlivé zakázky, odběratelé, výrobek apod.

Pro stanovení ceny zakázky je třeba pouze vynásobit cenu jedné příčiny (uvedená v tabulce 19) a zjištěný počet příčin spotřeby. Prakticky lze vysvětlit postup takto: pokud si zakázka vyžádala 3 nastavení strojů, je počet příčin roven 3. Toto číslo je poté vynásobeno spočtenou cenou jedné příčiny a výsledkem je cena aktivity *nastavování strojů* příslušné zakázky. Analogicky je postupováno pro další aktivity,

kteřé byly zakázkou vyvolány. Po sečtení cen jednotlivých aktivit je výsledkem celková režijní cena zakázky. Pro zjištění celkové výrobní ceny zakázky, je třeba k vypočtené režijní ceně přičíst ještě jednicové mzdy, jednicový materiál a služby, jejichž spotřebu si daná zakázka vyžádala. Pro lepší přehlednost jsou tyto výpočty vyjádřeny pomocí následujících vzorců:

$$\text{cena 1 příčiny spotřeby} * \text{počet příčin dané aktivity} = \text{cena aktivity};$$

$$\sum \text{cen aktivit} = \text{celková režijní cena zakázky (nákladového objektu)};$$

$$\text{celk. režijní cena zakázky} + \text{jednicové mzdy} + \text{jednicový materiál} + \text{služby} = \\ = \text{celková cena zakázky}.$$

Tento postup lze aplikovat jak pro tvorbu plánovaných nákladů, tak pro následné zjištění skutečných nákladů po realizaci zakázky. V případě stanovování skutečných plánovaných nákladů jsou počty aktivit, množství spotřebovaného jednicového materiálu, jednicových mezd a služeb zjišťovány na základě zkušeností, a to buď z historických dat uchovaných v IS, popřípadě samostatné databázi nebo jen na základě intuice. Službami je zde myšlena především doprava vztahující se k zakázce. Celková výrobní cena dané zakázky či jiného nákladového objektu je důležitým údajem, se kterým lze dále pracovat, například při vyjednávání o ceně zakázky. Získané údaje je možné využít také při plánování výroby. Poskytnuté informace nás lépe vedou a umožňují efektivně plánovat výrobu.

8.2 Návrh zakázkové evidence nákladů

Pro potřebu kvalifikovaného řízení podniku a rozhodování se na základě informací, které více odpovídají skutečnosti je třeba v podniku vybudovat určitý systém, který bude takový typ informací generovat a poskytovat je jako podklady pro manažery podniku. Tímto systémem je myšleno dvouokruhové účetnictví, kde právě druhý účetní okruh ve formě zakázkové evidence nákladů obsahuje informace, které jsou pro manažery podniku tolik potřebné.

První okruh je finanční účetnictví v současné podobě. **Druhý okruh** je předmětem tohoto návrhu a je součástí manažerského účetnictví. Pro potřeby manažerského účetnictví je okruh finančního účetnictví pouze zdrojem vybraných informací (například jednicové mzdy či jednicový materiál). Tyto informace jsou přes spojovací a uspořádací účty převáděny mezi jednotlivými účetními okruhy a v rámci manažerského účetnictví dále zpracovávány.

Pro základní kalkulaci nákladů je vhodnou metodou pro tuto firmu metoda zakázková. Toto rozhodnutí má několik důvodů. Jedním z nich je způsob zadávání zakázek do výroby, kdy na základě objednávek nakupených za určité období jsou zadávány zakázky do výroby neboli je tvořen výrobní plán. Ten je tvořen vždy na 14 dní dopředu a to každé pondělí. Vzniká tedy prostor pro případné úpravy plánu. Nezřídka jsou však objednávky velkého objemu vloženy do výroby samostatně a je tedy dokonale vidět kolik zdrojů je na zakázku vyčerpáno. Zakázkovou evidenci nákladů lze považovat za řešení problému s nedostatkem informací o nákladech nedokončené výroby. Evidenci nákladů v průběhu výroby v tomto systému bude jednoduše viditelná aktuální výše nákladů vázaná v nedokončené výrobě. Podniku se tak otevře nový pohled na celkovou výši vázaného kapitálu. Dále je možné informaci o nedokončené výrobě využít při tvorbě finančních analýz, přehledů a plánů. Doposud byla položka nákladů nedokončené výroby opomíjena nebo pouze hrubě odhadována.

Model evidence nákladů zakázkovou metodou sestavený pro potřeby podniku je graficky znázorněn na obrázku 11. Pro výpočet režijních nákladů zanesených do evidence je použita metoda ABC jejíž postup tvorby a princip fungování je popsán v kapitole 8.1. Náklady na aktivity vzešlé z aplikace metody ABC jsou pro potřeby zakázkového modelu rozděleny do dvou základních kategorií režijních nákladů. Jsou jimi:

- výrobní režie (VR)
- ostatní režie (OR)

Výrobní režie obsahuje režijní náklady vzešlé z aktivit montáž, nastavování a výroba na strojích. Ostatní režie je složena z režie odbytové a správní, které jsou ukryty v režijních nákladech ostatních aktivit. S těmito položkami je v modelu dále pracováno.

Princip fungování zakázkové evidence nákladů v podniku

Vysvětlení vytvořeného modelu je provedeno na příkladě přijaté objednávky. Pokud je od odpovědného pracovníka prodeje přijata zaevidovaná objednávka s určitým počtem různých druhů výrobků, lze přistoupit ke stanovení plánovaných nákladů na zakázku. Tento proces je realizován za pomoci znalostí získaných kalkulací nákladů výše popsanou metodou Activity Based Costing. Z dostupných informací jsou známy ceny aktivit, které připadají na danou zakázku. Aby bylo možné stanovit celkové režijní náklady zakázky, je třeba znát počet příčin spotřeby jednotlivých aktivit, který je v některých případech těžko stanovitelný. Proto je v takových případech třeba použít odhadu. Obvykle se přitom využívá zkušenostních údajů z minulosti, z IS podniku či jiná vhodná databáze nebo se řídí na základě zkušeností zainteresovaných pracovníků.

V této souvislosti lze poznamenat, že existence funkční databáze sloužící k získání informací může být velkým usnadněním a zefektivněním. Její tvorba je sice administrativně náročným procesem, ale v případě úspěšného dokončení by dosažené přínosy z jejího používání převážily nad vynaloženým úsilím a náklady.

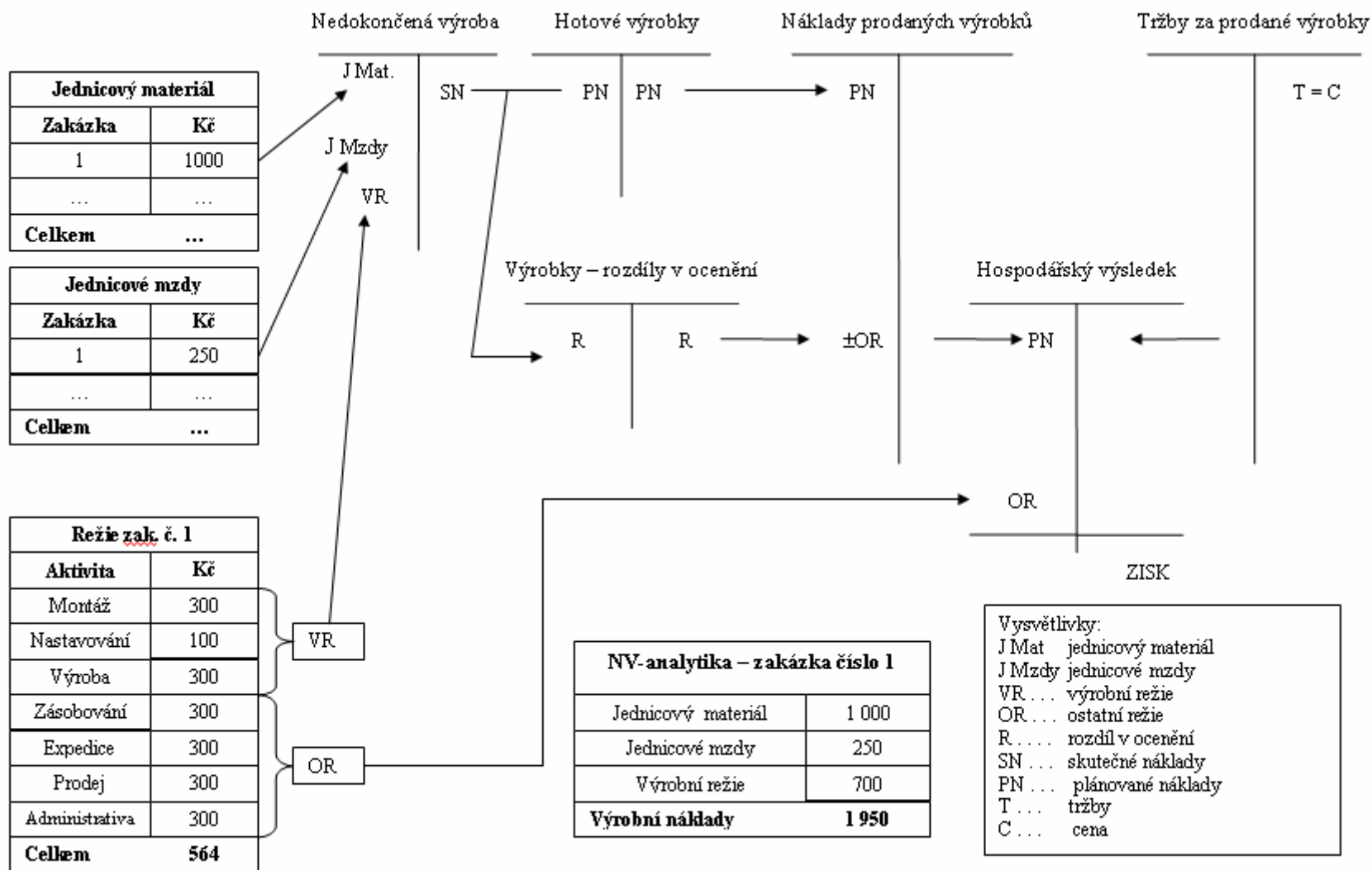
Postupným procházením jednotlivých aktivit dané zakázky jsou identifikovány celkové režijní plánované náklady zakázky. Po přičtení jednicových nákladů, jejichž výši lze snadno zjistit z informačního systému, resp. z účetnictví podniku jsou výsledkem celkové plánované náklady zakázky. Ty jsou dále důležité pro stanovení ceny produktu či zakázky. Při vyjednávání o ceně je jasné, že cena nesmí klesnout pod tuto spočtenou hranici nákladů. Obvykle jsou ceny stanoveny předem v ceníku. V tom případě je úkolem pracovníků zajistit, aby tato cena byla nad hranicí spočtených plánovaných nákladů. Pokud by došlo k opačné situaci, je třeba učinit patřičné kroky směrem k dalšímu vyjednávání o zakázce, případně odmítnutí zakázky. Současně je znám i předpokládaný zisk ze zakázky, a to ve výši rovné rozdíl stanovené ceny zakázky a plánovaných nákladů zakázky.

Po této fázi, v případě, že je zakázka akceptována a zařazena do výroby, jsou sledovány skutečné náklady vznikající během průběhu výroby dané zakázky. Sledování

jednicových nákladů a služeb je zajištěno v rámci podnikového účetnictví. Každá aktivita vztahující se k dané zakázce je zaznamenána a jejich výsledný počet je poté podkladem pro výpočet skutečných režijních nákladů zakázky. Z informačního systému lze zjištěné údaje převádět do vytvořeného schématu, a to přes spojovací účty. Na účet nedokončené výroby jsou tak postupně převáděny částky jednicového materiálu a jednicových mezd vztahujících se k zakázce a dále také tzv. výrobní režie, která je součtem konečných nákladových položek aktivit nastavování, výroba na strojích a montáž. Takto je vedena evidence celkových výrobních nákladů zakázky na odděleném účtu a celková suma je dále zahrnuta na účet „nedokončená výroba“. Na tomto účtu je tak možné ve kterýkoli okamžik zjistit okamžitou sumu prostředků vázaných ve výrobě. Vázaných ve všech aktivních zakázkách zařazených do výroby. Tato informace je opět důležitým bodem například při řízení a plánování cash-flow podniku.

Další fáze je odstartována dokončením výroby dané zakázky. Pokud je zakázka ve výrobě kompletně dokončena, jsou celkové náklady na ní vynaložené a vedené na účtu „nedokončená výroba“ převedeny na účet hotových výrobků. Před samotným převedením je provedeno srovnání skutečných nákladů (SN) výroby s náklady plánovanými (PN) a případný rozdíl (R) je zapsán na účet „Výrobky – rozdíly v ocenění“.

V této chvíli jsou výrobky připraveny k odběru. V okamžiku jejich vyskladnění a prodeje zákazníkovi jsou náklady vedené na účtech „Výrobky – rozdíly v ocenění“ a „Výrobky“ převedeny podvojným zápisem na účet „náklady prodaných výrobků“. Na účtu „tržby za prodané výrobky“ je vedena cena prodávaných výrobků (celé zakázky). Zůstatky těchto účtů jsou převedeny na účet „hospodářský výsledek“, kde jsou oba zůstatky porovnány a zjištěný rozdíl lze označit jako hrubé ziskové rozpětí. Celkový zisk na účtu „hospodářský výsledek“ je veden jako hrubé ziskové rozpětí po zohlednění nákladů ostatní režie (OR), která jak již bylo uvedeno dříve, obsahuje veškeré režijní náklady podniku po odečtení režie výrobní (VR). Grafické znázornění popsaného postupu je na obrázku 11.



Ob r. 11 – Zakázková metoda evidence nákladů společnosti v návaznosti na kalkulaci nákladů metodou ABC

9 Hodnocení výstupů a návrh opatření

Navržený systém kalkulace nákladů pomocí metody ABC a následné využití výstupů kalkulace pro evidenci nákladů nákladových objektů „zakázka“ je proveden především jako metodický návod na implementaci a využití uvedené metody. V podobě, v jaké je uveden v této práci je systém na podnik aplikovatelný. Poskytuje přesnější informace než dosud používaný způsob. Pokud by měl být systém skutečně v podniku zaveden, bylo by vhodné provést mnohem detailnější rozbor podnikových procesů a aktivit. Vytvořený systém evidence nákladů zakázkovou metodou tvoří tzv. druhý účetní okruh v rámci manažerského účetnictví a je propojen s okruhem finančního účetnictví.

Na základě výstupů práce je podniku doporučeno:

1. Vypracovat systém kalkulace nákladů metodu ABC podle metodiky obsažené v této práci.
2. Zapracovat na existenci databáze, ve které by byly na základě provedených činností a procesů zaznamenávány údaje vázané k jednotlivým vyráběným produktům a zákazníkům, popřípadě obchodním partnerům obecně. Tato akce bude pravděpodobně znamenat určité zvýšení nákladů v oblasti administrativy, ale pokud bude vytvořená databáze obsahovat co nejpřesnější informace, bude znamenat mnohdy vysoké úspory, čímž by byla nákladová náročnost vyvážena.
3. Přesně a podrobně specifikovat požadavky na informační systém z hlediska problematiky sledování nákladů. Stanovit nároky na informační systém podniku tak, aby byl co nejvíce přizpůsoben daným metodám a systému. Dosáhnou sladění IS s podnikovými procesy s cílem, aby operace prováděné v IS byly zjednodušením a zrychlením prováděných procesů.
4. Stanovit účelně přístupová práva ke sledovaným informacím. Důvodem je citlivost informací se kterými je nakládáno a také zajištění proti chybným zásahům do systému.

5. V odpovídajícím rozsahu zajistit vyškolení zainteresovaných pracovníků o možnostech informačního systému, aby byly vytvořeny optimální podmínky pro správné využívání sledovaných informací. Školení provádět u pracovníků, kteří pracují s výstupy systému a zejména u pracovníků, kteří vkládají data do systému. Důraz by měl být kladen na nutnosti plnění všech stanovených údajů.

Zavedením kalkulace metodou ABC jsou známy náklady jednotlivých aktivit, které mohou být zdrojem pro další práci s náklady. Je možné omezovat a vylepšovat drahé aktivity a docílit tak efektivnějšího provádění činností v podniku.

Vytvořením evidence nákladů zakázkovou metodou bylo dosaženo lepšího přehledu o stavu nákladů nedokončené výroby. Je možné zjistit stav nedokončené výroby jak pro jednotlivé zakázky, tak pro všechny zakázky dohromady. Výstupy práce jsou vhodným základem také pro evidenci a řízení nákladů jednotlivých zakázek.

Z vytvořených systémů kalkulace a evidence nákladů je nyní mnohem snadnější získat informace, na jejichž základě se lze kvalifikovaně rozhodnout. Informace, díky kterým lze dělat správná rozhodnutí a vést tak podnik a jeho procesy správným směrem ke kontinuálnímu zlepšování a zefektivňování procesů uvnitř podniku i v rámci interakce s vnějším okolím.

Závěr:

Diplomová práce je zaměřena na identifikaci nákladů s důrazem na náklady režijní, které jsou často velmi obtížně zjistitelné. Cílem práce bylo navrhnout ve firmě systém evidence nákladů, který by lépe vyhovoval potřebám managementu podniku, a který by se mohl stát základem pro vytvoření podrobného a přesného systému sledování nákladů pro budoucí období. Prvních pět kapitol je věnováno teoretickým poznatkům dané problematiky s důrazem na metodu kalkulace nákladů a principy manažerského účetnictví. V těchto kapitolách je postupně definován a popsán pojem účetnictví a jeho struktura a další pojmy s účetnictvím spojené. Dále je pozornost věnována nákladům a jejich možným druhům členění. Následně je popsán vzájemný vztah manažerského a finančního účetnictví s podrobnějším rozбором manažerského účetnictví. Jednou z podstatných částí práce je problematika sledování a řízení nákladů, kde je největší prostor věnován metodě kalkulace Activity Based Management. V rámci této části je podrobně popsán proces zavedení a používání metody ABC v praxi.

V závěrečných kapitolách práce je obsažena stručná charakteristika podniku, ve kterém byly poznatky aplikovány. Je popsán současný stav a způsob provádění podnikových činností a vytvořena metodika pro zavedení a užití kalkulace nákladů metodou ABC. Následně jsou dosažené výstupy kalkulace využity v navrženém systému evidence nákladů. Navržený systém poskytuje vedení podniku přesné informace o nákladovosti jednotlivých zakázek, zákazníků či podnikových aktivit. Náklady nedokončené výroby jsou v systému přehledně evidované a snadno viditelné. V návaznosti na popis současného stavu dané problematiky v podniku jsou vypracovány návrhy na změny, které přispějí k efektivnímu způsobu využívání vytvořených systémů a tedy k řízení nákladů a podniku jako celku vůbec. Jsou zde tedy zahrnuty činnosti spadající pod působnost Activity Based Managementu, který se opírá o výstupy poskytované metodou kalkulace Activity Based Costing. Oba vytvořené systémy jsou navzájem propojeny a stávají se zdrojem informací a jádrem manažerského účetnictví podniku.

Literatura

- [1] J. Bazala a kol.: Logistika v praxi, Verlag Dashofer, Praha
- [2] J. Fibírová a kol.: Nákladové (manažerské účetnictví), Vysoká škola ekonomická, Praha 2000
- [3] M. Hradecký, B. Král: Řízení režijních nákladů, PROSPEKTRUM, Praha 1995
- [4] B. Král: Manažerské účetnictví, Management Press, 2.rozšířené vydání, Praha 2006
- [5] B. Král a kol.: Případové studie z manažerského účetnictví, Vysoká škola ekonomická, Praha 2001
- [6] H. Lang: Manažerské účetnictví – teorie a praxe, C.H.BECK, Praha 2005
- [7] J. Lazar: Manažerské účetnictví – kontrola a řízení nákladů v praxi, GRADA Publishing spol. s r.o., Praha 2001
- [8] K. Macík: Účetnictví pro manažerskou praxi, GRADA Publishing spol. s r.o., Praha 2000
- [9] J. Sedláček: Základy manažerského účetnictví, Masarykova univerzita, Brno 1996M. Synek: Manažerská ekonomika, 3. přepracované vydání, GRADA Publishing spol. s r.o., Praha 2003
- [10] V. Staněk: Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů, GRADA Publishing spol. s r.o., Praha 2003
- [11] E. Vítková: Manažerské účetnictví jako nástroj pro budoucí strategii podniku, 5. odborná konference doktorandského studia s mezinárodní účastí, Brno 2003 www.fce.vutbr.cz/veda/dk2003texty/pdf/5-2/np/vitkova.pdf