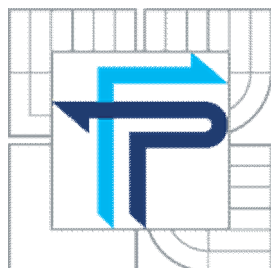


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUT OF FINANCES

NÁVRHY NA ZDOKONALENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉM PODNIKU

PROPOSALS TO IMPROVING COST MANAGEMENT IN A SELECTED COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. BARBORA KLÍMOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. HELENA HANUŠOVÁ, CSc.

BRNO 2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Klímová Barbora, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Návrhy na zdokonalení řízení nákladů ve vybraném podniku

v anglickém jazyce:

Proposals to Improving Cost Management in a Selected Company

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
Vlastní návrhy řešení a jejich přínos (efektivnost)
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J., *Nákladové a manažerské účetnictví*, 1.vyd., Praha : ASPI, 2007, 430 s. ISBN: 978-80-7357-299-0

KAPLAN, S. R.; ANDERSON, R. S., *Time-driven activity-based costin*, Boston: Harvard Business Press, 2007, 266 s. ISBN-13: 978-1-4221-0171-1

POPESKO, B., *Moderní metody řízení nákladů :jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974.

SAKÁL, P. a kolektiv autorů, *Logistika výkonného podniku*, 1. vyd. Ostrava : Ámos, 2009, 633 s. ISBN: 978-80-254-5754-2

STANEK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*, 1. vyd., Praha: Grada Publishing a.s. 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0

SYNEK, M., *Manažerská ekonomika*, 5. vyd., Praha: Grada Publishing a.s., 2011, 472 s. ISBN 978-80-247-3494-1

Vedoucí diplomové práce: Ing. Helena Hanušová, CSc.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2012/2013.

L.S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 15.05.2013

Abstrakt

The subject of this thesis are the costs of a specific company, their monitoring and management. The theoretical part summarizes the information that served as the default resources. These findings have been applied in the practical part, for the selected company. In the final section are formulated suggestions, which should lead to better management of the costs.

Key words

calculation , calculation methods, costs, overhead costs, activity-based costing

Abstrakt

Předmětem diplomové práce jsou náklady konkrétního podniku, jejich sledování a řízení. Teoretická část shrnuje informace, které sloužily jako výchozí zdroje. Tyto poznatky byly aplikovány v praktické části na vybraný podnik. V závěrečné části jsou formulovány návrhy, které by měly vést k lepšímu řízení nákladů.

Klíčová slova

kalkulace, kalkulační metody, náklady, režijní náklady, metoda ABC,

Bibliografická citace

KLÍMOVÁ, B. *Návrhy na zdokonalení řízení nákladů ve vybraném podniku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2013. 69 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Helena Hanušová, CSc.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně.
Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 15. května 2013

.....
podpis studenta

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí diplomové práce Ing. Heleně Hanušové, CSc. za ochotu a odborné rady. Poděkování také patří vedení společnosti, které mi poskytlo potřebná data a informace.

Obsah

Úvod	10
Vymezení problému a cíle práce	11
1 Teoretická východiska práce	12
1.1 Pojetí nákladů	12
1.2 Klasifikace nákladů	13
1.2.1 Druhové třídění	13
1.2.2 Účelové třídění nákladů	14
1.3 Evidence nákladů	16
1.4 Manažerské pojetí nákladů	17
1.5 Variabilní a fixní náklady	18
1.6 Nákladové funkce	20
1.6.1 Krátkodobé nákladové funkce	20
1.6.2 Dlouhodobé nákladové funkce	22
1.7 Plánování nákladů a kontrola	23
1.8 Kalkulace nákladů	24
1.8.1 Primární pojmy	24
1.8.2 Metody kalkulace	26
1.9 Metoda standardních nákladů	29
1.10 Moderní metody řízení nákladů	32
1.10.1 Metoda ABC	32
1.10.2 Metoda TD-ABC	34
2 Analýza problému a současné situace	35
2.1 Popis vybrané společnosti	35
2.2 Činnosti společnosti	36
2.3 Ekonomická situace společnosti	37
2.4 SWOT analýza společnosti	38

2.5	Současná situace společnosti.....	39
2.6	Členění nákladů společnosti.....	40
3	Vlastní návrhy řešení	42
3.1	Členění nákladů na jednicové a režijní.....	42
3.2	Členění nákladů na variabilní a fixní.....	42
3.3	Metoda standardních nákladů (Standard Costing)	43
3.3.1	Postup zavedení metody ve společnosti:	44
3.3.2	Hodnocení návrhu metody.....	54
3.4	Zavedení metody TD-ABC (Time-Driven Activity Based Costing).....	54
3.5	Konečná doporučení	61
	Závěr	62
	Literatura	64
	Seznam obrázků	66
	Seznam tabulek	67
	Seznam rovnic	68
	Seznam příloh	69

Úvod

Před několika lety zasáhla ekonomiky zemí celého světa krize. Dopady této krize zasáhly hospodaření nejen na státní úrovni, ale také na úrovni veřejné správy a podnikatelské sféry. Také celosvětový trend globalizace trhů vede k propojování ekonomik států a k silnější konkurenci mezi nimi. Je tedy vyvíjen neustálý požadavek na správné hospodaření všech subjektů.

V daných podmínkách je tedy zřejmé, že se všechny společnosti na trhu zabývají řízením svých nákladů a jejich systematickým snižováním. Správně nastavené systémy řízení nákladů jsou základem pro strategické řízení firem, úspěšné odolávání konkurenčním tlakům a zvyšování efektivity hospodaření. Jako východisko pro řízení nákladů lze označit reálné nákladové, příp. manažerské účetnictví, které spolehlivě eviduje jednotlivé druhy nákladů, jejich příčinné souvislosti a podává potřebné informace. Získané informace jsou dále využity při plánování, operativním řízení i jako podklady při rozhodování.

Kromě požadavku sledování výše jednotlivých druhů nákladů by se management společnosti měl věnovat také struktuře nákladů. Zjištění v této oblasti by měla vést k soustředění úsilí na kritická místa a k přijímání opatření vedoucích ke snižování nákladů.

Tématem diplomové práce jsou náklady vybraného podniku, jehož činnost spočívá v zabezpečení chodu distribučního centra. Vybraným podnikem je společnost CWJ24, a.s. se sídlem v Brně.

Vymezení problému a cíle práce

Cílem práce je na základě provedených analýz navrhnout zdokonalení řízení nákladů ve vybraném podniku.

Společnost CWJ24 je mladou společností, která nemá vypracovanou strategii kalkulace nákladů. Proto bude nejdříve popsána stávající situace podniku a poté budou formulovány návrhy, které lze ve společnosti implementovat pro efektivnější členění a následné řízení nákladů.

1 Teoretická východiska práce

1.1 Pojetí nákladů

V praxi se používá dvojí pojetí nákladů: ve finančním účetnictví (určeno pro externí uživatele) a ve vnitropodnikovém účetnictví (využívají manažeři při řízení podniku). Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako spotřebu výrobních faktorů, která je vyjádřena peněžně a vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Účetní pojetí nákladů je založeno na definici vyjadřující spotřebu hodnot v daném období, zachycenou ve finančním účetnictví. Náklady je ovšem nutné odlišit od peněžních výdajů, které znamenají úbytek peněžních prostředků podniku (hotovosti, peněžních prostředků na účtech v bankách). Např. nákup stroje je výdajem, ale není nákladem. Tím se stávají až odpisy, které převádí cenu daného stroje do nákladů, ovšem nejsou výdajem. Další důležitou náležitostí nákladů je, že musí vždy souviset s výnosy příslušného období, tj. musí být zajištěna věcná a časová shoda výnosů a nákladů s vykazovaným obdobím. Tuto podmínku zajišťuje časové rozlišení nákladů a výnosů. Některé výnosové a nákladové položky se převádějí z jednoho období do jiného a nazývají se přechodnými.

Náklady podniku tvoří:

- běžné provozní náklady (spotřeba materiálu a energie, osobní náklady apod.),
- odpisy dlouhodobého majetku,
- ostatní provozní náklady,
- finanční náklady (úroky a jiné finanční náklady),
- mimořádné náklady (např. dary, mimořádné odměny).¹

¹ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*, s. 74.

Provozní náklady jsou vynaloženy na získání provozních výnosů. Patří k nim: běžné provozní náklady, odpisy dlouhodobého majetku a ostatní provozní náklady. Rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady tvoří provozní výsledek hospodaření, rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady tvoří finanční výsledek hospodaření, který spolu s provozním výsledkem tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost.

1.2 Klasifikace nákladů

Náklady jsou důležitým syntetickým ukazatelem kvality činnosti podniku. Management podniku má tedy za úkol je řídit a usměrňovat. Řízení nákladů vyžaduje jejich podrobné třídění. Třídění ve výkazu zisku a ztráty na provozní, finanční a mimořádné bylo již uvedeno, následuje třídění druhové a účelové, to je dále členěno na podle místa vzniku a odpovědnosti, kalkulační členění a členění nákladů v manažerském rozhodování.

1.2.1 Druhové třídění

Při druhovém třídění nákladů, se rozdělují do různých skupin, které jsou spojeny s činností určitého výrobního faktoru. Tento druh členění nákladů je založen na odpovědi na otázku: Co bylo spotřebováno? Mezi základní druhy tohoto třídění patří:

- spotřeba surovin, materiálu, paliv a energie, provozních látek,
- odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku,
- mzdové a ostatní osobní náklady-mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění,
- finanční náklady-pojistné, placené úroky, poplatky
- náklady na externí služby-opravy a udržování, nájemné, dopravné.²

Tyto náklady lze označit jako prvotní, tedy vznikají stykem podniku s okolím nebo se zaměstnanci. Nelze je dále členit, proto se označují jako jednoduché.

² SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*, s. 81.

1.2.2 Účelové třídění nákladů

Účelové třídění nákladů lze dále rozdělit podle dvou hledisek:

- místa vzniku a odpovědnosti, tj. podle středisek (vnitropodnikových útvarů)
- výkonů, tj. kalkulační třídění nákladů

Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Jde o třídění nákladů na základě místa vzniku, tedy toho, kde náklady vznikly a také souvisí s tím, kdo je odpovědný za jejich vznik. Jde tedy o třídění podle vnitropodnikových útvarů. Podle složitosti podniku a jeho výroby lze takto třídit náklady do několika úrovní. První úroveň zahrnuje náklady výrobní a nevýrobní činnosti. Náklady výrobní činnosti lze dále dělit na hlavní, pomocné, vedlejší přidružené výroby. Náklady nevýrobní činnosti se dělí na odbyt, správu, zásobování, atd. Výrobní náklady lze rozdělit dále na technologické a náklady na obsluhu a řízení. Jako jednicové náklady se pak označují ty, které souvisejí přímo s určitým výkonem. Do režijních nákladů pak lze zařadit zbývající technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení, které souvisí s celou výrobou a nelze je přímo přiřadit.

Základním vnitropodnikovým útvarům je hospodářské středisko. Na této úrovni se pak sledují náklady, výnosy a výsledek hospodaření. Tato střediska se zakládají v oblasti hlavní činnosti, pomocných činností, obsluhy, správy, zásobování a odbytu. Mají vliv na vnitropodnikový výsledek hospodaření, tj. rozdíl mezi vnitropodnikovými výnosy a vnitropodnikovými náklady.

V podniku lze vyčlenit i tzv. nákladová střediska, která se vytváří podle nákladů. Obvykle jimi bývají jednotlivé výroby, haly, dílny. Ve správě podniku to bývají ta oddělení, která jsou hodnocena podle přebytku či nedostatku plánovaných nákladů.

Každé středisko musí splňovat určité organizační a jiné požadavky. Musí být přesně stanoveny činnosti, které dané středisko uskutečňuje. Měřitelné musí být všechny výkony, které si mezi sebou střediska předávají a s tím spojené náklady.³

³ HRADECKÝ, M. KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*, s. 16.

Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je založeno na odpovědi na otázku: Na co byly náklady vynaloženy? Umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků a je tedy pro podnik důležité. Každý výrobek totiž přispívá k tvorbě podnikového zisku jinou měrou. Na základě tohoto třídění se management rozhoduje, co s daným výrobkem dále udělá. Zda jej bude stále vyrábět nebo si jej koupí. Přesné vyčíslení těchto výkonů se provádí kalkulační jednicí.

Náklady podniku lze podle přiřazení na kalkulační jednici dělit do dvou skupin – přímé a nepřímé. Přímé pak souvisí s určitým druhem výkonu a nepřímé souvisí s výrobou jako s celkem. Do přímých nákladů náleží jednicové a ty režijní, které přímo souvisí s výrobkem. Do nepřímých řadíme ty režijní, které jsou pro více výrobků společné. Z hlediska způsobu přiřazování nákladů konkrétním výkonům je možné je rozdělit do několika skupin:

- náklady přiřazované bezprostředně konkrétnímu výkonu (např. spotřeba základního materiálu),
- náklady přiřazené konkrétnímu středisku, pro přiřazení konkrétním výkonům je třeba použít rozvrhové základny,
- náklady zúčtované mezi středisky s předáním vnitropodnikových výkonů oceněných předběžnou kalkulací, pro přiřazení výkonům je opět nutné použít rozvrhovou základnu,
- společné náklady rozdělované do nákladů výkonů pomocí procentních přírážek.⁴

Členění nákladů v manažerském rozhodování

V praxi je pro manažerské rozhodování důležité třídění nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu výroby. Základními skupinami jsou fixní a variabilní náklady. O těchto skupinách nákladů pojednává kapitola 2.5.

⁴ FIBÍROVÁ, J., OGEROVÁ, B. *Řízení nákladů*, s. 54.

Dále se náklady dělí do následujících kategorií:

- celkové náklady (N) - jsou veškeré náklady, vynaložené na celkovou produkci,
- průměrné náklady (jednotkové), (N_j) – jsou náklady na jeden výrobek, celkové náklady se podělí celkovým množstvím produkce:

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

- přírůstkové náklady (ΔN) – jsou vyjádřeny jako přírůstek nákladů způsobený přírůstkem objemu produkce:

$$\Delta N = N_t - N_{t-1}, \quad (2)$$

- mezní náklady (marginální, diferenciální), (MN) – jsou náklady vyvolané přírůstkem produkce o jednotku:

$$MN = \frac{\Delta N}{\Delta q}. \quad (3)$$

1.3 Evidence nákladů

Evidence nákladů podniku je zpracována v podnikovém účetnictví, které se dělí na finanční, nákladové a manažerské.

Finanční účetnictví zaznamenává operace spojené s celkovým fungováním podniku a je určeno pro externí uživatele. Jeho podobu reguluje zákon, konkrétně zákon č. 563/1991 Sb. V rámci EU dochází k harmonizaci finančního účetnictví. V rámci podniku zachycuje finanční účetnictví aktiva a pasiva, vlastní a cizí kapitál, výnosy a náklady a výsledek hospodaření. Výslednými produkty jsou rozvaha a účet zisku a ztráty. Náklady zachycuje finanční účetnictví ve skupině 5.

Daňové účetnictví zachycuje náklady podle daňových předpisů a dělí je na daňově uznatelné a neuznatelné. Mezi daňově uznatelné lze zařadit ty náklady, které se podílí na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Do základu daně se naopak nezahrnují ty, které jsou považovány za rozdělení zisku. Výsledkem daňového účetnictví je daňový základ, ze kterého se vypočítá daňová povinnost. Její výpočet probíhá v rámci daňového přiznání, mimo vlastní účetnictví.

Nákladové účetnictví je soustava analytických účtů. Na těchto účtech se nemusí účtovat podvojně, slouží pouze k řízení podniku. Souvisí s kalkulacemi, rozpočty, kontrolní činností, atd. Bývá zaměřeno na výkony, střediska a také na procesy (*activity based accounting*)

Manažerské účetnictví je nástrojem pro efektivní řízení podniku a jeho středisek. Jeho podoba není regulována žádnými předpisy. Spolu s rozpočetnictvím tvoří jednu ze dvou hlavních složek interního účetnictví. Jeho základními informačními prameny jsou finanční a nákladové účetnictví, kalkulace, statistiky, výkazy, atd. Ke zpracování těchto pramenů využívá různé metody, včetně statistických a matematických. Není zaměřeno pouze na náklady, sleduje i výnosy a cash flow. Jeho cílem je kontrola a poskytování podkladů pro manažerské rozhodování.⁵

1.4 Manažerské pojetí nákladů

V podnikové ekonomice jsou náklady velmi důležitou součástí, každé manažerské rozhodnutí je založeno na srovnání nákladů (tedy kolik to bude stát) a výnosů (kolik peněžních prostředků se získá). Náklady vykazované v účetnictví, jsou označovány jako účetní náklady. Pro manažerské rozhodování je však toto pojetí úzké, manažerské pojetí nákladů je širším pojmem. Oproti běžnému pojetí nákladů má následující odlišnosti:

1. Používá ekonomické (skutečné) náklady, které zahrnují i tzv. oportunitní náklady (ušlé příležitosti). Tedy např. při rozhodování o zavedení nového výrobku zahrnuje i náklady, které by vznikly při jiné nejlepší variantě rozhodování.
2. Do rozhodování zahrnuje i přírůstkové náklady, tedy ty náklady, které jsou tímto rozhodnutím ovlivněny. Ostatní považuje za nevztahující se k tomuto rozhodnutí a nazývá je utopené náklady.

⁵ FIBÍROVÁ, J., OGEROVÁ, B. *Řízení nákladů*, s.11.

3. Náklady rozlišuje v krátkodobém horizontu a v dlouhodobém. V krátkodobém horizontu existují výrobní činitelé fixní (např. počet strojů, řídicích pracovníků, atd.) a variabilní (např. množství spotřebované práce, materiálu). Toto rozlišení se odráží v peněžních prostředcích, které jsou vyjádřením spotřeby těchto činitelů. Fixní činitelé způsobují vznik fixních nákladů, variabilní činitelé nákladů variabilních. V dlouhodobém horizontu zanikají fixní náklady, výrobní činitelé jsou pouze variabilní.

1.5 Variabilní a fixní náklady

Variabilní náklady jsou částí celkových nákladů, které se mění při změně objemu výroby. Při vývoji stejným tempem jako objem výroby jde o náklady proporcionální, při rychlejším vývoji nákladů jde o nadproporcionální a pokud náklady rostou pomaleji než objem výroby, jde o podproporcionální. Mezi variabilní náklady se řadí jednicové náklady a část režijních nákladů.

Fixní náklady jsou naopak na změnách objemu výroby nezávislé. Tyto náklady souvisí se zabezpečením chodu celého podniku. Mění se ale v případě, že se mění celá výrobní kapacita nebo program. Jde o změny jednorázové okamžité. Proto mají fixní náklady význam pouze v krátkém období, v dlouhém období se mohou měnit i fixní.⁶ Mezi fixní náklady se řadí odpisy, mzdy administrativních pracovníků, nájemné, pojištění, úroky z půjček, leasingové poplatky, náklady na zabezpečení, atd. Fixní náklady tedy vznikají, i když podnik nevyrábí. Objem výroby, náklady a ekonomický zisk jsou veličiny, na jejichž vztahy má silný vliv existence fixních nákladů. Lze rozlišovat tři jevy v rámci fixních nákladů:

- relativní úspora fixních nákladů,
- nevyužité fixní náklady,
- remenace nákladů.⁷

⁶ FIBÍROVÁ, J. ŠOLJAKOVÁ, L. WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s.143.

⁷ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*, s. 88.

Relativní úspora fixních nákladů

Pokud podnik zvyšuje objem své produkce a nemění se při tom fixní náklady, jde o relativní úsporu fixních nákladů. Její hodnotu lze stanovit podle vzorce:

$$U = FN * (k - 1), \quad (4)$$

- kde U – relativní úspora fixních nákladů v Kč,
FN – fixní náklady v Kč,
k – koeficient růstu objemu výroby (Q_1/Q_2).

Nevyužité fixní náklady

Pokud podnik nevyužije své výrobní kapacity, vznikají nevyužité fixní náklady. Ty odpovídají části celkových fixních nákladů, která odpovídá nevyužitým výrobním kapacitám. Pro podnik je tedy velmi důležité, aby budoval takové výrobní kapacity, jaké budou zcela využívány. Management podniku by při svém rozhodování měl zohlednit tuto skutečnost. Nevyužité fixní náklady se vypočítají pomocí vzorce:

$$FN_n = FN * \left(1 - \frac{Q_s}{Q_p}\right), \quad (5)$$

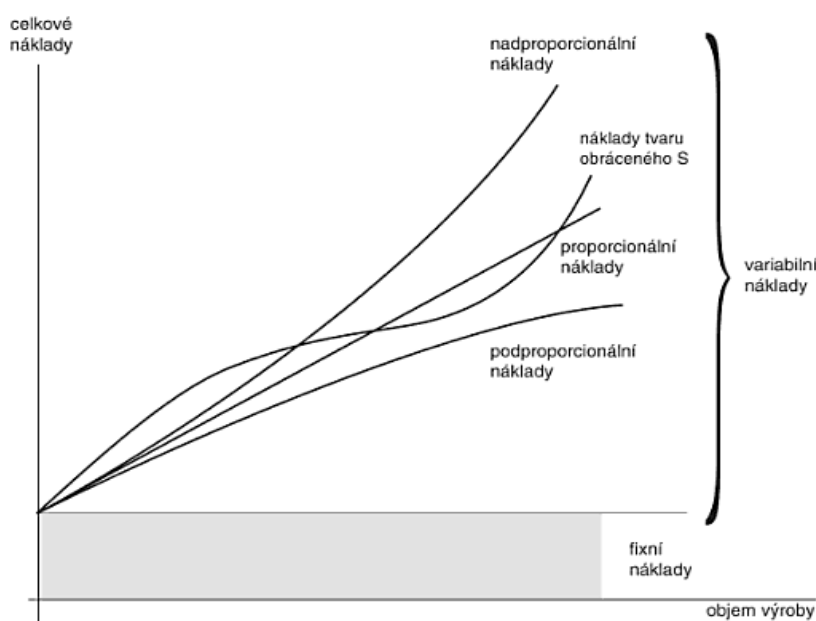
- kde FN_n – nevyužité fixní náklady,
 Q_s – skutečný objem výroby v ks nebo Kč,
 Q_p – kapacita výroby v ks nebo Kč.

Nákladová remanence

Nákladová remanence je jev, spojený s omezováním výroby. Pokud totiž podnik snižuje objem výroby, fixní náklady většinou neklesají, ale zůstávají v konstantní výši. To je způsobeno např. odpisy, placením úroků, daní, atd. Je tedy zřejmé, že pokud např. podnik přestane vyrábět neefektivní výrobky a nedojde k odstranění s nimi spojenými fixními náklady, zhorší se jeho zisková situace.

1.6 Nákladové funkce

Nákladové funkce jsou matematickým vyjádřením vztahu mezi objemem výroby a celkovými náklady. Jak již bylo zmíněno, proporcionální náklady se vyvíjí vzhledem k objemu výroby stejným tempem, nadproporcionální rostou rychleji a podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem výroby. Spojením těchto křivek vzniká nákladová funkce, která má tvar obráceného písmene S.



Obr. 1 Nákladové funkce

Zdroj: Synek (2011), modifikováno

1.6.1 Krátkodobé nákladové funkce

Krátkodobé nákladové funkce vyjadřují průběh nákladů v krátkém období. V tomto období lze měnit pouze variabilní vstupy, tedy práci. Fixní vstup, tedy kapitál, měnit nelze, zůstává konstantní.

Výpočet lze vyjádřit vzorcem:

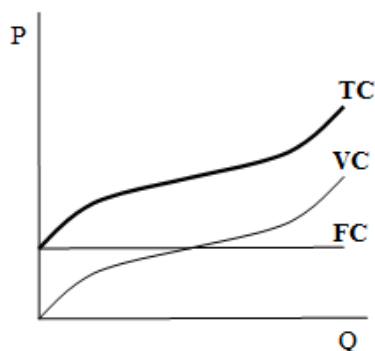
$$TC = w * L + i * K, \quad (6)$$

kde TC – celkové náklady,
w – cena jednotky práce,
L – množství jednotek práce,
i – cena kapitálu,
K – množství kapitálu.⁸

Průběh křivky ovlivňují výnosy z variabilního vstupu (mezní produkt práce). V případě, že jsou tyto výnosy rostoucí, tedy každá dodatečná jednotka práce vytvoří větší přírůstek výstupu než předcházející jednotka práce, lze při podmínkách konstantní ceny práce očekávat pomalejší růst celkových nákladů oproti výstupu. Změna vývoje křivky celkových nákladů se projeví při změně rostoucích výnosů z variabilního vstupu na klesající. Ty se projeví v případě, že dodatečná jednotka práce vytvoří menší přírůstek výstupu než každá předcházející jednotka. Při zachování konstantní ceny práce porostou celkové náklady rychleji než výstup.

Celkové náklady jsou vyjádřeny sumou peněžních prostředků, vynaložených na nákup všech vstupů. S růstem objemu výroby celkové náklady (TC) rostou. Jde o součet fixních (FC) a variabilních (VC) nákladů.

⁸ JUREČKA, V. a kol. *Mikroekonomie*, s.144.



Obr. 2 Celkové náklady v krátkém období

Zdroj: vlastní zpracování

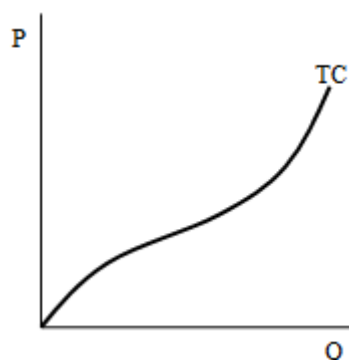
1.6.2 Dlouhodobé nákladové funkce

Jak již bylo uvedeno, v dlouhém období lze měnit všechny výrobní vstupy. Křivka celkových nákladů má v dlouhém období přibližně stejný tvar jako v krátkém. Ten je v dlouhém období determinován výnosy z rozsahu. Ty popisují situaci, ve které se mění poměrné množství všech výrobních faktorů, protože všechny výrobní faktory jsou v dlouhém období variabilní. Rozlišují se tři různé typy výnosů z rozsahu:

- konstantní výnosy z rozsahu – celkové dlouhodobé náklady rostou stejným tempem jako výstup, křivka celkových nákladů má tvar rostoucí přímky,
- rostoucí výnosy z rozsahu – celkové dlouhodobé náklady se vyvíjí klesajícím tempem vzhledem k výstupu,
- klesající výnosy z rozsahu – celkové dlouhodobé náklady rostou rychleji než výstup.

Křivka celkových nákladů (TC) vychází z počátku, protože v dlouhém období neexistují fixní náklady. Vyjadřuje se vztahem mezi cenou za jednotku (P) a množstvím výstupu (Q).⁹

⁹ JUREČKA, V. a kol. *Mikroekonomie*, s.147.



Obr. 3 Celkové náklady v dlouhém období

Zdroj: vlastní zpracování

1.7 Plánování nákladů a kontrola

Plán nákladů je ve většině podniků součástí finančního plánu. Krátkodobý finanční plán se obvykle skládá z plánované rozvahy, výkazu zisku a ztráty, cash flow, rozdělení zisku a z plánu externího financování. Součástí dlouhodobého finančního plánu jsou cíle podniku, finanční plány podniku, prognózy vývoje tržeb podniku, plány investic a plány dlouhodobého financování. Plán výkazu zisku a ztráty obsahuje plán nákladů, výnosů a zisku. Pokud podnik plánuje své náklady, snaží se dosáhnout jejich snížení. K tomuto cíli však nevede pouhé sledování nákladů, ale cíleně ovlivňování jejich výše. Management společnosti vyvíjí tlak na snižování budoucích nákladů ve všech oblastech podnikového působení. K tomu využívá různé metody, které jsou pro podnik vhodné. Mezi nejčastěji využívané nákladové metody patří:

- Outsourcing – jde o takovou činnost, při které podnik využívá k vykonání potřebných činností jiný subjekt. Cílem je snížit své náklady, avšak za předpokladu, že bude zachována kvalita nabízených výrobků či poskytovaných služeb. Nejčastěji se jedná o základní činnosti (výrobní činnost, výzkum, vývoj, reklama), ale výjimkou nejsou ani činnosti vedlejší (správa, úklid, stravování, vzdělávání).
- Offshoring – zatímco outsourcing se hojně využívá u služeb, u offshoringu jde o přesun výroby do zemí, v nichž je podstatně levnější. Hybnou silou offshoringu jsou velmi nízké mzdové náklady, jejich úspora může dosahovat i více než 50%. Cílovými zeměmi se v poslední době staly především Čína a Indie, dříve to byly i východní země Evropy.

- Insourcing – lze volně přeložit jako začlenění, do procesu chodu podniku se začleňují dříve externě zajišťované služby a procesy. K insourcingu mohou vést například nižší transakční náklady, špatné vztahy s dodavateli, snížení rizik, atd. Dalším důvodem pro insourcing mohou být strategické důvody (např. konkurenční výhoda v budoucnu). Příkladem může být situace, kdy se rostoucí firma rozhodne najmout vlastní účetní, protože ji plně vytíží, přestože dosud vedení účetnictví nakupovala jako službu od účetní firmy.
- Franchising – je označován jako zvláštní způsob outsourcingu. Poskytovatel propůjčí úspěšný a vyzkoušený podnikatelský nápad či značku jiným podnikatelům za úplatu. Jde především o poskytnutí práva provozovat obchodní činnost v souladu s koncepcí odbytu, včetně používání jeho know-how, obchodních a technických postupů a při tom užívat obchodní jméno nebo ochrannou známku poskytovatele. Hlavním přínos je spatřován především v oblasti odbytu výrobků a služeb, poskytovatel má zajištěny pravidelné příjmy a příjemce zabezpečuje chod podniku, jehož úspěch prodeje je téměř jistý díky známé značce.¹⁰

1.8 Kalkulace nákladů

1.8.1 Primární pojmy

Kalkulace vlastních nákladů je postup sledování nákladů z věcného hlediska, podle výkonů. Tento postup je důležitý při řízení nákladů. Vlastní náklady pak hrají důležitou roli při stanovování vnitropodnikových cen výkonů, sestavování rozpočtů, kontrole a rozboru šetrnosti výroby a rentability výkonů, snižování nákladů, atd.

Vlastní náklady lze sledovat přímo v účetních výkazech, jednotlivé položky by se měly ve většině případů shodovat. U některých však může dojít k odchylce: např. podnikatelská mzda, kalkulační úroky, kalkulační odpisy a některé další položky se do účetnictví nezahrnují, do kalkulací se však dodatečně připočítávají. Nazývají se kalkulační druhy nákladů.

¹⁰ EUROEKONOM Praha [online]

Zvláštní položkou jsou odpisy, které se v účetnictví zachycují podle předpisů a po odepsání se již dále neúčtují, kalkulační odpisy se však zachycují v takové výši, aby se zachovala podstata kapitálu, tedy aby při obměně daného prostředku byly k dispozici prostředky ve výši zajištění jeho náhrady. Účtují se pak tak dlouho, jak dlouho je daný prostředek využíván.

Kalkulace nákladů zahrnuje přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je výkon, ať už výrobek, služba či polotovár, daný měřicí jednotkou (ks, kg, m, m², apod.).

Jednotlivé složky nákladů se vyčísľují v kalkulačních položkách. Všechny doporučené kalkulační položky pak obsahuje kalkulační vzorec. Jeho struktura není závazná, avšak je používána ve většině podniků v ČR. Jeho výpočet je následující:

1. přímý materiál,
2. přímé mzdy,
3. ostatní přímé náklady,
4. výrobní režie – např. odpisy strojů, platba energií,
= vlastní náklady výroby (1 až 4),
5. správní režie – např. odpisy správních budov, náklady na řízení podniku,
= vlastní náklady výkonu (1 až 5),
6. odbytové náklady – skladování, propagace, expedice, atd.,
= úplné vlastní náklady výkonu (1 až 6),
7. ± zisk, ztráta,
= cena výkonu.¹¹

Při tvorbě ceny touto metodou jde o tzv. nákladovou cenu, která je založena na principu: náklady + zisk = cena. Použití této metody je možné v případech, kdy cenu neurčí trh. Takto určený zisk je v takové výši, aby pokryl požadovanou výnosnost kapitálu. Tato kalkulace je určena pro jednání s odběrateli, za účelem prokázání únosnosti nákladových položek a zisku. Kalkulace nákladů je oproti tomu interní informací, která slouží k vnitřním potřebám podniku, především k rozhodování a řízení.

¹¹ SCHROLL, R. a kol. *Manažerské účetnictví*, s.117.

Kalkulační vzorec obsahuje dvě základní skupiny nákladů: režijní a přímé.

Přímé náklady lze přímo přiřadit k jednotlivým druhům výrobků. Zahrnují tři druhy nákladů: přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Přímý materiál, tj. suroviny, materiál, polotovary, pohonné hmoty, obaly, a ostatní materiál, který se stává součástí výrobku nebo má vliv na jeho konečné vlastnosti. Přímé mzdy obsahují základní druhy mezd (časové, úkolové, atd.), příplatky a doplatky ke mzdě, prémie a odměny zaměstnancům. U některých druhů výrob je obtížné stanovit přímé a režijní mzdové náklady. Položka ostatní přímé náklady zahrnuje energie související přímo s výrobou, odpisy, opravy a údržbu strojů, ztráty ze zmetků a vadné výrobky.

Režijní náklady jsou společné náklady celé výroby, zabezpečují celou výrobu. Jejich určení na kalkulační jednici nelze stanovit přímo. Ke stanovení těchto nákladů na jednotlivé výrobky se používají přírážky podle určitých parametrů. Rozlišit přímé a režijní náklady je obtížné a hranice mezi nimi není přesně definována. Často se velká část nákladů přičte přímo na kalkulační jednici, to však způsobí rostoucí náklady na zajišťování přímých nákladů. Zde lze tedy nalézt hranici, kterou se stává hospodárnost.

1.8.2 Metody kalkulace

Metody kalkulace jsou postupy, které určí způsob stanovení různých složek nákladů na kalkulační jednici. Způsob provedení metody pak závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co je požadováno na kalkulační jednici zachytit, na způsobu rozdělení nákladů různým výkonům a na požadavcích na strukturu a způsob rozdělení nákladů.

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše, resp. následné zjištění skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Obecně je závislá:

- na vymezení předmětu kalkulace,
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.¹²

¹² KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví, s.121.

Metody kalkulací lze dělit na:

1. kalkulace dělením:
 - prostá kalkulace dělením,
 - stupňovitá kalkulace dělením,
 - kalkulace dělením s poměrovými čísly,
2. kalkulace přírážkové,
3. kalkulace ve sdružené výrobě,
 - zůstatková metoda,
 - rozečítací metoda,
 - metoda kvantitativní výtěže,
4. kalkulace rozdílové.¹³

Kalkulace dělením

Tato metoda je založena na prostém dělení, kdy se náklady na kalkulační jednici (n) počítají jako podíl souhrnných nákladů (N) a počet kalkulačních jednic v daném období (q):

$$n = \frac{N}{q}, \quad (7)$$

Tato metoda je využívána především v hromadné výrobě, např. pivovarnictví, těžba surovin, atd., ve strojírenství pouze při výrobě určitých druhů produktů.

Stupňovitá kalkulace dělením

Při výpočtu této metody kalkulace je zapotřebí oddělit výrobní, správní a odbytové náklady, pokud se liší počet vyrobených a skutečně prodaných výrobků. Tento postup zajistí, aby neprodané výrobky nebyly zatíženy odbytovými a správními náklady. Uplatnění má tato metoda ve stupňové výrobě, kdy se výroba skládá z několika fází, např. v chemickém průmyslu.

¹³ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*, s. 104.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Kalkulace dělením s poměrovými čísly se využívá při výrobě výrobků lišících se pouze velikostí, tvarem, hmotností, náročností či jakostí. U těchto výrobků by bylo určování výrobních nákladů složité.

Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážkovou metodou je využívána především při kalkulaci režijních nákladů v sériové či hromadné výrobě, kde se vyrábí různorodé produkty. Náklady této výroby se rozdělí na přímé a režijní. Přímé náklady se určují na kalkulační jednici, režijní pomocí zvolené základny a zúčtovací přírážky jako přírážka k přímým nákladům. Tato přírážka se vyjadřuje nejčastěji v procentech (určí se podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu) nebo je dána sazbou, která se určí podílem režijních nákladů na jednotce naturální rozvahové základny.

Kalkulace strojových přírážek

Mezi metody přírážkové patří i metoda kalkulace strojových přírážek. Tato metoda spočívá v určení nákladů pro každý stroj zvlášť. Tyto náklady se sečtou za celé účtované období a vydělí se počtem hodin, kdy tento stroj fungoval. Tak určíme přírážku režie na jednu hodinu daného stroje. Tuto přírážku pak lze přidělit do kalkulací výrobků, podle spotřeby strojového času na jednotlivé výrobky. Použití má tato metoda především v mechanizovaných a automatizovaných výroбах, kde je podíl mezd nízký.

Kalkulace ve sdružené výrobě

Pokud podnik vyrábí několik druhů výrobků, které vznikají při stejném technologickém postupu, jde o sdruženou výrobu. Náklady při tomto druhu výroby je nutné přiřadit jednotlivým výrobkům. Tomuto účelu slouží metody zůstatková, rozečítací a metoda kvantitativní výtěže.

1.9 Metoda standardních nákladů

Metodou standardních nákladů se rozumí komplexní metoda kontroly a řízení nákladů.

Z hlediska způsobu a nástrojů řízení nákladů lze rozlišit náklady:

- normované,
- kalkulované,
- rozpočtované.

Standardní náklady jsou předem stanovené náklady, které jsou vyjádřeny v úzké návaznosti na vývoj jak věčných, tak i ekonomických podmínek činnosti. Hlavním úkolem standardních nákladů je stát se nástrojem kontroly skutečných podmínek, ve kterých probíhá činnost střediska, pomocí zavedení „standardů“, které jsou srovnány se skutečným vývojem nákladů.

Metoda standardních nákladů není pouze nástrojem snižování nákladů, ale celkovým nástrojem řízení. To se projevuje i v širším pojetí standardů. Vedle normy, tradičně zúžené na úkol jednicových nákladů, je stanoven i objem výroby a prodeje, využití kapacity, cena materiálu na vstupu, prodejní cena výrobků, mzdová sazba atd.

Norma v úzkém pojetí je předem stanovená spotřeba materiálu, polotovaru, času, popřípadě energie v naturálních jednotkách a jí odpovídající náklad. Tvorbou normotvorné základny se zpravidla v podniku zabývá specializovaný útvar, v našich průmyslových podnicích známý jako technická příprava výroby. Normy jsou stanoveny na základě konkrétních technických, technologických a organizačních podmínek.

Pojem standard je širší, neomezuje se pouze na jednicové náklady, ale vztahuje se i k režii. V podnicích využívajících metodu standardních nákladů se mnohem méně rozlišují operativní standardy, běžně se měnící podle změn výrobních podmínek, od plánovaných standardů, určených průměrnými podmínkami ve stanoveném období. Důvodem je obecná snaha zajistit větší stabilitu výrobních podmínek, zamezit jejich živelným změnám, které působí vždy rušivě.¹⁴

¹⁴ KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 242.

Standardní výrobní náklady je možno rozdělit do dvou supin:

- výrobní náklady,
- náklady použití aktiv.

Výrobní náklady zahrnují vedle mzdových nákladů materiálové náklady, spotřebu energie, opravy a údržbu, které jsou proporcionalní rozsahu činnosti střediska. Podíl těchto nákladů závisí na konkrétních podmínkách činnosti, jejich charakteru a mechanizaci. U některých činností jsou tyto náklady relativně nízké, naopak u jiných činností jsou významné.¹⁵

Nelze ji omezovat pouze na metodu evidence nákladů (která je samozřejmě její součástí); obsahuje totiž v sobě následující prvky:

- účtování (lépe řečeno evidenci) nákladů, popř. i výnosů,
- kalkulace,
- rozpočtování,
- vnitropodnikové odpovědnostní účetnictví (a řízení),
- analýzu a poskytování informací pro rozhodování.

Metoda standardních nákladů se zakládá na pěti krocích (etapách):

1. stanoví se standardy,
2. zjišťují se skutečné veličiny, a to u některých veličin (zejména u přímých nákladů) jak v naturálních jednotkách, tak i v hodnotovém vyjádření,
3. kontroluje se dodržení standardů a zjišťují se odchylky od standardů,
4. provádí se rozbor odchylek, zejména se zjišťuje příčina vzniku odchylky a útvar (osoby) odpovědné za její vznik,
5. podle výsledku analýzy se činí opatření.¹⁶

¹⁵ FIBÍROVÁ, J., OGEROVÁ, B. *Řízení nákladů*, s.123.

¹⁶ MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady*, s.78

Mezi základní výhody metody standardních nákladů lze zařadit:

- Použití standardních nákladů umožňuje koncept řízení podle výjimek. Pokud v ideálním případě skutečné náklady jsou na úrovni standardních nákladů, není nutné, aby se vedení podniku zabývalo řízením podnikových nákladů. Pokud však je zjištěn rozdíl mezi skutečnými a standardními náklady, tj. „odchylka“ nebo také „výjimka“, je to důvod pro analýzu tohoto rozdílu a pro následná řídicí opatření. Řízení podle výjimek tedy vedení podniku umožňuje efektivnější využití času a kapacit.
- Standardy nákladů usnadňuje podnikové plánování (přímých a režijních nákladů a rovněž i výnosů).
- Pokud se v podniku používají běžně dosažitelné standardy, pak je lze velmi dobře použít v motivačních systémech (zejména pro stanovení hmotné zainteresovanosti pracovníků).
- Uplatnění metody standardních nákladů velmi napomáhá při implementaci odpovědnostního účetnictví, jehož podstatou je mimo jiné stanovení odpovědnosti za vznik a řízení nákladů.

Tak jako i v jiných oblastech podnikového řízení, má metoda standardních nákladů i své určité nevýhody. Nerespektování těchto faktorů by mohlo vést k nepříznivým důsledkům pro celkový chod podniku.

Mezi nevýhody metody lze zařadit:

- V praxi podniků může nastat problém při hodnocení významnosti odchylek.
- Při přílišném soustředění se na odchylky nad určitou hranici významnosti (tj. na podstatné odchylky) mohou vedení podniku uniknout některé podstatné informace, jako například nepříznivý vývoj trendu některých nákladových hodnot.

- Jestliže je řízení podle výjimek příliš tvrdě aplikováno, může to u podřízených pracovníků vyvolat snahu o zakrývání negativních odchylek nebo nepodávat úplné zprávy o skutečném stavu odchylek. Velmi rizikové pro odpovědnostní řízení může být zdůrazňování negativních odchylek a pomíjení odchylek kladných.¹⁷

1.10 Moderní metody řízení nákladů

1.10.1 Metoda ABC

Metoda ABC se řadí mezi novější nákladové metody, přesto, že se s ní v oboru logistiky setkáváme již více než deset let. Tuto metodu zveřejnili Robin Cooper, Robert Kaplan a Thomas Johnson. Od ostatních metod s tradičními kalkulačními potupy se liší zejména v přiřazení režijních nákladů nákladovým objektům, na základě určených řídicích faktorů (cost drivers), které vznik těchto nákladů zapříčinily.¹⁸ Metoda ABC má snahu identifikovat náklady podle jejich vztahu k výkonům, nikoli podle toho, na kterém místě (ve kterém útvaru) vznikly.

Při vytváření postupu metody ABC se evidují celkové náklady jednotlivých aktivit v daném časovém období a zjišťuje se výskyt řídicích faktorů v členění podle typu úlohy u každé z aktivit. Následně se vypočítá podíl celkových nákladů dané aktivity a celkový výskyt řídicího faktoru a tím se dostane nákladová sazba na jeden výskyt řídicího faktoru.¹⁹ Poté se přiřadí nepřímé náklady jednotlivým nákladovým objektům podle velikosti řídicího faktoru pro daný objekt a to jako součin nákladové sazby a výskytu řídicích faktorů.

Účel metody ABC lze spatřovat v přesném rozdělení režijních nákladů v rámci procesů a jejich spravedlivější rozvržení podle aktivit. Tato skutečnost přináší zisk důležité informace pro management podniku při řízení nákladů. Použití dané metody však přináší také určité problémy či rizika. K těm lze zařadit především vysokou náročnost vypracování v důsledku velkého rozsahu zjišťovaných dat, přičemž jejich objem roste proporcionálně k počtu hodnocených aktivit.

¹⁷ MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady*, s.83-84.

¹⁸ BRUGEMANN, W. Modeling Logistics Costs using TD-ABC:A Case in a Distribution Copany, [online]

¹⁹ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*, s. 328.

Dalším rizikem může být fakt, že existuje pouze jediný řídicí faktor a dále fakt, že metoda pracuje se zprůměrovanými hodnotami, které plně neodpovídají realitě náročnosti práce při jednotlivých činnostech. Tuto metodu využívá pouze několik podniků a to většinou se zahraniční kapitálovou účastí.

Kroky zavádění metody ABC

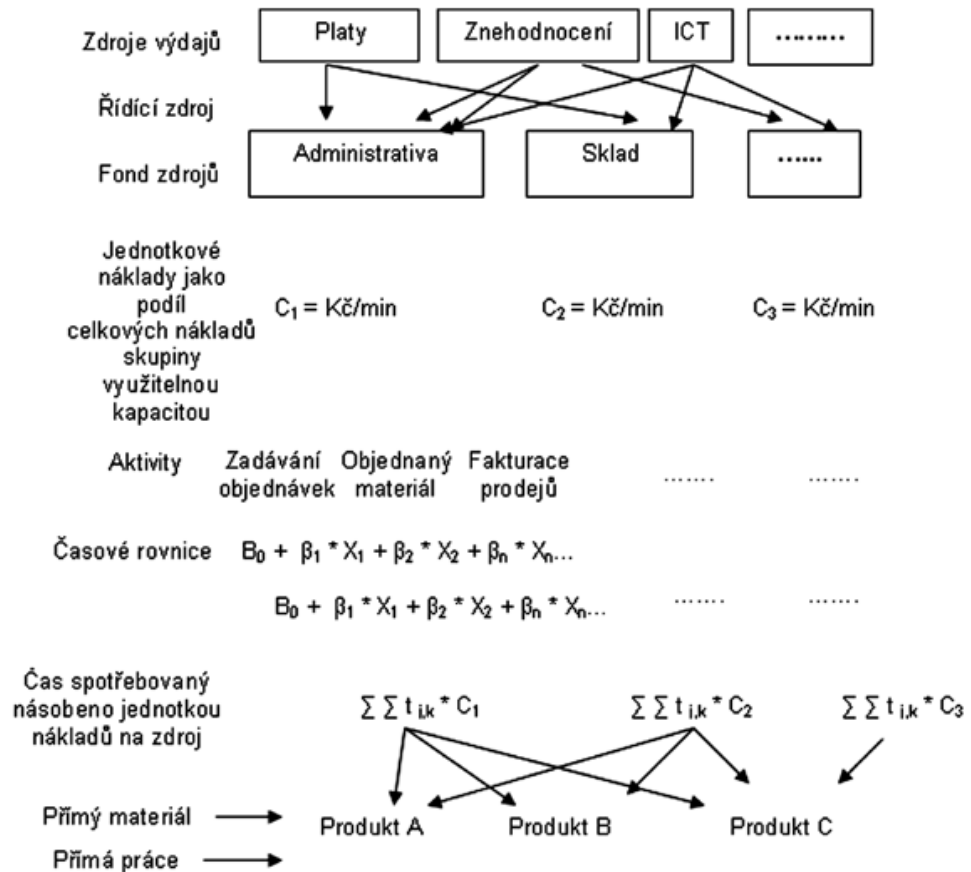
Postup zavádění metody ABC lze rozdělit do následujících kroků:

1. Úprava účetních dat – identifikace těch nákladových položek, které souvisejí s aktivitou. V tomto kroku se jedná zejména o vyloučení nákladových položek, které mají účetní, daňový nebo nahodilý charakter.
2. Vymezení aktivit a zjištění jejich celkových nákladů.
3. Určení řídicích faktorů nákladů (příčin vzniku nákladů) pro každou aktivitu a zjištění četnosti výskytu jednotlivých řídicích faktorů pro konkrétní zákazníky.
4. Výpočet nákladových sazeb – (celkové náklady dané aktivity dělené rozsahem výskytu řídicího faktoru).
5. Kalkulace nákladů nákladového objektu – vynásobení nákladové sazby počtem výskytů řídicího faktoru u daného objektu.
6. Kalkulování nákladů jednotlivých produktů.
7. Sloučení aktivit do patřičných procesů a vyjádření nákladů procesů.
8. Analýza celkové struktury a výše nákladů daných procesů, produktů řetězců a identifikace míst pro jejich zlepšení.
9. Integrace metody ABC do kalkulačního systému firmy a její zabezpečení.

Tento model řeší nepřímé a podpůrné náklady a rozpočítává je k místu jejich vzniku (služba, objednávka nebo zákazník). Jde však o velmi výpočetně složitý systém, který je obtížné vybudovat a náročné modifikovat, protože záleží na subjektivních pocitech zaměstnanců, kteří odhadují, kolik času tráví jednotlivými činnostmi.

1.10.2 Metoda TD-ABC

Jde o upravenou metodu ABC, která celý proces výrazně zjednodušuje a tím jej dělá dostupným. TD-ABC buduje nákladový model, aniž je potřeba vyplňovat dotazníky se zaměstnanci, aby bylo možné přiřadit zdroj nákladů k činnostem.



Obr. 4 Grafické zpracování metody TD-ABC

Zdroj: BRUGEMANN, W., EVERAERT, P., STEVEN, S.R., LEVANT, Y. *Modeling Logistics Costs using TD-ABC: A Case in a Distribution Company*, modifikováno

2 Analýza problému a současné situace

2.1 Popis vybrané společnosti

Obchodní firma:	CWJ24, a.s.
Sídlo:	Karásek 1957/13, 621 00 Brno
Právní forma podnikání:	Akciová společnost
Datum vzniku:	2010
Počet akcií:	20 ks akcií na majitele
Základní kapitál:	2 mil. Kč
Počet zaměstnanců:	13

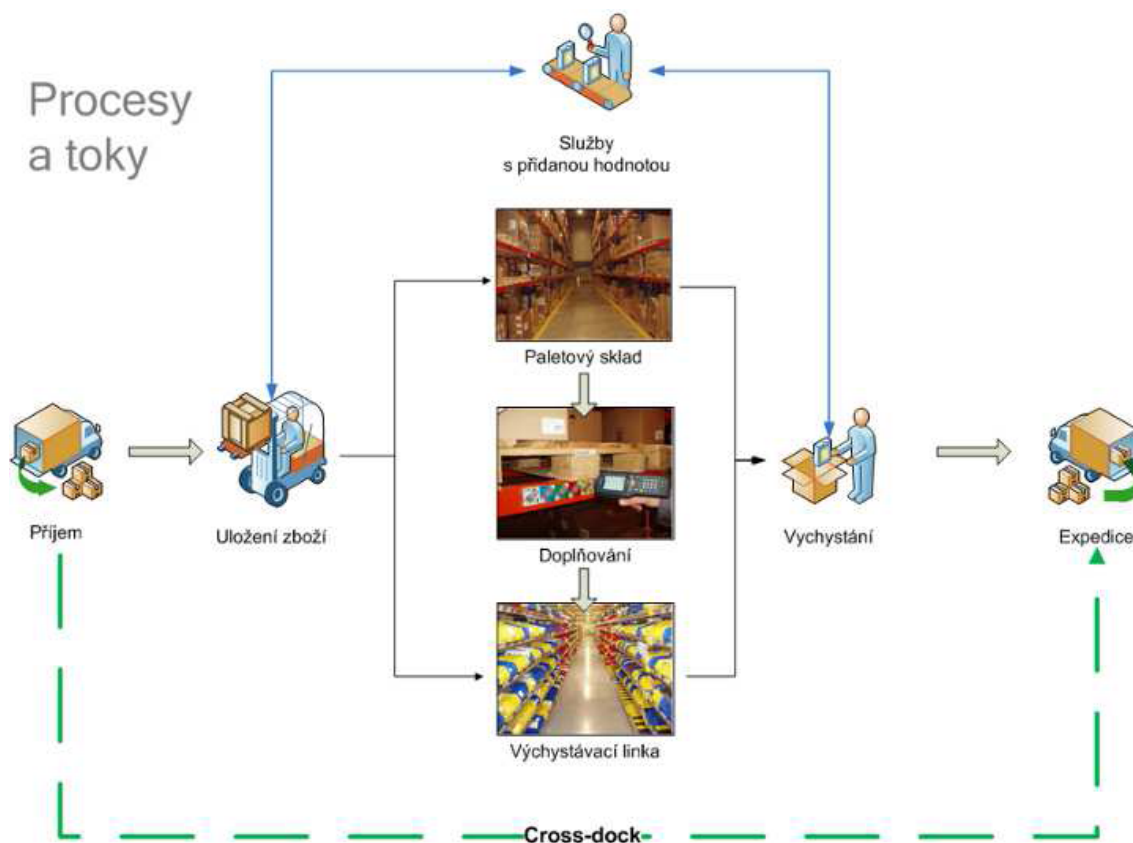
Společnost CWJ24, a.s. (dále jen CWJ24) vznikla v roce 2010 z dřívější společnosti Tavola, a.s. Společně s obchodní skupinou Glamour sídlí v Brně-Řečkovících. Hlavní činností společnosti je poskytování logistických služeb a k tomuto účelu využívá nové prostory distribučního centra.

Společnost CWJ24 se zabývá distribucí selektivní, semi-selektivní a dekorativní kosmetiky v České republice. V rámci vedlejší činnosti lze uvést také IT služby, doplňkové a analytické služby.

Distribuční centrum využívané společností má 3.000 paletových míst a velikost skladovací plochy je 4.000 m². Toto centrum je online polohovaným skladem s jednosměrným provozem a vlastním systémem WMS. V současné chvíli je v tomto centru zaměstnáno 13 zaměstnanců. Při velkém pracovním zatížení skladu pomáhají s bezproblémovým chodem brigádníci. Kapacitní využití distribučního centra je v současné době pouze 50%, avšak v budoucnu lze očekávat přesun zboží z jiných zemí, ve kterých působí společnost Glamour, především ze Slovenské republiky.

2.2 Činnosti společnosti

Procesy a toky probíhající ve společnosti CWJ24 jsou zachyceny na obr.4. Distribuční centrum je budováno jako štíhlý sklad (lean warehouse). Jednotlivé činnosti a procesy se snaží management společnosti neustále zlepšovat, optimalizovat a automatizovat.



Obr. 5 Procesy a toky společnosti CWJ24, a.s.

Zdroj: webové stránky společnosti

Distribuční centrum uloží zboží, které je přivezeno do paletového skladu v přízemí. V prvním patře budovy se nachází vychystávací linka s přesným umístěním jednotlivých položek parfémů a kosmetiky. Sem je zboží z primárního umístění v paletovém skladě neustále doplňováno zaměstnanci. Nejvyšší požadavek na počet pracovníků je právě u vychystávací linky. Zaměstnanci musí podle jednotlivých zakázek připravit požadované zboží z linky a předat je na balící pozici. Zde je zboží překontrolováno a zabaleno zaměstnancem. Následně jej uloží na paletu a převezve k expedici.

Všechny tyto procesy jsou při vysokých počtech zakázek přetíženy. Zvláště ve čtvrtém kvartálu roku, tedy před Vánoci, nemohou stálí zaměstnanci pokrýt pracovní požadavky. Proto má společnost zajištěný kontakt s brigádníky, kteří v těchto situacích ve skladu pomáhají.

2.3 Ekonomická situace společnosti

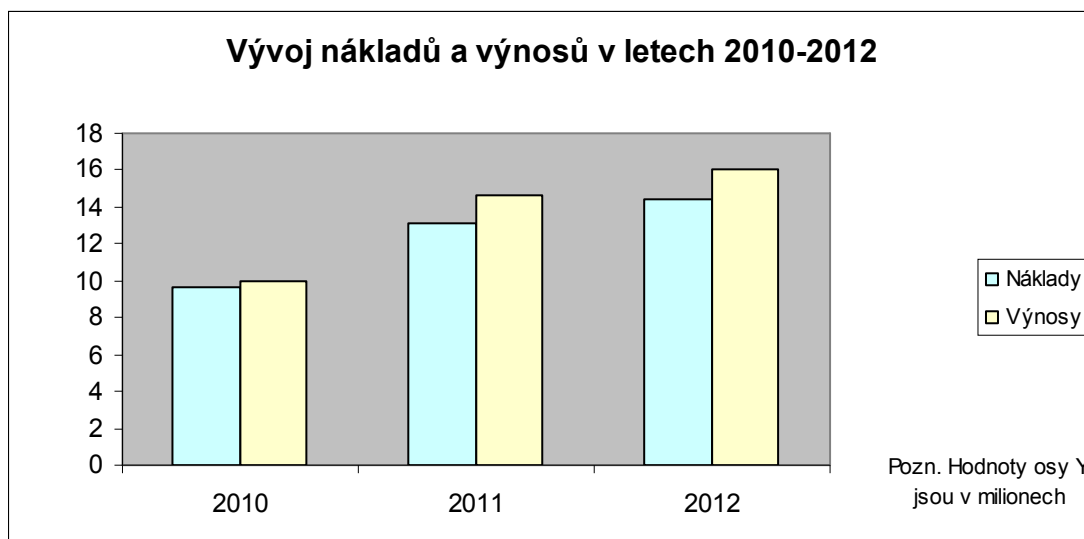
Společnost vznikla v polovině roku 2010. Ve všech letech své činnosti měla kladný výsledek hospodaření. Podle tab. 1 vzrostl výsledek hospodaření mezi lety 2011 a 2012 pouze o 5 000 Kč, zatímco náklady vzrostly o více než 1 000 000 Kč. Výnosy vzrostly ve stejné době také o více než 1 milion Kč, což je patrné z obr. 5.

Tab. 1 Vývoj výsledku hospodaření společnosti

zdroj: vlastní zpracování

rok	2010	2011	2012
výsledek hospodaření	257 000	1 544 000	1 549 000

Náklady společnosti se od jejího založení neustále zvyšují, je tedy nutné, aby management jejich výši sledoval a snažil se o jejich snižování a efektivní plánování.



Obr. 6 Vývoj nákladů a výnosů společnosti v letech 2010-2012

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost CWJ24 nezaměstnává vlastní účetní. To je zajištěno outsourcingem. Také nevede vnitropodnikové účetnictví.

2.4 SWOT analýza společnosti

SWOT analýza je přístup, který umožňuje identifikovat silné a slabé stránky společnosti, stejně tak i možné příležitosti či hrozby vnějšího okolí. Díky této analýze má společnost možnost reagovat na zjištěné skutečnosti a zaměřit se na eliminaci slabých stránek a snížení negativních dopadů hrozeb pro společnost.

Silné stránky	Slabé stránky
Pružnost	Chybějící model řízení nákladů
Vlastní WMS	Chybějící BI ve WMS
Zkušenosti zaměstnanci	Vyšší věk zaměstnanců
Nízké provozní náklady	Neochota zaměstnanců pracovat přesčas
Velké skladovací prostory	Jeden výtah ve skladu
Příležitosti	Hrozby
Dostupnost nových technologií	Zpřísněný zákoník práce
EDI komunikace s dodavateli	Zvýšení daňového zatížení
Synchronizace dat	Zpřísněná legislativa na ochranu spotřebitele
Skladové služby pro FAnn parfumerie	Nelegální kopie produktů kosmetiky

Obr. 7 SWOT analýza CWJ24, a.s.

Zdroj: Bc. Jan Martinec

Jako silné stránky společnosti lze označit zejména pružnost a zkušenost zaměstnanců, velké skladovací prostory, které má k dispozici, nízké provozní náklady a vlastní WMS.

Naopak slabé stránky společnosti tkví v chybném modelu řízení nákladů a BI ve WMS, vyšší věk zaměstnanců a jejich neochota pracovat přesčas a v možnosti pohybovat se mezi jednotlivými patry skladu pouze jedním výtahem.

Mezi příležitosti se řadí dostupnost nových technologií na trhu, EDI komunikace s dodavateli, synchronizace dat a možnost poskytovat skladové služby pro FAnn parfumerie i jejich e-shop.

Hrozby lze spatřovat ve zpřísnění zákoníku práce, vyšším daňovým zatížením, zpřísněním legislativy na ochranu spotřebitele a v rozmachu výskytu nelegálních kopií kosmetických přípravků na trhu, především parfémů.

2.5 Současná situace společnosti

Optimální fungování distribučního centra ovlivňují tři zásadní problémy. Prvním je stálý tlak na snižování nákladů společnosti, při splnění podmínky zachování kvality služeb. Druhým problémem je, jak přesně nastavit zaměstnancům hranici, kde končí přesnost operace a je důležitější rychlost jejího splnění. Poslední otázkou, kterou musí vedení společnosti řešit, je rozhodování, kdy nadbytek práce rozdělit brigádníkům a kdy jej musí všichni včas zvládnout sami zaměstnanci.

Další specifické problémy s sebou přináší druh zboží, se kterým distribuční centrum manipuluje. Kosmetika jako módní zboží má následující specifika:

1. Hlavní období nákupu tohoto zboží je ve čtvrtém kvartálu roku, tedy před Vánoci. V tomto období je dosahována více než polovina ročního obrátu. Je tedy zřejmé, že na distribuční centrum je v tomto období kladen vysoký nárok na pracovní zatížení, je nutné zcela uspokojit poptávku trhu.
2. Největší zákazníci společnosti posílají své objednávky na zboží v úterý a požadují, aby bylo odesláno ve čtvrtek. Tato skutečnost způsobuje velkou zátěž na první tři dny v týdnu.
3. Zboží, se kterým společnost disponuje, je zejména dekorativní, pleťová a vlasová kosmetika. Je nezbytné ji označovat českými návody. V době příjmu zboží tedy opět vzniká časová zátěž.

Tyto specifické situace jsou ve společnosti řešeny pomocí brigádníků, kteří jsou ochotni pracovat ve svých volných dnech. Nutná je tedy především jejich časová flexibilita.

Majitel společnosti požaduje provoz distribučního centra s co nejmenším počtem zaměstnanců na hlavní pracovní poměr. V současné době je zaměstnáno 13 zaměstnanců, přičemž jejich počet byl ještě před dvěma lety o pět vyšší. Snížení počtu zaměstnanců bylo způsobeno zefektivněním provozu distribučního centra, při zvýšení toku zboží o 30%. Nyní se zdá, že je dosaženo nejnižšího možného stavu zaměstnanců.

2.6 Členění nákladů společnosti

Společnost CWJ24 ve svém podnikovém informačním systému sleduje náklady pouze podle druhu. Jiné členění nákladů společnost nevytváří a není dělen na střediska ani na útvary.

Druhové členění nákladů

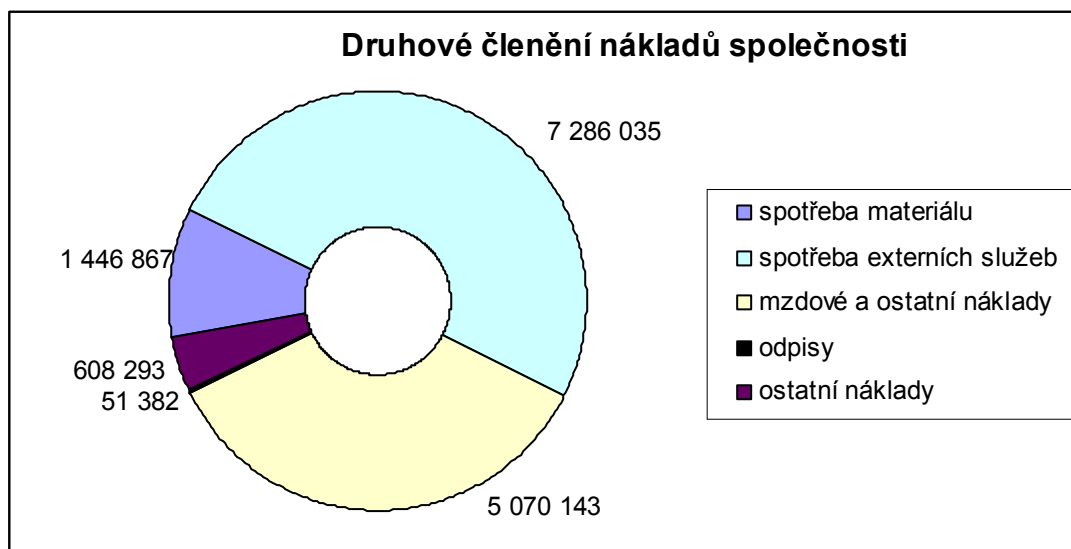
Podrobnější členění nákladů vstupujících do procesů společnosti z externího okolí se projeví v prvotní podobě jako jednotlivé nákladové druhy. Mezi ty, které společnost vykazuje se řadí:

- spotřeba materiálu (materiálové náklady) – zde jsou zahrnuty materiály, které jsou použity např. na balení expedovaného zboží, vybavení skladu a kanceláře, ochranné pracovní pomůcky apod.,
- spotřeba a použití externích prací a služeb – do této skupiny patří nájem skladovacích prostor (nájem prostor zahrnuje také cenu za energie), opravy a udržování majetku, cestovné,
- mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění zaměstnanců,
- odpisy nehmotného a hmotného investičního majetku,
- ostatní náklady – bankovní poplatky, úroky, pojistné, pokuty, penále, manka, škody, kurzové ztráty.

Tab. 2 Členění nákladů společnosti podle druhu

zdroj: vlastní zpracování

druh nákladů	položky nákladů	suma
spotřeba materiálu	spotřeba materiálu a služeb	1 446 867
spotřeba externích služeb	opravy a udržování	2 865
	cestovné	11 628
	nájemné skladových prostor	3 951 000
	IT služby	738 187
	nájemné pozemku	895 386
	doprava	1 579 840
	ostatní služby	107 130
mzdové a ostatní náklady	mzdové náklady	3 780 860
	zákonné soc. a zdrav. pojištění	1 289 283
odpisy	odpisy	51 382
ostatní náklady	daně a poplatky	411 160
	ostatní provozní náklady	20 247
	ostatní finanční náklady	131 939
	pokuty a penále	22 487
	manka a škody	18 783
	kurzové ztráty	3 677
CELKEM		14 462 720



Obr. 8 Druhé členění nákladů společnosti

Zdroj: obratová předvaha, vlastní zpracování

3 Vlastní návrhy řešení

3.1 Členění nákladů na jednicové a režijní

Prvním návrhem je zavést členění nákladů společnosti na jednicové a režijní. Jednicové náklady jsou vyvolány uskutečněním každého jednotlivého výkonu a lze je k danému výkonu přímo přiřadit. Tvoří je především náklady materiálové a mzdové, které se přímo váží k uskutečnění výkonu.

Ve společnosti CWJ24 lze do takových nákladů zařadit všechny náklady, které přímo souvisí s uskutečněním dané zakázky. Tedy mzdové náklady zaměstnanců, kteří danou zakázku nachystali a zabalili, dále materiál, který byl použit při balení a přípravě na expedici, příp. ostatní náklady, související přímo se zakázkou

Režijní náklady jsou opakem nákladů jednicových. U těchto nákladů nelze přímo vyjádřit jejich vztah k danému výkonu, tedy zakázce. Jde o společné náklady více výkonů (více kalkulačních jednic). Jejich vyčíslení na kalkulační jednici se provádí nepřímo, pomocí rozvrhové základny.

Společnost by do režijních nákladů zahrnula pronájem prostor, náklady na udržování a opravu paletových a vysokozdvizných vozíků, úklid skladovacích prostor, mzdu managementu společnosti a externí účetní, apod.

3.2 Členění nákladů na variabilní a fixní

Společnost by měla v rámci vedení manažerského účetnictví zavést členění nákladů na variabilní a fixní. Tato metoda umožní v kalkulaci nákladů výkonů oddělit položky nákladů, jejichž výše je na jednotku výkonu konstantní ve vztahu k objemu výkonů, od těch položek nákladů, jejichž výše je ovlivněna celkovým objemem a strukturou výkonů. Vytvoření kalkulace respektující členění nákladů na variabilní a fixní poskytuje pro manažerské rozhodování vhodnější informace než kalkulace tradiční.

Společnost by ve svém podnikovém informačním systému zavedla členění účtů na variabilní a fixní, fixní náklady by dále rozdělila na variabilní a fixní režii.

Např. účet 501 – spotřeba materiálu je tedy nutné rozdělit na spotřebu materiálu fixní a spotřebu materiálu variabilní. Takto rozdělené položky z tohoto účtu by pak označila např. jako 501-V a 501-F. Jako příklad lze uvést materiál, který se použije na balení zboží. Taková spotřeba materiálu je variabilní, její množství je závislé na objemu výkonů a tyto náklady lze přesně vyčíslit podle jednotlivých zakázek.

Fixní režii je nutno členit podle druhu a výkonu, ke kterému se vztahují. Společnost by měla toto členění zvolit následovně:

- fixní režie
- variabilní režie
- správní režie.

Následující krok určí metodu či techniku připočítávání fixní režie. Její celková výše se rozdělí na poloviny, první polovina se určí podle doby, kterou zboží bylo uloženo ve skladě a druhá polovina podle velikosti zakázky.

3.3 Metoda standardních nákladů (Standard Costing)

Metoda standardních nákladů (Standard Costing) je komplexní nástroj řízení, jehož podstatou je řízení nákladů podle výjimek. Podstatou metody standardních nákladů je stanovení standardů nákladů a zjišťování rozdílů mezi skutečnými a standardními náklady, tj. odchylek. Hlavní výhodou řízení podle odchylek je předešlé uznání standardů jako nutných nákladů, a proto se pozornost řídicích pracovníků soustřeďuje právě na tyto odchylky, které představují nesrovnatelně menší podíl na skutečných nákladech. Z tohoto důvodu se vlastní běžné řízení procesu značně zjednodušuje.

Rozdělení společnosti na střediska při tvorbě metody:

- skladovací středisko,
- distribuční středisko,
- správní středisko.

Při návrhu podoby metody bude použito distribuční středisko, které se nachází v budově distribučního centra v prvním poschodí. Zboží je sem dodáváno z paletového skladu v přízemí pomocí výtahu. V tomto středisku je uloženo podle druhů na jednotlivé pozice v regálech. Regály jsou rozdělené podle druhu zboží. Jedna řada je určena výrobkům značky Max Factor, dvě řady zabírají parfémy různých značek a jejich vzorky, v zadní části je uloženo zboží, které zákazník obdrží jako bonus např. k velkému nákupu a v přední části se nachází malý regál s papírovými letáky, etiketami na zboží a wobblery.

3.3.1 Postup zavedení metody ve společnosti:

Celý proces zavedení systému řízení na základě odchylek má pět stupňů. Jednotlivé kroky jsou popsány v následujících kapitolách.

1. krok: Stanovení standardů

Stanovení standardů zahrnuje návrh předem stanovené výše nákladů, ceny, zisku či jinak vyjádřeného zdroje na jednotku výkonů. Je nutné stanovit přesnou specifikaci jednotky výkonu. Jelikož bylo pro tuto metodu vybráno distribuční středisko, budou v tomto a následujících krocích navrženy podoby standardů pro činnosti, které probíhají na tomto stupni. Jednotlivé standardy budou vyjádřeny jak pro materiálovou spotřebu, tak pro mzdové náklady v následujících jednotkách:

- časová potřeba na výkon v minutách,
- mzdové náklady na jednotku práce (minutu) v Kč,
- materiálové náklady na jednotku v Kč.

Stanovení standardu přímého materiálu

Standard přímého materiálu by měl obsahovat všechny faktory, které jej ovlivňují. Standard přímého materiálu tedy musí zahrnovat normu spotřeby materiálu na jednotku výkonu a normovanou cenu materiálu. Vynásobením těchto položek se určí daný standard.

V případě dané společnosti bude vytvořen seznam jednotlivých materiálů, které se používají při přípravě zboží k expedici, např. karton a výplně. Daným materiálům se určí náklady podle cen jejich pořízení s přičtením přírážky, kterou si společnost zvolí jako zisk.

Stanovení standardu nákladů práce

Jelikož se společnost CWJ24 zabývá skladováním a distribucí kosmetiky, musí při stanovení standardů nákladů práce určit normy spotřeby času na skladování zboží a jeho přípravu k expedici. Při výpočtu standardu nákladů práce musí společnost vytvořit seznam činností, které probíhají při zpracovávání zakázek a k těmto činnostem přiřadit jejich časovou náročnost. Každá činnost pak musí také obsahovat cenu práce, která je s ní spojená. Zakázky se pak mohou lišit v následujících oblastech:

- obsahem zboží,
- velikostí.

Dané rozdíly pak ovlivňují časovou náročnost výkonů, nutných ke zpracování dané zakázky. Při určení standardních nákladů vychází z určených norem časové náročnosti, které by se porovnávaly se skutečností.

Určení norem a standardních nákladů je důležitým východiskem pro fungování celé metody. Každá zakázka se bude lišit podle druhu zboží a jeho přípravy při vyskladnění. Zboží, které bylo delší dobu na skladě zvýší náklady na zakázku, z důvodu vyšších skladovacích nákladů.

V následujících částech jsou určeny dílčí výkony a jejich standardní náklady. V případě distribučního střediska se stanoví náklady na přichystání expedovaného zboží a na jeho balení. Ke konečné ceně zakázky by se při určování ceny pro zákazníka měly připočítat také náklady na skladování zboží a režijní náklady.

Vychystání zboží

Při chystání zboží na expedici musí pracovníci podle přijatého dokladu vychystat dané zboží, které je uloženo v regálech podle pozic. Tato činnost je z celého procesu distribučního centra časově nejnáročnější, proto jsou na tyto činnosti zaměstnáváni také brigádníci. Její zdokonalování v podobě chystání více dokladů zároveň vždy přineslo zvýšení chyb záměny zboží. To pak vedlo ke zdržení pracovníka na balicím pultu, který zboží musel odnést zpět na místo jeho uložení a vzít si správné zboží z místa jiného.

Společnost distribuuje zboží více druhů, náklady na vychystání jednotlivých druhů jsou uvedeny v tab. 3. Použité hodnoty byly konzultovány se zaměstnanci společnosti. Cena práce je v tomto případě oproti jiným výkonům nižší z důvodu nižších mzdových nákladů brigádníků.

Tab. 3 Standardní mzdové náklady na vychystávání zboží

Zdroj: vlastní zpracování

Zboží	Norma časové potřeby (v min)	Cena minuty práce (v Kč)	Standardní náklady práce (v Kč)
Max Factor	0,5	1,7	0,85
Parfémy	1,3	1,7	2,21
Viálka (vzorek parfému)	0,3	1,7	0,51
Bonusové zboží	2,0	1,7	3,40
Letáky, wobblery	1,0	1,7	1,70

Časová náročnost byla určena podle umístění regálu, ve kterém se nachází dané zboží. V přední části se nachází letáky a wobblery, bonusové zboží naopak v zadní. Dále byla také zohledněna skutečnost vychystávání zboží po více kusech, např. zboží značky Max Factor a viálky parfémů jsou objednávány často po třech, pěti a více kusech. Zohlednění těchto skutečností vedlo ke zvolení normy časové potřeby u jednotlivých druhů zboží.

Balení zboží

Balení zboží probíhá po jeho vychystání na jednotlivých balicích pultech. Každý pracovník má k dispozici tři různé velikosti krabic, ve kterých je zboží posíláno zákazníkům, dále výplň pro zajištění proti poškození a lepicí pásky.

Vlastní návrhy řešení

Po zvážení, zabalení a přípravě požadovaného zboží k expedici, vytiskne zaměstnanec štítek, kterým krabici označí a uloží na paletu podle druhu společnosti, poskytující přepravu k zákazníkovi. Následující tabulky vyčíslují standardy nákladů na materiál i práci při tomto výkonu.

Tab. 4 Standardní mzdové náklady na balení krabice typu 1 Zdroj: vlastní zpracování

	typ krabice		
	typ 1 = 2 dm ³		
výkon	NČP	CJP	SN
balení spojené s kontrolou	3,0	1,8	5,4
vyztužení	0,5	1,8	0,9
lepení	1,2	1,8	2,2
Celkem na krabici	8,5		

Tab. 5 Standardní mzdové náklady na balení krabice typu 2 Zdroj: vlastní zpracování

	typ krabice		
	typ 2 = 12 dm ³		
výkon	NČP	CJP	SN
balení spojené s kontrolou	6,0	2,1	12,6
vyztužení	1,0	2,1	2,1
lepení	1,5	2,1	3,2
Celkem na krabici	17,9		

Tab. 6 Standardní mzdové náklady na balení krabice typu 3 Zdroj: vlastní zpracování

	typ krabice		
	typ 3 = 80 dm ³		
výkon	NČP	CJP	SN
balení spojené s kontrolou	10,0	2,5	25,0
vyztužení	2,5	2,5	6,3
lepení	2,3	2,5	5,8
Celkem na krabici	37,0		

Kde: NČP norma časové potřeby v minutách,
 CJP cena jednotky práce v Kč na minutu,
 SN standardní mzdové náklady výkonu daného typu krabice.

Norma časové potřeby byla zvolena podle velikosti krabice, kterou je třeba zabalit, vyztužit a zalepit. Cena jednotky práce byla zvolena vzestupně podle velikosti krabice z důvodu vyšší náročnosti a možnosti chyby vyššího počtu kusů. Standardní náklady jsou pak vyjádřeny jako součin normy časové potřeby a ceny jednotky práce.

Tab. 7 Standardní materiálové náklady na balení

Zdroj: vlastní zpracování

Materiál	Cena za jednotku	Počet jednotek	Standardní náklad materiálu na výkon balení
Krabice typ1	12,0	1,0	12,0
Výztuž krabice typu 1	1,5	3,0	4,5
Krabice typ2	23,0	1,0	23,0
Výztuž krabice typu 2	1,5	8,0	12,0
Krabice typ3	38,0	1,0	38,0
Výztuž krabice typu 3	1,5	15,0	22,5

Tabulka 7 udává standardní náklady na materiál při použití tří velikostních typů krabice. Výpočet by opět stanoven jako součin ceny za jednotku a počet jednotek.

Výztuž krabice je malý vzduchový polštářek, který brání poničení obsahu krabice. Množství jeho použití záleží na počtu a velikosti zboží posílaném krabicí. V tomto případě bylo zvoleno průměrné množství použité výztuže, podle pozorování a konzultace se zaměstnanci.

2. krok: Zjištění skutečných veličin

Ve druhém kroku se zjišťují skutečné veličiny, které byly spotřebovány při tvorbě dané zakázky.

Jako příklad je uvedena zakázka pro pobočku FAnn parfumerie, která obsahuje:

- 10 ks zboží značky Max Factor,
- 13 parfémů,
- 35 vzorků parfémů (viálek)
- 4 ks bonusového zboží,
- 5ks letáků či woblerů²⁰.

Tato zakázka bude podle uvážení balicího zaměstnance uložena do jedné krabice typu 1 a jedné krabice typu 2. Skutečně vynaložené pracovní a materiálové náklady na tuto zakázku jsou zachyceny v tab. 8.

Celkové skutečné náklady distribučního střediska na zakázku byly sestaveny ze tří částí:

- skutečné náklady na vychystání zboží,
- skutečné mzdové náklady na balení zboží,
- skutečné materiálové náklady na balení zboží.

Následně byly sečteny a byla zjištěna jejich celková výše, která byla 155,51 Kč.

²⁰ wobbler je z ang. wobble, tj. kolébat se, houpat se. Jde o papírový popisek zboží, nalepený na plastový ohebný držák.

Vlastní návrhy řešení

Tab. 8 Skutečné náklady na zakázku

Zdroj: vlastní zpracování

Činnost	Počet jednotek	Práce		Materiál	Celkové náklady
		Norma časové potřeby na j.	CJP	Standardní náklady	
Činnost vychystávání					
Max Factor	10	0,5	1,70	×	8,50
Parfémy	13	1,2	1,70	×	26,52
Viálky	35	0,3	1,70	×	17,85
Bonusové zboží	4	2,0	1,70	×	13,60
Letáky, wobblery	5	1,2	1,70	×	10,20
Činnost balení - pracovní náklady					
Balení krabice typu 1	×	3,00	1,80	×	5,40
Vyztužení krabice typu 1	×	0,50	1,80	×	0,90
Lepení krabice typu 1	×	1,20	1,80	×	2,16
Balení krabice typu 2	×	6,30	2,10	×	13,23
Vyztužení krabice typu 2	×	1,00	2,10	×	2,10
Lepení krabice typu 2	×	1,50	2,10	×	3,15
Činnost balení - materiálové náklady					
Krabice typ1	1	×	×	12,00	12,00
Výztuž krabice typu 1	1	×	×	4,50	4,50
Krabice typ2	1	×	×	23,00	23,00
Výztuž krabice typu 2	1	×	×	12,40	12,40
CELKEM					155,51

3. krok: Dodržení standardů a zjištění odchylek od standardů

Tab. 9 Standardní náklady na zakázku

Zdroj: vlastní zpracování

Činnost	Počet jednotek	Práce		Materiál	Celkové náklady
		Norma časové potřeby na j.	CJP	Standardní náklady	
Činnost vychystávání					
Max Factor	10	0,5	1,70	×	8,50
Parfémy	13	1,3	1,70	×	28,73
Viálky	35	0,3	1,70	×	17,85
Bonusové zboží	4	2,0	1,70	×	13,60
Letáky, wobblery	5	1,0	1,70	×	8,50
Činnost balení - pracovní náklady					
Balení krabice typu 1	×	3,00	1,80	×	5,40
Vyztužení krabice typu 1	×	0,50	1,80	×	0,90
Lepení krabice typu 1	×	1,20	1,80	×	2,16
Balení krabice typu 2	×	6,00	2,10	×	12,60
Vyztužení krabice typu 2	×	1,00	2,10	×	2,10
Lepení krabice typu 2	×	1,50	2,10	×	3,15
Činnost balení - materiálové náklady					
Krabice typ1	1	×	×	12,00	12,00
Výztuž krabice typu 1	1	×	×	4,50	4,50
Krabice typ2	1	×	×	23,00	23,00
Výztuž krabice typu 2	1	×	×	12,00	12,00
CELKEM					154,99

Standardní náklady na danou zakázku byly vyčísleny na 154,99 Kč a jsou tedy o 0,52 Kč nižší. Příčiny tohoto rozdílu odhalují následující kroky.

Tab. 10 Vyhodnocení odchylek

Zdroj: vlastní zpracování

Činnost	Standardní náklady	Skutečné náklady	Odchylka
Činnost vychystávání			
Max Factor	8,50	8,5	0,00
Parfémy	28,73	26,52	2,21
Viálky	17,85	17,85	0,00
Bonusové zboží	13,60	13,6	0,00
Letáky, wobblery	8,50	10,2	-1,70
Činnost balení - pracovní náklady			
Balení krabice typu 1	5,4	5,4	0,00
Vyztužení krabice typu 1	0,9	0,9	0,00
Lepení krabice typu 1	2,16	2,16	0,00
Balení krabice typu 2	12,6	13,23	-0,63
Vyztužení krabice typu 2	2,1	2,1	0,00
Lepení krabice typu 2	3,15	3,15	0,00
Činnost balení - materiálové náklady			
Krabice typ1	12	12	0,00
Výztuž krabice typu 1	4,5	4,5	0,00
Krabice typ2	23	23	0,00
Výztuž krabice typu 2	12	12,4	-0,40
CELKEM	154,99	155,51	-0,52

Odchylky v tab. 10 byly počítány jako rozdíl standardních materiálových či mzdových nákladů a jejich skutečných nákladů. Pokud vznikla při daném výkonu odchylka, je vyznačena červeným písmem. Celková odchylka nákladů zakázky byla -0,52 Kč. Cílem následujících kroků bude zjistit příčinu této odchylky.

4. krok: Rozbor odchylek

Tento krok metody vychází z předcházející tabulky, kdy jsou shrnuty a vyčísleny všechny odchylky vyskytující se v dané zakázce.

Tab. 11 Vyhodnocení odchylek

Zdroj: vlastní zpracování

Činnost	Celková odchylka	Odchylka práce	Odchylka materiálu
Vychystávání parfémů	2,21	2,21	x
Vychystávání letáků, woblerů	-1,70	-1,7	x
Balení krabice typu 2	-0,63	-0,63	x
Výztuž krabice typu 2	-0,40	x	-0,40
CELKEM	-0,52	-0,12	-0,40

Z tabulky 11 vyplývá, že na celkové odchylce se podílely čtyři následující činnosti:

- vychystávání parfémů,
- vychystávání letáků či woblerů,
- balení krabice typu 2 – mzdové náklady,
- výztuž krabice typu 2 – materiálové náklady,

z nichž jedna vykázala kladnou odchylku a tři zápornou. Kladná odchylka při vychystávání parfémů mohla být způsobena vyšší efektivitou pracovníka, či rychlejším vykonáním z důvodu uložení parfémů na blízkých pozicích.

Negativní odchylka při vychystávání letáků a woblerů mohla být vytvořena z důvodu vyšší náročnosti času na vychystání wobleru. Ten je nutné vytvořit z barevného papírového obrázku a plastové úchytky, která se na obrázek lepí.

Balení krabice typu 2 mohlo být časově náročnější díky množství obsahovaných kusů, které je nutné načíst kvůli kontrole přes čárový kód. To by vysvětlovalo negativní odchylku v mzdových nákladech.

Poslední odchylka vznikla zřejmě vyšší spotřebou vyztužovacího materiálu krabice typu 2.

5. krok: Opatření na základě analýzy odchylek

Podle výsledku analýzy se činí opatření, která mohou být dvojího typu:

- opatření, která mají zabránit vzniku negativní odchylky ze stejné příčiny i v budoucnu, tedy např. zefektivnění vychystávání wobblerů,
- opatření, která vynucují změnu produkčních (konstrukčních, nákupních, prodejních či jiných) podmínek, a to zejména tehdy, bude-li působení stejné příčiny relativně delší, resp. bude-li se opakovat, např. umístit bonusové zboží do přední části skladu a do zadní části dát méně častěji vyskladňované.

3.3.2 Hodnocení návrhu metody

V předcházejících kapitolách byla navržena podoba zavedení metody standardních nákladů v distribučním středisku společnosti CWJ24, a.s. Vytvoření standardů a zavedení této metody je velice časově náročné, avšak konečné dopady zavedení mohou mít kladný vliv na efektivní řízení nákladů. Výhody tkví především v :

- použití konceptu řízení podle odchylek (efektivnější využití času a kapacit),
- usnadnění podnikového plánování,
- použití při uplatnění motivačních systémů.

3.4 Zavedení metody TD-ABC (Time-Driven Activity Based Costing)

Společnost neví, jaký je optimální poměr stálých zaměstnanců a brigádníků v distribučním centru. Chybí postupy jak předvídat poptávku po skladových službách, jak dodržovat lhůty dlouhodobých projektů a alokovat správné množství pracovní síly. Stejně tak chybí zpětné vyhodnocení a systém učení se, aby se neopakovaly stejné problémy.

Z výše uvedených důvodů potřebuje firma CWJ24 komplexní metodiku na sběr informací, predikci poptávky po skladových službách, způsob alokace pracovní síly a metodu hodnocení správných postupů.

Skladové služby jsou uskladňovatelům účtovány na základě cen stanovených před zahájením provozu centra. Tyto ceny neprošly od r. 2010 revizí. V celkové sumě jsou tyto ceny pro provoz distribučního centra více než dostačující, ale neodpovídají náročnosti jednotlivých operací, a tak zkreslují informační hodnotu, kterou má cena za distribuční služby plnit v odběratelsko-dodavatelském řetězci.

Metoda ABC řeší nepřímé a podpůrné náklady a rozpočítává je k místu jejich vzniku (služba, objednávka nebo zákazník). ABC je však velmi výpočetně složitý systém, které je obtížné vybudovat a náročně modifikovat, protože záleží na subjektivních pocitech zaměstnanců, kteří odhadují, kolik času tráví jednotlivými činnostmi. Řízení podle pocitů je jeden z problémů, které má nový systém odstranit.

Upravená metoda ABC, která celý proces výrazně zjednodušuje a tím jej dělá dostupným. TD – ABC buduje nákladový model, aniž je potřeba vyplňovat dotazníky se zaměstnanci, aby bylo možné přiřadit zdroj nákladů k činnostem.

Návrh na postup řešení modelu

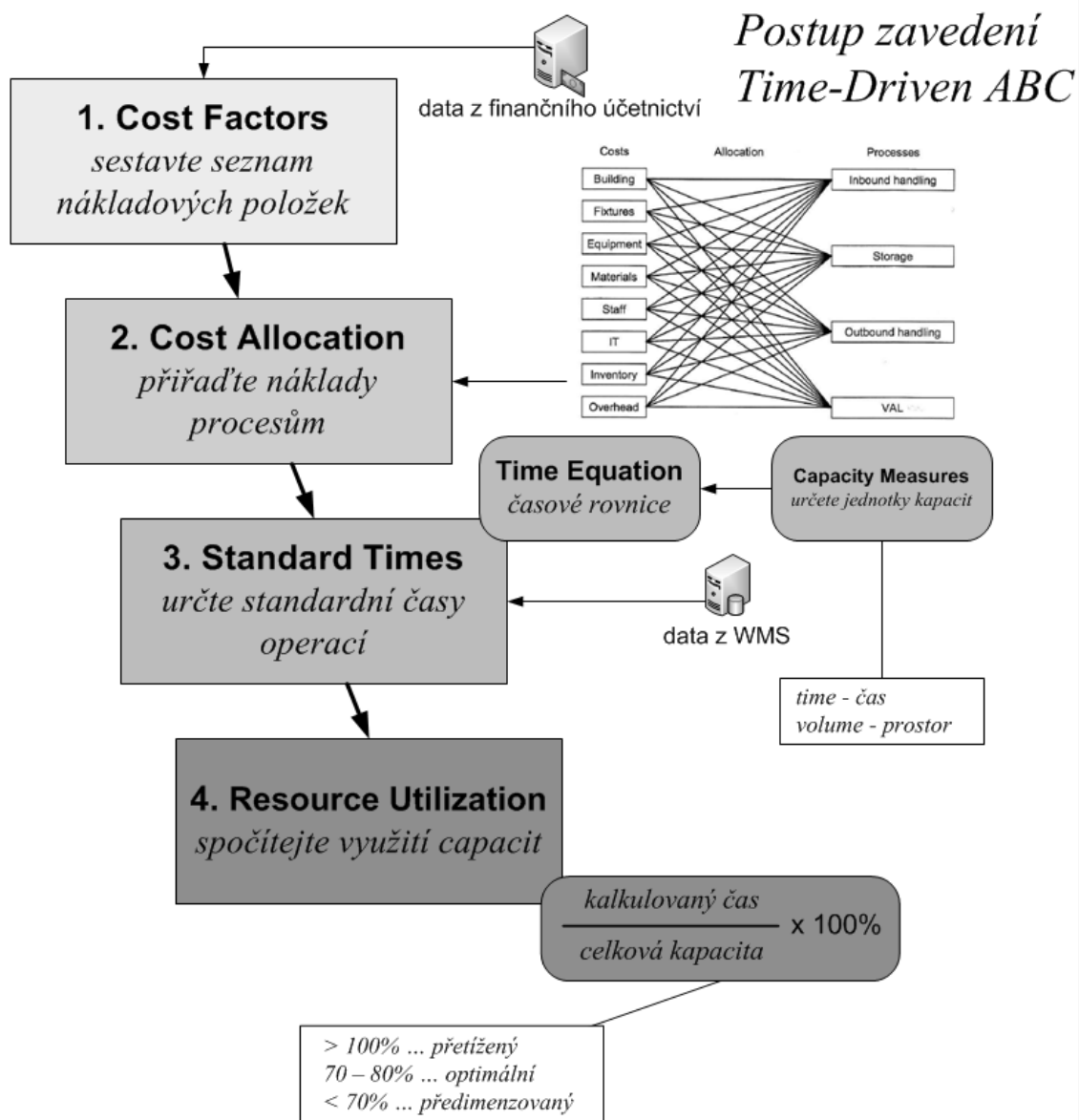
Model TDABC přiřazuje zdroje nákladů přímo do místa jejich vzniku. Slouží k tomu elegantní koncept, který potřebuje dvě množiny číselných vstupů, jež je možné snadno získat:

- vytvořit seznam nákladových položek z rozpočtu a
- alokovat náklady k procesům.

1. krok: Sestavení seznamu nákladových položek (Cost Factors)

Zdrojem dat pro seznam nákladových položek je finanční účetnictví, nejlépe předvaha nebo jiné materiály podobné povahy, které obsahují rozpad rozpočtu. Volba časového období je buď fiskální, nebo kalendářní rok, aby byly zachyceny všechny cykly v provozním roce s výkyvy, jaké jsou například spojeny s Vánoce a koncem roku.

Nákladové položky jsou například pronájmy, leasingy, poplatky, mzdy, služby, provozní materiál, odpisy, úroky z kapitálu apod. Mimo těchto zřejmých nákladů je potřeba zohlednit další atributy skladování: škody a inventurní rozdíly.



Obr. 9 Postup tvorby metody TD-ABC ve společnosti Integral Warehouse Management, s. 116

Zdroj: VAN DEN BERG, J.P.

Pro návrh podoby metody TD-ABC ve společnosti CWJ24 bude vytvořeno středisko s názvem distribuční centrum. V tomto středisku jsou definovány následující nákladové položky:

- zaměstnanci,
- brigádníci,
- nájem za budovu a zařízení,
- režijní služby,
- materiál,
- provozní vybavení.

2. krok: Přiřazení nákladů procesům (Cost Allocation)

Když známe nákladové položky, přiřadíme je příslušným procesům, viz. obr. 6. Režijní náklady řídicí práce jsou někdy obtížnější na přiřazení, ale lze je logickým uvažováním alokovat ve správné proporci. Cílem je co nejvíce se přiblížit reálné situaci. Pro tento krok byly zvoleny tyto procesy:

- příjem zboží,
- skladování,
- picking (vychystávání),
- expedice
- VAL (value added logistics).

nákladová položka	roční rozpočet	%	Příjem	Skladování	Picking	Expedice	VAL
zaměstnanci	2 630 000 Kč	25%	13%	13%	13%	50%	13%
brigádníci	750 000 Kč	7%	0%	0%	50%	20%	30%
nájem za budovu a zařízení	4 370 000 Kč	41%	5%	60%	20%	10%	5%
režijní služby	1 800 000 Kč	17%	20%	10%	30%	40%	0%
materiál	810 000 Kč	8%	0%	0%	0%	90%	10%
provozní vybavení	200 000 Kč	2%	5%	10%	20%	65%	0%
celkem:	10 560 000 Kč	100%	917 250 Kč	3 150 750 Kč	2 157 750 Kč	3 481 000 Kč	853 250 Kč

Obr. 10 Návrh alokace nákladů DC

Zdroj: vlastní zpracování

3. krok: Určení standardních časů operací (Standard Times)

Nyní je potřeba stanovit standardní časy operací. Vhodným zdrojem pro tyto údaje je WMS, kde lze jednoduše spočítat průměrné hodnoty za celý rok. Tyto kalkulace mají hned dvě využití:

- ke stanovení cen za poskytované služby,
- k určení profitability operací.

Budeme potřebovat dva typy jednotek, které budeme k měření používat:

- čas (např. v min),
- prostor (např. v m³), které si operace vyžádají.

I když metoda nese v názvu Time-Driven, v DC je potřeba používat i jiné jednotky než čas, např. náklady na budovu v m³ prostoru. Jedná se tedy i o Volume-Driven ABC, ale pro přehlednost se budeme držet označení Time-Driven ABC. Jakmile máme stanoveny standardní časy, můžeme pro procesy sestavit časové rovnice. Ty je vhodné definovat modulárně jako v následujícím případě:

Příjem nového zboží (v min):

$$\begin{aligned}
 &= 15 + 6 * \text{paleta} \{ \text{if špatně naložený kamion} \} + 5 * \text{paleta} \\
 &+ 5 * \text{položka} + 5 * \text{položka} \{ \text{if italský sklad} \} \\
 &+ 10 * \text{položka} \{ \text{if pleťová kosmetika} \} \\
 &+ 15 * \text{položka} \{ \text{if dekorativní kosmetika} \} + 10 * \text{položka} + 15
 \end{aligned}$$

Jak je z rovnice patrné, je to ideální nástroj pro zjištění činností, které si vyžadují extra čas na provedení, a tím vznikají více náklady. Tato zjištění potom mohou sloužit při optimalizaci procesů.

4. krok: Výpočet využití kapacit (Resource Utilization)

Ted' již nebrání nic ke spuštění výpočtu námi sestavenému modelu. Poslouží nám k tomu jednoduchá rovnice, která spočítá, jak stávající proces využívá dostupnou celkovou kapacitu.

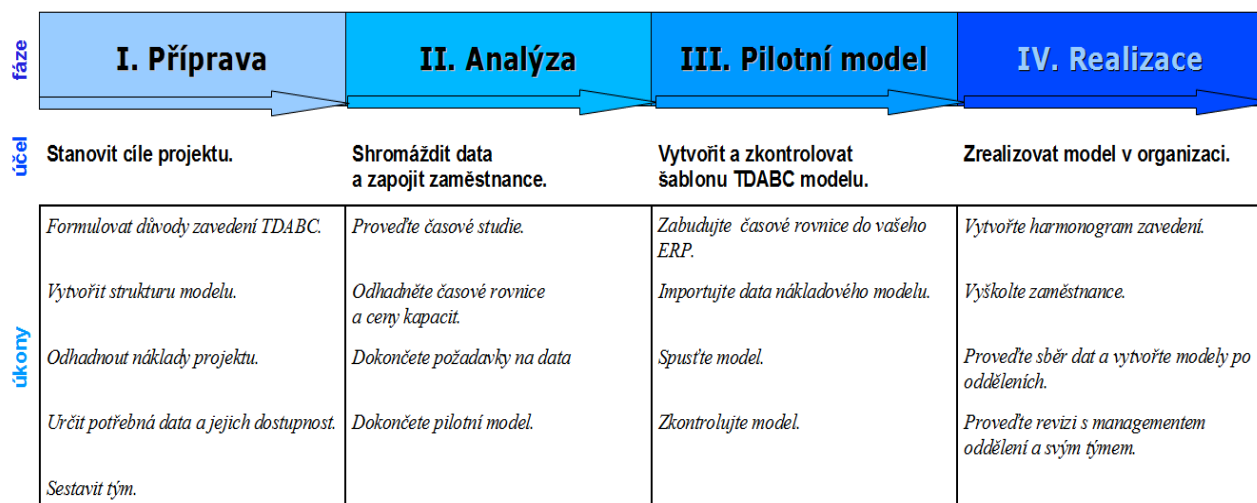
$$\text{využití kapacit} = \frac{\text{kalkulovaný čas procesu}}{\text{celková kapacita}} \times 100\% \quad (8)$$

Když vypočtená hodnota přesáhne kapacitu dostupných zdrojů, tedy hodnotu přes 100%, získává manažer signál, že některé standardní časy jsou moc vysoké nebo že se jedná o slabé místo, které je přetíženo. Pokud jsou však nižší než 70-80% a zaměstnanci mají přesto dojem, že pracují naplno, mohou být příčinou dva možné důvody:

- byly stanoveny příliš nízké standardní časy nebo
- efektivita práce je daleko nižší, než bylo očekáváno.

Celý tento model je snadné jednoduše implementovat do jakéhokoliv ERP systému, a tak mít přesné informace pravidelně každý měsíc. Modularita časových rovnic a jednoduchost rozpočítávání umožní velice snadno provést aktualizace při sebemenší změně procesu. V neposlední řadě lze stávající model použít i pro plánování a simulaci budoucí zátěže. Jak probíhá takový projekt implementace TD - ABC ukazuje obr. 7.

Vlastní návrhy řešení



Obr. 11 Postup implementace TD-ABC metody
ANDERSON, R. Time – Driven Activity Based Costing, modifikováno

Zdroj: KAPLAN, R.

3.5 Konečná doporučení

Rozbor současné situace ve společnosti poukázal na nedostatky, které se zde vyskytují. Společnost nemá zavedenou metodu, podle které by se vedla evidence nákladů, jejich výši ani nijak nekoriguje. Pro zdokonalení řízení nákladů ve společnosti jsou předloženy tyto návrhy:

1. Zavedení klasifikace nákladů, která by umožnila náklady sledovat a ovlivňovat jejich výši, tj. implementace vnitropodnikového účetnictví, kde se doplní stávající klasifikace dle druhu o následující hlediska:

- plán × skutečnost,
- variabilní × fixní,
- jednicové × režijní,

příp. podle potřeb další členění druhů. Tento návrh bude doplněný o techniku přidělování fixních režii jednotlivým zakázkám. Tím umožní zavedení kalkulačního systému v podobě předběžné, operativní a výsledné kalkulace. Předběžná kalkulace typu propočtová umožní vytvářet předběžné ceny pro jednotlivé zakázky a kalkulační systém obecně umožní optimalizaci sortimentu řízení nákladů a tvorbu rozpočtů.

2. Implementace metody standardních nákladů. Jde o náročný proces, zejména pokud jde o tvorbu standardů, ovšem má spoustu kladných přínosů, v rámci efektivity a plánování nákladů.
3. Vytvoření a zavedení metody TD – ABC, jejíž tvorba není tak časově náročná a je uplatnitelná také v distribučních a logistických společnostech. Jedinou nevýhodou může být malé povědomí a reálná zkušenost se zavedením v ČR.

Závěr

Podstatou diplomové práce byla analýza řízení nákladů ve vybrané společnosti, která měla vést k formulování návrhů na zdokonalení řízení nákladů.

Teoretická část se zabývá popisem různých druhů nákladů, jejich členěním, kalkulacemi a metodou standardních nákladů. V závěru teoretické části jsou formulovány základní poznatky o moderní metodě ABC.

Praktická část se v úvodu zabývá popisem společnosti a základních procesů, které zde probíhají. Je zhodnocena ekonomická situace společnosti v minulých letech a vytvořena aktuální SWOT analýza, která uvádí slabé a silné stránky, příležitosti a hrozby společnosti.

Jako základní údaj je nutno uvést, že společnost vede vykazování nákladů pouze podle druhů, což je v dnešní době nedostačující.

Následující kapitoly praktické části obsahují vlastní návrhy řešení současné situace společnosti. Tyto návrhy lze shrnout do tří bodů:

1. zavedení složitější klasifikace nákladů, např. na jednicové a režijní nebo variabilní a fixní,
2. implementace metody standardních nákladů,
3. implementace metody TD-ABC.

Tyto tři návrhy jsou v praktické části diplomové práce podrobněji popsány a je vytvořen návrh podoby jednotlivých kroků zavedení metod. Návrhy jednotlivých kroků byly konzultovány a vytvářeny s pomocí managementu a zaměstnanci společnosti a byly stanoveny podle zásady co nejdříve zachytit skutečnou podobu probíhajících procesů ve společnosti.

Je obtížné stanovit, který z uvedených způsobů zdokonalení řízení nákladů, by v konečném důsledku vedl k nejefektivnějším výsledkům a který by byl pro společnost nejužitečnější z hlediska snížení a správného řízení nákladů.

Literatura

BRUGEMANN, W., EVERAERT, P., STEVEN, S.R., LEVANT, Y. *Modeling Logistics Costs using TD-ABC: A Case in a Distribution Company*. University Ghent, faculty of economics and Business administration. 2005.

CWJ24, a.s. [online] Brno: CWJ24,a.s. 2012. [cit. 2013-010-05]. Dostupné z: www.cwj24.cz.

DEJNEGA, O. *Metody Activity Based Costing a Time-Driven Activity Based Costing a jejich využití v praxi při měření nákladů procesů*. Ostrava, Ekonomická fakulta.

ECORP [online] Praha: Ecorp 2013. [cit. 2013-010-03]. Dostupné z: <http://www.ecorp.euweb.cz/Teorie%20firmy.html>.

EUROEKONOM Euroekonom [online]. Praha: Euroekonom [cit. 2013-010-03]. Dostupné z: <http://www.euroekonom.cz/analyzy-clanky.php?type=jz-outsourcing>.

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN: 978-80-7357-299-0.

JUREČKA a kol. *Mikroekonomie*. 1. vyd. Praha: Grada publishing, a.s. 2010. ISBN 978-80-247-3259-6.

KAPLAN, R., ANDERSON, R. S. *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business Press, 2007. ISBN 978-1-4221-0171-1.

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. ISBN 978-80-7261-141-6.

MANAGEMENTMANIA Managementmania [online]. Praha: Managementmania [cit. 2013-010-03]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/insourcing>.

MU BRNO [online]. Brno: MU Brno 2011. [cit. 2013-020-04]. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/99503/esf_m/dp0421zkracena-na-prani-podniku.txt.

OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. ISBN 80-86009-24-6.

POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů :jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974.

SAKÁL, P. a kol. *Logistika výkonného podniku*. 1. vyd. Ostrava: Ámos, 2009. ISBN 978-80-254-5754-2.

SCHROLL, R. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Bilance, 1997. 461 s.

SOUKUPOVÁ, J. a kol. *Mikroekonomie*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-061-9.

STANEK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing a.s. 2003. ISBN 80-247-0456-0.

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

VAN DEN BERG, J. P. *Integral Warehouse Management: The Next Generation in Transparency, Collaboration and Warehouse Management Systems*. Management Outlook, 2007. ISBN: 978-1419668760.

Seznam obrázků

Obr. 1	Nákladové funkce	20
Obr. 2	Celkové náklady v krátkém období	22
Obr. 3	Celkové náklady v dlouhém období	23
Obr. 4	Grafické zpracování metody TD-ABC	34
Obr. 5	Procesy a toky společnosti CWJ24, a.s.	36
Obr. 6	Vývoj nákladů a výnosů společnosti v letech 2010-2012	37
Obr. 7	SWOT analýza CWJ24, a.s.	38
Obr. 8	Druhové členění nákladů společnosti	41
Obr. 9	Postup tvorby metody TD-ABC ve společnosti	56
Obr. 10	Návrh alokace nákladů DC.....	58
Obr. 11	Postup implementace TD-ABC metody.....	60

Seznam tabulek

Tab. 1	Vývoj výsledku hospodaření společnosti.....	37
Tab. 2	Členění nákladů společnosti podle druhu.....	41
Tab. 3	Standardní mzdové náklady na vychystávání zboží	46
Tab. 4	Standardní mzdové náklady na balení krabice typu 1.....	47
Tab. 5	Standardní mzdové náklady na balení krabice typu 2.....	47
Tab. 6	Standardní mzdové náklady na balení krabice typu 3.....	47
Tab. 7	Standardní materiálové náklady na balení	48
Tab. 8	Skutečné náklady na zakázku	50
Tab. 9	Standardní náklady na zakázku	51
Tab. 10	Vyhodnocení odchylek.....	52
Tab. 11	Vyhodnocení odchylek.....	53

Seznam rovnic

$$N_j = \frac{N}{q}, \quad (1) \dots\dots\dots 16$$

$$\Delta N = N_t - N_{t-1}, \quad (2) \dots\dots\dots 16$$

$$MN = \frac{\Delta N}{\Delta q}. \quad (3) \dots\dots\dots 16$$

$$U = FN * (k - 1), \quad (4) \dots\dots\dots 19$$

$$FN_n = FN * \left(1 - \frac{Q_s}{Q_p}\right), \quad (5) \dots\dots\dots 19$$

$$TC = w * L + i * K, \quad (6) \dots\dots\dots 21$$

$$n = \frac{N}{q}, \quad (7) \dots\dots\dots 27$$

$$\text{využití kapacit} = \frac{\text{kalkulovaný čas procesu}}{\text{celková kapacita}} \times 100\% \quad (8) \dots\dots\dots 59$$

Seznam příloh

Příloha 1

Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty v roce 2011