Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě YANNIC Plast, s. r. o.

Aneta Jeřábková

Bakalářská práce
2015

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	**Aneta Jeřábková**
Osobní číslo:	**M12159**
Studijní program:	**B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor:	**Management a ekonomika**
Forma studia:	**prezenční**
Téma práce:	**Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě YANNICK Plast, s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. **Teoretická část**

- **Proveďte průzkum literárních pramenů pojednávajících o nákladech, kalkulačních metodách a metodách řízení nákladů.**

II. **Praktická část**

- **Zpracujte analýzu nákladů a systém řízení nákladů ve firmě YANNICK Plast, s. r. o.**
- **Zhodnoťte přednosti a nedostatky současného řízení nákladů a navrhněte doporučení pro jeho zlepšení.**

Závěr

Rozsah bakalářské práce:	**cca 40 stran**
Rozsah příloh:	
Forma zpracování bakalářské práce:	**tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 9788025128312.
DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, 2004, 1280 s. ISBN 1844800288.
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 9788073572990.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 9788072612178.
POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 9788024729749.

Vedoucí bakalářské práce:	**doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.** Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce:	**16. února 2015**
Termín odevzdání bakalářské práce:	**15. května 2015**

Ve Zlíně dne 16. února 2015

L.S.

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka

doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
- že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 12. 5. 2015

Jeřábková
.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Bakalářská práce s názvem Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Yannick Plast s. r. o. se zaměřuje na detailní analýzu nákladů včetně současného způsobu jejich řízení společností. Práci tvoří dvě části. V první, teoretické části jsou podrobně rozebrány literární prameny, jež pojednávají o nákladech, způsobech jejich řízení a o rozpočetnictví. Po úvodním představení firmy následuje druhá, praktická část. Ta je složena z analýzy nákladů firmy včetně porovnání s hodnotami odvětví a systému, jakým společnost náklady řídi. V závěru práce jsou na základě analýzy navržena určitá doporučení a návrhy pro zlepšení nákladového řízení podniku.

Klíčová slova:

analýza, náklady, druhové členění nákladů, kalkulace nákladů, řízení nákladů, rozpočet

ABSTRACT

My bachelor thesis, titled Cost analysis and its control in the company Yannick Plast s. r. o., is focused on the detail cost analysis and on the present situation of the cost control in the company. Bachelor thesis consist of two parts. The theoretical part contains analysis of literature sources dealing with costs, their classification, cost calculation and budgeting. The practical part consists of introducing company, comparison of the monitored data with the industrial sector, of cost analysis and evaluation of present situation of cost control in the company. At the conclusion there are given suggestions and recommendations to improve cost control in the company.

Keywords:

analysis, costs, generic cost classification, cost calculation, cost control, budget

V úvodu své bakalářské práce bych ráda poděkovala společnosti YANNICK Plast s. r. o. za poskytnutí prostoru a především informací a podkladů pro vypracování bakalářské práce. Velký dík rovněž patří Ing. Borisi Popeskovi, PhD., pro jeho cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce a v neposlední řadě také své rodině a blízkým za velkou podporu a trpělivost.

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

OBSAH

ÚVOD **9**
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE **10**
I TEORETICKÁ ČÁST **11**
1 NÁKLADY **12**
1.1 POJEM NÁKLADY 12
1.2 ZÁKLADNÍ POJETÍ NÁKLADŮ 12
1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů 12
1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů 13
1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů 13
1.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 14
1.3.1 Druhové členění nákladů 14
1.3.2 Účelové členění nákladů 15
1.3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení 15
1.3.2.2 Náklady jednicové a režijní 15
1.3.3 Kalkulační členění nákladů 16
1.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů 17
1.3.4.1 Analýzy bodu zvratu 18
1.3.5 Relevantní a irelevantní náklady 20
1.3.6 Utopené náklady 20
1.3.7 Oportunitní náklady 20
2 KALKULACE NÁKLADŮ **21**
2.1 POJEM KALKULACE 21
2.2 PŘEDMĚT KALKULACE 21
2.3 ALOKACE NÁKLADŮ 21
2.4 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI 22
2.4.1 Typový kalkulační vzorec 22
2.4.2 Retrográdní kalkulační vzorec 23
2.4.3 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady 23
2.5 KALKULACE ÚPLNÝCH A NEÚPLNÝCH NÁKLADŮ 23
2.5.1 Absorpční kalkulační metody 24
2.5.2 Neabsorpční kalkulační metody 26
2.6 KALKULAČNÍ SYSTÉM 27
2.6.1 Předběžná kalkulace 27
2.6.2 Výsledná kalkulace 28
2.6.3 Kalkulace ceny 28
3 ROZPOČTY A ROZPOČETNICTVÍ **29**
3.1 TVORBA A ČLENĚNÍ ROZPOČTŮ 30
II PRAKTICKÁ ČÁST **32**
4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI YANNICK PLAST S. R. O. **33**
4.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI 33
4.1.1 Stručná charakteristika odvětví 34
4.1.2 Organizační struktura společnosti a počet zaměstnanců 36

4.2 PŘEHLED ZÁKLADNÍCH EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ SPOLEČNOSTI 37
5 ANALÝZA NÁKLADŮ PODNIKU 38
5.1 ANALÝZA DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 38
5.2 NÁKLADY JEDNICOVÉ A REŽIJNÍ 42
5.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY 44
5.4 KALKULACE NÁKLADŮ 48
6 PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ – ROZPOČETNICTVÍ 52
7 DOPORUČENÍ 54
ZÁVĚR 56
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 57
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK 59
SEZNAM OBRÁZKŮ 60
SEZNAM TABULEK 61

ÚVOD

V dnešní době, kdy se tržní hospodářství vyznačuje v první řadě globalizací a vysokou konkurencí, je pro podniky nevyhnutelné strategické řízení nákladů, včetně správného vyhodnocování informací a jejich následného využití jako podklad pro budoucí rozhodování. Pro to, aby podniky dokázaly obstát v silné konkurenci, jež vyvíjí silný nátlak na snižování cen, a tudíž i nákladů, je nezbytné, mimo dobrou kvalitu a originálnost podnikových výkonů, docílit zhodnocení vložených prostředků a tím maximalizovat jak výsledek hospodaření, tak tržní hodnotu celého podniku. Pro dosáhnutí těchto cílů se již nestačí zaměřovat pouze na samotný příjem podniku s myšlenkou nikdy nekončícího navyšování, ale soustředit se na náklady a především jejich řízení. S idejí efektivního řízení nákladů se pojí eliminace nákladů na jejich minimální úroveň, což zaručeně podniku přinese významnou konkurenční výhodu. Pokud by podnik dokázal eliminovat navíc náklady spojené s odbytem, vyhrál by rovnou v celém globálně konkurenčním boji, což v dobách ekonomické krize se staví na přední místo každé společnosti chtějícíuspět.

Tato bakalářská práce si bere za cíl, jak vyplývá z nadpisu, analyzovat náklady společnosti YANNICK Plast s. r. o., drobné firmy specializující se na výrobu plastových výrobků. Odůvodnění výběru právě této společnosti se jeví prostým. Je lehké analyzovat velké společnosti se zaběhlým systémem řízení nákladů, kalkulací a rozpočtů. U drobných firem, jejichž řízení nákladů je založeno na co nejnižší výsledné prodejní ceně, se analýza stává výzvou. Hlavní idejí se proto jeví zjištění skutečných zádrhelů, jejich analýzou a následné navržení změn.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cíle této bakalářské práce by se daly rozdělit do tří celků. Prvním z nich je analýza hlavních ekonomických ukazatelů společnosti v porovnání s celým odvětvím. Z vyhotovení této části by měl vzejít určitý obraz o dané společnosti, jejím hospodaření a efektivním využívání jejich zdrojů. Směrodatnými se jeví především procentuálně vyjádřené ukazatele, které již lze s podnikovými výsledky porovnat a určitým způsobem vyhodnotit. Druhá část se týká kalkulací využívaných společností, rozvrhování nepřímých nákladů a tvorby ceny. Důležitou součástí tohoto celku je způsob, jakým společnost přiřazuje náklady na výkon, potažmo zaměření se na správný výběr a volbu rozvrhové základny. Závěrečná pasáž se zaměřuje na způsob rozpočtování nákladů podnikem. Těžiště této práce spočívá v nalezení prostorůpro zlepšení a navržení možných opatření.

Hlavní metoda využitá pro vypracování bakalářské práce je analýza a následná syntéza. V první polovině teoretické části se jedná o charakteristiku nákladů a jejich členění. Druhá část je složena již z analýzy nákladů a především jejich způsobu řízení pomocí kalkulací a rozpočtování. Praktická část je tvořená v samém začátku představením dané společnost a daného odvětví, do něhož společnost náleží. Součástí základního přehledu o společnosti je organizační struktura společnosti, přehled počtu zaměstnanců a přehled základních ekonomických ukazatelů z let 2012-2014. Po vyhodnocení druhového členění nákladů pomocí vertikální a horizontální analýzy, rozdělení nákladů společnosti na jednicové a režijní, fixní a variabilní náklady přichází na řadu část řízení nákladů. Tato část se věnuje především kalkulacím a způsobu rozpočtování. Po zhodnocení stávající systému ve společnosti se pokusím navrhnout možná řešení pro řízení nákladů, jež by vedly k efektivnímu řízení a spravování nákladů ve společnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

1.1 Pojem náklady

Náklady lze chápat ze dvou hledisek, a to z pohledu manažerského a finančního účetnictví. Rozdílné pojetí nákladů má vliv na to co je v těchto zmíněných účetnictvích považováno za náklad a co není. Ukázkovým příkladem může být kurzová ztráta, jež pro finanční účetnictví náklad představuje, pro manažerské účetnictví však nikoli. Naopak tomu je u nákladů oportunitních, kdy manažerské účetnictví s těmito náklady pracuje, ale finanční účetnictví je za náklady vůbec nepovažuje (Synek, 2011, s. 80).

Manažerské účetnictví charakterizuje náklady jako hodnotově vyjádřené vynaložení ekonomických zdrojů, které jsou spotřebovávány za určitým ekonomickým účelem daného podniku. Takto vymezené náklady poukazují na racionální hospodárné vynakládání, ne pouze na potřebu vyčíslit jejich reálnou výši. Pro externí uživatele účetnictví, náklady představují jakékoli peněžní snížení prospěchu zobrazující se v rozvaze jako úbytek aktiv či nárůst dluhů, což v daném údobí směřuje k poklesu vlastního kapitálu (Král, 2006, s. 43).

V praxi je často pojem nákladů zaměňován s pojmem výdajů. Výdaje jsou součástí peněžních toků, které zaznamenávají úbytek peněžních prostředků, zatímco náklady spadají do toků hmotných a tudíž se nemusí vždy jednat o úbytek peněz.

1.2 Základní pojetí nákladů

Odlišnost pojetí nákladů nekončí pouze u rozdílného definování nákladů, avšak je dále ovlivněna způsobem vyjádření a ocenění nákladů. V tomto kontextu je obecně poskytováno trojí pojetí nákladů, a to pojetí finanční, hodnotové a ekonomické (Král, 2006, s. 56).

1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

O finančním či pagatorním pojetí nákladů se nejčastěji hovoří ve finančním účetnictví. Základem tohoto pojetí je koloběh peněžních prostředků a zachování finančního kapitálu. Náklady tedy považujeme za investování peněz do účelných aktivit, jež nám mají zajistit náhradu vynaložených peněz v původní výši a tím docílit zachování peněžního nominálního kapitálu. Zisku lze docílit teprve až z realizovaného přebytku. Náklady jsou oceněny v cenách pořízení ekonomických zdrojů nebo v cenách účetních (Synek, 2011, s. 80;Popesko, 2009, s. 32).

1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů je předmětem manažerského účetnictví a je spjato s účetnictvím nákladovým. Hlavním účelem tohoto pojetí je podle Krále (2010, s. 58) poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Tím lze docílit koncepce zachování věcného kapitálu. Význam spočívá v zobrazení koloběhu hospodárných zdrojů (sledování spotřeby nebo využití hospodárných zdrojů jako jsou materiál, práce) v současnosti, a ne v době jejich pořízení. To znamená, že uskutečníme-li teď určitou aktivitu, očekáváme návratnost nejenom prvotní hodnoty investovaných peněz, ale i vytvoření ekonomických zdrojů na jejich původní výši v cenách, kdy dochází k této náhradě (Wagner, 2009, s. 48).

U hodnotového pojetí nákladů dochází k rozdílnému vykazování. Jsou zde náklady, které budou jak pro interní tak pro externí uživatele shodné. Manažerské účetnictví však pracuje s náklady, jež jsou ve finančním účetnictví vykazovány v jiné výši, nebo nejsou ve finančním účetnictví vykazovány vůbec. Hovoříme o takzvaných kalkulačních nákladech(Král, 2006, s. 58).

1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů je blízké zejména interním uživatelům. Smyslem tohoto pojetí je hromadit informace důležité pro rozhodování při výběru nejoptimálnější varianty. Náklady se rovnají hodnotě, kterou by podnik mohl získat jejich nejefektivnějším využitím nebo tvoří maximální ušlý efekt, kterého se podnik vzdal v důsledku využití ekonomického zdroje v jím zvolené alternativě – tedy hovoříme o nákladech oportunitních. O zisku ze zvolené alternativy můžeme uvažovat až v okamžiku, kdy výnosy pokryjí jak reálné náklady dané varianty, tak náklady oportunitní, neboli ušlý efekt, jenž byl jejím přijetím vytlačen (Popesko, 2009, s. 32; Král, 2006, s. 60).

Jako manažerské pojetí nákladů se často považuje sloučení hodnotového pojetí nákladů s pojetím ekonomickým (Popesko, 2009, s. 32).

1.3 Členění nákladů

1.3.1 Druhové členění nákladů

Obvykle prvotní otázkou při sledování nákladů je: Jakou měly ekonomické zdroje podobu při vstupu do podniku z externího prostředí? Z tohoto hlediska se člení náklady na tzv. nákladové druhy (Hradecký,Lanča a Šiška, 2008, s. 78).

Druhové členění nám poskytuje odpovědi na otázky typu: co za zdroje jsme spotřebovali a jak, od koho tyto spotřebované zdroje byly, či kde jsme je spotřebovali. Hlavní význam druhového členění spočívá v informačním podkladu při opatření proporcí, stability a rovnováhy těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je způsobilé je poskytnout. Svou strukturou částečně odpovídá struktuře členění výkazu zisku a ztrát, proto se stalo taktéž základem členění nákladů ve finančním účetnictví.

Druhové náklady můžeme rozpoznat dle tří základních charakteristických vlastností:

- Účtuje se o nich hned při vstupu do podniku - **prvotní**
- Vznikají spotřebou materiálu, subdodávek či služeb a prací od jiných subjektů jako jsou dodavatelé nebo zaměstnanci – **externí**
- Aspekt jejich dalšího členění v podniku je činí **jednoduchými**

Jako základní druhové členění nákladů se podle Fibírové (2007, s. 100) obvykle používá členění na:

- Spotřebu materiálu a energie
- Spotřebu a použití externích prací a služeb
- Mzdové a ostatní osobní náklady (včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků)
- Odpisy hmotných a nehmotných dlouhodobých aktiv
- Finanční náklady jako např. úroky, pojistné, bankovní výlohy a náklady spojené se získáním bankovních záruk

Výhody druhového členění nákladů spatřujeme v průkaznosti a jednoznačnosti vykazování spotřeby či pořízení zdrojů podnikem. Druhové členění nákladů je velmi důležité pro výchozí kontrolu úplnosti účetních informací v daném účetním období. Avšak takové členění nákladů má i svá omezení. Členění se nezabývá důvodem vynaložení nákladů a nelze z něj přímo určit hospodářský výsledek (Fibírová, 2011, s. 93; Fibírová, 2007, s. 101).

1.3.2 Účelové členění nákladů

Naprosto jinak je koncipováno členění nákladů účelové. Toto členění vyjadřuje bezprostřední vztah nákladů k jejich účelnému vynaložení, podle Fibírové (2007, s. 102) je tedy úzce spjato s věcnými a technickoekonomickými vztahy v podniku. Tvoří východisko určení hospodárného nákladového úkolu, s nímž se poměřuje reálná spotřeba nákladové složky (Popesko, 2009, s. 22). Je zcela zřejmé, že každý náklad už při svém vzniku musí mít definovanou účelovost, jinak by bylo naprosto zbytečné jej vynakládat (Čechová, 2011, s. 75).

Ve vztahu k výkonům diferencujeme účelové členění následujícím způsobem.

1.3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou přímo vynaložený k tvorbě výkonů. Jsou vyvolané technologií určité činnosti či určitého výkonu. Typickým příkladem je podle Fibírové (2007, s. 103) spotřeba základního materiálu, spotřeba energie technologického zařízení včetně jeho odpisů či mzdové náklady výkonných pracovníků.

Náklady na obsluhu a řízení nejsou ovlivněny tvorbou určitého výkonu, jak tomu je u nákladů technologických, ale souvisí s celkovým zabezpečením činnosti. Příkladem mohou být mzdové náklady řídících pracovníků, náklady na udržování strojů a zařízení či náklady na provoz budovy, jimiž jsou například topení, osvětlení, ochrana nebo úklid (Fibírová, 2007, s. 103)

1.3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Náklady jednicové jsou vykazovány ve vlastních konkrétních položkách, a to přímo v souvislosti ke stanovené jednici výkonu, kterou může být například jeden výrobek (typickým příkladem jsou náklady na spotřebu materiálu či náklady na mzdy). Rovnají se tedy nákladům, jež lze jednoznačně přiřadit k danému výkonu (Čechová, 2006, s. 73).

Na opačné straně stojí náklady režijní. Jsou formulovány v souhrnných položkách a nikoli v položkách samostatných jak tomu je u nákladů jednicových. Člení se podle funkcí, které zastupují v daném procesu. Jednotlivé funkce na sebe postupně navazují: V první řadě je nutné potřebný materiál určený k výrobě nakoupit. Tento úkol na sebe přebírá zásobovací útvar, který dále náklady na zásobování rozpočítá na jednotlivá střediska, pro něž byl materiál zakoupen. Takto vypadá **režie zásobovací**. Po nakoupení materiálu a dalších nezbytných věcích vstupuje na scénu výroba. Tuto činnost má pod sebou útvar výrobní. Ve vý-

robě vznikají náklady jak jednicové tak režijní, které připadají na celý útvar, tak nezbývá nic, než je rozpočítat na jednotlivé jednotky výkonu podle předem určeného klíče. Tyto náklady se hromadí do tzv. **režie výrobní**. Následují **režie správní**, jimiž jsou útvarem rozpočítané náklady na mzdy řídících pracovníků, pracovníků účtáren dále náklady na provoz útvaru vedení podniku, ekonomického úseku a jiných. Poslední útvar se zabývá prodejem či odbytem, z čehož je odvozen název pro poslední kategorii režií, kterou je **režie odbytová** nebo také režie prodejní. Útvar se věnuje prodeji, balení a následné expedici výrobků(Čechová, 2006, s. 74).

1.3.3 Kalkulační členění nákladů

Jedná se o neobvyklý typ účelového členění nákladů. Kalkulační členění nákladů představuje spojování nákladů s odpovídajícím výkonem, eventuálně s jeho částí. Objektem tohoto přiřazování může být v tradičním pojetí předmět kalkulace, kalkulační jednice a ve vzájemném vztahu s moderními manažerskými nástroji a metodami se v dnešní době často užívá podle Popeska (2010, s. 38) termín nákladový objekt. Drury (2004, s. 30) ve své knize definoval nákladový objekt jako něco, u něhož chceme znát náklady. Náklady přisuzované určitému nákladovému předmětu neboli objektu alokace, členíme do dvou skupin.

První skupinou jsou **náklady přímé**. Hovoříme o nákladech jednoznačně a spolehlivě přiřaditelných a vyčíslitelných na náležející výkon. Podle Čechové (2006, s. 72) se zde například řadí spotřebovaný materiál, mzdy zaměstnanců výroby, účetní odpisy zařízení a jiné.

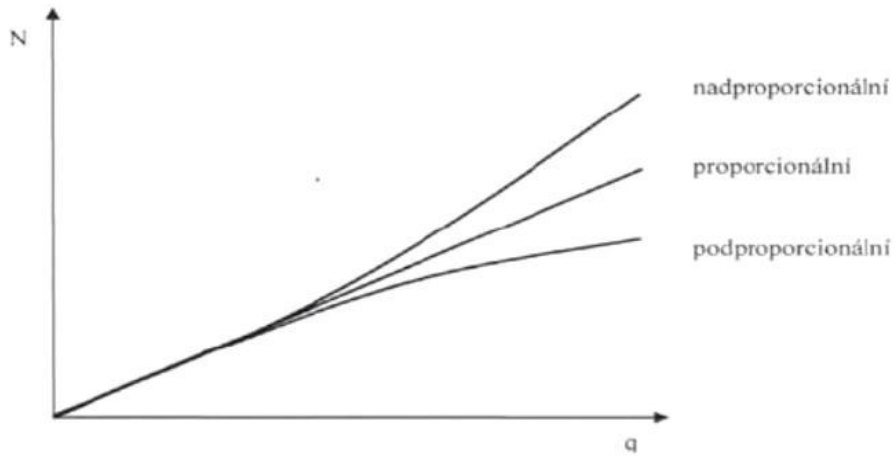
Druhou skupinu představují **náklady nepřímé**, vyznačující se neschopností přiřadit se přímo k určitému výkonu. K přiřazování dochází pomocí matematických postupů nepřímou metodou. Zpravidla se jedná o náklady režijní, kdy jsou náklady vynakládány neoddělitelně na více aktivit a tedy i výkonů.

1.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

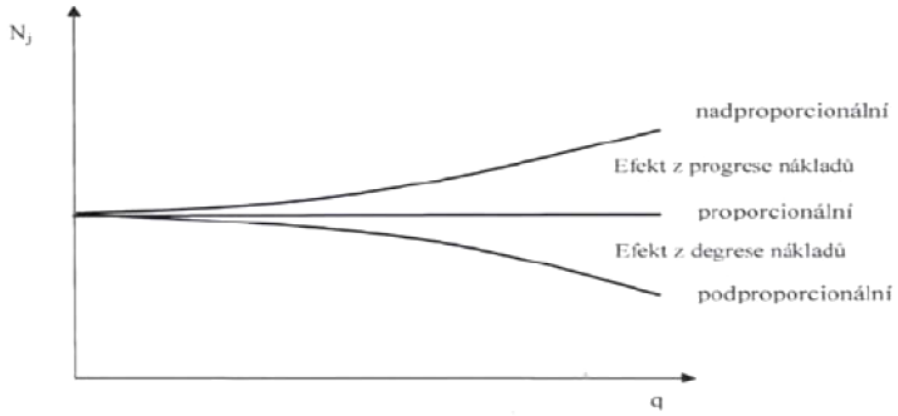
V závislosti na objemu výkonů lze náklady rozčlenit do dvou hlavních skupin. První skupinu tvoří náklady variabilní neboli proměnlivé, o nichž víme, že se v závislosti na změnách objemu výkonů ve své naprosté hodnotě mění. Při nárůstu objemu se zvyšují a při snížení objemu produkce se snižují. Druhou skupinu nákladů zastupují náklady fixní, jenž se v závislosti na změnách objemu výkonů ve své naprosté hodnotě nemění. Jak při poklesu tak při nárůstu zůstávají stejné. Drury (2004, s. 34)fixní náklady ve své knize definuje jako náklady, které zůstávají konstantní v širokém rozsahu činností za dané období.

- Variabilní náklady

Podle Fibírové (2007, s. 107) jsou variabilní náklady spotřebovávány v proporcích vyžadujících určitý objem výkonů, a jsou závisle na objemu výkonů. Nejdůležitější a v praxi nejlehčeji kvantifikovatelnou část proměnlivých nákladů tvoří náklady proporcionální. Hodnota nákladů se mění přímo úměrně s hodnotou objemu výkonů, tudíž se vyvíjí lineárně. O nadproporcionálním čili progresivním vývoji nákladů hovoříme tehdy, rostou-li náklady rychleji než roste objem produkce. Na opačné straně se nachází náklady degresivní. Podproporcionální náklady jsou charakteristické pomalejším růstem nákladů než je růst objemu produkce. Ve skutečnosti, ale dochází ke smíšenému vývoji a charakteru, kdy hovoříme o kombinaci vývoje jak progresivního tak degresivního (Král, 2010, s. 79).



Obr.1. Průběh celkových variabilních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 23)



Obr.2. Průběh průměrných variabilních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007)

- Fixní náklady

Fixními náklady jsou náklady, jež zůstávají v určitém rozsahu produkce či aktivity podniku stejné. Zpravidla se jedná o kapacitní náklady, jež jsou podnícený potřebou zajistit podmínky pro účinný vývoj reprodukčního procesu. Charakteristickým příkladem fixních nákladů jsou odpisy výrobních zařízení, časová mzda pracovníků apod.

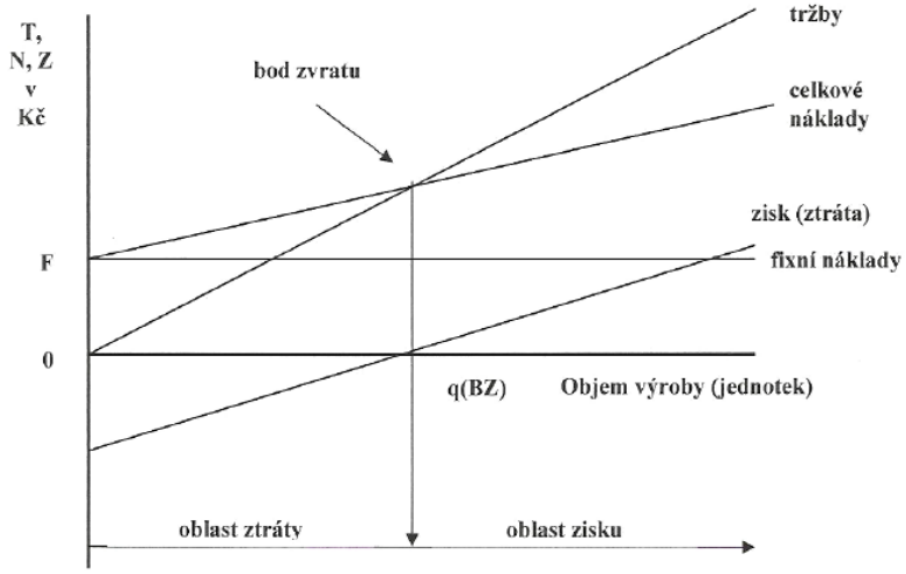
- Smíšené náklady

Popesko (2009, s. 41) hovoří o smíšených nákladech jako o nákladech, obsahujících jak složku variabilní, tak složku fixní. Typickým příkladem semivariabilních nákladů je spotřeba elektrické energie.

1.3.4.1 Analýzy bodu zvratu

Analýza bodu zvratu se zabývá rovnováhou mezi náklady a výnosy za předpokladu, že se ve firmě vykazují náklady fixní a variabilní odděleně. Bod zvratu je definován jako objem výroby, při které podnik nedosahuje žádného zisku a jsou pokryty náklady jak fixní tak variabilní. Hovoříme o bodu, do něhož daný objem výroby přispíval pouze k pokrytí nákladu, od tohoto bodu výrobky přispívají k tvorbě zisku (Polách a kolektiv, 2012, s. 75).

Z následujícího grafu můžeme vyčíst, že při nulovém objemu výroby vzniká ztráta na úrovní výše fixních nákladů. Ztráta se s růstem objemu výroby snižuje do doby, než se objem výroby stane dostatečným pro pokrytí celkových fixních nákladů a následně začne přispívat k tvorbě zisku.



Obr.3. Grafická analýza bodu zvratu (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007)

Z grafu jednoznačně vyplývá, že chce-li podnik při hodnocení určité činnosti či aktivity podniku dosáhnout kladného výsledku je nezbytné dosáhnout určité minimální hranice vyráběného množství, aby aktivita nebyla za jinak nezměněných okolností činností ztrátovou. Odečteme-li od ceny výkonu jednotkové variabilní náklady výkonu, dostaneme sumu, jež podniku po prodeji zůstane. Tento obnos nazýváme taktéž marží či krycím příspěvkem. Dle něj je možno soudit přínos jednotlivého výkonu na pokrytí fixních nákladů a k tvorbě zisku (Synek 2007, s. 132).

Bod zvratu je možné odvodit ze vztahu, kdy dosažené tržby se rovnají celkovým nákladům jak je vidět z následujícího vztahu a odvození:

$$T = N \tag{1}$$

$$p \cdot q = F + b \cdot q$$

$$q_{(BZ)} = \frac{F}{(p-b)} [naturální\ jednotka]$$

$$BZ = \frac{FN}{(1-\frac{b}{p})} [měna]$$

kde: T…celkové tržby, N…celkové náklady, p…cena výrobku, q…množství vyrobených a prodaných výrobků, F… fixní náklady, b…jednotkové variabilní náklady.

1.3.5 Relevantní a irelevantní náklady

Do kategorie nákladů, jež tvoří podklad pro rozhodování o budoucnosti, spadá následující rozdělení, a to na náklady relevantní a naopak náklady irelevantní. Vychází se z nákladů zvažovaných variant odhadovaných nikoli reálných. Při posuzovaní výhodnosti variant vycházíme z principu, zda náklady ovlivňují danou variantu či ne. V případě, kdy se náklady po uskutečnění určité varianty rozhodovaní změní, jedná se o náklady relevantní, tudíž podstatné z hlediska daného rozhodnutí. Bezvýznamnými náklady ve vztahu k danému rozhodnutí nazýváme náklady irelevantní, jenž změna varianty zcela neovlivní jejich výši (Král, 2006, s. 82). Pro vyjádření rozdílu mezi náklady před navrhovanou změnou a po navrhované změně slouží takzvané náklady rozdílové. Jak ve své knize Král (2006, s. 83) zmínil, jedná se o neobvyklou formu nákladů relevantních.

1.3.6 Utopené náklady

Další kategorií manažerských nákladů jsou utopené náklady, často nazývané jako náklady umrtvené. Tyto náklady byly v minulosti vynaloženy a již žádná budoucí rozhodnutí je nemůže změnit Popesko (2009, s. 42). Hlavním charakteristickým prvkem je vynaložení už před zahájením výroby, nemožnost ovlivnit jejich celkovou výši. Pro snížení umrtvených nákladu lze vynaložit obráceně účinkující investiční rozhodnutí, jež tyto náklady alespoň z části kompenzuje.

1.3.7 Oportunitní náklady

Drury (2004, s. 39) definuje oportunitní náklad jako náklad, který měří příležitost, jenž byla ztracena nebo obětována, při upřednostnění jedné činnosti před činností jinou, tudíž činností, jež byla obětována.

Oportunitní náklady, někdy nazývané jako náklady obětované příležitosti, jsou v účetnictví zaznamenány v jiné výši nebo zaznamenány nejsou vůbec. Charakterem odpovídají nákladům implicitním. Tvoří ušlý zisk či výnos z rozhodnutí, na která jsme nepřistoupili Popesko (2009, s. 42). K tomu, aby byly přijaty alternativy s nejvyšším efektem, je třeba, aby odmítnuté alternativy přinášely prospěch nižší. Při rozhodování o přijímání různých variant počítáme tedy ne jen s explicitními, tedy reálně vynaloženými náklady, ale také s náklady, které nejsou v účetnictví evidovány, ale tvoří takzvaný ušlý zisk.

2 KALKULACE NÁKLADŮ

2.1 Pojem kalkulace

Samotný pojem kalkulace představuje jeden z nejrozšířenějších nástrojů hodnotového řízení. Jak ve své knize napsal Hradecký (2008, s. 175), pro přežití podniku je třeba konkureceschopnost na trhu související s výkony, a především s jejich odbytem. K prodeji výkonů se váže postoj zákazníků k danému výrobku, to kolik jsou ochotni za něj zaplatit, či jakou užitnou hodnotu pro ně představují. Prostředek, pro určení nákladů a z nich plynoucí ceny výkonu, je kalkulace.

Běžně je technika či metoda kalkulace závislá na třech základních bodech. První bodem je předmět kalkulace, druhým bodem je způsob jakým přiřazujeme náklady jednotlivým výkonům a posledním bodem je struktura nákladů (Hradecký,Lanča a Šiška, 2008, s. 175).

2.2 Předmět kalkulace

Když hovoříme o předmětu kalkulace, máme na mysli buď kalkulační jednici či kalkulované množství. Kalkulační jednici představuje přesně vymezená jednotka výkonů určitého podniku. Je dána druhem výkonu, pro nějž vymezujeme a hledáme náklady a další kvalitativní veličiny, a měrnou jednotkou. Kalkulovaným množství je poté vyjádřená suma kalkulačních jednic, pro které stanovujeme celkové náklady (Král, 2006, s. 122).

2.3 Alokace nákladů

Přiřazování nákladů je základním oříškem, jenž se řeší při kalkulačním procesu, neboť čím více nákladů přiřadím na jeden výrobek, tím přesnější kalkulace bude. U přiřazování se setkáváme s členěním nákladů na náklady přímé a nepřímé. Zatímco přímé náklady mají bezprostřední a adresný vztah k výrobku či službě, náklady nepřímé tento vztah určený nemají nebo naprosto neexistuje. Alokace nákladů má za cíl získat korektní informace o nákladech daného předmětu. Předmětem nákladové alokace ovšem nemusí být pouze finální výrobek či služba, ale i útvar, činnost, aktivita, zákazník, či jakékoli manažerské rozhodnutí (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 201).

V souvislosti s cíli rozlišujeme tři principy alokace. Prvním je **princip příčinné souvislosti**. Ten odpovídá na otázku, jaké náklady výkon opravdu vyvolal, a tedy by měl být zatížen pouze těmi náklady, které byly výkonem příčinně způsobeny.Nemůžeme-li zabezpečit princip příčinné souvislosti, přichází na řadu další dva principy. Odpovědí na otázku, jakou

výši nákladů je výkon způsobilý unést, se zabývá **princip únosnosti nákladů**. Posledním a nejméně přesným principem je **princip průměrování**. K přiřazování nákladů dochází na základě průměrování, aneb jaké náklady připadají v průměru na určitý výrobek.

K přiřazování nepřímých nákladů slouží tzv. **rozvrhová základna**. Představuje spojovací můstek mezi nepřímým nákladem a jednicí výkonu. Je nezbytné, aby rozvrhová základna měla příčinnou souvislost k rozvrhovaným nákladům a k předmětu kalkulace. K obvyklým rozvrhovým základnám se řadí především přímé mzdy nebo strojové hodiny.

Podle Šoljakové (2010, s. 202) probíhá alokace nákladů matematicky a to skrz výpočet tzv. režijní přirážky, sazby na jednotku rozvrhové základny, nebo poměrovým číslem.

$$Sazba\ (přirážka) nepřímých\ nákladů = \frac{nepřímé\ režijní\ náklady}{rozvrhová\ základna} \tag{2}$$

2.4 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů, které sledujeme a s nimiž pracujeme v kalkulaci, je znázorněna v každém podniku individuálně dle potřeb v tzv. kalkulačním vzorci.

2.4.1 Typový kalkulační vzorec

Původně byl předpisem stanovený typový kalkulační vzorec, jenž obsahoval nejhrubší dělení položek pro určení ceny výkonu. Představuje jakési základní členění jednotlivých položek, které však rozhodně nemůže postačit jako hodnotný podklad pro rozhodování v manažerském účetnictví. Struktura typového kalkulačního vzorce podle Krále (2010):

1. Přímý (jednicový) materiál
2. Přímé (jednicové) mzdy
3. Ostatní přímé (jednicové) náklady
4. Provozní (výrobní) režie

   1.- 4. Vlastní náklady výrob
5. Správní režie

   1.-5. Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady

   1.-6. Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)

   1.-7. Prodejní cena (cena výkonu)

2.4.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec vychází z předem stanovené ceny výrobku dané trhem. Cena se tudíž jeví prvotním a nedůležitějším vstupním údajem pro provedení kalkulace.

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní, …)

CENA PO ÚPRAVÁCH

- náklady

ZISK

(Král, 2010)

2.4.3 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

Další obměna kalkulačního vzorce se podrobněji zaměřuje na strukturu vykazovaných nákladů. Tento vzorec je vhodný především pro řešení rozhodovacích úkolů ve vztahu ke kapacitě. Jsou zde vykazovány podle Čechové (2006, s. 90) odděleně náklady ovlivněné změnami objemu výkonů tzn. variabilní a náklady fixní.

Podoba tzv. kalkulace variabilních nákladů podle Krále (2006, s. 137):

CENA PO ÚPRAVÁCH

- **Variabilní náklady výrobku**
  - Přímé (jednicové) náklady
  - Variabilní režie …

Marže (krycí příspěvek)

- **Fixní náklady v průměru připadající na výrobek**

Zisk v průměru připadající na výrobek

2.5 Kalkulace úplných a neúplných nákladů

V závislosti na tom, zda v kalkulačním vzorci obsáhneme všechny položky či nikoli, dělíme kalkulace na absorpční a neabsorpční. Zahrnuje-li všechny kalkulační položky podle kalkulačního vzorce, hovoříme o tzv. kalkulaci úplných nákladu, a tedy **absorpční kalkulaci**. Avšak obsahuje-li pouze vybranou část nákladových položek, jedná se o kalkulaci

neúplných nákladů tedy **neabsorpční kalkulaci** (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 72)

2.5.1 Absorpční kalkulační metody

Absorpční kalkulace je typická tím, že kalkuluje veškeré náklady podniku. Je vhodná pro dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti koncových výrobku či tvorbě cen v dlouhém období. Absorpční kalkulace pokládá za minimální hranici ceny výrobku jeho úplné vlastní náklady. Způsob, postup a samotné provedení kalkulace zajišťuje **kalkulační technika**. Mezi základní typy kalkulačních technik řadíme kalkulaci dělením, kalkulaci dělením s ekvivalenčními čísli a kalkulaci přirážkovou. Soustavným postupem vedoucím k vyčíslení nákladů na kalkulační jednici nazýváme **kalkulační metodu**. K hlavním kalkulačním metodám řadíme metodu prostou, přirážkovou, fázovou, dynamickou, postupnou, či kalkulaci sdružených výkonů (Král, 2006, s. 133).

Prostá metoda

Neboli kalkulace dělením se užívá ve firmách s jednolitou hromadnou výrobou. Nejčastěji se s ní setkáme při výrobě elektrické energie či autodopravě. Řadí se mezi nejjednodušší metodu kalkulace. Základním omezením výroby je nutnost homogenity produktu.

$$n = \frac{N}{Q} \tag{3}$$

kde: N … náklady celkem na období, Q … výkony celkem za období, n … průměrný jednotkový náklad

Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Tuto metodu využívají podniky u hromadné výroby technologicky totožných výrobků. U jednotlivých druhů výrobků najdeme pouze malé odlišnosti v jedné technické proměnné, jakou může být velikost, tvar, váha nebo množství spotřebovávané elektrické energie.

Přirážková (zakázková) metoda kalkulace

Jednou z nejvíce využívaných u firem je tzv. kalkulace přirážková, jejímž základem je přímé přiřazování přímých nákladů na kalkulační jednici. Předmět kalkulace činí individuální výrobky nebo malé výrobkové série. Je v hodná pro podniky se zaměřením na více druhů různých výkonů. Pro přiřazení nepřímých nákladů slouží rozvrhové základny, a to jak naturální, tak peněžní. U peněžních rozvrhových základen je vykalkulována přirážka režijních nákladů v procentech tímto způsobem:

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{Kč}} \tag{4}$$

U základen naturálních zjistíme sazbu nepřímých nákladů v peněžních jednotkách následujícím způsobem:

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{natural\ jednotky}} \tag{5}$$

Kdy: PP … procento přirážky režijních nákladů, NRN … nepřímé režijní náklady, RZ … rozvrhová základna

Popesko (2009, s. 70)

Kalkulace sdružených výkonů

Je využita v podnicích, kde dochází při výrobě ke vzniku několika druhů výrobku z totožného výchozího materiálu v jednom technologickém postupu. Tudíž je nezbytné touto kalkulací zjistit sdružené náklady na jednotlivé výrobky. Podle Popeska (2009, s. 64) existují dva možné postupy. První je odečítací, kdy existuje jeden hlavní výrobek, a ostatní jsou vedlejší. Metoda výpočtu pracuje na základě odpočtu vedlejších výrobků, oceněných prodejními cenami, od celkových nákladů, přičemž zůstatek se považuje za náklad hlavního výrobku. Druhý je rozčítací, přičemž z výchozího materiálu vzejdou výrobky rovnocenné. Zde se celkové náklady rozčítají na jednotlivé výrobky za pomoci poměrových čísel.

Fázová metoda kalkulace

S touto metodou se nejčastěji setkáme v podnicích vyrábějících jediný výrobek, či skupiny stejnorodých výrobků. Tyto výrobky vznikají v podniku při segmentovaném výrobním průběhu. Daný výrobek, či skupina homogenních výrobků prochází několika výrobními stupni, tudíž se rozpracované výrobky předávají od počáteční až do koncové etapy. Objektem kalkulace se tak stává výrobní fáze, nikoli výrobek samotný. Pro výpočet se využívá v každé fázi prostá metoda kalkulace a náklady koncového výrobku dostaneme součtem jednotlivých nákladů z průběhu každé fáze (Synek a kolektiv, 2011, s. 105).

V praxi se setkáme ještě s řadou dalších absorpčních metod kalkulací. Ve skutečnosti však často může vést u absorpčních metod kalkulací k nadhodnocení či podhodnocení nákladů.

Velkosériové výkony bývají nákladově nadhodnoceny, naopak u nestandardních či speciálních výrobků dochází pro celou řadu režijních aktivit, jež s jejich výrobou souvisí, k nákladovému podhodnocení. Stejně tak dochází k nepřesnostem způsobenýmnedokonalým přiřazením režijních nákladů. V situacích, kdy firma vyrábí výrobky, k nimž se váže celá řada režijních nákladů a tyto náklady nikterak nesouvisí se spotřebou přímých nákladů, dochází často k nesprávnému přiřazení díky implikaci mylné rozvrhové základny Popesko (2009, s. 94).

2.5.2 Neabsorpční kalkulační metody

Nedostatky absorpčních metod kalkulací s neustále narůstajícím procentem nepřímých nákladů se začaly stávat čím dál více zřetelnějšími. Naskytlo se nové východisko v podobě kalkulací neúplných nákladů. Cílem neabsorpčních metod kalkulací bylo snížit nedostatek absorpčních za pomoci fixní, neměnné režijní části nákladů. Fixní náklady se tudíž nerozpočítávají, nepřiřazují a ponechávají se stranou (Král, 2006, s. 106).

Kalkulace variabilních nákladů

Metoda variabilních nákladů eliminovala elementární nedostatek absorpčních kalkulací způsobem, že vyčlení fixní náklady kalkulace, jež nemají příčinnou souvislost s kalkulační jednicí, a ponechá je mimo nákladovou alokaci. Do variabilních nákladů řadí jak náklady jednicové, tak i variabilní část režie. Fixní náklady jako nedělitelný celek, související s daným obdobím se uhrazuje z rozdílu mezi výnosy a variabilními náklady, a to bez ohledu na objem prodeje. Vzhledem k tomu, že výkonu nejsou přiřazovány veškeré náklady, nemůžeme kalkulovat jednotkový zisk. Výkony se tedy posuzují na základě krycího příspěvku, neboli příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Krycí příspěvek je považován za veličinu stálejší než je samotný zisk, neboť se vzhledem vyráběnému množství relativně nemění (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 72).

Pro výpočet krycího příspěvku slouží následující vzorce:

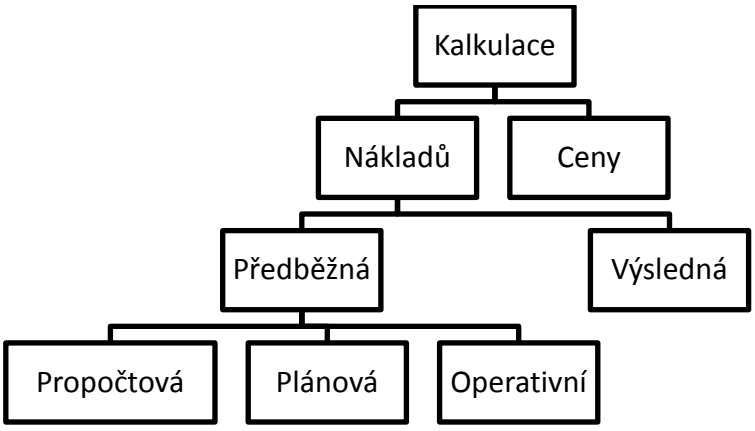
$$u = c_i - b_{vi} \qquad (6)$$
$$U = CV - VN$$

u … příspěvek ná úhradu výrobku, c_i … cena jednotky výrobku i, b_{vi} … variabilní náklady jednotky výrobku i, U … celková marže, CV… celkové výnosy, VN … variabilní náklady

Obr. 4. Struktura ceny produktu (Synek, 2010)

2.6 Kalkulační systém

Hradecký (2008, s. 182) definoval kalkulační systém jako souhrn kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Jsou v něm především obsaženy různé druhy kalkulací. Podle druhu a velikosti podniku, potřebě využití v odlišných časových horizontech, či dle nároků na vypovídací způsobilost kalkulací si každý podnik volí sám různý počet a odlišné druhy kalkulací. Ve vztahu k typu a druhu výroby je pak dále možné nákladové kalkulace rozčlenit ve vztahu k časovému horizontu vyhotovení a uplatnění dle následujícího grafu:



Obr. 5. Kalkulační systém a jeho členění (Král, 2006)

2.6.1 Předběžná kalkulace

Dle Čechové (2006, s. 92) se předběžné kalkulace sestavují propočtem částečně známých dat a odhadem dat neznámých, či normováním. Hlavním cílem propočtových kalkulací je

utvořit materiály pro předběžné zhodnocení účelnosti nového výrobku, služby, návrhu jeho ceny či samotnou efektivnost určitě investice.

Normované kalkulace dále dělíme z hlediska doby sestavení na operativní a plánované. Operativní sestavujeme v okamžiku, kdy dojde ke změně podmínek v procesu výroby. Jako podklad pro utvoření kalkulace slouží detailní standardy spotřeby materiálu i času, jež jsou aktuální právě v okamžiku tvorby operativní kalkulace. Často je nazývána kalkulací běžnou či výrobní, protože slouží především pro stanovování úkolů jednotlivým výrobním útvarům a pro jejich zpětnou kontrolu. V opačném případě, tedy pro dlouhodobý horizont, slouží kalkulace plánová. Kalkulace má podobu jak dílčího časového období v rozmezí např. jednoho roku, tak celkového období, na které se kalkulace sestavuje. Hlavní smysl plánové kalkulace spatřujeme v podkladu pro rozvržení ekonomických informací podniku, jimiž jsou plány nákladů, výnosů či zisku (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 185).

2.6.2 Výsledná kalkulace

Pro zpětnou kontrolu hospodárnosti slouží tzv. výsledná kalkulace. Umožňuje nám zjistit, jaké náklady reálně vynaložené připadají v průměru na jednotku výkonu v daném období. Nejvyššího efektu dosahuje výsledná kalkulace u firem, jenže jsou charakteristické delší výrobní periodou a zakázkovým druhem koncového výrobku, neboť zde je obtížné stanovit s určitou přesností budoucí náklady. Naopak nižší efekt spatřujeme u výroby hromadné a sériové, kdy se jedná převážně o výrobu s krátkým výrobním cyklem a téměř neznámým koncovým spotřebitelem (Čechová, 2006, s. 93).

2.6.3 Kalkulace ceny

Oproti kalkulaci nákladů zobrazujících předpokládané či reálně dosažené náklady zobrazuje kalkulace cenová toky návratnosti nákladů a tvorby zisku v podání výnosů. Při stanovení ceny podnik vychází z vlivu trhu. Pokud podnik chce své výrobky na trhu realizovat a prosadit, musí dodržovat určité zásady. Jednou ze zásad je snaha odrazit se od maximální ceny stanovené odběratelem tak, aby si podnik zabezpečil vlastní výnosnost. Druhá zásada navazuje na první v podobě vyhovění tohoto požadavku vytvořením odpovídající kalkulace ceny vlastních výrobků. Dodržením těchto zásad však musí podnik zajistit své vlastní potřeby na udržení a rozmach svého podnikání v podobě plánovaného zisku.

3 ROZPOČTY A ROZPOČETNICTVÍ

Rozpočetnictví neboli budgeting je účinným nástrojem pro plánování a kontrolu vývoje ekonomických ukazatelů podniku. Jako součást manažerského účetnictví se zaměřuje na určení nákladů a výnosů a s tím spojeného hospodářského výsledku, neméně tak se soustředí na příjmy a výdaje na určité časové údobí. Rozpočtem chápeme v peněžních jednotkách, tedy číselné podobě, vyjádřená data vztahující se k plánované či očekávané realitě. O plánech hovoříme tehdy, jsou-li data nebo úkoly vyjádřeny v jednotkách naturálních (Fibírová a Šoljaková. 2005, s. 180); (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 124).

Mezi hlavní úkoly rozpočetnictví řadíme dle Fibírové a Šoljakové (2005, s. 182) a Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 125):

- Zefektivnění řídicího procesu – tento úkol se řadí na první místo. Rozpočtové informace skýtají pro manažery informace významné pro zajištění vývoje podnikových aktivit a pozdější finanční postavení podniku, tudíž jednoduše řečeno pro dosažení firemních cílů.
- Koordinace podnikové činnosti. Rozpočty určitým způsobem modelují budoucí vývoj podniku, a tím napomáhají k souhře, koordinaci a optimalizaci jednotlivých sekcí podniku.
- Poskytování podkladů pro průběžnou kontrolu. Po rozhodnutí kompetentním orgánem a schválením rozpočtů, se tyto rozpočty stávají závaznou úlohou pro všechny pracovníky. Ti se pak snaží v návaznosti na rozpočet dosahovat podnikových cílů, jejich uskutečňování se průběžně kontroluje a tím se objevují odchylky.
- Motivace k dosažení cílů podniku. Realizace motivace je často poskytována odpovědným pracovníkům ve finanční formě za podmínek, že pracovníci se aktivně účastní na sestavení rozpočtů a svou činností přispívají k jejich naplnění.

Tvorba rozpočetnictví je ovšem provázána řadou nedostatků, které do značné míry negativně ovlivňují efektivitu hospodaření podniku. Jednou z hlavních nedokonalostí je strnulost neboli neschopnost se v průběhu údobí modifikovat na základě neočekávaných změn. Jeden z dalších nedostatků je nedostatečná provázanost rozpočtů. Nehledě na různé časové horizonty a hospodářské činnosti, existují ve firmách na stejné rovině různé typy plánů a rozpočtů, což se jeví zcela nedostatečné pro komplexní přehled o firmě z hlediska manažerského rozhodování a řízení. Neméně vážným nedostatkem se se stává přílišná orientace na výsledek než na příčinu plánů. Namísto užívání vztahu příčiny a důsledku se podnik

zaobírá výsledkem, a tím potlačuje definice cest, kterými by mělo být cíle nabyto. Omezujícím faktorem je nevyužití synergických efektů mezi podnikovými útvary. Dochází tak k určité izolaci namísto spojení sil s ostatními útvary a dosažení výhod, jimiž by mohly být dle Popeska (2009, s. 202) lepší podmínky od dodavatelů, vybudování nových obchodních příležitostí či lepší zužitkování svých zařízení.

3.1 Tvorba a členění rozpočtů

Pro tvorbu rozpočtů je typická notná časová náročnost. Proces rozpočtu je zahájen definováním základních rozpočtových priorit téměř čtyři měsíce před koncem roku, jež odpovídají současné situaci v podniku a určeným cílům. Rozpočtový proces se podle Popeska (2009, s. 201) zpravidla skládá s následujících etap:

1. **Stanovení cílů**, jež zcela kooperují se strategií podniku.
2. **Příprava rozpočtů** zahrnující činnosti spjaté se sběrem dat související s odhadem objemu a struktury podnikových výkonů, plánem materiálu a práce, plánem výroby a odbytu, marketingovým plánem a plánem tržeb.
3. **Sestavení rozpočtu** odpovídá vytvoření jednotlivých výchozích rozpočtů v písemné či elektronické podobě.
4. **Kontrola plnění rozpočtu** a identifikace odchylek. V průběhu prvních měsíců roku dochází ke kontrolám. Jejich princip spočívá v porovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot dílčích ekonomických veličin a k následnému stanovení odchylek.
5. V poslední etapě probíhá **odstranění** nepříznivých dopadů těchto **odchylek**, popřípadě se dostává na řadu přijímání ustanovení, jež by vedla k eliminaci jejich pozdějšího vzniku.

V podnicích, jež sestavují rozpočty, se pak rozpočty podle Čechové (2006, s. 99) člení z několika hledisek:

1. **Podle období**
    a) Dlouhodobé rozpočty – sestavují se na dobu delší jednoho roku, v praxi hovoříme o době tří až pěti let, a navazují na dlouhodobé záměry. Jedná se zpravidla o strategické plány a dlouhodobé cíle podniku, jinak nazývaná podniková politika. Obvykle zahrnují menší množství položek, v nichž se zhuštěně formulují plánované výsledky činností podniku a kompilují se pro podnik jako celek (Čechová, 2006, s. 116).

b) Krátkodobé rozpočty – sestavují se na období jednoho roku a zahrnují v sobě rozpočetní rozvahu (obdobná jako ve finančním účetnictví), rozpočetní výsledovku a rozpočet peněžních toků. Krátkodobé rozpočty jsou podrobnější, navazují na strategické rozpočty a cíle podniku (Král, 2006, s. 274).

2. Podle počtu variant

a) Pevný rozpočet určuje náklady na danou aktivitu nehledě na to, zda se jedná o náklady fixní nebo variabilní. Mnohdy je považován za jakýsi maximální limit výdajů, jež není možno překročit (Synek, 2007, s. 123).

b) Variantní rozpočet, nebo také pohyblivý či flexibilní, počítá samostatně s fixními náklady, jež by se při změnách relativně měnit neměly a samostatně s náklady variabilními, které se budou měnit v závislosti od objemu produkce. Variabilní rozpočet tedy počítá s možným odchýlením reálného objemu produkce od objemu plánovaného (Fibírová a Šoljaková, 2010, s. 134).

3. Podle původu zdroje

a) Přírůstkový rozpočet sumíruje se v návaznosti na rozpočet a výsledky z předešlých období. Minulý rozpočet se upravuje obyčejně procentuálně podle plánovaných změn v objemu produkce.

b) Rozpočet od nuly naopak zcela v úvahu nebere předešlé stavy a rozpočty, ale hodnotí zamýšlené aktivity za nových předpokladů. Takový rozpočet lze považovat podle Čechové (2006, s. 101) za určitý nástroj hospodárnosti, neb je nutné znovu vyhodnotit, co je potřebné a nezbytné vynaložit k naplnění obmýšleného cíle.

4. Podle časového vymezení

a) Klouzavé rozpočty – využívají se jak u krátkodobých tak u dlouhodobých rozpočtů. Vymezí se primární rozpočtové období například v délce tří let. Pro první období se sestaví detailní rozpočet a pro následující dvě období se užívá rozpočtu rámcového. Tyto dílčí rozpočty slouží pro upřesnění rozpočtů pro další období (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 129).

b) Rozpočet na pevné období se sestavuje pro celé období bez ohledu na možné změny, jež by mohly při postupu nastat. Je proto výhodnější využívat tyto rozpočty u kratších období a předejít tak nesčetným nepřesnostem.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI YANNICK PLAST S. R. O.

Společnost byla založena v roce 2006. Vznikla odkoupením majetku a převzetím zaměstnanců plastikářské společnosti Metalplast s. r. o. a navázala na výrobní činnost v Lomnici, lokální části Tylov, jež se nachází nedaleko Bruntálu. Firma Metalplast s. r. o. zde od roku 1991 provozovala výrobu výlisků z plastických hmot. Firma Yannick Plast s. r. o. je personálně propojená se společností Yannick, a. s., která je zároveň vlastníkem všech prostor, jíž společnost Yannick Plast s. r. o. využívá.

V současné době se společnost zabývá a specializuje výrobou komponentů jak průmyslových tak stavebních, zdravotnických, plastových uzávěru určených k potravinářským i průmyslovým účelům, dílů pro manipulační techniku a reklamních výlisků. K výrobě užívá jak vlastní vstřikolisovací formy, tak formy zákazníků z tuzemska i zahraničí. Firma realizuje svůj prodej nejen na území České republiky, ale i v zemích zahraničních, jimiž jsou například Polsko, Slovensko, Maďarsko, Německo či Rakousko.

Pro svou výrobní činnost používá společnost zrekonstruovanou výrobní halu. Z důvodu navýšení výrobní aktivity a z nedostatečných skladovacích prostorů se firma rozhodla v roce 2011 vystavět novou obloukovou halu (YANNICK: O nás, 2015).

4.1 Základní informace o společnosti

Obr. 6 Logo společnosti

Obchodní firma:	Yannick Plast s. r. o.
Sídlo:	Šenov u Nového Jičína, Dukelská 76, PSČ 742 42
Identifikační číslo:	27777294
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání:	- výroba plastových výrobků a pryžových výrobků

	- zprostředkování obchodu a služeb
	- velkoobchod
	- správa a údržba nemovitostí
	- pronájem a půjčování věcí movitých
	- činnost podnikatelských, finančních a ekonomických poradců
Datum zápisu:	27. 9. 2006
Statutární orgán:	Ing. Vladimír Jeřábek – jednatel
	Suchdol nad Odrou, Za Nádražím 297, PSČ 742 01
	den vzniku funkce: 27. 9. 2006
	Ing. Pavel Tomčala – jednatel
	Nový Jičín - Loučka, Jičínská 221, PSČ 741 01
	den vzniku funkce: 27. 9. 2006
Základní kapitál:	200 000 Kč
Zaměstnanci:	2012: 11
	2013: 12
	2014: 12
Zařazení C:	zpracovatelský průmysl
CZ-NACE:	C 22 – Výroba pryžových a plastových výrobků
	C 22.29 – Výroba ostatních plastových výrobků

4.1.1 Stručná charakteristika odvětví

Výroba pryžových a plastových výrobků – CZ NACE 22

Výroba pryžových a plastových výrobků se řadí k významným zpracovatelským oddílům a již několik let vykazuje vysoký nárůst a dynamičnost v růstu tržeb, účetní přidané hodnoty a počtu zaměstnanců. Odvětví v sobě zahrnuje dvě velké skupiny. Jedna se zaměřuje na výrobu plastových výrobků, druhá na výrobu pryžových výrobků. Od roku 2009 se poměr tržeb v odvětví mění, a to ve prospěch plastových výrobků.

Oddíl CZ NACE 22 zaujal páté místo v pozici podílení se na tržbách zpracovatelského průmyslu. Stejně tak figuroval na páté příčce v objemu vytvořené účetní přidané hodnoty a jen o jedno místo hůř si stál v počtu zaměstnanců. Patřičný nárůst spatřujeme taktéž v oblasti nových podnikatelských subjektů v tomto odvětví, i přesto že se jednalo spíše o mikro podniky nebo malé firmy. Od roku 2007 vzrostl počet subjektu v odvětví do roku 2013 o 206 na hodnotu 3627 jednotek (MPO | Panorama zpracovatelského průmyslu | Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2013, 2015).

Komentář k hlavním ekonomickým ukazatelům odvětví CZ NACE 22

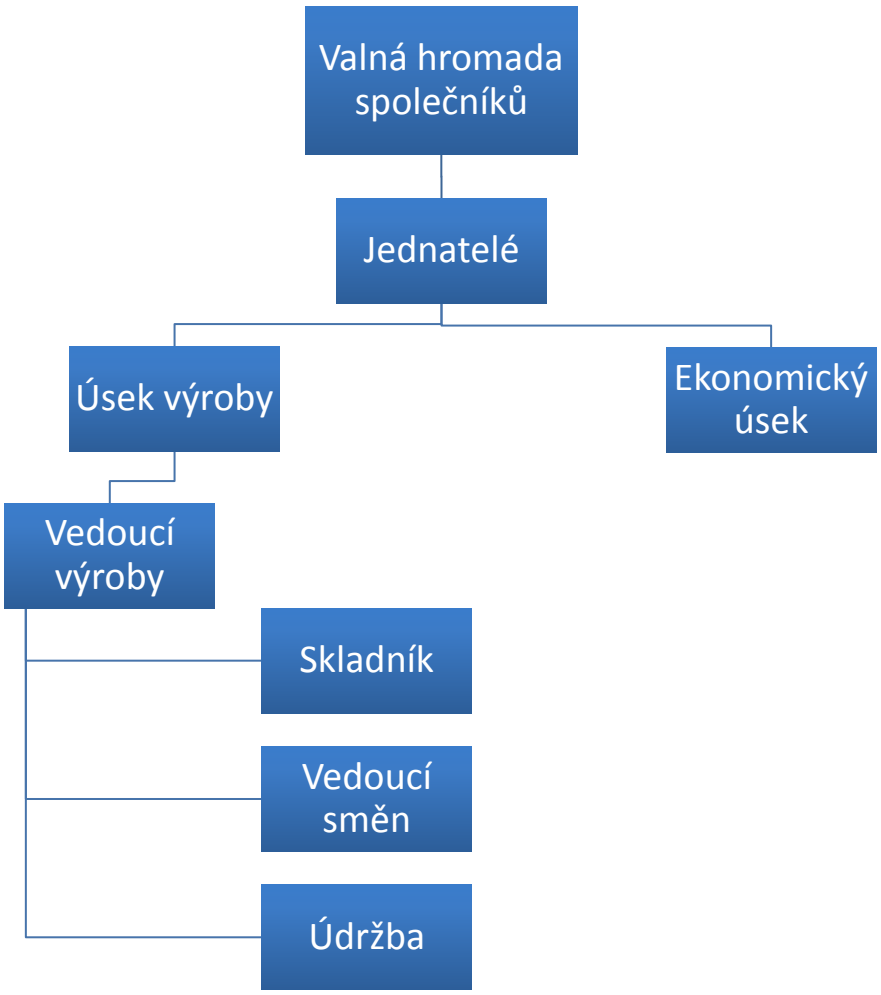
Od roku 2011 dochází k soustavnému poklesu indexu cen průmyslových výrobců. Hlavní příčinou se jeví navýšení ceny přírodního kaučuku na mezinárodním trhu. Z hlediska tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb bylo odvětví silně poznamenáno hlubokou recesí a finanční krizí v roce 2008 a v roce následujícím. Došlo k propadu téměř o 25%. Teprve až v roce 2013 překonaly tržby maximum z roku 2007. Zásluhu na tom má vývoj výroby a prodeje plastových výrobku, u nichž meziroční prodej a tržby stouply o 6,6 %. Obdobným způsobem se vyvíjela i účetní přidaná hodnota. Přestože od roku 2011 zaznamenáváme konstantní nárůst pro celé odvětví CZ NACE 22 s meziročním růstem o 2,7 procenta, záslužný čin připadá opět skupině s výrovou plastových výrobku, u níž došlo k meziročnímu nárůstu o novou maximální hodnotu 5,7 %. Následky finanční krize se odrazily očekávaně i v počtu zaměstnaných osob. Od roku 2007 jsme se na hodnotu přesahující 80 tisíc již nedostali. Avšak výsledky z roku 2014 naznačují, že by tento sestupný trend mohl pomalu končit a opět by mělo docházet k náboru nových zaměstnanců. Velice pozitivní progres vykazuje vývoj zahraničního obchodu. Od roku 2009 došlo k téměř 53 % nárůstu exportu. Vyšší dynamičnost vykazuje opět skupina vyrábějící plastové výrobky, a to o téměř 10 %. O největšího obchodního partnera se zasadila Spolková republika Německo, dále jimi jsou země jako Slovensko, Polsko, Francie, Rakousko či Velká Británie. V dovozu jsou, mimo již zmíněné obchodní partnery, významnými partnery Čína, Maďarsko a Belgie. Globálně plastikářská produkce zaznamenala v posledních letech růst. Globální produkce stoupla z 288 mil. tun v roce 2012 na 299 mil. tun v roce 2013. Zajímavými ukazateli z roku 2012 jsou tržby v hodnotě 202 mld. Eur, 1,4 milionů pracovních míst nebo 62 000 společností v oboru. Spotřeba plastů na osobu v západní Evropě za rok 2012 byla odhadována na téměř 125 kilogramů (MPO | Panorama zpracovatelského průmyslu | Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2013, 2015).

4.1.2 Organizační struktura společnosti a počet zaměstnanců

Společnost Yannick Plast s. r. o. zaměstnává v současné době dvanáct zaměstnanců z toho jednoho řídícího pracovníka. Jak už bylo zmíněno, společnost je personálně propojena se společností Yannick a. s. Ta je mateřskou společností pro společnost YannickForm s. r. o., jež vyrábí formy a dále je prodává buď firmě Yannick Plast s. r. o. nebo firmám jiným. Činnost marketingu, obchodu a práva vykonávají jednatelé společnosti skrz outsourcing.

Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců (Yannick Plast s. r. o., 2015)

	2012	2013	2014
Celkem	11	12	12
*Řídící pracovník	1	1	1
*Výroba	10	11	11



Obr. 7. Organizační struktura společnosti Yannick Plast s. r. o.

4.2 Přehled základních ekonomických výsledků společnosti

V následujících tabulkách a grafech budou znázorněny ukazatele pojednávající o hospodaření firmy za roky 2012, 2013 a 2014. Zdroje pro vlastní vypracování tabulek byly čerpány z interních zdrojů podniku.

Tab. 2. Vývoj hospodářského výsledku v letech 2012 – 2014 (Yannick Plast s. r. o., 2015)

(v tis. CZK)	2012	2013	2014
Výnosy celkem	16 189	16 455	21 613
Náklady celkem	16 025	16 255	21 322
Hospodářský výsledek za účetní období	**164**	**200**	**291**

Tab. 3. Vývoj HV v letech 2012-2014 sledované společnosti a odvětví (Yannick Plast s. r. o., 2015)

(v tis. CZK)	HV sledované společnosti			Odvětví		
HV	2012	2013	2014	2012	2013	2014
provozní HV	392	485	740	19 735 705	19 261 565	25 615 377
finanční HV	-228	-285	-382	-531 744	-477 474	-500 577
mimořádný HV	0	0	0	0	0	0
HV za účetní období	164	200	292	15 432 998	15 428 734	20 305 674
HV před zdaněním (EBT)	164	200	358	19 203 962	18 786 177	25 115 858

Hned na první pohled je očividné, že rozdíly mezi hodnotami celého odvětví a hodnotami společnosti Yannick Plast s. r. o. jsou propastné. Je to dáno především velikostí naší společností, jež se řadí mezi mikropodniky. Ovšem i přesto je velice dobrou vizitkou ustavičný nárůst výsledku hospodaření a to po všechna tři sledovaná období, což se u výsledků celého odvětví říct nedá. Zde sledujeme v roce 2013 mírný pokles, i přesto, že finanční výsledek hospodaření celého odvětví v roce 2013 mírně vzrostl.

5 ANALÝZA NÁKLADŮ PODNIKU

Tato část skýtá určitý souhrn vývoje hospodaření podniku Yannick Plast s. r. o. v letech 2012 až 2014. Nejprve se provede analýza podniku z hlediska druhového členění nákladů, jež sděluje podíl jednotlivých druhů nákladů na nákladech celkových, a to pro lepší odhad jejich budoucího vývoje. Pro lepší představivost jak si společnost vedla, jsou zde zařazeny i výsledky celého odvětví, s nimiž některé vybrané ukazatele budou poměřeny. Odvětvím jsou myšleny údaje zpracovatelského průmyslu, odvětví výroby plastových a pryžových výrobků. Následná analýza bude provedena na základě členění nákladů důležitých pro manažerské rozhodování z hlediska kalkulačního členění, a to na přímé a nepřímé náklady. V další analýze bude využita klasifikační analýza pro získání informací o objemu produkce nezbytné k pokrytí veškerých fixních a variabilních nákladů. Veškeré

5.1 Analýza druhového členění nákladů

Druhové členění nákladů je společností využíváno pro sestavování výkazů zisků a ztrát. Skýtá informace, jež jsou potřebné pro obšírné řízení nákladů a pro poskytnutí přehledných informací o hospodaření společnosti. Ve firmě se pracuje s následujícími nákladovými druhy:

a) Spotřeba materiálu – do spotřeby materiálu se zahrnuje veškerý přímý materiál, s kterým se při výrobě a následném balení pracuje (koncentráty barev, regenerát, potiskovací barvy, zálisky, plastová surovina, zálisky, obaly, palety), dále drobný majetek, režijní materiál (pohonné hmoty, oleje, plyn, hygienické a čistící přípravky, kancelářské potřeby, náhradní díly strojů, materiál na propagaci)
b) Spotřeba energie – obsahuje spotřebu vody, plynu a elektrické energie.
c) Prodané zboží – jedná se o prodej nakoupených forem, prodej vlastních výrobků či cizího zboží.
d) Služby – obsahují opravy a údržbu, dále cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby (poštovné, odpad, střežení objektu, stočné atd.).
e) Osobní náklady – v prvé řadě jsou tvořeny náklady mzdovými, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní sociální náklady (důchodové připojištění zaměstnanců).
f) Daně a poplatky – obsahují mimo silniční daň také daň z nemovitosti a ostatní daně a poplatky (kolky, dálniční známky, úhrada správních a soudních poplatků atd.).

g) Odpisy dlouhodobého majetku – v sobě obsahují jak odpisy hmotného majetku (budovy, haly, lisovací stroje) tak majetku nehmotného (software, ocenitená práva).
h) Ostatní provozní náklady – zde se řadí zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, prodaný materiál, odpisy, dary, tvorba zákonných a ostatních rezerv či opravné položky jak zákonné tak ostatní.
i) Finanční náklady – v sobě zahrnují bankovní úroky, ostatní finanční úroky a náklady.

Bylo by obtížné porovnávat mikropodnik Yannick Plast s. r. o. s údaji celého odvětví, jež jsou několikanásobně vyšší, proto jsem zvolila další úpravy, zvláště procentuální, které již relativně srovnatelnými jsou. Hodnoty ke srovnání jsem čerpala z výkazu zisku a ztráty společnosti Yannick Plast s. r. o. Absolutní ukazatele jsem porovnávala jak **horizontální** analýzou, jež vychází z analýzy trendů a zaměřuje se na vývoj položek výsledovky v čase (k vyhodnocení se užívá vyčíslení absolutních a relativních transformací po horizontu výkazů), tak analýzou **vertikální**, která vychází z procentuálního podílu jednotlivých položek výsledovky na stanoveném celku. V našem případě základnu tvoří celkové hodnoty výnosů a nákladů.

Tab. 4. Vertikální analýza výnosů a nákladů společnosti (Yannick Plast s. r. o., 2015)

		2012		2013		2014	
	(v tis. CZK)	CZK	%	CZK	%	CZK	%
I.	Tržby za prodej zboží	132	*0,82%*	48	*0,29%*	136	*0,63%*
II.	Výkony	15 594	*96,32%*	16 170	*98,27%*	21 351	*98,79%*
II. 1	*Tržby za prod. vl. výr. a služ.*	*15 456*	*99,12%*	*16 147*	*99,86%*	*21 264*	*99,59%*
II. 2	*Změna stavu zás.vl. činnosti*	*138*	*0,88%*	*23*	*0,14%*	*87*	*0,41%*
III.	Ostatní výnosy	463	*2,86%*	237	*1,44%*	126	*0,58%*
	VÝNOSY	**16 189**	***100,00%***	**16 455**	***100,00%***	**21 613**	***100,00%***
A.	Náklady na zboží	122	*0,76%*	42	*0,26%*	64	*0,30%*
B.	Výkonová spotřeba	13 224	*82,52%*	13 297	*81,80%*	16 951	*79,50%*
C.	Osobní náklady	2 261	*14,11%*	2 406	*14,80%*	2 881	*13,51%*
	Ostatní náklady	418	*2,61%*	510	*3,14%*	1 425	*6,68%*
	NÁKLADY	**16 025**	***100,00%***	**16 255**	***100,00%***	**21 321**	***100,00%***
	Zisk/ Ztráta	**164**		**200**		**292**	

Tab. 5. Vertikální analýza výnosů a nákladů odvětví (Yannick Plast s. r. o., 2015)

		2012	2013	2014
	(v tis. CZK)	%	%	%
I.	Tržby za prodej zboží	*14%*	*15%*	*15%*
II.	Výkony	*85%*	*84%*	*84%*
II. 1	*Tržby za prod. vl. výr. a sl.*	*100%*	*100%*	*100%*
II. 2	*Změna stavu zás. vl.činn.*	*0%*	*0%*	*0%*
III.	Ostatní výnosy	*1%*	*1%*	*1%*
	VÝNOSY	***100%***	***100%***	***100%***
A.	Náklady na zboží	*15%*	*16%*	*16%*
B.	Výkonová spotřeba	*70%*	*69%*	*69%*
C.	Osobní náklady	*8%*	*9%*	*9%*
	Ostatní náklady	*7%*	*6%*	*6%*
	NÁKLADY	***100%***	***100%***	***100%***
	Zisk/ Ztráta			

Tab. 6. Horizontální analýza výnosů a nákladů společnosti (Yannick Plast s. r. o., 2015)

	(v tis. CZK)	2012	2012/2013	2013	2013/2014	2014
I.	Tržby za prodej zboží	132	*-63,64%*	48	*183,33%*	136
II.	Výkony	15 594	*3,69%*	16 170	*32,04%*	21 351
II. 1	*Tržby za prod. vl. výr. a služ.*	*15 456*	*4,47%*	*16 147*	*31,69%*	*21 264*
II. 2	*Změna stavu zás. vl. činnosti*	*138*	*-83,33%*	*23*	*278,26%*	*87*
III.	Ostatní výnosy	463	*-48,81%*	237	*-46,84%*	126
	VÝNOSY	**16 189**	***1,64%***	**16 455**	***31,35%***	**21 613**
A.	Náklady na zboží	122	*-65,57%*	42	*52,38%*	64
B.	Výkonová spotřeba	13 224	*0,55%*	13 297	*27,48%*	16 951
C.	Osobní náklady	2 261	*6,41%*	2 406	*19,74%*	2 881
	Ostatní náklady	418	*22,01%*	510	*179,41%*	1 425
	NÁKLADY	**16 025**	***1,44%***	**16 255**	***31,17%***	**21 321**
	Zisk/ Ztráta	**164**		**200**		**292**

Tab. 7. Horizontální analýza nákladů a výnosů odvětví (Yannick Plast s. r. o., 2015)

	(v tis. CZK)	2012/2013	2013/2014
I.	Tržby za prodej zboží	*6,86%*	*8,93%*
II.	Výkony	*-1,72%*	*8,99%*
II. 1	*Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb*	*-1,37%*	*8,74%*
II. 2	*Změna stavu zásob vlastní činnosti*	*-100,64%*	*-10823%*
III.	Ostatní výnosy	*-19,01%*	*1,63%*
	VÝNOSY	***-0,78%***	***8,89%***
A.	Náklady na zboží	*7,22%*	*8,11%*
B.	Výkonová spotřeba	*-1,94%*	*5,46%*
C.	Osobní náklady	*0,46%*	*5,05%*
	Ostatní náklady	*-10,95%*	*8,00%*
	NÁKLADY	***-0,96%***	***6,00%***
	Zisk/ Ztráta		

Z výkazu je očividné, že se jedná o společnost s výrobním charakterem, neb většinový podíl na výnosech společnosti tvoří výkony, přesněji tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. Tržby za prodej zboží jsou v porovnání s výkony téměř zanedbatelné, avšak i přesto určitou část výnosů tvoří a hodnota je téměř srovnatelná s procentuální hodnotou celého odvětví. Tržby za prodej zboží jsou převážně tvořeny prodejem forem pro výrobu či jednotlivých lisovacích strojů, které odkupuje od společnosti YannickForm s. r. o. Z hlediska horizontální analýzy společnost vykazovala každoročně meziroční nárůst, a to i přesto, že v odvětví k roku 2013 došlo jak k poklesu výkonů tak celkových výnosů. Jelikož se jedná o výsledky odvětvově, a tedy je zde spojena výroba jak plastových tak pryžových výrobků, do značné míry v roce 2013 byly výsledky ovlivněny sníženým odběrem automobilek, jež se řadí mezi hlavní odběratele tohoto odvětví. Avšak v roce následujícím stejně jako u společnosti Yannick Plast s. r. o. došlo k opětovnému nárůstu celkových výnosů, což mají na svědomí jak zvýšené tržby za prodej zboží tak v prvé řadě zvýšený prodej vlastních výrobků a služeb. Vývoj celkových nákladů společnosti i celého odvětví je obdobný jako vývojová tendence celkových výnosů. Z hlediska zastoupení a podílu jednoznačně u firmy Yannick Plast s. r. o. vede položka výkonové spotřeby, což pouze potvrzuje tvrzení, že se jedná o ryze výrobní firmu. Kladnou známkou společnosti je, že i přesto, že výkonová spotřeby roste, ve vztahu k meziročnímu nárůstu výkonů je tato vývojová tendence spotřeby

nižší, což nasvědčuje určité hospodárnosti společnosti. V porovnání s odvětvím jsou rozdílové hodnoty výkonů a výkonové spotřeby procentuálně téměř totožné. Podíl osobních nákladů na nákladech je v analyzovaných letech na úrovni cca 14%. Meziroční nárůst osobních nákladů je částečně ovlivněn zvýšením počtu zaměstnanců a částečně růstem platového ohodnocení, stejně jak tomu je u celého odvětví. Na chvilku se zastavím u položky ostatních nákladů, jež v sobě zahrnuje jak položku daně a poplatky, tak odpisy, zůstatkovou cenu, změnu stavu rezerv, ostatní provozní a finanční náklady. V roce 2014 došlo k více jak 170% navýšení těchto nákladů. V První řadě na tom má svou zásluhu navýšení položky odpisů. Firma v předchozích dvou letech měla pozastavené odepisování, proto opětovný odpis navýšil o dvojnásobek hodnotu ostatních nákladů a s tím se objevila ve výsledovce i položka daní a poplatků. V roce 2014 společnost zvýšila o víc jak dvojnásobnou hodnotu dlouhodobý bankovní úvěr, což se odrazilo na hodnotě finančních nákladů.

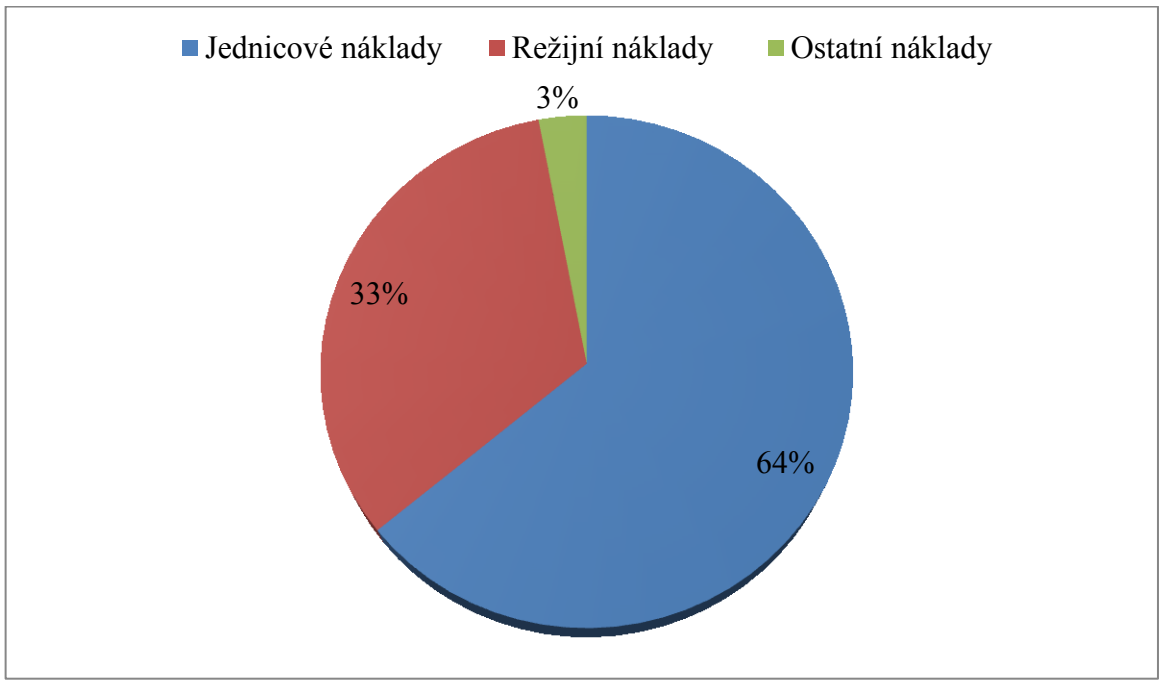
5.2 Náklady jednicové a režijní

Jak bylo napsáno v teoretické části, u jednicových nákladů se po rozeznání příčinné souvislosti vzniku daného výkonu a s ním souvisejících jednicových nákladů stanoví nákladový úkol, a to za pomoci norem spotřeby hospodářských zdrojů (jako je spotřeba energie, materiálu nebo služeb). Režijní náklady jsou formulovány v souhrnných položkách a člení se podle funkcí, které zastupují v daném procesu. Častokrát jsou náklady jednicové a režijní zaměňovány za náklady přímé a nepřímé, což v případě malých firem skutečností být může.

V tabulce (Tab. 8.), jsou znázorněny jednotlivé náklady společnosti rozčleněné na náklady režijní, jednicové a ostatní. Hovoříme o nákladech na prodané zboží, zůstatkové ceně prodaného dlouhodobého majetku. Tyto náklady jsou pokryty tržbami, jež podnik utržil jejich prodejem, to je důvodem, proč se tyto náklady nepřiřazují na jednotku výkonu. Z tabulky je čitelný podíl jednicových a režijních nákladů na celkových nákladech. Převládající charakter vykazují jednicové náklady nad náklady režijními v poměru 64% k 33%. Ve skladbě samostatných jednicových nákladů převládá podíl přímého materiálu s procentním vyjádřením 71%, což je pro podniky výrobního charakteru typické. Ostatní jednicové náklady jsou v poměru s přímým nákladem téměř zanedbatelné. U nákladů režijních figurují s největším podílem režijní služby, jež v sobě zahrnují nájemné, cestovné a různá poradenství.

Tab. 8. Rozdělení nákladů na jednicové a režijní v procentech (Yannick Plast s. r. o., 2015)

Náklady	v tis. CZK	Procentuální podíl	
Jednicové náklady (JN)		% podíl na CN	% podíl nad JN
Spotřeba přímého materiálu	9 669 Kč	45%	71%
Spotřeba přímé elektrické energie	1 038 Kč	5%	8%
Údržba	270 Kč	1%	2%
Přímé služby	857 Kč	4%	6%
Dopravní náklady	458 Kč	2%	3%
Úkolová mzda	1 024 Kč	5%	8%
Soc. a zdrav. poj. z úkol. mzdy	338 Kč	2%	2%
CELKOVÉ JEDNICOVÉ NÁKLADY	**13 654 Kč**	**64%**	**100%**
Režijní náklady (RN)		% podíl na CN	% podíl na RN
Spotřeba režijního materiálu	448 Kč	2%	6%
Spotřeba energie	115 Kč	1%	2%
Spotřeba vody	18 Kč	0%	0%
Opravy a údržby	270 Kč	1%	4%
Režijní služby	3 826 Kč	18%	54%
Režijní osobní náklady	1 024 Kč	5%	15%
Režijní soc. a zdrav. poj.	338 Kč	2%	5%
Daně a poplatky	17 Kč	0%	0%
Odpisy	498 Kč	2%	7%
Ostatní provozní náklady	323 Kč	2%	5%
Ostatní finanční náklady	523 Kč	2%	7%
CELKOVÉ REŽIJNÍ NÁKLADY	**7 062 Kč**	**33%**	**100%**
Ostatní náklady (ON)		% podíl na CN	% podíl na ON
Prodané zboží	64 Kč	0%	11%
Kursové ztráty z prodaného zboží	12 Kč	0%	2%
Odpisy SMV + lisovací stroje	213 Kč	1%	35%
Zůstatková cena a ostatní	316 Kč	1%	52%
OSTATNÍ NÁKLADY CELKEM	**605 Kč**	**3%**	**100%**
NÁKLADY CELKEM	**21 321 Kč**	**100%**	



Obr. 8. Podíl jednicových a režijních nákladů na nákladech celkových (Yannick Plast s. r. o., 2015)

Obecně podnik stále hospodaří převážně s náklady jednicovými, což je u výrobních firem běžné. Ovšem novodobá tendence směřuje k čím dál většímu podílu nákladů režijních. Klesá podíl jednicové práce na úkor nárůstu podílu automatizovaně probíhajících procesů. Velkou část režijních nákladů tvoří náklady fixní. Stejně tak dochází k zvýšení nákladů na plánovací činnosti a kontrolní a strategické aktivity, jimiž mohou být náklady na výzkum a vývoj, náklady na řízení výroby, kontrolu kvality a jiné.

5.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

Náklady důležité pro členění nákladů ve vztahu k objemu výroby jsou známy dvoje. Fixní náklady, jež se s objemem výroby nemění, dále variabilní náklady, které jsou na objemu výroby závislé. Jelikož se jedná o mikropodnik, je zde plno nákladů fixních, jež se považují za náklady režijní a stejně tak náklady variabilní, které se považují za náklady jednicové. Ne vždy to je správné, proto firma dále s některými náklady pracuje a rozpočítává je dle příslušných základen a poměrů.

Fixní náklady tvoří okolo 35 % celkových nákladů a podílí se na nich následující položky:

- Spotřeba materiálu a energie: zpravidla vznikají díky administrativní a marketingové činnosti. Nemají přímou souvislost s výrobní aktivitou společnosti a nejsou závislé na objemu produkovaných výkonů. Řadíme zde obvykle nákup PHM, nákup drobných hmotných potřeb potřebných převážně v administrativě, drobný hmotný investiční majetek, částečně nákup a spotřeba náhradních dílů, spotřeba vody, či z deseti procent spotřeba energie.
- Služby: tvoří největší podílenou část na celkových fixních nákladech a jsou složeny částečně z oprav a udržování, z cestovného, nájemného, telefonních poplatků, služeb účetního poradenství a veškerých nájmů lisů.
- Mzdové náklady a náklady na sociální a zdravotní pojištění: řadí se mezi položky s největším podílem na fixních nákladech. Jsou složeny z mezd THP, jež nejsou nikterak ovlivněni objemem produkce a jsou odměňováni mzdami fixními, plus zahrnuje fixní části mezd výrobních pracovníků.
- Daně a poplatky: obsahují silniční daň a ostatní daně a poplatky.
- Ostatní provozní náklady + manka a škody: jedná se fixní pojištění, haléřová vyrovnání či pojištění od ŠkoFINu a manka a škody z provozní činnosti.
- Odpisy: značný podíl na fixních nákladech tvoří odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a to okolo 7 %.
- Změna stavu rezerv a opravných položek: jedná se o položku, jež nemá přímou souvislost s objemem výroby, ale přesto ji do fixních nákladů řadíme. Společnost v daném období netvořila ani nečerpala rezervy, zato došlo ke změně opravných položek.
- Ostatní finanční náklady + manka a škody: jsou tvořeny převážně bankovními úroky, úroky z přijatých půjček, dále kursovými ztrátami či faktoringovými poplatky.

Tab. 9. Rozdělení fixních nákladů v roce 2014 (Yannick Plast s. r. o., 2015)

	2014	
Fixní náklady	v CZK	% podíl
Spotřeba materiálu a energie	**723 088 Kč**	9,60%
*Nákup PHM	247 198 Kč	
*Nákup drobných potřeb	96 857 Kč	
*Nákup DHIM	85 090 Kč	
*Nákup a spotřeba náhradních dílů	479 Kč	
*Spotřeba vody	17 535 Kč	
*Ostatní materiál	160 567 Kč	
*Spotřeba energie	115 363 Kč	
Služby	**4 822 822 Kč**	64,01%
*Opravy a udržování	178 016 Kč	
*Cestovné	212 236 Kč	
*Ostatní služby	585 102 Kč	
*Nájemné + nájmy lisů	3 736 904 Kč	
*Telefonní poplatky	110 564 Kč	
Mzdové náklady	**512 227 Kč**	6,80%
Sociální a zdravotní pojištění	**168 865 Kč**	2,24%
Zákonné sociální náklady	**156 769 Kč**	2,08%
Daně a poplatky	**17 091 Kč**	0,23%
Odpisy	**604 137 Kč**	8,02%
Tvorba a zúčtování zákon. opr. položek	**11 054 Kč**	0,15%
Ostatní provozní náklady	**63 864 Kč**	0,85%
Ostatní finanční náklady	**455 041 Kč**	6,04%
FIXNÍ NÁKLADY CELKEM	**7 534 958 Kč**	100%

Variabilní náklady představují většinovou část celkových nákladů, pohybujících se okolo 65 %. Do této skupiny nákladů se řadí:

- Spotřeba materiálu a energie: je položka podílející se z největší části na variabilních nákladech. Je tvořená nákupem a spotřebou základních potřebných materiálů pro výrobu a nezbytných přídavných surovin. Dále se zde připočítává energie spotřebovaná přímo ve výrobě. Jedná se o položku, jež je přímo úměrná růstu produkce.

- Služby: pod touto položkou společnost uvádí dopravu jako nákup služeb a opravy spojené s lisovacími stroji a jiných.
- Náklady na prodané zboží: náklady tohoto typu se nepojí přímo s výrobou ani nejsou závislé na objemu výroby, ale rozšiřují nabídkové portfolio firmy. Závislost vzniká na objemu domluvených a smluvených odběru v daném roce
- Mzdové náklady: se jednoznačně řadí mezi náklady variabilní, díky své závislosti na objemu výroby. Čím víc podnik vyrábí, tím větší počet zaměstnanců potřebuje a tím se zvyšují mzdové náklady spojené se zvýšením počtu osob či zákonem stanovené příplatky ke mzdám za práci v noci, o víkendech nebo ve svátky.
- Ostatní provozní náklady: zde je započítána hodnota zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, dále drobné náklady spojené s dary a odpisy pohledávek.
- Daň z příjmu z běžné činnosti

Tab. 10. Rozdělení variabilních nákladů v roce 2014 (Yannick Plast s. r. o., 2015)

	2014	
Variabilní náklady	v CZK	% podíl
Spotřeba materiálu a energie	**10 546 908 Kč**	76,50%
*Spotřeba materiálu	9 133 501 Kč	
*Nákup a spotřeba náhradních dílů	479 Kč	
*Ostatní materiál	374 656 Kč	
*Spotřeba energie	1 038 272 Kč	
Prodané zboží	**63 674 Kč**	0,46%
Služby	**857 760 Kč**	6,22%
*Opravy a udržování	361 427 Kč	
*Ostatní služby	61 368 Kč	
*Nákup služby - doprava	434 965 Kč	
Mzdové náklady	**1 536 680 Kč**	11,15%
Sociální a zdravotní pojištění	**506 595 Kč**	3,67%
Ostatní provozní náklady	**102 071 Kč**	0,74%
Odpisy lisů	**106 612 Kč**	0,77%
Daň z příjmu z běžné činnosti	**65 930 Kč**	0,48%
VARIABILNÍ NÁKLADY CELKEM	**13 786 230 Kč**	100%

Tab. 11. Podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech (Yannick Plast s. r. o., 2015)

	2014	
	v CZK	% podíl
Fixní náklady	7 534 958 Kč	35,34%
Variabilní náklady	13 786 230 Kč	64,66%
Celkové náklady	**21 321 188 Kč**	100%

5.4 Kalkulace nákladů

Předmět kalkulace v podniku Yannick Plast s. r. o. tvoří kalkulační jednice, a to odbytových výkonů, určených pro externí zákazníky v podobě výrobků. Objektem kalkulace se jeví taktéž kalkulované množství. Zpravidla se výrobky vyrábí po určitých dávkách zadaných jedním výrobním příkazem. Výslednou kalkulaci takové dávky vypočteme podělením celkových nákladů kalkulovaného množství počtem skutečně vyrobených kalkulovaných jednic.

Kalkulační systém podniku

Společnost využívá pro kalkulaci výkonů kalkulace předběžné (operativní, plánované, propočtové) a kalkulace výsledné. Teoretický základ byl již popsán v teoretické části, proto se to již zmiňovat nebude.

- Operativní kalkulace – podnik sestrojuje na bázi podrobných norem spotřeby materiálu a času. Výši režijních položek si společnost stanovuje dle sazeb či přirážek režijních nákladů.
- Propočtová kalkulace – na základě propočtové kalkulace se stanovuje cena u výrobku nových, u kterých není ještě dopodrobna vypracovaná dokumentace.
- Plánová kalkulace – se sestavuje k 1. datu nového hospodářského roku, a to na základě operativních norem.
- Výsledná kalkulace – je firmou sestavována až po dokončení výroby sloužící pro kontrolu spotřebovaných nákladů. Společnost dále s údaji výsledné kalkulace pracuje a používá je pro kalkulace následující.

Metody kalkulace

V podniku se kalkulace řídí téměř přirážkovou metodou, jež patří k jednomu z nejčastějších typů kalkulací. Metoda se řadí do kalkulací úplných nákladu, neboli jde o absorpční kalkulaci. Téměř bylo zmíněno proto, že společnost z této metody vychází, ale dále si to upravuje dle svých potřeb a možností.

Společnost vyrábí neskutečné množství výrobků různých druhů a velikostí, pro něž je potřebné různé množství a druhy materiálu. Taktéž je rozdílná pracnost jednotlivých výrobků, zatížení výrobních strojů nebo časová potřeba, proto režijní náklady, které při výrobě na daném stroji vznikly, jsou přičítány kalkulovaným jednotkám výkonů do té míry, do jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. K přičítání režijních nákladů dochází na základě rozvrhové základny u výrobní režie, a to rozpočtem fixních nákladů dle sumy plánovaných ročních nasazení lisů v hodinách (rozvrhová základna), u výrobní režie strojů podnik vychází z kalkulace režie strojů. S odbytovou režií podnik nepočítá a náklady spojené s odbytem (balení, doprava …) přímo rozpočítává na jednotku výkonu.

Výpočet sazby výrobní režie

Tab. 12. Výpočet sazby výrobní režie společnosti Yannick Plast s. r. o. (Yannick Plast s. r. o., 2015)

Fixní náklady	4 500 000 Kč/rok
Plánované roční nasazení lisů v hod.	30 000 hod/rok
Výrobní režie	**150,00 Kč na hodinu práce lisu**

Ukázka výpočtu sazby režie strojů

Kalkulace režie strojů	Odpis	Údržba	Spotřeba	Mzdy	CELKEM
ARBURG Allrounder 320,420,470	75.54 Kč	24.78 Kč	**92.50 Kč**	101.25 Kč	**294.08 Kč**
ARBURG 570 A 2000-800	107.92 Kč	26.67 Kč	**111.00 Kč**	101.43 Kč	**347.02 Kč**
ENGEL 3500/700	215.84 Kč	47.50 Kč	**129.50 Kč**	101.25 Kč	**494.09 Kč**
SELEX TH450S	90.55 Kč	26.67 Kč	**85.10 Kč**	101.25 Kč	**303.56 Kč**
Robotické technologické centrum	21.58 Kč	23.33 Kč	**11.10 Kč**	- Kč	**56.02 Kč**

Obr. 9. Ukázka výpočtu sazby režie strojů (Yannick Plast s. r. o., 2015)

Kalkulace režie lisu

ARBURG Allrounder 320,420,470

			Rok	Hodina
	nasazení lisu	264 dnů	6,000 hodin	
	Životnost lisu v letech		10	60,000
	Pořizovací cena lisu	3,500,000.00 Kč	350,000.00 Kč	58.33 Kč
5%	Finanční náklady	1,032,660.12 Kč	103,266.01 Kč	17.21 Kč
	Odpis lisu		453,266.01 Kč	75.54 Kč
	Olejové náplně	300 lit	8,700.00 Kč	1.45 Kč
	Náhradní díly	100,000.00 Kč	100,000.00 Kč	16.67 Kč
	servisní činnost	20	40,000.00 Kč	6.67 Kč
	Udržba celkem		148,700.00 Kč	24.78 Kč
3.70 Kč/KWhod	Spotřeba elektřiny	150,000 KWhod/rok	555,000.00 Kč	92.50 Kč
	Obsluha stroje	75 Kč/hod	607,500.00 Kč	101.25 Kč
	Režije stroje		1,764,466.01 Kč	294.08 Kč

ENGEL 3500/700

			Rok	Hodina
	nasazení lisu	264 dnů	6,000 hodin	
	Životnost lisu v letech		10	60,000
	Pořizovací cena lisu	10,000,000.00 Kč	1,000,000.00 Kč	166.67 Kč
5%	Finanční náklady	2,950,457.50 Kč	295,045.75 Kč	49.17 Kč
	Odpis lisu		1,295,045.75 Kč	215.84 Kč
	Olejové náplně	900 lit	45,000.00 Kč	7.50 Kč
	Náhradní díly	200,000.00 Kč	200,000.00 Kč	33.33 Kč
	servisní činnost	20 hod	40,000.00 Kč	6.67 Kč
	Udržba celkem		285,000.00 Kč	47.50 Kč
3.70 Kč/KWhod	Spotřeba elektřiny	210,000 KWhod/rok	777,000.00 Kč	129.50 Kč
	Obsluha stroje	75 Kč/hod	607,500.00 Kč	101.25 Kč
	Režije stroje		2,964,545.75 Kč	494.09 Kč

Obr. 10. Ukázka podrobné kalkulace režie lisů (Yannick Plast s. r. o., 2015)

Nejde si nepovšimnou položky obsluhy stroje, jež zahrnuje mzdu obsluhujícího pracovníka. V běžných metodách přirážkové kalkulace se mzda přičítá následně po přímém materiálu jako položka přímých mezd. Tento podnik však zaměstnává pouze určitý počet zaměstnanců, kteří v jeden okamžik obsluhují hned několik strojů, proto položka mezd je započítána v režiích stroje a nemá svou vlastní položku.

Kalkulační vzorec

Na příkladu konkrétního výrobku – Přepravka KOMPAKT 24 x 0,33 l černá, bude předveden kalkulační vzorec podniku, jež si podnik přizpůsobil svým možnostem a potřebám. Kalkulace je znázorněna na jedné jednotce, firma však kalkuluje výrobek jako balení. V tomto případě by kalkulace byla provedena pro jednu paletu složenou z 64 ks.

Tab. 13. Kalkulační vzorec – Přepravka Kompakt 24 x 0,33 l (Yannick Plast s. r. o., 2015)

	v Kč
Spotřeba přímého materiálu	37,98 Kč
Náklad na odpad z výroby	- Kč
Náklad na kompletaci materiálu	- Kč
Režie stroje	7,50 Kč
Výrobní režie	2,50 Kč
Cena balení	0,45 Kč
Výrobní náklady	**48,43 Kč**
Náklady na dopravu	0,46 Kč
Celkem náklady na prodej	**48,90 Kč**
Zisková přirážka (5 % z nákladové ceny)	2,44 Kč
Doporučená prodejní cena	**51,34 Kč**

Postup při tvorbě doporučené prodejní ceny výrobku, dle podnikového kalkulačního vzorce je následující:

V první řadě se sečtou následující položky pro určení celkových výrobních nákladů:

- Spotřeba přímého materiálu – vypočítá se jako součet druhu suroviny s druhem použité barvy a druhem ostatního materiálu. Jednotlivé druhy jsou v průběhu vynásobeny cenou, a tak se získá cena spotřebovaného materiálu na jednu měrnou jednotku, nebo kus.
- Náklad na odpad z výroby – v tomto případě byla položka odpadu zanedbatelná.
- Náklad na kompletaci materiálu – při výrobě tohoto výrobku byl nulový.
- Režie stroje – stanoví se kalkulací režie lisu sečtením položek odpisu, údržby, spotřeby energie a mzdou obsluhujícího pracovníka.
- Výrobní režie – se určí na základě rozpočtení fixních ročních nákladů přes rozvrhovou základnu složenou z plánovaného ročního nasazení strojů v hodinách.
- Cena balení – se stanovuje přímo na kus.

V dalším kroku dojde k přímému určení nákladů na dopravu přiřazenému na kus. Položky výrobních nákladů a nákladů na dopravu se sečtou a získáme nákladovou cenu. V posledním kroku se k této hodnotě přičte zisková přirážka 5 % a výsledkem je doporučená prodejní cena Přepravky KOMPAKT 24 x 0,33 l.

6 PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ – ROZPOČETNICTVÍ

Společnost sestavuje rozpočty vždy v závěru hospodářského roku, tzn. v měsících květen a červen daného kalendářního roku. Jedná se o rozpočet krátkodobý, tedy rozpočet na dobu kratší než je jeden rok. Rozpočty jsou sestavovány ze strany jednoho ze dvou jednatelů a slouží pro informační účel.

Hlavní účel sestavování rozpočtů ve firmě spočívá v prvé řadě v řízení a kontrole průběžného výsledku společnosti a to jak nákladů, tak výnosů. Dále je rozpočet sestavován za účelem řízení a kontroly cash-flow, tudíž toku příjmů a výdajů, pohledávek a závazků. V neposlední řadě slouží pro řízení a kontrolu činnosti zaměstnanců.

Postup rozpočtování je následující:

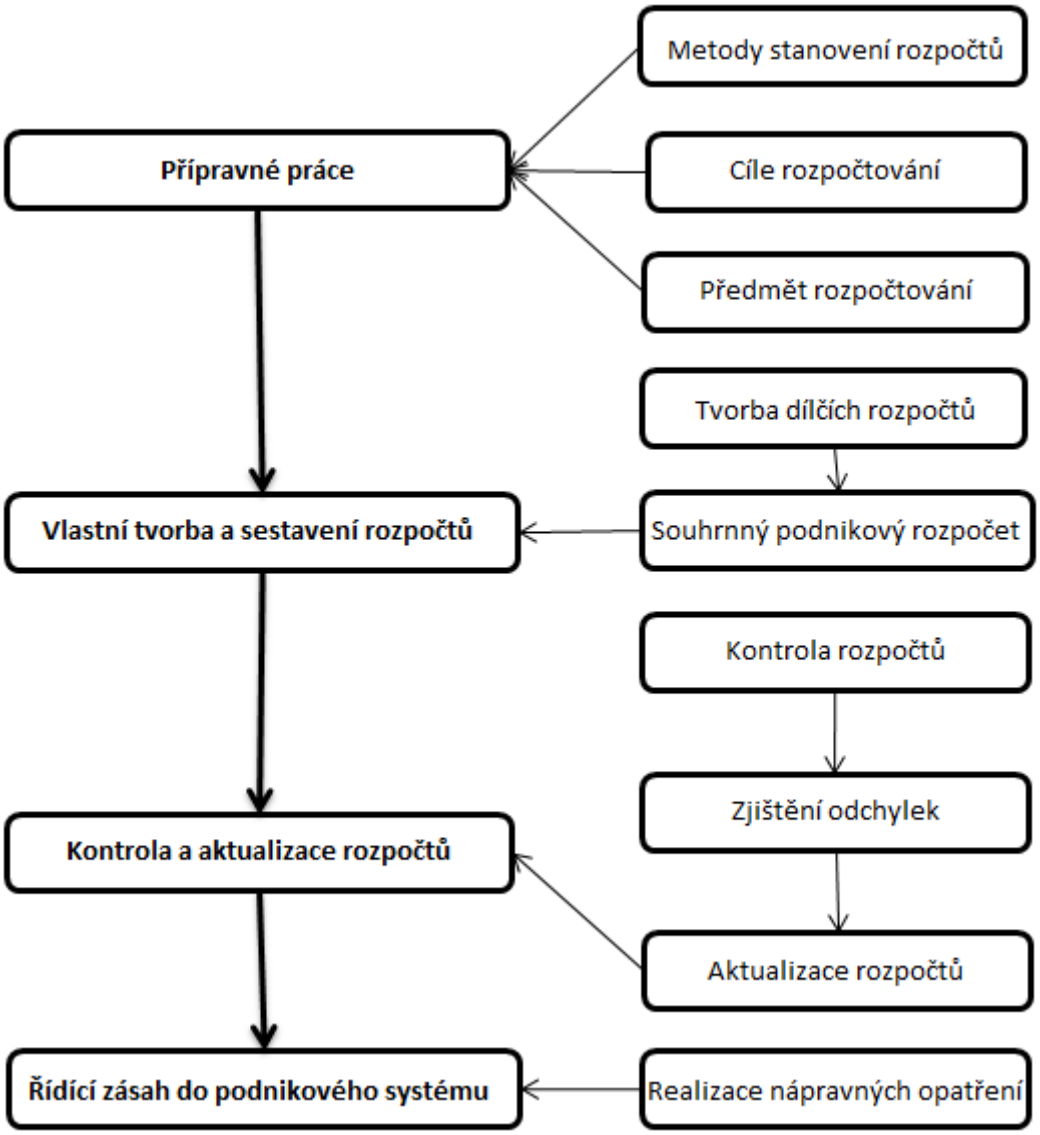
a) Přípravné práce – zahrnují cíle rozpočtování, předmět rozpočtování a s tím spojené metody. Dále se do přípravné etapy zahrnují úkony pojící se sběrem dat a informací a jejich aktualizací.
b) Vlastní tvorba a sestavení rozpočtů – je složena ze samotné tvorby základních dílčích rozpočtů a následného zesumírování v souhrnný podnikový rozpočet.
c) Kontrola a aktualizace rozpočtů – se provádí za účel zjištění odchylek, jejich velikostí, příčin a zvážení možností, jak tyto odchylky korigovat.
d) Řídící zásah do podnikového systému – prováděný se záměrem realizovat nápravná opatření, s cílem dosáhnou plánovaných – rozpočtovaných výsledků podniku.

Sestavení rozpočtu nákladů a výnosů slouží k řízení a kontrole výsledku hospodaření společnosti. Rozpočet je sestavován za pomocí nákladových a výnosových účtů, u nichž firma vychází z předchozích let, z aktualizovaných obchodních smluv (cenové, dodací a platební podmínky dodávek), plánu výkonů na rozpočtované období, jež vychází z předpokládaných prodejů jednotlivých výrobků odběratelům. Tento rozpočet je měsíčně hodnocen a aktualizován.

Rozpočet cash-flow je ve firmě sestavován za účelem řízení toku hotovosti a k předcházení platební neschopnosti. Roční plán příjmů a výdajů je odvozen a sestavován na základě plánů odběratelů a dodavatelů. Společnost při tvorbě vychází plánovaného objemu produkce výkonů a následného prodeje výrobků, z kalkulací materiálu na výrobky, z hodnocení platební morálky jednotlivých odběratelů a zákazníků. Z výše uvedených vstupů sestavují

rozpočet, jež opět měsíčně aktualizují a řídí podle něj obrat zásob a materiálu a hotových výrobků, splatnost závazku popřípadě vymáhání pohledávek.

Sestavené rozpočty jsou pro podnik významné z hlediska plnění plánů v průběhu roku. Při Zjištění negativní odchylky se podnik snaží eliminovat vyvíjením protiopatření určitých opatření.



Obr. 11. Grafické znázornění průběhu tvorby rozpočtu ve společnosti Yannick Plast s. r. o. (Yannick plast s. r. o., 2015)

7 DOPORUČENÍ

Společnost Yannick Plast s. r. o. podniká již desátým rokem, tudíž již má určitý zaběhlý systém vedení a řízení nákladů. Při bližším zkoumání hlavních ekonomických veličin a výsledku hospodaření, je očividný každoroční nárůst výsledku hospodaření, který je zapříčiněn především růstem provozního výsledku hospodaření a téměř z 95% zvýšením prodeje vlastních výrobků a služeb. Ruku v ruce s výnosy rostou úměrně i náklady a v první řadě výkonová spotřeba, což je pro výrobní podniky charakteristické. Z této analýzy tudíž mohu vyvodit, že firma disponuje zdravou strukturou nákladů.

Co bych však v první řadě firmě doporučila, je zaměření se nejen na řízení finančního účetnictví, ale řízení účetnictví manažerského. Firmě **chybí členění nákladů** v nákladovém účetnictví. Zde bych navrhla popřípadě analytické členění dle syntetických účtů finančního účetnictví, jež by firmě umožnil pracovat se dvěma základními druhy členění nákladů najednou. Druhové členění, by poskytovalo firmě informace o spotřebě vstupních ekonomických zdrojů a účelové členění by posloužilo k hodnocení přiměřenosti nákladů skrz rozčlenění nákladů na jednicové a režijní, fixní a variabilní. Jako příklad uvádím analytické členění spotřeby materiálu:

Tab. 14. Ukázka analytického členění spotřeby materiálu

501	Spotřeba materiálu
501103	Přímý materiál - Plasty - Regenerát - čistý
501106	Přímý materiál - Plasty - Regenerát - přepravky
501111	Přímý materiál - Plasty - Koncentráty
501112	Přímý materiál - Plasty - Potiskovací barvy
501113	Přímý materiál - Plasty - Obaly
501114	Přímý materiál - Plasty - Oběhové palety a bedny
501121	Přímý materiál - Plasty - Zálisky
501333	Přímý materiál-Plasty-Regenerát- k přečištění
501430	Drobný HM - Měřidla a měřící zařízení
501451	Drobný HM - do 5.000 Kč
501452	Drobný HM - od 5.000 do 40.000 Kč
501500	Přímý materiál - Plasty - Regenerát - vlastní
501604	Režijní materiál - Benzín
501605	Režijní materiál - Nafta
501607	Režijní materiál - Plyn
501700	Režijní materiál - Hygienické a čisticí prostředky
501702	Režijní materiál - Kancelářské potřeby

Kalkulace nákladů představuje jeden z hlavních podkladů pro řízení nákladů dílčích výkonů, dále jsou potřebné pro plánování a kontrolu plánů a rozpočtů v průběhu roku, neboli pro operativní řízení a slouží jako podklad pro udávání cen samostatných výrobků. Společnost stejně jako spousta jiných firem využívá kalkulaci úplných nákladů pomocí přirážkové metody. K hlavním přednostem této metody patří především široká využitelnost v heterogenní výrobě a značná jednoduchost. Značné nepřesnosti vznikají při špatném rozvržení nepřímých nákladů, a to z velké části díky chybným rozvrhovým základnám. Společnost Yannick Plast s. r. o. využívá při kalkulování výrobní režii, kde fixní roční náklady rozvrhuje za pomoci plánovaného ročního nasazení strojů v hodinách. Tato režie zastupuje jak výrobní tak správní režii, proto mým návrhem je rozdělit tuto režii na dvě. **Výrobní režie** by se skládala pouze z nákladových položek, jež by přímo souvisely s řízením a obsluhou výroby. Zařadila bych zde položky režijní mzdy, opotřebení a odpisy strojů, spotřebu režijní energie, náklady spojené s údržbou a opravou, náklady spojené s technickým rozvojem a režijní materiál. **Správní režie** by poté obsahovala pouze náklady spojené se správou podniku – odpisy správních budov, platy řídicích pracovníků, poštovné, telefonní poplatky, pojištění.

Rozpočetnictví ve společnosti nemá svůj pevný základ, a tudíž se stává pouze okrajovým podkladem pro řízení nákladů. Proces rozpočtování se stává o to náročnější čím širší je sortiment výrobků, materiálů a množství odběratelů a dodavatelů.

V **řízení rozpočtů** firmou považuji za pozitivní především použití flexibilních rozpočtů, jež jsou měsíčně aktualizovány a přizpůsobovány výkyvům ve změnách objemů výroby a jiným neočekávaným změnám. Nedostatek naopak spatřuji v orientaci rozpočtů na výsledek nikoli na příčiny. Mým návrhem je v prvé řadě, aby se rozpočetnictví zařadilo mezi hlavní činnosti pracovníků ekonomického útvaru a ne jen jako informační záležitost jednoho ze dvou jednatelů.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat náklady podniku, posoudit jakým způsobem v podniku dochází k jejich řízení a v konečném důsledku navrhnout určitá zlepšení. Práce je složena ze dvou základních částí – z části teoretické a praktické.

V teoretické části byl cílem rozbor literárních pramenů, které pojednávají o nákladech, jejich členění, kalkulování, metodách a nástrojích používaných při řízení nákladů. V úvodu praktické části, po samotném představení firmy, jejich aktivit a taktéž vývoje hospodaření za roky 2012-2014, následovala analýza nákladů v členění dle druhu. Pro lepší představu o hospodaření byly nákladové druhy analyzovány jak horizontálně, tak vertikálně a navíc za pomoci výsledků z odvětví došlo k porovnání jednotlivých veličin. Následovalo členění důležité z pohledu manažerského rozhodování na náklady jednicové a režijní a dle závislosti na objemu výkonů - na fixní a variabilní. V oblasti řízení nákladů byla pozornost věnována především způsobu provádění kalkulací v podniku s malou ukázkou kalkulačního vzorce a v neposlední řadě byl zmíněn systém, jakým společnost řeší rozpočetnictví. V samotném závěru práce následovalo zhodnocení prováděných aktivit, jejich přednosti a nedostatky v současném systému řízení nákladů a byla navržena určitá doporučení pro vylepšení.

Věřím, že tato bakalářská práce nebude poskytovat přínos pouze mně, ale pomůže také společnosti v jejím dalším působení. Na závěr bych chtěla ještě jednou poděkovat společnosti Yannick Plast s. r. o. za spolupráci a poskytnutí veškerých podkladů a informací.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČECHOVÁ, Alena, 2006. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: ComputerPress, vi, 182 s. ISBN 8025111245.

ČECHOVÁ, Alena, 2011, *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: ComputerPress, vi, 194 s. ISBN 9788025128312.

DRURY, Colin, 2004. *Management and costaccounting*. 6th ed. London: Thomson Learning, xxxii, 1280 s. ISBN 1844800288.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 9788073572990.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: WoltersKluwer Česká republika, 391 s. ISBN 9788073577124.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GradaPublishing, 259 s. ISBN 9788024724713.

KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 8072611410.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví.* 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 9788072612178.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky.* 1. vyd. Praha: Grada, 208 s. ISBN 9788024753164.

MPO | Panorama zpracovatelského průmyslu | Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2013 [online]. 2005. [cit. 2015-04-10]. Dostupné z: http://www.mpo.cz/dokument154179.html

POLÁCH, Jiří, 2012, *Reálné a finanční investice.* Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, xvi, 263 s. ISBN 9788074004360

POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. ISBN 9788024729749.

POPESKO, Boris, 2010. *Řízení nákladů metodou Activity-BasedCosting v praxi průmyslových firem: ManagingofthecostsusingActivity-BasedCosting in practiceofmanufacturingin-*

dustries : teze habilitační práce. Ve Zlíně: Univerzita Tomáše Bati, 64 s. ISBN 9788073189327.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 9788024734941.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ, 2010. *Reporting. 3*., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 221 s. ISBN 9788024727592.

WAGNER, Jaroslav, 2009. *Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. 1. vyd. Praha: Grada, 248 s. ISBN 9788024729244.

YANNICK: O nás [online]. 2015. [cit. 2015-04-10]. Dostupné z: http://www.yannick.cz/o-nas-2.html

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 9788073186241.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

b	Variabilní náklady na 1 jednotku
BZ	Bod zvratu
CN	Celkové náklady
CV	Celkové výnosy
CZ	Cizí zdroje
EBT	Zisk před zdaněním
FN	Fixní náklady
HV	Hospodářský výsledek
N	Celkové náklady
N_j	Náklady na jednotku
NRN	Nepříme režijní náklady
p	Cena výrobku
PP	Procento přirážky
q	Objem výroby
Q	Objem celkových výkonů
RZ	Rozvrhová základna
T	Tržby
u	Marže na jednotku
U	Marže celková
VN	Variabilní náklady
Z	Zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Průběh celkových variabilních nákladů 17
Obr. 2. Průběh průměrných variabilních nákladů 18
Obr. 3. Grafická analýza bodu zvratu 19
Obr. 4. Struktura ceny produktu 27
Obr. 5. Kalkulační systém a jeho členění 27
Obr. 6 Logo společnosti 33
Obr. 7. Organizační struktura společnosti Yannick Plast s. r. o. 36
Obr. 8. Podíl jednicových a režijních nákladů na nákladech celkových 44
Obr. 9. Ukázka výpočtu sazby režie strojů 49
Obr. 10. Ukázka podrobné kalkulace režie lisů 50
Obr. 11. Grafické znázornění průběhu tvorby rozpočtu ve společnosti. 53

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců 36
Tab. 2. Vývoj hospodářského výsledku v letech 2012 – 2014 37
Tab. 3. Vývoj HV v letech 2012-2014 sledované společnosti a odvětví 37
Tab. 4. Vertikální analýza výnosů a nákladů společnosti 39
Tab. 5. Vertikální analýza výnosů a nákladů odvětví 40
Tab. 6. Horizontální analýza výnosů a nákladů společnosti 40
Tab. 7. Horizontální analýza nákladů a výnosů odvětví 41
Tab. 8. Rozdělení nákladů na jednicové a režijní s procentuálním vyjádřením 43
Tab. 9. Rozdělení fixních nákladů v roce 2014 46
Tab. 10. Rozdělení variabilních nákladů v roce 2014 47
Tab. 11. Podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech 48
Tab. 12. Výpočet sazby výrobní režie společnosti Yannick Plast s. r. o. 49
Tab. 13. Kalkulační vzorec – Přepravka Kompakt 24 x 0,33 l 51
Tab. 14. Ukázka analytického členění spotřeby materiálu 54