

# **Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, s. r. o.**

Volf Jiří

---

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: Jiří Volf  
Osobní číslo: M12384  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: Management a ekonomika  
Forma studia: prezenční

Téma práce: Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, s. r. o.

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

### I. Teoretická část

- Na základě literárních pramenů proveďte jejich průzkum a zpracujte teoretické poznatky týkající se oblasti nákladů a jejich řízení

### II. Praktická část

- Představte zkoumanou firmu.
- Zpracujte analýzu současného řízení nákladů ve společnosti XY, s. r. o.
- Zhodnoťte výsledky analýz a zpracujte návrh, který povede k zlepšení řízení nákladů ve společnosti XY, s. r. o.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DOYLE, David P. Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006, 227 s. ISBN 80-735-7189-7.  
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví: Cost control, a strategic guide. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.  
OLIVER, Lianabel. The cost management toolbox: a manager's guide to controlling costs and boosting profits. 3., dopl. a aktualiz. vyd. New York: AMACOM, 2000, 353 p. Prosperita firmy. ISBN 08-144-7053-X.  
POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Karel Slinták, PhD.  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015  
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
děkanka



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

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE


### Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/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 diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/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 diplomovou/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 – diplomovou/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 diplomové/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 diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/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,

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

Ve Zlíně 14.05.2015

  
.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Předmětem této bakalářské práce je analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, s. r. o. Teoretická část práce je zaměřena na přehled základních znalostí, které jsou nezbytné ke správnému zpracování části praktické. Zahrnuje definici nákladů podle finančního a manažerského pojetí, a dále se podrobně zabývá členěním nákladů a kalkulacemi. V praktické části je nejprve představena společnost XY, s. r. o., poté následuje analýza nákladů s analýzou současného stavu kalkulací ve společnosti. Dále následuje návrh členění nákladů na fixní a variabilní složku a úprava současného kalkulačního vzorce pro výpočet ceny. Závěr práce se zabývá celkovým zhodnocením a návrhy vhodných opatření.

Klíčová slova: náklady, kalkulace, alokace, manažerské účetnictví, členění nákladů, řízení nákladů, bod zvratu

## **ABSTRACT**

The objective of this Bachelor thesis is a cost analysis in order to manage the business expenditure with the overall goal of increasing profitability of company XY, s.r.o. The theoretical portion of this thesis focuses primarily on the list of basic knowledge essential to perform the appropriate practical analysis that follows. It includes but is not limited to definition of expenditure from financial and management standpoint. It further deals with subdividing the cost in categories and their appropriate calculations. The practical section of this thesis provides an introduction to the XY, s.r.o., followed by a cost analysis and analysis of current state of affairs within the company. The next section includes a proposal for categorizing costs as fixed and variable and as a result, an adjustment to the formula for calculations of the final retail price. The thesis concludes with the overall assessment of the spend management and proposed measures to improve the current systems.

Keywords: Costs, calculations, allocations, management accounting, subcategorizing costs, cost management, Cost-Volume-Profit Analysis

Nejdříve bych chtěl poděkovat panu Ing. Karlovi Slintákovi PhD. za odborné vedení této práce a jeho vstřícný přístup.

Dále bych rád poděkoval společnosti XY, spol. s r.o., že mi poskytla informace potřebné ke zpracování daného tématu.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>12</b>
1.1 NÁKLADY Z POHLEDU FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	12
1.2 NÁKLADY Z POHLEDU MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....	13
1.3 POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
1.4 KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	14
1.4.1 Druhové členění nákladů.....	15
1.4.2 Účelové členění nákladů .....	16
1.4.3 Kalkulační členění nákladů .....	17
1.4.4 Náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů .....	18
1.4.5 Relevantní a irelevantní náklady.....	20
1.4.6 Oportunitní náklady .....	21
1.5 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ .....	21
1.5.1 Nákladová funkce.....	22
1.5.2 Analýza bodu zvratu .....	23
1.6 NÁKLADY A ZÁKLADNÍ KATEGORIE EKONOMICKÉHO ŘÍZENÍ PODNIKU.....	24
1.6.1 Hospodárnost.....	24
1.6.2 Nákladovost.....	24
1.6.3 Peněžní toky .....	24
1.6.4 Likvidita .....	25
<b>2 KALKULACE</b> .....	<b>26</b>
2.1 NÁKLADOVÁ ALOKACE .....	27
2.1.1 Alokační principy.....	27
Princip alokace dle příčinné souvislosti.....	27
Princip alokace dle únosnosti nákladů.....	27
Princip alokace průměrování .....	27
2.2 ROZVRHOVÁ ZÁKLADNA .....	28
2.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI .....	28
2.3.1 Typový kalkulační vzorec .....	28
2.4 ZÁKLADNÍ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ .....	29
2.4.1 Přírážková kalkulace .....	29
2.4.2 Kalkulace variabilních nákladů.....	29
2.5 TYPY KALKULACÍ ORIENTOVANÉ PRO POTŘEBY ŘÍZENÍ PODNIKU .....	30
2.5.1 Retrogradní kalkulační vzorec .....	30
2.5.2 Dynamická kalkulace .....	30
2.5.3 Kalkulace nákladů podle aktivit.....	31
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>32</b>
<b>3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>33</b>

3.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE .....	33
3.2	ORGANIZAČNÍ SCHÉMA SPOLEČNOSTI .....	34
3.3	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ .....	34
3.4	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI .....	35
3.4.1	Majetková struktura .....	35
3.4.2	Finanční struktura společnosti.....	36
3.5	VÝVOJ HOSPODAŘENÍ FIRMY .....	37
<b>4</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ .....</b>	<b>40</b>
4.1	ANALÝZA NÁKLADOVÝCH KLASIFIKACÍ .....	40
4.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	40
4.2.1	Horizontální a vertikální analýza .....	46
4.3	ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....	48
4.3.1	Kalkulace zakázek.....	49
<b>5</b>	<b>NÁVRHY A DOPORUČENÍ .....</b>	<b>52</b>
5.1	PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ NA ZAKÁZKY .....	52
5.2	SLEDOVÁNÍ VÝVOJE SPOTŘEBY DROBNÉHO HMOTNÉHO MAJETKU .....	54
5.2.1	Řešení .....	54
5.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA VÝŠE PROVEDENÝCH VÝKONŮ.....	55
5.4	FIXNÍ NÁKLADY.....	55
5.5	VARIABILNÍ NÁKLADY .....	57
5.6	NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	59
5.7	BOD ZVRATU .....	60
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>62</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>63</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>65</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>66</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>67</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>68</b>



## ÚVOD

Za nejdůležitější předpoklad pro fungování podniků na trzích je generování zisku v každém účetním období. Tento zisk vychází z rozdílu celkových výnosů a celkových nákladů

za sledované období, většinou za 1 rok. Z tohoto důvodu se v této bakalářské práci budu zabývat vztahem nákladů k hospodářskému výsledku a řízením nákladů, pomocí metod uvedených v knižních literaturách. Abychom však byly schopni náklady s těmito metodami řídit, musíme provést jejich členění a sledovat jejich vývoj v průběhu sledovaných let.

Teoretická část se skládá ze tří kapitol. První část se věnuje nákladům. Popisuje nákladové pojetí z pohledu finančního a manažerského účetnictví a udává jednotlivé typy nákladového pojetí. Dále rozděluje náklady podle druhového a účelového členění, sleduje metodu modelování nákladů, sloužící pro budoucí plánování a organizování daného podniku.

Ve druhé kapitole teoretické části je vysvětlen další pojem, sloužící pro pomoc řízení nákladových položek. Tomuto řízení se říká kalkulace a slouží ke stanovení ceny jednotlivých výkonů na základě nákladů, které do tohoto výkonu vstupují ať už přímo nebo nepřímě. Dále také vysvětluje problematiku alokace nákladů, tedy přiřazování jednotlivých nákladových položek k tzv. nákladovému objektu.

Praktická část se věnuje analýze nákladů společnosti XY, s. r. o., za sledované období v letech 2011 – 2013 a také současného stavu řízení těchto zakázek. V analýze nákladů je uvedena horizontální a vertikální analýza, sloužící k podrobnému přehledu vývoje nákladů mezi jednotlivými roky za sledované období, a jejich podílu na tvorbě celkových nákladů. Na základě analýzy je v závěru práce uvedena kapitola, věnující se návrhům na zlepšení současné situace, která může vést k lepšímu řízení nákladů a tak pomáhat k jejímu snižování do budoucích let.

## **Použité metody a cíle**

Cílem mé bakalářské práce je navržení opatření pro podnik XY, s. r. o., které by vedly ke zlepšení jejich současného způsobu analyzování nákladů a jejich řízení, za účelem podrobného poznání, co z největší části celkové náklady tvoří. K této analýze použijeme několik různých metod řízení nákladů, abychom byli schopni podat návrh na jejich optimalizaci. Teoretická část je zaměřena na popis nákladových druhů a různých metod, sloužících pro jejich řízení. Pro dostatečné poznání problematiky nákladů a jejich vlastnostem, bylo čerpáno celkem z 26 knižních zdrojů. Informace z těchto zdrojů, jsou vždy parafrázované a pomocí literární rešerše jsou jednotlivé kapitoly popisovány vysvětlovány. Praktická část se zabývá analýzou současného stavu nákladů. Analýza spočívá v rozčlenění veškerých nákladů podle jejich druhů a pomocí zpracování vertikální a horizontální analýzy je zobrazen jejich nárůst ve sledovaném období, a také jejich celková účast na tvorbě celkových nákladů. Po této analýze je vypracován návrhy pro jejich optimalizaci. První návrh je úprava typového kalkulačního vzorce, který se ve firmě využívá k oceňování stavebních zakázek, a druhým návrhem je pomocí klasifikační analýzy rozdělení nákladů na fixní a variabilní složky, které pomáhají ke tvorbě nákladových funkcí a bodu zvratu.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

**Finanční účetnictví** slouží k poskytování informací o finanční situaci daného podniku jako celku, především externím uživatelům (tj. dodavatelům, odběratelům, finančníma státním institucím). Tyto informace se zaznamenávají do účetních výkazů za určité časové období

a jsou regulovány právními předpisy. Kromě své informační funkce plní i funkce jiné:

- Důkazní prostředek pro vedení sporů,
- na základě účetních výkazů se vyměřují daňové povinnosti podniku,
- poskytuje informace pro podnikové i vnitropodnikové rozhodovací procesy (např. investiční rozhodování, řízení cash flow). (Šteker a Otrusinová, 2013).

Popesko (2009) se vyjadřuje k finančnímu účetnictví tak, že jeho hlavní funkcí je poskytnout všem zainteresovaným stranám spolehlivé informace o podnikatelské zdatnosti podniku při plnění jeho hlavní ekonomické funkce. Pomáhá zjistit a hodnotit míru zhodnocení vstupů, vcházející do podnikové činnosti, tj. ziskovost (rentabilitu) vloženého kapitálu.

**Manažerské účetnictví** poskytuje potřebné informace interním uživatelům podniku k efektivnímu řízení podniku. Tyto informace bývají často důvěrné, určené pouze pracovníkům na řídicích pozicích. (Šteker a Otrusinová, 2013).

Hunčová (2007) se o manažerském účetnictví zmiňuje jako o oblasti provozního, neboli vnitropodnikového účetnictví, které se zabývá zejména účtováním o nákladech a výnosech podle místa a času vzniku a podle odpovědnosti za jejich vznik

### 1.1 Náklady z pohledu finančního účetnictví

Ve finančním účetnictví náklady představují vstupy do hospodářské činnosti účetní jednotky, které snižují její ekonomický prospěch buď snížením aktiv, nebo zvýšením závazků, které byly vynaloženy v souvislosti s výnosy a vedly ke snížení vlastního kapitálu. O nákladech se účtuje v účetním období, v němž vznikly výnosy jako výsledek účelově vynaložených nákladů. (Šoljaková, 2013)

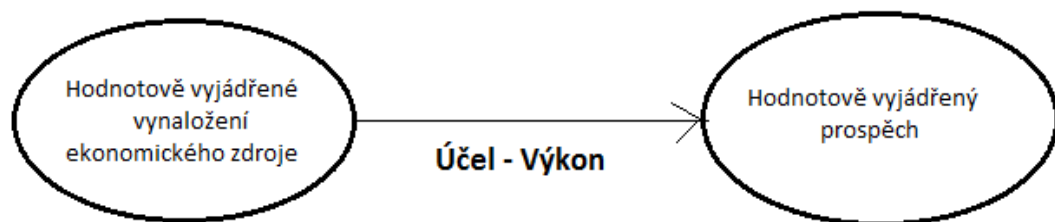
Popesko (2009) se zmiňuje, že základní charakteristikou tohoto pojetí nákladů je skutečnost vyjadřování nákladů v účetních cenách, tedy takových cenách, při kterých byla spotřebovaná aktiva pořízena, či v evidované hodnotě nárůstu pasiv.

## 1.2 Náklady z pohledu manažerského účetnictví

V manažerském účetnictví se náklady vyjadřují jako hodnotové vyjádření, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností podniku. Velmi důležitým rozdílem, mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví, je fakt, že manažerské účetnictví počítá s tzv. **oportunitními náklady** (náklady obětované příležitosti). Jde o náklady, které nejsou v účetnictví evidovány a představují hodnotu ušlého příjmu z alternativy, jejíž přijetí bylo akceptováním alternativy jiné znemožněno. (Popesko, 2009)

Král (2010) ve své publikaci také zmiňuje, že pro toto členění nákladů, které zdůrazňuje nikoliv jen potřebu zobrazit reálnou výši nákladů, ale především jejich hospodárné vynakládání. Jsou podstatné hlavně následující rysy:

- **účelnost:** nákladem je jen takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti
- **účelový charakter:** smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení. K němu dojde jen při vytvoření složky majetku, která přinese větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad (viz obrázek 1). Důležitou vlastností takto chápaného nákladu je jeho vztah k výkonům, tvořícím předmět činnosti podniku. Hovoří se o tzv. **nositeli nákladu**.



Obr. 1 účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů (Bohumil Král a kol., 2010, s. 48).

### 1.3 Pojetí nákladů

Charakteristika nákladů se v každém pojetí liší. Uvedeme si 3 základní pojetí nákladů:

**Finanční pojetí** vychází z finančního účetnictví. Je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, projevujícího se úbytkem aktiv nebo přírůstkem pasiv v určitém časovém období. Náklady zde vyjadřujeme v účetních cenách nebo pořizovacích cenách. (Popesko, 2009)

Náklady se podle (Schroll, Rudolf at al, 1997) se náklady ve finančním pojetí vymezují jako primární vynaložení peněz pro uskutečnění daných aktivit. Očekávaná náhrada má zajistit návratnost vynaložených peněz, poté dochází k tvorbě zisku.

**Hodnotové pojetí** nákladů vychází z manažerského účetnictví. Toto pojetí slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu procesů, které jsou v současné době prováděny. Spotřebované ekonomické vstupy se oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují náklady shodné s finančním i manažerským účetnictvím, ale v jiné výši než ve finančním účetnictví, nebo jím nejsou vykazovány vůbec – označují se jako **kalkulační náklady**. (Popesko 2009)

Šoljaková (2009) k hodnotovému pojetí dodává, že vyjadřuje reálně vynaložené či ekonomické zdroje za podmínek, které existují v uskutečňování jejich činností.

**Ekonomické pojetí** úzce souvisí s konceptem oportunitních nákladů. Ekonomické pojetí nákladů odpovídá takové hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím nákladů, nebo představují maximální ušlý efekt, který firma obětovala použitím omezených zdrojů na nejlepší alternativu. (Popesko, 2009)

### 1.4 Klasifikace nákladů

*„Za náklady se považují prostředky, vynaložené za účelem dosažení výnosů v rámci běžného účetního období. Náklady zároveň představují snížení ekonomického prospěchu, jež má za následek snížení aktiv nebo zvýšení závazků. Náklady tedy představují výši peněžních prostředků nebo jiných aktiv, jež byly vydány, použity či spotřebovány v důsledku činnosti účetní jednotky, jakož i zvýšení dluhů touto činností vyvolané. Obojí vede v konečném důsledku (snížením zisku běžného období) ke snížení vlastního kapitálu.* (Kluwer, 2010, str. 440)

Kocmanová (2013) k definici nákladů dodává, že obecně jsou definovány jako účelově vynaložená spotřeba výrobních činitelů. Náklady jako položky, jsou evidované ve výkazu zisků a ztrát.

#### 1.4.1 Druhé členění nákladů

Šteker a Otrusinová (2013) se zmiňují, že veškeré informace o nákladech a výnosech za příslušné účetní období poskytuje výkaz zisku a ztráty. Tato tzv. výsledovka může být podle zákona o účetnictví (§ 3 VyZÚ) sestavena v druhovém nebo účelovém členění.

**Druhé členění nákladů** sleduje povahu nákladů, tj. jaké druhy nákladů byly vynaloženy během sledovaného období, a jaké jednotlivé druhy nákladů se promítají do výkazu zisku a ztráty prostřednictvím výkazových účtů podle časového hlediska, tzn. v okamžiku, kdy byly vynaloženy bez ohledu na jejich věcné hledisko, tzn., na co byly skutečně vynaloženy. Synek a kolektiv (2011) k druhovému členění dodává, že je jejich soustředování do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů. Toto třídění odpovídá na otázku, co bylo skutečně spotřebováno. Základními nákladovými druhy jsou:

- Spotřeba materiálu, spotřeba surovin, spotřeba paliv, energie a externích služeb,
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady, ...),
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- náklady na externí služby,
- finanční náklady.

Druhé členění nákladů je pro snahu o optimalizaci nákladů nezbytné. Relativní podíl nákladových druhů nám může napovědět, jakou roli hraje určitý nákladový druh a jaký je jeho význam v organizaci. Tím nám také může napomoci poznat, na který nákladový druh bychom se měli zaměřit při snaze o nákladovou optimalizaci. Mohli bychom definovat čtyři základní typy organizací, které se liší svým charakterem a strukturou nákladových druhů. (Popesko, 2009)

### 1.4.2 Účelové členění nákladů

Je takové členění nákladů, které vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Jsme schopni přímo určit, zda cílem aktivity je např. výroba výrobků nebo prodej zboží, poskytování služeb apod. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008)

Popesko (2009) říká, že pokud chceme poznat vztah nákladů k efektivnosti prováděných operací, je pro nás druhové členění nákladů nevyhovující, a proto se pro určení jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům používá členění podle účelu, k němuž byly vynaloženy. Používá se několik odlišných členění.

- Náklady technologické** – do této skupiny nákladů patří náklady, bezprostředně vyvolaných technologií dané činnosti nebo operace. Nejjednodušším příkladem může být spotřeba papíru určité kvality v hlavní tiskařské výrobě. (Král a kol., 2010). Jejich rozšiřování přímo souvisí s rozšiřováním výroby. Se zavedením výroby nového produktu nebo rozšířením využití kapacit se zvyšuje spotřeba materiálu, zvyšování mezd, apod. (Čechová, 2011).

- Náklady na obsluhu a řízení** – tyto náklady slouží k zajištění doprovodných operací technologického procesu. Zajišťují podmínky samotnému výrobnímu procesu. Patří sem například náklady na spotřebu energie v kancelářích, na vytápění budov, apod. (Popesko, 2010). Čechová (2011) se u těchto nákladů zmiňuje, že při zavedení nového výrobku nebo naopak při zrušení výroby určitého výrobku, zůstává výše těchto nákladů stejná, nebo se mění jen zčásti. Nikoliv však v přímé souvislosti s danou změnou.

Popesko (2010) říká, že pro využití v rozhodovacích procesech se toto členění nákladů jeví příliš obecně a je často obtížné definovat, který náklad ještě bezprostředně souvisí s technologií a která položka je vyvolána obsluhou transformačního procesu jako celku. Pro rozhodovací proces je velmi často nezbytné náklady vyjádřit ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici. Podle tohoto pohledu členíme náklady na:

- Jednicové náklady** – jsou částí nákladů technologických, které souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu, jakou je např. výrobek. (Popesko, 2009) Král (2010) ještě k jednicovým nákladům podotýká, že základním hodnotovým informačním nástrojem řízení jednicových nákladů je kalkulace.



•**Režijní náklady** – zahrnují náklady na obsluhu a řízení a část nákladů technologických, které nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem. Není možné je nějakým jednoduchým způsobem vztáhnout k určité konkrétní činnosti nebo výkonu. (Popesko, 2009)

Vanderbeck (2013) udává, že existuje několik technik a teorií ohledně předvídání vývoje režijních nákladů do budoucnosti. Využívá se k tomu většinou několik matematických postupů pro sestavení modelu, předpovídající budoucích výsledků.

### 1.4.3 Kalkulační členění nákladů

Produkt nebo aktivita se pro potřeby finančního účetnictví oceňují zejména vlastními náklady, nebo pro potřeby manažerského účetnictví ve výši skutečných ekonomických nákladů. (Hunčová, 2007)

Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově i druhově specifikován na kalkulační jednici, a z hlediska početně technických možností, jak přiřadit náklady ke konkrétnímu výkonu, lze rozlišit dvě základní skupiny nákladů

- **Přímé náklady** – bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Například materiál, mzdy a ostatní přímé náklady.
- **Nepřímé náklady** – nevážou se k jednomu druhu výkonu, ale vážou se k podnikatelskému procesu v širších souvislostech. Patří sem režie výrobní, odbytová, skladovací a správní. (Král, 2010).

Tab. 1 Zobrazení typů nákladů v základním kalkulačním vzorci (Hunčová, 2001, str. 51)

<b>přímý materiál</b>
+ <b>přímé mzdy</b>
+ <b>ostatní přímé náklady</b>
+ <b>výrobní režie</b>
= <b>vlastní výrobní náklady</b>
+ <b>provozní + odbytová + správní režie</b>
<b>úplné vlastní náklady (ÚVN)</b>

#### 1.4.4 Náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů patří k nejvýznamnějším nástrojům řízení nákladů. Bývá také považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví, protože jeho cílem je zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu výkonů do budoucnosti. (Popesko, 2009)

V závislosti na změnách objemů výkonů lze náklady rozdělit do dvou základních skupin:

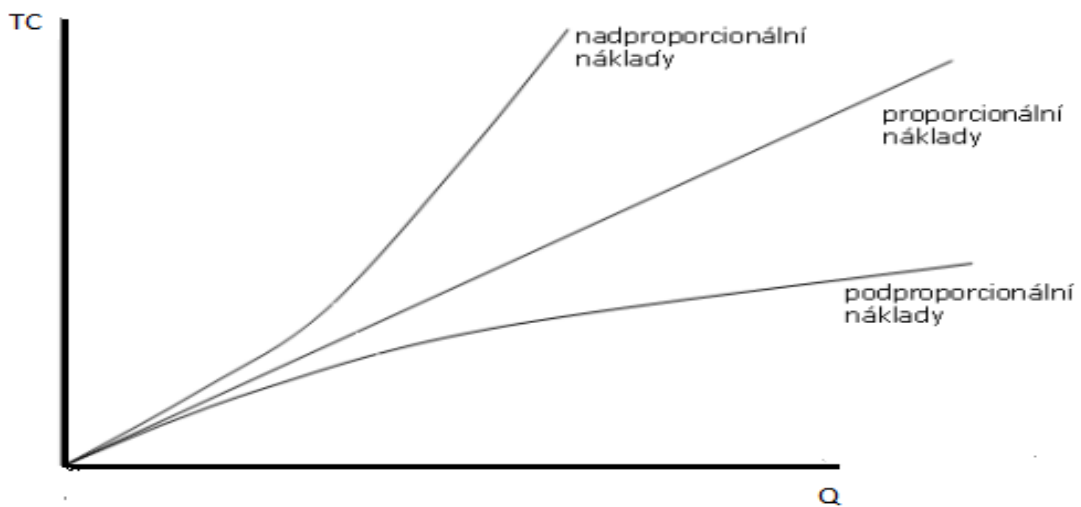
##### *Variabilní náklady*

Variabilní náklady jsou náklady, které se v souvislosti se změnami objemu produkce ve své absolutní hodnotě mění. Při zvýšení objemu výroby se zvyšují a při poklesu objemu výroby snižují. Z toho vyplývá, že tyto náklady jsou na změnách objemu závislé. (Fibírová, Šoljaková a Wágner, 2011)

Představují vklady, které je možné ekonomicky vkládat do jednotlivých procesů ve výši, která odpovídá dané velikosti objemu produkce, a to v čase, v němž jsou uskutečněny. Patří sem spotřeba materiálu, úkolová mzda dělníků, spotřebovaná služba, atd. (Čechová, 2011)

Hradecký a Král (1995) upozorňují na fakt, že ne všechny variabilní náklady podniku budou mít přímý proporcionální charakter, tedy takový charakter, kdy variabilní náklady rostou lineárně k velikosti objemu produkce. V případě, kdy se náklady zvyšují nelineárně k výši objemu výkonů, bude se jednat o jeden z následujících případů:

- **Nadproporcionální náklady** – případ, kdy náklady rostou rychleji než objem produkce. Může se jednat o mzdové náklady výrobních dělníků, kdy je zaměstnavatel nucen podle zákona vyplácet zaměstnancům příplatky za přesčasy, a tudíž budou jednotkové variabilní náklady vyšší než při standardních směnách.
- **Podproporcionální náklady** – náklady, které rostou pomaleji než objem produkce. Příkladem mohou být některé položky materiálu, kdy při růstu objemu produkce a nákupu většího množství materiálu nám dodavatel nabídne množstevní slevu. (Popesko, 2009)

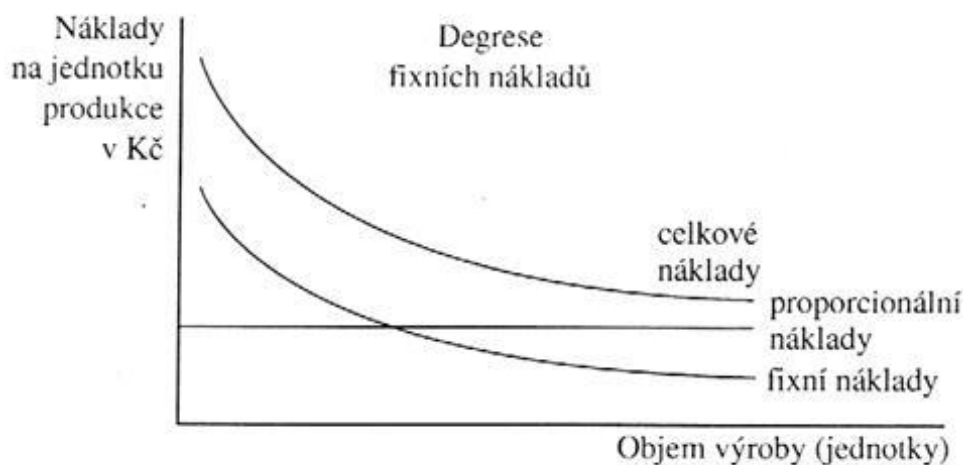


Obr. 2. Průběh celkových nákladů (Bohumil Král a kol., 2010, str. 80)

### ***Fixní náklady***

Fixní náklady jsou náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace ve sledovaném časovém období. Příkladem takových nákladů mohou být odpisy budov, leasing automobilu nebo mzdy manažerů. Jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají ve stejné výši i při různých úrovních aktivity podniku, jednotkové fixní náklady se s růstem objemu produkce podniku snižují. Jedná se o tzv. degeneraci fixních nákladů. (Popesko, 2009)

Král (2010) k fixním nákladům dodává, že se jedná o tzv. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění efektivního podnikatelského procesu.



Obr. 3 Degrese fixních nákladů (Bohumil Král a kol, 2010, str. 81)

V praxi se ale velice často setkáváme s problémem kvalifikovat náklady čistě na variabilní a fixní. Velká část nákladových položek bude vykazovat určitý smíšený charakter. Obsahují variabilní i fixní složku. Například u spotřeby elektrické energie má část nákladů fixní charakter, protože pokrývá energii na osvětlení haly, provoz výpočetní techniky nebo vytápění. Část tohoto typu nákladů, která souvisí se spotřebou energie na provoz výrobní linky, bude mít proporcionální charakter. Náklady tohoto typu, co v sobě obsahují fixní i variabilní složku, nazýváme jako **smíšené náklady**. (Popesko, 2009)

#### 1.4.5 Relevantní a irelevantní náklady

Pro členění nákladů, které tvoří informační podklad pro rozhodování do budoucnosti, je typické, že vycházejí nikoliv z reálných, ale z odhadovaných nákladů možných variant. Základem porovnatelnosti těchto variant je posouzení, které náklady budou skutečně danou variantou ovlivněny a které ne. (Král a kol, 2010)

Popesko (2009) říká, že zatímco u tradičních klasifikací nákladů je možné vycházet z minulosti evidovaných nákladových položek, u klasifikace nákladů z pohledu manažerského rozhodování se provádí klasifikace nákladů vždy ve vztahu k nějakému konkrétnímu rozhodnutí. Při tomto členění nákladů vycházíme tedy z odhadů budoucích nákladů.

- **Relevantní náklady** – jejich výše se v závislosti na přijetí nebo nepřijetí daného rozhodnutí změní. Měli by vyjadřovat podmínky, které budou platné

v době realizace daného rozhodnutí. Podmínky jak věcné (zdroje financování), tak i způsoby oceňování (pořizovací náklady, prodejní ceny, apod). (Čechová, 2011) Král (2010) se zmiňuje, že základní formou relevantních nákladů, jsou náklady **rozdílové**, které vyjadřují rozdíl nákladů před uvažovaným rozhodnutím a po něm.

- **Irelevantní náklady** – Podle Popeska (2009) jsou to takové náklady, které zůstanou neměnné bez ohledu, která varianta daného rozhodnutí bude přijata.

Čechová (2011) k irrelevantním nákladům dodává, že je lze rozdělit na náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné.

- **Náklady ovlivnitelné** jsou náklady, které by v rámci variantního rozhodnutí mohly být změněny. Např. náklady na mzdy, které mohly být změněny v důsledku pořízení nového stroje, který by potřeboval lidskou obsluhu
- **Náklady neovlivnitelné** jsou takové náklady, které dané variantní rozhodnutí nemůže nikterak ovlivnit. Např. odpisy stávajících zařízení a budov, které žádné rozhodnutí v oblasti změny v podniku nemůže ovlivnit.

#### 1.4.6 Oportunitní náklady

V souvislosti s ekonomickým pojetím nákladů, je důležité kvantifikovat tzv. oportunitní náklady, tedy náklady, které jsou založeny na obecné úvaze, že konkrétní výdej ekonomických zdrojů za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jejich využití jiným způsobem. Jsou tedy charakterizovány jako „ušlé“ výnosy, o které se podnik připravil tím, že určitou alternativu neuskutečnil. (Král, 2010)

Popesko (2009) dodává, že tento druh nákladů není v přesné výši evidován v účetnictví, a má tedy charakter implicitních nákladů, tedy nákladů, které nejsou zaznamenávány vůbec nebo nejsou v přesné výši.

### 1.5 Modelování nákladů

Náklady podniku jsou ovlivňovány řadou činitelů, jako je např. velikost podniku, objem a struktura produkce. Tento vliv všech činitelů nelze zachytit, proto je nutné vytvořit zjednodušený obraz skutečnosti.

**Nákladové modely** představují zjednodušené zobrazení nákladového procesu, sloužícího k poznání a pochopení podstaty, a poskytují dostatečné množství informací, které jsou potřebné k řízení těchto nákladových položek. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014)

Popesko (2009) dodává, že klasifikace nákladů podle objemu prováděných výkonů je předpokladem pro odhad vývoje budoucích nákladů, při různých aktivitách podniku.

### 1.5.1 Nákladová funkce

Nákladové funkce představují důležitý nástroj tvorby manažerských rozhodnutí o produkční kapacitě podniku a použité technologii výroby. Nákladová funkce je nejjednodušší nákladový model, který zachytává vliv jednoho činitele a to objem výroby. Krátkodobá nákladová funkce charakterizuje vývoj celkových nákladů za krátké období v závislosti na objemu produkce.

Do metod používaných pro stanovení parametrů nákladových funkcí patří **klasifikační analýza**, která rozděluje náklady na fixní a variabilní, podle jejich závislosti k objemu vytvářené produkce. (Kocmanová, 2013)

Dlouhodobá nákladová funkce se skládá z částí krátkodobých nákladových funkcí, přičemž má vliv na optimální velikost výroby. Z předpokladu lineárního vývoje variabilních nákladů v jejich závislosti na objemu prováděné produkce výkonů je možné tento průběh modelovat pomocí lineární nákladové funkce.

Nejjednodušší metodou sestavení nákladové funkce je považována **metoda dvou období**. Tato metoda je sice nejjednodušší metodou pro sestavení, ale na druhou stranu je velmi nepřesná. Z této metody vychází také **metoda průměrů**. Její nepřesnost není tak velká, ale její výsledky jsou stále diskutabilní, zejména ke skutečnosti, že se při této metodě vychází z průměrného objemu produkce a průměrných nákladů. Tyto průměry jsou stanoveny jako průměry aritmetické. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014)

#### Stanovení parametrů na nákladovou funkci

Nákladovou funkci lze sestavit v případě, kdy známe fixní a jednotkové variabilní náklady. Pomocí nákladové funkce lze odhadnout celkové náklady za určité období.

Pro určení nákladových parametrů pro nákladovou funkci existují různé matematické funkce, lišící se v závislosti na průběhu nákladů. Nákladová funkce může být ve tvaru  $N = FN + b \cdot q$ , kdy  $b$  představuje jednotkové variabilní náklady na jeden kus výkonu, nebo v případě objemu produkce v peněžních jednotkách může mít tvar  $N = FN + h \cdot q$ . Kde

h reprezentuje tzv. haléřový ukazatel vypočtený podílem variabilních nákladů vůči celkovým tržbám. Ukazatel q představuje objem produkce vykonávaný za dané účetní období. (Martinovičová, 2006)

### 1.5.2 Analýza bodu zvratu

Základní otázkou kladenou při tomto typu úloh je, jakou úroveň výkonů podniku musíme zajistit, aby došlo k úhradě fixních i variabilních nákladů. Tato produkce je obecně známa jako **bod zvratu**. Jde o bod, do jehož dosažení, výrobky pokrývaly náklady. Poté již začaly přispívat k tvorbě zisku. (Popesko, 2009)

Martinovičová, Konečný a Vavřina (2014) klasifikují bod zvratu podle jeho závislosti na změně objemu výkonů. Slouží jako odhad vývoje budoucích nákladů při různých úrovních podnikové aktivity.

#### Výpočet bodu zvratu

Po klasifikaci nákladů na fixní a variabilní složku můžeme cenu výkonu odečíst od jednotlivého variabilního nákladu výkonu. Tím získáme částku, která slouží v první fázi k úhradě existujících fixních nákladů a až poté, kdy počet výkonů bude dostatečný na to, aby pokryl celkové fixní náklady, začne tento zůstatek přispívat k tvorbě zisku. Tato položka se odborně nazývá jako **příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku** (Popesko, 2009)

Pro výpočet bodu zvratu ve **stejnorodé výrobě**, kdy objem výroby je možné vyjádřit v naturálních jednotkách, je možné z funkce tržeb a z funkce celkových nákladů odvodit vztah mezi celkovými náklady a tržbami

**Bezpečnostní marže** ukazuje, jak velký je „manévrovací“ prostor v objemu výroby, který představuje kapacitní objem výroby v daném období, aby si podnik udržel zisk. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014)

Pro výpočet bodu zvratu v **heterogenní výrobě** se bod zvratu vypočítává pomocí tzv. haléřového ukazatele variabilních nákladů, který vyjadřuje podíl variabilních nákladů na celkové produkci. (Popesko, 2009)

## 1.6 Náklady a základní kategorie ekonomického řízení podniku

Ze vztahu mezi nákladem a získaným prospěchem z něj lze odvodit některá důležitá kritéria uskutečňování konkrétních výkonů, které jsou předmětem zobrazení v manažerském účetnictví.

### 1.6.1 Hospodárnost

Výchozím kritériem pro vyjádření efektivnosti vynakládání ekonomických zdrojů je hospodárnost, která vyjadřuje průběh nákladů podniku, při kterém se dosahuje požadovaných cílů s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů. (Král, 2010) Papula a Papulová (2013) se k hospodárnosti vyjadřují jako k ukazateli, který klade prioritní důraz na snižování spotřeby zdrojů).

- **Úspornost** – úspornost spočívá v tom, že předem stanovený objem výkonů je dosažen s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů. Úspornost se tedy projevuje jako reálné snížení absolutní výše nákladů na daný objekt. (Landa a Polák, 2008)
- **Výtěžnost** – dosahuje se jí v případě, kdy se řízení zaměřuje na maximalizaci objemu provedených výkonů při stejném vynaložení ekonomických zdrojů. Jde o maximalizaci účinků, která se neprojevuje absolutním, ale relativním snížením nákladů vynaložených na jednotku výkonu. (Král, 2010)

### 1.6.2 Nákladovost

Martinovičová, Konečný a Vavřina (2014) definují pojem nákladovost jako ukazatel, ve kterém jsou obsaženy náklady na jednotku peněžního vyjádření výstupu. Např. objem tržeb a objem výroby.

### 1.6.3 Peněžní toky

Cash flow se vymezuje jako porovnání příjmů a výdajů ve vnitřním financování podniku. Je to výsledek předběžného, ale i následného procesu, který se zabývá bilancováním příjmů

a výdajů v jednotlivých oblastech hospodářské činnosti. Za tyto oblasti se považují hlavní výdělečná činnosti, investiční činnosti a finanční aktivity podniku. Cílem tohoto bilancování je zajistit rovnovážný stav mezi prostředky a krátkodobými i dlouhodobými



zdroji. Smyslem je zajistit likvidní prostředky pro rozvoj podnikatelských aktivit a prostředky na úhradu závazků podniku. (Král a kol., 2010)

**Plánovaný cash flow** vychází z plánu tržeb, který je obvykle vyvozen z údajů poskytovaných obchodním útvarem společnosti. Samotný plán prodeje by měl být součástí finančního plánu. V tomto typu peněžního toku se obvykle nevychází z plánu nákladů, ale z tzv. provozního ziskového rozpětí, tedy takového zisku, kterého chce podnik docílit z jedné koruny tržeb. (Hrdý a Strouhal, 2010)

#### 1.6.4 Likvidita

Likvidita, se vymezuje jako schopnost podniku dostát svým okamžitým závazkům. Vyjadřuje se poměrem mezi tzv. likvidními prostředky (prostředky, které jsou v peněžní formě, nebo je lze rychle za peníze směnit) a krátkodobými závazky. (Král, 2010) Jindřichovská (2013) o likviditě uvádí, že zkoumá, jestli firma má dostatek prostředků na zaplacení svých krátkodobých závazků a údaje, které potřebujeme pro její výpočet, vycházejí z rozvahy podniku. Rozdíl mezi oběžnými aktivy a krátkodobými závazky nazývá jako **pracovní kapitál**.

Knápková, Pavelková a Šteker (2013) se k likviditě podniku vyjadřují jako ke krátkodobému ukazateli, který pracuje s oběžnými aktivy a krátkodobými pasivy. Rozdělují likviditu do tří skupin:

- **běžná likvidita** – Oběžná aktiva / krátkodobá pasiva. Říká, kolikrát pokrývají oběžná aktiva pasiva podniku, nebo kolika korunami oběžných aktiv je kryta koruna krátkodobých pasiv.
- **Pohotová likvidita** – (Finanční majetek + krátkodobé pohledávky) /krátkodobá pasiva.
- **Peněžní likvidita** – finanční majetek / krátkodobá pasiva

Čím vyšší hodnota ukazatele, tím větší předpoklad zachování platební schopnosti podniku. Z pohledu manažerů podniku však nemusí vysoká hodnota likvidity znamenat dobré hospodaření, protože signalizuje příliš velké množství finančních prostředků, které jsou vázány v podniku, aniž by docházelo k jejich zhodnocení. (Kislingerová a kol., 2010)

## 2 KALKULACE

V předchozí kapitole je zmíněno, že úkolem a cílem vynakládání nákladů je přinést určitý výnos. Každá vynaložená položka by měla mít nějaký cíl, a to vytvoření výkonu, který přináší zisk. V tomto procesu jsou dva pohledy na členění nákladů a k nim se vztahující výkony:

- Výkonový pohled, který sleduje jednotlivé náklady ve vztahu ke konkrétnímu výkonu (výrobku, poskytnuté službě, apod.)
- Útvarový pohled, u kterého je hlavním cílem zjišťování přínosu jednotlivých vnitropodnikových útvarů k celkovým podnikovým výsledkům (Čechová, 2011)

Podle Popeska (2009) lze kalkulaci definovat jako přiřazování nákladů, marže nebo ceny k výrobku, službě, činnosti nebo operaci, tedy kalkulační jednici.

Král (2010) kalkulaci charakterizuje jako zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na určitý výkon, který je třeba provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Předmět kalkulace.

Předmětem kalkulace by měly být veškeré výkony, které jsou v podniku prováděny. V praxi se kalkulace provádí jen tam, kde je výroba nebo poskytování služeb rozmanité a obsáhlé, tudíž bez kalkulací by nebylo možné stanovit ceny výkonů. Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím

- **Kalkulační jednice** – konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou na kterou jsou stanovovány náklady. Kalkulační jednicí může být výrobek, jehož měrnou jednotkou je jeden kus, nebo energie, jejíž měrnou jednotkou je jednotka vyrobené energie.
- **Kalkulované množství** – tvoří určitý počet kalkulačních jednic, pro které se zjišťují celkové náklady. Například počet vyrobených kusů konkrétního výrobku, nebo náklady na výrobu energie v takovém množství, které povoluje jeho kapacita. (Čechová 2011) Ke kalkulovanému množství Král (2010) dodává, že jeho vymezení je významné zejména k určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Sice tyto náklady bezprostředně nesouvisí s kalkulační jednicí určitého druhu výkonu, je však třeba tyto náklady ke kalkulační jednici přiřadit.

## 2.1 Nákladová alokace

Popesko (2009) nákladovou alokaci definuje jako proces přiřazování nákladů v případě, kdy neexistuje přímý vztah mezi výkonem a nákladem. Při nákladové alokaci se používá určitá veličina, pomocí které se přiřazují nepřímé náklady. Dodává, že pro vyjádření příčiny spotřeby nákladu používáme pojem **nákladový objekt**, což je aktivita nebo výkon, pro který je požadováno oddělené sledování nákladů.

Nákladová alokace je proces identifikování a sledování nepřímých nebo společných nákladů pro daný nákladový objekt, jako například výrobek, služba nebo určený segment podniku, pro který je samostatné měření nákladů nezbytné. Alokační báze poskytuje určitý mechanismus pro propojení nákladů nebo skupiny společných nákladů s nákladovým objektem. (Oliver, 2000)

### 2.1.1 Alokační principy

#### **Princip alokace dle příčinné souvislosti**

Princip příčinnosti je informačně nejučinnější, protože vychází z úvahy, že každý náklad má svou příčinu, kterou by měl být určitý výkon zatížen. Tedy jen těmi náklady, které s ním bezprostředně souvisí. (Čechová, 2011)

Popesko (2009) k tomuto principu dodává, že pokud si jako rozvrhovou základu zvolíme veličinu, která není příčinou vzniku těchto nákladů, mluvíme o tzv. **arbitrární nebo svévolné alokaci**.

#### **Princip alokace dle únosnosti nákladů**

Tento princip se využívá pouze v případě, kdy není možné nebo účelné použít princip příčinnosti. Používá se především v úlohách zabývajících se obhajobou ceny, neboť cena musí být na takové úrovni, aby pokryla jedna náklady spojené s výrobou i aby přinesla podniku očekávaný zisk. (Čechová, 2011)

#### **Princip alokace průměrování**

Také tento princip alokace by se měl aplikovat až v případě, kdy nelze uplatnit princip příčinné souvislosti. Orientuje se na otázku: „Jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek?“. (Král, 2010)

Popesko (2009) tuto metodu prezentuje jako nejjednodušší k alokaci režijních nákladů. Uvádí, že je sice tento přístup nepřesný, za to je velmi jednoduchý

## 2.2 Rozvrhová základna

Rozvrhová základna je veličina, která slouží k přiřazování nepřímých nákladů k jednotce určitého výkonu. Jinak řečeno, je to zvolený druh přímého nákladu, podle kterého jsou na jednotku výkonu vypočítávány podíly nepřímých nákladů. Tímto způsobem lze přiřazovat náklady až na kalkulační jednici. Je důležité, jakou rozvrhovou základnu si zvolíme. (Čechová, 2011)

Král (2010) rozvrhovou základnu představuje jako „spojovací můstek“, který umožňuje převést pouze zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednici výkonu. Jejím požadavkem je, aby její aplikace byla k rozvrhovaným nákladům i k objektu alokace ve vztahu příčinné souvislosti. Tento typ rozvrhových základen umožňuje nejen následně přiřadit nepřímé náklady ke konkrétnímu výkonu, ale zejména účinně řídit hospodárnost.

## 2.3 Struktura nákladů v kalkulaci

Strukturu nákladu si každý podnik stanovuje individuálně sám, nelze stanovit přesnou strukturu, která by platila obecně pro všechny organizace. (Čechová, 2011)

### 2.3.1 Typový kalkulační vzorec

Struktura, do které se stanovují a zjišťují jednotlivé položky nákladů na výkony, je vyjádřena v každém podniku jinak v tzv. kalkulačním vzorci. Pojetí tohoto kalkulačního vzorce se v našich podnicích prosazuje v dnešní době obtížně. Hlavním důvodem byla deformovaná úloha kalkulace v podmínkách centrálně plánovitého řízení, tedy poskytování podkladů pro nákladovou tvorbu cen. (Král a kol, 2010)

Braggs (2012) ve svém díle píše, že pokud chce společnost využívat pro oceňování nákladů typový kalkulační vzorec, je účetní firmy zvyklý pracovat s předem určenými náklady a poté se vypočítá odchylka od těchto standardů.

Podle Čechové (2011) byl v minulosti stanoven tzv. typový kalkulační vzorec, který zahrnoval členění nákladových položek pro stanovení ceny výkonu. Je pouze jakýmsi základním členěním jednotlivých položek, z nichž se skládá výkon.

Toto členění nemůže stačit jako podklad pro rozhodování se v manažerském účetnictví, protože je nutné zpracovávat kalkulace s ohledem na účel, pro který má být stanovena. Proto dnes kalkulační vzorce vyjadřují vztah nákladů k ceně.

V současné době se využívají cenové kalkulace a kalkulace nákladů, které jsou zásadně odlišné, protože jsou sestavovány k různým účelům a s jiným přístupem.

## 2.4 Základní typy nákladových kalkulací

Při definici základních typů nákladových funkcí budeme vycházet z předpokladu, že při určování jak a co při kalkulacích kalkulovat, se budeme řídit podle dvou charakteristik:

- **absorpční kalkulace** – tzv. kalkulace úplných nákladů v sobě zahrnují veškeré náklady podniku. (Popesko 2009) Fibírová a Šoljaková (2005) podotýkají, že tento tip kalkulace není vhodnou informací pro rozhodování o struktuře a variantách sortimentní skladby činnosti.
- **neabsorpční kalkulace** – nebo také kalkulace neúplných nákladů, kalkulují jen část podnikových nákladů, zpravidla nákladů variabilních. Fixní náklady se na výkony nerozpočítávají. (Popesko, 2009)

### 2.4.1 Přirážková kalkulace

Je nejčastěji používanou metodou kalkulace. Používá se zejména v situacích, kdy podnik produkuje různé typy výkonů. Její rozšířenost je způsobena tím, že je široce využitelná, a také je principiálně jednoduchá. Základní myšlenka tohoto typu kalkulace spočívá v přiřítání režijních nákladů výkonu dle stanovené rozvrhové základny, která je založena na určitém měřitelném přímém nákladu. Tato metoda má ale velké omezení, spočívající zejména ve vzrůstající nepřesnosti, kterou způsobuje proporcionalní přiřazování režijních nákladů k určitému výkonu. (Popesko, 2009)

### 2.4.2 Kalkulace variabilních nákladů

Někdy je tato metoda označována i jako metodou krycího příspěvku. Rozšířila se hlavně kvůli zhoršující se přesnosti přirážkových kalkulací. Výstupy tohoto typu kalkulací jsou využitelné zejména v operativním řízení výkonů za měnících se podmínek díky využití **příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbě zisku**, který je základním ukazatelem používaným pro posuzování rentability výkonů. (Popesko, 2009) Fibírová, Šoljaková

a Wágner (2007) ke kalkulaci variabilních nákladů dodávají, že tento typ kalkulace umožňuje řešit omezení vypovídací schopnosti kalkulace plných nákladů. Při této kalkulaci je důležitá příčina vzniku nákladů.

## **2.5 Typy kalkulací orientované pro potřeby řízení podniku**

V následující kapitole budou uvedeny různé kalkulační metody a techniky, sloužící pro přiřazování přímých a nepřímých (režijních) nákladů na jednici výkonu.

### **2.5.1 Retrográdní kalkulační vzorec**

Celá řada organizací na konkurenčním trhu odděluje kalkulaci nákladů od kalkulace ceny výkonů. Proto dochází k tomu, že cena výkonu není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale je ovlivňována konkurencí na trhu. Podnik musí akceptovat tržní hodnotu výkonu na trhu a tato cena se stává východiskem pro stanovení nákladů na daný výkon. Takové náklady jsou kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Tento typ kalkulace se označuje jako retrográdní kalkulace a jejímu charakteru také odpovídá kalkulační vzorec uvedený v příloze P II.

Král (2010) se zmiňuje, že kalkulace ceny vychází z úrovně zisku nebo marže, kterou podnik musí generovat, aby si zajistil požadovanou výnosnost kapitálu. Její úroveň se poté analyzuje ve vztahu k ceně, kterou je podnik schopný dosáhnout. Od této informace se poté odvíjí rozhodnutí o tom, zda s výkonem vstoupit na konkrétní trh.

### **2.5.2 Dynamická kalkulace**

Dynamická kalkulace vychází z tradičního kalkulačního rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé a z členění podle fází reprodukčního procesu. Vychází tak z typového kalkulačního vzorce. Je však rozšířena o odpověď, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnou v objemu výkonů. Tento typ se využívá hlavně pro ocenění vnitropodnikových výkonů, které se předávají na různé úrovně podnikové struktury. (Král, 2010)

Popesko (2009) se k dynamické kalkulaci vyjadřuje jako ke komplexní kalkulační metodě, kde jde spíše o určitý alokační princip, který může být implementován do jiných kalkulačních metod. Aplikace dynamické kalkulace do kalkulačního systému se v dnešní době jeví jako efektivní způsob kalkulace nákladů výkonů.

### 2.5.3 Kalkulace nákladů podle aktivit

Kalkulace nákladů podle aktivit, neboli **metoda ABC** (Activity-based costing) je určitý druh přístupu, který identifikuje procesy podílející se na poskytování konkrétního výrobku nebo služby a prostředků které tyto procesy spotřebovávají. Tuhle informaci využívá ke spotřebovávání nákladů, k eliminaci zmetků a ke zdokonalování podnikového procesu. (Oliver, 2000)

Doyle (2002) o metodě ABC říká, že usiluje o nalezení příčiny, který způsobuje vznik nákladů vedoucí ke specifickému užití společných zdrojů spojených s danou aktivitou. Například místo aby alokovala poprodejní servisní náklady, může firma odhalit, že skutečnou příčinou vyvolávající náklady je určitá kategorie klientů, která potřebuje více podpory než ostatní. ABC vymezuje, že pouze tito klienti, kteří reprezentují 10 % celkového počtu klientů, jsou klíčovým faktorem vzniku souvisejících nákladů.

Popesko (2009) uvádí, že tato metoda poskytuje široké spektrum informací o nákladech, činnostech, aktivitách, výkonech a nákladových položek, které začaly být využívány nejenom pro samotnou kalkulaci nákladů, ale i pro řízení činností prováděných v podniku. Z tohoto důvodu byl definován nástroj **Activity-Based Management**, který využívá informací získaných ABC pro dosažení cílů podniku.

Vedle toho, že je ABC kalkulační nástroj sloužícím primárně k výpočtu nákladů na nákladový objekt, je díky svým charakteristikám i významným nástrojem nákladového řízení, sloužícího ke snižování nákladů a jejich optimalizaci.

Braggs (2005) ve svém díle uvádí využití metody ABC, která odpovídá na několik otázek.

- **Jak zvýšit svou hodnotu pro akcionáře?** Při analýze ABC v kombinaci s přehledem investičních nákladů pro různé taktické nebo strategické možnosti, můžeme určit návratnost těchto investic.
- **Kolik nás stojí náklady na distribuci?** Metoda ABC může akumulovat veškeré náklady spojené s konkrétní distribuční metodou, která umožňuje manažerům porovnávání těchto nákladů do ziskových marží, získaných z prodeje jejich produktů. Pak lze určit, zda by měl být distribuční kanál překonfigurován, nebo zcela odstraněn, aby se zlepšila celková úroveň ziskovosti.
- **Jak se náklady výrobků mění podle zařízení?** Analýza ABC definuje náklady na každý závod a správně tyto náklady přiděluje k činnostem

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

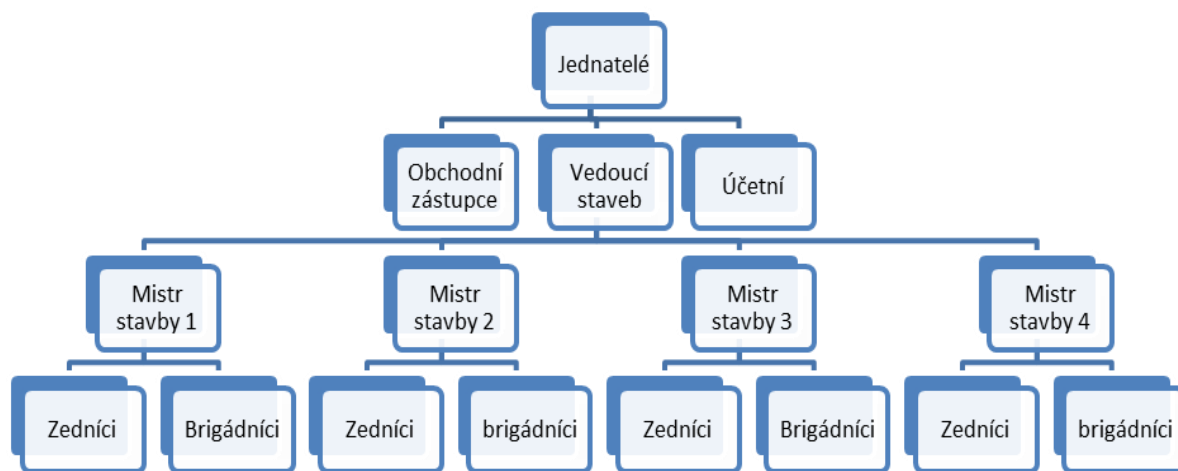


### 3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

V této části se zaměříme na celkové představení společnosti XY, s. r. o. Uvedeme si její každoroční výši počtu zaměstnanců, jejich organizační strukturu a zaměříme se na celkové ekonomické hospodaření podniku.

#### 3.1 Základní údaje

Společnost XY, s. r. o., je malou stavební společností, která ve svém regionu patří mezi nejznámější a nejžádanější firmu pro uspokojování stavebních potřeb. Nabízí širokou škálu stavebních služeb pro rodinné zakázky i pro velké veřejné projekty. Mezi ty nejvýznamnější patří oprava rakouského zámku v Rotenturm v malém městě Rotentrum an der Pinka v Rakousku. Tento projekt byl rozpočtován do několika stovek tisíc eur a probíhá jednání o rozšíření poskytovaných služeb.



Obr. 4 – Organizační struktura společnosti XY, s. r. o. (vlastní zpracování)

Společnost byla založena 12. července 2007, kdy dva společníci vložili základní kapitál v celkové výši 200 000 korun, v poměru 50:50.

### 3.2 Organizační schéma společnosti

Lze vidět, že společnost vykazuje náznaky typické organizační struktury pro společnost s ručením omezeným. Nejvyšším orgánem společnosti jsou jednatelé, kteří jsou současně majiteli a zakladateli firmy. Společnost XY, s. r. o. představuje typickou centralizační metodu organizační struktury, tedy takovou strukturu, kdy jsou manažerské a rozhodovací pravomoci soustředěny do rukou vrcholového managementu. Jednatelé předávají veškeré informace každé zakázce stavby-vedoucímu, který si musí nastudovat veškeré nutnosti

a potřeby ke každé zakázce zvlášť, a zodpovídá se jednatelům za splnění veškerých úkolů, které mu byly zadány. Na každé stavbě je určen jeden mistr, zodpovídající se vedoucímu staveb, který má za úkol rozdělovat práci svým zedníkům a brigádníkům a zodpovídá za dodržení norem spotřeby materiálu i za dodržení lhůty dokončení prací.

### 3.3 Vývoj počtu zaměstnanců

Jak již bylo zmíněno, společnost XY, s. r.o., je malou stavební firmou, která v současné době zaměstnává průměrně 25 pracovníků. Firma se snaží zaměstnávat kvalifikované a odborné pracovníky, aby mohla poskytovat služby nejvyšších kvalit. Na druhou stranu si ale uvědomuje, že vlastní zaměstnanci jsou pro organizaci drahým nákladem, a proto se snaží tento fakt kompenzovat přijímáním služeb od pracovníků, kteří jsou vedeni v živnostenském rejstříku. Tuto informaci podrobně rozpracujeme a budeme se jí věnovat v následující kapitole.

Tab. 2 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2010 - 2011

Rok	2010	2011	2012
Průměrný počet zaměstnanců	15	24	26

Z tabulky je zřejmé, že počet zaměstnanců se v jednotlivých letech zvyšoval. Je však důležité zdůraznit, že jde o průměrný počet zaměstnanců v jednotlivých letech. Lze podotknout, že popisujeme stavební firmu, která má nejvíce zakázek ve druhém a třetím čtvrtletí každého roku, z důvodu příznivějšího počasí pro zedníky i pro stavební materiál samotný, a proto na toto období navyšuje počty svých zaměstnanců, aby mohla uspokojit potřeby svých zákazníků. V celkovém průměru jsou uvedeni i brigádníci, kteří

jsou zaměstnávání pomocí smlouvy o dohodě na provedení práce. Po dobu celého roku jsou zaměstnání pouze jednatele, obchodní zástupce, účetní, stavby-vedoucí a čtyři mistři zedníci.

### 3.4 Majetková a finanční struktura společnosti

Následující přehled majetkové a finanční struktury společnosti nám pomůže k lepší představě o fungování firmy. Vycházet budeme z údajů za období let 2010 až 2013. Výsledky za rok 2014 ještě nebyly zpracovány, a proto se jimi nebudeme zabývat.

#### 3.4.1 Majetková struktura

V majetkové struktuře podniku je uveden souhrn všech věcí, peněz, pohledávek a jiných majetkových hodnot, které slouží k provozování podnikatelského procesu. Pro představu majetkového složení v podniku si níže uvedeme tabulku, která bude obsahovat nejdůležitější majetkové položky v jejich peněžních hodnotách.

Tab. 3 Majetková struktura společnosti v období 2011 – 2013 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
<b>Aktiva celkem</b>	10 942	13 486	12 613
<b>Dlouhodobý majetek</b>	217	1 939	2 282
- DNM	0	0	0
- DHM	217	1 939	2 282
- DFM	0	0	0
<b>Oběžná aktiva</b>	10 615	11 547	10 245
- Zásoby	123	533	551
- Dlouhodobé pohledávky	0	0	0
- Krátkodobé pohledávky	8 413	8 510	2 901
- KFM	2 079	2 054	6 793
<b>Časové rozlišení aktiv</b>	110	0	86

Podle tabulky 3 je zřejmé, že drtivý většinový podíl na celkových aktivech zaujímají oběžná aktiva společnosti, což by se dalo předem předpokládat vzhledem k analyzované stavební firmě. Může se zdát, že většinu oběžných aktiv budou tvořit zásoby materiálu, který patří mezi nejvýznamnější nákladové položky, jak lze ale vidět, většinový podíl představuje krátkodobý finanční majetek, tedy peníze v pokladně a na bankovních účtech. Firma totiž preferuje metodu, kdy veškeré své výdaje a investice hradí ze svých vlastních

zdrojů. Z této skutečnosti by se dal vyvodit závěr, že firma, díky svým vysokým disponibilním finančním prostředkům, je silně finančně stabilní. Avšak na druhou stranu je taky zřejmé, že s vysokým množstvím peněz, které jí jsou okamžitě k dispozici, ukazuje neefektivní způsob jejich využívání, protože tím že „leží“ na pokladně nebo na bankovních účtech, nedochází k jejich zhodnocování. Na konci roku 2013 měla okamžitě k dispozici téměř 7 milionů korun, tedy přes 50% veškerého svého majetku.

Naopak zásoby si firma dokáže držet na nízkých, přijatelných hodnotách. Je to proto, že nemá téměř žádné skladovací náklady díky dobrým dlouhodobým podnikatelským vztahům. Dodavatelské firmy, zásobující naši firmu materiálem, vedou sklady ve své vlastní režii a dodávají potřebné zásoby v době, kdy si firma XY, s. r. o., o ně zažádá.

**Dlouhodobý majetek** je z plné části tvořen dlouhodobým hmotným majetkem, který se z většinové části skládá z nákladních a dopravních automobilů a zařízení.

### 3.4.2 Finanční struktura společnosti

Finanční struktura celkového kapitálu podniku, kterým je celkový podnikový majetek financován, představuje veškeré zdroje z vlastních a cizích zdrojů. Níže si uvedeme tabulku, která bude představovat finanční strukturu společnosti XY ve sledovaném období, abychom si vytvořili představu, jak podnik preferuje financování svých aktiv.

Tab. 4 finanční struktura společnosti XY, s. r. o., v letech 2011 – 2013. (vlastí zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
<b>Pasiva celkem</b>	10 942	13 486	12 613
<b>Vlastní kapitál</b>	2 911	3 711	4 375
- Základní kapitál	200	200	200
- Kapitálové fondy	0	0	0
- Rezervní fondy	86	104	104
- VH minulých let	1 699	2 606	3 299
- VH účetní období	926	801	772
<b>Cizí zdroje</b>	8 031	9 758	9 866
- Rezervy	0	0	0
- Dlouhodobé závazky	0	0	0
- Krátkodobé závazky	8 031	8 758	6 598
- Bankovní úvěry	0	1 000	1 000
<b>Časové rozlišení pasiv</b>	0	17	0

Z tabulky 4 je patrný růst vlastního kapitálu v každém roce. Při neměnné velikosti základního kapitálu je patrné, že firma byla ve sledovaném období zisková. Rezervní fond byl vytvořen do 50% hodnoty základního kapitálu, po dosažení této výše v roce 2012 již nebyl tento fond dále navyšován.

Největší část vlastního kapitálu tvoří výsledek hospodaření minulých let. Lze tedy usuzovat, že si podnik ponechává své zisky do budoucího rozvoje a k financování budoucích projektů.

Cizí zdroje jsou téměř v plné výši tvořeny krátkodobými závazky. Vesměs se jedná o závazky z obchodních vztahů. V roce 2012 si firma pořídila krátkodobý bankovní úvěr, ze kterého ale nečerpá a který jí slouží pouze jako pojistka v případě, kdy by neměla k dispozici finanční prostředky ke splácení svých závazků.

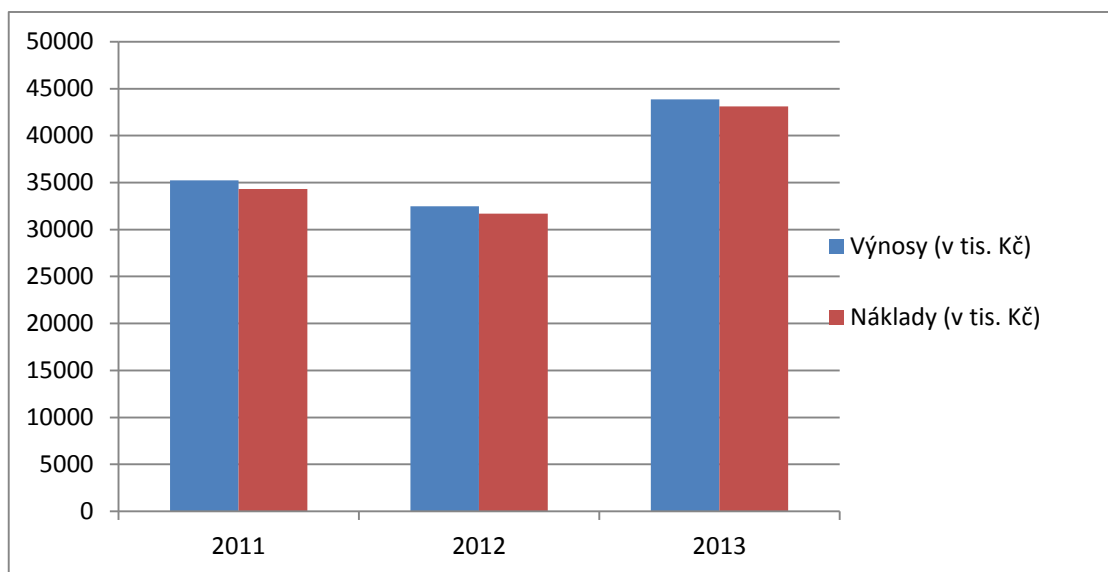
### 3.5 Vývoj hospodaření firmy

Pro začátek se budeme věnovat základním ekonomickým ukazatelům společnosti. Pro lepší představu hospodaření podniku uvedeme ekonomické výsledky společnosti za sledované období. V následující tabulce lze pozorovat každoroční růst nákladů i výnosů. Je však zřejmé, že míra růstu nákladových položek je mírně vyšší než míra růstu výnosů, a to zapříčiňuje klesající hospodářský výsledek. Proto se budeme v bakalářské práci věnovat analýze nákladů a budeme hledat možnosti a varianty pro jejich optimalizaci za účelem jejich lepšího řízení a možnosti zvyšování hospodářského výsledku.

Tab. 5 Vývoj výsledku hospodaření ve sledovaném období (vlastní zpracování)

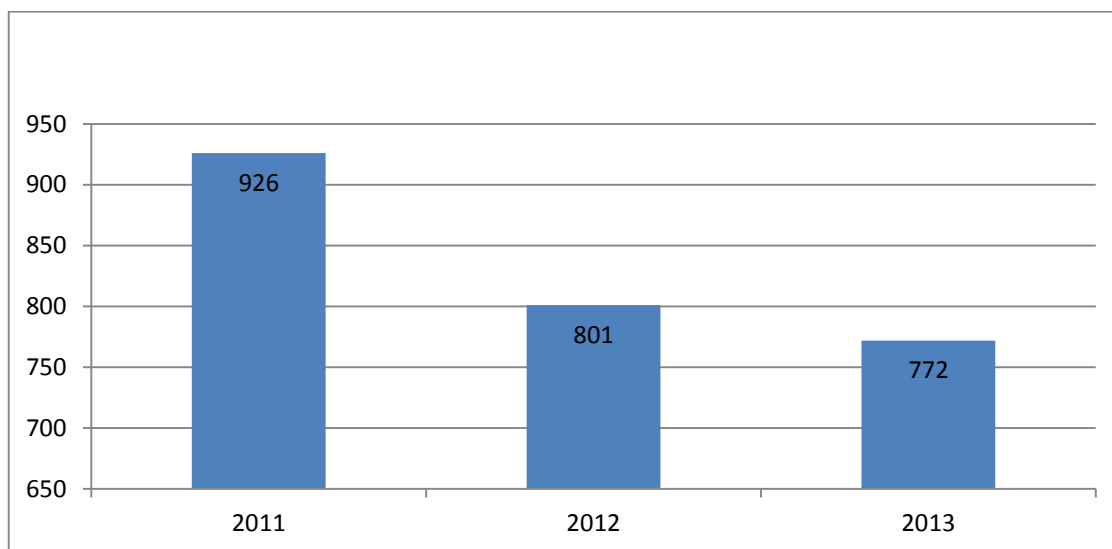
v tis. Kč	2011	2012	2013
<b>Výnosy</b>	35 249	32 492	43 875
<b>Náklady</b>	34 324	31 691	43 103
<b>HV před zdaněním</b>	926	801	772

V následujícím grafu máme zobrazen vývoj nákladů, výnosů a hospodářského výsledku. Je viditelné, že opravdu každým rokem společnost dosáhla mírně vyšších výnosů než nákladů, avšak tento rozdíl se každým rokem zmenšuje.



Obr. 5 Vývoj nákladů a výnosů a jejich vliv na HV ve sledovaném období

V obrázku níže je zobrazen přehledný vývoj hospodářského výsledku v letech 2011 až 2013.



Obr. 6 Přehled vývoje HV před zdaněním v jednotlivých letech (vlastní zpracování)

Z Obrázku 6, který prezentuje vývoj hospodářského výsledku ve sledovaném období je patrné, že každým rokem jeho výše klesá. Hlavní příčinou je meziroční vyšší nárůst

nákladů oproti výnosům. Vzhledem k této skutečnosti by se dalo předpokládat, že tempo růstu nákladů bude i v následujících letech vyšší než nárůst výnosů, a proto se této situaci musíme podrobněji věnovat. V následující kapitole se zaměříme na veškeré nákladové položky

a jejich meziroční růst. Zkusíme najít příčiny jejich tempa zvyšování a vneseme návrhy, které by mohly vést ke zlepšení dané situace.

## 4 ANALÝZA NÁKLADŮ

V této části své bakalářské práce se budu věnovat analýze nákladů společnosti za období let 2011 až 2013. Účetní závěrka roku 2014 již nebyla dosud schválena ani ověřena, proto na tento rok nebude brán zřetel.

### 4.1 Analýza nákladových klasifikací

Vzhledem ke skutečnosti, kdy společnosti s ručením omezeným jsou podle zákona povinny vést finanční účetnictví, reprezentující náklady a výnosy **v druhovém členění**, je to jeden ze způsobů sledování a řízení nákladů, která probíhají ve Společnosti XY, s. r. o. Pomocí tohoto typu členění firma meziročně propočítává různé statistické veličiny. V současnosti využívá modul účetnictví, který umožňuje vedení účetnictví na syntetických a analytických účtech s podrobnými výstupními sestavami. Firma si vede přehled o svých přímých a režijních nákladech, které se kalkulují do konečných cen zakázek.

Pro tvorbu ceny svých zakázek využívá **typový kalkulační vzorec**, ve kterém se vypočítané režijní náklady rozpočítávají dle spotřeby přímého materiálu vzhledem k jeho příčinné souvislosti k nákladovému objektu. Typový kalkulační vzorec je uveden v příloze P I.

Metodu klasifikace nákladů, z hlediska závislosti na objemu prováděných výkonů, se ve firmě neprovádí. Tato skutečnost může být pro firmu nedostatkem, protože tento typ členění nákladů je prospěšný z hlediska rozhodování se do budoucnosti. Díky tomuto členění nákladů lze pomocí modelování nákladů formou matematického vyjádření vztahu mezi náklady a objemem výroby tvořit nákladovou funkci. Nákladová funkce je jedním z hlavních nástrojů sloužící k řízení celkových nákladů v podniku.

### 4.2 Druhové členění nákladů

Ve firmě XY, s. r. o., k veškerému řízení a sledování vývoje nákladů slouží pouze účetnictví, ve kterém jsou nákladové položky vyobrazeny dle jednotlivých nákladových druhů. Pro určení nákladů podle jednotlivých nákladových druhů bylo vycházeno z výkazu zisků a ztrát za období 2011 – 2013.

**Náklady na prodané zboží** představují náklady s prodejem zboží většinou zahraničním obchodním partnerům.



Výkonová spotřeba se skládá ze dvou položek, a to ze **spotřeby materiálu, energie a služeb**.

- **Spotřeba materiálu** – patří sem zejména spotřeba hlavního materiálu (beton, malta, lepidla, apod.), dále spotřeba ostatního materiálu (hmoždinky, šroubky, matky), spotřeba drobného hmotného majetku (vodováhy, šroubováky, lopaty), spotřeba kancelářských potřeb (propisky, tužky, papíry) a spotřeba pohonných hmot.
- **Spotřeba energie** – do této položky se zařazuje spotřebovaná energie vody, elektřiny a plynu v budově kde firma sídlí. Na jiných místech za energii neutrácí.
- **Spotřeba služeb** – do položky nákladových služeb se zařazují náklady zejména náklady na nájem, dopravu, a ostatních nákladů.

**Položku osobních nákladů** tvoří zejména mzdové náklady, odměny členům organizace společnosti a odvody na zákonné sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

**Daně a poplatky** představují zejména daň silniční, daň z nemovitostí a ostatních daní a poplatků.

**Odpisy DNM a DHM** jsou tvořeny zejména odpisy dlouhodobého hmotného majetku, protože společnost neviduje nic jako dlouhodobý nehmotný majetek.

Položka **ZC prodaného dlouhodobého majetku a materiálu** je tvořena zejména hodnotou prodaného materiálu, který firma nakoupila, ale později nevyužila.

Ve **Změně stavu rezerv a OP** je uvedena pouze opravná položka k pohledávkám z roku 2013. Jinak firma nevytváří žádné zákonné ani dobrovolné rezervy.

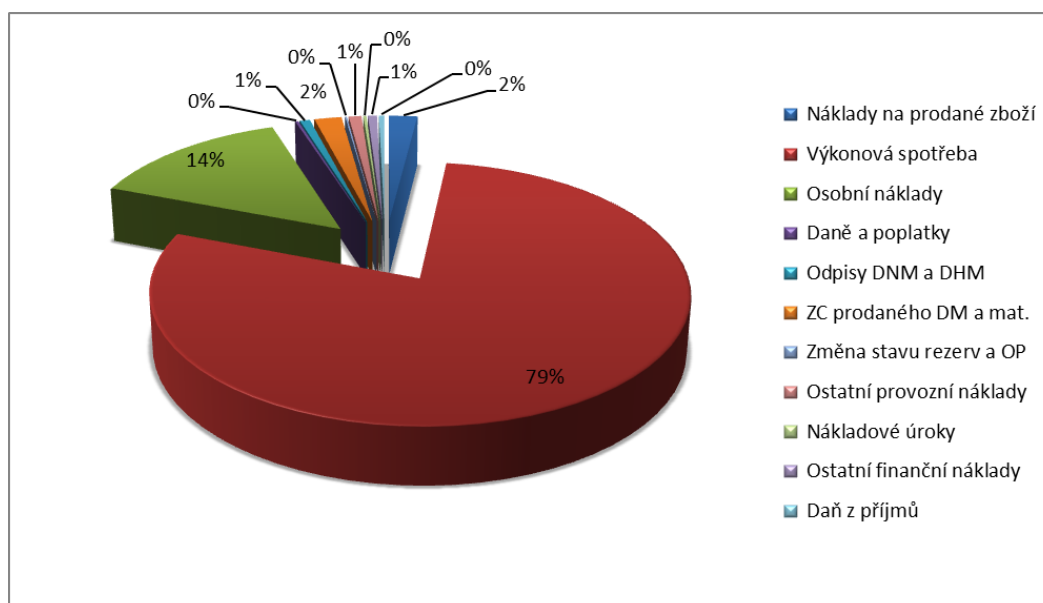
Do **Ostatních provozních nákladů** jsou zařazeny náklady na dopravu zaměstnanců jejich vlastními vozidly a pojištění automobilů.

**Finanční náklady představují** bankovní výlohy, poplatky běžných i devizových bankovních účtů, poplatky za bankovní záruky, kurzové ztráty a ostatní finanční náklady.

Tabulka 7, viz níže, prezentuje souhrn nejdůležitějších nákladových položek podle jejich druhů.

Tab. 6 Přehled nákladů ve společnosti XY, s. r. o. za sledované období (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
Náklady na prodané zboží	9 962	5 671	860
Výkonová spotřeba	20 164	19 507	33 960
- Spotřeba materiálu a energie	9 754	7 844	12 478
- služby	10 410	11 663	21 482
Osobní náklady	4 323	5 588	6 088
Daně a poplatky	30	53	94
Odpisy DNM a DHM	76	131	300
ZC prodaného DM a mat.	0	25	820
Změna stavu rezerv a OP	0	0	53
Ostatní provozní náklady	132	330	380
Finanční náklady	0	184	365
Daň z příjmů	178	163	166
<b>Celkem</b>	<b>34 865</b>	<b>31 652</b>	<b>43 086</b>



Obr. 7 Struktura nákladů v druhovém členění za rok 2013 (vlastní zpracování)

Obrázek 7 reprezentuje strukturu nákladů v druhovém členění ve společnosti XY, s. r. o., pouze za rok 2013 z důvodu nejnovějších informačních údajů podniku. Je na první pohled patrné, že téměř 80 procent podílu veškerých nákladů zaujímá nákladová položka výkonové spotřeby. Tato skutečnost by se dala předvídat i dopředu bez analýz nákladů

vzhledem

ke skutečnosti, že analyzujeme stavební podnik.

V tabulce, viz níže, si podrobně rozpracujeme jednotlivé položky, reprezentující výkonovou spotřebu jako celek.

*Tab. 7 Struktura výkonové spotřeby za sledované období (vlastní zpracování)*

v tis. Kč	2011	2012	2013
<b>Spotřeba materiálu</b>	<b>9 749</b>	<b>7 813</b>	<b>12 441</b>
- spotřeba přímého materiálu	9 031	6 862	11 174
- spotřeba ostatního materiálu	123	100	174
- Spotřeba DHM	87	260	318
- kancelářské potřeby	20	72	69
- spotřeba pohonných hmot	488	591	706
<b>Spotřeba energie</b>	<b>5</b>	<b>31</b>	<b>37</b>
- spotřeba vody	1	1	3
- spotřeba plynu	4	24	30
- spotřeba el. Energie	0	6	4
<b>Služby</b>	<b>10 415</b>	<b>11 663</b>	<b>21 482</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>20 164</b>	<b>19 507</b>	<b>33 960</b>

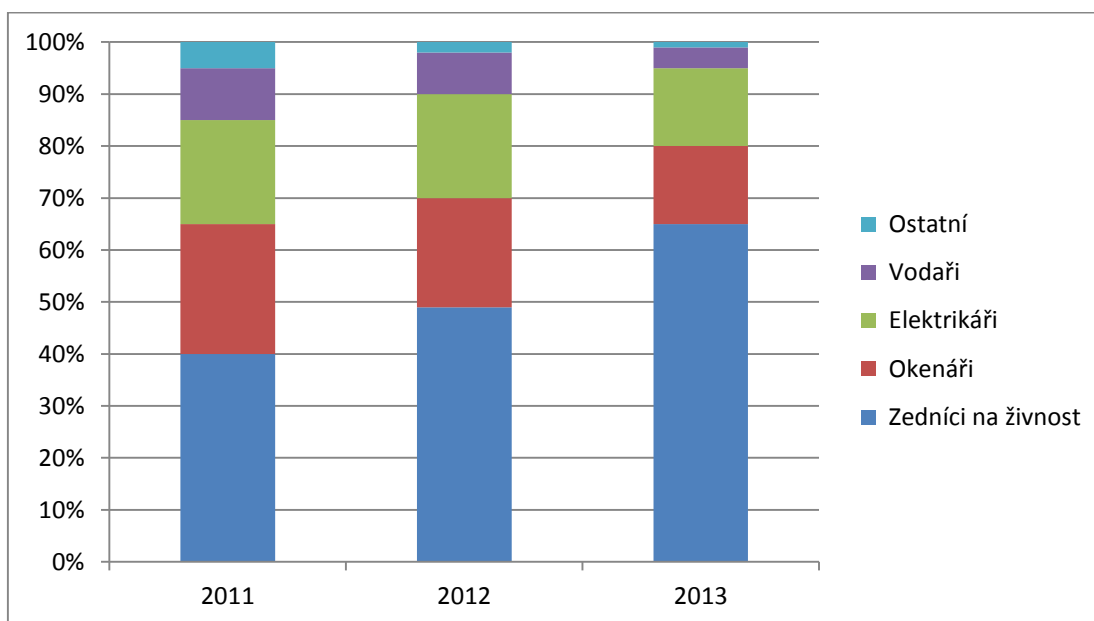
Je zřejmé, že v posledním roce většinu výkonové spotřeby tvořila položka služeb, na rozdíl od spotřeby materiálu, o kterém by se dalo předpokládat, že jeho výše bude hlavní nákladovou položkou výkonové spotřeby a že se bude většinovým množstvím podílet na celkové tvorbě výkonové spotřeby. Jak je ale vidět, více než 60% podíl zaujímá položka spotřeby služeb. Podle grafů, reprezentující rozpracovanou výkonovou spotřebu ve všech třech letech sledovaného období, můžeme usoudit, že nárůst služeb je jako nákladová položka nejvýznamnější v každém roce. V roce 2011 byl poměr mezi službami a spotřebou materiálu téměř vyrovnaný, ale každým rokem náklady na služby narůstají a lze do budoucna předpokládat, že bude i nadále vysokým tempem narůstat. Vzhledem k naší situaci, že tento náklad zaujímá většinovou část nákladů celkových a v jednotlivých letech náklady na služby rostou rychleji než náklady na spotřebu materiálu, je zapotřebí se na služby zaměřit i ze skutečnosti, že v posledních dvou sledovaných obdobích, se náklady na služby téměř zdvojnásobily. Bude tedy důležité zaměřit se na její podrobné

rozpracování na jednotlivé položky, které firma XY, s. r. o., zařazuje do služeb, které jim byly poskytnuty a za které utrácí velké množství prostředků.

Tab. 8 Analýza nákladových služeb ve sledovaném období (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
Opravy a udržování	84	194	224
Cestovné	154	258	382
Náklady na reprezentaci	0	9	21
Ostatní služby	10172	11202	20855
<b>Celkem služby</b>	<b>10410</b>	<b>11663</b>	<b>21482</b>

Na první pohled je jasné, že v každém roce téměř celou výši nákladových služeb, tvoří nákladová položka **ostatní služby**, která je zachycena na analytickém účtu 518. Na tento nákladový účet se zaznamenává celá řada účetních případů a je velmi obsáhlá. Graf uvedený níže reprezentuje součty veškerých nákladových částí, které zaujímají celkovou nákladovou položku ostatní služby.

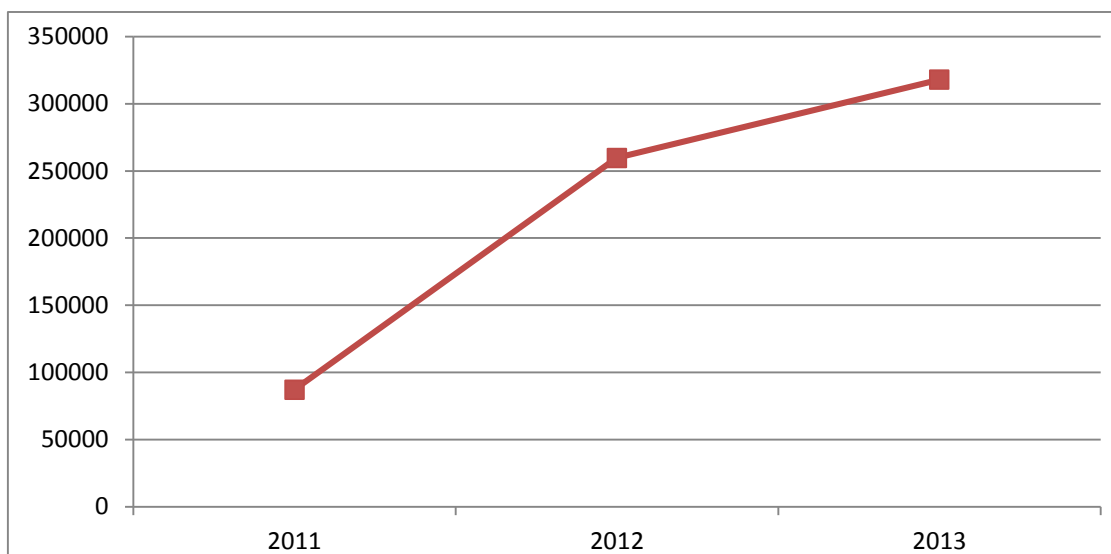


Obr. 8 Členění účetních položek v nákladové položce 518 za sledované období (vlastní zpracování)

Na obrázku 8 máme rozpracovaný graf, znázorňující v jakých letech a co se nejvíce podílelo na tvorbě nejvíce významné nákladové položky ostatních nákladů. Lze vidět,

že v každém roce měli největší podíl zedníci, kteří provozují výkon své práce na živnostenský list. Poté se dále zařazují firmy na instalaci oken v jednotlivých stavebních budovách, instalace elektrických rozvodů, zavedení vodních trubek a další služby, jež se zařazují k vykonaným službám od subdodavatelů. Je zřejmé, že účast poskytnutých služeb od zedníků, jež provozují výkon své práce na živnost, se každým rokem zvyšuje. Příčinou je skutečnost, že společnost XY, s. r. o., během svého působení na trhu, se dostává více do popředí i díky kvalitním službám, které provádějí za slušnou cenu. Avšak firma si je vědoma skutečnosti, že zaměstnávání svých nových lidí a zvyšování počtu vlastních zaměstnanců je pro ni dražší záležitostí než dělníci pracující na živnost, kvůli odvodům zdravotních a sociálních poplatků do státních fondů. Proto se preferuje vyhledávání služeb na trhu, které jsou nabízeny od osob samostatně výdělečně činných.

Zaměřil jsem se i na vývoj spotřeby drobného hmotného majetku, který spadá do nákladové položky spotřeby materiálu. Vzhledem k tomu, že na tento nákladový účet se zařazuje majetek společnosti, jehož pořizovací cena nepřesáhla částku 40 000 korun, ale jde o zařízení s dlouhodobou životností, je zarážející nárůst těchto nákladových položek. Obrázek 8 nám představuje graf, který znázorňuje vývoj spotřeby drobného majetku za sledované časové období. Mezi roky 2011 a 2012 došlo k prudkému nárůstu spotřeby, která pokračovala i v roce 2013 a dá se očekávat, že tato nákladová položka bude vyšší i v příštích letech. Tato informace se může jevit jako nedůležitá oproti jiným nákladům. Vzhledem ke skutečnosti, že se do těchto položek eviduje majetek drobný (např. lopaty, sbíječky, vrtačky, lepicí pistole, lžíce, apod.), a vzhledem k jejich pořizovacím cenám se dle mého názoru dostáváme do příliš vysokých nákladových čísel a bude potřeba se do budoucího rozvoje a řízení společnosti více zaměřit na tuto skutečnost.



Obr. 9 Spotřeba drobného hmotného majetku v tis.Kč (vlastní zpracování)

#### 4.2.1 Horizontální a vertikální analýza

V této části mé bakalářské práce se ještě vrátíme ke všem nákladovým položkám a jejich vývoji ve sledovaném období. Na základě získaných informací z teoretické části vypracujeme pro přehled vývoje nákladů horizontální a vertikální analýzu

##### Vertikální analýza

Vertikální analýza slouží k zobrazení nákladových druhů, které tvoří celkové náklady, a také k částem, které se na tvorbě podílejí. V tabulce 9 můžeme skutečně vidět, že ve všech třech obdobích největší podíl na tvorbě nákladů má již zmiňovaná výkonová spotřeba, skládající se ze spotřeby materiálu a energie a služeb. Musíme se ale také zaměřit na položku nákladů na prodané zboží a věnovat jí pozornost, protože je patrná skutečnost, kdy se v roce 2011 tento nákladový druh téměř blížil k poměru 30 % z celkových nákladů. Avšak v následujících letech účast nákladů na prodané zboží téměř vymizela. Pomocí horizontální analýzy, kterou nám zobrazuje tabulka 13, se více zaměříme na vývoj jednotlivých nákladových položek mezi obdobími.

Tab. 9 Vertikální analýza společnosti XY, s. r. o., za sledované období (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
<b>Náklady na prodané zboží</b>	28,57%	17,92%	2,00%
<b>Výkonová spotřeba</b>	57,83%	61,63%	78,82%
- Spotřeba materiálu a energie	27,98%	24,78%	28,96%
- služby	29,86%	36,85%	49,86%
<b>Osobní náklady</b>	12,40%	17,65%	14,13%
<b>Daně a poplatky</b>	0,09%	0,17%	0,22%
<b>Odpisy DNM a DHM</b>	0,22%	0,41%	0,70%
<b>ZC prodaného DM a mat.</b>	0,00%	0,08%	1,90%
<b>Změna stavu rezerv a OP</b>	0,00%	0,00%	0,12%
<b>Ostatní provozní náklady</b>	0,38%	1,04%	0,88%
<b>Finanční náklady</b>	0,00%	0,58%	0,85%
<b>Daň z příjmů</b>	0,51%	0,51%	0,39%
<b>Celkem</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

### Horizontální analýza

Horizontální analýza nám slouží k podrobnému analyzování nákladových druhů z hlediska jejich vývoje ve sledovaném období. V našem případě je horizontální analýza prezentována tabulkou 10. Zaměřením se na položku nákladů, vynaložených na prodané zboží, můžeme skutečně pozorovat velký pokles, a to mezi každým rokem. Mezi roky 2011 a 2012 se náklady propadly o 43% a v následujícím období o téměř 85%. Při analyzování této skutečnosti jsem se dozvěděl, že se firma v obdobích svého podnikání v letech 2007 – 2012 mimo hlavní činnost poskytování stavebních služeb také zaměřovala na nákup stavebního a ostatního materiálu za účelem jejich pozdějšího prodeje za účelem dosažení zisku. Od roku 2013 se však rozhodli tímto druhem podnikání dále nezabývat, z důvodu jeho prodělečné činnosti.

Tab. 10 Horizontální analýza společnosti XY, s. r. o., za sledované období (vlastní zpracování)

v tis. Kč	10//11	11//12	12//13
<b>Náklady na prodané zboží</b>	67,60%	-43,07%	-84,84%
<b>Výkonová spotřeba</b>	52,71%	-3,25%	74,09%
- Spotřeba materiálu a energie	38,53%	-19,58%	59,08%

v tis. Kč	10//11	11//12	12//13
- služby	68,91%	12,04%	84,19%
Osobní náklady	27,00%	29,26%	8,95%
Daně a poplatky	-33,33%	76,67%	77,36%
Odpisy DNM a DHM	68,88%	72,36%	129,01%
ZC prodaného DM a mat.	-	-	3180,00%
Změna stavu rezerv a OP	-	-	-
Ostatní provozní náklady	-11,41%	150,00%	15,15%
Finanční náklady	-	-	98,37%
Ostatní finanční náklady	-	-	59,06%
Daň z příjmů	-9,64%	8,43%	1,84%
Celkem	154,89%	-6,78%	36,25%

Z tabulky 11 je opravdu zřejmé, že obchodní činnost podniku v rámci nákupu a prodeje zboží za účelem dosažení zisku se dlouhodobě nedařila. Obchodní marže sice byla v kladných číslech, ale firma XY, s. r. o., do nákladů na prodané zboží nezapočítávala náklady související se mzdami jejích obchodních zaměstnanců. Tyto mzdy byly uvedeny na analytickém účtu 521 mzdové náklady, které obsahují souhrn veškerých mzdových nákladů společnosti. Od jednotlivých zedníků a brigádníků, až po administrativní pracovníky a vrcholový management.

Tab. 11 Sledování HV z obchodní činnosti za sledované období (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013
Náklady na prodané zboží (úč. 504)	9262	5671	860
Tržby za prodané zboží (úč. 604)	9422	5873	966
Obchodní marže	160	202	106
Mzdové náklady obchodníků (úč. 521)	288	296	144
Zisk/ztráta za obchodní činnost	-128	-94	-38

### 4.3 Řízení nákladů

V současné době společnost XY, s. r. o., řídí své náklady převážně z pohledu finančního účetnictví. Pro sledování jednotlivých nákladových položek využívají ve společnosti účetní program Stereo. Tento software je přizpůsoben pro malé organizace a živnostníky s funkcí zjednodušení práce chytrých funkcí a automatických generování údajů podle zadaných



pravidel. Tento účetní program umožňuje společnosti sledovat hospodaření podniku a vytvářet grafické výstupy pro důležité analýzy. Firma provádí každým rokem vyhodnocování a srovnávání nákladů na konci každého účetního období, ale neprovádí zpětné analýzy a nestanovuje významnější plánování do budoucího období.

#### 4.3.1 Kalkulace zakázek

Kalkulace zakázek je nejvýznamnější metodou řízení nákladů ve společnosti. Rozpočet veškerých nákladů se provádí na každou zakázku zvlášť vzhledem k individuálnímu přístupu práce u každé z nich. Společnost XY, s. r. o., volí dva různé postupy kalkulací ceny při jednotlivých zakázkách. Tyto způsoby se liší ve skutečnosti, zda je zakázka veřejná nebo soukromá.

**Veřejná zakázka** je taková zakázka, kdy objednání stavebních služeb přichází ze strany veřejného subjektu, kterým může být stát, obec, samosprávný celek apod., který hospodaří s penězi nebo jinými hodnotami pocházejícími z daní a poplatků ze zdrojů veřejného bohatství. U veřejných zakázek probíhá způsob výběru nejvhodnějšího dodavatele způsobem, kdy veřejný zadavatel navrhne maximální částku, kterou je ochotný investovat do stavebního projektu. Poté je řada na poskytovatelích stavebních služeb, kteří na základě svých kalkulací cen daného projektu navrhnou svou cenu, za kterou jsou ochotni tento projekt zrealizovat. Zakázku na projekt stavby vyhrává ta stavební společnost, která v aukční síni navrhne nejnižší možnou cenu. Takové zakázky firma XY, s. r. o., vyhledává ráda a velmi často se účastní tohoto způsobu výběru dodavatele služeb. Firma u tohoto typu zakázek volí velmi jednoduchou kalkulaci, kdy vychází ze dvou veřejně dostupných ceníků. Jde o ceníky ÚRS a RTS.

Ceník **ÚRS** je ucelený systém informací, metodických návodů a postupů pro stanovení ceny stavebního díla. Všechny tyto informace jsou zařazeny do strukturované databáze a pomáhá investorům, projektantům i dodavatelům při přípravě stavby i s její realizací. Těž slouží jako zdroj informací o cenách materiálů, výrobků a stavebních prací. Je velmi užitečným nástrojem pro každého, kdo se věnuje problematice stavebních děl.

Ceníky **RTS** jsou zaměřeny na podporu přípravy a realizaci stavebních zakázek. Pokrývá všechny činnosti spojené s přípravou zakázky, jako orientační propočty stavebních zakázek, kalkulace, harmonogram, cenové vyhodnocení subdodavatelů a další.

Firma XY, s. r. o., postupuje při stanovení ceny veřejné zakázky následovně:

1. Změří celkovou stavební plochu v m<sup>2</sup>, na které se budou provádět veškeré poskytované služby
2. Pomocí jednoho z uvedených ceníků, si vypočítá náklady, které se stavebním dílem souvisí
3. Podle zvoleného ceníku si vypočítá cenu zakázky
4. Takto vypočítanou celkovou cenu sníží o 10 - 20 %

Tento způsob oceňování veřejných zakázek je velmi jednoduchý, ale firmě vyhovuje z důvodu dobré konkurenceschopnosti při aukčním řízení i z důvodu ziskovosti zakázek při tomto druhu oceňování. Podle majitele firmy se ještě nevyskytla situace, kdy by takto zvolená kalkulace veřejné zakázky byla ztrátová.

Výhodou těchto ceníků je i fakt, že pracuje s rozdělováním režijních nákladů na každou zakázku zvlášť a firma nemusí řešit rozdělení a počítání režijních nákladů zvlášť.

### Soukromá zakázka

U soukromých zakázek se postupuje při stanovení kalkulace ceny náročnějším způsobem, který firma dělá ve vlastní režii. Ke stanovení kalkulace na danou zakázku je nutné znát veškeré data a činnosti, které bude nutné uskutečnit při každém stavebním projektu. Jinak pro stanovení výsledné ceny se používá typový kalkulační vzorec. Tabulka níže podrobněji popisuje způsob postupu kalkulace ceny stavebních výkonů.

Tab. 12 Typový kalkulační vzorec společnosti XY, s. r. o. (vlastní zpracování)

<b>Přímý materiál</b>	<b>Cihly, omítkový materiál, materiál k zateplení staveb, lepidla, dlažby, obklady, hmoždinky atd.</b>
<b>Přímé mzdy</b>	Zedníci, brigádníci, řidiči, projektanti.
<b>Ostatní přímé náklady</b>	Služby poskytnuté od subdodavatelů, ubytování pro dělníky, pronájem lešení, pronájem kontejnerů, případně služba externího projektanta.
<b>Režie</b>	Režie se vypočítává jako procentní přírážka z přímého materiálu.
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>	
<b>Zisková přírážka 20%</b>	
<b>Cena bez DPH</b>	
<b>DPH 10 nebo 21%</b>	
<b>Cena za projekt</b>	

V tabulce 12 je uveden typový kalkulační vzorec, který firma XY využívá pro stanovení kalkulace cen veškerých soukromých zakázek. Je třeba zmínit, že režie se počítá za podnik celkem, podrobněji režii nerozpočítává. Režii celkem firma stanoví na základě režijních nákladů z předchozího období. Do režijních nákladů zařazuje mzdy administrativních pracovníků, nájemné budov, energie, poštovné, finanční poplatky, internetové a telefonické připojení, kancelářské potřeby, opravy a údržby nemovitostí, a další.

Dále je potřeba zmínit skutečnost, že do ceny může vstoupit základní i snížená sazba DPH. Jak uvádí zákon o daně z přidané hodnoty, stavby sloužící pro podnikatelskou činnost za účelem dosahování zisku, jsou zatíženy 21% sazbou DPH. Na rozdíl od staveb sloužících k bydlení. K těmto sazbám se připočítává snížená sazba daně. Firma samozřejmě často provádí stavební práce budovám, které jsou od daně osvobozeny.

### **Zjednodušený příklad cenové kalkulace**

V příloze P III je uvedena zjednodušená verze cenové kalkulace jedné ze zakázek firmy za rok 2013. Jednalo se o rozšíření stavby rodinného domu.

Je potřeba zmínit, že pro rok 2013 firma rozdělovala režijní náklady v celkové výši 2 860 952 Kč. Z částky byla vypočtena režijní 23% přírážka z přímého materiálu.

#### **Postup výpočtu režijní přírážky:**

Spotřeba materiálu za rok 2013 (úč. 501) = 12 440 964 Kč

Rozpočtované celkové režijní náklady pro období 2013 = 2 860 952 Kč

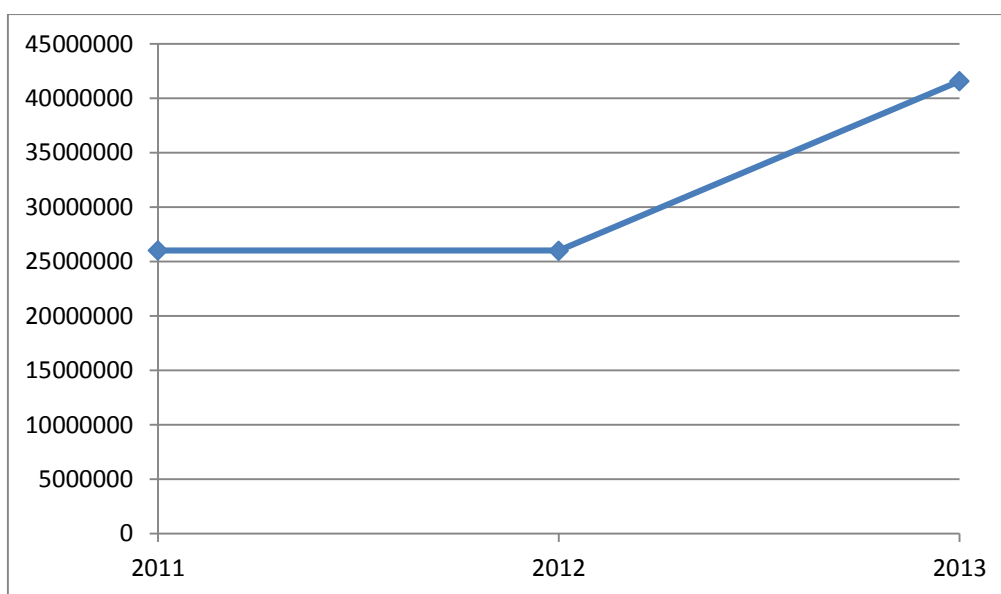
Procentuální přírážka režijních nákladů k přímému materiálu =  $2\,860\,952 / 12\,440\,964 = 22,99 \%$

## 5 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Budeme se zabývat vyhodnocením způsobu členění nákladů a jejich řízením ve společnosti XY, s. r. o., a při případných nalezených nedostatcích, bude navrhnutá metoda nebo postup pro odstranění těchto nedostatků.

### 5.1 Přiřazování nákladů na zakázky

V této podkapitole bych se chtěl zaměřit na způsob sestavování kalkulace pro jednotlivé zakázky, které firma XY využívá při stanovování ceny u všech svých výkonů. Jak již bylo zmíněno v kapitole předcházející, vzhledem k tomu, že firmě nekontrolovatelně rostou položky spotřeby drobného majetku, začala se firma proti této skutečnosti bránit způsobem, který po bližší analýze se jeví jako naprosto neadekvátní. Jak byl v příloze P III uveden příklad tvorby kalkulace stavební zakázky, je jasně vidět, že firma spotřebu drobného hmotného majetku přiřazuje do položek spotřeby přímého materiálu. V této položce v druhovém členění jsou evidovány položky, které nelze přímo přiřadit na jednotku výkonu, a tudíž nemůžou být tyto položky uváděny jako položka jednicového materiálu, který přímo vstupuje do každé zakázky. Obrázek níže, který představuje graf, reprezentující křivku vývoje výkonů společnosti, nám svým charakterem napoví, zda existuje nějaká souvislost mezi vývojem spotřeby drobného majetku a výkony podniku.



Obr. 10 Výkony podniku XY ve sledovaném období (vlastní zpracování)

Podle obrázku 10, můžeme podle průběhu vývoje výkonů za sledované období určit, že průběh této křivky není podobný průběhu křivky drobného majetku (obrázek 9), a tudíž můžeme říci, že neexistuje příčinná souvislost mezi touto položkovou výkonové spotřebou a narůstajícími výkonů. Proto alokování spotřeby drobného majetku, které se v rámci kalkulací provádí, je nesprávné. Tato skutečnost se dala předpokládat vzhledem k tomu, že tuto položku tvoří především lopaty, vodováhy, pěnové pistole ale také o vrtačky, sbíječky apod. Vzhledem k této skutečnosti by to znamenalo, že po dokončení provedení výstavby, by se veškerý tento majetek zlikvidoval a na novou zakázku se pořizoval majetek nový. I z tohoto pohledu je tento způsob alokace nákladů nesprávný.

Dále by se také dalo uvažovat o novém způsobu přiřazování režijních nákladů na jednici výkonu, pomocí jiné rozvrhové základny. Firma jako svou rozvrhovou základnu využívá spotřebu přímého materiálu, ale pro lepší vypovídající hodnotu by měla používat jako rozvrhovou základnu celkové přímé náklady, protože veškeré tyto náklady se dají rozpočítat na jeden výkon, tedy úzce souvisí s ostatním rozdělením nákladů. Proto bych dále navrhoval, aby firma své režijní náklady při kalkulacích rozpočítávala dle celkových přímých nákladů, vzhledem k jejich příčinné souvislosti k objektu alokace.

Po zavedení mých návrhů níže uvedeme tvorbu cenové kalkulace k zakázce, která je uvedena v příloze P III a budu sledovat, jak se mé návrhy projeví.

Nejprve si vypočítáme režijní přírážku podle rozvrhové základny, tvořící celkové přímé náklady:  $2860\ 952 / 37\ 670\ 507 = 7,6\ %$  z přímého materiálu.

Na základě vlastního výpočtu a konzultace s účetní firmy, jsme pomocí účetního členění nákladů stanovili celkové přímé náklady firmy za účetní období 2013 ve výši 37,6 milionu Kč. Tato výše se skládá ze součtu spotřeby celkového přímého materiálu, celkových přímých mezd, spotřeby celkového pomocného materiálu, spotřeby přímých pohonných hmot a ze spotřeby přímých ostatních služeb.

Nyní si znázorníme výpočet kalkulace pomocí námi vypočtené režijní přírážky a odstraněním spotřeby drobného majetku jako přímého nákladu.

### 1. Přímý materiál

- a. Stavební materiál: 572 892 Kč
- b. Pomocný materiál: 97 854 Kč
- c. Ostatní: 2 254

**Celkem spotřeba materiálu = 673 090 Kč**

**2. Přímé mzdy celkem = 199 950 Kč**

**3. Ostatní přímé náklady**

a. Pronájem kontejnerů: 16 182 Kč

b. Pronájem lešení: 9 490 Kč

c. Služby od subdodavatelů: 31 125 Kč

**Ostatní přímé náklady celkem = 56 797 Kč**

**Celkové přímé náklady = 929 837 Kč**

**4. Režie: 7,6 % z přímých nákladů = 70 668 Kč**

**5. ÚVNV = 1 000 505 Kč**

**6. 20% zisková přírážka = 200 101 Kč**

**7. Cena bez DPH = 1 200 606 Kč**

**8. DPH 15 % = 180 091 Kč**

**9. Prodejní cena = 1 380 697 Kč**

Po zavedení navrhovaných změn do kalkulace, jsme docílili celkové prodejní ceny, která se nám liší v prodejní hodnotě téměř o 200 000 Kč.

## **5.2 Sledování vývoje spotřeby drobného hmotného majetku**

Vzhledem k zajímavosti problematiky velkého meziročního nárůstu položky drobného majetku, budeme se tomuto tématu nadále nevěnovat. Jak jsme si ukázali v předcházející podkapitole, neexistuje žádný příčinný vztah nárůstu této položky k celkovým výkonům podniku. Díky tomu, že víme, z jakých jednotlivých položek se drobný majetek skládá, můžeme říci, že spotřeba narůstá opravdu neadekvátně. Můžeme se jen domnívat, zda dochází k častému poškozování těchto věcí, aby bylo nuceno pořizovat nové, nebo zda dochází ke ztracení jiným způsobem.

### **5.2.1 Řešení**

K řešení této situace bych firmě XY doporučil 2 opatření:

**První opatření:** pokud velké množství vykonávaných prací provádí externí dělníci, podnikající jako OSVČ, zakázal bych propůjčování majetku těmto pracovníkům. Trval bych, aby si nosili a používali vlastní nástroje a nářadí. Tím bych je alespoň částečně motivoval k lepšímu zacházení s pracovními věcmi.

**Jako druhé opatření** bych navrhl stanovení limitu k této nákladové položce, který nesmí být za dané účetní období přesažen. Limit bych stanovil průměrnou hodnotou za 3 naše sledované roky.

*Tab. 13 Výpočet průměru nákladové položky spotřeby DHM (vlastní zpracování)*

rok	2011	2012	2013	Průměr
spotřeba DHM	87 132	259 724	317 974	<b>221 610</b>

Podle tabulky 13 jsme si vypočítali průměrnou hodnotu za naše sledované období pro nákladovou položku spotřeby drobného majetku. Tuto průměrnou hodnotu bych stanovil jako maximální limit tohoto nákladu a tím bychom zabránili dalšímu ročnímu nárůstu.

### **5.3 Členění nákladů z hlediska výše provedených výkonů**

Dalším mým doporučením pro firmu XY, s. r. o., je analyzování nákladů a jejich rozdělování v rámci výše provedených výkonů, tedy na náklady fixní a variabilní. V této části práce se budeme zabývat členěním za období let 2010 – 2013. Zaměříme se právě na toto členění z toho důvodu, že jde o významný nástroj při plánování a řízení nákladů. Firma by tak mohla lépe sledovat své náklady a plánovat jejich budoucí vývoj. V momentě rozčlenění nákladu, zda se při objemu produkce budou měnit nebo ne, můžeme následně stanovit nákladovou funkci nebo znalosti využít ke stanovení bodu zvratu.

### **5.4 Fixní náklady**

Jak jsme již uvedli v teoretické části práce, fixní náklady jsou významné tím, že se v závislosti na prováděných výkonech nikterak neliší a zůstávají konstantní. Jejich výše vzniká již v tzv. „nulovém bodě“, tedy při nulovém objemu produkce. Fixní náklady se mohou zvýšit pouze v případě, kdy dojde k překročení celkové výrobní kapacity, avšak nebudou vzrůstat lineárně, nýbrž skokově.

Pomocí klasifikační metody jsem na základě konzultací s účetní firmy, zpracoval níže uvedené tabulky, reprezentující výše fixních a variabilních nákladů společnosti XY, s. r. o., za sledované časové období.

Tab. 14 Fixní náklady za období let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)

	2011	2012	2013
<b>Mzdové náklady</b>	1 257 965	1 745 618	1 729 826
<b>Sociální a zdravotní pojištění</b>	401 029	508 916	496 230
<b>Zákonné sociální náklady</b>	0	350	0
<b>Náklady na energie</b>	5 228	31 216	37 272
<b>Kancelářské potřeby</b>	19 916	71 418	68 745
<b>Drobný hmotný majetek</b>	87 132	100 217	173 969
<b>Náklady na pohonné hmoty</b>	267 424	298 705	378 031
<b>Ostatní služby</b>	1 398 924	1 144 067	1 192 729
<b>Daně a poplatky</b>	31 568	57 371	154 297
<b>Odpisy</b>	75 889	130 902	299 680
<b>Opravy a udržování</b>	83 942	194 055	223 686
<b>Cestovné</b>	154 115	257 744	382 274
<b>Ostatní provozní náklady</b>	115 657	324 301	348 231
<b>Finanční náklady</b>	43 398	80 393	183 983
<b>ZC prodaného DM</b>	0	25 031	820 083
<b>Mimořádné náklady</b>	0	38 483	40 359
<b>Celkové Fixní náklady</b>	<b>3 942 187</b>	<b>5 008 787</b>	<b>6 529 395</b>

V tabulce 14 lze vidět vývoj fixních nákladů ve společnosti XY a jejich vývoj za sledované období. Lze vidět, že každým rokem fixní náklady rostly poměrně stejnou výší a jejich poměr k celkovým nákladům se pohyboval v rozptylu 12 – 21 %.

Mezi nejvýznamnější fixní nákladové položky patří zejména **mzdové náklady**, jejichž výše se vypočítala jako roční mzdový náklad, patřící administrativním pracovníkům společnosti. S touto nákladovou položkou lze ztotožnit i zákonné sociální a zdravotní pojištění, které se vyvíjelo obdobně. **Náklady na energie** představují veškeré spotřebované energie přímo v sídle stavební firmy. Od roku 2012 spotřeba energie vzrostla díky pronájmu skladu, za který mimo nájemné odvádí také spotřebu za energii. **Kancelářské potřeby** představují náklady na kancelářské propisky, čisticí prostředky, náklady na odbornou literaturu a tisk. **Drobný hmotný majetek** jak již bylo uvedeno, představuje veškeré nástroje, stroje a nářadí, jejichž pořizovací cena byla nižší než 40 000 Kč a jeho předpokládaná doba použitelnosti je delší než 1 rok. **V nákladech na pohonné hmoty** se nachází spotřeba pohonných hmot, které byly vynaloženy za jiným účelem, než za účelem dopravy na stavební místa, kde probíhají stavební výkony. **Ostatní služby** společně se mzdovými náklady, představují největší část fixních nákladů. Patří sem



zejména náklady za nájem budov, stavebních lešení, telefonů, poštovné, náklady na školení zaměstnanců, apod.

Dalším fixním nákladem jsou **daně a poplatky**. Do této položky jsem zařadil položky, které pravidelně firma hradí v podobě silniční daně, daně z nemovitosti a daně z příjmu právnických osob a další různé poplatky nutné k plynulému fungování firmy. Položka **odpisů** nám vyjadřuje trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Jde především o osobní a nákladní automobily. U těchto nákladů lze vidět značný nárůst, což představuje skutečnost, kdy firma mezi léty pořizovala nové automobily, které nahrazovaly automobily jiné. Prodané hodnoty automobilů, nám představuje položka **ZC prodaného dlouhodobého majetku**, který je též bezpochyby fixním nákladem. Položka **Opravy a udržování** zahrnuje nutné opravy u automobilů či poskytnuté služby na jejich bezproblémový chod, dále opravy budov, apod. Položka **cestovné** představuje jízdné všemi druhy dopravních prostředků a další náklady v souvislosti s pracovními cestami, jako například rezervace hotelů, příspěvek na jídlo a další. Cestovné má zřejmý každoroční nárůst. Je to zapříčiněno zejména získáváním nových zakázek na území Rakouska, kde dělníci přes týden zůstávají, a tudíž jim musí být hrazeny vyšší cestovní náklady. V **Ostatních provozních nákladech** jsou obsaženy všechny ostatní náklady, které zabezpečují fungování firmy jako celku a nesouvisí tedy s objemem výkonů, jedná se například o dary nebo tvorbu rezerv. **Finanční náklady** obsahují položky ostatní finanční náklady, které v sobě obsahují různé poplatky bankovním i nebankovním subjektům a další smluvní úroky. Do **mimořádných nákladů** byly zařazeny položky nedobytných pohledávek po jejich splatnosti.

Graf uvedený v příloze P IV nám zobrazí veškeré nákladové položky, účastníci se v tvorbě celkových Fixních nákladů, včetně jejich poměrů.

## 5.5 Variabilní náklady

Variabilní náklady jak již víme, jsou náklady, jejichž výše v závislosti na počtu prováděných výkonů roste. Podle intervalů, kdy se pohyboval poměr fixních nákladů na nákladech celkových, lze lehce vyvodit závěr, že variabilní náklady se na tvorbě nákladů celkových podílely ve sledovaném období v intervalu 79 – 81 %.

Tab. 15. Variabilní náklady za období let 2011 – 2013 (vlastní zpracování)

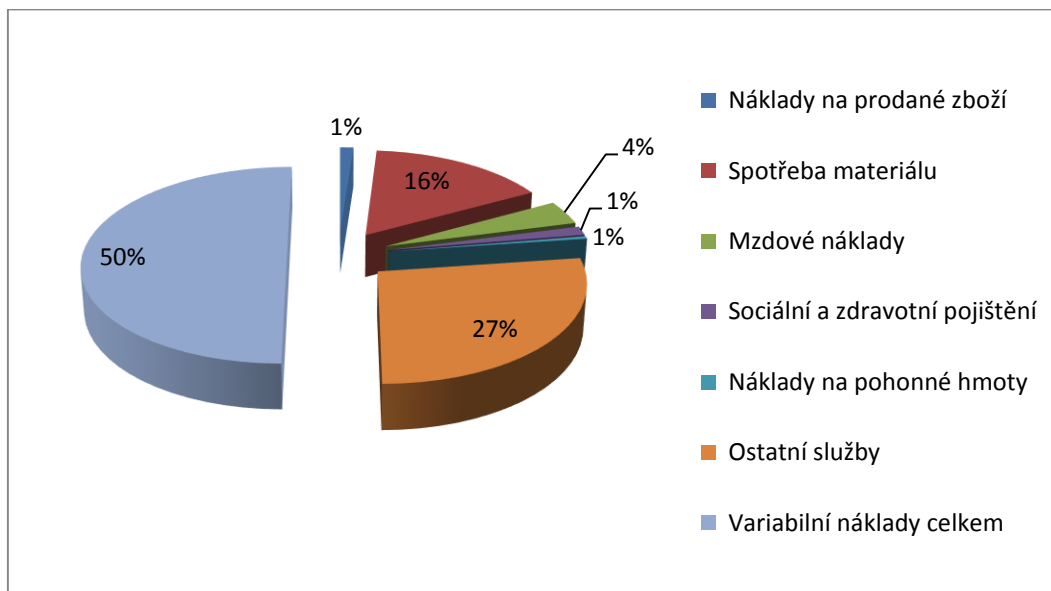
Rok	2011	2012	2013
<b>Náklady na prodané zboží</b>	9 261 765	5 670 832	859 552
<b>Spotřeba materiálu</b>	9 154 195	7 217 722	11 492 212
<b>Mzdové náklady</b>	1 998 806	2 457 071	2 827 640
<b>Sociální a zdravotní pojištění</b>	664 594	876 711	1 034 224
<b>Náklady na pohonné hmoty</b>	220 460	124 673	328 007
<b>Ostatní služby</b>	8 773 308	10 058 744	19 662 833
<b>Variabilní náklady celkem</b>	30 073 128	26 405 753	36 204 468

V letech 2011 a 2012 velmi významnou položku variabilních nákladů tvořily **Náklady na prodané zboží**. Jak již bylo v práci uvedeno dříve, firma XY se v minulosti mimo poskytování stavebních služeb také zabývala nákupem a prodejem stavebního zboží, avšak z této činnosti upustila kvůli její záporné výnosnosti. V roce 2013 je tato položka tvořena zejména prodaným materiálem, který firma nevyužila. Dalším typickým příkladem variabilního náklad je položka **spotřeba materiálu**. Jde o položku, která představuje okolo 33% podílu na tvorbě celkové výše variabilních nákladů. Do této položky firma eviduje zejména spotřebu přímého stavebního a pomocného materiálu. **Mzdové náklady** jsou tvořeny mzdou vlastních zedníků a pracovníků, pracujících na základě dohody o provedení práce či dohodě o pracovní činnosti. Se mzdovými náklady též souvisí **zdravotní a sociální pojištění**. Dále i **pohonné hmoty automobilů** jsou typickým příkladem variabilního nákladu, pokud tedy byla jejich spotřeba vynaložena s přímou souvislostí ke kalkulačním objektům, kterými byly zejména stavební zakázky. A asi nejvýznamnějším variabilním nákladem je položka **ostatních služeb**, která se skládá z poskytnutých služeb od zedníků, vykonávající svou pracovní činnost v rámci OSVČ a další služby od subdodavatelů.

Je nutno podotknout, že po bližší analýze je zřejmé, že součet celkových fixních a variabilních nákladů se nerovná celkovému součtu celkových nákladů vedené ve finančním účetnictví. Je to proto, že pro analýzu nákladů v manažerském účetnictví, nelze definovat kurzové ztráty jako nákladovou položku, stejně jako daň z příjmů z běžné činnosti. Proto k celkovému hodnocení byly tyto 2 položky vyřazeny.

Velmi důležité je taky uvést skutečnost, že po bližší analýze variabilních a fixních nákladů lze vypočítat součet těchto položek. Je patrné, že se nerovná celkovým nákladům podniku za dané časové období, jak lze vidět v příloze P V. Důvodem je, že manažerské účetnictví

nedefinuje jako nákladovou položku kurzové ztráty, ani daň z příjmů z běžné činnosti. Proto součet fixních a variabilních nákladů je očištěn o tyto 2 nákladové položky.



Obr. 11 Struktura variabilních nákladů ve společnosti XY za rok 2013 (vlastní zpracování)

## 5.6 Nákladová funkce

Díky rozčlenění nákladů na fixní a variabilní je nyní možné stanovit nákladovou funkci. Nákladová funkce též slouží jako nástroj k plánování nákladů a k jejich řízení. Budeme vycházet z údajů z minulých let. Nejprve provedeme odhad veličin fixních a variabilních nákladů, tržeb a následně sestavíme nákladovou funkci. Pro její vyjádření použijeme globální nákladovou funkci, z důvodu analyzování firmy s heterogenní produkcí výkonů. Pro sestavení tohoto typu nákladové funkce je nutné vypočítat si parametr  $h$ , neboli haléřový ukazatel, který se vypočítá jako podíl celkových variabilních nákladů a celkových výnosů za zvolené účetní období.

Tab. 16 - Přehled údajů pro stanovení nákladové funkce (vlastní zpracování)

Rok	2011	2012	2013
Fixní náklady	3 942 187	5 008 787	6 529 395
Variabilní náklady	30 073 128	26 405 753	36 204 468
Tržby	35 249 060	32 491 584	43 874 676
parametr h	0,85	0,81	0,83
CVBz	26 847 027	26 741 364	37 349 064

V tabulce 16 se nachází vývoj veškerých údajů, které jsou potřebné pro stanovení nákladové funkce v každém sledovaném období. K budoucímu plánování nákladů je pro firmu nejdůležitější vytvořit si nákladovou funkci za rok 2013, která má podle výše uvedené tabulky následující tvar:

$$N = 6\,529\,395 + 0,83 * Q \quad (1)$$

Podle výše uvedené nákladové funkce za rok 2013, bude firma schopná po dosažení plánovaného objemu produkce odhadnout celkové náklady pro období 2014. Pokud by například firma XY, s.r.o., plánovala objem produkce ve výši 45 000 000 Kč, podle této nákladové funkce by byla hodnota celkových nákladů 43 879 395Kč

## 5.7 Bod zvratu

Jak již víme z teoretické části práce, bod zvratu představuje takový objem produkce, při kterém se celková výše nákladů rovná celkovým tržbám a nacházíme se v bodě tzv. nulového zisku. Nyní si v této části práce vypočítáme bod zvratu, který je též jedním z nástrojů řízení nákladů a také vychází z potřeby rozčlenění nákladů na fixní a variabilní složku.

Nyní si v tabulce níže uvedeme výpočet bodů zvratu v každém roce zvlášť. Vzhledem ke skutečnosti, že analyzujeme stavební firmu, nemůžeme počítat bod zvratu v naturálních jednotkách ale v peněžních jednotkách, z důvodu heterogenních výkonů.

Tab. 17 - Analýza bodu zvratu ve sledovaném období

Rok	2011	2012	2013
<b>Fixní náklady</b>	<b>3 942 187</b>	<b>5 008 787</b>	<b>6 529 395</b>
<b>Variabilní náklady</b>	30 073 128	26 405 753	36 204 468
<b>Tržby</b>	35 249 060	32 491 584	43 874 676
<b>parametr h</b>	0,85	0,81	0,83
<b>CVBz</b>	26 847 027	26 741 364	37 349 064

V tabulce 17 je zobrazena výše celkových tržeb, které museli být v každém roce dosaženy za účelem dosažení nulového bodu zisku. Tato výše se každým rokem zvyšovala, což bylo jasnou příčinou nárůstu celkových variabilních i fixních nákladů.

Na základě zjištění výše bodu zvratu si ještě uvedeme výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy a koeficientu v každém roce. Tato rezerva nám vyjadřuje, o kolik se nám mohl snížit zisk, aniž bychom se dostali do ztráty. Bezpečnostní podnikatelský koeficient má stejnou funkci, ale jeho vyjádření je v procentním snížení celkových výnosů.

Tab. 18 - bezpečnostní podnikatelské rezerva a koeficient

	2011	2012	2013
<b>bezpečnostní podnikatelská rezerva</b>	30 998 397	27 206 346	36 976 364
<b>bezpečnostní podnikatelský koef.</b>	87,94%	83,73%	84,28%

Podle vypočtených hodnot v tabulce 18 můžeme usoudit, že firma v každém roce přesáhla peněžní bod zvratu a nachází se ve vysokých hodnotách podnikatelské rezervy i podnikatelského koeficientu. Aby se firma dostala do bodu nulového zisku, museli by se její tržby snížit o 84 %.

## ZÁVĚR

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo vypracování analýzy nákladů ve společnosti XY, s. r. o., která byla ochotná, poskytnout mi veškeré důležité podklady pro analýzu jejího interního prostředí. Díky těmto podkladům jsem mohl náklady analyzovat, a uvést návrhy pro zlepšení v oblasti jejich optimalizování.

Teoretická část se zabývala průzkumem knižních zdrojů, které mi pomohly lépe problematiku nákladů pochopit. Do praktické části jsem na úvod představil zkoumanou firmu. Dále jsem uvedl přehled vývoje hospodářského výsledku společnosti ve sledovaném období a popsal jsem, jakým způsobem firma eviduje a řídí své náklady. Poté jsem analyzoval současný stav oceňování jednotlivých stavebních zakázek, pomocí typového kalkulačního vzorce. V tomto vzorci jsem objevil velký nedostatek, který se týkal přiřazování položky drobného hmotného majetku jako přímého materiálu. Použitím grafické analýzy bylo zjištěno, že neexistuje žádná příčinná souvislost mezi výší spotřeby drobného majetku a jeho účasti na tvorbě celkových výkonů podniku. Proto jsem ve svých návrzích doporučil tuto položku z kalkulačního vzorce vyřadit. Také jsem se zaměřil na alokaci režijních nákladů podniku na kalkulovaný objekt, tedy na stavební zakázky. Jako rozvrhovou základnu si firma zvolila celkovou výši přímého materiálu za celý rok. V práci jsem uvedl doporučení, aby se pro alokování režijních nákladů zvolili celkové přímé mzdy, z důvodu jejího principu příčinné souvislosti.

Náklady jsem rozdělil dle druhového členění k podrobnému rozboru a sledování jejich vývoje v období let 2011 – 2013. K tomu jsem sestavil horizontální a vertikální analýzu. Po jejich rozboru jsem uvedl, že firma XY, s. r. o., nepoužívá jiného členění nákladů, než druhového členění, které vychází z finančního účetnictví. Z tohoto důvodu jsem v závěru mé práce rozdělil veškeré nákladové položky, které se z pohledu manažerského účetnictví jako náklad evidují a vyřadil jsem ty, které manažerské účetnictví jako náklad nepojímá. Díky tomu jsem mohl sestavit náklady, členěné dle jejich vztahu k objemu prováděným výkonům. Tedy na náklady s fixní složkou a variabilní složkou. Z tohoto členění jsem dále vycházel pro sestavení nákladové funkce a výpočtu bodu zvratu.

Tímto bych chtěl firmě doporučit, aby si na každé účetní období sestavovala nákladovou funkci pro odhad budoucí výše nákladů, z hlediska jejich očekávaných tržeb. A také výpočet bodu zvratu, který jí umožní efektivnější řízení nákladů do budoucnosti.

Věřím, že tato má bakalářská práce přinese firmě XY uspokojení a užitek.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- BRAGG, Steven M. 2011. *Cost accounting fundamentals: essential concepts and examples*. 3rd ed. Centennial, Colo: S.M. Bragg, ISBN 9780980069990.
- BRAGG, Steven M. 2005. *Controller's guide to costing*. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons, xv, 183 p. ISBN 0471713945.
- ČECHOVÁ, Alena. 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DOYLE, David P. 2006. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 227 s. ISBN 80-735-7189-7.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ. 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 263 s. ISBN 80-7357-084-X.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 259 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.
- HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL. 1995. *Řízení režijních nákladů*. Vyd. 1. Praha: Prospektrum, 100 s. ISBN 80-7175-025-5.
- HRDÝ, Milan a Jiří STROUHAL. 2010. *Finanční řízení*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 226 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-7357-580-9.
- HUNČOVÁ, Magdalena. 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 80-866-1734-3.
- JINDŘICHOVSKÁ, Irena. 2013. *Finanční management*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, xviii, 295 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-052-2.
- KISLINGEROVÁ, Eva. 2010. *Manažerské finance*. 3. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxxviii, 811 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-194-9.
- KOCMANOVÁ, Alena. 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, x, 358 s. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.
- KRÁL, Bohumil. 2010. *Manažerské účetnictví: základy*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, Martin a Michal POLÁK. 2008. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, xiv, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky: základy*. 1. vyd. Praha: Grada, 208 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5316-4

OLIVER, Lianabel, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. c2000. *The cost management toolbox: a manager's guide to controlling costs and boosting profits*. 1. vyd. New York: AMACOM, 353 p. Expert (Grada). ISBN 08-144-7053-X.

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ. 2013. *Základy manažerskej ekonomiky*. 1. vyd. Bratislava: Kartprint, 243 s. ISBN 9788089553112.

POPESKO, Boris, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

SCHROLL, Rudolf. 1997. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance, 461 s.

SYNEK, Miloslav. 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 146 s. ISBN 80-7261-087-2.

ŠTEKER, Karel, Milana OTRUSINOVÁ a Jan VAVŘINA. 2013. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.

VANDERBECK, Edward. 2012. *Principles of cost accounting*. 16th ed., International ed. Mason, Ohio: South-Western, ISBN 9781133187882.

*Účetnictví podnikatelů 2010: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2010*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, xxvi, 664 s. Meritum. ISBN 978-80-7357-526-7.



**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ABC	Activity Based Costing
Apod.	A podobně
atd.	A tak dále
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Drobný hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
Kč	Koruna česká
OP	Opravná položka
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
RTS	Realtimová strategie
S. R. O.	S ručením omezeným
ÚRS	Ústav racionalizace ve stavebnictví
TZV	Tak zvaný
TZN	To znamená
ZC	Zůstatková cena

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1 účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů (Bohumil Král a kol., 2010, s. 48).</i> .....	13
<i>Obr. 2. Průběh celkových nákladů (Bohumil Král a kol., 2010, str. 80)</i> .....	19
<i>Obr. 3 Degrese fixních nákladů (Bohumil Král a kol., 2010, str. 81)</i> .....	20
<i>Obr. 4 – Organizační struktura společnosti XY, s r. o. (vlastní zpracování)</i> .....	33
<i>Obr. 5 Vývoj nákladů a výnosů a jejich vliv na HV ve sledovaném období</i> .....	38
<i>Obr. 6 Přehled vývoje HV před zdaněním v jednotlivých letech (vlastní zpracování)</i> .....	38
<i>Obr. 7 Struktura nákladů v druhovém členění za rok 2013 (vlastní zpracování)</i> .....	42
<i>Obr. 8 Členění účetních položek v nákladové položce 518 za sledované období (vlastní zpracování)</i> .....	44
<i>Obr. 9 Spotřeba drobného hmotného majetku v tis.Kč (vlastní zpracování)</i> .....	46
<i>Obr. 10 Výkony podniku XY ve sledovaném období (vlastní zpracování)</i> .....	52
<i>Obr. 11 Struktura variabilních nákladů ve společnosti XY za rok 2013 (vlastní zpracování)</i> .....	59

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1 Zobrazení typů nákladů v základním kalkulačním vzorci (Hunčová, 2001, str. 51).....</i>	<i>17</i>
<i>Tab. 2 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2010 - 2011 .....</i>	<i>34</i>
<i>Tab. 3 Majetkové struktura společnosti v období 2011 – 2013 (vlastní zpracování) .....</i>	<i>35</i>
<i>Tab. 4 finanční struktura společnosti XY, s. r. o., v letech 2011 – 2013. (vlastní zpracování) .....</i>	<i>36</i>
<i>Tab. 5 Vývoj výsledku hospodaření ve sledovaném období (vlastní zpracování).....</i>	<i>37</i>
<i>Tab. 6 Přehled nákladů ve společnosti XY, s. r. o. za sledované období (vlastní zpracování) .....</i>	<i>42</i>
<i>Tab. 7 Struktura výkonové spotřeby za sledované období (vlastní zpracování).....</i>	<i>43</i>
<i>Tab. 8 Analýza nákladových služeb ve sledovaném období (vlastní zpracování).....</i>	<i>44</i>
<i>Tab. 9 Vertikální analýza společnosti XY, s. r. o., za sledované období (vlastní zpracování) .....</i>	<i>47</i>
<i>Tab. 10 Horizontální analýza společnosti XY, s. r. o., za sledované období (vlastní zpracování) .....</i>	<i>47</i>
<i>Tab. 11 Sledování HV z obchodní činnosti za sledované období (vlastní zpracování) .....</i>	<i>48</i>
<i>Tab. 12 Typový kalkulační vzorec společnosti XY, s. r. o. (vlastní zpracování).....</i>	<i>50</i>
<i>Tab. 13 Výpočet průměru nákladové položky spotřeby DHM (vlastní zpracování) .....</i>	<i>55</i>
<i>Tab. 14 Fixní náklady za období let 2011 – 2013 (vlastní zpracování) .....</i>	<i>56</i>
<i>Tab. 15. Variabilní náklady za období let 2011 – 2013 (vlastní zpracování) .....</i>	<i>58</i>
<i>Tab. 16 - Přehled údajů pro stanovení nákladové funkce (vlastní zpracování) .....</i>	<i>60</i>
<i>Tab. 17 - Analýza bodu zvratu ve sledovaném období .....</i>	<i>61</i>
<i>Tab. 18 - bezpečnostní podnikatelské rezerva a koeficient.....</i>	<i>61</i>

## SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC (ČECHOVÁ, 2011)

PŘÍLOHA P II: RETROGRÁDNÍ KALKULAČNÍ VZOREC (POPESKO, 2009)

PŘÍLOHA P III: PŘÍKLAD KALKULACE ZAKÁZKY VE SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.  
(INTERNÍ ZDROJE FIRMY XY)

PŘÍLOHA P IV: NÁKLADOVÉ POLOŽKY, TVOŘÍCÍ CELKOVOU VÝŠI FIXNÍCH  
NÁKLADŮ (VLASTNÍ ZPRAOVÁNÍ)

## **PŘÍLOHA P I: TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC (ČECHOVÁ, 2011)**

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní neboli provozní režie  
vlastní náklady výroby
5. správní režie  
vlastní náklady výkonu
6. odbytové náklady  
úplné vlastní náklady výkonu
7. zisk, případně ztráta
8. cena výrobku

**PŘÍLOHA P II: RETROGRÁDNÍ KALKULAČNÍ VZOREC  
(POPESKO, 2009)**

Základní cena výkonu:

- Dočasné cenové zvýhodnění

- Slevy zákazníkům:

- sezónní

- množstevní

Cena po úpravách:

- Náklady

## **PŘÍLOHA PIII: PŘÍKLAD KALKULACE ZAKÁZKY VE SPOLEČNOSTI XY, S. R. O. (INTERNÍ ZDROJE FIRMY XY)**

### **1. Přímý materiál**

- a. Stavební materiál: 572 892 Kč
- b. Pomocný materiál: 97 854 Kč
- c. Drobný hmotný majetek: 40 115 Kč
- d. Ostatní: 2 254

**Celkem spotřeba materiálu = 713 115 Kč**

### **2. Přímé mzdy celkem = 199 950 Kč**

### **3. Ostatní přímé náklady**

- a. Pronájem kontejnerů: 16 182 Kč
- b. Pronájem lešení: 9 490 Kč
- c. Služby od subdodavatelů: 31 125 Kč

**Ostatní přímé náklady celkem = 56 797 Kč**

### **4. Režie = 23 % z přímého materiálu = 164 016 Kč**

### **5. ÚVNV = 1 133 878 Kč**

### **6. 20% zisková přírážka = 226 776 Kč**

### **7. Cena bez DPH = 1 360 645 Kč**

### **8. DPH 15 % = 204 097 Kč**

### **9. Prodejní cena = 1 564 742 Kč**

## PŘÍLOHA P IV: NÁKLADOVÉ POLOŽKY, TVOŘÍCÍ CELKOVOU VÝŠI FIXNÍCH NÁKLADŮ (VLASTNÍ ZPRAOVÁNÍ)

