

Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti Moracell s.r.o.

Roman Juchelka

Bakalářská práce
2016

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Roman Juchelka**
Osobní číslo: **M13923**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti Moracell s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte kritický rozbor literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky z oblasti analýzy nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost Moracell s.r.o.
- Proveďte analýzu nákladů v uvedené společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení týkající se řízení nákladů.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
DRURY, Colin. Management and Cost Accounting. 6th edition. London: Thomson Learning, 2004. 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, 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: doc. Ing. Roman Zámečník, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 15. února 2016
Termín odevzdání bakalářské práce: 16. května 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Ojdrich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicita Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

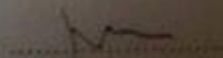
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská 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 v případě, že 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,

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

Ve Zlíně

13.5. 2016


Podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů a jejich řízení ve společnosti Moracell s.r.o.. Cílem práce je zpracovat přehled jednotlivých nákladů z různých pohledů a na základě analyzovaných poznatků navrhnout doporučení pro zlepšení současného stavu. Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část obsahuje rozbor literárních pramenů se zaměřením náklady a jejich pojetí, klasifikaci nákladů, nástroje řízení nákladů a kalkulace. Na teoretickou část navazuje část praktická, která se věnuje představení společnosti, analýze nákladů a kalkulacím ve výrobě. Závěr práce je věnován návrhům a doporučením pro možná zlepšení.

Klíčová slova: analýza, náklady, členění nákladů, bod zvratu, kalkulace

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with the analysis of costs and costs management in the company Moracell s.r.o. The goal of the thesis is make an overview of the various costs from different points of view and based on the findings of the analysis suggest recommendations to improve the current situation. Bachelor thesis is divided to theoretical part and practical part. Theoretical part includes retrieval of literary sources with costs and their concept, classification of costs, instruments for costs management and calculations. The theoretical part is followed by practical part, which is devoted to introducing the company, cost analysis and calculations in production. In the conclusion are described proposed improvements.

Keywords: analysis, costs, cost classification, break even point, calculations

Tímto bych chtěl poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce panu doc. Ing. Romanu Zámečnickovi, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady při zpracování mé práce.

Dále bych rád poděkoval společnosti Moracell s.r.o., která mi poskytla potřebné informace ke zpracování tohoto tématu.

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

OBSAH

ÚVOD	9
CÍL PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY	12
1.1 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ	12
1.2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	12
2 POJETÍ NÁKLADŮ	14
2.1 PAGATORNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
2.2 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ	14
2.3 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	15
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ	16
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	16
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	16
3.2.3 Kalkulační členění nákladů	17
3.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY	17
3.3.1 Variabilní náklady	18
3.3.2 Fixní náklady.....	20
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEBY ROZHODOVÁNÍ	21
3.4.1 Relevantní a irelevantní náklady	21
3.4.2 Oportunitní náklady	22
3.4.3 Utopené náklady.....	22
4 NÁSTROJE PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	23
4.1 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	23
4.2 NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	23
4.3 BOD ZVRATU	24
4.3.1 Výpočet bodu zvratu	25
4.4 PROVOZNÍ PÁKA	25
4.5 ROZPOČETNICTVÍ	26
5 KALKULACE	27
5.1 PŘEDMĚT KALKULACE	27
5.2 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	27
5.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM	28
5.4 ZÁKLADNÍ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ	29
5.5 SPECIÁLNÍ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ	30
6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	32
II PRAKTICKÁ ČÁST	33
7 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	34

7.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	34
7.2	HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	34
7.3	INTERNÍ ANALÝZA.....	35
7.3.1	Organizační uspořádání.....	35
7.3.2	Vývoj počtu zaměstnanců.....	36
7.3.3	Struktura výrobků.....	36
7.3.4	Finanční analýza.....	36
7.3.5	Environmentální profil.....	40
7.4	EXTERNÍ ANALÝZA.....	40
7.4.1	Zákazníci.....	40
7.4.2	Dodavatelé.....	40
7.4.3	SWOT analýza.....	40
8	ANALÝZA NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI MORACELL S.R.O.	43
8.1	SOUČASNÉ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	43
8.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	43
8.3	VERTIKÁLNÍ A HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	46
8.4	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VÝROBY.....	48
8.5	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ.....	49
8.5.1	Fixní náklady.....	49
8.5.2	Variabilní náklady.....	51
8.6	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	52
8.7	NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	53
9	KALKULACE.....	55
9.1	METODA KALKULACE.....	55
9.2	VÝPOČET KALKULACE VÝROBKU.....	55
10	ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ.....	57
	ZÁVĚR.....	59
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	61
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	62
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	63
	SEZNAM TABULEK.....	64

ÚVOD

V dnešní době je pro každý podnik důležité, aby věnoval pozornost svým nákladům a to především vyhodnocováním výsledků a jejich analýze. Informace z nich nabyté jsou jedny z aspektů, jež jsou nezbytné pro další rozhodování společnosti.

Mezi hlavní funkce řízení nákladů patří jejich samotné snižování a posílení celkové strategické pozice podniku. Hlavní otázkou je, jakým způsobem se dají náklady snižovat a to při zlepšování kvality svých produktů a zachování firemní prosperity.

O nákladech však nelze uvažovat jako o celku, proto je nutné je členit do určitých skupin, podle toho kde vznikly.

V mé bakalářské práci se budu zabývat členěním nákladů a jejich analýze za pomoci nástrojů řízení, z čehož následně budou vyvozena určitá doporučení, která by měla pomoci podniku v jejich kvalitnějším řízení a celkovému snižování nákladů.

Teoretická část je složena z pěti kapitol. V první části je stručně charakterizováno finanční a manažerské účetnictví a jejich pohled na náklady, následuje kapitola o pojetí nákladů z několika hledisek. Další část se věnuje členění nákladů, což je podmínka pro efektivní řízení a představuje metody a typy rozdělení a jejich charakteristiku.

Čtvrtá kapitola je věnována nástrojům nezbytných pro nákladové řízení, které následně budou použity a aplikovány v praktické části. Teoretickou část uzavírá kapitola kalkulace, která je jednou z nejefektivnějších nástrojů pro řízení.

Praktická část je věnována analýze nákladů společnosti Moracell s.r.o. v období 2012- 2014. V první části je představena samotná společnost a je provedena externí a interní analýza. Dále je vypracována vertikální a horizontální analýza druhového členění, která slouží k podrobnějšímu pohledu na vývoj za sledované roky a jejich podílu vzhledem k celkovým nákladům. Praktická část se dále zabývá analýzou s použitím metod nákladového řízení, které jsou pro tuto práci stěžejní. V závěru je zanalyzována kalkulace na úrovni výroby podniku, kterou využívá.

Praktická část je shrnuta návrhy a doporučeními na základě nabytých informací z analýzy nákladů. Tyto doporučení by měly podniku pomoci k efektivnějšímu řízení a celkové úspoře nákladů.

CÍL PRÁCE

Cílem mé bakalářské práce je, na základě provedených analýz, čerpaných z rozborů literárních pramenů, navrhnout společnosti Moracell s.r.o. opatření, která by vedla ke zlepšení celkového nákladového řízení. Další návrhy a doporučení by měly podniku napovědět, na které nákladové položky by se měla soustředit a jakým způsobem se měla pokusit o snižování jejich hodnoty.

K daným cílům použiji několik metod řízení nákladů, abych byl schopen, z vyšších informací, dospět k jejich optimalizaci.

V teoretické části se budu věnovat rozboru literárních pramenů daného tématu. Pro pochopení a zpracování problematiky z různých pohledů bude čerpáno z mnoha publikací. Informace z těchto zdrojů budou parafrázovány a pomocí literární rešerše popisně vysvětlovány.

V praktické části vypracuji situační analýzu společnosti a to zejména za pomoci informací z podniku, metod finanční a SWOT analýzy.

Stěžejní cíle analýzy nákladů v praktické části budou zhodnotit současný stav řízení, vynakládání nákladů na provoz podniku a vyvodit určitá doporučení k celkovému zefektivnění systému a redukci vysokých položek. Dále bude analyzována metoda kalkulace na úrovni výroby.

V závěru bude shrnutí nabytých výsledků a informací, z čehož budou vyvozeny návrhy a doporučení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Obecně v odborné literatuře převažují dvě základní vymezení pojmu nákladů a to ve finančním účetnictví, jež je zejména pro externí uživatele a druhé v manažerském účetnictví, jehož informace jsou zejména pro interní uživatele a pro manažerské řízení. Externími uživateli jsou například obchodní partneři, nebo také kontrolní orgány. Interními uživateli mohou být majitelé a manažeři, kteří mají rozhodovací pravomoci a jsou tudíž zodpovědní za výsledky činnosti podniku. (Fibirová Šoljaková a Wagner, 2011)

1.1 Náklady ve finančním účetnictví

Náklady ve finančním účetnictví je definován kolektivem autorů Fibirová, Šoljaková, Wagner (2007) jako snížení ekonomického procesu, ke kterému dochází za účetní období. Projevuje se snížením či úbytkem užitečnosti aktiv. Také se může projevit zvýšením závazků. Dále vede ke snížení vlastního kapitálu a to jiným způsobem, než jsou příděly vlastního kapitálu vlastníkům.

Synek (2011) ve své publikaci udává, co tvoří náklady podniku:

- Finanční náklady
- Mimořádné náklady
- Odpisy dlouhodobého majetku“
- Běžné provozní náklady
- Ostatní provozní náklady

Finanční účetnictví jako takové je zejména zaměřeno na aktiva, pasiva, náklady a hospodářské výsledky. Obsah tvoří firma jako celek. Podklady tohoto typu účetnictví jsou výkaz zisku a ztrát a rozvaha. Je určeno zejména pro externí uživatele jako jsou např. finanční úřady, akcionáři, investoři a jiné. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011)

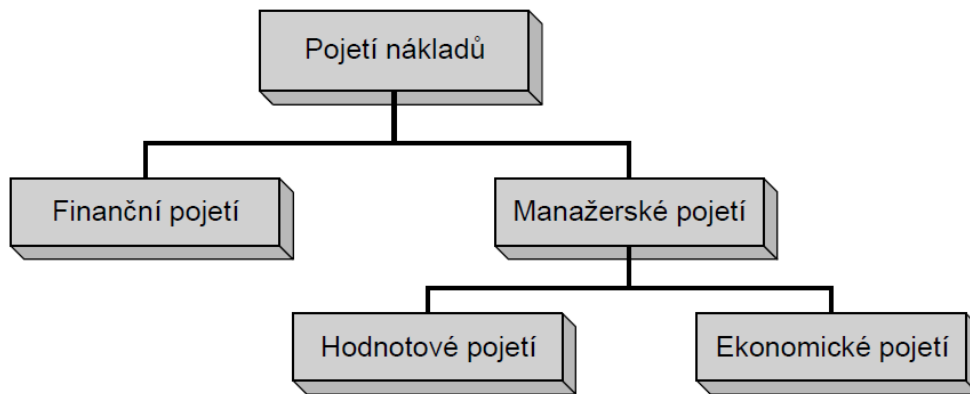
1.2 Náklady v manažerském účetnictví

Král (2010, s. 47) ve své publikaci vychází z charakteristiky nákladů jako „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností*“. Kolektiv autorů Popesko, Jirčíková, Škodáková (2011) věnují pozornost pojmům účelnost a účelovost.

- **Účelovost** představuje na peníze převoditelný užitečný výstup, což představuje ekonomický prospěch.

- **Účelnost** je vyjádřena kritérii racionality nákladů vynaložených. Tyto kritéria představují ekonomickou účinnost a hospodárnost.
 - **Ekonomická účinnost** je vyjádřena jako míra zhodnocení vynaložených nákladů
 - **Hospodárnost** se projevuje ve formě úspornosti a to jako snižování ekonomických zdrojů na jednotku výstupu a ve formě výtěžnosti, jež se definuje jako zvyšování podílu výstupu na jednotku vstupu.

Popesko (2009) v manažerském pojetí nákladů rozlišuje dva přístupy, které se odlišují svou radikálností ve vnímání nákladů, které nejsou součástí účetnictví, Tyto dva přístupy jsou hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.



Obr. 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů

2 POJETÍ NÁKLADŮ

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

2.1 Pagatorní pojetí nákladů

Ve finančním účetnictví je nejvíce uplatňováno tzv. pagatorní neboli finanční pojetí nákladů, jež je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. Tato aplikace zakládá na tom, že originální projev nákladů je tržně ověřené vynaložení prostředků a konečný smysl znamená tržně ověřená peněžní náhrada. Tyto náklady jsou tedy chápány jako investované prostředky do výkonů, které následně tvoří jejich náhradu v odpovídající výši, což je základem koncepce o zachování finančního kapitálu.

2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů se užívá zejména v souvislosti s poskytováním informací pro běžné řízení a kontrolu procesů, které jsou v podniku uskutečňovány. Ekonomické vstupy, které jsou spotřebovávány jsou oceňovány na úrovni cen, jež odpovídají reálné současné hodnotě. (Popesko 2009)

V hodnotovém pojetí nákladů se dají nalézt také náklady, které finanční účetnictví nezobrazuje vůbec, nebo jsou uváděny v jiné výši. Tyto náklady jsou nazývány náklady dodatkovými a patří mezi ně například úroky, podnikatelská mzda, rizikové přírážky nebo kalkulační nájemné. (Wöhe, Kislíngrová, 2007)

2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Popesko (2009) ve své publikaci udává, že ekonomické pojetí nákladů souvisí s konceptem oportunitních nákladů. Kde pojetí nákladů odpovídá hodnotě, již lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představují maximální ušlý efekt, který vzniká použitím omezených zdrojů na danou alternativu.

Král (2010) spojuje důležitost tohoto pojetí s rozhodnutími do budoucna za účelem výběru optimálních alternativ. Tyto náklady definuje jako maximální hodnotu, kterou je možné vyprodukovat díky zvolené variantě.

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

V následující kapitole bude teoreticky rozebráno členění nákladů z hlediska druhového, účelového. V další části bude shrnuto členění dle závislosti na objemu výroby a potřeby rozhodování.

3.1 Druhové členění

Druhové členění nákladů patří zejména pod finanční účetnictví, neboť člení druhy nákladů dle ekonomických zdrojů. Jeho nevýhodou je, že nesčítá náklady dle činnosti podniku. (Lazar 2012).

Mají význam pro externí uživatele, tak i pro manažery. A to z hlediska toho, že podávají informace o celkové výši peněžních prostředků, v určitém logickém členění, které byly vynaloženy na danou aktivitu.

Logické členění napomáhá ve sledování přiměřenosti prostředků na jednotlivé nákladové druhy a podává informace o hospodárnosti a účinnosti ekonomických zdrojů, jež byly vynaloženy. (Čechová 2011)

Toto členění lze použít i při konstrukci účetních výkazů. V účetnictví lze najít poměrně detailní členění nákladů, nýbrž existuje několik základních nákladových druhů, které jsou téměř v každém podniku. A to:

- Spotřeba materiálu, externích služeb a energie
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady,...)
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku
- použití externích prací a služeb
- finanční náklady

Dle Krále (2010) jsou pro nákladové členění charakteristické tři vlastnosti:

- Druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení **prvotní**. Předmětem zobrazení se stávají hned při vstupu do podniku.
- Vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů, tudíž jsou **externí**.
- Z hlediska možnosti jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou **jednoduché**. Nelze tyto náklady rozlišit na jednodušší složky, z kterých se skládají.

3.2 Účelové členění

Účelové členění nákladů sleduje náklady v úzkém spojení se souvislostmi, které vedou k samotnému vzniku nákladů. Vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Každý náklad musí mít při svém vzniku danou účelovost. (Čechová 2011)

Král (2010) řadí řízení hospodárnosti vynaložených nákladů mezi nejdůležitější rozhodovací úlohy managementu. Díky tomuto řízení lze v podniku zjistit, zda se šetří, či naopak. Základem racionální úlohy, s kterou se dává do poměru skutečná spotřeba nákladové složky je účelové členění nákladů.

K určení vztahu nákladových položek k podnikovým výkonům a jejich efektivnosti používáme několik odlišných členění:

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Z hlediska řízení hospodárnosti se náklady dále člení dle jejich vztahu k dané aktivitě či operaci do dvou skupin.

- **Náklady technologické.** Náklady, jež jsou vyvolávány nějakou technologií nebo s ní nějakým způsobem souvisí. Jde například o spotřebu materiálu, odpisy daného zařízení, mzdy pracovníků, kteří uskutečňují danou aktivitu = jeden technologický celek.
- **Náklady na obsluhu a řízení.** Jsou to náklady doprovodných činností výrobního procesu. Náklady zajišťující samotný chod a podporu celého technologického procesu. Jedná se například o náklady na spotřebu energie v kancelářích, vytápění budov, skladování atd.

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Z hlediska rozhodovacích procesů je třeba vyjádřit náklady ke konkrétnímu výkonu nebo jednici.

- **Náklady jednicové.** Jedná se o část nákladů technologických, jež souvisí přímo s jednotkou prováděných výkonů. Vykazují se v samostatných jednotlivých položkách ve vztahu k jednici výkonu. Jsou zde například materiálové náklady, mzdové náklady atp.

- **Náklady režijní.** Jedná se o náklady na obsluhu a řízení procesů, které nijak přímo nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem. Jsou zde například zásobovací režie, výrobní režie, správní režie atd. (Popesko, 2009)

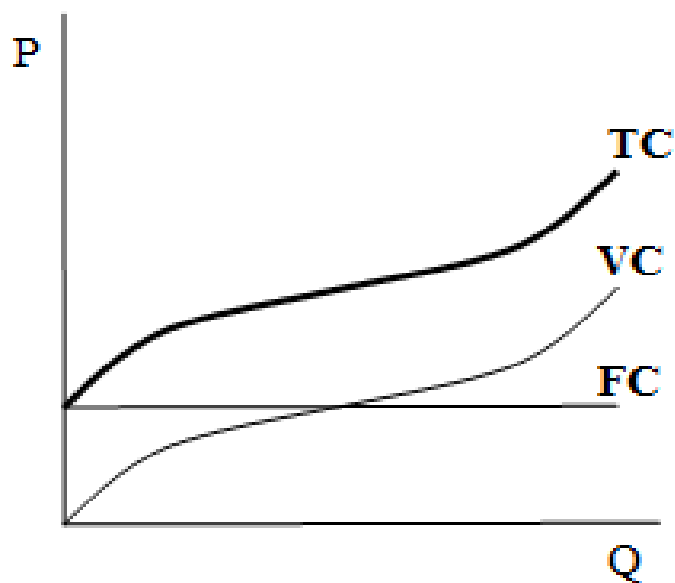
3.2.3 Kalkulační členění nákladů

Fibírová, Šoljaková, Wagner (2011) ve své publikaci udávají, že rozlišení těchto nákladů se zabývá otázkou početně technického způsobu přiřazení nákladů konkrétně vymezenému předmětu kalkulace a je nezbytné pro samotné sestavení kalkulace.

- **Náklady přímé.** Jsou náklady, jež jsou vynaloženy v souvislosti s konkrétním výkonem či střediskem, kterým jsou možné tyto náklady bezprostředně přiřadit.
- **Náklady nepřímé.** Jsou náklady, které zajišťují vytvoření podmínek pro více druhů výkonů, činnosti útvarů a vyšších článků řízení.

3.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby

Členění nákladů dle závislosti výroby se člení na dvě základní skupiny. Jedná se zaprvé o variabilní náklady, které jsou závislé na změnách objemu výkonu a jsou proměnlivé. Druhou skupinou jsou náklady fixní, které nejsou závislé na změnách výroby. Dále můžeme zahrnout i ty náklady, které mají svojí fixní část i variabilní část, v tomto případě hovoříme o nákladech smíšených. Tato členění patří mezi nejdůležitější z hlediska řízení nákladů, zisku a manažerských rozhodnutí do budoucna. (Čechová 2011, Fibírová, Šoljaková, Wagner 2011)



Obr. 2 Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů (Kožená, 2007)

3.3.1 Variabilní náklady

Čechová (2011) ve své publikaci uvádí, že variabilní náklady se obecně definují jako náklady, které se mění při změně objemu výkonů. Představují vklady, jež se dají ekonomicky dělit a vsunovat do jednotlivých procesů ve výši, která odpovídá danému objemu výkonů a to v čase, v němž jsou uskutečňovány. Jedná se například o spotřebu materiálu, úkolovou mzdu, nebo také spotřebovanou službu.

Král (2010) rozlišuje tři druhy nákladů:

- **Proporcionální (konstantní)**

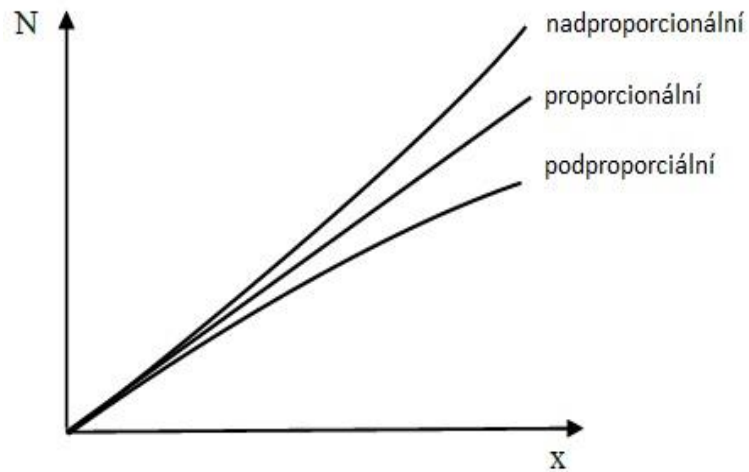
Jsou nejdůležitější a v praxi nejlépe kvantifikovatelnou částí variabilních nákladů. Obecně se předpokládá, že jsou vyvolány jednotkou výkonu a jsou tedy konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů. Příkladem proporcionálních nákladů jsou jednicové náklady.

- **Podproporcionální (degresivní)**

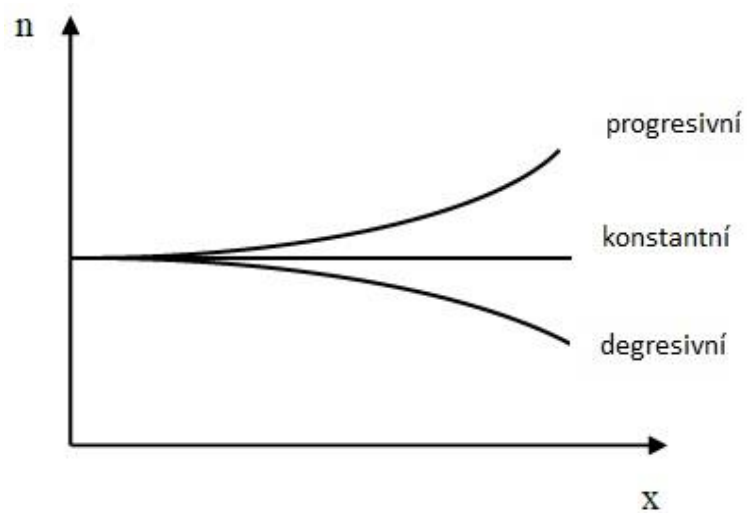
Vyvíjejí se zpravidla pomaleji než objem výkonů a jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá. Příkladem jsou náklady na opravu a údržbu strojního zařízení v počátcích životnosti ve vztahu k počtu vyrobených výrobků.

- **Nadproporcionální (progresivní)**

Rostou rychleji než objem výkonů. Jejich výskyt není tak častý a patří sem např. mzdové náklady za práci přesčas.



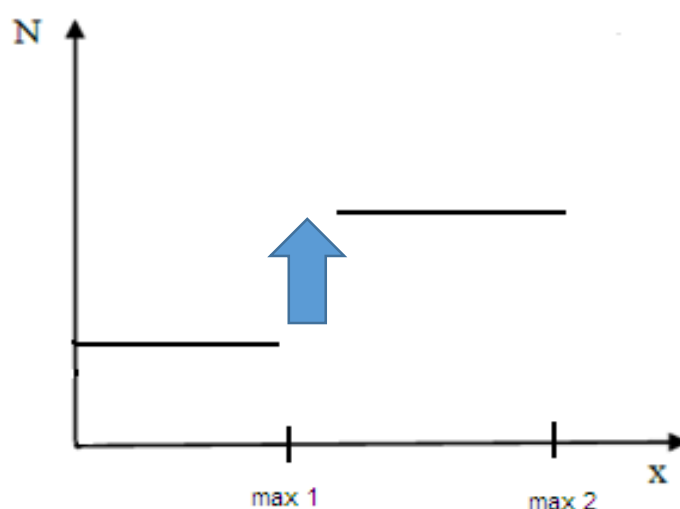
Obr. 3 Průběh celkových nákladů (Král 2010)



Obr. 4 Průběh průměrných nákladů (Král 2010)

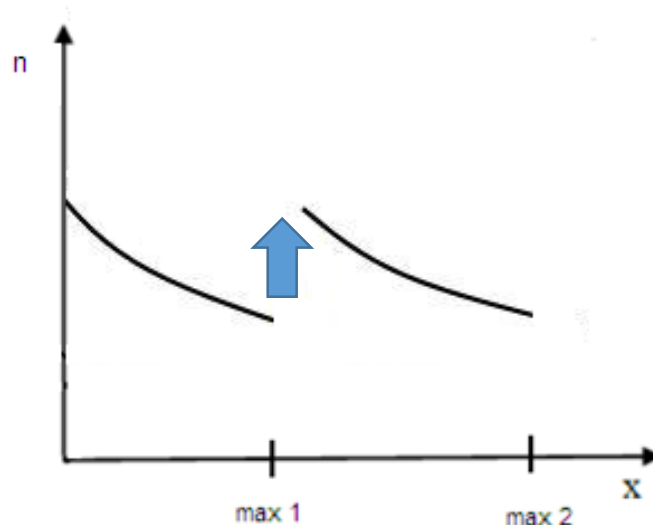
3.3.2 Fixní náklady

Variabilní náklady vznikají jen tehdy, pokud je aktivní podnikový výkon, fixní náklady na druhou stranu vznikají i za podmínky, že je produkce nulová. Například při stávce či celopodnikové dovolené nevznikají podnikové výkony, ale vznikají fixní náklady. Patří sem zejména část režijních nákladů, jako jsou například úroky z úvěrů, leasing nebo také odpisy. Celkové fixní náklady zůstávají neměnné, naopak jednotkové fixní náklady připadající na jednotku produkce se s růstem výkonů podniku snižují. Tento projev fixních nákladů se nazývá degrese fixních nákladů. (Popesko, 2009, Synek, 2011)



Obr. 5 Průběh celkových fixních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011)

Popesko (2009) ve své publikaci uvádí výskyt problému přesné kvalifikace variabilní části a fixní části nákladů. Jelikož velká část podnikových nákladů vykazuje smíšený charakter, jež obsahují jak variabilní tak i fixní složku. Jedná se například o spotřebu elektrické energie podniku. Kde část fixní reprezentuje osvětlení hal, či spotřebu energie na provoz výpočetní techniky a část variabilní reprezentuje při zachování plynulosti výroby spotřeba elektrické energie výrobních strojů, takové náklady mají proporcionální charakter. Náklady tohoto typu, jak fixní tak i variabilní část jsou nazývány jako tzv. **smíšené náklady**.



Obr. 6 Průměrné fixní náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011)

Synek (2011) poukazuje na dva jevy v souvislosti s fixními náklady a to na **relativní úsporu fixních nákladů** a na **nevyužité fixní náklady**. K relativní úspoře dochází při zvyšování objemu produkce a zachování stejné výše fixních nákladů. Při nevyužití výrobní kapacity dochází k nevyužívání fixních nákladů. Tato část fixních nákladů, jež odpovídá nevyužité výrobní kapacitě, se nazývá nevyužité fixní náklady.

3.4 Členění nákladů z hlediska potřeby rozhodování

Popesko (2009) popisuje jako klasifikaci nákladů, které jsou zaměřeny na budoucí manažerské rozhodování a označuje je jako klasifikace nákladů v manažerském rozhodování. U těchto variant se, jak to bylo u předchozích, nevyhází z reálných dat, nýbrž z dat odhadovaných, které se vztahují k určitému manažerskému rozhodnutí.

3.4.1 Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní náklady jsou náklady, které jsou závislé na určitém manažerském rozhodnutí. Tudíž se na základě přijetí či nepřijetí daného rozhodnutí změň. Naopak **irelevantní náklady** zůstanou neměnnými i přes přijetí či nepřijetí daného rozhodnutí. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou tzv. náklady rozdílové, jež udávají rozdíl mezi náklady před rozhodnutím a náklady, které byly kvantifikovány z následných dopadů daného rozhodnutí. (Popesko 2009)

Čechová (2011) dodává k irelevantním nákladům další rozdělení a to na objektivně ovlivnitelné náklady.

- **Objektivně ovlivnitelné**, u kterých je možnost že v rámci variantních rozhodnutí mohou být změněny. Jde např. o náklady na mzdy při pořízení nového stroje, který vyžaduje lidskou obsluhu, jež dosud nebyla efektivně využita.
- **Objektivně neovlivnitelné**, jež daným variantním rozhodnutím nemohou být ovlivněny. Jde např. o odpisy budov a zařízení, které nemohou být v žádném případě ovlivněny rozhodnutím z oblasti výroby (umrtvené náklady)

Drury (2004) mimo pozorování irelevantních a relevantních nákladů upozorňuje, že při rozhodování mezi jednotlivými variantami je třeba sledovat tzv. rozdílové cash flow. Ve své publikaci udává, že by se mělo sledovat pouze to cash flow, které se u jednotlivých variant v budoucnu změní.

3.4.2 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady (“ušlé“ výnosy) jsou založeny na obecné úvaze, že konkrétní výdej zdrojů za účelem zhodnocení v určité podnikatelské aktivitě znemožňuje jeho využití jiným, alternativním způsobem. Podniku znemožňuje omezenost ekonomických zdrojů využít tyto na zdroje na všechny možnosti, ale pouze na některé z nich. Je důležité, aby byly využívány na varianty, které přinášejí větší prospěch na úkor variant odmítnutých. Naopak oportunitní výnosy jsou náklady, kterým se podnik díky odmítnutí určitých variant vyhýbá. (Král 2010)

3.4.3 Utopené náklady

Utopené náklady, jsou takové náklady, které byly vynaloženy určitým rozhodnutím v minulosti a které nemohou být změněny a ani nijak jinak ovlivněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnu.

Popesko (2009) dodává, že oportunitní náklady jsou určitou součástí nákladů, protože mají společné charakteristické souvislosti:

- Není možné ovlivnit jejich výšku
- Jedná například o odpisy fixních aktiv
- Vynakládají se před zahájením výroby
- Jejich snížení může nastat opačným investičním rozhodnutím

Utopené náklady bychom neměli brát v úvahu při manažerském rozhodování, jelikož mohou negativně ovlivnit výsledek rozhodovacího procesu.

4 NÁSTROJE PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

V následujících kapitolách budou teoreticky rozebrány nástroje pro řízení nákladů, které budou využity v praktické části.

4.1 Modelování nákladů

Řada činitelů ovlivňuje náklady podniku, např. struktura produkce, objem produkce nebo samotná velikost podniku. Je poměrně náročné zachytit vliv všech těchto činitelů, proto je nutné zachytit jednodušší obraz skutečnosti.

Nákladové modely představují zjednodušeně obraz nákladových procesů, jež slouží k pochopení podstaty a poskytují informace potřebné k řízení těchto nákladových položek. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014)

4.2 Nákladová funkce

Nákladová funkce představuje vztah mezi náklady a objemem výroby podniku vyjádřený matematickou formou. Pro sestavení nákladové funkce je nezbytné znát hodnotu variabilních a fixních nákladů. V praxi rozlišujeme a používáme následující nákladové funkce. (Synek 2011)

- Lineární funkce pro náklady proporcionální:

$$y = a + bx \quad [1]$$

- Kvadratická funkce pro náklady nadproporcionální:

$$y = a + bx + cx^2 \quad [2]$$

- Kvadratická funkce pro náklady podproporcionální:

$$y = a + bx - cx^2 \quad [3]$$

Jednotlivé parametry nákladových funkcí dělíme dle výpočtu následovně:

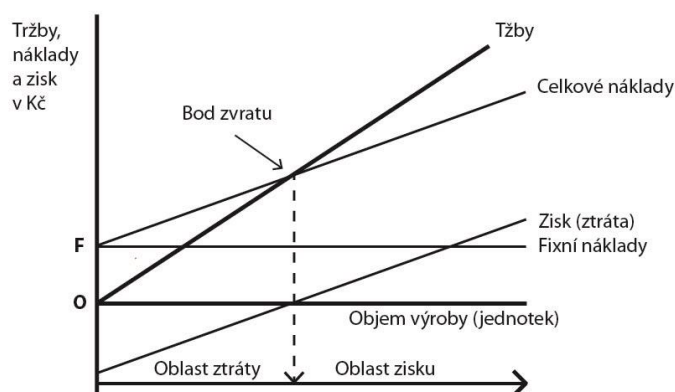
- **Klasifikační analýza** je metodou, podle níž jsou náklady tříděny na základě toho, jestli se změní při změně objemu produkce. Tudiž na variabilní a fixní část.
- **Metoda dvou období** je metodou, v níž je nákladová funkce zjišťována za pomoci dvou období (měsíc) s nejmenším a největším objemem produkce. Údaje se dosazují do soustavy dvou rovnic, jejichž řešením docílíme potřebným parametrům. Při zjišťování údajů by se nemělo jednat o měsíc, jenž byl ovlivněn jakoukoliv mimořádnou událostí např. havárie výrobního zařízení.

- **Grafická metoda** je metoda, již je možno odvodit od bodového diagramu, kde na osu x je nanášena hodnota objemu výroby a na osu y hodnota výše nákladů. Jestliže jsou body rozmístěny v blízkosti vzniknuté přímky či křivky, je možné mluvit o závislosti nákladů na objemu výroby. Výše fixních nákladů je zjistitelná v bodě průtnutí vzniklé přímky s osou y a výše variabilních nákladů lze vypočítat z pomocí jednotlivých bodů ležících na čáře.
- **Regresní a korelační** je považována na nejpřesnější a nejspolehlivější metodu pro stanovení nákladové funkce, jelikož je při této metodě možné stanovit i nelineární nákladové funkce. (Popesko, Jiříčková a Škodáková 2011)

4.3 Bod zvratu

Primární otázkou při danou při tomto typu úloh je jak velký objem výkonů musíme zajistit, abychom dokázali pokrýt jak fixní tak i variabilní náklady. Tento objem výkonů je obecně označován jako **bod zvratu**. Jedná se o bod, do kterého objem výrobků zajišťoval pouze krytí nákladů a vykazoval ztrátu a od něhož začal přispívat na tvorbu zisku. (Popesko 2009)

Při řešení tzv. rozhodovacích úloh na existující kapacitě se využívají informace o fixních a variabilních nákladech, kde většina těchto úloh má za úkol zjišťovat jaká změna výkonů, ať už objemu či sortimentu, ovlivní náklady, výnosy zisk. Momentem, který je pro řešení úloh nejdůležitější a od kterého se odvíjejí následné rozhodnutí, je analýza **bodu zvratu**. (Král 2010)



Obr. 7 Analýza bodu zvratu (Synek 2010)

4.3.1 Výpočet bodu zvratu

Pokud od ceny výkonu (p) odečteme jednotkové variabilní náklady výkonu (b) dostaneme částku, která podniku po realizaci a následném výkonu zůstane. Částka vzniklá jako výsledek složí primárně na úhradu fixních nákladů. Po dosažení dostatečného počtu výkonů na pokrytí celkových fixních nákladů, začne tato částka přispívat ke tvorbě zisku. Tuto částku, respektive rozdíl mezi cenou a variabilními náklady nazýváme **příspěvek na úhradu**, nebo také **krycí příspěvek**. Vypočítáme ho dle vzorce:

$$u = p - b \quad [4]$$

Celkový příspěvek na úhradu, který je tvořen všemi prováděnými výkony je pak rozdíl mezi celkovými tržbami podniku a celkovými variabilními náklady. Výpočet dle vzorce:

$$U = T - VN \quad [5]$$

Výpočet bodu zvratu je odvozován od vztahu, kdy se tržby rovnají nákladům ($T=N$). A tudíž nám udává kolik jednotkových příspěvků na úhradu musí firma vytvořit aby pokryla fixní náklady a aby nebyla ve ztrátě a následně generovala zisk.

$$T = N \quad [6]$$

$$p \times q = FN + b \times q \quad [7]$$

$$q(BZ) = \frac{FN}{p-b} \quad [8]$$

Při různorodé produkci použijeme pro výpočet bodu zvratu následující vzorec:

$$q(BZ) = \frac{FN}{1-h} \quad [9]$$

Jmenovatel ve zlomku udává příspěvek na úhradu fixních nákladů a následného zisku připadající na korunu objemu výroby, h se vypočítá jako podíl celkových variabilních nákladů a objemu tržeb. (Synek 2011)

4.4 Provozní páka

Analýza bodu zvratu je pro podnik důležitý nejen v oblasti zjišťování objemu výkonů, ale také upozorňuje na vztahy mezi podílem fixních nákladů a variabilních nákladů na jedné straně a na straně druhé tvořeným ziskem. Změny ve vztazích mezi variabilními a fixními náklady ke tvořenému zisku znázorňuje tzv. **efekt provozní páky**. Popesko (2011)

V případě vysokého podílu fixních nákladů na nákladech celkových dochází k tomu, že i malá změna v podnikových tržbách znamená poměrně rapidní dopad na změnu provozního zisku. Tento jev se vyjadřuje v procentech a je označován jako **stupeň provozní páky** a bývá definován jako procentní změna zisku, které je vyvolána jednoprocentní změnou tržeb. (Synek 2011)

4.5 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví má za úkol určování budoucích nákladů, výnosu a výsledku hospodaření firmy a jejich útvarů, jichž má být dosaženo v rozpočtovém období. Je spojnicí mezi operativním plánem a finančním plánem. Ke zjišťování rozdílu mezi plánovanými (normovanými) a skutečnými náklady se používají měsíční rozpočty nákladů, které jsou i nejpodrobnější. Slouží též ke zjišťování příčin a odpovědnosti za ně a hmotné zainteresovanosti na daném rozpočtu.

Mezi funkce rozpočtu patří:

- Rozvrhovat úkoly v nákladech jednotlivým útvarům firmy
- Kontrola hospodárnosti v jednotlivých útvarech
- Poskytovat podklady pro stanovení sazeb (přirážek) režii v předběžných kalkulacích nákladů a pro zúčtování nákladů v účetnictví

Mezi základní postupy sestavování rozpočtu patří:

- Sestavování na základě ostatních částí podnikového plánu
- Sestavování na základě sumarizace vypracovaných rozpočtů vnitropodnikových útvarů a vyloučením jejich duplicit, kde následně vzniká rozpočet pro celý podnik

Je nutné, aby sestavování rozpočtu bylo spojeno s hledáním rezerv snižování nákladů a jejich následném odstraňování, a to zejména při posouzení účelnosti a rozsahu režijních činností.

Nástroj řízení, jež přihlíží ke změnám všech podmínek, je především operativní měsíční rozpočet. (Martinovičová 2006)

5 KALKULACE

Konkurenceschopnost je jedna z hlavních podmínek pro funkci podniku, ta souvisí zejména s výkony daného podniku a jeho odbytu. Prodejnost produkce záleží na její užitkové hodnotě, které je ohodnocena určitou cenou. Nástroj sloužící ke stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny produktu je **kalkulace**.

Král (2010) obecně definuje kalkulaci jako stanovení, nebo zjištění nákladů, marže, zisku a její ceny operace, nebo jiné hodnotové veličiny na jeden produkt, vykonanou práci nebo službu, na činnost či operaci, kterou je třeba provést v souvislosti s jejím uskutečněním na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Kalkulace vyjadřuje ve vzájemné souvislosti základní póly podnikatelského procesu- naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnoty. Cože z kalkulace činí jeden z nejvýznamnějších nástrojů, který dokáže zobrazit vztah věcné i hodnotové stránky podnikání.

5.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace se rozumí všechny konečné, nebo dílčí výkony, které jsou podnikem prováděny. Je vymezen kalkulační jednicí, a kalkulovaným množstvím. Z praxe je však známo, že se kalkulace používají jen na výrobu, nebo služby, které jsou natolik rozmanité a obsáhlé, že by nebyla možnost stanovení ceny bez použití kalkulace. Nebo se kalkulují jen ty výrobky, které podnik považuje za důležité.

- **Kalkulační jednice** je konkrétní výkon, na nějž jsou stanovovány, nebo zjišťovány náklady. Kalkulační jednice se liší druhu, kterému přiřazujeme různou měrnou jednotku např. kus, ujetý kilometr, nebo jednotka energie (Čechová 2011)
- **Kalkulované množství** tvoří určitý počet kalkulačních jednic, kterým se určují celkové náklady. Je významné zejména pro určování průměrného podílu fixních nákladů na kalkulační jednici. (Král 2010)

5.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Každý podnik si strukturu nákladů v kalkulaci určuje individuálně a to v tzv. **kalkulačním vzorci**. Je složen z jednotlivých kalkulačních položek, které jsou roztrženy v určitém pořadí za sebou. Každá z těchto položek obsahuje odpovídající peněžní částky. V pořadí jednotlivých položek je využíváno kalkulační členění, jež se skládá z položek nákladů jednicových a režijních. V minulosti byl předpisem stanovený tzv. **typový kalkulační vzorec**. Zahrnoval

jen nejhrubší rozdělení položek pro stanovení ceny a je považován za základní rozčlenění jednotlivých položek pro stanovení ceny.

1	Přímý materiál
2	Přímé mzdy
3	Ostatní přímé náklady
4	Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (položky 1-4)	
5	Správní režie a zásobovací režie
Vlastní náklady výkonu (položky 1-5)	
6	Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu (položky 1-6)	
7	Zisk (ztráta)
Cena výkonu	

Obr. 8 Typový kalkulační vzorec (Synek 2011)

V praxi dochází k tomu, že již cena výkonu není tvořena jako přírážka k celkovým nákladům, ale vyjadřuje se stále častěji formou kalkulačního vzorce, který nemá za cíl zjišťovat náklady výkonu, ale jeho přínos. Kalkulace ceny vychází z úrovně zisku, který musí firma generovat, aby byla zajištěná kýžená výnosnost kapitálu. Tento vzorec se nazývá **retrográdní kalkulační vzorec**.

Základní cena výkonu
(-) dočasná cenová zvýhodnění
(-) slevy (zákazníkům, množstevní)
(=) Cena po úpravách
(-) náklady
(=) Zisk

Obr. 9 Retrográdní kalkulační vzorec (Král 2010)

5.3 Kalkulační systém

Je jeden z hlavních nástrojů k řízení výkonových nákladů při zajištění metodické jednotnosti a vzájemné návaznosti kalkulací mezi sebou. Je vymezen jako soubor kalkulací a vazeb mezi nimi. Rozlišuje z hlediska doby sestavení a to:

1. Předběžná kalkulace

Sestavení probíhá před zahájením výkonu a stanovuje nákladový cíl.

- *Plánové*- podkladem pro sestavení jsou normy spotřeby ekonomických zdrojů, jež přihlíží k racionalizačním opatřením, které by se měly v plánovaném období uskutečnit.
- *Propočtové*- sestavovány u nových výrobků, v době kdy se doladují technické dispozice výrobku a tudíž není k dispozici konstrukční ani technická dokumentace.
- *Operativní*- Jsou vytvářeny na základě operativních norem, které vyjadřují konkrétní podmínky, jež jsou platné v době sestavování kalkulace. Je nazývána též kalkulací běžnou či výrobní. (Hradecký, Lanča a Šiška 2008)

2. Výsledná kalkulace

Zjišťuje skutečné náklady, které vznikly při výkonu. Její význam spočívá zejména jako kontrola výrobní hospodárnosti jednotlivých výkonů. Kontrola probíhá až následně po ukončení výkonu. (Synek 2011)

5.4 Základní typy nákladových kalkulací

Pro definici základních typů nákladových kalkulací se dá vyjít ze dvou charakteristik, které od sebe rozlišuje otázka, zda má kalkulace absorbovat všechny podnikové náklady, anebo jen část těchto nákladů. Rozlišujeme:

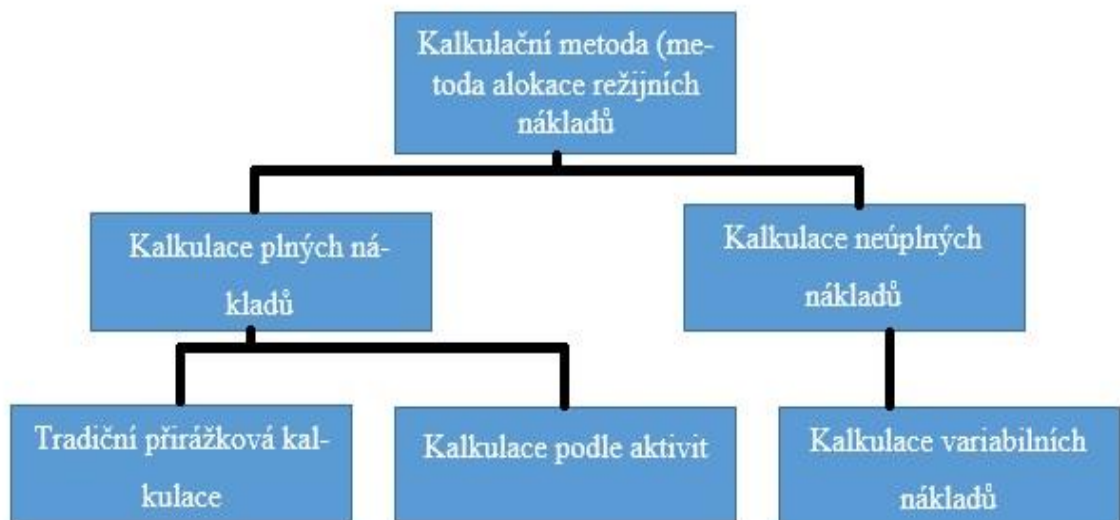
1. Absorpční kalkulace

Zahrnuje v sobě všechny náklady vytvořené podnikem, je také nazývána kalkulace úplných nákladů.

2. Neabsorpční kalkulace

Kalkuluje jen určitou část firemních nákladů a to náklady variabilní. Ostatní náklady, což jsou náklady fixní na výkony nerozpočítávají. Bývá také nazývána jako kalkulace nákladů neúplných.

Další charakteristika základních typů je alokace režijních nákladů objektu. Zde se opět uživatelům nabízí dvě možnosti a to buď použití nějaké určité úrovně zjednodušení a vyjádření průměrné úrovně režijních nákladů na výkon, což v praxi znamená alokační princip průměrování. A další variantou je přiřazení nákladů, kde se přihlíží k příčinné souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem, což v praxi znamená alokační princip příčinné souvislosti. (Popesko 2009)



Obr. 10 Základní typy nákladových kalkulací (Popesko 2009)

Přírážková kalkulace je jednou z nejpoužívanějších kalkulačních metodou v praxi. Využívá se zejména v podnicích, které produkují různorodé výkony. Náklady přímé jsou vypočteny přímo na kalkulační jednici a náklady režijní jsou připočteny kalkulační jednici, podle toho jakými výkony výroby byly vyvolány, proto je nutné ke zjištění zvolit vhodnou rozvrhovou základnu a přírážku. Přírážka se může stanovit procenty a to jako podíl režijních nákladů na druh nákladu, který je zvolen jako rozvrhová základna či sazba. Sazba se vypočítá jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008)

Kalkulace variabilních nákladů počítá s variabilními náklady na jednotku výkonu a fixní bere jako nedělitelný celek vynaložený na zajištění podmínek podnikání v určitém časovém období a objemu. Tyto náklady jsou nutné uhrazovat z rozdílu mezi výnosy z prodeje výkonů a součtem nákladů variabilních z výkonů prodaných a to bez ohledu na objem prodeje. (Čechová 2011)

5.5 Speciální typy nákladových kalkulací

Speciální typy kalkulací nalézají využití při základních typech kalkulací, které obsahují jejich principy, nebo když typ transformačního procesu dovoluje jejich použití.

Kalkulace dělením je používáno při jednodušeji strukturované výrobě, kde je produktem pouze jeden výrobek. Princip této kalkulace spočívá v tom, že se sčítají všechny položky

nákladů a následně se dělí počtem jednotek produkce. Výsledek nám udává vlastní náklady na výrobek. V případech kdy není produkce ve výrobě tak úplně homogenní je užívána jiná forma této kalkulace a to **kalkulace dělením s poměrovými čísly**. Výkony produkce se v tomto případě může lišit barvou, tvarem, velikostí či rozměrem, jsou ale identické z hlediska druhu a výrobních surovin. (Lang 2005)

Kalkulace ve sdružené výrobě se využívá ve výrobě, kde vzniká hlavní výrobek společně s produkty vedlejšími. V tomto případě je nutno náklady rozdělit pomocí sčítací anebo odčítací metody (Synek 2011)

Dynamická kalkulace vychází z klasického kalkulačního rozčlenění nákladů a to na přímé a nepřímé a z nákladového členění dle fází reprodukčního procesu. Jeho vypovídací schopnost rozšiřuje otázka *“jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů“*. Tento typ kalkulace slouží zejména jako podklad pro oceňování výkonů předávaných na různé úrovně podnikové struktury. (Popesko, 2009, s.67)

6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Na základě studia literárních zdrojů jsem shrnul poznatky z oblasti manažerského účetnictví, nástrojů řízení, členění nákladů a kalkulace.

První část byla věnována charakteristice nákladů, jejich významu a také různým pohledům na náklady. Z pohledu manažerského účetnictví a finančního účetnictví. Pojetí nákladů je od sebe rozlišeno zejména tím, jaké položky jsou považovány za náklady a jaké naopak nejsou.

Vhodné členění nákladů je nutné pro zjištění příčin jejich vzniku. Náklady se mohou členit dle druhu, účelu, dle závislosti na změně výroby, nebo také dle potřeby rozhodování. Členění dle druhu podávají podniku informace a celkové výše nákladů vynaložených na danou aktivitu. Účelové členění je rozděleno na několik úrovní a vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Dle závislosti na objemu výroby jsou náklady rozdělovány na část fixní a variabilní. Náklady z hlediska rozhodování vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant.

Mezi nástroje řízení nákladů se řadí zejména bod zvratu, který vytvořen za pomoci rozdělení nákladů na variabilní a fixní, tedy nákladů v závislosti na objemu výroby. Dalšími nástroji nezbytnými pro efektivní hospodaření s náklady je užívána nákladová funkce, z níž podnik může plánovat a odhadovat náklady pro další období, nebo také provozní páka a rozpočtnictví.

Poslední část je věnována nástroji kalkulace, jež stanovuje náklady a z nich vyplývající ceny pro každý výkon. V kalkulaci se definuje předmět, struktura a také typy kalkulací na základní a speciální.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI



Obr. 11 Firma Moracell s.r.o.

7.1 Základní informace

Název: Moracell s.r.o

Sídlo: Průmyslová 542, Žabčice 664 63, Česká Republika

Předmět podnikání: Výroba a distribuce produktů papírové a dámské hygieny a sortimentu pro domácnost

Základní kapitál: 40 000 000

Počet zaměstnanců: 62

Moracell s.r.o. je obchodně výrobní firma zaměřena na prodej a výrobu širokého spektra výrobků pro osobní hygienu a domácnost. Výroba je přizpůsobena k produkci toaletního papíru a kuchyňských utěrek. Dále podnik nakupuje produkty za účelem následného prodeje jako např. papírové ubrousky, papírové kapesníčky, kosmetické ubrousky, nebo papírové ručníky.

7.2 Historie společnosti

Společnost Moracell s.r.o. vznikla dnem zápisu do obchodního rejstříku a to 19. ledna 2000 jako ryze obchodní společnost. Náplní firmy při jejím vzniku bylo dodávat výrobky papírové hygieny a dámské hygieny do obchodních společností v rámci České republiky. Postupem času se firma začala prosazovat i na zahraničních trzích jako například v Maďarsku, Rumunsku, Ukrajině, Polsku a jiných. Podnik v době svého vzniku měl sídlo v Zaječí, kde byla postavena i výrobní hala, v roce 2005 zde vypukl požár a výrobní halu nezvratně zničil.

Podnik se poté přesídlil do Pohořelic, kde měl pronajaté skladové prostory. V roce 2009 se firma přestěhovala z pronajatých prostor do vlastních v nově vybudovaném distribučním středisku a zároveň i nového sídla v Žabčicích. Zde byl na zelené louce vybudován nový logistický areál, který byl v roce 2010 rozšířen o další halu. V roce 2011 přišel další významný zlom v historii a působení firmy Moracell s.r.o. V květnu tohoto roku byla nainstalována a spuštěna super moderní HI-TECH linka na výrobu toaletních papírů a kuchyňských utěrek. Tím se z ryze obchodní společnosti, stala firma výrobní. Zároveň byla v květnu 2011 spuštěna nová linka a firma se stala největší výrobní firmou v rámci ČR.

7.3 Interní analýza

Interní analýza podniku zobrazuje jeho organizační strukturu z hlediska vztahu se zaměstnanci, strukturu nabízených výrobků a finanční analýzu. Tato analýza zkoumá hlavní činnosti podniku a napomáhá k lepšímu řízení.

7.3.1 Organizační uspořádání



Obr. 12 Organizační uspořádání (vlastní zpracování)

Vlastníci firmy Moracell s.r.o. jsou italská PRO TEMPORE – COMERCIO INTERNAZIONALE E SERVICOS, LDA s podílem 50% při splaceném základním kapitálu 20 000 000 Kč a taktéž s 50% a splaceným základním kapitálem ve výši 20 000 000 Kč LP Moravia. Jednatelé společnosti se zodpovídají přímo členům valné hromady, která je tvořena ze zástupců vlastníků. Každé oddělení má svého manažera, který má na starost kontrolu a řízení lidí pod svým oddělením. Mezi odděleními firmy panuje velmi dobrá spolupráce a komunikace.

7.3.2 Vývoj počtu zaměstnanců

Vývoj počtu zaměstnanců má vzrůstající charakter, je to způsobeno zejména rozšířením výroby a přechod do nepřetržitého pracovního režimu. Firma má stanovené cíle pro budoucí období z hlediska zaměstnanců.

- Vhodnou sociální a mzdovou politikou minimalizovat fluktuaci zaměstnanců
- Všechny pracovníky motivovat k maximálnímu výkonu při zajištění potřebné kvality a ochrany životního prostředí
- Soustavně věnovat pozornost, prohlubovat jejich kvalifikaci a získané dovednosti

Tab. 1 Počet zaměstnanců v letech 2011-2014 (vlastní zpracování)

	2011	2012	2013	2014
Počet zaměstnanců	51	58	60	62

7.3.3 Struktura výrobků

V podniku je vyráběn toaletní papír a kuchyňské utěrky. Formát výrobků je uzpůsoben konečnému zákazníkovi formou zakázek. V roce 2014 bylo vyrobeno 12 723 tun, z čehož podíl toaletního papíru činil zhruba 10 tis. tun. Podnik dále nakupuje výrobky za účelem následného prodeje zejména od firmy Celltex s.r.o., kde největším podílem byl zastoupen prodej papírových ubrousků, kosmetických ubrousků a papírových kapesníků.

7.3.4 Finanční analýza

V následující kapitole se budu věnovat stručné finanční analýze údajů z let 2012-2014 podle účetních uzávěrek. Data budu porovnávat s odvětvím CZ NACE 17, což je výroba papíru a

výrobky z papíru, do kterého se podnik řadí. V tabulce uvádím důležité ukazatele z rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Tab. 2 Ukazatele z rozvahy a výkazu zisku a ztráty (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2012	2013	2014
Aktiva/Pasiva	343 586	371 163	349 458
DI. Majetek	157 434	162 796	3 780 642
Oběžná aktiva	171 947	207 165	191 773
Zásoby	84 023	94 980	79 778
Kr. pohledávky	87 495	108 906	103 492
Kr. fin. majetek	429	3 279	8 503
Vlastní kapitál	80 584	84 110	89 831
Cizí zdroje	263 002	287 053	259 627
Rezervy	0	0	578
DI. závazky	3 713	4 522	6 998
Kr. závazky	109 965	153 670	141 718
Bankovní úvěry a výpomoci	149 324	128 861	110 333
Výnosy (- factoring)	459 151	621 130	669 376
Výsledek hospodaření (EAT)	7 451	3 525	8 954
Výsledek hospodaření před zdaněním (EBT)	9 471	4 335	11 430

- Čistý pracovní kapitál= oběžná aktiva- krátkodobé závazky

Tab. 3 ČPK (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2012	2013	2014
Moracell s.r.o.	61982,00	53495,00	50055,00

I přes klesající tendenci čistého pracovního kapitálu ve sledovaných letech je pozitivním faktem, že firma je poměrně stabilně schopná krýt své krátkodobé zdroje oběžným majetkem, což napomáhá k vytvoření stabilního profilu společnosti.

- Celková zadluženost= cizí zdroje/aktiva

Tab. 4 Celková zadluženost (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Moracell s.r.o.	76,55%	77,34%	74,29%
Odvětví	42,31%	43,77%	42,96%

Procenta celkové zadluženosti se pohybuje nad doporučenými hodnotami 40%- 60%. V posledním roce má mírně klesající stejně jako u odvětví, což se dá hodnotit pozitivně. Hlavním důvodem celkově vysoké zadluženosti jsou závazky z obchodních vztahů, z kterých se zpravidla neplatí úroky a poměrně vysoké hodnotě bankovních úvěrů a výpomocí. Pozitivním faktem je že tato položka má klesající charakter.

- **Rentabilita vlastního kapitálu= EAT/vlastní kapitál**

Tab. 5 ROE (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Moracell s.r.o.	9,25%	4,19%	9,97%
Odvětví	8,85%	7,88%	11,35%

Rentabilita vlastního kapitálu se ve sledovaných letech je letech 2012 a 2014 zhruba na úrovni hodnot z odvětví. Naopak v roce 2013 dosahuje hodnot nejnižších a to i ve srovnání s odvětvím. Rok 2013 byl zisk negativně ovlivněn zejména nájemným za dvě externí skladovací haly a především vzhledem k oslabení koruny vůči euru, kterou 6. 11. 2013 vyhlásila ČNB. Devalvace koruny dosáhla za listopad 4,5 % a za prosinec dalších 2%.

- **Rentabilita celkového kapitálu= EBIT/aktiva**

Tab. 6 ROA (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Moracell s.r.o.	2,76%	1,17%	3,27%
Odvětví	6,81%	6,41%	8,88%

Rentabilita celkového kapitálu je na poměrně nízké úrovni i ve srovnání s odvětvím, kde se za sledovaná léta pohybovala minimálně na úrovni 6,41%. Pozitivním faktem je, že podnik za sledovaná léta nevykazoval ztrátu a ROA má mezi lety 2013 a 2014 má vzrůstající charakter.

- **Obrat aktiv= Výnosy/aktiva**

Tab. 7 Obrat aktiv (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Moracell s.r.o.	1,34	1,67	1,91
Odvětví	1,08	1,01	0,99

Minimální hodnota u obratu aktiv je udávána 1. Podnik se ve sledovaných letech udržuje v doporučených hodnotách a nad odvětvím, což značí, že jsou aktiva využívána k podnikání efektivně. V uvedených výnosech, kvůli přesnějšímu vyjádření není vyjádřen factoring.

- **Běžná likvidita = oběžná aktiva / kr. závazky**

Tab. 8 Běžná likvidita (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Moracell s.r.o.	1,56	1,35	1,35
Odvětví	1,49	1,41	1,47

Běžná likvidita se v roce 2013 a 2014 nachází pod doporučenými hodnotami 1,5- 2,5 a i pod odvětvím, které se pohybuje na hraně.

- **Pohotovostní likvidita = (oběžná aktiva - zásoby) / kr. závazky**

Tab. 9 Pohotovostní likvidita (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Moracell s.r.o.	0,80	0,73	0,79
Odvětví	1,09	1,05	1,09

V případě pohotovostní likvidity se podnik nachází v nižších hodnotách, než celkové odvětví, ale též se pod rozmezím doporučených hodnot. Hodnoty jsou výrazně nižší, než u likvidity běžné, což napovídá tomu, že firma má velkou držbu zásob.

- **Hotovostní likvidita = kr. fin. majetek / kr. závazky**

Tab. 10 Hotovostní likvidita (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Moracell s.r.o.	0,0039	0,02	0,06
Odvětví	0,17	0,14	0,18

Stejně jako v odvětví se firma nachází pod doporučenými hodnotami 0,2- 0,5. Což znamená, že firma vzhledem k hodnotě kr. závazků, nemá dostatečně velký hotovostní kapitál na jejich případnou úhradu.

7.3.5 Environmentální profil

Moracell s.r.o. se již dlouhou dobu snaží svou činnost přizpůsobit k ochraně a šetrnosti životního prostředí. Tímto způsobem nastavuje svou environmentální politiku a stanovuje si každoroční cíle k dodržování určitých pravidel a omezení jako např.

- Zajišťovat chod firmy v souladu s platnou legislativou vztahující se na životní prostředí
- Minimalizovat spotřebu energií
- Snižovat vznik odpadů a znečištění
- Pracovníci jsou povinni dodržovat postupy minimalizující vznik havarijního stavu a v pravidelných intervalech nacvičovat havarijní stavy a další.

7.4 Externí analýza

Externí analýza zkoumá vnější jevy, které mohou ovlivnit interní činnost podniku. V následující kapitole budou představeni zákazníci a dodavatelé firmy Moracell s.r.o. a bude provedena SWOT analýza společnosti.

7.4.1 Zákazníci

Odběratelé firmy Moracell s.r.o. jsou zejména nadnárodní korporace, které provozují obchodní řetězce se spotřebním zbožím. Mezi nejvýznamnější odběratele patří například AHOLD CR, Kaufland ČR, GLOBUS ČR, MAKRO ČR, Penny Market a další. Mezi nejvýznamnější nezávislé partnery podnik řadí COOP centrum, ČEPOS, HRUŠKA a další.

7.4.2 Dodavatelé

Mezi významné dodavatele z řad českých a slovenských firem podnik zařazuje např. TH Trading Olomouc, Opametal Znojmo. Podnik v posledních letech navázal spolupráci zejména s dodavateli ze zahraničí a to s firmami převážně z Itálie, jako např. Cartiera del Vignaletto, Cartiera di Monfalcone, M.C TISSUE a další.

7.4.3 SWOT analýza

Pro podnik je důležité zhodnotit své slabiny a hrozby a na druhou stranu i silné stránky a příležitosti. K tomuto účelu slouží SWOT analýza, která je provedena v následující tabulce

Tab. 11 SWOT analýza firmy Moracell s.r.o. (vlastní zpracování)

Silné stránky	Slabé stránky
Firma relativně malá Široké spektrum zákazníků Široké portfolio nabízeného zboží Flexibilita v dodávkách Výborná platební morálka Udělená ocenění	Jedna linka Vysoké prostoje Neefektivní výroba Nedostatečná skladová kapacita
Příležitosti	Hrozby
Rozšíření sortimentu Výběrová řízení	Konkurence Živelné pohromy

Silné stránky

I přes to, že se v porovnání s evropskými leadery na trhu nejedná o velkou firmu, udržuje si firma Moracell dlouhodobě svou výraznou pozici na trhu.

Portfoliem nabízených výrobků dokáže uspokojit široké spektrum zákazníků. Síla středně velké firmy je především ve flexibilitě výrobních procesů a možnosti v poměrně krátkém čase reagovat na změny požadavků svých odběratelů.

Výrazným měřítkem kreditu firmy je také platební morálka, kterou se firma Moracell s.r.o. může honosit.

Za svou pílí, optimalizaci výrobních procesů, kreativitu v daném oboru a kvalitu vyráběných produktů, získala firma Moracell s.r.o. mnoho ocenění.

Příležitosti

Firma neustále pracuje na průzkumu trhu a zkoumá možnosti rozšíření stávajícího sortimentu, které by přineslo zvýšení tržeb a tím růst stávajícího podílu na trhu.

Velmi významným dílem tržeb firmy Moracell s.r.o. jsou prodeje do renomovaných prodejních řetězců. Budováním pozic a získáváním nových možností účasti ve výběrových řízeních, usiluje firma Moracell s.r.o. o posílení pozic v tomto odvětví trhu.

Slabé stránky

Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o středně velkou firmu se závislostí na vlastních finančních zdrojích, vyvstávají zde i slabé stránky společnosti. Tou zásadní se jeví pouze jedna výrobní linka bez možnosti flexibilní proměny výrobního procesu na jiný sortiment za provozu. Odstavení linky z důvodu jejího přestavení, způsobuje velké časové prostoje obsluhujícího personálu a tím značné ztráty efektivity výrobních procesů.

Nedostatečná kapacita vlastních skladovacích prostor a tím vznikající nutnost pronájmu, snižuje efektivitu prodejního procesu a celkového zisku.

Hrozby

Samozřejmě výraznou hrozbou je stoupající zahraniční konkurence se silnými marketingovými aktivitami. Ovšem s ohledem na výrobní sortiment firmy Moracell s.r.o. lze za hrozbu považovat také živelné pohromy, jako je oheň a voda. S požárem už má firma Moracell s.r.o. bohužel vlastní neblahé zkušenosti.

8 ANALÝZA NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI MORACELL S.R.O.

Analýza nákladů je velmi důležitý proces pro každou firmu. Díky ní dokáže podnik efektivněji hospodařit a je též velmi vhodným podkladem pro rozhodovací úlohy.

Prvotní zachytávání informací se uskutečňuje ve finančním účetnictví, proto se nejdříve zaměřím na druhové členění nákladů, kde se informace zjišťují z výkazu zisku a ztrát. Dalším členěním, na které se bude má práce zaměřovat je členění na náklady měnící se na základě změny objemu výroby.

8.1 Současné řízení nákladů

Pro řízení nákladů je v podniku zejména používáno finanční účetnictví. Účetnictví je vedeno pomocí systému BYZNYS[®], což je podnikový systém s komplexním ekonomickým a účetnickým řízením. Představuje obsluhu všech faktur, řízení majetku, daňovou evidenci, skladové hospodářství, knihu jízd, nebo také prodej zásob. Podnik své náklady člení dle účtových skupin do analytických výkazů zisku a ztráty. K podrobnějšímu členění dochází jen v případě potřeby vedení, nebo na požádání.

8.2 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je základní členění ve výsledovce společnosti. Příslušné data, která jsou v tabulce zobrazeny, jsou čerpány z výkazů zisku a ztráty v období mezi lety 2012 až 2014.

Tab. 12 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

V tis. CZK	2012	2013	2014
Náklady na prodané zboží	150 427	150 405	148 377
Výkonová spotřeba	276 799	406 316	457 412
<i>Materiál a energie</i>	207 650	319 669	361 900
<i>Služby</i>	69 149	86 647	95 512
Osobní náklady	28 328	31 408	29 746
<i>Mzdové náklady</i>	20 711	23 495	22 249
<i>Náklady na SZ a ZP</i>	7 043	7 756	7 352
<i>Sociální náklady</i>	574	157	145
Daně a poplatky	226	191	183
Odpisy DHM a DNM	6 833	6 838	6 716
ZC prodaného DM a mat.	3 667	2 424	1 637
Změna stavu rezerv	-156	0	1 234
Ostatní provozní náklady	164 727	323 273	104 711
Nákladové úroky	4 706	4 316	4 043
Ostatní finanční náklady	6 907	13 999	5 318
Celkem	642 464	939 170	759 377

Druhové členění nákladů dělí položky dle toho, k čemu byly spotřebovány. Toto členění je jednou z nejběžněji používaných rozdělení nákladů a to z toho důvodu, že nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů, tudíž konkurence není schopna analyzovat faktory efektivity v podniku. Firma Moracell s.r.o. rozděluje náklady do několika skupin, dle kterých lze zjistit, kde je spotřebováno největší množství zdrojů.

1. Náklady na prodané zboží

Náklady na prodané zboží představují náklady s prodejem zboží, které firma zatím nevyrábí a nakupuje od svých partnerů za účelem následného prodeje, dále tato položka obsahuje zboží, které není schopna firma vyrobit pro jednu zakázku a tudíž je nutná dokoupit. Z dlouhodobějšího hlediska je tato metoda značně neefektivní, ale časovém období výroba stabilně zvyšuje výkony, tudíž forma doplňování deficitu v zakázkách je na ústupu.

2. Výkonová spotřeba

Zahrnuje náklady na spotřebovaný materiál, energie a služby

- Mezi spotřebovávaným materiálem je nejvýznamnější položkou celulóza, která je hlavní složkou pro výrobu toaletního papíru a kuchyňských utěrek, dále pak dutinky, balicí folie a lepidlo.
- Spotřeba energie, vodné, stočné jsou položky, které podnik spotřebovává zejména na provoz strojů a výrobní haly. Jelikož se jedná o podnik výrobní nelze tyto náklady nějak výrazně ovlivnit.
- Služby zahrnují poplatky za komunikaci, cestovné, poštovné, náklady tvořené na opravu strojů a veškerou údržbu s nimi spojenou, opravy automobilů, dopravu, náklad na propagaci a nájemné. Firma vynakládá poměrně velké prostředky na podporu prodeje, jako jsou letákové akce, nebo forma určitých bonusů, které si řetězce, s kterými Moracell s.r.o. spolupracuje, procentuálně vypočítává z obratu, jedná se například o poplatky za propagaci v rámci obchodního řetězce. Velkou položkou, kterou jsou tvořeny náklady na služby, je nájemné skladů. Firma nedisponuje dostatečně velkými skladovacími prostory, tudíž je nucena využívat ještě dva další externí sklady, které s sebou nesou náklady i na dopravu, jelikož sklady se nachází přibližně 20 km od výrobní haly (Brno, Nové Bránice). Další významnější službou je operativní leasing, který využívá pro firemní automobily, tak i pro obsluhu výroby např. vysokozdvizné vozíky

3. *Osobní náklady*

- Osobní náklady jsou tvořeny mzdovými náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociální náklady. Podnik v současné době zaměstnává 29 pracovníků v obchodních a správních pozicích a 33 pracovníků výroby a skladu. Zaměstnanci jsou v hlavním pracovním poměru. Výjimkou jsou brigádníci, které firma zaměstnává v případě velkých zakázek či pro úkoly údržby.

4. *Daně a poplatky*

- Daně a poplatky tvoří poměrně nevýznamnou část celkových nákladů. Největší část tvoří daň z nemovitostí, dále je zde zahrnuta silniční daň, dálniční známky, notářské poplatky a kolky.

5. *Odpisy dlouhodobého a nehmotného majetku*

- Odpisy vyjadřují peněžní opotřebením majetku. Ve firmě Moracell s.r.o. jsou odpisy evidovány v jedné nákladové skupině. Mezi významnější odepisované položky patří skladovací hala, výrobní hala, manipulační odstavňá plocha, nebo také přípojky (kanalizace, voda, elektřina)

6. *Nákladové úroky*

- Nákladové úroky představují úroky placené z úvěrů, které firma využívá jako jeden ze zdrojů financování. Firma využívá několik, a tudíž uhrazuje úroky z investičních, provozních a z krátkodobých bankovních úvěrů. Velkou část také tvoří úroky z poskytnutého factoringu, který firma využívá poměrně často.

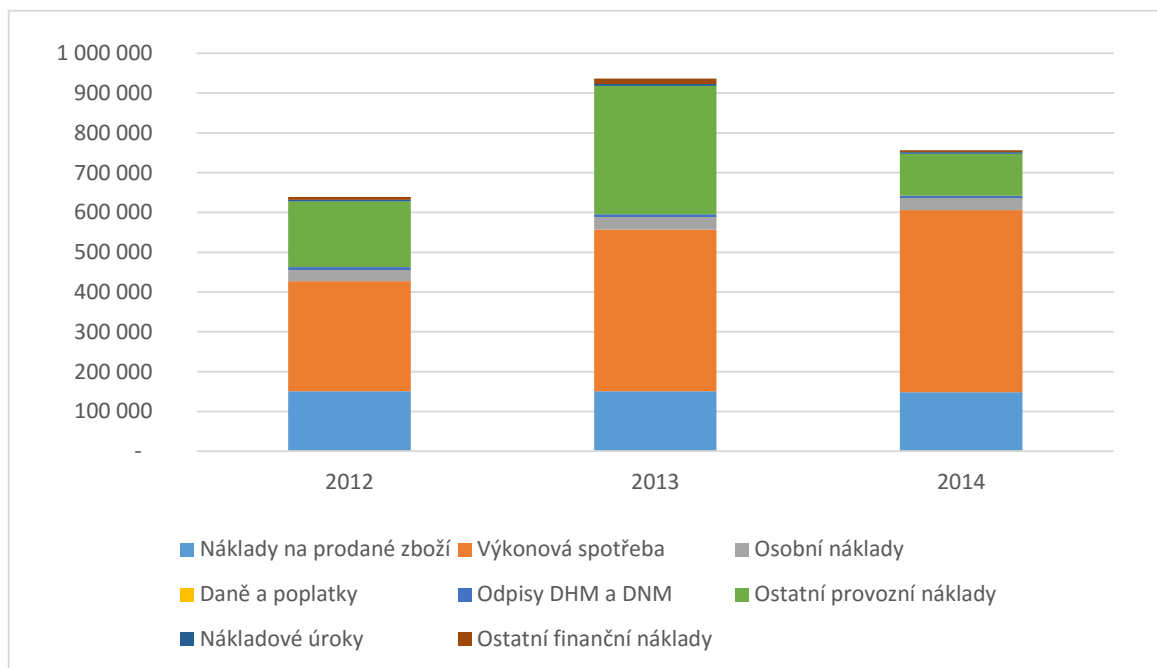
7. *Ostatní finanční náklady*

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

8. *Ostatní provozní náklady*

- Mezi ostatní provozní náklady jsou zahrnuty pokuty a penále vůči obchodním partnerům, dále pak pojištění např. motorových vozidel či odpovědnosti za škodu. Mezi nejvýznamnější položku však patří využití factoringu, který se v následujících výpočtech a analýzách nebude brát v potaz, jelikož částka factoringu vystupuje jak na vstupu, tak i na výstupu. Skutečné náklady jsou úroky a poplatky z poskytnutí této služby.

V následujícím grafu jsou zobrazeny podíly nákladových druhů na celkových nákladech společnosti.



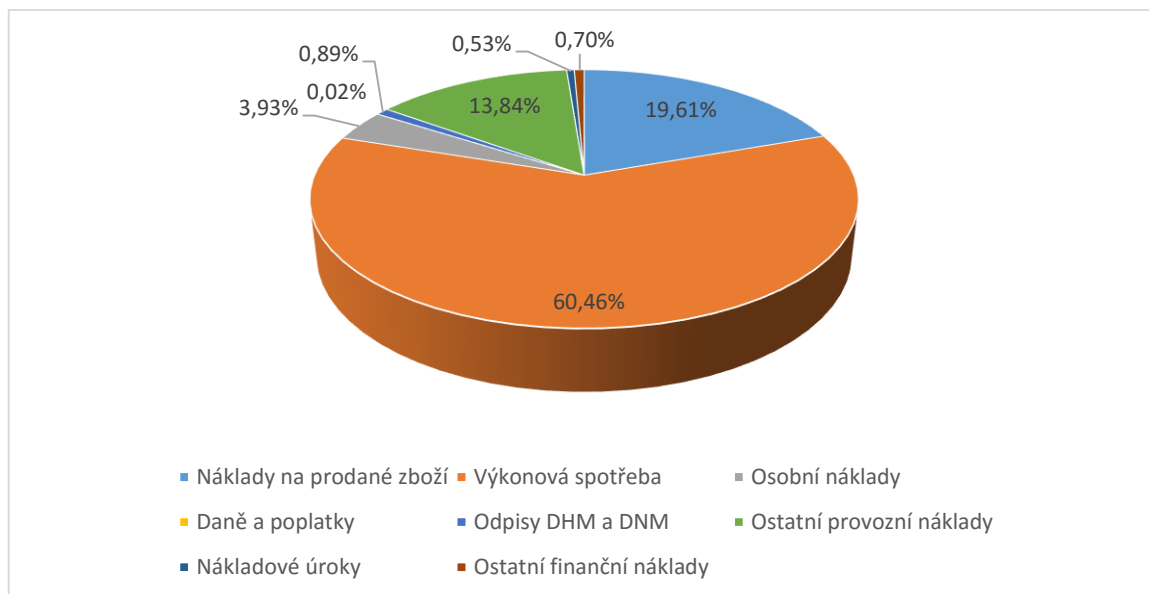
Obr. 13 Struktura nákladových druhů v letech 2012- 2014 (vlastní zpracování)

8.3 Vertikální a horizontální analýza druhového členění nákladů

Vertikální analýza je založena na zkoumání jednotlivých položek zpravidla v rámci jednoho období k zvolené základně, které zaujímá 100%. V mém případě jsem jako základnu zvolil celkovou sumu nákladů. Podstatou horizontální analýzy je porovnání hodnot položek, které jsou zvoleny mezi dvěma obdobími.

Tab. 13 Vertikální a horizontální analýza (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014	2012/2013	2013/2014
Náklady na prodané zboží	23,54%	16,06%	19,61%	-0,01%	-1,35%
Výkonová spotřeba	43,32%	43,38%	60,46%	46,79%	12,58%
Osobní náklady	4,43%	3,35%	3,93%	10,87%	-5,29%
Daně a poplatky	0,04%	0,02%	0,02%	-15,49%	-4,19%
Odpisy DHM a DNM	1,07%	0,73%	0,89%	0,07%	-1,78%
Ostatní provozní náklady	25,78%	34,51%	13,84%	96,25%	-67,61%
Nákladové úroky	0,74%	0,46%	0,53%	-8,29%	-6,33%
Ostatní finanční náklady	1,08%	1,49%	0,70%	102,68%	-62,01%
Celkem	100,00%	100,00%	100%	46,61%	-19,24%



Obr. 14 Procentuální členění druhových nákladů v roce 2014 (vlastní zpracování)

Na grafu číslo 14 je pro lepší pohled na strukturu druhového členění, procentuální rozdělení nákladů v roce 2014. Je zřejmé, že největšími položkami v sledovaném období tvoří **výkonová spotřeba** a **náklady na prodané zboží**, což je pro výrobní a s menším podílem prodejní podnik charakteristické. V každém sledovaném roce zaujímají nejvýznamnějších hodnot.

Množství nákladů na prodané zboží je stále konstantní, podmínky spolupráce se v těchto letech nezměnila a proto se hodnota nákladů nijak razantně nemění.

Dalším významným ukazatelem jsou **ostatní provozní náklady**, které tvořily v roce 2013 34 % celkových nákladů, což bylo způsobeno vysokým využíváním factoringu v tomto období. Tato skutečnost je patrná i na meziročním růstu, kde ostatní provozní náklady zachycují nárůst o téměř 100%. Využívání factoringu bylo nevyhnutelné jelikož s rozšířením výroby, přišly i vyšší náklady na pořízení materiálu a celkový provoz. Podnik nestíhal splácet své závazky a jako nejsnadnějšího a nejrychlejšího přístupu k prostředkům tedy využil factoringu. V dalším roce je viditelné snížení o 67 %, kde využil už jen asi třetinu hodnoty, jelikož dlouhodobější využívání těchto služeb díky vysokým úrokům za poskytnutí, snižuje zisk, v roce 2014 se firma stala stabilnější a již neměla problém své závazky hradit.

Velký nárůst zaznamenaly **náklady finanční** a to o více než 100%, což opět souviselo s rozšířením výroby. V roce 2014 došlo velkému snížení, kdy podnik snížil využívání bankovních úvěrů a výpomocí.

Rozšíření výroby mělo hlavně za následek zvýšení **výkonové spotřeby**, které ale rostlo úměrně k tržbám a to hlavně díky uzavření spolupráce s novými partnery. Dalším významným ukazatelem je nárůst osobních nákladů mezi lety 2012 a 2013. Při rozšiřování výroby firma přešla na třisměnný nepřetržitý provoz, s kterým samozřejmě rostla i celková efektivita výroby a celková produkce. Bylo přijato několik nových zaměstnanců do výroby a skladu, s čímž souvisí zvednutí celkových mzdových nákladů a s nimi náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

8.4 Kalkulační členění nákladů výroby

Podnik poskytl materiály ke zpracování účelového členění nákladů ve výrobním středisku pro rok 2014. Výroba produkuje dva výrobky, toaletní papír a kuchyňské utěrky. Výroba těchto produktů neprobíhá konstantně, jelikož Moracell s.r.o. disponuje jen jednou provozní linkou, která musí být optimalizována pro toaletní papír, či utěrky. Kvůli těmto přestavbám vznikají ve výrobě poměrně velké prostoje. V roce 2014 činila produkce 12,7 tis tun výrobků, jež z větší části (10 tis. tun) tvořil toaletní papír. Meziroční nárůst byl 9,8%. Následující tabulka je vytvořena z poskytnutých materiálů společnosti.

Tab. 14 Kalkulační členění nákladů výroby (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2014	
Požizovací cena materiálů		352 081
Celkem výrobků	12723 t	
Mzdy - osobní náklady, zák. pojištění		9 856
Přiraditelné nepřímé náklady:		13 336
Spotřeba ND, ostatních materiálů, OOPP	3 492	
Elektrická energie, voda	3 290	
Opravy výr. linky, elektrických. vozíků, ostatní	434	
Leasingy vozíků, zemet. stroj ve výrobě	693	
Odpady, BPPO, ostraža, ostatní- nespécifik. služby ve výrobě	395	
Pojištění majetku, odpovědn., likvidace nepoužit. zásob	295	
Odpisy výr. linky, výrobní haly	4 737	
Mzdy + ostatní režie celkem		23 192
Celkové náklady výroby		375 273
Náklady na jednu tunu výrobků		29,496

V této fázi podnik nerozlišuje druh výrobku. Nákladové ocenění je následně rozpočítáno dle časového fondu na každý ze dvou výrobků a vyrobeného množství. Výpočet je podíl celko-

vých nákladů na výrobu a celkového pracovního fondu, takto vypočítaná hodnota je násobena podílem pracovního fondu na určitý výrobek (toaletní papír, kuchyňské utěrky) a vyrobeného množství v tunách tohoto výrobku. Firma tudíž využívá **kalkulaci poměrovými čísly**, jelikož výrobky jsou vyráběny ze stejných materiálů a surovin. Podnik oceňuje výrobky skladovou cenou, která se zjišťuje dle spotřebovaných surovin na každý druh výrobku zvláště. Podrobněji se výsledné kalkulaci budu věnovat v kapitole kalkulace.

8.5 Členění nákladů v závislosti na objemu výkonů

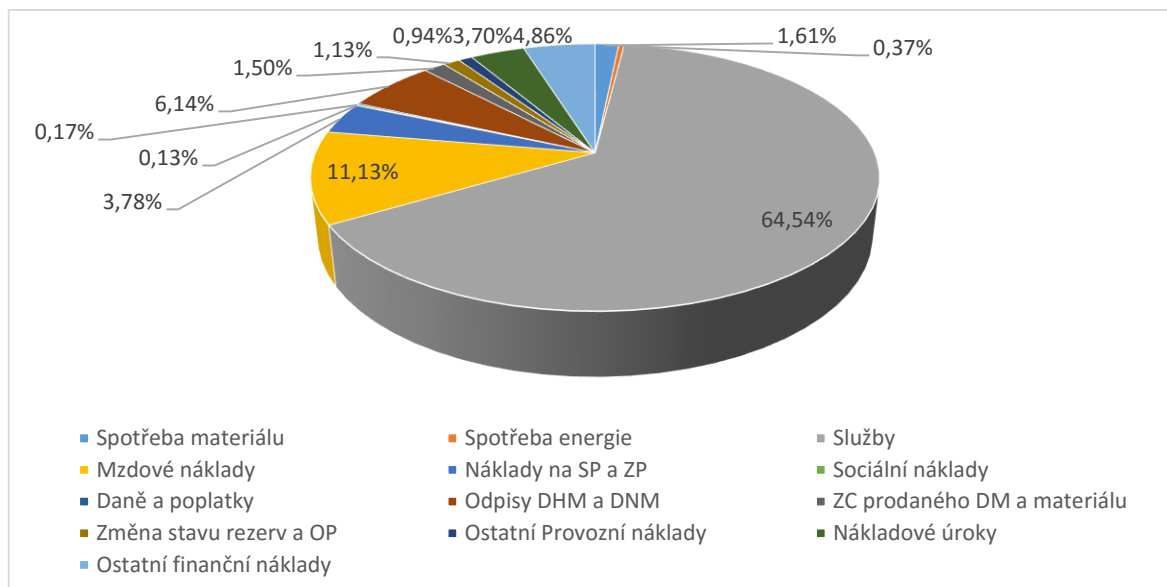
Jako další bylo zvoleno nákladové členění, které se mění v závislosti na objemu prováděných výkonů, které poslouží pro zpracování analýzy bodu zvratu a nákladové funkce. V rámci tohoto členění jsou náklady děleny na dvě kategorie podle toho, které náklady zůstávají neměnné s ohledem na změnu objemu výkonů, což jsou náklady fixní a dále náklady, které se mění se s ohledem na změnu výkonů, což jsou náklady variabilní. Na tuto analýzu byly informace čerpány z analytických evidencí zisků a ztrát, které firma poskytla.

8.5.1 Fixní náklady

Struktura nákladů neměnných na objemu výkonů uvádí následující tabulka a graf **fixních nákladů**.

Tab. 15 Struktura fixních nákladů (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2014	%
Spotřeba materiálů	1 756	1,61%
Spotřeba energie	408	0,37%
Služby	70 587	64,54%
Mzdové náklady	12 175	11,13%
Náklady na SP a ZP	4 139	3,78%
Sociální náklady	145	0,13%
Daně a poplatky	183	0,17%
Odpisy DHM a DNM	6 716	6,14%
ZC prodaného DM a materiálů	1 637	1,50%
Změna stavu rezerv a OP	1 234	1,13%
Ostatní Provozní náklady	1 025	0,94%
Nákladové úroky	4 043	3,70%
Ostatní finanční náklady	5 318	4,86%
Celkem	109 366	100,00%



Obr. 15 Graf jednotlivých složek fixních nákladů (vlastní zpracování)

Je nutno podotknout, že **ostatní provozní náklady** neodpovídají celkovému výkazu zisku a ztrát, kde zaujímají jednu z největších položek. Je tomu tak, protože dle manažerského účetnictví nelze využití factoringu účtovat jako nákladovou položku jako celek, do nákladů se zahrnují úroky z poskytnutí této služby.

Služby mají nejvýznamnější podíl na struktuře fixních nákladů. Největší položkou je podpora prodeje, která tvoří téměř polovinu nákladů na služby. Tato položka zahrnuje operativní leasing, opravy aut, výpočetní techniky, finanční leasing, náklady na reprezentaci, školení, vzdělávání, podpora prodeje atd. Je nutné podotknout, že velkou položkou služeb je nájemné skladů. Jak již bylo zmíněno, firma nedisponuje dostatečně velkými skladovacími prostory v sídle firmy a proto je nucena pronajímat si sklady externě.

Firma zaměstnává (2014) 62 zaměstnanců z toho 33 je zaměstnanců oddělení správy a obchodu a 29 pracovníků ve výrobě. Podnik na mzdách vyplatil jen 6 řídicím pracovníkům za rok 2014 přes 6 milionů korun, tudíž **mzdové náklady**, které jsou zařazeny mezi fixní položky dosahují k poměru zaměstnanců velmi vysokých hodnot.

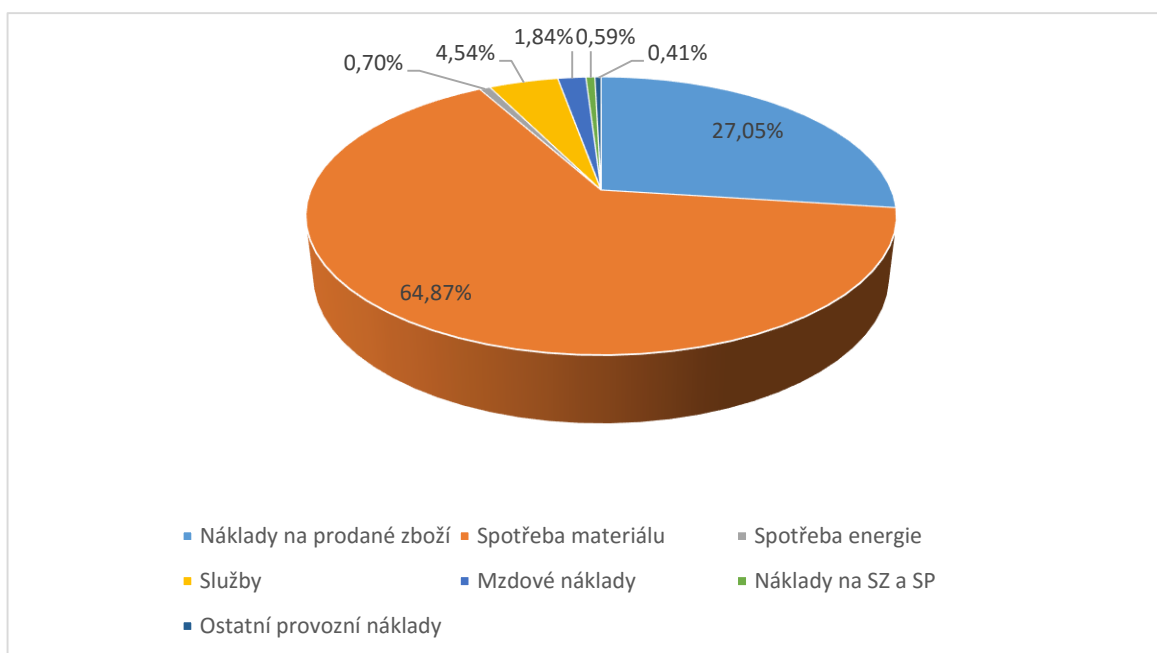
Hodnota **odpisů** vzhledem k celkové výši fixních nákladů nezaujímá vysokých hodnot. Hlavními položkami odepisování jsou skladovací hala v sídle firmy, výrobní hala, nebo také výrobní linka.

8.5.2 Variabilní náklady

Struktura nákladů měnících se v závislosti na objemu výroby je uvedena v následující tabulce a grafu **variabilních nákladů**.

Tab. 16 Variabilní náklady (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2014	%
Náklady na prodané zboží	148 377	27,05%
Spotřeba materiálu	355 880	64,87%
Spotřeba energie	3 856	0,70%
Služby	24 925	4,54%
Mzdové náklady	10 074	1,84%
Náklady na SZ a SP	3 213	0,59%
Ostatní provozní náklady	2 255	0,41%
Celkem	548 580	100,00%



Obr. 16 Struktura variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Z uvedených tabulek lze poznat, že největší podíl na struktuře variabilních nákladů se 64 % zaujímá **spotřeba materiálu**, což je pro výrobní podnik typické. Tento materiál se skládá ze surovin na výrobu toaletního papíru a kuchyňských utěrek, což je v největším zastoupení celulóza, dále pak dutinky, folie a lepidlo.

Druhou nejvýznamnější položkou jsou **náklady na prodané zboží**, kde firma nakupuje výrobky zejména ze závodu Celltex s.r.o. za účelem následného prodeje. Podnik eviduje náklady na prodané zboží do variabilních nákladů, jelikož jejich část přímo souvisí s výrobou. Moracell s.r.o. vyrábí ve formě zakázek, kde výrobu přizpůsobuje požadavkům zákazníka, nebo sortimentu nabízených výrobků. V případě, kdy výroba nestíhá vyprodukovat dostatečné množství, doplňuje tyto deficity zejména od slovenského výrobce Celltex s.r.o. který má stejné portfolio vyráběných produktů jako Moracell s.r.o.

Variabilní část **služeb** zahrnuje převážně náklady za železniční a silniční přepravu hotových výrobků, které se odvíjejí od množství prodaných produktů a také vzdálenosti odběratelů. Dále do položky služby spadají provize, likvidace odpadu a náklady na kooperační práce výrobní povahy.

Mzdové náklady výrobních pracovníků jsou určovány časovou mzdou. S tím souvisí i úměrná výše nákladů na **zdravotní pojištění a sociální zabezpečení**.

8.6 Analýza bodu zvratu

V předchozí kapitole jsem roztřídil náklady na fixní a variabilní část, což je základ pro stanovení bodu zvratu. V teoretické části je uvedeno, že bod zvratu nastává při objemu výroby, kdy se tržby rovnají celkovým nákladům a zisk je nulový.

Jelikož má podnik různorodou produkci je vhodné použít pro výpočet vzorec pro bod zvratu s haléřovým ukazatelem, který představuje podíl variabilních nákladů na 1 korunu produkce. Tento vzorec je uveden v teoretické části.

Tab. 17 Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2014
Celkové výnosy	669 376
Celkové náklady	657 946
VH před zdaněním	11 430
Variabilní náklady	548 580
Fixní náklady	109 366
Haléřový ukazatel	0,82
Bod zvratu	607 588
Krycí příspěvek	118 837

Za prvé je nutno podotknout, že celkové výnosy neodpovídají skutečné hodnotě z výkazu zisku ztrát, jelikož při rozdělování nákladů na variabilní a fixní se odečítala hodnota factoringu, který se zobrazuje jak na vstupu, tak i na výstupu, a proto byl odečten z nákladů i z výnosů.

Z tabulky je zřejmé, že firma v roce 2014 hospodařila se ziskem ve výši 9 471 tis. korun. Z výpočtu bodu zvratu víme, že celkové výnosy v roce 2014 přesáhly hodnotu bodu zvratu o téměř 60 mil. a z hodnoty krycího příspěvku jasně vyplývá, že roku 2014 společnosti po zaplacení variabilních nákladů zůstanou dostatečné finanční prostředky na úhradu fixních nákladů a také následnou tvorbu zisku.

Na základě zjištění hodnoty bodu zvratu můžeme uvést výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy a bezpečnostního podnikatelského koeficientu. Tyto výpočty nám posléze zobrazí, o kolik se může snížit výnosy, aniž by se podnik dostal do ztráty. Bezpečnostní podnikatelský koeficient tuto hodnotu zobrazuje v procentuálním vyjádření z celkových výnosů.

Tab. 18 Výpočet BPR a BPK (vlastní zpracování)

V tis.Kč	2014
Celkové výnosy	669 376
CV (BZ)	607 588
BPR	61 788
BPK	9,2%

Z tabulky 6 jsme schopni usoudit, že firma v roce 2014 přesáhla bod zvratu a disponuje v poměrně velkých hodnotách podnikatelské rezervy. Podnikatelský koeficient jen na úrovni 9%, tudíž aby se firma dostala na úroveň bodu zvratu a tedy do následné ztráty, musely by s její celkové výnosy snížit o více než 9,2%.

8.7 Nákladová funkce

Díky rozdělení nákladů na fixní a variabilní část je nyní možné sestavit nákladovou funkci. Nákladová funkce slouží jako nástroj na řízení nákladů a jejich plánování. Pro vyjádření je nutné použít globální nákladovou funkci, jelikož jak již bylo zmíněno, firma disponuje heterogenní produkcí výkonů. Pro výpočet použijeme předchozí analýzy bodu zvratu haléřový ukazatel, který vypočítáme jako podíl variabilních nákladů na celkových výnosech.

Tab. 19 Přehled údajů pro stanovení nákladové funkce (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2014
Celkové výnosy	669 376
Variabilní náklady	548 580
Fixní náklady	109 366
Haléřový ukazatel	0,82
Bod zvratu	607 588

V tabulce 7 jsou uvedeny veškeré údaje potřebné pro sestavení nákladové funkce. Pro plánování budoucích nákladů je pro firmu důležité, aby nákladová funkce byla z posledního období. Nákladová funkce pro rok 2014 vypadá následovně.

$$N = 109366 + 0,82 * q$$

Dle výše uvedené nákladové funkce, sestavené za účetní období 2014, by byla firma schopná odhadnout po dosažení plánovaných výnosů náklady pro rok následující. Například pokud by firma Moracell s.r.o. plánovala pro rok 2015 výnosy ve výši 700 mil. Kč, dle této nákladové funkce by celkové náklady dosahovaly 683 366 tis. Kč.

9 KALKULACE

V následující kapitole se budu zabývat metodou tvorby cen ve výrobě podniku a jejich zpracování z pohledu kalkulace

9.1 Metoda kalkulace

Již bylo zmíněno, že podnik pro kalkulaci výrobků používá metodu s poměrovými čísly, protože výroba je zaměřena na 2 velmi podobné produkty. Jak toaletní papír, tak i kuchyňské utěrky jsou vyráběny z celulózy, která je upravena dle požadavků zákazníka a to například aromatizací, nebo vytvořením požadovaného vzoru. Výroba funguje dle potřeby zakázek na jedné výrobní lince, která produkuje při provozu jen jeden z těchto dvou, dle toho jak je nastavena.

Kalkulace přímých a nepřímých nákladů probíhá na úrovni výroby a nezahrnuje náklady na správu a obchod. Ve skladové ceně se promítá jen přímo vynaložené náklady na výrobu, jako je přímý materiál a mzdy a jím přiřaditelné nepřímé náklady. Takto vzniklou hodnotu nákladů posléze dělí počtem celkových tun výrobků, bez ohledu na druh.

Moracell s.r.o. eviduje časový fond vynaložený na oba druhy produktu zvlášť, V této evidenci zahrnuje i prostoje pro přestavbu výrobní linky, která je nezbytná při změně vyráběného druhu. Tyto prostoje jsou následně z celkového časového fondu odečteny. Z tohoto důvodu je výroba poměrně neefektivní a podnik se musí uchylovat k doplnění chybějícího množství v zakázkách od svých partnerů.

9.2 Výpočet kalkulace výrobku

V této části si uvedeme kalkulaci skladové ceny jednoho ks, respektive jednoho balíku toaletního papíru BIG SOFT Plus, kterou podnik praktikuje. Jedná se o parfémovaný dvouvrstvý toaletní papír, jež je prodáván v balíku po 4, 8 nebo 16 kusech. Pro náš výpočet použijí balík se 4 kusy.

V kapitole (8.4) je uveden počet vyrobených tun za rok a celkové náklady výroby. Pro potřeby výpočtu jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tab. 20 Náklady výroby (vlastní zpracování)

	2014
Celkové náklady výroby (tis. Kč)	375 273
Celkem výrobků (tun)	12723
Náklady na jednu tunu výrobků (tis. Kč)	29496
Mzdy + ostatní režie na jednu tunu výrobků (Kč/tuna)	1,823

Dle časového fondu na každý z výrobků a celkovým množstvím je následně vypočítáno poměrovými čísly režijní náklady na tunu každého výrobku zvlášť. Pro potřeby výpočtu ceny je hodnota 1728 Kč na jednu tunu vyrobeného toaletního papíru.

V následující tabulce je uvedena váha a cena jednotlivých komponentů k výrobě, přepočtených na jeden gram.

Tab. 21 Kalkulace ceny toaletního papíru BIG SOFT Plus (vlastní zpracování)

	Váha (gram)	Cena na 1gram materiálu (Kč)	Cena (Kč)
Role TP	55,00	0,02743	1,509
Dutinka	5,30	0,01050	0,056
Folie	2,80	0,08300	0,232
Lepidlo	0,26	0,03000	0,008
Celkem	63,36	-	1,805
Celkem přímý materiál (x4)	253,44	-	7,218

Z uvedené tabulky víme, že jeden balík BIG SOFT Plus se čtyřmi kusy role váží 253,44 gramu a přímý materiál na jeden výrobek je vyčíslen na 7,218 Kč. Pro stanovení konečné skladové ceny musíme zahrnout náklady režie, kterou dostaneme přepočtem na jeden gram a následným vynásobením vahou celkového výrobku. Cenu uvádí následující výpočet:

$$((1728 \text{ Kč}/1000 \text{ 000}) * 253,44) + 7,218 = 7,6556 \text{ Kč}$$

Tímto způsobem podnik kalkuluje všechny své výrobky. Ke skladovým cenám jsou následně přičteny ziskové přírážky, které jsou vypočítávány dle zákazníka individuálně a jsou zde zohledňovány i náklady na správu a obchod.

10 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

V následující kapitole navrhu a doporučím určitá opatření, která jsou vyvozena z praktické části mé práce a to z interní, externí analýzy a následné analýzy nákladů.

- Jako první v praktické části byla vyhotovena stručná finanční analýza podniku v letech 2012- 2014. Velkým problémem je hodnota zadluženosti, kde překračuje doporučené hodnoty za poslední tři období minimálně o 14 procent. Je to způsobeno vysokým podílem bankovních úvěrů a výpomocí, které podnik nezbytně využil na spuštění provozu a zefektivnění výrobní linky. Pozitivním faktem však je, že se tyto náklady ve sledovaném období snižují. Podnik by se měl zaměřit na stabilní udržování a stanovit si max. využití těchto zdrojů, aby si dokázala zachovat solvenci vzhledem k budoucím doporučeným investicím.
- Pohotová a hotovostní likvidita jsou na velmi nízkých úrovních. Z analýzy vyplývá, že podnik má v držbě příliš velké zásoby. Proto bych podniku doporučoval část zásob převést do likvidnější formy v podobě peněz na účtech a v pokladnách, což by zvýšilo hotovostní likviditu a podnik by nemusel využívat drahých krátkodobých úvěrů
- Velkým problémem v podniku jsou prostoje výrobní linky a neefektivní výroba. Podnik by se měl zaměřit do budoucna na vyřešení tohoto problému např. rozšířením celkové linky, nebo přístavbou, kde by vyráběné produkty mohly být vytvářeny zároveň a firma by se již nemusela uchýlovat k řešení dokoupení zboží, při nedostatečné výrobě a nedodržení zakázky. Samozřejmě se jedná o velkou investici, která je ale pro podnik do budoucna nezbytná.
- Moracell s.r.o. kvůli nedostatečné kapacitě skladových prostor využívá skladů externích, což s sebou nese vysoké náklady jak na dopravu, tak i na samotný pronájem. Tyto náklady dlouhodobě snižují zisk podniku, jelikož ve sledovaných letech dosahovaly poměrně vysokých hodnot. Firma by měla uvažovat o levnější variantě a to např. využít skladů ve větší blízkosti než je tomu doposud, díky čemuž by snížila celkové náklady na dopravu. Dále se nabízí využití úvěru na výstavbu, nebo odkoupení skladových prostor. I přes velké investice spojené s náklady na poskytnutí úvěru se toto řešení do budoucna projeví velmi pozitivně.
- Podnik eviduje své náklady zejména pomocí analytických výkazů zisků a ztráty, který je následně řazen a roztrídován vedením pro vlastní účely. Přehlednější evidence nákladů variabilních a fixních, tedy nákladů měnících se na objemu výroby, by podniku

napomohlo k lepší orientaci při plánování budoucích nákladů. Zejména velkou položkou, která by měla být evidována a řazena podrobněji jsou náklady na prodané zboží, kde není přesně definováno, která část nákladů souvisí přímo s objemem výroby a která s prodejem zboží. Vedení podniku by na základě doporučení mohlo vytvořit managementu návrh pro detailnější vedení a metodiku těchto nákladů. Při podrobné evidenci jde posléze efektivněji využít nástrojů pro nákladové řízení, kde by například u bodu zvratu či nákladové funkce došlo ke zpřesnění a následně by podnik efektivněji plánoval náklady budoucí.

- Z analýzy bodu zvratu je patrné, že se podnik nachází poměrně vysoko nad hranicí ztráty a příspěvek na úhradu fixních nákladů pokrývá celou jejich výši. Podniková strategie by se tedy měla zaměřit na stabilní udržování a při budoucím plánování využít těchto ukazatelů. Samozřejmě s tím, že podnik zefektivní rozdělení fixní a variabilní části nákladů. Dalším doporučením nabytého informací z bodu zvratu, které by pro podnik bylo prospěšné, je určovat náklady v rámci výroby a obchodu zvlášť, což by mělo za následek zlepšení celkového řízení a upřesnění budoucích plánů z hlediska nákladů a následných kalkulací.
- Kalkulace skladových cen vyráběného zboží probíhá na úrovni výroby, kde nejsou zahrnuty náklady správy a obchodu. Podnik by měl uvažovat nad podrobnějším účelovým členěním nákladů a kalkulací nákladů celkových, kde by se bylo možné snáze orientovat v tom, které náklady jsou přímo vynaloženy na produkci daného výrobku. Podnik vede evidenci ve skladových cenách, kde konečnou cenu vytváří dle individuálního zákazníka.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce, bylo analyzovat náklady a jejich řízení ve společnosti Moracell s.r.o. a na základě této analýzy vyhodnotit případné nedostatky, vyvodit následné doporučení a návrhy pro jejich eliminaci a celkové zlepšení firemního hospodaření s náklady.

Bakalářská práce byla vypracována na základě informací od firmy Moracell s.r.o., jež se zabývá výrobou a distribucí papírové a dámské hygieny a sortimentu pro domácnost.

V teoretické části byly shrnuty knižní zdroje, které mi pomohly problematiku nákladů lépe pochopit pro následné užití v části praktické.

První část obsahovala pojetí nákladů a celkový náhled na náklady z hlediska manažerského a finančního účetnictví. Dále byly zpracovány jednotlivé druhy členění, jako jsou účelové, druhové a členění dle závislosti na objemu výroby a z hlediska rozhodování. Následné kapitoly byly věnovány nástrojům pro nákladové řízení, kde byl shrnut bod zvratu, nákladová funkce a další. Poslední část teoretického zpracování se zabývala kalkulacemi, kde byly uvedeny předmět, struktura, systém kalkulace a rozdělení na základní a speciální typy.

Praktická část se věnovala nejprve představení společnosti, kde jsem definoval základní informace jako je počet zaměstnanců, který je díky firemní expanzi na vzestupu, nebo historii, která je na poměrně mladý věk firmy dost pestrá. Moracell s.r.o. je již ve svém třetím sídle za posledních 10 let. Interní analýza byla provedena zejména za pomoci metod finanční analýzy, kde bylo zjištěno, že podnik dosahuje vysokých hodnot zejména v zadluženosti a naopak nízkých v likviditě, což spolu samozřejmě souvisí. SWOT analýza představila silné a slabé stránky firmy, ale také příležitosti a hrozby. Z čehož bych vyzdvihl slabou stránku, která je jen jedna linka, kde dochází ke zbytečným prostojeům a nedostatečně velké skladové prostory. Tyto faktory jsou následně rozebrány v části analytické.

Z druhového členění nákladů můžeme usoudit, že podnik má nejvyšší náklady na spotřebu materiálu a energie a na prodej zboží, což je vzhledem k charakteru podniku odpovídající. Kalkulační členění nákladů firma poskytla jen na úrovni výroby, a proto nebylo možné udělat toto členění kompletně pro celý podnik.

Z analýzy bodu zvratu je možné soudit, že podnik se nachází poměrně vysoko nad ztrátovou hranicí, avšak neviduje fixní a variabilní část podrobněji. Proto mohou být výsledky nepřesné, např. ve variabilní části figurují náklady na prodané zboží, které jsou vzhledem k celkovým nákladům vysoké. Podnik by měl proto uvažovat nad podrobnějším členěním.

V závěru jsem uvedl některá doporučení, která by mohla podniku vypomoct do budoucna a přinést ekonomický prospěch ve formě úspor.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: ComputerPress, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, Colin, c2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: ThomsonLearning, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: WoltersKluwer Česká republika, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KOŽENÁ, M. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa, 178 s. ISBN 978-80-86851-50-1
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 1. vyd. Praha: Grada, 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4
- POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2011. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- WOHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přeprac. A dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, xxix, 928 s. ISBN 978-80-7179-897-2

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BZ	Bod zvratu
BPPO	Bezpečnost práce a požární ochrana
BPK	Bezpečnostní podnikatelský koeficient
BPR	Bezpečnostní podnikatelská rezerva
ČPK	Čistý pracovní kapitál
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EAT	Výsledek hospodaření před zdaněním
EBT	Výsledek hospodaření po zdanění
FN	Fixní náklady
H	Haléřový ukazatel
Kč	Koruna česká
ND	Náhradní díly
OOPP	Osobní ochranné pracovní pomůcky
ROA	Rentabilita aktiv
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
SZ	Sociální zabezpečení
TP	Toaletní papír
VN	Variabilní náklady
ZC	Zůstatková cena
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů</i>	13
<i>Obr. 2 Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů (Kožená, 2007)</i>	18
<i>Obr. 3 Průběh celkových nákladů (Král 2010)</i>	19
<i>Obr. 4 Průběh průměrných nákladů (Král 2010)</i>	19
<i>Obr. 5 Průběh celkových fixních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011)</i> .	20
<i>Obr. 6 Průměrné fixní náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011)</i>	21
<i>Obr. 7 Analýza bodu zvratu (Synek 2010)</i>	24
<i>Obr. 8 Typový kalkulační vzorec (Synek 2011)</i>	28
<i>Obr. 9 Retrogradní kalkulační vzorec (Král 2010)</i>	28
<i>Obr. 10 Základní typy nákladových kalkulací (Popesko 2009)</i>	30
<i>Obr. 11 Firma Moracell s.r.o.</i>	34
<i>Obr. 12 Organizační uspořádání (vlastní zpracování)</i>	35
<i>Obr. 13 Struktura nákladových druhů v letech 2012- 2014 (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Obr. 14 Procentuální členění druhových nákladů v roce 2014 (vlastní zpracování)</i> .	47
<i>Obr. 15 Graf jednotlivých složek fixních nákladů (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Obr. 16 Struktura variabilních nákladů (vlastní zpracování)</i>	51

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Počet zaměstnanců v letech 2011-2014 (vlastní zpracování)</i>	36
<i>Tab. 2 Ukazatele z rozvahy a výkazu zisku a ztráty (vlastní zpracování)</i>	37
<i>Tab. 3 ČPK (vlastní zpracování)</i>	37
<i>Tab. 4 Celková zadluženost (vlastní zpracování)</i>	37
<i>Tab. 5 ROE (vlastní zpracování)</i>	38
<i>Tab. 6 ROA (vlastní zpracování)</i>	38
<i>Tab. 7 Obrat aktiv (vlastní zpracování)</i>	38
<i>Tab. 8 Běžná likvidita (vlastní zpracování)</i>	39
<i>Tab. 9 Pohotová likvidita (vlastní zpracování)</i>	39
<i>Tab. 10 Hotovostní likvidita (vlastní zpracování)</i>	39
<i>Tab. 11 SWOT analýza firmy Moracell s.r.o. (vlastní zpracování)</i>	41
<i>Tab. 12 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tab. 13 Vertikální a horizontální analýza (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tab. 14 Kalkulační členění nákladů výroby (vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tab. 15 Struktura fixních nákladů (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tab. 16 Variabilní náklady (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tab. 17 Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tab. 18 Výpočet BPR a BPK (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tab. 19 Přehled údajů pro stanovení nákladové funkce (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tab. 20 Náklady výroby (vlastní zpracování)</i>	56
<i>Tab. 21 Kalkulace ceny toaletního papíru BIG SOFT Plus (vlastní zpracování)</i>	56