

Projekt řízení nákladů ve společnosti AgroFarm spol. s r.o.

Bc. Zuzana Kopečková

Diplomová práce
2017



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Zuzana Kopečková**
Osobní číslo: **M150042**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt řízení nákladů ve společnosti AgroFarm spol. s r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši týkající se nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Provedte situační analýzu společnosti AgroFarm spol. s r.o.
- Analyzujte stávající situaci řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě analýzy vypracujte projekt řízení nákladů ve společnosti.
- Projekt podrobte nákladové, časové a rizikové analýze.

Závěr

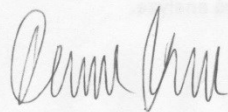
Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:


DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Roman Zámečník, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **15. prosince 2016**
Termín odevzdání diplomové práce: **18. dubna 2017**

Ve Zlíně dne 15. prosince 2016



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen 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,

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

Ve Zlíně 18.4.2017

Jméno a příjmení: ZUZANA KOPEČKOVÁ

Kopečková
.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce Projekt řízení nákladů ve společnosti AgroFarm spol. s r.o. řeší problematiku řízení nákladů ve vybrané společnosti. Práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. Cílem teoretické části bylo poskytnout na základě zpracování literární rešerše týkající se nákladů a jejich řízení teoretická východiska pro následné zpracování praktické části. Cíl praktické části pak spočíval v provedení analýz týkajících se současné klasifikace a současného řízení nákladů ve vybrané společnosti. Na základě provedených analýz a zjištěných nedostatků z oblasti řízení nákladů ve společnosti bylo hlavním cílem práce navrhnout opatření vedoucí ke zlepšení stávající situace řízení nákladů. Jedním z opatření byl návrh reklasifikace nákladů třídící náklady na fixní a variabilní část.

Klíčová slova: Klasifikace nákladů, řízení nákladů, nákladová kalkulace, fixní náklady, variabilní náklady, kalkulace příspěvku na úhradu.

ABSTRACT

The Master's thesis The Project of Cost Management in the Company AgroFarm spol. s r.o. deals with the issue of cost management in the selected company. The thesis is divided into theoretical and practical part. The aim of the theoretical part was to provide on the basis of processing of literature review about costs and cost management theoretical background for the processing of the practical part. The aim of the practical part then consisted in execution analyzes about cost classification and cost management in the selected company. On the basis of conducted analyzes and identified shortcomings in the area of cost management was the main aim of the thesis propose steps to improving the current situation in the area of cost management. One of the solution was the proposal of costs reclassification to a fixed and a variable part.

Keywords: Cost Classification, Cost Management, Cost Calculation, Fixed Costs, Variable Costs, Variable Costing.

Touto cestou bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Romanu Zámečníkovi, Ph.D. za odborné vedení práce, za cenné rady a připomínky a také za věnovaný čas.

Dále bych ráda poděkovala vedení společnosti AgroFarm spol. s r.o., konkrétně panu Lubomíru Ludvíkovi, za poskytnuté materiály a taktéž za věnovaný čas, který mi poskytl při vysvětlování analyzované problematiky.

V poslední řadě bych také ráda poděkovala příteli a celé své rodině za podporu, kterou mi věnovali po celou dobu mého studia.

OBSAH

ÚVOD	11
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	12
I TEORETICKÁ ČÁST	14
1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ	15
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	15
1.1.1 Finanční pojetí nákladů.....	16
1.1.2 Manažerské pojetí nákladů.....	17
1.1.2.1 Hodnotové pojetí nákladů.....	17
1.1.2.2 Ekonomické pojetí nákladů.....	17
1.2 MANAGEMENT NÁKLADŮ.....	18
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	19
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	20
2.1.1 Členění nákladů podle původu spotřebovaných vstupů.....	21
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	21
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	22
2.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	22
2.2.3 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti.....	23
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	23
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA ZMĚNÁCH OBJEMU VÝROBY.....	24
2.4.1 Variabilní náklady.....	25
2.4.2 Fixní náklady.....	26
2.4.3 Smíšené náklady.....	27
2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ROZHODOVÁNÍ.....	28
2.5.1 Náklady relevantní, irelevantní a rozdílové.....	28
2.5.2 Náklady oportunitní, implicitní a explicitní.....	28
2.5.2.1 Kalkulační druhy nákladů.....	29
2.5.3 Náklady přírůstkové, hraniční a utopené.....	29
2.5.4 Náklady imputované a vázané.....	30
2.6 DALŠÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	30
3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	32
3.1 KALKULACE.....	33
3.1.1 Předmět kalkulace.....	33
3.1.2 Alokace nákladů.....	34
3.1.2.1 Principy alokace.....	35
3.1.3 Rozvrhová základna.....	36
3.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	36
3.2.1 Předběžná kalkulace.....	37
3.2.2 Propočtová kalkulace.....	37
3.2.3 Plánová kalkulace.....	38
3.2.4 Operativní kalkulace.....	38
3.2.5 Výsledná kalkulace.....	38
3.2.6 Kalkulace ceny.....	38
3.2.7 Další druhy kalkulací.....	39

3.3	STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	39
3.3.1	Typový kalkulační vzorec	39
3.3.2	Retrogradní kalkulační vzorec	40
4	METODY KALKULACE	42
4.1	KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ	42
4.1.1	Kalkulace dělením	43
4.1.1.1	Kalkulace dělením prostá	43
4.1.1.2	Kalkulace dělením stupňovitá	43
4.1.1.3	Kalkulace dělením s poměrovými čísly	44
4.1.2	Kalkulace přírážkové	44
4.1.3	Kalkulace ve sdružené výrobě	46
4.1.3.1	Zůstatková metoda kalkulace	46
4.1.3.2	Rozčítací metoda kalkulace	46
4.1.3.3	Metoda kvantitativní výtěže	46
4.1.4	Kalkulace rozdílové	47
4.1.4.1	Normová metoda	47
4.1.4.2	Metoda standardních nákladů	47
4.1.5	Fázová metoda kalkulace	47
4.1.6	Postupná metoda kalkulace	48
4.1.7	Dynamická metoda kalkulace	48
4.2	KALKULACE NEÚPLNÝCH NÁKLADŮ	48
4.2.1	Příspěvek na úhradu	48
4.2.2	Postup přiřazení nákladů	49
4.2.3	Vícetupňová kalkulace variabilních nákladů	49
4.2.4	Využití kalkulace neúplných nákladů	50
4.3	MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	51
4.3.1	Activity-Based Costing	51
4.3.2	Life Cycle Costing	53
4.3.3	Target Costing	53
5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	55
II	PRAKTICKÁ ČÁST	56
6	SITUAČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI	57
6.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	57
6.1.1	Profil společnosti	57
6.1.2	Organizační struktura	57
6.1.3	Předmět podnikání	60
6.1.4	Výrobní sortiment	60
6.1.4.1	Strojní vybavení	60
6.1.5	Zákazníci	60
6.2	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	61
6.2.1	Analýza majetkové struktury společnosti	61
6.2.2	Analýza finanční struktury společnosti	62
6.3	ANALÝZA VÝNOSŮ, NÁKLADŮ A VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	64
6.3.1	Analýza výnosů	64
6.3.2	Analýza nákladů	66
6.3.2.1	Predikce nákladů	68
6.3.3	Analýza výsledku hospodaření	69

7	ANALÝZA NÁKLADŮ	72
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	72
7.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V RÁMCI STŘEDISEK	75
8	ANALÝZA SOUČASNÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	79
8.1	KALKULACE NA ZAKÁZKU	81
8.1.1	Průběh zakázky	81
8.1.1.1	Obdržení poptávky od zákazníka	82
8.1.1.2	Nacenění přímého materiálu	82
8.1.1.3	Ostatní náklady	82
8.1.1.4	Zhotovení zakázky	82
8.1.1.5	Předání zakázky	82
8.1.2	Stanovení režijních nákladů	82
8.1.3	Pracovní fond	83
8.1.3.1	Fakturační hodiny	83
8.1.3.2	Dílenské režie	84
8.1.3.3	Pracovní fond pro rostlinnou výrobu	84
8.1.4	Konkrétní zakázka	84
8.1.4.1	Popis zakázky	84
8.1.4.2	Přímé náklady	85
8.1.4.3	Režijní náklady	86
8.1.4.4	Pracovní fond střediska	86
8.1.4.5	Pracovní fond zakázky	87
8.1.4.6	Stanovení režijní sazby	87
8.1.4.7	Nákladová kalkulace zakázky	88
9	SHRNUTÍ A VYHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI	90
10	PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	92
10.1	VÝCHODISKA PROJEKTU	92
10.2	CÍLE PROJEKTU	92
10.3	POSTUP REALIZACE PROJEKTU	93
10.3.1	Reklasifikace nákladů	93
10.3.1.1	Spotřebované nákupy	94
10.3.1.2	Služby	96
10.3.1.3	Osobní náklady	97
10.3.1.4	Daně a poplatky	98
10.3.1.5	Jiné provozní náklady	98
10.3.1.6	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	99
10.3.1.7	Finanční náklady	99
10.3.2	Vyčíslení podílu fixní a variabilní složky režijních nákladů	100
10.3.3	Vyčíslení celkových fixních a celkových variabilních nákladů	101
10.3.4	Porovnání současné klasifikace nákladů s reklasifikací nákladů podle objemu výroby	102
10.3.5	Vyčíslení výsledku hospodaření v rámci kapacitního členění nákladů	103
10.3.6	Sestavení kalkulace příspěvku na úhradu na základě rozvržení režijních nákladů	104
10.3.6.1	Stanovení ceny zakázky	104
10.3.6.2	Stanovení variabilních nákladů	104

10.3.6.3	Stanovení fixních nákladů.....	105
10.3.6.4	Kalkulace příspěvku na úhradu.....	105
10.3.7	Sestavení kalkulace příspěvku na úhradu na základě rozvržení režijního hospodářského výsledku	106
10.3.7.1	Stanovení variabilních nákladů.....	106
10.3.7.2	Stanovení fixních nákladů.....	107
10.3.7.3	Kalkulace příspěvku na úhradu.....	107
10.3.8	Návrhy a doporučení	108
11	NÁKLADOVÁ, ČASOVÁ A RIZIKOVÁ ANALÝZA PROJEKTU.....	111
11.1	NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	111
11.1.1	Školení.....	111
11.1.1.1	Kalkulace nákladů – praktikum	111
11.1.1.2	Zakázkové kurzy	112
11.1.1.3	Nákladový controlling.....	112
11.1.2	Mzda nového zaměstnance	113
11.1.3	Softwarové vybavení.....	113
11.1.4	Celkové náklady projektu	114
11.2	ČASOVÁ ANALÝZA PROJEKTU.....	114
11.3	RIZIKOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	117
11.3.1	Personální riziko.....	117
11.3.2	Časové riziko.....	118
11.3.3	Finanční riziko	118
	ZÁVĚR	119
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	121
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	124
	SEZNAM OBRÁZKŮ	125
	SEZNAM TABULEK.....	127

ÚVOD

V dnešní době vše stojí peníze, a to jak v případě jedinců, tak v případě obchodních společností, a proto chce-li určitá společnost uspět a být konkurenceschopná, musí umět řídit svoje náklady. Pro mnoho obchodních společností je však jedinou důležitou veličinou zisk. Zisk, nebo také kladný výsledek hospodaření, je však tvořen nejen výnosy, ale také náklady. Pokud však některé společnosti vykazují záporný výsledek hospodaření, tedy ztrátu, velmi často je prvním krokem k řešení daného problému právě snižování nákladů. Velmi důležitým předpokladem pro úspěšné podnikání tedy není pouze tvorba zisku, ale také znalost, jak ke tvorbě zisku dochází, tedy znalost nejen výnosů, případně tržeb, ale také vynaložených nákladů. A právě znalost nákladů mimo jiné obnáší znalost o jejich velikosti, struktuře, klasifikaci a také jejich řízení.

Současným trendem je neustále zvyšující se podíl nepřímých, respektive režijních nákladů. A právě tyto náklady způsobují obchodním společnostem nemalé problémy, neboť dané náklady nesouvisí přímo s konkrétním výkonem, tedy výrobou určitého výrobku či vykonáním konkrétní služby, a proto jejich přiřazení konkrétnímu nákladovému objektu bývá často nepřesné. Nevhodné přiřazení nepřímých, nebo režijních, nákladů může vést k nesprávnému sestavení nákladové kalkulace, nepřesnému ocenění zakázky nebo nemožnosti zjistit ziskovost jednotlivých výrobků. Snaha obchodních společností by tedy měla spočívat ve snížení podílu těchto nákladů, což bude mít za následek nejen přesnější sestavení nákladových kalkulací a cenových nabídek, ale také pozitivní vliv na výsledek hospodaření a tím tvorbu zisku.

Tato diplomová práce se tedy bude zabývat náklady a jejich řízením ve vybrané společnosti, kdy cílem této práce bude právě na základě pochopení stávající situace řízení nákladů zlepšit řízení nákladů v dané společnosti a tím společnosti pomoci k patřičnému výsledku hospodaření.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Diplomová práce Projekt řízení nákladů ve společnosti AgroFarm spol. s r.o. je zaměřena na řízení nákladů v konkrétní společnosti. Práce je rozdělena na dvě základní části, teoretickou část a praktickou část. Praktickou část následně tvoří analýza a projekt.

Hlavní cíl práce spočívá ve vypracování projektu řízení nákladů ve společnosti AgroFarm spol. s r.o. se zaměřením na zlepšení současného stavu řízení nákladů v dané společnosti.

Podpůrnými cíli k vypracování projektu jsou jednotlivé dílčí cíle teoretické a praktické části diplomové práce. Cílem teoretické části práce je provedení literární rešerše z oblasti nákladové klasifikace a nákladového řízení. Význam dané části spočívá v poskytnutí teoretických základů pro následné řešení praktické části.

Podpůrný cíl praktické části spočívá v provedení situační analýzy, v rámci které je nejprve představena vybraná společnost a následně provedena majetková, finanční a výsledková analýza společnosti. Pro lepší pochopení zmíněných ukazatelů jsou rozvahové i výsledkové položky podrobeny také vertikální a horizontální analýze. V praktické části je dále vypracována podrobná analýza nákladů, náklady jsou blíže specifikovány nejen na základě nákladových druhů, ale také nákladových středisek. V další části se kapitola zabývá řízením nákladů a tvorbou nákladové kalkulace v analyzované společnosti.

Po provedení analýz současné klasifikace nákladů a současného řízení nákladů následuje projektová část. Smyslem projektu je na základě zjištěných nedostatků z předchozích analýz zlepšit stávající situaci v oblasti klasifikace a řízení nákladů. Cíl práce tedy spočívá v návrhu opatření pro zlepšení současného systému řízení nákladů, který vzniká na základě potřeb a požadavků dané společnosti.

Jedním z opatření, které povede ke zlepšení současné situace řízení nákladů, je zavedení reklasifikace nákladů třídící náklady na fixní a variabilní část. Členění nákladů na náklady fixní a variabilní je vhodné zejména pro stanovení marže společnosti či střediska, vyčíslení bodu zvratu, sestavení zjednodušeného manažerského výkazu zisku a ztráty nebo sestavení kalkulace příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku v rámci konkrétních zakázek. Reklasifikace nákladů podle objemu výroby umožní společnosti mimo jiné také snížit značně vysoký podíl režijních nákladů, právě překlasifikováním režijních nákladů na fixní a variabilní složku.

Vedlejším cílem dané práce bude také skutečnost, že členění nákladů na fixní a variabilní složku umožní společnosti lépe pochopit jednotlivé náklady a tím vhodněji přiřazovat tyto náklady nákladovým objektům.

Závěrem práce je projekt podroben nákladové, časové a rizikové analýze.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ

„Náklady provázejí téměř veškeré činnosti, které v ekonomickém prostředí probíhají.“

S neustále rostoucí konkurencí a rozvojem informačních technologií je na podniky kladen ustavičný tlak týkající se snižování nákladů. Snižování nákladů je důležité nejen k dosažení primární podnikové funkce, tedy zisku, ale také vede ke zvýšení tržní hodnoty podniku, neboť právě maximalizace tržní hodnoty podniku je dnes považována za hlavní cíl podnikání. Avšak tento současný trend, může mít také svá úskalí. Neustálé snižování nákladů může vést ke snížení hodnoty a kvality výkonu, čímž může poškodit kvalitu produktu, odradit zákazníky, či poskytovat špatný signál všem stakeholderům, především akcionářům. A proto je důležité náklady nejen měřit, evidovat a plánovat, ale v první řadě také řídit, a to za pomoci nástrojů a postupů, jejichž úkolem je pomoci nasměrovat podnik ke správnému cíli a následnému splnění stanovené vize (Popesko, 2009, s. 15 – 21).

Náklady jsou tedy vnímány jako klíčový faktor, který ovlivňuje úspěšnost podnikání (Popesko, 2009, s. 31). Oficiální terminologie manažerského účetnictví (2003, s. 31) říká, že náklad, jako prostý pojem, je *„částka výdajů způsobená nebo přiřaditelná specifické věci nebo aktivitě.“* Také Popesko (2009, s. 20 – 21) tvrdí, že podstata podnikových nákladů tkví v jejich účelovém přiřazení konkrétním výkonům. Náklady je také možné charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů vynaložených za účelem tvorby podnikových výnosů (Synek a Kislingerová, 2010, s. 39). Rovněž Papula a Papulová (2013, s. 92) se přiklání k obdobné definici a náklady charakterizují jako veličinu představující spotřebu výrobních faktorů vztahujících se k dosahovaným výkonům.¹

1.1 Pojetí nákladů

Náklady, jak je patrné z několika výše uvedených definic, je možné charakterizovat různě. Tato skutečnost vyplývá z obsahu nákladů. Rozlišujeme totiž rozdílná pojetí nákladů, a právě ta se liší svým obsahem a charakteristikou daného pojmu (Bílek, Hurta a Popesko, 2002, kap. 2, s. 2). Rozdílné pojetí nákladů vychází také z odlišnosti finančního a manažerského účetnictví, kdy manažerské účetnictví vyžaduje větší množství informací o nákladech než účetnictví finanční. Následkem této odlišnosti dochází ve zmíněných účetních

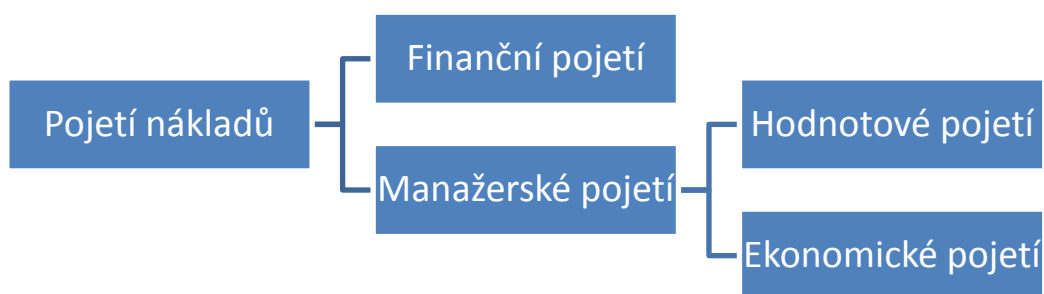
¹ *„Náklady sú veličinou, ktorá predstavuje spotrebu produkčných faktorov vo vzťahu k dosahovaným výkonom (Papula a Papulová, 2013, s. 92).“*

systemech k rozdílnému vymezení nákladů (Král, 2006, s. 43). Jednotlivá pojetí se od sebe liší také způsobem, jakým jsou náklady využity v podnikovém řízení, jak jsou evidovány a prezentovány (Landa, 2008, s. 270).

Konkrétně lze aplikovat tři základní typy pojetí nákladů:

- a) finanční pojetí nákladů,
- b) hodnotové pojetí nákladů,
- c) ekonomické pojetí nákladů (Landa, 2008, s. 258, cit. podle Král, 2002, s. 48).

Popesko (2009, s. 32) rozlišuje dva základní přístupy pojetí nákladů, a to pojetí finanční a manažerské, přičemž manažerské pojetí nákladů dále rozděluje na hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů (Obr. 1). Landa (2008, s. 258) dodává, že finanční pojetí nákladů se v literatuře vyskytuje také pod pojmem pagatorní pojetí nákladů.



Obr. 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (upraveno podle Popesko, 2009, s. 32)

1.1.1 Finanční pojetí nákladů

Náklady ve finančním pojetí jsou typické pro finanční účetnictví a jsou vymezeny jako úbytek ekonomického prospěchu. Takto vymezené náklady se projevují snížením aktiv nebo zvýšením závazků, a to za současného snížení vlastního kapitálu (Král, 2006, s. 44).

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 91 – 92) definují náklady obdobným způsobem, a to „jako jakékoliv peněžně vyjádřené snížení vlastního kapitálu za sledované období.“ Autoři dále dodávají, že takto pojaté náklady se vyznačují podstatně volnou vazbou k výkonům.

Další možnou definici uvádí Král (2006, s. 57), podle něhož se finanční pojetí nákladů zakládá na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků.

Dané pojetí nákladů je vhodné pro externí uživatele daných účetních informací (Synek, 2011, s. 80) a také tvoří základ pro výpočty daní (Synek a Kislingerová, 2010, s. 39).

Náklady ve finančním pojetí jsou oceňovány na bázi historických cen jednotlivých vstupů (Landa, 2008, s. 259).

1.1.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské pojetí nákladů shodně definují autoři Popesko (2009, s. 32) a Král (2006, s. 44) a vycházejí z charakteristiky nákladů jako „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.*“ Toto pojetí nákladů je určené pro interní uživatele podniku (Synek, 2011, s. 80).

Celkové náklady finančního účetnictví a manažerského účetnictví za určité období jsou shodné, rozdílem daných pojetí je bližší členění nákladů (Landa, 2008, s. 259).

Jak již bylo zmíněno výše, manažerské pojetí nákladů je dále možné rozlišit na hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů. Rozdílnost přístupů nalezneme v odlišném vnímání neúčtních nákladů (Popesko, 2009, s. 33).

1.1.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

„*Hodnotové pojetí nákladů vyjadřuje reálně vynaložené či ekonomické zdroje za podmínek, které existují v okamžiku uskutečňování činnosti* (Šoljaková, 2009, s. 39).“ Náklady v daném pojetí tedy zahrnují nejen náklady finančního účetnictví, ale také náklady kalkulační, to znamená takové, které se ve finančním účetnictví vykazují v rozdílné výši, nebo se ve finančním účetnictví nevykazují vůbec (Bílek, Hurta a Popesko, 2002, kap. 2, s. 3). Šoljaková (2009, s. 39) rovněž uvádí, že náklady jsou oceňovány na bázi reprodukčních pořizovacích cen, což potvrzuje také Landa (2008, s. 259). Bílek, Hurta a Popesko (2002, kap. 2, s. 3) dodávají, že náklady zahrnují peněžní i nepeněžní zdroje.

1.1.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Náklady v ekonomickém pojetí pracují převážně s tzv. oportunitními náklady a rovnají se hodnotě, kterou získáme při jejich nejefektivnějším využití. Dané pojetí nákladů je vhodné především ve specifických případech. Příkladem lze uvést hodnocení efektivnosti investičních projektů (Landa, 2008, s. 260). Daným pojetím nákladů je také možné vyjádřit náklady vlastního kapitálu (Šoljaková, 2009, s. 39). Král (2006, s. 60) dodává, že ekonomické pojetí nákladů je vhodné při výběru optimální alternativy budoucího rozhodnutí.

Oportunitní náklady budou blíže specifikovány v kapitole 2.5.2.

1.2 Management nákladů

„Management nákladů může být definován jako soubor nástrojů a metod umožňujících aktivní ovlivňování nákladů s orientací na budoucnost.“ Tyto manažerské nástroje a metody lze podle vývojových fází rozdělit na:

- nákladové účetnictví,
- manažerské účetnictví,
- management nákladů (Popesko, 2009, s. 29 – 30).

Nákladové účetnictví je orientováno na minulost a zabývá se pouhou evidencí a klasifikací nákladových položek (Popesko, 2009, s. 29 – 30). Král (2006, s. 58) dodává, že význam nákladového účetnictví spočívá v poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu.

Zatímco nákladové účetnictví je orientováno na minulost, manažerské účetnictví se zaměřuje na budoucnost a jeho význam spočívá v podpoře manažerských rozhodnutí (Popesko, 2009, s. 29 – 30). Podle Hunčové (2007, s. 8) se pojmem manažerské účetnictví označuje soubor informací, a to zejména informací o nákladech, které jsou využívány při řízení hospodářského subjektu. Součástí manažerského účetnictví je pak také účetnictví nákladové, které autorka specifikuje jako účetnictví udávající především data o nákladech.

Poslední vývojovou etapou je management nákladů. Jeho úkolem je podpora aktivního ovlivňování nákladů a stejně jako manažerské účetnictví je zaměřen na budoucnost (Popesko, 2009, s. 29 – 30).

Král (2006, s. 20 – 23) rozlišuje taktéž tři fáze manažerského účetnictví, přičemž struktura manažerského účetnictví vychází z typu informací poskytovaných řídicím pracovníkům. V první fázi se zjišťují skutečně vynaložené náklady. Druhá fáze porovnává zjištěné náklady s původně plánovanými náklady, čímž poskytuje podklady pro odchylkové řízení. Třetí fázi se rozumí vyhodnocování různých variant budoucího rozvoje firmy. Někdy je také označována jako účetnictví pro rozhodování.

Fibírová (2007, s. 26 – 29) manažerské účetnictví rozděluje na účetnictví nákladové, které poskytuje účetní informace pro operativní řízení podnikatelského procesu a jehož středem zájmu je řízení nákladů, a na účetnictví manažerské, které se zaměřuje na taktické a strategické rozhodování o možných variantách budoucího vývoje.

Pro správné řízení podniku je však zapotřebí všech vývojových etap, jak nákladového a manažerského účetnictví, tak managementu nákladů (Popesko, 2009, s. 30).

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Náklady, jak již bylo zmíněno v úvodní části práce, tvoří klíčovou roli každého podniku, a proto je zapotřebí náklady lépe poznat a dále klasifikovat.

„Smyslem členění nákladů v manažerském účetnictví je mimo jiné charakterizovat vlastnosti nákladů a hledat vhodné způsoby jejich řízení (Šoljaková, 2009, s. 44).“ Oficiální terminologie manažerského účetnictví (2003, s. 59 – 63) vysvětluje členění nákladů jako *„uspořádání jednotlivých prvků nákladů do logických skupin podle jejich charakteru, funkce nebo užití v rámci podnikatelské činnosti.“*

Těchto nákladových skupin existuje hned několik. Mezi dvě nejčastěji využívaná členění nákladů patří druhové a účelové členění (Čechová, 2011, s. 5).

Landa (2008, s. 263, cit. podle Král, 2002, s. 58 a Schroll, 1997, s. 61) klasifikuje náklady manažerského účetnictví do čtyř následujících skupin:

- a) druhové členění nákladů,
- b) účelové členění nákladů,
- c) členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby,
- d) členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.

Na základě historického vývoje manažerského účetnictví lze náklady členit do dvou fází, na náklady významné pro řízení podnikatelského procesu a na náklady důležité pro rozhodování o budoucích variantách podnikání (Král, 2006, s. 64 – 65).

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 105) mimo jiné také rozlišují kalkulační členění nákladů. A ku příkladu Lang (2005, s. 35) zmiňuje členění nákladů na základě jejich původu.

Velmi důležité je rozdělení nákladů z hlediska finančního účetnictví. Informace o příslušných nákladech poskytuje výkaz zisku a ztráty, který dělí náklady do tří základních oblastí, a to oblasti provozní, finanční a mimořádné. Výkaz zisku a ztráty se obvykle sestavuje v rámci druhového členění nákladů. Vyhláška k zákonu o účetnictví však umožňuje jeho sestavení také v rámci účelového členění nákladů (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 207).

Jednotlivá členění nákladů budou blíže rozebrána v následujících podkapitolách.

2.1 Druhové členění nákladů

„Druhové třídění nákladů je jejich soustředování do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (Synek, 2011, s. 81).“

Slovy Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 78) se jedná o členění podle nákladových druhů, kdy nákladové druhy znamenají výše zmíněné stejnorodé skupiny nákladů. Tyto nákladové druhy jsou charakterizovány jako náklady prvotní, externí a jednoduché. Dané pojmy budou vysvětleny v následující podkapitole.

Na základě struktury nákladů můžeme také rozpoznat, o jaký typ podniku se jedná, neboť pro každý typ podnikání existují typické nákladové druhy (Papula a Papulová, 2013, s. 97).²

„Základními nákladovými druhy jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek,*
- odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku,*
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění),*
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky aj.),*
- náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné) (Synek, 2011, s. 81).“*

Druhové členění odpovídá nejen na otázku, co bylo spotřebováno (Synek, 2011, s. 81), ale také poskytuje informace od koho, kdy a jak by měl podnik zajistit veškeré zdroje (Král, 2006, s. 66). Další předností daného členění je průkaznost a jednoznačnost spotřebovaných nákladových druhů (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 101). Čechová (2011, s. 5) dodává, že důležitost daného členění spočívá v sestavení účetních výkazů a výpočtu základních ukazatelů finančního účetnictví.

Druhové členění nám sice podává informace o významu nákladových druhů, a tím napomáhá rozpoznat, na které nákladové druhy se zaměřit v rámci optimalizace nákladů, na druhou stranu však nevypovídá nic o účelu vynaložení nákladů (Popesko, 2009, s. 35).

² *„Pre každý druh podnikania je charakteristická určitá štruktúra nákladov, a to v závislosti od toho, či ide o výrobu náročnú na ľudskú prácu, materiál alebo investície (Papula a Papulová, 2013, s. 97).“*

Proto je pro řízení nákladů a zisku nezbytné druhové členění nákladů kombinovat také s ostatní klasifikací (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 101).

2.1.1 Členění nákladů podle původu spotřebovaných vstupů

V návaznosti na druhové členění nákladů budou objasněny některé nákladové pojmy, které charakterizují právě jednotlivé nákladové druhy. Jedná se o členění nákladů podle původu spotřebovaných vstupů, které rozlišuje náklady prvotní a druhotné. S těmito náklady pak dále souvisí náklady interní a externí a náklady jednoduché a složené.

Prvotní náklady se nakupují externě a vznikají na vstupu do výroby. Jedná se o náklady převzaté z finančního účetnictví. Jejich příkladem jsou materiálové a personální náklady, nákup energií či úroky bance (Hunčová, 2007, s. 49; Lang, 2005, s. 52; Lazar, 2001, s. 18).

Druhotné náklady představují každé další použití prvotních nákladů v podniku. Náklady do podniku nevstupují z vnějšího okolí, ale obracejí se uvnitř firmy. Mají tedy charakter interních nákladů a vyskytují se ve formě polotovarů či služeb (Bílek, Hurta a Popesko, 2002, kap. 2, s. 4). Každý druhotný náklad je tedy složen z několika primárních nákladových druhů. Jako příklad lze uvést náklady na údržbu strojů nebo náklady na vlastní energetické zásoby (Lang, 2005, s. 52).

Externí náklady vstupují do podniku z vnějšího okolí a jedná se jak o náklady prvotní, tak o náklady jednoduché (Lazar, 2001, s. 18). Náklady vznikají spotřebou výrobků a prací a služeb dodávaných externě (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78).

Na druhou stranu náklady interní vznikají uvnitř podniku spotřebou vlastních výkonů, neboť podnik zde působí jako vlastní dodavatel. Jedná se o náklady druhotné a komplexní (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78; Lazar, 2001, s. 18).

Jednoduché náklady nelze dále členit. Naopak náklady složené, neboli komplexní, se skládají z několika prvotních nákladových druhů a dají se tedy rozložit (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78).

Dané členění nákladů je významné při účtování nákladů mezi jednotlivými středisky (Synek, 2010, s. 45).

2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů poskytuje odpověď na otázku k jakému účelu, respektive na co, byl náklad vynaložen. „Jde o to, zda cílem aktivity je např. výroba výrobků nebo prodej

zboží, poskytnutí služby, oprava zařízení apod.“ Dané členění nákladů je orientováno především na vnitropodnikové účely (Čechová, 2011, s. 6, 75).

Na základě jednotlivých nákladových položek a jejich vztahu k podnikovým výkonům používáme v rámci daného členění další klasifikace. První klasifikační skupina člení náklady na náklady technologické a na náklady na obsluhu a řízení. Druhá skupina člení náklady na základě jejich vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici na náklady jednicové a režijní. Mnohdy také pod účelové členění nákladů spadá členění podle odpovědnosti za jejich vznik, tzv. odpovědnostní účetnictví (Popesko, 2009, s. 37).

Jinou klasifikaci účelového členění uvádí autor Synek (2011, s. 81). Ten náklady člení podle místa vzniku a odpovědnosti a podle výkonů. Náklady členěné podle výkonů pak dále třídí na náklady přímé a nepřímé.

Dále budou vysvětleny jednotlivé skupiny nákladů.

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou náklady přímo související s určitou technologií. Příkladem daných nákladů je spotřeba materiálu, mzdové náklady výkonných pracovníků či spotřeba energie technologického zařízení, a to včetně odpisů daného zařízení (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 103).

Náklady na obsluhu a řízení zajišťují základní podmínky technologického procesu a řadíme k nim náklady na provoz budov nebo například mzdy řídicích pracovníků (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 103).

Dané členění nezaujímá praktického využití, neboť dnes je poněkud obtížné rozpoznat, zda daný náklad souvisí bezprostředně s technologií, nebo jde pouze o doprovodný náklad dané technologie (Popesko, 2009, s. 37).

Členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení však nepostrádá na důležitosti. Dané rozdělení je, jak uvádí Popesko (2009, s. 37), „*výchozím bodem pro určení nákladů ve vztahu k jednotce výkonu dané organizace.*“

2.2.2 Náklady jednicové a režijní

„*Členění nákladů na jednicové a režijní navazuje na členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení, je jejich podrobnějším členěním* (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 103).“

Jednicové náklady jsou definovány jako náklady přímo přiřaditelné na jednici produkce. Náklady rostou úměrně, a to s počtem kusů, s váhou anebo s časem a jejich příkladem jsou přímé mzdy a materiál (Hunčová, 2007, s. 50). Budeme-li vycházet z předchozího členění nákladů na náklady technologické a obsluhu a řízení, pak jsou jednicové náklady takovou částí technologických nákladů, které přímo souvisejí s konkrétním výkonem (Synek, 2011, s. 81). Popesko (2009, s. 37) dodává, že jednicové náklady nejenže souvisí s konkrétní jednotkou výkonu, ale také s technologickým procesem jako takovým.

Režijní náklady pak zahrnují veškeré náklady na obsluhu a řízení a rovněž tu část technologických nákladů, které nelze přiřadit konkrétním výkonům (Popesko, 2009, s. 37). Tyto náklady nejsou úměrné počtu jednotek výkonu (Hunčová, 2007, s. 50), a proto se na konkrétní výkony rozvrhují pomocí rozvrhových základů za použití alokačních metod (Landa, 2008, s. 265). Pojmy rozvrhová základna a alokace nákladů budou blíže specifikovány v kapitolách 3.1.3 a 3.1.2. Za velmi časté kategorie režijních nákladů jsou považovány například náklady na řízení, odbyt, kontrolu jakosti, seřízení, skladování, nájem či správu. V návaznosti na kategorie nákladů rozlišujeme režii výrobní, odbytovou, správní, atp. (Hunčová, 2007, s. 50).

Vztah mezi základními členěními účelové klasifikace nákladů shrnují Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 104) následovně: *„Zatímco náklady na obsluhu a řízení jsou vždy režijní, náklady technologické zahrnují jak jednicové, tak i režijní náklady.“*

2.2.3 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

„Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik (Synek, 2011, s. 81).“ Náklady jsou v podstatě tříděny podle vnitropodnikových útvarů (Synek, 2011, s. 81) nejčastěji na nákladová, zisková, rentabilní, investiční, výnosová a výdajová střediska (Král, 2006, s. 70).

2.3 Kalkulační členění nákladů

Na základě přiřazení nákladů objektu kalkulace členíme náklady na přímé a nepřímé (Šoljaková, 2009, s. 45). Jedná se o tzv. kalkulační členění nákladů, které je nezbytné pro sestavení kalkulací (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 105). Hunčová (2007, s. 50) dodává, že členění nákladů na přímé a nepřímé nalézá využití při oceňování produktů či aktivit vlastními náklady.

Přímé náklady přímo souvisí s konkrétním výkonem (Synek, 2011, s. 82). Jedná se o náklady, které mohou být přiřazeny přímo nákladovému objektu (Drury, 2012, s. 45).³ Do této skupiny řadíme veškeré jednicové náklady a tu část režijních nákladů, která s konkrétním výrobkem přímo souvisí (Synek, 2011, s. 82). Tato část režijních nákladů je zjistitelná pomocí prostého dělení (Král, 2006, s. 72 – 73). Přímými náklady jsou přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady (Hunčová, 2007, s. 50).

Autoři Král (2006, s. 72) a Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 105) dodávají, že výjimku u jednicových nákladů tvoří náklady v tzv. sdružených výrobcích, kde se přímé náklady nevyskytují vůbec.

Na druhou stranu nepřímé náklady s výkonem nesouvisí přímo, ale zabezpečují výrobu jako celek. Tyto náklady zahrnují právě tu část režijních nákladů, která je společná pro více druhů výrobků (Synek, 2011, s. 82). K nákladovým objektům jsou pak přiřazovány pomocí nákladové alokace (Drury, 2012, s. 45).⁴

Někteří autoři dané členění řadí pod účelové členění nákladů (Landa, 2008, s. 264; Synek, 2011, s. 81). Také Král (2006, s. 72) uvádí, že se jedná o zvláštní typ účelového členění, což potvrzují i Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 106), kteří tvrdí, že náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, náklady režijní a jednicové a náklady přímé a nepřímé spolu souvisí.

2.4 Členění nákladů v závislosti na změnách objemu výroby

Z krátkodobého hlediska lze pozorovat rozdílné chování nákladů při změnách objemu výroby (Bílek, Hurta a Popesko, 2002, kap. 2, s. 5). Jedná se o tzv. kapacitní členění nákladů (Lazar, 2001, s. 18), jenž někteří autoři, například Král (2006, s. 73) nebo Synek (2011, s. 82), řadí pod členění v rámci manažerského rozhodování.

Dané členění nákladů vhodně doplňuje členění nákladů na jednicové a režijní a přímé a nepřímé (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 107) a význam nachází především při tvorbě kalkulací a rozpočtů (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79).

³ „Where a cost can be directly assigned to a cost object the term direct cost tracing is used (Drury, 2012, s. 45).“

⁴ „Indirect costs are therefore assigned to cost objects using cost allocations (Drury, 2012, s. 45).“

„V rámci členění rozlišujeme tyto základní kategorie nákladů:

- *variabilní náklady,*
- *fixní náklady,*
- *smíšené náklady* (Popesko, 2009, s. 39).“

2.4.1 Variabilní náklady

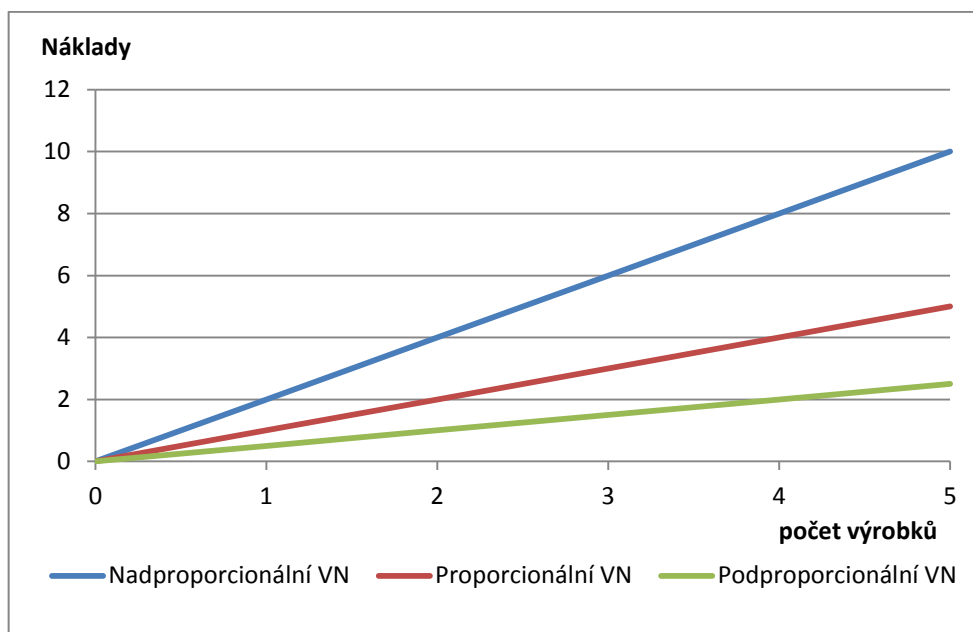
Variabilní náklady jsou charakterizovány jako náklady měnící se úměrně se změnou výstupu (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 51).⁵

Jiné vysvětlení uvádí autorka Čechová (2011, s. 81), která variabilní náklady charakterizuje následovně: „*Variabilní náklady představují vklady, které je možné ekonomicky dělit a vkládat je do jednotlivých procesů v takové výši, která odpovídá danému objemu výkonů, a to v čase, v němž jsou uskutečňovány.*“

„*Za variabilní náklady se považují náklady, které jsou spojeny pouze s uskutečněním jediného výkonu nebo dávky výkonů* (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 144).“ Nato Synek (2011, s. 87) dodává, že variabilní náklady zahrnují náklady jednicové a část nákladů režijních.

V rámci variabilních nákladů rozlišujeme jejich proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální charakter (Synek, 2011, s. 86 – 87). Průběh variabilních nákladů znázorňuje obrázek (Obr. 2). Proporcionální náklady rostou stejně rychle s objemem výroby a klíčovým příkladem je spotřeba přímého materiálu. Rostou-li náklady pomaleji než objem výroby, pak hovoříme o podproporcionálních nákladech. Někdy jsou též nazývány jako degressivní a mohou vzniknout například při využití množstevní slevy při růstu objemu výkonů a nákupu většího množství materiálu. Naopak rostou-li náklady rychleji než objem výroby, hovoříme o nákladech nadproporcionálních. V daném případě se jedná o nepříznivý vývoj nákladů. Příkladem mohou být příplatky za odpolední a noční směny, práci přesčas, nebo například růst spotřeby pohonných hmot při růstu rychlosti. Označují se také jako progresivní. Variabilní náklady, které jsou zcela nezávislé na výši produkce, označujeme jako neproporcionální náklady (Hunčová, 2007, s. 52; Popesko, 2009, s. 39 – 40; Synek, 2011, s. 86 – 87).

⁵ „*A variable cost, on the other hand, changes in proportion to changes in output* (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 51).“



Obr. 2 Průběh variabilních nákladů (vlastní zpracování podle Král, 2006, s. 76)

2.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady nejsou závislé na změnách objemu výroby (Synek, 2011, s. 87), jinými slovy se jedná o náklady, které se se změnou objemu výroby nemění (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 51).⁶ Jiný pohled přináší Čechová (2011, s. 81), podle níž fixní náklady představují vklady, které nelze ekonomicky dělit a které lze do jednotlivých procesů vkládat pouze nepřímo za pomoci matematicko-ekonomických výpočtů.

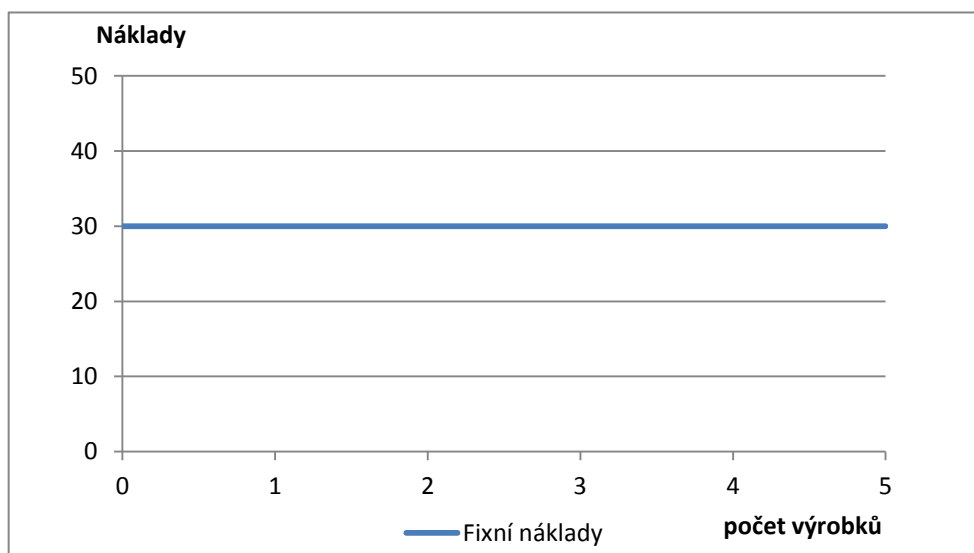
Fixní náklady vznikají i tehdy, kdy se nic nevyrábí, a proto jsou označovány také jako náklady provozní připravenosti (Lang, 2005, s. 47). Náklady jsou vynakládány jednorázově a za určité časové období a jejich vynaložení zajišťuje určitou produkční kapacitu. Někdy jsou také nazývány jako náklady potenciální (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 107, 143).

Hunčová (2007, s. 52 – 53) shlukuje jednotlivé fixní náklady podle důvodu jejich vynaložení do třech kategorií, na náklady běžné, náklady před založením a zahájením výroby a náklady po ukončení podnikání. Synek (2011, s. 87) dané náklady neshlukuje podle způsobu vynaložení a uvádí pouze příklady fixních nákladů, do nichž podle autora spadá velká

⁶ „A cost that does not change as output changes is a fixed cost (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 51).“

část režii, jako jsou „*odpisy, mzdy správních a technickohospodářských pracovníků, nájemné, pojištění, úroky z půjček, leasingové poplatky*“ a mnohé další režijní náklady.

Fixní náklady zobrazuje obrázek (Obr. 3).



Obr. 3 Průběh fixních nákladů (vlastní zpracování podle Hunčová, 2007, s. 52)

Při změně výrobní kapacity může dojít také ke změně fixních nákladů. Tato změna však neprobíhá plynule, ale najednou, tzv. skokem. V delším časovém období tak tedy může docházet i ke změnám fixních nákladů, neboť v delším časovém horizontu jsou všechny náklady považovány za variabilní (Synek, 2011, s. 86 – 87).

2.4.3 Smíšené náklady

Smíšené náklady jsou takové náklady, které obsahují jak fixní, tak variabilní složku. Příkladem smíšených nákladů může být plat obchodních zástupců. Ten je tvořen nejen fixní složkou, ale také provizemi, které mají variabilní charakter (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 53).⁷ Jiným příkladem je spotřeba elektrické energie. Ta část, která souvisí s výrobou, má variabilní charakter, zbylá část, související například s osvětlením haly, má charakter fixní (Popesko, 2009, s. 41).

⁷ „Mixed costs are costs that have both a fixed and a variable component. For example, sales representatives are often paid a salary plus a commission on sales (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 53).“

2.5 Členění nákladů v manažerském rozhodování

Zatímco veškerá výše uvedená členění vychází z charakteru skutečně evidovaných nákladů vynaložených v minulosti, členění nákladů v manažerském rozhodování klasifikuje náklady ve vztahu ke konkrétním rozhodnutím a vychází z odhadu budoucích nákladů (Popesko, 2009, s. 41). Slovy Krále (2006, s. 73) se jedná o členění nákladů, které se orientuje na informace pro rozhodování.

Dále budou vysvětleny jednotlivé kategorie nákladů spadající pod dané členění.

2.5.1 Náklady relevantní, irelevantní a rozdílové

Při výběru vhodné budoucí varianty rozlišujeme náklady relevantní a irelevantní. Relevantní náklady jsou takové budoucí náklady, které se mění s výběrem příslušného rozhodnutí. Na druhou stranu irelevantní náklady jsou vůči danému rozhodnutí neměnné (Král, 2006, s. 82).

Existují také tzv. rozdílové náklady. Ty jsou tvořeny rozdílem nákladů po uskutečnění změny a náklady původními, tedy náklady před uskutečněním změny (Bílek, Hurta a Popesko, 2002, kap. 3, s. 3).

Možným využitím daného členění nákladů jsou rozhodovací úlohy typu vyrobit či koupit (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 80).

2.5.2 Náklady oportunitní, implicitní a explicitní

V rámci rozhodování se mezi několika variantami se rozlišují náklady reálné a náklady oportunitní. Reálné náklady jsou takové náklady, které vznikají v rámci realizace určitého rozhodnutí. Naopak oportunitní náklady „vznikají jako nevyužitý efekt z jiných možných rozhodnutí (Čechová, 2011, s. 66 – 67).“

„Jedná se o jakýsi ušlý zisk z rozhodnutí, které jsme nepřijali.“ Oportunitní náklady se proto také označují jako náklady obětované příležitosti (Popesko, 2009, s. 42).

Synek (2011, s. 86) navíc popisuje náklady explicitní a implicitní. Explicitní náklady autor charakterizuje jako náklady mající formu peněžních výdajů, tedy takové náklady, za které podnik platí. Implicitní náklady nemají formu peněžních výdajů, finanční účetnictví je nezachycuje, a tudíž jsou obtížně vyčíslitelné.

Oportunitním nákladům pak autor přisuzuje implicitní charakter a definuje je jako ušlou částku peněz ztracenou nevyužitím zdrojů na nejlepší ušlou alternativu.

Čechová (2011, s. 67) navíc dodává, že tyto náklady mají pouze fiktivní charakter a slouží jen jako pomůcka při rozhodování o vhodné variantě.

2.5.2.1 Kalkulační druhy nákladů

Kalkulační druhy nákladů jsou považovány za určitý druh oportunitních nákladů, který nalézá využití zejména při sestavování kalkulací. Jedná se o položky manažerského účetnictví, které jsou ve finančním účetnictví vykazovány v rozdílné výši nebo ve finančním účetnictví nejsou vykazovány vůbec (Popesko a Papadaki, 2016, s. 51).

„Mezi základní kalkulační druhy nákladů patří:

- *kalkulační odpisy,*
- *kalkulační úroky,*
- *kalkulační rizikové přírážky,*
- *kalkulační nájemné,*
- *kalkulační podnikatelská mzda* (Popesko a Papadaki, 2016, s. 51).“

Význam těchto nákladových položek spočívá také ve zvýšení přesnosti nákladového účetnictví (Wöhe a Kislíngerová, 2007, s. 842).

2.5.3 Náklady přírůstkové, hraniční a utopené

Autorka Hunčová (2007, s. 63) mimo jiné také rozlišuje přírůstkové a hraniční náklady, které jsou pro rozhodovací úlohy důležité z hlediska poskytování informací o průběhu nákladů.

Přírůstkové náklady autorka charakterizuje jako přírůstek celkových nákladů při zvýšení produkce o jednotku. Hraniční náklady jsou pak představovány jako přírůstkové náklady vyvolané zvýšením produkce o jednotku. Synek (2011, s. 83) s kolegyní Kislíngerovou (Synek a Kislíngerová, 2010, s. 45) pak dodávají, že hraniční náklady se také nazývají marginální, mezní či diferenciální a že se jedná o zvláštní formu přírůstkových nákladů.

Přírůstkové náklady mohou být chápány také z jiného pohledu, a to jako náklady, které se s daným rozhodnutím mění. Pro manažerské rozhodování jsou pak přírůstkové náklady považovány za relevantní. Ostatní náklady na daném rozhodnutí nezávislé jsou považová-

ny za irelevantní a nazýváme je utopené (Synek, 2011, s. 86; Synek a Kislingerová, 2010, s. 45).

Popesko (2009, s. 42) definuje utopené náklady jako „*náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti*“, načež také dodává, že se jedná o jistou variantu irelevantních nákladů.

Hunčová (2007, s. 57) o daném členění nákladů pojednává jako o členění podle ovlivnitelnosti kvalitou rozhodování a rozlišuje náklady závislé na kvalitě rozhodování a náklady nezávislé na kvalitě rozhodování, tedy utopené náklady.

2.5.4 Náklady imputované a vázané

Imputované náklady představují odvozené náklady přiřaditelné danému rozhodnutí. Příkladem imputovaných nákladů může být výplata odstupného či likvidace nadbytečného výrobního zařízení při zastavení či omezení výroby (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50).

Vázané náklady autoři definují jako „*náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti*“ a jako příklad uvádějí náklady na vývoj a konstrukční řešení výrobků.

Stejný postoj k vázaným nákladům zaujímá také Král (2006, s. 87), který navíc dodává, že přínos dané kategorie nákladů spočívá v zaměření se na náklady vynaložené nikoliv ve výrobní fázi, ale právě v předvýrobních etapách, ve kterých podle průzkumů vzniká 80 – 85 % celkových nákladů.

Šoljaková (2009, s. 46 – 47) uvádí, že v etapě výzkumu, vývoje a technické přípravy produktu vzniká až 90 % nákladů. Na základě daného tvrzení autorka rozlišuje náklady vázané k rozhodnutí a náklady skutečně vynaložené, kdy skutečně vynaložené náklady představují skutečné čerpání zdrojů. Náklady vázané k rozhodnutí pak autorka definuje stejným způsobem jako autoři Popesko a Papadaki.

2.6 Další členění nákladů

Kromě již výše uvedených členění existují mnohé další kategorie nákladů. Například Synek a Kislingerová (2010, s. 45) rozlišují náklady podle hlavních podnikových funkcí na „*náklady na pořízení, náklady na skladování, náklady na výrobu, náklady na správu a náklady na odbyt*.“ Podle Váchala a Vochozky (2013, s. 211) se na základě podnikových

funkcí rozlišují pouze tři základní kategorie nákladů, a to náklady na materiál, výrobu a obchod, ze kterých se pak dále odvozují další nákladové kategorie.

Synek a Kislíngrová (2010, s. 45) mimo jiné ještě navíc rozlišují další kategorii nákladů, a to náklady plánované, normované a skutečné.

Šoljaková (2009, s. 47) zase uvádí členění nákladů ve vztahu k přidané hodnotě a náklady rozlišuje podle toho, zda z pohledu zákazníka zvyšují hodnotu výkonů, snižují hodnotu výkonů anebo jsou k hodnotě výkonů neutrální.

A například Fibírová (2015, s. 49 – 50) zmiňuje náklady výkonu a náklady období. Tuto kategorii popisují také Popesko a Papadaki (2016, s. 42 – 43).

3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Jak již bylo zmíněno v předchozí části, abychom mohli náklady řídit, je nutné je nejprve poznat a umět dále klasifikovat. Předchozí kapitoly se zabývaly právě tím, co jsou to náklady, následující kapitoly se budou zabývat jejich řízením.

Podle Oficiální terminologie manažerského účetnictví (2003, s. 63) řízení nákladů znamená „*aplikace principů, metod, nástrojů, sběru dat, analýz a výkazů manažerského účetnictví k zajištění informací, které umožní plánování, sledování a kontrolu nákladů.*“

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 110 – 111) rozlišují řízení po linii výkonů a řízení po linii odpovědnosti. Cílem řízení po linii výkonů je zjistit náklady na prováděné výkony a měřit přínosy z prodeje těchto výkonů. Důležitým nástrojem daného řízení jsou kalkulace nákladů. Na druhou stranu řízení po linii odpovědnosti vychází z činností, pravomocí a odpovědností jednotlivých středisek, a jeho cílem je zodpovědět otázku, zda a případně jak konkrétní střediska přispívají k celopodnikovým výkonům. Pro dané řízení je důležitý systém plánů, rozpočtů a také vnitropodnikových cen.

Z uvedeného vyplývá, že mezi nástroje řízení nákladů tedy patří nejen nákladové kalkulace, ale také tvorba nejrůznějších plánů a rozpočtů.

Také Čechová (2011, s. 85) rozlišuje dvojí pohled pro řízení nákladů, konkrétně pohled výkonový a útvarový. Tyto pohledy autorka definuje následovně: „*Pohled výkonový sleduje jednotlivé náklady ve vztahu ke konkrétním výrobkům, poskytnutým službám či jinému výkonu, ale také k pomocným a obslužným procesům výroby. Naopak pohled útvarový, kde hlavním cílem manažerského (nákladového) účetnictví je zjišťování přínosu jednotlivých vnitropodnikových útvarů k celkovým podnikovým výsledkům, sleduje jednotlivé náklady ve vztahu k odpovědnosti za jejich vznik.*“ Jinými slovy výkonový pohled sleduje, kde je, případně bude, náklad vynaložen, kdežto útvarový pohled, kde náklad vzniká.

Autorka dále dodává, že se oba pohledy prolínají, avšak pro stanovení nákladů na jednotku výkonu a následného stanovení ceny daného výkonu je důležitější pohled výkonnostní, jehož základním nástrojem řízení jsou kalkulace.

3.1 Kalkulace

„Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu (Popesko, 2009, s. 55).“

Král (2006, s. 120) dodává: *„Nejčastěji využívanou formou kalkulací jsou propočty, orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje externím zákazníkům.“* Totéž uvádí také Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 111).

Jinou definici daného pojmu přináší Hunčová (2007, s. 66): *„Kalkulace jsou jednou z metod modelování hospodářských veličin, založenou především na matematických propočtech.“*

„Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici (Synek, 2011, s. 101).“

Podle Landy (2008, s. 302) se jedná o: *„Nástroj pro zobrazení naturálně vyjádřeného výkonu a jeho finanční charakteristiky, který umožňuje ovlivňovat výši a strukturu nákladů na produkt a tím i hospodářský výsledek podniku.“*

Čechová (2011, s. 86) k předešlým definicím dodává: *„Kalkulace může být podrobněji členěna až na dílčí části výrobku, činnosti, na jednotlivé výrobní operace nebo naopak na celkovou investiční akci nebo jiný větší celek.“*

Oficiální terminologie manažerského účetnictví (2003, s. 65) shrnuje význam kalkulace jako *„proces stanovení nákladů na výkony, služby a aktivity.“*

Synek (2011, s. 101) dodává, že nákladové kalkulace nalézají uplatnění při sledování nákladů jednotlivých výkonů, při tvorbě vnitropodnikových cen daných výkonů, při tvorbě rozpočtů, kontrole hospodárnosti a rentability výkonů nebo při limitování nákladů.

3.1.1 Předmět kalkulace

Předmět kalkulace zahrnuje veškeré dílčí i finální výkony vytvořené v určitém podniku. Jinými slovy se jedná o kalkulační jednici a kalkulované množství, kdy právě kalkulační jednice představuje konkrétní výkon vyprodukovaný danou společností, na který se zjišťují a posléze stanovují náklady. Větší počet kalkulačních jednic pak tvoří kalkulované množství (Čechová, 2011, s. 86 – 87).

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 118) kalkulační jednicí rozumí „*konkrétní výkon vymezený druhem, jakostí a měrnou jednotkou.*“ Konkrétním výkonem se myslí výrobek, polotovár, práce či služba, měrnou jednotkou pak množství, hmotnost, délka, plocha anebo čas (Synek, 2011, s. 101). Hunčová (2007, s. 70) uvádí také další, avšak méně tradiční jednotky, například tunokilometry nebo lůžkodny. Kalkulované množství pak podle autorů Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2007, s. 119) představuje celkové náklady stanovené pro větší počet kalkulačních jednic.

Drury (2012, s. 23) zase zmiňuje pojem nákladový objekt, který zjednodušeně charakterizuje jako něco, na co chceme znát náklady.⁸

Pojmy kalkulační jednice a nákladový objekt jsou obvykle ztotožňovány, v obou případech se jedná o přiřazování nákladů předmětu kalkulace, rozdílem je pouze jejich použití. Tradiční metody řízení nákladů používají pojem kalkulační jednice, modernější metody pak nákladový objekt (Popesko, 2009, s. 38).

3.1.2 Alokace nákladů

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace vychází z kalkulačního členění nákladů na náklady přímé a nepřímé. Přiřazování přímých nákladů probíhá na základě přímého přiřazení, neboť jak již bylo v této práci zmíněno, přímé náklady přímo souvisí s konkrétním výkonem. Nepřímé náklady s daným výkonem nesouvisí přímo a jejich přiřazování probíhá na základě alokace nákladů (Popesko, 2009, s. 47).



Obr. 4 Přiřazení přímých a nepřímých nákladů nákladovému objektu (upraveno podle Popesko, 2009, s. 48)

⁸ „In other words, if the users of accounting information want to know the cost of something, this something is called a cost object (Drury, 2012, s. 23).“

Drury (2012, s. 26) nákladovou alokaci charakterizuje jako proces přiřazování nákladů využívaný při neexistující přímé vazbě mezi spotřebovanými zdroji a nákladovým objektem.⁹

Landa (2008, s. 284) definuje alokaci nákladů jako „proces přiřazování nákladů na příslušnou kalkulační jednici“ a rozlišuje tři základní alokační fáze:

1. V první fázi dochází k přiřazení přímých nákladů objektu alokace.
2. Druhá fáze má za úkol nalézt takovou veličinu, která bude vyjadřovat souvislost finančního výkonu a jeho nepřímými náklady.
3. Třetí alokační fáze se snaží co nejpřesněji vyjádřit podíl nepřímých nákladů výkonu na základě veličiny zjištěné v předchozí fázi.

Alokační fáze shodně popisuje také Král (2006, s. 129).

3.1.2.1 Principy alokace

Existují různé principy, na základě kterých přiřazujeme náklady daným výkonům. Jedná se o princip příčinné souvislosti, princip únosnosti a princip průměrování (Král, 2006, s. 128 – 129).

Princip příčinné souvislosti znamená, že konkrétnímu výkonu by měly být přiřazeny pouze takové náklady, které sám příčinně vyvolal. Druhý z principů pojednává o výši nákladů, které je objekt alokace schopen unést. Poslední z principů, princip průměrování, odpovídá na otázku, jaké náklady průměrně připadají na konkrétní výrobek (Král, 2006, s. 128 – 129).

Popesko (2009, s. 48) upřesňuje, že o alokaci podle příčinné souvislosti, se jedná pouze v případě, zvolíme-li právě takovou vztahovou veličinu, která je skutečnou příčinou vzniklých nákladů. Autor dále hovoří o tzv. svévolné neboli arbitrární alokaci. K té dochází při zvolení nevhodné vztahové veličiny, tedy takové, která nevyvolala vznik daných nákladů.

⁹ „A cost allocation is the process of assigning costs when a direct measure does not exist for the quantity of resources consumed by a particular cost object (Drury, 2012, s. 26).“

3.1.3 Rozvrhová základna

Při nákladové alokaci je důležité vhodně zvolit určitou zprostředkující veličinu, která napomáhá přiřadit nepřímé náklady nákladovému objektu. Jedná se o již zmíněnou vztahovou veličinu, nebo také rozvrhovou základnu (Popesko, 2009, s. 48).

Podle Landy (2008, s. 284) je rozvrhová základna definována jako „*veličina, která vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony a nepřímými (režijními) náklady.*“ Král (2006, s. 130) tuto veličinu charakterizuje jako jakýsi spojovací můstek, který napomáhá určit vztah mezi kalkulační jednotkou a nepřímými náklady.

Rozvrhovou základnu mohou tvořit jak peněžní, tak naturální veličiny. Mezi peněžní veličiny řadíme například spotřebu přímého materiálu nebo počet odpracovaných přímých hodin. Mezi naturální veličiny patří počet výrobků, hmotnost výrobků, spotřeba strojových hodin či spotřeba elektrické energie a mnohé další. V nevýrobních střediscích se za rozvrhovou základnu volí například počet vyřízených zakázek či počet vyexpedovaných výrobků (Landa, 2008, s. 284; Synek, 2011, s. 103).

Král (2006, s. 130) dodává, že velmi důležité je zvolit rozvrhovou základnu v příčinné souvislosti k objektu alokace. Totéž potvrzuje také autorka Čechová (2011, s. 93), podle níž je nutné volit takovou rozvrhovou základnu, která má v daném případě největší vypočítací schopnost. Vhodně zvolená rozvrhová základna je také důležitá pro správné řízení hospodárnosti, neboť ovlivňuje výši vynaložených nákladů (Čechová, 2011, s. 94).

3.2 Kalkulační systém

Kalkulace mají v podniku všestranné využití, jednak je lze využít k sestavení nákladů finálního výkonu, jednak lze také kalkulovat nedokončenou výrobu, polotovary, či jednotlivé operace. Využití kalkulací k nejrůznějším účelům vede k vytvoření kalkulačního systému. Podnik tedy nevytváří pouze jednu jedinou kalkulaci, ale systém kalkulací (Čechová, 2011, s. 97 – 98).

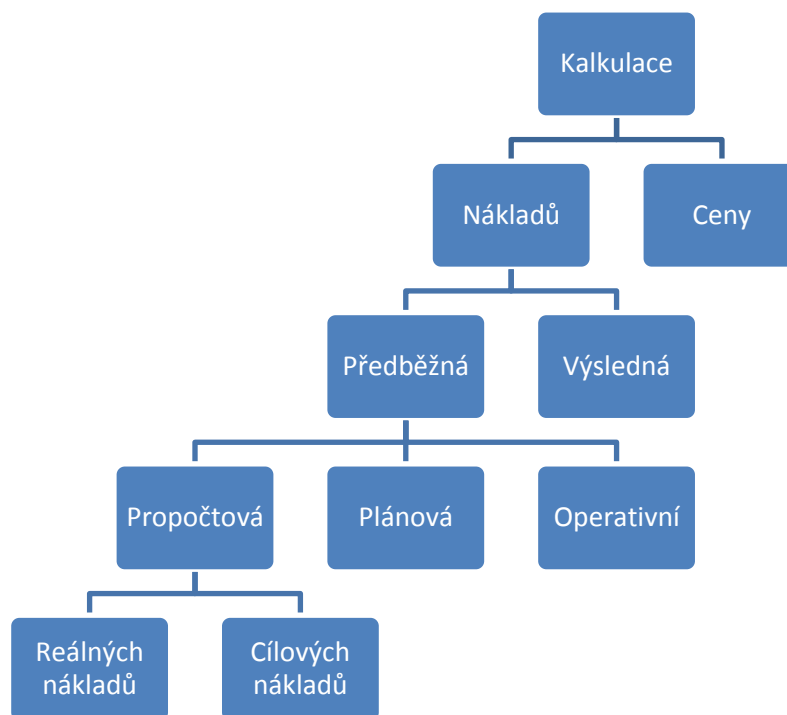
Podle Popeska (2009, s. 56) je kalkulační systém „*určitá soustava kalkulací s přesně vymezeným účelem využití, mezi kterými jsou definovány vazby.*“

„*Jednotlivé prvky kalkulačního systému se pak liší jednak:*

- *tím, zda zobrazují plné nebo dílčí náklady*
- *metodami přiřazení nákladů jednotce výkonu*
- *dobou sestavení a časovými možnostmi využití* (Čechová, 2011, s. 98).“

Z hlediska časového horizontu se kalkulace rozlišují na strategické, taktické, preventivní, operativní a na kalkulace následného ověření (Král, 2006, s. 187).

Kalkulační systém popisuje následující obrázek (Obr. 5).



Obr. 5 Kalkulační systém a jeho členění (upraveno podle Král, 2006, s. 187)

3.2.1 Předběžná kalkulace

Tato kalkulace slouží jako podklad pro cenová vyjednávání. Náklady výkonu jsou zjišťovány ještě před jejich výrobou. Jedná se v podstatě o odhad budoucích nákladů, neboť v době sestavování kalkulace ještě nevíme, jaký objem vstupů výkon spotřebuje. V rámci předběžné kalkulace rozlišujeme kalkulace propočtové, plánové a operativní (Popesko, 2009, s. 56).

Autorka Čechová (2011, s. 98) upřesňuje, že se předběžné kalkulace sestavují buď propočtem známých a současně odhadem neznámých údajů, nebo normováním. Předběžné kalkulace pak člení na propočtové a normové.

3.2.2 Propočtová kalkulace

Úkolem propočtové kalkulace je sestavit cenové podklady pro nově zaváděné výrobky. V tomto případě se jedná právě o odhad budoucích nákladů výkonu, kalkulace se totiž se-

stavuje ještě před započítáním výroby nového produktu (Landa, 2008, s. 285; Popesko, 2009, s. 56).

3.2.3 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace vychází z podstatně přesných odhadů spotřeby vstupů, a proto přináší detailnější propočty nákladů. Slouží především pro plánování výrobních operací, ale význam spočívá také v tvorbě podkladu pro plány přímých a nepřímých nákladů. Součástí plánové kalkulace jsou spotřební a výkonové normy (Landa, 2008, s. 285; Popesko, 2009, s. 56).

3.2.4 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace jsou charakteristické zejména pro automatizovanou výrobu a obvykle se sestavují v průběhu výroby konkrétní série výrobků. Smyslem této kalkulace je poukázat na změny přímých nákladů způsobených například změnou výrobních postupů či přenastavením strojů (Popesko, 2009, s. 56).

Operativní kalkulace jsou sestavovány na základě operativních norem a využití nalézají v operativním řízení výroby (Synek, 2011, s. 116). Autor také rozlišuje operativní kalkulaci výchozí a operativní kalkulaci běžnou, rozdíl mezi nimi je tvořen změnou norem.

3.2.5 Výsledná kalkulace

Funkcí výsledné kalkulace je zjistit skutečné náklady výkonu a na základě zjištěných nákladů určit cenu daného výkonu. Jedná se vlastně o prvotní funkci kalkulací (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 175). Účelem výsledné kalkulace je také zpětně posoudit hodnocení hospodárnosti a výši spotřebovaných vstupů do výroby (Popesko, 2009, s. 56).

3.2.6 Kalkulace ceny

Kalkulace ceny se od kalkulace nákladů liší tím, že ve svém obsahu zahrnuje předpokládaný zisk. Kalkulace ceny neobsahuje pouze dosažené náklady výkonu, jak je tomu u nákladových kalkulací, ale zobrazuje návratnost těchto nákladů ve formě zisku (Čechová, 2011, s. 100). Cena vzniká přičtením zisku k nákladům a jedná o tzv. nákladovou cenu (Synek, 2011, s. 101). Král (2006, s. 201) dodává, že kalkulace ceny vychází z ekonomického pojetí nákladů.

3.2.7 Další druhy kalkulací

Synek (2011, s. 116) navíc rozlišuje kalkulace podle struktury a kalkulace podle úplnosti nákladů.

Kalkulace podle struktury autor člení na kalkulace postupné a průběžné a uvádí, že význam daného členění nalézá využití ve stupňovité výrobě.

Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů se člení na kalkulace plných nákladů, tzv. absorbční, a kalkulace neúplných nákladů, tzv. kalkulace přímých či variabilních nákladů (Synek, 2011, s. 116). Rozdíl mezi nimi bude vysvětlen v kapitole 4.1 a 4.2.

Hunčová (2007, s. 66) uvádí obdobnou klasifikaci kalkulací jako předchozí autoři a shrnuje ji v následující tabulce (Tab. 1).

Tab. 1 Klasifikace kalkulací (upraveno podle Hunčová, 2007, s. 66)

Klasifikace kalkulací	
Kalkulace podle časového horizontu	Kalkulace operativní
	Kalkulace strategické
Kalkulace z hlediska zahrnutých nákladů	Kalkulace úplných nákladů
	Kalkulace neúplných nákladů
Kalkulace podle účelu	Kalkulace předběžné a následné
	Kalkulace rozdílové
	Kalkulace výsledné
Kalkulace podle techniky zpracování výchozích souborů dat	Kalkulace propočtové
	Kalkulace normové
	Kalkulace odborným odhadem

3.3 Struktura nákladů v kalkulaci

Každý podnik vykazuje jisté nákladové položky. Strukturu jednotlivých nákladových položek pak podniky vyjadřují v tzv. kalkulačním vzorci (Popesko, 2009, s. 58).

3.3.1 Typový kalkulační vzorec

Nejstarším a nejčastěji používaným kalkulačním vzorcem je typový kalkulační vzorec. Jeho struktura vychází z kalkulačního členění nákladů na náklady přímé a nepřímé, také se jedná o kalkulaci plných nákladů (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 119, Popesko, 2009, s. 58). Strukturu typového kalkulačního vzorce znázorňuje obrázek (Obr. 6).

Typový kalkulační vzorec
1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Obr. 6 Typový kalkulační vzorec
(upraveno podle Popesko, 2009, s. 59)

Jelikož každý podnik vykazuje odlišnou strukturu nákladů, přistupuje se k danému vzorci individuálně. Podniky sestavují kalkulační vzorce ve více variantách, a to s ohledem na využití kalkulace (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 119, Popesko, 2009, s. 58).

3.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec

V konkurenčním prostředí je cena často ovlivňována trhem, proto někdy ke stanovení ceny nestačí pouhé přičtení ziskové přírážky k nákladovým položkám, jak je tomu u typového kalkulačního vzorce, ale vychází se právě z trhem stanovené ceny. Očekávaný zisk pak vzniká jako rozdíl mezi cenou výkonu a náklady výkonu. Uvedenou strukturu nákladů popisuje retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59).

Retrográdní kalkulační vzorec
Základní cena výkonu
- Dočasné cenové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
- sezónní
- množstevní
Cena po úpravách
- Náklady

Zisk

Obr. 7 Retrogradní kalkulační vzorec (upraveno podle Popesko, 2009, s. 59)

4 METODY KALKULACE

Metoda kalkulace znamená způsob, kterým stanovujeme jednotlivé nákladové položky předmětu kalkulace (Synek, 2011, s. 104), a zpravidla závisí:

- „na vymezení předmětu kalkulace,
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednotici (Král, 2006, s. 120).“

Cílem kalkulačních metod je podat co nejpřesnější informace o skladbě a výši jednotlivých nákladových položek (Popesko, 2009, s. 59).

Základní členění kalkulačních metod, tedy metod přiřazování nákladů kalkulační jednotici, spočívá v rozdělení kalkulací na základě kalkulování buď plných, nebo neúplných nákladů, tedy v rozdělení na kalkulace absorpční a neabsorpční (Popesko, 2009, s. 60).

4.1 Kalkulace plných nákladů

„Absorpční kalkulace zahrnuje kalkulační techniky a metody, které při výpočtu uvažují všechny složky přímých a nepřímých nákladů, jež jsou pohlcovány či absorbovány příslušnou kalkulační jednotici.“ Jinými slovy tato kalkulace absorbuje veškeré náklady, proto se také hovoří o kalkulaci plných nákladů (Duchoň, 2007, s. 78 – 79).

Kalkulace plných nákladů využívají následujících metod alokace nákladů (Tab. 2).

Tab. 2 Členění kalkulačních metod (upraveno podle Synek, 2011, s. 104)

Kalkulační metody	
Kalkulace dělením	Kalkulace dělením prostá
	Kalkulace dělením stupňovitá
	Kalkulace dělením s poměrovými čísly
Kalkulace přírážkové	-
Kalkulace ve sdružené výrobě	Metoda zůstatková (odečítací)
	Metoda rozčítací
	Metoda kvantitativní výtěže
Kalkulace rozdílové	Metoda normová
	Metoda standardních nákladů

Mimo metod uvedených v přechozí tabulce autoři Bílek, Hurta a Popesko (2002, kap. 6, s. 1) hovoří také o fázové, postupné a dynamické metodě kalkulace, které taktéž spadají pod absorpční metody kalkulací.

Základní struktura kalkulace plných nákladů vychází z typového kalkulačního vzorce (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 119). Jednotlivé metody se od sebe liší zejména způsobem alokace režijních nákladů nebo například způsobem využití (Popesko, 2009, s. 55, 59 – 60).

4.1.1 Kalkulace dělením

Metoda kalkulace dělením je považována za jednu z nejjednodušších metod kalkulace. Její podstata spočívá ve stanovení nákladů jednotky výkonu za pomoci dělení celkových nákladů (Popesko, 2009, s. 62).

4.1.1.1 Kalkulace dělením prostá

Uvažujeme-li lineární závislost nákladů na objemu výroby, pak zjistíme podíl nákladů na jednotku produkce následujícím výpočtem (1), který spočívá v pouhém podílu celkových nákladů a objemu výroby (Hunčová, 2007, s. 71).

$$n_j = \frac{N}{Q} \quad (1)$$

Tato metoda je však využitelná pouze v podnicích s homogenní produkcí, neboť při jejím použití musíme vycházet z předpokladu, že jednotlivé výkony spotřebovávají stejný podíl jak přímých, tak nepřímých nákladů. Metoda je využitelná převážně v energetickém či těžebním průmyslu, konkrétním příkladem jsou pak podniky zabývající se výrobou či distribucí elektrické energie, nebo podniky těžící dřevo či uhlí (Popesko, 2009, s. 62).

4.1.1.2 Kalkulace dělením stupňovitá

Základním předpokladem je, že se počet vyrobených výrobků nemusí rovnat počtu prodaných výrobků. Z toho důvodu tato metoda vychází z oddělení výrobních, správních a obytných nákladů a nalézá využití především v podnicích se stupňovitou výrobou. V takové výrobě výrobek prochází několika výrobními stupni a na každý z nich je sestavována kalkulace (Synek, 2011, s. 105).

Lang (2005, s. 87) tuto metodu označuje jako vícestupňovou kalkulaci dělením a dodává, že pro danou metodu je důležitá evidence nákladů podle nákladových středisek, neboť právě ta je předpokladem pro stanovení výrobních nákladů jednotlivých stupňů výroby.

4.1.1.3 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

„Tato metoda se používá u hromadné výroby technologicky podobných výrobků, které se liší právě jedním měřitelným parametrem, jako je např. velikost, hmotnost, jakost nebo spotřeba elektrické energie (Popesko, 2009, s. 62).“ Zmíněné odlišnosti pak hrají roli při sestavení kalkulace, jejíž první krok spočívá v určení poměrových čísel na základě objektivně měřitelných hodnot (Landa, 2008, s. 289). Společné náklady jsou výkonům přiřazovány právě s ohledem na vztah k takto přepočtené jednici (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 124). Stanovení nepřímých nákladů na jednotku výkonu pak shrnuje v následující větě autorka Hunčová (2007, s. 71): *„Nepřímé náklady na jednotku produkce (n_j) pak lze zjistit vydělením celkových nákladů (N) sumou ekvivalentních jednotek výkonu (Q) a dopočtem nákladů na jednotkový výkon pomocí příslušného ekvivalenčního čísla výkonu.“*

4.1.2 Kalkulace přírážkové

Jedná se o jednu z nepoužívanějších metod kalkulace s velmi širokým spektrem využití. Uplatnění nalézá v podnicích s heterogenní výrobou, pro kterou jsou typické různé druhy výrobků, různé množství materiálů, ale také rozdílná pracnost (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 191; Popesko, 2009, s. 60).

Přírážkové kalkulace přiřazují jinak náklady přímé a jinak náklady nepřímé. Přímé náklady se stanovují přímo na kalkulační jednici, nepřímé náklady, nebo také režijní, se stanovují nepřímě, a to za pomoci rozvrhové základny a režijní přírážky (Synek, 2011, s. 108). Podle autora nalézá přírážková metoda kalkulace uplatnění v sériových a hromadných výroбах.

Zmíněná přírážka je stanovena buď procentem, pak hovoříme o peněžní rozvrhové základně, nebo sazbou, v tom případě se jedná o naturální rozvrhovou základnu (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 123).

Pro peněžní rozvrhovou základnu je typický následující výpočet (2). Jako rozvrhová základna se nejčastěji volí přímý materiál nebo přímé mzdy a výslednou jednotkou jsou již zmíněná procenta (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 126). Výsledná přírážka udává procentní podíl režijních nákladů na rozvrhové základně (Popesko, 2009, s. 70).

$$\text{Režijní přírážka} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v peněžních jednotkách}} * 100 \quad (2)$$

Výsledkem naturální rozvrhové základny je sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách vztažená k jedné jednotce rozvrhové základny. Za rozvrhovou základnu se volí například hodiny práce, strojové hodiny či množství zpracovaného materiálu. Výpočet znázorňuje rovnice (3) (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 126 – 127).

$$\text{Režijní sazba} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v naturálních jednotkách}} \quad (3)$$

Přirážková kalkulace se snaží vykázt co nejvyšší podíl přímých nákladů na úkor režijních (Synek, 2011, s. 108). Popesko (2009, s. 69) dodává: „Čím vyšší bude výše zvolené rozvrhové základny u konkrétního výkonu, tím vyšší podíl režijních nákladů bude tomuto výkonu přiřazen.“

S přirážkovou metodou kalkulace také souvisí pojmy sumační a diferencovaná přirážková kalkulace. Sumační varianta této metody znamená, že se režijní přírážka, případně sazba, pro rozvrhování nepřímých nákladů zjišťuje na základě jedné rozvrhové základny. Všechny nepřímé náklady však nejsou úměrné pouze k jedné veličině v daném podniku, nýbrž k více veličinám. V takovém případě se uplatňuje diferencovaná přirážková kalkulace, která vychází z rozvržení nepřímých nákladů na základě více rozvrhových základen (Král, 2006, s. 124).

Rozvržení režijních nákladů ve vztahu k jednotlivým rozvrhovým základnám probíhá nejčastěji na základě podnikových funkcí, neboť právě podnikové funkce sdružují jednotlivé režijní náklady do podstatně stejnorodých skupin ve vztahu k jednotlivým výkonům. Nejčastěji rozlišujeme zásobovací, výrobní, odbytovou a správní režii. Pro každou z nich je pak typická určitá rozvrhová základna (Popesko, 2009, s. 71 – 72).

Tím, že pro jednotlivé skupiny režijních nákladů stanovíme různé rozvrhové základny, dochází k vyšší přesnosti kalkulace, a tedy vyšší vypovídací schopnosti dané kalkulace (Popesko, 2009, s. 71).

4.1.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě se využívají v takových výroбах, kde spolu s hlavním produktem vznikají také produkty vedlejší. Výroba těchto produktů nelze z technologického hlediska oddělit a vedlejší produkty pak mohou, ale také nemusí být žádoucí. Jedná se například o zpracování ropy nebo zpracování nejrůznějších chemikálií. Typickým příkladem je vznik koksu jako vedlejšího produktu při výrobě plynu z uhlí, jakožto hlavního produktu. Vedlejší produkty však vznikají také v zemědělské výrobě.

Úkolem kalkulací sdružených výkonů je rozlišit náklady jak na hlavní, tak na vedlejší produkt (Lang, 2005, s. 98; Popesko, 2009, s. 64).

4.1.3.1 Zůstatková metoda kalkulace

Zůstatková neboli odčítací metoda kalkulace spočívá v oddělení nákladů vedlejších výrobků od celkových nákladů sdruženého výrobního procesu. Takto zjistíme náklady na hlavní produkt (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 195).

Náklady vedlejších produktů odečítáme od celkových nákladů v prodejních cenách, pro stanovení nákladů jednoho hlavního produktu pak vypočtené náklady hlavního produktu dělíme počtem kalkulačních jednic hlavního produktu (Synek, 2011, s. 110).

Synek (2011, s. 110) dále dodává, že odčítací metodu lze použít, pouze pokud při výrobě vzniká jen jeden hlavní produkt a ostatní produkty se považují za vedlejší. Popesko (2009, s. 64) ještě uvádí informaci, že tyto vedlejší produkty mají nižší prodejní hodnotu.

4.1.3.2 Rozčítací metoda kalkulace

Rozčítací metoda kalkulace se uplatňuje v takových výroбах, kde se všechny produkty považují za hlavní. Jako příklad lze uvést výrobu mouky, kdy vzniká mouka několika hrubostí a ani jednu z nich nepovažujeme za vedlejší produkt. Navíc mají všechny vzniklé produkty stejnou prodejní hodnotu. V takovém případě se uplatňuje kalkulace s poměrovými čísly, neboť vzniklé hlavní výrobky se od sebe liší pouze určitým parametrem (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 196; Popesko, 2009, s. 64).

4.1.3.3 Metoda kvantitativní výtěže

Metoda kvantitativní výtěže se uplatňuje, pokud sdružené výkony navíc vznikají ve stupňovité výrobě. Náklady se pak rozvrhují na základě množství výrobků vyprodukovaných z původní suroviny (Synek, 2011, s. 111).

4.1.4 Kalkulace rozdílové

Rozdílové metody kalkulace vycházejí ze stanovení nákladů předem, ve formě norem a standardů, a následně zjišťují rozdíly mezi skutečnými náklady a předem stanovenou normou (Synek, 2011, s. 112).

Metoda nalézá využití především v opakované výrobě s montážní technologií. V dané výrobě se používá převážně při řízení přímých či jednicových nákladů (Synek, 2011, s. 112). Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 123) uvádějí, že se tyto metody kalkulace uplatňují v prosté, fázové, stupňové i kusové výrobě. Autoři dále dodávají, že tyto metody mají významný vliv na podnikové řídicí procesy.

4.1.4.1 Normová metoda

Normová metoda vychází z porovnání předem stanovených norem přímých nákladů a skutečných nákladů v podobě tzv. odchylek. Rozlišují se různé druhy norem, například norma základní, neboli výchozí, která je platná k určitému datu. Normy se vyjadřují v naturálních jednotkách. V rámci této metody se sledují nejen odchylky od norem, ale také změny norem. Zjištěné změny norem včetně odchylek se následně analyzují a evidují (Synek, 2011, s. 112 – 113).

4.1.4.2 Metoda standardních nákladů

Metoda standardních nákladů se svým principem velmi podobá metodě normové, neboť také zjišťuje a dále hodnotí odchylky mezi skutečnými a standardními náklady. Od této metody však navíc zahrnuje standardy režijních nákladů, standardy využití výrobní kapacity, nebo také cenové standardy. Tato metoda slouží především ke kontrole nákladů a jejich následnému řízení (Synek, 2011, s. 114)

4.1.5 Fázová metoda kalkulace

„Využívá se v činnostech, které si předávají rozpracované výkony od počáteční do konečné fáze.“ Jednotlivé přímé i režijní náklady se za každou výrobní fází sledují samostatně. Náklady výkonu jsou pak součtem nákladů jednotlivých fází a k nim připočtené správní režie. Ta se připočítává až k celkovým nákladům, a na jednotlivé výkony se rozpočítává na základě množství těchto výkonů (Bílek, Hurta a Popesko, 2002, kap. 6, s. 5).

4.1.6 Postupná metoda kalkulace

Na rozdíl od fázové metody kalkulace počítá tato metoda s tím, že výrobek předcházejícího výrobního stupně může být buď použit jako polotovár v následujícím výrobním stupni, nebo může být samostatně prodán. Postupná kalkulace určuje náklady každého výrobního stupně, přičemž konečné náklady předchozího výrobního stupně slouží jako vstupní náklady následujícího výrobního stupně a celkové náklady na konkrétní výkon jsou pak vyčísleny až v posledním výrobním stupni (Bílek, Hurta a Popesko, 2002, kap. 6, s. 6).

4.1.7 Dynamická metoda kalkulace

„Takzvaná dynamická kalkulace vychází z tradičního kalkulačního rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé náklady a z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu.“ Tato kalkulace vychází z typového kalkulačního vzorce a na rozdíl od ostatních kalkulačních metod navíc odpovídá na otázku, *„jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů“* (Král, 2006, s. 137).

Dynamická kalkulace vyčísluje náklady jednotlivých stupňů využití kapacity, které slouží jako podklad pro rozhodování (Bílek, Hurta a Popesko, 2002, kap. 6, s. 7).

4.2 Kalkulace neúplných nákladů

Předchozí metody vycházely z přiřazování veškerých přímých a nepřímých nákladů kalkulační jednotici, což někdy může vést k řadě nepřesností. Naopak kalkulace neúplných nákladů vychází z členění nákladů na fixní a variabilní, tyto náklady sleduje odděleně a na jednotlivé výrobky kalkuluje pouze variabilní část nákladů. Fixní náklady se na jednotlivé výkony nerozpočítávají a pracuje se s nimi hromadně za celý podnik. Někdy se nazývá kalkulace variabilních nákladů nebo kalkulace příspěvku na úhradu (Popesko, 2009, s. 60 – 61, 87; Synek, 2011, s. 117 – 118).

4.2.1 Příspěvek na úhradu

V souvislosti s kalkulací variabilních nákladů se objevuje pojem příspěvek na úhradu, celým názvem pak příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, někdy také krycí příspěvek. Ten je tvořen rozdílem mezi cenou výkonu a jeho variabilními náklady (Popesko, 2009, s. 89). Příspěvek na úhradu vynásobený počtem prodaných kusů pak tvoří celkový příspěvek na úhradu (Lang, 2005, s. 122).

Lang (2005, s. 122) dále popisuje sazbu příspěvku na úhradu, ta se vypočítá podle vzorce (4) a udává, kolik procent obratu pokryje fixní náklady.

$$\text{Sazba příspěvku na úhradu} = \frac{\text{příspěvek na úhradu}}{\text{cena výrobku}} * 100 \quad (4)$$

Krycí příspěvek má zásadní význam při posuzování rentability výkonů (Popesko, 2009, s. 61) a stanovení optimální struktury výroby (Synek, 2011, s. 121).

4.2.2 Postup přiřazení nákladů

Pro kalkulaci variabilních nákladů je tedy typická struktura nákladů oddělující fixní a variabilní náklady. Zmíněnou strukturu popisuje následující kalkulační vzorec (Obr. 8).

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady
Cena
- Variabilní náklady výrobku
Příspěvek na úhradu
- Fixní náklady průměrně připadající na výrobek
Zisk

Obr. 8 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (upraveno podle Král, 2006, s. 137)

Popesko (2009, s. 89) popisuje postup přiřazení nákladů výrobku ve třech krocích:

1. Zjištění příspěvku na úhradu jednotlivých výrobků.
2. Vyjádření celkového příspěvku na úhradu.
3. Odečtení fixních nákladů od celkového příspěvku na úhradu a následné vyčíslení podnikového hospodářského výsledku.

4.2.3 Vícetupňová kalkulace variabilních nákladů

Výše popsany postup metody variabilních nákladů lze jinými slovy také nazvat jednostupňovou kalkulací variabilních nákladů. Tato varianta metody variabilních nákladů vycházela ze struktury oddělující fixní a variabilní náklady, přičemž fixní náklady byly vyjádřeny jako jeden celek. Fixní náklady je však možné vrstvit do více skupin. Pak hovoříme o vícetupňové kalkulaci variabilních nákladů (Popesko, 2009, s. 92 – 93).

Nejčastěji se používá rozvrstvení fixních nákladů do dvou vrstev, na náklady speciální a všeobecné, tzv. dvoustupňová kalkulace variabilních nákladů. Fixní náklady se člení podle toho, zda mají vztah ke konkrétnímu výrobku nebo skupině výrobků, pak se jedná o fixní náklady speciální, nebo naopak mají vztah k podniku jako celku, v tom případě se jedná o fixní náklady všeobecné (Král, 2006, s. 138; Popesko, 2009, s. 93). Strukturu nákladů zobrazuje obrázek (Obr. 9).

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů
Cena
- Variabilní náklady výrobku
Příspěvek na úhradu I
- Fixní výrobkové náklady
Příspěvek na úhradu II
- Fixní náklady skupiny výrobků
Příspěvek na úhradu III
- Fixní náklady podniku
Zisk

*Obr. 9 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením
fixních nákladů (upraveno podle Král, 2006,
s. 138 – 139)*

4.2.4 Využití kalkulace neúplných nákladů

Využití kalkulace neúplných nákladů má zásadní význam při stanovování optimálního výrobního sortimentu, kdy se na základě výše příspěvků na úhradu jednotlivých výrobků stanoví vhodné pořadí výroby. Další využití nalézá při cenových rozhodováních a také je schopná analyzovat, jaký zisk tvoří jednotlivé skupiny výrobků (Popesko, 2009, s. 91 – 92, 94).

Synek (2011, s. 122 – 123) uvádí další řadu výhod metody variabilních nákladů. Podle autora tato metoda pomáhá například určit, zda je výhodnější určitou součást či zařízení vyrobit či nakoupit, zda je výhodné určitý proces automatizovat, v jakém pořadí je vhodné zařazovat a vyřazovat výrobní kapacity do provozu a z provozu, také pomáhá určit vhodnou výrobní metodu nebo určit, který výrobek přispívá k podnikovému výsledku hospodaření.

Rozdělení nákladů na fixní a variabilní má však svůj význam pouze v krátkém období, proto kalkulace variabilních nákladů nalézá uplatnění především při operativním řízení (Popesko, 2009, s. 91).

4.3 Moderní metody řízení nákladů

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 196 – 197) uvádějí v souvislosti s řízením nákladů tzv. metody včasného řízení nákladů. Tyto metody jsou založeny především na budoucím řízení těchto položek, neboť se velmi často zaměřují na snižování nákladů již před započítáním výroby nových produktů. Autoři do metod včasného řízení nákladů zahrnují například metodu hodnotové analýzy nebo metodu cílových nákladů.

„Základním požadavkem, který stál u zrodu moderních kalkulačních metod, bylo přiřazování nákladů výkonům podle skutečných příčin vedoucích ke vzniku nákladů (Popesko, 2009, s. 99).“ Tímto výrokem autor charakterizuje potřebu, která vedla k zavedení některých modernějších metod řízení nákladů. Výrok převážně charakterizuje metodu Activity-Based Costing, tedy metodu kalkulace, která přiřazuje náklady jednotlivým nákladovým objektům na základě aktivit. Metoda Activity-Based Costing a některé z dalších moderních metod budou následně charakterizovány.

4.3.1 Activity-Based Costing

Cílem kalkulace Activity-Based Costing, neboli českým výrazem kalkulace nákladů podle aktivit, je rozvrhnout režijní náklady podle skutečné příčiny jejich vzniku. Kalkulace tedy spočívá v přiřazení konkrétních nákladů jednotlivým dílčím aktivitám (Synek, 2011, s. 114).

V rámci této metody se nealokují veškeré náklady podniku, ale pouze jejich část. Metoda ABC totiž rozlišuje tři druhy nákladů, jedná se o náklady přímé, náklady nealokovatelné a náklady alokovatelné pomocí aktivit. Přímé náklady se přiřazují kalkulační jednici přímo, nealokovatelné náklady jsou náklady čistě fixního charakteru, tedy bez jakéhokoliv účelového vztahu ke konkrétním aktivitám podniku, a náklady alokovatelné pomocí aktivit jsou náklady totožné s klasickými režijními náklady (Popesko, 2009, s. 102 – 103). A právě ta

část režijních nákladů, kterou není možné přiřadit k přímým nákladům, se na jednotlivé výrobky rozvrhuje podle příčinných souvislostí (Papula a Papulová, 2013, s. 114).¹⁰

Důležitým krokem v rámci zavádění této metody je tedy určit veškeré vztahy, které existují mezi podnikem prováděnými aktivitami a činnostmi (Popesko, 2009, s. 102).

Podle Synka (2011, s. 115) je možné identifikovat aktivity jako objednávání materiálu, příjem či výdej materiálu, vnitropodniková doprava, balení výrobků či jejich expedice, dále také seřizování strojů nebo kontrola kvality. Hansen, Mowen a Guan (2009, s. 97 – 98) rozlišují aktivity primární a sekundární. Primární aktivita je taková, která je spotřebována konečným nákladovým objektem, naopak sekundární aktivity jsou spotřebovány v rámci primárních aktivit.¹¹ Popesko (2009, s. 103) dodává, že primární aktivity přidávají hodnotu produktu, kdežto podpůrné aktivity, jak autor nazývá aktivity sekundární, nepřidávají hodnotu konečnému produktu, a stejně jako předchozí autoři uvádí, že jsou tyto aktivity spotřebovány aktivitami primárními.

„Náklady, které jsou přiřazeny jednotlivým aktivitám, je v další fázi tvorby ABC kalkulace nutné přiřadit jednotlivým nákladovým objektům, tedy jednotlivým výrobkům či službám.“ Dané přiřazení probíhá na základě vztahových veličin. Stanovením těchto veličin se určuje míra výkonu aktivity, která udává počet spotřebovaných jednotek aktivity za určité období (Popesko, 2009, s. 109). Zmíněná vztahová veličina se také nazývá cost driver a podle Synka (2011, s. 115) se jedná o *„vztahy, které vyvolávají vznik nákladů“*. Autor dále uvádí příklady vztahových veličin, jimiž může být počet objednávek, počet dodavatelů, počet zákazníků, nebo také strojové hodiny.

Základ metody Activity-Based Costing shrnují následující čtyři kroky (Drury, 2012, s. 257):

- identifikace hlavních aktivit podniku;
- přiřazení nákladů nákladové aktivitě střediska;
- určení vztahových veličin pro přiřazení aktivit nákladovému objektu;

¹⁰ *„Režijné náklady, ktoré nie je možné zaradiť medzi priame náklady, metóda ABC rozvrhuje medzi výrobky na základe príčinných súvislostí, ... (Papula a Papulová, 2013, s. 114).“*

¹¹ *„... activities can be classified as primary or secondary. A primary activity is an activity that is consumed by a final cost object such as a product or customer. A secondary activity is one that is consumed by intermediate cost object such as primary activities, materials, or the percentage of nursing time spent on each activity ... (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 97 – 98).“*

- přiřazení nákladů aktivit výrobkům.¹²

4.3.2 Life Cycle Costing

Life Cycle Costing, českým výrazem kalkulace životního cyklu, patří mezi strategické nástroje řízení nákladů. Smysl této kalkulace spočívá v určení nákladů produktu vznikajících v průběhu celého životního cyklu daného produktu. Kalkulace nepočítá pouze s výrobními, případně prodejními, náklady, ale zahrnuje také náklady vznikající v předvýrobních etapách, to znamená náklady na výzkum a vývoj daného produktu, a náklady vznikající po ukončení výroby produktu. V kapitole 2.5.4 byly tyto náklady zmíněny pod pojmem vázané náklady (Šoljaková, 2009, s. 62).

„Mezi náklady předvýrobní etapy můžeme zařadit:

- *náklady na výzkum a vývoj,*
- *náklady na design a konstrukci výrobku,*
- *náklady na zavedení výrobku do výroby,*
- *náklady na marketing,*
- *investiční náklady související s daným typem výrobku apod. (Popesko, 2009, s. 196).“*

Do nákladů povýrobní etapy pak spadá demontáž výrobní linky a souvisejícího investičního majetku, náklady na odprodej či likvidaci zásob a také náklady na zajištění servisu a reklamací (Popesko, 2009, s. 196).

Identifikace nákladů vznikajících v průběhu životního cyklu výrobku poskytuje jiný pohled a porozumění těmto nákladům, a tím vhodnější řízení celkových nákladů vynaložených v rámci životního cyklu daného výrobku (Drury, 2012, s. 543).¹³

4.3.3 Target Costing

Metoda Target Costing, nebo také metoda cílových nákladů, spočívá ve zjištění dosažitelné tržní ceny plánovaného nového výrobku, to znamená ceny, za kterou je zákazník ochoten

¹² „They are: (1) identifying the major activities that take place in an organization; (2) assigning costs to cost pools/cost centres for each activity; (3) determining the cost driver for each major activity; (4) assigning the cost of activities to products according to the product's demand for activities (Drury, 2012, s. 257).“

¹³ „Identifying the costs incurred during the different stages of a product's life cycle provide an insight into understanding and managing the total costs incurred throughout its life cycle (Drury, 2012, s. 543).“

zaplatit. Náklady se pak odvozují právě od takto zjištěné ceny. Od tržní ceny se nejprve odečte určitý zisk, výsledná hodnota pak značí přípustné, jinými slovy cílové, náklady produktu. Tímto způsobem zjištěné náklady neodpovídají na otázku, kolik bude produkt stát, ale kolik smí produkt stát. Cenu výrobku tedy neurčují náklady na tento výrobek, ale právě trh a trhem akceptovaná cena (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 198; Popesko, 2009, s. 185; Synek, 2011, s. 115).

Kalkulace cílových nákladů spadá pod strategické metody manažerského účetnictví a uplatnění nalézá především při výrobě složitých výrobků, při výrobě s rozsáhlým výzkumem a vývojem nebo v odvětví výroby s vysokým počtem konkurentů. Tato metoda je velmi užitečným nástrojem při stanovování budoucích nákladů ve fázi vývoje nového produktu (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 393; Popesko, 2009, s. 185).¹⁴

¹⁴ „Target costing becomes a particularly useful tool for establishing cost reduction goals during the design stage (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 393).“

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Cílem teoretické části práce bylo na základě literární rešerše vypracovat teoretická východiska týkající se nákladů a jejich řízení pro následné zpracování praktické části. V jednotlivých kapitolách jsou vysvětleny pojmy náklady, klasifikace nákladů a řízení nákladů.

Úvodní kapitola teoretické části se zaměřuje na vysvětlení pojmu náklad, jeho charakteristiku a objasnění nákladů ve finančním a manažerském pojetí, zmiňuje také management nákladů zabývající se vývojem jednotlivých nákladových etap.

Následně se daná část práce zabývá klasifikací nákladů, kde jsou vysvětleny rozdíly mezi jednotlivými klasifikacemi nákladů. Náklady lze členit podle nejrůznějších hledisek. Mezi nejvýznamnější klasifikační skupiny pak patří druhové členění, účelové členění, kalkulační členění, kapacitní členění, členění nákladů v manažerském rozhodování a další členění nákladů.

Další kapitola teoretické části se zabývá řízením nákladů se zaměřením na kalkulace. V úvodu kapitoly je však zmíněno, že náklady lze řídit nejen na základě kalkulací, ale také za pomoci systému plánování a rozpočtování. Po definování pojmu kalkulace a vysvětlení kalkulačního systému se kapitola řízení nákladů zabývá jednotlivými metodami kalkulace. Kalkulační metody reprezentují kalkulace plných nákladů, kalkulace neúplných nákladů, nebo také variabilních nákladů a moderní kalkulační metody.

Významné kapitoly pro následnou analýzu nákladů ve vybrané společnosti a následný projekt řízení nákladů jsou druhové členění nákladů, účelové členění nákladů se zaměřením na členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti, a také kapitola věnovaná kalkulacím, především pak přírážková metoda kalkulace a pojem režijní sazba a kalkulace příspěvku na úhradu včetně kalkulačního vzorce příspěvku na úhradu, který odděluje fixní a variabilní náklady. Teoretické poznatky budou následně aplikovány při zpracování praktické části týkající se nákladové klasifikace a řízení nákladů ve vybrané společnosti.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 SITUAČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI

V následující části práce bude provedena situační analýza společnosti AgroFarm spol. s r.o. Situační analýzu lze dále rozlišit na interní a externí část. V rámci interní a externí analýzy bude nejprve představena společnost AgroFarm spol. s r.o. Následně bude provedena vertikální a horizontální analýza majetkové a finanční struktury společnosti a také vertikální a horizontální analýza výnosů, nákladů a výsledku hospodaření. Zmíněné majetkové, finanční a výsledkové analýzy spadají pod interní část situační analýzy společnosti.

6.1 Představení společnosti

V následujícím textu bude představena společnost AgroFarm spol. s r.o. V rámci interní analýzy budou uvedeny základní informace o společnosti, organizační struktura, předmětu podnikání a výrobním sortimentu včetně strojního vybavení. Externí analýza pak představí zákazníky společnosti.

6.1.1 Profil společnosti

Společnost AgroFarm spol. s r.o. vznikla v roce 1993 jako zemědělská firma zabývající se jak rostlinnou, tak živočišnou výrobou. Vedle zemědělské činnosti začala postupem času vznikat a dále se rozšiřovat také kovovýroba, která dnes tvoří celé dvě třetiny z obrátu firmy. Zemědělskou činnost v současnosti reprezentuje pouze rostlinná výroba, která zaujímá zbylou třetinu z obrátu společnosti (Interní zdroje).

Tab. 3 Základní údaje o společnosti AgroFarm spol. s r.o. (upraveno podle Justice.cz, © 2012 – 2015)

Obchodní firma	AgroFarm spol. s r.o.
Datum zápisu	20. ledna 1993
Sídlo	Rouhovany 380, 675 57
Právní forma	Společnost s ručením omezeným
Základní kapitál	180 000 Kč
Statutární orgán	3 jednatelé

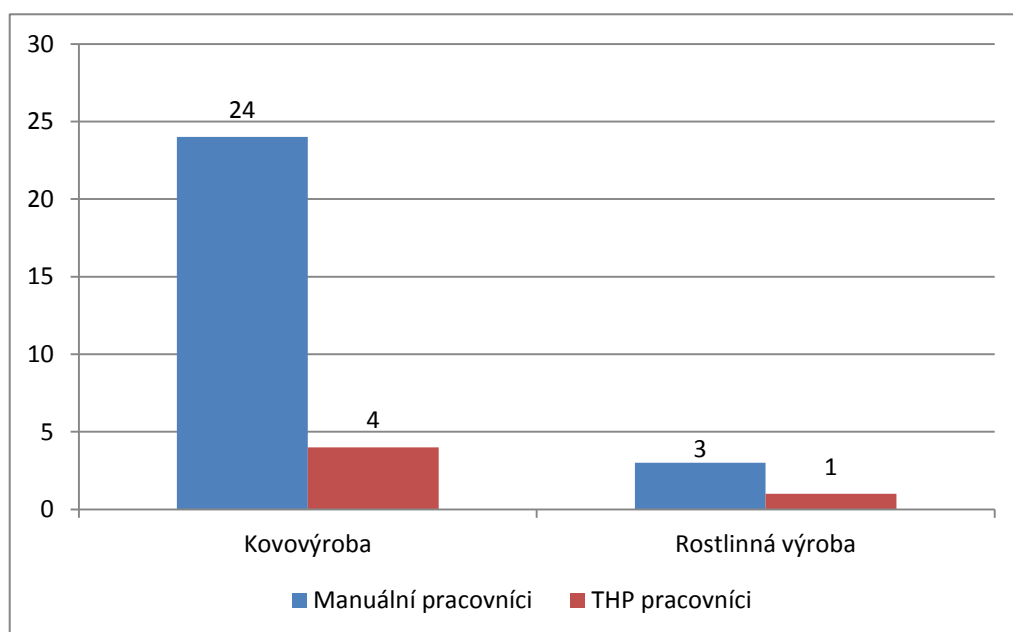
6.1.2 Organizační struktura

Již od vzniku společnosti se počet zaměstnanců pohybuje kolem třiceti pěti. Někteří lidé zaměstnaní v původní živočišné výrobě postupně přecházeli do kovovýroby, zbylý počet zaměstnanců se postupně obměňuje.

Tab. 4 Počet zaměstnanců společnosti za rok 2016 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	Ředitel		Celkem pracovníků
	Kovovýroba	Rostlinná výroba	
Výrobní pracovníci	24	3	27
THP pracovníci	4	1	5
Celkem pracovníků	28	4	32 + ředitel

V roce 2016 tvořilo počet zaměstnanců třicet tři pracovníků, včetně ředitele společnosti. Konkrétně se jednalo o dvacet sedm manuálních, tedy výrobních, pracovníků a o pět technickohospodářských neboli režijních pracovníků. Samotná kovovýroba pak zaměstnávala dvacet čtyři výrobních pracovníků. V roce 2015 byl počet výrobních pracovníků o tři pracovníky vyšší, celkový počet pracovníků za rok 2015 tedy činil třicet šest zaměstnanců, včetně ředitele společnosti. Počet zaměstnanců jak v kovovýrobě, tak v rostlinné výrobě reprezentuje tabulka (Tab. 4) a obrázek (Obr. 10).



Obr. 10 Počet zaměstnanců společnosti AgroFarm spol. s r.o. v roce 2016 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

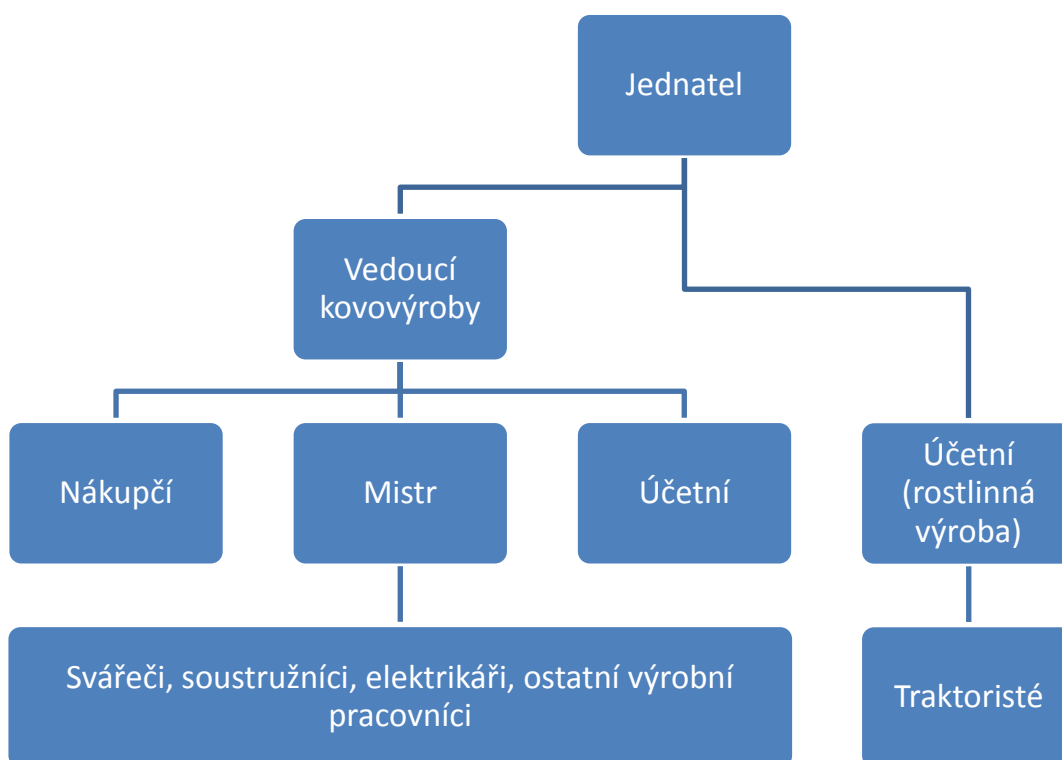
Nejvyšší pozici ve společnosti zaujímá jeden z jednatelů, který plní funkci ředitele, ekonom a také má na starosti rostlinnou výrobu. Totéž vyplývá také z tabulky (Tab. 4), kde lze vidět, že je ředitel společnosti nadřazený oběma střediskům, jak středisku kovovýroby,

tak středisku rostlinné výroby. K celkovému počtu pracovníků je tedy přičten zvlášť, neboť ve společnosti zastává více funkcí, a to pro obě střediska.

Pod ředitele společnosti se řadí pozice účetní, která má na starosti fakturace a výpočty mezd včetně sociálního pojištění, a to za středisko rostlinné výroby. Pod rostlinnou výrobu také spadají tři traktoristé.

Samotná kovovýroba má pak svého vedoucího, tuto pozici vykonává druhý z jednatelů společnosti. Pod vedoucího kovovýroby dále spadá pozice mistra, pozice účetní a pozice nákupčího. Nákupčí má na starosti kalkulace přímého materiálu na základě poptávek zákazníků. Dílna kovovýroby se dále člení podle jednotlivých pracovních pozic na svářeče, soustružníky, elektrikáře a další výrobní pracovníky (Interní zdroje).

Organizační strukturu společnosti znázorňuje obrázek (Obr. 11).



Obr. 11 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Statutární orgán společnosti tvoří tři jednatelé. Každý z jednatelů zastupuje společnost samostatně. Obchodní podíl je rozdělen mezi osm společníků a jeden společný obchodní podíl, každý po jedné devítině (Justice.cz, © 2012 – 2015).

6.1.3 Předmět podnikání

Společnost AgroFarm spol. s r.o. podniká v následujících oblastech (Justice.cz © 2012 – 2015):

- Zámečnictví, nástrojářství.
- Silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí.
- Opravy silničních vozidel.
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.
- Opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů.

6.1.4 Výrobní sortiment

Společnost AgroFarm se v rámci kovovýroby zabývá zakázkovou výrobou. Nejedná se o opakovanou výrobu, zakázky se opakují pouze výjimečně, a to jen několikrát ročně.

Do výrobního sortimentu společnosti lze zařadit například různá potrubí, hořákové pece, vzduchotechniku do pecí nebo montáže bioplynových stanic. Kovovýroba také zajišťuje nejrůznější opravy pro středisko rostlinné výroby, například opravy traktorů, kombajnů a jiných zemědělských strojů (Interní zdroje).

6.1.4.1 Strojní vybavení

Mezi základní strojní vybavení společnosti patří portálový jeřáb, plazma k automatickému vyřezávání plechů, dvě stáčečky a dvě ohýbačky plechů, vždy jedna pro silné a druhá pro slabé plechy, sloupová vrtačka, tři pily různých velikostí k řezání plechů a další menší pilky. Nalezneme zde také dva soustruhy či pertlovačku a samozřejmě ruční nářadí jako vrtačky, brusky a mnoho dalšího.

Firma tedy umí zpracovávat nejrůznější výrobní operace, jako ohýbání plechů, řezání, stáčení či svařování. Naopak pozinkování či zpracování plechů laserem si společnost nechává zpracovávat externě u jiných firem (Interní zdroje).

6.1.5 Zákazníci

Firma provádí zakázky pouze pro české firmy. Montáže však provádí také v rámci Slovenska či Rumunska, ale i v těchto případech se jedná o české firmy (Interní zdroje).

6.2 Majetková a finanční struktura společnosti

Cílem následující kapitoly je poskytnout informace o jednotlivých rozvahových položkách společnosti, tedy informace o majetkové a finanční struktuře. Informace jsou zpracovány na základě vybraných dat z rozvah společnosti v letech 2014 – 2016.

6.2.1 Analýza majetkové struktury společnosti

Tabulka (Tab. 5) ukazuje vybrané položky aktiv v letech 2014 – 2016, tabulka (Tab. 6) pak zobrazuje vertikální a horizontální analýzu těchto položek.

*Tab. 5 Majetková struktura společnosti AgroFarm spol. s r.o.
(upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)*

(v tis. Kč)	2014	2015	2016
AKTIVA CELKEM	37 263	39 003	41 305
Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0	0
Dlouhodobý majetek	9 174	8 927	10 881
DNM	0	0	0
DHM	9 164	8 917	10 871
DFM	10	10	10
Oběžná aktiva	28 089	30 076	30 424
Zásoby	8 995	7 562	7 912
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	10 311	12 062	10 468
KFM	8 783	10 452	12 044
Časové rozlišení	0	0	0

Tab. 6 Vertikální a horizontální analýza majetkové struktury společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2015/2014	2016/2015
AKTIVA CELKEM	100,00%	100,00%	100,00%	4,67%	5,90%
Pohledávky za upsaný základní kapitál	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Dlouhodobý majetek	24,62%	22,89%	26,34%	-2,69%	21,89%
DNM	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
DHM	24,59%	22,86%	26,32%	-2,70%	21,91%

DFM	0,03%	0,03%	0,02%	0,00%	0,00%
Oběžná aktiva	75,38%	77,11%	73,66%	7,07%	1,16%
Zásoby	24,14%	19,39%	19,16%	-15,93%	4,63%
Dlouhodobé pohledávky	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Krátkodobé pohledávky	27,67%	30,93%	25,34%	16,98%	-13,22%
KFM	23,57%	26,80%	29,16%	19,00%	15,23%
Časové rozlišení	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

Velmi významnou položku tvoří dlouhodobý hmotný majetek (DHM), v předchozím roce dokonce došlo k jeho zvýšení téměř o 22 %. Jelikož se jedná o výrobní společnost, tak je zřejmé, že dlouhodobý hmotný majetek tvoří především účetní položka samostatné movité věci a soubory hmotných movitých věcí. Konkrétně sem patří nejrůznější strojní vybavení. Další důležitou součástí DHM jsou také pozemky a stavby, neboť při představení společnosti vyplynulo, že společnost se zabývá také rostlinnou výrobou. Mnohem významnější položkou majetkové struktury jsou však oběžná aktiva, která tvoří v průměru 75 % z celkových aktiv společnosti. Z oběžných aktiv pak stojí za zmínku zásoby. Ty zaujímají necelých 20 % z celkových aktiv společnosti a tvoří je materiál a nedokončená výroba a polotovary, z větší míry pak samotné výrobky. Z tabulek je také možné pozorovat neustálý růst bilanční sumy. Ta se z roku 2014 na rok 2015 zvýšila o necelých 5 % a za minulý rok o dalších téměř 6 %.

6.2.2 Analýza finanční struktury společnosti

Obdobně jako majetková struktura společnosti je zpracována také finanční struktura společnosti. Tabulka (Tab. 7) zobrazuje vybrané údaje pasivní části rozvahy a tabulka (Tab. 8) znázorňuje jejich vertikální a horizontální analýzu.

Tab. 7 Finanční struktura společnosti AgroFarm spol. s r.o.
(upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016
PASIVA CELKEM	37 263	39 003	41 305
Vlastní kapitál	27 072	31 402	34 364
Základní kapitál	180	180	180
Kapitálové fondy	0	0	0
Fondy ze zisku	74	74	74
Výsledek hospodaření minulých let	21 600	26 817	31 147

Výsledek hospodaření běžného účetního období	5 218	4 331	2 963
Cizí zdroje	10 104	7 471	6 915
Rezervy	0	0	0
Dlouhodobé závazky	1 142	0	0
Krátkodobé závazky	8 962	7 471	6 915
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0	0
Časové rozlišení	87	130	26

Tab. 8 Vertikální a horizontální analýza finanční struktury společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2015/2014	2016/2015
PASIVA CELKEM	100,00%	100,00%	100,00%	4,67%	5,90%
Vlastní kapitál	72,65%	80,51%	83,20%	15,99%	9,43%
Základní kapitál	0,48%	0,46%	0,44%	0,00%	0,00%
Kapitálové fondy	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Fondy ze zisku	0,20%	0,19%	0,18%	0,00%	0,00%
Výsledek hospodaření minulých let	57,97%	68,76%	75,41%	24,15%	16,15%
Výsledek hospodaření běžného účetního období	14,00%	11,10%	7,17%	-17,00%	-31,59%
Cizí zdroje	27,12%	19,15%	16,74%	-26,06%	-7,44%
Rezervy	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Dlouhodobé závazky	3,06%	0,00%	0,00%	-100,00%	0,00%
Krátkodobé závazky	24,05%	19,15%	16,74%	-16,64%	-7,44%
Bankovní úvěry a výpomoci	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Časové rozlišení	0,23%	0,33%	0,06%	49,43%	-80,00%

Významnou pasivní položkou rozvahy je vlastní kapitál, ten zaujímá průměrně 78,78 % z celkových pasiv a každým rokem dochází k jeho růstu, jak znázorňuje horizontální analýza. Z uvedeného poměru vlastních a cizích zdrojů vyplývá, že společnost je z velké části, tedy z necelých 79 %, financována vlastními zdroji. Základní kapitál, kapitálové fondy a fondy ze zisku jsou neměnné. V rámci vlastního kapitálu tedy dochází pouze ke změnám výsledků hospodaření, a to jak výsledků hospodaření minulých let, tak výsledků hospodaření běžného účetního období. Avšak výsledky hospodaření běžného účetního období se v rámci uvedeného časového úseku zmenšují, z roku 2015 na rok 2016 došlo ke snížení této položky dokonce o více než 31 %.

Zbylou část finanční struktury zaujímají cizí zdroje, které tvoří průměrně 21 % z celkových pasiv. Každoročně také dochází k jejich snížení, nejprve o 26 %, poté o necelých 7,5 %. Dlouhodobé závazky v roce 2014 činily 1,142 milionu. V dalších analyzovaných letech byla již tato položka nulová, to znamená, že v roce 2015 došlo ke snížení zmiňované položky o celých 100 %. Krátkodobé závazky se každým rokem také snižují. Položka bankovní úvěry a výpomoci je ve všech analyzovaných letech nulová, což pouze potvrzuje již zmíněný fakt, že společnost je financována převážně vlastními zdroji.

6.3 Analýza výnosů, nákladů a výsledku hospodaření

Následující kapitoly budou věnovány analýze výnosových a nákladových položek v letech 2014, 2015 a 2016. V souvislosti s analýzou výnosů a nákladů bude analyzován také výsledek hospodaření. V rámci analýzy nákladů bude také stanovena predikce celkových nákladů pro následující rok 2017. Jednotlivé údaje vycházejí z výkazů zisku a ztráty v letech 2014 – 2016.

6.3.1 Analýza výnosů

Analýza výnosů bude také provedena na základě výše výnosů a vertikální a horizontální analýzy daných položek. Tyto údaje uvádí následující dvě tabulky (Tab. 9, Tab. 10).

*Tab. 9 Struktura výnosů společnosti AgroFarm spol. s r.o.
(upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)*

(v tis. Kč)	2014	2015	2016
Tržby za prodej zboží	0	0	0
Výkony	54 378	49 846	48 877
Tržby z prodeje DM a materiálu	1 322	594	995
Ostatní provozní výnosy	3 725	3 408	4 605
Převod provozních výnosů	0	0	0
Tržby z prodeje CP a podílů	0	0	0
Výnosy z DFM	336	299	327
Výnosy z KFM	0	0	0
Výnosy z přecenění CP a derivátů	0	0	0
Výnosové úroky	18	63	25
Ostatní finanční výnosy	1	0	0
Převod finančních výnosů	0	0	0
Mimořádné výnosy	1 130	1 059	0

VÝNOSY CELKEM	60 910	55 269	54 829
----------------------	---------------	---------------	---------------

Tab. 10 Vertikální a horizontální analýza výnosů společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2015/2014	2016/2015
Tržby za prodej zboží	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Výkony	89,28%	90,19%	89,14%	-8,33%	-1,94%
Tržby z prodeje DM a materiálu	2,17%	1,07%	1,81%	-55,07%	67,51%
Ostatní provozní výnosy	6,12%	6,17%	8,40%	-8,51%	35,12%
Převod provozních výnosů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Tržby z prodeje CP a podílů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Výnosy z DFM	0,55%	0,54%	0,60%	-11,01%	9,36%
Výnosy z KFM	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Výnosy z přecenění CP a derivátů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Výnosové úroky	0,03%	0,11%	0,05%	250,00%	-60,32%
Ostatní finanční výnosy	0,00%	0,00%	0,00%	-100,00%	0,00%
Převod finančních výnosů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Mimořádné výnosy	1,86%	1,92%	0,00%	-6,28%	-100,00%
VÝNOSY CELKEM	100,00%	100,00%	100,00%	-9,26%	-0,80%

Již na základě první z tabulek (Tab. 9) je zřejmé, že se jedná o výrobní společnost, neboť výnosová položka tržby za prodej zboží je ve všech analyzovaných letech nulová, a naopak položka výkony tvoří největší výnosy společnosti. Výkony zaujímají téměř 90 % ze všech výnosů, v roce 2015 dokonce mírně přes 90 %. Horizontální analýza však znázorňuje jejich každoroční pokles, nejprve o 8,33 %, další rok pak pouze o necelé 2 %.

Další, avšak méně významnější, výnosovou položkou jsou ostatní provozní výnosy, které průměrně tvoří 6,89 % výnosů. Třetí v pořadí významnou výnosovou položku tvoří tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, jejichž průměr na celkových výnosech činí 1,68 %. Ostatní výnosové položky jsou v letech 2014 – 2016 téměř nulové, jedná se o položky výnosy z DFM, výnosové úroky a ostatní finanční výnosy. Zbylé položky jsou v analyzovaných letech výhradně nulové. Výjimku tvoří mimořádné náklady, které se vyskytují v roce 2014 a taktéž v roce 2015. Od roku 2016 se již mimořádné náklady neevidují jako samostatná položka a vykazují se v rámci provozních nákladů, proto jsou v roce 2016 mimořádné náklady vykazovány v nulové výši.

6.3.2 Analýza nákladů

Na základě následujících tabulek (Tab. 11, Tab. 12) můžeme opět pozorovat významné a méně významné nákladové položky.

Tab. 11 Struktura nákladů společnosti AgroFarm spol. s r.o. (upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016
Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0	0
Výkonová spotřeba	33 147	31 276	32 291
Osobní náklady	14 827	14 968	15 071
Daně a poplatky	1 587	1 484	1 437
Odpisy DNM a DHM	2 468	1 595	1 643
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	496	156	403
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	305	149	-1 558
Ostatní provozní náklady	86	38	1 595
Převod provozních nákladů	0	0	0
Prodané CP a podíly	0	0	0
Náklady z finančního majetku	0	0	0
Náklady z přecenění CP a derivátů	0	0	0
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0	0
Nákladové úroky	3	0	0
Ostatní finanční náklady	230	255	283
Převod finančních nákladů	0	0	0
Daň z příjmů za běžnou činnost	1 475	0	699
Mimořádné náklady	1 069	0	0
Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0	0
Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0	0	0
NÁKLADY CELKEM	55 693	49 921	51 864

Tab. 12 Vertikální a horizontální analýza nákladů společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2015/2014	2016/2015
Náklady vynaložené na prodané zboží	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Výkonová spotřeba	59,52%	62,65%	62,26%	-5,64%	3,25%
Osobní náklady	26,62%	29,98%	29,06%	0,95%	0,69%
Daně a poplatky	2,85%	2,97%	2,77%	-6,49%	-3,17%
Odpisy DNM a DHM	4,43%	3,20%	3,17%	-35,37%	3,01%
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0,89%	0,31%	0,78%	-68,55%	158,33%
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	0,55%	0,30%	-3,00%	-51,15%	-1145,64%
Ostatní provozní náklady	0,15%	0,08%	3,08%	-55,81%	4097,37%
Převod provozních nákladů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Prodané CP a podíly	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Náklady z finančního majetku	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Náklady z přecenění CP a derivátů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Nákladové úroky	0,01%	0,00%	0,00%	-100,00%	0,00%
Ostatní finanční náklady	0,41%	0,51%	0,55%	10,87%	10,98%
Převod finančních nákladů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Daň z příjmů za běžnou činnost	2,65%	0,00%	1,35%	-100,00%	0,00%
Mimořádné náklady	1,92%	0,00%	0,00%	-100,00%	0,00%
Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
NÁKLADY CELKEM	100,00%	100,00%	100,00%	-10,36%	3,89%

Analýza nákladů je zpracována na základě výkazů zisku a ztrát v letech 2014 – 2016. Celkové náklady jsou součtem všech nákladových položek uvedených v daných výkazech. Nejvýznamnější nákladovou položkou tvoří výkonová spotřeba, a to s výší přes 30 milionů v každém analyzovaném roce. Obdobně jako u výnosů, lze i v daném případě soudit, že se jedná o výrobní společnost, což potvrzuje také nulová položka náklady vynaložené na pro-

dané zboží. Druhou významnou položkou jsou osobní náklady, které v průměru zaujímají 28,55 % nákladů a tvoří podstatně stabilní položku. Ostatní nákladové položky se pohybují v rozmezí 0 – 4,43 %.

Podrobnější analýza nákladů bude provedena v kapitole 7.

6.3.2.1 *Predikce nákladů*

V následující kapitole bude stanovena predikce nákladů pro rok 2017 a také potvrzena, případně vyvrácena, stanovená výchozí hypotéza.

Následující nulová (H0) a alternativní (H1) hypotéza pro odhad nákladů roku 2017 zní následovně:

- H0: náklady roku 2017 budou vykazovat vyšší hodnotu než náklady předchozího roku, tedy náklady roku 2016,
- H1: náklady roku 2017 nebudou vykazovat vyšší hodnotu než náklady předchozího roku, tedy náklady roku 2016.

Následující tabulka (Tab. 13) udává celkové náklady v rozmezí let 2013 – 2016. Pomocí trendové analýzy, využitím funkce Lintrend, je v tabulce naznačen také předpokládaný vývoj celkových nákladů roku 2017.

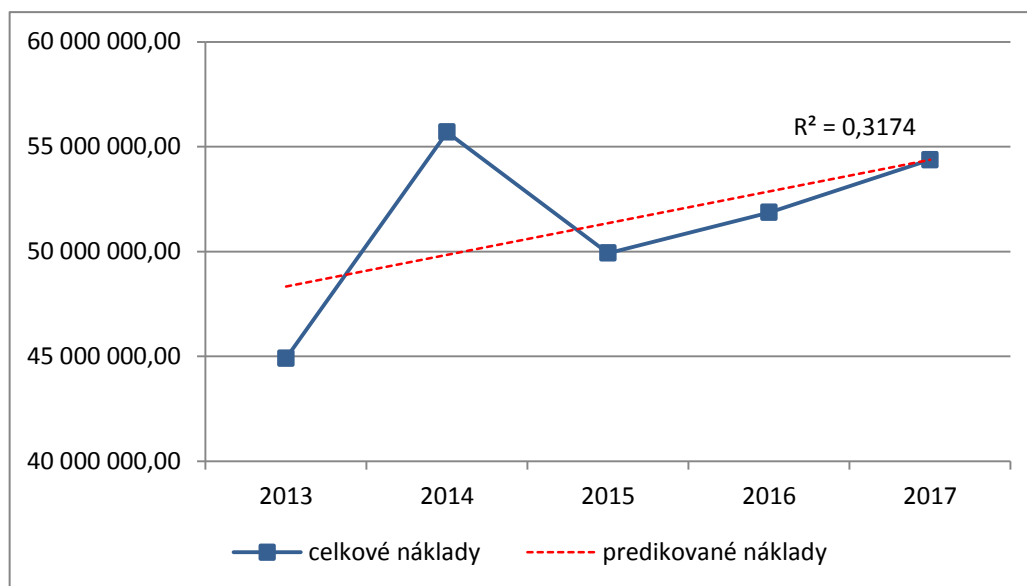
Tab. 13 Predikce celkových nákladů pro rok 2017 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Rok	Celkové náklady
2013	44 908 000,00
2014	55 693 000,00
2015	49 921 000,00
2016	51 864 000,00
2017	54 370 500,00

Z uvedených dat vyplývá, že náklady letošního roku by měly vzrůst přibližně o 2,5 milionu Kč, a to až na hodnotu převyšující 54 milionů Kč.

Předpokládaný vývoj celkových nákladů roku 2017 zobrazuje také obrázek (Obr. 12). Jednotlivé roky jsou vyznačeny na vodorovné ose, celkové náklady v jednotlivých letech pak představuje osa svislá. Obrázek dále znázorňuje hodnotu spolehlivosti, která dosahuje výše pouhých 31,74 %. Podstatně nízká hodnota spolehlivosti je způsobena také malým počtem

východích dat, neboť při vyšším počtu dat by také hodnota spolehlivosti vykazovala vyšší procento. Také je však nutné podotknout, že se společnost zabývá jak rostlinnou výrobou, tak zakázkovou kovovýrobou, což znamená, že stanovení odhadu budoucích nákladů je v dané společnosti složitý proces, neboť společnost nedovede odhadnout výnosnost plodin v rámci rostlinné výroby, ani počet zakázek, jejich velikost a celkové náklady na zakázky v rámci zakázkové kovovýroby v jednotlivých letech.



Obr. 12 Predikce celkových nákladů pro rok 2017 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

I přes nízkou hladinu spolehlivosti je však na základě výpočtu trendové funkce potvrzena stanovená nulová hypotéza předvídající vzrůst celkových nákladů v roce 2017.

6.3.3 Analýza výsledku hospodaření

Vertikální a horizontální analýzu výsledku hospodaření v běžném účetním období, tedy výsledku hospodaření po zdanění, bylo možné v tabulce (Tab. 8). Následující tabulka (Tab. 14) nezobrazuje vertikální a horizontální analýzu, pouze uvádí jednotlivé výsledky hospodaření. Ty jsou rozlišovány v rámci finančního účetnictví na výsledky hospodaření provozní, finanční a do konce roku 2015 také mimořádné. Tabulka dále uvádí výsledek hospodaření před zdaněním a po zdanění. V prvním řádku tabulky je uvedena také přidaná hodnota. Tato veličina udává oceněnou část výroby vytvořenou podnikem, tedy hodnotu, kterou podnik přidá danému výkonu, a je tvořena součtem obchodní marže s výkony, od něhož je dále odečtena výkonová spotřeba. V analyzované společnosti však přidanou

hodnotu tvoří pouze rozdíl mezi výkony a výkonovou spotřebou, neboť hodnota obchodní marže je ve sledovaných letech nulová.

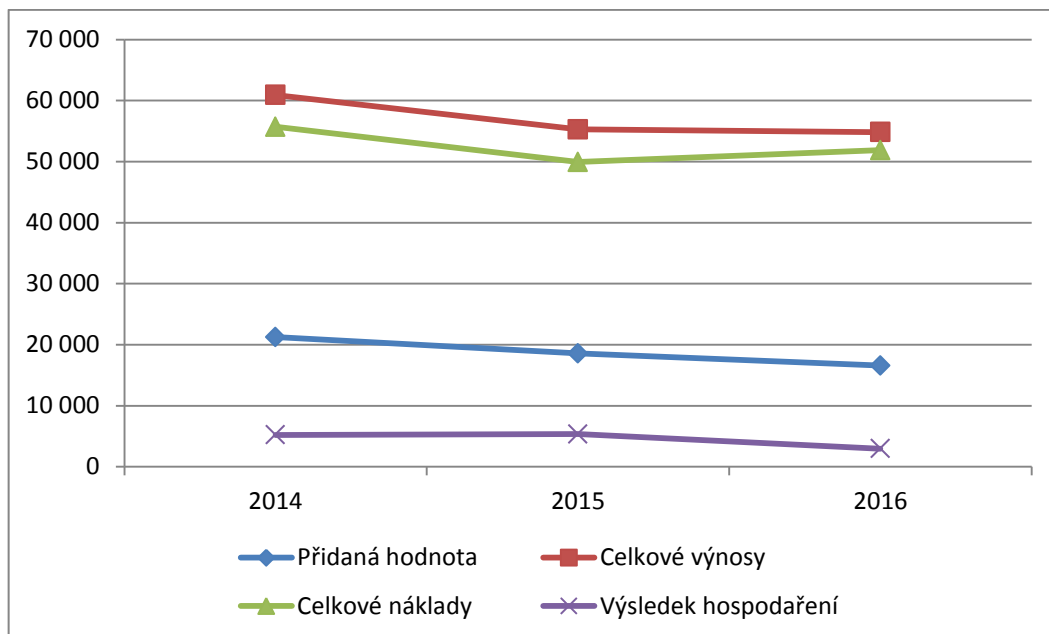
Tab. 14 Jednotlivé výsledky hospodaření společnosti AgroFarm spol. s r.o. v letech 2014 – 2016 (upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 - 2015)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016
Přidaná hodnota	21 231	18 570	16 586
Provozní VH	6 509	4 182	3 595
Finanční VH	122	107	69
Mimořádný VH	61	1 059	0
VH před zdaněním	6 692	5 348	3 664
VH po zdanění	5 217	5 348	2 965

U provozního výsledku hospodaření můžeme pozorovat každoročně nižší hodnotu. Jelikož provozní výsledek hospodaření zaujímá průměrně 90 % z celkového výsledku hospodaření, snižuje se každoročně také celkový výsledek hospodaření, který je tvořen součtem provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření.

Mimořádný výsledek hospodaření můžeme pozorovat v letech 2014 a 2015, v zásadní výši pak pouze v roce 2015. Jak bylo možné vidět z předchozích analýz, v roce 2014 společnost nevykazovala pouze mimořádné náklady, ale také mimořádní výnosy, ty společně tvoří zmíněný mimořádný výsledek hospodaření. V roce 2015 však společnost vykazovala pouze mimořádné výnosy a celkový mimořádný výsledek hospodaření činil 1,059 milionů Kč. Tato mimořádná položka společnosti značně prospěla, neboť celková výše mimořádného výsledku hospodaření činila v roce 2015 téměř 20 % z celkového výsledku hospodaření před zdaněním. V loňském roce společnost nevykazovala žádné mimořádné položky, neboť jak mimořádné náklady, tak mimořádné výnosy již byly v daném roce evidovány v rámci provozního výsledku hospodaření.

Průběh výnosů, nákladů, výsledku hospodaření a přidané hodnoty v letech 2014 – 2016 přehledněji znázorňuje následující obrázek (Obr. 13).



Obr. 13 Vývoj výnosů, nákladů, výsledku hospodaření a přidané hodnoty v letech 2014 – 2016 (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Jak bylo uvedeno v teoretické části práce, abychom mohli náklady řídit, musíme je nejprve poznat a umět dále klasifikovat. Následující kapitola se tedy bude zabývat analýzou nákladů ve sledované společnosti.

Jednotlivé nákladové položky společnosti AgroFarm spol. s r.o. již byly analyzovány v kapitole 6.3, kde byla provedena vertikální a horizontální analýza nejen nákladů, ale také výnosů a výsledku hospodaření. Tato analýza byla provedena na základě výkazů zisku a ztráty v rámci předchozích tří let, tedy za roky 2014, 2015 a 2016.

Následující kapitola se podrobněji zaměří na analýzu nákladů společnosti. Jednotlivé poznatky budou zpracovány na základě hlavních účetních knih poskytnutých danou společností. Analýza nákladů se bude týkat jak celé společnosti, tak vybraného střediska této společnosti. Jednotlivá data uvedená v kapitole 7 a 8 budou reprezentovat rok 2015, neboť v rámci sestavení nákladové kalkulace konkrétní zakázky v 8. kapitole budou zapotřebí právě data reprezentující tento rok, tedy rok 2015.

7.1 Druhové členění nákladů

Společnost AgroFarm spol. s r.o. využívá členění nákladů v rámci finančního účetnictví, které člení náklady na provozní, finanční a mimořádné. Členění nákladů v rámci finančního účetnictví je zpracováno na základě druhového třídění nákladů, tedy podle jednotlivých nákladových druhů, a odpovídá tedy na otázku, jaké nákladové druhy byly spotřebovány. Zároveň se dané členění používá při zpracování výsledku hospodaření v základním finančním výkazu, jímž je výsledek zisku a ztráty.

Jednotlivé nákladové druhy jsou ve finančním účetnictví evidovány pod účtovou třídou číslo 5 – Náklady. Nákladové druhy jsou dále členěny do syntetických a analytických účtů. Přehled nákladových druhů uvádí následující tabulka (Tab. 15).

Tab. 15 Přehled nákladových položek společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Účtová skupina	Syntetický účet	Nákladová položka	Náklady (v Kč)	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	26 259 956,98	52,60%
	501	<i>Spotřeba materiálu</i>	24 956 175,76	49,99%
	502	<i>Spotřeba energie</i>	1 303 781,22	2,61%

51		Služby	5 015 558,60	10,05%
	511	<i>Opravy a udržování</i>	786 846,26	1,58%
	512	<i>Cestovné tuzemské</i>	158 226,00	0,32%
	518	<i>Služby</i>	4 070 486,34	8,15%
52		Osobní náklady	14 968 950,00	29,98%
	521	<i>Mzdové náklady</i>	11 199 434,00	22,43%
	524	<i>Zákonné sociální pojištění</i>	3 673 351,00	7,36%
	527	<i>Zákonné sociální náklady</i>	96 165,00	0,19%
53		Daně a poplatky	1 483 899,93	2,97%
	531	<i>Daň silniční</i>	32 100,00	0,06%
	532	<i>Daň z nemovitostí</i>	1 325 935,00	2,66%
	538	<i>Ostatní daně</i>	125 864,93	0,25%
54		Jiné provozní náklady	194 521,02	0,39%
	542	<i>Prodaný materiál v NC</i>	156 417,79	0,31%
	543	<i>Dary</i>	22 000,00	0,04%
	544	<i>Smluvní pokuty a penále</i>	508,00	0,00%
	545	<i>Ostatní pokuty a penále</i>	3 074,00	0,01%
	546	<i>Odpis pohledávky – daňově neuznané</i>	12 520,40	0,03%
	548	<i>Ostatní provozní náklady</i>	0,83	0,00%
55		Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	1 743 490,00	3,49%
	551	<i>Odpisy ve výši daňově uznaných nákladů</i>	1 594 753,00	3,19%
	558	<i>Tvorba zákonných opravných položek</i>	148 737,00	0,30%
56		Finanční náklady	255 215,29	0,51%
	563	<i>Kurzové ztráty</i>	9 910,16	0,02%
	568	<i>Ostatní finanční náklady - pojistné</i>	245 305,13	0,49%
		NÁKLADY CELKEM	49 921 591,82	100,00%

Tabulka uvádí přehled jednotlivých nákladových položek společnosti AgroFarm spol. s r.o. a je zpracována na základě interních materiálů společnosti za rok 2015. V tabulce je možné vidět nejen částku uvedených nákladových položek, ale také jejich procentuální podíl na celkových nákladech společnosti v daném roce. Celkové náklady společnosti činí za rok 2015 necelých 50 milionů Kč. Z těchto nákladů patří mezi nejvýznamnější nákladové položky spotřebované nákupy s celkovou výší větší než 26 milionů Kč. V procentním vyjádření činí tato položka 52,6 % z celkových nákladů společnosti. Druhou nejvýznamnější

nákladovou položkou jsou osobní náklady s celkovou výší necelých 15 milionů Kč a služby, které zaujímají 10,05 % z celkových nákladů a jejich výše činí více než 5 milionů Kč. Veškeré významné položky nacházejí své uplatnění v provozní oblasti společnosti. Mezi finanční položky se řadí pouze kurzové ztráty a ostatní finanční náklady ve formě pojistného, přičemž výše finančních nákladů zaujímá pouze 0,51 % z celkových nákladů společnosti. Mimořádné náklady se v roce 2015 nevyskytují.

Tabulka člení nákladové položky na základě účtových skupin, které dále třídí na syntetické účty. Jednotlivé syntetické účty společnost dále eviduje podle analytické účetní evidence. Vybrané syntetické účty a jejich následné členění do analytických účtů uvádí další tabulka (Tab. 16).

Tab. 16 Vybrané položky nákladové analytické evidence (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Syntetický účet	Nákladová položka	Analytická evidence nákladových položek
501	Spotřeba materiálu	Spotřeba základního materiálu, nakoupená osiva, nakoupená hnojiva, nakoupené chemikálie, nakoupené železo, nakoupený ostatní materiál, spotřeba PHM, nedaňové náklady
502	Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie, spotřeba plynu, spotřeba vody
518	Služby	Služby, nájemné, ostatní služby, služby – školení

Z tabulky vyplývá, že analytická evidence nákladů se týká převážně položek spotřeby materiálu, spotřeby energie a služeb.

Za zmínku stojí spotřeba základního materiálu. Tato analytická položka obsahuje veškerý základní materiál týkající se jak výroby, tak administrativní činnosti. Základní provozní materiál zahrnuje ruční nářadí, brusné kotouče, elektrody a další elektromateriály a také pracovní oděvy včetně ochranných pomůcek. Za základní materiál potřebný v rámci administrativy se považují veškeré kancelářské pomůcky včetně výpočetní techniky.

Syntetický účet služby zahrnuje v rámci analytické evidence služby, nájemné, ostatní služby a služby – školení. Služby a ostatní služby zahrnují především služby, které si společnost nechává zpracovat u jiných firem. V roce 2016 je již tato položka sloučena pod jednotný název ostatní služby. Nájemné v podstatě spadá pod výrobní náklady, neboť zahrnuje nájemné za plynové láhve používané ve výrobě. Poslední položka daného syntetického

účtu služby – školení představuje BOZP veškerých zaměstnanců, školení řidičů nebo nej-
různější revize.

7.2 Členění nákladů v rámci středisek

V rámci společnosti se rozlišují také jednotlivá střediska. Společnost každoročně sestavuje finanční výkazy, tedy rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Každý z výkazů se sestavuje souhrnně za celý podnik. V rámci jednotlivých středisek pak společnost sestavuje další dva výkazy zisku a ztráty. Jeden výkaz za středisko rostlinná výroba, druhý za středisko kovovýroby. V rámci interního řízení společnost sestavuje ještě jeden další výkaz zisku a ztráty, konkrétně za režijní středisko.

Tab. 17 Rozdělení středisek společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Středisko	Označení střediska
Rostlinná výroba	10
Kovovýroba	30
Režie	50

V rámci této práce nás bude zajímat převážně středisko 30 – Kovovýroba. Nákladové položky daného střediska a jejich procentuální podíl na celkových nákladech tohoto střediska jsou uvedeny v tabulce (Tab. 18).

Tab. 18 Přehled nákladových položek střediska 30 – Kovovýroba společnosti Agro-Farm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Účtová skupina	Syntetický účet	Nákladová položka	Náklady (v Kč)	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	18 306 618,30	51,08%
	501	<i>Spotřeba materiálu</i>	17 090 906,23	47,69%
	502	<i>Spotřeba energie</i>	1 215 712,07	3,39%
51		Služby	3 040 643,82	8,48%
	511	<i>Opravy a udržování</i>	306 852,83	0,86%
	512	<i>Cestovné tuzemské</i>	158 226,00	0,44%
	518	<i>Služby</i>	2 575 564,99	7,19%
52		Osobní náklady	13 224 120,00	36,90%
	521	<i>Mzdové náklady</i>	9 842 304,00	27,46%
	524	<i>Zákonné sociální pojištění</i>	3 285 651,00	9,17%
	527	<i>Zákonné sociální náklady</i>	96 165,00	0,27%

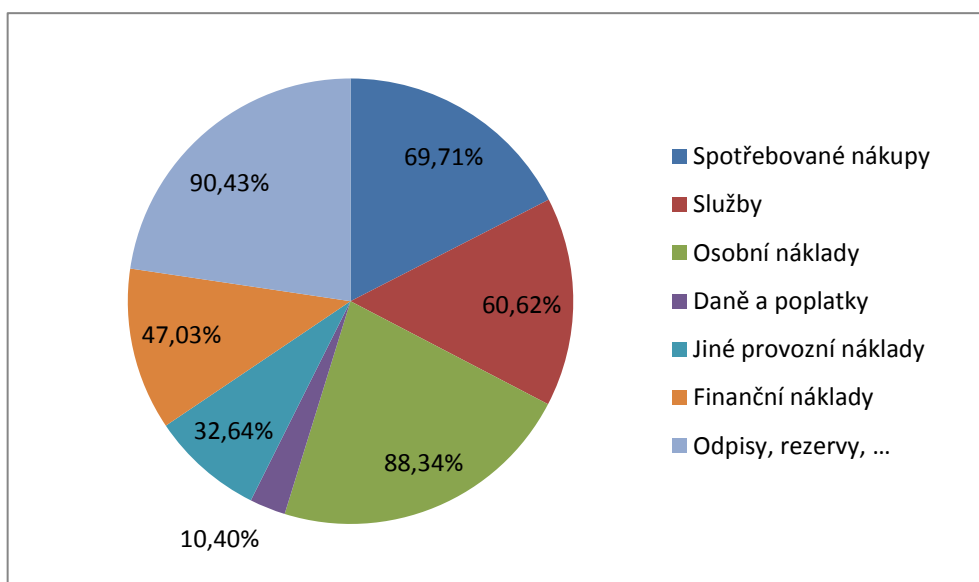
53		Daně a poplatky	154 354,93	0,43%
	531	<i>Daň silniční</i>	32 100,00	0,09%
	532	<i>Daň z nemovitostí</i>	0,00	0,00%
	538	<i>Ostatní daně</i>	122 254,93	0,34%
54		Jiné provozní náklady	63 500,79	0,18%
	542	<i>Prodaný materiál v NC</i>	62 700,79	0,17%
	543	<i>Dary</i>	0,00	0,00%
	544	<i>Smluvní pokuty a penále</i>	0,00	0,00%
	545	<i>Ostatní pokuty a penále</i>	800,00	0,00%
	546	<i>Odpis pohledávky – daňově neuznané</i>	0,00	0,00%
	548	<i>Ostatní provozní náklady</i>	0,00	0,00%
55		Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	819 984,00	2,29%
	551	<i>Odpisy ve výši daňově uznaných nákladů</i>	671 247,00	1,87%
	558	<i>Tvorba zákonných opravných položek</i>	148 737,00	0,42%
56		Finanční náklady	230 803,71	0,64%
	563	<i>Kurzové ztráty</i>	8 193,71	0,02%
	568	<i>Ostatní finanční náklady - pojistné</i>	222 610,00	0,62%
		NÁKLADY CELKEM	35 840 025,55	100,00%

Tabulka uvádí nákladové položky střediska 30 – Kovovýroba za rok 2015. V posledním sloupci tabulky je možné vidět vertikální analýzu nákladových položek, tedy procentuální vyjádření těchto položek na celkových nákladech daného střediska. V rámci střediska kovovýroby patří mezi nejvýznamnější nákladové položky taktéž spotřebované nákupy, osobní náklady, a na třetí pozici služby. Spotřebované nákupy činí více než 18 milionů Kč, v procentuálním vyjádření pak 51,08 %. Osobní náklady tvoří téměř 37 % z celkových střediskových nákladů a služby činí v souhrnu více než 3 miliony Kč.

V rámci uvedené analytické evidence nákladových položek (Tab. 16) jsou pro středisko kovovýroby významné položky nakoupené železo a spotřeba pohonných hmot, pro které jsou v rámci spotřeby materiálu evidovány samostatné účty. Významnou položkou je také spotřeba základního materiálu.

Podíl nákladů střediska na celkových nákladech společnosti v roce 2015 pak uvádí následující obrázek (Obr. 14). Obrázek uvádí vybrané účtové skupiny nákladů. Uvedená data

reprezentují podíl vybraných nákladů střediska na celkových nákladech společnosti. Nejedná se však o vertikální analýzu, ale o procentuální zastoupení jednotlivých nákladových položek taktéž na těchto položkách, které však reprezentují celou společnost. Jinými slovy se jedná o to, kolik procent z každé nákladové položky v rámci celé společnosti vykazuje středisko kovovýroby. V rámci spotřebovaných nákupů zaujímá středisko kovovýroby téměř 70 % nákladů z celkových 26,259 milionů Kč. V rámci služeb středisko zaujímá téměř 61 % těchto nákladů a osobní náklady, které v daném středisku činí více než 13 milionů Kč, tvoří téměř 88,5 % z celkových osobních nákladů společnosti. Pozoruhodná je také položka účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti, která v rámci střediska kovovýroby zaujímá 90,43 % z celkových nákladů dané položky, které vykazuje společnost jako celek.



Obr. 14 Podíl vybraných nákladů střediska na celkových nákladech společnosti (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

V úvodu praktické části práce bylo zmíněno, že se středisko kovovýroby podílí na dvou třetinách z celkového obrátu firmy. Totéž potvrzuje také fakt, že celkové náklady daného střediska činí 71,79 % z celkových nákladů dané společnosti. Danému souhrnu nákladů odpovídají také adekvátní výnosy. Výnosy střediska v roce 2015 činily téměř 36,5 milionů Kč, což je v porovnání s celkovými výnosy společnosti necelých 66 %. Výsledek hospodaření střediska 30 včetně celkových nákladů a celkových výnosů střediska zobrazuje tabulka (Tab. 19).

*Tab. 19 Výsledek hospodaření střediska kovovýroby
za rok 2015 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)*

Výsledek hospodaření střediska kovovýroby	
Celkové výnosy střediska	36 321 348,70
Celkové náklady střediska	35 840 025,55
Výsledek hospodaření	481 323,15

8 ANALÝZA SOUČASNÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

V kapitole analýza současného řízení nákladů bude popsán současný systém nákladového řízení ve společnosti. Dále bude vybrána konkrétní zakázka, která bude popsána a následně podrobena nákladové kalkulaci.

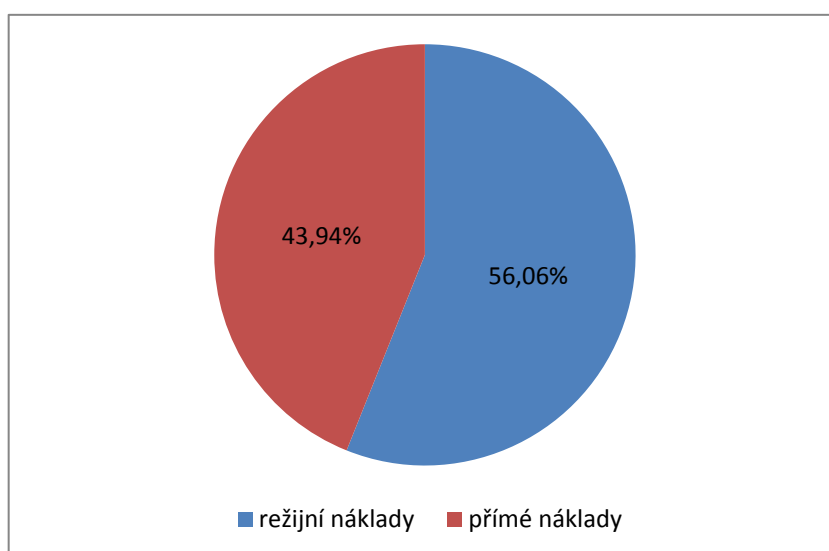
V kapitole 7.2 byla uvedena tabulka (Tab. 17) rozdělující střediska společnosti na středisko kovovýroby, středisko rostlinné výroby a středisko režijní. Společnost v rámci interního řízení zpracovává výkaz zisku a ztráty týkající se režijních nákladů a k nim odpovídajících výnosů. Z toho vyplývá, že společnost zkoumá náklady ve vztahu ke konkrétní jednici výkonu a náklady třídí na jednicové, v praxi také označované jako přímé, a režijní náklady. Daný výkaz je zpracován také za středisko kovovýroby, kterému se tato práce bude nadále věnovat. Klasifikaci přímých a režijních nákladů v rámci střediska 30 popisuje následující tabulka (Tab. 20).

Tab. 20 Rozdělení nákladů střediska kovovýroby na přímé a režijní (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Nákladová položka	Režijní náklady (v Kč)	Podíl režijních nákladů (v %)	Přímé náklady (v Kč)	Podíl přímých nákladů (v %)
Spotřebované nákupy	4 789 035,04	26,16%	13 517 583,26	73,84%
<i>Spotřeba materiálu</i>	3 574 122,97	20,91%	13 516 783,26	79,09%
<i>Spotřeba energie</i>	1 214 912,07	99,93%	800,00	0,07%
Služby	828 843,43	27,26%	2 211 800,39	72,74%
<i>Opravy a udržování</i>	76 785,85	25,02%	230 066,98	74,98%
<i>Cestovné tuzemské</i>	138 597,00	87,59%	19 629,00	12,41%
<i>Služby</i>	613 460,58	23,82%	1 962 104,41	76,18%
Osobní náklady	13 224 120,00	100,00%	0,00	0,00%
<i>Mzdové náklady</i>	9 842 304,00	100,00%	0,00	0,00%
<i>Zákonné sociální pojištění</i>	3 285 651,00	100,00%	0,00	0,00%
<i>Zákonné sociální náklady</i>	96 165,00	100,00%	0,00	0,00%
Daně a poplatky	146 764,93	95,08%	7 590,00	4,92%
<i>Daň silniční</i>	32 100,00	100,00%	0,00	0,00%
<i>Daň z nemovitostí</i>	0,00	0,00%	0,00	0,00%
<i>Ostatní daně</i>	114 664,93	93,79%	7 590,00	6,21%
Jiné provozní náklady	63 500,79	100,00%	0,00	0,00%
<i>Prodaný materiál v NC</i>	62 700,79	100,00%	0,00	0,00%
<i>Dary</i>	0,00	0,00%	0,00	0,00%

<i>Smluvní pokuty a penále</i>	0,00	0,00%	0,00	0,00%
<i>Ostatní pokuty a penále</i>	800,00	100,00%	0,00	0,00%
<i>Odpis pohledávky – daňově neuznané</i>	0,00	0,00%	0,00	0,00%
<i>Ostatní provozní náklady</i>	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	819 984,00	100,00%	0,00	0,00%
<i>Odpisy ve výši daňově uznaných nákladů</i>	671 247,00	100,00%	0,00	0,00%
<i>Tvorba zákonných opravných položek</i>	148 737,00	100,00%	0,00	0,00%
Finanční náklady	220 127,71	95,37%	10 676,00	4,63%
<i>Kurzové ztráty</i>	8 193,71	100,00%	0,00	0,00%
<i>Ostatní finanční náklady - pojistné</i>	211 934,00	95,20%	10 676,00	4,80%
NÁKLADY CELKEM	20 092 375,90	56,06%	15 747 649,65	43,94%

Samotné náklady střediska za rok 2015 bylo možné vidět v tabulce (Tab. 18). Tabulka (Tab. 20) uvádí rozdělení daných nákladových položek z předcházející analýzy na náklady režijní a přímé, zároveň zobrazuje podíl jak režijních, tak přímých nákladů na nákladových položkách daného střediska. Celkový podíl přímých a režijních nákladů střediska pak přehledněji vyjadřuje následující obrázek (Obr. 15).



Obr. 15 Podíl přímých a režijních nákladů střediska (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Režijní náklady tvoří větší polovinu z celkových nákladů střediska, konkrétně zaujímají 56,06 %. Zbylých 43,94 % patří přímým nákladům. Číselný rozdíl mezi režijními a přímými náklady střediska udává hodnota 4,344 milionu Kč. Nejvýznamnější nákladová položka, tedy spotřebované nákupy, je téměř ze 74 % tvořena přímými náklady. To samé lze říci také o službách, kde přímé náklady zaujímají necelých 73 %. Osobní náklady jsou v celé své výši tvořeny režijními náklady. Přímé náklady nákladové položky daně a poplatky činí necelých 5 %, zbylá část je tvořena režijními náklady. Ostatní položky, jako jiné provozní náklady a odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti jsou čistě režijní, neboť celých 100 % u každé z těchto položek náleží režijním nákladům. Finanční náklady jsou pak režijní částí nákladů tvořeny z 95,37 %.

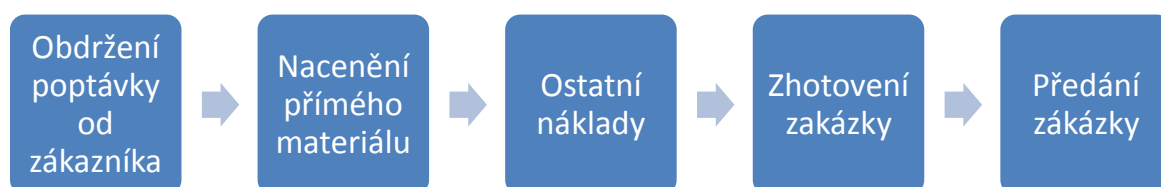
8.1 Kalkulace na zakázku

Společnost AgroFarm spol. s r.o. se zabývá zakázkovou výrobou. Ke každé zakázce přistupuje individuálně, proto také tvorba kalkulací a oceňování zakázek je pro daný typ výroby specifický.

V rámci této kapitoly bude vysvětleno, jakým způsobem probíhá zakázka a jakým způsobem dochází k ocenění přímých a stanovení režijních nákladů zakázky. Následně bude vybrána konkrétní zakázka, která bude konkrétním příkladem stanovení nákladové kalkule.

8.1.1 Průběh zakázky

Nyní bude vysvětlen obecný průběh zakázky ve společnosti včetně ocenění dané zakázky, tedy nákladové kalkule. Průběh zakázky znázorňuje obrázek (Obr. 16).



Obr. 16 Průběh zakázky ve společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

8.1.1.1 Obdržení poptávky od zákazníka

Společnost nejprve obdrží poptávku od zákazníka. Zákazník obvykle poptává zhotovení konkrétní zakázky na základě jím poskytnuté dokumentace k danému výrobku.

8.1.1.2 Nacení přímého materiálu

Druhý krok spočívá v nacenění této poptávky. Nákupčí společnosti, který má na starosti právě kalkulace přímého materiálu, nejprve zhotoví soupis materiálu na základě zaslané dokumentace k finálnímu výrobku. Na základě soupisu materiálu následně proběhne ocenění potřebného materiálu. Tím zjistíme, kolik bude stát materiál na danou poptávku, tedy přímý materiál. Přímý materiál je jedinou položkou spadající pod přímé náklady, ostatní nákladové položky jsou vůči zakázce považovány za režijní.

8.1.1.3 Ostatní náklady

V dalším postupovém kroku zbývá zjistit zbylé náklady na zakázku. Jedná se o všechny ostatní náklady připadající na zakázku. Tato skupina nákladů zahrnuje jak náklady mzdové, tak náklady režijní. Zjištěné náklady jsou následně přičteny k nákladům na přímý materiál. Tato výsledná suma je následně předložena zákazníkovi jako cenová nabídka, tedy cena zakázky. Stanovení režijních nákladů bude blíže vysvětleno v kapitole 8.1.2.

8.1.1.4 Zhotovení zakázky

Pokud zákazník s danou cenou souhlasí, dojde ke zhotovení požadované zakázky.

8.1.1.5 Předání zakázky

Po zhotovení zakázky je finální výrobek předán zákazníkovi. Ve většině případů dopraví společnost výrobek přímo zákazníkovi. Společnost vlastní nákladní automobil na přepravu výrobků vážících do 7,5 tuny, je-li však zakázka větších rozměrů, společnost sjedná externí dopravu.

8.1.2 Stanovení režijních nákladů

Společnost v rámci řízení nákladů využívá členění nákladů na přímé a nepřímé, jinak také režijní. Již bylo řečeno, že přímé náklady zahrnují pouze přímý materiál připadající na zho-

tovení konkrétní zakázky. Tento přímý materiál je kalkulován na základě vytvořeného soupisu materiálu. Přiřazení režijních nákladů konkrétní zakázce je však o něco složitější.

Společnost považuje veškeré náklady kromě přímého materiálu za režijní. Režijní náklady střediska tedy zahrnují všechny ostatní nákladové položky celého střediska, a to včetně mezd. Pro stanovení nákladové kalkulace se tedy musí režijní náklady určitým přepočtem dostat k dané zakázce a přičíst k přímým nákladům. Tento přepočet probíhá na základě stanovení tzv. režijní sazby. Režijní náklady jsou pak ke konkrétní zakázce přiřazeny na základě pracovního fondu střediska a odpracovaných hodin na dané zakázce.

Společnost tedy pro sestavení nákladové kalkulace využívá přírážkovou metodu kalkulace, kdy jednotlivé režijní náklady rozvrhne na základě určité rozvrhové základny, jíž jsou odpracované hodiny střediska neboli pracovní fond. Jak režijní náklady, tak pracovní fond střediska vychází z údajů za rok předcházející zhotovení zakázky. Společnost totiž rozvrhuje celkové roční náklady střediska, a proto vychází z předchozího roku, neboť v roce zhotovení zakázky ještě nejsou známy celkové roční režijní náklady. Na stejném principu funguje také stanovení rozvrhové základny. Pracovní fond střediska tedy také vychází z údajů za rok předcházející dané zakázce.

Pro přiřazení režijních nákladů konkrétní zakázce je ještě zapotřebí určit pracovní fond této zakázky. Pracovní fond zakázky společnost určuje odhadem na základě zkušeností s jednotlivými výrobními operacemi. Stanovený pracovní fond se poté vynásobí s vypočtenou režijní sazbou, výsledná hodnota představuje režijní náklady dané zakázky.

8.1.3 Pracovní fond

Pracovní fond společnosti zahrnuje veškeré odpracované hodiny v součtu za celý rok. V rámci konkrétního střediska, v daném případě střediska kovovýroby, tento pojem vystihuje souhrn odpracovaných hodin právě v rámci daného střediska. Pracovní fond střediska rozlišuje následující kategorie.

8.1.3.1 Fakturační hodiny

Fakturační hodiny zahrnují počet hodin v součtu za celý rok, v rámci kterých probíhají práce na konkrétních zakázkách.

8.1.3.2 Dílenské režie

Pracovní fond dílenských režii zahrnuje v hodinách vyjádřené veškeré opravy probíhající na dílně, například opravy vysokozdvizných vozíků, jeřábů nebo nákladních automobilů, ale také veškeré opravy strojního vybavení a ručního nářadí potřebného pro zhotovení zakázek.

8.1.3.3 Pracovní fond pro rostlinnou výrobu

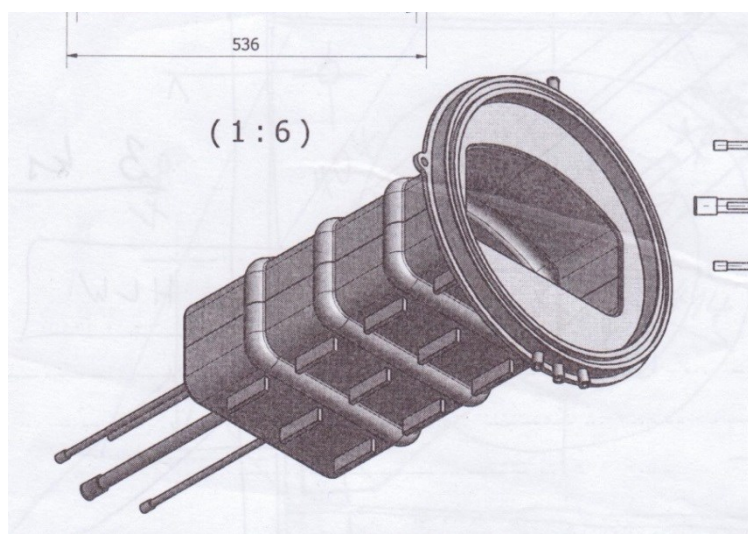
V rámci střediska kovovýroby probíhají také nejrůznější opravy pro středisko rostlinné výroby. V dílnách střediska kovovýroby tedy dochází také k opravám například traktorů či kombajnů pro středisko 10 – Rostlinná výroba.

8.1.4 Konkrétní zakázka

Pro zpracování diplomové práce byly firmou poskytnuty údaje k následujícímu typu zakázky. Zakázka bude dále popsána a také na ní bude aplikován postup nákladové kalkulace.

8.1.4.1 Popis zakázky

Výrobek dané zakázky zobrazuje obrázek (Obr. 17). Výrobek této konkrétní zakázky lze charakterizovat jako určitý druh pece. Pece se vyrábí různých typů a velikostí. Daný výrobek se pak využívá pro nejrůznější plastové komponenty, například plastová světla, kterým se pod vlivem vysoké teploty pece zvyšují užité vlastnosti jako pevnost či pružnost.



Obr. 17 Vyráběná pec (Interní zdroje)

8.1.4.2 Přímé náklady

K vyhotovení zakázky byl společností sestaven soupis materiálu (Tab. 21).

Tab. 21 Soupis materiálu vybrané zakázky (upraveno podle Interní zdroje)

POČET KUSŮ	JEDNOTKA	NÁZEV - ROZMĚR
12	ks	Plech spodní podélný
4	ks	Výztuha pracovní nádoby PKRC 55
1	ks	Návarek závitový vnitřní G1/2 (nerez)
1	ks	S- Trubka TR KR 20x1,5-335
3	ks	S- Trubka TR KR 10x2-320
2	ks	Návarek závitový
1	ks	Příruba nádoby komplet
1	ks	Záda nádoby
1	ks	Plášť nádoby dolní
1	ks	Plášť nádoby horní

Soupis materiálu zobrazuje názvy potřebných materiálů, včetně počtu daného materiálu a jednotky. Ze soupisu materiálu je patrné, že se jedná převážně o plechové součásti, pro které společnost eviduje samostatný analytický nákladový účet. Na základě soupisu potřebného materiálu dochází k ocenění daného materiálu, jedná se o přímý materiál, a tedy celkové přímé náklady. Kalkulaci přímého materiálu na zhotovení dané zakázky uvádí tabulka (Tab. 22).

Tab. 22 Kalkulace přímého materiálu vybrané zakázky (upraveno podle Interní zdroje)

Syntetický účet	Nákladová položka přímého materiálu	Cena materiálu (v Kč)
501	plech	22 101,00
501	čtverc. ocel, plechy	5 346,00
518	soustruž. příruby	2 560,00
	PŘÍMÝ MATERIÁL CELKEM	30 007,00

Celkový přímý materiál vybrané zakázky sčítá syntetické účty 501 – Spotřeba materiálu a 518 – Služby. Celková suma činí 30 007 Kč.

8.1.4.3 Režijní náklady

Přřazení režijních nákladů dané zakázce vychází z rozvržení celkových režijních nákladů střediska, respektive z celkového režijního výsledku hospodaření, to znamená z rozdílu mezi režijními výnosy a režijními náklady. Již bylo zmíněno, že pro zakázky vyráběné v určitém roce, předchází přřazení režijních nákladů předchozího roku. Jelikož vybraná zakázka byla zhotovena v roce 2016, bude stanovení režijní sazby vycházet z celkových režijních nákladů střediska, nebo přesněji z celkového režijního výsledku hospodaření daného střediska, za rok 2015. Režijní hospodářský výsledek předcházející rozvržení režijních nákladů dané zakázce činí na základě společností předložených informací 19 828 560,78 Kč. Výslednou hodnotu společnost vykazuje s minusovým znaménkem, neboť režijní náklady převyšují výnosové položky, které zahrnují pouze tržby z prodeje služeb a tržby z prodeje materiálu. Tyto výnosové položky se nevztahují přímo k zakázce, ale pouze vylepšují režijní hospodářský výsledek daného střediska tvořen jinak pouze z režijních nákladů. Společnost vychází z rozvržení nikoliv čistě režijních nákladů, ale právě režijního výsledku hospodaření z důvodu rozvržení veškerých režijních položek daným zakázkám až do nulové výše. Společnost totiž nechce zakázkám přřazovat zisk, který by získala rozvržením pouze režijních nákladů, ale chce znát skutečné náklady plynoucí právě z režijních položek.

8.1.4.4 Pracovní fond střediska

Taktéž pracovní fond, na základě kterého se stanovuje režijní sazba, vychází z počtu odpracovaných hodin střediska přecházejících roku zhotovení zakázky. Pracovní fond střediska, jak již bylo uvedeno, sčítá fakturační hodiny, dílenské režie a pracovní fond pro rostlinnou výrobu. Celkový pracovní fond střediska pak zobrazuje následující tabulka (Tab. 23). Pro zakázky však společnost využívá pracovní fond fakturačních hodin v součtu s pracovním fondem pro rostlinnou výrobu. Pracovní fond pro zakázky zhotovené v roce 2016 činí 53 698 hodin.

Tab. 23 Pracovní fond střediska kovovýroby (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Pracovní fond střediska kovovýroby (v hod.)	
Fakturační hodiny	53 333
Dílenské režie	3 651
Pracovní fond pro rostlinnou výrobu	365

CELKOVÝ PRACOVNÍ FOND STŘEDISKA	57 349
--	---------------

8.1.4.5 Pracovní fond zakázky

Pracovní fond analyzované zakázky činí 152 hodin. Ke zhotovení zakázky bylo zapotřebí šest výrobních pracovníků a několik výrobních operací. Rozpis jednotlivých výrobních operací včetně délky trvání těchto operací zobrazuje tabulka (Tab. 24).

Tab. 24 Pracovní fond analyzované zakázky (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Číslo pracovníka	Pracovní operace	Počet hodin
P1	soustružení	8
P2	svařování + montáž	55
P3	svařování + montáž	69
P4	svařování + montáž	3
P5	plazma	5
P6	montáž	12
ODPRACOVANÝCH HODIN/ZAKÁZKA		152

8.1.4.6 Stanovení režijní sazby

Pro stanovení režijní sazby jsou zapotřebí informace o režijním hospodářském výsledku střediska, o pracovním fondu střediska a o pracovním fondu zakázky, tedy počtu hodin, v rámci kterých byla daná zakázka zhotovena. Shrnutí potřebných údajů pro stanovení režijní sazby a následného rozvržení režijních nákladů zobrazuje tabulka (Tab. 25).

Tab. 25 Údaje potřebné pro stanovení režijní sazby a rozvržení režijních nákladů zakázky (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Údaje pro stanovení režijních nákladů zakázky	
Režijní hospodářský výsledek střediska (v Kč)	19 828 560,78
Pracovní fond střediska (v hod.)	53 698
Pracovní fond zakázky (v hod.)	152

Stanovení režijní sazby vychází z principu přírážkové metody kalkulace, kdy tato sazba vznikne jako podíl režijních nákladů a rozvrhové základny. Režijní náklady, které společnost rozvrhuje, tvoří již zmíněný režijní hospodářský výsledek střediska. Rozvrhovou základnou je pak pracovní fond vzniklý jako součet fakturačních hodin střediska a pracovního fondu střediska pro rostlinnou výrobu. Stanovení režijní sazby tedy vznikne jako podíl

režijního hospodářského výsledku střediska a pracovního fondu střediska. Výpočet režijní sazby ve společnosti přehledněji zobrazuje následující vztah (5).

$$\text{Režijní sazba} = \frac{\text{Režijní hospodářský výsledek střediska}}{\text{Pracovní fond střediska}} \quad (5)$$

Dosažením výše uvedených údajů získáme režijní sazbu ve výši 369,26. Výsledná sazba je společností používána pro rozvržení režijních nákladů zakázkám roku 2016. Rozvržení režijních nákladů dále spočívá ve vynásobení zjištěné režijní sazby s pracovním fondem konkrétní zakázky. V rámci pracovního fondu zakázky vychází společnost při stanovování cenové nabídky ke konkrétní poptávce z odhadu práce na základě předchozích zkušeností s výrobními operacemi. Nyní je však znám přesný pracovní fond zakázky, proto pro stanovení režijních nákladů a následné kalkulace bude použit konkrétní časový údaj, tedy pracovní fond zakázky ve výši 152 hodin.

8.1.4.7 Nákladová kalkulace zakázky

Nákladová kalkulace zakázky je tvořena součtem přímých a režijních nákladů. Přímé náklady dané zakázky tvoří oceněný základní materiál s celkovou výší 30 007 Kč. Režijní náklady pak vyčíslíme jako součin výše vypočtené režijní sazby a pracovního fondu zakázky. Režijní náklady zakázky pak představuje částka 56 127,52 Kč. V součtu s přímými náklady jsou celkové náklady na zakázku vyčísleny v hodnotě 86 134,52 Kč. Nákladovou kalkulaci zakázky zobrazuje tabulka (Tab. 26).

Tab. 26 Nákladová kalkulace zakázky
(vlastní zpracování podle Interní zdroje)

Nákladová kalkulace zakázky (v Kč)	
Přímé náklady	30 007,00
Režijní náklady	56 127,52
Celkové náklady	86 134,52

Tímto způsobem sestavená kalkulace je společností předložena zákazníkovi jako cenová nabídka. Jediným rozdílem je odhad pracovního fondu zakázky, neboť již zmíněný počet odpracovaných hodin je v rámci ocenění zakázky posuzován odhadem na základě zkušeností, avšak tabulka představující nákladovou kalkulaci (Tab. 26) vychází z reálného pracovního fondu zakázky. Společnost k vyčísleným nákladům nepřidává žádnou ziskovou

přirážku, jedná se tedy o čistě nákladovou kalkulaci. Zakázka však společnosti generuje zisk, případně ztrátu, na základě rozdílu cenové nabídky vypočtené odhadem pracovního fondu zakázky a skutečně odpracovaného počtu hodin na konkrétní zakázce. Jinými slovy se jedná o zisk, případně ztrátu, plynoucí z rozdílu odhadu práce na konkrétní zakázce a skutečnou výkonností pracovníků, respektive skutečným pracovním fondem, dané zakázky. V mnoha případech tedy není zřejmé, zda je zakázka zisková či nikoliv. Tím, že společnost stanovuje cenovou nabídku na základě odhadem stanoveného počtu odpracovaných hodin, dochází ve většině případů k podhodnocení či nadhodnocení dané zakázky.

9 SHRnutí A VYHODNOCENí SOUČASNÉHO STAVU ŘíZENí NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

Společnost AgroFarm spol. s r.o. využívá druhové členění nákladů, to znamená členění nákladů v rámci sestavení výkazu zisku a ztrát. Na základě druhového členění nákladů společnost eviduje jednotlivé nákladové položky v rámci syntetických účtů, které dále konkretizuje nákladová analytická evidence. Společnost vytváří přehled nákladových položek také v rámci jednotlivých středisek. Konkrétně se jedná o dvě střediska a jedno další středisko, které eviduje režijní náklady.

Společnost se zabývá zakázkovou výrobou a pro tvorbu nákladových kalkulací využívá přírážkovou metodu kalkulace. Přímé náklady tvoří přímý materiál na konkrétní zakázku. Režijní náklady jsou konkrétní zakázce přiřazovány na základě režijní sazby vypočtené jako podíl střediskového režijního výsledku hospodaření a pracovního fondu střediska. K přímým nákladům jsou pak přičteny režijní náklady vzniklé jako součin vypočtené režijní sazby a pracovního fondu konkrétní zakázky. Jak režijní náklady, tak rozvrhová základna vychází z údajů předcházejících roku, ve kterém dochází ke zhotovení zakázky. Pracovní fond konkrétní zakázky je stanovován pouhým odhadem práce, a to na základě zkušeností dané společnosti s jednotlivými výrobními operacemi.

Mezi zásadní nedostatky současného řízení nákladů ve společnosti patří skutečnost, že společnost přiřazuje konkrétním zakázkám režijní náklady předcházející právě roku zhotovení zakázky. To může vést k nepřesným údajům při sestavování nákladové kalkulace, neboť v roce shodném se zhotovením zakázky mohou být náklady jak střediska, tak celé společnosti výrazně odlišné.

Dalším nedostatkem v oblasti řízení nákladů společnosti je také skutečnost, že společnost v rámci předložení cenové nabídky zákazníkovi vychází z odhadu práce na základě zkušeností. To znamená, že stanovením mzdových nákladů vztahujících se k dané zakázce dochází k dalším nepřesnostem v rámci tvorby cenové nabídky, tedy nákladové kalkulace. Skutečnost, že společnost vychází v rámci sestavení nákladové kalkulace při stanovování režijní sazby z odhadu pracovního fondu konkrétní zakázky, může vést také k podhodnocení či nadhodnocení zakázky.

Jak již bylo zmíněno, společnost si v rámci stanovení cenové nabídky pro zákazníka nekaluluje žádnou ziskovou marži. Avšak zisk, nebo také ztrátu, z jednotlivých zakázek vykazuje společnost rozdílem cenové nabídky vypočtené pomocí odhadem stanoveného pra-

covního fondu zakázky se skutečným pracovním fondem dané zakázky. Při tvorbě cenové nabídky, respektive nákladové kalkulace zakázky, není předem zřejmé, zda zakázka bude generovat zisk nebo ztrátu.

Společnost v rámci stanovení režijních nákladů na zakázku nevychází z rozvržení režijních nákladů, ale z rozvržení režijního hospodářského výsledku střediska. Tento střediskový režijní výsledek hospodaření je tvořen rozdílem režijních výnosů s režijními náklady střediska, přičemž právě tyto výnosy vylepšují daný hospodářský výsledek. Rozvržením nikoliv režijních nákladů, ale právě režijního hospodářského výsledku střediska však dochází ke snížení rozvrhované částky, čímž následně vychází nižší režijní sazba pro následné určení režijních nákladů konkrétní zakázky. Pokud by tedy společnost vycházela z rozvržení čistě režijních nákladů připadajících danému středisku, vykazovala by vyšší režijní sazbu a následně vyšší částku režijních nákladů jednotlivých zakázek.

V rámci stanovení režijní sazby společnost vychází z rozvrhové základny tvořené součtem fakturačních hodin střediska a pracovního fondu střediska pro rostlinnou výrobu. Pracovní fond odpracovaný střediskem však nesouvisí s konkrétními zakázkami vyráběnými v rámci střediska kovovýroby. Tímto dochází k nepřesnému výpočtu režijní sazby a následně nepřesnému přiřazení režijních nákladů připadajících dané zakázce.

Hlavním nedostatkem současného řízení nákladů ve společnosti je však zjištěný vysoký podíl režijních nákladů, což je dalším důvodem vedoucím k nepřesnému stanovování nákladových kalkulací.

10 PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Následující část diplomové práce se bude zabývat návrhem na zlepšení současného systému řízení nákladů.

10.1 Východiska projektu

Východisky pro daný projekt jsou zjištěné nedostatky stávajícího systému řízení nákladů. Na základě zjištěných analýz lze konstatovat, že společnost vykazuje vysoký podíl režijních nákladů na celkových nákladech. V rámci analyzovaného střediska kovovýroby činí tento podíl režijních nákladů 56,06 % na celkových nákladech daného střediska. Dalšími nedostatky v oblasti řízení nákladů jsou metody stanovení režijních nákladů vedoucí k nepřesnému stanovení těchto nákladů konkrétní zakázce. Jedním ze zjištěných nedostatků je rozvržení režijních nákladů, kdy společnost nevychází z rozvržení čistě režijních nákladů, ale z rozvržení režijního výsledku hospodaření. Dalším nedostatkem je samotný výpočet režijní sazby, s čímž souvisí již zmíněné rozvrhované náklady, ale také volba rozvrhové základny, kdy společnost jako rozvrhovou základnu volí střediskové fakturační hodiny v ročním součtu odpracované na jednotlivých zakázkách spolu s odpracovanými hodinami pro středisko rostlinné výroby nesouvisející s výrobou dané zakázky. Pro stanovení režijních nákladů konkrétní zakázky pak společnost samotnou režijní sazbu násobí odhadem stanoveným pracovním fondem této zakázky. Po přiřazení režijních nákladů dané zakázce není zřejmé, zda zakázka bude zisková či ztrátová, neboť ke zjištěným celkovým nákladům dané zakázky společnost nepřičítá žádnou ziskovou marži, případný zisk nebo ztráta vzniká z rozdílu vypočtené cenové nabídky na základě odhadu pracovního fondu dané zakázky a skutečného pracovního fondu dané zakázky.

Všechny výše uvedené nedostatky vedou k nepřesnému stanovení nákladových kalkulací jednotlivých zakázek a neumožňují společnosti vyčíslit ziskovost či ztrátovost těchto zakázek.

10.2 Cíle projektu

Cílem projektu bude na základě zjištěných nedostatků v oblasti řízení nákladů zavést opatření vedoucí právě ke zlepšení současného stavu řízení nákladů. Snížit podíl režijních nákladů lze pomocí zavedení nové klasifikace nákladů, a to klasifikace nákladů na základě objemu výroby, tedy klasifikace nákladů třídící náklady na náklady fixní a variabilní. Na základě reklasifikace nákladů bude následně sestaven zjednodušený manažerský výkaz

zisku a ztráty vyčísující celkovou marži analyzovaného střediska. Na základě provedené reklasifikace nákladů bude dále sestavena kalkulace příspěvku na úhradu již analyzované zakázky, kdy budou vyčísleny celkové náklady na zakázku a následně porovnány se současným stanovením cenové nabídky dané zakázky.

Členění nákladů na základě objemu výroby by mělo v dané společnosti vést nejen ke snížení podílu režijních nákladů, ale také umožnit společnosti určení ziskovosti jednotlivých zakázek a jejich porovnání na bázi příspěvků na úhradu, sestavení zjednodušeného manažerského výkazu zisku a ztráty, nebo určení bodu zvratu.

Sekundárním cílem reklasifikace nákladů bude lepší porozumění nákladovým položkám a následně vhodnější přiřazování nákladů nákladovým objektům.

10.3 Postup realizace projektu

Následný projekt řízení nákladů ve společnosti AgroFarm spol. s r.o. vychází ze zjištěných nedostatků v oblasti současného řízení nákladů v dané společnosti. Následující body shrnují postup jednotlivých kroků projektu:

- reklasifikace nákladů,
- vyčíslení podílu fixní a variabilní složky režijních nákladů,
- vyčíslení celkových fixních a celkových variabilních nákladů,
- porovnání současné klasifikace nákladů s reklasifikací nákladů podle objemu výroby,
- vyčíslení výsledku hospodaření v rámci kapacitního členění nákladů,
- sestavení kalkulace příspěvku na úhradu na základě rozvržení režijních nákladů,
- sestavení kalkulace příspěvku na úhradu na základě rozvržení režijního hospodářského výsledku,
- návrhy a doporučení.

10.3.1 Reklasifikace nákladů

V rámci řízení nákladů společnost využívá členění nákladů na přímé a režijní. Podíl režijních nákladů analyzovaného střediska kovovýroby činí 56,06 % z celkových nákladů daného střediska. Zbýlých 43,94 % tvoří přímé náklady. Snížení podílu režijních nákladů bude dosaženo reklasifikací těchto nákladů na fixní a variabilní složku. Přímé náklady jsou považovány za náklady zvětšující se úměrně s objemem výroby, to znamená, že přímé ná-

klady budou považovány za náklady variabilní. Reklasifikaci na fixní a variabilní složku tedy podstoupí náklady režijní. K variabilním složkám jednotlivých nákladových položek budou následně přičteny přímé náklady a vyčíslen celkový podíl fixních a variabilních nákladů.

Podobně jako kapitola 7 a 8 budou i data potřebná pro zpracování následujících kapitol reprezentovat rok 2015, neboť jak již bylo v rámci práce několikrát zmíněno, rozvrhované režijní náklady potřebné pro sestavení nákladové kalkulace určité zakázky předchází roku zhotovení této zakázky, v daném případě tedy roku 2016.

Současné přímé a režijní náklady, včetně jejich podílu na jednotlivých nákladových položkách, zobrazovala tabulka (Tab. 20). Nyní bude na základě této tabulky provedena reklasifikace režijních nákladů střediska kovovýroby na fixní a variabilní složku.

10.3.1.1 Spotřebované nákupy

Spotřebované nákupy zahrnují nákladové položky spotřeby materiálu a spotřeby energie. Jednotlivé položky nyní budou překlasifikovány podle kapacitního členění, tedy podle objemu výroby. Souhrnnou tabulku rozdělující spotřebované nákupy na fixní a variabilní složku uvede tabulka (Tab. 29).

Spotřeba materiálu

Spotřeba materiálu v rámci střediska kovovýroby zahrnuje na základě nákladové analytické evidence položky, mezi něž patří spotřeba základního materiálu, nakoupené železo, nakoupený ostatní materiál a spotřeba pohonných hmot. Reklasifikaci spotřeby materiálu na fixní a variabilní složku zobrazuje tabulka (Tab. 27).

Spotřeba základního materiálu zahrnuje jak výrobní, tak kancelářský materiál a pomůcky. Z výrobního materiálu se do této položky zahrnují brusné kotouče, elektrody, pracovní oděvy a rukavice a také drobný materiál včetně metrů, žebříků či brusek. Mezi kancelářský materiál pak patří spotřeba papíru a nejrůznějších kancelářských potřeb, řadíme sem však také výpočetní techniku. Ze základního materiálu lze za variabilní část považovat brusné kotouče a elektrody. Jejich suma činí 1,5 mil. ze spotřeby základního materiálu. Zbylé položky lze považovat za fixní.

Analytické účty reprezentující nakoupené železo a nakoupený ostatní materiál jsou výhradně variabilní položky. Jedná se o materiály používané pouze při výrobě zakázek.

Samotnou spotřebu PHM lze členit na variabilní a fixní část v poměru 5:1. Fixní část se týká služebních aut, variabilní pak spotřeby PHM do vysokozdvizných vozíků, do automobilů, které slouží k přepravě výrobních pracovníků na montáže, a samozřejmě spotřeby pohonných hmot na dovoz materiálu a odvoz hotových výrobků.

Tab. 27 Fixní a variabilní složka spotřeby materiálu (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	FN	VN
Základní materiál	1 468 479,45	1 500 000,00
Nakoupené železo	x	70 217,97
Nakoupený ostatní materiál	x	34 715,91
Spotřeba PHM	83 451,61	417 258,03
Spotřeba materiálu	1 551 931,06	2 022 191,91
Spotřeba materiálu celkem	3 574 122,97	

Spotřeba energie

Spotřeba energie je také dále členěna v rámci nákladové analytické evidence. Jednotlivé analytické účty rozlišují spotřebu elektrické energie, spotřebu plynu a spotřebu vody. Reklasifikaci spotřeby energie uvádí tabulka (Tab. 28).

Tab. 28 Fixní a variabilní složka spotřeby energie (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	FN	VN
Spotřeba elektrické energie	40 000,00	312 233,93
Spotřeba plynu	85 881,82	772 936,41
Spotřeba vody	3 859,91	x
Spotřeba energie	129 741,73	1 085 170,34
Spotřeba energie celkem	1 214 912,07	

Spotřeba elektrické energie zahrnuje jak fixní, tak variabilní režijní náklady. Fixní část spotřeby elektrické energie činí přibližně 40 000 Kč ročně a jedná se o spotřebu elektrické energie v kancelářích, které jsou vytápěny elektrickými přímotopy. Zbylou spotřebu elektrické energie pohlcuje výrobní technika. V daném případě se jedná o variabilní část režijních nákladů ve výši 312 233,93 Kč.

Spotřebu plynu je také možné rozčlenit na fixní a variabilní složku. Topení v umývárkách a šatnách zahrnuje přibližně 10% spotřebu plynu. Zbylých 90 % režijních nákladů je spo-

třebováno při výrobě. Fixní složka tedy zahrnuje necelých 86 000 Kč, variabilní pak více než 700 000 Kč.

V rámci spotřeby energie společnost eviduje také spotřebu vody. Spotřeba vody je v celé své výši považována za fixní. Výše této položky činí 3 859,91 Kč.

Souhrnné údaje za spotřebované nákupy znázorňuje následující tabulka (Tab. 29).

Tab. 29 Fixní a variabilní složka spotřebovaných nákupů (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	FN	VN
Spotřeba materiálu	1 551 931,06	2 022 191,91
Spotřeba energie	129 741,73	1 085 170,34
Spotřebované nákupy	1 681 672,79	3 107 362,25
Spotřebované nákupy celkem	4 789 035,04	

10.3.1.2 Služby

Nákladová položka služby zahrnuje syntetické účty opravy a udržování, cestovné tuzemské a služby. Syntetický účet služby dále zahrnuje analytický účet služby, nájemné, ostatní služby a služby – školení. Reklasifikaci nákladových položek na fixní a variabilní složku uvádí tabulka (Tab. 30).

Tab. 30 Fixní a variabilní složka služeb (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	FN	VN
Opravy a udržování	76 785,85	x
Cestovné tuzemské	x	138 597,00
Služby	100 588,66	512 871,92
- Služby	x	14 250,00
- Nájemné	x	139 524,90
- Ostatní služby	x	359 097,02
- Služby - školení	100 588,66	x
Služby	177 374,51	651 468,92
Služby celkem	828 843,43	

Nákladová položka opravy a udržování je položka fixního charakteru, nesouvisí přímo se změnou objemu výroby.

Položka cestovné tuzemské je považována za variabilní část služeb, neboť celková částka této položky jde na zakázky.

Syntetický účet služby se tedy dále rozpadá podle analytické evidence na další nákladové položky. Analytická položka služby a ostatní služby zahrnuje převážně náklady na výrobní operace, které si společnost nechává zpracovat u jiných firem. Jedná se například o pozinkování korodujících materiálů nebo vypálení plechů laserem. Tyto služby jsou tedy služby výrobní a lze je považovat za variabilní složku režijních nákladů. Nákladová položka nájemné zahrnuje nájem plynových láhví potřebných při výrobě. Nájemné řadíme do variabilních nákladů, neboť při vyšší spotřebě plynu ve výrobě firma platí vyšší nájemné za tyto láhve. Posledním analytickým účtem nákladové položky služby je položka služby – školení. Tato položka zahrnuje například školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, školení řidičů, dokonce také různé revize, například revize plynu. Položka služby – školení je považována za fixní, neboť jak školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, tak jiná další školení či revize nesouvisí s objemem výroby dané společnosti.

10.3.1.3 Osobní náklady

Nákladová položka osobní náklady zahrnuje mzdové náklady, zákonné sociální pojištění a zákonné sociální náklady. Fixní a variabilní část těchto nákladových položek znázorňuje tabulka (Tab. 31).

Tab. 31 Fixní a variabilní složka osobních nákladů (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	FN	VN
Mzdové náklady	1 932 000,00	7 910 304,00
Zákonné sociální pojištění	644 973,29	2 640 677,71
Zákonné sociální náklady	96 165,00	x
Osobní náklady	2 673 138,29	10 550 981,71
Osobní náklady celkem	13 224 120,00	

Mzdové náklady lze rozdělit na mzdové náklady výrobních pracovníků a mzdové náklady THP pracovníků. Jak bylo uvedeno v kapitole 8.1.2, společnost považuje v rámci sestavení kalkulace veškeré mzdové náklady, tedy mzdy jak výrobních pracovníků, tak THP pracovníků, za režijní. Klíčem k rozdělení této nákladové položky na fixní a variabilní složku je průměrná měsíční mzda režijních pracovníků.

V loňském roce, tedy v roce 2016, ve společnosti pracovalo 33 zaměstnanců, včetně ředitele společnosti. V roce 2015 však společnost zaměstnávala 36 zaměstnanců, taktéž včetně ředitele společnosti. Z uvedeného počtu zaměstnanců lze 7 z nich považovat za zaměstnance s fixní mzdou. Mezi tyto zaměstnance patří mimo THP pracovníků také někteří zaměstnanci výroby, jejichž mzda se nefixuje na konkrétní zakázky. Jedná se o elektrikáře a údržbáře a opraváře. Průměrná měsíční mzda těchto zaměstnanců činí 23 000 Kč. Zbylá část mzdových nákladů po odečtení fixních mezd tvoří variabilní složku mzdových nákladů. Poměrně se mzdovými náklady proběhne také rozdělení zákonného sociálního pojištění.

Zákonné sociální náklady zahrnují proplácení nemocenské v průběhu prvních tří dnů nemoci zaměstnance. Tyto náklady jsou považovány za fixní.

10.3.1.4 Daně a poplatky

Veškeré daně a poplatky jsou zpravidla považovány za fixní náklady (Tab. 32).

Tab. 32 Fixní a variabilní složka daní a poplatků (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	FN	VN
Daně a poplatky	146 764,93	x
Daně a poplatky celkem	146 764,93	

10.3.1.5 Jiné provozní náklady

V rámci konkrétního střediska zahrnuje položka jiné provozní náklady pouze prodaný materiál v nákupní ceně. Mimo jiného materiálu, je pro danou položku významný zejména prodej zbytků železa. Jelikož zbytky železa vznikají jako odpad při výrobě jednotlivých zakázek, považujeme náklady této položky za variabilní. Při případném omezení výroby by totiž došlo ke snížení těchto zbytků a následného snížení nákladů analyzované položky jiné provozní náklady. Variabilní složku jiných provozních nákladů zobrazuje tabulka (Tab. 33).

Tab. 33 Fixní a variabilní složka jiných provozních nákladů (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	FN	VN
Jiné provozní náklady	x	63 500,79
jiné provozní náklady celkem	63 500,79	

10.3.1.6 Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

Tato nákladová položka zahrnuje v rámci střediska kovovýroby položku odpisy. Celá výše této zmíněné položky je fixního charakteru, a proto je považována za fixní složku nákladové položky odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (Tab. 34).

Tab. 34 Fixní a variabilní složka odpisů, rezerv, komplexních nákladů příštích období a opravných položek v provozní oblasti (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	FN	VN
Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	819 984,00	x
Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti celkem	819 984,00	

10.3.1.7 Finanční náklady

Nákladová položka finanční náklady zahrnuje kurzové ztráty a ostatní finanční náklady, v rámci kterých se konkrétně jedná o platbu pojistného. Kurzové ztráty vznikají v rámci montážních prací v zahraničí. Firma jako taková prodává výrobky pouze v rámci České republiky, ale montážní práce vykonává i mimo naši republiku (kap. 6.1.5). V těchto případech pak mohou vznikat kurzové rozdíly. Tato položka nákladů bude považována za variabilní část režijních nákladů, neboť pokud by firma nevykonávala montážní práce v zahraničí, danou položku by vůbec nevykazovala. Předpokládáme tedy, že při zvýšeném výjezdu pracovníků do zahraničí v rámci montážních prací se bude nákladová položka kurzové ztráty měnit. Kurzové ztráty se ne vždy z hlediska manažerského účetnictví považují za náklad, neboť tato položka může zkreslovat výsledek hospodaření z důvodu časového nesouladu vynaložení této položky. V rámci analyzované společnosti je však položka kurzových ztrát tvořena zanedbatelnou částkou ve výši 8 193,71 Kč. Kurzové ztráty tedy budou v rámci reklasifikace nákladů považovány za variabilní složku finančních nákladů.

Ostatní finanční náklady – pojistné jsou fixní složkou, neboť se platí neustále ve stejné výši, a to bez ohledu na vyrobené množství. Fixní a variabilní složku finančních nákladů uvádí tabulka (Tab. 35).

Tab. 35 Fixní a variabilní složka finančních nákladů (vlastní zpracování podle Interní zdroje)

	FN	VN
Kurzové ztráty	x	8 193,71
Ostatní finanční náklady - pojistné	211 934,00	x
Finanční náklady	211 934,00	8 193,71
Finanční náklady celkem	220 127,71	

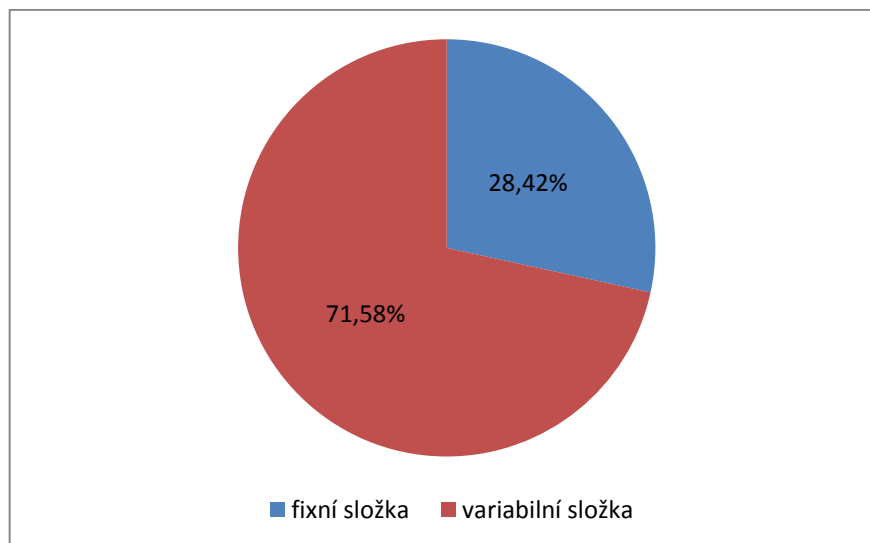
10.3.2 Vyčíslení podílu fixní a variabilní složky režijních nákladů

Následující tabulka (Tab. 36) je souhrnem fixních a variabilních režijních nákladů. Tabulka udává, jakou část jednotlivých režijních nákladových položek tvoří fixní a variabilní složka. Tabulka dále udává procentuální podíl fixních režijních a variabilních režijních nákladů na celkových režijních nákladech. Z údajů v tabulce můžeme pozorovat, že variabilní část režii je 2,5 krát větší než fixní část režijních nákladů. Variabilní režijní náklady tvoří 71,58 % z celkových režijních nákladů, fixní náklady pak zaujímají zbylých 28,42 %.

Tab. 36 Fixní a variabilní složka režijních nákladů (vlastní zpracování)

Nákladová položka	fixní část režii	% podíl	variabilní část režii	% podíl
Spotřebované nákupy	1 681 672,79	35,12%	3 107 362,25	64,88%
Služby	177 374,51	21,40%	651 468,92	78,60%
Osobní náklady	2 673 138,29	20,21%	10 550 981,71	79,79%
Daně a poplatky	146 764,93	100,00%	x	0,00%
Jiné provozní náklady	x	0,00%	63 500,79	100,00%
Odpisy, rezervy, komplexní Náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	819 984,00	100,00%	x	0,00%
Finanční náklady	211 934,00	96,28%	8 193,71	3,72%
NÁKLADY CELKEM	5 710 868,52	28,42%	14 381 507,38	71,58%

Z původních 56,06 % režijních nákladů se v rámci reklasifikace režijních nákladů na fixní a variabilní složku podařilo alokovat celých 71,58 % nákladů. Zbylou část z původního podílu režijních nákladů tvoří jejich fixní složka. Jedná se o náklady, které již nelze dále alokovat. Podíl fixní a variabilní složky režijních nákladů přehledněji zobrazuje obrázek (Obr. 18).



Obr. 18 Podíl fixní a variabilní složky režijních nákladů střediska kovovýroby (vlastní zpracování)

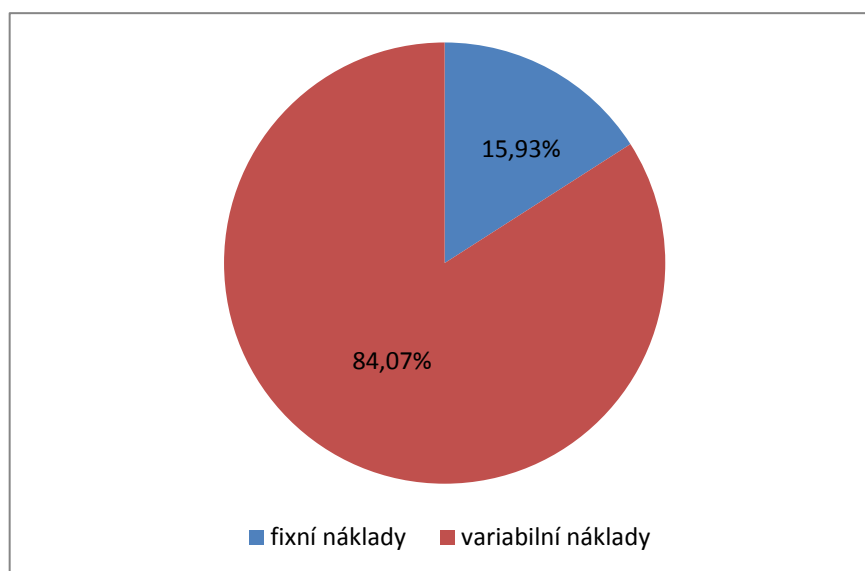
10.3.3 Vyčíslení celkových fixních a celkových variabilních nákladů

Následující tabulka (Tab. 37) zobrazuje celkové fixní a celkové variabilní náklady střediska za rok 2015. Po přičtení přímých nákladů k variabilní složce režijních nákladů získáváme celkové variabilní náklady. Přímé náklady mají totiž variabilní charakter, a proto jsou k jednotlivým nákladovým položkám přičítány v celé své výši. Zbylé náklady představují náklady fixní. Tabulka dále vyjadřuje procentuální podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech střediska.

Tab. 37 Celkové fixní a celkové variabilní náklady střediska kovovýroby (vlastní zpracování)

Nákladová položka	fixní náklady	% podíl	variabilní náklady	% podíl
Spotřebované nákupy	1 681 672,79	9,19%	16 624 945,51	90,81%
Služby	177 374,51	5,83%	2 863 269,31	94,17%
Osobní náklady	2 673 138,29	20,21%	10 550 981,71	79,79%
Daně a poplatky	146 764,93	95,08%	7 590,00	4,92%
Jiné provozní náklady	x	0,00%	63 500,79	100,00%
Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	819 984,00	100,00%	x	0,00%
Finanční náklady	211 934,00	91,82%	18 869,71	8,18%
NÁKLADY CELKEM	5 710 868,52	15,93%	30 129 157,03	84,07%

Po přičtení přímých nákladů k předchozí variabilní složce režijních nákladů získáváme jasnější přehled o fixních a variabilních nákladech. V rámci fixních nákladů, které tvoří 15,93 % z celkových nákladů střediska, je významná nákladová položka odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti, která je čistě fixního charakteru. Nákladové položky finanční náklady a daně a poplatky jsou pro danou skupinu nákladů také významné, neboť jejich fixní část zaujímá v případě finančních nákladů téměř 92 % a v případě nákladové položky daně a poplatky 95,08 %. Mezi významné položky variabilních nákladů pak patří spotřebované nákupy, služby, osobní náklady a jiné provozní náklady. Celková výše variabilních nákladů činí více než 30 milionů Kč a jejich podíl činí 84,07 % z celkových střediskových nákladů. Podíl fixních a variabilních nákladů zobrazuje také obrázek (Obr. 19).



Obr. 19 Podíl celkových fixních a celkových variabilních nákladů střediska kovovýroby (vlastní zpracování)

10.3.4 Porovnání současné klasifikace nákladů s reklasifikací nákladů podle objemu výroby

Na základě reklasifikace nákladů došlo k opravdu znatelnému rozdílu nákladů, které lze přiřadit nákladovému objektu, a nákladů, které již nelze dále alokovat. Původní režijní náklady byly v rámci reklasifikace nákladů rozděleny na fixní a variabilní složku. K variabilní složce režijních nákladů byly posléze přičteny náklady přímé, čímž vznikly celkové variabilní náklady, tedy náklady závislé na objemu produkce. Tyto náklady je již možné při-

řadit nákladovému objektu. Fixní náklady souvisí se střediskem jako celkem a nelze je již dále alokovat.

Cílem reklasifikace nákladů bylo snížit podíl režijních nákladů právě rozčleněním nákladů na fixní a variabilní část. Podíl režijních nákladů při současném řízení nákladů činil 56,06 %, zbylá část patřila nákladům přímým. Sečteme-li původní přímé náklady s variabilní částí režijních nákladů, získáváme v podstatě novou část přímých nákladů. Tento součet činí více než 30,1 milionu Kč, procentuálně pak činí 84,07 % z celkových střediskových nákladů. Fixní část střediskových nákladů činí 15,93 %. Podíl nákladů, které již nelze dále alokovat, se na základě reklasifikace nákladů povedlo snížit o 40,13 %.

10.3.5 Vyčíslení výsledku hospodaření v rámci kapacitního členění nákladů

Výsledek hospodaření včetně vypočtené střediskové marže zobrazuje tabulka (Tab. 38).

Tab. 38 Výsledek hospodaření střediska kovovýroby za rok 2015 v rámci kapacitního členění nákladů (vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření střediska kovovýroby	
Výnosy	36 321 348,70
Přímé náklady	15 747 649,65
Variabilní část režijních nákladů	14 381 507,38
Variabilní náklady	30 129 157,03
Celková marže střediska	6 192 191,67
Fixní náklady	5 710 868,52
Zisk/Ztráta	481 323,15

Výsledek hospodaření střediska kovovýroby v rámci kapacitního členění nákladů je shodný s výsledkem hospodaření při současném řízení nákladů ve společnosti. Reklasifikací nákladů nedochází ke změně nákladových položek, ale pouze k jejich rozčlenění na základě objemu výroby. Středisko tedy vykazuje stále stejnou výši nákladů, a proto i výsledek hospodaření se nemění. Na základě reklasifikace nákladů na fixní a variabilní je však možné určit výsledek hospodaření včetně celkové marže neboli krycího příspěvku. Celková marže střediska činí více než 6,1 milionů Kč, to znamená, že středisko kovovýroby přispívá k úhradě fixních nákladů a tvorby zisku v rámci celé společnosti právě touto částkou. V daném případě středisko pokrývá jak celou výši fixních nákladů, tak také přispívá

k tvorbě střediskového zisku. Středisko kovovýroby vykazuje v roce 2015 zisk ve výši 481 323,15 Kč.

10.3.6 Sestavení kalkulace příspěvku na úhradu na základě rozvržení režijních nákladů

Reklasifikace nákladů bude nyní aplikována na konkrétní zakázce při sestavení nákladové kalkulace. Nákladová kalkulace bude následně porovnána se současným systémem tvorby kalkulací. Reklasifikace nákladů dále umožní vyčíslit příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku dané zakázky, který společnosti umožní vhodněji řídit ziskovost zakázek. Pro ocenění zakázky bude aplikován vzorec kalkulace příspěvku na úhradu.

10.3.6.1 Stanovení ceny zakázky

Výchozím bodem kalkulace příspěvku na úhradu bude cena dané zakázky. Jako cena zakázky bude použita cenová nabídka sestavená na základě současného řízení nákladů, to znamená na základě současné nákladové kalkulace. Cenová nabídka byla vypočtena v kapitole 8.1.4.7.

10.3.6.2 Stanovení variabilních nákladů

Kalkulace příspěvku na úhradu vychází z rozdělení nákladů na fixní a variabilní část. Jelikož jsou známy konkrétní náklady na přímý materiál, bude variabilní náklady tvořit součet přímých nákladů a variabilní složky režijních nákladů. Společnost rozvrhuje režijní náklady roku předcházejícího zhotovení zakázky, v daném případě tedy náklady roku 2015. Pro stanovení variabilní a fixní složky režijních nákladů daného roku bude použit zjištěný podíl těchto složek v rámci předchozí reklasifikace nákladů, přičemž variabilní složka tvoří 71,58 % z celkových střediskových režijních nákladů. Výpočet režijní sazby pak proběhne na základě podílu variabilních režijních nákladů a pracovního fondu střediska. Variabilní složka režijních nákladů dané zakázky bude následně zjištěna vynásobením režijní sazby spolu s pracovním fondem této zakázky. Stanovení variabilní složky režijních nákladů zobrazuje tabulka (Tab. 39).

*Tab. 39 Stanovení variabilní složky režijních nákladů
(vlastní zpracování)*

Stanovení variabilní složky režijních nákladů	
Režijní náklady střediska	20 092 375,90

Variabilní složka režijních nákladů	14 382 122,67
Rozvrhová základna (v hod.)	53 698
Režijní sazba	267,83
Pracovní fond zakázky (v hod.)	152
Variabilní složka režijních nákladů vybrané zakázky	40 710,16

10.3.6.3 Stanovení fixních nákladů

Obdobně jako variabilní složka režijních nákladů bude stanovena také fixní složka těchto nákladů. Poměr fixních režijních nákladů bude zjištěn na základě podílu této fixní složky na celkových režijních nákladech střediska za rok 2015. Zjištěný poměr fixní složky činí 28,42 % ze střediskových režijních nákladů. Režijní sazba pak bude opět vypočtena podílem fixní složky režijních nákladů a pracovního fondu střediska. Fixní náklady pak zjistíme součinem vypočtené režijní sazby a počtu odpracovaných hodin na zakázce (Tab. 40).

Tab. 40 Stanovení fixní složky režijních nákladů (vlastní zpracování)

Stanovení fixní složky režijních nákladů	
Režijní náklady střediska	20 092 375,90
Fixní složka režijních nákladů	5 710 253,23
Rozvrhová základna (v hod.)	53 698
Režijní sazba	106,34
Pracovní fond zakázky (v hod.)	152
Fixní složka režijních nákladů vybrané zakázky	16 163,68

10.3.6.4 Kalkulace příspěvku na úhradu

Následující tabulka (Tab. 41) zobrazuje kalkulaci příspěvku na úhradu konkrétní zakázky. Cena zakázky byla zvolena na základě cenové nabídky vypočtené současným kalkulačním systémem. Celkové variabilní náklady tvoří náklady přímé a variabilní složka režijních nákladů, v tabulce označená jako variabilní režie. Rozdílem ceny a variabilních nákladů zakázky vyčíslíme příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku. Z tabulky můžeme pozorovat tento příspěvek ve výši 15 417,36 Kč. Od příspěvku na úhradu bude nadále odečtena fixní složka střediskových režijních nákladů neboli fixní režie. Tato položka zároveň reprezentuje celkové fixní náklady. Výslednou hodnotu kalkulace, tedy vyčíslení zisku, případně ztráty, získáme odečtením fixních nákladů od příspěvku na úhradu. Výsledná hodnota kalkulace značí ztrátu ve výši 746,32 Kč. Příspěvek na úhradu fixních nákladů

a tvorby zisku tedy nestačí na pokrytí veškerých fixních nákladů a uhrazuje pouze jejich část. Z uvedené kalkulace tedy vyplývá, že daná zakázka je ztrátová a nepřispívá ke kladnému výsledku hospodaření analyzovaného střediska.

Tab. 41 Kalkulace příspěvku na úhradu konkrétní zakázky (vlastní zpracování)

Kalkulace příspěvku na úhradu	
Cena zakázky	86 134,52
- Přímé náklady	30 007,00
- Variabilní režie	40 710,16
Příspěvek na úhradu	15 417,36
- Fixní režie	16 163,68
Zisk/Ztráta	-746,32

10.3.7 Sestavení kalkulace příspěvku na úhradu na základě rozvržení režijního hospodářského výsledku

Předchozí výpočet kalkulace příspěvku na úhradu vycházel z rozvržení režijních nákladů střediska dané zakázce. Současný kalkulační systém společnosti však vychází z rozvržení střediskového režijního výsledku hospodaření. Nyní bude provedena kalkulace příspěvku na úhradu vycházející z rozvržení režijního hospodářského výsledku střediska.

10.3.7.1 Stanovení variabilních nákladů

Stanovení variabilní složky režijních nákladů proběhne obdobným způsobem jako v předchozím výpočtu. Nejprve bude určen podíl variabilní složky, na základě kterého bude následně určena režijní sazba a konkrétní variabilní část nákladů dané zakázky (Tab. 42).

Tab. 42 Stanovení variabilní složky režijních nákladů (vlastní zpracování)

Stanovení variabilní složky režijních nákladů	
Režijní hospodářský výsledek střediska	19 828 560,78
Variabilní složka režijních nákladů	14 193 283,81
Rozvrhová základna (v hod.)	53 698
Režijní sazba	264,32
Pracovní fond zakázky (v hod.)	152
Variabilní složka režijních nákladů vybrané zakázky	40 176,64

10.3.7.2 Stanovení fixních nákladů

Na základě stejného principu bude stanovena také fixní složka režijních nákladů dané zakázky (Tab. 43).

Tab. 43 Stanovení fixní složky režijních nákladů (vlastní zpracování)

Stanovení fixní složky režijních nákladů	
Režijní hospodářský výsledek střediska	19 828 560,78
Fixní složka režijních nákladů	5 635 276,97
Rozvrhová základna (v hod.)	53 698,00
Režijní sazba	104,94
Pracovní fond zakázky (v hod.)	152,00
Fixní složka režijních nákladů vybrané zakázky	15 950,88

10.3.7.3 Kalkulace příspěvku na úhradu

Kalkulaci příspěvku na úhradu na základě rozvržení režijního hospodářského výsledku střediska zobrazuje tabulka (Tab. 44). V případě rozvržení režijního hospodářského výsledku střediska kovovýroby vykazuje zakázka nulový zisk. Výsledek dané kalkulace značí, že zakázka pokrývá veškeré fixní náklady, avšak již nestačí na tvorbu zisku, neboť výsledná hodnota kalkulace je nulová. Jak bylo zmíněno v rámci shrnutí nedostatků současného systému řízení nákladů (kap. 9), společnost sice k nákladové kalkulaci nepřičítá hodnotu ziskové marže, avšak zisk, případně ztráta, je danou zakázkou generován rozdílem pracovního fondu dané zakázky stanoveného odhadem v rámci sestavení cenové nabídky a pracovního fondu dané zakázky stanoveného na základě skutečné výkonnosti pracovníků. Odhadovaný pracovní fond dané zakázky však není znám, a proto není zřejmé, zda zakázka generuje zisk nebo ztrátu, tedy zda byla na základě rozdílu odhadovaného a skutečného pracovního fondu nadhodnocena či podhodnocena. Také sestavení jak současné nákladové kalkule, tak kalkule příspěvku na úhradu, vycházelo ze skutečného pracovního fondu zakázky a tudíž i cena, která vzniká součtem celkových nákladů v rámci stanovení nákladové kalkule a ze které vychází právě kalkule příspěvku na úhradu, již může zahrnovat případný zisk či ztrátu.

V případě rozvržení režijního hospodářského výsledku v rámci sestavení kalkule variabilních nákladů vychází hodnota zakázky v nulové výši. V rámci dané zakázky však není zřejmé, zda zakázka generuje zisk anebo ztrátu, a to z již uvedeného důvodu, kterým je

výpočet vycházející nikoliv z odhadovaného pracovního fondu dané zakázky, který je následně porovnán se skutečným pracovním fondem, ale z již skutečného pracovního fondu konkrétní zakázky.

Tab. 44 Kalkulace příspěvku na úhradu konkrétní zakázky (vlastní zpracování)

Kalkulace příspěvku na úhradu	
Cena zakázky	86 134,52
- Přímé náklady	30 007,00
- Variabilní režie	40 176,64
Příspěvek na úhradu	15 950,88
- Fixní režie	15 950,88
Zisk/Ztráta	0,00

10.3.8 Návrhy a doporučení

Cílem následující kapitoly je zhodnotit předchozí výzkumy praktické části a navrhnout další možná doporučení vedoucí ke zlepšení zjištěných nedostatků týkajících se nákladů a jejich řízení ve společnosti AgroFarm spol. s r.o.

V průběhu praktické části práce byly provedeny mnohé analýzy týkající se této společnosti. Jednou z počátečních analýz praktické části byla situační analýza, v níž byla nejprve daná společnost představena, a to jak z interního, tak externího hlediska. V rámci interní analýzy byla taktéž provedena analýza majetkové a finanční situace společnosti, v rámci které byly dále zkoumány rozvahové a výsledkové položky také z hlediska vertikální a horizontální analýzy.

Následovala samotná analýza nákladů zabývající se náklady konkrétního vybraného střediska dané společnosti. Náklady vybraného střediska byly dále analyzovány v kapitole analýza současného řízení nákladů, která se zaměřovala na řízení nákladů z hlediska tvorby nákladových kalkulací. Nákladová kalkulace byla provedena taktéž na konkrétní zakázce dané společnosti.

Na základě výše zmíněných analýz následovalo vyhodnocení současného stavu řízení nákladů uvádějící mimo jiné také zjištěné nedostatky v této oblasti. Na základě zjištěných nedostatků byl následně navržen projekt řízení nákladů s cílem zlepšit současný systém řízení nákladů ve vybrané společnosti.

Jedním ze zásadních nedostatků zjištěných v rámci provedených analýz týkajících se nákladů a jejich řízení byl zjištěný vysoký podíl režijních nákladů, který dosahoval v rámci analyzovaného střediska výše 56,06 %. Jako nápravné opatření, vedoucí mimo jiné také ke snížení podílu již dále nealokovatelných nákladů, byla zavedena reklasifikace nákladů třídící nákladové položky na základě jejich vztahu k objemu výroby, to znamená na náklady fixní a variabilní. Po provedení reklasifikace režijních nákladů činil podíl fixních, neboli také již dále nealokovatelných, nákladů 28,42 % z těchto nákladů. Po přičtení přímých nákladů pak fixní část tvořila 15,93 % z celkových střediskových nákladů. Podíl již dále nealokovatelných nákladů se tedy zavedením reklasifikace nákladů třídící náklady na fixní a variabilní část podařilo snížit o celých 40,13 %.

Jelikož členění nákladů na základě objemu výroby nebylo ve společnosti dosud zavedeno, byla reklasifikace nákladů třídící náklady na náklady fixního a variabilního charakteru provedena pouze na základě společností předložených interních materiálů týkajících se celopodnikových, střediskových a přímých a režijních střediskových nákladů a následně na základě pohovoru s vedením společnosti. V kapitole 10.3.1 byla tedy tato reklasifikace provedena pouze na základě již zmíněných podkladů a následného pohovoru s vedením společnosti. V rámci zlepšení oblasti řízení nákladů by však bylo vhodné provést podrobnou reklasifikaci nákladů na náklady fixní a variabilní. Reklasifikaci by také bylo vhodné provést v rámci celé společnosti, tedy nejen za středisko kovovýroby, ale také za středisko rostlinné výroby.

Další zjištěné nedostatky se týkají samotného řízení nákladů ve společnosti, konkrétně pak tvorby nákladových kalkulací. Tvorba nákladových kalkulací na konkrétní zakázky totiž v dané společnosti vykazuje řadu nepřesností. Zmíněné nepřesnosti se týkají především rozvržení režijních nákladů a s tím souvisejícího vyčíslení režijní sazby. Jedna z nepřesností se také týká ziskové marže, která se nestanovuje přímo, ale vzniká samovolně na základě rozdílu pracovního fondu stanoveného odhadem a skutečného pracovního fondu.

Další doporučení se tedy týká nákladových kalkulací. Ke zpřesnění nákladových kalkulací by mohlo dojít nejen na základě navržené reklasifikace nákladů vhodné k následnému přiřazení nákladů nákladovým objektům, v daném případě jednotlivým zakázkám, ale také na základě správně určených rozvrhovaných režijních nákladů. Společnost by dále v rámci sestavení kalkulací konkrétních zakázek neměla rozvrhovat režijní hospodářský výsledek, ale pouze celkové režijní náklady. Společnost chce sice znát přesný dopad režijních položek na konkrétní zakázky, avšak i toto rozhodnutí může vést k podhodnocení dané zakáz-

ky, neboť rozvržením střediskového režijního výsledku hospodaření dochází ke snížení režijní sazby a následně nižších režijních nákladů připadajících dané zakázce. Místo zisku získávaného právě z rozdílu mezi odhadem pracovního fondu dané zakázky a skutečného pracovního fondu odpracovaného na dané zakázce, by si společnost měla sestavit čisté nákladovou kalkulaci a k ní následně připočíst požadovanou ziskovou marži, neboť současný systém generování zisku může vést nejen k dosažení zisku, ale v mnoha případech také ztráty, což je způsobeno právě odhadem pracovního fondu dané zakázky, který může vést k nadhodnocení zakázky, poté společnost generuje zisk z této zakázky, ale může vést také k podhodnocení zakázky, posléze společnost generuje ztrátu z dané zakázky.

Chce-li společnost znát skutečnou hodnotu vyráběné zakázky, měla by také použít vhodnou rozvrhovou základnu v kontextu s příčinnou souvislostí v rámci alokace režijních nákladů.

11 NÁKLADOVÁ, ČASOVÁ A RIZIKOVÁ ANALÝZA PROJEKTU

V následujících kapitolách bude projekt podroben nákladové, časové a rizikové analýze.

11.1 Nákladová analýza projektu

Nákladová analýza projektu bude zahrnovat možné náklady potřebné k realizaci daného projektu.

11.1.1 Školení

Mezi zásadní výdaje spojené s realizací projektu patří školení vedení společnosti. Školící kurzy nabízí například společnost Gradua-CEGOS, s.r.o. nebo společnost Top Vision, s.r.o. Následně budou představeny vybrané kurzy zmíněných společností.

11.1.1.1 Kalkulace nákladů – praktikum

Jedním z kurzů, které pořádá společnost Gradua-CEGOS, s.r.o. je kurz nesoucí název Kalkulace nákladů – praktikum. Tento kurz je určen:

- kalkulantům,
- manažerům libovolného zaměření,
- obchodníkům,
- TOP manažerům menších firem,
- jednatelům (Gradua-CEGOS, s.r.o., © 2015).

Obsah kurzu je zaměřen na následující oblasti:

- nákladová struktura a kalkulační modely,
- fixní a variabilní náklady, model bodu zvratu,
- multikriteriální rozpočtové modely,
- přímá kalkulace,
- kalkulace pomocí marže, tarifů a norem,
- co a kdy započítat do kalkulované ceny,
- tržní cena a kalkulace nákladů,
- praktické výpočty a příklady,
- základy controllingové kalkulace (Gradua-CEGOS, s.r.o., © 2015).

Délka trvání kurzu je dva dny, místem konání je Praha. Cena kurzu včetně 21 % DPH činí 8 954 Kč (Gradua-CEGOS, s.r.o., © 2015).

11.1.1.2 Zakázkové kurzy

Společnost Gradua-CEGOS, s.r.o. mimo jiné pořádá také zakázkové vzdělávací kurzy a školení. Tyto vzdělávací programy jsou organizacím připravovány na míru na základě potřeb a požadavků každé společnosti a jsou vhodné pro organizace všech oborů. Zakázkové kurzy vždy zohledňují specifické potřeby, prostředí a možnosti konkrétní společnosti.

Cena kurzu není známa a je sestavována individuálně na základě stanovených požadavků konkrétní společnosti (Gradua-CEGOS, s.r.o., © 2015).

11.1.1.3 Nákladový controlling

Nyní bude popsán kurz Nákladový controlling pořádaný společností Top Vision, s.r.o.

Tento kurz je určen:

- finančním manažerům a vedoucím pracovníkům z menších společností,
- pracovníkům controllingu se zodpovědností za náklady,
- finančním specialistům se zodpovědností za efektivitu nákladů,
- majitelům a jednatelům malých a středních firem (topvision.cz, © 2015 – 17).

Obsah kurzu shrnuje následující oblasti.

- Controlling v širším kontextu:
 - úloha controllingu s ohledem na cíle firmy,
 - formy a metody,
 - kritéria a měřítka.
- Základní pojmy z oblasti financí:
 - manažerské účetnictví,
 - výsledovka, rozvaha a cash flow – jejich propojení.
- Náklady a možnosti jejich řízení:
 - členění nákladů – přímé a nepřímé,
 - členění nákladů – variabilní a fixní,
 - nákladová alokace.
- Modelování nákladů:
 - bod zvratu a jeho využití,

- analýza citlivosti,
- provozní páka.
- ABC – Activity Based Costing
 - Activity Based Costing – vztah nákladů k aktivitám,
 - etapy tvorby ABC systému.
- Strategické nástroje nákladového řízení:
 - Target Costing,
 - Life Cycle Costing.
- Úspory a úsporná opatření v podniku:
 - příklady plánování úspor nákladů,
 - oblasti s nejvyšším potenciálem úspor.
- Finanční plánování a rozpočtování:
 - pravidla sestavování finančního rozpočtu a jeho efektivní vyhodnocování,
 - nastavení účinné kontroly – odpovědnost za jednotlivé části rozpočtu,
 - nastavení motivace (topvision.cz, © 2015 – 17).

Kurz je pořádán v Praze a také v Brně, délka kurzu je rozložena do dvou dnů. Cena kurzu činí 7 990 Kč, včetně 21 % DPH pak 9 668 Kč (topvision.cz, © 2015 – 17).

11.1.2 Mzda nového zaměstnance

V případě, že by se společnost rozhodla přijmout nového zaměstnance na pozici ekonoma, případně controllera, způsobilo by to společnosti další náklady v rámci zavádění projektu. Průměrná měsíční mzda ekonomických pracovníků, zahrnující pozice ekonom, controller či kalkulant činí podle nabízených pracovních pozic na portálu jobs.cz (jobs.cz, © 1996 – 2017) 25 000 – 30 000 Kč.

11.1.3 Softwarové vybavení

Společnost může nadále využívat současné softwarové vybavení, které má k dispozici. V případě pořízení nového softwaru pro řízení nákladů a tvorbu kalkulací by společnost musela vynaložit další peněžní prostředky. Prozatím je však současný software vyhovující a pořízení nového softwaru není zapotřebí.

11.1.4 Celkové náklady projektu

Celkové náklady zobrazuje tabulka (Tab. 45). V tabulce jsou sečteny náklady na školení a případná mzda nově přijatého zaměstnance včetně sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem. Celkové náklady projektu se započtenou jednoměsíční mzdou jsou v rozmezí 42 454 – 49 868 Kč.

Tab. 45 Celkové náklady projektu (vlastní zpracování)

Náklady projektu	
Školení	8 954 – 9 668 Kč
Mzda nového zaměstnance	25 000 – 30 000 Kč
+ sociální a zdravotní pojištění (34 %)	8 500 – 10 200 Kč
Softwarové vybavení	-
Celkové náklady projektu	42 454 – 49 868 Kč

V případě přijetí nového zaměstnance na celou dobu realizace projektu, tedy na 6 měsíců, by se mzda samozřejmě zvýšila. Půlroční mzda včetně sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem by pak činila 201 000 – 241 200 Kč a celkové náklady by pak byly v rozmezí 209 954 – 250 868 Kč.

Nebude-li však společnost přijímat nového zaměstnance a veškeré úkoly spojené s projektem budou vykonávány vedením společnosti a kompetentním personálem, budou náklady projektu tvořeny pouze náklady na školicí kurz, a to v závislosti na vybraném kurzu.

11.2 Časová analýza projektu

Projekt řízení nákladů ve společnost AgroFarm spol. s r.o. je možné rozdělit na dvě základní fáze, na fázi přípravnou a fázi realizační.

Přípravná fáze zahrnuje plán projektu, to znamená jakýsi prvotní impuls vedoucí k myšlence zavedení projektu. V dané společnosti byla tímto impulsem především oblast řízení nákladů a jeho nedostatky. Zavedením projektu řízení nákladů v dané společnosti by mělo dojít na základě zjištěných nedostatků v oblasti řízení nákladů k návrhu opatření vhodných k odstranění nedostatků současného stavu řízení nákladů. Hlavním cílem projektu je tedy zaměření se na nedostatky současného systému řízení nákladů ve společnosti a navrhnout opatření vedoucí ke zlepšení stávající situace dané oblasti.

Realizační fáze projektu zahrnuje v prvotní části činnosti související s provedením nejrůznějších analýz, které předchází samotnému návrhu opatření. Na základě těchto analýz totiž dochází ke zjištění možných nedostatků současného systému řízení nákladů, což dává podnět právě k realizaci projektu, který navrhne možná opatření ke zlepšení stávající situace.

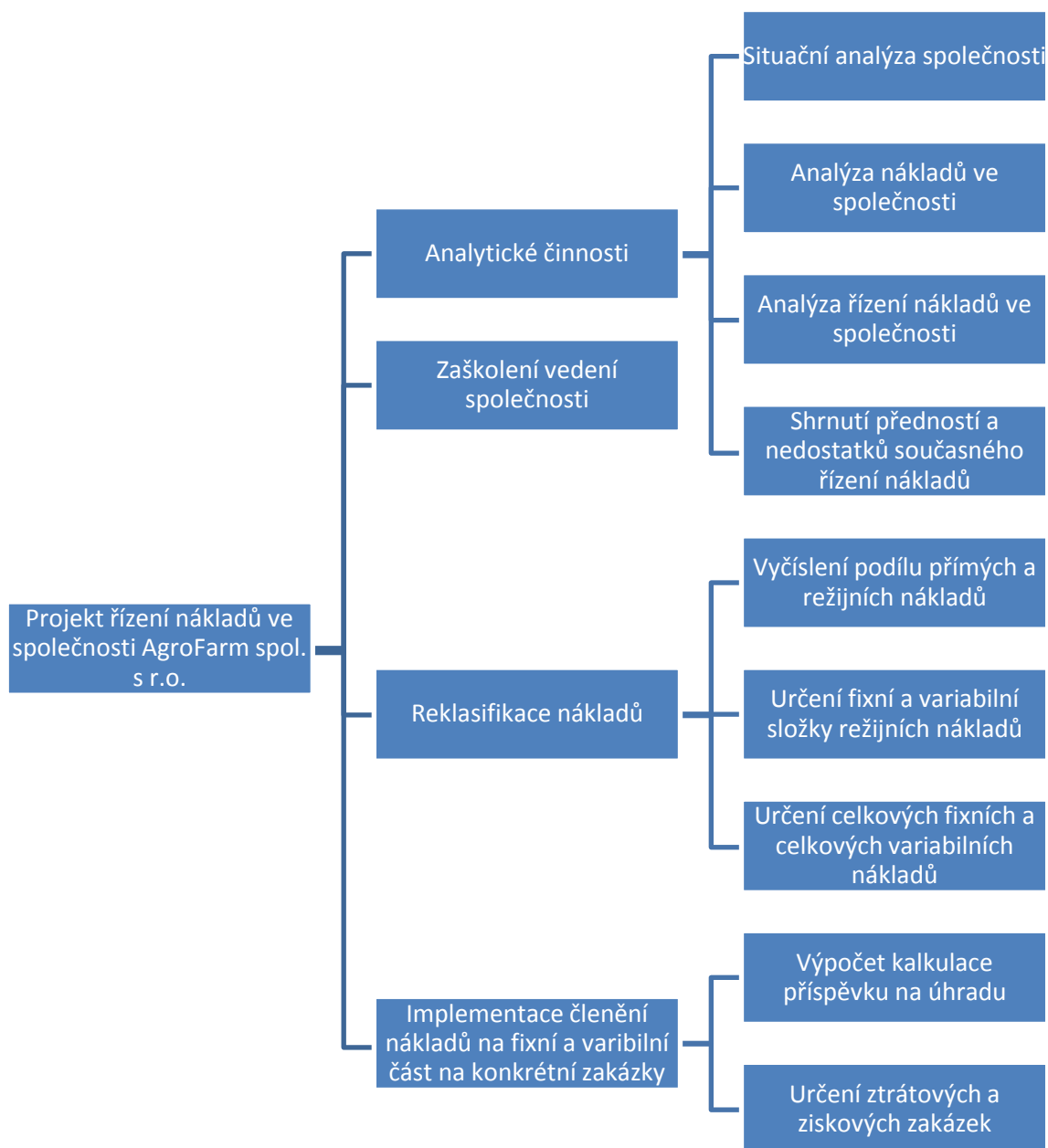
Mezi počáteční analýzy patří situační analýza společnosti, zahrnující jak interní, tak externí analýzu zabývající se základními informacemi o společnosti. Interní analýza pak také dále zahrnuje vertikální a horizontální analýzu majetkové, finanční, nákladové a výnosové struktury společnosti. Další analytické činnosti se zabývají podrobnou analýzou nákladů včetně jejich řízení. Na základě zmíněných analýz jsou následně zjištěny nedostatky týkající se právě nákladů a jejich řízení.

V rámci definování nedostatků současného systému řízení nákladů bude zaškolen odpovědný personál, tedy vedení podniku. Na základě vhodně zvoleného typu školení získá vedení společnosti nový pohled na řízení nákladů a také objasnění jeho nedostatků. Následně může začít návrh opatření vedoucí ke zlepšení současného systému řízení nákladů.

Prvotním bodem po zaškolení vedení společnosti je reklasifikace nákladů, čemuž ale nejprve předchází určení současné klasifikace nákladů a vyčíslení podílu přímých a režijních nákladů. Po vyčíslení současných přímých a režijních nákladů následuje reklasifikace režijních nákladů na fixní a variabilní složku. Následuje vyčíslení celkových fixních a celkových variabilních nákladů. Zmíněná reklasifikace nákladů umožní společnosti rozpoznat, která část nákladů je přiřaditelná nákladovým objektům v souvislosti se změnou objemu výroby, a kterou část již nelze dále alokovat.

Po provedení reklasifikace následuje implementace daného členění nákladů na fixní a variabilní část na konkrétní zakázky. U jednotlivých zakázek budou provedeny výpočty kalkulace příspěvku na úhradu a vyčíslení ziskové marže daných zakázek. Na základě kalkulace příspěvku na úhradu společnost rozpozná, které zakázky generují zisk, a které ztrátu.

Realizační fáze projektu je znázorněna pomocí realizačního diagramu prací (Obr. 20).



Obr. 20 Realizační diagram prací (vlastní zpracování)

Následující tabulka (Tab. 46) zobrazuje časový harmonogram prací. V tabulce jsou uvedeny jednotlivé činnosti realizační fáze projektu a jejich časový rozsah. Časový harmonogram je konstruován v jednotlivých měsících roku 2017, každý měsíc je rozdělen na jednotlivé týdny.

Počátek projektu je datován na začátek měsíce července 2017, návrh nápravných opatření počínající vyčíslením podílu přímých a režijních nákladů pak započne koncem září a potrvá až do prvního prosincového týdne. Na základě daného časového harmonogramu může

již společnost od nového roku, tedy roku 2018, plně využívat členění nákladů na základě objemu výroby a vytvářet kalkulace příspěvku na úhradu, na základě kterých pak může určit ziskovost či ztrátovost jednotlivých zakázek.

Tab. 46 Časový harmonogram prací (vlastní zpracování)

Jednotlivé činnosti	7/2017	8/2017	9/2017	10/2017	11/2017	12/2017
Situační analýza společnosti	■	■				
Analýza nákladů ve společnosti		■	■			
Analýza řízení nákladů ve společnosti		■	■			
Shrnutí předností a nedostatků současného systému řízení nákladů			■	■		
Zaškolení vedení společnosti			■	■		
Vyčíslení podílu přímých a režijních nákladů				■	■	
Určení fixní a variabilní složky režijních nákladů				■	■	
Určení celkových fixních a celkových variabilních nákladů					■	
Výpočet kalkulace příspěvku na úhradu					■	■
Určení ztrátových a ziskových zakázek						■

11.3 Riziková analýza projektu

Jak již bylo několikrát zmíněno, členění nákladů na základě objemu výroby, tedy na náklady fixní a variabilní, přináší různé přínosy a různá využití. Jedním z přínosů kapacitního členění nákladů je možný výpočet bodu zvratu, dále pak řízení výrobní struktury podniku pomocí příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku, či využití kalkulace příspěvku na úhradu.

S každým projektem jsou však spjata také určitá rizika. V následující kapitole tedy budou uvedena možná rizika související s daným projektem řízení nákladů ve vybrané společnosti.

11.3.1 Personální riziko

Jedním z možných rizik může být neochota vedení společnosti spolupracovat na projektu. Dané riziko se však může týkat také jiných na projektu zainteresovaných osob. Možným

rizikem v personální oblasti také může být neschopnost či neporozumění dané problematice. Řediteli společnosti, který zároveň zastává funkci ekonoma společnosti, by také přibýlo mnohem více pracovních povinností. S tímto možným rizikem by se pak mohlo pojít přijetí odborného pracovníka.

11.3.2 Časové riziko

V případě nedodržení časového harmonogramu projektu může dojít ke zpoždění celého projektu. S časovým rizikem jsou pak spojeny další náklady.

11.3.3 Finanční riziko

Finanční riziko souvisí převážně s výplatou mzdy v případě přijetí nového zaměstnance na ekonomickou pozici. Další případné finanční riziko by mohlo souviset s pořízením nového softwarového vybavení potřebného k realizaci daného projektu. V rámci nedodržení časového harmonogramu prací a tím posunutí termínu celého projektu a tedy termínu dokončení projektu by také došlo k navýšení nákladů na daný projekt.

ZÁVĚR

Diplomová práce se zabývala projektem řízení nákladů ve společnosti AgroFarm spol. s r.o. Cílem diplomové práce byl již zmíněný projekt řízení nákladů ve vybrané společnosti s cílem navrhnout opatření vedoucí ke zlepšení současné situace v oblasti řízení nákladů v této společnosti.

Diplomová práce byla rozdělena na dvě základní části, na teoretickou část a praktickou část. Cílem teoretické části práce bylo vytvořit literární rešerši zdrojů týkajících se nákladů a jejich řízení. Poté následovalo řešení praktické části. Praktická část se skládala ze situační analýzy společnosti a následného projektu řízení nákladů v této společnosti. Cílem analytické části bylo na základě provedených analýz týkajících se současné klasifikace a současného řízení nákladů ve společnosti zjistit nedostatky této oblasti, kterými by se následně zabývala projektová část diplomové práce.

V rámci praktické části bylo zjištěno mnoho nedostatků v oblasti řízení nákladů analyzované společnosti. Jeden z definovaných nedostatků této oblasti se týkal rozvrhovaných nákladů, kdy společnost v rámci přiřazení režijních nákladů konkrétní zakázce nerozvrhovala pouze střediskové režijní náklady, ale režijní hospodářský výsledek daného střediska.

Další nepřesností v této oblasti byla zisková marže. Společnost totiž v rámci sestavení kalkulace na konkrétní zakázku sčítá přímé a na základě režijní sazby rozvržené režijní náklady, respektive tedy střediskový režijní hospodářský výsledek, a k danému součtu již nepřičítá žádnou ziskovou marži. Zisková marže však společnosti plyne z rozdílu mezi pracovním fondem stanoveného odhadem v rámci cenové nabídky a pracovním fondem vykazujícím skutečnou pracovní výkonnost v rámci konkrétní zakázky. V daném případě se jedná o nadhodnocenou zakázku. Ve většině případů však také může docházet k podhodnocení jednotlivých zakázek, a to stanovením pracovního fondu, který však zdaleka neodpovídá skutečné výkonnosti a vykazuje tedy méně odpracovaných hodin nežli je skutečný pracovní fond této zakázky. V takovém případě vykazuje analyzovaná zakázka ztrátu.

Za další nedostatek byla považována také nevhodně zvolená rozvrhová základna sčítající nejen odpracované hodiny přiřaditelné zakázkám, ale také hodiny sice odpracované daným střediskem, ale nikoliv související se zhotovením zakázek.

Za zásadní nedostatek byl však považován zjištěný vysoký podíl režijních nákladů na celkových nákladech. Zjištěný podíl režijních nákladů na celkových střediskových nákladech

činil 56,06 %. Jako nápravné opatření vedoucí ke snížení podílu režijních nákladů v rámci projektu řízení nákladů této diplomové práce byla navržena reklasifikace režijních nákladů na fixní a variabilní složku.

Zavedením reklasifikace nákladů na náklady fixní a variabilní byly střediskové režijní náklady rozděleny na fixní složku zaujímající 28,42 % z těchto nákladů a na variabilní složku tvořící zbylých 71,58 % z režijních nákladů. Po přičtení přímých nákladů k variabilní složce režijních nákladů činil podíl střediskových variabilních nákladů 84,07 % a fixních nákladů 15,93 %. Podíl již dále nealokovatelných nákladů v rámci analyzovaného střediska se zavedením reklasifikace nákladů na fixní a variabilní část snížil o celých 40,13 %.

Reklasifikace nákladů na fixní a variabilní část však nemá za následek pouze snížení podílu nákladů, které již nelze dále alokovat, ale přinese společnosti i mnohé další přínosy. Členění nákladů na základě objemu výroby nalézá využití například při výpočtu bodu zvratu, tvorbě kalkulací příspěvku na úhradu nebo řízení ziskovosti jednotlivých zakázek, což při současném řízení nákladů není možné, neboť společnost, jak již bylo zmíněno, nemůže předem určit, zda bude zakázka generovat zisk nebo ztrátu.

Dané členění také umožní společnosti vhodněji přiřazovat náklady nákladovým objektům, čímž dojde ke zpřesnění tvorby nákladových kalkulací a tím také ke zlepšení nákladového řízení ve společnosti. Zmíněná skutečnost byla stanovena jako sekundární cíl této práce.

Závěrem kapitoly projekt řízení nákladů bylo navrženo několika doporučení týkajících se budoucího řízení nákladů v této společnosti. Jedním z uvedených doporučení byl návrh na provedení podrobné reklasifikace nákladů. Jelikož společnost dosud dané členění nevyužívala, bylo členění nákladů na náklady fixní a variabilní v rámci kapitoly 10 provedeno pouze zjednodušenou formou za pomoci interních materiálů a pohovoru s vedením společnosti. I zjednodušená forma kapacitního členění nákladů však dává společnosti zřetelný pohled na jeho následné využití, jímž bylo sestavení kalkulace příspěvku na úhradu či vyčíslení střediskového krycího příspěvku.

Závěrem práce byly zváženy náklady projektu, znázorněn jeho časový harmonogram a také byla uvedena možná rizika týkající se daného projektu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BÍLEK, Lukáš, Josef HURTA a Boris POPESKO, 2002. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, Fakulta managementu a ekonomiky, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 8073180944.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, Colin, 2012. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, xxii, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 288 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-763-0.

FIBÍROVÁ, Jana, 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western, xxix, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.

HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.

Interní zdroje společnosti AgroFarm spol. s r.o.

Jobs.cz [online]. © 1996 – 2017 [cit. 2017-04-04]. Dostupné z: <http://www.jobs.cz/>

Justice.cz [online]. © 2012 – 2015 [cit. 2017-03-18]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>

Kalkulace nákladů – praktikum. *Grada-CEGOS, s.r.o.* [online]. © 2015 [cit. 2017-04-04]. Dostupné z: <http://www.gradua.cz/katalog-kurzu/finance-a-ekonomika/kalkulace-nakladu--praktikum.html>

KRÁL, Bohumil, 2002. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 547 s. ISBN 80-7261-062-7.

KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing, 324 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87071-85-4.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada Publishing, 152 s. ISBN 8071699853.

Manažerské účetnictví – oficiální terminologie, 2003. Praha: ASPI, 294 s. ISBN 808639543X.

Nákladový controlling. *Topvision.cz* [online]. © 2015 – 17 [cit. 2017-04-04]. Dostupné z: <http://www.topvision.cz/nabidka/hard-skills/nakladovy-controlling---prakticke-rizeni-nakladu/>

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ, 2013. *Základy manažerskej ekonomiky*. Bratislava: Kartprint, 243 s. ISBN 978-80-89553-11-2.

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

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

SCHROLL, Rudolf, 1997. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance, 461 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice.

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

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2010. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxv, 498 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-336-3.

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

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

VÁCHAL, Jan a Marek VOCHOZKA, 2013. *Podnikové řízení*. Praha: Grada, 685 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4642-5.

WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, xxix, 928 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-897-2.

Zakázkové kurzy. *Gradua-CEGOS, s.r.o.* [online]. © 2015 [cit. 2017-04-04]. Dostupné z: <http://www.gradua.cz/zakazkove-kurzy.html>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

©	copyright
ABC	Activity Based Costing
BOZP	bezpečnost a ochrana zdraví při práci
cit.	citováno
CP	cenné papíry
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
hod.	hodina
kap.	kapitola
Kč	Koruna česká
KFM	krátkodobý finanční majetek
ks	kus
mil.	milion
N	celkové náklady
NC	nákupní cena
nj	náklady jednotkové
PHM	pohonné hmoty
Q	objem výroby
s r.o.	s ručením omezeným
spol.	společnost
THP	technicko hospodářský pracovník
tis.	tisíc
VH	výsledek hospodaření

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (upraveno podle Popesko, 2009, s. 32)</i>	16
<i>Obr. 2 Průběh variabilních nákladů (vlastní zpracování podle Král, 2006, s. 76)</i>	26
<i>Obr. 3 Průběh fixních nákladů (vlastní zpracování podle Hunčová, 2007, s. 52)</i>	27
<i>Obr. 4 Přiřazení přímých a nepřímých nákladů nákladovému objektu (upraveno podle Popesko, 2009, s. 48)</i>	34
<i>Obr. 5 Kalkulační systém a jeho členění (upraveno podle Král, 2006, s. 187)</i>	37
<i>Obr. 6 Typový kalkulační vzorec (upraveno podle Popesko, 2009, s. 59)</i>	40
<i>Obr. 7 Retrogradní kalkulační vzorec (upraveno podle Popesko, 2009, s. 59)</i>	41
<i>Obr. 8 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (upraveno podle Král, 2006, s. 137)</i>	49
<i>Obr. 9 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (upraveno podle Král, 2006, s. 138 – 139)</i>	50
<i>Obr. 10 Počet zaměstnanců společnosti AgroFarm spol. s r.o. v roce 2016 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	58
<i>Obr. 11 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	59
<i>Obr. 12 Predikce celkových nákladů pro rok 2017 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	69
<i>Obr. 13 Vývoj výnosů, nákladů, výsledku hospodaření a přidané hodnoty v letech 2014 – 2016 (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	71
<i>Obr. 14 Podíl vybraných nákladů střediska na celkových nákladech společnosti (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	77
<i>Obr. 15 Podíl přímých a režijních nákladů střediska (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	80
<i>Obr. 16 Průběh zakázky ve společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	81
<i>Obr. 17 Vyráběná pec (Interní zdroje)</i>	84
<i>Obr. 18 Podíl fixní a variabilní složky režijních nákladů střediska kovovýroby (vlastní zpracování)</i>	101
<i>Obr. 19 Podíl celkových fixních a celkových variabilních nákladů střediska kovovýroby (vlastní zpracování)</i>	102

Obr. 20 Realizační diagram prací (vlastní zpracování) 116

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Klasifikace kalkulací (upraveno podle Hunčová, 2007, s. 66)</i>	39
<i>Tab. 2 Členění kalkulačních metod (upraveno podle Synek, 2011, s. 104)</i>	42
<i>Tab. 3 Základní údaje o společnosti AgroFarm spol. s r.o. (upraveno podle Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	57
<i>Tab. 4 Počet zaměstnanců společnosti za rok 2016 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	58
<i>Tab. 5 Majetková struktura společnosti AgroFarm spol. s r.o. (upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	61
<i>Tab. 6 Vertikální a horizontální analýza majetkové struktury společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	61
<i>Tab. 7 Finanční struktura společnosti AgroFarm spol. s r.o. (upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	62
<i>Tab. 8 Vertikální a horizontální analýza finanční struktury společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	63
<i>Tab. 9 Struktura výnosů společnosti AgroFarm spol. s r.o. (upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	64
<i>Tab. 10 Vertikální a horizontální analýza výnosů společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	65
<i>Tab. 11 Struktura nákladů společnosti AgroFarm spol. s r.o. (upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	66
<i>Tab. 12 Vertikální a horizontální analýza nákladů společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 – 2015)</i>	67
<i>Tab. 13 Predikce celkových nákladů pro rok 2017 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	68
<i>Tab. 14 Jednotlivé výsledky hospodaření společnosti AgroFarm spol. s r.o. v letech 2014 – 2016 (upraveno podle Interní zdroje; Justice.cz, © 2012 - 2015)</i>	70
<i>Tab. 15 Přehled nákladových položek společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	72
<i>Tab. 16 Vybrané položky nákladové analytické evidence (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	74
<i>Tab. 17 Rozdělení středisek společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	75

<i>Tab. 18 Přehled nákladových položek střediska 30 – Kovovýroba společnosti AgroFarm spol. s r.o. (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	75
<i>Tab. 19 Výsledek hospodaření střediska kovovýroby za rok 2015 (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	78
<i>Tab. 20 Rozdělení nákladů střediska kovovýroby na přímé a režijní (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	79
<i>Tab. 21 Soupis materiálu vybrané zakázky (upraveno podle Interní zdroje)</i>	85
<i>Tab. 22 Kalkulace přímého materiálu vybrané zakázky (upraveno podle Interní zdroje)</i>	85
<i>Tab. 23 Pracovní fond střediska kovovýroby (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	86
<i>Tab. 24 Pracovní fond analyzované zakázky (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	87
<i>Tab. 25 Údaje potřebné pro stanovení režijní sazby a rozvržení režijních nákladů zakázky (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	87
<i>Tab. 26 Nákladová kalkulace zakázky (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	88
<i>Tab. 27 Fixní a variabilní složka spotřeby materiálu (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	95
<i>Tab. 28 Fixní a variabilní složka spotřeby energie (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	95
<i>Tab. 29 Fixní a variabilní složka spotřebovaných nákupů (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	96
<i>Tab. 30 Fixní a variabilní složka služeb (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	96
<i>Tab. 31 Fixní a variabilní složka osobních nákladů (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	97
<i>Tab. 32 Fixní a variabilní složka daní a poplatků (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	98
<i>Tab. 33 Fixní a variabilní složka jiných provozních nákladů (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	98
<i>Tab. 34 Fixní a variabilní složka odpisů, rezerv, komplexních nákladů příštích období a opravných položek v provozní oblasti (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	99
<i>Tab. 35 Fixní a variabilní složka finančních nákladů (vlastní zpracování podle Interní zdroje)</i>	100
<i>Tab. 36 Fixní a variabilní složka režijních nákladů (vlastní zpracování)</i>	100

<i>Tab. 37 Celkové fixní a celkové variabilní náklady střediska kovovýroby (vlastní zpracování).....</i>	<i>101</i>
<i>Tab. 38 Výsledek hospodaření střediska kovovýroby za rok 2015 v rámci kapacitního členění nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>103</i>
<i>Tab. 39 Stanovení variabilní složky režijních nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>104</i>
<i>Tab. 40 Stanovení fixní složky režijních nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>105</i>
<i>Tab. 41 Kalkulace příspěvku na úhradu konkrétní zakázky (vlastní zpracování)</i>	<i>106</i>
<i>Tab. 42 Stanovení variabilní složky režijních nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>106</i>
<i>Tab. 43 Stanovení fixní složky režijních nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>107</i>
<i>Tab. 44 Kalkulace příspěvku na úhradu konkrétní zakázky (vlastní zpracování)</i>	<i>108</i>
<i>Tab. 45 Celkové náklady projektu (vlastní zpracování)</i>	<i>114</i>
<i>Tab. 46 Časový harmonogram prací (vlastní zpracování)</i>	<i>117</i>