

Projekt řízení nákladů ve vybrané firmě

Bc. Lucie Špilmanová

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: Lucie Špilmanová
Osobní číslo: M15312
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika
Forma studia: prezenční

Téma práce: Projekt řízení nákladů ve vybrané firmě

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

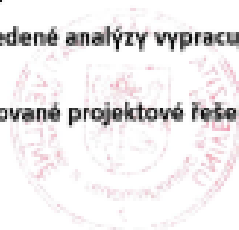
I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a zpracujte teoretické poznatky orientované na oblast řízení nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou firmu a proveďte analýzu současného stavu řízení nákladů ve firmě.
- Na základě provedené analýzy vypracujte projekt systému řízení nákladů ve vybrané firmě.
- Zhodnoťte navrhované projektové řešení a formulujte závěrečná doporučení pro firmu.

Závěr



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

Seznam odborné literatury:


CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES. *Managerial accounting*. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, 2014, 614 s. ISBN 978-1-133-95896-3.
DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
FIBÍROVÁ, Jana et al. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Karel Slinták, 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 připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji 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 13.4.2014

Jméno a příjmení: LUCIE ŠPILHANOVÁ


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na systém řízení nákladů ve vybrané společnosti. Cílem práce je navrhnout taková opatření, která povedou ke zlepšení stávajícího systému řízení nákladů. Obsahem teoretické části je zpracování teoretických poznatků z oblasti řízení nákladů. Praktická část se nejprve zaměřuje na charakteristiku vybrané společnosti a následně je provedena analýza současného stavu řízení nákladů, která se věnuje především analýze nákladů a kalkulačního systému společnosti. Na základě provedených analýz dochází ke zhodnocení současného stavu a identifikaci hlavních nedostatků. V rámci projektové části se práce na základě zjištěných nedostatků zabývá vylepšením dosavadního systému řízení nákladů. Výsledkem práce je návrh zavedení nástrojů manažerského účetnictví a inovace kalkulačního systému ve vybrané společnosti.

Klíčová slova: Náklady, řízení nákladů, členění nákladů, analýza nákladů, kalkulační systém, alokace nákladů

ABSTRACT

The diploma thesis is focused on the cost management system in chosen company. The aim of the thesis is to propose measures that will lead to the improvement of the current cost management system. The theoretical part is processing theoretical knowledge related to the area of cost management. The practical part is focused at first on the characteristics of the selected company and then analyze the existing system of cost management in terms of cost analysis and costing system of the company. Based on the analysis results the current situation is evaluated and the main weaknesses of cost management are identified. The project part based on identified weaknesses deals with improvement of the existing cost management system. The result of this work is a proposal for implementation of managerial instruments and the innovation of the costing system in chosen company.

Keywords: Costs, Cost Management, Cost Classification, Cost Analysis, Costing System, Cost Allocation

Úvodem této diplomové práce bych chtěla nejprve poděkovat Ing. Karlu Slintákovi, Ph.D. za odborné vedení práce a podnětné rady a připomínky v průběhu zpracování práce.

Dále bych ráda poděkovala vedení vybrané společnosti za možnost vypracování práce v této společnosti a pracovníkům obchodního a účetního útvaru za poskytnuté interní materiály a jejich ochotu a čas, který mi věnovali.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ	14
1.1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	15
1.1.1 Úkoly manažerského účetnictví	16
1.2 VZTAH MEZI MANAŽERSKÝM A FINANČNÍM ÚČETNICTVÍM	16
2 NÁKLADY	18
2.1 DEFINICE NÁKLADŮ	18
2.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	19
2.2.1 Finanční pojetí nákladů	19
2.2.2 Hodnotové pojetí nákladů	20
2.2.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	20
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	21
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	21
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	22
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	22
3.2.2 Náklady přímé a nepřímé	22
3.2.3 Náklady jednicové a režijní.....	23
3.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	24
3.3.1 Fixní náklady.....	24
3.3.2 Variabilní náklady	26
3.3.3 Smíšené náklady.....	27
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ.....	27
3.4.1 Relevantní a irelevantní náklady	27
3.4.2 Utopené náklady.....	27
3.4.3 Oportunitní náklady	28
3.5 VYUŽITÍ INFORMACÍ O FIXNÍCH A VARIABILNÍCH NÁKLADECH	28
3.5.1 Nákladová funkce.....	28
3.5.2 Analýza bodu zvratu	29
4 KALKULACE NÁKLADŮ	31
4.1 PŘEDMĚT KALKULACE	31
4.2 NÁKLADOVÁ ALOKACE	32
4.2.1 Alokační fáze	32
4.2.2 Alokační principy.....	33
4.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM	33
4.4 STRUKTURA NÁKLADŮ V RÁMCI KALKULACE	35
4.5 METODY ABSORPČNÍ KALKULACE	38
4.5.1 Kalkulace dělením.....	38
4.5.2 Fázová a postupná metoda kalkulace	38
4.5.3 Kalkulace sdružených výkonů	39
4.5.4 Přírážková kalkulace	39

4.5.5	Nedostatky absorpčních kalkulací.....	40
4.6	METODY NEABSORPČNÍ KALKULACE.....	40
4.6.1	Kalkulace variabilních nákladů.....	41
4.7	MODERNÍ KALKULAČNÍ METODY	42
4.7.1	ABC kalkulace	42
4.7.2	Kalkulace cílových nákladů	43
4.7.3	Kalkulace životního cyklu výrobku	44
5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	45
II	PRAKTICKÁ ČÁST	46
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	47
6.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	47
6.2	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	48
6.2.1	Výrobní program	49
6.3	STRATEGIE A CÍLE SPOLEČNOSTI	50
6.4	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	51
6.5	ZAMĚSTNANCI.....	51
6.6	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA	52
6.6.1	Majetková struktura společnosti	52
6.6.2	Finanční struktura společnosti.....	53
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	56
7.1	PŘEHLED EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ SPOLEČNOSTI.....	56
7.2	ANALÝZA NÁKLADŮ.....	58
7.2.1	Druhové členění nákladů.....	58
7.2.2	Kalkulační členění nákladů	62
7.2.3	Zhodnocení analýzy nákladů.....	65
7.3	KALKULAČNÍ SYSTÉM SPOLEČNOSTI	66
7.3.1	Popis současného kalkulačního systému.....	66
7.3.2	Struktura současné kalkulace	67
7.3.3	Zhodnocení současné kalkulace	69
7.4	SHRNUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI.....	70
8	PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	72
8.1	CÍL PROJEKTU.....	72
8.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝKONŮ	72
8.2.1	Variabilní náklady	73
8.2.2	Fixní náklady.....	76
8.2.3	Využití informací o fixních a variabilních nákladech.....	78
8.3	NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	81
8.3.1	Metoda kalkulace	81
8.3.2	Přímé náklady.....	82
8.3.3	Alokace nepřímých nákladů.....	83
8.3.4	Sestavení předběžné kalkulace.....	85
8.4	POROVNÁNÍ STÁVAJÍCÍHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU S NAVRHOVANÝM.....	86
9	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	88

9.1	RIZIKA PROJEKTU	88
9.2	ČASOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ.....	89
9.2.1	Postup implementace	90
9.3	SHRNUTÍ A ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST.....	90
	ZÁVĚR	91
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	92
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	95
	SEZNAM OBRÁZKŮ	96
	SEZNAM TABULEK.....	98
	SEZNAM PŘÍLOH.....	99

ÚVOD

Jedním z významných ukazatelů úspěšnosti je v současnosti pro řadu firem dosahování zisku, který vychází z rozdílu mezi výnosy a náklady podniku. S rostoucí konkurencí je však dosahování zisku pro některé podniky stále obtížnější, neboť jsou omezeny při cenové strategii právě danou konkurencí a jsou tedy často nuceny přijmout cenu stanovenou trhem. V takovém případě za účelem dosažení zisku či zvýšení jeho úrovně zbývá pouze možnost snižování nákladů.

Pro možnosti optimalizace výše nákladů je však nutné jejich efektivní řízení. K tomu je důležité, aby podniky důkladně poznaly své náklady, je tedy zapotřebí znát z jakých složek se náklady skládají, jak reagují a jak se chovají při různých změnách a jaký je jejich vztah k výkonům podniku. Pro potřeby řízení nákladů existuje v současnosti řada manažerských nástrojů a metod. Nejčastěji používaný nástroj představují kalkulace nákladů. Problémem u spousty podniků je však právě nevhodně zvolená metoda či nástroje řízení nákladů, případně jejich úplná absence. Volba těchto metod by měla vždy vycházet z charakteru a podmínek daného podniku.

Práce se tedy zaměřuje na systém řízení nákladů ve vybrané společnosti a jejím cílem je především navrhnout opatření z oblasti řízení nákladů, která budou mít pro společnost přínos a povedou ke zlepšení stávajícího systému. Práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou.

Teoretická část je zaměřena na průzkum literárních zdrojů vztahujících se k dané problematice. Nejprve je definován rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím, dále se práce věnuje oblasti nákladů, tedy definici, pojetí a způsobům jejich klasifikace. V práci jsou dále popsány některé nástroje manažerského účetnictví pro potřeby řízení nákladů a poslední část se věnuje oblasti nákladových kalkulací, kde je vymezen jejich smysl, použití a různé metody. Zpracované a získané teoretické poznatky jsou následně aplikovány v praxi na podmínky dané společnosti.

Samotná praktická část se dělí na analytickou a projektovou část. V rámci analytické části je nejprve představena a charakterizována vybraná společnost a je také analyzována majetková a finanční struktura. Stěžejní část poté představuje analýza současného stavu řízení nákladů ve společnosti, která zahrnuje jak analýzu nákladů z pohledu jejich evidence a klasifikace, tak také analýzu současného kalkulačního systému. Na základě provedené analýzy lze zhodnotit současnou situaci v podniku a identifikovat případné slabé stránky.

Následující projektová část se poté věnuje návrhům na opatření s ohledem na možnosti dané firmy, která povedou ke zlepšení systému řízení nákladů a odstraní zjištěné nedostatky. Výsledkem je tedy návrh na zavedení některých manažerských nástrojů a inovace stávajícího kalkulačního systému. Navrhované řešení je následně posouzeno z hlediska možných rizik a časové a nákladové náročnosti.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem práce je navrhnout opatření, která povedou ke zlepšení systému řízení nákladů ve vybrané společnosti. K naplnění tohoto cíle poslouží rozdělení práce do jednotlivých dílčích částí.

Nejprve bude proveden průzkum literárních zdrojů, na jehož základě budou zpracovány teoretické poznatky týkající se oblasti řízení nákladů. Teoretická část je tedy nutným předpokladem pro zpracování dalších částí práce. Získané znalosti lze dále aplikovat v praktické části, která se dělí na část analytickou a projektovou.

V rámci analytické části bude zkoumán současný stav řízení nákladů ve vybrané společnosti. Analýza bude zaměřena především na dvě oblasti, a to na analýzu nákladů a analýzu současného systému kalkulací. Analytická část je převážně zpracována na základě analyticko-syntetické metody. Jednotlivá data nutná pro vypracování analýzy budou získána z účetního programu společnosti, rozbořením dílčích vnitropodnikových dokumentů, které představují zejména výkaz zisku a ztráty, rozvaha, příloha k účetní závěrce či výroční zpráva a dále budou některé informace získávány prostřednictvím rozhovorů se zaměstnanci a na základě pozorování fungování společnosti. Zkoumání jednotlivých nákladů bude provedeno také s využitím vertikální a horizontální analýzy. Syntéza pak spočívá ve zhodnocení současného stavu na základě výsledků provedených analýz.

Po zhodnocení současného stavu a identifikování nedostatků v oblasti řízení nákladů navazuje projektová část, která řeší odstranění těchto nalezených nedostatků. V rámci vypracování projektového řešení jsou aplikovány především specifické metody a nástroje manažerského účetnictví, jako modelování nákladů, klasifikační analýza, analýza bodu zvratu a kalkulační metoda. Projekt je následně posouzen z pohledu rizikovosti a časové a nákladové náročnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ

V současné odborné literatuře lze najít celou řadu definic pro pojem účetnictví. Například podle Šteker a Otrusinové (2013, s. 15) představuje účetnictví v podstatě „*metodicky ucelený systém informací o činnosti podniku.*“ Zaznamenává informace ohledně prosperity podniku, zda je podnik ziskový či ztrátový, dále také informace o majetkové a nákladové struktuře podniku a souvisejících výnosech. Hlavním úkolem současného účetnictví je tedy poskytovat tyto informace všem zainteresovaným stranám. (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 8)

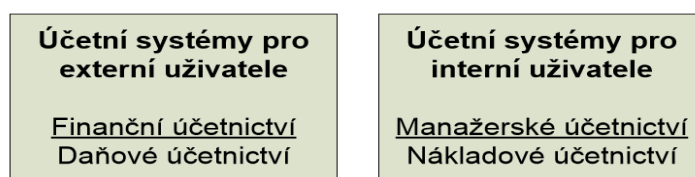
Dříve bylo účetnictví chápáno pouze jako nástroj pro zaznamenání a uchování určitých jevů a skutečností, avšak postupem času se úloha účetnictví rozšířila a tyto informace začaly být využívány i jako nástroj pro rozhodování a řízení. (Čechová, 2011, s. 3)

Podstatný vliv na vývoj účetnictví měly podle Hradeckého (Lanča a Šiška, 2008, s. 43) společensko-ekonomické podmínky, které se v čase měnily, a s nimi související měnící se účel účetnictví. V současnosti ovlivňuje účetnictví názor, že způsob jeho zobrazení a využití se odvíjí od toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké musí řešit rozhodovací úlohy. Postupně se tak účetnictví může obsahově dělit na finanční, daňové a manažerské účetnictví. (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 9) Strukturu účetních systému lze vidět na následujícím obrázku.

Finanční účetnictví slouží především k informování o finanční situaci a výkonnosti podniku jako celku. Slouží zejména pro potřeby externích uživatelů, jako jsou vlastníci, dodavatelé, odběratelé, banky, státní orgány, zaměstnanci atd. Informace jsou těmto uživatelům předkládány za určité časové období ve formě účetních výkazů. Požadavkem externích uživatelů je, aby účetnictví bylo jednotné a informace srovnatelné, proto musí být finanční účetnictví řízeno dle určitých právních předpisů a je nezbytné dodržovat stanovené zásady a postupy. (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 15-16)

Daňové účetnictví slouží také pro potřeby externích uživatelů. Hlavním úkolem tohoto účetnictví je zobrazit podnikatelský proces tak, aby bylo možné správně zjistit základ daně z příjmů podniku. Avšak ne všechny podniky musí vést účetnictví, v tomto případě mohou tyto podniky v souladu s požadavky daňových zákonů vést jen jednoduchou daňovou evidenci. (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 18)

Manažerské účetnictví naopak poskytuje informace, které jsou nutné k účinnému vnitropodnikovému řízení a hodnocení firmy. Takovéto informace bývají většinou důvěrné. Z toho vyplývá, že manažerské účetnictví je tedy primárně určeno pro potřeby interních uživatelů, manažerů na všech úrovních. První formou manažerského účetnictví bylo nákladové účetnictví, jehož funkcí bylo evidovat informace o nákladech pro potřeby výsledné kalkulace. Nákladové účetnictví bylo tedy zaměřeno na minulost. (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 9-10)



Obr. 1. Struktura účetních systémů (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 10)

1.1 Manažerské účetnictví

Popesko, Vejmelková a Škodáková (2008, s. 12) uvádějí ve své knize tuto definici: „*Manažerské účetnictví je otevřený informační subsystém, který obsahuje jak nákladové účetnictví, tak i rozpočetnictví, kalkulační systém, informace pro útvárové odpovědnostní řízení a zejména pak vytváří dílčí subsystémy informací pro rozhodovací úlohy.*“

Manažerské účetnictví se orientuje na data, která jsou využívána uvnitř podniku. Manažerské účetnictví obrací svou pozornost na budoucnost. Poskytuje tedy informace primárně pro potřeby manažerů k aktivnímu řízení a rozhodování v podniku. Dá se říci, že toto účetnictví vzniklo, neboť finanční účetnictví již přestalo být pro manažery dostačující. Nebylo již schopno zajistit rychlé a přesné informace pro potřeby rozhodování. A to zejména z toho důvodu, že finanční účetnictví je regulováno zákonem a musí být dodržovány určité postupy. Naopak vedení manažerského účetnictví nepodléhá žádným legislativně upraveným pravidlům a podniky nejsou ani povinny ho vést. Manažerské účetnictví se zaměřuje především na to, aby informace, které poskytuje, přímo souvisely s řešeným problémem a byly dostatečně flexibilní pro různé varianty řešení. Spíše se manažerské účetnictví zaměřuje na jednotlivé části podniku než na podnik jako celek. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 75; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 11-12)

1.1.1 Úkoly manažerského účetnictví

Řízení podniku je tvořeno množstvím rozhodovacích procesů, proto základním a hlavním úkolem manažerského účetnictví je sloužit pro potřeby řízení podniku. Tento základní úkol je tvořen řadou dílčích vzájemně propojených a vzájemně navazujících úkolů.

Mezi charakteristické úkoly patří informování o struktuře nákladů. Nejčastěji se využívá druhové a účelové členění nákladů. Dále také poskytování informací o výkonech, které s náklady úzce souvisí. Dalším úkolem je poskytovat informace o jednotlivých podnikových útvarech, zejména o vyprodukovaných režijních nákladech. Důležitou úlohou manažerského účetnictví je také vytvoření kalkulačního systému podniku, který bude zahrnovat předběžnou i výslednou kalkulaci nákladů. Mezi úkoly také patří přenos odpovědnosti na jednotlivé útvary podniku, aby se zamezilo nekontrolovanému plýtvání a ne hospodárnému využívání zdrojů. Jde tedy o útvarové odpovědnostní řízení. Dále běžná kontrola nákladů, tedy kontrolování, zda jsou dodržovány a plněny normy, rozpočty, kalkulace, limity atd. Provádí se také analýza případných odchylek, stanovení příčin a odpovědnosti. Úkolem manažerského účetnictví je také rozpočetnictví, tedy vytvářet různé podnikové rozpočty, investiční rozpočty, rozpočty režii, rozpočty střediskových nákladů a výnosů. Důležitou úlohou je poskytování a příprava informací pro potřeby rozhodování, a to pro rozhodování krátkodobá, investiční, dlouhodobá, cenová, sortimentní apod. (Čechová, 2011, s. 5-6; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 12-13)

1.2 Vztah mezi manažerským a finančním účetnictvím

Vztah mezi manažerským a finančním účetnictvím může být porovnán podle různých kritérií. Drury (2015, s. 6-7) ve své knize uvádí například tato kritéria:

- **Zákonné požadavky:** některé firmy musí dle zákona vytvářet roční účetní závěrku, bez ohledu na to, zda management považuje tyto informace za užitečné. Naopak manažerské účetnictví je zcela dobrovolné a informace by měly být poskytovány pouze tehdy, mají-li pro management význam.
- **Zaměření na jednotlivé části podniku:** zprávy finančního účetnictví popisují a zaměřují se spíše na podnik jako celek. Oproti tomu manažerské účetnictví se spíše soustředí na jednotlivé části podniku, jako například na náklady a ziskovost jednotlivých produktů, služeb, oddělení, zákazníků nebo aktivit.

- Obecně uznávané účetní zásady (míra uplatnění regulace): výkazy vytvořené ve finančním účetnictví musí být sestavovány a připravovány podle zákonných požadavků a obecně uznávaných účetních zásad, které jsou stanoveny příslušnými orgány. Tyto požadavky mají zajistit jednotnost a konzistenci, aby bylo možné mezipodnikové a historické porovnávání. Data by tedy měla být ověřitelná a objektivní. Na rozdíl od toho v manažerském účetnictví nemusí být dodržovány tyto zásady při poskytování informací pro interní účely. Je to plně v kompetenci managementu. Důraz je kladen hlavně na to, aby poskytované údaje a informace byly užitečné pro manažery při rozhodování, plánování a kontrole.
- Časový rozměr: finanční účetnictví se zabývá tím, co se v podniku přihodilo v minulosti. Zatímco manažerské účetnictví se naopak zaměřuje na budoucnost, neboť rozhodnutí se týkají budoucích očekávaných událostí.
- Periodicita vykazování informací: finanční účetnictví vykazuje informace v pravidelných časových intervalech, většinou jednou ročně. Naopak manažerské účetnictví vykazuje informace nepravidelně a to podle konkrétních potřeb. Informace mohou být připravovány například denně, týdně nebo měsíčně.

Popesko (Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 14-15) dodává ještě některá další kritéria, jako jsou:

- Uživatelé účetních informací: jak již bylo řečeno, finanční účetnictví je určeno především pro potřeby externích uživatelů, zatímco manažerské účetnictví slouží zejména interním uživatelům a poskytuje různé informace dle konkrétního uživatele.
- Používané měrné jednotky: ve finančním účetnictví jsou používány peněžní jednotky v takové hodnotě, jakou mají v době uskutečnění účetní operace. V manažerském účetnictví jsou využívány jak peněžní jednotky, tak naturální jednotky. Podle toho, které jednotky jsou pro daný případ vhodnější a účelnější.
- Stupeň spolehlivosti informací: informace poskytované finančním účetnictvím jsou veřejné. Vzhledem k vnější regulaci tohoto účetnictví jsou údaje považovány za spolehlivé. Naopak manažerské účetnictví slouží k interním účelům, tudíž jsou poskytované informace důvěrné. Jak již bylo zmíněno, obrací se manažerské účetnictví do budoucnosti, z tohoto důvodu musí být informace často odhadovány a jsou tedy ovlivněny určitou mírou rizika a nejistoty.

2 NÁKLADY

Náklady spolu s výnosy a výsledkem hospodaření nepochybně patří mezi významné charakteristiky hospodaření každého podniku. Správné pochopení těchto veličin a hlavně vztahů mezi nimi přispívá k efektivnímu vedení a řízení podniku. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 44) Pro vymezení nákladů je důležité nejprve rozpoznat, zda jsou vnímány z pohledu finančního nebo manažerského účetnictví. Neboť definice nákladů se v tomto směru liší.

2.1 Definice nákladů

Z pohledu finančního účetnictví tedy náklady představují určité vstupy do hospodářské činnosti podniku, které způsobují snížení ekonomického prospěchu, což se projevuje buď poklesem aktiv, nebo přírůstkem závazků. Toto pak vede ke snížení výsledku hospodaření a tím i ke snížení vlastního kapitálu. Podle tzv. zásady přiřazování nákladů souvisejícím výnosům se o nákladech účtuje v období, kdy vznikly výnosy, jež představují výsledek účelově vynaložených nákladů. (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 205)

Zjednodušeně lze tedy říci, že náklady jsou v penězích vyjádřené výrobní faktory, jakož i služby třetí straně a daně státu během hodnoceného období, jež podnik vynaložil při tvorbě podnikových výkonů. Náklady představují důležitý ukazatel ovlivňující výpočet základu daně z příjmu, který je metodicky regulován zákonem. (Papula a Papulová, 2013, s. 91-92; Lang, 2005, s. 7)

Z pohledu manažerského účetnictví jsou podle Fibírové (Šoljaková a Wagner, 2007, s. 93) náklady definovány jako *„hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu činnosti podniku.“* Pro takto vymezené náklady jsou podstatné hlavně dva rysy, a to účelnost a účelový charakter. Účelnost vyjadřuje v podstatě podmínku, že nákladem je pouze takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku podnikové činnosti. Účelový charakter představuje předpoklad, že smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení. Tedy vytvoření takové složky aktiv, která přinese větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad na její vytvoření. Takto vnímaný náklad má těsný vztah k výkonům tvořícím předmět činnosti podniku.

Oproti finančnímu účetnictví pracuje manažerské účetnictví s ekonomickými náklady, které navíc zahrnují i náklady oportunitní, neboť náklady vykazované v účetnictví jsou pro řadu manažerských rozhodnutí nedostačující. (Synek, 2011, s. 85)

Mezi náklady vnímanými z pohledu finančního nebo manažerského účetnictví existuje také časová odlišnost. V manažerském účetnictví se náklad projeví již v momentě vynaložení ekonomického zdroje. Takové vynaložení vede většinou jen ke změně struktury majetku, ale ne k jeho úbytku. Například při nákupu materiálu. Ve finančním účetnictví však náklad vzniká, až když je tento zdroj vyčerpán. (Král, 2010, s. 49)

Často se stává, že jsou náklady zaměňovány s pojmem výdaje. To však není správně, neboť se jedná o dva rozdílné pojmy, které je nutné od sebe rozlišovat. Výdaje se vztahují k peněžnímu toku a představují skutečný úbytek peněžních fondů, ať už v hotovosti nebo na běžném účtu. Jedná se tedy o finanční operace, kdežto v případě nákladů jde o účetní operace, neboť ty představují hodnotu spotřebovaných výrobních faktorů. (Němec, 1998, s. 30-31)

2.2 Pojetí nákladů

Další odlišnosti mezi náklady spočívají také ve způsobu jejich vyjádření a ocenění. V této souvislosti se potom rozlišuje mezi finančním, hodnotovým a ekonomickým pojetím nákladů. Rozdělení lze vidět na následujícím obrázku. (Král, 2010, s. 60)



Obr. 2. Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů
(Popesko, 2009, s. 32)

2.2.1 Finanční pojetí nákladů

Charakteristickým znakem tohoto pojetí je jeho těsná vazba na zobrazení nákladů ve finančním účetnictví. Podle Landy (2008, s. 259) je finanční pojetí nákladů „založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků.“ Toto pojetí tedy chápe náklady jako peníze

vynakládané na uskutečnění určitých aktivit, které zabezpečí náhradu peněz v jejich původní hodnotě. Což podle Krále (2010, s. 60-61) představuje koncepci zachování peněžního nominálního kapitálu. Typickým znakem finančního pojetí je, že náklady jsou oceňovány ve skutečných, historických pořizovacích cenách a předmětem zobrazení mohou být jen náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz.

2.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů se rozvinulo hlavně na základě potřeby poskytovat informace potřebné pro řízení a kontrolování reálného průběhu činností, jež jsou aktuálně uskutečňovány. Smyslem je tedy zobrazit informace o koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současnosti a nikoliv v době, kdy byly pořízeny. Což znázorňuje koncepci zachování věcného kapitálu. V rámci hodnotového pojetí jsou zahrnovány i náklady, které mají ve finančním účetnictví jinou hodnotu, nebo nejsou v rámci finančního účetnictví vyjádřeny vůbec. Takové náklady jsou označovány jako kalkulační náklady, příkladem mohou být kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační nájemné atd. Dalším odlišujícím znakem je, že v hodnotovém pojetí jsou náklady oceňovány cenami, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci, nikoliv historickými cenami pořízení. (Král, 2010, s. 61-63; Landa, 2008, s. 259)

2.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů slouží v rámci manažerského účetnictví pro potřeby rozhodování při výběru optimálních alternativ. Z pohledu tohoto pojetí se náklady rovnají hodnotě, kterou je možné získat jejich nejefektivnějším využitím. Ekonomické pojetí nákladů pracuje zejména s oportunitními náklady, které mohou být jinak označovány i jako náklady obětované příležitosti. Vzhledem k tomu, že takto vyjádřené náklady nejsou ve finančním účetnictví vykazovány, používá se ekonomické pojetí spíše ve specifických případech, jako jsou různé analýzy. Například při zjišťování ekonomické efektivnosti různých investičních projektů podniku. (Král, 2010, s. 64, Landa, 2008, s. 260)

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Náklady v sobě zahrnují řadu různých vlastností a skládají se z různých složek. Pro účinné řízení v podniku je proto potřeba náklady poznat a pochopit jejich podstatu. Poté je možné provést podrobnější rozčlenění nákladů do určitých stejnorodých celků, aby bylo možné náklady lépe zkoumat a analyzovat v různých situacích. Existuje řada hledisek a kritérií, podle kterých lze náklady členit. Vždy je ale potřeba, aby toto členění mělo vazbu na řešení určitého problému či rozhodnutí v podniku. (Hradecký a Král, 1995, s. 13, Popesko, 2009, s. 34)

3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů představuje základní přístup ke klasifikaci nákladů. Smyslem tohoto členění je soustřeďovat jednotlivé nákladové položky do stejnorodých skupin spojených se spotřebou jednotlivých výrobních faktorů. (Popesko, 2009, s. 34)

Za základní nákladové druhy nacházející se v téměř každém podniku, lze tedy podle Synka a Kislingerové (2015, s. 44) považovat:

- spotřeba materiálu, energie a externích služeb,
- mzdové a osobní náklady
- odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
- finanční náklady.

Druhové členění je charakteristické určitými typickými znaky. Jedná se o náklady externí, které tedy vstupují do dané aktivity zvnějšku. Dále neboť jsou to náklady externí a projevují se v dané aktivitě poprvé, nazývají se náklady prvotními. Vzhledem k tomu, že jsou to náklady prvotní a nelze je rozčlenit na jednodušší složky, lze je označit za náklady jednoduché. (Schroll, 1997, s. 62)

Druhové členění nákladů se nejčastěji používá v rámci finančního účetnictví. Používá se proto i při tvorbě účetních výkazů. Konkrétně tedy ve výkazu zisku a ztrát, kde jsou náklady tříděny podrobněji a to jak podle oblasti činnosti, tedy provozní, finanční, nebo mimořádné, tak podle jednotlivých nákladových druhů. (Synek a Kislingerová, 2015, s. 44) V rámci druhového členění není rozlišován bezprostředně účel, za jakým byly náklady vynaloženy, proto například položka mzdy v sobě zahrnuje jak mzdy výrobních pracovníků, tak také mzdy režijní a odbytové. Z tohoto důvodu je tedy samotné druhové členění nedostačující pro manažerské účetnictví, neboť neposkytuje informace potřebné

pro hodnocení hospodárného a efektivního využívání podnikových zdrojů. (Landa a Polák, 2008, s. 11)

3.2 Účelové členění nákladů

Dalším způsobem, jak náklady rozčlenit, je účelové členění nákladů. Toto členění je již vhodnější pro potřeby řízení, neboť základním charakteristickým znakem nákladů je účelovost. To znamená, že v rámci tohoto členění je sledována vazba nákladů k příčině jejich vzniku. Oproti druhovému členění se tedy již zjišťuje konkrétní účel, za jakým byly náklady vynaloženy.

V rámci účelového členění je možné dále náklady podrobněji rozčlenit dle různých hledisek do několika skupin. První skupinou jsou náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, další skupinu představují náklady přímé a nepřímé a dále náklady jednicové a režijní. (Landa a Polák, 2008, s. 11)

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Rozčlenění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je odvozeno od vztahu nákladů ke konkrétní činnosti či aktivitě. Pro potřebu řízení je důležité rozlišit, zda byl ekonomický zdroj vynaložen na vlastní vytvoření výkonů, nebo zda byl vynaložen na zajištění rámcových podmínek této činnosti. Neboť se jedná o odlišné náklady, jež jsou ovlivňovány odlišnými faktory. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 102)

První kategorii tedy představují náklady technologické. Jedná se o náklady, které byly vynaloženy za účelem tvorby výkonů. To znamená, že tedy souvisí přímo s technologií daného výkonu či činnosti. Za náklady technologické lze považovat například spotřebu materiálu, spotřebu energie daného zařízení či jeho odpisy. (Popesko, 2009, s. 37)

Druhou kategorií jsou náklady na obsluhu a řízení, jež jsou vynakládány „za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti.“ Znamená to tedy, že se vztahují k zajištění výrobního procesu jako celku, nikoliv k samotné technologii. Mezi tyto náklady se zahrnují například náklady na mzdy administrativních pracovníků, náklady na IT, na provoz budov atd. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 103)

3.2.2 Náklady přímé a nepřímé

Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé se nazývá takzvaným kalkulačním členěním nákladů. Toto členění je zvláštním typem účelového členění nákladů a je nutné pro

sestavování kalkulací v podniku. Umožňuje zjišťovat ziskovost jednotlivých produktů či služeb a regulovat tak jejich strukturu, čímž napomáhá při řešení rozhodovacích úloh. Toto členění na přímé a nepřímé náklady tedy vychází z posouzení příčinného vztahu nákladů k určitému výkonu a z konkrétních početně technických možností přiřazování nákladů tomuto výkonu. (Král, 2010, s. 76)

Přímé náklady jsou takové náklady, které lze přímo a jednoznačně přiřadit konkrétnímu výkonu, neboť se k němu příčinně vztahují. Z toho vyplývá, že tedy většina technologických nákladů se řadí k těmto nákladům. V některých případech však mohou přímé náklady zahrnovat i náklady na obsluhu a řízení a to například u podniků s jedním druhem výkonů. (Landa a Polák, 2008, s. 11-12)

Nepřímé náklady představují takové náklady, které nelze přímo a jednoznačně přiřadit konkrétnímu výkonu, a to buď proto, že mezi nákladem a výkonem neexistuje žádná vazba, nebo není možné tuto vazbu identifikovat. (Popesko, 2009, s. 38) Důvodem podle Fibírové (Šoljaková a Wagner, 2007, s. 106) je, že většina nepřímých nákladů se váže k více druhům výkonů a zajišťují podnikatelský proces jako celek. Takovéto náklady jsou poté konkrétním výkonům přiřazovány nepřímo prostřednictvím různých metod pro přiřazování nákladů.

3.2.3 Náklady jednicové a režijní

Z hlediska funkčního, které spočívá ve vymezení funkcí jednotlivých složek nákladů ve vztahu k danému objektu či výkonu, se dají náklady členit na jednicové a režijní. (Landa a Polák, 2008, s. 12)

Jednicové náklady jsou vykazovány v určitých samostatných položkách, které se vztahují ke zvolené jednici výkonu. Představují tedy tu část technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, ale také přímo s jednotkou realizovaného výkonu. Příkladem mohou být jednicové mzdy. U těchto nákladů se nákladový úkol stanovuje tak, že se vynásobí určená nákladová norma s počtem jednotlivých provedených výkonů. (Fibírová, 2015, s. 55; Landa a Polák, 2008, s. 12)

Režijní náklady se naopak vykazují v komplexních položkách, jež jsou rozloženy podle jejich funkce v podnikovém procesu. Z tohoto důvodu se rozlišují různé typy režii, a to materiálová (zásobovací, nákupní) režie, výrobní režie, odbytová režie a správní režie. (Schroll, 1997, s. 65) Náklady režijní tedy představují náklady na obsluhu a řízení a tu část

technologických nákladů, které nemají souvislost s jednotkou výkonu, ale vztahují se k technologickému procesu jako celku. Nákladový úkol se v rámci těchto nákladů stanovuje na základě souhrnných limitů a normativů, které platí pro určité časové období, případně pro celkový předpokládaný rozsah výkonů. (Fibírová, 2015, s. 55)

Jak již bylo řečeno režijní náklady nelze jednoznačně vztáhnout ke konkrétnímu výkonu, neboť mají zásadně společný charakter. Proto se tyto náklady rozvrhují na jednotlivé objekty a výkony prostřednictvím určité rozvrhové základny. (Landa a Polák, 2008, s. 12)

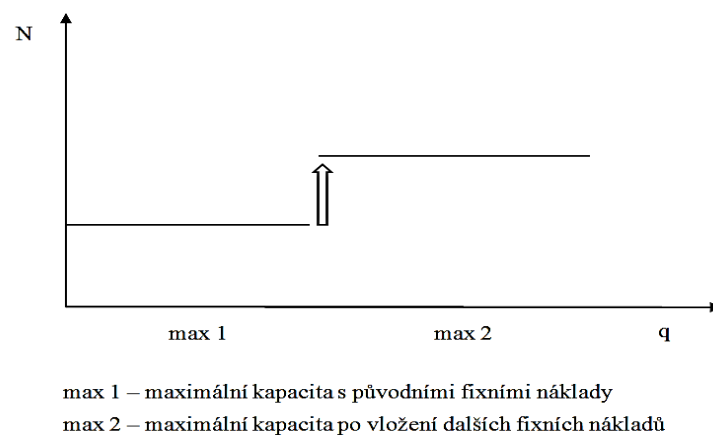
3.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Vzhledem k tomu, že s rostoucím objemem výroby roste zároveň i využití kapacity podniku, bývá mnohdy toto členění označováno jako kapacitní členění nákladů. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 22) Toto členění se používá nejčastěji v manažerském účetnictví, neboť se zaměřuje hlavně na budoucnost. Prostřednictvím tohoto členění je možné zkoumat chování nákladů. Je tedy možné zjišťovat, jak se náklady budou měnit v závislosti na změně objemu budoucích výkonů. Proto představuje toto členění jeden ze základních a významných nástrojů pro řízení nákladů a rozhodování. Podle tohoto členění lze tedy náklady rozčlenit na fixní, variabilní a smíšené náklady. (Popesko, 2009, s. 39)

3.3.1 Fixní náklady

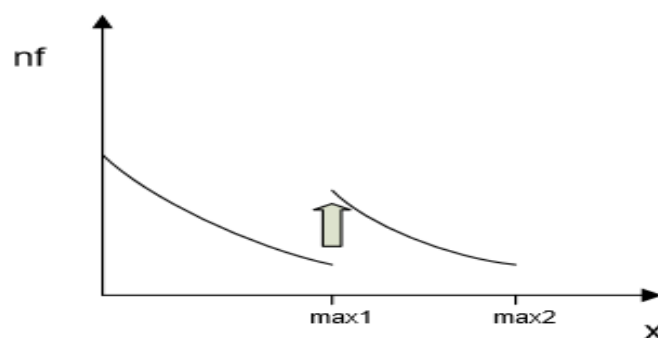
Jedná se o takové náklady, které nejsou závislé na objemu produkce a v rámci dané úrovně činností podniku jsou tedy neměnné. (Crosson a Needles, 2014, s. 166) Tyto náklady jsou vyvolány nutností zajistit v určitém období chod podniku jako celku, nikoliv jednotlivými výkony. Příkladem těchto nákladů mohou být odpisy výrobních zařízení a budov nebo mzdy manažerů. Jsou vynakládány jednorázově bez ohledu na objem výroby a většinou ještě před uskutečněním první jednotky objemu, tj. vznikají již v nulovém bodě objemu.

Členění na fixní a variabilní náklady je však možné pouze v krátkém období, neboť dlouhodobě se dají všechny náklady měnit a jsou tedy variabilní. Fixní náklady se v daném období při určité kapacitě výkonů nemění, avšak pokud je přesáhnutá tato kapacita zvýší se jednorázově i fixní náklady takzvaně skokem. Tento průběh celkových fixních nákladů lze vidět na následujícím obrázku. (Crosson a Needles, 2014, s. 166; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 28)



Obr. 3. Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24)

Jak již bylo řečeno, celkové fixní náklady nejsou závislé na změnách objemu produkce, avšak průměrné fixní náklady v souvislosti s rostoucím objemem výkonů klesají. Tento jev je nazýván jako degrese fixních nákladů. Jedná se tedy o to, že čím vyšší je objem produkce, tím nižší bude podíl fixních nákladů na jednotku, neboť se rozpočítává konstantní výše nákladů na vyšší množství jednotek výkonu. (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 29) Vývoj průměrných fixních nákladů je znázorněn na obrázku č. 4.



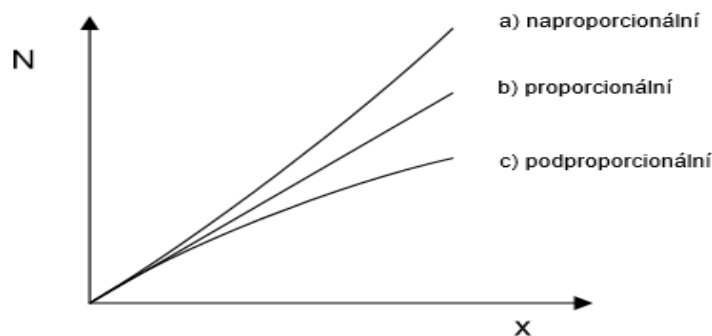
Obr. 4. Průběh průměrných fixních nákladů (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 29)

Z tohoto jevu tedy vyplývá, že je potřeba maximálně využívat výrobní kapacitu podniku. V případě, že kapacita není zcela využívána, dochází také k nevyužití části fixních nákladů. Těmto nákladům se říká volné fixní náklady, ačkoliv skutečně je nelze uvolnit. (Martinovičová, 2006, s. 77) Vyjadřují tedy teoretickou informaci o tom, že pokud podnik uskuteční dodatečné množství výkonů, není potřeba vynakládat další fixní náklady. Jedná se tedy o možný zdroj, jak relativně uspořit náklady. (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 29)

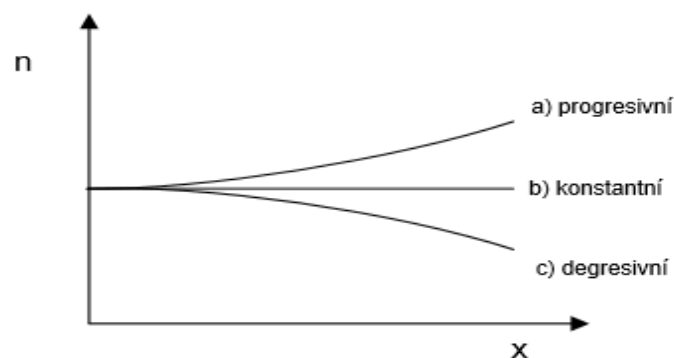
3.3.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady představují takové náklady, které se mění v závislosti na změnách objemu výkonů. Typické pro ně je, že jsou vynakládány opakovaně s každou další jednotkou výkonu. Jedná se například o náklady jako spotřeba materiálu či úkolová mzda. (Crosson a Needles, 2014, s. 164)

Podle Čechové (2011, s. 50) se rozlišují variabilní náklady podle způsobu jejich růstu v závislosti na růstu objemu výkonů. A to na náklady proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální, jejichž průběh je možné pozorovat na obrázku č. 5. Proporcionální náklady, jsou takové náklady, které se vyvíjí přímo úměrně s měnícím se objemem produkce. V některých případech rostou náklady v daném období rychleji než objem produkce. Takové náklady jsou nazývány nadproporcionálními. Naopak náklady, jež rostou pomaleji než objem produkce, jsou označovány jako náklady podproporcionální. Obrázek č. 6 dále znázorňuje průběh průměrných variabilních nákladů.



Obr. 5. Průběh celkových variabilních nákladů
(Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 28)



Obr. 6. Průběh průměrných variabilních nákladů
(Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 28)

3.3.3 Smíšené náklady

Rozdělit náklady v podniku na čistě fixní a variabilní je často velmi obtížné, neboť v některých případech vykazují nákladové položky smíšený charakter. Znamená to, že náklady v sobě zároveň zahrnují fixní i variabilní složku. Takovéto náklady jsou tedy nazývány smíšené či semivariabilní. Typickým případem smíšeného nákladu je spotřeba energie. Fixní složku představuje část spotřeby energie související s celkovým provozem podniku, například vytápění či osvětlení budov, a variabilní složka je zastoupena částí spotřeby energie, která se vztahuje na provoz výrobního zařízení. (Popesko, 2009, s. 41)

3.4 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Členění nákladů z hlediska rozhodování představuje metody, které jsou spojeny s budoucím manažerským rozhodnutím. Od tradičních metod klasifikace nákladů se liší tím, že nevychází ze skutečně evidovaných nákladů, ale převážně z odhadu budoucích nákladů. Toto členění je prováděno vždy ve vztahu k nějakému konkrétnímu rozhodnutí. (Popesko, 2009, s. 41)

3.4.1 Relevantní a irelevantní náklady

Toto členění nákladů se používá ve vztahu s manažerským rozhodováním o různých budoucích variantách. Základem hodnocení jednotlivých variant je posoudit, zda náklady dané rozhodnutí ovlivní, či nikoliv. Z tohoto hlediska lze náklady členit na relevantní a irelevantní. Relevantní náklady jsou takové, které jsou daným rozhodnutím ovlivněny, a na základě různých variant se bude měnit jejich výše. Irelevantní náklady jsou naopak nevýznamné ve vztahu k danému rozhodnutí, neboť jejich výše zůstane stejná bez ohledu na vybranou variantu. (Král, 2010, s. 86)

3.4.2 Utopené náklady

Utopené neboli umrtvené náklady představují skupinu nákladů, které byly vynaloženy v minulosti, a jejich výše nemůže být ovlivněna žádným budoucím rozhodnutím. Představují tedy jakousi variantu irelevantních nákladů. Podle Popeska (2009, s. 42) je pro tyto náklady dále typické, že ve většině případů jsou vynaloženy ještě před zahájením samotné výroby a jejich hodnotu již tedy nelze změnit. Jediný způsob, jak tyto náklady snížit je přijat opačně působící investiční rozhodnutí. Příkladem utopených nákladů mohou být odpisy fixních aktiv.

3.4.3 Oportunitní náklady

Jak již bylo dříve řečeno, v manažerském účetnictví existují takové náklady, které jsou ve finančním účetnictví zaznamenány v jiné hodnotě, či zaznamenány vůbec nejsou. Tyto náklady jsou nazývány implicitní náklady. Naopak explicitní náklady zastupují takové náklady, které jsou skutečně ve finančním účetnictví evidovány v jejich přesné výši. (Popesko, 2009, s. 42)

Oportunitní náklady, také nazývány jako náklady obětované příležitosti, se řadí právě k implicitním nákladům. Vzhledem k existenci omezených ekonomických zdrojů není možné, aby podnik uskutečňoval všechny své potenciální příležitosti, ale může si vybrat právě jen některé. Je proto důležité, aby byla vybrána taková varianta, které podniku přinese nejvyšší možný užitek. Oportunitní náklady jsou tedy chápány jako jakési ušlé výnosy, o které se podnik ochudil tím, že se nerozhodl pro realizaci jiné varianty. (Král, 2010, s. 89)

3.5 Využití informací o fixních a variabilních nákladech

Informace o fixních a variabilních nákladech lze také využít pro další manažerské nástroje, jako je modelování nákladů prostřednictvím nákladových funkcí a analýza bodu zvratu.

3.5.1 Nákladová funkce

Smyslem vytváření nákladových modelů je zjednodušené zobrazení reálného nákladového procesu pro lepší poznání a pochopení jeho podstaty. Nejjednodušší nákladový model představuje nákladová funkce, která zaznamenává vliv jednoho činitele, a to konkrétně objemu výroby. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 59)

Krátkodobá nákladová funkce se zabývá popisem průběhu celkových nákladů z hlediska krátkého časového období, kdy lze měnit pouze některé výrobní činitele, jako spotřeba materiálu či množství práce, a ostatní činitelé zůstávají fixní. Těmito fixními výrobními činiteli je tedy určena výrobní kapacita podniku. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 59) Dlouhodobá nákladová funkce naopak popisuje průběh celkových nákladů z pohledu dlouhého období, kdy je tedy možné měnit všechny výrobní činitele. Dlouhodobá nákladová funkce se skládá z částí krátkodobých nákladových funkcí, které vyjadřují průběh nákladů pro určitý objem výroby. (Synek, 2011, s. 91-92)

Synek (2011, s. 93) dále uvádí, že ke stanovení parametrů nákladových funkcí jsou používány matematické funkce dle závislosti na průběhu nákladů. Pro proporcionální

náklady se využívá funkce $y = a + bx$, pro nadproporcionální průběh nákladů kvadratická funkce $y = a + bx + cx^2$ a pro náklady podproporcionální kvadratická funkce ve tvaru $y = a + bx - cx^2$.

Na základě těchto informací je pak možné stanovit nákladovou funkci, která má tvar $N = F + bq$, případně může mít tvar $N = F + hQ$, pokud je objem produkce vyjádřen v peněžních jednotkách. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 37)

Metody, dle kterých lze odhadnout parametry nákladových funkcí jsou podle Mikovcové a Scholleové (2011, s. 26-27) následující:

- Klasifikační analýza, která spočívá v logickém rozčlenění celkových nákladů podniku na fixní a variabilní část podle toho, jakým způsobem se náklady chovají.
- Metoda dvou období, která je založena na principu řešení dvou lineárních funkcí, kdy jde o porovnání nákladových údajů v rámci dvou období, konkrétně období s nejmenším a největším objemem produkce.
- Grafická metoda, jejíž princip spočívá v proložení přímky či křivky bodovým diagramem, který vyjadřuje celkové náklady při určitých objemech produkce.
- Regresní a korelační analýza, představuje matematicko-statistickou metodu, která umožňuje i stanovení nelineárních funkcí. Její použití je však podmíněno řadou vstupních dat.

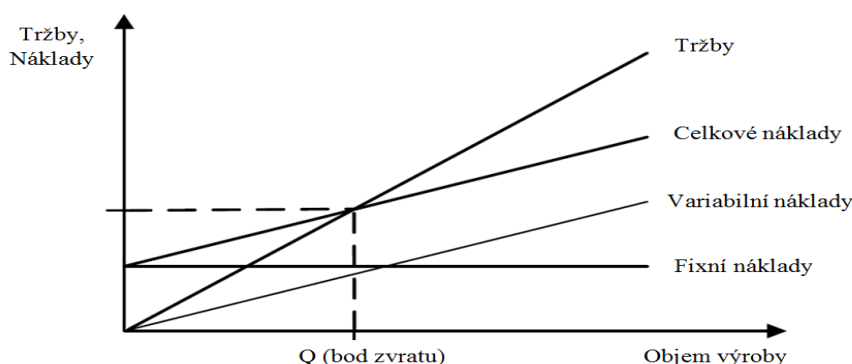
3.5.2 Analýza bodu zvratu

Bod zvratu vyjadřuje takový objem produkce, kdy se celkové náklady podniku rovnají celkovým výnosům. Minimální rozsah realizovaných výkonů, který je potřebný k pokrytí celkových nákladů, případně rozsah výkonů pro dosažení zisku, lze tedy určit prostřednictvím analýzy bodu zvratu. (Fibírová, 2015, s. 153) Analýza bodu zvratu tedy představuje významný nástroj využívaný k analyzování vzájemných vztahů mezi náklady, výnosy a ziskem. Bod zvratu může být vyjádřen pomocí matematických vztahů a zároveň prostřednictvím grafického vyjádření. (Hirschey, 2003, s. 307)

Určení bodu zvratu tedy vychází z tohoto matematického vztahu $p \times q = F + b \times q$, který vyjadřuje, že tržby se rovnají celkovým nákladům. Výpočet bodu zvratu má pak následující podobu: $q(\text{bod zvratu}) = \frac{F}{p-b}$.

Pokud jde však o podnik, který má různorodou produkci, je nutné použít pro odvození bodu zvratu globální nákladovou funkci ve tvaru $N = F + h \times Q$. Bod zvratu se tedy v tomto případě vypočítá následovně: $Q(BZ) = \frac{F}{1-h}$, kde parametr h vyjadřuje podíl celkových variabilních nákladů na korunu tržeb a celý jmenovatel zlomku představuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, který připadá na korunu objemu produkce. (Synek, 2011, s. 137-140)

Grafické vyjádření bodu zvratu je znázorněno na následujícím obrázku.



Obr. 7. Grafické vyjádření bodu zvratu (Popesko, 2009, s. 44)

Analýza bodu zvratu umožňuje zjistit také **bezpečnostní podnikatelskou rezervu**, která představuje rozdíl mezi úrovní současné produkce a produkce dosahované v bodě zvratu. Umožňuje tedy zjistit, o jakou část se mohou výkony podniku snížit, než dosáhne bodu zvratu. Výpočet rezervy je tedy následující $BPR = CV - CV_{BZ}$. Tuto rezervu je také možné vyjádřit v procentech prostřednictvím **bezpečnostního koeficientu**, který je stanoven na základě tohoto vztahu $BPK(k_b) = \frac{BPR}{CV} \times 100$. (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 33)

V rámci analýzy bodu zvratu lze také stanovit **limit variabilních a fixních nákladů**. Maximální povolenou hranici variabilních nákladů na jeden výrobek, případně na korunu objemu produkce, lze stanovit na základě dané ceny, předpokládaného objemu produkce a neměnných fixních nákladů. Tato hranice je důležitá pro předběžnou kalkulaci a technickou přípravu výrobku. Ze základních vztahů, jež byly výše uvedeny, lze odvodit následující vzorec pro výpočet $b = p - \frac{F}{q}$. Maximální výši fixních nákladů lze vypočítat jako $F = q(p - b)$. Informace o výši této hranice fixních nákladů může sloužit při rozhodování o výběru alternativ technologického postupu, použité techniky atd. (Synek, 2011, s. 141-142)

4 KALKULACE NÁKLADŮ

Obecně je kalkulace chápána jako jakýsi propočít finanční veličiny, například nákladů, zisku, ceny, na jednotku naturálně vyjádřeného výkonu, což může být výrobek, služba, činnost nebo určitá operace. Kalkulace tedy představuje jeden z nejdůležitějších nástrojů pro řízení nákladů, neboť dokáže zobrazit vzájemný vztah mezi výkonem a jeho finančním oceněním. (Čechová, 2011, s. 86)

Podle Landy a Poláka (2008, s. 35) je kalkulace v podniku využívána zejména pro ocenění výkonů jednotlivých podnikových útvarů, určování prodejních cen produktů, k sestavení různých rozpočtů nákladů a výnosů, při řešení rozhodovacích situací, například rozhodování o výrobním programu podniku.

Pojem kalkulace může mít několik významů. Za prvé může být kalkulace chápána jako činnost, která vede ke stanovení respektive zjištění nákladů na jednotku, jež je přesně vymezena. Dále může být chápána jako výsledek této výše uvedené činnosti. Kromě toho se kalkulací také rozumí část informačního systému podniku využívající data z rozpočtovnictví a nákladového účetnictví. Jako kalkulace lze rovněž nazvat podnikový útvar, který se zabývá právě kalkulacemi. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 181)

4.1 Předmět kalkulace

Čechová (2011, s. 86) uvádí, že předmět kalkulace mohou představovat všechny druhy jak dílčích, tak finálních výkonů, které jsou v podniku uskutečňovány. V praxi je předmět běžně přizpůsobován rozsahu realizovaného sortimentu, náročnosti podnikatelského procesu a je brán zřetel i na využitelnost kalkulací v řízení. Předmět kalkulace je definován kalkulačními jednotkami a kalkulovaným množstvím.

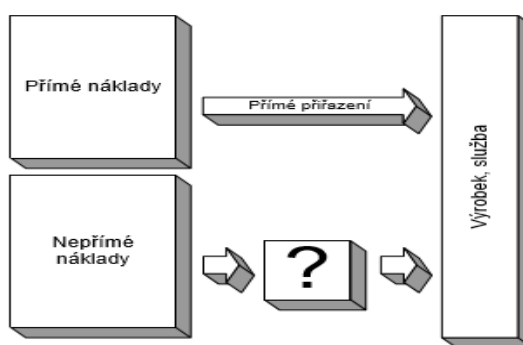
Pojem kalkulační jednotky představuje určitý výkon, jenž je přesně definovaný měřitelnou jednotkou a druhem, někdy i jakostí výkonu a objemově, na který jsou stanovovány či zjišťovány náklady. (Kožená, 2007, s. 70)

Kalkulovaným množstvím se tedy rozumí určitý počet kalkulačních jednotek, pro které jsou stanovovány či zjišťovány celkové náklady. Kalkulované množství je důležité především pro určení průměrného podílu fixních nákladů, které připadají na konkrétní kalkulační jednotky. A také proto, že některé podniky vzhledem k vysokému počtu produkovaných výkonů, provádí kalkulaci přímo na určitý počet kalkulačních jednotek, aby byla zachována přesnost kalkulace. (Schroll, 1997, s. 110; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 57)

4.2 Nákladová alokace

Nákladová alokace znamená přiřazování nákladů příslušnému předmětu kalkulace a představuje základní problém, který je řešen v rámci kalkulačního procesu, viz Obr. 8. Kalkulace pracují převážně s přímými a nepřímými náklady. Jak již bylo dříve řečeno, přímé náklady mají přímou vazbu na konkrétní výkon a lze je tedy přesně přiřadit. V tomto případě se tedy používá přímé přiřazení nákladů. Nepřímé náklady naopak nemají přímou vazbu na předmět kalkulace, neboť se obvykle vztahují k více výkonům, takže není možné provést přímé přiřazení nákladů. Pro přiřazení takových nákladů je tedy potřeba použít nějakou zprostředkující veličinu, která umožní vyjádřit podíl určitého výkonu na spotřebě nákladu. Tato pomocná veličina je u tradičních nákladových systémů nazývána jako rozvrhová základna a u moderních procesních nákladových systémů jako vztahová veličina. (Popesko, 2009, s. 47-48)

Rozvrhovou základnou mohou být jak veličiny peněžní, například přímé mzdy nebo přímý materiál, tak veličiny naturální, jako jsou například počet kusů výrobku, normohodiny či strojové hodiny. Náklady se poté na kalkulační jednici stanoví buď pomocí režijní přírážky, která vyjadřuje poměr režijních nákladů ke zvolené peněžní rozvrhové základně, nebo pomocí režijní sazby, která představuje podíl režijních nákladů, jenž připadá na jednotku naturální rozvrhové základny. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 66)



Obr. 8. Přiřazení nákladů objektu
(Popesko, 2009, s. 48)

4.2.1 Alokační fáze

Proces přiřazování nákladů tedy probíhá v určitých na sebe navazujících fázích. V první fázi dochází k přiřazení přímých nákladů danému objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik. Druhá fáze se zabývá vyjádřením vztahu mezi objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Tím je pak zprostředkující veličina, která vyjadřuje vzájemnou

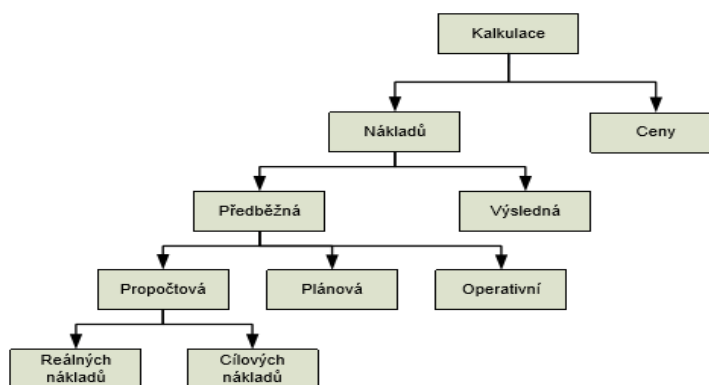
spojitost mezi výkony a náklady. Ve třetí fázi dochází k přiřazování nepřímých nákladů pomocí zprostředkující veličiny konkrétnímu výkonu. Jedná se tedy o to, aby byl co nejpřesněji vyjádřen podíl nepřímých nákladů, který připadá na daný prováděný výkon. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 62)

4.2.2 Alokační principy

Podle Krále (2010, s. 132-133) je základním a nejdůležitějším principem alokace nákladů **princip příčinné souvislosti**. Tento princip vyjadřuje, že každý výkon by měl být zatížen jen těmi náklady, které příčinně vyvolal. Až v případě, že není možné tento princip uplatnit, lze uvažovat o dalších dvou principech. **Princip únosnosti nákladů** se zabývá tím, jakou výši nákladů je objekt alokace schopen unést, nikoliv jaké náklady skutečně vyvolal. Aplikuje se především v případě, kdy je kalkulace využívána pro účely tvorby cen. Je však možné jej využít i v postupech, které vedou k motivaci manažerů pro lepší využívání kapacit. **Princip průměrování** primárně řeší, jaké náklady průměrně připadají na určitý výkon. Tento princip není příliš přesný, ale je velice jednoduchý. (Popesko, 2009, s. 49)

4.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém podniku tvoří určitá soustava všech kalkulací, které jsou v podniku využívány. Tyto kalkulace jsou přesně vymezeny účelem jejich využití a jsou mezi nimi definovány vzájemné vazby. Jednotlivé kalkulace se od sebe liší nejen účelem a různými uživateli, ale také tím, zda zobrazují plné nebo neúplné náklady, jakým způsobem přiřazují nepřímé náklady a hlavně se také odlišují podle doby sestavení a vztahu k časovému horizontu jejich využití. (Král, 2010, s. 192; Popesko, 2009, s. 56-57) Způsob, jakým mohou být kalkulace rozčleněny, je znázorněn na níže uvedeném obrázku.



Obr. 9. Kalkulační systém (Král, 2010, s. 192)

Kromě kalkulace nákladů se může v praxi objevovat také jednoduchá **kalkulace ceny**. Podstatou kalkulace ceny je přímo stanovení prodejní ceny produktu, bez provedení kalkulace celkových nákladů připadajících výkonu. Tato kalkulace se využívá především v podnicích, kde není účelný výpočet úplných nákladů. Jedná se převážně o obchodní podniky, které nakupují zboží a poté ho prodávají s určitou přírůžkou. Prodejní cena produktu se pak skládá ze součtu nákupní ceny, která představuje přímý náklad, a přiřazené procentní marže. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 67)

Nákladové kalkulace, jak lze vidět na obrázku 8, je možné rozčlenit do několika variant z hlediska účelu jejich využití a fáze podnikatelského procesu, v jaké jsou sestavovány. Hlavní členění představují kalkulace předběžné a výsledné. **Předběžné kalkulace** jsou sestavovány ještě před samotným zahájením výrobního procesu. Důvodem je, že některé firmy potřebují tyto informace jako podklad pro cenová vyjednávání. Představují tedy jakýsi odhad budoucích nákladů na výkon, neboť v době sestavení předběžné kalkulace nejsou k dispozici informace o skutečném objemu spotřebovaných vstupů. (Popesko, 2009, s. 56) **Výsledná kalkulace** je naopak sestavována až po skončení výrobního procesu, kdy již tedy jsou k dispozici všechny informace o spotřebovaných vstupech. Jsou tedy zjišťovány skutečné náklady připadající na kalkulační jednici. Výsledné kalkulace mohou být v podnicích využívány především k hodnocení hospodárnosti, k mezipodnikovému porovnávání, k rozpoznání skutečné rentability jednotlivých výkonů, k určení prodejních cen a dále také ke kontrolování a porovnání s předběžnou kalkulací. (Lazar, 2012, s. 21)

V rámci předběžných kalkulací je možné rozlišit kalkulaci propočtovou, plánovou a operativní. **Propočtová kalkulace** se používá při zavádění nového nebo individuálně realizovaného výkonu. Hlavním cílem této kalkulace je tedy poskytnout podklady pro předběžné zhodnocení efektivnosti případně pro návrh ceny, neboť je obvykle sestavována zároveň s technickým upřesněním výkonu a není tedy k dispozici jeho konstrukční a technologická dokumentace. V současnosti se však vzhledem k rostoucí konkurenci úloha propočtové kalkulace mění. Smyslem tedy již není zobrazit reálnou nákladovou náročnost, ale vyjádřit cílové podmínky výroby, kterých by měl být podnik schopen dosáhnout, pokud chce s výrobkem na trhu uspět. Jedná se o kalkulaci cílových nákladů. (Král, 2010, s. 195, 197) **Plánové kalkulace** jsou oproti propočtovým podrobnější, jsou již sestavovány na základě konstrukční a technologické přípravy výroby. Tyto kalkulace jsou důležité zejména pro výkony, které budou realizovány opakovaně v průběhu delšího časového období, neboť součástí kalkulace je také určení výchozích spotřebních a výkonových

norem. (Fibírová, 2015, s. 243-244) **Operativní kalkulace** představuje zvláštní typ kalkulace, která je využívána zejména ve vysoce automatizovaných průmyslových podnicích. Tato kalkulace je obvykle sestavována v průběhu výroby konkrétní série produktů, čímž je možné zobrazovat případné změny ve výši přímých nákladů, které mohly být způsobeny například změnou postupu či nastavením stroje. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 69)

4.4 Struktura nákladů v rámci kalkulace

Struktura, v jaké jsou stanovovány a zjišťovány náklady připadající výkonu, je v každém podniku vytvářena individuálně podle konkrétních potřeb prostřednictvím kalkulačního vzorce. Z pohledu současných podniků je důležité, aby struktura nákladů v kalkulačním vzorci nebyla neměnná, ale aby umožňovala vykazovat náklady v různých variantách s ohledem na měnícího se uživatele a řešenou rozhodovací úlohu. (Schroll, 1997, s. 116) Podle Landy a Poláka (2008, s. 39) patří mezi základní typy kalkulačních vzorců typový kalkulační vzorec, retrogradní kalkulační vzorec, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady, dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních režijních nákladů.

Typový kalkulační vzorec představuje nejpoužívanější typ kalkulačního vzorce. Obsahuje v sobě úplné náklady, které připadají danému výkonu, a využívá se především pro plánování nákladů a kontrolu rentability realizovaných výkonů. (Landa a Polák, 2008, s. 39) Struktura typového kalkulačního vzorce je znázorněna na následujícím obrázku.

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

Obr. 10. Typový kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

Podle Krále (2010, s. 139) není struktura nákladů v tomto vzorci příliš podrobná a není tedy vhodná k řešení rozhodovacích úloh v manažerském účetnictví. Dále poukazuje na některé jeho nedostatky. Vzorec syntetizuje položky nákladů, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům a měly by tedy být přiřazovány na základě různých principů

alokace. Dále slučuje také položky nákladů bez ohledu na to, zda jsou relevantní při řešení odlišných rozhodovacích úloh. Představuje statické zobrazení vztahu mezi náklady a kalkulační jednicí. Vzhledem k těmto omezením se začínají uplatňovat kalkulační vzorce, které mají odlišnou strukturu nákladů a odlišně vyjádřený vztah nákladů výkonu k ceně.

Retrográdní kalkulační vzorec vychází z vyjádření rozdílu mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny, jak lze vidět i v uvedeném obrázku. Vzhledem k tomu, že v současnosti je cena ovlivňována konkurenčním prostředím, jsou podniky často nuceny přizpůsobit se dané tržní ceně. A z této ceny potom vychází při stanovování nákladů výkonu. Vzájemný vztah mezi nákladovou kalkulací, průměrným ziskem a dosaženou cenou je tedy rozdílový. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 73)

Základní cena výkonu
-
Dočasná cenová zvýhodnění
Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní, ...)
CENA PO ÚPRAVÁCH
-
náklady
ZISK

*Obr. 11. Retrográdní kalkulační vzorec
(Král, 2010, s. 140)*

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady se podrobněji zabývá strukturou vykazovaných nákladů. V tomto vzorci, jak vyplývá z obrázku č. 12, jsou odděleně sledovány fixní a variabilní náklady, což umožňuje sledovat míru využití výrobní kapacity a tedy i řešit rozhodovací úlohy vztahující se k těmto kapacitám. (Král, 2010, s. 141)

CENY PO ÚPRAVÁCH
-
Variabilní náklady výrobku
o přímé (jednicové) náklady
o variabilní režie
Marže (krycí příspěvek)
-
Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
Zisk v průměru připadající na výrobek

*Obr. 12. Kalkulační vzorec oddělující fixní
a variabilní náklady (Král, 2010, s. 141)*

Dynamická kalkulace dále rozvíjí myšlenku odděleného kalkulování fixních a variabilních nákladů, viz Obr. 13. Východiskem této kalkulace je členění nákladů na přímé

a nepřímé a členění z hlediska fází reprodukčního procesu. Z tohoto důvodu se kalkulace může podobat typovému kalkulačnímu vzorci, avšak dynamická kalkulace umožňuje navíc sledovat, jakým způsobem náklady v jednotlivých fázích ovlivní změny objemu prováděných výkonů. (Král, 2010, s. 141; Landa a Polák, 2008, s. 41)

Přímé (jednicové) náklady	
Ostatní přímé náklady	– variabilní – fixní
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	– variabilní – fixní
<hr/>	
Náklady výroby	
Prodejní režie	– variabilní – fixní
<hr/>	
Náklady výkonu	
Správní režie	
<hr/>	
Plné náklady výkonu	

Obr. 13. Dynamická kalkulace

(Král, 2010, s. 142)

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů, jak lze vidět na následujícím obrázku, představuje určitou variantu kalkulace variabilních nákladů. Charakteristické pro ni je, že neposuzuje fixní náklady jako nedělitelný celek, ale naopak se snaží od sebe oddělit fixní náklady alokované podle principu příčinné souvislosti a fixní náklady alokované podle principů jiných. V kalkulačním vzorci se fixní náklady podrobněji člení podle toho, zda byly vyvolány konkrétním druhem výkonu nebo skupinou výkonů. Fixní náklady, které byly vyvolány podnikem jako celkem, jsou kalkulovány odděleně a přiřítány na principu průměrování, neboť se k jednotlivým výkonům vztahují jen vzdáleně. (Landa a Polák, 2008, s. 42; Schroll, 1997, s. 120)

Cena po úpravách	
-	Variabilní náklady přímé (jednicové) náklady variabilní režie atd.]
<hr/>	
	Marže I.
-	Fixní výrobní náklady
<hr/>	
	Marže II.
-	Fixní náklady skupiny výrobků
<hr/>	
	Marže III.
-	Fixní náklady podniku
<hr/>	
	Zisk

Obr. 14. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Landa a Polák, 2008, s. 42)

4.5 Metody absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace, nazývány také jako kalkulace úplných nákladů, jsou charakteristické tím, že kalkulují všechny podnikové náklady. Jejich úloha je významná při dlouhodobých analýzách nákladů výkonu a cenovém rozhodování. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 78)

Metoda kalkulace znamená způsob, jakým se stanoví jednotlivé položky nákladů na příslušnou kalkulační jednici. Metody kalkulace se od sebe liší s ohledem na předmět kalkulace, způsob přiřazování nákladů daným výkonům a s ohledem na požadovanou strukturu a podrobnost členění nákladů. (Synek, 2011, s. 104)

4.5.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením představuje nejjednodušší metodu kalkulace nákladů a je možné ji členit na prostou metodu kalkulace dělením a kalkulaci dělením s poměrovými (ekvivalentními) čísly. (Popesko, 2009, s. 62)

Prostá metoda kalkulace dělením spočívá v tom, že náklady na výkon jsou zjišťovány jako prostý podíl celkových nákladů a počtu realizovaných výkonů. Tyto výkony však musí být homogenní, proto se tato metoda využívá nejčastěji v hromadné výrobě, kde se vyrábí jednotný produkt, jako je například těžba uhlí, výroba elektrické energie apod. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 68-69) **Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly** se naopak používá, pokud výkony nejsou zcela homogenní a liší se určitým technickým parametrem jako například velikostí, hmotností nebo pracností. S pomocí ekvivalenčních čísel se odstraní tyto drobné rozdíly mezi výrobky a jejich prostřednictvím se poté přepočtou dané objemy produkce. Náklady na kalkulační jednici se zjistí jako podíl celkových nákladů a přepočteného objemu produkce. (Kožená, 2007, s. 74)

4.5.2 Fázová a postupná metoda kalkulace

Fázová a postupná metoda kalkulace nákladů jsou využívány v takových podmínkách, kdy je výroba členěna do několika vzájemně navazujících fází nebo stupňů. **Fázová metoda** kalkulace se používá v podnicích s členitým výrobním procesem, které vyrábí jediný druh výrobku nebo homogenní skupiny výrobků. Předmětem kalkulace jsou tedy jednotlivé výrobní fáze, ve kterých se uplatňuje prostá metoda kalkulace. Součet dílčích nákladů jednotlivých fází potom vyjadřuje náklady finálního produktu. **Postupná metoda** se uplatňuje v podnicích, kde se oddělují výrobní stupně technologicky a organizačně. Výrobek může být na každém stupni buď prodán, nebo se může použít jako polotovar pro

stupně následující. V tomto případě jsou tedy celkové náklady na výrobek zobrazeny až v posledním stupni, neboť náklady jednotlivých výrobních stupňů se kumulují. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 85, 88)

4.5.3 Kalkulace sdružených výkonů

Kalkulace sdružených výkonů je uplatňována ve výroбах, kde v jednom technologickém postupu vzniká zároveň několik druhů výrobků. K rozčlenění sdružených nákladů na jednotlivé výrobky se využívá buď odečítací metoda kalkulační, nebo rozčítací metoda kalkulační. **Odečítací metoda** se uplatňuje v případech, kdy je jeden výrobek považován za hlavní a ostatní za vedlejší. Tyto vedlejší výrobky se ocení prodejními cenami a odečtou se od celkových nákladů výroby. Výsledek pak představuje náklady hlavního výrobku. Nevýhodou této metody je, že není možné nějakým způsobem kontrolovat náklady vedlejších výrobků. V případě, že sdružené výrobky nelze rozčlenit na hlavní a vedlejší, uplatňuje se **rozčítací metoda**. Východiskem této metody je, že se celkové náklady rozčítají na jednotlivé výrobky prostřednictvím poměrových čísel. Poměrová čísla mohou být odvozeny podle množství získaných výrobků, podle množství suroviny, která vstupuje do výrobku nebo z hlediska poměru technických vlastností a cen jednotlivých výrobků. (Synek, 2011, s. 110)

4.5.4 Přirážková kalkulační

Přirážková kalkulační patří mezi nejrozšířenější metody kalkulační nákladů a využívá se v podnicích s heterogenní výrobou. Tato kalkulační spočívá v tom, že se přímé náklady přiřazují přímo na konkrétní výkon a nepřímé režijní náklady se přiřazují prostřednictvím zvolené rozvrhové základny. Je tedy nutné nalézt takovou veličinu, která dokáže přesně vyjádřit podíl nepřímých nákladů, se kterými konkrétní výkon příčinně souvisí. Přirážková kalkulační má v podstatě dvě varianty, a to sumační variantu a diferencovanou. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 99)

V sumační variantě přirážkové kalkulační se pro přiřazení nákladů uplatňuje pouze jedna univerzální rozvrhová základna. Předpokladem, ze kterého tato metoda vychází je, že se budou všechny nepřímé náklady vyvíjet úměrně této univerzální rozvrhové základně. V některých podnicích však tento předpoklad není možný a může se tak stát, že nepřímé náklady nebudou správně rozvrženy. (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 77) Z tohoto důvodu některé podniky uplatňují spíše diferencovanou variantu přirážkové

kalkulace, která používá více rozvrhových základů pro různé náklady. Smysl této varianty spočívá ve zpřesnění kalkulace nákladů a to tak, že nejprve jsou režijní náklady rozděleny do určitých skupin dle příbuzného charakteru a poté je pro každou skupinu zvolena vlastní rozvrhová základna. Nejběžněji se režijní náklady člení do skupin podle podnikových funkcí jako zásobování, výroba, odbyt a správa. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 104-105)

Klíčovým pojmem přírážkové kalkulace je tedy rozvrhová základna, která by podle Hradeckého (Lanča a Šiška, 2008, s. 192) měla splňovat určité požadavky. A to, že za rozvrhovou základnu by měla být zvolena taková veličina, která v co nejvyšší míře příčinně souvisí s rozvrhovanými náklady. Mezi rozvrhovou základnou a přiřazovanými náklady by měl existovat relativně stálý poměr, aby mezi nimi byla určitá proporcionalita. Dalším požadavkem na tuto základnu je, aby byla dostatečně velká, jednoduchá a snadno zjištělná a umožňovala kontrolu.

4.5.5 Nedostatky absorpčních kalkulací

Zásadní problém všech absorpčních kalkulací spočívá v rozvrhování režijních nákladů, neboť jak uvádí Popesko (Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 90) „*stále menší podíl režijních nákladů, má příčinný vztah k některé skupině přímých nákladů, což způsobuje, že přírážková kalkulace, i ve své diferencované variantě, přestává vystihovat příčinný vztah mezi režijními náklady a základnou, ke které jsou vztaženy.*“ Což vede k tomu, že se absorpční kalkulace stává poněkud nepřesnou. Na nepřesnost této kalkulace má podle něj také zásadní vliv zvyšující se podíl režijních nákladů. Což je příčinou, že v současné praxi má jakákoliv nepřesnost v rámci kalkulace významnější dopad na výši celkových kalkulovaných nákladů.

Dalším omezením přírážkové kalkulace je, že náklady výkonů, které jsou nenáročné na spotřebu výkonů režijních útvarů, jsou často nadhodnocovány a na druhou stranu náklady, jež jsou náročnější na spotřebu výkonů režijních útvarů, jsou podhodnocovány. (Popesko, 2009, s. 79)

4.6 Metody neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace jinak také kalkulace neúplných nákladů jsou v podstatě jakousi reakcí na již zmíněné omezení a nedostatky kalkulací úplných nákladů. Jsou reprezentovány především kalkulací variabilních nákladů a jejich podstata spočívá v tom,

že fixní část režijních nákladů není výkonu vůbec přiřazována. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 73)

4.6.1 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů, která bývá často nazývána také jako metoda krycího příspěvku, je založena na členění nákladů na fixní a variabilní. Fixní náklady jsou v rámci této kalkulace považovány za nedělitelný celek, který příčinně nesouvisí s kalkulační jednicí, ale vztahuje se k časovému období. Proto tedy nejsou do kalkulace zahrnovány. V kalkulaci jsou konkrétním výkonům přiřazovány pouze náklady variabilní, do kterých jsou řazeny náklady jednicové a variabilní část režijních nákladů. (Schroll, 1997, s. 129; VanDerbeck, 2013, s. 504))

Vzhledem k tomu, že nejsou kalkulovány fixní náklady na jednotku výkonu, není tedy možné vyjádřit zisk jednotlivých výkonů. S tímto se pojí ukazatel nazývaný jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku neboli krycí příspěvek, který je využíván v rámci variabilní kalkulace. Tento příspěvek vyjadřuje rozdíl mezi prodejní cenou výkonu a jeho variabilními náklady. Krycí příspěvek je považován za stabilnější oproti zisku, neboť zůstává konstantní bez ohledu na změny v realizované produkci. (Kožená, 2007, s. 78)

Postup této kalkulace je tedy následující, nejprve jsou vypočteny krycí příspěvky jednotlivých výkonů. Poté se provede součet všech jednotkových krycích příspěvků a výsledkem je tedy celkový příspěvek na úhradu. Od tohoto celkového krycího příspěvku jsou v poslední fázi kalkulace odečteny doposud nekalkulované celkové fixní náklady, čímž je vyjádřen hospodářský výsledek za podnik jako celek. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 116)

Kalkulace variabilní nákladů tedy představuje významný nástroj manažerského účetnictví, neboť poskytuje důležité informace při řešení řady rozhodovacích úloh. Její využití může být dále podle Kožené (2007, s. 78) při zjišťování, jakým způsobem přispívají jednotlivé výkony k hospodářskému výsledku podniku. Může napomáhat při rozhodování o optimální výrobní struktuře. Dává odpověď na otázku, zda je výhodnější něco nakoupit či vyrobit. S pomocí kalkulace je možné určit výhodnost jednotlivých produktů a tím také určit pořadí, v jakém je do výroby zařazovat či případně z výroby vyřazovat. Dále také umožňuje stanovit minimální cenu výkonu, při které je výroba ještě výhodná.

4.7 Moderní kalkulační metody

Vzhledem ke změnám ve struktuře nákladů, ke kterým v poslední době dochází, nemusí být již tradiční kalkulace dostačující. Jak již bylo řečeno, klesá podíl přímých nákladů a naopak dochází k nárůstu nepřímých nákladů. A to především nákladů, které souvisí s podpůrnými aktivitami, marketingovými a strategickými aktivitami, s výzkumem a vývojem. Vzhledem k tomu, že tyto náklady se obtížně přiřazují na kalkulační jednici, může docházet k nepřesnostem v rámci kalkulací. Moderní kalkulační metody tedy reagují na tento nedostatek a snaží se jej odstranit. (Doyle, 2006, s. 100; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 76)

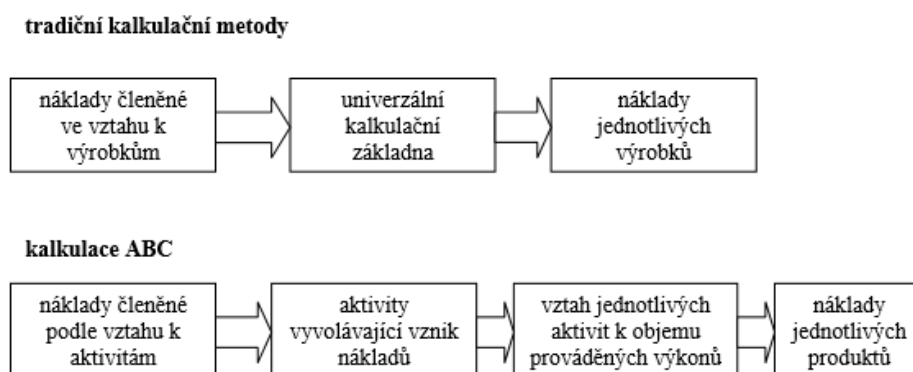
4.7.1 ABC kalkulace

ABC kalkulace (Activity Based Costing) někdy označována jako kalkulace podle aktivit představuje metodu kalkulace, která přiřazuje režijní náklady jednotlivým podnikovým aktivitám, jež vyvolaly vznik nákladů. Cílem je tedy zpřesnit vyjádření vztahu nákladů k příčině jejich vzniku. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 76)

Postup aplikace ABC kalkulace se podle Fibírové a Šoljakové (2005, s. 160) skládá z následujících kroků. Nejprve je přiřazen vynaložený ekonomický zdroj, tedy nepřímý náklad, jednotlivým definovaným aktivitám. To se provádí prostřednictvím vztahové veličiny nákladů (Cost Driver), která stanovuje způsob, jakým budou náklady přiřazeny daným aktivitám. Dalším krokem je zjištění celkových nákladů na jednotlivé aktivity, je definována vztahová veličina aktivity a jsou stanoveny náklady na jednotku aktivity. V posledním kroku jsou stanoveny náklady na předmět alokace, tedy konkrétní výkon nebo službu. Tyto náklady jsou zjištěny jako součin nákladů na jednotku aktivity a objemu aktivit, které daný předmět alokace vyžaduje.

ABC kalkulace má samozřejmě také své nedostatky a omezení. Jedním z hlavních a nejčastějších problémů při implementování této kalkulace je, že je časově náročná a nákladná z hlediska dotazování a pohovorů s pracovníky a sběru dat. Dalším problémem by také mohl být nadměrný rozsah kalkulace. Z tohoto důvodu je doporučováno, aby se analýza omezila na maximálně osm klíčových aktivit v každém útvaru. (Doyle, 2006, s. 117) Dalšími nedostatky podle Popeska a Papadaki (2016, s. 181) mohou být například vysoké náklady na evidenci, zpracování a vykazování dat. Dále také data, která jsou využívána v těchto kalkulacích, mohou být často subjektivní a velmi obtížně ověřitelná.

Dalším problémem může být, že ABC kalkulaci nelze jednoduše aktualizovat, neboť by nebyly zohledněny všechny změny ve struktuře výkonů. Na následujícím obrázku lze vidět srovnání ABC kalkulace s tradiční kalkulační metodou.



Obr. 15. Porovnání tradiční kalkulace s ABC kalkulací (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 77)

4.7.2 Kalkulace cílových nákladů

Kalkulace cílových nákladů patří mezi metody strategického manažerského účetnictví a v podstatě představuje variantu retrogradní kalkulace, neboť východiskem pro tuto kalkulaci je tržní cena. Z této ceny, která je dána trhem, jsou poté odvozeny cílové náklady. Kalkulace cílových nákladů klade důraz na ovlivňování nákladů již v předvýrobních fázích, aby tak bylo v budoucnu dosaženo co možná nejnižších výrobních nákladů. (Popesko, 2009, s. 185)

Král (2010, s. 567-568) dále uvádí, že kromě stanovení cílové ceny, je potřeba také určit cílový zisk vycházející s požadované rentability. Výsledek rozdílu těchto dvou veličin pak vyjadřuje náklady, které jsou maximálně přípustné, tedy cílové náklady. Takto stanovené cílové náklady jsou porovnávány s náklady kalkulovanými propočtovou kalkulací a v případě, že jsou cílové náklady nižší než kalkulované, měl by se podnik zaměřit na hledání možností, jak snižovat náklady na úroveň těchto cílových nákladů. (Šoljaková, 2009, s. 56-57)

Ačkoliv tato kalkulace nabízí podnikům nové možnosti a výhody, má také svá omezení. Například nadměrné snižování nákladů může vést k poklesu kvality výkonů a může také zapříčinit zhoršení pracovních podmínek a pokles výkonnosti. Podniky by se proto měly zaměřit hlavně na snižování nákladů, které souvisí například s plýtváním, prostoji nebo

neproduktivními činnostmi. Může se také stát, že dojde k pochybení při stanovení cílové ceny, čímž bude kalkulace tedy nepřesná. (Šoljaková, 2009, s. 61)

4.7.3 Kalkulace životního cyklu výrobku

Kalkulace životního cyklu představuje nástroj, který se zaměřuje na řízení nákladů v průběhu celého životního cyklu výrobku. Kalkulace by tedy měla zahrnovat všechny náklady, které vzniknou v průběhu života určitého výrobku. A to jak náklady související s jeho tvorbou, tak náklady vynaložené v předvýrobní etapě jako náklady na výzkum a vývoj, náklady na design a konstrukci výrobku, dále jsou to náklady na uvedení výrobku na trh a náklady související s ukončením jeho produkce. Zároveň zohledňuje například změny ceny výkonu a cen vstupů. (Šoljaková, 2009, s. 62))

V rámci této kalkulace se rozdělují náklady spojené s produkcí výrobku do tří základních časových etap a to předvýrobní, výrobní a povýrobní. Dále Popesko a Papadaki (2016, s. 214) uvádí, že celé sestavení kalkulace probíhá v několika fázích, které na sebe navazují. V první fázi je potřeba nejprve charakterizovat životní cyklus výrobku a to jak z hlediska stanovení délky životního cyklu, tak určení objemu prodeje výrobku za celý životní cyklus. Další fáze spočívá v odhadování nákladů jednotlivých etap životního cyklu, to znamená tedy nákladů, které se vztahují k předvýrobní, výrobní a povýrobní etapě. V poslední fázi jsou analyzovány faktory, které ovlivňují v průběhu životního cyklu výrobku náklady a výnosy. Může jít například o faktory jako změna prodejní ceny výrobků, konstrukční změny v průběhu výrobní fáze, změny cen vstupů, legislativní podmínky, inflace nebo změny měnových kurzů. Po analýze všech faktorů je kalkulace sestavena tak, že se náklady všech etap vyjádří ve vztahu k jednotce výkonu.

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Smyslem této teoretické části bylo získat dostatek informací týkajících se dané problematiky. Tyto teoretické poznatky byly zpracovány na základě průzkumu literárních zdrojů a dále budou sloužit jako podklad při vypracovávání praktické části.

První část práce se nejprve zaměřuje na zdroje účetních informací. V rámci této kapitoly je vysvětleno, co to je účetnictví, jak se postupem času vyvíjelo a jaké existují účetní systémy. Pozornost je věnována především manažerskému účetnictví a vztahu mezi manažerským a finančním účetnictvím.

Další část práce se zabývá vysvětlením pojmu náklady, neboť je to jeden z významných ukazatelů hospodaření každého podniku. Definice nákladů se liší z hlediska finančního a manažerského účetnictví, neboť finanční účetnictví vnímá náklady jako vynaložené výrobní faktory vyjádřené v penězích a manažerské účetnictví považuje náklady za ekonomické zdroje, které byly vynaloženy za konkrétním účelem. Další odlišnosti také vznikají na základě pojetí nákladů z pohledu jejich vyjádření a způsobu ocenění. Je možné se setkat s finančním, hodnotovým a ekonomickým pojetím nákladů. Dále bylo vysvětleno, že náklady lze členit dle různých hledisek. A to druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů a členění nákladů z hlediska rozhodování. V souvislosti s kapacitním členěním jsou popsány manažerské nástroje.

Dále se práce zaměřuje na kalkulace nákladů, které představují jeden z významných nástrojů pro řízení nákladů a jsou obecně definovány jako propočet určité finanční veličiny na jednotku naturálně vyjádřeného výkonu. Tento konkrétní výkon potom vyjadřuje předmět kalkulace, jemuž jsou přiřazovány příslušné náklady. Proces přiřazování nákladů je nazýván jako nákladová alokace a představuje hlavní problém kalkulací, neboť ne všechny náklady lze výkonu přímo přiřadit a je potřeba využít určité zprostředkující veličiny. Dále byl vysvětlen kalkulační systém a byly popsány různé druhy kalkulačních vzorců, prostřednictvím kterých je stanovena struktura nákladů v rámci kalkulace. V závěru byly vymezeny různé metody kalkulací a to metody absorpční kalkulace, metody neabsorpční kalkulace a moderní kalkulační metody. V rámci absorpčních kalkulací byly popsány kalkulace dělením, fázová a postupná metoda kalkulace, kalkulace sdružených výkonů a přírážková kalkulace. Dále byla představena kalkulace variabilních nákladů jako metoda neabsorpční kalkulace a mezi moderní kalkulační metody byly zařazeny kalkulace ABC, kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu výrobku.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Praktická část se nejprve zaměřuje na analýzu vybrané firmy. Jsou zde uvedeny základní údaje o společnosti, které jsou zapsány v obchodním rejstříku, dále je společnost charakterizována z pohledu vyráběného sortimentu, strategie a cílů, organizační struktury a počtu zaměstnanců. V neposlední řadě je zobrazena a analyzována majetková a finanční struktura společnosti pro lepší pochopení jejího hospodaření. V rámci práce není uváděn název společnosti, neboť si to firma nepřeje vzhledem k uváděným interním informacím.

6.1 Základní údaje

Shrnutí základních údajů o společnosti, které byly získány z výroční zprávy společnosti.

Zápis do OR:	8. 9. 2005
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Jihomoravský kraj
Předmět podnikání:	Zámečnictví a nástrojářství Výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
Výše základního kapitálu:	420 000 Kč
Počet společníků:	4



Obr. 16. Sídlo společnosti (interní dokumenty společnosti)

6.2 Charakteristika společnosti

Vybraná společnost byla založena v roce 2005. Od svého vzniku se firma věnuje projekci, výrobě a montáži dopravníkových systémů, které slouží pro přepravu kusového zboží, palet, beden, kartonů apod. Firma navrhuje dopravníkové systémy, které řeší přepravu materiálu a zboží v různých odvětvích. Zaměřuje se zejména na:

- Dopravníky a dopravníkové systémy pro kurýrní společnosti,
- Dopravníky a dopravníkové systémy pro sklady a distribuční centra,
- Dopravníky a dopravníkové systémy pro průmysl, s orientací především na průmysl strojírenský, elektrotechnický a automobilový,
- Dopravníky a dopravníkové systémy pro letiště.

Rozsah služeb, které firma poskytuje, zahrnuje veškeré činnosti spojené s přípravou a realizací, od projektového návrhu, detailní konstrukce, výroby až po montáž a oživení přímo u zákazníka. Firma také poskytuje záruční i pozáruční servis. Kompletní projektové a konstrukční řešení navrhuje společnost přímo podle jednotlivých potřeb zákazníků. Velikost sortimentu umožňuje zrealizovat nejrůznější požadovaná řešení, která zákazníkům přináší urychlení a usnadnění práce a tím tak i snížení provozních nákladů.

V rámci své činnosti společnost průběžně investuje do budování a zkvalitňování firemního zázemí. V roce 2008 byly vybudovány nové kancelářské prostory se zázemím pro výrobu. Významný byl také rok 2013, kdy proběhla za pomoci evropských fondů rekonstrukce stávající výrobní haly a okolních ploch. V následujícím roce firma dále rozšířila kancelářské prostory a byla vybudována nová montážní hala a provedena částečná revitalizace areálu společnosti.

V současné době firma disponuje jednou výrobní a jednou montážní halou o celkové ploše 2 000 čtverečních metrů, včetně potřebného zázemí. Součástí celku je i administrativní budova, ve které sídlí obchodní, konstrukční a zásobovací oddělení. Vzhledem k rozšíření areálu firmy o sousedící pozemky umožňuje velikost firemního areálu i do budoucna další růst. V současné době areál společnosti zahrnuje 20 000 m².

V průběhu své existence společnost zrealizovala stovky projektů, čímž si utvrdila svou stabilní pozici na českém logistickém trhu. (interní dokumenty společnosti)

6.2.1 Výrobní program

Jak již bylo řečeno, zaměřuje se společnost na čtyři hlavní oblasti dopravníků, a to expresní balíkové služby, distribuční centra, průmyslové aplikace a letiště. Mezi základní typy dopravníků patří válečkové tratě poháněné i nepoháněné, pásové dopravníky, nůžkové dopravníky, přesuvny, točny apod. Do dodávky zahrnuje společnost i příslušenství jako jsou například pracovní stoly, ochranné dorazy, pojezdové vozíky či kuličkové stoly.

Tyto dopravníkové systémy lze využít v různých průmyslových odvětvích jako například strojírenství, automotive, elektrotechnika či papírenství. Dopravníkové systémy společnosti urychlují a zkvalitňují logistiku v celém výrobním procesu, to znamená nejen při samotné výrobě, ale také při následných operacích jako montáž, kontrola a skladování. Jsou nabízeny různé varianty dopravníků s ohledem na podmínky výrobní linky či jiného provozu tak, aby současně bylo možné urychlení a zkvalitnění prováděných operací či snížení provozních nákladů v optimálním poměru výkon a cena dopravníkového systému.

Dopravníkové systémy pro balíkové služby a distribuční centra umožňují logistický proces od nakládky až například po vážení jednotlivých balíků. Poskytují tedy řešení pro základní logistické procesy jako nakládka a vykládka, přeprava, skladování a třídění jednotlivých balíků, ale také v rámci kontroly, identifikace a balení umožňují měření, vážení balíků, skenování čárových kódů či integraci balicích a páskovacích strojů do dopravníkových systémů. Jednotlivé dopravníky jsou uzpůsobeny požadované třídící a přepravní kapacitě, typům a rozměrům přepravovaného zboží, rozsahu zajišťovaných operací a stavebnímu výkresu dané budovy.

Dopravníky pro letiště slouží pro přepravu zavazadel, ať už při odbavování, či při příletu letadel. Tyto dopravníkové systémy umožňují zkvalitnit provozní procesy a zjednodušit kontrolu zavazadel. Jsou navrhovány na základě požadavků například z hlediska přepravní kapacity či úrovně rentgenové kontroly jednotlivých dopravníků.



Obr. 17. Ukázka dopravníkových systémů společnosti (interní dokumenty)

6.3 Strategie a cíle společnosti

Strategie společnosti se zakládá na individuálním přístupu k zákazníkům, kdy každý projekt je řešen flexibilně s cílem navrhnout a dodat spolehlivé řešení. Tento přístup společnosti umožňuje rozšiřovat spolupráci se stávajícími partnery a stejně tak získávat i partnery nové. Poskytováním kvalitních produktů a služeb posiluje společnost svou pozici na trhu. Jak vyplývá z charakteristiky firmy, pohybuje se společnost na B2B trhu.

Cílem společnosti do budoucna je zaměřit se na neustálý vývoj vedoucí ke zvýšení kvality nabízených produktů a služeb. Velký význam klade společnost také na bezpečnost práce, kvalitu prostředí a snižování spotřeby energie. S tím také souvisí plánované investice společnosti do nové skladové haly pro rozpracovaný materiál a nedokončenou výrobu a do revitalizace celkového prostoru, který společnost vlastní.

Cílovými trhy jsou zejména Česká republika a Slovenská republika. Část dodávek však směřuje také do zahraničí, zejména do Rakouska či Německa. Mimo Slovensko však společnost zahraniční marketingové aktivity nevyvíjí. Z celkového pohledu se procento exportu dlouhodobě pohybuje okolo 30 %. Je to především z důvodu blízkosti a dostupnosti společnosti pro zákazníky s ohledem na poskytování servisu. Společnost tedy ani do budoucna neplánuje jiné aktivity v zahraničí.

Co se týče plánů na budoucí období, chystá se společnost především na přeměnu ze společnosti s ručením omezeným na akciovou společnost a to zejména z důvodu

zjednodušení vyrovnaní podílů vlastníků. Dále by si společnost ráda i do budoucna chtěla udržet obrat v rozmezí 100 až 150 milionů korun.

6.4 Organizační struktura

Organizační struktura společnosti se skládá z jednotlivých oddělení, která společnost organizačně vyčleňuje a která jsou potom řízena svými vedoucími. Hlavní oddělení představují obchodní úsek, konstrukční oddělení, zásobování a kooperace, výroba a montáž a finance a personalistika. Jednotlivé zakázky jsou řízeny průřezově přes tyto jednotlivá oddělení.



Obr. 18. Organizační struktura společnosti (interní dokumenty společnosti)

6.5 Zaměstnanci

Společnost si je vědoma toho, že důležitým článkem k dosažení úspěchu, jsou právě její zaměstnanci. Z tohoto důvodu zaměstnává kvalifikované a spolehlivé pracovníky, pro které se snaží vytvářet vhodné pracovní podmínky. Společnost se pro své zaměstnance snaží vytvořit příjemné pracovní prostředí, zvyšovat jejich kvalifikaci například v podobě pravidelných školení a zvyšovat tak jejich motivaci. Jak lze vidět z tabulky (Tab. 1.) výše osobních nákladů na zaměstnance má v průběhu let rostoucí charakter, z čehož plyne, že společnost také dbá na adekvátní ohodnocení svých zaměstnanců. Z tabulky je dále patrné, že s růstem společnosti, dochází i ke zvyšování počtu zaměstnanců.

Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců a osobních nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Počet zaměstnanců	15	15	15	19	21	22
Výše osobních nákladů na zaměstnance (v tis. Kč)	6 844	7 880	8 655	11 413	13 173	15 832

6.6 Majetková a finanční struktura

Pro náležité poznání vybrané společnosti, je uvedena a analyzována majetková a finanční struktura společnosti v letech 2011 až 2015. Analýza majetkové a finanční struktury vychází především z rozvahy společnosti v jednotlivých letech.

6.6.1 Majetková struktura společnosti

Tab. 2. Majetková struktura společnosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

(v tis. Kč)	2011	2012	2013	2014	2015
Dlouhodobý majetek	6 887	7 323	10 073	23 480	24 314
DNM	61	12	131	204	229
DHM	6 826	7 311	9 942	23 276	24 085
Oběžná aktiva	25 959	20 708	29 841	44 756	50 747
Zásoby	5 476	4 554	4 178	20 528	1 199
Pohledávky krátkodobé	20 258	7 302	3 777	16 758	19 274
KFM	225	8 852	21 886	7 470	30 274
Časové rozlišení aktiv	161	181	167	206	300
AKTIVA	33 007	28 212	40 081	68 442	75 361

Na první pohled lze z tabulky (Tab. 2.) vidět, že hodnota celkových aktiv je v průběhu let rostoucí, což je způsobeno tím, že společnost roste a rozvíjí se. Nejvíce se na aktivech ve všech sledovaných letech podílejí oběžná aktiva, která jsou tvořena zásobami, krátkodobými pohledávkami a krátkodobým finančním majetkem. Přestože oběžná aktiva jsou v průběhu let rostoucí, jejich podíl na celkových aktivech se od roku 2011 snížil a nyní dosahuje okolo 67 %. Vzhledem k tomu, že společnost vyrábí produkty na zakázku, tvoří zásoby společnosti převážně nedokončená výroba a polotovary a malou část zásob tvoří materiál. Krátkodobé pohledávky v posledních letech zaujímají podíl okolo 25 % a jsou tvořeny převážně pohledávkami z obchodních vztahů a jejich zvyšování je způsobeno rozvojem společnosti a získáváním nových zákazníků, čímž dochází k vyššímu obratu.

V roce 2011 obsahovaly pohledávky i položku jiné pohledávky, která představovala přiznanou dotaci na 1. etapu projektu Rekonstrukce výrobní haly dopravní a manipulační techniky. Převážnou část krátkodobého finančního majetku představují účty v bankách, a jak lze vidět, jeho výše se v jednotlivých letech různě mění a kolísá, což je zapříčiněno zejména tím, že se jedná o zakázkovou výrobu. Z pohledu likvidity dosahuje společnost poměrně vysokých hodnot, což je možné vidět v následující tabulce. Podíl čistého pracovního kapitálu na oběžném majetku se pohybuje okolo doporučených hodnot, což značí finanční stabilitu společnosti. V některých letech však společnost vykazovala vysoký přebytek peněžních prostředků, které mohly být využity jiným způsobem. Hlavním důvodem, proč si společnost nechává na bankovních účtech takto vysoké hodnoty peněžních prostředků, je způsob nakupování materiálu. Vzhledem k tomu, že společnost nemá k dispozici skladové prostory, řeší nákup materiálu pro jednotlivé zakázky operativně. Dalším důvodem je také to, že společnost používá k financování svých investic výhradně vlastní kapitál.

Tab. 3. Ukazatele likvidity (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

	2011	2012	2013	2014	2015
Hotovostní (okamžitá) likvidita	0,01	1,02	2,58	0,37	3,43
Pohotová likvidita	1,24	1,86	3,02	1,21	5,61
Běžná likvidita	1,58	2,39	3,52	2,23	5,74

Výše dlouhodobého majetku společnosti se v posledních letech zvyšuje a dosahuje podílu více než 30 % na celkovém majetku. Je to především výsledkem investic společnosti do dlouhodobého hmotného majetku, kdy v roce 2013 proběhla rekonstrukce výrobní haly, a v roce 2014 byly rozšířeny kancelářské prostory a byla vybudována nová montážní hala a společnost také investovala do nového vozového parku. Dlouhodobý nehmotný majetek je tvořen softwarovým vybavením a jeho růst je výsledkem modernizování tohoto majetku za účelem rozvoje podnikového systému. Dlouhodobý hmotný majetek tvoří pozemky, stavby, samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, který se na majetku významně podílel v letech 2014 a 2015 z důvodu zmíněných rekonstrukcí.

6.6.2 Finanční struktura společnosti

Struktura celkových pasiv společnosti je patrná z následující tabulky, lze jasně vidět, že v posledních sledovaných letech tvoří větší část pasiv vlastní kapitál oproti cizímu

kapitálu. V roce 2015 dosahoval podíl vlastního kapitálu téměř 87 %. V průběhu sledovaných let má vlastní kapitál rostoucí charakter, což s ohledem na neměnicí se základní kapitál značí, že společnost v jednotlivých letech generovala zisky. To je zřejmé i z tabulky, kde lze pozorovat v průběhu let rostoucí trend výsledku hospodaření. Významný podíl na celkovém vlastním kapitálu společnosti má především položka výsledek hospodaření minulých let, která představuje nerozdělené zisky společnosti a jejíž hodnota se v letech zvyšuje. Z toho lze soudit, že společnost si vyprodukované zisky ponechává pro vlastní rozvoj a inovace a pro případné budoucí potřeby.

Tab. 4. Finanční struktura společnosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

(v tis. Kč)	2011	2012	2013	2014	2015
Vlastní kapitál	12 981	19 456	31 453	46 804	65 201
Základní kapitál	420	420	420	420	420
Rezervní fond	42	42	42	42	42
VH minulých let	10 823	12 519	18 995	29 259	46 341
VH účetního období	1 696	6 475	11 996	17 083	18 398
Cizí zdroje	19 921	8 669	8 486	21 419	9 958
Rezervy	0	0	0	1 346	1 120
Krátkodobé závazky	16 481	8 669	8 486	20 073	8 838
Bankovní úvěry	3 440	0	0	0	0
Časové rozlišení pasiv	105	87	142	219	202
PASIVA	33 007	28 212	40 081	68 442	75 361

Cizí zdroje společnosti se v průběhu let pohybují okolo 30 %, v roce 2015 podíl dosahoval pouze 13 %. Cizí kapitál je tvořen převážně krátkodobými závazky, v posledních dvou letech ještě rezervami a v roce 2011 společnost čerpala dlouhodobý bankovní úvěr. Společnost je nově od roku 2014 povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem, z tohoto důvodu od tohoto roku dochází k vykazování rezerv na záruční opravy, což také ovlivnilo položku rozvahy výsledek hospodaření. Krátkodobé závazky jsou tvořeny zejména závazky z obchodních vztahů a krátkodobými přijatými zálohami, menší podíl pak mají závazky k zaměstnancům, vztahující se závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a závazky ke státu – daňové závazky a dotace. V roce 2013 byla v rámci Operačního programu Podnikání a inovace Ministerstva průmyslu a obchodu čerpána dotace na rekonstrukci výrobní haly dopravní a manipulační techniky.

Jak již bylo řečeno, společnost používá k financování zejména vlastní kapitál. Tomu odpovídají i ukazatele zadluženosti, které dosahují poměrně nízkých hodnot. Předpokladem dlouhodobé finanční rovnováhy je, aby dlouhodobý majetek byl krytý vlastním kapitálem, což společnost ve všech sledovaných letech splňuje a lze tedy konstatovat, že je finančně stabilní. Společnost však dlouhodobými zdroji kryje i velkou část krátkodobého majetku a je tedy překapitalizována. Na základě toho, je možné říci, že společnost uplatňuje spíše konzervativní strategii financování, která je sice bezpečná, avšak dražší vzhledem k používání vlastního kapitálu. Jednotlivé vybrané ukazatele jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tab. 5. Ukazatele zadluženosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

	2011	2012	2013	2014	2015
Celková zadluženost	60,35%	30,73%	21,17%	31,30%	13,21%
Míra zadluženosti	1,53	0,45	0,27	0,46	0,15
Vlastní kapitál / dlouhodobý majetek	1,88	2,66	3,12	1,99	2,68
Dlouhodobé zdroje / dlouhodobý majetek	2,38	2,66	3,12	2,05	2,73

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

V této kapitole je popsán současný stav řízení nákladů ve vybrané společnosti. V současnosti společnost k řízení uplatňuje zejména finanční účetnictví a jediným nástrojem manažerského účetnictví, který společnost využívá, je tvorba kalkulací. K vedení finančního účetnictví využívá společnost služeb externí účetní, kalkulace si společnost vytváří sama. Náklady jsou tedy evidovány a sledovány především z pohledu finančního účetnictví a vzhledem k tomu, že se jedná o zakázkovou výrobu, jsou přímé náklady účtovány jednotlivým zakázkám, na které byl spotřebován, což je využíváno pro kalkulační členění nákladů. Na základě finančního účetnictví je také ve společnosti prováděno druhové členění nákladů, které je důležité především pro tvorbu výkazu zisku a ztrát. Pro potřeby vnitropodnikového řízení a rozhodování jsou v podniku tvořeny jednoduché rozpočty na budoucí období. Nejsou však prováděny žádné výraznější plány ani analýzy nákladů. Vzhledem k tomu, že společnost ještě nemá plně zpracovány údaje za rok 2016, jsou v práci uváděny pouze údaje do roku 2015.

7.1 Přehled ekonomických výsledků společnosti

V následující části práce je zobrazen přehled ekonomických výsledků společnosti v průběhu let 2011 až 2015, který vychází z analýzy výkazu zisku a ztrát, viz přílohy. Základními ekonomickými veličinami jsou náklady, výnosy a z nich vycházející výsledek hospodaření. Vývoj těchto veličin v jednotlivých letech lze pozorovat v následující tabulce. S růstem a rozvojem společnosti se nezvyšují pouze výnosy, ale také rostou samozřejmě náklady. V tabulce je možné si všimnout, že v roce 2015 však náklady poklesly a stejně tak i výnosy, což souvisí s nižším obratem společnosti v tomto roce. Je možné pozorovat, že společnost byla ve sledovaném období schopná vytvářet kladný výsledek hospodaření a že tento zisk má v průběhu let rostoucí charakter, což lze hodnotit pozitivně.

Tab. 6. Přehled základních ekonomických výsledků společnosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

(v tis. Kč)	2011	2012	2013	2014	2015
Náklady	57 596	72 449	74 822	109 770	104 685
Výnosy	59 292	78 924	86 818	126 853	123 083
Výsledek hospodaření	1 696	6 475	11 996	17 083	18 398

V další tabulce (Tab. 7.) bude podrobněji rozebráno, jakým způsobem se ve sledovaném období výsledek hospodaření vyvíjel. Jak již bylo uvedeno, společnost se zabývá

zakázkovou výrobou vlastních produktů, což je patrné i z níže uvedených údajů v tabulce. Z tohoto důvodu mají tržby i náklady související se zbožím v průběhu let několikanásobně nižší hodnotu oproti výkonům. K tomu se vztahuje samozřejmě výše obchodní marže, která dosahuje také nízkých hodnot a postupně klesá. Prodej zboží tedy nepředstavuje pro společnost prioritu, ale jedná se pouze o doplňkovou činnost, v rámci které společnost prodává především náhradní díly svým zákazníkům.

Výkony společnosti tedy tvoří tržby za prodej výrobků a služeb a výkonová spotřeba zahrnuje spotřebu materiálu a energie a spotřebu služeb. Přidaná hodnota vzniká sečtením obchodní marže a rozdílu mezi výkony a výkonovou spotřebou a její hodnota je v průběhu let rostoucí, což je výsledkem toho, že tržby z prodeje výrobků mají vyšší procentuální nárůst v jednotlivých letech oproti výkonové spotřebě. Výjimku představuje pouze rok 2014, kdy byl zaznamenán vyšší procentuální růst u výkonové spotřeby, což bylo způsobeno nákupem kvalitnějšího materiálu. V posledním sledovaném roce se snížily jak tržby za prodej výrobků, tak také výkonová spotřeba, která ovšem měla větší procentuální pokles než tržby. Jak lze dále vidět v tabulce, provozní výsledek hospodaření dosahuje kladných hodnot a je v letech rostoucí. Finanční výsledek hospodaření je naopak ve sledovaném období záporný a finanční ztráta se v posledních letech zvyšuje. Příčinou je hlavně to, že společnost své finanční prostředky žádným způsobem nezhodnocuje, čímž jí nevznikají žádné výnosové úroky a finanční náklady tak převažují. Vzhledem k tomu, že provozní výsledek však mnohonásobně převyšuje finanční výsledek hospodaření, dosahuje společnost ve všech letech za účetní období zisk.

Tab. 7. Rozšířený přehled ekonomických výsledků (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

(v tis. Kč)	2011	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	475	1 727	129	220	175
Náklady na prodané zboží	243	1 527	68	177	111
Obchodní marže	232	200	61	43	64
Výkony	58 641	77 033	86 397	126 282	122 537
Výkonová spotřeba	47 909	59 484	59 297	91 478	82 239
Přidaná hodnota	10 964	17 749	27 161	34 847	40 362
Provozní výsledek hospodaření	2 471	8 246	14 876	21 131	22 939
Finanční výsledek hospodaření	-358	-234	-47	-115	-239
Výsledek hospodaření před zdaněním	2 113	8 012	14 829	21 016	22 700
VH za účetní období	1 696	6 475	11 996	17 083	18 398

7.2 Analýza nákladů

V následující podkapitole je zpracována analýza nákladů za období let 2012 až 2015. Nejprve se analýza nákladů zaměřuje na druhové členění nákladů vycházející z výkazu zisku a ztráty. Jsou vyjádřeny jednotlivé druhy nákladů a analyzován jejich vývoj v jednotlivých letech prostřednictvím horizontální a vertikální analýzy. Následně je provedena analýza nákladů na základě kalkulačního členění nákladů, kdy jsou náklady tedy rozčleněny na přímé a nepřímé a je charakterizován jejich vývoj v průběhu sledovaného období.

7.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů patří mezi základní způsob, jakým lze náklady rozčlenit. Jednotlivé položky nákladů evidované v účetnictví společnosti byly tedy rozčleněny do stanovených skupin dle nákladových druhů. Toto členění nákladů je zachyceno v následující tabulce, kde lze vidět struktura celkových nákladů a změny jednotlivých nákladových druhů. Z této tabulky dále vychází vertikální a horizontální analýza nákladů.

Tab. 8. Druhové členění nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

(v tis. Kč)	2012	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	1 527	68	177	111
Výkonová spotřeba	59 484	59 297	91 478	82 239
• Spotřeba materiálu a energie	42 335	37 582	64 043	55 832
• Služby	17 149	21 715	27 435	26 407
Osobní náklady	8 655	11 413	13 173	15 832
• Mzdové náklady	6 406	8 494	9 802	11 699
• Náklady na SP a ZP	2 171	2 842	3 281	4 041
• Sociální náklady	78	77	90	92
Daně a poplatky	54	50	75	126
Odpisy DNM a DHM	529	622	700	1 380
Změna stavu rezerv a opravných položek	0	0	-334	-227
Ostatní provozní náklady	275	249	320	474
Finanční náklady	388	290	248	448
Daň z příjmů za běžnou činnost	1 537	2 833	3 933	4 302
Náklady celkem	72 449	74 822	109 770	104 685

V rámci vertikální analýzy, která je znázorněna v níže uvedené tabulce, je sledována zejména struktura celkových nákladů, tedy z jakých nákladových druhů jsou celkové

náklady složeny a jaký je procentuální podíl těchto nákladových druhů k celkovým nákladům.

Na první pohled je z tabulky zřejmé, že největší podíl na celkových nákladech zaujímá výkonová spotřeba, která se skládá ze spotřeby materiálu a energie a ze spotřeby služeb. Důvodem je, že vybraná společnost se zaměřuje především na výrobu vlastních produktů. Tomu odpovídá i velmi nízký podíl nákladů na prodané zboží, neboť jak již bylo uvedeno, prodej zboží je pro společnost pouze doplňkovou činností. Spotřeba výkonů se tedy v průběhu sledovaného období pohybuje okolo 80 %, nejvíce tomu přispívá spotřeba materiálu a energie, která dosahuje podílu přes 50 %. Významnou položku však představují i spotřebované služby, které se podílejí na celkových nákladech společnosti více než 20 %. Vzhledem k tomu, že se firma snaží vybudovat tým kvalitních pracovníků, mají výrazný podíl na nákladech společnosti také mzdové náklady a s nimi související náklady na sociální a zdravotní pojištění. V posledním sledovaném roce dosáhly tyto náklady podílu 15 %. Podstatnou část nákladů vyjadřuje také daň z příjmů, jejíž podíl je v průběhu let rostoucí, což je dáno i zvyšujícím se obratem společnosti. Jak je možné pozorovat v tabulce, ostatní nákladové druhy se na celkových nákladech podílejí jen minimálně, jejich výše nedosahuje ani 2 %.

Tab. 9. Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

	2012	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	2,11%	0,09%	0,16%	0,11%
Výkonová spotřeba	82,10%	79,25%	83,34%	78,56%
• Spotřeba materiálu a energie	58,43%	50,23%	58,34%	53,33%
• Služby	23,67%	29,02%	24,99%	25,23%
Osobní náklady	11,95%	15,25%	12,00%	15,12%
• Mzdové náklady	8,84%	11,35%	8,93%	11,18%
• Náklady na SP a ZP	3,00%	3,80%	2,99%	3,86%
• Sociální náklady	0,11%	0,10%	0,08%	0,09%
Daně a poplatky	0,07%	0,07%	0,07%	0,12%
Odpisy DNM a DHM	0,73%	0,83%	0,64%	1,32%
Změna stavu rezerv a opravných položek	0,00%	0,00%	-0,30%	-0,22%
Ostatní provozní náklady	0,38%	0,33%	0,29%	0,45%
Finanční náklady	0,54%	0,39%	0,23%	0,43%
Daň z příjmů za běžnou činnost	2,12%	3,79%	3,58%	4,11%
Náklady celkem	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Horizontální analýza nákladů se zabývá vývojem a změnami jednotlivých nákladových druhů v průběhu sledovaného období. Tato horizontální analýza je zpracována v níže uvedené tabulce.

Tab. 10. Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

	12/11	13/12	14/13	15/14
Náklady na prodané zboží	528,40%	-95,55%	160,29%	-37,29%
Výkonová spotřeba	24,16%	-0,31%	54,27%	-10,10%
• Spotřeba materiálu a energie	35,26%	-11,23%	70,41%	-12,82%
• Služby	3,24%	26,63%	26,34%	-3,75%
Osobní náklady	9,84%	31,87%	15,42%	20,19%
• Mzdové náklady	9,71%	32,59%	15,40%	19,35%
• Náklady na SP a ZP	10,20%	30,91%	15,45%	23,16%
• Sociální náklady	9,86%	-1,28%	16,88%	2,22%
Daně a poplatky	-54,24%	-7,41%	50,00%	68,00%
Odpisy DNM a DHM	32,25%	17,58%	12,54%	97,14%
Změna stavu rezerv a opravných položek	-	-	-	-32,04%
Ostatní provozní náklady	54,49%	-9,45%	28,51%	48,13%
Finanční náklady	-13,97%	-25,26%	-14,48%	80,65%
Daň z příjmů za běžnou činnost	268,59%	84,32%	38,83%	9,38%
Náklady celkem	25,79%	3,28%	46,71%	-4,63%

Z tabulky lze vidět, že celkové náklady společnosti jsou rostoucí kromě posledního sledovaného roku, kdy náklady poklesly o téměř 5 %. Což bylo vlivem úspory především nákladů na prodané zboží, materiál a energii a služby. Jak již bylo řečeno, tvoří výkonová spotřeba s ohledem na výrobní povahu společnosti nejvýraznější nákladovou položku a její vývoj souvisí s rozsahem zakázek, neboť čím větší je rozsah zakázek, tím je samozřejmě potřeba vynaložit i více nákladů. Nejvyšší nárůst byl zaznamenán v roce 2014, kdy vzrostla spotřeba materiálu o 70 % oproti předchozímu roku a společnost v tomto roce měla i nejvyšší obrát. V dalším roce naopak spotřeba materiálu a energie, především tedy přímého materiálu, poklesla o 12 %. Vzhledem k tomu, že v tomto roce došlo i k poklesu tržeb, lze předpokládat, že příčinou byl právě nižší objem zakázek.

Pokles byl zaznamenán také ve spotřebě služeb, a to o téměř 4 %, do kterých společnost zahrnuje například cestovné, náklady na reprezentaci, telefonní a poštovní služby, nájemné, dopravu, kooperace, konstrukční dokumentace, reklamu a propagaci a další. Pokles byl způsoben především snížením spotřeby služeb, které se vztahují k výrobě.

Jak bylo zjištěno v rámci horizontální analýzy, podstatnou položku tvoří také osobní náklady, do kterých jsou zahrnuty mzdové náklady, náklady na sociální a zdravotní pojištění a sociální náklady jako například příspěvek na stravování zaměstnanců. Ve všech sledovaných letech mají mzdové náklady rostoucí charakter, což je způsobeno zvyšováním počtu zaměstnanců, ale také zvyšováním průměrné mzdy. Nejvyšší nárůst mzdových a souvisejících nákladů na sociální a zdravotní pojištění společnost zaznamenala v roce 2013, kdy právě došlo k podstatnému navýšení počtu zaměstnanců.

Z tabulky je možné dále vidět, že v posledních dvou letech narůstá nákladová položka daně a poplatky. Do tohoto nákladového druhu jsou zařazeny především daň silniční, daň z nemovitých věcí a ostatní daně a poplatky související s chodem firmy. Zvýšení těchto daní v posledních dvou letech souvisí zejména s rozšířením vozového parku společnosti a investicemi do dlouhodobého majetku. S těmito investicemi také souvisí rostoucí charakter odpisů dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, které v posledním sledovaném roce vzrostly o 97 %.

Rezervy na záruční opravy začala společnost vykazovat až od roku 2014 vzhledem k povinnosti auditu. Lze vidět, že tedy náklady byly sníženy o hodnotu čerpání těchto rezerv, což má pozitivní vliv na výsledek hospodaření. U ostatních provozních nákladů za sledované období neproběhly nijak výraznější změny a jsou udržovány poměrně na stejné úrovni. Do této kategorie nákladů společnost řadí dary, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávek, pojištění, technické zhodnocení do 40 000 Kč a ostatní provozní náklady. V posledním roce došlo k navýšení o 48 % oproti předchozímu roku, což bylo způsobeno především nárůstem položky dary.

Z výše uvedené tabulky je dále možné pozorovat u finančních nákladů společnosti, které zahrnují nákladové úroky, kurzové ztráty a další finanční náklady jako například různé finanční poplatky a bankovní provize, klesající trend s výjimkou roku 2015. V tomto roce naopak došlo k nárůstu finančních nákladů až o 80 %. Největší podíl na této skutečnosti má vyšší hodnota kurzových ztrát, což vyplývá z toho, že společnost prodává své produkty také do zahraničí. Pro přepočítání údajů v cizích měnách na českou měnu používá společnost denní kurz ČNB. Pro přepočítání zůstatků peněžních aktiv, pohledávek a závazků k rozvahovému dni používá kurz ČNB platný k 31. 12. Poslední nákladovou položku v rámci horizontální analýzy tvoří daň z příjmů za běžnou činnost, která je ve všech letech rostoucí, neboť se tedy vyvíjí úměrně k vývoji výsledku hospodaření.

7.2.2 Kalkulační členění nákladů

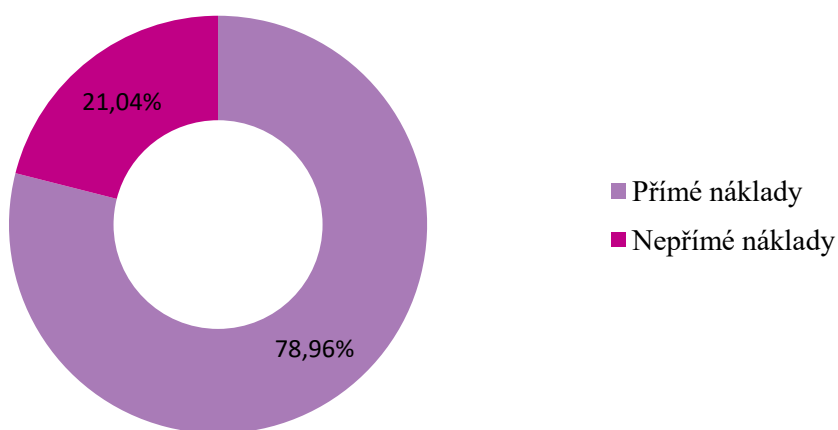
Další členění, které je ve společnosti prováděno, je kalkulační členění nákladů na přímé a nepřímé. Toto členění slouží pro potřeby tvorby kalkulací, kdy přímé náklady jsou evidovány na jednotlivé zakázky společnosti. V následující části jsou tedy zobrazeny jednotlivé položky přímých a nepřímých nákladů společnosti a je znázorněn jejich vývoj v letech 2013 až 2015.

Vztah přímých a nepřímých nákladů za sledované období vyjadřuje následující tabulka. Je patrné, že převážující podíl, zhruba 80 %, na celkových nákladech mají náklady přímé, což je z hlediska výrobního charakteru firmy zcela běžné. Nepřímé náklady se tak pohybují ve sledovaném období okolo 20 %.

Tab. 11. Vztah přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

Položka nákladů	2013		2014		2015	
Přímé náklady	59 015 618	78,87%	91 347 030	83,22%	82 656 557	78,96%
Nepřímé náklady	15 807 698	21,13%	18 423 431	16,78%	22 029 244	21,04%
Náklady celkem	74 823 316	100%	109 770 461	100%	104 685 801	100%

Podíl přímých a nepřímých nákladů, které tvořily celkové náklady v roce 2015 je přehledněji zobrazen v následujícím grafu.



Obr. 19. Podíl přímých a nepřímých nákladů v roce 2015
(vlastní zpracování)

V následující tabulce jsou znázorněny jednotlivé položky přímých nákladů společnosti a jejich podíl připadající celkovým přímým nákladům v jednotlivých sledovaných letech.

Tab. 12. Přímé náklady (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

Položka nákladů	2013		2014		2015	
Spotřeba materiálu	35 420 046	60,02%	61 469 391	67,29%	53 583 965	64,83%
Služby	20 160 118	34,16%	25 788 614	28,23%	24 712 975	29,90%
- Cestovné	499 683	0,85%	934 348	1,02%	492 626	0,60%
- Kooperace	17 556 953	29,75%	22 913 564	25,08%	22 755 885	27,53%
- Konstrukční dokumentace	389 040	0,66%	311 075	0,34%	122 675	0,15%
- Doprava	1 195 605	2,03%	1 323 708	1,45%	1 148 536	1,39%
- Ostatní služby	518 837	0,88%	305 919	0,33%	193 252	0,23%
Mzdové náklady	2 513 051	4,26%	2 919 214	3,20%	3 170 501	3,84%
Sociální a zdravotní pojištění	854 437	1,45%	992 533	1,09%	1 077 970	1,30%
Prodané zboží	67 965	0,12%	177 279	0,19%	111 145	0,13%
Přímé náklady	59 015 618	100%	91 347 030	100%	82 656 557	100%

Nejvýraznější položku přímých nákladů tvoří spotřeba materiálu, do které společnost zahrnuje přímý materiál, přímou část obalového materiálu a pohonné hmoty vztahující se k jednotlivým zakázkám. V roce 2015 tvořil spotřebovaný materiál téměř 65 % celkových přímých nákladů. Spotřeba materiálu má tedy největší vliv na vývoj celkových přímých nákladů. Nejvyšší nárůst o 74 % byl zaznamenán v roce 2014, v posledním sledovaném roce naopak spotřeba poklesla o 13 % vlivem nižšího objemu zakázek.

Kromě spotřeby materiálu se na přímých nákladech výrazně podílí i služby, zhruba 30 %, kam společnost, jak lze vidět i ve výše uvedené tabulce, řadí cestovné související s montážemi produktů u zákazníků, kooperace, jež představují veškeré činnosti spojené s výrobou, které si společnost není schopná zajistit sama, dále konstrukční dokumentace k některým zakázkám, dopravu jednotlivých produktů zákazníkům a ostatní služby. Lze vidět, že nejvýrazněji se na službách podílí kooperace, což znamená, že velkou část činností souvisejících s výrobou společnost zajišťuje prostřednictvím externích partnerů.

S tím tedy souvisí i poměrně nízký počet pracovníků ve výrobě a potažmo relativně nízký podíl přímých mzdových nákladů, který v posledním sledovaném roce nedosahuje ani 4 %. Mimo mzdových nákladů výrobních pracovníků za odpracovaný čas řadí společnost do přímých nákladů i patřičnou část zdravotního a sociálního pojištění.

Poslední položkou, kterou společnost eviduje jako přímý náklad, jsou náklady na prodané zboží. Jak již bylo řečeno, prodej zboží představuje pro společnost pouze doplňkovou činnost, což dokazuje i jeho nepatrný podíl na celkových nákladech v celém sledovaném období.

Souhrn jednotlivých nákladových položek, kterými jsou tvořeny nepřímé náklady společnosti, a jejich podíl je zobrazen v následující tabulce.

Tab. 13. *Nepřímé náklady (vlastní zpracování dle interních dokumentů)*

Položka nákladů	2013		2014		2015	
Spotřebované nákupy	1 754 112	11,10%	2 298 602	12,48%	1 976 028	8,97%
Spotřeba energie	408 598	2,58%	275 036	1,49%	272 222	1,24%
Opravy a udržování	460 944	2,92%	176 946	0,96%	318 526	1,45%
Cestovné	144 115	0,91%	377 614	2,05%	30 736	0,14%
Ostatní služby	949 848	6,01%	1 092 251	5,93%	1 344 327	6,10%
Mzdové náklady	5 981 308	37,84%	6 882 829	37,36%	8 528 855	38,72%
Sociální a zdravotní pojištění	1 987 181	12,57%	2 288 703	12,42%	2 962 998	13,45%
Sociální náklady	76 732	0,49%	89 733	0,49%	91 849	0,42%
Daně a poplatky	50 107	0,32%	74 834	0,41%	126 265	0,57%
Odpisy DNM a DHM	622 408	3,94%	699 700	3,80%	1 380 146	6,27%
Rezervy a opravné položky	0	0,00%	-334 189	-1,81%	-226 635	-1,03%
Ostatní provozní náklady	249 593	1,58%	320 298	1,74%	473 473	2,15%
Finanční náklady	290 044	1,83%	247 694	1,34%	448 096	2,03%
Daň z příjmů	2 832 710	17,92%	3 933 380	21,35%	4 302 360	19,53%
Nepřímé náklady celkem	15 807 698	100%	18 423 431	100%	22 029 244	100%

Z výše uvedené tabulky je patrné, že celkové nepřímé náklady společnosti jsou rostoucí. Nejvíce se na těchto nákladech podílí mzdové náklady, které se pohybují ve výši 38 %. Do těchto nákladů společnost řadí mzdy technicko-hospodářských pracovníků, ale také část mzdových nákladů výrobních pracovníků nesouvisející s odpracovanou dobou jako například náhrady mzdy za dovolenou, roční odměny atd. V souladu se mzdovými náklady se vyvíjí sociální a zdravotní pojištění, které se ve sledovaném období podílí na nepřímých nákladech zhruba 13 %.

Podstatnou položku představují také spotřebované nákupy, které v posledním sledovaném roce dosahovaly podílu téměř 9 %. Do této kategorie řadí společnost náklady na kancelářské potřeby, pohonné hmoty, drobný hmotný majetek, ochranné pomůcky, reklamní předměty, pitnou vodu pro zaměstnance a ostatní režijní materiál.

Veškerou spotřebu energie společnost řadí do nepřímých nákladů, ačkoliv část souvisí s výrobou a měla by tedy představovat přímý náklad. Společnost však není schopná rozdělit tuto spotřebu na část vztahující se k výrobě a část vztahující se k celkovému provozu firmy, z tohoto důvodu je tedy tento náklad evidován jako nepřímý.

Do ostatní nepřímých služeb zahrnuje společnost zejména náklady na reprezentaci, telefonní a poštovní služby, nájemné, školení, bezpečnostní služby, reklamu a propagaci, likvidaci odpadů a další. Jejich výše se ve sledovaných letech pohybuje okolo 6 %.

Relativně výraznou položku tvoří v posledním roce odpisy dlouhodobého hmotné a nehmotného majetku, které se zvýšily o 97 %. Důvodem jsou investice společnosti do dlouhodobého majetku. Odpisy se tak v roce 2015 podílely na nepřímých nákladech 6 %.

Jak lze vidět v tabulce, významně se na nepřímých nákladech podílí i daň z příjmů za běžnou činnost, která v posledním roce dosahovala hodnoty téměř 20 %. Daň z příjmů se odvíjí od výkonů společnosti a vzhledem k tomu, že výsledek hospodaření před zdaněním je ve sledovaném období rostoucí, je pochopitelné, že se zvyšuje i daň.

7.2.3 Zhodnocení analýzy nákladů

V současnosti, jak vyplývá z výše vypracované analýzy, řídí společnost náklady převážně z pohledu finančního účetnictví a jediným prvkem manažerského účetnictví je tvorba nákladových kalkulací. Momentálně je ve vybrané společnosti prováděno dvojí členění nákladů a to druhové a kalkulační. Druhové členění nákladů vychází z potřeby sestavování výkazu zisku a ztráty a kalkulační členění nákladů na přímé a nepřímé je prováděno za účelem sestavování kalkulací nákladů. Žádné další členění nákladů, jako je například kapacitní členění na fixní a variabilní, či členění v souvislosti s rozhodováním, společnost neprovádí a nemá tak tedy dostatečné podklady pro další práci s náklady v oblasti jejich řízení, plánování a rozhodování. Nevyužívá tedy ani základní nástroje manažerského účetnictví, jako je například sestavování nákladové funkce pro potřeby plánování, či analýza bodu zvratu. Nedostatkem je tedy chybějící manažerské účetnictví, které je vhodnější pro potřeby řízení nákladů.

V rámci analýzy jednotlivých nákladů dle druhového členění bylo zjištěno, že nejvíce se na nákladech firmy podílejí výkonová spotřeba, tedy spotřeba materiálu, energie a služeb, a osobní náklady, což vyplývá z výrobního charakteru firmy. Z hlediska celkových nákladů došlo v posledním sledovaném roce k jejich snížení, což bylo způsobeno především poklesem objemu realizovaných zakázek, které společnost dopředu nijak neplánuje.

Z hlediska kalkulačního členění nákladů byl analyzován poměr přímých a nepřímých nákladů společnosti. Bylo zjištěno, že přímé náklady se na celkových nákladech podílejí mnohem více, a to zhruba 80 %, oproti nepřímým nákladům, které se tedy ve zkoumaném období pohybují okolo 20 %. Pokles rozsahu zakázek v posledním roce dokazuje i snížení

celkových přímých nákladů, které jsou evidovány na jednotlivé zakázky. V rámci přímých nákladů tvoří nejvýznamnější položky spotřeba materiálu a služby vztahující se k výrobě. Celkové nepřímé náklady jsou naopak rostoucí, což má souvislost s investicemi společnosti a jejím rozvojem. U nepřímých nákladů tvoří pak nejvýraznější položku osobní náklady.

7.3 Kalkulační systém společnosti

Následující část práce se zabývá analýzou kalkulačního systému společnosti. Cílem je na základě této analýzy, tedy popsání a zhodnocení momentálně používaného kalkulačního systému společnosti, odhalit případné nedostatky.

7.3.1 Popis současného kalkulačního systému

Vzhledem k tomu, že vybraná společnost se věnuje zakázkové výrobě, tak je pro ni stěžejní provádění předběžné kalkulace, na základě které stanovuje cenu produktů a provádí cenová vyjednávání. Jednotlivé kalkulace nákladů vypracovává obchodní oddělení, v některých případech ve spolupráci s konstrukčním oddělením podniku. Vzhledem k tomu, že se jedná o předběžné kalkulace, kdy společnost nemá k dispozici informace o skutečné spotřebě, představují tyto kalkulace pouze jakýsi kvalifikovaný odhad budoucích nákladů na jednotlivé zakázky a jsou stanoveny na základě znalostí kvalifikovaných pracovníků a jejich zkušeností získaných z minulých zakázek. Podle společnosti je prováděna metoda kalkulace variabilních nákladů neboli metoda krycího příspěvku, kdy tedy společnost kalkuluje pouze variabilní náklady.

Průběh procesu předběžné kalkulace ve vybrané společnosti je tedy následující. Nejprve obdrží obchodní oddělení objednávku od zákazníka, kde jsou přesně specifikovány požadavky na konkrétní produkt. Na základě požadavků pracovník obchodního oddělení spolu s konstrukčním oddělením vytvoří podobu projektu a vypracuje předběžnou kalkulaci daného projektu. Dále obchodní oddělení zpracuje nabídku pro zákazníka, která obsahuje popis produktu, popis součástí, ze kterých se produkt bude skládat a předběžnou cenovou kalkulaci. Poté je nabídka odeslána zákazníkovi a probíhá jednání, kdy může dojít k úpravě nabídky či cenovému vyjednávání. Výsledkem jednání je rozhodnutí zákazníka o přijetí či nepřijetí nabídky. V případě přijetí je na základě nabídky vytvořena výrobní zakázka a dochází k samotné výrobě.

Po skončení výrobního procesu, kdy má společnost již údaje o skutečném množství spotřebovaných zdrojů na konkrétní zakázku, je zpracována výsledná kalkulace nákladů. V rámci výsledné kalkulace jsou také kalkulovány pouze variabilní náklady. Společnost má tedy k dispozici údaje pro porovnání výsledků předběžné a výsledné kalkulace jednotlivých zakázek. Kontrolu těchto výsledků však provádí jen v některých případech, kdy jsou odchylky předběžné a výsledné kalkulace výrazné.

7.3.2 Struktura současné kalkulace

Jak již bylo řečeno, společnost provádí pouze kalkulaci variabilních nákladů. Pro sestavení kalkulace používá společnost software, který jí byl navržen podle jejích potřeb. Kalkulace je prováděna na jednotlivé zakázky a struktura kalkulace se skládá z následujících položek – materiál celkem, práce celkem, povrchové úpravy celkem, kooperace celkem. Sečtením jednotlivých položek získá společnost celkové přímé náklady na zakázku.

Celková kalkulace každé zakázky je pro lepší přehlednost a přesnost rozčleněna do jednotlivých kategorií, a to technická příprava výroby, výroba, subdodávky, interní montáž a balící materiál. Technická příprava výroby zahrnuje konstrukce, technologický proces a přípravu výroby. V rámci technické přípravy výroby jsou tedy kalkulovány náklady na přímé mzdy. Další kategorií je výroba, v rámci které je kalkulován přímý materiál, přímé mzdy, náklady na povrchové úpravy a kooperaci. U přímého materiálu společnost zadává jednotlivé parametry do softwaru, který automaticky propočítá náklady. Je tedy zadáván typ a druh materiálu, rozměry, hmotnost, zda jsou potřebné povrchové úpravy, sazba práce na ks, čas výroby, případně cena kooperace na ks. Propočítání materiálu lze vidět na následujícím obrázku.

The screenshot shows a software window for material calculation. It contains the following fields and controls:

- Název: [text input] Kusů: [text input]
- Typ profilu: [dropdown menu: Plech] Materiál: [dropdown menu: Ocel]
- Plech section:
 - a: [text input] mm
 - b: [text input] mm
 - tloušťka: [text input] mm
 - Diagram of a rectangular profile with dimensions 'a' and 'b'.
- Povrchové úpravy section:
 - Úprava: [dropdown menu: žádná povrchová úprava]
- Práce/ks section:
 - Sazba: [text input: 3] Kč
 - Minut: [text input] min
- KP: [text input: 0,35] Kč
- Kooperace/ks: [text input: 0,00] Kč
- Hmotnost: [text input] kg
- Plocha: [text input] m²
- Materiál/ks: [text input: 0] Kč
- Povrch/ks: [text input: 0] Kč
- Práce/ks: [text input: 0] Kč
- Buttons: OK, Zrušit

Obr. 20. Kalkulační systém společnosti – materiál

Další část kalkulace představují subdodávky tedy vše, co bylo dodáno od dodavatelů. U přímého materiálu to mohou být například různé válečky nebo motory, které si firma sama nevyrábí, dále je kalkulována externí práce, náklady na povrchové úpravy a kooperaci. Veškeré tyto náklady jsou oceněny skutečnými cenami od dodavatelů. A poslední kategorií je interní montáž, tedy montáž prováděna pracovníky společnosti v montážní hale. Zde jsou tedy kalkulovány náklady na materiál a práci. Kalkulační software všechny zadané údaje propočítá a dojde k vytvoření souhrnné tabulky kalkulace, která lze vidět na obrázku č. 21. K takto vypočteným celkovým přímým nákladům společnost přičítá hodnotu krycího příspěvku, která je stanovena u všech zakázek jako 35 % z ceny. Výsledkem je poté nabídková cena pro zákazníka.

The screenshot shows a software interface with several tabs: TPV, Výroba, Subdodávky, Interní montáž, Balící materiál, and Souhrnná tabulka. The 'Souhrnná tabulka' tab is active. It displays the following information:

- Minimální doporučená cena:** 0,00 Kč
- Nabídková cena:** [input field] Kč
- KP při minimální doporučené ceně:** [input field: 'Není č'] %
- KP při nabídkové ceně:** [input field: 'Není č'] %
- KP při minimální doporučené ceně:** 0,00 Kč
- KP při nabídkové ceně:** 0,00 Kč

Below this information is a summary table:

	TPV	Výroba	Subdodávky	Interní montáž	Celkem
▶ Materiál celkem		0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
Práce celkem	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
Povrchové úpravy celkem		0,00 Kč	0,00 Kč		0,00 Kč
Kooperace celkem		0,00 Kč	0,00 Kč		0,00 Kč
Přímé náklady celkem					0,00 Kč

Obr. 21. Kalkulační systém společnosti – souhrnná tabulka

Tímto způsobem může být hotová celá kalkulace, v případě, že si zákazník sám řeší dopravu a veškerou montáž a instalaci dopravníkového systému. Pokud tomu tak není, společnost ještě kalkuluje náklady na dopravu a montáž produktu u zákazníka (Obr. 22.).

The screenshot shows a software interface with several tabs: Doprava zboží, Montáž strojní, Elektroinstalace, Montáž elektro, Další náklady, and Souhrnná tabulka. The 'Souhrnná tabulka' tab is active. It displays the following information:

- Nabídkové ceny:**
 - Doprava zboží: 0,00 Kč
 - Montáž strojní: 0,00 Kč
 - Elektroinstalace: 0,00 Kč
 - Montáž elektro: 0,00 Kč
 - Další náklady: 0,00 Kč

Below this information is a summary table:

	Název	Cena celkem	KP (%)	KP (Kč)
▶	Doprava zboží	0,00 Kč	Není číslo	0,00 Kč
	Montáž strojní	0,00 Kč	Není číslo	0,00 Kč
	Elektroinstalace	0,00 Kč	Není číslo	0,00 Kč
	Montáž elektro	0,00 Kč	Není číslo	0,00 Kč
	Další náklady	0,00 Kč	Není číslo	0,00 Kč

Obr. 22. Kalkulační systém společnosti – doprava a montáž

7.3.3 Zhodnocení současné kalkulace

Hlavním problémem při sestavování kalkulace ve vybrané společnosti je, že se jedná o zakázkovou výrobu, kdy každá zakázka je specifická a ke kalkulaci dochází ještě před samotnou výrobou. To znamená, že se bude vždy jednat o určitý odhad.

Podle společnosti je momentálně prováděna metoda kalkulace variabilních nákladů. Kalkulace variabilních nákladů však vychází spíše z retrogradního kalkulačního vzorce, kdežto kalkulační vzorec vybrané společnosti, jak vyplývá z analýzy, je podobný typovému kalkulačnímu vzorci a lze jej vidět na následujícím obrázku. Navíc společnost ani neprovádí členění nákladů na fixní a variabilní.

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
• Povrchové úpravy
• Kooperace
Přímé náklady celkem
KP 35 %
Cena

Obr. 23. Kalkulační vzorec (vlastní zpracování)

Jak již bylo řečeno, stanovuje společnost v předběžné kalkulaci celkové přímé náklady na základě kvalifikovaného odhadu, a jak vyplývá z kalkulačního vzorce, s nepřímými náklady tedy společnost nijak nepracuje. Pouze, jak je zobrazeno v kalkulačním vzorci, přičítá k celkovým přímým nákladům marži, kterou nazývá krycím příspěvkem. Tento krycí příspěvek byl stanoven již v minulosti a to v hodnotě 35 % z ceny pro každou zakázku. Tento proces lze považovat za hlavní nedostatek současné kalkulace, neboť nikdo z pracovníků nebyl schopný vysvětlit výši této marže a způsob, jakým byla stanovena. Společnost tedy toto číslo používá již několik let, aniž by znala postup jeho výpočtu či byla ověřena jeho přesnost. Na základě těchto informací lze tedy soudit, že současný systém kalkulace společnosti nesplňuje svůj význam.

Tvorbu kalkulací mají momentálně na starosti 3 pracovníci obchodního oddělení, kteří jsou tedy tímto navíc zatíženi, a společnost tak nemá dostatek kapacity pro práci s náklady. Jak bylo zjištěno, společnost tedy po skončení zakázky ani neprovádí výrazné kontroly předběžné a výsledné kalkulace a nezjišťuje tak ani příčiny odchylek. Nedostatek tedy

může být také spatřován v absenci samostatného ekonomického oddělení, které by se právě mohlo podrobněji zabývat náklady a kalkulačním systémem.

7.4 Shrnutí analytické části

Cílem této části práce bylo představit vybranou společnost a analyzovat její současnou situaci se zaměřením na oblast řízení nákladů a na základě této analýzy nalézt případné nedostatky. Při analýze byly využívány zejména interní dokumenty společnosti, účetní výkazy jako výkaz zisku a ztráty a rozvaha, dále výroční zprávy, podnikový software a informace získané rozhovory se zaměstnanci společnosti.

Vybraná společnost se tedy věnuje projekci, výrobě a montáži dopravníkových systémů především pro kurýrní společnosti a distribuční centra, průmyslové aplikace a letiště. Důležitou informací je, že se jedná o zakázkovou výrobu. Nejprve byla společnost zkoumána z pohledu majetkové a finanční struktury. Z hlediska majetkové struktury mají na celkových aktivech společnosti vyšší podíl oběžná aktiva, čemuž přispívají poměrně vysoké hodnoty peněžních prostředků na bankovních účtech. Důkazem jsou i ukazatele likvidity, jejichž výše je podstatně vyšší oproti doporučeným hodnotám. Společnost si drží takto vysoké finanční prostředky především z důvodu operativního nakupování materiálu a k financování investic vlastním kapitálem. Tomu odpovídá i finanční struktura společnosti, kdy celková pasiva jsou asi z 80 % tvořeny vlastním kapitálem, na jehož výši se nejvíce podílí výsledek hospodaření minulých let. Cizí zdroje jsou v podstatě tvořeny jen krátkodobými závazky z obchodních vztahů. Na základě ukazatelů zadluženosti lze říci, že společnost je finančně stabilní a uplatňuje spíše konzervativní strategii financování.

Dále byla vybraná společnost podrobena analýze současného stavu řízení nákladů, v rámci které byl nejprve zobrazen přehled ekonomických výsledků společnosti, kde bylo zjištěno, že společnost byla schopná v průběhu let vytvářet rostoucí kladný výsledek hospodaření, a poté byla provedena analýza nákladů a kalkulačního systému společnosti. Náklady společnosti byly analyzovány na základě druhového a kalkulačního členění nákladů. S využitím vertikální a horizontální analýzy bylo v rámci druhového členění zjištěno, že nejvyšší podíl na celkových nákladech firmy zaujímají výkonová spotřeba a osobní náklady, což je vzhledem k výrobní povaze společnosti považováno za zcela standardní. Z hlediska celkových nákladů lze ve sledovaném období pozorovat rostoucí trend s výjimkou posledního sledovaného roku, kdy došlo ke snížení celkových nákladů i ke snížení obrátu společnosti vlivem poklesu objemu realizovaných zakázek.

V kombinaci s druhovým členěním provádí společnost také členění nákladů na přímé a nepřímé zejména pro potřeby tvorby kalkulací. Jednotlivé přímé náklady jsou evidovány na konkrétní zakázky společnosti. V rámci analýzy nákladů byl zkoumán vztah přímých a nepřímých nákladů a jejich podíl na celkových nákladech firmy. Bylo tedy zjištěno, že celkové náklady tvoří z 80 % přímé náklady a z 20 % náklady nepřímé. Přímé náklady jsou tvořeny zejména spotřebou materiálu a služeb jako cestovné, kooperace, konstrukční dokumentace, doprava a ostatní. Nejvýraznější položkou nepřímých nákladů jsou osobní náklady, do kterých jsou zahrnuty mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění a sociální náklady. Podstatně se na nepřímých nákladech dále podílí daň z příjmů za běžnou činnost, spotřebované nákupy, služby jako nájemné, reklama a propagace, telefonní a poštovní služby, náklady na reprezentaci a jiné, a v posledních letech také odpisy dlouhodobého hmotné a nehmotného majetku, jejichž výše se výrazně zvýšila vlivem uskutečněných investic společnosti, kdy proběhla rekonstrukce výrobní haly, obnova vozového parku a byla vybudována nová montážní hala.

Dále byla tedy provedena analýza současného systému kalkulací. Vzhledem k tomu, že se jedná o zakázkovou výrobu, je pro společnost stěžejní předběžná kalkulace nákladů, na základě které stanovuje cenu produktů a provádí případná cenová vyjednávání. Na základě analýzy bylo zjištěno, že společnost kalkuluje pouze přímé náklady připadající na jednotlivé zakázky a s náklady nepřímými v podstatě vůbec nepracuje. Pouze nákladům přiřítá marži, jejíž výše byla stanovena již v minulosti. Tuto marži společnost používá již několik let, aniž by znala způsob, jakým byla stanovena, či nějak marži aktualizovala. Po skončení výrobního procesu, je sestavována výsledná kalkulace nákladů, porovnání a kontrola s předběžnou kalkulací je však prováděna jen v některých případech. Na základě provedené analýzy bylo tedy konstatováno, že současný systém kalkulace v podstatě neplní svou funkci.

Jak tedy vyplývá z analýzy současného stavu řízení nákladů, společnost uplatňuje zejména finanční účetnictví a jediným nástrojem manažerského účetnictví je tvorba kalkulací. Ve společnosti nejsou prováděny žádné výraznější plány ani analýzy nákladů. Za nedostatek tedy může být považováno nedostatečné využívání manažerského účetnictví, které by bylo pro potřeby řízení, plánování a rozhodování v oblasti nákladů vhodnější.

8 PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Na základě zhodnocení současné situace ve společnosti a zjištění některých nedostatků, se projekt věnuje zlepšení systému řízení nákladů s ohledem na možnosti vybrané společnosti. Nejprve je stanoven cíl projektu, dále se práce zabývá jednotlivými návrhy a v konečné fázi dojde ke zhodnocení projektového řešení.

8.1 Cíl projektu

Cílem projektu je tedy navrhnout opatření pro zlepšení systému řízení nákladů, která budou mít pro podnik přínos. Vzhledem k tomu, že v současnosti je jediným používaným nástrojem manažerského účetnictví v podniku tvorba kalkulací, je projekt zaměřen zejména na tuto oblast.

Na základě prozkoumání současného stavu systému kalkulací v podniku byly odhaleny některé výrazné nedostatky a dalo by se říci, že momentálně tvořená kalkulace v podstatě neplní svou funkci. Z tohoto důvodu, se projekt zaměřuje na vytvoření návrhu nového systému kalkulace.

Další opatření s ohledem na zlepšení systému řízení nákladů se věnuje oblasti členění nákladů. V rámci analýzy nákladů společnosti bylo zjištěno, že hlavním členěním, které společnost momentálně používá je druhové členění nákladů v kombinaci s kalkulačním členěním nákladů, což však není pro potřeby manažerského účetnictví zcela dostačující. Dílčí částí práce je tedy navrhnout další členění nákladů, které bude vhodnější pro potřeby řízení a rozhodování a umožní využití dalších manažerských nástrojů.

8.2 Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů

Vzhledem k chybějícím prvkům manažerského účetnictví ve společnosti se jeví jako vhodné doplnit členění nákladů ještě o členění ve vztahu k objemu výkonů, neboť toto členění nákladů na fixní a variabilní patří mezi významné nástroje manažerského účetnictví k poznání, plánování a řízení nákladů. Členění je zaměřeno především na budoucnost a jeho prostřednictvím je tedy možné zkoumat, jakým způsobem se budou náklady měnit v závislosti na změnách v objemu budoucích výkonů. Společnost tak bude schopná lépe rozhodovat v oblasti optimalizace jejich výše. Prostřednictvím tohoto členění může společnost také využívat další nástroje manažerského účetnictví, jako například sestavování nákladové funkce, což by společnost mohla využít pro plánování budoucích

nákladů, nebo provádění analýzy bodu zvratu, díky čemuž by společnost mohla plánovat dostatečný objem produkce k pokrytí nákladů a dosažení požadovaného zisku.

Vzhledem k tomu, že společnost toto členění v současnosti neprovádí, jsou v této části práce veškeré náklady za sledované období let 2013 až 2015 rozčleněny na fixní a variabilní a je provedena jejich analýza.

Na následujícím grafu lze vidět, jaký procentuální podíl zaujímají fixní a variabilní náklady na celkových nákladech společnosti v jednotlivých letech. Na první pohled je zřejmé, že větší část nákladů tvoří variabilní náklady, což je charakteristické pro výrobní společnosti. Variabilní náklady se tedy podílí na celkových nákladech firmy více než 80 %. Z toho vyplývá, že fixní náklady společnosti se tedy pohybují okolo 20 %.



Obr. 24. Vývoj fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)

8.2.1 Variabilní náklady

V následující tabulce jsou uvedeny jednotlivé variabilní náklady společnosti, které jsou dále blíže charakterizovány. Jak již bylo řečeno, tvoří variabilní náklady podstatnou část veškerých nákladů společnosti a jedná se o náklady, které jsou závislé na objemu produkce. Vývoj celkových variabilních nákladů je tedy spjat především s rozsahem prováděných zakázek v jednotlivých letech. Celkově byl v posledních dvou sledovaných letech zaznamenán nárůst variabilních nákladů o téměř 50 %, v posledním sledovaném roce však došlo k mírnému poklesu variabilních nákladů oproti předchozímu roku vlivem nižšího objemu zakázek.

Tab. 14. Variabilní náklady společnosti (vlastní zpracování)

Položka nákladů	2013		2014		2015	
Spotřeba materiálu	35 922 090	59,58%	62 200 909	66,91%	54 147 558	64,04%
- <i>Přímý materiál</i>	35 420 046	58,75%	61 469 391	66,12%	53 583 965	63,38%
Náklady na zboží	67 965	0,11%	177 279	0,19%	111 145	0,13%
Mzdové náklady	3 087 706	5,12%	3 578 951	3,85%	4 160 714	4,92%
Sociální a zdravotní pojištění	1 049 820	1,74%	1 216 843	1,31%	1 414 643	1,67%
Cestovné	499 683	0,83%	934 348	1,01%	492 626	0,58%
Služby	19 660 435	32,61%	24 854 267	26,74%	24 220 348	28,65%
- <i>Kooperace</i>	17 556 953	29,12%	22 913 564	24,65%	22 755 885	26,92%
- <i>Konstrakční dokumentace</i>	389 040	0,65%	311 075	0,33%	122 675	0,15%
- <i>Doprava</i>	1 195 605	1,98%	1 323 708	1,42%	1 148 536	1,36%
- <i>Ostatní služby</i>	518 837	0,86%	305 919	0,33%	193 252	0,23%
Variabilní náklady celkem	60 287 699	100%	92 962 597	100%	84 547 035	100%

Na první pohled by se z výše uvedené tabulky mohlo zdát, že variabilní náklady jsou totožné s přímými náklady. Při podrobnější analýze však lze najít odlišnosti u některých nákladových položek. Do variabilních nákladů byly zahrnuty některé nepřímé náklady, které nelze přímo přiřadit konkrétní zakázce, ale vztahují se k výrobě.

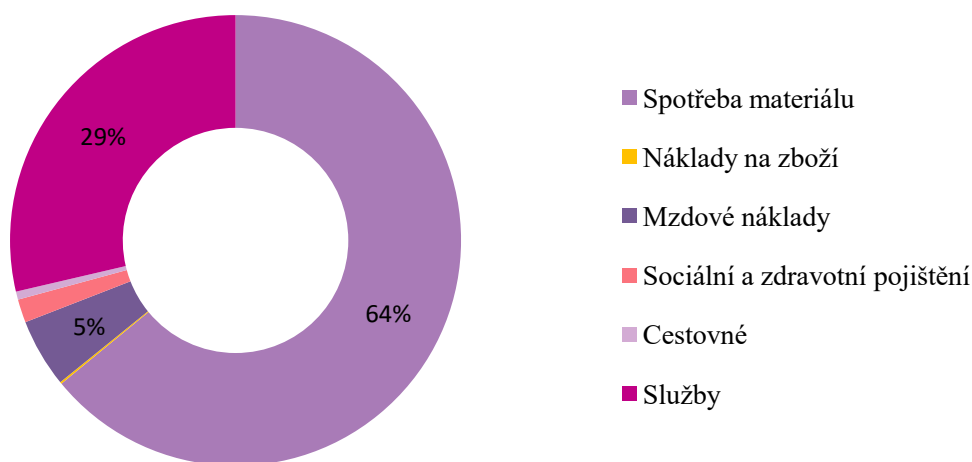
Je patrné, že nejvíce se na celkových variabilních nákladech podílí náklady na spotřebovaný materiál a náklady na externí služby. Spotřeba materiálu se ve sledovaném období pohybuje okolo 60 % a jsou v ní zahrnuty především náklady na přímý materiál, který lze jednoznačně přiřadit konkrétní zakázce a jehož spotřeba se mění ve vztahu k objemu produkce. U variabilních nákladů se do spotřeby materiálu navíc ještě řadí ostatní režijní materiál, který byl spotřebován ve výrobě, avšak není možné ho přiřadit jednotlivým zakázkám. Proto ho společnost řadí k nepřímým nákladům, spotřeba tohoto materiálu se však s měnícím objemem výkonů mění, jedná se tedy současně o variabilní náklad.

Druhou nejvýznamnější položku, která se výrazně podílí na celkových variabilních nákladech, tedy představují služby. Mají rostoucí charakter a jejich podíl se v posledních sledovaných letech pohybuje pod 30 %. V rámci variabilních nákladů byly do služeb zahrnuty zejména náklady na kooperaci, konstrukční dokumentaci, dopravu a ostatní služby, stejně jako v případě přímých nákladů. Největší podíl tedy mají kooperace, které

v roce 2015 tvořily téměř 27 % celkových variabilních nákladů. Kooperace představují veškeré činnosti, které si společnost nezajišťuje sama, ale zadává je svým partnerům, jako například různé elektroinstalace, lisování kovů, nebo většinu povrchových úprav. U nákladů na konstrukční dokumentace lze pozorovat jejich klesání v průběhu let, což je způsobeno zvyšováním kapacity společnosti, čímž je schopná si zajistit většinu konstrukční dokumentace sama. Jen v některých případech společnost využívá externích služeb v rámci konstrukčních dokumentací. Náklady na dopravu představují náklady za služby přepravních společností, které společnost využívá pro dopravu produktů svým zákazníkům a tvoří asi 2 % celkových variabilních nákladů. Do variabilních nákladů se řadí také náklady na cestovné, které se vztahuje k montážím jednotlivých produktů u zákazníků, neboť i tyto náklady se samozřejmě vlivem rozsahu produkce mění.

Významnou položkou variabilních nákladů jsou také mzdové náklady a jim připadající část sociálního a zdravotního pojištění. Do variabilních nákladů jsou tedy zahrnuty především mzdové náklady výrobních pracovníků vztahující se přímo k odpracované době, které tak zároveň představují přímé náklady. Dále se ovšem do variabilních nákladů řadí také část mzdových nákladů výrobních pracovníků, která se nevztahuje přímo k odpracovanému času. Jsou tím myšleny například náhrady mzdy za dovolenou, roční odměny a jiné. Mzdové náklady tedy tvoří zhruba 5 % variabilních nákladů a jsou v jednotlivých letech rostoucí, což je způsobeno zvyšováním mezd v podniku. Přímě úměrně mzdovým nákladům se vyvíjí sociální a zdravotní pojištění.

Podíl jednotlivých nákladů na celkových variabilních nákladech v roce 2015 lze vidět na následujícím obrázku.



Obr. 25. Struktura variabilních nákladů v roce 2015 (vlastní zpracování)

8.2.2 Fixní náklady

Dále jsou v níže uvedené tabulce zobrazeny fixní náklady společnosti za období let 2013 až 2015, které nejsou závislé na změnách v objemu produkce a mění se skokově. Fixní náklady tedy souvisí s chodem společnosti jako takové. Z tabulky lze pozorovat, že celkové fixní náklady jsou rostoucí a v posledním sledovaném roce bylo zaznamenáno zvýšení o 20 %.

Tab. 15. Fixní náklady společnosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)

Položka nákladů	2013		2014		2015	
Mzdové náklady	5 406 653	37,20%	6 223 092	37,02%	7 538 642	37,43%
Sociální a zdravotní pojištění	1 791 798	12,33%	2 064 393	12,28%	2 626 325	13,04%
Sociální náklady	76 732	0,53%	89 733	0,53%	91 849	0,46%
Spotřebované nákupy	342 072	2,35%	450 369	2,68%	491 552	2,44%
Drobný hmotný majetek	441 845	3,04%	592 976	3,53%	475 658	2,36%
Spotřeba energie	408 598	2,81%	275 036	1,64%	272 222	1,35%
Pohonné hmoty	468 151	3,22%	523 738	3,12%	445 225	2,21%
Cestovné	144 115	0,99%	377 614	2,25%	30 736	0,15%
Opravy a udržování	460 944	3,17%	176 946	1,05%	318 526	1,58%
Náklady na reprezentaci	49 309	0,34%	61 446	0,37%	79 682	0,40%
Služby	900 539	6,20%	1 030 805	6,13%	1 264 645	6,28%
Daně a poplatky	50 357	0,35%	74 834	0,45%	126 265	0,63%
Odpisy DNM a DHM	622 408	4,28%	699 700	4,16%	1 380 146	6,85%
Ostatní provozní náklady	249 593	1,72%	320 298	1,91%	473 473	2,35%
Rezervy a opravné položky	0	0,00%	-334 189	-1,99%	-226 635	-1,13%
Finanční náklady	290 044	2,00%	247 694	1,47%	448 096	2,23%
Daň z příjmů z běžné činnosti	2 832 710	19,49%	3 933 380	23,40%	4 302 360	21,36%
Fixní náklady celkem	14 535 867	100%	16 807 865	100%	20 138 766	100%

Stejně jako v případě variabilních nákladů mají fixní náklady podobnou strukturu jako kalkulační členění nákladů, konkrétně tedy nepřímé náklady. Výše některých nákladových položek se však liší a lze si všimnout, že celkové fixní náklady vykazují ve sledovaném období nižší hodnotu oproti nepřímým nákladům. Důvodem je tedy zařazení některých položek, jež společnost běžně zahrnuje do nepřímých nákladů, mezi náklady variabilní. Jak již bylo uvedeno, jedná se tedy především o položky osobních nákladů a náklady na

spotřebované nákupy. Změnou výše těchto nákladů dochází i ke změně jednotlivých procentuálních podílů dalších nákladových položek.

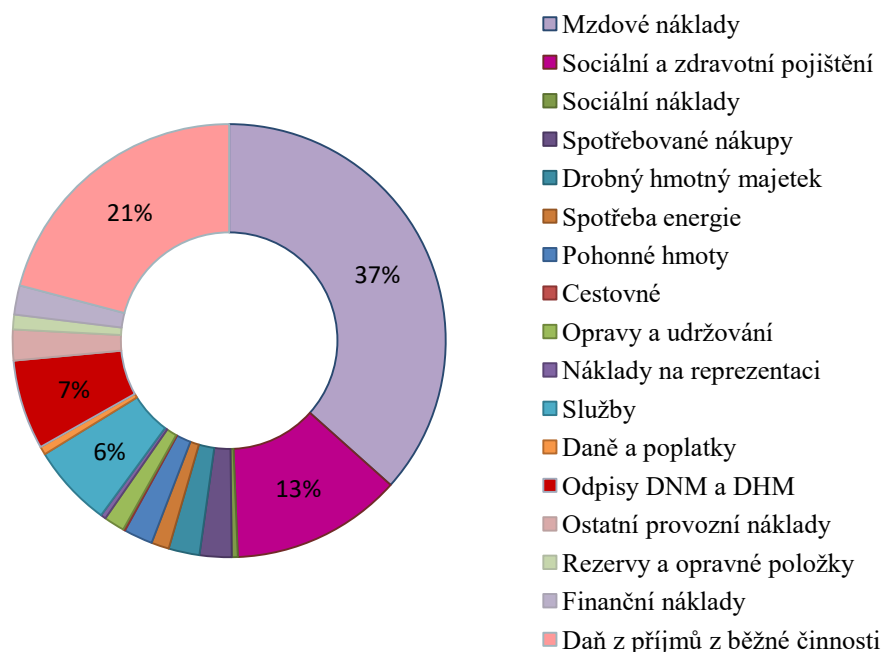
Nejvýznamnější část celkových fixních nákladů společnosti tvoří osobní náklady, kde jsou zahrnuty mzdové náklady THP pracovníků, příslušná část sociálního a zdravotního pojištění a sociální náklady. Celkově tvoří fixní osobní náklady ve sledovaném období přes 50 %. Nejvíce samozřejmě přispívají mzdové náklady, které se v jednotlivých letech zvyšují a dosahují podílu zhruba 37 %. Náklady na sociální a zdravotní pojištění se pohybují okolo 13 % a jejich výše je přímo závislá na mzdových nákladech. Do sociálních nákladů jsou zařazeny například náklady na stravné zaměstnanců.

Spotřebované nákupy tvoří zhruba 3 % celkových fixních nákladů a obsahují především náklady na kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, reklamní předměty, pitnou vodu pro zaměstnance a ostatní režijní materiál související s chodem firmy. Od nepřímých nákladů se tedy tato položka liší v hodnotě režijního materiálu používaného ve výrobě. Do spotřebovaných nákupů lze zařadit i náklady na drobný hmotný majetek. Avšak vzhledem k tomu, že dosahuje poměrně výraznějších hodnot, je v tabulce zobrazen samostatně. Je zde účtován majetek, jehož pořizovací cena je ve výši od 1 000 do 40 000 Kč včetně a je evidován v operativní evidenci.

Další položku fixních nákladů tvoří spotřeba energie. Spotřeba energie však představuje typický smíšený náklad a část spotřeby by měla být zahrnuta do variabilních nákladů. Společnost však nemá zvlášť přípojky pro výrobní halu a není tedy schopná přesně rozdělit spotřebu mezi výrobu a provoz firmy, proto jsou tyto náklady ponechány ve fixních nákladech. V posledních letech společnost klade velký význam na snižování spotřeby energií, což, jak dokládá výše uvedená tabulka, se jí i daří. V roce 2014 došlo k poklesu o 32 %.

Výraznější položky fixních nákladů představují dále služby a odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, které se vlivem investic v posledním roce významně navýšily. Nejvíce tedy přispěly odpisy nakoupených dopravních prostředků a staveb. Ostatní nákladové položky se na fixních nákladech podílejí jen minimálně.

Celkovou strukturu a podíl jednotlivých nákladů na fixních nákladech společnosti za rok 2015 je možné vidět na níže uvedeném obrázku.



Obr. 26. Struktura fixních nákladů v roce 2015 (vlastní zpracování)

8.2.3 Využití informací o fixních a variabilních nákladech

Jak již bylo řečeno, na základě rozčlenění nákladů na fixní a variabilní je dále možné využívat některé další manažerské nástroje pro řízení nákladů. V této části práce jsou tedy znázorněny některé základní nástroje manažerského účetnictví, které by bylo možné ve firmě aplikovat s využitím informací o fixních a variabilních nákladech.

Stanovení nákladové funkce

Nákladová funkce představuje nástroj, který je možné využít pro plánování budoucích nákladů. Pro určení jednotlivých parametrů nákladové funkce slouží metoda klasifikační analýzy s ohledem na předchozí rozdělení nákladů na fixní a variabilní. Vzhledem k tomu, že se jedná o společnost s heterogenní produkcí, je pro vyjádření nákladů použita globální nákladová funkce. Pro sestavení nákladové funkce je tedy potřeba znát výši variabilních a fixních nákladů a rovněž parametr h , který je nazýván jako haléřový ukazatel. Tento haléřový ukazatel se vypočítá jako podíl celkových variabilních nákladů a tržeb za dané období.

V následující tabulce jsou uvedeny jednotlivé údaje potřebné ke stanovení nákladové funkce za sledované období.

Tab. 16. Stanovení nákladové funkce (vlastní zpracování)

	2013	2014	2015
Fixní náklady (v Kč)	14 535 867	16 807 865	20 138 766
Variabilní náklady (v Kč)	60 287 699	92 962 597	84 547 035
Tržby (v Kč)	86 397 428	126 281 734	122 537 577
Parametr h	0,69780	0,73615	0,68997

Na základě informací v uvedené tabulce je tedy možné sestavit nákladovou funkce pro rok 2015, která má následující tvar:

$$N = 20\,138\,766 + 0,68997 \times Q \quad (1)$$

S využitím této nákladové funkce bude společnost schopná plánovat celkové náklady. Pro výpočet celkových nákladů tedy stačí pouze dosadit do znázorněné rovnice plánovaný objem produkce společnosti.

Analýza bodu zvratu

Dalším nástrojem pro řízení nákladů, jehož využití umožňuje předchozí členění nákladů na fixní a variabilní, je analýza bodu zvratu. Na základě poznání bodu zvratu je firma schopná stanovit minimální rozsah realizovaných výkonů, které budou dostatečné alespoň k pokrytí nákladů společnosti, případně takový rozsah, jež zajistí dosažení očekávaného zisku. Společnost tak může efektivně rozhodovat o objemu a skladbě realizovaných výkonů a jaký bude jejich dopad na podnikové náklady a zisk.

Ke stanovení bodu zvratu je použita opět globální nákladová funkce s ohledem na heterogenní produkci firmy. Výpočet bodu zvratu vychází ze vzorce uvedeného v kapitole 3.5.2. Je tedy nutné znát výši fixních nákladů společnosti a výši dříve vypočteného parametru haléřového ukazatele. Jednotlivá data potřebná k výpočtu za sledované období a samotný výpočet bodu zvratu jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 17. Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)

	2013	2014	2015
Fixní náklady (v Kč)	14 535 867	16 807 865	20 138 766
Parametr h	0,69780	0,73615	0,68997
Bod zvratu (v Kč)	48 099 372	63 702 920	64 957 104

Bod zvratu znázorněný ve výše uvedené tabulce tedy udává úroveň výkonů, při které je podnik schopný pokrýt jak fixní, tak variabilní náklady. Ve sledovaných letech se objem produkce společnosti pohyboval nad úrovní bodu zvratu, což znamená, že společnost uhradila veškeré náklady a byla schopná tvořit zisk.

V následující tabulce lze tedy pozorovat rozdíly mezi výší objemu výkonů v bodě zvratu a výší skutečně realizovaného objemu výkonů. Tento rozdíl představuje bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient, který uvádí rezervu v procentech. Tato bezpečnostní rezerva tedy vyjadřuje, v jaké úrovni od bodu zvratu se momentální produkce společnosti nachází. Společnost je tak schopná sledovat o jakou hodnotu se mohou tržby ještě snížit, než bude dosaženo bodu zvratu, případně o kolik se musí produkce zvýšit, aby nebyla firma ztrátová. Z níže uvedené tabulky lze tedy pozorovat, že vybraná společnost si ve všech sledovaných letech vytvářela značnou rezervu, což odpovídá i výsledku hospodaření.

Tab. 18. Bezpečnostní podnikatelská rezerva a koeficient (vlastní zpracování)

	2013	2014	2015
Objem produkce (v Kč)	86 397 428	126 281 734	122 537 577
Bod zvratu (v Kč)	48 099 372	63 702 920	64 957 104
Bezpečnostní podnikatelská rezerva (v Kč)	38 298 056	62 578 814	57 580 474
Bezpečnostní koeficient	44,3278%	49,5549%	46,9901%

Dalším nástrojem, který lze použít na základě členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů a analýze bodu zvratu, je stanovení limitů variabilních a fixních nákladů. Tento limit představuje tedy horní mez nákladů, ať už fixních či variabilních, které jsou ještě přípustné, aby společnost nebyla ve ztrátě. Limit variabilních nákladů tedy představuje důležitou informaci pro předběžnou kalkulaci produktu. Stanovené limity variabilních a fixních nákladů pro jednotlivé roky jsou uvedeny v následující tabulce. Lze konstatovat, že variabilní i fixní náklady společnosti se za sledované období pohybovaly pod úrovní stanovených limitů, což opět dokládá, že společnost tedy dosahovala zisku.

Tab. 19. Limity variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování)

	2013	2014	2015
Limit variabilních nákladů	71 861 561	109 473 869	102 398 811
Limit fixních nákladů	26 109 729	33 319 137	37 990 543

8.3 Návrh nového kalkulačního systému

Vzhledem ke značným nedostatkům současného kalkulačního systému společnosti, jež byly odhaleny prostřednictvím analýzy, se další část práce věnuje návrhu nového systému kalkulací, který bude odpovídat podmínkám podniku. Nejprve je tedy nutné definovat postup celého procesu kalkulace, který se od dosavadního bude mírně lišit. Postup kalkulace se tedy skládá z následujících kroků:

- Příjem objednávky
- Sestavení předběžné kalkulace
- Cenová vyjednávání se zákazníkem – přijetí či nepřijetí nabídky
- Výroba
- Sestavení kalkulace skutečných nákladů a zhodnocení zakázky
- Pravidelná kontrola a porovnávání předběžné a výsledné kalkulace
- Zjišťování odchylek a jejich příčin a provedení případných opatření

Postup kalkulace se liší především v posledních dvou krocích, které v současnosti společnost neprovádí a které by měly přispět k přesnějšímu řízení.

8.3.1 Metoda kalkulace

Důležitým krokem při tvorbě kalkulací je samozřejmě výběr kalkulační metody, která bude nejlépe vyhovovat současným podmínkám daného podniku. Požadavkem společnosti především je, aby na základě kalkulace mohla stanovovat cenu svých produktů, a systém kalkulace nebyl příliš náročný, aby tak sestavení předběžné kalkulace mohlo proběhnout za co možná nejkratší čas. Metoda kalkulace by také měla respektovat fakt, že kalkulace jsou prováděny obchodním oddělením, které má 3 pracovníky, omezením je tedy nízká kapacita pro práci s náklady.

Jak bylo popsáno v teoretické části práce, existuje mnoho různých metod kalkulace. Otázkou však je, která bude nejvhodnější pro potřeby vybrané společnosti. Na základě provedené analýzy současného stavu a vzhledem k požadavkům společnosti lze vyloučit moderní kalkulační metody, jako je například ABC kalkulace, která by sice mohla přinést přesnější výsledky, avšak její časová a nákladová náročnost převyšuje její přínosy. Momentálně je tato metoda tedy pro danou společnost příliš náročná. Kalkulace variabilních nákladů by v podniku byla proveditelná za předpokladu změny cenové strategie, to znamená, že stanovení ceny by probíhalo na základě jiného přístupu než je

nákladově orientovaná tvorba cen. To však neodpovídá výše uvedeným požadavkům společnosti, která by ráda ponechala stanovení ceny na základě nákladů. V úvahu tedy přicházejí absorpční metody kalkulace. Z hlediska zakázkové výroby se jeví jako zcela nevhodné metody kalkulace dělením či sdružených výkonů. Zdá se, že nejlépe tedy potřebám dané společnosti vyhovuje přírážková metoda kalkulace.

Dalším krokem je stanovení kalkulačního vzorce navrhované kalkulace, který lze vidět na následujícím obrázku. Kalkulační vzorec bude nově pracuje i s nepřímými náklady.

•	Přímý materiál
•	Přímé mzdy
•	Kooperace
•	Ostatní přímé náklady
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
<hr/>	
•	Výrobní režie
•	Správní režie
<hr/>	
Náklady celkem	
<hr/>	
•	Zisk
<hr/>	
Cena	
<hr/>	

*Obr. 27. Kalkulační vzorec
(vlastní zpracování)*

8.3.2 Přímé náklady

Při stanovení přímých nákladů na kalkulační jednici, kterou v případě společnosti představuje konkrétní zakázka, je vycházeno z kvalifikovaného odhadu pracovníků. Náklady, které jsou přímo přiřaditelné k jednotlivým zakázkám, jsou tedy přímý materiál, přímé mzdy, kooperace a ostatní přímé náklady. Do kooperací jsou zahrnuty veškeré činnosti, které si společnost nezajišťuje sama, ale objednává je u jiných subjektů. Ostatní přímé náklady zahrnují náklady na dopravu a montáž, technickou přípravu výroby a povrchové úpravy.

Pro potřeby kalkulací jednotlivých výrobních zakázek je nutné ještě upravit data minulých let, neboť do celkových přímých nákladů společnost zahrnuje i náklady na prodej zboží. Tyto náklady ovšem nesouvisí s jednotlivými výrobními zakázkami a jsou kalkulovány zvlášť. V rámci kalkulace výrobních zakázek se tedy vychází z následujících dat uvedených v tabulce.

Tab. 20. Přímé náklady po úpravě (vlastní zpracování)

Položka nákladů	2013	2014	2015
Spotřeba materiálu	35 420 046	61 469 391	53 583 965
Služby	20 160 118	25 788 614	24 712 975
- Cestovné	499 683	934 348	492 626
- Kooperace	17 556 953	22 913 564	22 755 885
- Konstrukční dokumentace	389 040	311 075	122 675
- Doprava	1 195 605	1 323 708	1 148 536
- Ostatní služby	518 837	305 919	193 252
Mzdové náklady	2 513 051	2 919 214	3 170 501
Sociální a zdravotní pojištění	854 437	992 533	1 077 970
Přímé náklady	58 947 653	91 169 752	82 545 412

8.3.3 Alokace nepřímých nákladů

Vzhledem k tomu, že společnost neprovádí žádné plány nákladů na budoucí období, vychází alokace nepřímých nákladů ze skutečných dat minulého období. V rámci této alokace jsou nepřímé náklady rozděleny do dvou skupin, a to konkrétně na výrobní režii a správní režii. Údaje za rok 2015 jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tab. 21. Výrobní a správní režie za rok 2015
(vlastní zpracování)

(v Kč)	2015
Výrobní režie	2 179 011
Správní režie	19 850 233
Nepřímé náklady celkem	22 029 244

Do výrobní režie jsou zařazeny náklady, které nelze přiřadit konkrétní zakázce, ale vztahují se k výrobě jako takové. Za takové náklady lze považovat režijní materiál a obalový materiál používaný ve výrobě, osobní náklady výrobních pracovníků, které nejsou stanoveny na základě hodinové sazby a dále jsou zde také zařazeny odpisy strojů a náklady na spotřebu energie. Jak již bylo uvedeno, společnost nemá přesné informace o tom, kolik energie bylo spotřebováno ve výrobě a kolik náleží provozu podniku, proto je spotřeba energie rozdělena mezi výrobní a správní režii na základě odhadu pracovníků firmy. Vzhledem k fungování společnosti bylo odhadnuto, že dvě třetiny spotřeby náleží výrobě a třetinu spotřebovává správa.

Správní režie je spojena s náklady pro potřeby zabezpečení chodu celého podniku. Ve správní režii jsou tedy zahrnuty náklady jako osobní náklady technicko-hospodářských pracovníků, spotřeba kancelářského materiálu, drobný hmotný majetek, část spotřeby energie, pohonné hmoty, cestovné, náklady na reprezentaci, telefonní a poštovní služby, ostatní služby, nájemné, opravy a udržování, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, daně a poplatky, ostatní provozní náklady a finanční náklady.

Vzhledem k tomu, že bylo zjištěno, že společnost provádí jako doplňkovou činností prodej zboží, kdy se ve většině případů jedná o přeprodej náhradních dílů pro zákazníky, je potřeba ještě celkovou výši správní režie rozdělit mezi oblast výroby a oblast prodeje zboží. Pro účely tohoto rozdělení budou použity tržby. Nejprve se tedy zjistí, kolik procent z celkových tržeb přináší těmto oblastem a poté se zjištěným procentem vynásobí celkové správní náklady. Tímto způsobem tedy bude stanoven podíl správních nákladů připadající každé oblasti. Toto rozdělení správní režie lze vidět v následující tabulce.

Tab. 22. Rozdělení správní režie za rok 2015 (vlastní zpracování)

	Tržby	Podíl správní režie
Výroba	122 537 577	19 821 947
Prodej zboží	174 862	28 286
Celkem	122 712 440	19 850 233

Po upravení dat lze tedy přejít k samotné alokaci nepřímých nákladů na kalkulační jednici, kterou představuje konkrétní zakázka. Vzhledem k tomu, že se jedná o přírážkovou kalkulaci, jsou tedy stanoveny rozvrhové základny pro jednotlivé typy režii a prostřednictvím těchto zvolených základen jsou následně vypočteny jednotlivé sazby režijních přírážek. Jednotlivé údaje potřebné pro výpočet režijních přírážek jsou tedy uvedeny v následující tabulce.

Tab. 23. Stanovení sazby režie (vlastní zpracování)

Typ režie	Výrobní režie	Správní režie
Suma režie (v Kč)	2 179 011	19 821 947
Rozvrhová základna	hodiny přímé práce	přímé náklady
Suma rozvrhové základny	24 828 h	82 545 412 Kč
Sazba režie	87,76 Kč/hod	24,01%

Z tabulky tedy vyplývá, že výrobní režie je alokována dle hodin přímé práce na dané zakázce. Suma rozvrhové základny tedy představuje celkový čas přímé práce, který byl odpracován za minulé období. Konkrétní zakázce je tedy přiřazováno 87,76 Kč na hodinu přímé práce. Správní režie je alokována dle přímých nákladů a suma rozvrhové základny je tedy rovna celkovým přímým nákladům po úpravě. V rámci správní režie je tedy přiřazováno 24,01 % z přímých nákladů dané zakázky. Tyto údaje jsou dále využity při tvorbě předběžné kalkulace.

8.3.4 Sestavení předběžné kalkulace

Východiskem pro sestavení předběžné kalkulace je stanovený nový kalkulační vzorec, který tedy nově pracuje i s náklady nepřímými. Dále kalkulace pracuje s údaji zjištěnými v předchozích kapitolách. V následující tabulce tedy dochází k aplikaci navrhované předběžné kalkulace pro zakázku XY.

Tab. 24. Předběžná kalkulace s využitím nového kalkulačního vzorce (vlastní zpracování)

Kalkulace zakázky XY	
Přímý materiál	464 373
Přímé mzdy	38 406
Kooperace	70 500
Ostatní přímé náklady	70 584
Přímé náklady celkem	643 863
Výrobní režie	20 800
Správní režie	154 613
Náklady celkem	819 277
Zisk 20 %	163 855
Cena	983 132

Jak již bylo řečeno, přímé náklady jsou stanovovány jako doposud a jedná se tedy o kvalifikovaný odhad pracovníků firmy. Do přímých nákladů je zahrnut přímý materiál dle součástí, ze kterých se konkrétní dopravníkový systém skládá, a jehož potřebu stanoví odpovědný pracovník, dále přímé mzdy, jež jsou stanoveny na základě hodinové sazby a odpracovaného času, kooperace, které se vztahují přímo ke konkrétní zakázce a ostatní přímé náklady jako doprava a montáž, technická příprava výroby a povrchové úpravy.

Dále jsou kalkulovány nepřímé náklady, které jsou rozčleněny na výrobní a správní režii. Výrobní režie je přiřazována dle hodin přímé práce. Na zakázku XY je odhadováno celkem 237 hodin přímé práce. Výrobní režie pro tuto zakázku je tedy vypočtena vynásobením tohoto předpokládaného času a sazby režie, která činí 87,76 Kč na hodinu.

Správní režie je alokována podle přímých nákladů dané zakázky. Z tabulky lze vidět, že zakázka XY má přímé náklady ve výši 643 863 Kč. Podle předchozích výpočtů představuje správní režie 24,01 % z přímých nákladů, v tomto případě je to tedy 154 613 Kč. Přičtením výrobní a správní režie k celkovým přímým nákladům jsou získány celkové náklady na danou zakázku.

V konečné fázi je k celkovým nákladům ještě připočtena zisková přírážka ve výši 20 %. V rámci ziskové přírážky je počítáno také s rezervou ve výši 5 %, která je stanovena pro případy změn v dané zakázce na základě vyjednávání se zákazníkem, či pro případ nějakých neočekávaných změn v průběhu výroby. Samotný zisk je ve výši 15 % a jeho výše je stanovena na základě uvážení pracovníků obchodního oddělení dle konkrétní zakázky.

8.4 Porovnání stávajícího kalkulačního systému s navrhovaným

Následující část práce se zabývá srovnáním stávajícího kalkulačního systému společnosti s navrhovaným. K tomuto účelu bude tedy nejprve znázorněna kalkulace zakázky XY podle současného systému kalkulace, viz Tab. 25.

Tab. 25. Kalkulace zakázky dle současného systému kalkulace (vlastní zpracování)

Kalkulace zakázky XY	
Přímý materiál	464 373
Přímé mzdy	38 406
Kooperace	70 500
Ostatní přímé náklady	70 584
Přímé náklady celkem	643 863
KP 35 %	346 695
Cena	990 558

Z tabulky lze vidět, že přímé náklady jsou stanoveny stejným způsobem a ve stejné výši. Současný systém kalkulace nepracuje s nepřímými náklady a žádným způsobem je tedy

nepřičítá na kalkulační jednici. Společnost pouze připočte krycí příspěvek, který je určen v hodnotě 35 % z ceny. Jak již bylo uvedeno, toto procento bylo ve společnosti stanoveno již v minulosti a v průběhu let nebyla tato hodnota společností nijak aktualizována, ani žádným způsobem přepočítána. Tímto způsobem je tedy odhadnuta cena zakázky.

Pro účely porovnání jsou na následujícím obrázku zobrazeny obě kalkulace, na levé straně je stávající kalkulace a na pravé straně kalkulace navrhovaná.

Kalkulace zakázky XY		Kalkulace zakázky XY	
Přímý materiál	464 373	Přímý materiál	464 373
Přímé mzdy	38 406	Přímé mzdy	38 406
Kooperace	70 500	Kooperace	70 500
Ostatní přímé náklady	70 584	Ostatní přímé náklady	70 584
Přímé náklady celkem	643 863	Přímé náklady celkem	643 863
KP 35 %	346 695	Výrobní režie	20 800
Cena	990 558	Správní režie	154 613
		Náklady celkem	819 277
		Zisk 20 %	163 855
		Cena	983 132

Obr. 28. Porovnání stávajícího a navrhovaného kalkulačního systému (vlastní zpracování)

Z výše uvedeného obrázku je patrná odlišná struktura kalkulací, nejen že navrhovaná kalkulace přiřazuje zakázce nepřímé náklady, ale také, jak bylo uvedeno, navíc přičítá rezervu pro případné vyjednávání se zákazníkem, či změny v průběhu výrobního procesu, a zisk. Při porovnání výsledků lze také vidět, že kalkulace zakázky XY s použitím nového kalkulačního vzorce vykazuje nižší hodnotu ceny oproti stávající kalkulaci.

V současnosti společnost při určení ceny tedy není schopná zjistit, zda stanovený krycí příspěvek pokryje veškeré fixní náklady a zda přispěje ke tvorbě zisku. Nově navržená kalkulace nabízí možnost přesnějšího odhadu nákladů, což představuje určité výhody. Společnost tak může lépe manipulovat s cenou zakázky a efektivněji vyjednat se zákazníky. Tyto informace může společnost využít ve prospěch stanovení konkurenceschopnějších cen, či může zvýšit marži na jednotlivé zakázky.

9 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Cílem projektu bylo navrhnout opatření v oblasti systému řízení nákladů ve vybrané společnosti, která povedou ke zlepšení stávající situace a budou mít pro společnost přínos. Na základě zjištěných slabých míst se tedy projekt zaměřuje nejprve na oblast členění nákladů, a to konkrétně na zavedení nového členění nákladů na fixní a variabilní, díky kterému může společnost využívat i další nástroje manažerského účetnictví, jako je sestavení nákladové funkce, analýza bodu zvratu, či určení limitů variabilních a fixních nákladů. Přínos může být tedy spatřován v možnosti lepšího poznání a plánování nákladů ve vybrané společnosti, což je spojeno také s lepším rozhodovacím procesem v této oblasti, a je tak umožněno efektivnější řízení. Další část projektu se zabývá návrhem zavedení inovovaného systému kalkulací nákladů, který nově pracuje i s nepřímými náklady. Toto řešení tedy společnosti nabízí přínos v přesnějším odhadu nákladů na jednotlivé zakázky, čímž může také náležitě rozhodovat o ceně dané zakázky. Navrhované projektové řešení vychází z požadavků a daných možností vybrané společnosti. Pro úplné zhodnocení, zda je projekt prakticky použitelný a v rámci firmy proveditelný, je nutné ho ještě posoudit jak z hlediska časové a nákladové náročnosti, tak také z pohledu možných rizik.

9.1 Rizika projektu

Se zavedením projektového řešení jsou kromě zmíněných přínosů spojena samozřejmě i určitá rizika. Hlavní riziko představuje lidský faktor, kdy je důležité, jak se k navrhovanému řešení postaví především vedení společnosti a odpovědní zaměstnanci. Vzhledem k tomu, že projektové řešení obsahuje nové postupy a činnosti, které doposud společnost neprováděla a které jsou tedy spojeny s novými povinnostmi pro pracovníky, je možné, že se návrh setká s odporem ze strany zaměstnanců. Je všeobecným faktem, že lidé ve většině případů nemají rádi změny. Proto je důležitá podpora ze strany vedení společnosti a správná motivace zaměstnanců. Dále je také v tomto ohledu potřeba, aby zaměstnanci byli s novým systémem pečlivě seznámeni a řádně proškoleni, aby tak nedocházelo k chybám, které by měly dopad na přesnost systému řízení.

Další riziko může představovat větší náročnost nového systému řízení nákladů, která může mít vliv na zatížení pracovníků. Což by mohlo mít dále za následek zpomalení ve vyřizování jednotlivých zakázek či chodu některých oddělení. Především se toto riziko týká pracovníků obchodního oddělení. Po správném zaškolení a dostatečném zapracování zaměstnanců je však pravděpodobnost tohoto rizika nízká.

Dále je možné, že po zavedení projektového řešení do systému řízení nákladů, vzniknou další slabá místa, která by mohla případně ohrozit fungování systému. Eliminovat toto riziko však může společnost tím, že bude průběžně sledovat a kontrolovat efektivnost systému a v případě potřeby učiní vhodná opatření.

9.2 Časová a nákladová analýza projektového řešení

Při implementaci předložených návrhů je očekávána nízká časová i nákladová náročnost.

V rámci zavedení nového členění nákladů na fixní a variabilní a s ním spojených manažerských nástrojů, bude potřeba z pohledu nákladové náročnosti pouze proškolení současných pracovníků, neboť toto členění není momentálně ve společnosti prováděno. Toto opatření nevyžaduje žádné zvláštní programové vybavení, postačí současný účetní systém s využitím programu MS Excel. Nevyžaduje ani zvýšení počtu zaměstnanců, neboť ho lze zařadit do náplně práce stávajících zaměstnanců a to konkrétně vedoucího oddělení financí a personalistiky ve spolupráci s účetní společností, kteří se v současnosti především podílejí na řízení nákladů. Z pohledu času je zavedení tohoto členění a dalších manažerských nástrojů možné téměř ihned po proškolení odpovědných zaměstnanců a po provedení revize nákladových položek zpětně k 1. lednu tohoto roku. Implementace tohoto opatření by tedy neměla trvat déle než několik týdnů.

Co se týče zavedení nového kalkulačního systému, ani toto opatření nevyžaduje nutnost zaměstnávat další pracovníky. Tvorba kalkulací i nadále zůstává v rukou pracovníků obchodního oddělení, které je však potřebné seznámit s novým postupem a řádně proškolit, neboť doposud společnost nepracovala s alokováním nepřímých nákladů. Při implementaci tohoto opatření není nutná koupě nového programového vybavení, neboť se v podstatě jedná o inovaci současného kalkulačního systému. Společnost může buď upravit současný program používaný pro tvorbu kalkulací, tak aby v něm bylo zohledněno i kalkulování nepřímých nákladů. Případně může společnost pro alokaci nepřímých nákladů využívat program MS Excel, kdy z původního kalkulačního programu bude přebírat pouze data o přímých nákladech. Žádné další náklady s sebou tedy zavedení navrhovaného kalkulačního systému nepřináší.

Zavedení navrhované kalkulace není nijak výrazně náročné ani z hlediska časového. Nejprve je nutné představit nový postup kalkulačního systému odpovědným pracovníkům a řádně je v této oblasti zaškolit. Dále je nutné také provést revizi vstupních dat, aby byla

kalkulace co možná nejpřesnější a upravit podnikovou dokumentaci související s kalkulačním systémem. Následně je třeba stanovit aktuální sazby režii pro alokování nepřímých nákladů pro daný rok. V případě, že se společnost rozhodne používat pouze stávající program pro tvorbu kalkulací, je třeba ještě zohlednit čas nutný pro provedení náležitých úprav v nastavení programu. Zavedení nového systému kalkulace by tedy mělo odhadem trvat několik týdnů, maximálně měsíců.

9.2.1 Postup implementace

Poté co vedení společnosti zhodnotí daný projekt a v případě, že rozhodne o jeho přijetí, je možné při implementaci navrhovaného řešení v podniku postupovat následovně:

- Představení projektu, seznámení s novými postupy a proškolení odpovědných pracovníků
- Revize a evidence dat, úprava podnikových dokumentů a případná úprava kalkulačního programu
- Zavedení navrhovaných opatření do systému řízení společnosti
- Zhodnocení, zda navrhované řešení splnilo svůj účel, a případné úpravy odhalených slabých míst

9.3 Shrnutí a závěrečná doporučení pro společnost

Na základě provedeného zhodnocení lze říci, že navrhované projektové řešení odpovídá podmínkám vybrané firmy a respektuje její požadavky, není náročné z pohledu času ani nákladů a je tedy v rámci možností firmy snadno proveditelné. Hlavním rizikem je nepřijetí navrhovaného řešení ze strany zaměstnanců. Z tohoto důvodu je důležitá podpora vedení a motivace zaměstnanců ke spolupráci na daném řešení. Neboť jak z hodnocení vyplývá, přínosy převyšují možná rizika.

Pro úspěšnost projektového řešení je dále důležité, aby odpovědní pracovníci byli pečlivě seznámeni s novými postupy a řádně proškoleni. Význam má také pravidelné aktualizování dat pro příslušné období a porovnávání předběžné a výsledné kalkulace v rámci kalkulačního systému společnosti, čímž je dosaženo zvýšení přesnosti. Po zavedení navrhovaných opatření je i nadále nutné průběžně sledovat a zlepšovat systém řízení nákladů a předcházet tak vzniku dalších slabých míst.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této práce bylo navržení takových opatření v oblasti řízení nákladů, která povedou ke zlepšení stávajícího systému řízení a budou pro vybranou společnost přínosná. Práce byla zpracována v podmínkách výrobní společnosti, která se zabývá zakázkovou výrobou dopravníkových systémů. Za účelem naplnění stanoveného cíle byla práce rozdělena do jednotlivých dílčích částí.

Teoretická i analytická část poskytly důležité poznatky, které dále sloužily jako podklad pro zpracování projektového řešení. Na základě provedených analýz, jak nákladové, tak stávajícího kalkulačního systému, byla odhalena některá slabá místa systému řízení nákladů.

Snahou projektové části tedy bylo napravit tato slabá místa a zlepšit tak úroveň řízení nákladů ve vybrané společnosti. Vzhledem k absenci manažerského účetnictví ve společnosti bylo nejprve navrženo kapacitní členění nákladů na fixní a variabilní, které lépe odpovídá potřebám manažerského účetnictví, kdy může být také použito jako odrazový můstek k využívání dalších manažerských nástrojů. Součástí projektové části tedy bylo i vypracování některých základních nástrojů, jako modelování nákladů prostřednictvím nákladových funkcí, analýza bodu zvratu a s ní související podnikatelská bezpečnostní rezerva a limity fixních a variabilních nákladů. Další část projektového řešení se věnovala inovaci kalkulačního systému. Vzhledem k požadavkům a možnostem společnosti byla vybrána přírážková metoda kalkulace. Navržený kalkulační systém se od předešlého liší zejména v alokaci nepřímých nákladů, která doposud ve společnosti prováděna nebyla. Přínosem je tedy přesnější odhad nákladů na jednotlivé zakázky pro účel stanovení ceny.

Na základě provedeného zhodnocení projektového řešení z pohledu nákladové a časové náročnosti a posouzení možných rizik projektu, lze konstatovat, že navrhovaná opatření poskytují pro vybranou společnost proveditelné a přínosné řešení. Je tedy možné říci, že cíl práce byl naplněn.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES, 2014. *Managerial accounting*. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, 614 s. ISBN 978-1-133-95896-3.

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

DOYLE, David P, 2006. *Strategické řízení nákladů*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 227 s. ISBN 80-7357-189-7.

DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.

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 a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Praha: ASPI, 263 s. ISBN 80-7357-084-X.

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

HIRSCHEY, Mark, 2003. *Managerial economics*. 10th ed. Mason, Ohio: Thomson/South-Western, 771 s. ISBN 0324183305.

HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL, 1995. *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektrum, 100 s. ISBN 80-7175-025-5.

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

KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. Praha: C.H. Beck, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7179-673-2.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

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

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

- LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.
- LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4133-8.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku*. Praha: Alfa Publishing, 178 s. Ekonomie studium. ISBN 80-86851-50-8.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada, 208 s. Expert. ISBN 978-80-247-5316-4.
- MIKOVCOVÁ, Hana a Hana SCHOLLEOVÁ, 2011. *Praktikum podnikové ekonomiky pro magisterské studium*. 2., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 255 s. Praktikum. ISBN 978-80-7380-319-3.
- NĚMEC, Vladimír, 1998. *Řízení a ekonomika firmy*. Praha: Grada, 315 s. ISBN 8071696137.
- 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.
- POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- 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, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-

274-8.

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.

VANDERBECK, Edward J, 2013. *Principles of cost accounting*. 16th ed. Masdon, Ohio?: South Western/Cengage Learning, 574 s. International edition. ISBN 978-1-133-18788-2.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

Interní dokumenty vybrané společnosti

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing.
b	Variabilní náklady na ks.
B2B	Business to Business.
BPK(K_b)	Bezpečnostní koeficient.
BPR	Bezpečnostní podnikatelská rezerva.
CV	Celkové výnosy.
CV_{BZ}	Celkové výnosy v bodě zvratu.
ČNB	Česká národní banka.
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek.
F	Fixní náklady.
h	Haléřový ukazatel – variabilní náklady připadající na 1 Kč objemu produkce.
KFM	Krátkodobý finanční majetek.
KP	Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.
N	Celkové náklady.
p	Cena výrobku.
q	Objem produkce v ks.
Q	Objem produkce v Kč.
Q (BZ)	Objem produkce v bodě zvratu.
SP	Sociální pojištění.
THP	Technicko-hospodářský pracovník.
VH	Výsledek hospodaření.
ZP	Zdravotní pojištění.

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Struktura účetních systémů (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 10)</i>	15
<i>Obr. 2. Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)</i>	19
<i>Obr. 3. Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24)</i>	25
<i>Obr. 4. Průběh průměrných fixních nákladů (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 29)</i>	25
<i>Obr. 5. Průběh celkových variabilních nákladů (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 28)</i>	26
<i>Obr. 6. Průběh průměrných variabilních nákladů (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 28)</i>	26
<i>Obr. 7. Grafické vyjádření bodu zvratu (Popesko, 2009, s. 44)</i>	30
<i>Obr. 8. Přiřazení nákladů objektu (Popesko, 2009, s. 48)</i>	32
<i>Obr. 9. Kalkulační systém (Král, 2010, s. 192)</i>	33
<i>Obr. 10. Typový kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)</i>	35
<i>Obr. 11. Retrográdní kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 140)</i>	36
<i>Obr. 12. Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Král, 2010, s. 141)</i>	36
<i>Obr. 13. Dynamická kalkulace (Král, 2010, s. 142)</i>	37
<i>Obr. 14. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Landa a Polák, 2008, s. 42)</i>	37
<i>Obr. 15. Porovnání tradiční kalkulace s ABC kalkulací (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 77)</i>	43
<i>Obr. 16. Sídlo společnosti (interní dokumenty společnosti)</i>	47
<i>Obr. 17. Ukázka dopravníkových systémů společnosti (interní dokumenty)</i>	50
<i>Obr. 18. Organizační struktura společnosti (interní dokumenty společnosti)</i>	51
<i>Obr. 19. Podíl přímých a nepřímých nákladů v roce 2015 (vlastní zpracování)</i>	62
<i>Obr. 20. Kalkulační systém společnosti – materiál</i>	67
<i>Obr. 21. Kalkulační systém společnosti – souhrnná tabulka</i>	68
<i>Obr. 22. Kalkulační systém společnosti – doprava a montáž</i>	68
<i>Obr. 23. Kalkulační vzorec (vlastní zpracování)</i>	69
<i>Obr. 24. Vývoj fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)</i>	73
<i>Obr. 25. Struktura variabilních nákladů v roce 2015 (vlastní zpracování)</i>	75
<i>Obr. 26. Struktura fixních nákladů v roce 2015 (vlastní zpracování)</i>	78

<i>Obr. 27. Kalkulační vzorec (vlastní zpracování)</i>	<i>82</i>
<i>Obr. 28. Porovnání stávajícího a navrhovaného kalkulačního systému (vlastní zpracování)</i>	<i>87</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců a osobních nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	52
<i>Tab. 2. Majetková struktura společnosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	52
<i>Tab. 3. Ukazatele likvidity (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	53
<i>Tab. 4. Finanční struktura společnosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	54
<i>Tab. 5. Ukazatele zadluženosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	55
<i>Tab. 6. Přehled základních ekonomických výsledků společnosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	56
<i>Tab. 7. Rozšířený přehled ekonomických výsledků (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	57
<i>Tab. 8. Druhové členění nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	58
<i>Tab. 9. Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	59
<i>Tab. 10. Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	60
<i>Tab. 11. Vztah přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	62
<i>Tab. 12. Přímé náklady (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	63
<i>Tab. 13. Nepřímé náklady (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	64
<i>Tab. 14. Variabilní náklady společnosti (vlastní zpracování)</i>	74
<i>Tab. 15. Fixní náklady společnosti (vlastní zpracování dle interních dokumentů)</i>	76
<i>Tab. 16. Stanovení nákladové funkce (vlastní zpracování)</i>	79
<i>Tab. 17. Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)</i>	79
<i>Tab. 18. Bezpečnostní podnikatelská rezerva a koeficient (vlastní zpracování)</i>	80
<i>Tab. 19. Limity variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování)</i>	80
<i>Tab. 20. Přímé náklady po úpravě (vlastní zpracování)</i>	83
<i>Tab. 21. Výrobní a správní režie za rok 2015 (vlastní zpracování)</i>	83
<i>Tab. 22. Rozdělení správní režie za rok 2015 (vlastní zpracování)</i>	84
<i>Tab. 23. Stanovení sazby režie (vlastní zpracování)</i>	84
<i>Tab. 24. Předběžná kalkulace s využitím nového kalkulačního vzorce (vlastní zpracování)</i>	85
<i>Tab. 25. Kalkulace zakázky dle současného systému kalkulace (vlastní zpracování)</i>	86

SEZNAM PŘÍLOH

P I Výkaz zisku a ztrát 2014 – 2015

P II Výkaz zisku a ztrát 2012 – 2013

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2014 - 2015

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	176	220
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	111	177
+	Obchodní marže I. - A.	3	64	43
II.	Výkony Součet II.1. až II.3.	4	122 537	126 282
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	141 770	110 009
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	-19 233	16 273
3.	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba Součet B.1. až B.2.	8	82 239	91 478
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	55 832	64 043
2.	Služby	10	26 407	27 435
+	Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	11	40 362	34 847
C.	Osobní náklady Součet C.1. až C.4.	12	15 832	13 173
C. 1.	Mzdové náklady	13	11 699	9 802
2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	4 041	3 281
4.	Sociální náklady	16	92	90
D.	Daně a poplatky	17	126	75
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1 380	700
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu Součet III.1. až III.2.	19	63	121
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		61
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	63	60
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu Součet F.1. až F.2.	22		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
2.	Predaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-227	-334
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	99	97
H.	Ostatní provozní náklady	27	474	320
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření rozdíl výnosů a nákladů (řádky I. až I. a meno I.)	30	22 939	21 131

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	Součet VII.1. až VII.3.	33	
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		34	
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		35	
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		36	
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		37	
K.	Náklady z finančního majetku		38	
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		39	
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		40	
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		41	
X.	Výnosové úroky		42	
N.	Nákladové úroky		43	2
XI.	Ostatní finanční výnosy		44	209
O.	Ostatní finanční náklady		45	448
XII.	Převod finančních výnosů		46	
P.	Převod finančních nákladů		47	
*	Finanční výsledek hospodaření	Rozdíl výnosů a nákladů římská VI. až písmeno P.	48	-239
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	Součet Q.1. až Q.2.	49	4 302
Q. 1.	-splatná		50	4 302
2.	-odložená		51	3 933
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost		52	18 398
XIII.	Mimořádné výnosy		53	
R.	Mimořádné náklady		54	
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	Součet S.1. až S.2.	55	
S. 1.	-splatná		56	
2.	-odložená		57	
*	Mimořádný výsledek hospodaření	XIII. - R. - S.	58	
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		59	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T.	60	18 398
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	61	22 700
				17 083
				21 016

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2012 – 2013

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	129	1 727
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	68	1 527
+	Obchodní marže I. - A.	3	61	200
II.	Výkony Součet II.1. až II.3.	4	86 397	77 033
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	86 795	77 504
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6	-398	-471
3.	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba Součet B.1. až B.2.	8	59 297	59 484
B. 1.	Spotřeba materiálů a energie	9	37 582	42 335
2.	Služby	10	21 715	17 149
+	Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	11	27 161	17 749
C.	Osobní náklady Součet C.1. až C.4.	12	11 413	8 655
C. 1.	Mzdové náklady	13	8 494	6 406
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	2 842	2 171
4.	Sociální náklady	16	77	78
D.	Daně a poplatky	17	50	54
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	622	529
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu Součet III.1. až III.2.	19	36	3
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	10	3
2.	Tržby z prodeje materiálů	21	26	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu Součet F.1. až F.2.	22		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
2.	Prodány materiály	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a kompletních nákladů dřívějších období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	13	7
H.	Ostatní provozní náklady	27	249	275
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření rozdíl výnosů a nákladů římská I. až písmeno I.	30	14 876	8 246

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
a	b	c		
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	Součet VI.1. až VII.3.	33	
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účelných jednotkách pod podstatným vlivem		34	
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		35	
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		36	
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		37	
K.	Náklady z finančního majetku		38	
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		39	
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		40	
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		41	
X.	Výnosové úroky		42	
N.	Nákladové úroky		43	26
XI.	Ostatní finanční výnosy		44	243
O.	Ostatní finanční náklady		45	264
XII.	Převod finančních výnosů		46	
P.	Převod finančních nákladů		47	
*	Finanční výsledek hospodaření	Rozdíl výnosů a nákladů římská VI. až písmeno P	48	-47
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	Součet Q.1. až Q.2.	49	2 833
Q. 1.	-splatná		50	2 833
2.	-odložená		51	1 537
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost		52	11 996
XIII.	Mimofádné výnosy		53	6 475
R.	Mimofádné náklady		54	
S.	Daň z příjmů z mimofádné činnosti	Součet S.1. až S.2.	55	
S. 1.	-splatná		56	
2.	-odložená		57	
*	Mimofádný výsledek hospodaření	XIII. - R. - S.	58	
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		59	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimofádní výsledek hospodaření - T.	60	11 996
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	61	14 829