

Analýza řízení nákladů a kalkulačního systému ve společnosti XYZ, s. r. o.

Barbora Slováčková

Bakalářská práce
2014

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Barbora Slováčková**
Osobní číslo: **M11228**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza řízení nákladů a kalkulačního systému ve společnosti XYZ, s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši dostupných zdrojů zaměřenou na oblast řízení nákladů a kalkulačních metod.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu nákladů, současného způsobu jejich řízení a metodiky kalkulace nákladů ve společnosti XYZ, s. r. o.
- Na základě provedených analýz formulujte návrhy a doporučení pro společnost XYZ, s. r. o.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

BRAGG, Steven M. Cost accounting fundamentals: essential concepts and examples. 3rd ed. Centennial, Colorado: Steven M. Bragg, 2012, 281 s. ISBN 978-0-9800699-9-0.

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

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, Miloslav. Podniková ekonomika. 4. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006, 475 s. ISBN 80-7179-892-4.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 22. února 2014
Termín odevzdání bakalářské práce: 16. května 2014

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² 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, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ 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, § 60 Školní dílo:


- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 18.5. 2014

.....


⁴ 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, § 60 Školní dílo:

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídně k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tématem bakalářské práce je analýza řízení nákladů a kalkulačního systému ve společnosti XYZ, s. r. o. Jejím cílem je zhodnocení současného stavu nákladů, jejich výše, struktury a způsobu, jakým jsou ve společnosti řízeny.

Teoretická část prezentuje poznatky získané z odborné literatury zabývající se charakteristikou, členěním a metodami řízení nákladů. Praktická část obsahuje charakteristiku společnosti XYZ, s. r. o. a její základní ukazatele, rozbor nákladů s analýzou bodu zvratu a zhodnocení systému řízení nákladů - kalkulace. V závěru práce jsou poté uvedeny návrhy a doporučení, která mohou vést ke zlepšení způsobu řízení nákladů ve společnosti.

Klíčová slova:

Náklady, členění nákladů, kalkulace, metody kalkulace, analýza bodu zvratu, fixní a variabilní náklady

ABSTRACT

The topic of this bachelor's thesis is analysis of cost management and costing system in the company XYZ, s. r. o. Its aim is to assess the current state of costs, their amount, structure and the way in which they are managed by the company.

The theoretical part presents the knowledge gained from the specialized literature which deals with the characteristics, classification and methods of cost management. The practical part contains the characteristics and the basic indicators of company XYZ, s. r. o., analysis of costs with analysis of break-even point and evaluation of costs management system – costing. In the conclusion suggestions and recommendations that can lead to improvement of the cost management in the company are presented.

Keywords:

Costs, Classification of Costs, Costing, Costing Methods, Analysis of Break-even Point, Fixed and Variable Costs

Chtěla bych tímto poděkovat panu doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za vedení mé bakalářské práce a za odborné rady a připomínky, které mi byly při vypracování práce velmi užitečnými. Dále bych ráda poděkovala také paní Ing. Blance Zálešákové, za ochotu a poskytnutí cenných rad a informací k vypracování praktické části této práce.

Také velmi děkuji své rodině, přátelům a všem blízkým za podporu a pomoc během celé doby mého studia.

Motto:

„Člověk neztrácí vždy, když se něčeho odříká.“

GOETHE

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	12
2 NÁKLADY	13
2.1 DEFINICE NÁKLADŮ	13
2.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	16
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	17
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	18
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	19
3.3.1 Přímé náklady.....	20
3.3.2 Nepřímé náklady	20
3.4 KLASIFIKACE PODLE VZTAHU K OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ.....	20
3.4.1 Variabilní náklady	21
3.4.2 Fixní náklady.....	22
3.4.3 Smíšené náklady.....	23
3.4.4 Využití informací o variabilních a fixních nákladech v praxi.....	24
3.5 KLASIFIKACE PODLE POTŘEB ROZHODOVÁNÍ	28
4 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	31
4.1 KALKULACE.....	31
4.1.1 Vymezení základních pojmů.....	31
4.2 DRUHY KALKULACÍ.....	33
4.3 ALOKACE NÁKLADŮ.....	34
4.3.1 Alokační principy.....	34
4.3.2 Alokační fáze	34
4.4 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....	35
4.5 METODY KALKULACE	36
4.5.1 Metody absorpčních kalkulací	37
4.5.2 Kalkulace variabilních nákladů.....	40
4.5.3 Kalkulace nákladů podle aktivit.....	41
4.6 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ	43
SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	45
II PRAKTICKÁ ČÁST	46
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XYZ, S. R. O.	47

5.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....	47
5.2	HISTORIE SPOLEČNOSTI	48
5.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	49
5.4	SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	50
5.5	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE	51
5.6	VÝVOJ A STRUKTURA ZAMĚSTNANCŮ	54
6	ANALÝZA NÁKLADŮ	57
6.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	57
6.1.1	Vertikální analýza	59
6.1.2	Horizontální analýza	63
6.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ.....	65
6.2.1	Analýza bodu zvratu	70
7	ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	73
7.1	SOUČASNÝ STAV ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XYZ, S. R. O.	73
7.1.1	Kalkulační systém	73
7.1.2	Kalkulační vzorec.....	74
	SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ	79
	ZÁVĚR	83
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	84
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	86
	SEZNAM OBRÁZKŮ	87
	SEZNAM TABULEK.....	88

ÚVOD

Dnes se nacházíme v prostředí, ve kterém se všechno mění mnohonásobně rychleji, než kdykoliv předtím. Mnohem benevolentnější regulace trhu usnadňuje vstup na trh mnoha novým subjektům, a situace by se dala nazvat konkurenční anarchií. Společnosti mezi sebou soupeří všemi možnými způsoby a vyhrávají ti, kteří se dokážou co nejvíce přizpůsobit, udržet si své postavení a být finančně v rovnováze. K tomu všemu je potřeba, aby takové společnosti dosahovali kladného výsledku hospodaření. Toho lze dosáhnout pouze tehdy, když budou výnosy větší než náklady. Bohužel ne všichni si však dokážou tyto veličiny, zejména náklady, řídit tak, aby měli kladný výsledek hospodaření, a proto často tato situace vede k úpadku společnosti. Z toho důvodu by si měla každá společnost, ať už malá nebo velká své náklady pečlivě řídit a věnovat jim dostatečnou pozornost, aby nedosahovaly příliš vysokých hodnot, měli optimální strukturu a případně je operativně a včas mohli usměrňovat.

Bakalářská práce se bude věnovat nákladům společnosti XYZ, s. r. o., která je úspěšnou společností se světovou působností, vyrábějící vlastní i zdokonalené průmyslové výrobky. Cílem je analyzovat její náklady, provést podrobný rozbor dle druhového členění a také z hlediska objemu výkonů, který bude následně využit k analýze bodu zvratu, analýza aktuálního systému řízení nákladů, zejména kalkulačního systému a návrh s doporučeními ke zlepšení současného stavu.

Práce je rozdělena na dvě hlavní části – teoretickou a praktickou. Teoretická část zahrnuje 4 kapitoly, které budou sloužit jako podklad pro praktickou část a věnují se stručnému vymezení rozdílů mezi druhy účetních systémů, obecné charakteristice nákladů, klasifikaci nákladů podle různých hledisek a nástrojům řízení nákladů se zaměřením na kalkulace.

Praktická část se z počátku zaměří na základní údaje o společnosti XYZ, s. r. o. a její hlavní ekonomické ukazatele, jako výsledek hospodaření nebo tržby. V další kapitole bude provedena podrobná analýza nákladů dle druhového členění, jejich rozdělení na variabilní a fixní, které budou využity pro zjištění bodu zvratu. Další kapitola bude věnována řízení nákladů společnosti – zhodnocení současného způsobu řízení se zaměřením na kalkulaci. Na základě těchto analýz budou vypracovány návrhy a doporučení týkající se oblasti nákladů a jejich řízení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Veškeré informace o podniku, které jsou využívány k jeho řízení a rozhodování, ať už historické nebo současné, jsou získávány z účetnictví. Rozlišujeme dva účetní systémy, kterými jsou finanční a manažerské účetnictví, které se od sebe v mnohém liší, a je proto účelné vymezit si jednotlivé pojmy a jejich odlišnosti.

Finanční účetnictví se zabývá veškerými účetními případy, ke kterým v dané účetní jednotce došlo ve vztahu k jejímu okolí. Je to účetní systém, který je určený zejména pro externí uživatele (dodavatele, odběratele, dlužníky, úřady apod.), což je také důvod, proč tento systém podléhá dodržování striktních pravidel a regulací, které zabezpečují jeho spolehlivost a srovnatelnost (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 20; Lazar, 2012, s. 1)

Manažerské účetnictví redukuje nedostatky výše uvedeného finančního účetnictví, zejména poskytování přesných a potřebných informací pro řídicí pracovníky. Toto účetnictví má poskytnout dostatečné množství informací pro budoucí potřebu efektivního řízení, rozhodování a hodnocení. Významný rozdíl od finančního účetnictví lze vidět i v tom, že informace jsou primárně určeny k vnitřním potřebám účetní jednotky, pro interní uživatele (manažery, ředitele, vlastníky apod.) a díky tomu tento systém nemusí být jednotně upraven, ale prakticky se přizpůsobuje potřebám konkrétního uživatele. (Čechová, 2011, s. 4; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 671)

Za hlavní úkol manažerské účetnictví lze považovat to, že slouží pro potřebu řízení podniku. Dále ovšem řeší celou řadu úkolů, které Čechová (2011, s. 5-6) shrnula do následujících bodů:

- informování o struktuře nákladů z hlediska druhového i účelového členění,
- informování o výkonech podniku,
- informování o jednotlivých útvarech podniku, zejména o režijních nákladech,
- vytváření kalkulačního systému podniku,
- zajišťování řízení odpovědnosti jednotlivých útvarů,
- možnost kontroly nákladů pomocí norem, rozpočtů, kalkulací a také analýza odchylek,
- vytváření podnikových a vnitropodnikových rozpočtů (rozpočty režii, střediskové),
- příprava rozhodování (krátkodobých, dlouhodobých, investičních apod.).

2 NÁKLADY

Základním předpokladem pro řešení otázek, týkajících se problematiky nákladů a řízení nákladů v podniku, je jejich správné vymezení.

2.1 Definice nákladů

I přesto, že se lidé s pojmem náklady setkávají v každodenním životě, jen málo z nich umí tento pojem správně definovat. Existuje mnoho definic od různých autorů, z nichž každá je v něčem jiná a jedinečná. Je nutné zohlednit i to, že se náklady ve finančním účetnictví mohou významně věcně i časově odlišovat od nákladů v účetnictví manažerském.

Náklady z pohledu finančního účetnictví jsou vyjádřeny jako úbytek ekonomického prospěchu, v jehož důsledku dochází k úbytku aktiv nebo přírůstku dluhů, který vede ve sledovaném období ke snížení vlastního jmění. Z časového hlediska se zde náklad stává nákladem až v momentu, kdy dochází ke spotřebě užitečnosti ekonomického zdroje. (Král, 2006, s. 46; Popesko, 2009, s. 32)

Na druhé straně definici nákladů v manažerském účetnictví lze chápat jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou aktivitou, nebo také jako vynaložení ekonomických zdrojů v určité aktivitě s důrazem na racionalitu a hospodárnost. Z hlediska času se nákladem stane již při vynaložení. (Král, 2006, s. 46; Popesko, 2009, s. 32)

Pro náklady v tomto účetním systému existují dva základní rysy, kterými jsou:

- **účelovost**, vyjadřující ekonomický prospěch nebo zhodnocení plynoucí z vynaložení ekonomického zdroje a takto chápaný náklad má těsný vztah k výnosům,
- **účelnost**, která se určuje pomocí kritérii racionality. Kritérii racionality jsou hospodárnost, ve formě úspornosti nebo výtěžnosti a dále ekonomická užitečnost, představující míru ekonomického zhodnocení daných nákladů.

Tyto odlišnosti v definici nákladů ve finančním a manažerském účetnictví v praxi vedou k tomu, že to, co je považováno za náklad ve finančním účetnictví, nemusí být nutně nákladem v účetnictví manažerském a naopak. (Král, 2006, s. 44-45; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 17)

Náklady vs. Výdaje

Je velmi důležité odlišit pojem náklad a výdaj. Náklady, jak jsou objasněny v předchozí kapitole, sice většinou souvisí s výdaji, ale nesmí s nimi být zaměňovány. Výdaje jsou charakterizovány jako úbytek peněžních prostředků podniku, bez návaznosti na konkrétní výkony. (Štohl, 2009, s. 146)

2.2 Pojetí nákladů

Vedle rozdílů vymezení nákladů ve finančním a manažerském účetnictví z hlediska účelnosti, účelovosti a časové odlišnosti, existuje i značná odlišnost ve způsobu jejich vyjádření a ocenění. V tomto případě rozlišujeme trojí pojetí nákladů, z nichž každé vymezuje a určuje hodnotu nákladů jinak:

- finanční (pagatorní) pojetí,
- hodnotové pojetí,
- ekonomické pojetí. (Král, 2008, s. 56-57)

Finanční (jinak **pagatorní**) pojetí je spojeno s finančním účetnictvím a chápe náklady jako peníze, které byly investovány do výkonů, které zajišťují jejich návratnost v původní výši. Jinak lze podle Synka definovat také jako spotřebu hodnot, která je vykazována ve finančním účetnictví v hodnoceném období. Charakteristickým znakem tohoto pojetí je, že spotřebovaným zdrojem mohou být pouze náklady, které jsou spjaty se skutečným výdejem peněz. Část nad úroveň původní výše je poté považována za zisk. Typické je také ocenění nákladů v účetní ceně, tedy v ceně, za kterou byly spotřebované zdroje pořízeny. Obě tyto skutečnosti jsou ve své podstatě spíše omezeními, která by významně ovlivnila předmět zájmu, zejména v případě, že bychom čistě toto pojetí používali v manažerském účetnictví. (Král, 2006, s. 57; Synek, 2003, s. 73)

Hodnotové pojetí spadá pod manažerské pojetí nákladů a podává informace, které jsou v podniku využívány pro běžné řízení a kontrolu procesů právě prováděných procesů. Zde jsou zdroje oceněny v cenách, které vyjadřují jejich současnou reálnou hodnotu. Jde tedy o znázornění oběhu ekonomických zdrojů v současných podmínkách, nikoli v podmínkách v době jejich pořízení, což se shoduje s kritériem zachování věcného kapitálu. Očekává se zde, že aktivita nezajistí pouze návratnost investovaných peněz, ale i reprodukci zdrojů v ceně, která platí v době náhrady. Obsahuje náklady shodné s finančním účetnictvím, náklady v manažerském účetnictví v odlišné výši než ve finančním účetnictví a náklady kal-

kulační, které ve finančním účetnictví nejsou zachyceny vůbec, a které nemusí být podloženy skutečným výdejem peněz. (Král, 2006, s. 58-59; Popesko, 2009, s. 33)

Posledním pojetím nákladů je **ekonomické** pojetí, které zajišťuje podklady nejen pro řízení současných procesů, ale také rozhodování a výběr nejvhodnějších alternativ. V důsledku toho v tomto pojetí bereme v úvahu oportunitní náklady, které jsou náklady dodatkovými. Náklady zde odpovídají hodnotě, kterou můžeme získat jejich nejefektivnějším využitím, nebo vyjadřují maximální ušlý efekt, díky vynaložení zdrojů na zvolenou alternativu. Výnos plynoucí z dané alternativy pak musí uhradit kromě reálných nákladů i výše zmíněný ušlý efekt. (Král, 2006, 60-61; Popesko, 2009, s. 33)

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Náklady jsou důležitým ukazatelem, a proto jedním z úkolů managementu podniku je jejich usměrňování a řízení. Pro efektivní řízení nákladů je však nutné podrobné roztřídění do určitých homogenních skupin tak, abychom je mohli využívat k řešení specifických otázek a rozhodnutí.

Náklady můžeme klasifikovat podle různorodých kritérií a hledisek na:

- Druhovému členění nákladů.
- Účelovému členění nákladů.
- Kalkulačnímu členění nákladů.
- Klasifikaci podle vztahu k objemu prováděných výkonů.
- Klasifikaci podle potřeb rozhodování. (Čechová, 2011, s. 72; Král, 2006, s. 64; Popesko, 2009, s. 34; Synek, 2003, s. 74)

3.1 Druhovému členění nákladů

Náklady jsou velmi rozmanitou ekonomickou kategorií. Nejběžnějším přístupem k jejich členění ve finančním účetnictví je právě členění podle jednotlivých nákladových druhů, které nám odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. Nákladovým druhem rozumíme stejnorodou skupinu nákladů, ve které jsou shromažďovány náklady podle druhu spotřebovaného externího vstupu. (Popesko, 2009, s. 34; Synek, 2003, s. 74)

Rozlišujeme 5 základních nákladových druhů, kterými jsou:

- spotřeba materiálu, surovin, provozních látek, paliv a energie,
- odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- finanční náklady. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78; Synek, 2003, s. 74)

Nákladové druhy jsou charakteristické následujícími třemi vlastnostmi:

- Takto vynaložené náklady jsou prvotní, tedy stávají se předmětem zobrazení ihned při vstupu do podniku
- Jde o náklady externí, jelikož vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb jiných subjektů.

- Z hlediska možnosti dalšího, detailnějšího členění jsou náklady jednoduchými, které již nelze dále rozlišit na jednodušší složky. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78)

Základním významem druhového členění nákladů z hlediska podniku je zajišťování souladu, stability a rovnováhy mezi aktivitami, které nám obstarávají potřebné zdroje a aktivitami, prostřednictvím kterých je prováděna hlavní činnost podniku. Významnější je však z hlediska makroekonomického, při zjišťování souhrnných hodnotových veličin týkajících se celého národního hospodářství a jeho subsystémů. (Čechová, 2011, s. 74; Král, 2006, s. 66)

Takto členěné náklady mají velký význam a poskytují potřebné informace pro interní a externí uživatele. V podrobnějším členění se využívají pro sestavování účetních výkazů, jako například ve výkazu zisku a ztrát. Rovněž nám umožňuje zjistit, jak velký význam mají jednotlivé nákladové druhy v podniku, a na které bychom se měli především zaměřit při nákladové optimalizaci. Druhové členění nám ale neposkytuje informace o tom, k jakému účelu byly jednotlivé nákladové druhy vynaloženy, s jakými činnostmi souvisí a jakou vazbu mají k podnikovým výkonům. To je také důvodem, proč není vhodné druhové členění používat samostatně, zejména tehdy, pokud jeho prostřednictvím chceme hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivnost výkonů. (Král, 2006, s. 66; Popesko, 2009, s. 35; Synek, 2003, s. 74)

3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Každý náklad by měl mít již při svém vzniku vymezenou svoji účelovost, aby mělo jeho vynaložení smysl. (Čechová, 2011, s. 75)

Pro určení vztahu mezi nákladovou položkou k podnikovému výkonu se používá dvojitě členění:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady jednicové a režijní, (Popesko, 2009, s. 37)

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Toto rozlišení nákladů naprosto objektivním procesem, přesně odpovídá průběhu dané činnosti a rozčleňuje náklady podle vztahu k operaci na dvě základní skupiny:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení. (Čechová, 2011, s. 75)

Náklady technologické jsou náklady, týkající se kalkulační jednotice, které mají přímou příčinnou souvislost s technologickými operacemi při výrobě daného výkonu. Jsou vyvolány přímo nějakou technologií, nebo s ní jinak účelově souvisí. Stanovení a kontrola výše těchto nákladů není složitá a nese s sebou prakticky žádné problémy. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79; Popesko, 2009, s. 37)

Náklady na obsluhu a řízení zahrnují náklady sloužící k zajištění doprovodných aktivit technologického procesu. Tyto náklady mají zajišťovat, vytvářet a také udržovat vhodné podmínky pro hospodárnost průběhu dané aktivity. (Král, 2006, s. 68; Popesko, 2009, s. 37)

V praxi však Popesko (2009, s. 37) toto členění nákladů považuje za velmi obecné a složité, protože často velmi obtížné určit, která položka je vyvolána technologií a která obsluhou transformačního procesu. I přes tuto nevýhodu, je však členění na náklady technologické a na obsluhu a řízení důležité pro určení nákladového úkolu konkrétních nákladových položek.

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Při rozhodovacím procesu je nezbytné vyjádřit náklady ve vztahu k určitému výkonu nebo jednotici. Pro tyto účely si lze náklady rozdělit na dvě skupiny:

- jednicové náklady,
- režijní náklady. (Popesko, 2009, s. 37)

Podle Čechové (2011, s. 78) by toto členění nákladů mělo poskytovat informace nejen o rozsahu, ale i o obsahu nákladů ve vztahu ke konkrétnímu výkonu a dále vyjadřovat jejich vhodné uspořádání pro analýzu významu jednotlivých položek nákladů.

Jednicové náklady jsou vykazovány v samostatných konkrétních položkách ve spojitosti ke stanovené jednotici výkonu, tj. lze je jednoznačně přiřadit k danému výkonu. Jedná se o část technologických nákladů, které nemají přímou spojitost jen s technologickým procesem, ale také s jednotkou prováděného výkonu. Řízení jednicových nákladů probíhá prostřednictvím kalkulace – základního hodnotového informačního nástroje. V některých případech se s jednicovými náklady může zacházet jako s náklady režijními, pokud se z dů-

vodu zjednodušení přiřadí k výkonům nepřímo. Pak mluvíme o nepravých režijních nákladech. (Čechová, 2011, s. 78; Král, 2006, s. 69; Popesko, 2009, s. 37)

Režijní náklady se skládají z nákladů na obsluhu a řízení, ale také zahrnují část technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako celkem, tj. které nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu výkonu, jelikož souvisí s více nebo se všemi výkony. Přiřazení režijních nákladů konkrétním výkonům probíhá nepřímo pomocí přírážek dle stanovených klíčů, za jejichž základnu Wöhe a Kislingerová (2007, s. 837) považují vybrané vztahové veličiny. Takovéto náklady jsou vykazovány v komplexních položkách, na rozdíl od jednicových nákladů, a jsou dále podle funkce v určitém procesu rozčleněny na následující 4 skupiny. (Čechová, 2011, s. 78; Popesko, 2009, s. 37)

- **Zásobovací režie**, která zahrnuje náklady útvaru zásobování na pořízení materiálu pro výrobní proces, které jsou následně rozpočítány pro ostatní střediska, pro která útvar zásobování materiál zajišťuje.
- **Výrobní (provozní) režie**, zahrnující náklady spojené s obsluhou a řízením výroby. Poté, co je zajištěn materiál a připravena výroba, přichází na řadu výrobní útvar. Zde dochází ke vzniku jednicových a režijních nákladů, které jsou rozpočítány na jednici výkonu dle určitého klíče.
- **Správní režie**, jejíž součástí jsou náklady, které souvisí s řízením podniku jako celku. Vznikají v útvarech nevykazujících přímé výkony, které by přinášely podniku tržby, avšak jsou důležité pro bezproblémový chod celého podniku.
- **Odbytová režie** souvisí s činností odbytového střediska, ve kterém také nevznikají přímé výkony, ale bez kterého by vyrobené výrobky nebyly prodány a nepřinesli by podniku žádné tržby. (Čechová, 2011, s. 78-79; Synek, 2003, s. 95)

V podnicích představují tyto režijní náklady značný podíl na celkových nákladech podniku, který se neustále zvyšuje. Je proto nutné tyto náklady řídit a snažit se snižovat jejich podíl v souvislosti s výsledky výroby, jelikož jsou hlavním zdrojem, který vede ke snižování celkových nákladů a k vyšší hospodárnosti. Základním nástrojem k jejich řízení je rozpočet. (Král, 2006, s. 70; Synek, 2003, s. 95-96)

3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů nám odpovídá na otázku, na co byly náklady vynaloženy, a je považován za zvláštní typ účelového třídění nákladů. Toto členění Synek považuje za vý-

chozí bod pro rozhodovací úlohy, jako „Make or Buy“, „Outsourcing“, nebo pro zjišťování rentability, řízení výrokové struktury, zdali zavést nebo zrušit výrobu daného sortimentu a pro mnoho dalších rozhodování. Je však považováno za velmi složité, z důvodu zajištění těchto úloh reálnými informacemi a v celkovém efektu pak dochází spíše k nekonkrétnímu určení výkonu, který ne zcela odráží realitu. I zde je důležité brát v úvahu účel přiřazení nákladů danému výkonu, tedy problém, který má být tímto přiřazením řešen. Kalkulační členění zahrnuje dvojí náklady:

- přímé,
- nepřímé. (Král, 2006, s. 72; Synek, 2003, s. 75)

3.3.1 Přímé náklady

Přímými náklady rozumíme náklady, které lze konkrétně a spolehlivě vztáhnout k příslušnému nákladovému objektu a které bezprostředně souvisí s určitým druhem výkonu. Můžeme sem zařadit zejména náklady technologické a někdy také přímo vyčíslitelné náklady na obsluhu a řízení. Do této skupiny nákladů můžeme zařadit téměř všechny jednicové náklady, ale také sem patří náklady, jejichž podíl na jednici lze zjistit prostřednictvím prostého dělení. (Čechová, 2011, s. 76; Král, 2006, s. 72-73; Popesko, 2009, s. 38)

3.3.2 Nepřímé náklady

Pokud nelze náklady přímo rozdělit a přidělit konkrétním činnostem, nebo výkonům, mluvíme o nákladech nepřímých. Zmíněné rozdělení a přidělení se poté vykoná nepřímou cestou prostřednictvím postupů, tj. matematických výpočtů. Mezi tyto náklady patří většina režijních nákladů, obvykle sem řadíme i náklady na obsluhu a řízení, ale mohou zde být zařazeny i náklady, které jsou na první pohled považovány za přímé, např. odpisy výrobního zařízení, které slouží pro více druhů výkonů. (Čechová, 2011, s. 77; Král, 2006, s. 73)

Nemožnost vztažení k určitému výkonu je dle Popeska (2009, s. 38) způsobena dvěma důvody:

- neexistující spojitosti mezi nákladem a výkonem,
- neschopností identifikace této spojitosti z účetní evidence nákladů.

3.4 Klasifikace podle vztahu k objemu prováděných výkonů

Vznik této klasifikace můžeme považovat za přechod od klasického nákladového účetnictví k manažerskému účetnictví. Odpovídá na otázku o budoucích alternativách vývoje, tedy

jak budou například náklady reagovat na budoucí změnu objemu výkonů, a díky tomu se toto členění stalo základním manažerským rozhodovacím nástrojem. (Král, 2006, s. 74; Popesko, 2009, s. 39)

Podle závislosti na změnách objemu výkonů lze náklady rozdělit do následujících základních kategorií:

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

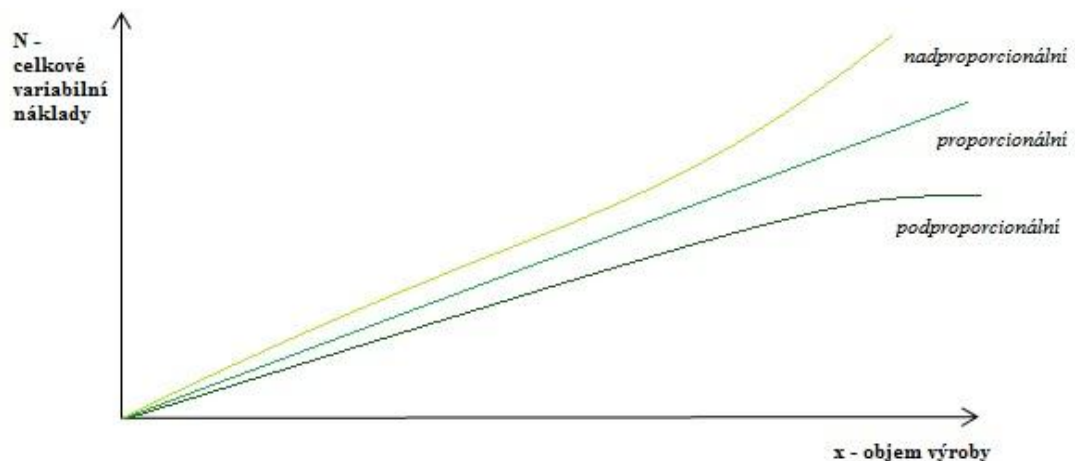
Dále Čechová rozděluje náklady, které odpovídají změnám objemu výroby i do následující kategorií nákladů:

- **celkové náklady** - zahrnují celkovou výši nákladů, které byly vynaloženy na určitý objem výkonů a jsou tedy součtem fixních a variabilních nákladů;
- **průměrné náklady** - představují podíl celkových nákladů na jednotku výkonu při určitém objemu výkonů a slouží k měření hospodárnosti (jejich pokles zvyšuje úroveň využití vložených prostředků a naopak). (Čechová, 2011, s. 81; Lang, 2005, s. 50)

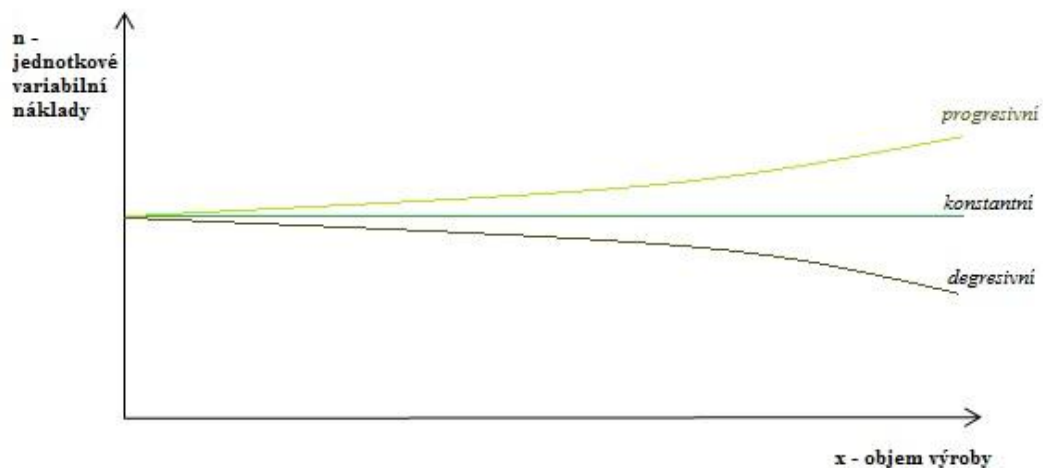
3.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou definovány jako náklady, které se při změně objemu prováděných výkonů mění, a které lze dále ekonomicky dělit. Tento druh nákladů může mít různý průběh vývoje. Nejdůležitější složkou variabilních nákladů jsou náklady proporcionální, které se mění přímo úměrně s úrovní objemu výroby. Celkové proporcionální variabilní náklady mají lineární charakter (Obr. 1.), zatímco jednotkové variabilní náklady mají charakter konstantní (Obr. 2.). V praxi však nemusí být všechny náklady proporcionálního charakteru a to v případě, pokud náklady rostou odlišně než úroveň objemu výroby.

Rostou-li rychleji, hovoří Synek (2003, s. 80) o nadproporcionálních (progresivních) nákladech a na druhé straně, je-li růst nákladů pomalejší než růst výkonů, jedná se podle něho o podproporcionální (degresivní) náklady. Do variabilních nákladů můžeme zařadit náklady jednicové a také část režijních nákladů. Z časového hlediska bude mít většina nákladů v dlouhém časovém období variabilní charakter. (Čechová, 2011, s. 81; Popesko, 2009, s. 39-41)



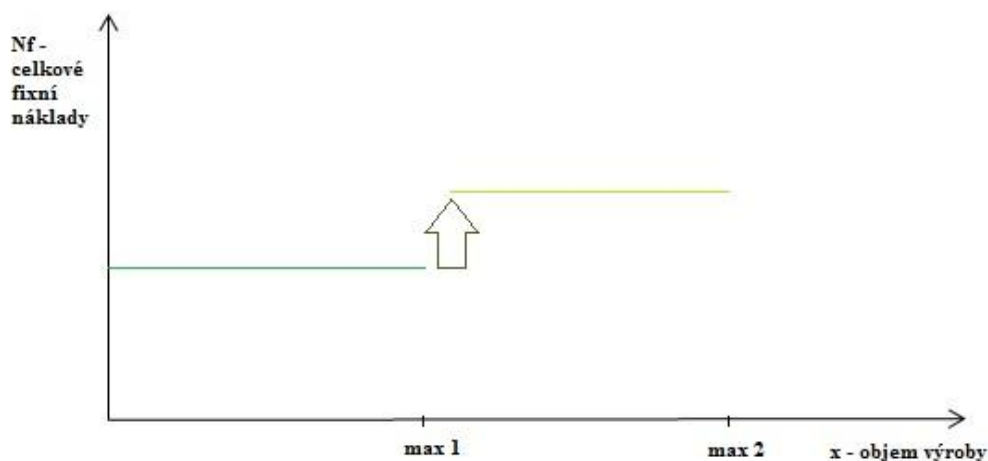
Obr. 1. Celkové variabilní náklady (Král, 2006, s. 76)



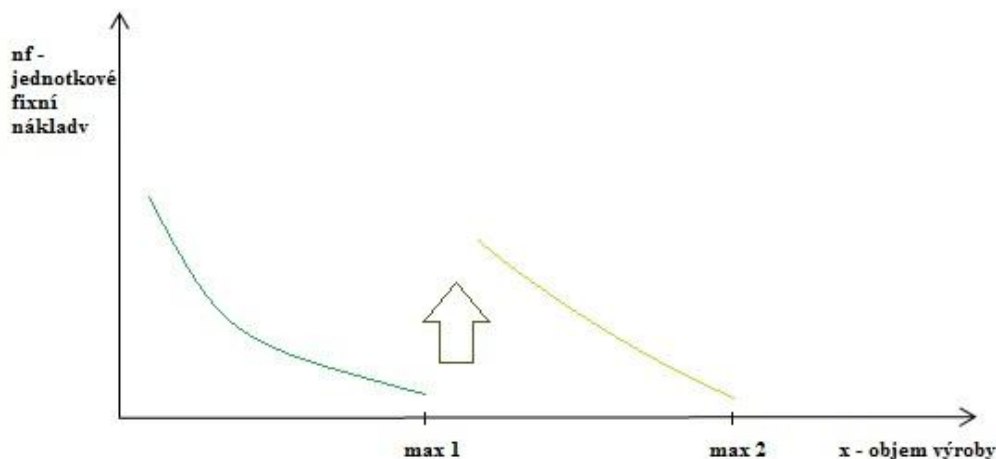
Obr. 2. Jednotkové variabilní náklady (Král, 2006, s. 76)

3.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady (někdy nazývané pohotovostní, kapacitní nebo náklady provozní připravenosti) představují náklady, které jsou nezávislé na změně objemu prováděných výkonů, které nemůžeme dále ekonomicky dělit, a které se nemění. Avšak i tyto náklady mohou měnit svoji výši. Nikoli však plynule, jako náklady variabilní, ale skokem (Obr. 3.). Charakteristickým je, že zatímco celkové fixní náklady jsou v jednotné výši, jednotkové fixní náklady mají s rostoucím objemem výkonů klesající charakter – mluvíme o tzv. **degresi nákladů** (Obr. 4.). Významný vliv tak mají fixní náklady na vazbu mezi objemem výroby, náklady a ziskem a je nutné podotknout, že s jejich růstem na celkových nákladech roste i provozní riziko. Do této skupiny nákladů můžeme zahrnout značnou část režii. (Čechová, 2011, s. 81; Lang, 2005, s. 47; Popesko, 2009, s. 39; Synek, 2003, s. 80-83)



Obr. 3. Celkové fixní náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)



Obr. 4. Jednotkové fixní náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)

Synek (2003, s. 81) tvrdí, že existence fixních nákladů směřuje ke dvěma jevům:

- **relativní úspora fixních nákladů** - nastává, pokud dojde ke zvýšení objemu produkce, zatímco fixní náklady zůstávají neměnné;
- **nevyužití fixní náklady** - ke kterým dochází při nevyužití výrobní kapacity, kdy představují tu část, odpovídající nevyužití výrobní kapacitě.

3.4.3 Smíšené náklady

V praxi je však opět složitější správně rozlišit čistě variabilní a čistě fixní náklady, velká část nákladů v podniku bude totiž vykazovat smíšený charakter. Zjednodušeně můžeme říci, že smíšené náklady obsahují jak variabilní, tak i fixní složku. (Popesko, 2009, s. 41)

3.4.4 Využití informací o variabilních a fixních nákladech v praxi

Informace o variabilních a fixních nákladech umožňují mnohem kvalitnější řízení v rámci celého podnikatelského procesu, díky jejich reakcím na neustále rostoucí neurčitost variantním způsobem. Vyčíslení nákladů podle změny objemu výkonů je základem moderních, progresivních metod řízení nákladů. Výhodou je, že umožňuje řízení nejen v prostředí, kde již byly parametry procesu stanoveny, ale i tehdy, kdy se teprve rozhoduje o budoucím průběhu procesu. Mezi nejpoužívanější nástroje, kde můžeme tuto klasifikaci uplatnit, patří rozhodovací úlohy na existující kapacitě, tzv. Cost-Volume-Profit (CVP) Analysis. (Král, 2006, s. 79; Popesko, 2009, s. 43)

Analýza bodu zvratu (CVP)

Tato analýza nám odpovídá na základní otázku při tomto typu úloh – Jaké množství výkonů je potřeba zajistit, aby byly uhrazeny fixní a variabilní náklady? Právě takové množství výkonů podniku, kdy výnosy uhradí vynaložené náklady a celkové tržby jsou tak rovny celkovým nákladům, je definováno jako **bod zvratu**, který je vyjádřen následujícím vzorcem: (Popesko, 2009, s. 43)

$$q(BZ) = \frac{FN}{(p - b)} \quad (1)$$

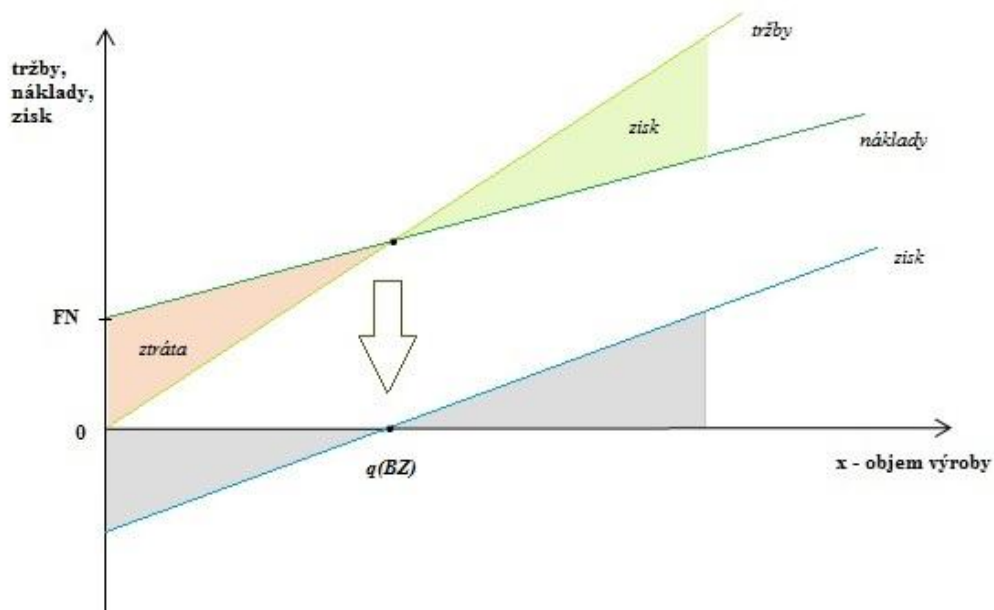
Tento vzorec je podle Žůrkové (2007, s. 66) odvozen z rovnice:

$$T = N \quad (2)$$

$$p \times q = FN + b \times q \quad (3)$$

Při různorodé produkci je poté vzorec pro výpočet bodu zvratu definován jako fixní náklady, které jsou poděleny jmenovatelem $1 - h$, kde h představuje podíl celkových variabilních nákladů a tržeb: (Popesko, 2009, s. 46)

$$q(BZ) = \frac{FN}{1 - h} \quad (4)$$



Obr. 5. Grafické znázornění bodu zvrátu (Synek, 2003, s. 130)

Jak lze vidět (Obr. 5.), křivka tržeb vychází z nuly, zatímco křivka nákladů, která v sobě obsahuje i variabilní náklady a roste tak s množstvím, má počátek v hodnotě fixních nákladů. Fixní náklady máme v určité výši již při nulovém objemu výroby, protože vznikají i pokud nevyrábíme. Bod zvrátu se poté nachází v průsečíku křivky tržeb a nákladů. U křivky zisku lze zaznamenat hodnotu nula, tedy ani zisk ani ztrátu, právě v bodě zvrátu. (Žůrková, 2007, s. 65)

Po překročení tohoto množství, již výrobky přispívají k tvorbě zisku. Zde je vhodné zmínit **příspěvek na úhradu (krycí příspěvek)**, který slouží primárně na úhradu fixní složky nákladů a poté se zbylá část podílí na tvorbě zisku.

Jednotkový příspěvek na úhradu (u) se počítá dle vzorce:

$$u = p - b \quad (5)$$

Celkový příspěvek na úhradu (U) vypočteme jako:

$$U = T - VN \quad (6)$$

Zároveň lze tento ukazatel využít jako hlavní kritérium ziskovosti jednotlivých výkonů. V rámci analýzy bodu zvrátu je dále nezbytné, kromě výše uvedených veličin, věnovat pozornost také maximální kapacitě výkonů, kterou vyjadřujeme ukazatelem **kritického využití výrobní kapacity**. Tento ukazatel vyjadřuje procento využití kapacity v bodě, kdy

jsou tržby rovny nákladům, tj. v bodu zvratu, a vypočítá se následovně: (Král, 2006, s. 81; Popesko, 2009, s. 44, 46)

$$KVK(\%) = \frac{q(BZ) \times 100}{q(max)} \quad (7)$$

Provozní páka (Operating leverage)

O provozní páce mluvíme, jestliže dochází ke zvýšení podílu fixních nákladů na nákladech celkových. Toto zvýšení podílu fixních nákladů souvisí s využíváním náročnějších technologií, rostoucí mechanizací, automatizací a robotizací a Popesko (2009, s. 47) uvádí, že za podmínky využití kapacity vede k vyššímu zisku. Podobně situaci vidí i Synek (2003, s. 144), který tento vysoký podíl fixních nákladů považuje za příčinu situace, kdy poměrně malá změna v celkových tržbách podniku vede na straně druhé k výrazné změně v provozním zisku.

Takovou situaci znázorňujeme v procentech pomocí stupně provozní páky, který vyjadřuje procentní změnu zisku zapříčiněnou změnou prodaných výkonů o jedno procento a který čím je vyšší, zvyšuje také podnikatelské riziko. (Synek, 2003, s. 144, 146)

$$\text{stupeň provozní páky} = \frac{\text{procentní změna zisku}}{\text{procentní změna tržeb}} \quad (8)$$

Nákladové funkce

Mezi další nástroje využívající klasifikaci nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů patří nákladové funkce, které nám vyjadřují vztah mezi náklady a objemem výstupů podniku. Zde opět rozlišujeme náklady:

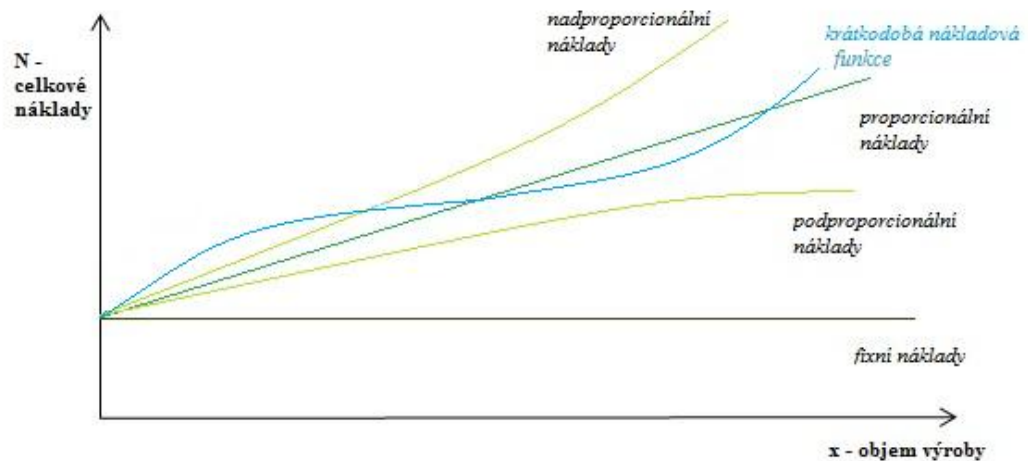
- proporcionální (lineárního charakteru),
- nadproporcionální,
- podproporcionální.

Nákladová funkce při lineárním průběhu je vymezena rovnicí, jako součet odhadu fixních nákladů a součinu množství výkonů a jednotkových variabilních nákladů: (Synek, 2003, s. 83, 86)

$$N = FN + b \times q \quad (9)$$

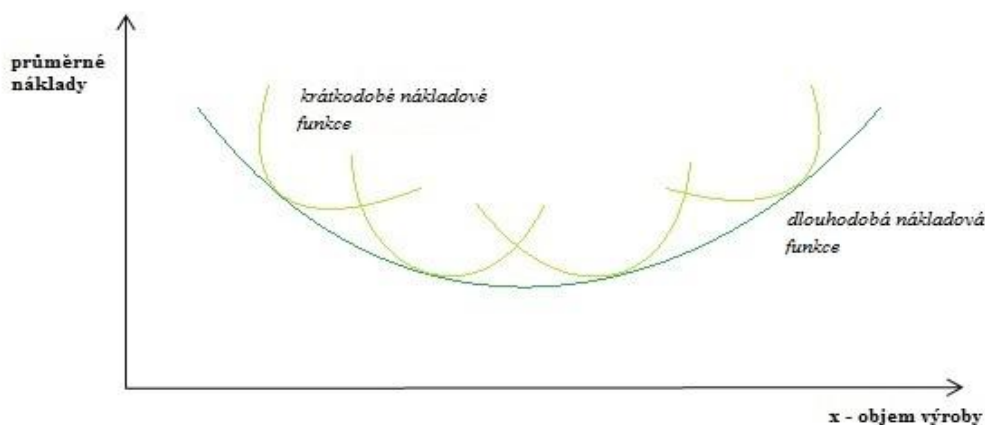
- **Krátkodobé nákladové funkce** (Obr. 6.) nám znázorňují průběh nákladů v krátkém období, kdy jen určité výrobní činitele můžeme považovat za proměnné

(vyvolávají variabilní náklady) a ostatní zůstávají neměnné (vyvolávají fixní náklady), a které se uplatňují při operativním (běžném) řízení. (Synek, 2003, s. 83)



Obr. 6. Krátkodobá nákladová funkce (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 35)

- **Dlouhodobé nákladové funkce** popisují průběh nákladů v dlouhém období, kdy lze veškeré výrobní činitele považovat za proměnné, a pracují jen s náklady průměrnými a mezními. Jejich průběh je z počátku klesající, až do bodu nejnižších průměrných nákladů, a poté má charakter rostoucí (Obr. 7.). (Synek, 2003, s. 84-85)



Obr. 7. Dlouhodobá nákladová funkce (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 36)

K tomu, abychom stanovili parametry nákladových funkcí, využíváme následujících metod, mezi které patří:

- **klasifikační analýza**, třídící náklady na fixní a variabilní;
- **metoda dvou období**, operující s nejmenším a největším objemem výroby, které dosazuje do soustavy rovnic o dvou neznámých;
- **bodový diagram**, který na osu x aplikuje objem výroby, na ose y zobrazuje náklady a vzniklé dvojice hodnot jsou poté propojeny tak, aby byly od přímky, případně křivky, ve srovnatelných vzdálenostech;
- **regresní a korelační analýza**, které jsou vhodné pro případný nelineární průběh nákladů. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 38-41)

3.5 Klasifikace podle potřeb rozhodování

Následující členění nákladů se od předchozích liší tím, že se nevztahuje k samotnému charakteru nákladů, ale mají vztah k budoucím manažerským rozhodnutím. Díky tomu se můžeme setkat i s označením klasifikace nákladů v manažerském rozhodování. Jedná se víceméně o návrhy, které se při rozhodování prosazují, než o tradiční klasifikaci nákladů. Vychází z odhadovaných nákladů uvažovaných variant, na rozdíl od předešlých členění, která pracovala s reálně evidovanými náklady. (Král, 2006, s. 82; Popesko, 2009, s. 41)

Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady

Relevantními náklady rozumíme náklady, které ovlivňují konkrétní rozhodnutí. Jsou to náklady, jejichž výše se bude při uskutečnění různých alternativních variant měnit. (Král, 2006, s. 82; Synek, 2003, s. 79)

Irelevantní náklady jsou opakem nákladů relevantních. Jedná se o takové náklady, které nejsou pro dané rozhodnutí důležité, protože při uskutečňování různých alternativ se jejich výše nemění, zůstává konstantní. (Král, 2006, s. 82)

Rozdílové náklady jsou zde zařazeny, protože se jedná o speciální formu relevantních nákladů. Jde o náklady, které jsou definované jako rozdíl mezi náklady před uvažovanou změnou a náklady po vyčíslení jejích důsledků. (Král, 2006, s. 83; Popesko, 2009, s. 41)

Oportunitní náklady

Jedná se o náklady, které vznikají v důsledku omezenosti ekonomických zdrojů, které neumožňují zrealizovat veškeré zvažované alternativy. Přijímáme vždy tu variantu, která

podniku zajistí co nejvyšší efekt. Oportunitní náklady poté představují právě ty ušlé výnosy, o které podnik přichází, protože určitou alternativu nerealizuje. Z uvedeného vyplývá, že oportunitní náklady mají fiktivní charakter a pouze pomáhají podniku v rozhodování o nejlepších alternativách. Bývají označovány jako náklady obětované příležitosti. (Čechová, 2011, s. 67; Král, 2006, s. 85)

Explicitní a implicitní náklady

Toto členění souvisí s oportunitními náklady a vychází ze skutečnosti, že v rámci manažerského pojetí nákladů evidujeme nákladové položky, které mají v účetnictví odlišnou výši, nebo nejsou vykazovány vůbec. (Popesko, 2009, s. 42)

Explicitní náklady mají formu peněžních výdajů, lze je tak snadněji měřit a jsou skutečně evidovány účetním systémem.

Implicitní náklady nejsou ve formě peněžních výdajů, díky čemu jsou tak náročněji kvantifikovatelné a měření je proto prováděno za pomoci oportunitních nákladů. Tyto náklady nejsou v účetním systému zachyceny. (Synek, 2003, s. 79)

Utopené náklady

Utopenými náklady (Sunk cost) rozumíme náklady, které jsou „umrtvené“, protože byly již v minulosti vynaloženy a jejich výše již nemůže být ovlivněna budoucím rozhodnutím. Takto vyjádřené náklady jsou jednou z forem irelevantních nákladů a nejčastěji se jedná o náklady, které byly vynaloženy před zahájením výroby. (Popesko, 2009, s. 42)

Přírůstkové a mezní náklady

Přírůstkové náklady představují přírůstek celkových nákladů související se změnou objemu výkonů v daném rozmezí, přičemž hodnota zvýšení platí jen pro stanovené rozmezí, do tzv. hraničního bodu. (Čechová, 2011, s. 82)

Mezními (hraničními, marginálními) náklady je označován přírůstek nákladů, který vzniká přírůstkem produkce o jednu jednotku. (Synek, 2003, s. 76)

Náklady imputované

Do této skupiny nákladů řadíme takové náklady, které je možné ztotožnit s konkrétním rozhodnutím. Jsou náklady odvozenými, a mohou významně ovlivnit výsledky, které s sebou dané rozhodnutí nese. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 42)

Vázané náklady

Vázané náklady (Committed Costs) jsou skupinou patřící do imputovaných nákladů a vznikají v budoucnosti, na základě současných rozhodnutí. Význam mají především ve vztahu s vývojem a technologickým řešením produktu. (Král, 2006, s. 87)

Náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné rozhodnutím

Vznik nákladů ovlivnitelných rozhodnutím je podmíněn přijetím daného rozhodnutí. Naopak pokud rozhodnutí není přijato, ke vzniku těchto nákladů nedochází.

Na straně druhé rozlišujeme náklady neovlivnitelné rozhodnutím, které vznikají i v případě, když dané rozhodnutí není přijato. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 43)

4 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Potom, co společnost pozná a roztřídí své náklady, může své náklady řídit. Absence řízení nákladů může být pro podnik důvodem jeho neúspěchu a dokonce i příčinou, která vede k jeho zániku. Proto je správné řízení podstatným předpokladem pro zdraví podniku a jeho schopnost obstát v konkurenčním prostředí. Řídit lze prostřednictvím různých nástrojů. Paří mezi ně kalkulace, plánování a rozpočetnictví. Kapitola se bude podrobně věnovat kalkulaci a pouze okrajově popíše oblast plánování a rozpočetnictví, protože touto problematikou se praktická část nebude zabývat.

4.1 Kalkulace

Následující podkapitola, se bude zabývat jedním z nejdůležitějších, základních nástrojů řízení nákladů z hlediska věcného, tedy podle výkonů - kalkulací. Jde o nástroj, který je historicky nejstarší a zejména v dnešní době také nejvíce používaný. Význam má v souvislosti s konkurenceschopností podniku, protože pouze podnik, který zvládá řídit své náklady a tím i podnik jako celek, může úspěšně bojovat s konkurencí. V souvislosti s ní řešíme dva problémy, které si jsou velmi blízké – jak přiřadit náklady k výkonu a jakou strukturu a rozsah kalkulovaných položek zvolit. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 112; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 175; Synek, 2003, s. 93)

4.1.1 Vymezení základních pojmů

Hned na začátku je důležité, aby byl pojem kalkulace správně vymezen. Kalkulace má v praxi několik různých významů:

- činnost, která vede ke stanovení (v rámci předběžných kalkulací), nebo ke zjištění (u výsledných kalkulací) nákladů na přesně vymezený výkon,
- výsledek výše uvedené činnosti,
- označení vydělitelné části podnikového informačního systému, používající informace z nákladového účetnictví a rozpočetnictví,
- nebo se jedná o podnikový útvar, který se věnuje kalkulování. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 181; Král, 2006, s. 120)

Vymezit pojem **kalkulace** mohou také následující definice:

„Kalkulací rozumíme propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti

s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“ (Král, 2006, s. 120)

„Kalkulace je výpočet nákladů, zisku, ceny případně jiné finanční veličiny na jednotku výkonu – výrobek, jednotku práce, službu apod., jednoduše řečeno na naturálně vyjádřený výkon“. (Čechová, 2011, s. 86)

Za neobecnější vysvětlení pojmu kalkulace můžeme považovat definici:

„Kalkulací se rozumí přiřazení (propočet) nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny) na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést.“ (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 111)

Jednu z kratších definic nabízí i Lazar (2012, s. 20) a zní následovně:

„Kalkulace je stanovení nákladů na jednotku produkce.“

Kalkulace využíváme v celém procesu řízení podniku k mnoha činnostem, jelikož je lze použít k různým účelům. Plní tak tyto **hlavní úkoly**:

- poskytování informací pro řízení nákladů individuálních výkonů,
- je základem při operativním plánování, kontrole a rozboru hospodárnosti a rentability,
- je podkladem pro rozhodování o struktuře a sortimentu výkonů,
- je základem pro cenovou politiku a používá se při stanovení vnitropodnikových cen,
- slouží k sestavování rozpočtů. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 175; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 63)

Za **předmět kalkulace** se považují:

- **kalkulační jednice**, což je přesně určená jednotka výkonu podniku, která je vymezena měřitelnou jednotkou, a která může být prodávána nejen mimo podnik, ale také vnitropodnikově;
- **kalkulované množství**, je tvořeno určitým počtem kalkulačních jednic, pro které se stanovuje nebo zjišťuje výše celkových nákladů a je důležité pro výpočet fixních nákladů na jednici, jelikož tyto náklady nelze určit na jednici přímo. (Čechová, 2011, s. 87; Synek, 2003, s. 94)

Dalším pojmem z oblasti kalkulací je **kalkulační systém**, který představuje soubor různých kalkulací, včetně jejich vzájemných vazeb. V podnikové praxi je nutné přizpůsobit kalkulační systém konkrétním podmínkám a následně si zvolit ten, který zajistí největší hospodárnost a účelnost. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 64)

4.2 Druhy kalkulací

V praxi rozlišujeme několik skupin kalkulací dle různých hledisek, které mohou být ještě dále členěny.

a) Hledisko doby stanovení

Předběžná kalkulace je kalkulací, která stanovuje náklady ještě před realizací výkonů a pracuje s částečně známými, odhadnutými nebo normovanými daty. Předběžné kalkulace se dělí na:

- **propočtové kalkulace**, které se využívají k posouzení efektivnosti nového výrobku, služby či investice, když ještě nejsou známy spotřební normy;
- **plánové kalkulace**, významné při plánování budoucích výkonů pro delší časové období;
- **operativní kalkulace**, které uplatňujeme při operativním řízení, dojde-li ke změně podmínek procesů výroby a slouží k určování úkolů dílčím výrobním útvarům.

Výsledná kalkulace se naopak zaměřuje na zjištění nákladů až po provedení výkonů. (Čechová, 2011, s. 98; Synek, 2003, s. 109; Synek, 2006, s. 275)

b) Hledisko struktury

Toto rozdělení má smysl zejména ve stupňovité výrobě a v jeho rámci rozeznáváme dva typy kalkulací - postupná kalkulace a průběžná kalkulace. (Synek, 2003, s. 99)

c) Hledisko úplnosti nákladů

Absorpční kalkulace kalkulující všechny náklady podniku, úplné (plné) náklady, a které dále zahrnují kalkulace přírážkové a kalkulace dle aktivit.

Neabsorpční kalkulace, jinak kalkulace variabilních nákladů, které kalkulují jen s některými (částečnými) náklady podniku. (Popesko, 2009, s. 60)

4.3 Alokace nákladů

Alokace nákladů se týká přiřazení nákladů danému objektu, předmětu řízení, jejichž hlavním cílem je informovat o nákladech, které jsou z hlediska rozhodovací úlohy, kterou je potřeba řešit, relevantní. Objekt řízení nemusí vyjadřovat pouze určitý výkon, ale také například aktivita či investiční projekt. S alokací nákladů jsou spojeny základní pojmy jako alokační principy a alokační fáze. (Král, 2006, s. 126 - 127)

4.3.1 Alokační principy

Existují tři alokační principy, mezi které patří:

- **princip příčinnosti**, základní princip, který na jedné straně předpokládá, že každý náklad má svou příčinu (výkon) a na straně druhé vychází z toho, že výkon by měl být zatížen pouze náklady, které skutečně vyvolal;
- **princip únosnosti**, který používáme v případě, kdy nelze použít předchozí princip, vyjadřuje takovou výši nákladů, které je daný výkon schopen „unést“;
- **princip průměrování** přichází na řadu tehdy, kdy nebylo možné použít ani jeden z výše uvedených principů, je to jednoduchý ale také nepřesný princip, definující průměrný podíl nákladů na jeden výrobek. (Čechová, 2011, s. 92-93; Král, 2006, s. 128)

4.3.2 Alokační fáze

Alokační fázi rozumíme vymezení jednotlivé části procesu přiřazování nákladů objektům, která má za cíl určit míru souvislosti mezi nákladem a daným výkonem z hlediska příčinnosti. Existují tři alokační fáze, přičemž první fáze se týká přímých nákladů, zatímco další dvě souvisí s přiřazováním nepřímých nákladů, které jsou alokovány na jednici pomocí rozvrhové základny.

- v **první** je třeba přiřadit přímé náklady k výkonu, který jejich vznik vyvolal přímo;
- ve **druhé** se musí přesně určit vztah mezi jednotlivými objekty alokace a objektem, který zapříčinil jejich vznik (příčinná souvislost), a který pak představuje zprostředkující veličinu;
- ve **třetí** je nutné velmi přesné určení podílu nepřímých nákladů vztahujících se ke konkrétnímu druhu výkonu. (Čechová, 2011, s. 93; Král, 2006, s. 129)

4.4 Struktura nákladů v kalkulaci

Kalkulace se prezentuje svým uživatelům ve formě **kalkulačního vzorce**, který je soupisem jednotlivých druhů nákladů v rozsahu kalkulace. V praxi by měl být doplněn i o způsob, jakým byly konkrétní náklady vyčísleny na kalkulovaný výkon. (Popesko, 2009, s. 58)

Typový kalkulační vzorec

Postupem doby se struktura kalkulačního vzorce měnila díky rostoucímu tlaku na jednotný postup vhodný pro všechny typy hospodářství. Vznikl tak typový kalkulační vzorec, který známe a používáme dodnes. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 177)

Tab. 1. Typový kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

<i>1. Přímý materiál</i>
<i>2. Přímé mzdy</i>
<i>3. Ostatní přímý materiál</i>
<i>4. Výrobní (provozní) režie</i>

Vlastní náklady výroby (provozu)

<i>5. Správní režie</i>

Vlastní náklady výkonu

<i>6. Odbytové náklady</i>

Úplné vlastní náklady výkonu

<i>7. Zisk (ztráta)</i>

Základní cena výkonu

Retrográdní kalkulační vzorec

U tohoto typu kalkulačního vzorce Král (2006, s. 136) vychází, na rozdíl od typového kalkulačního vzorce, z ceny výrobku, případně ze základní úrovně zisku, jako rozdílu mezi cenou a náklady a má tedy spíše rozdílový charakter.

Tab. 2. Retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

Základní cena výkonu
- Dočasné cenové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
- sezónní
- množstevní
Cena po úpravách
- Náklady
Zisk

Další členění kalkulačních vzorců

Kalkulační vzorec oddělující variabilní a fixní náklady zabývající se strukturou nákladů, které jsou vykazovány a odděleně pracuje s náklady variabilními a fixními. Dále existuje **dynamická kalkulace**, která využívá rozdělení nákladů na přímé a nepřímé a také na náklady dle jednotlivých fází procesu výroby. Zároveň poskytuje odpověď na otázku týkající se ovlivnitelnosti nákladů změnou objemu výroby v dílčích fázích. Posledním typem je **kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů**. Ten rozlišuje fixní náklady do skupin na fixní výrobní náklady a fixní náklady skupiny výrobků a fixní náklady podniku, které nemají tak blízko k výkonům. (Král, 2006, s. 137 – 138)

4.5 Metody kalkulace

Metoda kalkulace je soustavný postup, pomocí kterého vyčíslujeme náklady na jednotku výkonu, tj. kalkulační jednici, a je závislá na:

- předmětu kalkulace,
- způsobu přiřazení nákladů předmětu kalkulace,
- struktuře stanovovaných, resp. zjišťovaných nákladů.

Metody kalkulace se od sebe liší podle toho, jakým způsobem individuální metoda přičítá náklady konkrétní jednotce výkonu. (Čechová, 2011, s. 86; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 188)

Toto přiřazování může probíhat buď přímo, nebo nepřímo. Přímou přiřazujeme takové náklady, které mají přímý vztah k určitému výkonu a jdou snadno stanovit, či zjistit na kalkulační jednici. Nepřímé přiřazení nákladů je naopak takové, které přiřazuje náklady společně

né pro více druhů výkonů, tedy takové, které nemají přesně vymezen vztah k jednotce výkonu a děje se tak pomocí zprostředkovatelské veličiny. V současnosti však členění nákladů na přímé a nepřímé poněkud ustupuje a používá se klasifikace nákladů na jednicové a režijní, variabilní a fixní a relevantní a irelevantní. (Čechová, 2011, s. 88; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 56)

4.5.1 Metody absorpčních kalkulací

Jak bylo již stručně vysvětleno v kapitole 4.2, absorpční kalkulace kalkuluje se všemi náklady (s plnými náklady). Jejích hlavním úkolem je přiřazení všech souvisejících nákladů konkrétnímu výkonu, což je důvodem jejich využívání v podnicích. Úplnost nákladů je pro podnik významná hlavně v oblasti dlouhodobých analýz, cenotvorby, při strategickém rozhodování, apod. Tyto kalkulace mají však i řadu omezení a nevýhod. Zásadní nedostatek spočívá v rozvrhování režijních nákladů v závislosti na přímých nákladech, což nerespektuje vztah mezi výrobními faktory a náklady jimi vyvolanými. Podmínkou těchto kalkulací je také znalost objemu vyráběných druhů výkonů, protože pouhý předpoklad vyráběného množství může vést k nepřesnostem, zejména v oblasti fixních nákladů, které jsou přiřazovány na základě předpokládaného množství výkonům. (Kráal, 2006, s. 147-148)

Metody těchto absorpčních kalkulací Synek (2003, s. 97) rozčleňuje na:

- a) kalkulace dělením
 - prostá kalkulace dělením,
 - stupňovitá kalkulace dělením,
 - kalkulace dělením pomocí ekvivalenčních čísel;
- b) kalkulace přírážkové
- c) kalkulace ve sdružené výrobě
 - odečítací metoda,
 - rozčítací metoda,
 - metoda kvantitativní výtěže;
- d) rozdílové metody
 - normová metoda,
 - metoda standardních nákladů.

a) Kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením (jednoduchá, jednostupňová) patří k nejjednodušším kalkulačním metodám, které jsou používány ve stejnorodé hromadné výrobě. Její aplikace spočívá v rozpočítání celkových nákladů za období. Ty jsou následně poděleny celkovým vyrobeným množstvím výrobků v tom daném období, čímž jsou vypočteny jednotkové náklady na kalkulační jednici. (Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 865 – 866)

$$n = \frac{N}{m} \quad (10)$$

Stupňovitá kalkulace dělením nepředpokládá vznik změny stavu zásob hotových výrobků a odděluje náklady výrobní, správy a odbytu. Výrobní náklady budou rozpočítány dle vyrobeného objemu výkonů, zatímco náklady na odbyt a správu se rozpočítají podle realizovaného množství výkonů. Výhodou pak je, že výrobky na skladu, které nebyly realizovány, nejsou zatíženy náklady odbytovými, na jejichž vzniku se nepodíleli. Využívá se v homogenní výrobě, kdy se výroba člení do několika stupňů. (Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 866 - 867)

Kalkulace dělením pomocí ekvivalenčních čísel nachází uplatnění, stejně jako předchozí metoda, v homogenní výrobě, ve které se však jednotlivé druhy daného výrobku liší pouze v určitém technickém parametru. Přesto lze mezi jejich náklady vidět pevnou vazbu, díky podobnosti v jejich skladbě, která se vyjádří číselně, jako tzv. ekvivalenční číslo. Typickému představiteli je přiřazeno ekvivalenční číslo 1, a od něj se určují čísla pro ostatní výrobky. Přepočtený objem výroby získáme vynásobením jednotlivých ekvivalenčních čísel s příslušným objemem výroby a jejich následným součtem. Tímto součtem dělíme celkové náklady a dostáváme tak jednotkové náklady základního výrobku, od kterých pak opět prostřednictvím ekvivalenčních čísel vypočteme náklady dalších výrobků. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 73; Synek, 2003, s. 100 – 101; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 867 - 868)

Autoři jako Lang (2005, s. 86) nebo Wöhe a Kislingerová (2007, s. 868) dále rozlišují i kalkulaci dělením pomocí ekvivalenčních čísel ještě na vícestupňovou, která se využije například v případě rozdílného vyrobeného a prodaného množství, prostřednictvím několika řad ekvivalenčních čísel.

b) Kalkulace přírážková je využívána v souvislosti s heterogenní výrobou. Náklady v této metodě se rozčleňují na jednicové a režijní. Je účelné, aby co největší množství ná-

kladů bylo ve formě jednicových nákladů, díky čemu by byly redukovány případné nepřesnosti. Režijní náklady jsou výkonům přiřazeny tak, aby vyjádřily míru, v jaké byly vyvolány výrobou konkrétních výkonů. Nelze to provést přímo, ale prostřednictvím vhodných rozvrhových základen, které pak slouží k výpočtu přírážek. Pokud je základna v naturálních jednotkách výsledkem je sazba režijní přírážky v Kč, naopak použijeme-li základnu vyjádřenou peněžně, výsledkem je procento přírážky. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 191; Popesko, 2009, s. 70; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 869)

$$RP = \frac{RN}{RZ_{(\text{naturální jednotky})}} \quad (11)$$

$$PP = \frac{RN}{RZ_{(\text{Kč})}} \quad (12)$$

c) Kalkulace nákladů ve sdružené výrobě má smysl ve výroбах, kde se z jednoho výchozího materiálu vyrábí více druhů různorodých výrobků. Celkové sdružené náklady pak musí být rozpočítány na jednotlivé výrobky, k čemu lze využít tři metody kalkulace – odečítací, rozčítací a zvláštní metoda kvantitativní výtěže. (Synek, 2003, s. 103; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 873)

Odečítací metoda vychází z předpokladu, že v tomtéž výrobním procesu lze jeden vyráběný výrobek považovat za hlavní a ostatní za vedlejší. Náklady na jednotlivé výrobky opět nelze určit, a proto se v této metodě postupuje tak, že se od celkových nákladů odečtou výnosy plynoucí z vedlejších výrobků, zjistí se tak náklady na hlavní výrobek. Výhodná je z hlediska jednoduchosti, ale naopak nemůžeme zjistit náklady na vedlejší výrobky. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 195; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 874)

Rozčítací metodou rozumíme metodu, která je založena na tom, že nelze výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší – jsou rovnocennými. Celkové náklady jsou tak přiřazeny sdruženým výrobkům pomocí ekvivalenčních čísel, čímž si je tato metoda podobná s metodou kalkulační pomocí ekvivalenčních čísel. (Popesko, 2009, s. 65; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 875)

Metoda kvantitativní výtěže se poté používá k rozpočítání celkových nákladů podle toho, jaké množství je vyprodukováno ze základní (výchozí) suroviny. (Synek, 2003, s. 104)

d) Rozdílové metody se naopak od předchozích metod, které se zabývaly skutečnými náklady, využívají k běžné kontrole. Náklady jsou při těchto metodách stanoveny předem, a poté jsou vyčísleny rozdíly mezi takto stanovenými náklady a náklady skutečnými.

Řadíme k nim **metodu normovou**, která stanovuje normy přímých nákladů a následně zkoumá jejich odchylky od skutečných nákladů, či jejich změny, a metodu **standardních nákladů**, která je založena na stejném principu, ale zabývá se i standardy režijních nákladů, standardy cenovými a dalšími. (Synek, 2003, s. 105 – 108)

Existuje však i jiné členění, které ještě k tradičním, výše zmíněným metodám kalkulace plných nákladů řadí například i metodu fázovou a postupnou. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 251, 257)

Postupná metoda kalkulace, která přímo zahrnuje „polotovary vlastní výroby“, obsahující náklady na jejich výrobu předcházejících stupňů, které tak přecházejí jako materiálové náklady, ve formě polotovarů do dalšího stupně a kumulují se až do finálního stupně. V dané položce jsou však kumulovány všechny náklady, čímž může být jejich struktura nepřesná. Průběžně, po jednotlivých stupních je možno polotovary, které jsou vedle finálních výkonů v této metodě považovány za předmět kalkulace spotřebovat, případně prodat. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 257; Synek, 2003, s. 99, 109)

Fázová metoda kalkulace naopak nezahrnuje „polotovary vlastní výroby“, a náklady na jejich výrobu jsou vyjádřeny v členění dle kalkulačního vzorce, prostřednictvím kterého je tak eliminována nevýhoda předchozí metody. Tato metoda je založena na výrobě jednoho druhu výrobku, v procesu rozdělením do fází, která je zabezpečována několika útvary. Náklady jsou sledovány individuálně za každou fázi procesu a předávání mezi jednotlivými fázemi probíhá v naturálním vyjádření. V hodnotovém vyjádření jsou převáděny až finální výkony. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 252; Synek, 2003, s. 99, 109)

4.5.2 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace (variabilních) neúplných nákladů je východiskem pro řešení nedostatků absorpčních kalkulací. Jde o kalkulace kalkulující náklady neúplné - přímé, variabilní náklady, které vznikají přímo (příčinně) jednicí konkrétního výkonu.

Náklady se v tomto druhu kalkulací člení podle objemu prováděných výkonů - na variabilní a fixní. Fixní náklady jsou zde považovány za nedělitelný celek za dané období, který je potřeba uhradit – evidují se jako náklady období. Úhrada je provedena z rozdílu výnosů plynoucích z prodeje výkonů, tedy z ceny, a variabilních nákladů těchto výkonů bez ohledu na prodané množství. Z toho vyplývá, že pro metodu variabilních nákladů je důležitá znalost jednotkových variabilních nákladů a ceny výkonu, která nám poté umožňuje zjistit

právě **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**. (Král, 2006, s. 151-152; Synek, 2003, s. 111)

Dále se zde setkáváme s pojmem **hrubé rozpětí**, které je relativním příspěvkem na úhradu a díky kterému můžeme stejně, jako u příspěvku na úhradu, posoudit jak jsou jednotlivé výrobky pro podnik výhodné. Vypočítá se jako podíl celkového nebo jednotkového příspěvku na úhradu a celkových výnosů nebo jednotkové ceny výrobku. (Synek, 2003, s. 112)

$$R_h = \frac{U}{CV} = \frac{u}{p} \quad (13)$$

Synek (2003, s. 115) zmiňuje několik variant metody variabilních nákladů, z nichž každá chápe strukturu fixních nákladů jinak. **Jednostupňová metoda** považuje fixní náklady jako náklady podniku jako celku a nijak je dále neanalyzuje. **Stupňovitá metoda** je pak používána v situacích, kdy se fixní náklady mohou přiřadit konkrétní skupině výrobků a tyto náklady rozkládají v několika vrstvách, podle těchto skupin. Tyto přiřaditelné fixní náklady jsou odečteny od příspěvku na úhradu a zbývající fixní náklady jsou jako celek odečteny od příspěvku zbývajícího.

Hlavním přínosem těchto kalkulací je odstranění nepřesností, vznikajících v důsledku přiřazení fixních nákladů výkonům. Nejčastěji jsou využívány pro operativní řízení, při cenových změnách, ale vytvářejí také informační podklad pro rozhodování při stabilní výrobní kapacitě. K dlouhodobým rozhodovacím úlohám nejsou z hlediska času, jako proměnlivé a odhadované veličiny vhodné. Nevýhodou také je, že neřeší příčinu spotřeby fixních nákladů. (Král, 2006, s. 157 – 158)

4.5.3 Kalkulace nákladů podle aktivit

Kalkulaci nákladů podle aktivit (ABC) řadíme mezi moderní metody kalkulace, jejíž význam významně vzrostl ve druhé polovině 80. let 20. století, kdy došlo ke změnám v podnikatelském procesu. Proti tradičním metodám, které ne vždy poskytují přesné informace o nákladech ve vztahu k výkonům, se odlišuje tím, že přiřazuje náklady výkonům podle skutečných příčin, které je vyvolaly. (Král, 2006, s. 167 – 168; Popesko, 2009, s. 99)

Základním principem této metody je tedy zjištění skutečných fyzických výkonů prováděných aktivit, pomocí kterých se náklady přiřazují objektům. Redukují se nepřesnosti způsobené zkreslujícími vztahovými veličinami. Bohužel, i tato kalkulace má své nevýhody,

jako například statický charakter, který nám umožňuje vyjádřit průměrný podíl nákladů na jednici výkonu pouze při daném objemu a sortimentu výkonů. Významné omezení představuje i pracnost procesu zjišťování potřebných dat a dále například problémy související s přiřazováním nákladů společných pro více aktivit. (Král, 2006, s. 173, 177; Popesko, 2009, s. 100)

Aktivity

Významným prvkem a základem této metody jsou aktivity, prostřednictvím kterých jsou náklady přiřazeny výkonům, a proto je nutné definovat si, co to aktivita vlastně je.

„Aktivita představuje elementární prvek podnikatelského procesu, jež lze vymezit minimálně z hlediska nákladů, které je třeba v souvislosti s jeho zajištěním vynaložit, ale případně i z hlediska měřitelného výkonu, který je výsledkem této aktivity.“ (Král, 2006, s. 169)

Aplikaci metody ABC popsal Popesko (2009, s. 101) ve třech krocích:

- První krok zahrnuje přiřazení nepřímých nákladů konkrétním aktivitám pomocí vztahové veličiny nákladů, tzv. Resource Cost Driver. Tento krok je velmi složitý z hlediska nedostatečných informací, které jsou k takovému přiřazení potřebné.
- Ve druhém kroku dochází ke zjištění celkových nákladů konkrétních aktivit, tzv. Cost Pool. Následně dochází k určení vztahové veličiny aktivity, tzv. Activity Cost Driver, pomocí které stanovíme z celkových nákladů aktivit náklady na jednotku aktivity.
- Posledním krokem metody ABC je stanovení nákladů na nákladový objekt. Toto probíhá prostřednictvím nákladů na jednotku aktivity, zjištěných v kroku 2, a množstvím těchto jednotek.

Řízení podle aktivit

Aby měla kalkulace podle aktivit smysl, je třeba, aby informace z ní získané byly co nejlépe a aktivně využívány, jinak by nebyly přínosné. Nástroje, pracující s informacemi získanými v rámci kalkulace nákladů podle aktivit (ABC), označujeme jako **ABM**. Tento pojem lze chápat jako řízení podle aktivit, které napomáhají dosáhnout cíle nákladového systému – podpory rozhodování, prostřednictvím porozumění interakcí mezi procesy a aktivitami. Jednotlivé nástroje nelze přesně vymezit, jelikož jsou mezi podniky často odlišné. Použití tohoto způsobu řízení napomáhá zlepšit podnikové činnosti, zejména v oblastech eliminace

vedlejších aktivit, snižování produkce odpadu a nastavení zásad a postupů k posílení všech prováděných změn. (Bragg, 2012, s. 173; Popesko, 2009, s. 167 – 168)

Komplexní pohled na podnikové náklady a jejich řízení, jehož podstatou je kalkulace ABC a následné využívání informací z ní plynoucích - ABM, je poté označován jako **ABC/M**. Tento přístup je uplatňován hlavně ve výroбах s množstvím nákladově obtížných činností, u logistických činností, operativního plánování, kontroly kvality, u rozhodovacích úloh týkajících se cen a budoucího využití ekonomických zdrojů. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 113)

4.6 Plánování a rozpočtnictví

Každý podnik si na začátku stanovuje své cíle, kterých chce dosáhnout, a které jsou následně zpracovány do jednotlivých podnikových plánů. **Plány** jsou však dále upřesňovány do rozpočtů. Plán nákladů je podle Synka často součástí finančního plánu a jeho hlavní cíl spočívá v tom, aby pomocí něho bylo možné náklady redukovat. V praxi lze náklady plánovat prostřednictvím metod globálních a podrobných. První z uvedených je založena na základních ekonomických vazbách v podniku, zatímco druhá, jak již z názvu vyplývá, využívá podrobné plánovací informace, mezi které je možné zařadit třeba plány výroby a různé normy spotřeby. Kalkulace a rozpočty patří mezi metody podrobné. (Lazar, 2012, s. 20; Synek, 2003, s. 91)

Rozpočtování lze chápat jako proces stanovení budoucích nákladů, výnosů a dalších významných veličin v návaznosti na plány a následnou kontrolu jejich plnění. Je považován za hlavní nástroj podnikového finančního řízení, který navazuje na kalkulace a ostatní nástroje řízení. Výsledkem tohoto procesu jsou rozpočty, které Lazar charakterizuje jako předem připravený a schválený finanční dokument, který je sestavován na určité období, obvykle na kalendářní rok. Podrobné rozpočty v rámci určitého období pak jsou sestavovány podle současné situace nejen v podniku ale i mimo něj. I v této oblasti existují dva způsoby sestavení rozpočtů, a těmi jsou podle Synka postup globální, vycházející z dalších částí plánu podniku a na straně druhé postup, který sumarizuje rozpočty za jednotlivá vnitropodniková střediska. (Lazar, 2012, s. 20; Synek, 2003, s. 117-119)

Existuje celá řada rozpočtů podle různých hledisek, například podle období (dlouhodobé, roční a krátkodobé), podle stupně řízení (základní a souhrnné), podle rozsahu, které zachy-

cují buď všechny, nebo jen část nákladů a výnosů a posledním hlediskem může být počet variant plánu, které nabízí rozpočty pevné nebo pružné. (Synek, 2003, s. 118)

Celý proces, pokud je pojat tradičně, však Popesko (2009, s. 204-205) popisuje jako časově náročný a díky pravidelnému opakování statický, což není v souladu s dnešním dynamickým prostředím. Pro tento případ ve své knize nabízí nový přístup k tvorbě rozpočtů, který spočívá v nahrazení pevných rozpočtů pružnými nebo v komplexní změně procesu plánování. Také zde zmiňuje nové a alternativní manažerské metody jako rozpočtování podle aktivit, Beyond Budgeting či rozpočtování s nulovým základem.

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část bakalářské práce, týkající se nákladů, jejich řízení a také kalkulačního systému, byla vypracována na základě průzkumu zvolených literárních pramenů. Začátek této práce je věnován rozdílu mezi finančním účetnictvím, které je primárně určeno externím uživatelům, a manažerským účetnictvím, které poskytuje informace naopak pro interní uživatele a pomáhá v rozhodovacích procesech, jelikož tyto rozdíly se poté prolínají celou problematikou.

Náklady a zejména jejich řízení, jsou v dnešní době velmi důležité a jsou nezbytnou podmínkou, která podniku může zajistit úspěch a zvýšit šanci dosáhnout určité úrovně konkurenceschopnosti mezi množstvím dobře hospodařících podniků. Vedoucí pracovníci, kteří se o své náklady v podniku zajímají, budou muset vynaložit určitou snahu a čas na to, aby se dopodrobna seznámili s nákladovými položkami, jejich strukturou a určili si nejlepší a nejvhodnější způsob jejich řízení. Po prostudování zdrojů bylo zjištěno, že náklady podniku lze třídit z několika hledisek. Podle druhu, účelu, objemu prováděných výkonů, či z kalkulačního hlediska a z hlediska rozhodování, přičemž každé má své výhody i nevýhody a každé členění lze využít pro jiné účely. Pokud je proces řízení nákladů proveden správným způsobem, veškeré toto úsilí se však manažerům vrátí a může přinést i něco navíc. Jednoduše např. zjistí, kde v podniku vznikají zbytečně vysoké náklady a mohou tak zavést opatření k jejich snížení, což se následně pozitivně projeví v celkovém hospodaření podniku.

Další část pojednává o problematice kalkulací nákladů, která je právě jedním z nejvyužívanějších nástrojů sloužících k řízení nákladů. Je zde popsán předmět kalkulace, jednotlivé druhy kalkulací a forma, prostřednictvím které může být kalkulace v podniku prezentována. Větší pozornost je věnována metodám kalkulace, které jsou rozděleny do tří větších skupin. Metody kalkulace plných nákladů lze považovat za kapitolu nejvíce obsáhlou, co se týká množství metod a také za nejznámější, jelikož zahrnuje kalkulaci dělením, nebo pomocí poměrových čísel. Menšími, ale neméně důležitými jsou poté metody kalkulace variabilních nákladů a také kalkulace nákladů podle aktivit, která je známá pod zkratkou ABC a v souvislosti s ní je zde vysvětlen i pojem řízení podle aktivit, tj. ABM.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XYZ, S. R. O.

5.1 Základní informace o společnosti

Společnosti XYZ, s. r. o. je společností, která se zabývá výrobou a prodejem spotřebních a náhradních dílů, příslušenství a hořáků pro plazmové řezání a pro různé metody svařování. Výrobní závod společnosti v současné době zaměstnává 236 zaměstnanců. Obchodní úsek, který má na starost obchodní činnosti, je od výrobního závodu místně odloučeno a primárně se snaží o co nejkomplexnější péči o zákazníky, kterým spolu s pracovníky vývoje nabízí i školení s ukázkami z praxe. Vedle výrobního a obchodního oddělení je významný i technický a vývojový úsek, který se zaměřuje na vývoj nových produktů, zdokonalování originálních náhradních dílů a testování řezných vlastností v moderní zkušební laboratoři.

Společnost XYZ, s. r. o. můžeme řadit mezi velké a velmi úspěšné výrobce ve svém oboru nejen na území České republiky, ale i celosvětově, který je silným konkurentem a důvěryhodným obchodním partnerem. Uvědomuje si také, že je nutné zajímat se nejen o své zákazníky či obchodní partnery, a proto společnost XYZ, s. r. o. sponzoruje i ty, kteří to potřebují prostřednictvím oblastní charity.

Předmětem podnikání společnosti XYZ, s. r. o. je výroba, obchod a služby, obráběčství, zámečnictví, nástrojařství, výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení a zpracování gumárenských směsí. Patří do skupiny tzv. výrobový after-market, který může společnost XYZ, s. r. o. na první pohled zařadit mezi „kopírovače“. Reakcí společnosti XYZ, s. r. o. na tento předsudek je, že přichází s neustále novými produkty s vysokou užitnou hodnotou a kvalitou, které dokážou zastínit i produkty od originálních výrobců. To se společnosti XYZ, s. r. o. povedlo a potvrzuje to i skutečnost, že je držitelem certifikátu systému řízení jakosti ISO 9001:2009.

Všechny procesy a činnosti prováděné v rámci společnosti XYZ, s. r. o. jsou prováděny takovým způsobem, aby byly dodrženy platné zákony a předpisy, lidská práva, pracovní normy a také se snaží být ohleduplnou ve vztahu k životnímu prostředí. Vynakládá také snahu, aby tuto politiku zastávali i další z dodavatelů v dodavatelském řetězci.

Strategie a vize

Společnost XYZ, s. r. o. využívá strategii, která je založena na poskytování co nejširšího sortimentu originálních dílů a jejich vlastních součástek a na pronikání na nové, světové trhy. Tato strategie je využívána k naplnění vize společnosti, kterou je dosažení postavení

světového vůdce v oblasti náhradních výrobců. To je také jeden z důvodů, proč se snaží sledovat současné trendy, v rámci čehož se zapojuje do návštěv veletrhů, kde vystupuje v pozici vystavovatele a snaží se tak dostat se do povědomí dalších zákazníků a obchodních partnerů.

Produktové portfolio společnosti je velmi široké a lze v něm nalézt různé produkty. Jedná se například o:

- trysky,
- elektrody,
- hořákové sady,
- doplňkový sortiment.



Obr. 8. Elektroda (interní materiály)



Obr. 9. Tryska (interní materiály)

5.2 Historie společnosti

Společnost XYZ, s. r. o. byla založena v srpnu roku 1992, jako společnost, která si výrobu součástek zabezpečovala dodavatelským způsobem a neměla tak v době založení jediného zaměstnance. Už v roce 1993 se však společnosti dostala do povědomí světových trhů plazmového řezání a svařování. Veškerá produkce společnosti byla do roku 1996 určena výhradně na export a následně ještě v tomtéž roce začala prodávat v České republice. Rok 1999 byl významným rokem, jelikož byla změněna podílová účast na majetku společnosti a většinovým vlastníkem se stala německá společnost ABC.

Výroba společnosti byla zpočátku prováděna v pronajatých prostorách a to až do roku 2000, kdy se vedení rozhodlo zakoupit rozsáhlý areál, který splňoval veškeré požadavky na výrobní kapacitu i lokalizaci společnosti v průmyslové zóně. V novém areálu však ze začátku probíhaly téměř dva roky opravy a rekonstrukce v důsledku poškození povodněmi v roce 1997.

Rok 2002 byl důležitým historickým mezníkem, který vedl k začlenění společnosti XYZ, s. r. o. do nadnárodní korporace. Tehdy se většinový vlastník, holdingová společnost ABC, stala vlastníkem se stoprocentní podílovou účastí. To je motorem, který společnost XYZ, s. r. o. žene kupředu k neustálému budování pozice a k preciznosti výkonů.

5.3 Organizační struktura společnosti

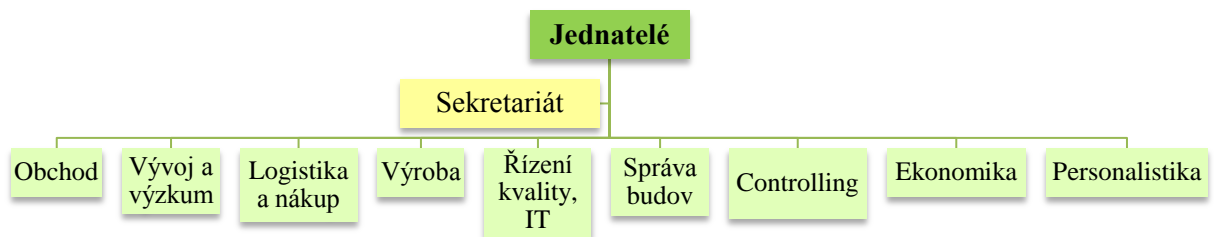
Organizační struktura společnosti XYZ, s. r. o., která je znázorněna na Obr. 10., je platná od roku 2011. Současná organizace je charakteristická tím, že pod hlavním článkem struktury, jednatelem společnosti, je kromě sekretariátu umístěno devět úseků, z nichž každý má na starosti specifickou oblast. Je důležité zmínit, že obchodní úsek, jak bylo již uvedeno v základních informacích, je situován mimo sídlo společnosti.

Vrcholové vedení, jednatele společnosti, mají za úkol dbát na splnění přijatého plánu jak po stránce výrobní, personální, obchodní tak i finanční. Většina jednotlivých úseků má svého vedoucího, kterému jsou podřízeni další vedoucí pracovníci a pod nimi poté celá řada dělníků pracujících na dílnách. Obchodní úsek řeší hlavně obchod v rámci ČR a také v zahraničí, marketingové činnosti, péči o zákazníky a s ní související technickou podporu spolu s opravami a montážemi.

Důležitou součástí celé struktury je úsek výzkumu a vývoje, který se podílí na výrobě nových výrobků a na inovacích výrobků stávajících a slouží tak jako silný konkurenční nástroj společnosti. K testování výrobků slouží zkušební laboratoř. Součástí vývoje je také prototypová dílna a školicí středisko, které zabezpečuje školení zákazníků i pracovníků společnosti a dceřiných společností. Úsek logistiky zahrnuje nákup, kompletaci a expedici výrobků). Pod tento úsek také spadá skladové hospodářství a celní oddělení.

Nejrozsáhlejším úsekem v rámci organizační struktury je výroba, kterou má na starosti vedoucí výroby, a která je dále členěna podle technologie a způsobu výroby. Každá takto individuálně určená část je pak zvlášť dělena na výrobu, plánování a administrativu. Díky získanému certifikátu kvality je nutné neustále sledovat a řídit kvalitu všech probíhajících procesů, a to je úkolem oddělení řízení kvality, kde se nachází také oddělení informačních technologií. Správa budov má na starosti hlavně budovy, ale také stroje a zařízení, investice a projekty, jejich hodnocení a posuzování, a i když všeobecně není v rámci organizačních struktur tento úsek moc známý, je velmi důležitý pro další rozvoj společnosti. V rámci jejího fungování je prováděna i údržba strojů a je zde umístěna i nástrojárna.

Organizační struktura zahrnuje i podpůrné úseky, bez kterých se správné fungování společnosti neobejde. Mezi ně patří ekonomický úsek spolu s finanční účtárnou, zabývající se analýzou a řízením ekonomických procesů a také výsledků společnosti. Personální úsek, zabývající se péčí o zaměstnance, aby byly při výkonu své práce maximálně spokojeny, je velmi důležitý. Pod ním je možné nalézt ještě mzdovou účtárnu, kde jsou zpracovávány všechny podklady potřebné například k výpočtu mezd.



Obr. 10. Organizační struktura společnosti XYZ, s. r. o. (Interní materiály)

5.4 SWOT analýza společnosti

K posouzení současného stavu společnosti, jejich příležitostí, hrozeb, slabých a silných stránek je využita SWOT analýza.

Silnými stránkami společnosti jsou:

- Působnost na českém trhu a také na trzích světových
- Množství poboček společnosti s dostupností všude ve světě
- Rychlost vyřizování objednávek
- Vysoká úroveň kvality výrobků a procesů a certifikace ISO EN ČSN 9001:2001
- Neustálé inovování
- Technické zázemí na vysoké úrovni
- Propracovaný informační systém
- Zájem o životní prostředí
- Věrnost a stálost zaměstnanců, péče o ně a budování pracovního prostředí s ohledem na ergonomii

Mezi slabé stránky lze zařadit:

- Nepravidelná aktualizace internetových stránek
- Pomalé reakce na neustále se zvyšující požadavky trhu vzhledem k velkému objemu vyráběných produktů

- Nedostatek kvalifikovaných pracovníků se strojírenským zaměřením

Příležitostmi pro společnost mohou být:

- Veletrhy a výstavy, kde lze navázat nové kontakty se zákazníky, obchodními partnery a získat přehled o konkurentech
- Volba dodavatele, který bude představovat nižší náklady při stejné kvalitě
- Stále se vyvíjející nové technologie
- Sponzorství
- Vlastní vývojové oddělení s laboratoří

Méně pozitivními jsou hrozby, jako například:

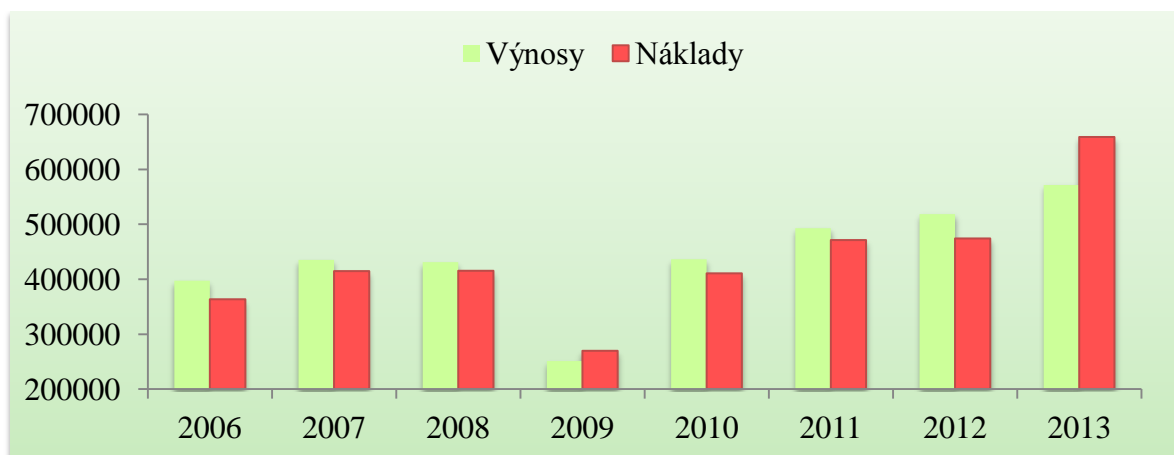
- Nárůst konkurence
- Zvyšující se ceny výrobních faktorů
- Ztráta velkých a významných zákazníků a obchodních partnerů
- Eventuální pokles poptávky

5.5 Základní ekonomické ukazatele

Náklady, výnosy a výsledek hospodaření

Náklady a výnosy jsou nedílnou součástí každé společnosti. Především u společností takového rozsahu jako je společnost XYZ, s. r. o. je nutné a účelné vědět, jak se tyto ekonomické veličiny mění v čase. Vývoj těchto veličin společnosti XYZ, s. r. o. je zobrazen na obrázku (Obr. 11.), kde lze na první pohled vidět, že v roce 2009 došlo k propadu jak u výnosů, tak i u nákladů. Zde se samozřejmě projevila krize, které se nevyhnula ani tato společnost. Je však viditelné, že ihned rok poté se tyto veličiny vrátily na hodnoty odpovídající roku 2008. V letech, kdy výnosy převyšovaly náklady, byl rozdíl relativně stejný.

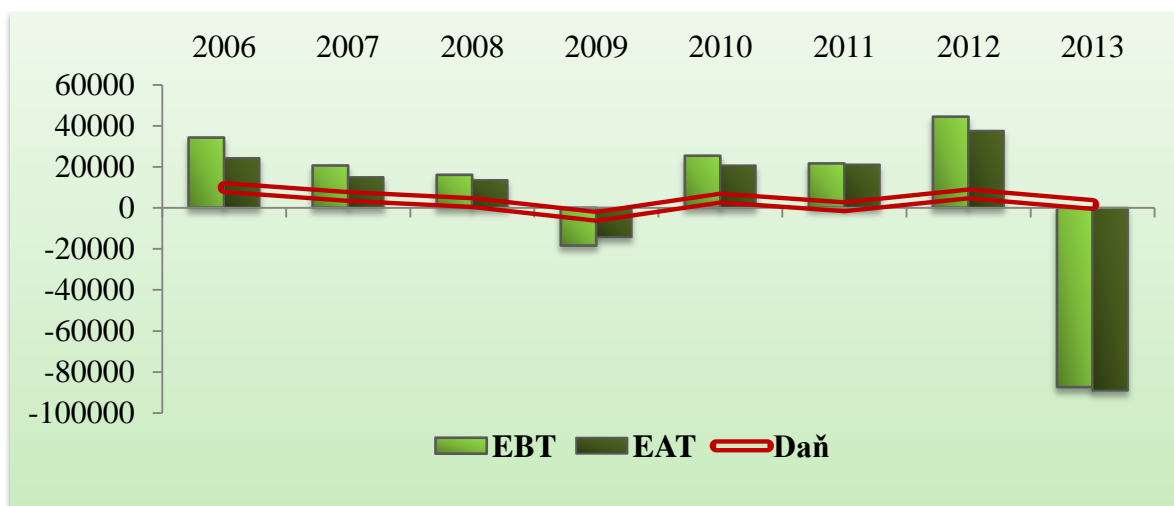
Náklady vyšší než výnosy společnost vykazovala podle očekávání v roce 2009, ale také v posledním roce, kde byl rozdíl výrazně vyšší. Lepší grafické zpracování zisku (resp. ztráty) společnosti lze lépe vidět na obrázku vývoje EBT a EAT (Obr. 12.).



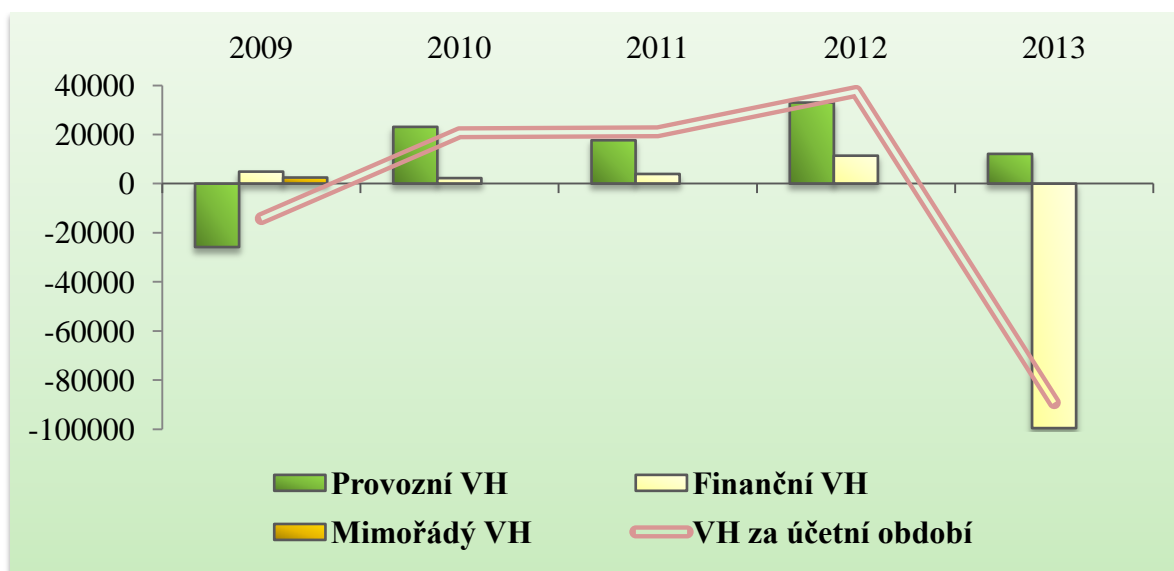
Obr. 11. Vývoj celkových výnosů a nákladů 2006 – 2013 (vlastní zpracování)

V předchozím obrázku nebyla zahrnuta daň, která je z ekonomického hlediska důležitá, protože ji společnost XYZ, s. r. o. platí jako každá právnická osoba a snižuje se jí tak zisk, který dosáhla. Vývoj hospodářského výsledku před zdaněním, po zdanění a jejich rozdíl, který představuje právě daň z příjmu za běžnou činnost, jelikož společnost nevytvářela daň z příjmů z mimořádné činnosti, jsou zachyceny na následujícím obrázku (Obr. 12.), ze kterého lze zjistit, že nejvyšší daň společnost zaplatila v roce 2006 a vyšších hodnot dosáhla i v roce 2012. V těchto letech však bylo dosaženo také nejvyššího výsledku hospodaření, jak před, tak i po zdanění. Z tohoto obrázku je již jasně a na první pohled vidět, že společnost byla ztrátová v letech 2009 a 2013. Jaký výsledek hospodaření se podílel na ztrátě nejvíce, je patrné z obrázku (Obr. 13.). První ztrátový rok byl záporný provozní VH, byla nízká obchodní marže, která nedokázala vyrovnat vyšší podíl osobních nákladů. Naopak v posledním roce se na ztrátě podílel nejvíce finanční VH, který dosahoval hodně vysoké záporné hodnoty a to zejména díky vysokému podílu opravných položek vytvořených ve finanční oblasti a nelze tak tvrdit, že by hospodaření společnosti XYZ, s. r. o. bylo špatné.

V ostatních letech byl dosažen zisk, který od roku 2010 do roku 2012 rostl a v posledním z těchto let byl dokonce nejvyšší. Hlavní podíl na zisku měl provozní VH, který tvořil vždy více než tři čtvrtiny z celkového výsledku hospodaření.



Obr. 12. Vývoj EBT, Daně a EAT 2006 – 2013 (vlastní zpracování)



Obr. 13. Vývoj provozního, finančního, mimořádného VH a VH za účetní období 2009 – 2013 (vlastní zpracování)

Tržby

Tržby společnosti XYZ, s. r. o. tvoří převážnou část celkových výnosů. Největší částí se samozřejmě podílí tržby, které společnost získává z prodeje vlastních výrobků a služeb. Podíl, kterým přispívají vlastní výrobky, se pohybuje kolem 98% a pouhé necelé 2% jsou vytvářeny službami. Tržbami ze služeb rozumíme tržby za přepravu obchodních zásilek, obědy zaměstnanců nebo opravy. V roce 2013 se podařilo tržby z prodaného vlastního materiálu meziročně zvýšit o 11% a ze služeb vrostly o 15%. Celkový meziroční nárůst tak byl 11,2% a pozitivně lze hodnotit i 4% nárůst proti stanovenému plánu těchto tržeb (Tab. 3.).

Tab. 3. Tržby za vlastní výrobky a služby a jejich podíl a meziroční růst 2012 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování)

Rok	Tržby z prodeje vlastních výrobků	Podíl	Tržby z prodeje služeb	Podíl	Tržby celkem
2012	412552	98,10%	8006	1,90%	420558
2013	458457	98,03%	9216	1,97%	467673
2013/2012	11,13%	100,00%	15,11%	100,00%	11,20%

Realizuje také nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje, díky kterému dosahuje tržeb z prodeje tohoto zboží. Tržby za zboží tvoří však jen necelé 4% z celkových tržeb, které společnost realizuje a jedná se o prodej doplňkového sortimentu spotřebního materiálu. Tyto tržby po snížení o náklady na jejich prodej tvoří obchodní marži, která v posledním roce 2013 meziročně klesla o 53% (Tab. 4.). Příčinnou byly stříbrné elektrody, které jako zboží s vysokou marží jsou nyní prodávány jako vlastní výrobky a také neustále se zvyšující tlak konkurence. O něco větší část z celkových tržeb zaujímají také tržby z prodaného materiálu, které představují skoro 9% podíl tržeb.

Tab. 4. Obchodní marže 2012 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování)

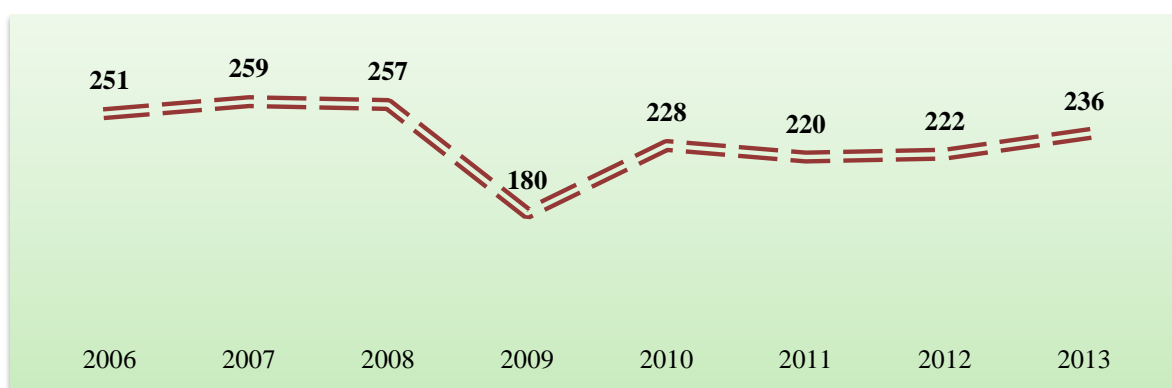
Rok	2012	2013
Tržby za prodej zboží	23510	20496
Náklady na prodané zboží	14647	16318
Obchodní marže	8863	4178
Meziroční změna		-53%

V současné době se tržby plynoucí z tuzemska i přes získání nových zákazníků snížily proti roku 2012 přibližně o 7% z důvodu nižší ekonomické činnosti dosavadních zákazníků. Zahraniční export třetím stranám byl také nižší, a to o 5% díky výraznějšímu poklesu exportu v několika zemích, kam společnost vyváží. Tomuto poklesu nezabránil mírný nárůst exportu do jiných zemí, ani zahájení prodeje do další nové země.

5.6 Vývoj a struktura zaměstnanců

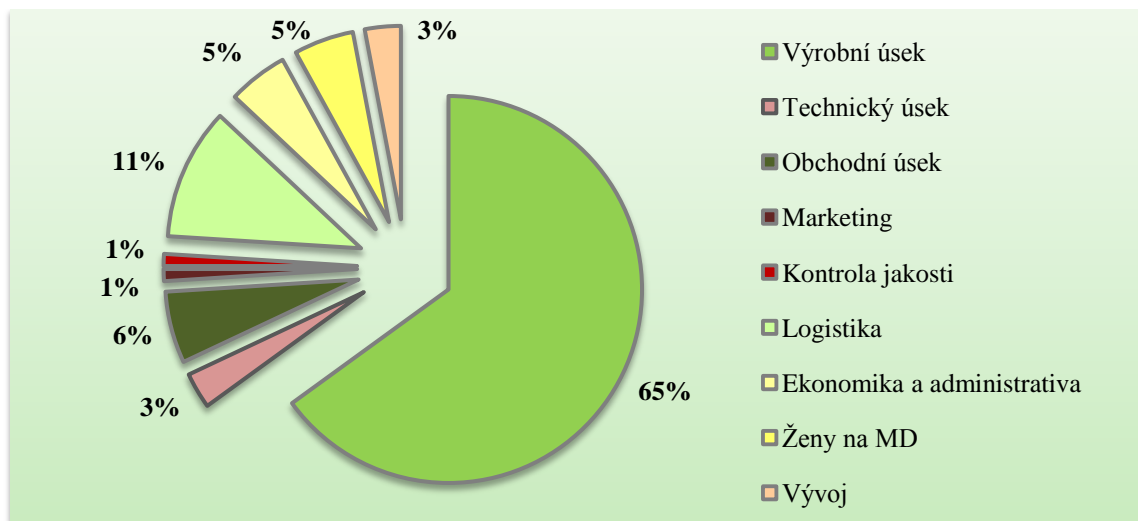
Oblast zaměstnanců se v průběhu 20 let působení společnosti výrazně měnila. Graficky znázorněný vývoj pracovníků je zobrazen na následujícím obrázku (Obr. 14.). Na počátku

byl počet zaměstnanců nulový, zatímco v současnosti společnost zaměstnává kolem 236 pracovníků. Ve vývoji zaměstnanců společnosti XYZ, s. r. o. je možné zaznamenat nejen rostoucí, ale také klesající trendy. V roce 2006 a 2007 počet zaměstnanců rostl, a v následujících dvou letech klesl. Ze začátku se počet snížil v roce 2008 jen málo, ale v roce 2009 v důsledku celosvětové finanční krize se počet zaměstnanců snížil o 77. Avšak z tohoto propadu se začala společnost velmi rychle vzpamatovávat a již v následujícím roce dosáhl počet zaměstnaných lidí ve společnosti opět hodnoty nad 220 a až na nevýznamný pokles v roce 2011 roste a blíží se k hodnotám, které společnost vykazovala v letech před krizí.



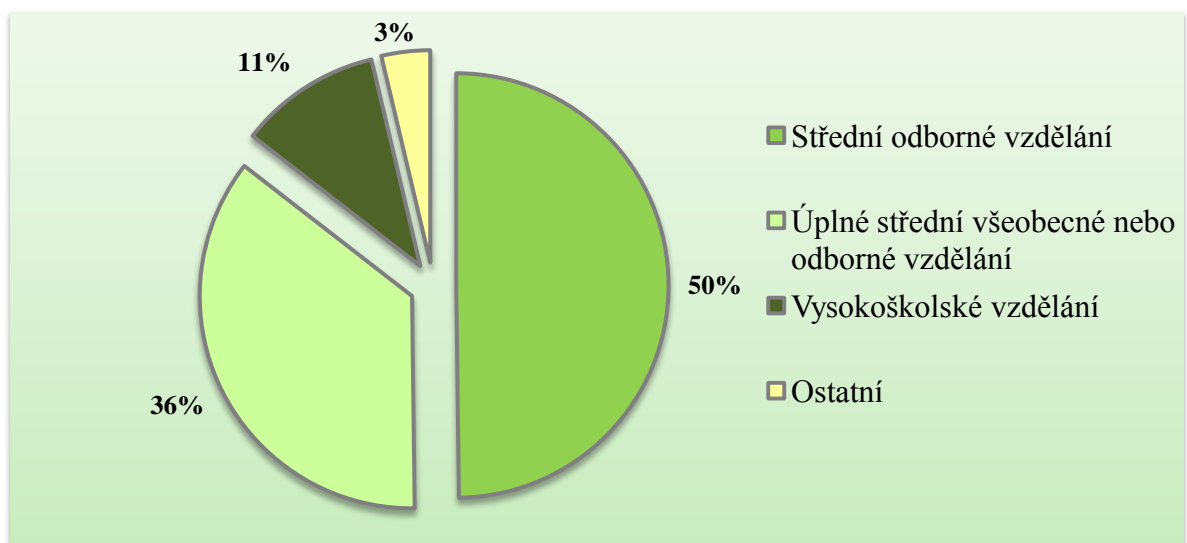
Obr. 14. Vývoj průměrného přepočteného počtu zaměstnanců 2006 – 2013 včetně žen na MD (vlastní zpracování)

Pokud jde o strukturu zaměstnanců podle jednotlivých úseků ve společnosti XYZ, s. r. o. (Obr. 15.), je jasné vidět, že více než 60% všech zaměstnanců je umístěno ve výrobním úseku. Na druhém místě, podle velikosti podílu, je úsek logistiky s 11 % zaměstnanců, který je pro společnosti XYZ, s. r. o. velmi důležité z hlediska správného řízení materiálových toků jak směrem do společnosti (zásobovací logistiky), tak směrem ze společnosti k zákazníkům (distribuční logistiky). Poté následuje obchodní úsek se 6 % zaměstnanců. Nejnižší počet zaměstnanců eviduje oddělení marketingu, protože se zatím stále jedná o novější úsek, který se ještě dále bude rozvíjet. S relativně stabilním 5 % podílem funguje úsek ekonomiky a administrativy.



Obr. 15. Struktura zaměstnanců dle jednotlivých úseků 2013 (vlastní zpracování)

Hledisko dosaženého vzdělání zaměstnanců společnosti XYZ, s. r. o. je vyobrazeno na obrázku (Obr. 16.). Celá polovina zaměstnanců má střední odborné vzdělání, tedy je vyučena v oboru, hlavně ve strojním, což odpovídá předchozímu obrázku, kde nejvíce pracovníků pracuje ve výrobě, tedy je potřeba aby měli hlavně odborné znalosti potřebné k výkonu činností, které ve výrobním procesu vykonávají. V poslední době je však přijímáno také dostatečné množství pracovníků, kteří jsou nejen vyučeni v oboru, ale mají úplné středoškolské vzdělání a představují až 36% z celkového počtu pracovníků. Pro výkon vyšších, vedoucích funkcí je již požadováno, aby zaměstnanci měli absolvovanou vysokou školu. Těchto pracovníků bude v budoucnu spíše přibývat a může tak být očekáván vyšší než 11% podíl zaměstnanců.



Obr. 16. Struktura zaměstnanců podle vzdělání 2013 (vlastní zpracování)

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Následující kapitola bakalářské práce se bude zabývat náklady společnosti XYZ, s. r. o. Pro tuto společnost, stejně jako pro všechny společnosti, je analýza nákladů velmi důležitá, protože je základním předpokladem pro jejich efektivní řízení. Jak bylo již zmíněno v teoretické části práce, pro jejich analyzování je nezbytné podrobné rozčlenění nákladů podle různých kritérií. Analýza se bude zabývat konkrétně druhovým členěním nákladů, kde bude využita horizontální a vertikální analýza, klasifikací podle závislosti na objemu prováděných výkonů, na kterou bude navazovat analýza bodu zvratu a posledním členěním bude kalkulační členění nákladů.

6.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů, tedy jejich rozřídění podle jednotlivých nákladových druhů je základním členěním, které je použito také ve výkazu zisku a ztráty. Společnosti XYZ, s. r. o. vykazovala za období 2009 až 2013 druhy a hodnoty nákladů, které jsou zobrazeny v tabulce (Tab. 5.).

Tab. 5. Druhové členění nákladů společnosti v tis. Kč (vlastní zpracování)

Druh nákladů	2009	2010	2011	2012	2013
Náklady vynaložené na prodané zboží	13489	19137	27115	14647	16318
Výkonová spotřeba	151832	250797	285080	299669	345147
- Spotřeba materiálu a energie	127 483	220500	255649	265973	295763
- Služby	24349	30297	29431	33696	49384
Osobní náklady	62251	77686	79399	83024	91198
- Mzdové náklady	46578	57213	58393	61036	67113
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	14381	18989	19581	20459	22388
- Sociální náklady	1292	1484	1425	1529	1697
Daně a poplatky	76	105	107	280	418
Odpisy DNM a DHM	14957	16564	16669	18128	17766
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	10652	39724	42746	41619	54164
- ZC prodaného DM	254	0	88	46	7880
- Prodaný materiál	10398	39724	42658	41573	46284

Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	1929	-7476	1397	-2021	6670
Ostatní provozní náklady	1438	2605	1355	1980	2061
Náklady z finančního majetku	-	-	-	-	5668
Náklady z přecenění CP a derivátů	-	-	-	-	11288
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	-	-	-	-	88738
Nákladové úroky	460	519	773	461	1861
Ostatní finanční náklady	12337	10926	16656	16371	17438
Náklady celkem	269420	410587	471297	474158	658735

Aby bylo jasné, o jakých nákladových položkách společnost XYZ, s. r. o. v rámci jednotlivých druhů účtuje, je v následujících odstavcích obsah konkrétních druhů nákladů, které společnost v posledních pěti letech uvedla ve výkazu zisku a ztráty (viz. Tab. 5.).

- **Náklady vynaložené na prodané zboží** - Obsahují náklady, které společnosti plynou z pořízení zboží, které nakupují za účelem dalšího prodeje zákazníkům.
- **Výkonová spotřeba** - Skládá se ze spotřeby materiálu a energie a ze služeb.
 - **Spotřeba materiálu a energie** - Jedná se o materiál spotřebovaný ve výrobě (kovy a jejich slitiny ostatní materiál, nástroje, oleje a mazadla, pracovní oděvy, obalový materiál, náhradní díly, reklamní předměty), kancelářské potřeby a ochranné pomůcky, Spotřeba energie je tvořena zejména spotřebou elektrické energie a poté náklady na plyn a vodu.
 - **Služby** - V této položce jsou zahrnuty náklady na služby. Účtuje se zde o výrobní kooperaci, nákladech na leasing, přepravné, nájemné, reklamu a propagaci a náklady na cestovné a občerstvení, externí opravy budov, strojů a zařízení. Zahrnout sem lze i služby nemateriálové povahy (náklady na technické poradenství či náklady na služby v oblasti vývoje, audit, daňové poradenství, právní služby a náklady na školení).
- **Osobní náklady** - Mimo mzdové náklady na zaměstnance (mzdy a platy) sem společnost zahrnuje náklady na sociální a zdravotní pojištění a náklady sociální ve formě příspěvků na penzijní připojištění a na závodní stravování.

- **Daně a poplatky** - Patří sem daň z nemovitosti, daň silniční a ostatní daně a poplatky (udržovací poplatky patentové).
- **Odpisy DNM a DHM** - Do tohoto druhu nákladů společnost řadí odpisy dlouhodobého hmotného majetku (staveb, strojů a zařízení, osobních automobilů, hardwaru a drobného hmotného majetku) a nehmotného majetku (softwaru).
- **Zůstatková cena prodaného DM a materiálu** - zde společnost účtuje o prodaném dlouhodobém majetku a materiálu (jde o prodej kovového odpadu z výroby).
- **Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období** - Náplní této položky jsou opravné položky k pohledávkám, zásobám, nebo k dlouhodobému majetku. Účtuje se zde i o změně stavu rezerv, například na nevyčerpanou dovolenou nebo na rezervu garanční.
- **Ostatní provozní náklady** - Evidují se zde hlavně náklady jako manka a škody, dary, pojištění nebo i odpis pohledávek.
- **Náklady z finančního majetku** - Obsahem této položky jsou ztráty z realizovaných měnových a komoditních derivátů (forwardů).
- **Náklady z přecenění CP a derivátů** - Zahrnují náklady z přecenění výše uvedených derivátů k 31.12.
- **Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti** - Patří sem zejména opravné položky ke krátkodobému a dlouhodobému finančnímu majetku (podíly na dceřiných společnostech).
- **Nákladové úroky** - Obsahuje úroky z dlouhodobých a krátkodobých bankovních úvěrů.
- **Ostatní finanční náklady** - Společnost zde účtuje o kurzových ztrátách z nákupu, prodeje, přepočtu devizových účtů a valutových pokladen, o opravných položkách k finančnímu majetku a také o bankovních poplatcích.

6.1.1 Vertikální analýza

Vertikální analýza nákladů podle druhového členění nákladů (Tab. 6.) byla použita proto, aby bylo jasně a přehledně vidět, jak se po jednotlivých letech mění podíl jednotlivých nákladových druhů na celkových nákladech a společnosti si tak mohla udělat přehled o tom, které náklady tvoří největší část na celkových nákladech a mohla se zaměřit například na jejich snížení. Na počátku je nutné zdůraznit, že celá vertikální analýza nákladů z roku 2013 je významně ovlivněna opravnou položkou ve finanční oblasti, která zvýšila celko-

vou sumu nákladů a může se tak na první pohled zdát, že došlo ke snížení podílu nákladů, ale nemusí tomu tak být.

Tab. 6. Vertikální analýza nákladů společnosti v tis. Kč (vlastní zpracování)

Druh nákladů	2009	2010	2011	2012	2013
Náklady vynaložené na prodané zboží	5,08%	4,66%	5,75%	3,09%	2,48%
Výkonová spotřeba	57,22%	61,08%	60,49%	63,20%	52,40%
- Spotřeba materiálu a energie	48,05%	53,70%	54,24%	56,09%	44,90%
- Služby	9,18%	7,38%	6,24%	7,11%	7,50%
Osobní náklady	23,46%	18,92%	16,85%	17,51%	13,84%
- Mzdové náklady	17,55%	13,93%	12,39%	12,87%	10,19%
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5,42%	4,62%	4,15%	4,31%	3,40%
- Sociální náklady	0,49%	0,36%	0,30%	0,32%	0,26%
Daně a poplatky	0,03%	0,03%	0,02%	0,06%	0,06%
Odpisy DNM a DHM	5,64%	4,03%	3,54%	3,82%	2,70%
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	4,01%	9,67%	9,07%	8,78%	8,22%
- ZC prodaného DM	0,10%	0,00%	0,02%	0,01%	1,20%
- Prodaný materiál	3,92%	9,67%	9,05%	8,77%	7,03%
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	0,73%	-1,82%	0,30%	-0,43%	1,01%
Ostatní provozní náklady	0,54%	0,63%	0,29%	0,42%	0,31%
Náklady z finančního majetku	-	-	-	-	0,86%
Náklady z přecenění CP a derivátů	-	-	-	-	1,71%
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	-	-	-	-	13,47%
Nákladové úroky	0,17%	0,13%	0,16%	0,10%	0,28%
Ostatní finanční náklady	4,65%	2,66%	3,53%	3,45%	2,65%

Nákladová položka na **vynaložené prodané zboží** tvoří ve sledovaných letech podíl maximálně do 6%, přičemž nejvyšší hodnotu lze zaznamenat v roce 2011. Celý vývoj nákladů na prodané zboží kopíruje vývoj tržeb z prodeje zboží, které v roce 2011 byly nejvyšší a pohybovaly se mírně nad 30 000 tis Kč.

Procentuálně nejvýznamnějším nákladovou položkou je **výkonová spotřeba**. Jelikož společnosti XYZ, s. r. o. vyrábí své vlastní výrobky ve výrobě, spotřebovává velké množství materiálu a energie. Služby představují asi pětinu celkové hodnoty výkonové spotřeby. Až do roku 2012 měl vývoj podílu výkonové spotřeby rostoucí charakter, ale v posledním roce klesl na nejnižší hodnotu. Toto snížení však nereprezentuje snížení nákladů na spotřebovaný materiál, protože ty se podstatně nezměnily a zůstaly relativně stabilní, ale je zapříčiněno zvýšením celkových nákladů díky zmíněné opravné položce. Takže za nejnižší podíl lze považovat 57% z roku 2009, kdy poklesla poptávka a bylo tak vyráběno méně výrobků.

Další významným druhem nákladů jsou **osobní náklady**. Ve všech letech nepřekračují 25% na celkových nákladech. Snížení podílu osobních nákladů v roce 2013 má stejný důvod jako tomu bylo u výkonové spotřeby. Takže nelze tvrdit, že společnost XYZ, s. r. o. dokázala snížit své osobní náklady. Nejvýznamněji se zde projevují mzdové náklady, které na osobních nákladech tvoří asi tři čtvrtiny jejich celkové hodnoty. Mzdové náklady tvoří značnou část i na celkových nákladech a to průměrně asi 14%. Složka nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění je relativně stabilní položkou, která si ve všech letech drží stejný, docela nízký procentuální podíl.

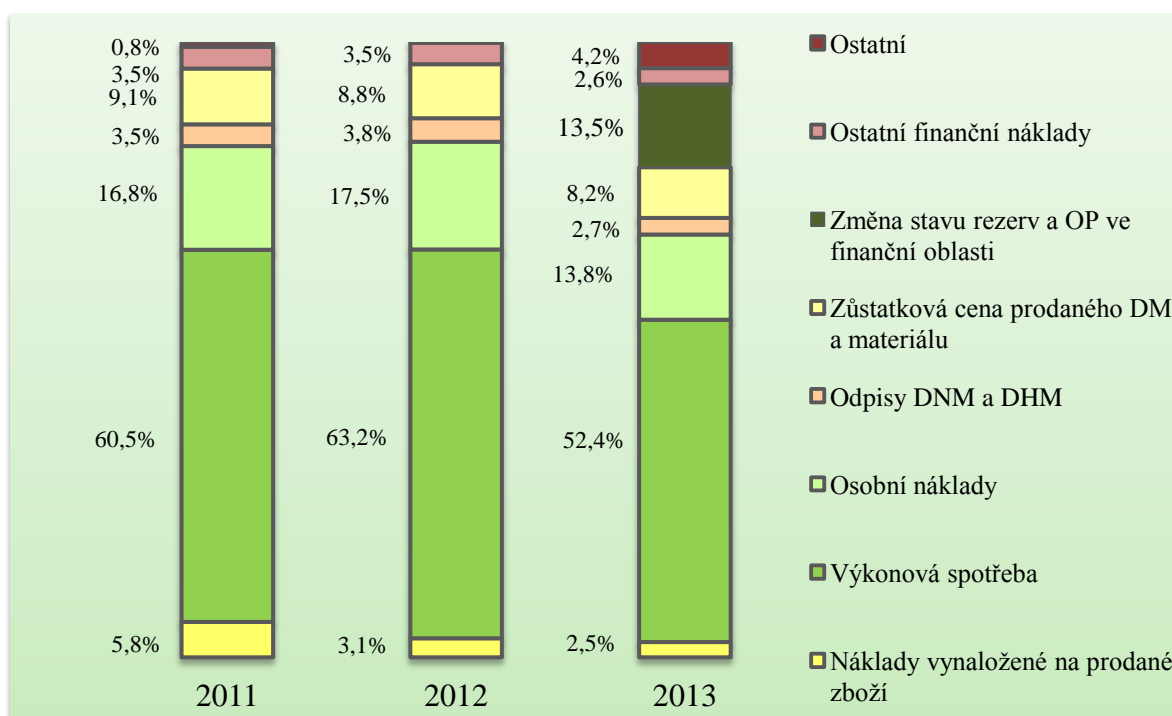
Daně a poplatky se pohybují v hodnotách do 1%. Je dobré, že tvoří tak nízký podíl na celkových nákladech, ale v posledních dvou letech se jejich podíl proti roku 2011 zvýšil o 0,04%. U položky **odpisů** můžeme jasně vidět, jak i růst celkové suma nákladů ovlivňuje podíl konkrétních položek. Z počátku v roce 2009 byl podíl odpisů téměř 6%, zatímco v roce 2013 vyšší celkové náklady a také konec odpisování některých nástrojů způsobil snížení jejich podílu na necelé 3%. **Zůstatková cena prodaného DM a materiálu** je pro společnost XYZ, s. r. o. důležitá zejména díky prodanému materiálu. Zůstatková cena prodaného DM tvoří minimum na této celé nákladové položce. Nejvyšší podíl, cca 10%, prodaného materiálu je vidět v roce 2010 a to díky světové ekonomické situaci, která nebyla v roce 2009 příznivá a společnost využila prodeje odpadů k získání finančních prostředků.

Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti jsou jedinou položkou, ve které lze zpozorovat i záporné hodnoty, které jsou vykazovány z důvodu rozpouštění opravných položek

zejména k zásobám v roce 2010 a 2012. Ostatní provozní náklady tvoří velkou část nákladů a pohybují se v rozmezí od 0,3% do 0,7%. **Náklady z finančního majetku a z přecenění CP a derivátů** lze evidovat pouze v roce 2013. Bylo tomu tak proto, že společnost začala řadit kurzové zisky a ztráty z derivátů do této položky, namísto dosavadního umístění v ostatních finančních nákladech a výnosech. Koncem roku 2013 došlo v důsledku intervence ČNB k oslabení koruny a tím k negativnímu dopadu z přecenění deviz k 31. 12. 2013. Ztráty vznikly také z důvodu dlouhodobého poklesu cen komodit na světových trzích. Díky vysokým celkovým nákladům je však jejich podíl docela nízký.

Mnohem podstatnější úlohu v roce 2013 sehrála položka **změna stavu rezerv a opravných položek v rámci finanční oblasti** a to něco přes 13%. Došlo k tvorbě opravných položek k finančním investicím a to v hodnotě téměř 89 000 tis. Kč. Podíl **nákladových úroků** se zvýšil z důvodu nového investičního úvěru v roce 2013. Od roku 2009 do 2012 podíl kolísal a nejvyšší hodnotu pak vykazovaly v roce 2013. Podíl **ostatních nákladů z finanční oblasti** byl nejvyšší v prvním sledovaném roce, avšak to odpovídá i nejnižší sumě celkových nákladů. Nejnižšího procenta i absolutní velikosti dosáhly hned rok poté.

Pro lepší představu je umístěn obrázek (Obr. 17.), který zachycuje strukturu procentuálně významných položek nákladů pro roky 2011 až 2013. Položka ostatní prezentuje nákladové druhy, které nepředstavovaly významný podíl na celkových nákladech.



Obr. 17. Struktura nákladů společnosti 2011 – 2013 (vlastní zpracování)

6.1.2 Horizontální analýza

Následující tabulka (Tab. 7.) již nezkoumá, jaký podíl tvoří náklady na celkových nákladech, ale zabývá se druhy nákladů z pohledu jejich meziročního vývoje. Dovoluje tak sledovat, jak se jednotlivé položky nákladů mezi roky změnila a společnost má tak přehled, ve kterém roce a o kolik procent dokázala náklady snížit, a ve kterém naopak došlo k jejich nárůstu.

Tab. 7. Horizontální analýza nákladů společnosti v tis. Kč (vlastní zpracování)

Druh nákladů	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2013/2012
Náklady vynaložené na prodané zboží	41,87%	41,69%	-45,98%	11,41%
Výkonová spotřeba	65,18%	13,67%	5,12%	15,18%
- Spotřeba materiálu a energie	72,96%	15,94%	4,04%	11,20%
- Služby	24,43%	-2,86%	14,49%	46,56%
Osobní náklady	24,79%	2,21%	4,57%	9,85%
- Mzdové náklady	22,83%	2,06%	4,53%	9,96%
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	32,04%	3,12%	4,48%	9,43%
- Sociální náklady	14,86%	-3,98%	7,30%	10,99%
Daně a poplatky	38,16%	1,90%	161,68%	49,29%
Odpisy DNM a DHM	10,74%	0,63%	8,75%	-2,00%
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	272,93%	7,61%	-2,64%	30,14%
- ZC prodaného DM	-100,00%	100,00%	-47,73%	17030,43%
- Prodaný materiál	282,04%	7,39%	-2,54%	11,33%
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-487,56%	118,69%	-244,67%	430,03%
Ostatní provozní náklady	81,15%	-47,98%	46,13%	4,09%
Náklady z finančního majetku	-	-	-	100,00%
Náklady z přecenění CP a derivátů	-	-	-	100,00%
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	-	-	-	100,00%
Nákladové úroky	12,83%	48,94%	-40,36%	303,69%
Ostatní finanční náklady	-11,44%	52,44%	-1,71%	6,52%

První analyzovaná položka – **náklady na prodané zboží**, do roku 2011 zaznamenávala stabilní přírůstek, a v roce 2012 se společnosti XYZ, s. r. o. podařilo skoro o polovinu náklady snížit. Snížení z části odpovídalo poklesu tržeb za zboží, ale tržby se nesnížily v takovém poměru jako náklady, což lze hodnotit velmi pozitivně.

Výkonová spotřeba zatím vykazuje v průběhu let rostoucí charakter, který byl nejvýraznější mezi prvními dvěma roky o přibližně 66% a který byl vyvolán také vyššími výkony společnosti v důsledku oživení trhu, které ale vykazovaly zvýšení větší. Pozdější růst výkonové spotřeby nebyl vyšší než 16%. Stejný průběh měli i náklady na energii a materiál, které dokonce z roku 2009 na 2010 vzrostly o téměř 73%. Jediné snížení nákladů v této oblasti lze vypočítat u služeb ve druhé dvojici srovnávaných let. Služby se ale naopak výrazně zvýšily v posledním roce, kdy došlo ke znovuoobnovení financování leasingu, většímu využívání výrobní kooperace a také ke zvýšeným nákladům spojených s účastí na veletrhu, na cestovné a právní služby a s novým logem společnosti.

Neustále se zvyšující nákladovou položkou jsou **osobní náklady**. Zvýšení bylo vyvoláno tím, že od roku 2009, kdy došlo z důvodu krize a snižujícím se počtu zakázek k propouštění zaměstnanců, až do posledního sledovaného roku se počet zaměstnanců společnosti neustále zvyšoval. Nejvýraznější změna proběhla v roce 2010, kdy počet vzrostl o 48 zaměstnanců, kteří byli znova přijati do společnosti, a v následujících letech se již osobní náklady zvyšují rovnoměrně. Jelikož dochází k neustálé valorizaci mezd, je také toto důvodem zvyšujících se osobních nákladů. V oblasti sociálních nákladů došlo ke snížení z roku 2011 na rok 2012, které bylo způsobeno nižšími příspěvky na stravování zaměstnanců, kteří méně využívali stravenky, zatímco příspěvky na penzijní připojištění rok od roku rostlo.

Daně a poplatky meziročně rostou, a to nejvíce v předposlední dvojici let, kde vzrostly o cca 162% hlavně kvůli vyšší hodnotě položky ostatní daně a poplatky (poplatků z přihlášek ochranných známek, které společnost z menší části časově rozlišila právě v roce 2012 a zbývající část je zaúčtována až v následujícím roce), a také díky zvyšující se dani z nemovitosti. **Odpisy DHM a DNM** v průběhu let rostly, a v poledním roce se snížily o 2%, a tento pokles je spojen s ukončením odepisování některých nástrojů.

Zůstatková cena DM a materiálu vykazovala vysoký nárůst v roce 2010 a to o něco málo přes 270% díky větší výrobě a tím i zvýšené produkci odpadu. Nejvyšší kladný přírůstek byl zaznamenán v roce 2013 a to o celých 17000% z důvodu prodeje DM, konkrétně CNC

stojů v rámci zpětného leasingu. Nárůst byl tak vysoký proto, že v roce 2012 dosahovala tato položka pouhých 46 tis. Kč, která se zvýšila na částku přes 7800 tis. Kč.

Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti jen dokazuje, že došlo v roce 2010 a 2012 k rozpouštění opravných položek, jak již bylo zmíněno ve vertikální analýze nákladů společnosti, přičemž k procentuálně nejvyššímu rozpouštění došlo meziročně v letech 2009 a 2010.

Ostatní provozní náklady ve druhém roce vzrostly v souvislosti s rostoucími výkony společnosti o 81%. V další dvojici let však poklesly o téměř 50%. Spolu s nimi poklesly i ostatní provozní výnosy, které však poklesly o skoro 70%. Proto by nebylo dobré snížení ostatních provozních nákladů hodnotit tak pozitivně, jako by se na první pohled mohlo zdát.

Náklady z finančního majetku a z přecenění CP a derivátů jsou sice vyšší v posledním roce o 100%, ale to z důvodu jejich nulové hodnoty v předchozích letech. Důležitější je **změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti**, kde je také zvýšení o 100%, ale tato změna souvisí s mnohem vyšší hodnotou, která se dokonce podle předchozí analýzy významně podílí na celkových nákladech.

Rostoucí **nákladové úroky** se snížily v roce 2012 o 40% a to zejména díky snížení dlouhodobých úvěrů od banky o přibližně 50%. V roce 2013 však opět vrostly o více jak 300% a to díky nárůstu dlouhodobých úvěrů a dlouhodobého využití kontokorentu na provozní financování. Vývoj **ostatních finančních nákladů** kolísá v souvislosti s vývojem devizových kurzů, přičemž významné zvýšení lze vidět z roku 2010 na 2011, kdy se společnosti XYZ, s. r. o. zvýšili tyto náklady z peněžního styku o cca 50%.

6.2 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Tato podkapitola se bude zabývat klasifikováním nákladů společnosti XYZ, s. r. o. z hlediska objemu prováděných výkonů, tedy členěním na náklady variabilní a fixní, která bude využita pro CVP analýzu, jinak analýzu bodu zvratu. Klasifikace byla provedena na základě konzultace se společností XYZ, s. r. o., protože vlastní členění neposkytla. Pro tabulky (Tab. 8. a 9.) byla položka Spotřeba materiálu a energie rozdělena na část spotřeby materiálu, které připadá 82% a část spotřeby energie, které byl přiřazen 18% podíl.

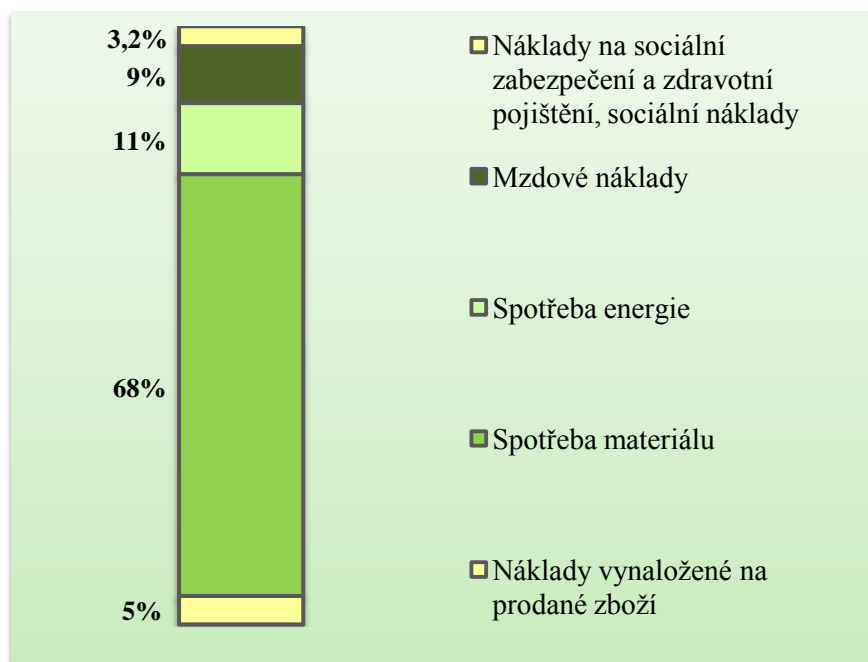
Tab. 8. Variabilní náklady společnosti 2010 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování)

Variabilní náklady	2010	2011	2012	2013	Podíl 2013
Náklady vynaložené na prodané zboží	18754	26573	14354	15992	5%
Výkonová spotřeba	213627	246427	257055	288468	
- Spotřeba materiálu	177194	205440	213736	237675	68%
- Spotřeba energie	29768	34513	35906	39928	11%
- Služby	6665	6475	7413	10864	3%
Osobní náklady	37289	38112	39852	43775	
- Mzdové náklady	27462	28029	29297	32214	9%
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	9115	9399	9820	10746	3%
- Sociální náklady	712	684	734	815	0,2%
Celkem	269670	311111	311261	348234	100%

V tabulce (Tab. 8.) je zobrazeno rozdělení variabilních nákladů. Je třeba si všimnout, že téměř celá část nákladů na prodané zboží (98%) je zařazena do variabilních nákladů. Stejně je tomu i u spotřeby materiálu. Zde jsou zařazeny náklady na spotřebovaný základní materiál, obaly, nástroje, nářadí a také náhradní díly. Spotřebu energie společnost XYZ, s. r. o. považuje za variabilní přibližně ze 75%, kdy se jedná o energii spotřebovanou ve výrobních halách a dílnách, která je spotřebována výrobními zařízeními. Další položkou, která je součástí výkonové spotřeby, jsou služby, u kterých má variabilní charakter hlavně výrobní kooperace, která z celkové částky služeb tvoří 22%.

Také osobní náklady jsou nákladovým druhem, který je považován jak za náklad variabilní, tak za fixní. V rámci variabilních nákladů je zde zahrnuto 48%, které sem patří zejména díky mzdám, které náleží výrobním dělníkům a jim odpovídající části nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a stejně jsou rozděleny i příspěvky na penzijní připojištění a stravování.

V poledním sloupci je vyjádřen podíl jednotlivých položek na celkových variabilních nákladech za rok 2013, který je také graficky vyjádřen na následujícím obrázku (Obr. 18). Je zřejmé, že největší podíl má spotřeba materiálu a hned za ní následuje spotřeba energie. Poslední významnější podíl představují mzdové náklady s 9%.



Obr. 18. Struktura VN společnosti 2013 (vlastní zpracování)

Tab. 9. Fixní náklady společnosti 2010 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování)

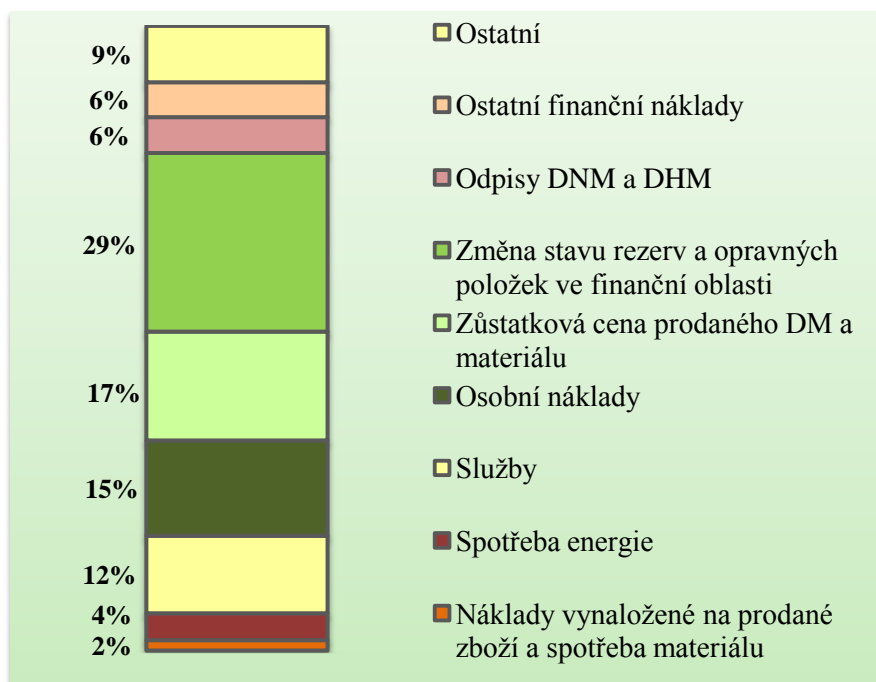
Fixní náklady	2010	2011	2012	2013	Podíl 2013
Náklady vynaložené na prodané zboží	383	542	293	326	0,1%
Výkonová spotřeba	37170	38653	42614	56679	
- Spotřeba materiálu	3616	4193	4362	4851	2%
- Spotřeba energie	9923	11504	11969	13309	4%
- Služby	23632	22956	26283	38520	12%
Osobní náklady	40397	41287	43172	47423	
- Mzdové náklady	29751	30364	31739	34899	11%
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	9874	10182	10639	11642	4%
- Sociální náklady	772	741	795	882	0,3%
Daně a poplatky	105	107	280	418	0,1%
Odpisy DNM a DHM	16564	16669	18128	17766	6%
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	39724	42746	41619	54164	17%
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-7476	1397	-2021	6670	2%
Ostatní provozní náklady	2605	1355	1980	2061	1%
Náklady z finančního majetku	-	-	-	5668	2%

Náklady z přecenění CP a derivátů	-	-	-	11288	4%
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	-	-	-	88738	29%
Nákladové úroky	519	773	461	1861	1%
Ostatní finanční náklady	10926	16656	16371	17438	6%
Celkem	140917	160186	162897	310501	100%

Veškeré ostatní náklady společnosti v tabulce (Tab. 9.) jsou považovány z hlediska objemu výroby za fixní. 2% podíl, jak z nákladů na prodané zboží, tak ze spotřeby materiálu se nemění s objemem výroby a fixní položkou jsou u spotřeby materiálu například vedlejší náklady související s jeho pořízením (doprava nebo clo). Energie spotřebovaná v rámci vytápění nebo osvětlení, která představuje asi 25% všech služeb, je fixního charakteru. Zbývá část služeb, jako ostraha ve společnosti, leasing, nájemné, reklama a propagace a nemateriálové služby (služby tlumočnicka nebo auditora), jsou náklady pevnými.

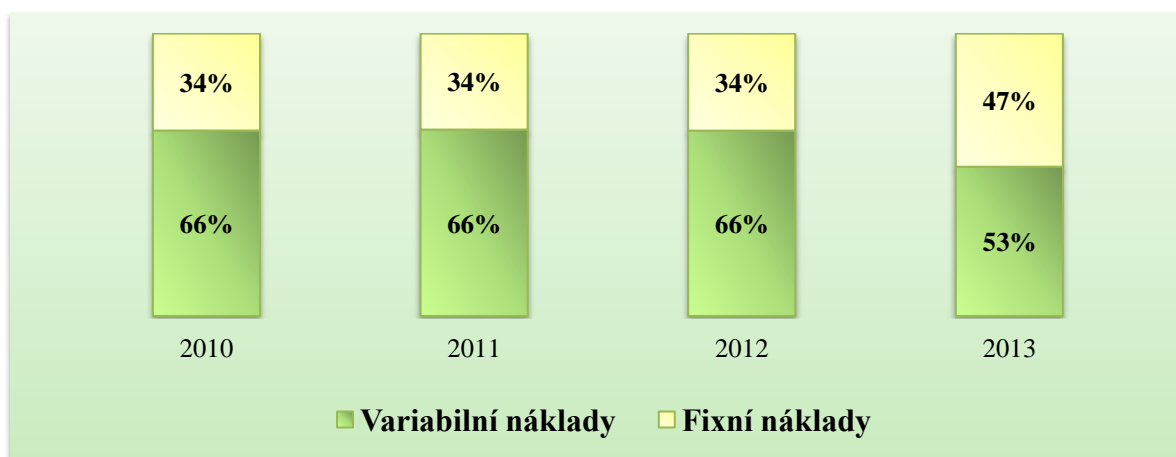
Zbývá, větší část osobních nákladů (52%) je nezávislá na vyráběném množství výrobků. Lze sem zahrnout mzdy řídicích pracovníků, pracovníků logistiky a expedice, dále mzdy těch, kteří pracují v administrativě, ve vývoji, ve správě a také pracovníků na úseku výroby, tedy mistrů či vedoucího výroby. Stejným procentem jsou rozděleny i ostatní položky v osobních nákladech. Všechny ostatní nákladové druhy, které společnost XYZ, s. r. o. vykazuje ve výkazu zisku a ztráty je fixního charakteru v plné výši.

Opět je pro lepší představu podílu jednotlivých fixních nákladů na celkových fixních nákladech zobrazen následující obrázek (Obr. 19.). Zde představuje nejvyšší podíl změna stavu opravných položek, která je ale vykazována pouze v tomto roce, a proto není vhodné ji zařadit ve struktuře fixních nákladů na první místo, protože by struktura mohla být pro další období zavádějící. Prvních několik míst tak zaujímají ZC prodaného DM a materiálu, osobní náklady a náklady na služby. Následovala by položka ostatní, ale zde jsou zařazeny ostatní nákladové položky, které nedosahovaly významných hodnot. Odpisy a ostatní finanční náklady mají srovnatelný, 6% podíl a na posledních místech se nachází spotřeba energie se 2 % a náklady na prodané zboží a spotřebu materiálu.

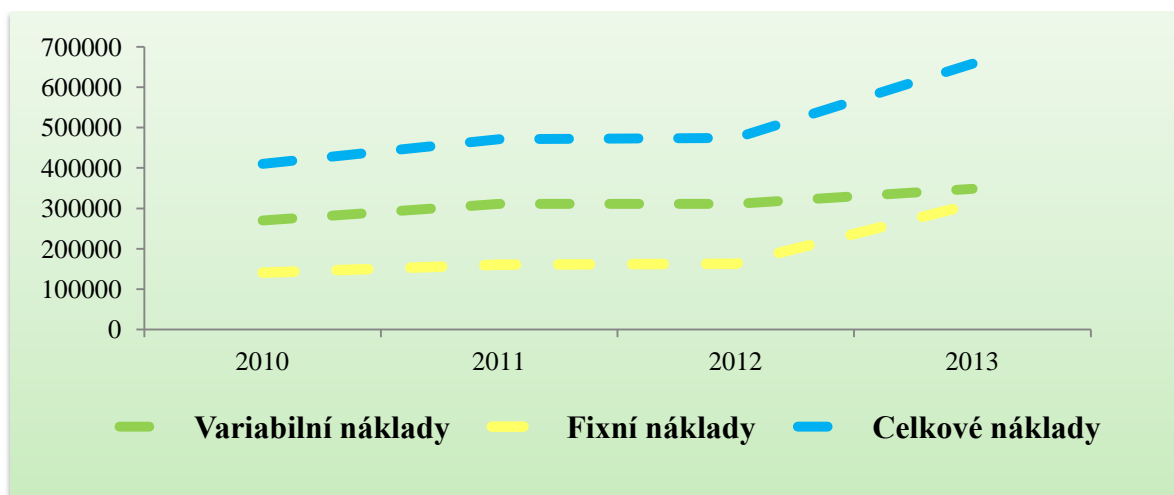


Obr. 19. Struktura FN společnosti 2013 (vlastní zpracování)

Jak se oba druhy nákladů, variabilní i fixní, podílí na celkových nákladech, a jaký je vývoj jejich výše zobrazují následující obrázky. Z obrázku (Obr. 20.) je zřejmé, že jsou podíly od roku 2010 až do roku 2012 stejné, tedy 66% patří nákladům variabilním a zbylý 34% podíl představují fixní náklady. Avšak v roce 2013 se podíly poněkud změnila a to díky položce změně opravných položek ve finanční oblasti, která tak zapříčinila zvýšení podílu fixních nákladů na rozdíl od předcházejících let o 13% a s tím související pokles podílu nákladů variabilních. I přes to, že podíly jsou v prvních 3 letech stejné, absolutní hodnoty nákladů jsou rostoucí (Obr. 21.). Variabilní náklady rostou mírně, zatímco fixní náklady rostly mírně jen do roku 2012 a v posledním roce výrazně vzrostly o přibližně 140 000 tis. Kč.



Obr. 20. Podíl VN a FN na celkových nákladech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)



Obr. 21. VN, FN a celkové náklady 2010 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování)

6.2.1 Analýza bodu zvratu

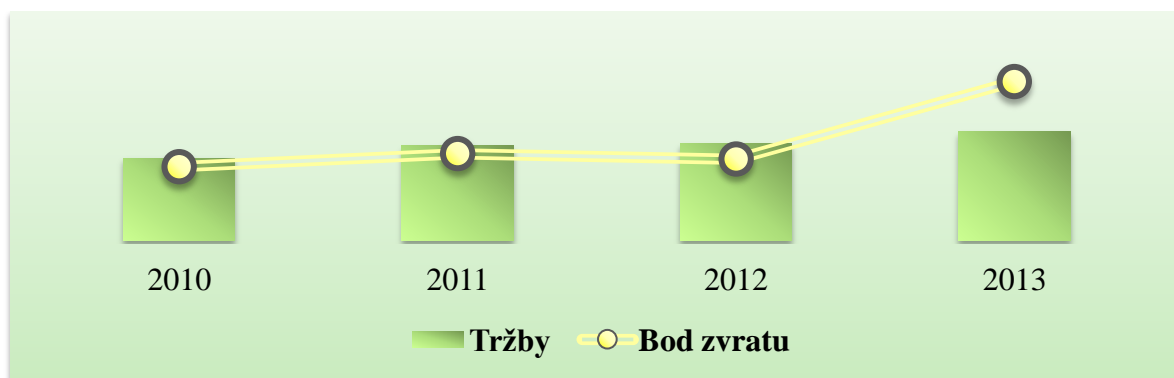
Po rozdělení nákladů na variabilní a fixní je nyní možné provést analýzu bodu zvratu (Tab. 10), která právě vychází z tohoto členění nákladů. Jako první je třeba zjistit si z předchozí kapitoly hodnoty nákladů, jak variabilních tak fixních v jednotlivých letech a zjistit si také výši tržeb. Pokud máme tyto potřebné informace zjištěny, je možné vypočítat bod zvratu. Jak bylo v teoretické části uvedeno, bod zvratu se počítá zvlášť pro homogenní a zvlášť pro různorodou produkci. Společnost XYZ, s. r. o. produkuje široké množství heterogenních výrobků, a proto je v analýze použit globální vzorec, který místo jednotkového příspěvku na úhradu ve jmenovateli používá haléřový ukazatel, vyjadřující podíl nákladů na jednu korunu produkce. Výsledné hodnoty společnosti XYZ, s. r. o. u haléřového ukazatele se pohybují na přibližně stejné úrovni 0,6, což znamená, že z jedné koruny produkce je přibližně 0,6 koruny variabilních nákladů.

Nyní už zbývá pouze dopočítat objem výroby v peněžních jednotkách, při kterém společnost XYZ, s. r. o. nedosahuje v jednotlivých letech ani zisk, ani ztrátu. Výsledné hodnoty jsou kolísající, přičemž nejnižší objem výroby vyšel v roce 2010 a nejvyšší v posledním roce 2013. Pro kontrolu je v tabulce uveden také celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, kde jeho porovnáním s FN lze ověřit, zda společnost přispěla na úhradu FN a zisku, tedy byla zisková, či nikoliv a dosahovala tak ztráty. Podle uvedeného VH před zdaněním je vidět, že byl bod zvratu vypočten správně a společnost XYZ, s. r. o. tak nedokázala uhradit ani své FN v roce 2013, ve kterém byly výrazně navýšeny.

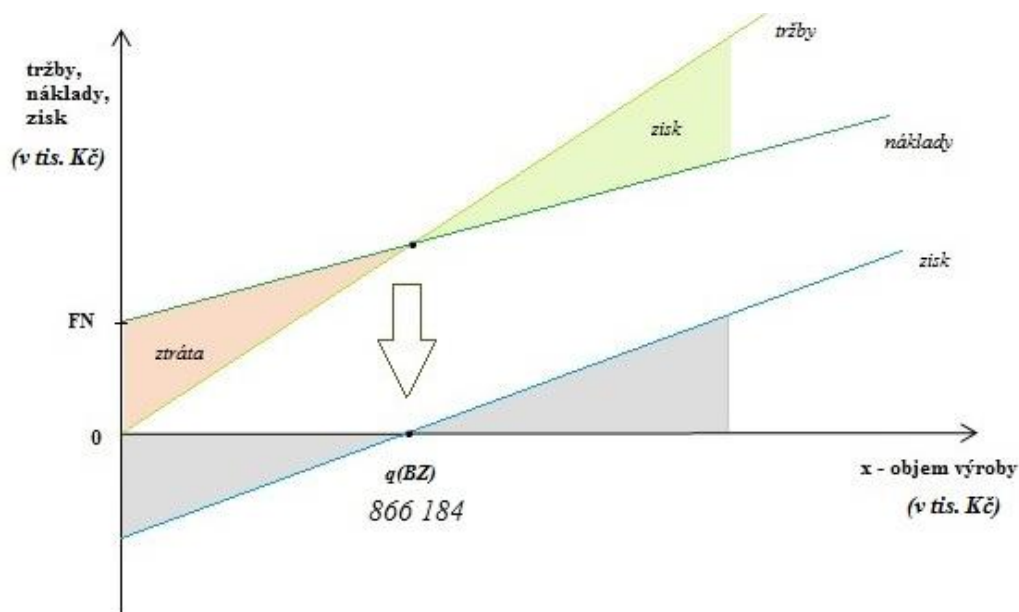
Tab. 10. Analýza bodu zvratu 2010 – 2013 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	Symbol	Výpočet	2010	2011	2012	2013
Tržby za vlastní výroby a služby			348760	398728	420558	467673
Tržby z prodeje zboží	-	-	22178	30138	23510	20496
Tržby z prodaného DM a materiálu			40818	44016	42422	54649
Tržby celkem	T	-	411756	472882	486490	542818
Variabilní náklady	VN	-	269670	311111	311261	348234
Haléřový ukazatel	H	$\frac{VN}{T}$	0,65	0,66	0,64	0,64
Fixní náklady	FN	-	140917	160186	162897	310501
Bod zvratu	Q(BZ)	$\frac{FN}{(1 - h)}$	408369	468249	452253	866184
Celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku	Ú	T - VN	142086	161771	175229	194584
FN vs. Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku			FN < Ú Zisk	FN < Ú Zisk	FN < Ú Zisk	FN > Ú Ztráta
VH před zdaněním	EBT	-	25379	25379	21613	-87426

Podle předchozí tabulky je zhotoven následující obrázek (Obr. 22.), na které je názorně vyobrazen objem produkce v peněžních jednotkách (tržby), které společnost XYZ, s. r. o. dosáhla a vedle ní je ze spojnicového grafu vidět, jaký objem produkce měla vyrobit, aby dosáhla bodu zvratu. V prvních 3 letech bylo tohoto bodu dosaženo a společnost tak vytvářela zisk, zatímco v posledním roce dosahovala skutečná realizovaná produkce o dost nižší úrovně, než aby dosáhla bodu zvratu.



Obr. 22. Vývoj tržeb a bodu zvratu v tis. Kč (vlastní zpracování)



Obr. 23. Grafické zpracování bodu zvrata za rok 2013 (vlastní zpracování)

Na obrázku (Obr. 23.) je pro ukázkou zobrazeno množství produkce v peněžních jednotkách, které společnost XYZ, s. r. o. měla minimálně dosáhnout, aby nevykazovala ani zisk, ani ztrátu. To se jí bohužel nepodařilo a její produkce se nacházela na vodorovné ose nalevo od bodu zvrata a její výsledek hospodaření byl záporný. Aby společnost vyrovnala své náklady, tržby a dosáhla tedy bodu zvrata, musela by své tržby navýšit. Potřebný nárůst je vypočítán v následující tabulce (Tab. 11.). V prvních 3 letech je jasně vidět vyšší hodnoty tržeb, než hodnoty bodu zvrata a není tak navýšení potřeba. V posledním roce 2013 by společnost XYZ, s. r. o. musela své tržby navýšit o téměř 60% a to jen tehdy, pokud by chtěla dosáhnout nulového zisku. Pokud by společnost měla za cíl dosáhnout alespoň úrovně zisku, jakého dosáhla v předchozím roce 2012, musela by své tržby zvýšit ještě o něco více, a to celkově o 63,6%.

Tab. 11. Potřebný nárůst tržeb k dosažení BZ a zisku v tis. Kč (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013
Tržby	411756	472882	486490	542818
Bod zvrata	408369	468249	452253	866184
Rozdíl	3387	4633	34237	323366
Potřebný nárůst tržeb	-	-	-	+ 59,57%
Potřebný nárůst tržeb pro dosažení úrovně zisku 2012	-	-	-	+ 63,55%

7 ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Na základě rozdělení nákladů v předchozí kapitole je nyní možné analyzovat současný stav řízení těchto nákladů ve společnosti XYZ, s. r. o., protože právě toto rozčlenění je jedním z předpokladů pro jejich řízení. Ve společnostech jsou náklady řízeny prostřednictvím jejich plánování, rozpočtování a kalkulací.

7.1 Současný stav řízení nákladů ve společnosti XYZ, s. r. o.

Stejně jako většina dnešních velkých společností, se i společnost XYZ, s. r. o. snaží své náklady usměrňovat a využívá k tomu všechny známé nástroje řízení nákladů.

Společnost zpracovává střednědobý finanční plán, který je stanoven na 3 roky a jehož hlavní součástí je plán materiálové spotřeby, vycházející z plánu výroby a tržeb, který je sestavován samostatně pro jednotlivé typy výrob, protože ty se liší v podílu materiálové náročnosti. Vedle plánu materiálové spotřeby a plánu tržeb je následně sestavován i plán investic, do kterých společnost chystá v dalších obdobích vložit své prostředky, plán leasingů a ostatních nákladů ve druhovém členění. Sestavovány jsou také plány, které poskytují informace o počtu pracovníků a osobních nákladech, jak řídicích tak i technologických, a jeho předpokládaném vývoji na každém z úseků společnosti v každém měsíci daného období. Celkově jsou plány rozpracovány na jednotlivé měsíce a jejich plnění se také měsíčně vyhodnocuje a přijímají se případná opatření v oblasti výroby, obchodu a cen. Tato snaha se jí vyplácí, protože za dobu, kdy této oblasti věnuje pozornost, získala zkušenosti a tak se jí daří oscilovat kolem plánovaných hodnot s odchylkou 1%.

Další oblastí jak společnost řídí své náklady je rozpočetnictví, v rámci kterého jsou rozpočty sestavovány na základě plánů a každé středisko si podle těchto plánů sleduje právě své rozpočty a má tak nad svými náklady kontrolu. Tato práce se však věnuje poslednímu nástroji řízení nákladů – kalkulacím, a proto nebude problematika plánování a rozpočetnictví dále rozebírána.

7.1.1 Kalkulační systém

Ve společnosti XYZ, s. r. o. je kalkulace nákladů věnována stejná pozornost jako rozpočtům a plánování, protože si je společnost vědoma, jak důležitá pro ni oblast nákladů je. V následujících odstavcích bude popsán systém, jakým jsou kalkulace sestavovány a sledovány.

Společnosti XYZ, s. r. o. využívá předběžných kalkulací. Konkrétně se jedná o kalkulace plánové, tedy takové, které kalkulují s náklady plánovanými, nikoli skutečnými. Tyto náklady získávají z různých druhů plánů, které společnost sestavuje před začátkem daného období. Ze strany společnosti je snaha, mít tyto kalkulace připraveny na začátku roku, ale ne vždy je to splněno z důvodu vysoké náročnosti a časové tísně, která nastává ve většině společností před koncem a na začátku každého roku.

Postup, jak jsou kalkulace řešeny ve společnosti XYZ, s. r. o., je shrnut v následujících pár odřázkách:

- V první fázi se na základě údajů z plánu spočítají hodinové sazby a celkové plánované náklady.
- Takto jsou na začátku roku oceněny veškeré výrobky a je posuzováno, který výrobek je ziskový, a který naopak ztrátový.
- Je-li výrobek ztrátový, nebo nedosahuje požadované marže, snaží se společnost najít možnou příčinu v oblasti ceny materiálu, použité technologie či v obchodní oblasti a na základě toho se následně rozhoduje, jestli výrobek má na trhu šanci, nebo je-li jeho výroba za jiných podmínek nemožná.
- V průběhu roku jsou prováděny přibližně tři výhledy hospodaření. V rámci toho je prováděna kontrola kalkulací. Nejedná se však o celkové překalkulování, ale je zaměřeno zejména na zaznamenávání větších výkyvů, které se následně snaží řešit. Jedná se o situace, kdy je například rozšířeno pracoviště o nový stroj, nebo mění-li se organizace práce, která vede ke změně režimů práce. Tyto změny mohou totiž výrazně ovlivnit kalkulace stanovené na začátku roku a včasné nepřizpůsobení se jim by mohlo vést k mnohem větším odchylkám na konci roku.
- Konec roku je z hlediska kalkulací významný. V tomto období jsou sestaveny finální, výsledné kalkulace, na základě skutečných nákladových hodnot za příslušné účetní období, na které navazuje následné přecenění výrobků a polotovarů nedokončené výroby skutečnými hodnotami. Při tomto procesu tak vzniká rozdíl, který je ale v posledních letech velmi malý.

7.1.2 Kalkulační vzorec

Společnost XYZ, s. r. o. používá kalkulační vzorec (Tab. 12.), podobný typovému kalkulačnímu vzorci, který byl zobrazen v teoretické části této práce, ale je rozšířen společností

o položky, které využívají rozdělení nákladů na variabilní a fixní, které v typovém vzorci v takové struktuře nenajdeme.

Tab. 12. Kalkulační vzorec společnosti XYZ, s. r. o.
(Interní materiály)

Položka kalkulačního vzorce
- <i>Přímý výrobní materiál</i>
*Celkové přímé materiálové náklady
**Materiálové náklady variabilní
- <i>Výrobní mzdové náklady variabilní</i>
- <i>Ostatní výrobní náklady variabilní</i>
**Výrobní náklady variabilní
***Výrobní náklady variabilní
- <i>Přímé výrobní fixní náklady</i>
Přímé výrobní náklady
- <i>Režijní náklady hlavních nákladových míst</i>
Nepřímé výrobní náklady
- <i>Fixní materiálové režijní náklady</i>
- <i>Ostatní výrobní režijní náklady fixní</i>
***Výrobní náklady fixní
****Výrobní náklady
- <i>Náklady na odbyt</i>
- <i>Náklady na správu</i>
*****Celkové náklady

Někdy je obtížné určit, jaké náklady společnosti zahrnují do jednotlivých položek jejich kalkulačních vzorců. Proto jsou níže popsány všechny položky a konkrétních příklady nákladů, které společnost XYZ, s. r. o. do daných položek zařazuje.

- **Materiálové náklady variabilní** – jsou tvořeny všemi přímými výrobními materiály.
 - **Přímý výrobní materiál** – do této položky patří z největší části spotřeba materiálu, která je sem zahrnuta v hodnotě, která je očištěna o cenu, kterou

společnost získá za prodej odpadu. Také sem spadají náklady na výrobní kooperaci.

- **Výrobní náklady variabilní** – jsou tvořeny součtem výrobních variabilních mzdových nákladů a ostatních variabilních výrobních nákladů.
 - **Výrobní mzdové náklady variabilní** – sem lze zařadit veškeré mzdové náklady, jak byly uvedeny v rozdělení variabilních nákladů, tedy jde o mzdy výrobních dělníků pracujících ve výrobě.
 - **Ostatní výrobní náklady variabilní** – pod tuto položku společnost XYZ, s. r. o. zahrnuje část spotřeby materiálu, jako spotřebu mazadel a ostatních materiálů, nástrojů a nářadí. Můžeme tady najít také náklady na spotřebu energie, a to energie přímo spojené s výrobními zařízeními.
- **Výrobní náklady fixní** – jsou součtem přímých a nepřímých výrobních nákladů, nákladů fixních materiálových režijních a ostatních výrobních režijních nákladů fixních. Tyto náklady jsou určovány procentem.
 - **Přímé výrobní fixní náklady** – tady jsou umístěny náklady na opravy a zbývající část nákladů na energii, ty které souvisí například s vytápěním a osvětlením. Procentem 33% z výrobních variabilních nákladů.
 - **Režijní náklady hlavních nákladových míst** – tato položka, kterou v běžném typovém kalkulačním vzorci vůbec nenajdeme, patří pod nepřímé výrobní náklady a je tvořena náklady na budovy. Těmito náklady jsou zejména odpisy těchto budov, náklady na pojištění, nájemné, úklid a ostra-hu. Ve vztahu k budovám sem patří také daň z nemovitosti a opravy budov. Procentem 7% z výrobních nákladů variabilních.
 - **Fixní materiálové režijní náklady** – jsou položkou mimo členění na přímé a nepřímé výrobní náklady fixní a obsahem této položky je materiálová režie a také podíl nákladů na materiálové hospodářství, jako mzdy skladníků, pracovníků logistiky, nákupu a náklady na sklady). Procentem 2,34% z materiálových nákladů variabilních.
 - **Ostatní výrobní režijní náklady fixní** – jsou další položkou zvyšující výrobní náklady fixní a zahrnují mzdy pracovníků pomocných výrob a řídicích pracovníků ve výrobě, tedy náklady související s pracovníky, kteří výrobu řídí. Malé procento zde patří i nákladům na telefony, cestovné a poté i odpisy kanceláří. Procentem 35% z výrobních nákladů variabilních.

- **Výrobní náklady** – jde o součtovou položku, která sčítá výrobní náklady variabilní a fixní.
- **Celkové náklady** – jsou výrobní náklady, ke kterým jsou ještě dále přičteny náklady na odbyt a správu. Jsou celkovými náklady na výrobek a jde o cenu výrobku bez zisku.
 - *Náklady na odbyt* – představují podíl všech nákladů, které se týkají obchodního oddělení na celkových výrobních nákladech. Společnost XYZ, s. r. o. si pro tyto potřeby zvolila procento, pomocí kterého si tyto náklady určují. Toto procento je 25% z výrobních nákladů.
 - *Náklady na správu* – Zde je postup stejný, jako u nákladů na odbyt, jen je podíl o 14% nižší, tedy zde náklady na správu tvoří 11% z výrobních nákladů.

Kalkulační vzorec společnosti XYZ, s. r. o. je daný koncernovou metodikou a je součástí ekonomického softwaru, který je využíván v rámci koncernu. Stejný kalkulační vzorec je ve společnosti používán od roku 2005, tedy již desátý rok. Jedná se o kalkulaci přírážkovou, která režijní náklady rozvrhuje na základě zvolených přírážek pomocí procent, a hovoříme tedy o kalkulaci plných nákladů. Díky tomu se dostáváme k další nevýhodě, kterou je zatěžování výrobků fixními, režijními náklady, které sami výrobky nevyvolávají, ale i přesto jsou jim v kalkulaci přiřazovány.

Vypovídací schopnost kalkulací je však celkově uspokojivá a splňuje požadavky společnosti. Výhodou je také srovnání, protože více než polovina výrobků je určena firmám ve skupině, které si tak díky shodnému kalkulačnímu vzorci a metodice mohou porovnávat ceny.

Jako příklad je v následující tabulce (Tab. 13) uvedena kalkulace výrobku společnosti XYZ, s. r. o. Konkrétně se jedná o výrobek z řady ručních hořáků – jednoduchý plazmový hořák. V posledním řádku kalkulace je tedy možné vidět cenu tohoto zvoleného typu hořáku, která vychází na 1,84 tis. Kč. Toto je cena, která v sobě nezahrnuje zisk, který výrobek má přinést, ale vychází pouze z nákladů, jejichž vznik sám výrobek vyvolal a které mu byly v rámci nepřímých nákladů přiřazeny.

Tab. 13. Příklad kalkulace (vlastní zpracování)

Položka kalkulačního vzorce	(v tis. Kč)
- <i>Přímý výrobní materiál</i>	- 0,47
*Celkové přímé materiálové náklady	0,47
**Materiálové náklady variabilní	0,47
- <i>Výrobní mzdové náklady variabilní</i>	- 0,13
- <i>Ostatní výrobní náklady variabilní</i>	- 0,17
**Výrobní náklady variabilní	0,3
***Výrobní náklady variabilní	0,77
- <i>Přímé výrobní fixní náklady</i>	- 0,25
Přímé výrobní náklady	0,25
- <i>Režijní náklady hlavních nákladových míst</i>	- 0,05
Nepřímé výrobní náklady	0,05
- <i>Fixní materiálové režijní náklady</i>	- 0,01
- <i>Ostatní výrobní režijní náklady fixní</i>	- 0,27
***Výrobní náklady fixní	0,58
****Výrobní náklady	1,35
- <i>Náklady na odbyt</i>	- 0,34
- <i>Náklady na správu</i>	- 0,15
*****Celkové náklady	1,84

SHRnutí A DOPORUČENí

Tato kapitola obsahuje souhrn informací o společnosti XYZ, s. r. o., které byly zjištěny na základě provedené analýzy v praktické části a možné návrhy a doporučení k nedostatkům, které z analýz vyplynuly.

Celkově lze situaci ve společnosti na základě zjištěných skutečností hodnotit velmi kladně. Podle analýzy základních ukazatelů se společnosti daří hospodařit uspokojivě. Jediné záporné výsledky hospodaření vykazovala v roce 2009 z důvodu světové finanční krize a poté v posledním sledovaném roce 2013 a to díky vysoké ztrátě ve finanční oblasti. V oblasti provozní se společnosti i přes nižší hodnotu v roce 2013 dařilo dosáhnout vyšších výnosů než nákladů s výjimkou roku 2008. Výborných výsledků se dočkala i v oblasti tržeb, kdy se je společnosti v roce 2013 podařilo meziročně zvýšit o 11,2%, což předčilo i tržby plánované. Poté podle analýzy nákladů a jejich řízení bylo zjištěno:

- Na základě roztřídění nákladů z výkazů zisku a ztráty podle druhu, lze z hlediska podílů za nejvýznamnější položku považovat výkonovou spotřebu, hlavně díky materiálu a energii, která představuje až 60%. Hned za ní následují osobní náklady, které se díky rostoucímu počtu zaměstnanců a valorizaci mezd ve všech letech zvýšily a tvoří asi 20% celkových nákladů. Jejich podíl k výkonům má však pozitivní trend, který vzhledem k růstu produktivity práce klesá.
- Při členění nákladů na variabilní a fixní bylo třeba každou položku z druhového členění nákladů, nebo její část, rozdělit na tu, která má závislost s objemem výkonů a na tu, která je změnami v objemu výroby neovlivněná. Společnost si své náklady, které si člení velmi podrobně tak, aby jí nejlépe sloužili pro její potřeby, třídí i podle hlediska objemu výroby. Protože by členění bylo hodně detailní, společnost tyto materiály neposkytla, ale po konzultaci byly roztříděny tak, aby odpovídaly skutečnosti. Z rozboru vyplynulo, že asi 34% tvoří variabilní náklady a zbylých 66% jsou náklady fixními a v roce 2013 se jejich podíl dokonce zvýšil. Největší z VN je spotřeba materiálu (68%) a u FN jsou na prvním místě, pokud vyčleníme opravné položky ve finanční oblasti a ZC prodaného majetku a materiálu (17%), osobní náklady s 15%.
- Z uvedeného členění byla zhotovena analýza bodu zvratu, která odhalila, že tržby společnosti byly skutečně nižší, než FN, nestačili je tak pokrýt a z toho důvodu byl rok 2013 ztrátový. V reakci na to bylo zjištěno, že tržby by měly být zvýšeny o

téměř 60%, aby nedosahovala společnost ztráty, a o cca 63%, aby dosáhla zisku z roku 2012.

- Analýzou současného způsobu, jakým jsou náklady řízeny, bylo potvrzeno, že společnost skutečně nákladům věnuje dostatek času a úsilí, protože kromě kalkulace, která patří k nejnámějším, využívá i ostatní nástroje, jakými jsou plány a rozpočty. Kalkulační vzorec společnosti je již nějakou dobu stejný a jeho největší nevýhodou je časová náročnost pro zpracování potřebných pokladů pro výpočet kalkulace výrobků a nepřesné přiřazování režijních nákladů.

Na základě shrnutí je společnosti XYZ, s. r. o. doporučeno:

- **Eliminace nákladů v oblasti spotřeby materiálu** – společnosti se tyto náklady zvyšují samozřejmě díky stále většímu objemu výkonů a odpovídají i průběhu tržeb. I tak by však bylo vhodné snažit se jejich podíl snížit, například zhodnocením dodavatelského systému, který by mohl odhalit, jestli neexistuje levnější dodavatel materiálu, který by zároveň zachoval minimálně stávající kvalitu dodávaných produktů, nebo využíváním množstevních slev. Další možností by taky mohla představovat nová, materiálově méně náročná konstrukce výrobků, u kterých by to bylo uskutečnitelné, která by ale nezměnila hodnotu vnímanou zákazníkem. Společnost XYZ, s. r. o. by také mohla omezit plýtvání materiálem, ale předpokládá se, že díky zavádění moderních postupů průmyslového inženýrství se tento druh plýtvání již snaží řešit.
- **Snížení fixních nákladů v oblasti osobních nákladů (personální opatření)** – vysoký počet zaměstnanců, kteří jsou zařazeni v oblasti technicko-hospodářské, představuje až 60% z jejich celkového počtu, který odpovídá nárůstu tržeb a které souvisí s celkovým posunem objemu tržeb a vývoje. Protože jsou ale považovány za pevné náklady, zvyšují tak fixní náklady společnosti. Snahou však je dosahovat co nejnižších fixních nákladů, a proto by bylo vhodné jejich výši v rámci možností společnosti snížit. Řešením by mohlo být provedení personálního průzkumu s následným zvážením, zda jsou všichni tito zaměstnanci opravdu nepostradatelní a jestli nejsou odměňováni neúměrně svému výkonu. Většinou se ale jedná o důležité pracovníky a snižování celkového počtu není nejvhodnějším řešením. Proto by společnost měla kontrolovat, jestli jsou činnosti vykonávány dostatečně efektivně, ne-

bo osobní fixní náklady lépe využívat v souvislosti s degesí FN, kdy by při vyšší produkci jednotkové FN byly nižší.

- **Snížení podílu fixních nákladů i v ostatních oblastech** – snižování podílu fixních nákladů není snadné, ale je třeba, a proto je jednou z možností zjištění, zda jsou opravdu všechny stroje a zařízení efektivně využívány a pokud by tomu bylo jinak, zvážit, jestli by nebylo lepší tato nevyužitá zařízení a kapacity prodat nebo pronajmout.
- **Zavedení analýzy bodu zvratu** – během posledních 20 let společnost vykazovala ztrátu pouze dvakrát v důsledku krize a vysokých finančních nákladů. Jelikož však většinou dosahovala provozního zisku, neshledávala potřebu zabývat se analýzou bodu zvratu. Vzhledem k dnešním stále více proměnlivým ekonomickým podmínkám by však bylo dobré zabývat se touto problematikou a analýzu bodu zvratu provádět.
- **Kratší doba fixace** – společnost po řadu let využívá měnové deriváty, hlavně forwardy, jako nástroj k zamezení ztrát při eurových a dolarových obchodech. V posledních dvou letech přistoupila také k zajištění cen materiálů formou komoditních forwardů. Do roku 2013 neevidovala ztráty z této oblasti, avšak opatření České národní banky vedly k oslabení koruny a k následným ztrátám. Také z důvodu současné situace, kdy je velmi obtížné dopředu určit, jak se budou kurzy světových měn vyvíjet, by bylo vhodné zkrátit dobu fixace deviz v rámci forwardových obchodů a eliminovat tak možné ztráty vzniklé z neočekávaných výkyvů, které by měli pro společnost negativní dopad.
- **Upravit výkazy pro manažerské potřeby** – toto doporučení se týká zejména položek ve finanční oblasti jako změny stavu rezerv a opravných položek, které nejsou pro manažery společnosti při jejich rozhodnutích významné a zkreslují jim celkový pohled na chod společnosti. V rámci možností by se podklady upravily o tyto položky a manažeři by na první pohled mohli jasně vidět, kde má společnost rezervy, které je potřeba řešit a kde se jí naopak daří dobře a usnadnily jim tak proces rozhodování. Současná situace je taková, že vedení společnosti provádí analýzu plnění provozního výsledku a pro tyto účely jsou náklady velmi podrobně sledovány a vyhodnocovány. Finanční a mimořádné záležitosti vysvětluje komentář ekonomického úseku a controllingu.

- **Úprava kalkulační metody** – kalkulační vzorec je hodně náročný na čas, ale jinak požadavky společnosti splňuje. Nevýhodou je však i zatěžování výrobků náklady, které sami nevyvolali a tak by se zde nabízela varianta použít jinou metodu kalkulace. Možností by byla kalkulace variabilních nákladů, tedy neabsorpční kalkulace, která by zbytečně výrobky nezatěžovala fixními náklady. Druhou variantou řešení nabízí také moderní metoda kalkulace. Pokud by společnost měla zájem a hlavně čas, mohla by se pokusit o zavedení kalkulace podle aktivit. Avšak její zavedení není jednoduché a je zpočátku velmi časově náročné. Výsledkem by však byla kalkulace, která by náklady jednotlivých kalkulačním jednicím přiřazovala velmi přesně a produkty by tak byly zatíženy jen náklady, které s nimi opravdu souvisí a mohla by být další konkurenční výhodou společnosti.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo vypracovat analýzu jedné ze základních veličin podniků, nákladů a jejich způsobu řízení ve společnosti XYZ, s. r. o. a ze získaných poznatků navrhnout doporučení ke zlepšení struktury nákladů a současné metody jejich řízení.

Základními podklady pro vypracování praktické části byla teoretická část, literární rešerše, která shrnula podstatné a dostupné informace zaměřující se na problematiku nákladů, jejich struktury, členění a metod řízení. Věnovala se také nástrojům řízení nákladů a to zejména kalkulaci, která je považována za nejvýznamnější a nejpoužívanější. V úvodu praktické části byla představena společnost XYZ, s. r. o., na kterou byla bakalářská práce zpracována, a která se zaměřuje na výrobu produktů a zdokonalených náhrad pro oblast svařování. Před samotnou analýzou nákladů byla zhodnocena současná situace ve společnosti podle analýzy silných a slabých stránek, hrozeb a příležitostí, vývoje jejich tržeb a výsledku hospodaření jak provozního, tak i finančního.

Podrobná analýza nákladů společnosti se zaměřila na jejich rozdělení podle jednotlivých nákladových druhů od roku 2009 do 2013 a odhalila, které položky tvoří nejvýznamnější část celkových nákladů a jak se mezi jednotlivými lety vyvíjely. Další členění, které bylo použito, bylo členění na variabilní a fixní náklady od roku 2010 do 2013, a v roce 2013 byla provedena i vertikální analýza těchto nákladů, aby bylo možné uvědomit si, které náklady představují největší podíl. Toto členění poskytlo také informace, podle kterých byla zpracovaná analýza bodu zvratu, který byl znázorněn i graficky. Z další části vyplynulo, zda je nutné navýšit tržby společnosti tak, aby dosáhla zisku, případně o kolik procent. Současná situace byla zhodnocena i v oblasti řízení nákladů z hlediska plánování, rozpočtnictví a kalkulace, u které byl analyzován kalkulační vzorec a princip jeho použití ve společnosti.

Všechny provedené analýzy poté posloužily jako podklad k závěrečným návrhům a doporučením, které byly společnosti předloženy jako možné varianty vedoucí ke zlepšení struktury nákladů a jejich řízení.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BRAGG, Steven M., c2012. *Cost accounting fundamentals: essential concepts and examples*. 3rd ed. Centennial, Colorado: Steven M. Bragg. 281 s. ISBN 978-0-9800699-9-0.

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

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

Interní materiály společnosti XYZ, s. r. o. za rok 2008 - 2013

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

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

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

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

SYNEK, Miloslav, 2003. *Manažerská ekonomika*. 3., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. 466 s. ISBN 80-247-0515-x.

SYNEK, Miloslav, 2006. *Podniková ekonomika*. 4., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck. 475 s. ISBN 80-7179-892-4.

ŠTOHL, Pavel, 2009. *Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost*. 10. upr. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko ing. Pavel Štohl. 131 s. ISBN 978-80-87237-13-7.

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

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

ŽŮRKOVÁ, Hana, 2007. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. 1. vyd. Praha: Grada. 135 s. ISBN 978-80-247-1844-6.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
ABC/M	Activity Based Costing and Management
b	Jednotkové variabilní náklady
CV	Celkové výnosy
CVP	Cost-Volume-Profit
FN	Celkové fixní náklady
h	Variabilní náklady na 1 Kč objemu výroby
KVK	Kritické využití výrobní kapacity
n	Jednotkové náklady
N	Celkové náklady
p	Cena za jeden výkon
PP	Procento přírážky
q	Objem výroby
q (BZ)	Množství výkonů v bodu zvratu
q (max)	Maximální kapacita výkonů
R_h	Hrubé rozpětí
RN	Režijní náklady
RP	Režijní přírážka
RZ	Rozvrhová základna
T	Tržby
u	Jednotkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku
U	Celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku
VN	Celkové variabilní náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Celkové variabilní náklady (Král, 2006, s. 76)</i>	22
<i>Obr. 2. Jednotkové variabilní náklady (Král, 2006, s. 76)</i>	22
<i>Obr. 3. Celkové fixní náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)</i>	23
<i>Obr. 4. Jednotkové fixní náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)</i>	23
<i>Obr. 5. Grafické znázornění bodu zvratu (Synek, 2003, s. 130)</i>	25
<i>Obr. 6. Krátkodobá nákladová funkce (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 35).....</i>	27
<i>Obr. 7. Dlouhodobá nákladová funkce (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 36).....</i>	27
<i>Obr. 8. Elektroda (interní materiály).....</i>	48
<i>Obr. 9. Tryska (interní materiály)</i>	48
<i>Obr. 10. Organizační struktura společnosti XYZ, s. r. o. (Interní materiály)</i>	50
<i>Obr. 11. Vývoj celkových výnosů a nákladů 2006 – 2013 (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Obr. 12. Vývoj EBT, Daně a EAT 2006 – 2013 (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Obr. 13. Vývoj provozního, finančního, mimořádného VH a VH za účetní období 2009 – 2013 (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Obr. 14. Vývoj průměrného přepočteného počtu zaměstnanců 2006 – 2013 včetně žen na MD (vlastní zpracování)</i>	55
<i>Obr. 15. Struktura zaměstnanců dle jednotlivých úseků 2013 (vlastní zpracování).....</i>	56
<i>Obr. 16. Struktura zaměstnanců podle vzdělání 2013 (vlastní zpracování)</i>	56
<i>Obr. 17. Struktura nákladů společnosti 2011 – 2013 (vlastní zpracování)</i>	62
<i>Obr. 18. Struktura VN společnosti 2013 (vlastní zpracování)</i>	67
<i>Obr. 19. Struktura FN společnosti 2013 (vlastní zpracování).....</i>	69
<i>Obr. 20. Podíl VN a FN na celkových nákladech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)</i>	69
<i>Obr. 21. VN, FN a celkové náklady 2010 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	70
<i>Obr. 22. Vývoj tržeb a bodu zvratu v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	71
<i>Obr. 23. Grafické zpracování bodu zvratu za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	72

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Typový kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59).....</i>	<i>35</i>
<i>Tab. 2. Retrogradní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59).....</i>	<i>36</i>
<i>Tab. 3. Tržby za vlastní výrobky a služby a jejich podíl a meziroční růst 2012 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování).....</i>	<i>54</i>
<i>Tab. 4. Obchodní marže 2012 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování).....</i>	<i>54</i>
<i>Tab. 5. Druhové členění nákladů společnosti v tis. Kč (vlastní zpracování).....</i>	<i>57</i>
<i>Tab. 6. Vertikální analýza nákladů společnosti v tis. Kč (vlastní zpracování).....</i>	<i>60</i>
<i>Tab. 7. Horizontální analýza nákladů společnosti v tis. Kč (vlastní zpracování).....</i>	<i>63</i>
<i>Tab. 8. Variabilní náklady společnosti 2010 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování).....</i>	<i>66</i>
<i>Tab. 9. Fixní náklady společnosti 2010 – 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování).....</i>	<i>67</i>
<i>Tab. 10. Analýza bodu zvratu 2010 – 2013 (vlastní zpracování).....</i>	<i>71</i>
<i>Tab. 11. Potřebný nárůst tržeb k dosažení BZ a zisku v tis. Kč (vlastní zpracování).....</i>	<i>72</i>
<i>Tab. 12. Kalkulační vzorec společnosti XYZ, s. r. o. (Interní materiály).....</i>	<i>75</i>
<i>Tab. 13. Příklad kalkulace (vlastní zpracování).....</i>	<i>78</i>