

# **Analýza nákladů a jejich řízení v controllingovém oddělení vybrané společnosti**

Lucie Řezníčková

---

Bakalářská práce  
2019



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2018/2019

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lucie Řezníčková**  
Osobní číslo: **M16175**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení v controllingovém oddělení vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

## Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

### I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši k tématu analýza nákladů a jejich řízení.

### II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Proveďte analýzu nákladů a kalkulaci výkonu controllingového oddělení vybrané společnosti.
- Zhodnoťte výsledky provedených analýz a výpočtů, navrhněte možnosti zlepšení.

## Závěr

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

Seznam odborné literatury:

**DRURY, Colin. Management and cost accounting. ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.**  
**KOCMANOVÁ, Alena. Ekonomické řízení podniku. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2013, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.**  
**LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.**  
**POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2008, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.**  
**SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Ludmila Kozubíková, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: **7. ledna 2019**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **14. května 2019**

Ve Zlíně dne 7. ledna 2019

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.  
*děkan*

Ing. Petr Novák, Ph.D.  
*ředitel ústavu*

## **PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

### **Prohlašuji, že**

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen přípouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### **Prohlašuji,**

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: .....

.....

podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů a kalkulací výkonu oddělení zákaznického týmu. První část této práce obsahuje rozbor literárních děl zaměřených na problematiku nákladů a jejich klasifikace. Poté se teoretická část zabývá druhy kalkulací a kalkulačními vzorci. V úvodu praktické části je nejprve představena celá společnost a poté oddělení zákaznického týmu. V této části jsou zpracovány hlavní cíle této bakalářské práce - analýza nákladů dle jednotlivých kategorií a kalkulace výkonu pro rok 2018. Dílčími cíli v této práci jsou analýzy a výpočty nutné pro zjištění cílů hlavních - výpočet hodinové sazby. Na závěr této práce jsou zhodnoceny nedostatky týkající se postupů či výpočtů, které byly zjištěny při zpracování praktické části.

Klíčová slova: analýza, náklady, kalkulace, úspory, členění nákladů

## **ABSTRACT**

This bachelor thesis deals with the cost analysis and the performance calculation of the customer team. The first part contains research of literature focused on the topic of costs and their classification. The practical part deals with types of calculations and calculation formulas. In the beginning of the practical part the company, and after that the customer department is introduced. This part deals with the main purposes of this thesis – the cost analysis in particular categories and the performance calculation for the year 2018. Partial purposes of this thesis are analyses and calculations that are necessary to achieve the main purpose – calculation of the hourly rate. The conclusion deals with the problems and flaws of methods and calculations that occurred during the working on the practical part.

Keywords: analysis, costs, calculations, savings, classification of costs

Na začátku své bakalářské práce bych ráda poděkovala paní Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D., za odborné rady a věnovaný čas při vedení této bakalářské práce.

Rovněž děkuji oddělení zákaznického týmu za poskytnuté informace a cenné rady.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>CÍLE A METODY</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>12</b>
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ .....	12
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	12
<b>2 NÁKLADY A POJETÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>13</b>
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
2.2 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ .....	14
2.3 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
<b>3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>16</b>
3.1 PODLE PŮVODU SPOTŘEBOVANÝCH VSTUPŮ.....	16
3.1.1 Prvotní náklady .....	16
3.1.2 Druhotné náklady .....	16
3.2 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	16
3.3 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.3.1 Podle výkonu.....	17
3.3.2 Podle útvaru .....	17
3.3.2.1 Náklady technologické .....	18
3.3.2.2 Náklady na obsluhu a řízení.....	18
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY .....	19
3.4.1 Fixní náklady.....	19
3.4.2 Variabilní náklady .....	20
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ.....	20
3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady.....	21
3.5.2 Utopené náklady.....	21
3.5.3 Oportunitní náklady .....	21
<b>4 KALKULACE NÁKLADŮ</b> .....	<b>22</b>
4.1 POJEM KALKULACE .....	22
4.2 TYPY KALKULACÍ.....	22
4.2.1 Předběžné kalkulace.....	23
4.2.1.1 Propočtová kalkulace.....	23
4.2.1.2 Operativní kalkulace .....	23
4.2.1.3 Plánovaná kalkulace .....	23
4.2.2 Výsledné kalkulace .....	24
4.3 KALKULAČNÍ VZORCE .....	24
4.3.1 Typový kalkulační vzorec .....	24
4.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec .....	25
4.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady .....	25

4.3.4	Dynamická kalkulace .....	26
<b>5</b>	<b>METODY ABSORPČNÍCH KALKULACÍ.....</b>	<b>27</b>
5.1	KALKULACE DĚLENÍM.....	27
5.2	KALKULACE PŘIRÁŽKOVÁ.....	28
<b>6</b>	<b>METODY NEABSORPČNÍCH KALKULACÍ.....</b>	<b>29</b>
6.1	KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ.....	29
<b>7</b>	<b>SHRnutí POZNATKŮ Z TEORETICKÉ ČÁSTI PRÁCE.....</b>	<b>30</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>31</b>
<b>8</b>	<b>PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>32</b>
8.1	POPIS SPOLEČNOSTI.....	32
8.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	32
8.3	PŮSOBENÍ SPOLEČNOSTI V ČR.....	33
8.4	CHARAKTERISTIKA ČINNOSTÍ.....	33
8.4.1	Charakteristika oddělu .....	33
8.5	SWOT ANALÝZA ZÁKAZNICKÉHO TÝMU VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	34
<b>9</b>	<b>KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....</b>	<b>36</b>
9.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	39
9.2	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	42
9.2.1	Podle výkonu.....	42
9.2.2	Podle útvaru .....	43
9.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA OBJEMU VÝROBY .....	43
<b>10</b>	<b>KALKULACE VÝKONU .....</b>	<b>44</b>
10.1	VÝŠE PLÁNOVANÝCH NÁKLADŮ PRO VÝPOČET HOD. SAZBY .....	44
10.2	KAPACITA HODIN .....	45
10.3	VÝPOČET HODINOVÉ SAZBY .....	46
10.4	EVIDENCE ODPRACOVANÝCH HODIN A KALKULACE VÝKONU .....	46
10.5	ÚSPORY V PODNIKU.....	48
10.6	ZHODNOCENÍ DOSAŽENÝCH VÝSLEDKŮ.....	49
<b>11</b>	<b>NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....</b>	<b>51</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>54</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>55</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>57</b>
	<b>SEZNAM OBRAZKŮ .....</b>	<b>59</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>60</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>61</b>



## ÚVOD

Mezi hlavní ukazatele každého podniku patří náklady, výnosy a především výsledky hospodaření. V dnešní době je důraz kladen především na optimalizaci a řízení nákladů, které se promítají do celkového zisku společnosti. Nedílnou součástí pracovní náplně zaměstnanců zákaznického týmu je především tvorba úspor. Proto hlavním cílem této práce bude srovnání nákladů vypočtených z kalkulace výkonu s vytvořenými úsporami.

Teoretická část bude věnována rozboru literárních děl zaměřených na náklady, jejich členění, kalkulace a kalkulační vzorce. Tato část bude sloužit jako podklad pro vypracování analýzy nákladů a kalkulace výkonu.

V praktické části bude nejprve představena celá společnost, poté analyzované oddělení zákaznického týmu. V úvodu této části bude zobrazena organizační struktura tohoto oddělení a ve zpracované SWOT analýze zhodnoceny jeho silné a slabé stránky a možné příležitosti a hrozby. Analýza nákladů bude zpracována za poslední tři roky a budou zde podrobněji rozebrány změny jednotlivých kategorií v letech 2016-2018. Analýza nákladů bude zpracována na základě literárních pramenů z teoretické části.

Druhá část praktické části bude věnována kalkulaci výkonu zaměstnanců. Podkladem pro tento výpočet bude zpracování kalkulace hodinové sazby a přehledu evidovaných hodin z interních materiálů. Tato část bude zaměřena především na tvorbu úspor, která je nedílnou součástí pracovní náplně zaměstnanců. Výsledkem této práce bude porovnání dosažených úspor v roce 2018 s náklady oddělení zjištěných z kalkulace výkonu.

Na závěr této práce budou zhodnoceny a navrženy možné změny týkající se analýzy nákladů a kalkulací, které byly odhaleny při vypracování praktické části.

## CÍLE A METODY

Bakalářská práce bude zpracována ve vybrané společnosti na oddělení zákaznického týmu, které se specializuje na projektovou činnost. Jednou z hlavních náplní práce zaměstnanců tohoto oddělení je tvorba úspor na probíhajících projektech.

Hlavním cílem této bakalářské práce je analýza nákladů a kalkulace výkonu pro rok 2018. Tyto cíle budou naplněny na základě analýzy interních dokumentů, které slouží jako podklad pro část výpočtů. Dílčími cíli v této práci je rozdělení nákladů dle jednotlivých kategorií v letech 2016-2018 a zhodnocení tvorby úspor na oddělení zákaznického týmu.

Pro zpracování hlavních a dílčích cílů je nejprve nutný rozbor literárních pramenů týkající se klasifikace nákladů a kalkulací. V první části bakalářské práce bude zpracována literární rešerše zaměřená na problematiku nákladů a kalkulace.

Na základě interních materiálů společnosti bude v úvodu praktické části zpracován obrazovou formou přehled organizační struktury a SWOT analýza zobrazující silné a slabé stránky oddělení, popřípadě příležitosti a hrozby. Pro rozdělení nákladů z hlediska objemu výkonů byla použita klasifikační analýza s využitím odborného odhadu kvalifikovaného pracovníka firmy.

Pro účel kalkulace výkonu, bude využitý přehled evidence hodin analyzovaného oddělení. Nedílnou součástí samotné kalkulace bude výpočet hodinové sazby, který bude proveden metodou dělení.

Kalkulace výkonu v roce 2018 bude porovnána s interními materiály tvorby úspor ve firmě. Na závěr této bakalářské práce budou zhodnoceny postupy a navrženy možné změny týkající se analýzy nákladů a především kalkulace výkonu.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 ÚČETNICTVÍ

Účetnictví je nedílnou součástí každého podniku. Jeho vznik datujeme již od starověku, kdy bylo využíváno zejména pro kontrolu církevních hospodářství. S nástupem průmyslové revoluce se potřeby vlastníků začaly postupně rozšiřovat a vzniklo tak manažerské účetnictví. Cílem dnešního účetnictví je poskytovat pravdivé informace externím i interním uživatelům o zdatnosti podniku. Účetnictví se v dnešní době člení na 2 základní druhy:

1. Finanční účetnictví
2. Manažerské účetnictví

(Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 7-8)

## 1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví je především pro externí uživatele – např. banky, finanční úřady, dodavatelé. Hlavními ukazateli v tomto účetnictví jsou aktiva, pasiva, náklady, výnosy a především výsledek hospodaření. Zabývá se podnikem kompletně, např. zda vykazuje zisk či ztrátu. Analyzuje a zpracovává účetní informace, které se v podniku odehrály v minulosti za určité časové období, nejčastěji 1 rok. Existují zde striktně stanovené dokumenty pro vykazování těchto ukazatelů – rozvaha, výkaz zisku a ztrát, přehled o peněžních tocích – cash flow a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto výkazy se uvádějí v měnových jednotkách. (Synek, 2011, s. 83-84)

## 1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví oproti finančnímu je nástrojem kontroly pro interní uživatele – vlastníky, manažery, kontrolory. Zabývá se podnikem jako celkem, ale taktéž jeho částmi – týmy, středisky. Podle potřeb a cílů podniku analyzuje jednotlivé výsledky, které jsou významné pro budoucí rozhodování – rozpočetnictví, kalkulace, oportunitní náklady. Pro vykazování těchto výsledků nejsou dokumenty striktně stanoveny a taktéž jednotky těchto ukazatelů mohou být různé. (Synek, 2011, s. 84)

## 2 NÁKLADY A POJETÍ NÁKLADŮ

Pojem náklad představuje jak ve finančním tak v manažerském účetnictví mnohdy odlišný význam. Uvádím proto definici dvou autorů.

### Manažerské pojetí nákladů

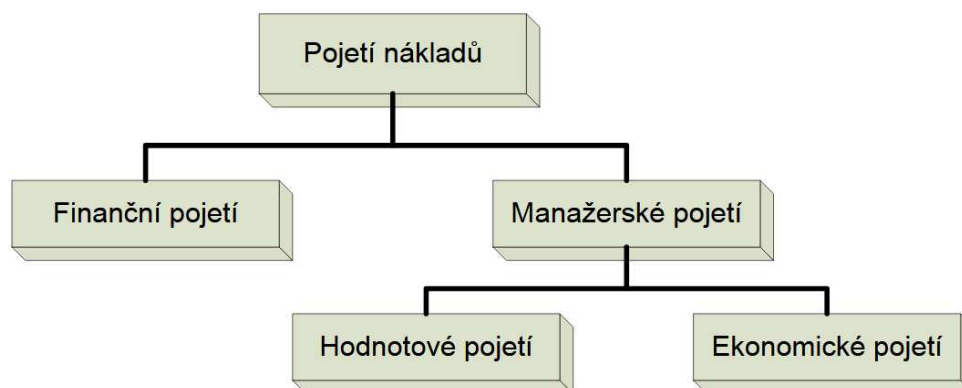
Podle Langa (2005, str. 7) „náklady jsou penězi oceněné množství výrobních faktorů, jakož i služby třetí straně a daně státu během zúčtovacího období, které slouží k vytvoření podnikových výkonů.“

### Finanční pojetí

Podle Krále (2018, str. 52) „ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (a to jiným způsobem, než je výběr kapitálu vlastníky).“

To co v manažerském účetnictví můžeme považovat za náklad, nemusí nutně představovat náklad v účetnictví finančním. Příkladem této skutečnosti bývá skupina oportunitních nákladů – např. ušlý nájem. V manažerském účetnictví představuje náklad, který mohl vzniknout, jestliže by podnikatel nevyužíval k podnikatelské činnosti vlastní prostory. Z hlediska finančního účetnictví tento náklad ve výkazu zisku a ztráty není, protože peníze nebyly skutečně vynaloženy. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 9-10)

Náklady lze dále členit do tří skupin. Finanční pojetí nákladů je pouze jedno, ovšem manažerské lze dále dělit na náklady hodnotové a ekonomické. Pojetí nákladů v těchto třech skupinách se liší především způsobem vyjádření a ocenění.



Obr. 1 Pojetí nákladů (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2014, s. 21)

## 2.1 Finanční pojetí nákladů

Kromě názvu finanční se často setkáváme i s pojmem pagatorní. Charakteristickým rysem pro tyto náklady je především peněžní ocenění a to ve skutečných (historických) pořizovacích cenách. Peníze, které jsou reálně investovány, se navrací v jejich plné výši. Jedná se o koloběh peněžních prostředků ve firmě. Příkladem mohou být například odpisy. Jestliže jsou peníze vynaloženy na koupi nového stroje, jejich plná výše je navracena následující roky odepisování. (Král, 2018, s. 68)

## 2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů se vyvinulo z potřeb pro běžné řízení a kontrolu procesů, které jsou uskutečňovány v současnosti. Cílem tohoto rozdělení je zobrazení spotřebovaných nákladů v současných cenách, nikoliv v cenách pořizovacích. Při porovnání s finančním účetnictvím můžeme tyto náklady nalézt ve stejné výši nebo vůbec. V manažerském účetnictví jsou tyto náklady často vykazovány ve výši jiné. Příkladem toho pojetí může být kalkulační nájemné odvozené z průměrného nájemného v dané lokalitě. (Král, 2018, s. 69)

## 2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Náklady v ekonomickém pojetí slouží jako přehled o aktuálně probíhajících procesech a jako podklad při výběru optimálních budoucích variant. Představují tedy hodnotu při ideálním využití, či hodnotu, která nebyla zrealizována v důsledku použití omezených zdrojů. Tyto náklady jsou manažerskému účetnictví vlastní. Ideálním příkladem jsou oportunitní náklady neboli náklady ušlé příležitosti. Například kalkulační nájemné jako reálný náklad ve finančním účetnictví nikdy nevznikl. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2014, s. 20)

Tab. 1 Charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů (Král, 2018, s. 72)

Pojetí nákladů	Finanční	Hodnotové	Ekonomické
Vztah k subsystému účetnictví	Finanční účetnictví	Nákladové účetnictví	Účetnictví pro rozhodování
Vztah k zobrazované realitě	Zobrazení transakce v čase uskutečnění	Zobrazení transakce v současnosti	Zobrazení transakce v porovnání s jinou alternativou
Vztah k vyjádření zisku	Podnik dosahuje zisku, jestliže jsou v daném období náklady nižší než výnosy	Podnik dosahuje zisku, jestliže jsou náklady vyjádřené v současných cenách nižší než výnosy	Podnik dosahuje zisku, jestliže jsou veškeré náklady (i náklady oportunitní) nižší než výnosy

### 3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

#### 3.1 Podle původu spotřebovaných vstupů

Členění na základě původu spotřebovaných vstupů přiřazuje náklady dle místa jejich vzniku.

##### 3.1.1 Prvotní náklady

Často označovány jako primární popř. jednoduché, vznikají spotřebou externě nakupovaných zdrojů. Členění zaznamenává hodnotu této spotřeby, která vzniká nákupem z vnějšího okolí. Příkladem mohou být náklady na materiál, popřípadě mzdy. (Lang, 2005, s. 52)

##### 3.1.2 Druhotné náklady

Taktéž sekundární náklady, jsou skupinou nákladů, která vzniká při využití zdrojů externích dodavatelů. Každý druhotný náklad vzniká ze skupiny nákladů primárních. Příkladem jsou náklady na energii. (Lang, 2005, s. 52)

#### 3.2 Druhovému členění nákladů

Druhovému členění nákladů se člení do jednotlivých skupin, pro které je charakteristické zařazení účtů podle účtové třídy 5. Je dostačující pro finanční účetnictví, nikoliv pro manažerské. Velkým nedostatkem tohoto členění je ne sumarizace nákladů podle činnosti podniku. Využívá se zejména pro analyzování, vyhodnocování a plánování nákladů. Tři základní vlastnosti těchto nákladů jsou: prvotní – zobrazení v okamžiku vstupu do podniku, exténní – vznik spotřebou externích zdrojů, jednoduché – nelze je podrobněji rozložit.

**Základní druhy tohoto členění (Lazar, 2012, s. 11):**

- Spotřeba materiálu, energií a externích služeb
- Odpisy (hmotného, nehmotného a investičního majetku)
- Osobní náklady (mzdy, platy, sociální náklady)
- Spotřeba použití externích prací a služeb
- Finanční náklady (úroky, poplatky)



### 3.3 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů, jak z názvu vyplývá, sleduje náklady podle účelu jejich vynaložení. Je typické pro účetnictví manažerské, ale taktéž slouží jako předloha pro finanční účetnictví. Podle struktury podniku a náročnosti výroby se náklady řadí do několika úrovní. Na rozdíl od druhového je účelové členění ideální pro hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových výkonů. Tyto náklady zařazujeme do dvou kategorií – podle výkonu a podle útvaru. (Lazar, 2012, s. 11)

#### 3.3.1 Podle výkonu

Kalkulační členění nákladů se zpravidla určuje na jeden produkt, práci nebo službu. Tuto jednotku označujeme jako kalkulační jednici, která se vykazuje v různých veličinách (litr, kus, metr). V souvislosti s kalkulací se můžeme setkat i s pojmem kalkulační množství, což je skupina kalkulačních jednic. Kalkulační členění nákladů dělíme na přímé a nepřímé.

- Přímé náklady souvisí s danou aktivitou a lze je přímo přiřadit. Analýza přímých nákladů se využívá především v souvislostech s rozhodováním, zda části výrobku nakupovat či vyrábět. Učebnicovým příkladem je párek v rohlíku. Přímými náklady zde jsou jednotlivé suroviny - párek, rohlík, kečup.
- Nepřímé náklady jak již z názvu vyplývá, nepřímo souvisí s danou aktivitou. Souvislost mezi aktivitou a nákladem neexistuje. Jedná se o náklady, které souvisí s procesem jako celkem, např. odpisy, energie. (Kocmanová, 2013, s. 119)

#### 3.3.2 Podle útvaru

Tato část nákladů se vztahuje k jednotlivým částem podniku (střediskům). Střediska fungují jako samostatné celky, u kterých se sledují náklady, výnosy a výsledky hospodaření. Třídění těchto nákladů odpovídá na otázku: „Kdo tyto náklady vyvolal, popřípadě kdo je za ně zodpovědný?“ Diverzifikace sledovaných veličin na jednotlivá střediska napomáhá k lepšímu řízení nákladů a tím i k snadnějšímu odstranění odchylek. Využití těchto nákladů v praxi je typické pro střední či velké podniky, kde můžeme nalézt rozvětvenou organizační strukturu. Z důvodu velkého množství informací, je rozklíčování nákladů na jednotlivá střediska nezbytné. Členění těchto nákladů je následující: (Kožená, 2007, s. 63)

### 3.3.2.1 Náklady technologické

První skupina nákladů souvisí s celkovým procesem výroby. Jsou zde zahrnuty náklady, které vznikly v důsledku použití technologie či procesy související s ní. Příkladem těchto nákladů mohou být například mzdy dělníka, který využívá technologii při výrobě, spotřeba materiálu či spotřebované energie ve výrobě. (Popesko, Jirčíková, Škodáková 2008, s. 22-23)

### 3.3.2.2 Náklady na obsluhu a řízení

Druhou skupinou jsou náklady na obsluhu a řízení, které jsou vyvolány doprovodnými procesy výroby. Netýkají se konkrétně výrobního procesu, ale bez nich by podnik nemohl fungovat. Příkladem těchto nákladů mohou být například mzdy manažerů, nájem kanceláří nebo energie. Další dělení těchto nákladů je na jednicové a režijní. (Kocmanová, 2013, s. 119)

**Jednicové náklady** - již z názvu můžeme vyvodit, že jednicové náklady se používají v souvislosti s vyčíslením určité práce, výrobku či služby - kalkulační jednice. Stanovují se pomocí spotřeby. Z pravidla se dělí do 3 částí:

1. Materiál - část zahrnuje veškeré suroviny, které vstoupily do výrobního procesu. Je evidován v podkladech pro výrobu, např. výkresy či soupisy. V rozvaze ho můžeme nalézt v oblasti aktiv.
2. Mzdové výrobní náklady - část nákladů, která příčinně souvisí s výrobním procesem produktu. Měl by zde existovat vztah mezi výrobou daného produktu a časem, který byl na výrobu spotřebován, např. mzdy na jednotlivých stanovištích výroby.
3. Zvláštní jednicové náklady – náklady, které jsou součástí určitého typu nebo druhu výrobku. Příkladem mohou být patenty související s vývojem nového typu výrobku. (Lang, 2005, s. 42)

**Režijní náklady** – skupina nákladů, která přímo nesouvisí s procesem výroby. Tyto náklady se týkají činností, které zahrnují rozsáhlé spektrum aktivit. Jestliže jsou náklady přiřazeny jednotlivým činnostem, např. správa, odbyt, materiál, lze je vypočítat pomocí přírážkové sazby. Vyčíslení na jednici není přímé a provádí se pomocí rozvrhové základny. Rozvrhovou základnu lze vypočítat například pro materiál tímto způsobem:

$$\frac{\text{Materiál.režijní náklady}}{\text{výrobní materiál}} = \% \text{ přirážka materiál. nákladů} \quad (1)$$

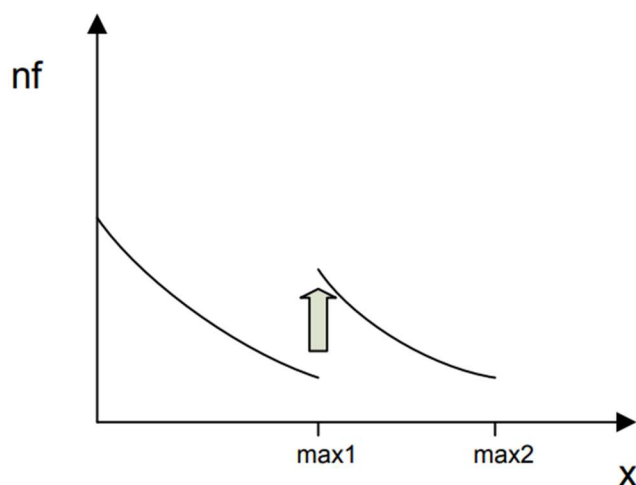
Tento postup počítá s rovnoměrných rozložením nákladů, a proto se může často lišit od nákladů skutečných. V rámci nákladového účetnictví je ovšem tento nedostatek zohledněn. (Lang, 2005, s. 43)

### 3.4 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby

Celkové náklady tvoří náklady fixní a variabilní. Dělení těchto nákladů je v závislosti na změnách objemu výroby. Dokážeme tedy dopředu určit, které náklady se budou v budoucích obdobích pravidelně vyskytovat.

#### 3.4.1 Fixní náklady

Nejsou závislé na změnách objemu výroby. Cílem fixních nákladů je zajistit bezproblémový chod celého podniku. Zpravidla jsou to náklady, které se v podniku vyskytují pravidelně každé období, např. nájemné či odpisy. V některých případech se tyto náklady mohou oproti předešlému období měnit. Tato situace souvisí často se změnou výrobního procesu nebo se změnou razantní. Příkladem takového jevu může být například zakoupení haly, tudíž snížení celopodnikového nájemného. V tomto případě se fixní náklady razantně mění a označujeme je jako skokové. V souvislosti s fixními náklady se můžeme setkat s pojmem degrese fixních nákladů, což znamená snižování fixních nákladů na kus při rostoucím objemu produkce. (Hunčová, 2007. s. 52; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 147-148)



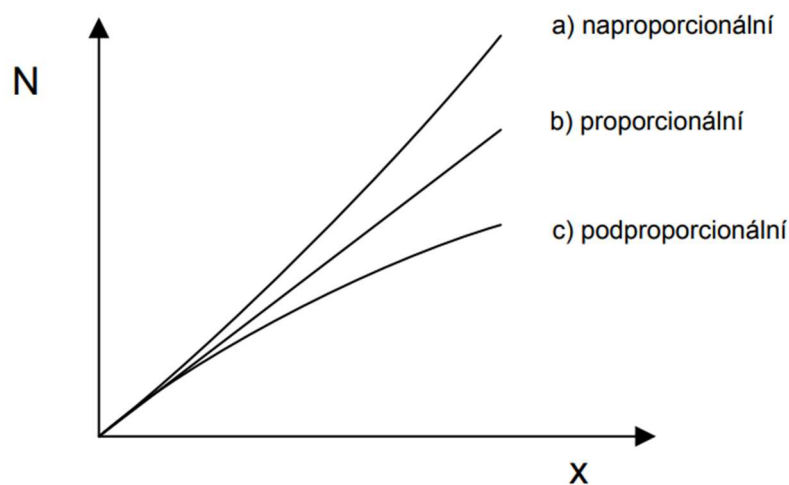
Obr. 2 Průměrné fixní náklad

(Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27)

### 3.4.2 Variabilní náklady

Jsou závislé na změnách objemu výroby. Tyto náklady se často označují jako proměnlivé. Příkladem může být například spotřeba materiálu nebo mzdy, jestliže jsou vypočítávány na základě hodinové sazby. Tyto náklady se dělí na nadproporcionální, proporcionální a podproporcionální.

1. Nadproporcionální – variabilní náklady rostou rychleji než objem výroby. Příkladem tohoto jevu mohou být například práce přesčas v souvislosti se mzdovými náklady.
2. Proporcionální – tyto náklady mají tzv. lineární tvar. Variabilní náklady rostou stejně rychle jako objem výroby. Příkladem proporcionálních nákladů mohou být jednicové náklady – spotřeba materiálu na výrobek.
3. Podproporcionální – objem výroby roste rychleji než variabilní náklady. Příkladem těchto nákladů je levnější materiál než doposud v důsledku množstevní slevy od dodavatele. (Kožená, 2007, s. 64)



Obr. 3 Průběh variabilních nákladů  
(Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 26)

### 3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Členění těchto nákladů úzce souvisí s budoucím rozhodnutím v podniku. Příkladem může být zavedení nového výrobku nebo změna výrobního procesu. Na rozdíl od jiných členění, tyto náklady reálně vzniknout nemusí, právě z důvodu neuskutečnění změny.

### 3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní náklady jsou náklady budoucí, které se mění s daným rozhodnutím, na rozdíl od nákladů irelevantních. Jsou tedy pro dané rozhodnutí důležité. Příkladem je stavba nové budovy. Relevantním nákladem pro rozhodnutí jsou náklady vynaložené na stavbu budovy – zvažování ceny materiálu, mzdy stavařů. Irelevantním nákladem jsou mzdy dělníků, kteří v této budově budou pracovat. Ty zůstanou neměnné bez ohledu na místo jejich práce. V souvislosti s tímto dělením se setkáváme s pojmem rozdílové náklady, které představují rozdíl před uskutečněnou změnou a po ní. (Drury, 2015 s. 34)

### 3.5.2 Utopené náklady

Neboli umrtvené jsou skupinou nákladů, které byly již v minulosti vynaloženy a jejich výši nelze žádným budoucím rozhodnutím ovlivnit s výjimkou opačného finančního rozhodnutí. Příkladem mohou být náklady na výstavbu budovy, odepisování této budovy či její zařízení. (Wouters, Selto, Hilton, Maher, 2012, s. 55)

### 3.5.3 Oportunitní náklady

Taktéž náklady ušlé příležitosti jsou skupinou vlastní manažerskému účetnictví. Zobrazují možné dopady, jestliže se podnikatel rozhodl pro jinou variantu než doposud. Reálně tyto náklady nikdy nevznikají, pouze zobrazují dopad určitého rozhodnutí. Zařadit zde můžeme ušlý nájem, jestliže podnikatel využívá k činnosti vlastní prostory či ušlá mzda, jestliže odejde z práce a začne podnikat. (Drury, 2015, s. 35)

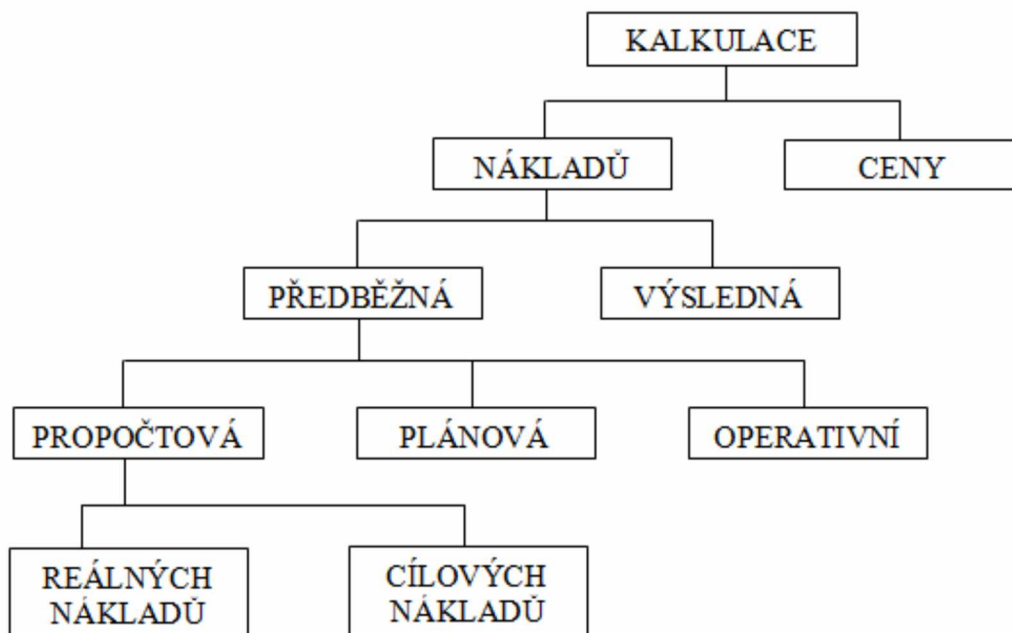
## 4 KALKULACE NÁKLADŮ

### 4.1 Pojem kalkulace

Kalkulace slouží nejen jako přehled nákladů jednotlivého výrobku, ale také jako přehledné zobrazení výpočtu prodejní ceny. Vzorec výpočtu si firma stanovuje sama na základě svých preferencí nebo využívá strukturované kalkulační vzorce. Kalkulace se zpravidla tvoří na kalkulační jednici nebo kalkulační množství. U výrobků, které se prodávají samy o sobě, například v kusech je vhodné použít výpočet pro kalkulační jednici, např. stůl. Výpočet kalkulačního množství je vhodný pro sadu jednic, která se po kusech neprodává, např. sponky do sešívačky. (Fibírová, 2015, s. 214)

### 4.2 Typy kalkulací

Typy kalkulací v podniku jsou mezi sebou navzájem provázány. Představují pomůcku pro koordinaci nákladů na určitý výkon. Kalkulace v podniku by měly na sebe vzájemně navazovat a záviset na typu a velikosti podniku, především na požadavcích a vypovídající schopnosti kalkulací. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182)



Obr. 4 Kalkulační systém a jeho členění (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 61)

#### 4.2.1 Předběžné kalkulace

Kalkulace předběžná slouží jako podklad pro zmapování nákladů na výkon. Tento typ se sestavuje před výrobou daného výkonu nebo při ní, ve fázi, kdy nejsou vyčísleny konečné náklady výkonu. Dělí se na kalkulace propočtové, operativní a plánované.

##### 4.2.1.1 *Propočtová kalkulace*

Též nazývaná rozpočtová se připravuje jako podklad pro výsledné kalkulace nebo návrh ceny výkonu. Sestavuje se zpravidla pro úplně nové výkony a to z omezených technologických dokumentací, tedy v době, kdy prozatím není známý podrobný technický záznam. Důležitým faktorem je zde pravdivost těchto materiálů. Cílem je sestavení struktury nákladů a prodejní ceny, která bude přijatelná pro zákazníka a také pro firmu z důvodu maximalizace zisku. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183)

##### 4.2.1.2 *Operativní kalkulace*

Označována také jako běžná nebo výrobní je sestavována na základě reálné spotřeby materiálu a času k datu sestavování této kalkulace. Konstrukční a technologická dokumentace obsahující spotřebu materiálu a času se postupem vývoje výkonu mění. Při každé změně spotřeby se sestavuje nová operativní kalkulace. Operativní kalkulace jednoho výkonu, tedy zobrazují jednotlivé změny norem napříč časem. V podniku slouží pro zjištění vnitropodnikové ceny, při zadávání nákladových úkolů a kontrolu jejich plnění. (Král, 2018, s. 222-223)

##### 4.2.1.3 *Plánovaná kalkulace*

Je stanovená dle norem a typická pro opakovanou, sériovou a hromadnou výrobu. Při neměnných normách jsou podklady pro sestavení kalkulace stanoveny dle spotřeby výrobních zdrojů. Plánovaná kalkulace má operativní charakter z důvodu stanovení a kontroly plnění úkolu pro útvary. Možné změny ve výrobě, např. materiálové či technologické lze po určitou dobu respektovat. Při měnících se normách se kalkulace sestavuje dle operativních norem daného roku, tzv. promítají se zde globální změny. Kalkulace sestavována na určité období se označuje také jako intervalová. Výsledkem je stanovení nových operativních norem a zjištění, zda byla plánovaná kalkulace za určité období dodržena. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184)

#### 4.2.2 Výsledné kalkulace

Výsledná kalkulace se sestavuje ke konci výroby nebo při prodeji. V těchto fázích má podnik přehled o reálně spotřebovaných vstupech a při sestavování kalkulace má k dispozici důvěryhodná data. Kalkulace slouží jako nástroj pro zhodnocení hospodárnosti a také jako kontrola, zda odhadované normy na začátku výroby byly správné. Využívá se pro řízení cen a jako odhad pro kalkulaci podobných nebo příbuzných výrobků. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 68-69)

#### 4.3 Kalkulační vzorce

Kalkulační vzorec je přehledné zobrazení nákladů, popřípadě prodejní ceny výkonu. Firma si tento vzorec sestavuje sama na základě struktury a svých preferencí. Nejstarší kalkulační vzorec se nazývá Typový kalkulační vzorec, mezi další vzorce patří například retrogradní kalkulační vzorec, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady nebo kalkulace dynamická. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 215)

##### 4.3.1 Typový kalkulační vzorec

Tento vzorec je nejstarším a nejpoužívanějším typem kalkulačního vzorce. První položkou je jednicový materiál, což jsou jednotlivé položky, které lze přímo přiřadit k danému výkonu. Následují jednicové mzdy – celková výše mzdy pracovníka, který se přímo podílel na výrobě produktu, popřípadě sociální a zdravotní pojištění tohoto pracovníka. Ostatní jednicové náklady – souhrn nákladů, které souvisí s výrobou, příkladem mohou být energie, odpisy, opravy a údržba. Mezi výrobní režie patří souhrnné položky, které nelze přímo přiřadit k jednotlivému výkonu. Příkladem jsou odpisy dlouhodobého majetku nebo režijní mzdy. Náklady odbytové režie se skládají z činností zajišťujících prodej výrobku – propagace a expedice produktů. Zásobovací režii tvoří náklady, které souvisí s dodáním a skladováním surovin na výroby. Správní režie – náklady týkající se celkového chodu a řízení podniku, příkladem jsou mzdy manažerů, nájemné, telefonní poplatky. (Landa, 2008, s. 286)

*Struktura kalkulačního vzorce (Landa, 2008, s. 286):*

1. Jednicový materiál
  2. Jednicové mzdy
  3. Ostatní jednicové náklady
- Jednicové náklady výkonu**



4. Výrobní režie  
**Vlastní náklady výkonu**
5. Odbytová režie
6. Zásobovací režie
7. Správní režie  
**Úplné vlastní náklady výkonu**
8. Zisk (ztráta)  
**Cena výkonu**

#### 4.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulační vzorec se výrazně liší od typového, protože vychází ze základní ceny daného výkonu. Sestavuje se a využívá zejména při jednáních s odběratelem, kdy první položkou tohoto vzorce je právě cena navržená zákazníkem. Na rozdíl od jiných vzorců v sobě zahrnuje i případné slevy či dočasná cenová zvýhodnění. Jeho struktura je následující: (Král, 2018, s. 153)

**Základní cena výkonu** (Král, 2018, s. 154)

- Dočasná slevová znevýhodnění
- Slevy zákazníkům (množstevní, sezonní)

**Cena po úpravách**

- Náklady

**Zisk (jinak vyjádřený přínos)**

#### 4.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Tento kalkulační vzorec, jak už z názvu vyplývá, od sebe odděluje fixní a variabilní náklady. Fixní náklady obsahují tu část, která připadá na jeden konkrétní výrobek. Náklady variabilní se dále dělí dle přímého materiálu, přímých mezd a variabilních nákladů. Na rozdíl od jiných vzorců zde můžeme nalézt položku marže. Tato položka se také označuje jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku. Její výši lze vypočítat odečtením variabilních nákladů od ceny. (Landa, 2006, s. 360-361)

*Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Landa, 2006, s. 361)*

Cena po úpravách

- Variabilní náklady
  - Přímý jednicový materiál
  - Přímé jednicové mzdy
  - Variabilní režie

Marže (příspěvek na úhradu)

- Fixní náklady připadající na výrobek

Zisk

#### **4.3.4 Dynamická kalkulace**

Tato metoda kalkulace obsahuje stejné položky jako typový kalkulační vzorec. Zobrazení položek je ovšem rozšířeno o rozdělení variabilních a fixních nákladů. Tato struktura odpovídá na otázku „Jak se budou náklady v jednotlivých fázích měnit při změně objemu výroby“. Využití této kalkulace je především pro zobrazení nákladů výrobku v podniku, tedy stanovení vnitropodnikové ceny. (Král, 2010, s. 141-142)

*Dynamická kalkulace (Král, 2010, s. 142):*

Přímé jednicové náklady

Ostatní přímé náklady – variabilní, fixní

**Přímé náklady celkem**

Výrobní režie – variabilní, fixní

**Náklady výroby**

Prodejní režie – variabilní, fixní

**Náklady výkonu**

Správní režie

**Plné náklady výkonu**

## 5 METODY ABSORPČNÍCH KALKULACÍ

Metody absorpčních kalkulací, jiným názvem také kalkulace úplných nákladů jsou metody využívající se k výpočtu kalkulace všech podnikových nákladů. Tento výpočet se používá zpravidla k vypočtení nákladů na kalkulační jednici. Informace o úplných nákladech mají význam především (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008 s. 64) :

- Při stanovení nákladů na kalkulační jednici
- Při tvorbě ceny tohoto výkonu z dlouhodobého hlediska
- Při zjištění do jaké míry se výkon podílí na tvorbě zisku
- Při strategickém cenovém rozhodování
- Při reprodukčních úlohách

Cílem těchto kalkulací je přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu. V praxi jsou tyto metody často nevyhovující a to zejména z těchto důvodů:

1. Řada nákladů vztahující se k výkonu přímo nesouvisí s jeho výrobou, ovšem v kalkulaci tyto položky vykazovány jsou, příkladem jsou režijní náklady.
2. Při markantních rozdílech mezi předpokládaným a skutečným objemem, vznikají také rozdíly mezi skutečnou a předpokládanou režíí. Tyto odchylky se týkají především fixních nákladů. Jejich uhrazení je plánováno dle předpokládaných objemů výkonu, ovšem reálně jsou hrazeny dle skutečných objemů.
3. Pro kalkulaci úplných nákladů je hranice minimální ceny výkonu součet úplných vlastních nákladů. Nepočítá se s tzv. příspěvkem na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku neboli marží.

Výběr nejvýhodnější varianty kalkulace se odvíjí od mnoha faktorů. Tyto faktory se týkají především, zda je výroba homogenní či heterogenní, členitá či nečlenitá, sdružená či nesdružená, popřípadě v jakých intervalech výroba probíhá – hromadná, sériová, kusová. Dle těchto faktorů metody absorpčních kalkulací dělíme na kalkulace dělením, dělením s ekvivalenčními čísly, přírážkové, sdružených výkonů, fázové, postupné a dynamické. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008 s. 64-65)

### 5.1 Kalkulace dělením

Taktéž označována jako prostá metoda se využívá především u homogenní produkce, při které lze náklady stejnoměrně rozdělit na objem výkonu. Tato kalkulace je nejjednodušším

typem, ovšem v praxi bývá nejméně využívána. Důvodem je právě homogenní výroba, při které jsou všechny náklady označovány jako přímé. Nedostatkem této kalkulace je opomenutí rozdělení na náklady fixní a variabilní. (Hunčová, 2007, s. 71; Fibírová, 2015, s. 218)

$$\frac{N}{Q} = nj \quad (2)$$

## 5.2 Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážková se využívá především u sériové či kusové výrobě s vysokým podílem živé práce nebo na sebe navazujících různorodých technologií. Součástí této kalkulace je rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Náklady přímé jsou výkonu přiřazeny přímo, jelikož bezprostředně souvisí s jeho výrobou, například materiál. Náklady nepřímé se rozvrhují dle tzv. naturálních nebo finančních základů. Dle těch se stanoví procentní kalkulační přírážka k dané režii. Pro rozvrhování je typičtější základna finanční, která vychází z peněžních prostředků: (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191)

$$\frac{\text{Režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna v Kč}} = \% \text{ přírážka} \quad (3)$$

Peněžní základny pro tento výpočet jsou snadněji zjistitelné. Na straně druhé, právě peněžní vyjádření se může postupem času měnit. Rozvrhová základna tudíž není stálá.

Naturální rozvrhová základna je v praxi často těžko zjistitelná. Příkladem může být hodinová sazba na určitou spotřebu materiálu. Výhodou této základny je stálost, z důvodu neměnných veličin výroby. Výpočet naturální rozvrhové základny:

$$\frac{\text{Režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna v hod.}} = \text{Kč/hod} \quad (4)$$

Cílem přírážkové kalkulace je tedy stanovení přímých nákladů výrobku a nákladů nepřímých pomocí přírážky. Součtem těchto položek jsou celkové náklady výrobku. (Landa, 2006, s. 366)

## 6 METODY NEABSORPČNÍCH KALKULACÍ

Metody neabsorpčních kalkulací na rozdíl od předešlé skupiny metod nezahrnují v kalkulaci všechny druhy nákladů. Jsou pokrokovou skupinou kalkulací, která zohledňuje tvrzení, že ne každý výrobek přináší určitou výši zisku a ne každý výrobek přináší určitou výši fixních nákladů. Postupy těchto metod nejsou vázány na určité výrobky, ale na čas. Setkáváme se zde, také s pojmy, které jsou důležité především pro rozhodování, jako je krycí příspěvek nebo hrubé rozpětí. Tyto kalkulační postupy můžeme rozdělit na kalkulaci variabilních nákladů a kalkulaci přímých nákladů. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007. s. 73)

### 6.1 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů využívá především rozdělení nákladů na fixní a variabilní složky. Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé zde není až tak důležité. V souvislosti s touto kalkulací se počítá krycí příspěvek, jinak označovaný jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku. Účelem této kalkulace je tedy zjištění, jak velkou částku výrobek přispívá ke krytí fixních nákladů a tvorby zisku. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007. s. 73; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 205-206)

Krycí příspěvek = jednotková cena – jednotkové variabilní náklady

*Struktura kalkulace* (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007. s. 74)

Tržby

- Variabilní náklady

= Krycí příspěvek

- Fixní náklady

= Výsledek hospodaření

## 7 SHRUTÍ POZNATKŮ Z TEORETICKÉ ČÁSTI PRÁCE

Teoretická část bakalářské práce byla zpracována na základě literárních pramenů orientujících se na pojetí nákladů, jejich klasifikací a problematikou zabývající se kalkulacemi. Tato část je předlohou pro vypracování druhé části bakalářské práce – praktické.

První a druhá kapitola teoretické části se zabývá vymezením pojmu náklady a jejich pojetí z hlediska finančního a manažerského účetnictví. Kapitola je rozšířena o pojetí těchto nákladů – finanční, hodnotové a ekonomické. Dělení je významné především pro následující kapitoly klasifikace nákladů.

V navazující kapitole je objasněna problematika těchto klasifikací, z různých hledisek. Účelem této kapitoly je přesné zobrazení nákladů a jejich další členění. Klasifikace zahrnuje členění dle spotřebovaných vstupů, druhové členění, účelové členění, členění nákladů v závislosti na změně objemu výroby a členění nákladů z hlediska rozhodování.

Čtvrtou kapitolou je vysvětlení pojmu kalkulace a její typy. V této kapitole jsou především zobrazeny kalkulační vzorce, které slouží jako předloha pro vytváření kalkulací – typový kalkulační vzorec, retrográdní kalkulační vzorec, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady a dynamická kalkulace. Cílem kapitoly je představení těchto vzorců a zobrazení jejich odlišností a předností.

V posledních dvou kapitolách je objasněna problematika absorpčních a neabsorpčních kalkulací, jejich charakteristické znaky, klady a zápory. Kalkulace absorpční a neabsorpční jsou dále děleny na jednotlivé druhy – kalkulace dělením, kalkulace přírážková, kalkulace variabilních nákladů. Výběr těchto kalkulací slouží jako podklad pro vypracování kalkulace v praktické části.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

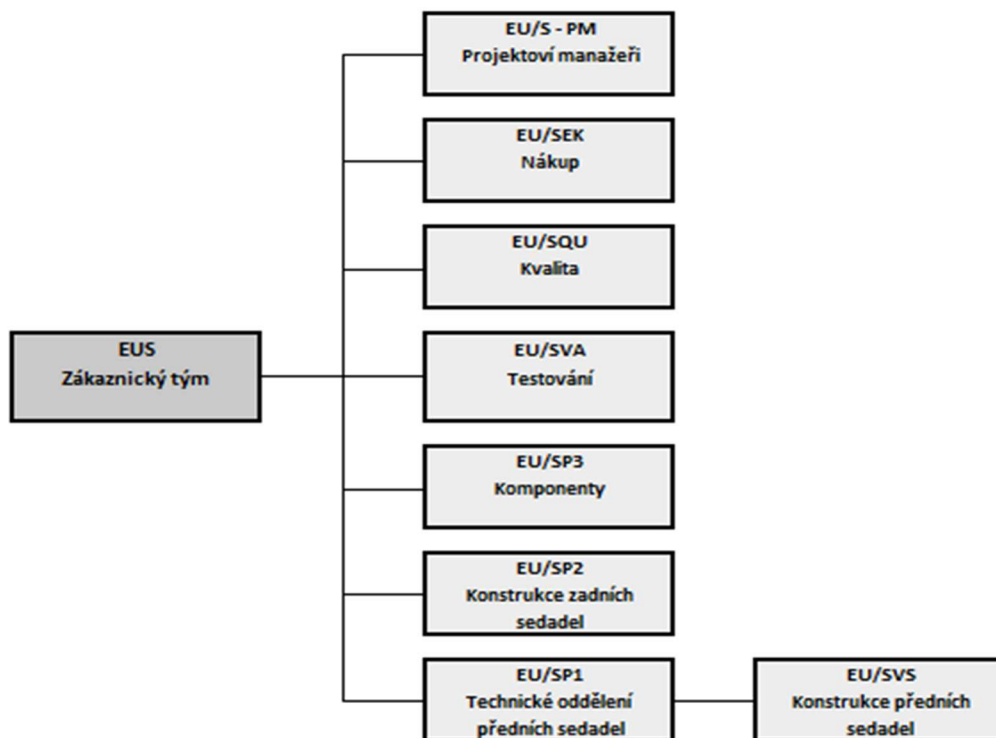
## 8 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

### 8.1 Popis společnosti

Analyzovaná společnost byla založena v hlavním městě Německa v první polovině 20. století a její centrální pobočka v této zemi sídlí dodnes. Od počátku její existence se zabývá výrobou příslušenství a komponentů do automobilů širokého spektra značek. Firma zaměstnává přes 26 000 zaměstnanců a její pobočky působí celkem ve 23 zemích po celém světě. Napříč lety byla firma oceněna například v oblasti společenské odpovědnosti, podpory zdraví nebo pracovních podmínek pro zaměstnance.

### 8.2 Organizační struktura

Organizační struktura Zákaznického týmu sedadel sčítá k 1. březnu 2019 celkem 73 zaměstnanců, kteří jsou rozděleni do 8 oddělení: projektoví manažeři, nákup, kvalita, testování, komponenty, konstrukce zadních sedadel, technické oddělení předních sedadel a konstrukce předních sedadel. Zaměstnanci jsou zařazeni pod jednotlivá proficentra a pracují zde na pozicích, jako je například projektový manažer, ekonom, konstruktér, průmyslový inženýr, kvalitář, nákupčí atd.



Obr. 5 Struktura Zákaznického týmu (vlastní zpracování dle interních materiálů)



### 8.3 Působení společnosti v ČR

V České republice se nachází celkem dvě pobočky této firmy, které se specializují na výrobu sedadlových struktur, dveřních systémů a komponent. Firma zde působí již 16 rokem a její počet zaměstnanců se od založení zvýšil o šestinásobek. Z právního hlediska firma zastává formu společnosti s ručením omezeným. Analyzovaný zákaznický tým tvoří v současné době celkem 73 zaměstnanců, kteří se specializují na sedadlové struktury a komponenty.

### 8.4 Charakteristika činností

Hlavními předměty podnikání této firmy je:

- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- obráběčství
- zámečnictví, nástrojařství
- galvanizérství, smaltérství
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení

#### 8.4.1 Charakteristika oddílu

Hlavní činností této společnosti je výroba automobilových komponentů. Dle klasifikace CZ-NACE lze společnost zařadit do oddílu 29 – Výroba motorových vozidel (kromě motocyklů), přívěsů a návěsů, přesněji 29.3 – Výroba dílů a příslušenství pro motorová vozidla a jejich motory. Oddíl 29 tvoří přibližně z 95% velké podniky, které se významně podílejí na růstu hospodářských výsledků celé země. S každým rokem stoupá počet zaměstnanců, vývoz do zahraničí i celkové tržby podniků. Nejvýznamnější skupinou v tomto oddílu je právě část 29.3 – (Výroba dílů a příslušenství pro motorová vozidla a jejich motory), která tvoří až 53% tržeb a čistého obrátu celého oddílu. Významnými ukazateli jsou zde přidaná hodnota s 50% a celková aktiva s 52%. Celkový počet zaměstnanců je v této části taktéž nejvyšší a to až 76%. Z důvodu malého zájmu obyvatel o technické obory se oddíl potýká s nedostatkem vyučených a zručných pracovníků. I přes pokles výroby vozidel v Německu v roce 2017 dosáhla Česká republika prvenství ve vývozu komponentů pro německé automobilky. V současné době je až třetina vyvážených komponentů exportována právě do Německa. (www.mpo.cz, @2018)

Tab. 2 Podíly skupin oddílu 29 CZ-NACE v roce 2017 (www.mpo.cz)

Skupina CZ-NACE	Osobní náklady	Přidaná hodnota	Tržby	Čistý obrat	Aktiva celkem	Počet zaměstnanců
29.1	29,5%	48,7%	45,8%	46,1%	47,6%	21,7%
29.2	1,6%	1,0%	0,8%	0,7%	0,9%	2,0%
29.3	68,7%	50,3%	53,4%	53,1%	51,6%	76,2%

### 8.5 SWOT analýza zákaznického týmu vybrané společnosti

Tato podkapitola bakalářské práce je zaměřena na SWOT analýzu. Pomocí této analýzy je oddělení schopno uvědomit si své silné a především slabé stránky, kterým by firma měla věnovat velkou pozornost. Analýza také zobrazuje příležitosti a hrozby, které působí na oddělení zvenčí, vyplývají především ze situace na trhu.

Tab. 3 SWOT analýza zákaznického týmu (vlastní zpracování)

Silné stránky:	Slabé stránky:
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Stabilita rodinné společnosti</li> <li>➤ Certifikace ISO/TS 16949, ISO 14001:2011, ISO 50001</li> <li>➤ Dlouhodobé vztahy se zákazníky</li> <li>➤ Spolupráce po celém světě</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Nedostatek kvalifikovaných pracovníků v regionu</li> <li>➤ Krátkodobé fungování oddělení</li> <li>➤ Fluktuace zaměstnanců</li> <li>➤ Směrnice z hlavní centrály firmy</li> </ul>
Příležitosti:	Hrozby:
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Spolupráce s novými dodavateli nebo zákazníky</li> <li>➤ Vývoj nových inovací, patenty</li> <li>➤ Nové technologie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Hospodářská krize</li> <li>➤ Konkurence na trhu</li> <li>➤ Kurzy měn</li> <li>➤ Brexit</li> </ul>

### ***Silné stránky***

Mezi silné stránky oddělení jsem zařadila především faktory týkající se celé společnosti. Oddělení zákaznického týmu bylo založeno ve stabilní společnosti, která každým rokem vykazuje vysoké zisky. Pobočky této společnosti se nacházejí napříč kontinenty po celém světě, tudíž zde probíhá spolupráce se zahraničními dodavateli i zákazníky. V porovnání s ostatními pobočkami jsou spolupráce s tímto oddělením z důvodu nízké hodinové sazby velice výhodné. Oddělení i celá společnost se řídí normami ISO/TS 16949, ISO 14001:2011, ISO 50001.

### ***Slabé stránky***

Nedostatky oddělení se týkají především zaměstnanců. Oddělení se potýká s nedostatkem schopných a kvalifikovaných pracovníků v regionu. Tento jev by se dal zařadit i mezi hrozby. Celkový proces přijímání zaměstnance se často protáhne na měsíce z důvodu nízkého počtu zkušených či kvalifikovaných uchazečů. Slabou stránkou je taktéž vysoká fluktuace a krátkodobé fungování tohoto oddělení. Celkové postupy se neustále vyladují a zlepšují.

### ***Příležitosti***

Mezi příležitosti jsem zařadila faktory týkající se změn. Příkladem jsou spolupráce s novými dodavateli, což se týká především tvorby úspor, dále poté vývoj nových inovací, patenty nebo využití nových technologií.

### ***Hrozby***

Mezi negativní faktory působící zvenčí jsem zařadila hospodářskou krizi, konkurenci na trhu, kurzy měn a Brexit. Aktuální hrozbou je především odchod Velké Británie z EU z důvodu spolupráce. Taktéž zde sídlí pobočky této firmy, se kterými oddělení spolupracuje. Měnicí se kurzy jsou velkou hrozbou, která může ovlivnit výsledky hospodaření.

## 9 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Tato část bakalářské práce bude zaměřena na analýzu nákladů dle jednotlivých kategorií a kalkulaci výkonu. Analýza a kalkulace bude provedena na zákaznickém oddělení vybrané společnosti za rok 2018. Popsány zde budou principy sledování nákladů a objasněna dosavadní kalkulace. Nutno podotknout, že zákaznický tým v této společnosti funguje teprve 3 roky a spadá přímo pod hlavní pobočku firmy. Náklady jsou pro lepší přehlednost evidovány po jednotlivých proficentrech zvlášť, taktéž analýzy nákladů a plnění rozpočtů. Střediskové a projektové náklady jsou zpracovávány do měsíčních přehledů dle jednotlivých účtů. Ty spadají pod základní kategorie, které jsou označovány následujícími zkratkami:

*Tab. 4 Dělení nákladů dle jednotlivých kategorií (vlastní zpracování)*

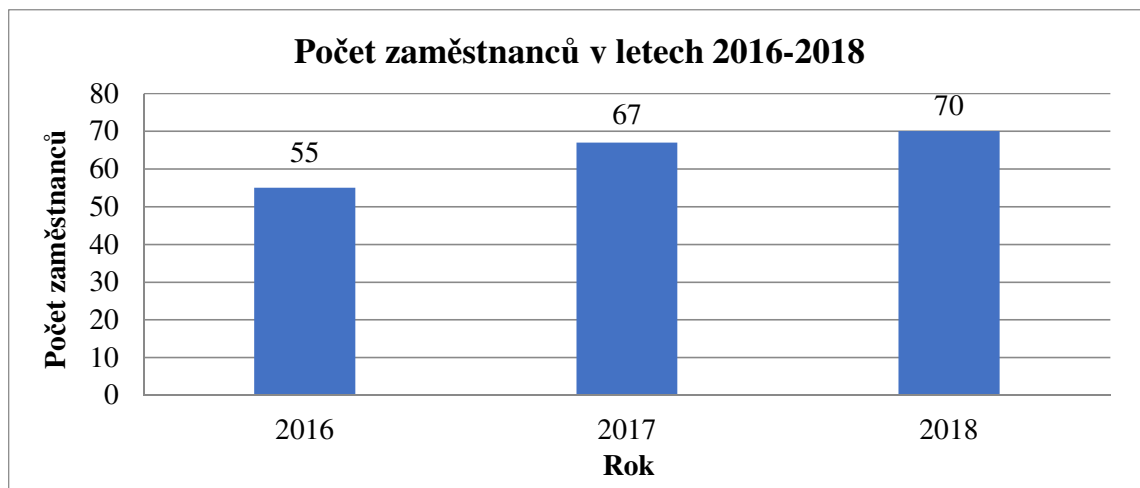
<b>PERS</b>	Personální náklady	<b>PHONE</b>	Telefony (volání)
<b>UMLAGE</b>	Služby a zdraví, provoz	<b>IT</b>	Náklady spojené s IT
<b>CARS</b>	Auta (benzín, leasing)	<b>MANKO</b>	Manko
<b>BT</b>	Služební cesty	<b>REWORK</b>	Reklamace
<b>IND MAT</b>	Materiál	<b>TRANSPORT</b>	Doprava
<b>COURSE+TB</b>	Kurzy a teambuildingy	<b>PN</b>	Projektové náklady
<b>REST</b>	Ostatní náklady	<b>INVEST</b>	Odpisy

### *Vývoj nákladů*

Zákaznický tým, na kterém bude analýza nákladů a kalkulace prováděna, byl založen v roce 2015 a plně fungovat začal až o rok později. Struktura jednotlivých týmu – proficenter byla převzata z původních fungujících oddělení, tudíž i některé náklady byly automaticky převedeny na nově vzniklý zákaznický tým. Tyto náklady byly postupem roků revidovány až k reálné podobě a struktuře. Nutno podotknout, že v roce 2017 došlo k restrukturalizaci jednotlivých týmu do dnešní organizační struktury, kterou jsme mohli vidět na obrázku (Obr. 5). Zákaznický tým se v současné době skládá z 9 proficenter na kterých pracuje celkem 73 zaměstnanců.

Na grafu (Obr. 6) je zobrazen postupný vývoj počtu zaměstnanců v letech 2016-2018. V analyzovaných letech došlo k prudkému rozvoji oddělení a tak i k postupnému přibírání

zaměstnanců. Nejvyšší nábor lze zaznamenat v roce 2017 až o necelých 22%. V tomto roce jsou nejvyšší i celkové náklady z důvodu vyššího počtu nově přijatých zaměstnanců, ale taktéž z důvodu zúčtování reklamací na středisku EUS.

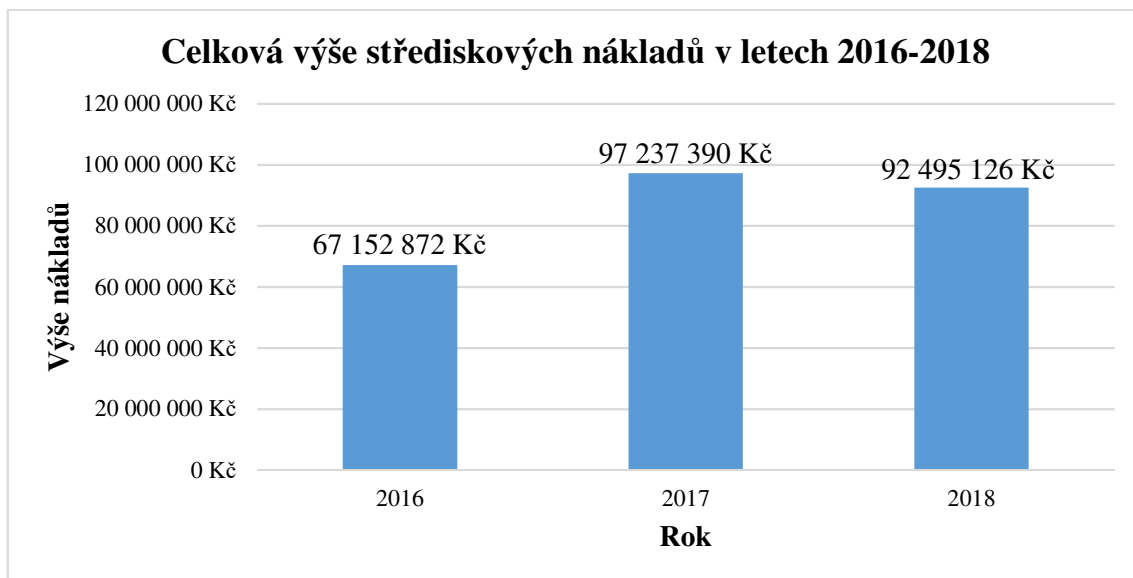


Obr. 6 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)

V následující tabulce (Tab. 5) je zobrazen vývoj celkových nákladů v letech 2016-2018. Nutno podotknout, že celkové náklady oddělení se skládají z nákladů střediskových a projektových. Projektové náklady jsou specifickou skupinou, která je oddělení ihned proplacena ze strany zákazníka, tudíž jsou evidovány jako výnosy. Velký vliv na výši celkových nákladů mají právě projektové náklady, ale taktéž již zmíněná změna organizační struktury.

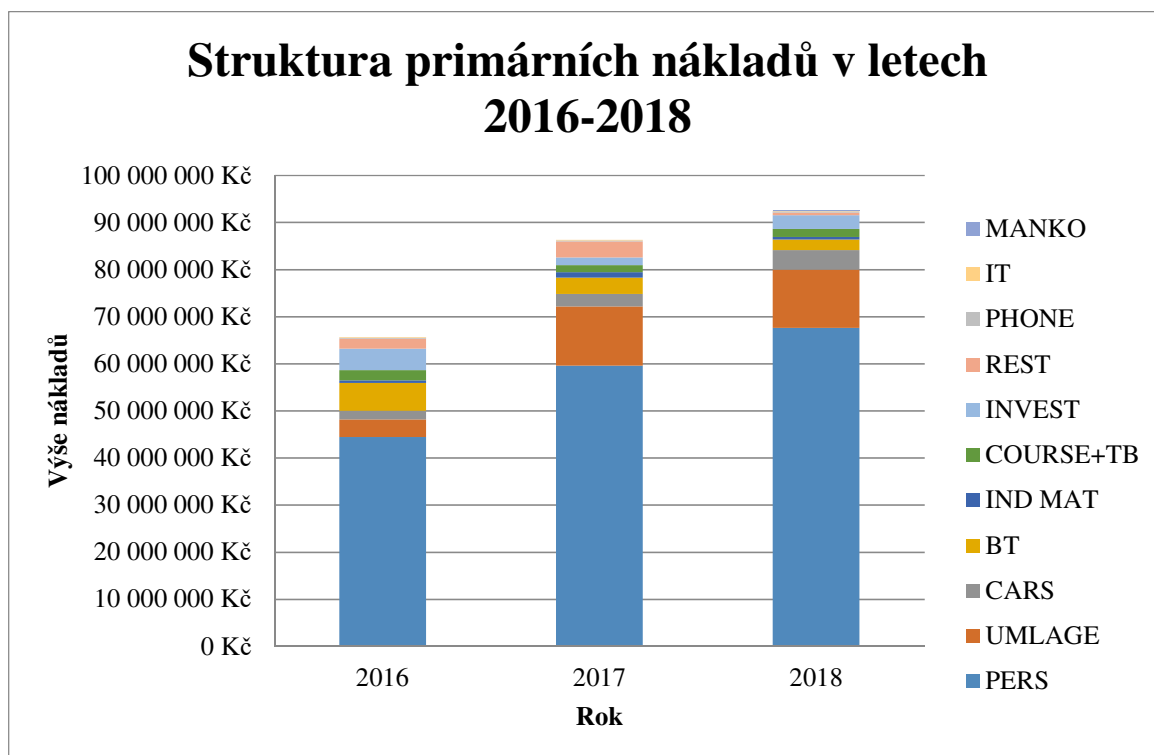
Tab. 5 Přehled jednotlivých skupin nákladů (vlastní zpracování)

POLOŽKA/ROK	2016	2017	2018
<b>Celkem</b>	67 152 872 Kč	97 237 390 Kč	92 495 126 Kč
<b>PERS</b>	44 461 926 Kč	59 593 199 Kč	67 607 264 Kč
<b>UMLAGE</b>	3 723 675 Kč	12 575 122 Kč	12 335 236 Kč
<b>CARS</b>	1 820 869 Kč	2 627 109 Kč	4 164 176 Kč
<b>BT</b>	5 895 838 Kč	3 496 419 Kč	2 287 401 Kč
<b>IND MAT</b>	554 728 Kč	1 158 327 Kč	542 363 Kč
<b>COURSE+TB</b>	2 206 612 Kč	1 455 382 Kč	1 679 681 Kč
<b>INVEST</b>	4 541 707 Kč	1 648 489 Kč	2 896 386 Kč
<b>REST</b>	2 097 895 Kč	3 368 348 Kč	576 098 Kč
<b>PHONE</b>	200 535 Kč	241 297 Kč	246 841 Kč
<b>IT</b>	154 139 Kč	138 360 Kč	155 851 Kč
<b>MANKO</b>	0 Kč	0 Kč	3 777 Kč
<b>REWORK</b>	182 732 Kč	10 820 068 Kč	54 Kč
<b>TRANSPORT</b>	1 312 217 Kč	115 270 Kč	0 Kč
<b>PN</b>	-22 094 068 Kč	-31 562 419 Kč	-72 379 850 Kč



Obr. 7 Celková výše střediskových nákladů v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)

Na grafu (Obr. 7) můžeme vidět celkovou výši střediskových nákladů v letech 2016 – 2018. Výsledné náklady jsou relativně nejvyšší v roce 2017 a to z důvodu zúčtování reklamací na středisku EUS. Podrobnější rozpad nákladů relevantních pro rozhodování je zobrazen na následujícím grafu (Obr. 8).



Obr. 8 Celková výše střediskových nákladů (vlastní zpracování)

Nárůst střediskových nákladů se postupem let projevil především u skupiny PERS. Nejnákladnější položkou v této skupině je jednoznačně účet mezd, který se výrazným náborem zaměstnanců v roce 2017 zvýšil až o 15 milionů. Dalšími významnými náklady jsou UMLAGE, které se také postupně navyšovaly. Pod skupinou jsou evidovány účty, které zobrazují přeúčtování závodových nákladů, například náklady za provoz a nájem budovy. Ve skupině CARS lze zaznamenat navyšování především u leasingu aut a s tím i související spotřebu benzínu či nafty. Opačný jev nastal u skupiny BT- business trips. Zde se projevil s narůstajícími roky snižování nákladů týkající se služebních cest do zahraničí. V roce 2016 a 2017 s vyšším podílem nově přijatých zaměstnanců, bylo nutné zaškolování, které bylo postupem času eliminováno. Mezi výrazné změny lze zařadit skupinu INVEST evidující odpisy. Původní výše v roce 2016 v sobě zahrnuje již zmíněné převzaté náklady z původních proficenter. Postupnou analýzou a evidencí byly tyto náklady odstraněny, o čemž svědčí výše v roce 2017. V analyzovaném roce 2018 lze zaznamenat zvýšení odpisů z důvodu výstavby nové zkušebny. U ostatních skupin nákladů nejsou výkyvy příliš výrazné, souvisí především se změnou počtu zaměstnanců nebo se změnou zařazení nákladů - REST.

## 9.1 Druhé členění nákladů

Při druhovém členění nákladů řadíme položky do 5 základních skupin. Tyto skupiny nejsou dostačující pro podrobnější analýzu nákladu, používají se zpravidla pro hrubou kontrolu plnění rozpočtu. Zákaznický tým není orientován na výrobu, tedy veškeré náklady jsou spjaty s chodem oddělení.

### a) Spotřeba materiálu a energie

Spotřeba materiálu zde figuruje především v podobě nákupu vybavení k samotnému chodu či nákupu režijního materiálu. Patří zde náklady spadající především do skupin IND MAT, REST, CARS, REWORK, a IT. Nejvyšší náklady týkající se spotřeby materiálu má jednoznačně skupina CARS. Patří zde spotřeba benzínu či nafty, která souvisí se služebními cestami a s navýšením počtu služebních aut. Za poslední tři roky je tato položka nejvyšší a za rok přesahuje až milion korun. Další položkou je nákup a spotřeba drobného majetku jako jsou například kancelářské potřeby, drobné podnikové vybavení, režijní materiál, pracovní oděvy, drobné pomůcky a také položky, týkající se fungování IT technologií. Energie spadají pod kategorii UMLAGE a patří zde náklady za elektřinu, vodu a plyn.

**b) Odpisy (hmotného, nehmotného a investičního majetku)**

Kategorii odpisů tvoří pouze dva účty, týkající se dlouhodobého hmotného majetku. V roce 2018 lze zaznamenat nárůst odpisů z důvodu výstavby nové zkušebny.

**c) Osobní náklady (mzdy, platy, sociální náklady)**

Osobní náklady představují mzdy zaměstnanců a náklady s nimi spjaté. Mzdové náklady jsou jednoznačně nejnákladnější položkou z celých nákladů. Do této skupiny se také řadí položky se mzdami související. Příkladem mohou být noční příplatky, příplatky za svátky nebo dodatečné personální náklady. Mezi ně patří například podíly na zisku, zdravotní a sociální pojištění, příspěvky na penzijní a životní pojištění, odměny a stravování.

**d) Spotřeba použití externích prací a služeb**

Spotřeba externích služeb se promítá ve většině skupin a zahrnuje položky, týkající se především služeb pro zaměstnance nebo chodu oddělení. Příkladem služeb pro zaměstnance jsou účty za podnikového lékaře, poradenství v oblasti zdraví, externí školení a kurzy, nábor nových zaměstnanců v případě spolupráce s personální firmou. Za služby týkající se vybavení či chodu oddělení považujeme například externí čištění aut, telefonní náklady, opravy a udržování, leasing vozidel, přepravy hotových výrobků a náklady reklamní.

**e) Finanční náklady (úroky, poplatky)**

Do této skupiny lze zařadit ostatní daně a poplatky.

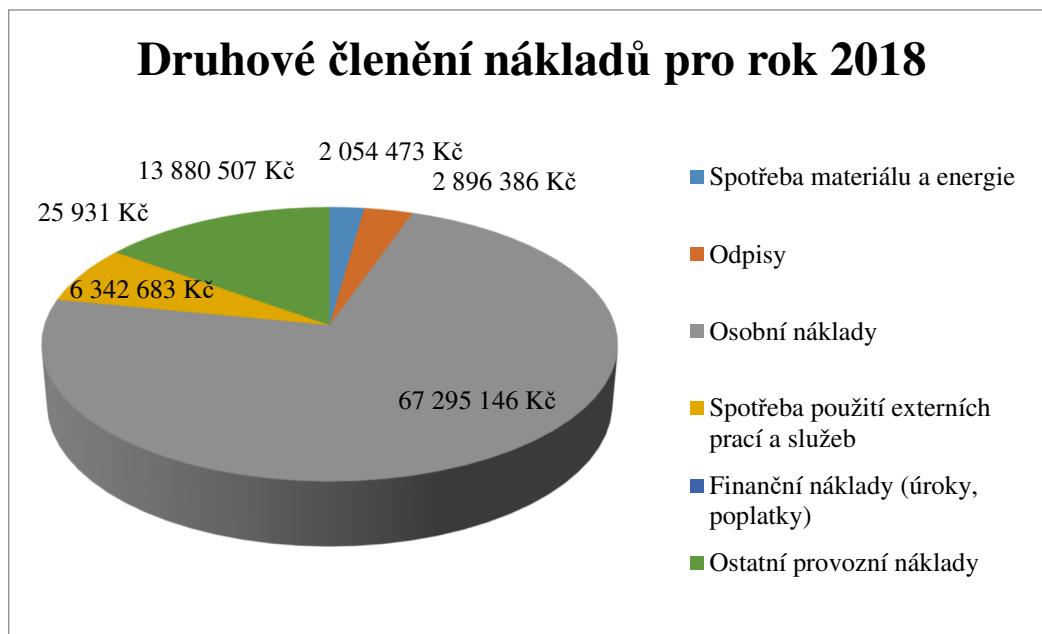
**f) Ostatní provozní náklady**

Zde jsou zařazeny manka a škody, technické zhodnocení a provozní náklady.

*Tab. 6 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)*

Kategorie	Roční výše nákladů	Podíl v %
Spotřeba materiálu a energie	2 054 473 Kč	2%
Odpisy	2 896 386 Kč	3%
Osobní náklady	67 295 146 Kč	73%
Spotřeba použití externích prací a služeb	6 342 683 Kč	7%
Finanční náklady (úroky, poplatky)	25 931 Kč	0%
Ostatní provozní náklady	13 880 507 Kč	15%
<b>Celkem</b>	<b>92 495 126 Kč</b>	<b>100%</b>





Obr. 9 Graf nákladů dle druhového členění (vlastní zpracování)

Jak lze z tabulky (Tab. 6) a grafu (Obr. 9) vyčíst nejvyšší podíl nákladů je u skupiny nákladů osobních. Významnou položku zde zastupuje plat zaměstnanců celkem přes 43 milionů, poté účty týkající se dodatečných personálních nákladů celkem přes 23 milionů. Mezi tyto účty patří prémie, podíly na zisku, zdravotní a sociální pojištění a především benefity. V porovnání s odvětvím jsou osobní náklady vysoké.

Do skupiny ostatní provozní náklady jsou zařazeny účty, které se netýkají ani jedné kategorie druhového členění nákladů. Tyto náklady souvisí s celkovým provozem oddělení. Je zde zařazeno především přeúčtování nájmu budov, cestovné spojené s častými služebními cestami, manka a škody nebo náklady na reprezentaci.

S necelými 6,5 miliony byla jako třetí vyhodnocena skupina - spotřeba použití externích prací a služeb. Nejnákladnější položkou je zde leasing automobilů a služeb týkající se údržby – např. čištění interiéru či opravy. Zaměstnavatel při nábore nabízí podporu odborného a jazykového vzdělání popřípadě služby vlastních lékařů a fyzioterapeutů, jejichž náklady jsou zde také zařazeny. Dalšími položkami jsou například nábohy zaměstnanců externími firmami, využití mobilních operátorů nebo náklady za reklamu.

Kategorie odpisů je za poslední tři roky nejvyšší. Za rekordní výši může výstavba nové zkušebny v tomto roce.

Druhou nejmenší skupinou jsou náklady týkající se spotřeby materiálu. Náklady zákaznického týmu nejsou nijak spjaty s objemem výroby. Na tomto oddělení se produkty vyvíjí a

konstruují, tudíž spotřeba materiálu není značně vysoká jako například u výrobních podniků. Veškeré spotřeby materiálu souvisí se správným fungováním a činností tohoto oddělení. Mezi významné položky zde patří především spotřeba benzínu či nafty u služebních aut, která ročně přesáhne až milion korun. Druhou významnou položkou jsou energie s 441 tisíci korun. Příkladem ostatních položek je nákup kancelářských potřeb, pracovních oděvů, podnikového vybavení, materiálu na údržbu nebo náklady spojené s využíváním IT technologií, které vyjdou ročně přibližně na 600 tisíc korun.

Náklady finanční v sobě zahrnují především daně a jsou nejmenší položkou v druhovém členění nákladů.

## 9.2 Účelové členění nákladů

### 9.2.1 Podle výkonu

Kalkulační členění nákladů se zpravidla vyjadřuje na kalkulační jednici, což může být služba, množství ale také práce. Existuje zde dvojí dělení nákladů, které objasňuje vztahy mezi danými náklady a kalkulační jednicí. Jelikož bude kalkulace zpracována dle evidence hodin zaměstnanců, náklady přímé a nepřímé budou děleny taktéž podle této proměnné. Hranice mezi náklady přímými a nepřímými je velice tenká, zvláště u oddělení, jehož funkcí není výroba. Rozdělení na tyto typy je v mnoha případech sporné. Příkladem může být spotřeba benzínu – jestliže je tento benzín využíván při služebních cestách za účelem vyjednání podmínek se zákazníkem, jedná se o náklad přímý. Jestliže je auto využíváno i k vlastní potřebě zaměstnanců jedná se o náklad nepřímý. Přesné vyčíslení těchto nákladů je proto velmi složité, zvláště u oddělení, jehož celkové náklady mají rozsah až 92 milionů. Uvádím proto pouze slovní příklady.

#### *Přímé náklady*

Mezi náklady přímé patří účty, na které jsou připisovány položky související s činností daného oddělení. Nepřímo souvisí s výrobou, ale pro pracovní náplň zaměstnanců jsou nezbytné. Příkladem je cestovné a spotřeba benzínu týkající se zahraničních cest s účelem vyjednání podmínek se zákazníkem, garance a licence týkající se vyvíjeného produktu či školení a kurzy pro daný projekt.

### *Nepřímé náklady*

Nepřímé náklady v sobě zahrnují široké spektrum podpůrných procesů týkajících se chodu oddělení. Náklady zobrazují většinu nákladných položek, jejichž příkladem jsou mzdy zaměstnanců, leasingy aut, náklady spojené s IT technologiemi, dodatečné personální náklady, odpisy či nájemné.

#### **9.2.2 Podle útvaru**

Dělení nákladů podle útvaru se dělí na náklady technologické a na obsluhu a řízení. Jak již několikrát bylo zmíněno, na oddělení zákaznického týmu nejsou připisovány náklady související s výrobou, jelikož zde výroba reálně neprobíhá. Všechny náklady jsou tedy zařazeny jako náklady na obsluhu a řízení. Ty se dále dělí na náklady jednicové a režijní. Z výčtu položek lze veškeré náklady označit jako náklady režijní, jelikož se nevztahují k určitému produktu, ale týkají se celku. Vezmeme-li však v potaz že hodinová sazba bude v další kapitole počítána na zaměstnance, lze veškeré tyto náklady označit jako jednicové. Náklady se rozpočítávají na jednotlivé zaměstnance - kalkulace hodinové sazby.

### **9.3 Členění nákladů z hlediska objemu výroby**

Dle členění nákladů z hlediska objemu výroby lze veškeré analyzované náklady proficienter v roce 2018 označit jako náklady fixní. Jak již několikrát bylo zmíněno, oddělení zákaznického týmu se specializuje na sedadlové struktury a komponenty. Jelikož se zde struktury a komponenty pouze vyvíjejí, nikoliv vyrábějí, náklady nejsou závislé na změnách objemu výroby.

## 10 KALKULACE VÝKONU

V této části bakalářské práce bude počítána kalkulace výkonu zaměstnance pro rok 2018. Tento výpočet vychází z hodinové sazby pro rok 2018 a počtu odpracovaných hodin zaměstnanců. Na oddělení zákaznického týmu funguje celkem 9 proficenter – 8 z těchto proficenter má jednotnou hodinovou sazbu (skupina O). Proficentrum SVA - testování má plánované náklady vyšší, což můžeme zaznamenat ve vyšší hodinové sazbě.

### 10.1 Výše plánovaných nákladů pro výpočet hod. sazby

Výpočet hodinové sazby se kalkuluje z výše plánovaných nákladů pro rok 2018. V tabulce (Tab. 7) můžeme vidět, z jaké procentní výše vstupují náklady do výpočtu jednotné hodinové sazby pro 8 proficenter. Kalkulace zpravidla probíhá vyčíslením následujících 8 kategorií:

Tab. 7 Přehled plánovaných nákladů pro výpočet hod. sazby (vlastní zpracování)

Skupina	Specifikace	Celkové náklady	%	Střediskové náklady
1	Náklady na zaměstnance	2 758 213 EUR	100%	2 758 213 EUR
2	Odpisy	63 932 EUR	1,5%	959 EUR
3	Ostatní provozní náklady	466 495 EUR	100%	128 970 EUR
4	Ostatní provozní výnosy	0 EUR	100%	0 EUR
5	Přeúčtované náklady ze závodu	137 703 EUR	100%	137 703 EUR
6	Servisní služby	323 850 EUR	100%	323 850 EUR
7	Mzda manažera			-120 000 EUR
8	IT náklady			238 554 EUR
Σ	Celkem	3 750 194 EUR		3 468 249 EUR

1. Pod touto položkou se evidují náklady spojené především se zaměstnanci. Příkladem jsou mzdy, školení, služby a dodatečné personální náklady.

2. Druhá skupina eviduje odpisy připadající na středisko zákaznického týmu. Při výpočtu hodinové sazby 8 proficenter (skupina O) je do výpočtu připisováno pouze 1,5% celkových odpisů, zbylých 98,5 % je započítáváno do výpočtu hodinové sazby proficentra testování (skupina SVA). Z tohoto důvodu má proficentrum vyšší hodinovou sazbu. Rozdíl odpisů souvisí především s výstavbou nové zkušebny a s využitím technologií pro testování.

3. Ostatní provozní náklady v sobě zahrnují položky týkající se provozu oddělení. Nalézt zde můžeme účty spotřeby materiálu – např. benzín či kancelářské potřeby, služby týkající se externích prací, cestovné a náklady spojené s IT technologiemi.
4. Ostatní provozní výnosy jsme v tomto období nezaznamenali. V dřívějších kapitolách byly zmíněné tzv. projektové náklady – výnosy. Ty se na oddělení zákaznického týmu připisují přímo na projekty a zároveň jsou připisovány jako výnos na jednotlivá proficentra, nicméně tyto výnosy nejsou součástí kalkulace hodinové sazby.
5. V této skupině můžeme nalézt již dříve zmíněné UMLAGE. Náklady jsou zde účtovány přímo ze závodu a jejich výše plyne především z využití služeb lékaře, výživového poradce ale také náklady za kantýnu, spotřeba energie či nájemné.
6. Servisní služby v sobě zahrnují přeúčtované servisní náklady ze závodu.
7. Předposlední položkou je v této kalkulaci mzda hlavního manažera. Jako jediná z položek se odečítá a to z důvodu interní směrnice. Každý zaměstnanec zákaznického týmu kromě hlavního manažera eviduje odpracované hodiny dle jednotlivých činností, na kterých se podílí. Tyto činnosti jsou zařazeny pod jednotlivými projekty. Manažer se na projektech reálně nepodílí (neviduje hodiny), tudíž je jeho mzda z nákladů vyřazena.
8. Tato skupina IT nákladů je přebírána paušálně přímo z centrály firmy. V třetím kroku jsou evidovány IT náklady, alokované přímo na středisko. Centrální IT náklady jsou taktéž součástí směrnic firmy a do kalkulace jsou přidávány paušálně. Jejich přesný rozpad není objasněn.

## 10.2 Kapacita hodin

Pro výpočet hodinové sazby je nutné vyčíslení kapacity hodin celého oddělení. Roční kapacita hodin pro rok 2018 je vyčíslena na 1671 hodin. Tento výpočet v sobě zahrnuje: počet pracovních dnů – řádná dovolená – sickdays \* počet hodin/den = 1671 hodin. Roční počet zaměstnanců byl na začátku roku 2018 stanoven podle předběžných odhadů (Tab. 8). U proficentra testování (SVA) se setkáváme s podivným číslem 12,75, které souvisí s náborem třech zaměstnanců přibližně v polovině roku. Tito zaměstnanci nejsou zahrnuti do kalkulace jako plnohodnotní z důvodu pozdějšího nástupu. Jednotlivé počty hodin jsou součinem roční kapacity hodin a počtu zaměstnanců, výsledný součet představuje roční kapacitu všech proficenter v hodinách.

Tab. 8 Přehled počtu zaměstnanců a hodin (vlastní zpracování)

Proficentrum	Specifikace	Počet zaměstnanců	Počet hodin
EUS	Zákaznický tým	3	5 012 h
SVS	Konstrukce předních sedadel	11	18 377 h
SVA	Testování	12,75	21 300 h
SQU	Kvalita	7	11 694 h
SEK	Nákup	8	13 365 h
SP3	Komponenty	5	8 353 h
SP1	Technické oddělení předních sedadel	9	15 036 h
SP2	Konstrukce zadních sedadel	6	10 024 h
PM	Projektoví manažeři	5	8 353 h
<b>Celkem</b>		<b>66,75</b>	<b>111 514 h</b>

### 10.3 Výpočet hodinové sazby

Výpočet hodinové sazby bude nejprve počítán pro všechna proficentra (skupina O) kromě SVA, z důvodu nižších odpisových položek. Výpočet v sobě zahrnuje podíl celkových střediskových nákladů a celkového počtu hodin. Kalkulace bude prováděna metodou dělení:

$$\text{Hod. sazba 8 proficenter (O)} = \frac{\text{Střediskové náklady (€)}}{\text{Celkový počet hodin (h)}} = \frac{3\,468\,249}{111\,514} = \underline{\underline{31,1 \text{ €/h}}} \quad (5)$$

Jelikož jsou náklady testování (skupina SVA) téměř totožné s náklady střediskovými, pouze jsou navýšeny o odpisy, bude výpočet následující:

$$\text{Hod. sazba (SVA)} = \frac{\text{Počet hodin SVA} \cdot \text{hod. sazba} + (\text{Celkové odpisy} - \text{střediskové})}{\text{Počet hodin SVA}} \quad (6)$$

$$\text{Hod. sazba (SVA)} = \frac{21\,300 \cdot 31,1 + (63\,932 - 959)}{21\,300} = \underline{\underline{34,05 \text{ €/h}}} \quad (7)$$

### 10.4 Evidence odpracovaných hodin a kalkulace výkonu

V současné době pracují zaměstnanci zákaznického týmu na třech hlavních projektech. Pro zachování anonymity budou tyto projekty pojmenovány jako V, X a I. V následující tabulce (Tab. 9) jsou znázorněny skupiny činností, do kterých zaměstnanci evidují své odpracované hodiny na třech hlavních projektech. Tyto hodiny jsou rozděleny do dvou podkategorií (O a SVA) z důvodu rozdílné hodinové sazby, která byla počítána v předchozí podkapitole. Jak lze z přehledu vyčíst úspory tvoří druhou největší část pracovní náplně zaměstnanců.

Tab. 9 Počet odpracovaných hodin v roce 2018 (vlastní zpracování)

Projekty	V		X		I	
	O	SVA	O	SVA	O	SVA
DEVELOPMENT	2 292	0	3 295	0	1 074	0
EAK/GECOS	10 490	0	7 132	0	13 101	0
MEASURING, ANALYSE	0	779	0	573	0	1 229
MEETINGS	0	622	0	704	0	505
OTHERS	494	0	634	64	505	12
PLANT SUPPORT	642	0	673	0	1 324	0
QUALITY ITEMS	1 005	0	433	0	1 868	0
<b>ÚSPORY</b>	<b>2 420</b>	<b>278</b>	<b>3 111</b>	<b>397</b>	<b>2 621</b>	<b>313</b>
REPORTING	0	849	0	1 406	0	1 047
SERVIS	0	148	0	149	0	269
TESTING	0	672	0	902	0	1 784
TRAININGS	101	1	255	19	282	45
TRAVELLING	728	279	591	408	806	322
<b>CELKEM</b>	<b>18 173</b>	<b>3 627</b>	<b>16 125</b>	<b>4 621</b>	<b>21 581</b>	<b>5 526</b>

V následující tabulce (Tab. 10) je zobrazena kalkulace výkonu zaměstnanců podle jednotlivých skupin. Kalkulace obsahuje sloupce V, X a I, které označují tři hlavní projekty, na kterých zaměstnanci pracují. Tyto projekty jsou dále rozděleny na části O a SVA z důvodu rozdílné hodinové sazby. Sloupce O obsahují z předchozí kapitoly hodinovou sazbu 31,1 EUR/h a sloupce SVA sazbu 34,05 EUR/h. Jestliže jednotliví zaměstnanci tvoří na těchto projektech úspory efektivně, jejich částka by měla být vyšší než náklady spojené s tvorbou (celkový počet hodin vynásobený příslušnou hodinovou sazbou). Úspory jsou druhou nejčastější položkou, na kterou odvádí zaměstnanci své hodiny, je tedy pravděpodobné, že jejich výše pokrývá i jiné aktivity.

Tab. 10 Přehled nákladů spojených s tvorbou úspor v € (vlastní zpracování)

Projekty	V		X		I	
	O	SVA	O	SVA	O	SVA
DEVELOPMENT	71 290	0	102 479	0	33 402	0
EAK/GECOS	326 241	0	221 790	0	407 451	0
MEASURING, ANALYSE	0	26 540	0	19 506	0	41 852
MEETINGS	0	21 168	0	23 956	0	17 208
OTHERS	15 364	0	19 730	2 183	15 710	394
PLANT SUPPORT	19 960	0	20 938	0	41 168	0
QUALITY ITEMS	31 257	0	13 458	0	58 092	0
<b>ÚSPORY</b>	<b>75 263</b>	<b>9 474</b>	<b>96 755</b>	<b>13 508</b>	<b>81 505</b>	<b>10 672</b>
REPORTING	0	28 900	0	47 874	0	35 640
SERVIS	0	5 037	0	5 068	0	9 142
TESTING	0	22 866	0	30 702	0	60 740
TRAININGS	3 150	34	7 935	640	8 757	1 532
TRAVELLING	22 643	9 494	18 391	13 892	25 075	10 978
<b>CELKEM</b>	<b>565 168</b>	<b>123 513</b>	<b>501 476</b>	<b>157 328</b>	<b>671 160</b>	<b>188 159</b>
<b>Celkový součet</b>	<b>688 681 €</b>		<b>658 804 €</b>		<b>859 319 €</b>	

## 10.5 Úspory v podniku

Nedílnou součástí náplní práce zaměstnanců je tvorba úspor. Oddělení má na každý rok stanovenou určitou výši úspor, ke které by mělo podle plánu dojít. Úspora je proces, při kterém dochází k ušetření nákladů, v případě zákaznického týmu především nákladů materiálových. Ty se alokují na příslušné středisko, na kterém došlo ke snížení nákladů. Zde se řadí pod jednotlivé projekty (V, I, X) do třech kategorií – Material cost/product design + Overhead, Production/logistics, Sales and market related. Úspory jsou zde evidovány podle 5 základních fází vývoje, ty ovšem pro vyhodnocení kalkulace nebudou relevantní.

- Material cost / product design + Overhead – pod touto skupinou lze zaznamenat úspory spojené s materiálem a režiemi. Zaměstnanci zákaznického týmu se snaží najít úspory převážně v této oblasti.
- Production/logistics – tyto úspory nejsou pro zákaznický tým typické. Většinou se jedná o úspory závodové. Nicméně zákaznický tým může přijít s nápadem, který následně implementuje závod.

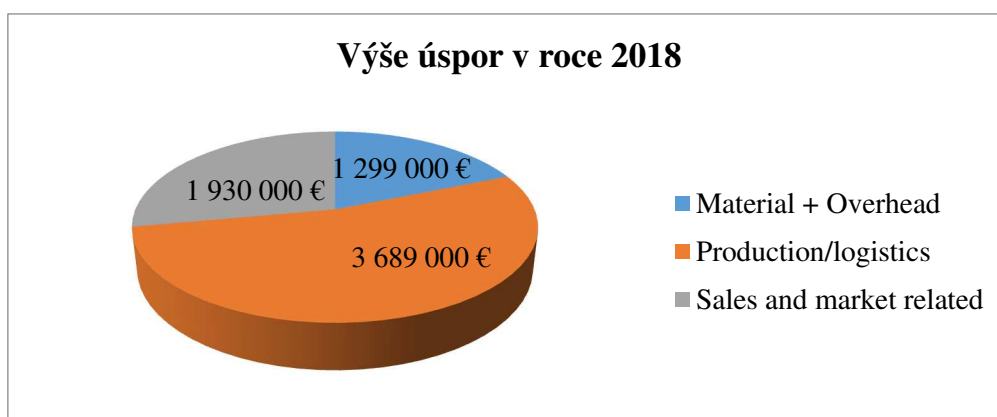


- Sales and market related – mimořádné výnosy nad rámec plánu za dodatečný vývoj, nebo prodání zákaznických nástrojů. Oddělení nemůže tuto položku přímo ovlivnit, je závislá na úspěšnosti jiného oddělení, které je mimo zákaznický tým.

V roce 2018 došlo na třech hlavních projektech k následujícím úsporám.

Tab. 11 Přehled úspor pro rok 2018 (vlastní zpracování)

Projekt / kategorie	Material + Overhead	Production / logistics	Sales and market related	Úspory celkem
V	477 000 €	485 000 €	268 000 €	1 230 000 €
X	388 000 €	238 000 €	577 000 €	1 203 000 €
I	434 000 €	2 966 000 €	1 085 000 €	4 485 000 €
<b>Celkem</b>	<b>1 299 000 €</b>	<b>3 689 000 €</b>	<b>1 930 000 €</b>	<b>6 918 000 €</b>



Obr. 10 Výše úspor třech hlavních projektů v roce 2018 (vlastní zpracování)

## 10.6 Zhodnocení dosažených výsledků

V následující tabulce (Tab. 12) je zobrazen přehled dosažených úspor a nákladů spojených s jejich tvorbou. Jak lze z tabulky vyčíst zaměstnanci tvoří investice velice efektivně nejen ve srovnání s náklady na tvorbu úspor, ale taktéž ve srovnání s náklady celkovými.

Tab. 12 Přehled výsledků pro rok 2018 (vlastní zpracování)

Projekt	V	X	I
<b>Náklady spojené s tvorbou úspor</b>	84 737 €	110 263 €	92 177 €
<b>Náklady celkem</b>	688 681 €	658 804 €	859 319 €
<b>Úspory celkem</b>	1 230 000 €	1 203 000 €	4 485 000 €

Jak již v kalkulaci hodinové sazby bylo zmíněno, mzda hlavního manažera není započítávána do celkových nákladů z důvodu reálné práce na projektech. Zde jsou představeny pouze tři hlavní projekty tohoto oddělení. Z vypočtených výsledků, lze vyčíst, že celková výše roční mzdy manažera je plně pokryta z tvorby úspor. Vezmeme-li pro srovnání celkový počet odpracovaných hodin na všech projektech vynásobený příslušnou hodinovou sazbou, lze vyčíst, že tvorba úspor ve srovnání s náklady celého oddělení je taktéž velice efektivní.

V praktické části kalkulace bylo zmíněno, že zaměstnanci tvoří úspory především v kategorii Material cost / product design + Overhead. V následující tabulce (Tab. 13) jsou zobrazeny pouze úspory materiálu a náklady. Z tohoto přehledu lze vyčíst, že úspory v této kategorii jsou v porovnání s náklady na jejich tvorbu vytvářeny taktéž efektivně. V případě porovnání úspor materiálu s celkovými náklady na třech hlavních projektech můžeme zaznamenat až trojnásobnou ztrátu.

Tab. 13 Srovnání úspor a nákladů pro rok 2018 (vlastní zpracování)

	O		SVA		Součet
<b>hodiny/sazba</b>	92 711	31,10 €	21 466	34,05 €	
<b>Náklady všech projektů</b>	2 883 312 €		730 917 €		<b>3 614 229 €</b>
<b>hodiny/sazba</b>	8 506	31,10 €	996	34,05 €	
<b>Náklady spojené s tvorbou úspor</b>	264 537 €		33 914 €		<b>298 450 €</b>
<b>Úspory v oblasti materiálu (V+X+I)</b>					<b>1 299 000 €</b>

Druhou nejčastější náplní práce zákaznického týmu je tvorba úspor. Z vypočtených výsledků jsme mohli zaznamenat, jak efektivně oddělení úspory tvoří. Závěrem této bakalářské práce je zjištění, že celkové úspory v porovnání s náklady jsou tvořeny velice efektivně. Výše úspor je natolik vysoká, že pokrývá i již zmíněnou mzdu hlavního manažera.

Oddělení zákaznického týmu tvoří úspory především v kategorii Material+Overhead. V druhé části podkapitoly zhodnocení dosažených výsledků, byly náklady porovnávány pouze s touto skupinou. Úspory v této kategorii jsou v porovnání s náklady spojenými s tvorbou vytvářeny efektivně. V porovnání s celkovými náklady z oblasti evidence hodin jsou ovšem až v trojnásobné ztrátě. V případě že by oddělení chtělo veškeré své náklady spojené s evidencí hodin krýt úsporami, je zde nutné taktéž druhotné vytváření úspor (Production/logistics a Sales and market related).

## 11 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Analyzované oddělení zákaznického týmu je součástí německého koncernu, tudíž jsou jeho pravomoce a aktivity z velké části řízeny centrálně. Určité postoje jsou dány dle směrnic či standardů firmy, nicméně ráda bych navrhla a doporučila změny, které povedou k zlepšení řízení nákladů či výpočtu kalkulace výkonu.

Úvod praktické části byl zaměřen na SWOT analýzu zákaznického týmu. První část analýzy zobrazuje silné a slabé stránky tohoto oddělení. Silnou stránkou je především zázemí fungující společnosti. Zákaznický tým byl vytvořen na základě nutnosti spolupráce oddělení se zákazníky – tyto vztahy jsou taktéž silnou stránkou, jak oddělení tak firmy, která spolupracuje po celém světě. Slabou stránkou je především standardizace ze strany centrální pobočky – příkladem může být již zmíněná mzda manažera. Dále poté krátké fungování oddělení, které je znatelné především u některých procesů na oddělení – příkladem je evidence hodin v příslušných kategoriích. Oddělení se potýká taktéž s nedostatkem kvalifikovaných a schopných zaměstnanců v regionu, tento jev má příčinu především na trhu práce. Příležitosti oddělení jsou především procesy spojené se změnami. Příkladem mohou být inovace, změny dodavatelů, nové technologie či patenty. Hrozby na oddělení působí zvenčí a týkají se především kurzovních změn. Jelikož je firma celosvětová, má taktéž stanovenou jednotnou měnu – EURO. Obrovskou hrozbou je odchod Velké Británie z Evropské Unie. Oddělení a celá firma spolupracuje s dodavateli a zákazníky z oblasti Anglie, taktéž zde sídlí pobočky této firmy.

Vývoj nákladů a počtu zaměstnanců byl zpracován v úvodu praktické části. Zde můžeme vidět, že se oddělení s každým rokem rozrůstá a tím se zvyšují střediskové náklady. Změna organizační struktury byla velice efektivní pro selekci jednotlivých týmů tohoto oddělení. Středisko s narůstajícím počtem zaměstnanců efektivně eliminovalo některé skupiny nákladů – BT. Nedostatkem v dělení nákladů lze zaznamenat skupinu REST – zde jsou zařazeny účty, které de facto do jiné skupiny nepatří. Například u skupiny PERS jsou evidovány účty, které přímo souvisí se zaměstnanci – mzdy, dodatečné personální náklady a jiné. Skupina REST eviduje směs účtů, které se nevážou ke konkrétnímu tématu. V této oblasti bych doporučila rozdělení nákladů do jiných skupin, či založení skupin nových, které by důkladněji objasňovali hlavní téma.

Následovala kategorizace dle druhového členění nákladů, účelového členění nákladů a členění dle změn objemu výroby. Kategorie účelového členění nákladů je v určitých situa-

cích velice sporná. Jestliže by oddělení chtělo plně využívat tuto kategorizaci, musely by se některé účty rozdělit na více skupin. Příkladem je již zmíněná spotřeba benzínu u přímých a nepřímých nákladů. Vyčíslení těchto nákladů je zde velice složité z důvodu nevědomosti, do jaké míry je služební auto využíváno pracovním či soukromě, tudíž přesné vyčíslení nákladů přímých a nepřímých je dosti omezené.

Pro výpočet hodinové sazby zaměstnanců jsem uvedla osm hlavních kategorií nákladů. Tato tabulka (Tab. 6) je v praktické části dosti zjednodušená. Celková kalkulace se počítá v obsáhlém dokumentu, který je velice složitý a nepřehledný. Pro uživatele tohoto souboru bych navrhla zjednodušení či připojila manuál postupných kroků.

Nedostatkem v kalkulaci výkonu je nezahrnutí mzdy manažera. Dle interní směrnice je ustanovení platby mezd pouze zaměstnancům, kteří se reálně na projektech podílejí. Z mého pohledu je tato směrnice velkým nedostatkem. Zaměstnanci jednotlivých projektů jsou řízeni hlavními vedoucími proficenter, ti jsou dále řízeni hlavním manažerem. Ač se může zdát, že hlavní manažer se na projektu nepodílí, je to právě on, kdo z povzdálí řídí celý proces. Náplní práce hlavního manažera je především informování zaměstnanců z vyšších postů, dále poté řešení problémů či spolupráce s vedoucími proficenter. Je tedy důležitou součástí všech projektů a i jeho mzda by měla být součástí kalkulace.

Dalším nedostatkem v kalkulaci jsou IT náklady plynoucí z centrální pobočky. Výše těchto nákladů je stanovena paušálem a nijak blíže není v kalkulaci objasněna. V případě špatného vyčíslení si nelze jejich výši nijak ověřit. Pro úplnou evidenci nákladů, které vstupují do kalkulace, bych navrhovala zjištění položek této skupiny. Výpočet hodinových sazeb nesouvisí pouze s tvorbou úspor, tudíž je důležité znát položky, které výrazně ovlivňují jejich výši.

Závěr bakalářské práce byl věnován srovnání nákladů s realizovanými úsporami. Oddělení zákaznického týmu tvoří na třech hlavních projektech (V, I a X) úspory velice efektivně. Celková výše úspor pokrývá náklady spojené nejen s jejich tvorbou ale i celkové náklady týkající se evidence hodin. Zákaznický tým je orientován především na oblast tvorby úspor materiálových. Tyto úspory pokrývají náklady na jejich tvorbu, ovšem nikoliv náklady celého oddělení v oblasti evidence hodin. Příčin tohoto jevu může být hned několik - skupina zaměstnanců, kteří netvoří úspory efektivně ve srovnání s časem, který nad nimi strávili, vytvoření nízkých materiálových úspor, které nepokryjí náklady s nimi související nebo například výběr projektů u kterých je vytvoření vysokých materiálových úspor těžko

realizovatelné. Jestliže by chtělo oddělení zákaznického týmu svými úsporami uhradit celkové náklady evidence hodin, bylo by nutné se zaměřit na faktory, které ovlivňují jak výši úspor tak i evidovaných hodin.

## ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo zpracování analýzy nákladů, kalkulace výkonu a celkové zhodnocení a navržení možných změn, které by vedly k lepší evidenci nákladů či ke změnám postupů. Bakalářská práce se skládá ze dvou částí – z části teoretické a praktické.

Teoretická část byla zaměřena na rozbor literárních pramenů, týkajících se problematiky dělení nákladů a kalkulací. V praktické části byla nejprve představena celá společnost, poté podrobněji popsáno analyzované oddělení, které bylo doplněno o názornou strukturu jednotlivých proficenter. Zobrazení faktorů z vnitřního a vnějšího prostředí bylo zpracováno ve SWOT analýze.

Analýza nákladů byla nejprve zpracována napříč lety 2016-2018. Vývoj nákladů v jednotlivých letech byl rozdělen dle jednotlivých kategorií relevantních pro oddělení. Poté analýza nákladů pokračovala dle druhového členění, účelového členění a členění z hlediska změny objemu výroby.

Druhá část praktické části byla zaměřena na kalkulaci výkonu zaměstnance. V této části byl zpracován přehled nákladů a kapacita hodin, které byly nezbytné pro výpočet hodinové sazby. Pomocí této sazby a evidence hodin zaměstnanců, byly vypočítány jak náklady celkové, tak náklady spojené s tvorbou úspor. Závěrem této bakalářské práce bylo zhodnoceno vytváření úspor v porovnání s náklady.

Z dosažených výsledků bylo zjištěno, že oddělení zákaznického týmu tvoří na třech hlavních projektech úspory velice efektivně v porovnání s náklady na tvorbu úspor i s náklady celkovými. Současně byla navržena možná doporučení vedoucí k dalšímu snížení nákladů a tvorbě úspor, například zahrnutí mzdy manažera do výpočtu hodinové sazby či podrobnější rozpad nákladů v oblasti evidence.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. 9th. ed. Andover: Cengage Learning, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana, 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- 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.
- HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.
- KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.
- KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. vyd. Praha: Management Press, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 495 s. ISBN 80-86861-11-2.
- LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.
- 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 a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení* 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

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

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

WOUTERS, Marc, Frank SELTO, Ronald HILTON, Michael MAHER, 2012. *Cost management: strategies for business decision*. 1st. ed. London: McGraw-Hill Higher Education, 865 s. ISBN 978-0-07-713239-2.

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

### **Internetové zdroje**

*Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2017* [online]. 2018 [cit. 2019-04-22]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/prumysl/zpracovatelsky-prumysl/panorama-zpracovatelskeho-prumyslu/panorama-zpracovatelskeho-prumyslu-cr-2017--240172/>

### **Elektronická skripta**

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2014. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 171 s.

### **Ostatní zdroje**

Interní materiály společnosti



**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

BT	Náklady za služební cesty
CARS	Náklady za provoz automobilů
COURSE+TB	Náklady za kurzy a teambuildingy
EUS	Oddělení zákaznického týmu
IND MAT	Náklady za materiál
INVEST	Odpisy
IT	Náklady za informační technologie
MANKO	Náklady za manka a škody
N	Celkové náklady
Nj	Náklady na jednotku
O	Skupina všech proficenter kromě testování
PERS	Personální náklady
PHONE	Náklady za telefon
PM	Proficentrum – Projektoví manažeři
PN	Projektové náklady
Q	Množství
REST	Ostatní náklady
REWORK	Náklady za externí spolupráce
SEK	Proficentrum - Nákup
SP1	Proficentrum – Technické oddělení předních sedadel
SP2	Proficentrum – Konstrukce zadních sedadel
SP3	Proficentrum - Komponenty
SQU	Proficentrum - Kvalita
SVA	Proficentrum - Testování

SVS                    Proficentrum – Konstrukce předních sedadel  
TRANSPORT      Náklady za dopravu  
UMLAGE            Náklady v oblasti služby, zdraví a provoz

**SEZNAM OBRAZKŮ**

<i>Obr. 1 Pojetí nákladů (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2014, s. 21)</i> .....	13
<i>Obr. 2 Průměrné fixní náklady (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27)</i> .....	19
<i>Obr. 3 Průběh variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 26)</i> .....	20
<i>Obr. 4 Kalkulační systém a jeho členění (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 61)</i> .....	22
<i>Obr. 5 Struktura Zákaznického týmu (vlastní zpracování dle interních materiálů)</i> .....	32
<i>Obr. 6 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)</i> .....	37
<i>Obr. 7 Celková výše střediskových nákladů v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)</i> .....	38
<i>Obr. 8 Celková výše střediskových nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	38
<i>Obr. 9 Graf nákladů dle druhového členění (vlastní zpracování)</i> .....	41
<i>Obr. 10 Výše úspor třech hlavních projektů v roce 2018 (vlastní zpracování)</i> .....	49

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1 Charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů (Král, 2018. s. 72) .....</i>	15
<i>Tab. 2 Podíly skupin oddílu 29 CZ-NACE v roce 2017 (www.mpo.cz).....</i>	34
<i>Tab. 3 SWOT analýza zákaznického týmu (vlastní zpracování).....</i>	34
<i>Tab. 4 Dělení nákladů dle jednotlivých kategorií (vlastní zpracování).....</i>	36
<i>Tab. 5 Přehled jednotlivých skupin nákladů (vlastní zpracování).....</i>	37
<i>Tab. 6 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování).....</i>	40
<i>Tab. 7 Přehled plánovaných nákladů pro výpočet hod. sazby (vlastní zpracování).....</i>	44
<i>Tab. 8 Přehled počtu zaměstnanců a hodin (vlastní zpracování).....</i>	46
<i>Tab. 9 Počet odpracovaných hodin v roce 2018 (vlastní zpracování) .....</i>	47
<i>Tab. 10 Přehled nákladů spojených s tvorbou úspor v € (vlastní zpracování).....</i>	48
<i>Tab. 11 Přehled úspor pro rok 2018 (vlastní zpracování) .....</i>	49
<i>Tab. 12 Přehled výsledků pro rok 2018 (vlastní zpracování).....</i>	49
<i>Tab. 13 Srovnání úspor a nákladů pro rok 2018 (vlastní zpracování).....</i>	50

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha P I:      Struktura nákladů v letech 2016-2018

## PŘÍLOHA P I: STRUKTURA NÁKLADŮ V LETECH 2016-2018

Účet	Typ nákladů	2016	2017	2018
52100	REST	-27 798 CZK	-226 249 CZK	0 CZK
52200	REST	-96 004 CZK	-228 944 CZK	0 CZK
52405	REST	-123 112 CZK	0 CZK	0 CZK
52406	REST	-12 708 CZK	0 CZK	0 CZK
53000	REST	293 CZK	2 280 CZK	0 CZK
60005	IND MAT	0 CZK	0 CZK	-1 CZK
60016	IND MAT	0 CZK	-91 CZK	0 CZK
60019	IND MAT	0 CZK	-662 CZK	0 CZK
60029	IND MAT	-1 021 CZK	-24 777 CZK	0 CZK
60030	IND MAT	-304 CZK	-1 602 CZK	0 CZK
60035	IND MAT	0 CZK	-18 704 CZK	0 CZK
60037	IND MAT	0 CZK	-150 CZK	0 CZK
60038	IND MAT	-725 CZK	-77 163 CZK	0 CZK
60045	IND MAT	0 CZK	-10 860 CZK	0 CZK
60046	IND MAT	0 CZK	-73 965 CZK	0 CZK
60048	IND MAT	-7 926 CZK	-16 265 CZK	0 CZK
60049	IND MAT	-33 415 CZK	-15 574 CZK	0 CZK
60053	IND MAT	0 CZK	-2 147 CZK	0 CZK
60054	IND MAT	-2 429 CZK	-4 035 CZK	0 CZK
60055	IND MAT	-391 CZK	-344 CZK	0 CZK
60056	IND MAT	0 CZK	-276 CZK	0 CZK
60057	IND MAT	0 CZK	-2 093 CZK	0 CZK
60077	IND MAT	0 CZK	-53 373 CZK	0 CZK
60300	REST	-48 037 CZK	-127 503 CZK	-30 652 CZK
60310	IND MAT	-13 165 CZK	-316 864 CZK	-49 277 CZK
60320	REST	-7 145 CZK	-7 088 CZK	-2 692 CZK
60330	REST	-3 825 CZK	0 CZK	-18 639 CZK
60340	REST	-284 CZK	-122 CZK	0 CZK
60350	IND MAT	-24 612 CZK	-199 910 CZK	-141 218 CZK
60540	CARS	-504 918 CZK	-638 108 CZK	-1 041 754 CZK
60600	REST	-70 262 CZK	-222 573 CZK	-17 889 CZK
60710	REST	-21 816 CZK	-75 121 CZK	-64 477 CZK
60720	REST	-91 153 CZK	-46 934 CZK	-37 337 CZK
60790	IND MAT	-470 739 CZK	-339 476 CZK	-351 867 CZK
60824	MANKO	0 CZK	0 CZK	-3 777 CZK
60900	REWORK	-4 375 CZK	-5 927 231 CZK	-54 CZK
60901	REST	-5 474 CZK	0 CZK	0 CZK
60902	REST	-5 251 CZK	0 CZK	0 CZK
61100	REST	0 CZK	-528 350 CZK	0 CZK
61110	REST	-270 263 CZK	-112 886 CZK	0 CZK
61140	REST	-184 904 CZK	-83 808 CZK	0 CZK
61141	REST	0 CZK	-10 397 CZK	0 CZK
61200	REST	0 CZK	-159 069 CZK	0 CZK
61310	REWORK	-178 357 CZK	-4 892 836 CZK	0 CZK
61360	REST	-1 168 022 CZK	-127 485 CZK	-48 042 CZK
61400	TRANSPORT	-24 323 CZK	-9 470 CZK	0 CZK
61405	REST	0 CZK	-795 500 CZK	0 CZK
61600	CARS	-70 711 CZK	-184 689 CZK	-207 839 CZK

Účet	Typ nákladů	2016	2017	2018
61610	REST	-106 CZK	0 CZK	-35 658 CZK
62070	PERS	-291 CZK	0 CZK	0 CZK
62730	PERS	0 CZK	0 CZK	0 CZK
62770	PERS	-1 093 CZK	0 CZK	0 CZK
63000	PERS	-25 087 510 CZK	-35 402 467 CZK	-43 893 822 CZK
63120	PERS	-17 221 CZK	-52 820 CZK	-10 741 CZK
63210	PERS	-222 CZK	-624 CZK	-1 573 CZK
63220	PERS	-11 533 CZK	-5 881 CZK	-15 995 CZK
66010	PERS	0 CZK	0 CZK	0 CZK
66020	PERS	-2 104 251 CZK	-1 029 428 CZK	-348 633 CZK
66040	PERS	0 CZK	0 CZK	0 CZK
66200	REST	-35 226 CZK	-1 500 CZK	-1 950 CZK
66210	REST	-41 702 CZK	-10 147 CZK	-1 349 CZK
66400	COURSE+TB	-2 206 612 CZK	-1 455 382 CZK	-1 642 915 CZK
66410	COURSE+TB	0 CZK	0 CZK	-15 766 CZK
66600	COURSE+TB	0 CZK	0 CZK	-21 000 CZK
66700	REST	0 CZK	-52 044 CZK	-24 938 CZK
67000	REST	0 CZK	82 800 CZK	0 CZK
67130	REST	0 CZK	-699 CZK	0 CZK
67140	CARS	-1 245 239 CZK	-1 804 312 CZK	-2 914 583 CZK
67200	IT	0 CZK	0 CZK	0 CZK
67310	REST	296 CZK	-3 351 CZK	-15 466 CZK
67500	REST	-4 916 CZK	-6 097 CZK	-6 365 CZK
67700	REST	-28 350 CZK	-22 060 CZK	0 CZK
67750	BT	-144 595 CZK	-564 352 CZK	-174 805 CZK
67900	TRANSPORT	0 CZK	0 CZK	0 CZK
67905	TRANSPORT	-1 287 895 CZK	-105 800 CZK	0 CZK
67910	REST	-3 949 CZK	-22 691 CZK	0 CZK
67931	IT	-148 179 CZK	-131 355 CZK	-144 727 CZK
67932	IT	-5 960 CZK	-7 005 CZK	0 CZK
67933	IT	0 CZK	0 CZK	-11 125 CZK
68000	REST	-122 780 CZK	-97 775 CZK	-72 584 CZK
68100	REST	-7 130 CZK	-8 761 CZK	-8 735 CZK
68210	REST	-83 186 CZK	-738 614 CZK	-7 292 CZK
68222	PHONE	-3 275 CZK	-1 290 CZK	-1 941 CZK
68223	PHONE	-197 260 CZK	-240 007 CZK	-244 900 CZK
68500	BT	-5 751 243 CZK	-2 932 066 CZK	-2 112 596 CZK
68600	REST	-185 677 CZK	-107 257 CZK	-130 255 CZK
68610	REST	0 CZK	0 CZK	-16 839 CZK
68710	REST	0 CZK	0 CZK	0 CZK
68730	REST	-2 700 CZK	0 CZK	-3 404 CZK
69340	REST	-38 637 CZK	-18 496 CZK	-11 577 CZK
70900	REST	-6 364 CZK	-4 003 CZK	-4 100 CZK
76051	REST	0 CZK	0 CZK	-15 857 CZK
80069990	REST	-12 450 CZK	0 CZK	0 CZK
90215100	UMLAGE	-217 024 CZK	-245 165 CZK	-347 961 CZK
90405500	UMLAGE	-42 922 CZK	-202 650 CZK	-177 224 CZK
90405600	UMLAGE	-427 520 CZK	-576 597 CZK	-407 000 CZK
90492000	UMLAGE	0 CZK	-1 086 218 CZK	-2 541 056 CZK
90493000	UMLAGE	0 CZK	0 CZK	-441 728 CZK

Účet	Typ nákladů	2016	2017	2018
92200000	UMLAGE	-3 023 725 CZK	-10 455 543 CZK	-8 420 265 CZK
93200000	UMLAGE	-12 485 CZK	-8 949 CZK	-1 CZK
94100000	REST	0 CZK	0 CZK	0 CZK
94300000	REST	610 747 CZK	392 098 CZK	0 CZK
96100000	PERS	-854 CZK	0 CZK	0 CZK
96110000	PERS	-231 CZK	0 CZK	0 CZK
96200000	PERS	-11 019 099 CZK	-15 408 680 CZK	-18 930 089 CZK
96210000	PERS	-6 219 621 CZK	-7 693 298 CZK	-4 406 411 CZK
A65300	INVEST	-9 501 CZK	-902 684 CZK	-2 813 064 CZK
A65350	INVEST	-4 205 328 CZK	0 CZK	0 CZK
A65490	INVEST	-326 878 CZK	-745 804 CZK	-83 322 CZK
<b>Celkem</b>		<b>-67 152 872 CZK</b>	<b>-97 237 390 CZK</b>	<b>-92 495 126 CZK</b>