

Projekt zlepšení systému řízení nákladů ve vybrané firmě

Bc. Radomír Baštinec

Diplomová práce
2021



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Radomír Baštinec**
Osobní číslo: **M19834**
Studijní program: **N0413A050023 Ekonomika podniku a podnikání**
Studijní obor: **Podnikání a ekonomika podniku**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Projekt zlepšení systému řízení nákladů ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte rešerši literárních zdrojů se zaměřením na náklady, jejich řízení a analýzu.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu nákladů a zhodnocení současného systému řízení nákladů.
- Navrhněte projekt zlepšení systému řízení nákladů ve firmě.
- Proveďte zhodnocení projektu a doporučení pro vedení společnosti.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Andover: Cengage Learning, 2018. ISBN 978-1-4737-4887-3.
HORNGREN, Charles T., Walter T. HARRISON a M. Suzanne OLIVER. *Financial & managerial accounting*. 3rd ed. Upper Saddle River, N.J.: Pearson Prentice Hall, 2012. ISBN 978-0-13-249799-2.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **15. ledna 2021**
Termín odevzdání diplomové práce: **20. dubna 2021**

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

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

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

**PROHLÁŠENÍ AUTORA
BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

Prohlašuji, že

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

Diplomová práce je zaměřena na zlepšení systému řízení nákladů ve vybraném podniku. Při řešení tohoto problému byly provedeny analýzy nákladů, současného systému jejich řízení a jeho vyhodnocení. Po vyhodnocení byly identifikovány hlavní nedostatky současného systému. V práci bylo navrženo nové řešení kalkulačního systému společnosti. Výsledky této práce umožňují firmě do kalkulací zahrnout nepřímé náklady a zefektivnit tak řízení nákladů.

Klíčová slova: náklady, analýza nákladů, řízení nákladů, kalkulace nákladů, kalkulační systém

ABSTRACT

This Master's thesis is focused on improving the cost management system in a selected company. Cost analysis and analysis of the currently used cost management system were carried out and evaluated in order to deal with this issue. The main weaknesses were identified based on the evaluation of the current system and a new cost accounting system was introduced in this thesis. Findings in this thesis allow for the company's indirect costs to be included in cost accounting and make the cost management system more effective.

Keywords: costs, cost analysis, cost control, cost accounting, costing system

Na tomto místě bych rád poděkoval prof. Ing. Borisi Popeskovi PhD. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce. Dále děkuji své rodině, která mi poskytla důležitou podporu při vypracování této práce

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

OBSAH

ÚVOD	10
DEFINICE CÍLE PRÁCE A POUŽITÝCH METOD	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	14
1.1 SROVNÁNÍ MANAŽERSKÉHO A FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	14
1.1.1 Finanční účetnictví	14
1.1.2 Manažerské účetnictví.....	16
1.2 STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	18
1.3 FUNKCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	19
1.4 ROZPOČETNICTVÍ	19
1.5 SYSTÉMY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	21
2 NÁKLADY	22
2.1 DEFINICE NÁKLADŮ	22
2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	23
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	23
2.2.2 Účelové členění nákladů	24
2.2.3 Kalkulační členění nákladů	26
2.2.4 Členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů	27
3 KALKULACE NÁKLADŮ	30
3.1 KALKULAČNÍ METODY	30
3.2 KALKULAČNÍ VZOREC	31
3.2.1 Typový kalkulační vzorec	31
3.2.2 Retrogradní kalkulační vzorec	32
3.2.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	32
3.2.4 Dynamická kalkulace	33
3.3 TYPY KALKULACÍ.....	34
3.3.1 Kalkulace v zakázkové výrobě.....	34
3.3.2 Kalkulace v hromadné výrobě	35
3.3.3 Neabsorpční kalkulace	36
3.3.4 ABC kalkulace	36
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	38
II PRAKTICKÁ ČÁST	39
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	40
5.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE	40
5.2 CÍLE A VIZE FIRMY	40
5.3 PRODUKCE SPOLEČNOSTI	41
5.3.1 Navíjení a montáže.....	41

5.3.2	Zalévání.....	41
5.3.3	Obrábění.....	41
5.3.4	Odpojovače autobaterií.....	42
5.4	CERTIFIKACE A POLITIKA KVALITY.....	42
5.5	ZÁKLADNÍ HOSPODÁŘSKÉ VÝSLEDKY SPOLEČNOSTI.....	42
6	NÁKLADOVÁ ANALÝZA.....	44
6.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	44
6.2	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	46
6.2.1	Přímé náklady.....	47
6.2.2	Nepřímé náklady.....	49
6.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE VZTAHU K PROVÁDĚNÍM VÝKONŮM.....	51
6.3.1	Variabilní náklady.....	52
6.3.2	Fixní náklady.....	54
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	56
7.1	ROZPOČETNICTVÍ.....	56
7.2	KALKULAČNÍ SYSTÉM PODNIKU.....	56
7.2.1	Kalkulace cívky 110 1 ENT.....	57
7.3	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	58
8	PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	59
8.1	CÍLE PROJEKTU.....	59
8.2	ZLEPŠENÍ SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ.....	59
8.3	NÁVRH NOVÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	59
8.3.1	Kalkulační metoda.....	60
8.3.2	Kalkulační členění nákladů.....	61
8.3.3	Zásobovací režie.....	62
8.3.4	Výrobní režie.....	64
8.3.5	Odbytová režie.....	68
8.3.6	Správní režie.....	70
8.3.7	Kalkulace cívky 110 1 ENT.....	73
8.4	SROVNÁNÍ NAVRHOVANÝCH KALKULACÍ S PŮVODNÍ VARIANTOU.....	75
9	ANALÝZA PROJEKTU.....	77
9.1	ČASOVÁ ANALÝZA.....	77
9.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA.....	79
9.3	ANALÝZA RIZIK.....	80
9.4	PŘÍNOSY PROJEKTU.....	81
10	DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST.....	82
	ZÁVĚR.....	84
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	86

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	89
SEZNAM OBRÁZKŮ	90
SEZNAM TABULEK.....	91
SEZNAM PŘÍLOH.....	92

ÚVOD

Jedním z nejvýraznějších znaků současné doby je neustále se zvyšující konkurence. V ekonomickém prostředí je tento znak velmi výrazný. Zatímco dříve se firmy mohly soustředit pouze na své vlastní zdroje a výrobky, v dnešní době je třeba neustálé srovnání s konkurencí. Neustálé hledání konkurenčních výhod je novou stálicí v podnikovém prostředí. K nalezení té správné cesty k získání výhody volí firmy různé cesty. Právě proto se dnes hojně uplatňují moderní manažerské metody, které lze použít jako prostředek jejich dosažení.

Efektivní řízení podnikových nákladů je jednou z takových metod. Chce-li být podnik v dnešním přeplněném trhu úspěšný, musí se dříve nebo později zabývat vlastními náklady a možnostmi jejich snížení či efektivnějšího využití. Nebylo by však moudré přejít ze strany podniků pouze k nepromyšlenému snižování nákladů. Předtím, než se podnik pustí do snižování nákladů, je nutné provést jejich analýzy a objasnit původ těchto nákladů. Cesta k efektivnímu systému řízení nákladů podniku není v žádném případě jednoduchá, a je mnohem složitější, než by se na první pohled mohlo zdát.

Tato diplomová práce se věnuje právě počátku této cesty z pohledu vybraného podniku. Hlavním cílem této práce je zlepšení současného systému řízení nákladů a tím podniku dopomoci k lepšímu přehledu o svých nákladech a jejich původu. Poznatky získané při jejím zpracovávání by měly vést k navržení zlepšeného systému řízení nákladů v podniku a analýze jeho následných dopadů na podnik. Práce se zejména zaměřuje na kalkulační systém podniku, a je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

V teoretické části práce je provedena literární rešerše titulů, zabývajících se problematikou nákladového řízení v podnicích. Na začátek jsou uvedeny hlavní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím, na kterých je poukázána důležitost užívání nástrojů manažerského účetnictví. Následují struktura a samotné funkce manažerského účetnictví a jsou doplněny také základní informace o rozpočetnictví a systémech řízení nákladů. Poté jsou popsány samotné náklady a jejich základní typy členění. Na poznatky o nákladech plynule navazuje kapitola zabývající se samotnými kalkulacemi. V ní jsou popsány základní tradiční kalkulační vzorce a poté jednotlivé metody, kterými lze kalkulace provádět.

Praktická část práce je rozdělena na dvě části, analytickou a projektovou. Analytická část se zabývá nejprve nákladovou analýzou a analýzou současného systému řízení nákladů. Po provedení potřebných analýz následuje zhodnocení současného systému řízení nákladů,

z jehož závěrů vychází zbývající část teoretické části, část projektová. Projektová část obsahuje návrh nového systému řízení nákladů, zejména nového kalkulačního vzorce za pomoci přírážkové metody kalkulace. Celý projekt je následně analyzován z pohledu očekávaných nákladů, celkového trvání, možných rizik a očekávaných přínosů.

DEFINICE CÍLE PRÁCE A POUŽÍTÝCH METOD

Hlavním cílem této diplomové práce je navržení zlepšeného systému řízení nákladů ve vybraném podniku. Oblast řízení nákladů rozhoduje o budoucí úspěšnosti podniku a poskytuje informace důležité pro jeho efektivní vedení. Jedná se o poměrně rozsáhlý hlavní cíl práce, a proto k němu lze přiřadit několik dílčích cílů či podcílů:

- Provést analýzu nákladů v druhovém, kalkulačním a členění dle vztahu k prováděným výkonům
- Provést analýzu současného systému řízení nákladů
- Vyhodnocení současného systému a identifikace jeho nedostatků
- Návrh zlepšeného systému řízení nákladů
- Vyhodnocení navrženého systému a doporučení pro společnost

Za účelem splnění cílů práce je nejprve provedena literární rešerše, která je zaměřena na problematiku praktické části práce. Samotná praktická část lze rozdělit na analytickou a projektovou.

V rámci analytické části této práce bude použita zejména metoda analýzy. Bude zkoumán současný systém řízení nákladů v podniku a provedena analýza nákladů a systému kalkulací a rozpočtnictví. Pomocí syntézy bude poté provedeno vyhodnocení systému a identifikovány jeho nedostatky.

Projektová část práce se bude zabývat návrhem takového systému, který pomůže odstranit zjištěné nedostatky. Jedná se tedy zejména o navržení nového kalkulačního vzorce a zlepšení systému rozpočtnictví za použití metod manažerského účetnictví. Celý projekt je poté vyhodnocen z hlediska nákladovosti, časové náročnosti, možných rizik a přínosů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Obsahem první kapitoly této diplomové práce jsou základní poznatky o manažerském účetnictví. Je vysvětlen základní rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím, na kterém bude ukázána důležitost existence obou systémů v rámci podniku. Manažerské účetnictví je dále popsáno pomocí jeho struktury a základních funkcí. Dále je vysvětlen systém rozpočetnictví a důležitost řízení nákladů v podniku.

1.1 Srovnání manažerského a finančního účetnictví

V následujících podkapitolách jsou popsány základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím z pohledu několika autorů.

1.1.1 Finanční účetnictví

Účelem finančního účetnictví je schopnost poskytovat jeho uživatelům spolehlivé informace o hospodaření, finanční situaci, nákladech, výnosech, závazcích a majetku společnosti. K tomu je třeba doplnit schopnost sestavit pravdivé a věrohodné finanční výkazy pro všechny jeho uživatele. (Petřík, 2009, str. 26)

Hanušová (2004, str. 2) k informacím, které finanční účetnictví poskytuje dodává, že jejich podoba je ovlivňována zákony a předpisy, kterými se musí finanční účetnictví řídit.

Hlavním cílem finančního účetnictví je zobrazení podnikatelského procesu z hlediska potřeb externích uživatelů. Mezi tyto uživatele lze zařadit například: potenciaální vlastníky, firmy, banky, obchodní partnery nebo zaměstnance. Uživatelé těchto informací stojí mimo podnik, ale mají spojitost s jeho budoucím prospěchem prostřednictvím různých faktorů (výnosnost kapitálu, produkce finančních prostředků). (Král, 2018, str. 22)

Lazar (2012, str. 1) potvrzuje tuto téměř výhradně externí povahu finančního účetnictví. Účetní jednotky v rámci finančního účetnictví totiž vykazují změny zejména ve vztahu k externím subjektům (dodavatelé, odběratelé, věřitelé atd.).

Finanční účetnictví se zaměřuje především na podávání informací o podniku jako celku. Je to z toho důvodu, že stakeholdery obvykle nezajímá vnitropodniková činnost podniku, ale spíše jeho celková výkonnost (výsledek hospodaření, náklady, výnosy). Finanční účetnictví se zabývá zejména daty týkajícími se minulých období. Toto zpoždění ve spojitosti s nedostatečnou periodicitou (účetní výkazy jsou zpracovávány zpravidla jednou ročně) jsou

hlavním problémem finančního účetnictví při užívání jeho informací pro řízení nákladů. Dalším specifickým finančního účetnictví je evidování dat v peněžních jednotkách a evidence pouze explicitních nákladů a výnosů. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 13)

Hradecký a další (2008, str. 48) k uživatelům informací z finančního účetnictví dodávají rovněž dvě různá pojetí kapitálu podniku:

Anglosaský model, který se vyznačuje rozptýleným vlastnictvím kapitálu. V podstatě to znamená že podnik je vlastněn velkým množstvím investorů. Tito investoři se sami nepodílejí na řízení podniku a zpravidla nejsou zastoupeni v managementu. V tomto případě tedy hrají informace z finančního účetnictví rozhodující roli, jelikož jimi management společnosti informuje vlastníky o zhodnocení jejich investovaného majetku.

Kontinentální model se naopak reprezentuje především financováním činnosti podniku pomocí různých institucí. Mezi tyto instituce lze zařadit banky, investiční fondy či leasingové společnosti. Tyto instituce shromažďují úspory podniků a tyto vklady poté investují do nákupu cenných papírů různých společností. Na rozdíl od předešlého modelu však skupují větší podíly a tímto způsobem se poté dostávají do managementu společnosti. Díky tomuto faktu v tomto modelu klesá důležitost finančního účetnictví, jakožto hlavního zdroje informací pro stakeholdery. V některých případech se stává, že zastává pouze roli daňovou. Mezi země, ve kterých je tento model hojně rozšířen lze zařadit Německo či Francii.

V současné době je trendem v oblasti finančního účetnictví snaha o jeho sjednocení. Zejména díky skutečnosti, že v dnešní globalizované době je možné investovat do společností po celém světě. Největší roli v tomto snažení hrají samotní investoři a další zainteresované subjekty. Sjednocená forma finančního účetnictví by totiž přinesla mnohem jednodušší srovnání mezi jednotlivými subjekty, které se na trzích cenných papírů nacházejí. Jednodušší srovnávání by rovněž přineslo těmto společnostem značnou úsporu nákladů, které musí současně investovat do převedení výkazů do standardů, které používají. Mezi dva nejvýznamnější standardy lze zařadit IFRS či US GAAP. (Hradecký a další, 2008, str. 49)

Myšlenku sjednocování finančního účetnictví zmiňuje ve své knize taktéž Hanušová (2004, str. 29), která navíc dodává sjednocování v rámci Evropské unie pomocí jednotlivých direktiv.

1.1.2 Manažerské účetnictví

Petřík (2009, str. 27) považuje za důvody ke vzniku manažerského účetnictví zejména zvyšující se komplexnost výrobních firem a jejich kontroly ve 20. století. Finanční účetnictví již v této době není schopno naplňovat potřeby manažerské kontroly a všeobecné hodnocení výkonnosti podniků. Manažerské účetnictví by se tedy dalo nazvat systémem, jehož hlavním úkolem je včasné dodání správných a relevantních informací a doporučení jeho uživatelům na různých stupních hierarchie podniku.

Hanušová (2004, str. 2) popisuje manažerské účetnictví podobně, a to jako systém, který za použití různých druhů informací (externích, interních nebo technických) provádí analýzy, jejichž výsledky ovlivňují další směřování podniku.

Manažerské účetnictví se od finančního, které bylo popsáno v předešlé části, liší zejména jeho uživateli. Zatímco informace z finančního účetnictví jsou určeny zejména pro externí subjekty, informace manažerského účetnictví jsou určeny manažerům a nejsou nijak regulovány externími subjekty. Aby byla zajištěna správná funkce manažerského účetnictví, mělo by být přizpůsobeno potřebám konkrétního uživatele. To znamená že už pod počátku konstrukce jeho systémů by mělo být personalizované pro potřeby konkrétního podniku či manažera. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 15)

Červený a další (2003, str. 8) pro srovnání vidí hlavní rozdíl mezi finančním a manažerským pojetím účetnictví v přetváření informací ve funkce, zejména řídicí. Pokud tento efekt není přítomen dochází k degradaci manažerského účetnictví.

Krčová (2006, str. 9) identifikuje dvě odlišnosti. Manažerské účetnictví může používat jiné rozdělení aktiv a pasiv než finanční účetnictví a zároveň používá více druhů oceňování majetku.

Horngren (2012, str. 773) nabízí taktéž svůj pohled na rozdílnost manažerského a finančního účetnictví. Hlavní rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím spatřuje v jejich zaměření. Finanční účetnictví se soustředí zejména na zpracovávání výkazů, zatímco manažerské na nástroje, které manažeři používají při řízení společnosti.

Rozdíl je taktéž v reportingu. Zatímco ve finančním účetnictví se jedná o pravidelný reporting, nejčastěji čtvrtletně či ročně, v manažerském účetnictví jsou výkazy zpracovávány dle potřeby a nepravidelně. (Weygandt, Kieso a Kimmel, 2015, str. 713)

Jiambalvo (2020, str. 7) doplňuje, že ačkoliv je manažerské účetnictví orientováno interně a finanční externě, oba systémy používají jak interní, tak externí informace.

Informace, které poskytuje manažerské účetnictví, jsou užívány zejména pro vnitřní řízení podniků. K tomuto řízení jsou dle Hradeckého a dalších (2008, str. 75) třeba zejména informace pro:

1. Plánování činností
2. Rozhodování
3. Kontrolu činností

Tyto tři základní činnosti Petřík (2009, str. 28) shledává v manažerském účetnictví pomocí jeho základních aspektů:

Orientace na budoucnost se projevuje ve všech aspektech manažerského účetnictví. Nejen že se zabývá budoucností, ale snaží se i o její aktivní ovlivňování. K tomu se snaží účetní využívat analýzy, doporučení, předpovědi a na jejich základě činí zásadní manažerská rozhodnutí. Jako příklad těchto analýz lze uvést SWOT, odhad budoucích nákladů, předpověď inflace či nalezení relevantního trhu.

Vazba na ekonomickou realitu je přítomna pomocí převodu dat z finančního účetnictví do současné reálné ekonomické situace. Jako příklad lze uvést přecenění zásob oceňovaných v historických cenách či započtení inflace.

Slučitelnost cílů se vztahuje zejména k manažerskému informačnímu systému, který je vázán na manažerské účetnictví. Úkolem tohoto systému je zapojení všech relevantních osob ve firmě do příslušných procesů a tím přispívat ke splnění celopodnikových cílů. Pokud je tohoto dosaženo, může dojít k zefektivnění chodu celé organizace.

Na slučitelnost cílů navazuje **vazba na manažerský informační systém**. Jedná se konkrétně o vazby mezi manažerským účetnictvím a tímto systémem. Úkolem účetnictví je zejména poskytování včasných, relevantních dat pro systém. Pokud jsou poskytovány správné informace a včas, umožňuje to manažerům přijímat správná a efektivní rozhodnutí.

Posledním aspektem je **vliv makroekonomického rámce a nejistoty**. Nejistota se projevuje nejčastěji v oblastech tvorby plánů a zkoumání dlouhodobých dopadů manažerských rozhodnutí. Na tato rozhodnutí mají dopad i například fiskální politika státu nebo monetární politika centrální banky.

Manažerské účetnictví se v průběhu let neustále vyvíjí. Jako první vývojovou variantu lze označit nákladové účetnictví. Jedná se velmi jednoduchý systém zaměřený pouze na evidenci nákladů. Na rozdíl od pokročilejších, pozdějších systémů se zaměřuje pouze na minulost. S postupem času však tento systém už na komplexní podnikové prostředí přestával stačit, a proto se rozvinul v manažerské účetnictví. Tento systém již netřídí náklady jen s ohledem na minulost, ale přidává se pohled do budoucna. Jak již bylo dříve zmíněno, jeho hlavním účelem je poskytování informací pro tvorbu manažerských rozhodnutí. Nejvyšší úroveň navazující na obě předchozí je management nákladů. Hlavní změna oproti předešlým systémům je pohled na celkový hodnotový řetězec podniku. Nestačí se tedy zaměřovat pouze na hlavní podnikovou činnost, ale na všechny procesy. Náklady totiž nevznikají pouze při ní, ale v celém životním cyklu výrobku. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 15)

Červený (2003, str. 10) vidí hlavní důvod rozvoje manažerského účetnictví ve stále náročnějším konkurenčním prostředí, které bude nutit stále větší množství podniků k jeho zavádění a tím i k jeho dalšímu rozvoji.

Obrázek 1 Manažerské účetní systémy



Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, str. 16.

1.2 Struktura manažerského účetnictví

Moderní manažerské účetnictví je, jak vyplývá z předchozí části, složitým systémem. V něm je třeba vzájemná interakce mezi třemi oblastmi: nákladové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace. (Hradecký a další, 2008, str. 76)

Strukturou manažerského účetnictví se ve svých dílech zabývají i Popesko a další (2008, str. 10) a Král (2018, str. 23). Oba autoři jej rozdělují do tří postupných fází. V první fázi se zaměřuje zejména na zjišťování skutečně realizovaných nákladů a výnosů. Poté dochází k jejich rozdělení dle místa jejich vzniku či jiné příčinné souvislosti. V druhé fázi jsou takto zjištěné a roztríděné jednotky porovnány s plány či rozpočty a jsou zjištěny jejich odchylky. Třetí fáze se zaměřuje na budoucnost.

Není to však konečný výčet součástí systému účetnictví, který je třeba pro úspěšné a efektivní fungování tohoto rozmanitého systému. Lze to považovat za základy, na kterých později budeme budovat další částí systému. Nákladové účetnictví se v dnešních systémech nezaměřuje jen na historické evidence nákladů, ale je schopno též registrovat okamžitou úroveň nákladů. Navíc pomocí historických zdrojů zvládá do určité míry i předvídat budoucí úrovně nákladů. Rozpočetnictví má za úkol zejména stanovit úkoly jednotlivým střediskům a kalkulace v sobě zahrnují celý hodnotový proces podniku. (Hradecký a další, 2008, str. 76)

1.3 Funkce manažerského účetnictví

Dle Druryho (2018, str. 4) by měl správný systém manažerského účetnictví plnit následující funkce:

1. Alokace nákladů mezi prodané zboží a zboží na skladě, pro interní a externí ziskový reporting
2. Pomáhat manažerům dosáhnout správných rozhodnutí za pomoci relevantních informací
3. Poskytovat informace pro plánování, kontrolu, měření výkonu a neustálé zlepšování

Pandikumar (2008, str. 4) k funkcím manažerského účetnictví doplňuje navíc jeho výhody a limitace. Mezi hlavní výhody patří jeho významná role při usnadnění podnikového plánování, organizace, reportingu a srovnávání plánovaných výkonů se skutečnými. Za limity manažerského účetnictví lze uvést používání informací z minulosti (z finančního účetnictví) či to, že se jedná o širší systém než finanční účetnictví, což může vést ke vzniku nepřesností.

1.4 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví tvoří jeden z nejdůležitějších nástrojů vnitropodnikového řízení. Pomocí plánování rozpočtů dochází ke stanovení veličin, v návaznosti na dlouhodobé a krátkodobé

plány podniku a lze jej použít pro následnou kontrolu plnění těchto cílů. (Synek, 2011, str. 123)

Hradecký a další (2008, str. 124) přiřazují rozpočetnictví podobně důležitou roli. Dle nich je zaměřeno především na budoucnost a je jakýmsi modelem budoucího rozvoje podniku.

Hlavním cílem rozpočetnictví je stanovení a naplnění podnikových cílů pomocí plnění stanovených plánů a pravidelného srovnávání skutečných výsledků s vytyčenými cíli. Při plnění tohoto cíle navazuje rozpočetnictví na tři hlavní funkce managementu: plánování, řízení a kontrolu. (Warren, Reeve a Duchac, 2018, str. 316)

Doba, na jakou je rozpočet obvykle sestavován, se může lišit v závislosti na podniku. Ovlivňuje ji velké množství faktorů, jako například typ rozpočtu nebo organizační uspořádání. Nejčastěji jsou rozpočty sestavovány na jeden rok. (Weygandt et al., 2018, str. 427)

Popesko a Papadaki (2016, str. 219) ke své definici navíc přikládají tři základní funkce rozpočetnictví:

- Vyjadřuje budoucí úroveň nákladů a výnosů v peněžních jednotkách, a to jak za jednotlivá střediska, tak i za celý podnik
- Provádí kontrolu hospodaření jednotlivých středisek srovnáním údajů z vnitropodnikového účetnictví s údaji z rozpočtů
- Je zdrojem informací pro tvorbu předběžných kalkulací

System rozpočetnictví lze rozdělit na dvě části (Hradecký a další, 2008, str. 126) podobně i Popesko a Papadaki (2016, str. 219):

- Celopodnikové – rozvaha, výsledovka a cash flow
- Střediskové – stanovení úkolů pro střediska a kontrola jejich plnění

Cíle rozpočetnictví v podniku by se daly shrnout následovně (Reddy, 2004, str. 91):

- Koordinace činností a efektivní plánování
- Vzájemná komunikace mezi jednotlivými částmi podniku
- Kontrola dosažených výsledků

1.5 Systémy řízení nákladů

Řízení nákladů podniku nabírá největší důležitosti ve vysoce konkurenčních odvětvích. Podniky nemají možnost ovlivňovat tržní cenu a ani nemají takové postavení pro vyjednávání s dodavateli. Jako jedna z možných cest by se tedy jevilo snížení nákladů. Snížení je ovšem nutné provádět opatrně, a ne za každou cenu. Nepromyšleným snížením nákladů může totiž dojít k poklesu kvality produktů. Jedinou možností podniku, jak dosáhnout vyššího zisku je v tomto případě propracované snížení zbytečných nákladů nebo zefektivnění vynaložených nákladů pomocí lepší organizace práce. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 18)

2 NÁKLADY

Druhá kapitola diplomové práce se zabývá náklady. Je v ní vysvětlena důležitost sledování nákladů v podniku a jejich základní členění. Toto členění je dále využito v praktické části práce v oblasti analýzy nákladů vybrané společnosti.

2.1 Definice nákladů

Náklady a spolu s nimi i výnosy tvoří základ pro určování efektivity podniku. Zatímco výnosy nejsou podnikem jednoduše ovlivnitelné, výše nákladů je částečně v rukou podniku. Podniky se všeobecně snaží o minimalizaci nákladů a tím o zvýšení zisku. (Vochozka, 2013, str. 209)

Díky existenci dvou rozdílných systémů účetnictví, které byly popsány v předešlé kapitole dochází i v nákladech ke dvojímu pojetí. Náklady jsou tedy vnímány odlišně ve finančním a manažerském účetnictví.

Ve finančním účetnictví jsou náklady vnímány zejména jako úbytek ekonomického prospěchu. Snížení se může projevat více způsoby, například jako úbytek aktiv nebo jako přírůstek závazků. Náklady jsou ve finančním účetnictví zaznamenávány v účetních cenách. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 27)

Hradecký a další (2008, str. 72) popisuje náklady vnímané finančním účetnictvím velmi podobně, a to jako jakékoli snížení užítka plynoucího z majetku ve společnosti. V tomto případě se podnik nesnaží zjistit proč a jak k nákladu došlo, či zda byla jeho výše úměrná.

U nákladů ve finančním účetnictví je důležité je odlišovat od peněžních výdajů a dbát na jejich časové rozlišení. (Synek, 2011, str. 80)

Jakýsi kontrast vůči tomuto pojetí nákladů vyjadřuje jejich pojetí v manažerském účetnictví. Vnímání nákladů tady navazuje na hlavní cíl manažerského účetnictví, kterým je podpora manažerů při řízení podniku a vykonávání jejich rozhodnutí. Náklady v manažerském účetnictví musí splňovat dva požadavky. Jedná se o účelovou spotřebu. To znamená, že spotřeba nákladů proběhla v souvislosti s konkrétní činností podniku či střediskem. Druhým požadavkem je účelnost, která je požadavkem na hospodárnost. Znamená to, že výše nákladu je úměrná výstupu. (Hradecký a další, 2008, str. 72)

Červený (2003, str. 58) popisuje náklady v manažerském účetnictví podobně, dle něj je však lze popsat pomocí tří znaků: účelem, strukturou a jejich množstvím a způsobem oceňování.

V manažerském účetnictví existují dvě základní pojetí nákladů. Hodnotové pojetí, které se zabývá náklady souvisejícími s běžným chodem podniku, na řízení a kontrolu jeho procesů. Oceňování zde probíhá pomocí současné reálné hodnoty. Náklady v tomto pojetí tedy obsahují navíc k nákladům zachyceným ve finančním účetnictví (explicitním) i náklady, které jsou zde zachyceny v jiné výši či navíc (implicitní). Tyto náklady se poté označují jako kalkulační druhy nákladů. Ekonomické pojetí oceňuje náklady v hodnotě, kterou by podnik získal jejich nejefektivnějším využitím nebo ušlým ziskem, který by vznikl při použití na jinou variantu. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 28)

Červený (2003, str. 58) přidává k těmto dvěma pojetím navíc pojetí finanční. Toto pojetí popisuje základními znaky jako nutnost podložit vynaložení nákladů reálným výdejem peněz či očekávání návratnosti nákladů. Finančním pojetím nákladů se zabývá i Šoljaková (2009, str. 39), ta k němu dodává, že je většinou používáno pro externí uživatele, a tudíž patří spíše do finančního účetnictví.

2.2 Klasifikace nákladů

Pokud chce podnik dosáhnout efektivního řízení nákladů, je třeba je podrobněji rozčlenit. V manažerském účetnictví se používá zejména členění (Hradecký a další, 2008, str. 77):

- Druhové
- Účelové
- Kalkulační
- Ve vztahu k objemu prováděných výkonů

2.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů ve své podstatě navazuje na klasifikaci nákladů ve finančním účetnictví. Náklady jsou zde členěny dle druhu spotřebovaného vnějšího vstupu, který je spotřebováván v rámci podnikového transformačního procesu. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 31)

Dle Synka (2011, str. 81) je toto třídění odpovědí na otázku spotřeby a určuje následující základní nákladové druhy:

- Spotřebu surovin, materiálu, energie a jiných provozních látek

- Odpisy hmotného a nehmotného majetku
- Mzdové a jiné osobní náklady
- Finanční náklady
- Náklady externích služeb

Nákladové druhy, se kterými pracujeme při tomto členění vykazují několik společných znaků. Jedná se o náklady prvotní, což znamená že jsou zaznamenávány okamžitě při vstupu do podniku. Vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb poskytovaných externími dodavateli a nelze je dále členit na menší části. Specifikem manažerského účetnictví je taktéž zachycování interních nákladů. Interní náklady představují spotřebu vnitropodnikových zdrojů. Jedná se o náklady druhotné, interní a složené. (Hradecký a další, 2008, str. 78) Podobně na druhové členění pohlíží i Hanušová (2004, str. 35).

Význam druhového členění lze nalézt ve dvou úrovních pohledu. Na podnikové úrovni je jeho hlavním úkolem dosažení stability, proporcí a rovnováhy mezi podnikovou potřebou těchto zdrojů a schopností okolí je podniku poskytovat. Mělo by tak podniku pomoci ke správnému rozhodnutí v oblasti obstarávání materiálu, lidských zdrojů či energií. Na makroekonomické úrovni pomáhá druhové členění při určování národního důchodu, úhrnných osobních nákladů či podobných veličin užívaných na národní či nadnárodní úrovni. Pokud chceme však v podniku hodnotit hospodárnost nebo účinnost podnikových činností, tak nám druhové členění nestačí, jelikož se nezabývá příčinou vynaložení nákladů. (Král, 2018, str. 77)

Krčová (2007, str. 6) vidí důležitost druhového členění zejména pro jeho využití ve finančním účetnictví a při provádění finančních analýz.

2.2.2 Účelové členění nákladů

Předchozí část odhalila jeden z nedostatků druhového členění nákladů a to, že se nezabývá účelem nákladů. Řešením tohoto problému je účelové členění. Účelové členění by se v jednoduchosti dalo shrnout jako členění dle činností, které vyvolávají vznik nákladů. To nám dává možnost kontroly přiměřenosti nákladů. (Hradecký a další, 2008, str. 78)

Při manažerském rozhodování je nutné vědět účel, na který byl náklad vynaložen. Proto lze náklady členit na technologické a na obsluhu a řízení. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 34) Stejně členění, uvádí i Král (2018, str. 79).

Technologické náklady vznikají bezprostředně v souvislosti s technologiemi použitými při dané činnosti nebo operace. (Král, 2018, str. 34)

Jako příklad technologických nákladů lze uvést (Popesko a Papadaki, 2016, str. 34):

- Na jednicový materiál
- Mzdové náklady
- Odpisy výrobních zařízení
- Pronájem výrobních prostor

Náklady na obsluhu a řízení poté vznikají při zajišťování podmínek nutných k realizaci daného procesu. Tyto náklady jsou důsledkem přípravy podmínek nutných pro výrobní proces. (Král, 2018, str. 34)

Pro příklad lze uvést některé náklady na obsluhu a řízení (Popesko a Papadaki, 2016, str. 35):

- Mzdové náklady manažerů, účetních
- Náklady na výpočetní techniku
- Náklady na IS

Jelikož je však toto členění poněkud obecné a má pouze omezenou využitelnost v souvislosti s kalkulací na jednotku výkonu, užívá se častěji rozdělení na náklady jednicové a režijní. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 35) Podobně to uvádí ve své knize i Král (2018, str. 80).

Jednicové náklady tvoří část technologických nákladů, které lze přímo přiřadit jednotce produkce. Pro určení jednicových nákladů se používají normy a na normy navazující kalkulace jednicových nákladů. (Král, 2018, str. 80)

Mezi jednicové náklady patří (Hradecký a další, 2008, str. 79):

- Náklady na jednicový materiál

- Náklady na jednicové mzdy
- Ostatní jednicové náklady
- Případně další položky (technologická energie)

Režijní náklady obsahují zbývající část technologických nákladů, které nelze přímo přiřadit k jednotce produkce a dále náklady na obsluhu a řízení procesů. Jsou to tedy náklady, které nelze přímo přiřadit k jednotce produkce, a proto představují problematickou část alokace nákladů a kalkulací. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 35)

K problematice režijních nákladů se vyjadřuje i Hradecký a další (2008, str. 80), který navíc doplňuje, že režijní náklady nelze přesně zařadit mezi fixní či variabilní, jelikož obsahují obě složky.

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů navazuje na předchozí účelové členění nákladů na režijní a jedincové. Výstupem kalkulačního členění by měly být informace o tom, na co byly náklady vynaloženy. Tyto informace jsou pro podnik rozhodující, jelikož slouží pro zjištění rentability jednotlivých výrobků a umožňuje řízení struktury výrobků. (Synek, 2011, str. 82) Kalkulačnímu členění přiřadí podobný význam i Král (2018, str. 83) nebo Popesko a Papadaki (2016, str. 36).

Kalkulační členění nákladu používá dvě kategorie, a to přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady jsou takové, které souvisí s konkrétním výkonem. Nepřímé náklady naopak nejsou přímo navázané na konkrétní výkony, ale vznikají ve vztahu k celému podnikatelskému procesu uvnitř podniku. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 36) Podobně rozlišuje přímé a nepřímé náklady i Kotěšovcová (2007, str. 35) nebo Proctor (2008, str. 11).

V čem se liší kalkulační členění od podobného účelového členění je v přiřazení nákladů. Do přímých nákladů zde totiž nepřičítáme pouze jednicové náklady, ale i náklady režijní, které přímo souvisejí s určitým výkonem. (Synek, 2011, str. 82)

Popesko a Papadaki (2016, str. 37) dále poukazují na fakt, že v některých případech se může náklad, který se původně zdá jako přímý, považovat za nepřímý. Stává se tak v takových

případech, kdy je přímá návaznost obtížně identifikovatelná nebo by nebyla v daném případě efektivní.

2.2.4 Členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je jeden z nejvýznamnějších nástrojů používaných pro řízení nákladů. Na rozdíl od předešlých klasifikací se totiž nezabývá pouze historickými náklady, ale snaží se i o náhled na budoucí možné varianty. Dalo by se tedy shrnout, že nabízí jakýsi pohled na změny nákladů v reakci na změnu objemu výkonů (počet kusů výrobků, odpracované hodiny, a další). (Popesko a Papadaki, 2016, str. 38)

V rámci tohoto členění jsou dvě základní skupiny nákladů (Král, 2018, str. 86):

- Variabilní náklady
- Fixní náklady

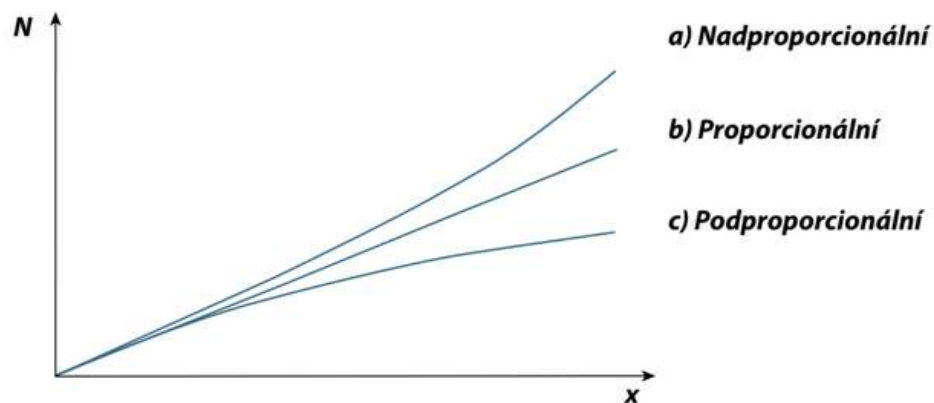
Variabilní náklady jsou takové, které se mění se změnou objemu produkce či výkonů. Jejich nejdůležitější a zároveň také nejsnadněji zjištělnou část tvoří proporcionální náklady. Předpokladem proporcionálních nákladů je jejich návaznost na jednotku produkce či výkonu. Náklady na jednotku se předpokládají v tomto případě konstantní, a proto se jejich výše roste přímo úměrně výši jednotek. Jako příklad proporcionálních nákladů lze uvést jednicové náklady. (Král, 2018, str. 86)

Variabilními náklady se zabývá i Hunčová (2007, str. 52), poukazuje na existenci neproporcionálních variabilních nákladů, které se nemění s objemem produkce.

Popesko a Papadaki (2016, str. 38) k proporcionálním variabilním nákladům doplňují náklady nadproporcionální a podproporcionální. Nadproporcionální variabilní náklady rostou zpravidla rychleji než objem výkonů či produkce a podproporcionální naopak pomaleji.

Problematice podproporcionálních a nadproporcionálních nákladů se věnuje i Červený (2003, str. 64), který se zabývá smíšenými náklady. Tyto náklady nejprve vykazují známky podproporcionality, poté proporcionality, a nakonec vlivem působení variabilních nákladů nadproporcionality.

Obrázek 2 Srovnání nákladů



Zdroj: Král, 2018, str. 87.

Fixní náklady se na rozdíl od variabilních zpravidla s objemem výkonů nemění. Nejčastěji se jedná o náklady, které je třeba vynaložit k zajištění podmínek nutných k efektivnímu průběhu podnikatelského procesu. (Král, 2018, str. 88)

Davis (2011, str. 50) identifikoval dvě základní charakteristiky fixních nákladů:

- Celkové fixní náklady se nemění v závislosti na změnu objemu výkonů
- Náklady na jednotku výkonu se naopak mění se změnou objemu výkonů

Vzhledem k jejich ovlivnitelnosti v souvislosti většího poklesu výrobních kapacit můžeme rozlišovat umrtvené fixní náklady a vyhnutelné fixní náklady. Umrtvené náklady jsou charakteristické tím, že jejich výše není v průběhu procesu ovlivnitelná a nemůžeme tedy reagovat na výpadky. Jedná se zejména o investiční náklady či náklady na pořízení budov nebo strojů. Vyhnutelné fixní náklady jsou naopak navázány na kapacitu výroby, a proto je lze v reakci na její snížení také snižovat. (Král, 2018, str. 88) Podobně i v Hanušová (2004, str. 44) nebo Popesko a Papadaki (2016, str. 39).

Popesko a Papadaki (2016, str. 40) připomínají, že v praxi nelze vždy všechny náklady jasně klasifikovat jako fixní nebo variabilní. Semi-variabilní náklady jsou náklady, které obsahují jak variabilní, tak fixní část.

Problematikou semi-variabilních nákladů se zabývá i Weetman (2006, str. 37), jako příklad takových nákladů lze uvést náklady za telefonní služby, kdy je placena paušální částka doplněná o variabilní část.

Semi-fixní náklady jsou takové, které se projevují skokově. Tyto skoky nastávají při určitém objemu produkce a dochází při nich ke zvyšování těchto nákladů. Doplnit lze i další specifický typ nákladů známý jako sticky cost. Tyto náklady sice při zvyšování objemu produkce rostou proporcionálně, ale při jeho snižování nedochází k proporcionálnímu snižování. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 40)

3 KALKULACE NÁKLADŮ

Ve třetí kapitole této práce jsou popsány obecně metody kalkulací. Poté představeny typové kalkulační vzorce, pomocí nichž bude identifikován vzorec užívaný vybranou společností. Ve třetí podkapitole jsou ve stručnosti představeny jednotlivé typy kalkulací, ze kterých bude jedna vybrána pro zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě.

3.1 Kalkulační metody

Obecně by se kalkulací dal označit postup výpočtu veličin jako náklady, marže nebo zisk na výrobek, službu nebo činnost. Jejím hlavním významem je zjištění vnitropodnikových cen. (Kotěšovcová, 2007, str. 32)

Výsledkem kalkulace je zjištění nákladů, zisku, marže nebo jiné hodnoty na jednotku produkce podniku. Propojuje tak jak naturální, tak hodnotovou složku podnikových výkonů. (Král, 2018, str. 136)

Rozvoj kalkulací byl zapříčiněn zejména nepřímými náklady a jejich problematickým přiřazováním. Právě existence nepřímých nákladů má za následek rozmanité množství jednotlivých kalkulačních metod. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 59)

Metody kalkulací vyjadřují způsob výpočtu ať už reálného či predikovaného množství nákladů na výkon podniku. Jsou závislé na (Král, 2018, str. 136):

- Co je předmětem kalkulace?
- Jakým způsobem přiřazujeme náklady?
- Jaká je struktura nákladů?

Při volbě správné kalkulační metody je třeba brát v úvahu velké množství faktorů. Je třeba pohlížet na strukturu výkonů či na odlišnosti mezi nimi. Žádná z kalkulačních metod nemůže být označena za správnou nebo za nejlepší, jelikož pro každý podnik je vhodná jiná metoda. U složitějších metod je rovněž důležité brát v potaz náklady na jejich implementaci. V žádném případě neplatí, že složitější metoda je v každém případě lepší, v některých případech postačí i jednodušší metoda kalkulace a také poslouží lépe svému účelu. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 59)

3.2 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec vyjadřuje formu kalkulace, v jaké je prezentována jejímu uživateli. Vzorec se skládá z jednotlivých položek, které jsou seřazeny v předem určeném pořadí a položky odpovídají kalkulačnímu členění nákladů. (Hradecký a další, 2008, str. 177)

3.2.1 Typový kalkulační vzorec

Základním typem kalkulačního vzorce je typový kalkulační vzorec. Na přímý materiál a mzdy v něm navazují nepřímé náklady. Ty jsou zde roztrženy do tří skupin. Výrobní režie obsahuje náklady, které vznikají ve spojitosti se samotnou výrobou. Správní režie nejčastěji obsahuje náklady na řízení podniku. Poslední skupinou nepřímých nákladů jsou náklady na odbyt a zisková přírážka. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 71)

Typový vzorec lze považovat za základní představu o tom, jak by měl kalkulační vzorec vypadat. Je třeba jej však dále modifikovat, aby odpovídal individuálním potřebám firem v oblasti řízení nákladů. (Hradecký a Konečný, 2003)

Obrázek 3 Typový kalkulační vzorec

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní (provozní) režie
– Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
– Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
– Úplné vlastní náklady výkonu

Zdroj: Hradecký a další, 2008, str. 178.

Král (2018, str. 152) identifikoval následující nedostatky typového vzorce:

- Syntetizuje položky nákladů s různým vztahem k předmětu kalkulace
- Syntetizuje položky nákladů bez ohledu na jejich důležitost při tvorbě rozhodnutí

- Při vyobrazení nákladů na kalkulační jednici je příliš statický (užívá průměrné hodnoty)

3.2.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Dalším rozšířeným typem kalkulačního vzorce je retrogradní kalkulační vzorec. Retrogradní vzorce používají jako základní informaci cenu produktu nebo zisk, který by z něj podnik chtěl získat. Retrogradní vzorec tedy ve své podstatě ukazuje rozdíl mezi cenou a náklady. (Král, 2018, str. 153)

Nejčastěji je užíván ve vysoce konkurenčních prostředích, kde si podniky nemůžou určovat cenu dle vlastních nákladů, ale musí se orientovat pomocí tržní ceny. Dle této ceny je pak podnik nucen ovlivňovat své náklady. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 73)

Obrázek 4 Retrogradní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
 - sezónní
 - množstevní

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Náklady

ZISK (jinak vyjádřený přínos)

Zdroj: Král, 2018, str. 154.

3.2.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Tento vzorec se snaží zachycovat fixní a variabilní náklady odděleně. Zejména z důvodu jejich pozdějšího využití v rozhodování v návaznosti na jejich ovlivnitelnost a změny v důsledku změny objemu prováděných výkonů. (Král, 2018, str. 154)

Popesko a Papadaki (2016, str. 73) poukazují na další důležitost rozlišování variabilních a fixních nákladů v kalkulacích. Konkrétně by mělo podniku pomoci při sledování využívání výrobních kapacit pomocí vztahu nákladů výkonů a fixních nákladů.

Obrázek 5 Vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

CENY PO ÚPRAVÁCH	
- Variabilní náklady výrobku	
- přímé jednicové náklady	
- variabilní režie	
<hr/>	
Marže (krycí příspěvek)	
<hr/>	
- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek	
<hr/>	
ZISK v průměru připadající na výrobek	

Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, str. 73.

3.2.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace pozvolně navazuje na předchozí kalkulační vzorec. Jejím základem je rozdělení nákladů na přímé a nepřímé a jejich členění dle fází reprodukčního procesu. Dynamická kalkulace má stejné výhody jako předchozí kalkulační vzorce, ale navíc poskytuje informace o reakci nákladů v jednotlivých fázích na změny v objemu prováděných výkonů. (Král, 2018, str. 155)

Obrázek 6 Dynamická kalkulace

Přímé (jednicové) náklady	
Ostatní přímé náklady	-variabilní
	-fixní
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	
Přímé prodejní náklady	- variabilní
	- fixní
Prodejní režie	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
Správní režie	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	

Zdroj: Král, 2018, str. 155.

3.3 Typy kalkulací

V této části práce budou ve stručnosti představeny jednotlivé základní typy kalkulačních metod.

Hradecký a další (2008, str. 188) rozlišuje metody kalkulací dle toho, zda jsou užívány v:

- Nesdružených výroбах – poté je k dispozici kalkulace dělením, dělením s poměrovými čísly a kalkulace přírážková
- Sdružených výroбах – tady jsou k dispozici kalkulace odčítací nebo rozčítací.

Popesko a Papadaki (2016, str. 79) nabízí vlastní alternativu vůči tomuto rozčlenění. Konkrétně metody kalkulací člení na:

- Kalkulace v zakázkové výrobě – do této části patří absorpční kalkulace
- Kalkulace v hromadné výrobě
- Neabsorpční kalkulace
- Kalkulace ABC

Hlavní rozdíl mezi absorpční a neabsorpční kalkulací spočívá v zohledňování fixních nákladů v kalkulaci. Absorpční kalkulace počítá i s fixními náklady, neabsorpční používá k výpočtu pouze náklady variabilní. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 80)

3.3.1 Kalkulace v zakázkové výrobě

Kalkulace v zakázkové výrobě používají nejčastěji podniky, které vyrábějí velké množství různorodých produktů. Mezi její nejčastější metodu patří přírážková kalkulace. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 95)

Přírážková kalkulace používá kalkulační členění nákladů na přímé a nepřímé. Přímé náklady jsou rozděleny jednotlivým výrobkům přímo na jednici. (Synek, 2011, str. 109)

Při použití přírážkové kalkulace určujeme výši nepřímých nákladů za pomoci rozvrhových základů, ze kterých poté určujeme režijní sazby či přírážky. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 95)

Režijní náklady jsou tedy přiřazovány ve velikosti, v jaké byly opravdu výrobou daného výrobku spotřebovány. (Hradecký a další, 2008, str. 191)

Při tvorbě přírážkové kalkulace je třeba dbát na správný výběr rozvrhové základny, ta by měla splňovat (Hradecký a další, 2008, str. 193):

- Příčinnou souvislost mezi náklady
- Dostatečná velikost (dochází k nižšímu zkreslení)
- Stálý poměr mezi náklady a základnou
- Jednoduchá a snadno zjistitelná

Existují dvě varianty přírážkové kalkulace, a to sumační a diferencovaná. Sumační varianta přírážkové kalkulace používá jednu společnou režii pro všechny náklady podniku. Tato varianta je silně závislá na zvolené rozvrhové základně a při jejím špatném výběru může vést k velkému zkreslení. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 101)

Diferencovaná varianta naopak pracuje s několika různými režiiemi v rámci podniku. Tímto dochází k zpřesňování rozdělení nákladů v rámci kalkulace. (Synek, 2011, str. 110)

3.3.2 Kalkulace v hromadné výrobě

Kalkulace nákladů v hromadné výrobě je využívána zejména u podniků, které vyrábějí homogenní výrobky po delší časový úsek. Základním prvkem této kalkulace jsou procesní pracoviště, které jsou místem, kde je daný produkt zhotovován a dochází tam ke spotřebě nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 81)

Podobně tyto kalkulace popisují i Hradecký a další (2008, str. 189) a dle nich mezi dvě nejrozšířenější metody patří kalkulace dělením a dělením s poměrovými čísly.

Kalkulace dělením je asi nejjednodušší metodou kalkulace. Používá se zejména v podnicích s homogenní a hromadnou produkcí. (Hradecký a další, 2008, str. 189)

Kalkulace dělením s poměrovými čísly je pokročilejší verzí předchozí metody. Používá se zejména v podnicích, ve kterých je produkce rozlišena různými parametry (výška, délka, hmotnost). (Hradecký a další, 2008, str. 190)

Popesko a Papadaki (2016, str. 84) tuto metodu popisují podobně, jen k ní přidávají vysvětlení pojmu poměrové číslo. Pro jeho zjištění je třeba určit jeden produkt jako referenční a poté dle něj určit poměr nákladů ostatních produktů.

3.3.3 Neabsorpční kalkulace

Metodou, která je z neabsorpčních kalkulací nejčastěji používána je kalkulace variabilních nákladů. Při ní dochází k rozdělení nákladů na fixní a variabilní. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 115)

Dle Krále (2018, str. 171) je kalkulace variabilních nákladů zdokonalenou verzí absorpčních kalkulací.

Při této kalkulaci je kladen velký důraz na správné přiřazení variabilních nákladů, které musí mít příčinnou souvislost s jednotkou výkonu. Jinak řečeno se očekává jejich reakce na změnu objemu výroby. Fixní náklady jsou v této metodě pojaty jako nedělitelné a neodvratitelné náklady, které je třeba vynaložit pro výrobu a chod podniku. (Král, 2018, str. 171) Podobně variabilní a fixní náklady v rámci této kalkulace popisují i Popesko a Papadaki (2016, str. 115) nebo Červený (2003, str. 83).

Kalkulaci variabilních nákladů lze rozčlenit do tří etap (Popesko a Papadaki, 2016, str. 116):

1. Výpočet příspěvků na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku jednotlivých produktů
2. Součet příspěvků na úhradu = Celkový příspěvek na úhradu
3. Výpočet hospodářského výsledku hospodaření pomocí odečtení dosud nezapočítaných fixních nákladů od celkového příspěvku na úhradu

3.3.4 ABC kalkulace

K rozvoji moderní ABC kalkulace přispívá mnoho faktorů. Zvyšování konkurence, snižování ziskových marží, moderní technologie. (Mowen, Hansen a Heitger, 2016, str. 282)

Hlavní podstatou ABC kalkulace neboli kalkulace podle aktivit je, jak již z názvu vyplývá přiřazování nákladů jednotlivými činnostem (aktivitám) v rámci produkce výrobků. Jejím hlavním cílem je spravedlivě rozdělovat veškeré náklady, které jsou v podniku vynaloženy.

(Popesko a Papadaki, 2016, str. 138) Podobné shrnutí nalezneme i v Drury (2016, str. 257) a Horngren (2012, str. 882) nebo Červený (2003, str. 91).

ABC systémy používají veškeré aktivity, které jsou relevantní při výrobě produktů a pokoušejí se odhadnout velikost spotřebovaných nákladů. (Gupta, 2003, str. 132)

Koncept této metody spočívá v tom, že celkové náklady produktu se rovnají součtu cen materiálu a součtu všech nákladů s přidanou hodnotou. (Gunasekaran, 1998, str. 232)

Postup ABC kalkulace lze shrnout do čtyř základních kroků (Drury, 2016, str. 263) nebo (Horngren, 2012, str. 883):

1. Identifikace hlavních aktivit, které jsou v podniku prováděny
2. Přiřazení nákladů do nákladových center pro každou aktivitu
3. Určení nákladového nositele (cost driveru) pro každou z hlavních aktivit
4. Přiřazení nákladů aktivit produktům dle jejich spotřeby jednotlivými produkty

Pirttilä (1994, str. 327) k tomuto postupu dodává, že než se pustíme do identifikace aktivit, je důležité mít zdokumentované materiálové toky, které nám pomohou k jejímu správnému provedení.

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část práce je zpracována formou literární rešerše a obsahuje poznatky mnoha autorů na vybrané problematice. Hlavním cílem teoretické části je vytvoření podvědomí pro zpracování praktické části práce. Tvoří ji tři kapitoly: manažerské účetnictví, náklady a kalkulace nákladů.

První kapitola se nejprve zabývá srovnáním dvou odlišných podnikových systémů, a to finančního a manažerského účetnictví. Poté se tato kapitola blíže zabývá manažerským účetnictvím, jeho funkcemi a strukturou. Na manažerské účetnictví navazuje kapitola zabývající se rozpočtovým a jeho využitím v praxi. Jako poslední jsou popsány samotné systémy řízení nákladů jako celek.

Druhá kapitola práce obsahuje teoretické poznatky o nákladech. Po uvedení definic nákladů jsou popsány druhy členění nákladů. Druhovému, účelovému, kalkulačnímu a členění dle vztahu k prováděným výkonům. Kalkulační členění nákladů je důležité zejména pro projektovou část práce, jelikož z něj vychází navrhované řešení.

Poslední, třetí část, teoretické části se zabývá kalkulacemi nákladů. Nejprve jsou popsány postupy, které vedou ke zvolení správné kalkulační metody a k její správné implementaci. Na tuto část plynule navazují jednotlivé užívané kalkulační vzorce a jejich výhody či nevýhody. Kalkulací nákladů a jejím jednotlivým metodám se věnuje poslední část práce. Jsou popsány zejména kalkulace v zakázkových, hromadných výrobcích, neabsorpční kalkulace a kalkulace ABC.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

V první kapitole praktické části diplomové práce je představena vybraná společnost. Na přání vedení podniku nebude v práci uvedeno její jméno a znaky, dle kterých by se dala snadno vypátrat.

Jedná se o společnost, která na trhu v České republice působí již od 50. let minulého století. V současné formě existuje od roku 1995. Hlavním předmětem činnosti firmy je výroba elektromechanických a obráběných součástí a sestav, zejména pro automobilový průmysl. Nezabývá se ovšem pouze výrobou, ale svým zákazníkům poskytuje také kompletní servis, počínaje návrhem a konstrukcí a konče dopravou produktu na místo určení. Společnost se neorientuje pouze na český trh, ale své výrobky uplatňuje také na zahraničních trzích (např. EU, Thajsko či Maroko).

5.1 Základní údaje

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 30,000,000 Kč

Statutární orgán: Jednatel

Předmět podnikání – zejména: obrábění, montáž, opravy, revize a zkoušky elektronických zařízení, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Firma má 2 společníky

Počet zaměstnanců: 64

5.2 Cíle a vize firmy

Společnost se směrem do budoucna nechystá na změny svého zaměření. Naopak se chce neustále zlepšovat ve svém oboru a pokračovat v budování dobrého jména. Dlouhodobou vizí společnosti je zlepšování a budování excelentních procesů. Vedení společnosti věří, že jen díky tomuto vývoji bude společnost schopna dosahovat v budoucnu ještě lepších výsledků než doposud. Dalším cílem společnosti je udržení stávajících a získání nových zákazníků a s tím spojené udržování nadstandardních vztahů. Posledním z hlavních cílů společnosti je zefektivnění výrobních procesů a další investice do nových výrobních technologií

5.3 Produkce společnosti

Největší část produkce společnosti tvoří cívky, které jsou využívány především v automobilovém průmyslu. Zejména v motorech, startérech a alternátorech. Do sortimentu podniku patří také kovové díly pro hydraulické systémy a ruční kráječe vlastní značky.

5.3.1 Navíjení a montáže

Pro tento sortiment výrobků firma používá vlastních zavedených designů, ale pokud má zákazník specifické přání, je schopna mu vyhotovit systém na zakázku. Nezabývá se jen samotnou výrobou, ale disponuje taktéž technologiemi pro detailní kontrolu kvality. Co do velikosti firma v této produkci vyrábí jak malosériové, tak velkosériové dodávky. Pro výrobu je používána celá řada technologií, opět dle přání a potřeb zákazníků. Do této části produktů lze zařadit hlavně různé druhy cívek, které mají odlišné využití právě v automobilovém průmyslu.

5.3.2 Zalévání

Zalévání je jednou z hojně používaných technologií při výrobě elektrických součástek. Tato technologie používána pro zabezpečení zákazníkem požadované pevnosti výrobku nebo pro zafixování jednotlivých elektrických prvků. Pro samotné zalévání jsou užívány buďto různé pryskyřice nebo syntetické materiály. Společnost je opět schopna nastavit výrobu dle individuálních přání zákazníků a účelu, pro který jsou výrobky produkovány.

5.3.3 Obrábění

Obrábění je jednou z hlavních činností společnosti. V této oblasti se specializuje na obrábění pomocí CNC strojů. Produkty vyráběné pomocí této technologie opět nalézají uplatnění zejména v automobilovém, ale i v jiných oblastech průmyslu. Společnost je opět schopna výrobky přizpůsobit individuálním požadavkům zákazníků, a to zejména díky většímu množství specializovaných nástrojů. Obráběné jsou různé druhy materiálů, zejména ocel, litina a mosaz. Po výrobě následuje přísná kontrola, pomocí odborného kontrolního střediska.

5.3.4 Odpojovače autobaterií

Posledním výrobním segmentem společnosti jsou odpojovače autobaterií. Jedná se o bezpečnostní výrobek, pomocí kterého lze zamezit samovolnému vznícení či se používá pro manuální přerušování elektrických okruhů. Vyráběny jsou odpojovače pro různé výše napětí od 75 do 150 Ampér.

5.4 Certifikace a politika kvality

Aby byla zajištěna řádná kvalita výroby, je firma nositelem certifikátu ISO 14001:2015. Tento certifikát je použitelný na všechny předměty podnikání ve výše zmíněném výčtu. Díky certifikaci mají zákazníci jistotu kvalitních výrobků a podnik tak díky ní získává jistou konkurenční výhodu. Společnost dále vyrábí dle norem ISO 9001 a IATF 16949.

Vedení společnosti dále propaguje program zvaný politika kvality. Zaměřuje se nejen na kvalitu výroby, ale i na vztahy se zákazníky, dodavateli, spokojenost zaměstnanců či odpovědné chování k životnímu prostředí.

5.5 Základní hospodářské výsledky společnosti

Základní přehled o hospodaření společnosti za roky 2018 a 2019.

Tabulka 1 Hospodaření podniku za roky 2018 a 2019

<i>Ukazatel (tis. Kč)</i>	2018	2019
<i>Aktiva</i>	69 802	76 700
<i>Vlastní kapitál</i>	30 460	32 915
<i>Tržby</i>	82 228	73 730
<i>Provozní VH</i>	5 918	5 039
<i>VH před zdaněním</i>	4 575	3 535

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Z tabulky 1 lze vypožorovat že firma pokračuje v neustálých investicích, dle svých cílů a vizí. Tyto investice se projevují neustálým růstem položky aktiv. Na tento trend navazuje i růst vlastního kapitálu, které vzrostl za rok 2019 na 32 915 tisíc korun oproti 30 460 za rok

2018. Z pohledu tržeb zaznamenala společnost v roce 2019 mírný propad, za to ale narostl počet zásob, které má firma na skladě. Jedná-li se pouze o jednoroční propad či dlouhodobější trend je v současnosti těžko říct, ale jelikož se nejedná o výrazné zmenšení, je to pravděpodobně způsobeno nižší poptávkou v daném roce. Na nižší tržby logicky navazuje i nižší provozní výsledek hospodaření, který klesl o téměř 900 tisíc korun za rok 2019 oproti předchozímu roku. Podobně došlo i k propadu výsledku hospodaření před zdaněním, tady byl zaznamenán vyšší propad zejména díky vyšším úrokovým nákladům a nižším úrokovým výnosům.

6 NÁKLADOVÁ ANALÝZA

Druhá kapitola praktické části se zabývá nákladovou analýzou. Jelikož se podnik momentálně věnuje pouze druhovému členění, jsou doplněny další dvě podstatná členění, a to dle vztahu k prováděným výkonům a kalkulační. V této kapitole je taktéž provedeno členění nákladů, konkrétně druhové, kalkulační a dle vztahu k prováděním výkonům v souladu s poznatky uvedenými v teoretické části práce. Podklady pro tuto část tvoří nákladové účty společnosti dle střediskového rozdělení.

6.1 Druhové členění nákladů

Následující tabulka obsahuje členění nákladů podniku dle jejich druhů uspořádaných dle nákladových účtů společnosti. Grafy poté znázornují rozložení jednotlivých položek druhového členění a přehled všech nákladů společnosti.

Jak vyplývá z dat, přes poloviční část nákladů tvoří spotřebované nákupy společně s osobními náklady. Vzhledem k tomu, že se jedná o společnost, která se zabývá výrobou, není to žádným překvapením. Největší část položky spotřebované nákupy tvoří spotřeba materiálu, která zároveň tvoří největší samostatnou položku nákladů, jak vyplývá z grafu na obrázku 8. Do osobních nákladů patří zejména mzdy výrobních dělníků a technickohospodářských pracovníků a navazující zákonné pojištění. Z obrázku 8 lze zpozorovat, že mzdové náklady jsou za spotřebou materiálu druhým největším nákladem podniku. Podstatnou část nákladů podniku tvoří taktéž položky služby a odpisy. Největší část položky služby tvoří služby jako kooperace ve výrobě nebo propagace a reklama.

Tabulka 2 Druhové členění nákladů

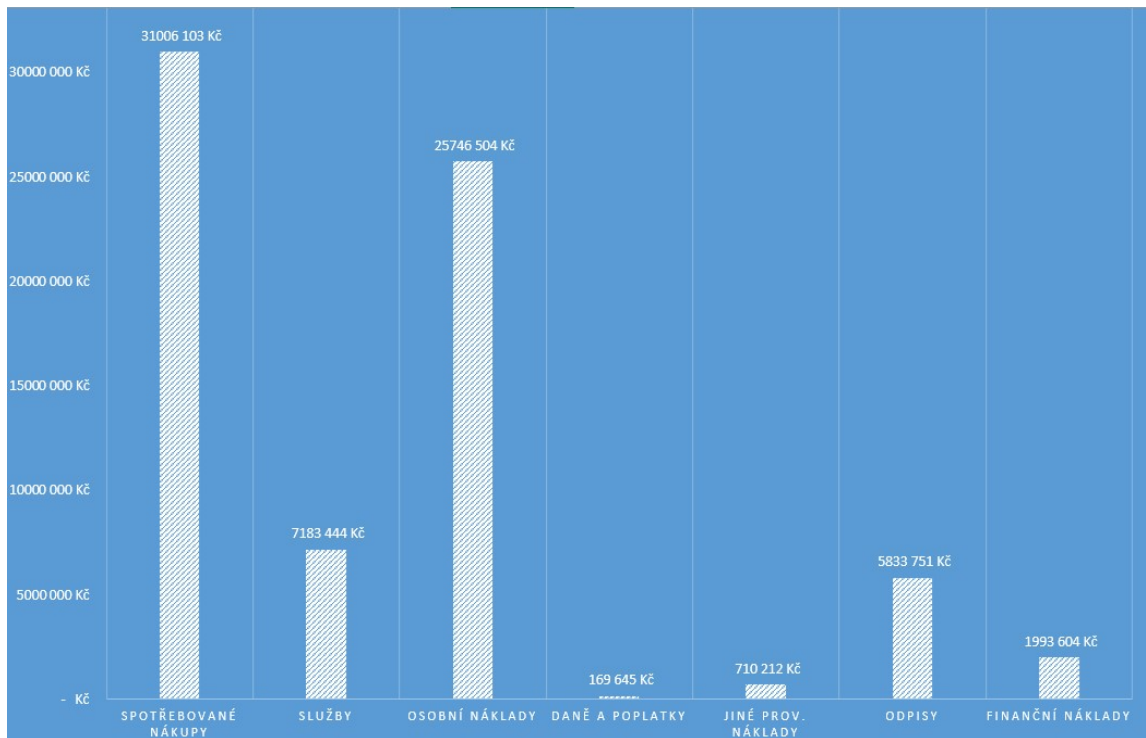
<i>Položka</i>	<i>Částka</i>
<i>Spotřebované nákupy</i>	31 006 103 Kč
<i>Služby</i>	7 183 444 Kč
<i>Osobní náklady</i>	25 746 504 Kč
<i>Daně a poplatky</i>	169 645 Kč
<i>Jiné provozní náklady</i>	710 212 Kč
<i>Odpisy</i>	5 833 751 Kč
<i>Finanční náklady</i>	1 993 604 Kč

Celkové náklady

72 643 263 Kč

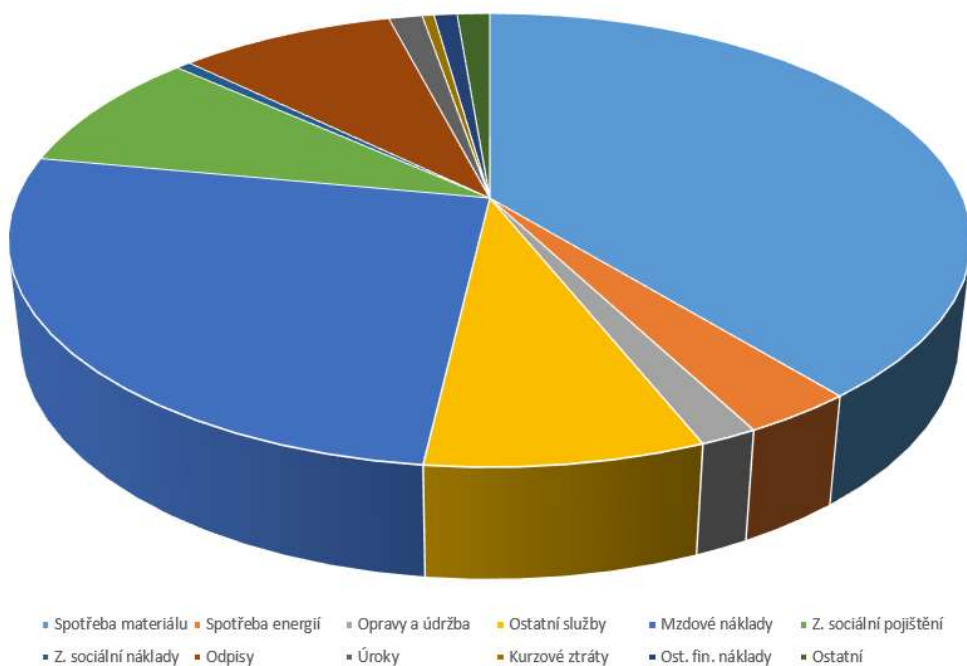
Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Obrázek 7 Druhové členění nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Obrázek 8 Přehled nákladů společnosti



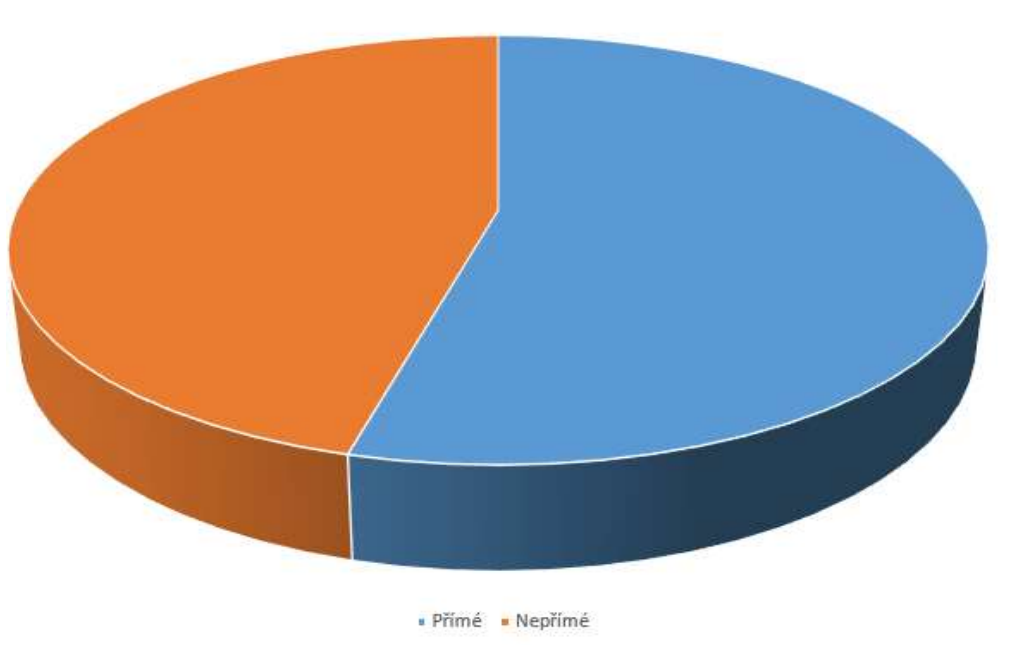
Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

6.2 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů používá dělení na přímé a nepřímé náklady. Do přímých nákladů byly zařazeny všechny takové náklady, které souvisejí s výrobní činností podniku a dají se přímo přiřadit produkci. Následující dvě podkapitoly jsou tedy takto rozčleněny a každá se zabývá detailním rozbořem těchto nákladů.

Na následujícím grafu je zobrazeno rozdělení přímých a nepřímých nákladů v podniku. Přímé náklady tvoří přes 54 % celkových nákladů v podniku, zbývajících necelých 46 % tvoří náklady nepřímé. Náklady byly takto rozděleny po konzultaci s ekonomickým oddělením společnosti.

Obrázek 9 Kalkulační členění nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

6.2.1 Přímé náklady

Přímé náklady společnosti tvoří přes 54 procent celkových nákladů. Následující tabulka a graf zobrazují jejich rozdělení dle položek druhového členění. Jednotlivé položky a jejich obsah bude dále vysvětlen podrobněji.

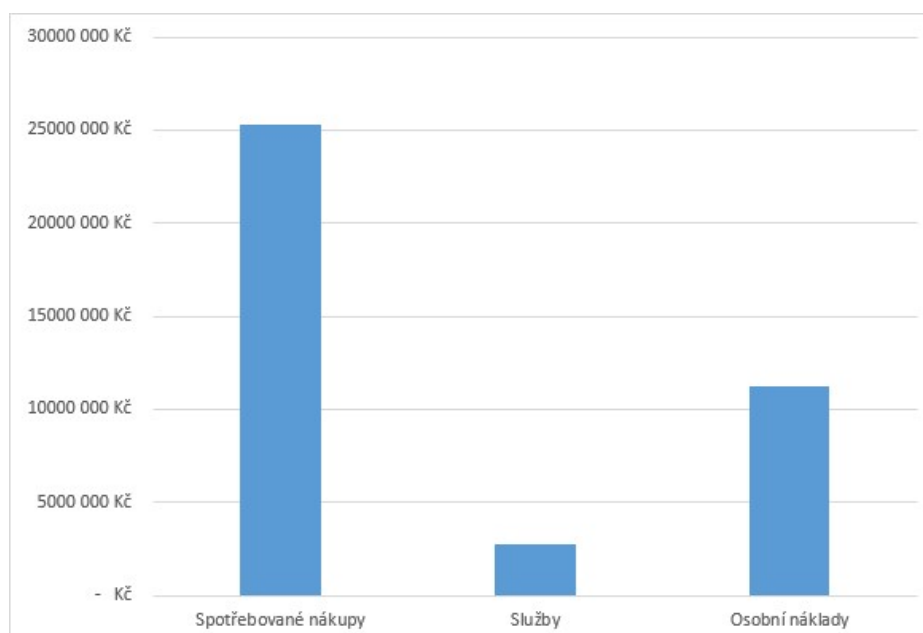
Tabulka 3 Přímé náklady

<i>Položka</i>	<i>Částka</i>	<i>Podíl</i>
<i>Spotřebované nákupy</i>	25 281 030 Kč	64,31 %
<i>Služby</i>	2 779 831 Kč	7,07 %
<i>Osobní náklady</i>	11 252 503 Kč	28,62 %
<i>Celkem</i>	39 313 365 Kč	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Jak je z grafu patrné, největší část přímých nákladů tvoří spotřebované nákupy s téměř 60 % podílem, téměř 30 % tvoří osobní náklady a zbytkovou část služby poskytované podnikem, které přímo souvisí s jeho výrobní činností.

Obrázek 10 Přímé náklady



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Spotřebované nákupy – Tato položka tvoří největší část přímých nákladů. Jedná se o obsahově nejrozsáhlejší ze skupin přímých nákladů. Jelikož se analyzovaná firma zabývá výrobou, tvoří spotřebované nákupy velkou část celkových nákladů.

Největší část spotřebovaných nákupů tvoří spotřeba jednicového materiálu. Konkrétně je to přes 25 milionů Kč. Jedná se o materiál, který je spotřebováván při výrobě jednotlivých výrobků, tedy nejčastěji kovy různých druhů. Zbývající část spotřebovaných nákupů tvoří drobný hmotný majetek, jehož spotřeba lze přímo přiřadit k výrobě.

Služby – Položka služby je nejnižší ze tří v oblasti přímých nákladů. Do této položky byly zařazeny pouze ty služby, které přímo souvisí s výrobní činností podniku a jsou již zahrnuty v kalkulaci.

Osobní náklady – Poslední velkou položkou přímých nákladů jsou osobní náklady. Sem patří zejména mzdy výrobních dělníků a k tomu patřící pojištění.

6.2.2 Nepřímé náklady

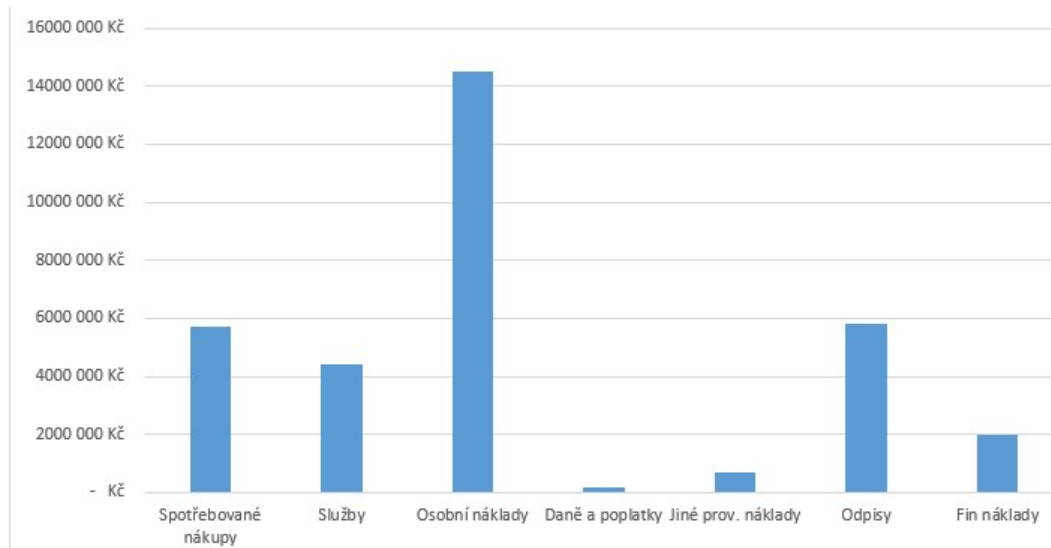
Nepřímé náklady tvoří zbývajících 46 % nákladů společnosti. Podrobnější rozdělení nepřímých nákladů nabízí následující tabulka a graf. Pro větší přehlednost budou jednotlivé položky okomentovány.

Tabulka 4 Nepřímé náklady

<i>Položka</i>	<i>Částka</i>	<i>Podíl</i>
<i>Spotřebované nákupy</i>	5 725 072 Kč	17,18 %
<i>Služby</i>	4 403 613 Kč	13,21 %
<i>Osobní náklady</i>	14 494 001 Kč	43,39 %
<i>Daně a poplatky</i>	169 645 Kč	0,51 %
<i>Jiné provozní náklady</i>	710 212 Kč	2,13 %
<i>Odpisy</i>	5 833 751 Kč	17,50 %
<i>Finanční náklady</i>	1 993 604 Kč	5,98 %
<i>Celkem</i>	33 329 898 Kč	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Obrázek 11 Nepřímé náklady



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Spotřebované nákupy – Na rozdíl od přímých nákladů, netvoří spotřebované nákupy největší položku nepřímých nákladů. Nepřímou část těchto nákladů tvoří zejména režijní materiál, ochranné pomůcky, spotřeba hygienických prostředků či spotřeba pohonných hmot.

Služby – Podobně jako u spotřebovaných nákupů i spotřeba služeb je rozdělena na přímou a nepřímou část. Do té nepřímé patří opravy a údržba strojů a budov, cestovné, náklady na reprezentaci nebo poplatky za telefonní a podobné služby.

Osobní náklady – Do nepřímé části osobních nákladů, která tvoří bezkonkurenčně největší část nepřímých nákladů patří zejména mzdy technickohospodářských pracovníků a k tomu příslušná pojištění. Osobní náklady mají téměř 45 % podíl na nepřímých nákladech, a proto je lze označit za stěžejní v této oblasti.

Daně a poplatky – Tato položka tvoří nejmenší část nepřímých nákladů. Patří sem silniční daň, daně z nemovitostí a další druhy daní.

Jiné provozní náklady – Podobně jako daně a poplatky, tak i jiné provozní náklady tvoří malou část celkových nepřímých nákladů. Patří sem zejména náklady na prodaný materiál, zůstatková cena prodaného majetku nebo manka a škody.

Odpisy – Spolu s osobními náklady tvoří odpisy hlavní část nepřímých nákladů. Jejich největší část tvoří odpisy dlouhodobého majetku společnosti.

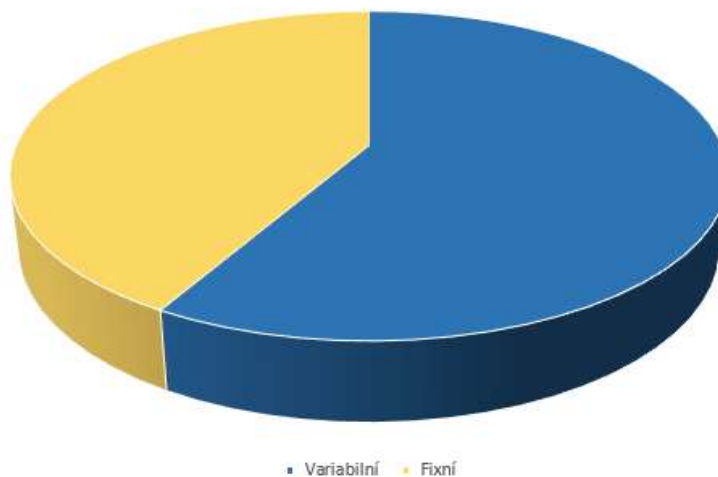
Finanční náklady – Poslední částí nepřímých nákladů jsou náklady finanční. Největší podíl mají zejména náklady na úroky a kurzové ztráty.

6.3 Členění nákladů dle vztahu k prováděním výkonům

Náklady vybrané firmy byly dále rozčleněny dle vztahu k prováděným výkonům na variabilní a fixní. Pro toto rozdělení byly opět použity nákladové účty ve střediskovém členění a rozdělení bylo konzultováno s ekonomickým úsekem společnosti.

Jak vyplývá z následujícího grafu, variabilní náklady společnosti tvoří přes 58 % celkových nákladů. V řeči čísel je to kolem 42 milionů korun. Zbývající část firemních nákladů tvoří náklady fixní. Přesnější rozdělení variabilních a fixních nákladů je popsáno v následujících podkapitolách.

Obrázek 12 Náklady dle vztahu k prováděním výkonům



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

6.3.1 Variabilní náklady

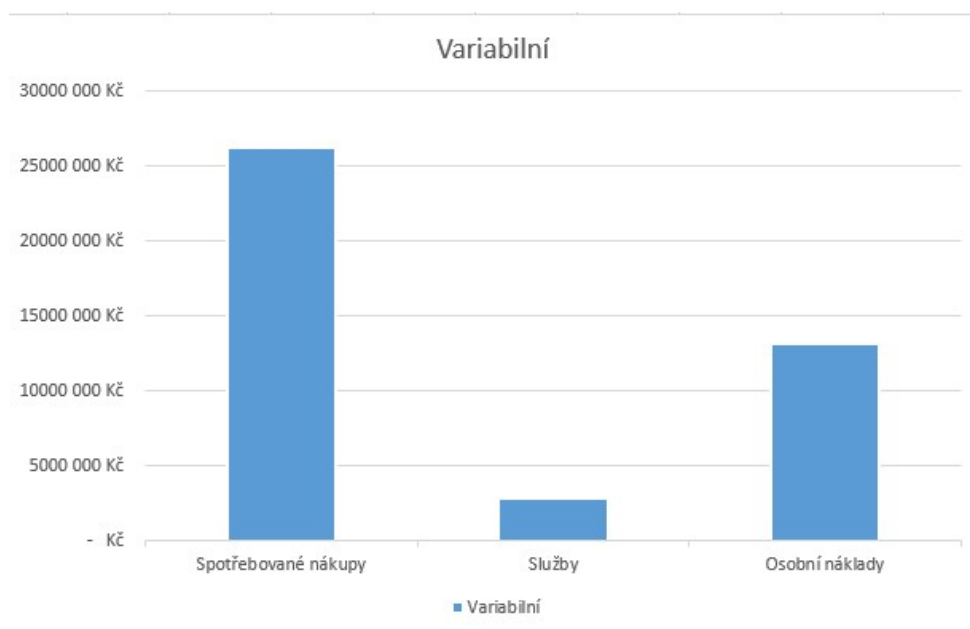
Variabilní náklady společnosti tvoří podobně jako náklady přímé tři položky. Spotřebované nákupy, služby a osobní náklady. Následující tabulka a graf uvádí pro lepší přehled částky jednotlivých položek a jejich rozdělení.

Tabulka 5 Variabilní náklady

<i>Položka</i>	<i>Částka</i>	<i>Podíl</i>
<i>Spotřebované nákupy</i>	26 283 592 Kč	62,12 %
<i>Služby</i>	2 813 839 Kč	6,65 %
<i>Osobní náklady</i>	13 211 815 Kč	31,23 %
<i>Celkem</i>	42 309 246 Kč	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Obrázek 13 Variabilní náklady



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Spotřebované nákupy tvoří většinový podíl variabilních nákladů, konkrétně přes 62 %. Do této položky spadá převážně spotřeba jednicového materiálu, nebo jiného drobného

materiálu, jehož spotřeba se mění v závislosti na množství vyrobených výrobků. Přes 31 % variabilních nákladů tvoří osobní náklady společnosti. Jedná se zejména o platy výrobních dělníků a navazující zákonná pojištění. Poslední část tvoří služby. Do variabilních služeb patří zejména subdodavatelské služby, které souvisí s výrobou.

6.3.2 Fixní náklady

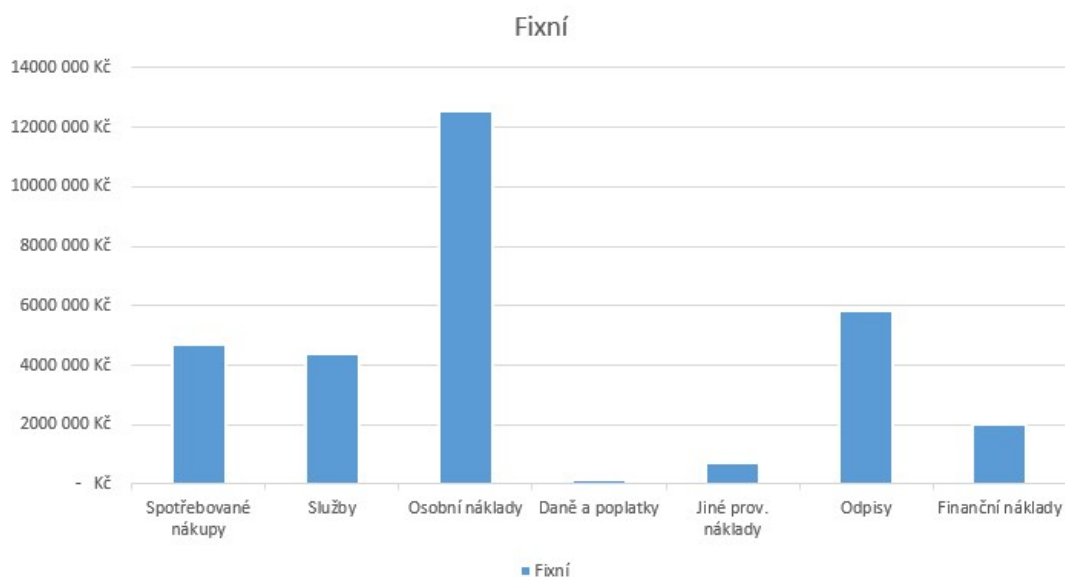
Fixní náklady společnosti tvoří celkem sedm položek a představují přes 30 % celkových nákladů. Pro lepší přehlednost následuje tabulka a graf zobrazující podrobné rozdělení fixních nákladů.

Tabulka 6 Fixní náklady

<i>Položka</i>	<i>Částka</i>	<i>Podíl</i>
<i>Spotřebované nákupy</i>	4 722 511 Kč	15,57 %
<i>Služby</i>	4 369 605 Kč	14,40 %
<i>Osobní náklady</i>	12 534 689 Kč	41,32 %
<i>Daně a poplatky</i>	169 645 Kč	0,56 %
<i>Jiné provozní náklady</i>	710 212 Kč	2,34 %
<i>Odpisy</i>	5 833 751 Kč	19,23 %
<i>Finanční náklady</i>	1 993 604 Kč	6,57 %
<i>Celkem</i>	30 334 017 Kč	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Obrázek 14 Fixní náklady



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Největší část fixních nákladů společnosti tvoří osobní náklady. Jedná se podobně jako u nepřímých nákladů o mzdy technickohospodářských pracovníků, kteří se přímo nepodílí na výrobním procesu a jejich mzdy tak nejsou ovlivněny množstvím produkce. Odpisy majetku společnosti jsou druhým největším fixním nákladem společnosti. Ihned za odpisy následují spotřebované nákupy, v tomto případě se jedná o drobný materiál spotřebovávaný v nevýrobních odděleních podniku. Fixní část služeb tvoří zejména opravy a údržba budov, cestovné nebo náklady na reprezentaci. Čistě fixními náklady poté jsou finanční, jiné provozní náklady a položka daně a poplatky, která tvoří nejmenší část s pouhým půl procentem.

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

V této části práce je popsán současný systém řízení nákladů ve firmě. Oblast řízení nákladů je pro firmy velmi důležitá, zejména pro úspěch v konkurenčním prostředí. Dále je popsán způsob kalkulace nákladů na jeden z výrobků z firemního portfolia a je stručně popsán systém plánování rozpočtů.

7.1 Rozpočetnictví

Vybraný podnik sestavuje plány svých rozpočtů v ročních intervalech. Samotný plán rozpočtu je rozčleněn na jednotlivé měsíce a součet za celý rok. V rámci tohoto plánu podnik odhaduje roční náklady a výnosy a tím se snaží odhadnout celkový zisk za daný rok. Plán jako takový je však sestavován jen pro celý podnik, nikoli pro jednotlivá střediska. Jako příklady lze uvést srovnání za rok 2019, kdy byl plánovaný zisk ve výši 2 859 000 Kč, reálně však nakonec dosáhl zisku přes 3,5 milionů korun před zdaněním.

7.2 Kalkulační systém podniku

Co se týče kalkulačního systému uvnitř podniku, lze jej popsat jako velmi jednoduchý, ale pro firmu ověřený a svým způsobem funkční. Při kalkulaci nákladů na jednotlivé výrobky používá firma v podstatě pouze přímé náklady. Jak vyplývá z předchozí analýzy nákladů, ty tvoří téměř 54 % celkových nákladů podniku. Jelikož však firma nezapočítává nepřímé náklady do kalkulace ceny výrobků, nezahrnuje v nich tak téměř polovinu svých nákladů. Celkovou cenu výrobků se firma snaží udržovat podobnou s konkurencí a toho dosahuje pomocí ziskové příirážky, kterou má určenou pro každý výrobek.

Tabulka 7 Obecný kalkulační vzorec společnosti

Přímý materiál
Přímé mzdy
Celkové náklady
Marže
Prodejní cena

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

7.2.1 Kalkulace cívky 110 1 ENT

Pro lepší představu systému kalkulační v podniku bude použit příklad jedné z cívek, které tvoří velkou část produkce podniku.

Vybraná cívka je sestavena na základě jiné cívky, konkrétně cívky navinuté, takže se skládá ze dvou technologických postupů a seznamu vstupů.

Výroba cívky navinuté se skládá ze čtyř potřebných operací, mzdové náklady tedy činí 12,09 Kč. K tomuto je ještě třeba přičíst náklady na materiál. Do výroby vstupuje celkem 28 různých vstupů a jejich celkový náklad je 68,79 Kč. Celkové náklady cívky navinuté jsou tedy 80,88 Kč. Tyto náklady poté vstupují do materiálůvých nákladů na výrobu cívky 110.

Samotná výroba cívky 110 se skládá už jen ze dvou operací a jejich mzdové náklady jsou 1,42 Kč. Materiálové náklady jsou už náročnější položkou, patří tam také výrobní cena předchozí cívky, tedy 68,79 Kč. K této částce je ještě nutné připočítat cenu dalších vstupů a to konkrétně 5,05 Kč. Celkové přímé náklady na výrobu této cívky jsou ve výši 87,35 Kč.

Tabulka 8 Kalkulace cívky

Přímé mzdy	13,51 Kč
Přímý materiál	73,84 Kč
Náklady celkem	87,35 Kč
Marže	96,58 Kč
Prodejní cena	183,93 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

7.3 Identifikace nedostatků současného systému řízení nákladů

Po provedení předchozích analýz je třeba zhodnotit současný systém zavedený v podniku. Co se týče rozpočtů, podnik je sestavuje pouze na celý rok jako celkové období s rozdělením na jednotlivé měsíce. Dále je plán sestavován pro podnik jako celek a nejsou v něm zohledněna jednotlivá střediska. Pro sledování jejich výkonnosti je tedy nutno je označit jako nedostačující. Pokud by se podnik chtěl více zabývat efektivností jednotlivých středisek a jejich schopností plnit plány, bylo by třeba zavést střediskové členění plánu.

Jak bylo dříve zmíněno, podnik nerozlišuje při řízení svých nákladů rozdělení na přímé a nepřímé náklady ani fixní a variabilní. Velkým nedostatkem je taktéž samotná kalkulace nákladů jednotlivých výrobků. Jelikož do ní nejsou začleněny nepřímé náklady podniku, nelze jednoznačně určit rentabilitu jednotlivých výrobků a marže se kterými podnik počítá nemohou odpovídat realitě. Nepřímé náklady totiž tvoří přes 40 % celkových nákladů podniku, které takto nejsou nikam přiřazeny a podnik o jejich přesném využití nemá přehled nutný pro lepší řízení nákladů. Pozitivem v oblasti řízení nákladů je zajisté velmi podrobné střediskové členění v oblasti nákladových účtů. Pro rozdělení jednotlivých účtů používá vybraný podnik 52 různých středisek a tyto náklady jsou tak zobrazeny velice přehledně.

Podnik sice dosahuje pravidelně kladných úrovní zisku, ale nelze to přiřadit jeho řízení nákladů, ale spíše vysokým maržím v odvětví, ve kterém se pohybuje. Při zavedení detailnějšího sledování nákladů by bylo možné dosáhnout vyšších zisků a zlepšit postavení podniku na trhu, jelikož potenciál k růstu je přítomen.

8 PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Po provedení potřebných analýz v předchozích kapitolách práce a zhodnocení současného systému řízení nákladů ve společnosti se projektová část práce věnuje rozšíření kalkulace nákladů o nepřímé náklady a zlepšení celkového řízení nákladů.

8.1 Cíle projektu

Oblast řízení nákladů je jednou z nejdůležitějších, pokud chce být podnik ve své oblasti působnosti úspěšný. Sledovaný podnik se oblasti řízení nákladů věnuje jen okrajově. Dalo by se shrnout, že jediným nástrojem, který v této oblasti používá je kalkulace, a i ta je provedena nekompletně. Pokud se jedná o analýzy nákladů, provádí jen druhové členění.

Cílem projektové části je navrhnout vylepšenou metodu kalkulace nákladů a celkový postup, dle kterého by měl podnik při řízení nákladů postupovat.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 7.2, v současné době má kalkulace ceny podniku velmi jednoduchou a nedostatečnou podobu. Společnosti při kalkulaci totiž počítá jen s přímými náklady, a to v podobě nákladů na materiál a mzdových nákladů. Hlavním cílem tedy bude vytvořit takový kalkulační systém, který bude zahrnovat nepřímé náklady společnosti, které tvoří přes 40 % celkových nákladů.

8.2 Zlepšení systému rozpočtnictví

Jak bylo zjištěno při analýze rozpočtnictví, v současné době je zpracováván rozpočtový plán pro podnik jako celek. V současné době je v rámci celého podniku užíváno 52 hospodářských středisek. Samotná střediska jsou však společností využívány pouze pro evidenci nákladů. Jako součást zlepšení systému řízení nákladů je tedy nutné zavést evidenci výnosů, a poté se zaměřit na vytvoření plánů pro jednotlivá střediska. Pro vytvoření plánů nákladů bude použito plánovaných objemů výroby pro daný rok a také technickohospodářských norem. Pro plán výnosů bude společnost opět vycházet z plánovaného objemu výroby a ocenění dle vnitropodnikových cen.

8.3 Návrh nového systému řízení nákladů

Vzhledem k závěrům předchozích kapitol byl shledán současný systém řízení nákladů jako nevyhovující pro budoucí úspěšné fungování podniku.

Na základě poznatků z nákladových analýz a po konzultaci s vedením společnosti byla jako metoda kalkulace nepřímých nákladů zvolena diferencovaná varianta přírážkové kalkulace. Tato metoda byla zvolena pro svou nižší nákladnost a složitost implementace v porovnání s například ABC kalkulací. Diferencovaná varianta byla zvolena i proto, že nabízí přesnější rozdělení nákladů dle místa jejich vzniku než sumační varianta. Podnikem do této doby používaná část kalkulace přímých nákladů bude ponechána v původním stavu, jelikož ji má podnik již vyzkoušenou a poměrně do detailu propracovanou. Do přímých nákladů podnik zařazuje zejména mzdové a materiálové náklady, jejichž spotřeba je velmi přesně spočtena. Proto se bude nový systém zabývat rozdělením především nepřímých nákladů, které doposud do kalkulace nevstupovaly a výsledná marže tak neodpovídala skutečnému stavu.

Pro použití nové metody kalkulace bude třeba v podniku zavést upravený postup přijetí a zpracování zakázky a celkového řízení nákladů. Při přijetí zakázky bude třeba nově do kalkulace zahrnout i výpočet nepřímých nákladů na výrobek a až poté přistoupit k výpočtu marže. Lze tedy očekávat že dojde k jejímu razantnímu snížení, jelikož nepřímé náklady tvoří velkou část celkových podnikových nákladů.

Pro výpočet nepřímých nákladů bude třeba pravidelně provádět nákladové analýzy, zejména kalkulační členění nákladů, ze kterého kalkulace vychází. Pro správnou funkci navržené kalkulace bude také potřeba, aby podnik pravidelně přepočítával jednotlivé režijní sazby a prováděl tak aktualizaci dat. Pokud by podnik neustále při kalkulaci vycházel ze stejné strnulé sazby, docházelo by postupem času k nepřesnostem a nový kalkulační systém by ztratil svůj význam.

8.3.1 Kalkulační metoda

Pro správné fungování systému kalkulací podniku je nutná správná volba kalkulační metody. Jak již bylo zmíněno v předchozí podkapitole, pro vybraný podnik byla zvolena diferencovaná varianta přírážkové kalkulace.

Tato metody byla zvolena hned z několika důvodů. Na rozdíl od sumační varianty, lze při diferencované přírážkové kalkulaci lépe přiřazovat jednotlivé náklady dle více druhů režii. Dále se jedná o metodu, která přesněji přiřazuje náklady jednotlivých režii, a tím dochází k nižšímu riziku zkreslení.

Pro vybraný podnik byly zvoleny čtyři klasické režie této varianty: zásobovací, výrobní, odbytová a správní. Tyto čtyři režie byly zvoleny na základě již existujících středisek podniku, které zjednodušují sledování jejich nákladů. Pro podnik budou vytvořeny dvě varianty kalkulace, a to zejména z důvodu rozdělení nákladů výrobní režie. V první variantě bude pro její rozdělení použita rozvrhová základna vyjádřena v peněžních jednotkách. V druhé variantě bude použita rozvrhová základna v naturálních jednotkách, a to konkrétně počet odpracovaných hodin pracovníky výroby.

Tabulka 9 Nový kalkulační vzorec

Přímé mzdy
Přímý materiál
Přímé náklady celkem
Zásobovací režie
Výrobní režie
Odbytová režie
Správní režie
Náklady celkem
Marže
Prodejní cena

Zdroj: Vlastní zpracování

8.3.2 Kalkulační členění nákladů

Pro správné fungování přírážkové kalkulace je třeba provést kalkulační členění nákladů. Toto členění je podrobněji popsáno v kapitole 6.2 a proto zde jsou připomenuty jen nejdůležitější poznatky.

Tabulka 10 Kalkulační členění nákladů

Položka	Částka
Přímé náklady	39 313 365 Kč
Nepřímé náklady	33 329 898 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Nepřímé náklady, které budou v této části rozdělovány do jednotlivých režii tvoří přes 33 milionů korun. Jedná se o téměř polovinu celkových nákladů společnosti (45 %), a proto je nutné je zařadit do již existující kalkulace podniku. V následujících kapitolách jsou tyto náklady rozděleny do čtyř režii: zásobovací, výrobní, odbytové a správní.

8.3.3 Zásobovací režie

Zásobovací režie je první z režii, do kterých budou rozděleny nepřímé náklady podniku. Do zásobovací režie patří především náklady spojené s nákupem materiálu, jeho příjmem, vstupní kontrolou a dalšími podobnými nepřímými náklady. Do zásobovací režie dále vstupují náklady na skladování materiálu. Tím rozumíme provoz skladu a další záležitosti spojené se skladováním, které nevstupují do pořizovací ceny materiálu. Konkrétní výčet přiřazených nákladů do zásobovací režie poskytuje následující tabulka.

Rozdělení nepřímých nákladů

Tabulka 11 Položky zásobovací režie

Položka	Obsah
<i>Skladování</i>	Náklady na uskladnění materiálu provoz skladu
<i>Pořízení materiálu</i>	Náklady spojené s nákupem materiálu (pořízení, a další spojené služby) a jeho příjmem (vstupní kontrola)

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Do zásobovací režie bylo přiděleno celkem 1 936 249 korun z celkových nepřímých nákladů. Větší část nákladů se vztahuje k pořízení materiálu, konkrétně přes 76 %. Zbývající

část pokrývá náklady na skladování materiálu. Rozdělení zásobovací režie nabízí následující tabulka.

Tabulka 12 Rozdělení zásobovací režie

Položka	Částka	Podíl
Skladování	458 536 Kč	23,68 %
Pořízení materiálu	1 477 713 Kč	76,32 %
Celkem	1 936 249 Kč	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Výpočet sazby zásobovací režie

Po přidělení odpovídající částky zásobovací režii je na řadě výpočet její sazby. Tato sazba bude použita v kalkulaci, a proto je důležité zvolit správně rozvrhovou základnu. Vzorec pro výpočet sazby je následující a bude použit i pro rozdělení ostatních režii.

$$PP = \frac{NRN}{RZ}$$

PP – procento přírážky

NRN – nepřímé režijní náklady

RZ – rozvrhová základna

Pro rozdělení zásobovací režie byly jako rozvrhová základna zvoleny náklady na přímý materiál. Je tomu tak proto, že náklady zásobovací režie mají příčinnou souvislost s náklady na materiál použitý při výrobě. Následující tabulka obsahuje částky důležité k výpočtu sazby.

Tabulka 13 Částky pro výpočet zásobovací režie

Položka	Částka
Zásobovací režie	1 936 249 Kč
Přímý materiál	25 044 636 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

$$PP = \frac{1936249}{25044636} = 7,73 \%$$

Při použití vzorce pro výpočet procentní přírážky režie dostaneme číslo 7,73 %. Touto sazbou budou vynásobeny náklady na přímý materiál cívky, která byla vybrána jako ukázkový produkt pro tuto práci.

$$\text{Sazba režie} = 73,84 * 0,0773 = 5,71 \text{ Kč}$$

Po provedení početní operace získáváme samotnou sazbu režie pro cívku 110, a to 5,71 Kč na kus.

8.3.4 Výrobní režie

Po rozdělení zásobovací režie je na řadě výrobní režie. Do výrobní režie jsou zařazeny veškeré náklady, které souvisí s výrobním procesem, ale nelze je přímo přiřadit jednotlivým výrobkům. Jedná se zejména o náklady na nepřímý materiál, nepřímé mzdy, energii spotřebovanou při výrobě, kterou nelze přímo přiřadit výrobkům, ostatní služby, náklady na opravy a udržování a odpisy výrobních strojů. Podrobný přehled nákladů výrobní režie poskytuje následující tabulka.

Rozdělení nepřímých nákladů

Tabulka 14 Položky výrobní režie

<i>Položka</i>	<i>Obsah</i>
<i>Nepřímý materiál</i>	Režijní materiál, hygienické a čisticí prostředky, spotřeba dílů na opravy, náklady na komunální a speciální nářadí, ochranné pomůcky
<i>Nepřímé mzdy</i>	Mzdy technicko-hospodářských pracovníků ve výrobě, sociální zabezpečení, zdravotní pojištění, mimořádné odměny, náhrady mzdy
<i>Služby</i>	Ostatní služby ve výrobě, energie spotřebována při výrobě
<i>Opravy a udržování</i>	Opravy a udržování výrobních strojů, udržování výrobních nástrojů
<i>Odpisy</i>	Odpisy strojů a jiného dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Do výrobní režie bylo celkem zařazeno 10 494 543 korun. Největší částí se na ní podílejí nepřímé mzdy a odpisy s podíly přes 30 %. Menší část tvoří nepřímý materiál a služby, nejmenší částí výrobní režie jsou poté náklady na opravy a udržování.

Tabulka 15 Rozdělení výrobní režie

Položka	Částka	Podíl
Nepřímý materiál	1 084 838 Kč	10,34 %
Nepřímé mzdy	4 188 307 Kč	39,91 %
Služby	1 162 113 Kč	11,07 %
Opravy a udržování	298 277 Kč	2,84 %
Odpisy	3 761 008 Kč	35,84 %
Celkem	10 494 543 Kč	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Po přidělení nepřímých nákladů výrobní režii následuje volba režijní základny. Pro výrobní režii byly zvoleny dvě varianty, ze kterých si podnik vybere tu, která mu bude více vyhovovat. V první variantě byla zvolena rozvrhová základna v peněžních jednotkách, a to v podobě sumy přímých mezd. Druhá varianta sazby výrobní režie počítá s naturálně vyjádřenou rozvrhovou základnou v podobě odpracovaných hodin pracovníky ve výrobě. Tato naturální rozvrhová základna má své výhody i nevýhody. Výhodou je díky časovému přehledu jednotlivých činností její přesnost. Ovšem při vyšší fluktuaci pracovní síly se může stát nepřesnou, pokud by podnik pravidelně neprováděl aktualizaci této sazby.

Výpočet sazby výrobní režie – varianta I

Pro výpočet sazby výrobní režie v první variantě bude použit stejný vzorec, jako pro výpočet sazby zásobovací režie. Částky potřebné k výpočtu sazby jsou dostupné v následující tabulce.

Tabulka 16 Částky pro výpočet výrobní režie I

Položka	Částka
Výrobní režie	10 494 543 Kč
Přímé mzdy	11 252 503 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

$$PP = \frac{10494543}{11252503} = 93,26 \%$$

Po dosazení částek do vzorce dostaneme procentní přírážku ve výši 93,26 %. Touto přírážkou bude vynásobena částka přímých mezd na cívku 110.

$$\text{Sazba režie} = 13,51 * 0,9326 = 12,60 \text{ Kč}$$

Po vynásobení získáme sazbu výrobní režie ve výši 12,60 korun na kus cívky 110.

Výpočet sazby výrobní režie – varianta II

Pro výpočet druhé varianty sazby výrobní režie bude použita naturální režijní základna v podobě hodin práce výrobních pracovníků. Ta činí celkem 78 312 hodin ročně.

Tabulka 17 Částky pro výpočet výrobní režie II

Položka	Částka
Hodiny práce	78 312 h
Výrobní režie	10 494 543 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Pro výpočet této sazby je třeba použít upravený vzorec, který ve jmenovateli obsahuje režijní základu v naturálních jednotkách.

$$RP = \frac{NRN}{RZ_{nj}}$$

RP – režijní přírážka

NRN – nepřímé režijní náklady

RZ_{nj} – Rozvrhová základna v naturálních jednotkách

$$RP = \frac{10\,494\,543}{78\,312} = 134 \text{ Kč/h}$$

Po dosažení do upraveného vzorce získáme režijní přírážku druhé varianty výrobní režie. Konkrétně se jedná o 134 korun na hodinu práce.

$$\text{Sazba režie} = (134/60) * 5,94 = 13,27 \text{ Kč}$$

Po výpočtu sazby na minutu práce a vynásobením časem potřebným na zhotovení jednoho kusu cívky 110 získáme sazbu výrobní režie ve výši 13,27 korun na kus.

8.3.5 Odbytová režie

Po výrobní režii je na čase rozdělit nepřímé náklady odbytové režii. Do této režie jsou přiděleny zejména náklady na prodej výrobků, náklady na expedici, marketingové náklady a poslední část budou tvořit náklady na vzorky, které jsou vyráběny pro zákazníky před uzavřením zakázky. Následující tabulka zobrazuje přesnější rozdělení jednotlivých nákladů.

Rozdělení nepřímých nákladů

Tabulka 18 Položky odbytové režie

<i>Položka</i>	Obsah
<i>Náklady na prodej</i>	Spotřeba drobného materiálu, mzdy pracovníků v prodeji
<i>Expedice</i>	Expediční náklady při prodeji výrobků
<i>Náklady na marketing</i>	Náklady na reklamu a propagaci
<i>Vzorky pro prodej</i>	Náklady na tvorbu vzorků pro zákazníky před uzavřením zakázky

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Do odbytové režie bylo zařazeno celkem 3 554 831 korun nepřímých nákladů. Největší část tvoří náklady na prodej s více než padesáti procentním podílem. Následují náklady na expedici, marketing a nejnižší část tvoří náklady na vzorky pro prodej.

Tabulka 19 Rozdělení odbytové režie

Položka	Částka	Podíl
Náklady na prodej	1 822 656 Kč	51,27 %
Expedice	1 149 867 Kč	32,35 %

Náklady na marketing	572 649 Kč	16,11 %
Vzorky pro prodej	9 659 Kč	0,27 %
Celkem	3 554 831 Kč	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Po přidělení nepřímých nákladů odbytové režii je nutné zvolit její rozvrhovou základnu. Pro odbytovou režii byl zvolen součet přímých nákladů.

Výpočet sazby odbytové režie

Pro výpočet sazby odbytové režie bude použit stejný vzorec jako pro předchozí sazby. Přehled částek potřebných k výpočtu nabízí následující tabulka.

Tabulka 20 Částky pro výpočet odbytové režie

Položka	Částka
Odbytová režie	3 554 831 Kč
Přímé náklady	41 348 179 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

$$PP = \frac{3554831}{41348179} = 8,60 \%$$

Po dosazení potřebných částek do vzorce získáváme procentní přírážku odbytové režie ve výši 8,60 %. Ta bude využita pro výpočet sazby odbytové režie.

$$\text{Sazba režie} = 87,35 * 0,086 = 7,51 \text{ Kč}$$

Po vynásobení přímých nákladů na cívku 110 procentní přírážkou odbytové režie, získáváme sazbu odbytové režie. Sazba odbytové režie pro cívku 110 je ve výši 7,51 korun na kus.

8.3.6 Správní režie

Poslední režií diferenciované přírážkové kalkulace je režie správní. Do správní režie byly zařazeny všechny zbývající nepřímé náklady, které nemohly být přiřazeny do žádné z předchozích režií. Jedná se zejména o mzdy zbývajících THP pracovníků, náklady na energii a vytápění, vodné a stočné, ostatní nepřímý materiál, cestovné, náklady na reprezentaci, telefonní a ostatní služby, ostatní opravy a udržování, odpisy, finanční náklady a ostatní nepřímé náklady.

Rozdělení nepřímých nákladů

Tabulka 21 Položky správní režie

<i>Položka</i>	<i>Obsah</i>
<i>Mzdy THP</i>	Mzdy THP, sociální pojištění, zdravotní pojištění, příspěvky a odměny zaměstnancům, náhrady mzdy
<i>Energie</i>	Spotřeba elektrické energie, plynu a vody
<i>Nepřímý materiál</i>	Hygienické prostředky, drobný hmotný majetek
<i>Cestovné</i>	Příspěvky na dojíždění, tuzemské a zahraniční pracovní cesty, platby za ubytování
<i>Náklady na reprezentaci</i>	Náklady na reprezentaci společnosti
<i>Telefonní služby</i>	Poplatky za telefonní, poštovní a jiné spojovací služby
<i>Ostatní služby</i>	Nájemné, náklady na stravování, ostatní druhy poplatků, další nevýrobní služby
<i>Opravy a udržování</i>	Opravy a udržování vozidel, budov a ostatní
<i>Odpisy</i>	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku
<i>Finanční náklady</i>	Úroky, kurzové ztráty, ostatní finanční náklady
<i>Ostatní náklady</i>	Daně a poplatky, dary, manka a škody, odpisy pohledávek

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Celkem byla do správní režie přidělena částka ve výši 12 934 641 korun. Největším podílem se na ní podílejí mzdy THP, dalšími významnými položkami jsou ostatní služby, odpisy, finanční a ostatní náklady, nepřímý materiál a spotřeba energií.

Tabulka 22 Rozdělení správní režie

Položka	Částka	Podíl
Mzdy THP	4 534 867 Kč	26,15 %
Energie	1 250 734 Kč	7,21 %
Nepřímý materiál	1 873 002 Kč	10,80 %
Cestovné	196 267 Kč	1,13 %
Náklady na reprezentaci	53 111 Kč	0,31 %
Telefonní služby	130 914 Kč	0,75 %
Ostatní služby	2 322 592 Kč	13,39 %
Opravy a udržování	618 429 Kč	3,57 %
Odpisy	2 072 744 Kč	11,95 %
Finanční náklady	1 993 604 Kč	11,49 %
Ostatní náklady	2 298 012 Kč	13,25 %
Celkem	12 934 641 Kč	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Pro výpočet sazby správní režie byla zvolena, tak jako v případě odbytové režie, rozvrhová základna v podobě přímých nákladů.

Výpočet sazby správní režie

Po zvolení rozvrhové základny správní režie je na řadě výpočet její sazby. Výpočetní vzorec se shoduje s předchozími. Částky potřebné pro výpočet správní režie obsahuje následující tabulka.

Tabulka 23 Částky pro výpočet správní režie

Položka	Částka
Správní režie	17 344 276 Kč
Přímé náklady	41 348 179 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

$$PP = \frac{17344276}{41348179} = 41,95 \%$$

Po dosazení potřebných částek do vzorce získáváme procentní přírážku správní režie ve výši 41,95 %. Ta bude dále použita pro výpočet sazby správní režie pro jednotlivé výrobky.

$$\text{Sazba režie} = 87,35 * 0,4195 = 36,64 \text{ Kč}$$

Po dosazení částky přímých nákladů na cívku 110 a vynásobením procentní přírážkou správné režie získáváme sazbu ve výši 36,64 korun na kus.

8.3.7 Kalkulace cívky 110 1 ENT

Po rozdělení nepřímých nákladů do jednotlivých režii a výpočtu příslušných přírážek je na řadě aplikace nového kalkulačního vzorce. Vzorec je ukázkově použit na kalkulaci cívky 110 1 ENT, na které již byl ukázán starý kalkulační vzorec společnosti.

Varianta I

Jak bylo zmíněno v podkapitole 8.2.4 pro výpočet výrobní režie byly zvoleny dvě varianty rozvrhové základny. V první variantě se jedná o výpočet pomocí základny přímé mzdy.

Tabulka 24 Varianta I

Přímé mzdy	13,51 Kč
Přímý materiál	73,84 Kč
Přímé náklady	87,35 Kč
Zásobovací režie	5,71 Kč
Výrobní režie	12,60 Kč
Odbytová režie	7,51 Kč
Správní režie	36,64 Kč
Celkové náklady	149,81 Kč
Marže	33,32 Kč
Prodejní cena	183,13 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Na původní kalkulační vzorec navazuje nově vytvořená část přidělující taktéž nepřímé náklady na výrobek. Zásobovací režie pro cívku 110 je ve výši 5,71 Kč, výrobní ve výši 12,60 Kč, odbytová ve výši 7,51 Kč a správní režie tvoří největší část s 36,64 korunami na kus. Celkové náklady se tedy v tomto případě zvýší o 62,46 Kč na kus. Vzhledem k tomu, že se nepřímé náklady tvoří 71 procent původní částky přímých nákladů, jedná se o podstatnou částku, kterou podnik do této doby v kalkulaci nezahrnoval.

Varianta II

Pro výpočet druhé varianty kalkulace byla použita rozvrhová základna výrobní režie v podobě počtu odpracovaných hodin pracovníků ve výrobě.

Tabulka 25 Varianta II

Přímé mzdy	13,51 Kč
Přímý materiál	73,84 Kč
Přímé náklady	87,35 Kč
Zásobovací režie	5,71 Kč
Výrobní režie	13,27 Kč
Odbytová režie	7,51 Kč
Správní režie	36,64 Kč
Celkové náklady	150,48 Kč
Marže	32,65 Kč
Prodejní cena	183,13 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V porovnání s předchozí variantou kalkulace se dostáváme k vyššímu číslu celkových nákladů a to na 150,48. Je tomu tak proto, že dochází ke zvýšení sazby výrobní režie na 13,27 Kč na kus cívky.

8.4 Srovnání navrhovaných kalkulací s původní variantou

Po provedení obou variant nově vytvořené kalkulace je třeba srovnat oba nové systémy s původním systémem kalkulace v podniku. Přehledné srovnání nabízí následující tabulka.

Tabulka 26 Srovnání kalkulací

Původní kalkulace		Varianta I		Varianta II	
Přímé mzdy	13,51 Kč	Přímé mzdy	13,51 Kč	Přímé mzdy	13,51 Kč
Přímý materiál	73,84 Kč	Přímý materiál	73,84 Kč	Přímý materiál	73,84 Kč
Přímé náklady	87,35 Kč	Přímé náklady	87,35 Kč	Přímé náklady	87,35 Kč
Marže	96,58 Kč	ZR	5,71 Kč	ZR	5,71 Kč
Prodejní cena	183,13 Kč	VR	12,60 Kč	VR	13,27 Kč
		OR	7,51 Kč	OR	7,51 Kč
		SR	36,64 Kč	SR	36,64 Kč
		Celkové náklady	149,81 Kč	Celkové náklady	150,48 Kč
		Marže	33,32 Kč	Marže	32,65 Kč
		Prodejní cena	183,13 Kč	Prodejní cena	183,13 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Největší rozdíl mezi původní kalkulací a nově navrženými systémy je přítomnost nepřímých nákladů. Vzhledem k tomu, že tvoří přes 40 % celkových nákladů společnosti, je tím zapříčiněn razantní pokles marže. V obou variantách došlo k poklesu o více než 60 korun na kus. Je to zapříčiněno právě růstem celkových nákladů o stejnou částku. Tento téměř 65 % propad marže je jedním z vysvětlení, proč podnik nedosahuje tak vysokých zisků, které by se dalo dle její výše očekávat. Přidáním nepřímých nákladů do kalkulace získává podnik

daleko lepší přehled o tom, kam plynou jeho peníze a dostává tak možnost jejich lepší kontroly a budoucí úspory nákladů.

Rozdíl mezi navrhovanými variantami není pro daný výrobek velký a tvoří jej odlišné rozvrhové základy u výrobní režie. Je to zapříčiněno především nízkými mzdovými náklady a časovou náročností na výrobu cívky 110. Pokud by byla časová náročnost výroby vyšší, náklady druhé varianty by převyšovaly náklady první varianty větším rozdílem. Opačně by tomu bylo při vyšších přímých mzdách a nižší časové náročnosti.

9 ANALÝZA PROJEKTU

Cílem projektu, bylo vylepšení současného řízení nákladů ve vybrané společnosti. Projektové řešení vychází z předchozích analýz, pomocí kterých byly identifikována slabá místa současné systému řízení nákladů. Jelikož společnost prováděla pouze druhové členění nákladů, bylo nejprve zapotřebí provést další analýzy sledovaných nákladů. Proto bylo provedeno kalkulační členění a členění na variabilní a fixní náklady společnosti. Díky tomuto rozdělení bude společnost schopna v budoucnosti používat nástroje manažerského účetnictví a další užitečné analýzy. Kalkulační členění nákladů bylo rovněž důležité při zpracování hlavní části projektu, která se zabývá vylepšením současné kalkulace. K vylepšení bylo nutné přistoupit, jelikož společnost ve své kalkulaci počítala pouze s přímými náklady. Pro rozdělení nepřímých nákladů byla zvolena diferencovaná metoda přírůžkové kalkulace. V projektové části je tudíž zpracováno zejména rozdělení nepřímých nákladů do jednotlivých režii a následný výpočet přírůžek a sazeb. Pro výrobní režii byly zvoleny dvě varianty s různými rozvrhovými základnami. V první variantě se jedná o přímé mzdy, ve druhé hodiny práce. První varianta má výhodu v jednodušším výpočtu, druhá varianta je naopak o něco přesnější. Bude jen na společnosti, kterou z variant zvolí. V následující kapitole bude navrhované projektové řešení zhodnoceno z pohledu možných rizik, časové a finanční náročnosti.

9.1 Časová analýza

Časová analýza projektu se zabývá jednotlivými fázemi a jejich trváním. Celkový čas, který by projekt měl trvat, byl stanoven na 127 dní. Na začátku projektu bude třeba vybrat pracovníky, kteří budou odpovídat za jeho zdárný průběh. Tyto pracovníky bude nutné proškolit a obcerstvit jejich poznatky v oblasti manažerského účetnictví a controllingu, pro správné provedení dalších operací. Toto školení by mělo trvat týden, jelikož operace nutné k provedení projektu nejsou příliš složité. Po absolvování školení se budou pracovníci zabývat přípravou dokumentů a podkladů, které budou třeba pro nákladové analýzy a pozdější rozdělení do režii. Před rozdělováním nákladů do jednotlivých režii je třeba vytvořit nový kalkulační vzorec obsahující i nepřímé náklady a nově vytvořené režie. Po této části následují dvě na sebe navazující, a to nákladové analýzy a rozdělení nákladů do jednotlivých režii. Do této části patří také jedna z nejdůležitějších operací v rámci celého projektu, a to volba správných režijních základen. Tato volba je stěžejní, jelikož základy musí být vybrány tak, aby docházelo, k co k nejmenšímu zkreslení. Poté následuje samotný výpočet

jednotlivých sazeb a přírážek režii. Následně je možné přejít k výpočtu nákladů produktů dle nového kalkulačního vzorce a s tím spojenou aktualizací databází společnosti. Po provedení výpočtu aktualizovaných nákladů může podnik spustit tříměsíční testovací provoz nové kalkulace. Tento testovací provoz by měl pomoci podniku identifikovat slabá místa kalkulace a pomoci vyžehlit veškeré problémy před jejím ostrým spuštěním. Poslední částí projektu je jeho samotné vyhodnocení, kde budou právě tyto problémy předneseny a pokud možno vyřešeny. Pokud bude podnik s výsledky dosaženými v tříměsíčním testovacím období spokojen, bude projekt vyhodnocen jako úspěšný a přejde do běžného užívání.

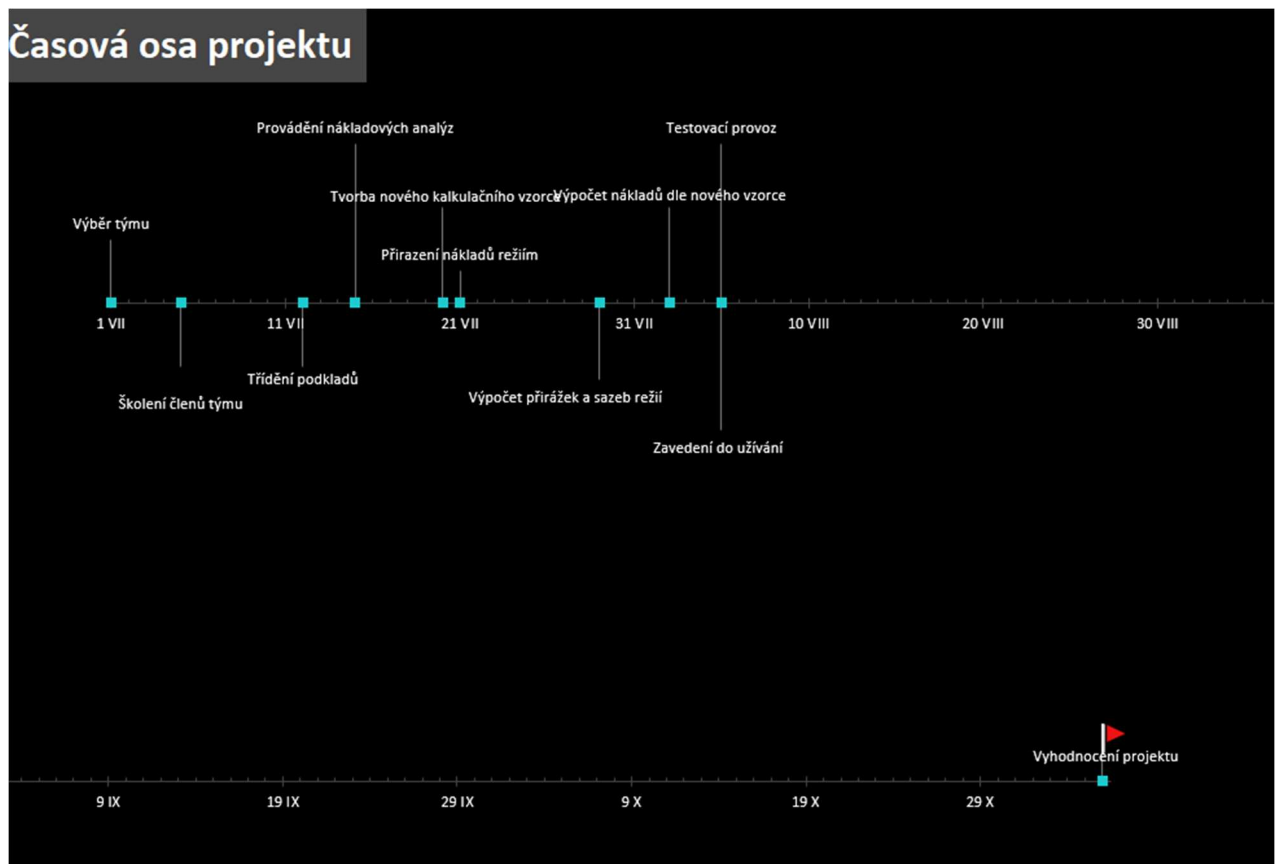
Následující obrázky pokrývají samotné popsané milníky a je přiložena i časová osa celého projektu.

Obrázek 15 Milníky projektu

Milníky projektu	
Datum	Milník
01.07.2021	Výběr týmu
05.07.2021	Školení členů týmu
12.07.2021	Třídění podkladů
15.07.2021	Provádění nákladových analýz
20.07.2021	Tvorba nového kalkulačního vzorce
21.07.2021	Přirazení nákladů režii
29.07.2021	Výpočet přírážek a sazeb režii
02.08.2021	Výpočet nákladů dle nového vzorce
05.08.2021	Zavedení do užívání
05.08.2021	Testovací provoz
05.11.2021	Vyhodnocení projektu

Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 16 Časová osa projektu



Zdroj: Vlastní zpracování

9.2 Nákladová analýza

Projekt zlepšeného systému řízení nákladů byl navržen tak, aby výsledné náklady byly co nejnižší. Proto byla jako metoda kalkulace zvolena přírážková, jelikož v porovnání s ABC kalkulací není tak finančně a časově náročná na implementaci.

Co se týče přímo nákladů, které bude firma nucena investovat do implementace, existuje více variant. Nová metoda kalkulace bude vyžadovat větší časové vytížení od současných pracovníků ekonomického oddělení. Pokud by se podnik rozhodl, že bude třeba najmout nového pracovníka, který by se věnoval pravidelné aktualizaci režijních sazeb, bylo by nutné jej ohodnotit částkou kolem 25-35 tisíc korun měsíčně v závislosti na jeho zkušenostech či kvalitě. Pokud se týká informačního systému, implementace nové kalkulace by neměla vyžadovat žádné další investice a měl by postačit systém stávající. Jediným jistým nákladem je týdenní kurz na získání či oživení poznatků manažerského účetnictví pro pracovníky odpovědné za projekt. Ceny těchto kurzů se pohybují od 7500 korun až do 20 000 korun za

zúčastněnou osobu. Záleží při tom na lokaci či přesném obsahu kurzů a jeho volba případně čistě na vedení společnosti. Celkové náklady na kurz tedy budou záležet na množství jejich účastníků. Do nákladů celého projektu by se dali zahrnout i mzdy odpovědných pracovníků za celkových 127 dní jeho trvání. Tuto částku je však předem těžké odhadnout a je na povážení, zda ji vůbec do nákladů projektu zahrnovat.

9.3 Analýza rizik

Každý projekt, který plánuje změnu v současném fungování podniku s sebou přináší rizika. Není tomu jinak ani v tomto případě. I když byl celý projekt navrhován tak, aby byla přítomna co nejmenší rizika, stále lze nějaké nalézt.

Největším rizikem se pravděpodobně jeví personální obsazení. Pracovníci pověřeni zpracováním projektu budou muset být dostatečně motivováni pro jeho zdárné dokončení. Pro správné určení nákladů jednotlivých režii bude třeba pečlivě dosledovat původ jednotlivých nákladů. Dalším rizikem z personálního pohledu je vyšší časová náročnost ve srovnání s původním řízením nákladů. Vzhledem k tomu, že bude třeba provádět navíc analýzy nákladů a poté jejich rozčlenění režii, je možné, že budou pracovníci přetížení a bude opravdu třeba najmout dalšího pracovníka, čímž by se zvedly náklady projektu. Odpovědní zaměstnanci se navíc budou muset účastnit již zmíněného školení a tím také dojde k jejich vyšší vytiženosti. Z těchto důvodů bude velice důležitým faktorem podpora projektu vlastníky a vedením společnosti, a také motivace zaměstnanců k jeho správnému provedení.

Nedostatečná aktualizace přírážek a sazeb je také jedním z rizik tohoto projektu. Pokud by totiž tyto veličiny nebyly pravidelně aktualizovány, docházelo by tak k nepřesnému rozdělení a neefektivnosti nového systému. To platí zejména pro druhou navrhovanou variantu, kdy by se v případě vyšší fluktuace výrobních zaměstnanců významně měnila sazba výrobní režie.

Posledním významným rizikem je samotná realizace projektu. I když bude provedena správně, může se později ukázat, že některé části jsou nevyhovující nebo neodpovídají realitě. Je proto možné, že bude třeba některé části změnit či přepracovat. Proto je v časové analýze nastavena tříměsíční testovací lhůta, při které by tyto problémy měly být identifikovány a poté vyřešeny.

9.4 Přínosy projektu

Jelikož doposud společnost nezapočítávala do své kalkulace nepřímé náklady, přínos tohoto projektu se jeví právě v jejich započítání. Pro potřeby výpočtu nepřímých nákladů bude navíc potřeba pravidelně provádět analýzy nákladů společnosti. Při těchto analýzách si společnost udělá lepší přehled o svých nákladech, což jí může pomoci při budoucích snahách o jejich úsporu či zefektivnění.

Samotný nový systém kalkulace může podniku pomoci udělat si přehled o svých produktech, o tom, které jsou ziskovější a které naopak méně. Tento projekt může také vedení společnosti ukázat výhody manažerských nástrojů řízení nákladů a tímto je motivovat k dalšímu vývoji v této oblasti.

Za přínos projektu lze považovat i samotné proškolení zaměstnanců v oblasti manažerského účetnictví a controllingu. Toto školení je může motivovat k návrhu dalších nástrojů, které by se ve společnosti daly uplatnit.

10 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Cílem celého projektu zlepšení systému řízení nákladů bylo zefektivnění dosavadních systémů a pokud možno vytvoření lepšího přehled firemních nákladů. Po provedení analýzy dosavadního systému bylo zjištěno, že náklady jsou v současné době rozdělovány jen dle svého druhového členění a v kalkulaci nejsou zohledněny nepřímé náklady. Projekt se tedy zabývá vyřešením právě těchto nedostatků.

Prvním podstatným krokem k využití manažerských metod řízení nákladů je detailnější analýza. Pro společnost je doporučeno pravidelně provádět minimálně analýzy z pohledu kalkulačního členění nákladů a členění dle vztahu k prováděním výkonům. Tyto dvě základní metody analýzy nákladů poskytují důležité veličiny, které je poté možno využít až k výpočtům různých ukazatelů či k samotné kalkulaci. Pokud by se vedení rozhodlo věnovat analýze nákladů podrobněji, je doporučeno zavedení dalších nástrojů podnikového controllingu, jehož součástí je právě manažerské účetnictví, či investice do jednoduššího ERP systému. Společnosti je dále doporučeno analýzy nákladů provádět v pravidelných intervalech i směrem do budoucna, aby nedošlo ke zkreslení údajů.

Při analýze samotného systému kalkulace nákladů na kalkulační jednici byl objeven zásadní nedostatek v podobě nepřítomnosti nepřímých nákladů. Dle kalkulačního členění nákladů bylo zjištěno, že právě tyto náklady tvoří přes 40 % celkových nákladů společnosti. Proto je podniku doporučeno jejich doplnění do stávající kalkulace pomocí metody diferencované přírážkové kalkulace. Tato metoda je zvolena zejména z důvodu nižší časové a finanční náročnosti v porovnání s metodou ABC. Podniku jsou navrženy dvě varianty této metody, rozdílné v rozvrhové základně výrobní režie. Pokud podnik chtěl jít cestou přesnějšího výpočtu, za cenu vyšší náročnosti, je doporučena právě druhá varianta s rozvrhovou základnou vyjádřenou v naturálních jednotkách. Pro správné budoucí užívání nového systému kalkulace je klíčová pravidelná aktualizace jednotlivých režijních přírážek. Bude-li navrhovaný systém ve společnosti implementován úspěšně, poskytne podniku lepší přehled v nákladech celkových i na kalkulační jednici.

Dalším navrhovaným zlepšením systému řízení nákladů je úprava oblasti plánování rozpočtů. Dosud je toto plánování prováděno pro podnik jako celek, nyní by mělo být rozpočtování prováděno i v samotných střediskách, pro lepší kontrolu jejich efektivnosti.

Pokud by se však v budoucnu chtěla společnost věnovat dalšímu rozvoji svého nákladového řízení, je doporučeno přejít právě k metodě ABC, která by nabídla další zpřesnění rozvrhovaných nákladů.

ZÁVĚR

Diplomová práce byla zaměřena na zlepšení systému řízení nákladů ve vybrané firmě. Oblast řízení nákladů je stále aktuálnější tématem, jelikož v dnešním vysoce konkurenčním světě rozhoduje každý detail.

Důležitost této oblasti podtrhuje i první část práce, která se zabývala literární rešerší právě na toto téma. Na literární rešerši navazuje praktická část práce, která tvoří klíčovou část diplomové práce. Samotná praktická část byla rozdělena na analytickou a praktickou část.

Analytická část práce se věnovala zejména členění nákladů vybrané firmy za rok 2019. Po provedení těchto analýz bylo jasné, že současný systém řízení nákladů v podniku není vyhovující směrem do budoucna. Pravděpodobně největším zjištěním nedostatkem bylo nezahrnutí nepřímých nákladů do kalkulace nákladů na kalkulační jednici. Jak bylo zjištěno, nepřímé náklady přitom tvoří přes 40 % celkových nákladů, a proto bylo jasné že zde dochází k velkému zkreslení.

Na analytickou část navazuje část projektová, která se snažila tento výrazný nedostatek vyřešit. Pro rozdělení nepřímých nákladů a jejich následné zahrnutí do kalkulace byla zvolena metoda diferencované přírážkové kalkulace obsahující čtyři samostatné režie. Do těchto režii byly poté přiděleny jim odpovídající náklady a za použití rozvrhových základů byly vypočteny jednotlivé režijní sazby. Přírážková metoda kalkulace byla zvolena díky své nižší finanční a časové náročnosti. K novému vzorci bylo společnosti taktéž doporučeno pravidelné provádění nákladových analýz uvedených v analytické části a rozdělení plánování rozpočtů dle jednotlivých středisek. Zpracování rozpočtových plánů pro jednotlivá střediska a jejich srovnání se skutečně dosaženými výsledky pomůže podniku při sledování jejich hospodárnosti a výkonnosti.

Jak již bylo zmíněno, cílem této práce bylo navržení zlepšeného systému řízení nákladů. Tento cíl byl splněn pomocí návrhu nového kalkulačního vzorce a tvorbou rozpočtů pro jednotlivá střediska. Zavedením kalkulačního vzorce však v žádném případě nemůže končit úsilí podniku o další zefektivnění řízení nákladů.

Vzhledem k tomu, že dosud bylo v podniku prováděno jen členění nákladů dle nákladových druhů, je v tomto směru prostor pro zlepšení. Provádění podrobnějších analýz přinese podniku lepší přehled o původu a velikosti jednotlivých nákladových položek. Podobně pokud by se chtěl podnik věnovat kalkulacím více, je do budoucna možná implementace

systemu ABC. Ten je však finančně i časově náročnější než navrhovaná přírážková metoda, proto by jeho zavedení musela předcházet podrobná analýza jeho přínosů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČERVENÝ, Josef a Petra SKÁLOVÁ, 2003. *Manažerské účetnictví: manažerské účetnictví v praxi*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita. Finanční řízení. ISBN 80-708-2998-2.

DAVIS, Charles E. a Elizabeth B. DAVIS, 2011. *Managerial Accounting for Strategic Decision Making*. Preliminary Edition. New Jersey: Wiley. ISBN 978-0-470-92644-9.

DRURY, Colin, 2018. *Management and cost accounting*. 10th edition. Andover: Cengage Learning. ISBN 978-1-4737-4887-3.

GUNASEKARAN, A. a M. SARHADI, 1998. Implementation of activity-based costing in manufacturing. *International Journal of Production Economics* [online]. Čís. 56-57 Vyd. 3, 231-242 [cit. 2021-03-29]. ISSN 09255273. Dostupné z: doi:10.1016/S0925-5273(97)00139-4

GUPTA, M a K GALLOWAY, 2003. Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation* [online]. Čís. 23 Vyd. 2, str. 131-138 [cit. 2021-03-29]. ISSN 01664972. Dostupné z: doi:10.1016/S0166-4972(01)00093-1

HANUŠOVÁ, Helena, 2004. *Manažerské účetnictví: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Brno: Zdeněk Novotný. Studijní text pro studium BA Hons. ISBN 80-735-5003-2.

HORNGREN, Charles T., Walter T. HARRISON a M. Suzanne OLIVER, 2012. *Financial & managerial accounting*. 3rd ed. Upper Saddle River, N.J.: Pearson Prentice Hall. ISBN 978-0-13-249799-2.

HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ, 2003. *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: Prospektrum. ISBN 80-717-5119-7.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.

HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago. ISBN 808661734-3.

JIAMBALVO, James, 2020. *Managerial Accounting*. 7th Edition. New Jersey: Wiley. ISBN 978-1-119-57772-0.

KOTĚŠOVCOVÁ, Jana a Martina KŘIVÁNKOVÁ, 2007. *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. Praha: Vysoká škola finanční a správní. Eupress. ISBN 978-80-86754-92-5.

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.

KRČOVÁ, Soňa, 2006. *Manažerské účetnictví a controlling: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Ostrava: Vysoká škola podnikání. Prosperita firmy. ISBN 80-867-6450-8.

KRČOVÁ, Soňa, 2007. *Náklady a kalkulace*. Ostrava: Vysoká škola podnikání. ISBN 978-80-86764-69-6.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

Ministerstvo spravedlnosti [online]. 2021. Veřejný rejstřík a sbírka listin. [cit. 27.5.2021]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

MOWEN, Maryanne M., Don R. HANSEN a Dan L. HEITGER, 2016. *Cornerstones of Managerial Accounting*. Sixth Edition. Boston: Cengage. ISBN 978-1-305-54890-9.

PANDIKUMAR, M P, 2008. *Management Accounting: Theory and Practice*. New Delhi: Excel Books India. ISBN 978-81-7446-564-1.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3024-0.

PIRTTILÄ, Timo a Petri HAUTANIEMI, 1995. Activity-based costing and distribution logistics management. *International Journal of Production Economics* [online]. Čís. 41 Vyd. 1-3, str. 327-333 [cit. 2021-03-29]. ISSN 09255273. Dostupné z: doi:10.1016/0925-5273(94)00085-9

POLÁČEK, Dominik, 2020. *Analýza nákladů a kalkulačního systému ve vybrané firmě*. Zlín. Bakalářská práce. Univerzita Tomáše Bati.

POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. Prosperita firmy. ISBN 978-80-7318-702-6.

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

PROCTOR, Ray, 2008. *Managerial Accounting for Business Decisions*. 3rd Edition. New Jersey: Financial Times/ Prentice Hall. ISBN 978-0-273-71755-3.

REDDY, R. Jayaprakash, 2004. *Management Accounting*. New Delhi: A.P.H. Publishing. ISBN 81-7648-618-3.

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

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

VÁCHAL, Jan a Marek VOCHOZKA, 2013. *Podnikové řízení: manažerské účetnictví v praxi*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4642-5.

WARREN, Carl S., James M. REEVE a Jonathan DUCHAC, 2018. *Managerial Accounting*. 14th ed. Boston: Cengage. ISBN 978-1-337-27059-5.

WEETMAN, Pauline, 2006. *Management Accounting*. New Jersey: Financial Times/Prentice Hall. ISBN 978-0-273-70199-6.

WEYGANDT, Jerry J. et al., 2018. *Managerial Accounting: Tools for Business Decision-Making*. 5th Canadian Edition. New Jersey: Wiley. ISBN 978-1-119-40405-7.

WEYGANDT, Jerry J., Donald E. KIESO a Paul D. KIMMEL, 2015. *Financial and Managerial Accounting*. 2nd edition. New Jersey: Wiley. ISBN 978-1-118-33841-4.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity-based costing

THP Technicko-hospodářský pracovník

ZR Zásobovací režie

VR Výrobní režie

SR Správní režie

OR Odbytová režie

ERP Enterprise Resource Planning

VH Výsledek hospodaření

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Manažerské účetní systémy.....	18
Obrázek 2 Srovnání nákladů.....	28
Obrázek 3 Typový kalkulační vzorec	31
Obrázek 4 Retrogradní kalkulační vzorec	32
Obrázek 5 Vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	33
Obrázek 6 Dynamická kalkulace	33
Obrázek 7 Druhové členění nákladů.....	45
Obrázek 8 Přehled nákladů společnosti	45
Obrázek 9 Kalkulační členění nákladů	46
Obrázek 10 Přímé náklady.....	47
Obrázek 11 Nepřímé náklady	49
Obrázek 12 Náklady dle vztahu k prováděním výkonům.....	51
Obrázek 13 Variabilní náklady	52
Obrázek 14 Fixní náklady	54
Obrázek 15 Milníky projektu.....	78
Obrázek 16 Časová osa projektu	79

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Hospodaření podniku za roky 2018 a 2019	42
Tabulka 2 Druhové členění nákladů	44
Tabulka 3 Přímé náklady	47
Tabulka 4 Nepřímé náklady.....	49
Tabulka 5 Variabilní náklady	52
Tabulka 6 Fixní náklady	54
Tabulka 7 Obecný kalkulační vzorec společnosti.....	56
Tabulka 8 Kalkulace cívky	57
Tabulka 9 Nový kalkulační vzorec	61
Tabulka 10 Kalkulační členění nákladů.....	62
Tabulka 11 Položky zásobovací režie.....	62
Tabulka 12 Rozdělení zásobovací režie.....	63
Tabulka 13 Částky pro výpočet zásobovací režie.....	64
Tabulka 14 Položky výrobní režie	65
Tabulka 15 Rozdělení výrobní režie	65
Tabulka 16 Částky pro výpočet výrobní režie I.....	66
Tabulka 17 Částky pro výpočet výrobní režie II	67
Tabulka 18 Položky odbytové režie.....	68
Tabulka 19 Rozdělení odbytové režie	68
Tabulka 20 Částky pro výpočet odbytové režie.....	69
Tabulka 21 Položky správní režie.....	70
Tabulka 22 Rozdělení správní režie.....	71
Tabulka 23 Částky pro výpočet správní režie.....	72
Tabulka 24 Varianta I	73
Tabulka 25 Varianta II.....	74
Tabulka 26 Srovnání kalkulací	75

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisku a ztrát za rok 2019

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ZA ROK 2019

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu (v druhovém členění)				
za období končící k 31.12.2019 (v celých tisících Kč)				
			Běžné účetní období	Minulé účetní období
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb		73 102	81 843
II.	Tržby za prodej zboží		628	385
A.	Výkonová spotřeba			
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží		38 190	39 580
2.	Spotřeba materiálu a energie		286	126
3.	Služby		30 720	32 872
			7 184	6 882
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)		152	2 037
C.	Aktivace (-)			-77
D.	Osobní náklady			
1.	Mzdové náklady		25 747	29 813
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady		18 998	21 866
1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění		6 749	7 927
2.	Ostatní náklady		6 315	7 346
			434	581
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti			
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku		6 280	8 182
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé		6 301	8 141
2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné		6 301	8 141
2.	Úpravy hodnot zásob			
3.	Úpravy hodnot pohledávek		-21	41
III.	Ostatní provozní výnosy			
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku		2 111	5 115
2.	Tržby z prodaného materiálu		70	1 097
3.	Jiné provozní výnosy		440	789
			1 601	3 229
F.	Ostatní provozní náklady			
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		433	1 890
2.	Prodáván materiál		239	841
3.	Daně a poplatky		51	134
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období		170	323
5.	Jiné provozní náklady		-46	24
			419	568
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)		5 039	5 918
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly			
1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba		0	0
2.	Ostatní výnosy z podílů			
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly			
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku			
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba		0	0
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku			
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem			
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy			
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba		121	193
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy			
			121	193
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti			
J.	Nákladové úroky a podobné náklady			
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba		977	876
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady			
			977	876
VII.	Ostatní finanční výnosy		388	533
K.	Ostatní finanční náklady			
			1 017	1 103
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)		-1 504	-1 343
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)		3 535	4 575
L.	Daň z příjmů			
1.	Daň z příjmů splatná		620	6
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)		620	757
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)		2 915	3 812
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)		2 915	3 812
*	Čistý obrat za účetní období		76 331	87 979
Sestaveno dne:				
20.5.2020				