

Návrh inovace systému řízení nákladů ve vybraném podniku

Bc. Marek Mikuš

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Marek Mikuš
Osobní číslo: M22018
Studijní program: N0412A050011 Finance
Specializace: Finance podniku
Forma studia: Prezenční
Téma práce: Návrh inovace systému řízení nákladů ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum dostupných literárních zdrojů a vypracujte literární rešerši týkající se nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost, analyzujte současný stav řízení nákladů a na základě analýzy identifikujte nedostatky tohoto systému.
- Vypracujte návrh, který povede k optimalizaci systému řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Zhodnoťte přínosy, náklady a rizika spojená s tímto návrhem.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia: Cengage, 2021. ISBN 978-1-4737-7361-5.
FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C. *Managerial accounting*. Seventeenth edition. New York: McGraw-Hill, 2021. ISBN 978-1-260-57568-2.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.

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

Datum zadání diplomové práce: **5. února 2024**
Termín odevzdání diplomové práce: **19. dubna 2024**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 5. února 2024

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové 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 práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové 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 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 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 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 práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové 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 práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 16.4.2024

Jméno a příjmení: Marek Mikuš

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem diplomové práce je návrh inovace systému řízení nákladů ve vybraném podniku. Práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. Náplní teoretické části je průzkum literárních zdrojů zabývajících se problematikou nákladů a jejich řízením a následná literární rešerše. Na základě teoretické části je vypracována část praktická. První polovina praktické části je věnována analýze současného stavu řízení nákladů a kalkulačního systému společnosti. Po provedení potřebných analýz jsou identifikovány nedostatky současného kalkulačního systému. V druhé polovině praktické části jsou navržena opatření vedoucí k optimálnějšímu řízení nákladů. Na závěr jsou zhodnoceny přínosy, náklady a rizika spojená s tímto návrhem.

Klíčová slova: náklady, členění nákladů, kalkulace, kalkulační vzorec, fixní a variabilní náklady

ABSTRACT

The aim of the thesis is to propose an innovation of the cost management system in a selected company. The thesis is divided into two parts, theoretical and practical. The theoretical part is a survey of literature sources dealing with the issue of costs and their management and subsequent literature search. The practical part is based on the theoretical part. The first half of the practical part is devoted to the analysis of the current state of cost management and costing system of the company. After performing the necessary analyses, the shortcomings of the current costing system are identified. In the second half of the practical part, measures leading to more optimal cost management are proposed. In the end, the benefits, costs and risks associated with this proposal are assessed.

Keywords: Costs, Cost classification, Calculation, Costing formula, Fixed and variable costs

Úvodem bych rád poděkoval vedoucímu mé diplomové práce prof. Ing. Borisovi Popeskovi, Ph.D. za velice ochotný a vstřícný přístup, vynaložený čas, odborné rady a cenné připomínky při vedení mé diplomové práce.

Dále bych chtěl poděkovat finančnímu řediteli za možnost zpracovat diplomovou práci ve společnosti a také manažerce finančního controllingu za poskytnutí dat, konzultace, obrovskou ochotu a vynaložený čas.

V neposlední řadě bych velmi rád poděkoval své rodině a blízkým za podporu a trpělivost nejen při vypracování této závěrečné práce, ale především po dobu celého studia.

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

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY	13
1.1 DEFINICE NÁKLADŮ	13
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.2.1 Finanční pojetí nákladů	13
1.2.2 Manažerské pojetí nákladů.....	14
1.2.3 Daňové pojetí nákladů.....	15
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	16
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.2.1 Technologické náklady	19
2.2.2 Náklady na obsluhu a řízení.....	19
2.2.3 Náklady jednicové.....	19
2.2.4 Náklady režijní.....	19
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
2.3.1 Přímé náklady.....	20
2.3.2 Nepřímé náklady	21
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PRODUKCE	21
2.4.1 Fixní náklady.....	22
2.4.2 Variabilní náklady.....	22
2.4.3 Smíšené náklady.....	23
2.5 ČLENĚNÍ Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ	23
2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady	24
2.5.2 Utopené náklady.....	24
2.5.3 Oportunitní náklady	25
2.5.4 Imputované a vázané náklady	25
3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	26
3.1 ROZPOČETNICTVÍ	26
3.2 KALKULACE	27
3.3 NÁKLADOVÁ ALOKACE	27
3.3.1 Alokační principy.....	28
3.3.2 Alokační fáze	28
3.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM	29
3.4.1 Všeobecný kalkulační vzorec.....	29
3.4.2 Retrogradní kalkulační vzorec	31
3.4.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	31

3.4.4	Dynamická kalkulace	32
3.5	METODY KALKULACE	32
3.5.1	Kalkulace dělením.....	33
3.5.2	Kalkulace přírážkové	33
3.6	DRUHY KALKULACÍ.....	34
3.6.1	Kalkulace z hlediska doby sestavování.....	34
3.6.2	Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů.....	35
3.7	MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	36
3.7.1	Activity based costing	36
3.7.2	Target costing.....	37
SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI		38
II PRAKTICKÁ ČÁST		39
4	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	40
4.1	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	40
4.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	41
4.3	CÍLE A VIZE SPOLEČNOSTI	42
4.4	KVALITA	42
4.5	ZÁKLADNÍ ANALÝZA HOSPODAŘENÍ PODNIKU.....	43
5	ANALÝZA NÁKLADŮ	44
5.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	44
5.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PRODUKCE	46
5.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	49
6	ANALÝZA SOUČASNÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	52
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	53
7.1	OBECNÝ KALKULAČNÍ VZOREC SPOLEČNOSTI	53
7.2	KALKULACE KONKRÉTNÍHO PRODUKTU	57
7.3	VYHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU A IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ.....	58
8	NÁVRH NA ZLEPŠENÍ SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	60
8.1	CÍLE NÁVRHU	60
8.2	POSTUP NÁVRHU	61
8.3	NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE	61
8.4	NÁVRH NOVÉ ALOKACE LOGISTICKÝCH NÁKLADŮ.....	62
8.5	NÁVRH NOVÉ ALOKACE VÝROBNÍ REŽIE.....	64
8.5.1	Stanovení rozvrhové základny a výpočet přírážky pro výrobky náročné na materiál	65
8.5.2	Stanovení rozvrhové základny a výpočet přírážky pro výrobky náročné na strojovou práci	66

8.5.3	Stanovení rozvrhové základny a výpočet přírážky pro výroby náročné na lidskou práci.....	66
8.6	STANOVENÍ NOVÉ ROZVRHOVÉ ZÁKLADNY PRO SPRÁVNÍ REŽII.....	67
8.7	STANOVENÍ NOVÉ ROZVRHOVÉ ZÁKLADNY PRO ODBYTOVOU REŽII A NÁKLADŮ NA REKLAMACI	68
8.8	STANOVENÍ NOVÉ ROZVRHOVÉ ZÁKLADNY PRO NÁKLADY CENTRÁLY	69
8.9	KALKULACE VÝROBKU	72
8.10	POROVNÁNÍ NAVRHOVANÉ KALKULACE SE STÁVAJÍCÍ KALKULACÍ.....	74
9	VYUŽITÍ KALKULACE	76
10	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST	77
11	ANALÝZA NÁVRHU.....	78
11.1	ČASOVÁ ANALÝZA	78
11.2	ANALÝZA PŘÍNOSŮ NÁVRHU	79
11.3	ANALÝZA RIZIK.....	79
11.4	ANALÝZA NÁKLADŮ NÁVRHU	80
	ZÁVĚR	81
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	83
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	86
	SEZNAM OBRÁZKŮ	87
	SEZNAM TABULEK.....	88

ÚVOD

V dnešní době dynamického podnikatelského prostředí se podniky neustále potýkají s rostoucí konkurencí, neustále se měnícími tržními podmínkami a z tohoto důvodu je značný tlak na optimalizaci nákladů. Jedním z klíčových faktorů úspěchu v tomto prostředí je schopnost efektivně řídit a kontrolovat náklady. Systém řízení nákladů v podniku představuje základní nástroj, který umožňuje identifikovat, analyzovat a optimalizovat náklady.

Diplomová práce je rozdělena do 3 částí. První je část teoretická, která se zabývá průzkumem literárních zdrojů pojednávajících o nákladech a jejich řízení, na jejichž základě je vypracována literární rešerše. V první kapitole teoretické části dochází k vymezení pojmu náklad. Další kapitola člení náklady z různých hledisek. Poslední kapitola teoretické části vysvětluje problematiku týkající se rozpočetnictví a kalkulací.

Po nabytí znalostí z literatury přichází na řadu část analytická. Hlavním cílem analytické části je analyzovat aktuální situaci řízení nákladů. Po úvodním krátkém představení analyzované společnosti následuje analýza nákladů společnosti. Náklady jsou klasifikovány pomocí druhového a kalkulačního členění a také v závislosti na objemu produkce. Kromě analýzy nákladů je dále popsán kalkulační systém a současný proces přírážkové kalkulace. Následně je kalkulace demonstrována na konkrétním výrobku. Na základě provedených analýz jsou identifikovány nedostatky současného kalkulačního vzorce.

Cílem poslední části této práce je eliminovat nedostatky identifikované v analytické části a navrhnout inovovaný kalkulační vzorec. Návrh je rozdělen do několika kroků, které na sebe plynule navazují. Po provedení navrhovaných opatření je nový kalkulační vzorec srovnán se stávajícím prostřednictvím kalkulace výrobku, který byl použit v analytické části. Na závěr jsou zmíněna doporučení pro podnik a návrh je zhodnocen z hlediska přínosů, rizik, nákladů a času.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je návrh inovace kalkulačního systému ve vybraném podniku. Problematika řízení nákladů patří v podnicích k těm nejdůležitějším, proto je potřeba k vymezenému hlavnímu cíli dojít prostřednictvím několika dílčích cílů.

Prvním z dílčích cílů je průzkum literárních pramenů pojednávajících o nákladech, řízení nákladů a kalkulacích. Tento cíl je stanoven pro teoretickou část a znalosti nabyté v této části jsou využity pro naplnění dalších cílů vymezených v praktické části, která je rozdělena na analytickou a projektovou část.

Další definované dílčí cíle se vztahují k analytické části a jedná se o:

- Analýzu nákladů z hlediska druhového, kalkulačního členění a členění nákladů ve vztahu k objemu produkce;
- Analýzu současného řízení nákladů;
- Analýzu kalkulačního systému společnosti;
- Vyhodnocení a identifikaci nedostatků kalkulačního systému.

Metodou pro naplnění těchto cílů je analýza interních dokumentů a výkazů zisku a ztráty. Pro vyhodnocení a identifikaci nedostatků současného stavu jsou využity metody dedukce a syntézy.

Na základě analytické části je cílem návrhové části vypracovat návrh inovace zlepšení systému řízení nákladů. Tento návrh spočívá v inovaci kalkulačního vzorce podniku. Dalším dílčím cílem je porovnání navrhnutého kalkulačního vzorce se stávajícím, k čemuž je využita metoda komparace. Posledními dílčími cíli této diplomové práce jsou závěrečná zhodnocení a analýza návrhu z hlediska vynaloženého času, přínosů, rizik a nákladů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Pro správné pochopení problematiky nákladů je potřeba si nejprve vymezit co je nákladem a následně se na náklady podívat z různých úhlů pohledu.

1.1 Definice nákladů

Podle Majdúchové (2020, s. 306) se nákladem rozumí spotřeba podnikových výrobních faktorů, které jsou peněžně oceněny a účelově vynaloženy tak, aby v budoucnu přinesly podniku výnosy. Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 18) definují náklady stejným způsobem. Kocmanová (2013, s. 50) doplňuje, že náklady vyjadřují snížení vlastního kapitálu, a to například snížením aktiv, zvýšením závazků nebo snížením peněžních prostředků. Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 50) dodávají, že ve výrobním procesu či při poskytování služeb může docházet ke kombinacím výrobních faktorů, přičemž existují výrobní faktory spotřebovávající se najednou, kdy typickým příkladem je materiál. Naopak některé výrobní faktory jsou spotřebovávány postupně, což platí pro stroje či výrobní zařízení. Papula a Papulová (2013, s. 91) uvádí, že výrobními faktory se rozumí materiálové zdroje, tedy suroviny, materiál, energie atd. Dále to jsou kapacitní zdroje, mezi které se řadí stroje, výrobní zařízení a budovy. Nesmíme však opomenout ani lidské a finanční zdroje.

1.2 Pojetí nákladů

Na náklady lze podle Krále (2018, s. 52) nahlížet ze dvou různých pohledů, a to z pohledu finančního účetnictví a manažerského účetnictví. S tímto tvrzením souhlasí i Synek. (2011, s. 80) Stejný názor mají i autoři Popesko a Papadaki (2016, s. 27), kteří dodávají, že náklady z manažerského pohledu lze dále dělit na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Kassay (2015, s. 126) ve své publikaci zmiňuje ještě třetí pohled, kterým lze nahlížet na náklady, a to je pojetí nákladů z hlediska daňového účetnictví.

1.2.1 Finanční pojetí nákladů

Šteker a Otrusinová (2021, s. 211) uvádí, že finanční pojetí nákladů pracuje s nákladem jako s úbytkem ekonomického prospěchu daného podniku, kterým může být úbytek aktiv či přírůstek závazků, což vyústí ke snížení položky vlastního kapitálu v daném období. Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 56) dodávají, že náklady jsou v tomto pojetí oceňovány v účetních cenách. Za účetní ceny jsou považovány ceny, za které byla

vynaložená aktiva pořízena. (Fibírová a kol., 2020, s. 14) doplňuje, že nutným předpokladem pro vedení finančního účetnictví a sestavování výkazů je dodržování zákonů a stanovených pravidel. Díky tomu pak mohou externí uživatelé brát tyto vykazované účetní informace jako věrohodné a využít je například k časovému srovnání či srovnání mezi podniky. Podle Landy (2014, s. 244) jsou externími uživateli:

- zaměstnanci podniku nepodílející se na řízení;
- obchodní partneři – dodavatelé, odběratelé, banky;
- státní orgány – finanční úřady, správa sociálního zabezpečení;
- široká veřejnost.

Finanční účetnictví se zaměřuje na operace, které se staly v minulosti, tedy podává historická data. Frekvence podávání kompletních informací z finančního účetnictví je typicky jednou ročně. (Drury, 2021, s. 6) S tím souhlasí i Majdúchová (2020, s. 316) a doplňuje, že není možné vytvořit korekci, neboť náklady odrážejí skutečnost, která už je nenávratně realizovaná.

Čižinská (2018, s. 45) uvádí, že finanční účetnictví se řídí zákonem o účetnictví, který vymezuje rozsah, způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho transparentnost. S tím souhlasí i Synek (2011, s. 84) a upozorňuje, že kromě zákona o účetnictví se finanční účetnictví řídí podle účetních osnov a postupy pro různé typy účetních jednotek. V rámci Evropské unie jsou pravidla pro finanční účetní výkaznictví harmonizována.

1.2.2 Manažerské pojetí nákladů

Podle Krále (2018, s. 52) manažerské účetnictví nahlíží na náklady jako na „*hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností.*“ Majdúchová a Neumannová (2015, s. 203) objasňují pojmy účelnost a účelovost. Účelností se rozumí, že za náklad lze považovat pouze takové vynaložení, jenž je racionální a přiměřené výsledku činnosti. Aby bylo možné hovořit o účelovosti, musí být výsledkem vynaložených nákladů takový výkon, který má specifickou užitečnost. Kassay (2015, s. 122) dodává, že manažerské účetnictví slouží především pro rozhodování o budoucnosti podniku. Manažerské účetnictví není řízeno žádnými pravidly ani zákony, záleží tak pouze na vedení podniku, jaké informace považuje za důležité. S tím souhlasí jak Drury (2021, s. 6), tak Šteker s Otrusínovou (2021, s. 16), kteří dodávají, že informace v rámci manažerského účetnictví jsou považovány za důvěrné,

a proto by měly sloužit především interním uživatelům, kterými jsou zaměstnanci podílející se na řízení společnosti či vedení. Reporty manažerského účetnictví jsou obvykle podávány na měsíční, týdenní či denní bázi. Záleží na potřebě manažera. Popesko a Papadaki (2016, s. 28) přináší ještě podrobnější členění manažerského pojetí nákladů, a to na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

Hodnotové pojetí nákladů – hlavní předností tohoto pojetí je, že spotřebované vstupy jsou oceněny aktuálními cenami. Při tomto pojetí se předpokládá, že kromě návratnosti vynaložených peněžních prostředků dojde zároveň i k reprodukci ekonomických zdrojů v jejich současné hodnotě.

Ekonomické pojetí nákladů – v tomto pojetí jsou náklady rovny hodnotě získané realizací nejefektivnějšího využití. Kromě skutečných nákladů jsou používány i oportunitní náklady neboli náklady obětované příležitosti. (Landa, 2014, s. 248) Ekonomické pojetí tedy bere v potaz nejen takové náklady, které byly opravdu vynaloženy, ale i takové náklady, které byly obětovány ve prospěch určitého rozhodnutí. Typickým příkladem je ušlá mzda podnikatele. (Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 56)

1.2.3 Daňové pojetí nákladů

Základními informacemi pro daňové pojetí nákladů jsou informace převzaté z finančního účetnictví. Jedná se tedy o data, která byla předmětem minulých období. Informace jsou určeny pro externí uživatele, především banky a orgány veřejné a státní správy. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 18) Náklady podniku jsou považovány za důležitý ukazatel, který ovlivňuje výpočet základů pro daň z příjmů. Z toho důvodu je jeho výpočet metodicky usměrňován zákonem o účetnictví. (Papula a Papulová, 2013, s. 92) V rámci daňového pojetí nákladů jsou náklady roztrženy na daňově uznatelné – např. náklady na dosažení, udržení a zajištění příjmů a na daňově neuznatelné – pokuty, penále, cestovné nad zákonem stanovený limit. Čížinská (2018, s. 47) Od výnosů se poté odečtou náklady daňově uznatelné, z čehož vznikne základ daně. Základ daně je snížen o odčitatelné položky. Z tohoto upraveného základu daně je vypočtena daň, která je snížena o slevy a výsledkem je daňová povinnost. (Synek, 2011, s. 84)

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Klasifikace nákladů je nutná pro správné řízení nákladů. V této kapitole jsou náklady členěny na základě různých hledisek.

Správně klasifikovat náklady je pro manažera klíčové z důvodu, že manažer musí řídit nejen výši, ale také strukturu nákladů. Členění nákladů je poté odvozeno především na základě potřeb řízení. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 56) S tím souhlasí i Majdúchová, (2020, s. 315) a dodává, že náklady uvedené ve finančních výkazech účetní závěrky mají pro manažera pouze omezenou vypovídací hodnotu. Manažer si proto musí vytvořit skupiny nákladů na základě určitých klasifikačních kritérií, což mu umožní lepší analýzu minulého vývoje, průběhu a v neposlední řadě hlavně predikce do budoucnosti. Správné rozčlenění nákladů je důležitým předpokladem pro plánování, řízení, evidenci, rozborů nákladů, a především pro rozhodování o zásadních manažerských rozhodnutích. Jakými typickými způsoby lze náklady dělit uvádí ve své publikaci Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 20). Jedná se například o dělení z hlediska:

- druhu – členění podle spotřebovaného vstupu, příkladem je spotřeba materiálu;
- účelu – členění podle vztahu k účelu jejich vynaložení, typickým příkladem jsou náklady přímé a nepřímé;
- závislosti na změnách objemu výroby – členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů, příkladem jsou fixní a variabilní náklady;
- podle podnikových funkcí.

Král (2018, s. 81) kromě výše zmíněných klasifikací zmiňuje ještě například členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. Tóth a Šagátová (2020, s.16) dále klasifikují kalkulační náklady. Majdúchová (2020, s. 315) na základě ekonomické praxe dále člení náklady např. podle vztahu nákladů k produktu a období, podle závislosti nákladů na možnosti jejich kontroly nebo podle objektu rozhodování. Novák (2018, s. 12) rozlišuje náklady přírůstkové a marginální.

2.1 Druhovému členění nákladů

Podle Kassaye (2015, s. 126) je druhové členění nákladů zaměřené na náklady, které vstupují do podniku z jeho okolí, jsou to tedy vklady potřebných druhů výrobních činitelů a jsou typicky evidovány za celou činnost podniku v rámci finančního účetnictví. S tím souhlasí i Šteker s Otrusinovou (2021, s. 213) a dodávají, že jednotlivé druhy nákladů jsou zachyceny

ve výkazu zisku a ztráty podle času. Autoři Papula a Papulová (2013, s. 97) dodávají, že druhové členění umožňuje sledovat náročnost výroby na jednotlivé výrobní faktory, což napomáhá hledat rezervy a možnosti snižování nákladů podniku. Podle Vochozky a Mulače (2012, s. 74) rozdělení nákladů v rámci druhového členění pak probíhá podle toho, o jaký druh nákladu se jedná. Nejčastěji se setkáme s následujícím rozdělením:

- materiálové náklady – spotřeba materiálu, energií;
- služby – opravy a udržování;
- mzdové a ostatní osobní náklady;
- ostatní provozní náklady – pokuty, penále;
- finanční náklady – nákladové úroky;
- ostatní náklady – mimořádné náklady (živelní pohromy atd.).

Autorky Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 20) kromě výše zmíněných druhů zmiňují ještě například odpisy hmotného i nehmotného majetku. Synek s Kislingerovou (2015, s. 44) doplňují, že druhové členění třídí náklady na základě výkazu zisku a ztráty, podle činností na provozní, finanční a mimořádné.

Fibířová a kol. (2020, s. 47) vyzdvihují přednosti druhového členění nákladů, mezi něž patří to, že výše těchto vynaložených nákladů je bezprostředně vázána na účetní informace ve výkazu zisku a ztráty a výdaje peněžních prostředků související s hlavní činností společnosti za dané období jsou zobrazeny v rozvaze. Důležitou roli má toto členění v případě kontroly úplnosti účetních informací, neboť jeho další výhodou je jeho průkaznost a jednoznačnost vynaložených nákladů, což je klíčové z daňového hlediska. Naopak Popesko s Papadaki (2016, s. 32) upozorňují na nedostatky této klasifikace, mezi které patří nejasnost, zda byl spotřebovaný materiál použit jako součást výkonu nebo se jednalo o režijní materiál. Případně jaká část osobních nákladů připadá výrobním pracovníkům a jaká část připadá administrativním pracovníkům apod. Z těchto důvodů je druhové členění nákladů pro manažery nedostačující. S tím souhlasí i Král (2018, s. 77), který dodává, že hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových výkonů je na základě druhového členění velmi obtížné.

2.2 Účelové členění nákladů

Synek (2011, s. 81), stejně jako Vochozka s Mulačem (2012, s. 75), třídí náklady v rámci účelového členění do dalších dvou hledisek. Prvním z nich je klasifikace podle místa vzniku

a odpovědnosti, tedy podle vnitropodnikových středisek. Druhým je klasifikace nákladů podle výkonů, tedy kalkulační členění. Podle Krále (2018, s. 79) je jedním z klíčových faktorů v rámci rozhodovacích úloh zjistit, zda byly náklady vynaloženy hospodárně, tedy zda daná společnost náklady spoří, nebo v opačném případě překračuje. Účelové členění nákladů pak třídí náklady podle účelu, na který byly náklady vynaloženy, přičemž je důležité odhalit věcného nositele, který stojí za vyvoláním vzniku nákladu. Čížinská (2018, s. 64) upozorňuje, že účelové členění neodpovídá primárně na otázku, co bylo příčinou vynaložení nákladu, ale na otázku, za jakým účelem byly náklady vynaloženy. Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 61) doplňují, že útvarům, kterým jsou náklady podle odpovědnosti přiřazovány, se říká nákladová střediska. Těmto střediskům jsou poté přiřazovány úkoly:

- a) v naturálním vyjádření, kdy se jedná o strukturu sortimentu, dodržování termínů zahájení a ukončení výkonů, normy spotřeby materiálu apod.
- b) v peněžním vyjádření
 - po linii výkonů – středisko má odpovědnost za dodržení kalkulovaných jednicových nákladů;
 - po linii středisek – středisko je odpovědné za vznik režijních nákladů, jenž úzce souvisí s tvorbou výkonů daného střediska, kdy je za základní nástroj považován rozpočet režijních nákladů. (Lazar, 2012, s. 11)

Popesko a Papadaki (2016, s. 34) ve svém díle třídí náklady účelového členění na:

- náklady technologické;
- náklady na obsluhu a řízení.

Výše zmíněné členění je však v praxi využíváno jen zřídka, a to především z důvodu omezené využitelnosti ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu. Dalším značným problémem je velice obtížné rozčlenění do zmiňovaných skupin, neboť často není možné jednoznačně určit, zda nákladová položka bezprostředně souvisí s technologií nebo již souvisí s obsluhou transformačního procesu. Proto se v praxi nejčastěji setkáme s členěním ve vztahu k jednici prováděnému výkonu, kdy náklady dělíme na:

- náklady jednicové;
- náklady režijní.

2.2.1 Technologické náklady

Fibírová a kol. (2020, s. 54) uvádí, že technologické náklady jsou vyvolány přímo technologií dané činnosti a zároveň jsou vynaloženy na tvorbu výkonů. Kocmanová (2013, s. 119) upozorňuje, že technologické náklady nemusí být nutně bezprostředně vyvolány technologií, ale stačí, když s ní účelově souvisí. Synek (2011, s. 81) doplňuje, že technologické náklady jsou často řízeny technicko-hospodářskými normami. To potvrzuje i Král (2018, s. 79) a uvádí, že nejjednodušším příkladem může být například spotřebovaný papír při tisku knihy v tiskárně.

2.2.2 Náklady na obsluhu a řízení

Náklady na obsluhu a řízení vznikají v důsledku vytváření podmínek pro plynulý průběh výrobního procesu. S výrobním procesem jsou úzce spojeny, avšak jejich základem nemůže být výrobní linie. (Majdúchová a Neumannová, 2015, s. 210) Popesko a Papadaki (2016, s. 35) tyto náklady definují podobným způsobem a uvádí, že tyto náklady zabezpečují doprovodné činnosti technologického procesu při výkonu. Čížinská, (2018, s. 68) doplňuje nejčastější příklady, mezi které patří mzdy manažerů, náklady na informační systém společnosti nebo náklady na marketing obchodní společnosti.

2.2.3 Náklady jednicové

Landa (2014, s. 252) charakterizuje jednicové náklady jako takové, které jsou vykazovány v samostatných položkách a jejich výše lze jasně přiřadit kalkulační jednici. S touto definicí souhlasí autoři Papula a Papulová (2013, s. 99) i (Drury, 2021, s. 29), který doplňuje typické příklady, mezi které patří spotřeba přímého (základního) materiálu či mzda výrobních pracovníků. Lazar (2012, s. 12) tvrzení ve své publikaci potvrzuje a zároveň dodává, že jednicové náklady by měly být poměrně jednoduše stanovitelné díky normám spotřeby. S tím souhlasí také Strouhal (2016, s. 80), který předpokládá proporcionální závislost na objemu výkonů.

2.2.4 Náklady režijní

Režijní náklady nejsou vynakládány pouze pro jeden druh výkonu, ale jsou určeny pro více druhů a zabezpečují chod výroby a celého podniku. (Kassay, 2015, s. 140) Tyto náklady je poté třeba rozvrhnout podle určitého klíče mezi všechny výrobky, na které jsou vynaloženy. (Vochozka a Mulač, 2012, s. 76) Ve výrobních společnostech se režijní náklady člení podle funkční oblasti. Například na výrobní, správní, obytnou nebo výzkumnou a vývojovou

režii. Výrobní režie zahrnuje položky jako odpisy a pojištění strojů, majetkové daně, náklady na teplo a světlo. (Noreen, Brewer, Garrison, 2017, s. 26) Správní režii tvoří náklady spojené s obecnou správou společnosti, které nelze přímo přiřadit. Odbytová režie zahrnuje náklady spojené s distribucí, marketingem a prodejní činností. Režie výzkumu a vývoje obsahuje náklady spojené s vývojem a výzkumem nových produktů. (Drury, 2021, s. 28)

2.3 Kalkulační členění nákladů

Král (2018, s. 83) ve své publikaci zmiňuje, že v oblasti nákladů je kromě řízení hospodárnosti také důležité se zaměřit na rozhodovací úlohy, tedy zda je pro podnik výhodnější výrobek vyrobit či koupit, rozšířit či naopak potlačit výrobu určitého produktu anebo například zavést či zrušit výrobu. Kalkulační členění nákladů je tzv. zvláštním typem účelového členění nákladů, a proto i v tomto případě je nutné náklady přiřazovat podle příčinné souvislosti. Vochozka s Mulačem (2012, s. 75) dodávají, že v rámci tohoto členění se náklady přiřazují určitému výkonu či jeho části. Toto přiřazení je pak prováděno v několika úrovních. Nejprve jsou náklady roztrženy na výrobní a nevýrobní a dále členění probíhá na základě jednotlivých druhů činností, procesů nebo operací. Popesko s Papadaki (2016, s. 36) upozorňují na zásadní rozdíl mezi účelovým a kalkulačním členěním, kterým je, že v rámci kalkulačního členění se náklad nevztahuje pouze k jednotce výkonu, tedy jednici, ale vztahuje se k určitému druhu výkonu. Fibírová (2020, s. 56) třídí náklady v rámci kalkulačního členění na přímé a nepřímé.

2.3.1 Přímé náklady

Čizinská (2018, s. 69), stejně jako Noreen, Brewer a Garrison (2017, s. 24), definuje přímé náklady jako takové náklady, které je možné bezprostředně přiřadit určitým druhům výkonů. Další zahraniční autoři Horngren, Datar a Rajan (2015, s. 30) doplňují, že na základě zaznamenaných časových údajích ve výkazech pracovníků je možné velice přesně vyčíslit výši nákladů. Stejně tak je tomu u spotřebovaného materiálu, kdy výši nákladů je možné vyčíslit na základě dokladů o vydaném materiálu ze skladu. S tím souhlasí také Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 73), kteří zmiňují nejčastější položky nákladů patřící do této skupiny, jedná se o:

- **přímý materiál** – řadí se zde materiál, který se stává trvalou součástí výrobku, typicky zde patří suroviny, základní materiál, polotovary a výrobní obaly;

- **přímé mzdy** – kromě základní mzdy zde spadají příplatky, doplatky, související ostatní osobní náklady, prémie a odměny výrobních dělníků;
- **ostatní přímé náklady** – do této skupiny patří například technologické palivo a energie, opravy a udržování nebo ztráty ze zmetků a vadné výroby.

2.3.2 Nepřímé náklady

Noreen, Brewer a Garrison (2020, s. 25) popisují nepřímé náklady, jako takové náklady, které nelze konkrétně a výlučně ztotožnit s daným nákladovým objektem. Skládají se z nepřímých nákladů na práci, materiál a ostatních nepřímých nákladů. S tím souhlasí také Drury (2021, s. 28) a dodává příklad, kdy ve výrobním podniku, kde jsou nákladovým objektem výrobky, lze za nepřímé mzdové náklady označit mzdy všech zaměstnanců, jejichž čas nelze ztotožnit s konkrétním výrobkem. Král (2018, s. 84) doplňuje, že nepřímé náklady nesouvisí pouze s určitým druhem výkonu, ale zajišťují průběh celého podnikatelského procesu. Podle Čížinské (2018, s. 69) se jedná o společné náklady pro více kalkulačních jednic, kdy buď vztah mezi kalkulační jednicí a nákladem neexistuje, nebo jej nelze prostřednictvím účetní evidence identifikovat. S tím souhlasí i Lazar (2012, s. 12) a dodává, že nepřímé náklady se nemusí vztahovat pouze k více výkonům, ale dokonce ke střediskům. Z toho důvodu je nutné tyto náklady přiřadit podle stanovených rozvrhových základů. Majdúchová (2020, s. 318) doplňuje, že rozvrhovými základními jsou nejčastěji v případě hodnotového vyjádření přímé mzdy, v případě naturálního vyjádření se jedná o normohodiny nebo objem produkce. Bhimani a kol. (2019, s. 32) upozorňují, že výše nepřímých nákladů může být zkreslená z důvodu zvolení špatné rozvrhové základny při alokovaní nákladů.

2.4 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce

Dynamické pohledy na náklady vycházejí ze skutečnosti, že ne všechny náklady související s výrobou a realizací podnikových výkonů reagují stejně na změny objemu výkonů. Na jedné straně existují náklady, které reagují více či méně na změnu objemu výkonů. Naopak existuje celá řada nákladů, které na změnu objemu výkonů nereagují téměř vůbec. (Papula a Papulová, 2013, s. 103) Členění nákladů v závislosti k objemu produkce považuje za klíčové Popesko s Papadaki (2016, s. 38), neboť dosud zmíněné klasifikace pracovaly s náklady již jako se spotřebovanou veličinou, To je však opakem tohoto členění, které zajímá, jak se budou náklady vyvíjet vzhledem ke změně objemu produkce. S tímto tvrzením souhlasí také Noreen, Brewer, Garrison (2017, s. 29) a doplňují, že manažer musí být

schopen předvídat budoucí vývoj objemu produkce podniku a na jeho základě poté odhadnout, jaký to bude mít vliv na náklady podniku. Aby toho byl manažer schopen, jsou tyto náklady dále děleny na fixní, variabilní a smíšené.

2.4.1 Fixní náklady

Drury (2021, s. 33) nahlíží na fixní náklady, jako na takové, které zůstávají konstantní v širokém rozmezí aktivit po určitou dobu. Jejich výše se mění skokově a změny aktivit na ně nemají vliv. S tím souhlasí i Vochozka s Mulačem (2012, s. 78), kteří uvádí typické příklady fixních nákladů, kterými jsou odpisy dlouhodobého majetku, náklady na pojištění majetku, mzdy administrativních pracovníků či úroky. Synek s Kislingerovou (2015, s. 47) upozorňují, že o fixních nákladech hovoříme pouze v krátkodobém časovém horizontu, neboť v delším časovém horizontu jsou všechny náklady považovány za variabilní. Fibírová a kol. (2020, s. 58) dodávají, že fixní náklady jsou vynakládány jednorázově a v rámci řízení hospodárnosti je důležité sledovat nejen jejich absolutní výši, absolutní úsporu nebo překročení, ale také míru jejich využití. Zimmerman (2017, s. 29) upozorňuje, že fixní náklady vznikají i v případě, že podnik neprodukuje žádné výrobky, neboť například při celozávodní dovolené nebo stávce musí být vynaloženy náklady, jako jsou majetkové daně, pojištění nebo správa podniku. Kocmanová (2013, s. 121) a Novák (2018, s. 28) objasňují pojem degrese fixních nákladů, což vysvětlují tak, že s růstem objemu výroby klesají průměrné fixní náklady na jednotku produkce.

2.4.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou takové náklady, které se váží přímo na výrobek a jejichž výše je závislá na produkovaném množství. (Scholleová, 2017, s. 40) Fibírová (2020, s. 58) upozorňuje, že mezi variabilní náklady spadá kromě jednicových nákladů, také část nákladů režijních, které jsou spotřebovány určitým množstvím výrobků. Noreen, Brewer, Garrison, 2017, s. 26) uvádí běžné příklady variabilních nákladů, mezi které patří náklady na prodané zboží pro obchodní společnost, přímý materiál, přímá práce, variabilní prvky výrobní režie, jako například energie. Aby se dalo náklad považovat za variabilní, musí být variabilní k tzv. činnostní základně. Tato základna je měřítkem toho, co způsobuje vznik variabilního nákladu. Typickou činnostní základnou jsou například pracovní hodiny, strojové hodiny, vyrobené nebo prodané kusy. Podle Martinovičové, Konečného a Vavřiny (2019, s. 58) a Synka (2011, s. 87) lze úroveň variabilních nákladů měnit i v krátkém období a obecně jsou pak variabilní náklady děleny na 3 základní typy:

- **proporcionální** – jsou to to takové náklady, které jsou vyvolané přímo jednotkou výkonu a mění se přímo úměrně se změnou objemu výkonů. (Strouhal, 2016, s. 81);
- **podproporciální** – tyto náklady se v absolutní výši vyvíjí pomaleji než objem prováděných výkonů (Papula a Papulová, 2013, s.104-105);
- **nadproporciální** – náklady vyvíjející se rychlejším tempem než objem vyprodukovaných výkonů. (Král, 2018, s. 87).

2.4.3 Smíšené náklady

Drury (2021, s. 34) hovoří o smíšených nákladech, které charakterizuje tak, že tyto náklady obsahují jak fixní, tak variabilní složku. Noreen, Brewer, Garrison (2017, s. 35) doplňují, že fixní část smíšených nákladů představuje minimální náklady na to, aby byla služba připravena k použití. Variabilní část představuje náklady vynaložené na skutečnou spotřebu služby. Variabilní část se tedy mění přímo úměrně s množstvím skutečně spotřebované služby. Novák (2018, s. 56) doplňuje příklad spotřeby elektrické energie, kdy část je technologickou složkou a ostatní elektrickou energii, která je spotřebovávána např. v administrativních budovách. Popesko s Papadaki (2016, s. 40) upozorňují na dva typy smíšených nákladů. Prvním z nich jsou náklady semi-variabilní a druhým z nich jsou náklady semi-fixní. Jestliže je část spotřebované elektrické energie použita výrobními stroji a část použita pro provoz výpočetní techniky, hovoříme o semi-variabilních nákladech. O semi-fixních nákladech uvažujeme v případě, kdy mají tyto náklady fixní charakter pro určitý rozsah činnosti. Pokud je však překročen určitý stupeň objemu výroby, náklady vzrostou skokem.

2.5 Členění z hlediska manažerského rozhodování

Sledovat a analyzovat náklady je pro manažery velice důležité, neboť na jejich základě vznikají manažerská rozhodnutí, která vychází ze srovnávání nákladů s výnosy a mohou zásadně ovlivnit budoucí vývoj podniku. (Synek, 2011, s. 85) Cílem každého podniku je dosahovat zisku, proto je nutné podívat se na náklady z různých hledisek. Náklady zachycené ve finančním účetnictví mají své limity, kterými jsou například zaměření na minulost. Musí se řídit určitými pravidly a většinou jsou vykazovány za předem stanovené časové období. Aby se však mohl manažer co nejlépe rozhodnout, je potřeba se zaměřit i na náklady, které nejsou zachyceny ve finančním účetnictví. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 61) Král (2018, s. 85) dodává, že náklady v rámci tohoto

členění jsou často stěžejní pro budoucí rozhodování. Popesko s Papadaki (2016, s. 47) souhlasí a doplňují, že charakteristickým znakem členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování je, že vycházejí z odhadů možných budoucích variant. Jedná se tedy o náklady zaměřené na budoucnost, které hrají důležitou roli v rámci tvorby nákladových kalkulací. Toto členění pracuje s těmito kategoriemi nákladů:

- relevantní a irelevantní náklady;
- utopené náklady;
- oportunitní náklady;
- imputované a vázané náklady.

2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Podle autorů Horngren, Datar a Rajan (2015, s. 426) se relevantními náklady nazývají takové náklady, které jsou očekávány v budoucnu a které se liší mezi zvažovanými alternativními postupy. Synek (2011, s. 86) dodává, že tyto náklady ovlivňují určitá rozhodnutí, neboť se mění v závislosti na vybrané variantě. Král (2018, s. 94) uvádí, že základní formou relevantních nákladů jsou náklady rozdílové, které vyjadřují rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po ní.

Jestliže absolutní výše nákladů zůstane stejná, ať je přijato jakékoliv manažerské rozhodnutí, a tedy i alternativa, hovoříme o nákladech irelevantních. (Garrison, Noreen, Brewer, 2021, s. 32) Drury (2021, s. 35) ve své publikaci vysvětluje relevantní a irelevantní náklady na příkladu z praxe. V případě rozhodování, jestli využít služeb veřejné dopravy nebo vlastního automobilu, je irelevantním nákladem pojištění automobilu, které zůstane neměnné při jakémkoliv rozhodnutí. Za relevantní náklady lze označit pohonné hmoty automobilu, neboť ty se budou měnit na základě přijatého rozhodnutí.

2.5.2 Utopené náklady

Utopenými náklady jsou nazývány ty náklady, které byly již vynaloženy a nelze je změnit žádným rozhodnutím učiněným nyní, ani v budoucnu. (Garrison, Noreen, Brewer, 2021, s. 40) Stejnou definici uvádí i autorky Kocmanová (2013, s. 120) a Majdúchová (2020, s. 336), které mimo jiné upozorňují, že utopené náklady mají charakter fixních nákladů, neboť jejich celkovou výši nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani zásadním omezením jeho intenzity. Drury (2021, s. 37) souhlasí s tvrzením, že utopené náklady jsou pro manažerské rozhodování irelevantní, jelikož je nelze změnit žádným rozhodnutím.

Ovšem ne všechny irelevantní náklady jsou náklady utopenými. Příkladem mohou být dvě alternativní výrobní metody, které zahrnují stejné přímé materiálové výdaje. Přímé materiálové náklady jsou irelevantní, protože zůstanou stejné bez ohledu na zvolenou alternativu, ale materiálové náklady nejsou utopenými náklady, protože budou vynaloženy v budoucnosti. Popesko s Papadaki (2016, s. 49) doplňují, že mezi další charakteristické znaky náleží vynaložení před zahájením výroby, jediným možným způsobem jejich snížení je zvolení opačně působícího investičního rozhodnutí a časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu je relativně vzdálený.

2.5.3 Oportunitní náklady

Rozhodnutí o jednom způsobu využití zdroje znamená, že se manažer musí vzdát možnosti využít zdroj jiným způsobem. Tato ztracená příležitost je nákladem, který musí manažer při rozhodování zvážit. (Horngren, Datar a Rajan, 2015, s. 436) Tím, že jsou ekonomické zdroje omezené, není reálné, aby mohl podnik uskutečnit všechny možné varianty. Oportunitními náklady jsou tedy takové náklady, které musí podnik obětovat v rámci zvolení jiné alternativy. (Král, 2018, s. 97) Oportunitní náklady mají zásadní význam při rozhodování. Jestliže neexistuje žádné alternativní využití zdrojů, jsou náklady oportunitní náklady nulové. (Novák, 2018, s. 22) Pokud však ekonomické zdroje mají alternativní využití a jsou vzácné, pak existují oportunitní náklady a je nutné je zohlednit při rozhodování. (Drury, 2021, s. 38) Synek (2011, s. 85) dodává, že s oportunitními náklady je třeba počítat například v případě rozhodování o zavedení nového výrobku. Jestliže by byl použit vlastní kapitál, je nutné brát v úvahu úroky z tohoto kapitálu.

2.5.4 Imputované a vázané náklady

Strouhal (2016, s. 83) uvažuje o imputovaných nákladech jako o nákladech, které na základě manažerského rozhodnutí ovlivňují výsledky účetní jednotky v širších souvislostech. Majdúchová (2020, s. 337) uvádí jako příklad situaci, kdy v důsledku určitého rozhodnutí byl zvýšen zisk společnosti, což vedlo k navýšení daně z příjmu. Navýšení daně je pak charakterizováno jako imputovaný náklad. S tím souhlasí i Král (2018, s. 96) a podotýká, že na základě těchto rozhodnutí budou výsledky podniku ovlivněny v širších souvislostech. Vázané náklady definuje Popesko s Papadaki (2016, s. 50) jako náklady, vycházející ze současných rozhodnutí, které však vzniknou v budoucnosti. Vázané náklady jsou zmiňovány především s vývojem a konstrukčním řešením výrobků ovlivňující budoucí výši nákladů v rámci jejich výroby.

3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Třetí kapitola pojednává o nástrojích řízení nákladů. Klíčovými nástroji v oblasti řízení nákladů je rozpočetnictví a kalkulace. Tyto nástroje jsou podrobně rozebrány v této kapitole. Kromě těchto tradičních nástrojů, jsou v závěru zmíněny i moderní metody řízení nákladů.

3.1 Rozpočetnictví

Synek (2011, s. 123) definuje rozpočet jako „*plán, jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.*“ Zároveň považuje rozpočetnictví za hlavní nástroj finančního a vnitropodnikového řízení. S tím souhlasí také Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 79), kteří dodávají, že úkolem rozpočetnictví je podávat podklady pro stanovení cílů hospodářské činnosti společnosti v peněžním vyjádření. Dále zmiňují, že hlavními funkcemi rozpočtu je:

- zadávání úkolů v oblasti nákladů vnitropodnikovým útvarům;
- kontrola hospodárnosti v jednotlivých vnitropodnikových útvech;
- poskytování podkladů pro stanovení sazeb či přírážek v předběžných kalkulacích nákladů.

Podle Popeska a Papadaki (2016, s. 219) se rozpočetnictví příkládá vysoká důležitost z důvodu schopnosti plánovat a zároveň kontrolovat vývoj nákladů podniku. Horngren, Datar a Rajan (2015, s. 50) uvádí, že sestavování rozpočtu je nejčastěji používaným nástrojem pro plánování a kontrolu. Je to z důvodu umožnění manažerům převádět strategii podniku do plánů, koordinovat komunikaci v rámci organizace a poskytovat měřítko pro hodnocení výkonnosti podniku. Lazar (2014, s. 20) ve své publikaci zmiňuje, že rozpočty jsou v podnikové praxi nejčastěji sestavovány ročně, čtvrtletně nebo měsíčně. Mezi nejčastější důvody pro sestavování rozpočtů se podle něj řadí:

- zpřesnění plánování prováděných operací jak vně, tak uvnitř podniku;
- koordinace činností různých podnikových útvarů;
- navázání systému odměňování vedoucích pracovníků na plnění rozpočtů;
- pomoc vedoucím pracovníkům řídit a kontrolovat činnosti, za které jsou odpovědní.

3.2 Kalkulace

Kalkulace vypovídají o tom, na co byly náklady vynaloženy, na jaké výrobky nebo služby a v jaké výši. Sestavují se téměř vždy, v případě manažerských rozhodnutí, hodnocení ekonomické efektivnosti výroby určitých produktů, pro účely plánování a řízení celkových nákladů nebo pro účely tvorby cen. (Papula a Papulová, 2013, s. 98) Kalkulace je jedním ze základních nástrojů controllingu. Pracovníci controllingu potřebují mít přehled o veškerých nákladech podniku a co nejpřesněji umět odhadnout počet prodaných výkonů. Z toho důvodu je nutná, úzká spolupráce controllingového a marketingového oddělení. (Mareš, 2017, s. 84) Podobně se na kalkulace dívá i Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 72), kteří dodávají, že je nutné správně identifikovat, jaké náklady jsou vyvolány určitou aktivitou. Jednotlivé složky nákladů jsou vyčíslovány kalkulačními položkami daného kalkulačního vzorce. Lazar (2012, s. 20) rozumí kalkulací stanovení nákladů na jednotku výkonu. S čímž souhlasí i Fibírová (2020, s. 197), která definuje kalkulaci jako „*vyčíslení nákladů, marže, zisku, ceny či jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.*“ Typicky kus výrobku, práci, službu atd. Z hlediska řízení nákladů je důležité sledovat nejen náklady přiřazené externím výkonům, které jsou prodávány zákazníkům, ale také náklady připadající na interní výkony, které si předávají různé útvary podniku.

3.3 Nákladová alokace

Alokováním nákladů rozumíme přiřazování jednotlivých nákladů určitému nákladovému objektu neboli předmětu kalkulace. Předmětem kalkulace bývá typicky samotný finální výrobek nebo služba. Pro alokování nákladů předmětu kalkulace se vychází z kalkulačního členění nákladů, kdy přímé náklady lze bezprostředně vyjádřit a přiřadit danému nákladovému objektu. Jednoduchým příkladem může být spotřeba papíru při výrobě knihy, kdy se v případě papíru jedná o přímý materiál. (Drury, 2021, s. 51) V případě, že náklady není možné jednoznačně přiřadit určitému předmětu kalkulace, je nutné tyto náklady přiřadit pomocí určitých metod. Pro toto alokování nepřímých nákladů je nutné si stanovit rozvrhovou základnu, podle které jsou náklady rozpočítávány. Pro správné alokování nákladů je žádoucí, aby rozvrhová základna byla ve vztahu příčinné souvislosti s přiřazovanými náklady a s předměty kalkulace. Tradičními rozvrhovými základnami jsou především přímé mzdy, přímý materiál, strojové hodiny. (Noreen, Brewer, Garrison, 2020, s. 139) Praxe pak pracuje s větším množstvím rozvrhových základen, aby byly různé

kategorie nepřímých nákladů rozvrženy co nejpřesněji. V tomto případě hovoříme o diferencovaných rozvrhových základnách. (Král, 2018, s. 140) Jestliže je rozvrhová základna vyjádřena v hodnotovém vyjádření, dostaneme procentní přírážku nepřímých nákladů. Pokud je rozvrhová základna vyjádřena v naturálních jednotkách, nazývá se vypočítaná hodnota sazba nepřímých nákladů. (Fibírová, 2020, s. 222)

3.3.1 Alokační principy

Kromě zvolení rozvrhové základny je nutné stanovit také alokační princip, neboť ten bude na základě stanovené rozvrhové základny aplikován. Zpravidla se jedná o princip příčinné souvislosti nákladů, princip o únosnosti (reprodukce) nákladů a princip průměrování. Každý z těchto principů se liší, a proto jsou používány v různých situacích. (Tóth a Šagátová, 2020, s. 55) Výchozím principem pro alokování nákladů je princip příčinné souvislosti, neboť náklady by měly být přiřazovány na základě toho, co je vyvolalo. (Čechová, 2011, s. 92) Jestliže není možné aplikovat princip příčinné souvislosti, lze aplikovat následující dva principy. Prvním z nich je princip únosnosti nákladů, který je uplatňován v případech, kdy je kalkulace využívána pro cenotvorbu. Tento princip je možné využít i v rámci motivace manažerů pro efektivnější využití kapacit. Rozdílem oproti předešlému principu je, že nepřisuzuje náklady, které výkon skutečně vyvolal, ale přiřazuje náklady, které je výkon schopný unést. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 63) Posledním principem je průměrování. Jak je již patrné z jeho názvu, tento princip přiřazuje takové náklady, které v průměru náleží danému výkonu. (Fibírová, 2020, s. 216-217)

3.3.2 Alokační fáze

Dílčí části celkového procesu rozvrhování nákladů konečným výkonům se nazývají alokační fáze. Jejich hlavním úkolem je vyjádření míry příčinného vztahu mezi náklady a konečným výkonem. Zpravidla existují tři alokační fáze. První fáze má za úkol přiřadit přímé náklady objektu alokace, který příčinně stál za jejich vznikem. Jako příklad lze uvést útvár opravující stroje. V případě spotřeby přímého jednicového materiálu nebo přímých jednicových mezd se může jednat přímo o finální výkon. (Popesko, 2016, s. 62) V rámci druhé fáze je klíčové co nejpřesněji popsat vztah mezi dílčími objekty a objektem, který zapříčinil jejich vznik. Objekt se stává zprostředkující veličinou, která vyjadřuje vztah mezi konečnými výkony a nepřímými náklady. Typickým příkladem druhé fáze jsou náklady na opravy strojů vyvolané jejich opotřebením, kdy samotná údržba a opravy jsou v režii útvaru údržby. (Čechová, 2011, s. 93) Cílem poslední fáze je vyjádřit podíl nepřímých nákladů,

kteří připadají na druh vyráběného výkonu. V rámci této fáze jsou náklady, které byly v předešlé fázi přiřazeny objektu, alokovány již konkrétnímu výkonu. Jako příklad lze uvést přiřazení celkových nákladů na opravy a údržbu montážních strojů jednotlivým typům výkonů. (Král, 2018, s. 146)

3.4 Kalkulační systém

Tóth a Šagátová (2020, s. 11) definuje kalkulační systém, jako soubor jednotlivých druhů kalkulací a různých kalkulačních metod používaných v podniku. Kassay (2015, s. 171) uvádí, že na kalkulační systém lze nahlížet ze dvou pohledů, a to v užším a v širším smyslu. Kalkulační systém je v užším smyslu tvořen různými druhy kalkulací nákladů a jeho primární úlohou je krátkodobé řízení hospodárnosti jednicových nákladů. V některých případech je však i nástrojem dlouhodobého řízení nejen jednicových nákladů, ale i celkových. S tím souhlasí i Král (2018, s. 229, 233), který vysvětluje druhý pohled na kalkulační systém. Tedy kalkulační systém v širším smyslu, který kromě jednotlivých druhů nákladů obsahuje i prodejní cenu nebo kalkulaci této ceny. Noreen, Brewer, Garrison (2017, s. 24) uvádí, že kromě řízení hospodárnosti je v tomto případě žádoucí i pomoc zvyšování užitečnosti, což vede k ekonomické efektivnosti všech nákladů vynaložených na výrobu. Kalkulace pak vyjadřují průměrné, úplné nebo neúplné vlastní náklady na kalkulační jednotku za sledované období.

3.4.1 Všeobecný kalkulační vzorec

Podle Taušl Procházkové a Jelínkové (2018, s. 82) je v rámci kalkulací klíčový pohled na třídění nákladů z hlediska kalkulačního. Kalkulační členění třídí náklady na přímé a nepřímé. Stejný pohled mají také autoři Martinovičová, Konečný, Vavřina (2019, s. 73), Papula a Papulová (2013, s. 100) nebo Čížinská (2018, s. 71), kteří ve svých publikacích uvádí pro přehledné zobrazení jednotlivých položek nákladů strukturu všeobecného kalkulačního vzorce, která vypadá následovně:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
= **Vlastní náklady výroby (součet položek 1-4)**
5. Správní režie
= **Vlastní náklady výkonu (součet položek 1-5)**
6. Odbytové náklady
= **Úplné vlastní náklady výkonu (součet položek 1-6)**
7. Zisk (ztráta)
= **Prodejní cena výkonu bez DPH**

Strukturu kalkulačního vzorce si stanovuje každý podnik sám a následně jej uvede ve své interní směrnici pro vedení účetnictví. (Kassay, 2015, s. 127) Kromě nákladů uvedených v účetnictví by měl kalkulační vzorec zahrnovat i oportunitní náklady. (Mareš, 2017, s. 87) Položky přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady jsou takové náklady, které byly zmíněny již dříve a lze je jednoznačně přiřadit určitému výkonu. Do výrobní režie spadají náklady související s výrobním procesem a doprovodnými činnostmi v oblasti výroby, které nelze přímo přiřadit kalkulační jednotce. (Majdúchová a Neumannová, 2015, s. 213) Pro alokování nepřímých nákladů v rámci výrobní režie je jako rozvrhová základna nejčastěji stanoven objem přímé práce nebo strojohodin. (Čechová, 2011, s. 78) Pod položkou správní režie nalezneme takové náklady, které zajišťují chod celého podniku. Jak je z názvu patrné, souvisí se správou podniku. Jedná se například o mzdy řídicích pracovníků. Tyto náklady mají v mnoha případech fixní charakter a jsou tedy nezávislé na změně objemu výroby. Rozvrhovou základnou bývá u správní režie součet přímých nákladů. (Drury, 2021, s. 61) V odbytové režii se objevují náklady vycházející z činností prodejního a marketingového oddělení. Zde patří náklady spojené s prodejem a výstupní logistikou. Určit rozvrhovou základnu je v tomto případě náročné, neboť tyto náklady jsou většinou vyvolány individuálními potřebami zákazníků. Stejně jako u správní režie, je i v tomto případě nejčastější rozvrhovou základnou součet položek přímého materiálu a mezd, jakož nejnepříjemnější položek kalkulačního vzorce. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 76)

3.4.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Kalkulace již v dnešní době není soustředěna pouze na stanovení nákladů, ale také na zisk. Rozdíl oproti tradičnímu kalkulačnímu vzorci je odlišný pohled na položky vzorce. Hodnocení výkonu se odvíjí na základě přínosu pro podnik, jednoduše řečeno na zisku, nikoliv na základě vynaložených nákladů. (Fibírová, 2020, s. 207) S tím souhlasí i Popesko s Papadaki (2016, s. 73), kteří dodávají, že cena výkonu je ovlivňována také konkurencí. Společnost musí přijmout tržní cenu a na jejím základě přizpůsobit náklady. Retrogradní kalkulační vzorec je využíván v případě kalkulace cílových nákladů. Je oblíbený především v automobilovém či elektrotechnickém průmyslu. Stejný pohled na tuto problematiku má Král (2018, s. 154), který doplňuje podobu retrogradního kalkulačního vzorce:

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
 - sezónní
 - množstevní

Cena po úpravách

- Náklady

Zisk (přínos)

3.4.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Další modifikací typového kalkulačního vzorce je kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady. Tento kalkulační vzorec hraje důležitou roli především v rámci rozhodovacích úloh, závislých na existující kapacitě. Král (2018, s. 154) S tím souhlasí i Popesko s Papadaki (2016, s. 73) a dodávají, že z toho důvodu jsou náklady členěny na variabilní a fixní, aby bylo možné analyzovat využití výrobní kapacity. Vzorec pak vypadá následovně:

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výrobku
 - přímé jednicové náklady
 - variabilní režie

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

3.4.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace je používána jako podklad zjištění ceny vnitropodnikových výkonů v rámci různých úrovní v podniku. (Strouhal, 2016, s. 92) V rámci dynamické kalkulace je výchozí rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Kromě toho také podle fází reprodukčního procesu. Do jisté míry je dynamická kalkulace velmi podobná typovému kalkulačnímu vzorci. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74) S tímto tvrzením souhlasí také Král (2018, s. 155), který doplňuje, že rozšíření nalezneme v případě vynaložení nákladů, při změně objemu prováděných výkonů v jednotlivých fázích. Struktura má následující podobu:

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
<hr/>	

Prodejní režie	- variabilní
	- fixní
<hr/>	

Vlastní náklady výkonu

Správní režie	
<hr/>	

Úplné vlastní náklady výkonu

3.5 Metody kalkulace

Strouhal (2016, s. 90) vymezuje pojem metoda kalkulace jako „*způsob stanovení či zjištění nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výkon, který je množstevně, časově, druhově, jakostně, zákaznický a jiným způsobem určen.*“ Kocmanová (2013, s. 132) upozorňuje, že aby bylo možné správně přiřadit náklady jednotlivým výkonům, je nutné vybrat vhodnou metodu kalkulace, která danému podniku vyhovuje nejvíce. Pro některé podniky mohou být dostačující základní metody kalkulace, jiné zase potřebují sofistikovanější metody. Synek (2011, s. 104) doplňuje, že závisí na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů, požadavcích na strukturu a podrobnost členění. Fibírová (2020, s. 216) společně se Synkem uvádí nejčastější členění kalkulačních metod:

- kalkulace dělením;
- kalkulace přírážková.

3.5.1 Kalkulace dělením

Nejjednodušším způsobem alokování nepřímých nákladů je **prostá kalkulace dělením**. V rámci této kalkulace dochází k vydělení celkových nákladů vyrobeným množstvím výkonů. Využití takto snadné kalkulace se doporučuje v podnicích s hromadnou výrobou, kde jsou produkovány homogenní výkony. (Čechová, 2011, s. 88) S tím souhlasí Mareš (2017, s. 86) i Král (2018, s. 140), který dodává, že náklady mohou být vyvolány i různými druhy výkonů, ale jejich přiřazování je však téměř stejně náročné. Další metodou je **stupňovitá kalkulace dělením**. Rozdíl oproti prosté kalkulaci dělením spočívá v tom, že náklady jsou děleny na výrobní, správní a odbytové. Toto rozdělení předpokládá, že počet vyrobených a prodaných výkonů je rozdílný. Výrobky, které nebyly v daném období prodány, tak nebudou zatíženy správními a odbytovými náklady, ale pouze náklady výrobními. (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, s. 89) Poslední metodou je **kalkulace dělením s poměrovými čísly**. Tato metoda alokuje společné náklady vyrobeným výkonům ve vztahu k tzv. přepočtené jednici, což znamená, že se výkony nějakým způsobem liší. Například velikostí či hmotností. Na základě odlišnosti jsou stanoveny poměrová čísla, která jsou vynásobena objemem výroby a sečtena. Celkové náklady jsou vyděleny sumou poměrových jednotek a násobeny poměrovým číslem konkrétního výrobku. (Fibírová, 2020, s. 219) Popesko s Papadaki (2016, s. 84) souhlasí, ale zároveň zmiňují hlavní nedostatek, kterým je využití pouze v případě hromadné výroby identických výrobků.

3.5.2 Kalkulace přírážkové

Přírážková kalkulace je využívána v případech, kdy podnik vyrábí různým technologickým postupem minimálně dva charakterově různorodé a nákladově rozdílné výkony. (Tóth a Šagátová, 2020, s. 74) Po rozčlenění na náklady přímé (jednicové) a nepřímé je nutné nepřímé náklady přidělit jednotlivým výkonům, což bývá provedeno pomocí režijní přírážky. (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, s. 91) Nejprve však musí dojít ke správnému zvolení rozvrhové základny, která musí mít příčinnou souvislost s alokovanými náklady a předmětem kalkulace. V případě, že bude zvolena rozvrhová základna v peněžním vyjádření, hovoříme o procentuální přírážce. Pokud je však rozvrhová základna v naturálních jednotkách, jedná se o sazbu nepřímých nákladů v peněžních jednotkách. (Fibírová, 2020, s. 222) Rozvrhová základna by měla vykazovat určitou stálost, velikost

a zároveň být snadno zjištělná. Rozvrhových základů může být celá řada. Nejčastěji se jedná o přímé mzdy, přímý materiál, součet přímých nákladů, normohodiny, strojové hodiny, počet vyrobených výkonů atd. (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 74) Pokud je použito více rozvrhových základů, tak se jedná o diferencovanou přírážkovou kalkulaci. Naopak v případě použití pouze jedné rozvrhové základy hovoříme o sumační metodě. (Král, 2018, s. 141; Novák, 2018, s. 39) Mezi významné nedostatky přírážkové kalkulace patří její vysoká nepřesnost v případě stanovení nevhodných rozvrhových základů. Dále je to nadhodnocování nákladů výkonů, které jsou v rámci režijních útvarů nenáročné. V opačném případě podhodnocuje náklady výkonů spotřebovávající více výkonů režijních útvarů, než je jejich průměr. Popesko a Papadaki (2016, s. 109) Synek (2011, s. 109) dále zmiňuje metodu strojových přírážek, kdy jsou náklady zjišťovány pro každý stroj (případně skupinu strojů). Součet těchto nákladů je poté dělen počtem hodin provozu, tzv. využitelným časovým fondem. Tímto výpočtem získáme sazbu režie na hodinu určitého stroje. Na základě spotřeby strojového času jsou náklady promítány do kalkulace. Jedná se o metodu přesnou, ale náročnou na evidenci a výpočty.

3.6 Druhy kalkulací

Kalkulací je celá řada, a proto je nutné se na ně podívat z několika pohledů. Mezi nejčastější patří podle Synka (2011, s. 116) z pohledu doby sestavování a úplnosti nákladů.

3.6.1 Kalkulace z hlediska doby sestavování

Výsledná kalkulace udává skutečné nebo průměrné náklady vynaložené na jednotku výkonu vyrobenou ve sledovaném období nebo dávce. (Fibířová, 2020, s. 246) Jak již z názvu vyplývá, je sestavována po skončení výroby. Výsledné kalkulace slouží pro účely kontroly a hodnocení výsledků u každého jednotlivého výkonu, porovnáním s jeho předběžnou kalkulací. (Papula a Papulová, 2013, s. 98) Kromě kontroly hospodárnosti slouží také k mezipodnikovému srovnání, ke zjištění skutečné rentability nebo kontrole předběžné kalkulace. Při sestavování výsledné kalkulace je nutné zjistit výši skutečně vynaložených nákladů na celkové množství vyrobených výkonů. (Lazar, 2012, s. 21)

Předběžná kalkulace je typicky sestavena před zahájením výroby výkonu, případně v jeho průběhu, a jejím hlavním cílem je vyčíslit očekávanou výši nákladové náročnosti tvorby a prodeje výkonů. (Strouhal, 2016, s. 96) Předběžná kalkulace je důležitým podkladem pro cenová vyjednávání. (Kocmanová, 2013, s. 130) Z důvodu, že je předběžná kalkulace

sestavována před zahájením výroby výkonu, nemáme k dispozici skutečné hodnoty nákladů, které daný výkon spotřeboval. V praxi se předběžné kalkulace dále dělí na operativní, plánové a propočtové. (Synek a Kislingerová, 2015, s. 327) **Operativní kalkulace** jsou charakteristické u vysoce automatizovaného průmyslu. Kalkulace je sestavována v průběhu výroby dané série výrobků, aby byly zohledněny změny v oblasti přímých nákladů, způsobené např. změnou postupu či nastavením strojů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 69) **Plánovanou kalkulaci** používáme na normování průměrných nákladů, které mají být dosaženy v určitém období při zabezpečení normovaného výkonu produkce podniku. (Majdúchová, 2020, s. 317) **Propočtová kalkulace** je sestavována v době před prodejem, zahájením výroby nebo ve fázi vývoje a přípravy. Cílem je tvorba podkladů pro předběžné posouzení efektivnosti nově zaváděných výrobků a služeb. (Čechová, 2011, s. 98) Při sestavení propočtové kalkulace často není možné určit spotřební a výkonové normy, proto se vychází z nákladových informací podobných výkonů a odhadů. (Fibířová, 2020, s. 241)

3.6.2 Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

Další pohled na náklady je z hlediska úplnosti nákladů. V případě kalkulace úplných nákladů jsou zohledňovány veškeré náklady, které byly vynaloženy na daný výkon. Tato kalkulace se také nazývá jako absorpční kalkulace. (Čížinská, 2018, s. 69) V rámci absorpční kalkulace se považují všechny výrobní náklady, za náklady na produkt, a to bez ohledu na to, zda byly variabilní nebo fixní. Podle kalkulace úplných nákladů se náklady na jednotku produktu skládají z přímých materiálů, přímé práce, variabilní i fixní výrobní režie. (Noreen, Brewer, Garrison, 2020, s. 174) Absorpční kalkulace tedy přiděluje část fixních výrobních režijních nákladů na každou jednotku produktu společně s variabilními výrobními náklady. Patří zde již zmíněná přírážková kalkulace nebo kalkulace s poměrovými čísly. (Drury, 2021, s. 160) Přednosti kalkulace plných nákladů vidí Král (2018, s. 166) například při stanovení nebo u obhajoby cen specificky prováděných zakázek. Dále při vyjádření dlouhodobého přínosu prodáváných výkonů v poměru k celkovému zisku. Fibířová (2020, s. 203) však poukazuje i na nedokonalosti této kalkulace. Jedná se například o výši plných nákladů, kterou je možné zjistit až s odstupem času na základě informací o určitém množství a struktuře výkonů. Dále se jedná o přiřazení společných fixních nákladů, kdy je obtížné najít příčinnou souvislost.

V rámci kalkulace neúplných nákladů jsou jako náklady na produkt považovány pouze výrobní náklady měnící se s výkonem. Obvykle se jedná o přímý materiál, přímou práci

a variabilní část výrobní režie. Fixní výrobní režie se při této metodě nepovažuje za náklady na výrobek. Fixní výrobní režie je spíše považována za náklady období a stejně jako prodejní a správní náklady je v každém období účtována do nákladů v plné výši. (Garrison, Noreen, Brewer, 2021, s. 250) Autorky Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 91) zmiňují omezení této kalkulace. Nedostatkem kalkulace úplných nákladů je fakt, že fixní náklady je obtížné správně alokovat, v případě zvolení nevhodné rozvrhové základny může dojít ke špatnému přiřazení nákladů, a tím ke zkreslení dosažených výsledků konečných kalkulací. S tím souhlasí i Popesko s Papadaki (2016, s. 79), kteří vyzdvihují, že na základě kalkulace úplných nákladů je možné učinit dlouhodobá nebo cenová rozhodnutí, protože nepřímé náklady jsou alokovány jednotlivým výrobkům.

3.7 Moderní metody řízení nákladů

Dosud zmíněné metody jsou používány dlouhou dobu. Z důvodu velkého tlaku na neustálé snižování nákladů a stále přesnějšího alokování nákladů konkrétním výkonům se nyní podíváme na moderní metody, které doplňují ty tradiční.

3.7.1 Activity based costing

Jedním z nejlepších nástrojů pro zdokonalení systému kalkulace nákladů je kalkulace nákladů podle činností. Metoda ABC zpřesňuje systém kalkulace nákladů tím, že identifikuje jednotlivé činnosti jako základní nákladové objekty. (Papula a Papulová, 2013, s. 114) S tím souhlasí i Vanderbeck s Mitchellem (2016, s. 210) a dodávají, že činností může být kontrola, pohyb materiálu, seřizování a nastavení strojů nebo distribuce výrobků. Systémy ABC identifikují činnosti ve všech funkcích hodnotového řetězce, vypočítávají náklady na jednotlivé činnosti a přiřazují náklady k nákladovým objektům, tedy výkonům a službám, které jsou na základě kombinace činností potřebné k výrobě každého výrobku nebo poskytnutí služby. (Horngren, Datar a Rajan, 2015, s. 158) Většina společností používající metodu ABC má dva systémy kalkulace. Prvním je oficiální kalkulační systém, který společnost využívá v rámci přípravy externích finančních výkazů a druhým je kalkulační systém ABC, který používá pro interní rozhodování a řízení. (Noreen, Brewer, Garrison, 2017, s. 224) Popesko a Papadaki (2016, s. 181) ve své publikaci zmiňují, že mezi omezení metody ABC patří nejen její velká časová náročnost při procesu dotazování pracovníků, ale také nákladová náročnost na evidenci, zpracování a vykazování dat. Dalším omezením je, že data používaná touto kalkulací jsou většinou subjektivní a velice těžko ověřitelná. Dále nastává problém v případě složité aktualizace ABC modelu při zohlednění

změny struktury výkonů. Král (2018, s. 195-198) však doplňuje také přednosti této metody. Dochází k detailnějšímu pohledu na aktivity vyvolávající náklady, kdy je možné eliminovat aktivity přinášející minimální efektivnost. Dále metoda ABC upozorňuje na nákladovou náročnost, pokud jsou výkony prováděny v malých objemech. Kromě těchto předností je možné na základě znalosti určitých aktivit zlepšit rozpočty režijních nákladů, které nemají vztah ke změnám objemu vyrobených finálních výkonů. Kassay (2015, s. 130) zmiňuje, že metodu ABC je vhodné použít v případech, kdy jsou vysoké režijní náklady, diferencované produkty nebo je velká konkurence na trhu.

3.7.2 Target costing

Target costing neboli kalkulace cílových nákladů spočívá v tom, že cenu netvoří vzniklé náklady, ale trh. Na základě ceny určené trhem a plánované ziskové přírážky jsou odvozeny přípustné náklady, které jsou akceptovatelné trhem. (Synek, 2011, s. 115) Král (2018, s. 630) dodává, že v rámci první fáze je nutné stanovit předpokládané náklady vycházející z ceny a požadovaného zisku. Cílem druhé fáze je hledání způsobu, jak snížit náklady v předvýrobní etapě a distribuci výkonu. Bhimani a kol. (2019, s. 357) uvádí, že důležitým pojmem ve spojitosti s kalkulací cílových nákladů je cílová cena. Touto cílovou cenou se rozumí odhadovaná cena za výkon, kterou budou potencionální zákazníci ochotni zaplatit. Popesko s Papadaki (2016, s. 205) zmiňují, že výchozí je cílová neboli tržní cena, od které je odečten cílový zisk, který by měl odrážet rentabilitu výnosů. Noreen, Brewer a Garrison (2017, s. 586) uvádí důvody využití cílové kalkulace nákladů. Prvním z nich je, že mnoho společností má nad cenou menší kontrolu, než by si přály. Druhým důvodem je fakt, že většina nákladů na výrobek je určena již ve fázi návrhu. Jakmile je výrobek navržen a zahájena jeho výroba, nelze již udělat mnoho pro výrazné snížení jeho nákladů. S tím souhlasí i Zimmerman (2017, s. 545) a dodává, že pokud má společnost malou kontrolu nad tržní cenou a malou kontrolu nad náklady ve fázi výroby, pak hlavní příležitosti k ovlivnění zisku přicházejí ve fázi návrhu a vývoje. Zde je stále prostor přidat funkce, za které jsou zákazníci ochotni zaplatit, a zde se také skutečně určuje většina nákladů.

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Úvodní kapitola teoretické části se věnuje základní charakteristice nákladů, tedy samotné definici nákladů, a poté různým pohledům na náklady. Detailněji jsou popsána pojetí nákladů z hlediska finančního, manažerského a také daňového. Kromě vysvětlení těchto pohledů jsou objasněny i rozdíly, výhody a nevýhody mezi těmito různými pohledy na problematiku nákladů

Druhá kapitola této práce pojednává o klasifikaci nákladů. Nejprve dochází k popsání nejtypičtějšího členění nákladů, které je dané zákonem a jedná se o druhové členění používané v rámci finančního účetnictví. Toto členění je však z pohledu manažerského účetnictví nedostatečné, a proto jsou zmíněny další klasifikace nákladů. Prvním typem členění nákladů v rámci manažerského účetnictví je účelové třídění nákladů. Další v pořadí je kalkulační členění nákladů, které dále dělí náklady na přímé a nepřímé. Důležitým členěním je klasifikace nákladů v závislosti na objemu produkce, kdy je objasněna problematika fixních, variabilních, případně smíšených nákladů. Poslední členění je spojeno s manažerským rozhodováním. Jedná se o náklady relevantní, irelevantní, utopené, oportunitní, imputované a vázané.

Poslední část teoretické části se zabývá kalkulacemi. Úvod je vymezen samotné definici kalkulace, na který navazuje problematika spojená s alokací nákladů. Jsou zmíněny jak alokační principy, tak alokační fáze. Poté je zmíněn kalkulační systém a nejčastěji používané kalkulační vzorce, mezi které patří všeobecný typový vzorec, retrográdní vzorec či vzorec oddělující fixní a variabilní náklady. Následně jsou vysvětleny metody kalkulace. Konkrétně se jedná o kalkulace dělením, kalkulace přírážkové, kalkulace ve sdružené výrobě a rozdílové kalkulace. Kromě metod kalkulace jsou zmíněny taky druhy kalkulací. Kalkulace mohou být sestavovány z několika hledisek, například na základě doby sestavování, struktury nebo úplnosti nákladů. Závěr kapitoly je věnován moderním metodám kalkulací, tedy activity based costing (kalkulaci podle aktivit) a target costing (kalkulaci cílových nákladů).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

První kapitola praktické části bude věnována představení analyzované společnosti. Jelikož se tato práce zabývá citlivými finančními informacemi, které společnost neprezentuje veřejně, budou informace udržovány v anonymitě, aby nedošlo k jejím zneužití konkurencí nebo veřejností.

Jedná se o společnost vyrábějící především elektronické komponenty do automobilů, elektromobilů a hybridů, jejíž závody se nachází na několika místech v České republice. Společnost se řadí ke světové špičce dodavatelů pro automobilový průmysl, která ročně vyrobí vyšší desítky milionů kusů výrobků několika stovek typů. Výrobní portfolio je velice široké od řídicích jednotek, přes nejrůznější moduly až po senzory. Společnost má stabilní pozici na trhu, neboť její historie čítá několik desetiletí. Z pohledu počtu zaměstnanců patří společnost k velmi významným zaměstnavatelům v regionech, kde působí. Společnost vyznává moderní styl, díky kterému se řadí k premiantům v oblasti automatizace a robotizace, minimálně v regionech, kde působí. Velká pozornost je také věnována výzkumu a vývoji, kdy společnost vykazuje značné částky na tyto aktivity. Společnost si velice váží svých zákazníků a klade velký důraz na spolehlivost svých produktů a služeb, která je zajišťována v průběhu celého životního cyklu.

4.1 Charakteristika společnosti

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 500 000 000 Kč

Statutární orgán: jednatel

Předmět podnikání:

- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- Zámečnictví, nástrojářství
- Obráběčství
- Výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení

Počet zaměstnanců: cca 4 000

4.2 Organizační struktura

V této podkapitole je popsána organizační struktura společnosti, která má následující podobu:

1. Generální ředitel (CEO):

- Zodpovídá za celkové vedení společnosti a strategické rozhodování.

2. Výkonný tým:

- CFO (Finanční ředitel): Zodpovídá za finanční strategii, účetnictví a rozpočet.
- COO (Ředitel provozů): Řídí výrobu a operace.
- CTO (Technický ředitel): Zajišťuje technický vývoj a inovace.
- CMO (Marketingový ředitel): Stará se o marketing a prodejní strategie.
- CHRO (Ředitel lidských zdrojů): Zajišťuje nábor, školení a vývoj zaměstnanců.

3. Oddělení výroby:

- Vedoucí výroby: Řídí provozní činnosti výroby a montáže.
- Technici, inženýři a dělníci: Zajišťují výrobu a montáž výrobků.

4. Oddělení výzkumu a vývoje:

- Vedoucí výzkumu a vývoje: Zodpovídá za inovace a vývoj nových produktů a technologií.
- Výzkumníci a inženýři: Provádějí výzkum a vývoj nových technologií a produktů.

5. Personální oddělení:

- Vedoucí personalista: Má odpovědnost za nábor nových pracovníků.
- Personalisté: Přijímají nové zaměstnance a zajišťují péči o zaměstnance.

6. Oddělení controllingu:

- Vedoucí controllingu: Zodpovídá za plánování nákladů.
- Controlleři a finanční analytici: Starají se o finanční záznamy a analýzy.

7. Oddělení nákupu a logistiky:

- Vedoucí nákupu a logistiky: Zajišťuje logistický proces a nákup materiálu.
- Pracovníci logistiky: Starají se o skladování výrobků a materiálu.

8. Oddělení kvality a regulace:

- Vedoucí oddělení kvality: Zajišťuje dodržování standardů kvality a regulací.
- Inženýři kvality: Provádějí kontrolu kvality výrobků a procesů.

4.3 Cíle a vize společnosti

Hlavním cílem společnosti je čistá mobilita, založená na elektrifikaci, což souvisí se snižováním emisí. Společnost se zabývá vývojem inovativních a efektivních elektrifikačních technologií pro všechny typy vozidel. I v budoucnu je cílem podniku zůstat na špičce v oblasti elektromobility a rozvíjet a rozšiřovat své aktivity o další elektrifikační projekty.

Další cíl je spojen s ochranou životního prostředí. Společnost vyznává respektování životního prostředí, a proto je jedním z dalších cílů uhlíková neutralita. Veškeré procesy a výroba probíhá v souladu s ochranou životního prostředí. Je kladen důraz na snižování spotřeby energií, vody a materiálů.

V neposlední řadě je nutné zmínit cíle spojené se zaměstnanci podniku. Společnost si je vědoma kvalit svých zaměstnanců, a proto jí jde především o to, aby byli co nejspokojenější, což má za následek dobré vztahy s odbory, ale také široké spektrum zaměstnaneckých benefitů. Společnost má v plánu i v budoucnu podporovat rozvoj svých zaměstnanců, a tak jim nabízí nejrůznější vzdělávací kurzy, workshopy či školení. K cílům společnosti patří mimo jiné i podpora prostředí pro růst talentů a vytváření prostředí, které přispívá k uplatňování potenciálu zaměstnanců v souladu s jejich osobními a profesními možnostmi. Společnost se vymezuje proti jakýmkoliv formám neetického nebo protiprávního jednání, a naopak ctí hodnoty spravedlivé hospodářské soutěže, přijímání opatření proti střetu zájmů, protikorupční opatření, prevenci podvodného jednání a ochrany osobních údajů.

4.4 Kvalita

Společnost si zakládá na kvalitě a spolehlivosti svých výrobků a z toho důvodu je kromě ocenění za kvalitu i držitelem několika certifikací ISO. Velký důraz na kvalitu je kladen již při vývoji produktů a procesů, aby výstupem byl produkt v kvalitě požadované zákazníky. Budování pozice spolehlivého dodavatele kvalitních produktů vychází z procesu zjišťování kvality, naplňování požadavků normy IATF 16949 (používané v rámci automobilového průmyslu) a specifických požadavků zákazníka ve spojení s interními požadavky organizace, včetně těch legislativních.

4.5 Základní analýza hospodaření podniku

V závěru první kapitoly je uvedena jednoduchá analýza vybraných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty pro bližší seznámení se s analyzovaným podnikem. Částky jsou uvedeny v tisících Kč.

Tabulka 1: Přehled vybraných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty podniku v letech 2020-2022 (vlastní zpracování na základě interních dat)

Položka rozvahy	2020	2021	2022
Aktiva	26 516 539	25 163 925	27 276 287
Vlastní kapitál	4 738 557	4 852 867	16 810 809
Cizí zdroje	21 688 387	20 205 741	10 389 951
Tržby	29 441 624	30 570 293	34 522 013
Provozní výsledek hospodaření	461 166	93 073	1 191 346
Finanční výsledek hospodaření	- 446 129	92 313	- 594 959
Výsledek hospodaření před zdaněním	15 037	185 386	596 387

Aktiva podniku vykazují růst, kromě roku 2021, kdy došlo ke snížení položky dlouhodobého hmotného majetku vlivem odpisů. Za nárůstem v následujícím roce stálo zvýšení oběžného majetku. Vlastní kapitál má rostoucí tendenci, podniku se daří zvyšovat hodnotu vlastního kapitálu ve všech sledovaných obdobích. Značný nárůst zaznamenala položka především v roce 2022, kdy za tímto nárůstem stojí vklad mateřské společnosti. Společnosti se naopak daří snižovat cizí zdroje, za kterými stojí především krátkodobé závazky, což je z pohledu podniku pozitivní. Za razantním snížením cizích zdrojů v posledním sledovaném roce stojí snížení krátkodobých závazků ke spojeným společnostem. O stabilní a silné pozici na trhu svědčí fakt, že podnik dokázal zvyšovat své tržby i v letech ovlivněných covidovou pandemií, kdy se mnoho společností potýkalo s razantním snížením poptávky. Provozní výsledek hospodaření dosahuje kladných hodnot i přes covidovou pandemii, kvůli které byla v některých kvartálech narušena výroba, neboť docházelo k lockdownům. Za špatnými finančními výsledky hospodaření v letech 2020 a 2022 stojí realizované kurzové rozdíly a přecenění finančních derivátů, které zapříčinily ztrátu finančního výsledku hospodaření. Společnost vykazuje ve všech sledovaných letech zisk. Z počátku covidové krize podnik vykazoval zisk v řádech desítek milionů korun, s postupným přizpůsobením se nepříznivé situaci a oživením poptávky překonal zisk půl miliardy korun.

5 ANALÝZA NÁKLADŮ

Náplní této kapitoly bude analýza nákladů na základě různých klasifikací. Díky těmto klasifikacím nákladů z různých pohledů, může společnost analyzovat a řídit náklady efektivně.

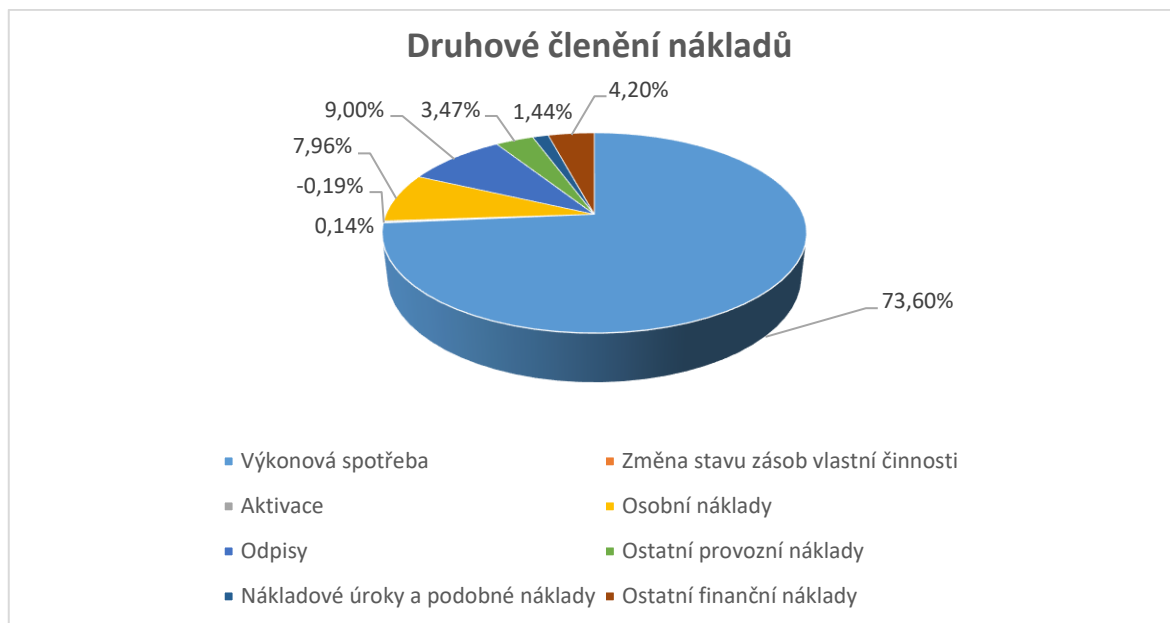
5.1 Druhové členění nákladů

Prvním členěním, které společnost využívá je druhové členění nákladů. Ačkoliv má toto členění omezenou vypovídací hodnotu pro vedení podniku, z důvodu evidování nákladů pouze podle druhu, jedná se o nejpoužívanější klasifikaci nákladů, neboť je používáno ve výkazu zisku a ztráty. Je vymezeno Zákonem o účetnictví a účetními standardy a společnost jej musí evidovat povinně.

Tabulka 2: Druhové členění nákladů (vlastní zpracování na základě interních dat)

Položka	Částka v tis. Kč
Výkonová spotřeba	27 264 056
Změna stavu zásob vlastní činnosti	52 264
Aktivace	- 69 053
Osobní náklady	2 949 987
Odpisy	3 334 859
Ostatní provozní náklady	1 285 679
Nákladové úroky a podobné náklady	532 424
Ostatní finanční náklady	1 556 620
Součet	36 906 836

Pro přehlednější zobrazení nákladů byl vytvořen graf, ve kterém jsou nákladové druhy zachyceny.



Obrázek 1 Struktura druhového členění nákladů (vlastní zpracování)

Jelikož se jedná o výrobní podnik, je patrné, že největší položku nákladů tvoří **výkonová spotřeba**, do které spadají náklady vynaložené na prodané zboží, spotřebu materiálu a energie a služby. Druhou nejvýznamnější nákladovou položkou jsou **odpisy**, neboť společnost disponuje velkým množstvím nejen výrobních strojů, budov a skladů. Další v pořadí je položka **osobních nákladů**, pod kterou se skrývají mzdové náklady a náklady s tím spojené, tedy odvody sociálního a zdravotního pojištění. **Ostatní provozní náklady** představují náklady spojené s provozem podniku, jedná se o zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku, prodaný materiál, daně a poplatky, rezervy pro budoucí období či jiné provozní náklady. Pod položkou **ostatní finanční náklady** lze nalézt náklady spojené s vedením bankovních účtů, poplatky či například kurzové ztráty. Úroky z úvěrů a půjček nalezneme v položce **nákladové úroky a podobné náklady**. Nepatrnou část v poměru k celkovým nákladům pak představují náklady **změny stavu zásob vlastní činnosti**. Tato položka obsahuje nedokončenou výrobu, polotovary a výrobky. **Aktivace** je uvedena v záporných hodnotách, neboť snižuje náklady z důvodu výroby vlastního materiálu nebo zboží a dopravu uskutečněnou ve vlastní režii.

5.2 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce

V této části práce už nebudou náklady analyzovány za celou společnost, neboť společnost má několik závodů po České republice a v rámci těchto závodů jsou výrobky rozděleny do konkrétních produktových skupin. Analýza nákladů a kalkulačního systému společnosti bude z tohoto důvodu demonstrována na jedné produktové skupině.

Z důvodu omezené vypovídací hodnoty druhového členění nákladů pro rozhodování manažerů společnost klasifikuje náklady podle závislosti na objemu produkce. Náklady v rámci tohoto členění jsou členěny na 2 skupiny, fixní a variabilní.

Společnost definuje fixní náklady, jako takové, které jsou nezávislé na objemu produkce. Naopak variabilní náklady jsou všechny náklady měnící se i v případě malé změny produkce, přičemž jejich vývoj je považován za proporcionální.

Fixní náklady

Tabulka 3 Fixní náklady společnosti (vlastní zpracování na základě interních dat)

Položka	Částka v Kč
Materiálové režijní náklady	76 496 973
Odpisy a servis	62 678 045
Výrobní režie	213 084 651
Správní režie závodu	14 120 491
Prodejní režie	27 199 499
Věda a výzkum	140 528 734
Správní režie centrály	88 074 699
Celkem	622 183 092

Největší položkou fixních nákladů jsou náklady výrobní režie. Jsou to náklady na mzdy plánovačů výroby, průmyslových inženýrů, pracovníků managementu výrobních procesů, náklady na zajištění požadované kvality, náklady na pomůcky pro výrobu, náklady na energie apod. Značné finanční prostředky společnost vyčleňuje na vědu a výzkum, neboť ví, že jedině tímto způsobem může zůstat na špičce mezi dodavateli automobilového průmyslu. Další hodnotnou položkou jsou správní náklady, které můžeme rozdělit na dvě

části. První část nákladů připadá analyzovanému závodu, konkrétně produktové skupině a další centrále, která řídí všechny své závody. Jedná se o náklady na mzdy managerů, IT managerů, vedení společnosti atd. Významnou položkou fixních nákladů jsou také odpisy a náklady na servis výrobních zařízení a strojů, kterými společnost disponuje. Materiálovými režijními náklady jsou náklady na mzdy pracovníků plánovačů materiálu, náklady na vstupní kontrolu materiálu, nájemné skladovacích hal. Poslední položkou fixních nákladů je prodejní režie. Tyto náklady jsou vynakládány na marketing, reklamu, zákaznickou podporu, prodejní činnost.

Variabilní náklady

Tabulka 4 Variabilní náklady společnosti (vlastní zpracování na základě interních dat)

Položka	Částka v Kč
Materiál	1 556 226 992
Pomocný materiál	2 046 772
Logistické náklady materiálu	64 548 254
Přímé mzdy	56 472 009
Údržba	22 724 513
Odbytová režie	13 163 287
Náklady na reklamaci	15 053 949
Náklady na zmetky	8 860 305
Celkem	1 739 096 080

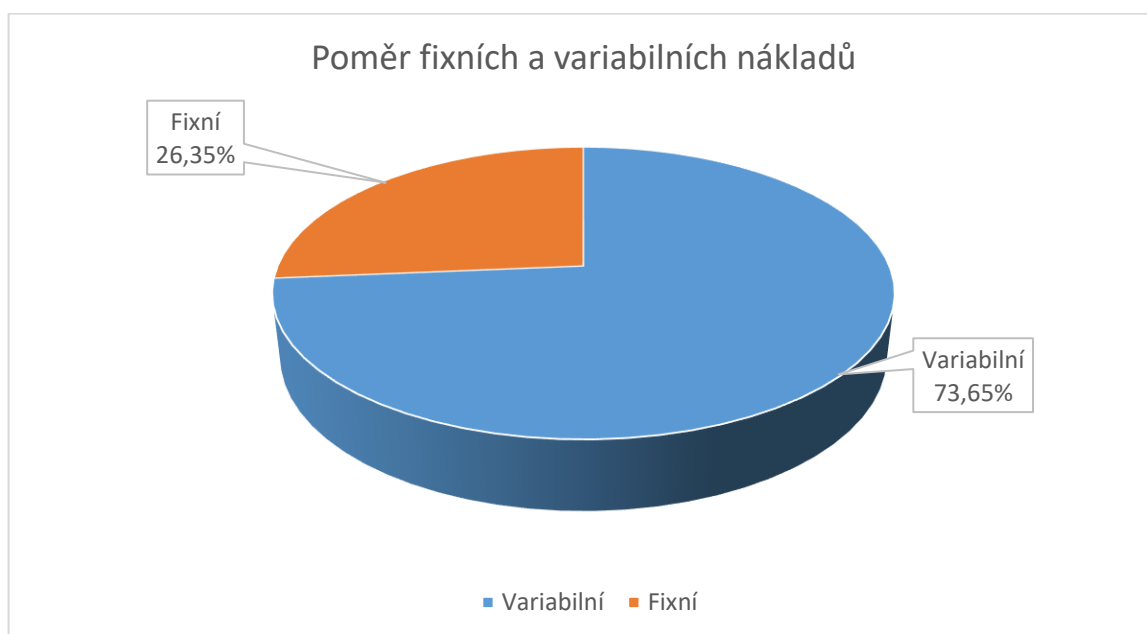
Jednoznačně největší položkou variabilních nákladů jsou náklady na materiál používaný pro výrobu, s kterým souvisí dále položka pomocného materiálu, kdy se jedná o nástroje potřebné pro vyrobení určitých výrobků. S materiálem se pojí i logistické náklady materiálu. Jedná se o náklady spojené s přepravou materiálu, zahrnují clo, pojištění, samotnou přepravu a další náklady. Po materiálových nákladech je nutné zmínit náklady na mzdy pracovníků ve výrobě, které nalezneme v položce přímé mzdy. Další položkou variabilních nákladů jsou náklady na údržbu výrobních zařízení, spadají zde náklady na náhradní díly a samotná údržba. Odbytová režie zahrnuje náklady spojené se skladováním hotových výrobků, jako například mzdy skladníků či náklady na dopravu. Náklady na reklamaci jsou vyčleněny na výrobky, které nebyly vyrobeny v požadované kvalitě a tento nedostatek se projevil

až po určité době používání. Poslední položkou tvořící variabilní náklady jsou náklady na takzvané zmetky, tedy výrobky, které neodpovídají kvalitě a které je nutné zlikvidovat.

Poměr fixních a variabilních nákladů

Tabulka 5 Poměr fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Náklady	Částka	%
Fixní	622 183 092	26,35
Variabilní	1 739 096 080	73,65
Celkem	2 361 279 172	100



Obrázek 2 Poměr fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Z grafu lze na první pohled vidět, že drtivou většinu nákladů tvoří variabilní náklady. Na základě analýzy nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů, můžeme konstatovat, že podnik vyrábí materiálově náročné výrobky. Variabilní náklady představují téměř 74 % celkových nákladů společnosti. Pro podnik je to dobrou zprávou, neboť většina nákladů se mění v závislosti na objemu výroby, tudíž dokáže dobře predikovat své náklady na základě změn objemu plánované produkce.

5.3 Kalkulační členění nákladů

Kromě členění nákladů v závislosti na objemu produkce využívá společnost i kalkulační členění nákladů. V rámci kalkulačního členění jsou náklady roztrženy na přímé a nepřímé. Přímé náklady jsou v podniku nazývány jako aditivní. Tyto přímé náklady je možné přesně a jednoznačně přiřadit konkrétnímu výkonu. Na druhé straně jsou náklady nepřímé, které společnost označuje jako režijní náklady. Tyto nepřímé náklady není možné jednoznačně alokovat konkrétnímu výkonu, proto jsou tyto náklady alokovány pomocí přírážkové kalkulace.

Přímé náklady

Tabulka 6 Přímé náklady (vlastní zpracování na základě interních dat)

Položka	Částka v Kč
Materiál	1 556 226 992
Pomocný materiál	2 046 772
Přímé mzdy	56 472 009
Údržba	22 724 513
Odpisy a servis	62 678 045
Náklady na zmetky	8 860 305
Celkem	1 709 008 636

Přímé náklady tvoří především materiál a náklady s materiálem související. Každý výrobek má svůj kusovník a stanovené materiálové normy. Jedná se o maximálně přípustné množství materiálu, které je možné spotřebovat na výrobu konkrétního výrobku. Z toho důvodu lze tyto náklady jednoznačně a přesně vyčíslit na výrobek. Do přímých mezd spadají mzdové náklady pracovníků ve výrobě. Tyto náklady lze také jednoznačně přiřadit, neboť na každou výrobní operaci jsou stanovené normy a postupy, na jejichž základě jsou vyčísleny přesné náklady na výrobu určitého výrobku. Náklady na údržbu, odpisy a náklady spojené se servisem lze také přesně přiřadit výrobkům, z důvodu podrobné evidence, stejně jako tomu je u doposud zmíněných nákladů. Společnost má přesná data o těchto nákladech, a proto nemá problém tyto náklady jednoznačně alokovat konkrétním výrobkům. Poslední položkou přímých nákladů jsou náklady na nepovedené výrobky neboli zmetky. Tyto náklady společnost přiřazuje přímo, neboť eviduje přesné záznamy o nepovedených výrobcích.

Nepřímé náklady

Tabulka 7 Nepřímé náklady (vlastní zpracování na základě interních dat)

Položka	Částka v tis. Kč
Materiálové režijní náklady	76 496 973
Logistické náklady materiálu	64 548 254
Výrobní režie	213 084 651
Správní režie závodu	14 120 491
Odbytová režie	13 163 287
Náklady na reklamaci	15 053 949
Prodejní režie	27 199 499
Věda a výzkum	140 528 734
Správní režie centrály	88 074 699
Celkem	652 270 536

Do nepřímých nákladů spadají náklady, které zajišťují chod celého podniku. Neváží se tedy pouze ke konkrétním výrobkům, ale k podniku jako celku. Z uvedeného členění můžeme zmínit například náklady výrobní režie, které představují značnou částku. Do výrobní režie spadají náklady související s výrobou, typicky mzdy průmyslových inženýrů, vedoucích pracovníků výroby či pomůcky potřebné pro výrobu. V případě materiálových režijních nákladů se jedná o náklady na mzdy logistiků, náklady na vstupní kontrolu materiálu apod. Samotné logistické náklady materiálu zahrnují náklady na přepravu materiálu, pojištění či clo a další náklady spojené s logistickým procesem. Další položkou nákladů jsou správní náklady jak centrály, tak závodu, pod kterými nalezneme náklady na mzdy technicko-hospodářských pracovníků, vedoucích pracovníků či náklady na energie spotřebované v administrativních budovách společnosti. Odbytová režie zahrnuje náklady spojené se skladováním výrobků, expedicí apod. Náklady na reklamaci shromažďují náklady, které byly vyvolány z důvodu reklamace. Spadají zde náklady na dopravu zpět do společnosti, náklady na opravu či administrativní pracovníky, kteří musí reklamaci zaevidovat a komunikovat se zákazníky. Kromě těchto nákladů sem patří také náklady na vědu a výzkum, které většinou souvisí s širším okruhem výrobků. Proto je nutné i tyto výrobky určitým způsobem promítnout do kalkulací. Prodejní režie obsahuje náklady

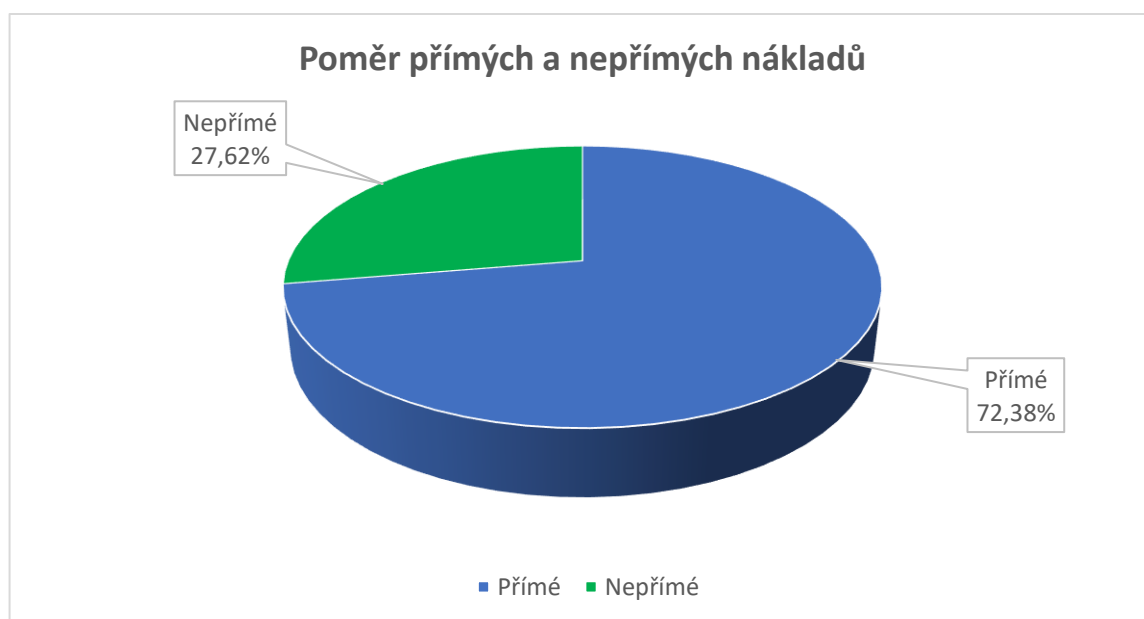
na zákaznickou podporu, náklady na marketing, reklamu a další náklady související s prodejní činností.

Nepřímé náklady společnost alokuje pomocí přírážkové metody. Postup, jakým společnost tyto náklady alokuje, bude předmětem další kapitoly.

Poměr přímých a nepřímých nákladů

Tabulka 8 Poměr přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

Náklady	Částka v tis. Kč	%
Přímé	1 709 008 636	72,38
Nepřímé	652 270 536	27,62
Celkem	2 361 279 172	100



Obrázek 3 Poměr přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

Z grafu lze vyčíst, že víc než 72 % celkových nákladů tvoří náklady přímé, což je způsobeno především materiálovými náklady, přímými mzdami výrobních pracovníků a odpisy, které dokáže podnik přesně vyčlenit a přiřadit. Nepřímé náklady pak představují hodnotu přesahující 27 %. Pro podnik je velmi pozitivní, že většinu svých nákladů dokáže přesně vyčíslit a jejich hodnotu přímo přiřadit kalkulační jednotici. V případě alokace nepřímých nákladů může snadno dojít ke zkreslenému vyčíslení nákladů, jestliže je zvolen nesprávný klíč pro rozvrhování nákladů, což může vést například k nepřesnému vyčíslení rentability jednotlivých výrobků.

6 ANALÝZA SOUČASNÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Náklady společnosti jsou zachycovány na nákladových střediscích, kterých má společnost několik desítek a náklady jsou z tohoto pohledu členěny velmi podrobně. Pro představu se například jedná o nákladová střediska údržby, budov, práce, výrobních zařízení a mnoho dalších.

Společnost pečlivě plánuje své náklady na každý rok. Na základě uzavřených smluv na následující období či prodejních plánů z minulých let je predikován plánovaný počet výrobků, od kterého se odvíjí výše nákladů. V rámci podniku je sestavována předběžná kalkulace výrobku a následně výsledná kalkulace. Vývoj nákladů je podrobně sledován pracovníky controllingu, kteří sledují, zda dochází k úspoře či překročení nákladů skutečně vynaložených nákladů oproti původnímu plánu. Každá odchylka je patřičně analyzována, z jakého důvodu k této odchylce došlo, a následně jsou přijata nápravná opatření.

Společnost má centrální řízení z jiné země Evropské unie, kde také probíhá vývoj a výzkum nových výrobků, hledání nových zákazníků apod. Náklady této centrály jsou stanoveny určitým poměrem k tržbám, kterých daný závod, respektive produktová skupina dosáhla.

Náklady jsou v rámci společnosti řízeny pomocí informačních systémů, kde jsou všechny náklady přesně a jednoznačně vyčísleny. V zájmu společnosti je, aby všechny náklady bylo možné v co největší míře přesně přiřadit k jednotlivým výrobkům. Z toho důvodu má na každý výrobek kusovník, který stanovuje přesný počet komponentů potřebných pro výrobu daného produktu. Na každý výrobek má společnost přesné normy, kolik materiálu může být maximálně spotřebováno. Kromě materiálových norem má společnost definovány výrobní operace a časové normy na výrobu každého výrobku. Na základě těchto postupů a norem, pak dokáže přesně a jednoznačně vyčíslit náklady na mzdy pracovníků ve výrobě. Společnost dokáže přesně vyčíslit náklady výrobních zařízení, jako jsou odpisy strojů či například náklady na nepovedené výrobky a tyto náklady přiřadit kalkulační jednici. Na druhé straně jsou náklady, které nelze jednoznačně alokovat určitému produktu, neboť tyto náklady souvisejí např. s obslužnými procesy několika výrobků nebo se jedná o náklady na řízení a správu podniku. Pro tyto náklady, které jsou označovány jako režijní, využívá podnik přírážkovou kalkulaci. Stanovení klíčů pro rozvržení nepřímých nákladů a samotná alokace nákladů bude předmětem následující kapitoly.

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

V této kapitole si rozebereme detailněji kalkulační systém. Představíme si současný obecný kalkulační vzorec společnosti a následně se zaměříme na kalkulaci konkrétního výrobku. Podrobná analýza kalkulačního systému je velmi důležitá, aby bylo možné identifikovat nedostatky současného systému a navrhnout opatření vedoucí k jejich zlepšení.

7.1 Obecný kalkulační vzorec společnosti

Kalkulační vzorec společnosti patří k těm sofistikovanějším, neboť čítá 14 nákladových položek. Je velice podrobný z důvodu, že je využíván především v rámci interních kalkulací, a proto je žádoucí, co největší přesnost vyčíslených nákladů.

Tabulka 9: Obecný kalkulační vzorec společnosti
(vlastní zpracování na základě interních dat)

č.	Název položky	Přirážka	RZ (pol. č.)
1	Materiál	-	-
2	Pomocný materiál	-	-
3	Logistické náklady materiálu	4,15 %	1
4	Materiálové režijní náklady	4,91 %	1, 2
5	Přímé mzdy	-	-
6	Přímé náklady výrobního zařízení	-	-
7	Výrobní režie	150,19 %	5, 6
8	Správní režie (závodu)	17,83 %	5, 6
	Vlastní náklady výroby	-	-
9	Odbytová režie	0,77 %	1-7 (VN)
10	Náklady na reklamaci	0,88 %	1-7 (VN)
11	Náklady na zmetky	-	-
12	Prodejní režie	1,32 %	1-7
13	Věda a výzkum	6,79 %	1-7
14	Správní režie (centrály)	4,26 %	1-7
	Úplné vlastní náklady výroby	-	-

V tabulce nalezneme číslo nákladové položky, název nákladové položky, aktuální procentní přírůžku. V posledním sloupci tabulky nalezneme číslo nákladové položky, na jejíž základě jsou nepřímé náklady aktuálně rozvrhovány, tedy aktuální rozvrhovou základnu.

První položkou kalkulačního vzorce je materiál. Materiál je v rámci kalkulace výrobku považován za variabilní náklad, který je možné jednoznačným a přesným způsobem přiřadit konkrétnímu výkonu, neboť společnost má sestaven kusovník a stanoveny přesné normy spotřeby materiálu pro každý jednotlivý výrobek.

Pomocným materiálem rozumíme takové náklady, které musí být vynaloženy v rámci výroby určitého výrobku. Typicky se jedná například o jednorázovou formu potřebnou pro vyrobění výrobku na přání zákazníka. Jelikož jsou tyto náklady považovány za variabilní a přímo přiřaditelné, lze je přesným způsobem promítnout do kalkulací.

S materiálem souvisí také další položka kalkulačního vzorce. Jedná se o logistické náklady, do těchto nákladů se řadí náklady na dopravu, clo, pojištění a další operace související s přepravou materiálu. Z důvodu přepravy materiálu pro více druhů výrobků v rámci jedné dodávky je nutné tyto náklady určit pomocí přírůžky. Náklady připadající na jeden výrobek jsou rozvrhovány prostřednictvím spotřebovaného materiálu. Společnost v rámci členění nákladů nahlíží na tyto náklady jako na variabilní.

Pod položkou materiálových režijních nákladů se skrývají náklady na mzdy plánovačů logistických procesů, vstupní a výstupní kontroly materiálu, manipulaci s materiálem a ostatní náklady. Materiálové režijní náklady jsou považovány za fixní náklady, kdy rozvrhovou základnou je součet položek materiálu a pomocného materiálu.

Náklady na mzdy výrobních pracovníků jsou vyčísleny v položce přímé mzdy. Stejně jako materiálové náklady jsou i tyto náklady považovány za variabilní a přímo přiřaditelné konkrétním výkonům, protože na veškeré operace jsou vymezeny pracovní postupy a stanovené časové normy na výrobu jakéhokoliv výrobku.

V rámci položky přímé náklady výrobního zařízení jsou náklady členěny na variabilní a fixní část. Variabilní náklady je možné přiřadit přímo a řadí se zde například náklady na náhradní díly a náklady na údržbu strojů. Fixní náklady pak tvoří především odpisy výrobních strojů, servis apod. I tyto náklady jsou přiřazeny přesným způsobem. Na základě dat zadaných do informačního systému jsou alokovány přesné náklady jednotlivým výrobkům.

Výrobní režie obsahuje náklady na mzdy pracovníků výroby, mezi které patří plánovači výroby, pracovníci kvality, průmysloví inženýři, management výroby. Dále to jsou náklady

na energie a nepřímý materiál, kdy se jedná o materiály spotřebované během výrobního procesu, které nejsou přímo součástí výrobku, ale jsou potřebné k jeho výrobě, jako jsou maziva, čisticí prostředky, hygienické pomůcky a další spotřební materiály. Jedná se o fixní náklady rozvrhované na základě součtu položek přímých mezd a výrobního zařízení.

Správní režie závodu zahrnuje náklady na administrativní pracovníky závodu. Spadají zde například vedoucí manažeři závodu, zaměstnanci účtárny, controllingu nebo náboroví zaměstnanci. Dále ve správní režii nalezneme náklady na energie spotřebované v administrativních budovách. Tyto náklady jsou považovány za fixní a rozvrhování probíhá na základě stejného klíče jako u předchozí položky, tedy součtu přímých mezd a nákladů výrobního zařízení. Všechny dosud zmíněné položky tvoří **vlastní náklady výroby**.

Odbytová režie představuje náklady na skladování především hotových výrobků, náklady jejich expedici apod. Jsou to náklady na mzdy skladníků, logistiku a distribuci a služby s tím spojené. Tyto náklady jsou považovány za variabilní a rozvrhovou základnou je suma variabilních vlastních nákladů výroby.

Položka nákladů na reklamaci rozvrhuje náklady vyčleněné na reklamaci výrobků, neboť se může stát, že výrobek není vyroben podle stanovených norem, a proto je nutné tyto chyby napravit, což podnik stojí další finanční prostředky. Náklady jsou považovány za variabilní a jsou rozpočítávány stejně jako odbytová režie, tedy podle součtu variabilních vlastních nákladů výroby.

Náklady na zmetky je položka vyjadřující náklady na nepovedené výrobky. Výše těchto nákladů je přiřazována přímo na základě podrobné evidence o nepovedených výrobcích.

Prodejní režie je považována za fixní náklady, mezi které se řadí náklady na marketing, reklamu, zákaznickou podporu a náklady spojené s prodejní činností. Náklady jsou rozvrženy podle součtu vlastních nákladů výroby.

Náklady na vědu a výzkum jsou velmi důležitou položkou. Na to, aby společnost udržela krok s konkurencí, je potřeba neustále vyvíjet nové výrobky a inovovat své stávající výrobky. Společnost si je toho vědoma, a proto na vědu a vývoj vynakládá značné finanční prostředky, od kterých si slibuje, že jí pomohou udržet si místo na špici v rámci dodavatelů automobilového průmyslu. Náklady mají fixní charakter a jsou alokovány na základě součtu vlastních nákladů výroby.

Poslední položkou kalkulačního vzorce společnosti je správní režie centrály. Pod touto položkou si lze představit náklady na mzdy managerů, vedení společnosti, náklady spojené

se správou administrativních budov. Náklady jsou považovány za fixní a jsou rozvrhovány podle součtu vlastních nákladů výroby, jako tomu bylo u předchozích položek. Sečtením všech zmíněných položek kalkulačního vzorce dostaneme **úplné vlastní náklady výroby**.

Výši nákladů posledních 3 položek kalkulačního vzorce nemůže produktová skupina nijak ovlivnit, protože všechny tyto náklady jsou náklady centrály a jsou přiřazovány určitým procentem z tržeb. Jediným úkolem pracovníků controllingu produktové skupiny je promítnout tyto náklady do jednotlivých kalkulací.

7.2 Kalkulace konkrétního produktu

Pro přesnější představu kalkulačního systému bude sestavena kalkulace konkrétního produktu společnosti. Jedná se o součástku do automobilu, kterou společnost vyrábí na základě několika technologických postupů. Jde o předběžnou výrobovou kalkulaci pro tento rok.

Tabulka 10: Kalkulace produktu xy
(vlastní zpracování na základě interních dat)

č.	Položka	Částka v Kč	FN	VN
1	Materiál	948,23	-	948,23
2	Pomocný materiál	0,03	-	0,03
3	Logistické náklady materiálu	39,33	-	39,33
4	Materiálové režijní náklady	46,55	46,55	-
5	Přímé mzdy	36,75	-	36,75
6	Přímé náklady výrobního zařízení	51,32	14,24	37,08
7	Výrobní režie	132,28	132,28	-
8	Správní režie (závodu)	15,70	15,70	-
	Vlastní náklady výroby	1 270,19	231,62	1 038,57
9	Odbytová režie	8,03	-	8,03
10	Náklady na reklamaci	9,19	-	9,19
11	Náklady na zmetky	4,76	-	4,76
12	Prodejní režie	16,70	16,70	-
13	Věda a výzkum	86,30	86,30	-
14	Správní režie (centrály)	54,09	54,09	-
	Úplné vlastní náklady výroby	1 449,25	380,70	1 060,55

Tabulka ukazuje podrobnou a přehlednou kalkulaci výrobku, která člení náklady fixní a variabilní. Část variabilních nákladů je přímo přiřaditelná, tudíž dochází k přesnému vyčíslení nákladů na jednotku. Část nákladů nelze přesně vyjádřit na jednotku, a proto je rozpočítávána stejně jako nepřímé náklady přírážkovou kalkulací. Fixní náklady mají ve většině případů charakter nepřímých nákladů a jsou alokovány pomocí přírážkové kalkulace. Ve všech případech se jedná o hodnotovou rozvrhovou základnu.

7.3 Vyhodnocení současného stavu a identifikace nedostatků

Na základě provedených analýz, které byly náplní této části, lze konstatovat, že společnost řídí své náklady velice zodpovědně a podrobně. Podnik má podrobné členění nákladových středisek, což mu umožňuje velice přesně vyčíslit a přiřadit náklady jednotlivým útvarům.

Společnost sleduje své náklady především z pohledu ve vztahu k objemu prováděných produktů. Základním předpokladem pro řízení nákladů je tak rozdělení nákladů na fixní a variabilní. Toto rozdělení nákladů je jasně definováno centrálou, která všem svým závodům vytvořila interní směrnici zabývající se rozdělením těchto nákladů, aby bylo možné závody mezi sebou analyzovat a srovnávat. Kromě členění nákladů na fixní a variabilní pracuje společnost s kalkulačním členěním nákladů, kdy jsou náklady třizeny na přímé a nepřímé, v podnikové praxi se uvádí aditivní a režijní. Přímé náklady dokáže podnik přiřadit přímo danému výkonu. Kdežto naopak režijní náklady nelze z různých důvodů alokovat přesně, a proto je v rámci kalkulačního systému společnosti využívána přírážková kalkulace. Samotný kalkulační vzorec je velmi podrobný, neboť čítá 14 nákladových položek. Uvedený kalkulační vzorec je velmi podrobný, neboť je určen primárně pro interní účely podniku, tudíž je potřeba, aby byly vyčíslené náklady co nejpřesnější.

Ve společnosti je sestavována předběžná a výsledná kalkulace, kdy je kladen velký důraz na analýzu odchylek v případě porovnání těchto dvou kalkulací.

Alokace nepřímých nákladů je problémem většiny kalkulačních metod a ani u přírážkové tomu není jinak. Obecným problémem při použití přírážkové kalkulace je zvolení správné rozvrhové základny. V případě nesprávného zvolení rozvrhové základny, tedy zvolení takové rozvrhové základny, která neovlivňuje režijní náklady, může být zkreslená realita alokovaných nákladů v rámci kalkulace výrobku.

Přestože společnost kalkuluje náklady velice podrobně, lze konstatovat, že ani aktuální kalkulační vzorec není ideální. Nedostatky byly shledány v položce logistických nákladů.

Společnost tyto náklady rozpočítává pomocí přírážkové kalkulace, která nezohledňuje důležitý faktor, kterým je původ materiálu. Společnost nakupuje materiál v Evropě nebo Asii. V případě nákupu z Asie je materiál dopraven prostřednictvím námořní dopravy, jejíž cena v posledních letech z důvodu pandemie a dalších faktorů rostla. V případě nákupu materiálu v Evropských zemích je využívána kamionová doprava. Námořní doprava je pro společnost dražší než kamionová, neboť do ceny přepravy jsou zahrnuta cla, pojištění, poplatky a další náklady. Dalším významným nedostatkem současného kalkulačního vzorce je celopodniková procentní přírážka nákladů výrobní režie. Problémem je, že některé výrobky mohou být materiálově náročné na výrobu, jiné zase náročné na strojovou či lidskou práci. Společnost však tyto rozdíly ve své kalkulaci nezohledňuje a všem svým výkonům přiřazuje náklady výrobní režie na základě jedné procentní přírážky pro všechny typy výrobků. Nedostatek byl identifikován také u položky správních nákladů společnosti, neboť společnost používá jako rozvrhovou základnu pouze přímé mzdy a přímé náklady výrobních zařízení, přičemž tyto správní režie ovlivňují všechny přímé náklady. Také u rozvrhových základen odbytové režie a nákladů na reklamaci by mohlo dojít k aktualizaci. Momentálně jsou tyto náklady rozvrhovány pomocí součtu vlastních variabilních nákladů výroby. Posledním nedostatkem byla identifikována rozvrhová základna pro náklady centrály. Náklady centrály jsou položky prodejní režie, náklady výzkumu a vývoje a správní náklady centrály. Všechny tyto náklady mají stejnou rozvrhovou základnu, kterou je součet vlastních nákladů výroby. Avšak protože absolutní výši těchto nákladů nemůže být nijak ovlivněna, neboť tyto náklady centrály jsou přiřazeny určitým procentem produktové skupině, bylo by vhodné zvolit jinou rozvrhovou základnu než součet vlastních nákladů výroby. Pro všechny výše zmíněné nedostatky budou v následující části navržena opatření vedoucí k lepšímu řízení nákladů.

8 NÁVRH NA ZLEPŠENÍ SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Po podrobné analýze současného stavu řízení nákladů ve společnosti, vyhodnocení a identifikaci nedostatků bude vypracován návrh na zlepšení aktuálního systému řízení nákladů. Konkrétně tedy návrh na inovaci kalkulačního vzorce.

8.1 Cíle návrhu

Hlavním cílem návrhu je přesnější alokace nákladů vybraných položek kalkulačního vzorce, u kterých byl po provedení potřebných analýz shledán prostor pro zpřesnění. První položkou jsou logistické náklady, jejichž rozvržení není zcela přesné, neboť při jejich alokaci není zohledňován původ materiálu. Původ materiálu hraje roli, protože materiál pořizovaný z Asie váže více transportních nákladů než materiál z Evropy. Cílem je analyzovat na jaké náklady se váže materiál z Asie a Evropy a na základě toho stanovit přesnější procentní přírážku. Následujícím cílem je přesnější alokace nákladů výrobní režie. Současný kalkulační systém pracuje s celopodnikovou procentní přírážkou, která nereflktuje, zda jsou výrobky náročné na materiál, strojovou či lidskou práci. Mezi další cíle se řadí úprava rozvrhových základů u položek správní, odbytové režie, nákladů na reklamaci. A stejně tak úprava rozvrhových základů nákladů centrály, tedy prodejní režie, nákladů na výzkum a vývoj a správní režie centrály. Posledním cílem je navrhnout novou, přehlednější strukturu kalkulačního vzorce a v závěru porovnat navrhované změny se stávající kalkulací na konkrétním produktu.

Inovace stávajícího kalkulačního systému společnosti byla navržena na úkor zavedení zcela nového systému řízení nákladů, neboť například metoda ABC by nebyla pro podnik přínosná z důvodu limitů interní směrnice dané centrálou. Společnost má závody na různých místech v ČR i po světě, a proto má každý závod stanoven stejnou metodu kalkulace, aby bylo možné tyto závody navzájem srovnávat. Na základě provedených analýz bylo zjištěno, že více než 72 % celkových nákladů dokáže společnost přesně přiřadit k jednotlivým výrobkům, tudíž je velká část nákladů přiřazena správně. Nový kalkulační systém by pro podnik představoval obrovské náklady, protože metoda ABC je náročná na evidenci dat a implementaci. Momentální kapacity zaměstnanců controllingu by byly pro zavedení této metody také nedostačující, stejně tak chybí dostatečný počet dat. Z těchto důvodů byly definovány cíle, které jsou přínosné pro vybranou společnost.

8.2 Postup návrhu

Nejprve bude navržena inovovaná struktura kalkulačního vzorce. Poté bude upravena položka logistických nákladů, aby mohlo dojít k přesnější alokaci logistických nákladů, neboť náklady spojené s dopravou v posledních letech rostly poměrně značným způsobem a stejný trend je predikován i pro další vývoj. Z tohoto důvodu by měla být těmto nákladům věnována pozornost. Po úpravě této položky bude navrženo nové rozdělení výrobní režie, které bude reflektovat náročnost výroby jednotlivých výrobků. V dalším postupu bude navržena nová rozvrhová základna, také pro správní režii, která je dosud rozvrhována na základě součtu přímých mezd a přímých nákladů výrobních zařízení. Dále budou navrženy nové rozvrhové základny také pro položky odbytové režie a nákladů na reklamaci. Aktualizace rozvrhové základny proběhne také u položek zahrnující náklady centrály, tedy prodejní režie, výzkum a vývoj a správní režii. Následně bude inovovaný kalkulační vzorec demonstrován na kalkulaci vybraného výrobku a porovnán s kalkulací současnou.

8.3 Návrh nového kalkulačního vzorce

Na základě identifikovaných nedostatků dochází k návrhu inovovaného kalkulačního vzorce. U položky přímého materiálu dochází k rozčlenění materiálu podle místa původu, z důvodu přesnějšího alokování nepřímých nákladů, které souvisí s dopravou materiálu. Další významnou změnou je rozpad položky výrobní režie, která je v novém návrhu rozdělena do 3 částí. Protože do výrobní režie spadá velké množství nákladů, je vhodné rozdělit tuto režii na více částí, aby mohly být náklady alokovány přesněji. Je to především z důvodu, že některé výrobky jsou náročnější materiálově, jiné zas na lidskou či strojovou práci. Takto nově rozdělená režie by měla reflektovat všechny zmíněné aspekty. Pro přehlednější a jasnější zobrazení je navržena také nová struktura kalkulačního vzorce. Náklady jsou nejprve seřazeny podle přímých nákladů a dále jsou k nim přičteny nepřímé náklady, které jsou často alokovány na základě určitých přímých nákladů.

Tabulka 11 Návrh nového kalkulačního vzorce společnosti

č.	Název položky
1	Přímý materiál (Evropa)
2	Přímý materiál (Asie)
3	Pomocný materiál
4	Přímé mzdy
5	Výrobní zařízení
6	Náklady na zmetky
	Přímé náklady
7	Logistické náklady (Evropa)
8	Logistické náklady (Asie)
9	Materiálové režijní náklady
10	Výrobní režie ₁
11	Výrobní režie ₂
12	Výrobní režie ₃
	Vlastní náklady výroby
13	Správní režie (závod)
	Vlastní náklady výkonu
14	Odbytová režie
15	Náklady na reklamaci
16	Prodejní režie
17	Věda a výzkum
18	Správní režie (centrála)
	Úplné vlastní náklady výkonu

8.4 Návrh nové alokace logistických nákladů

Současný kalkulační systém nerozlišuje, zda je materiál pořizován z Evropy nebo Asie, což bylo shledáno jako nedostatek. V případě, že společnost nakoupí materiál v Evropě je využita kamionová doprava. Jestliže je však materiál, nejčastěji složitější elektronické součástky, pořizován z Asie, je využita námořní doprava.

Na základě konzultací s odpovědnými zaměstnanci společnosti bylo zjištěno, že transportní náklady se v poslední době zvyšovaly kvůli mnoha faktorům. Z toho důvodu by měla být těmto nákladům věnována pozornost, aby byly transportní náklady přiřazeny, co nejpřesněji.

Nejprve bude potřeba určit rozvrhovou základnu. Ta se oproti současné situaci rozdělí na část materiálu pořízenou z Evropy a část pořízenou z Asie. Z jakého kontinentu materiál pochází lze zjistit podle interního informačního systému, který mimo jiné eviduje i měny, v kterých byl materiál nakoupen. Na základě této analýzy bude materiál rozdělen, z jakého kontinentu pochází.

Tabulka 12 Rozdělení původu materiálu na základě měny
(vlastní zpracování na základě interních dokumentů)

Měna	Evropa	Asie
CZK	209 355	-
EUR	804 345 490	-
HUF	79 648	-
JPY	-	77 079 505
USD	-	674 512 994
Celkem	804 634 493	751 592 499

V tabulce je sice uvedena měna amerického dolaru, ale materiál není pořízen v USA. Jedná se pouze o měnu, se kterou společnost obchoduje s asijskými státy.

Pro přesnější rozvržení nákladů bude potřeba rozdělit si celkové transportní náklady na 2 části. Tedy na náklady, které vyvolal materiál z Asie a Evropy.

Tabulka 13 Rozdělení logistických nákladů
(vlastní zpracování na základě interních dokumentů)

Druh dopravy	Částka v Kč	%
Námořní	39 632 628	62,4
Kamionová	24 915 626	38,6
Celkem	64 548 254	100

Z interních dokumentů bylo zjištěno, že námořní doprava váže 62,4 % z celkových logistických nákladů, kamionová doprava pak zbylých 38,6 %. Je to způsobeno tím, že v případě nákupu materiálu z Asie se do těchto logistických nákladů započítává clo,

pojištění, poplatky, náklady na manipulaci a další náklady. Za nárůstem ceny námořní dopravy v posledních stojí:

- zvýšená poptávka – globální obchod se zotavuje po pandemických letech, kdy byl útlum poptávky po námořní dopravě;
- zvýšená cena paliva – rostoucí ceny pohonných hmot v posledních letech;
- emisní regulace – mezinárodní námořní organizace zavedla přísnější emisní regulace, což vedlo k investicím do nových technologií, které zvyšují náklady na provoz lodí;
- geopolitické napětí – konflikty ve světě vedly k narušení dodavatelských řetězců a k růstu cen energií.

Po zjištění potřebných informací je nyní možné přistoupit k samotnému výpočtu. Přirážková kalkulace spočívá v tom, že nepřímé náklady jsou děleny rozvrhovou základnou, která by měla mít příčinný vztah k nepřímým nákladům.

Pro výpočet procentní přirážky bude použit tento vzorec:

$$\text{Přirážka} = \frac{\text{suma logistických nákladů}}{\text{suma materiálu}} \times 100$$

Pro materiál pořízený v Evropě bude výpočet následující:

$$\text{Přirážka} = \frac{24\,915\,626}{804\,634\,493} \times 100 = 3,10 \%$$

Pro materiál pořízený v Asii bude výpočet následující:

$$\text{Přirážka} = \frac{39\,632\,628}{751\,592\,499} \times 100 = 5,27 \%$$

Na základě výše provedených výpočtů jsou stanoveny nové procentní přirážky, které zohledňují původ pořízeného materiálu, neboť materiál pořízený z Asie vyvolává větší náklady, než je tomu u materiálu pořízeného z Evropy. Tento krok povede k přesnějšímu vyčíslení nákladů na základě původu materiálu. Obě přirážky budou zohledněny v rámci porovnání nové a stávající kalkulace konkrétního produktu.

8.5 Návrh nové alokace výrobní režie

Po návrhu na rozdělení logistických režijních nákladů přichází na řadu návrh na přesnější alokaci nákladů výrobní režie. Společnost momentálně využívá celopodnikovou přirážku pro výrobní režii, to znamená, že mezi svými výrobky nerozlišuje, zda jsou náročné

na výrobu materiálově, strojově či lidskou práci. Podnik má v portfoliu mnoho druhů výrobků, které se právě v těchto kritériích liší, proto je vhodné při kalkulaci zohlednit, jak jsou tyto výrobky náročné na výrobu.

Na základě konzultací s odpovědnými pracovníky společnosti byly výrobky rozděleny do 3 skupin podle druhu výrobků. První skupinou jsou materiálově náročné výrobky, druhou skupinou jsou výrobky strojově náročné a poslední skupinou jsou výrobky náročné na lidskou práci. Těmto skupinám byla přiřazena určitá výše nákladů výrobní režie, která byla stanovena kombinací dat z informačního systému společnosti a kvalifikovaných odhadů odpovědných pracovníků.

Tabulka 14 Rozdělení výrobní režie (vlastní zpracování)

Označení	Název	Částka v Kč
VR ₁	Skupina výrobků náročných na materiál	63 073 057
VR ₂	Skupina výrobků náročných na strojovou práci	67 121 665
VR ₃	Skupina výrobků náročných na lidskou práci	82 888 929
	Celkem	213 084 651

Po rozdělení výrobní režie je nutné stanovit diferencované rozvrhové základny. Rozvrhové základny budou stanoveny na základě příčinného vztahu. Náklady výrobní režie budou tedy alokovány na základě toho, jaké výrobky tyto náklady vyvolaly. Po stanovení rozvrhových základen bude možné vypočítat přírážku výrobních režii.

Pro výpočet procentních přírážek jednotlivých režii bude použit tento vzorec:

$$\text{Přírážka v \%} = \frac{\text{výrobní režie}}{\text{rozvrhová základna}} \times 100$$

8.5.1 Stanovení rozvrhové základny a výpočet přírážky pro výrobky náročné na materiál

První částí nově rozdělené výrobní režie je skupina výrobků náročných na materiál. Tyto výrobky váží nejmenší část nákladů z nově rozdělené výrobní režie. Nalezneme zde nepřímé náklady související s výrobou. Jedná se o nepřímý materiál, který je potřebný pro výrobu, dále o ochranné nebo hygienické pomůcky atd. Pro tuto skupinu výrobků navrhuji určit jako rozvrhovou základnu náklady přímého a pomocného materiálu. Obě tyto položky mají

příčinný vztah k rozvrhovaným nepřímým nákladům a jsou velmi dobře dostupné, neboť v informačním systému společnosti jsou evidovány přesné materiálové normy pro každý výrobek.

Výpočet procentní příirážky pro materiálově náročné výrobky je následující:

$$\text{Přirážka VR}_1 = \frac{\text{výrobní režie}}{\text{přímý} + \text{pomocný materiál}} \times 100$$

$$\text{Přirážka VR}_1 = \frac{63\,073\,057}{1\,558\,273\,764} \times 100 = 4,05 \%$$

Pro výrobky, které jsou materiálově náročné na výrobu je stanovena přirážka ve výši 4,05 %. Vynásobením vypočtené přirážky a součtu přímého a pomocného materiálu konkrétního výrobku dostaneme výši nákladů výrobní režie, která zohledňuje materiálovou náročnost konkrétního výrobku.

8.5.2 Stanovení rozvrhové základny a výpočet přirážky pro výrobky náročné na strojovou práci

Více nákladů výrobní režie než materiálově náročné výrobky, váží výrobky náročné na strojovou práci. Tato část výrobní režie váže náklady na energie, nájemné a další nepřímé náklady související s provozem výrobního zařízení. Tyto náklady jsou vyvolány především výrobními zařízeními, tudíž navrhuji pro výrobní režii stanovit rozvrhovou základnu právě přímé náklady výrobního zařízení. Tyto náklady jsou opět přesně vyčísleny na základě informačního systému, což povede k přesnému vyčíslení.

$$\text{Přirážka VR}_2 = \frac{\text{výrobní režie}}{\text{náklady výrobního zařízení}} \times 100$$

$$\text{Přirážka VR}_2 = \frac{67\,121\,665}{85\,402\,558} \times 100 = 78,59 \%$$

Nově stanovená přirážka výrobní režie reflektující strojovou práci má hodnotu procentní přirážky 78,59 %. Vynásobením této přirážky a nákladů výrobního zařízení konkrétního výrobku dostaneme hodnotu nákladů druhé části nově rozdělené výrobní režie.

8.5.3 Stanovení rozvrhové základny a výpočet přirážky pro výrobky náročné na lidskou práci

Třetí a poslední položkou navrhované rozdělené výrobní režie je skupina výrobků náročných na lidskou práci. Tato část váže nejvíc nákladů z celkové sumy stávající výrobní režie, neboť

zde spadají náklady na mzdy výrobních vedoucích pracovníků, průmyslových inženýrů či managementu výroby, ale také zde nalezneme náklady na kontrolu nebo zajištění kvality.

$$\text{Přirážka VR}_3 = \frac{\text{výrobní režie}}{\text{přímé mzdy}} \times 100$$

$$\text{Přirážka VR}_3 = \frac{82\,889\,929}{56\,472\,009} \times 100 = 146,78 \%$$

Výrobní režie zohledňující lidskou práci má procentní přirážku 146,78 %. Alokace nepřímých nákladů proběhne vynásobením přímých mezd na konkrétní výrobek, a právě vypočtenou přirážkou.

8.6 Stanovení nové rozvrhové základny pro správní režii

Dalším nedostatkem současného kalkulačního systému je nepřesné stanovení rozvrhové základny správní režie. V současné situaci jsou správní náklady alokovány pomocí součtu přímé práce a přímých nákladů výrobního zařízení. V praxi je velice obtížné stanovit příčinnou rozvrhovou základnu u správní režie. Často je tedy tato základna stanovena jako arbitrární. Po konzultaci s odpovědnými zaměstnanci společnosti a nastudování potřebné literatury bylo zjištěno, že by mohlo dojít k aktualizaci rozvrhové základny. Rozvrhovou základnou pro správní režii tak nově nebude pouze suma přímé práce a přímých nákladů výrobního zařízení, ale suma všech přímých nákladů. Tato rozvrhová základna dokáže poměrně přesně reflektovat skutečnou spotřebu správní režie jednotlivými produkty. Další výhodou je jednoduchost a dostupnost dat. Na základě interních dokumentů lze poměrně jednoduše zjistit výši těchto nákladů. V neposlední řadě je nutné zmínit i určitou motivaci ke snižování přímých nákladů, neboť tato iniciativa povede ke snížení celkových nákladů na výrobek.

Následující tabulka vyjadřuje součet celkových přímých nákladů.

Tabulka 15 Přímé náklady (vlastní zpracování)

Položka	Částka v tis. Kč
Materiál	1 556 226 992
Pomocný materiál	2 046 772
Přímé mzdy	56 472 009
Přímé náklady výrobního zařízení	85 402 558
Náklady na zmetky	8 860 305
Celkem	1 709 008 636

Pro výpočet přírážky správní režie bude využit následující vzorec:

$$\text{Přirážka SR} = \frac{\text{správní režie}}{\text{suma přímých nákladů}} \times 100$$

$$\text{Přirážka SR} = \frac{14\,120\,491}{1\,709\,008\,636} \times 100 = 0,83 \%$$

Náklady správní režie budou tedy nově alokovány podle součtu přímých nákladů na daný výrobek a vynásobeny přírážkou 0,83 %.

8.7 Stanovení nové rozvrhové základny pro odbytovou režii a nákladů na reklamaci

Odbytová režie shromažďuje náklady spojené s odbytem a skladováním hotových výrobků. Reklamace vyvolává řadu nákladů jako náklady na opravu vadného produktu, náklady na administrativu či náklady na dopravu zboží do společnosti a poté zpět k zákazníkovi.

Aktuální rozvrhová základna obou režijních nákladů je dána sumou vlastních variabilních nákladů výroby. Zahrnuje tedy nejen přímé náklady, ale i nepřímé náklady. Na základě komunikace s odpovědnými zaměstnanci společnosti navrhuji, stejně jako u správní režie, zvolit rozvrhovou základnu součtem přímých nákladů.

Tabulka 16 Přímé náklady (vlastní zpracování)

Položka	Částka v tis. Kč
Materiál	1 556 226 992
Pomocný materiál	2 046 772
Přímé mzdy	56 472 009
Přímé náklady výrobního zařízení	85 402 558
Náklady na zmetky	8 860 305
Celkem	1 709 008 636

Po zjištění celkových přímých nákladů je možné dosadit hodnoty do následujícího vzorce a dostat novou přírážku.

$$\text{Přírážka OR} = \frac{\text{odbytová režie}}{\text{suma přímých nákladů}} \times 100$$

$$\text{Přírážka OR} = \frac{13\,163\,287}{1\,709\,008\,636} \times 100 = 0,77 \%$$

Nová přírážka odbytové režie je stanovena na 0,77 % ze sumy přímých nákladů výrobku.

$$\text{Přírážka nákladů na reklamaci} = \frac{\text{náklady na reklamaci}}{\text{suma přímých nákladů}} \times 100$$

$$\text{Přírážka nákladů na reklamaci} = \frac{15\,053\,949}{1\,709\,008\,636} \times 100 = 0,88 \%$$

Po aktualizaci rozvrhové základny nákladů na reklamaci má nová přírážka hodnotu 0,88 %.

8.8 Stanovení nové rozvrhové základny pro náklady centrály

Položky prodejní režie, náklady na výzkum a vývoj a správní režie centrály jsou klasifikovány jako náklady centrály, které jsou nezbytné pro chod celé společnosti a určitou část z nich musí absorbovat každá produktová skupina. Výši těchto nákladů nemůže produktová skupina ovlivnit, neboť centrála přiřadí určitou část těchto nákladů každé produktové skupině. V rámci každé produktové skupiny je část nepřímých nákladů centrály rozvrhována do výrobních kalkulací. Aktuální rozvrhová základna je stanovena na úrovni vlastních nákladů výroby. Obsahuje jak přímé, tak nepřímé náklady. Nikoliv však všechny, ale pouze jejich část. Pro přesnější alokaci nákladů navrhuji použít úplné vlastní náklady, tedy všechny náklady, které výrobek opravdu příčinně vyvolal, aby alokace nákladů centrály proběhla co nejpřesněji.

Tabulka 17 Náklady pro stanovení rozvrhové základny režijních nákladů centrály (vlastní zpracování)

Položka	Částka v Kč
Materiál	1 556 226 992
Pomocný materiál	2 046 772
Přímé mzdy	56 472 009
Údržba	22 724 513
Odpisy a servis	62 678 045
Náklady na zmetky	8 860 305
Materiálové režijní náklady	76 496 973
Logistické náklady materiálu	64 548 254
Výrobní režie	213 084 651
Správní režie závodu	14 120 491
Odbytová režie	13 163 287
Náklady na reklamaci	15 053 949
Celkem	2 105 476 241

Vyčíslením veškerých nákladů produktové skupiny je možné dosadit do vzorce a vypočítat prodejní režii, přírážku nákladům vývoje a výzkumu a správní režii centrály. Rozvrhová základna bude pro všechny 3 skupiny nepřímých nákladů stejná.

$$\text{Přírážka PR} = \frac{\text{prodejní režie}}{\text{suma nákladů produktové skupiny}} \times 100$$

$$\text{Přírážka PR} = \frac{27\,199\,499}{2\,105\,476\,241} \times 100 = 1,29 \%$$

Po dosazení do vzorce je přírážka prodejní režie stanovena na 1,29 % z úplných vlastních nákladů výrobku.

$$\text{Přírážka VV} = \frac{\text{náklady na výzkum a vývoj}}{\text{suma nákladů produktové skupiny}} \times 100$$

$$\text{Přírážka VV} = \frac{140\,528\,734}{2\,105\,476\,241} \times 100 = 6,67 \%$$

Na základě přírážky vývoje a výzkumu bude každému výrobku alokováno 6,67 % z úplných vlastních nákladů výrobku.

$$\text{Přirážka SR} = \frac{\text{správní režie centrály}}{\text{suma nákladů produktové skupiny}} \times 100$$

$$\text{Přirážka SR} = \frac{88\,074\,699}{2\,105\,476\,241} \times 100 = 4,18 \%$$

Poslední položkou kalkulačního vzorce je správní režie centrály, která má přírážku 4,18 % z úplných vlastních nákladů výrobku.

8.9 Kalkulace výrobku

Navrhované změny jsou demonstrovány na stejném produktu, který byl použit v rámci analýzy současného kalkulačního systému společnosti. Z podrobnější analýzy kusovníku bylo zjištěno, odkud pochází materiál potřebný pro výrobu tohoto produktu, což je nezbytným předpokladem pro alokaci logistických nákladů. V tabulce jsou zobrazeny kalkulační položky, částka a aktuální přírážka pro dané nepřímé náklady. V posledním sloupci tabulky nalezneme číslo, které udává na základě, jaké položky kalkulačního vzorce jsou nepřímé náklady alokovány.

Tabulka 18 Nová kalkulace podle navrhovaného kalkulačního vzorce (vlastní zpracování)

č.	Název položky	Částka v Kč	Přirážka v %	RZ
1	Přímý materiál (Evropa)	532,43	-	-
2	Přímý materiál (Asie)	415,80	-	-
3	Pomocný materiál	0,03	-	-
4	Přímé mzdy	36,75	-	-
5	Přímé náklady výrobního zařízení	51,32	-	-
6	Náklady na zmetky	4,76	-	-
	Přímé náklady	1 041,09	-	-
7	Logistické náklady (Evropa)	14,52	2,73	1
8	Logistické náklady (Asie)	23,57	5,67	2
9	Materiálové režijní náklady	46,55	4,91	1,2,3
10	Výrobní režie ₁	38,38	4,05	1,2,3
11	Výrobní režie ₂	40,34	78,59	5
12	Výrobní režie ₃	53,94	146,78	4
	Vlastní náklady výroby	1 258,39	-	-
13	Správní režie (závod)	8,61	0,83	Σ PN
	Vlastní náklady výkonu	1 267,00	-	-
14	Odbytová režie	8,02	0,77	Σ PN
15	Náklady na reklamaci	9,17	0,88	Σ PN
16	Prodejní režie	16,58	1,29	Σ 1-14
17	Věda a výzkum	85,69	6,67	Σ 1-14
18	Správní režie (centrála)	53,69	4,18	Σ 1-14
	Úplné vlastní náklady výkonu	1 440,15	-	-

Inovace kalkulačního vzorce společnosti tkví v přesnějším vyjádření transportních nákladů na základě původu materiálu, protože materiál pořizovaný na asijském kontinentu váže více nákladů než materiál z Evropy. Z toho důvodu je důležité sledovat původ materiálu, aby nedocházelo k nepřesnému alokování logistických nákladů na výrobek. Dále došlo k podrobnějšímu rozčlenění výrobní režie, aby kalkulační vzorec odrážel rozdílnou náročnost na výrobu jednotlivých výrobků. Následně byly aktualizovány rozvrhové základny správní a odbytové režie a nákladů na reklamace. Nově jsou tyto režie rozvrhovány podle součtu přímých nákladů. Nakonec byly upraveny také rozvrhové základny prodejní režie, režie výzkumu a vývoje a správní režie centrály. Tyto zmíněné režie nemůže společnost nijak ovlivnit, neboť jsou to nepřímé náklady související s chodem celé společnosti, nikoliv jen produktové skupiny, které musí být promítnuty do výrobních kalkulací. Rozvrhovou základnou je nově součet položek 1-14 navrhnutého kalkulačního vzorce.

8.10 Porovnání navrhované kalkulace se stávající kalkulací

Pro porovnání navrhované a stávající kalkulace byla vytvořena následující tabulka, která zobrazuje navrhované změny na konkrétním produktu. Jedná se o stejný produkt, na kterém byl demonstrován aktuální kalkulační vzorec v analytické části této práce. Částky jsou uvedeny v Kč.

Tabulka 19 Porovnání stávající a navrhované kalkulace (vlastní zpracování)

Název položky	Navrhovaná	Stávající
Přímý materiál (Evropa)	532,43	948,23
Přímý materiál (Asie)	415,80	
Pomocný materiál	0,03	0,03
Přímé mzdy	36,75	36,75
Přímé náklady výrobního zařízení	51,32	51,32
Náklady na zmetky	4,76	4,76
Přímé náklady	1 041,09	1 041,09
Logistické náklady (Evropa)	14,52	39,33
Logistické náklady (Asie)	23,57	
Materiálové režijní náklady	46,55	46,55
Výrobní režie ₁	38,38	132,28
Výrobní režie ₂	40,34	
Výrobní režie ₃	53,94	
Vlastní náklady výroby	1 258,39	1 259,25
Správní režie (závod)	8,61	15,70
Vlastní náklady výkonu	1 267,00	1 274,95
Odbytová režie	8,02	8,03
Náklady na reklamaci	9,17	9,19
Prodejní režie	16,58	16,70
Věda a výzkum	85,69	86,30
Správní režie (centrála)	53,69	54,09
Úplné vlastní náklady výkonu	1 440,15	1 449,26

Oproti kalkulaci v analytické části této práce je kalkulace demonstrována na nově navrhnutém kalkulačním vzorci. Tento vzorec by měl zajistit přehlednější strukturu nákladů. Nejprve jsou vyčísleny přímé náklady, na které se postupně nabalují režijní náklady související s výrobou, správou či odbytem. Výše přímých nákladů je stejná v obou

případech, rozdíl však nastává v případě přímého materiálu, který zohledňuje původ materiálu. Položka přímého materiálu je tak rozdělena na 2 části podle kusovníku, neboť materiál pořízený v Asii váže více logistických nákladů než materiál pořízený v Evropě. Z toho důvodu je nutné zohlednit původ materiálu, aby došlo k přesnější alokaci logistických nákladů. Stejně jako položka přímý materiál, byla rozdělena položka logistických nákladů. Výše nepřímých logistických nákladů byla rozpočítána na základě přímého materiálu, čímž bylo docíleno přesnější alokace těchto nepřímých nákladů. Další změnou, oproti stávajícímu kalkulačnímu vzorci, je rozdělení výrobní režie do 3 částí. Stávající kalkulační vzorec pracuje s celopodnikovou procentní přírůžkou výrobní režie, tudíž nereflektuje různou náročnost výroby. Navrhnutý kalkulační vzorec již náročnost výroby konkrétního produktu bere v potaz. První výrobní režie se zaměřuje na výrobky náročné na materiál. Druhá výrobní režie zohledňuje strojovou náročnost a poslední výrobní režie se soustředí na výrobky náročné na lidskou práci. Tyto navrhované změny zapříčinily přesnější alokaci nepřímých nákladů souvisejících s výrobou a oproti stávající kalkulaci se vlastní náklady výroby snížily o 0,86 Kč. U nákladů správní režie došlo k aktualizaci rozvrhové základny, kdy jsou tyto náklady nově alokovány na základě součtu přímých nákladů. Současná kalkulace rozvrhuje náklady správní režie prostřednictvím přímých mezd a přímých nákladů výrobního zařízení. Změna rozvrhové základny v podobě součtu všech přímých nákladů stojí za snížením správních nákladů u kalkulace tohoto výrobku. Vlastní náklady výkonu se oproti stávající kalkulaci snížily o 7,95 Kč. Následně došlo u položek odbytové režie a nákladů na reklamaci také k aktualizaci rozvrhové základny. Nově jsou náklady alokovány na základě součtu přímých nákladů, což odráží přesnější rozvrhování nákladů. Poslední provedenou změnou je stanovení nové rozvrhové základny pro náklady centrály. Tyto náklady jsou produktově skupině přiřazeny a ta je musí promítnout do jednotlivých kalkulací. Navrhovaný kalkulační vzorec tyto náklady rozvrhuje podle veškerých nákladů vyvolaných výrobkem. Po aplikaci navrhovaných opatření došlo k přesnější alokaci nákladů na tento výrobek a úplné vlastní náklady výkonu klesly o 9,11 Kč.

9 VYUŽITÍ KALKULACE

Kalkulační vzorec slouží především na úrovni vnitropodnikové, tudíž je žádoucí, co nejpřesnější vyčíslení nákladů. Současný kalkulační vzorec je poměrně podrobný, avšak jeho struktura není přehledná. Schází zde lepší návaznost jednotlivých nákladových položek.

Nově navržený vzorec má jasnou strukturu nákladů. Na začátku stojí přímé náklady, které je možné vyjádřit přesně na kalkulační jednici. K přímým nákladům jsou připočteny nepřímé náklady související s materiálem nebo výrobou. Tyto náklady jsou rozvrhovány právě na základě přímých nákladů, ať už se jedná o přímé mzdy nebo přímý materiál. Z tohoto důvodu je vhodné uvést přímé náklady hned na začátku kalkulačního vzorce. Součtem přímých nákladů a nepřímých materiálových a výrobních nákladů vzniknou vlastní náklady výroby. K těmto nákladům jsou připočteny správní náklady a tento součet se nazývá vlastní náklady výkonu. Po přičtení dalších režijních nákladů jsou vyčísleny celkové náklady na výrobek, které můžeme nazvat také jako úplné vlastní náklady výkonu.

Tato jasně přehledná struktura kalkulačního vzorce je vhodná pro srovnávání výrobků, které lze na první pohled získat například výši vlastních nákladů výroby. Tudíž lze výrobky mezi sebou srovnávat, vyhodnocovat jejich rentabilitu, marži apod. Nově nastavený kalkulační vzorec je díky své podrobnosti a přehlednosti vhodný také pro další zaměstnance podniku, kteří mají na starost například cenotvorbu.

10 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Na základě provedených analýz bylo zjištěno, že společnost nebere řízení svých nákladů na lehkou váhu. Celý proces řízení nákladů začíná již přesnou klasifikací nákladů. Společnost třídí náklady podle kalkulačního členění na přímé a nepřímé. Další klasifikací, kterou podnik využívá je v závislosti na objemu výroby, tedy na fixní a variabilní. Z analýzy nákladů bylo zjištěno, že velkou část celkových nákladů tvoří náklady přímé. Tyto náklady dokáže společnost na základě norem a technologických postupů přiřadit velice přesně. Ovšem ne všechny náklady lze přiřadit konkrétní kalkulační jednotci. Nepřímé neboli režijní náklady jsou v rámci kalkulace vyčísleny prostřednictvím přírážkové kalkulace. Samotný kalkulační vzorec tvoří 14 nákladových položek, což lze považovat za podrobný vzorec.

Společnosti bych doporučil i nadále analyzovat své náklady na základě zmíněných klasifikací a vyhodnotit, zda jsou náklady rozčleněny správným způsobem nebo se v průběhu let změnil jejich charakter.

Doporučuji podniku zaměřit se na alokaci režijních nákladů, neboť v důsledku automatizace, rozmachu technologií či nárůstu počtu vykonávaných režijních činností tyto náklady zvyšují svůj podíl na celkových nákladech. Jak bylo zmíněno v předešlých kapitolách, je vhodné současné režijní náklady, které shromažďují velké množství nákladů, rozdělit na více částí a rozvrhnout tyto náklady podle co nejpřesnějšího příčinného vztahu. Příkladem je právě navrhované rozdělení výrobní režie, která by nově měla zohledňovat náročnost výroby. Případně zvážit přechod ke kalkulaci podle aktivit, která je považována za jednu z nejpřesnějších metod rozvrhování nepřímých nákladů.

V souvislosti s alokací režijních nákladů doporučuji podniku pravidelně sledovat, zda rozvrhové základny skutečně vyvolaly vznik režijních nákladů nebo je nutné jejich nastavení přehodnotit. Kromě pravidelné aktualizace rozvrhových základen bych podniku doporučil zvážení nastavení naturálních rozvrhových základen, místo pouze hodnotových. Naturální rozvrhové základny zajišťují přesnější alokaci nákladů než rozvrhové základny hodnotově vyjádřené. Přejít na naturální rozvrhovou základnu by bylo vhodné využít u položky výrobní režie, kdy by náklady mohly být alokovány na základě normohodin nebo strojohodin. K tomuto přechodu by společnost musela přesně evidovat potřebná data, aby bylo možné náklady přesně rozvrhnout. V případě, že by společnost chtěla zůstat u hodnotových režijních základen, které jsou poměrně snadno dostupné, doporučuji využívat co nejvíce diferenciovaných základen.

11 ANALÝZA NÁVRHU

Předmětem této kapitoly je analyzovat dobu implementace, přínosy, náklady a rizika návrhu. Na základě provedené analýzy současného stavu byly zjištěny nedostatky, pro které byly navrženy opatření vedoucí ke zlepšení. Tato opatření byla předmětem návrhové části této práce. Cílem bylo na základě provedených analýz navrhnout novou strukturu kalkulačního vzorce a aktualizovat určité rozvrhové základny, což povede k přesnější alokaci nákladů.

11.1 Časová analýza

Nejprve je návrh analyzován z pohledu času. Aby bylo možné navrhované změny implementovat ve společnosti, je zapotřebí učinit několik kroků. Proto byl návrh rozdělen do několika fází, které na sebe navazují. Celková doba implementace návrhu je stanovena na 12 týdnů.

Tabulka 20 Časová analýza návrhu (vlastní zpracování)

Fáze	Popis činností	Časová náročnost
1	Analýza, výběr týmu, školení a plánování	2 týdny
2	Přesnější alokace logistických nákladů a VR	4 týdny
3	Aktualizace rozvrhových základen SR, OR a nákladů na reklamaci	2 týdny
4	Úprava rozvrhových základen dalších režii	2 týdny
5	Testování a kontrola	1 týden
6	Implementace, školení a vyhodnocení	1 týden

Náplní první fáze bude identifikace nedostatků v aktuálně používaném kalkulačním vzorci, následně budou prezentovány opatření vedoucí k odstranění těchto nedostatků. Kromě toho bude vybrán určitý počet zaměstnanců, kteří budou mít na starost zpracování návrhu. Proběhne jejich školení a bude vymezen přesný postup. Tato fáze bude trvat týden. Ve druhé fázi proběhne podrobná analýza, aby bylo možné přesněji alokovat logistické náklady a také náklady výrobní režie. Pro stanovení rozvrhových základen bude potřeba analyzovat, jaký materiál vyvolal logistické náklady. U nově rozdělených výrobních režii zohledňujících náročnost výroby bude nutné stanovit rozvrhové základny na základě příčinného vztahu. Druhá fáze je považována za nejnáročnější, a proto jsou na ni vymezeny 4 týdny. Po těchto

poměrně zásadních změnách v kalkulačním vzorci přichází na řadu aktualizace rozvrhových základů správní, odbytové režie a nákladů na reklamaci. Důležité bude nastavit správné rozvrhové základny, kterými by nově měly být veškeré přímé náklady. Časový fond třetí fáze je stanoven na 2 týdny. Ve 4. fázi dochází k posledním úpravám rozvrhových základů prodejní režie, režie výzkumu a vývoje a správní režie centrály. Na stanovení nových rozvrhových základů a jejich promítnutí do navrhovaného kalkulačního vzorce je vymezen 2týdenní blok. Po provedení navrhovaných opatření přichází na řadu fáze testování, ověření, zda byly navrhované změny správně nastaveny z hlediska funkcionality a přesnosti. Testovací a ověřovací režim bude probíhat 2 týdny. Poslední fází je implementace navrhovaných opatření, školení dalších zaměstnanců podílejících se na kalkulacích a vyhodnocení návrhu. Časový fond poslední fáze je 1 týden.

11.2 Analýza přínosů návrhu

Po provedení časové analýzy návrhu přichází na řadu analýza přínosů navrhovaných změn pro společnost. Přínosy návrhu shledávám především v přesnější alokaci logistických nákladů, neboť na základě podrobnější analýzy bylo identifikováno, že záleží na tom, odkud je materiál dovážen, neboť to způsobuje rozdílné vyvolání nákladů. Dalším nesporným přínosem je rozdělení výrobní režie, která nyní reflektuje náročnost výroby jednotlivých výrobků. Ne každý výrobek spotřebuje stejné množství materiálu, lidské či strojové práce, a proto je velmi důležité tyto aspekty v kalkulaci zohlednit. Kromě zpřesnění alokace těchto nepřímých nákladů se mezi přínosy řadí také aktualizace rozvrhových základů dalších režii na základě příčinného vztahu. Všechny tyto změny povedou k přesnější alokaci režijních nákladů, což by mohlo vést k menším odchylkám, lepší kontrole řízení nákladů a nákladové informovanosti o struktuře nákladů. Tyto informace mohou být stěžejní pro další strategická rozhodování, plánování, ale především pro stanovení cenové politiky.

11.3 Analýza rizik

Návrh s sebou však nenese pouze přínosy, ale také určitá rizika, jejichž analýza bude náplní této podkapitoly. Navrhované změny v kalkulačním vzorci mohou být pro podnik náročné na implementaci, neboť vyžadují podrobnou analýzu a úpravu nastavených systémů, což může narušit běžný provoz či způsobit dodatečné náklady. Dalším rizikem je správnost a spolehlivost dat. Pro přesnější alokaci logistických nákladů a rozdělení výrobní režie je zapotřebí mít k dispozici spolehlivé a aktuální informace. Chybné nebo nedostačující údaje mohou vést k nepřesné alokaci nákladů a snížení efektivity nově nastaveného kalkulačního

vzorce. Riziko nastává také v případě zvolení špatné rozvrhové základny, kvůli které může být vypočtená výše nákladů nepřesná. Toto riziko je možné eliminovat pravidelnými analýzami a aktualizacemi. Riziko se skrývá také v nedostatečném proškolení zaměstnanců. Jestliže nebudou dostatečně podrobně vysvětleny nově navrhované změny, může to vést k nepochopení nově nastavených systémů, což může negativním způsobem ovlivnit efektivitu. Na závěr je potřeba zmínit také finanční riziko, neboť navrhované změny mohou vyžadovat dodatečné náklady na zpřesnění informačního systému, analýzu dat či školení zaměstnanců.

11.4 Analýza nákladů návrhu

Závěrečnou podkapitolou analýzy návrhu je analýza nákladů navrhovaných opatření. Návrh byl vypracován tak, aby byl co nejvíce přínosný pro podnik, ale zároveň aby nevyvolal značné náklady na sběr dat a implementaci nové kalkulační metody. Z tohoto důvodu a velké časové náročnosti byla před kalkulací ABC upřednostněna inovace stávající přírážkové kalkulace.

Samotná implementace navržených změn by neměla vyvolat velké množství dodatečných nákladů. Společnost má několik možností, jak navrhované změny implementovat. První z nich je implementace pomocí vlastních kapacit. V tomto případě by tak náklady byly vynaloženy především na proškolení zaměstnanců. Navrhovaných změn je poměrně velké množství, další náklady by byly vyvolány z důvodu případných přesčasů zaměstnanců controllingu. Především proto, že aktuální kapacity zaměstnanců by nestačily na běžnou agendu a zároveň připravit implementaci navrhovaných změn. Druhou možností je přijmout dalšího zaměstnance controllingu, který by pomohl rozšířit aktuální kapacity oddělení controllingu. Mzdové ohodnocení takového zaměstnance by společnost stálo zhruba 40 000 Kč, v závislosti na zkušenostech. Třetí možností je najmout si specializovanou společnost, zabývající se alokací nákladů a nechat si navrhované změny implementovat právě najatou společností. Následně by proběhlo školení zaměstnanců, aby věděli, s jakým způsobem náklady nově alokovat. Poslední zmíněná možnost se jeví jako nejnákladnější, neboť externí společnost by zabral určitý čas na analýzu současného stavu pro správnou implementaci. Osobně bych doporučil druhou možnost, kterou je přijmutí dalšího zaměstnance. Ten by nepomáhal pouze s implementací, ale i s následnou evidencí potřebných údajů, pravidelnou aktualizací rozvrhových základů a analýzou odchylek.

ZÁVĚR

Optimální řízení nákladů je v dnešním turbulentním prostředí stále aktuálnějším tématem. Jedním ze základních nástrojů řízení nákladů je kalkulace, které byla věnována velká část této diplomové práce.

Náplní teoretické části bylo provedení literární rešerše na základě průzkumu literárních zdrojů pojednávajících o nákladech a jejich řízení. Tyto nabyté znalosti získané v teoretické části byly zúročeny v části analytické.

Obsahem analytické části bylo krátké představení společnosti, na které navazovala analýza nákladů. Bylo zjištěno, že podnik člení náklady podle druhu, dále podle kalkulačního členění na přímé a nepřímé. V neposlední řadě pak společnost využívá také členění nákladů v závislosti na objemu produkce, tedy na fixní a variabilní. Následně byl popsán současný kalkulační systém a také byl vysvětlen aktuálně používaný kalkulační vzorec. Součástí analýzy byla také demonstrace kalkulace konkrétního výrobku. Na závěr analytické části byly identifikovány nedostatky současného kalkulačního vzorce.

Poslední částí této práce je návrh na zlepšení identifikovaných nedostatků. Na začátku návrhové části jsou vymezeny cíle a postup návrhu. Poté byly vypracovány návrhy na zlepšení stávajícího kalkulačního vzorce. První navrhovaná změna spočívala v přesnější alokaci logistických nákladů společnosti. Dosavadní vzorec nerozlišuje původ materiálu, což je shledáno jako poměrně významný nedostatek, neboť materiál pořízený v asijských zemích váže více nákladů na dopravu než materiál pořízený v Evropě. Dalším návrhem bylo rozdělení výrobní režie do 3 částí, protože stávající kalkulační vzorec nebere v potaz rozdílnou náročnost na výrobu konkrétních výrobků. Výrobní režie byla tedy rozdělena na výrobní režii pro materiálově náročné výrobky, dále pro výrobky náročné na lidskou a strojovou práci. Následně byly aktualizovány rozvrhové základny správní a odbytové režie a nákladů na reklamaci. Posledním krokem bylo nastavení nových rozvrhových základen pro položky prodejní režie, režie výzkumu a vývoje a správní režie centrály. Po zpracování těchto návrhů byla na inovovaném kalkulačním vzorci demonstrována kalkulace stejného výrobku jako u výrobku popsaného v analytické části. Následně proběhlo srovnání navrhované a stávající kalkulace, kdy výsledkem bylo snížení alokovaných nákladů o 9,11 Kč na vybraném výrobku. Návrh byl v úplném závěru analyzován z hlediska času, rizikovitosti, přínosů a nákladovosti.

Na závěr lze konstatovat, že byly naplněn hlavní cíl diplomové práce, který spočíval v navržení optimálnějšího řízení nákladů. Byly učiněny kroky, které povedou k přesnější alokaci nepřímých nákladů, což je velmi důležitým aspektem, neboť podíl nepřímých nákladů se v posledních dekáдах pořád zvyšuje. Kromě hlavního cíle bylo dosaženo také dílčích cílů, kterými byly analýza nákladů, analýza kalkulačního systému, analýza současného stavu řízení nákladů. Na základě těchto provedených analýz byly identifikovány nedostatky současného systému, pro které byla navržena zlepšující opatření.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BHIMANI, Alnoor; HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M. a RAJAN, Madhav V., 2019. *Management and cost accounting*. 7th ed. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-23266-9.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-802-5128-312.

ČIŽINSKÁ, Romana, 2018. *Základy finančního řízení podniku*. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing. ISBN 9788027101948.

DRURY, Colin, 2021. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia: Cengage. ISBN 978-1-4737-7361-5.

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-885-0.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C., 2021. *Managerial accounting*. Seventeenth edition. New York: McGraw-Hill. ISBN 978-1-260-57568-2.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M. a RAJAN, Madhav V., 2015. *Cost Accounting*. 15th Edition. Pearson. ISBN 978-0-13-342870-4.

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Monografie. Praha: Linde Praha. ISBN 9788072019328.

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 9788072615681.

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ekonomie. Ostrava: Key Publishing. ISBN 9788074182198.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada. ISBN 9788024741338.

MAJDÚCHOVÁ, Helena, 2020. *Podnikové hospodárstvo*. 2. aktualizované a prepracované vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer, 424 s. Ekonómia. ISBN 978-80-571-0271-7.

MAJDÚCHOVÁ, Helena a NEUMANNOVÁ, Anna, 2015. *Podnikové hospodárstvo pre manažérov*. Druhé, prepracované a doplnené vydanie. Ekonómia. Bratislava: Wolters Kluwer. ISBN 9788081681691.

MAREŠ, David, 2017. *Nové trendy ve financích a ekonomice*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 9788075529206.

MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2034-5.

NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. a GARRISON, Ray H., 2020. *Managerial accounting for managers*. Fifth edition. New York: McGrawe-Hill Education. ISBN 978-1-260-57001-4.

NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. a GARRISON, Ray H., 2017. *Managerial accounting for managers*. Fourth edition. New York: McGrawe-Hill Education. ISBN 9781260084122.

NOVÁK, Petr, 2018. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 9788074547737.

PAPULA, Ján a PAPULOVÁ, Emília, 2013. *Základy manažérskej ekonomiky*. Bratislava: Kartprint. ISBN 9788089553112.

POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 9788024757735.

SCHOLLEOVÁ, Hana, 2017. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3., aktualizované vydání. Expert. Praha: Grada Publishing. ISBN 9788027104130.

STROUHAL, Jiří, 2016. *Ekonomika podniku*. Třetí, aktualizované vydání. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 9788087985076.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. ISBN 9788024734941.

SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. Beckovy ekonomické učebnice. V Praze: C.H. Beck. ISBN 9788074002748.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3184-6.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a JELÍNKOVÁ, Eva, 2018. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing. ISBN 9788027106899.

TÓTH, Miroslav a ŠAGÁTOVÁ, Slávka, 2020. *Nákladový controlling*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-906-2.

VANDERBECK, Edward J. a MITCHELL, Maria R., 2016. *Principles of cost accounting*. 17th ed. Boston: Cengage Learning. ISBN 9781305087408.

VOCHOZKA, Marek a MULAČ, Petr, 2012. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada. ISBN 9788024743721.

ZIMMERMAN, Jerold L., 2017. *Accounting for decision making and control*. 9th ed. New York: McGraw-Hill Education. ISBN 9781259255007.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity-Based Costing

CZK Česká koruna

ČR Česká republika

EUR Euro

FN Fixní náklady

HUF Maďarský forint

JPY Japonský jen

OR Odbytová režie

PN Přímé náklady

PR Prodejní režie

RZ Rozvrhová základna

SR Správní režie

USD Americký dolar

VN Variabilní náklady

VR Výrobní režie

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Struktura druhového členění nákladů (vlastní zpracování).....	45
Obrázek 2 Poměr fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování).....	48
Obrázek 3 Poměr přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování).....	51

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Přehled vybraných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty podniku v letech 2020-2022 (vlastní zpracování na základě interních dat)	43
Tabulka 2: Druhové členění nákladů (vlastní zpracování na základě interních dat)	44
Tabulka 3 Fixní náklady společnosti (vlastní zpracování na základě interních dat)	46
Tabulka 4 Variabilní náklady společnosti (vlastní zpracování na základě interních dat) ...	47
Tabulka 5 Poměr fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)	48
Tabulka 6 Přímé náklady (vlastní zpracování na základě interních dat)	49
Tabulka 7 Nepřímé náklady (vlastní zpracování na základě interních dat).....	50
Tabulka 8 Poměr přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování)	51
Tabulka 9: Obecný kalkulační vzorec společnosti (vlastní zpracování na základě interních dat)	53
Tabulka 10: Kalkulace produktu xy (vlastní zpracování na základě interních dat).....	57
Tabulka 11 Návrh nového kalkulačního vzorce společnosti	62
Tabulka 12 Rozdělení původu materiálu na základě měny (vlastní zpracování na základě interních dokumentů).....	63
Tabulka 13 Rozdělení logistických nákladů (vlastní zpracování na základě interních dokumentů).....	63
Tabulka 14 Rozdělení výrobní režie (vlastní zpracování).....	65
Tabulka 15 Přímé náklady (vlastní zpracování)	68
Tabulka 16 Přímé náklady (vlastní zpracování)	69
Tabulka 17 Náklady pro stanovení rozvrhové základny režijních nákladů centrály (vlastní zpracování).....	70
Tabulka 18 Nová kalkulace podle navrhovaného kalkulačního vzorce (vlastní zpracování)	72
Tabulka 19 Porovnání stávající a navrhované kalkulace (vlastní zpracování).....	74
Tabulka 20 Časová analýza návrhu (vlastní zpracování)	78