

Analýza řízení nákladů a kalkulačního systému ve společnosti XY, a. s.

Martina Blažková

Bakalářská práce
2014

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

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

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Martina Blažková**
Osobní číslo: **M11109**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza řízení nákladů a kalkulačního systému ve společnosti XY, a. s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum dostupných literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se oblasti nákladů a kalkulačních metod.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost XY, a. s. a proveďte analýzu nákladů včetně současného stavu řízení nákladů a metodiky pro kalkulaci nákladů ve společnosti.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte současný stav řízení nákladů a navrhněte možné způsoby jeho zlepšení.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav. Podniková ekonomika. 4. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006, 475 s. ISBN 80-7179-892-4.
VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. Podniková ekonomika. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 570 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

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

Ve Zlíně dne 22. února 2014


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

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

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

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

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

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně 16.5.2014

Martina Plachová

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

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

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

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Bakalářská práce je věnována analýze nákladů a charakteristice současného stavu řízení nákladů ve společnosti XY, a. s. se zaměřením na kalkulační systém. Teoretická část práce obsahuje rozbor literárních pramenů pojednávajících o nákladech a jejich pojetí, klasifikaci nákladů a nástrojích řízení nákladů vyzdvihující kalkulace a nejrůznější kalkulační metody. Na teoretickou část práce navazuje část praktická, ve které jsou analyzovány náklady z různých pohledů, je zde popsán současný stav řízení nákladů ve společnosti s orientací na charakteristiku kalkulačního systému a kalkulační metody společnosti. V závěru práce jsou uvedena doporučení pro management společnosti, která by mohly vést ke zlepšení nynějšího stavu nákladového řízení.

Klíčová slova: Náklady, klasifikace nákladů, bod zvratu, kalkulace, metody kalkulace

ABSTRACT

Abstrakt ve světovém jazyce

The bachelor thesis treats of a cost analysis and characteristic of current cost management in the company XY, a.s. and it is focused on costing system in company. The theoretical part includes a retrieval of literary sources dealing with costs and their concept, cost classification and instruments for cost management especially calculation and various costing methods. The practical part of bachelor thesis refers to theoretical part. The costs are analyzed from various points of view in practical part also with description of costing system and costing methods used in company XY, a.s. The references for companies' management leading to improvement of actual cost management are introduced in conclusion of bachelor thesis.

Keywords: Costs, Cost Classification, Break Even Point, Calculation, Costing Methods

Mé poděkování je věnováno odbornému vedoucímu doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za odborné vedení, věnovaný čas, cenné připomínky a rady, kterými přispěl k vypracování mé bakalářské práce.

Dále bych ráda poděkovala ekonomickému řediteli společnosti XY, a. s. za jeho čas věnovaný mé osobě, veškeré poskytnuté materiály a informace, bez kterých by nebylo možné práci uskutečnit.

Zvláštní poděkování patří mé rodině, která mi umožnila studovat, důvěřovala mně a bez jejíž trpělivosti a podpory bych to nezvládla.

*„Tajemství úspěchu v životě není dělat, co se nám líbí,
ale nalézt zalíbení v tom, co děláme.“*

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY A JEJICH POJETÍ	12
1.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	12
1.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	13
1.2.1 Hodnotové pojetí nákladů	13
1.2.2 Ekonomické pojetí nákladů	14
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	15
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ	17
2.4.1 Variabilní náklady	18
2.4.2 Fixní náklady	20
2.4.3 Využití informací o variabilních a fixních nákladech	22
2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ	23
3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	25
3.1 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ	25
3.2 KALKULACE	26
3.2.1 Základní pojmy	26
3.2.2 Přiřazování nákladů objektu	27
3.2.3 Kalkulační systém	28
3.2.4 Struktura nákladů v kalkulaci	31
4 METODY KALKULACE	33
4.1 ABSORPČNÍ KALKULACE	33
4.1.1 Kalkulace dělením	33
4.1.2 Kalkulace sdružených výkonů	34
4.1.3 Kalkulace přírážková	35
4.1.4 Fázová metoda kalkulace	35
4.1.5 Postupná metoda kalkulace	36
4.1.6 Dynamická kalkulace	36
4.2 NEABSORPČNÍ KALKULACE	36
4.2.1 Metoda kalkulace variabilních nákladů	36
4.3 ACTIVITY BASED COSTING	38
SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	40
II PRAKTICKÁ ČÁST	41
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	42

5.1	HISTORIE SPOLEČNOSTI	42
5.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	43
5.3	PRODUKTOVÉ PORTFOLIO	44
5.4	VIZE A CÍLE SPOLEČNOSTI	45
5.5	SWOT ANALÝZA	46
5.6	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ SPOLEČNOSTI	47
5.7	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ VÝSLEDKY SPOLEČNOSTI	48
6	ANALÝZA NÁKLADŮ	51
6.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	51
6.2	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	60
6.2.1	Struktura přímých nákladů	61
6.2.2	Struktura nepřímých nákladů	63
6.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ	64
6.3.1	Struktura fixních nákladů	66
6.3.2	Struktura variabilních nákladů	68
6.3.3	Analýza bodu zvratu	70
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	73
7.1	SOUČASNÝ STAV ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	73
7.2	KALKULAČNÍ SYSTÉM	74
7.3	KALKULAČNÍ METODA	75
7.4	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ KALKULAČNÍ METODY	79
8	ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ	80
	ZÁVĚR	84
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	86
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	88
	SEZNAM OBRÁZKŮ	90
	SEZNAM TABULEK	91

ÚVOD

Současné podnikatelské prostředí podnícené celosvětovou ekonomickou krizí klade na podniky stále se zvyšující nároky, které souvisejí se schopností řídit náklady. V současné situaci je pro velkou část organizací již minulostí stabilní prostředí, ve kterém se ceny vstupů, struktura zákazníků, výkonů i síla konkurence pohybují v pevných mezích. Je tomu právě naopak. Podniky jsou vystaveny častým změnám a není tedy překvapením, že mají v těchto nepředvídatelných časech mnohdy problémy udržet se nad vodou. Podniky, které postrádají schopnost řídit své náklady efektivně, mohou mít závažné finanční problémy, které je nakonec mohou přivést až ke krachu. Nynější situace tak dospěla ke skutečnosti, kdy se problematika řízení nákladů opět dostala do popředí zájmu managementu každé organizace.

Řízení nákladů společnosti v současné době řadí mezi priority podporující dosažení stanovených cílů. V rámci nákladového řízení je předně kladen důraz na schopnost managementu náklady ovlivňovat. Snižování nákladů a vyhledávání nejrůznějších úspor se nyní stává takřka nezbytností a nabývá na významu jako nikdy v minulosti. Společnosti si tak pozvolna začínají uvědomovat, že sledování nákladů a vhodné změny v nákladové struktuře mohou být předpokladem pro zajištění dlouhodobé konkurenceschopnosti podniku.

Na počátku bakalářské práce stál zvýšený zájem o oblast nákladového řízení a možnost zabývat se zmíněnou problematikou v konkrétní společnosti za využití reálných údajů. Cílem práce, v teoretické rovině, je rozbor literárních pramenů a získání důležitých poznatků o nákladech a jejich pojetí, klasifikaci nákladů a nástrojů řízení nákladů se zaměřením na kalkulace a nejrůznější kalkulační metody.

Teoretické poznatky a rovněž interní materiály poskytnuté analyzovanou společností jsou nezbytným podkladem pro zpracování praktické části práce. Cílem praktické části bakalářské práce je analýza nákladů společnosti dle různých hledisek, která je základem pro aplikaci řízení nákladů. Zde je pozornost zaměřena na druhové členění nákladů, kalkulační členění nákladů a v neposlední řadě na členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů, v rámci kterého je také provedena analýza bodu zvratu. Následným cílem práce je analýza současného stavu řízení nákladů ve společnosti se zaměřením na kalkulační systém a popis kalkulační metody včetně identifikace nedostatků uvedené kalkulační metody. Konečným výstupem práce jsou posléze doporučení, která by mohla vést k zefektivnění současného stavu řízení nákladů ve společnosti XY, a. s.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY A JEJICH POJETÍ

Náklady spolu s výnosy a z nich vyjádřený výsledek hospodaření patří mezi nejdůležitější charakteristiky podniku. Také z toho důvodu jsou součástí každodenního zájmu manažerů. Náklady lze obecně chápat jako peněžní prostředky, které podnik účelně vynaložil na získání podnikových výnosů v daném období. Není ale nutné, aby skutečné placení těchto nákladů bylo realizováno ve stejném období. Náklady jsou tedy měřeny množstvím peněz, které podnik zaplatil nebo zaplatí za získání budoucího prospěchu. Výše nákladů se poté odvíjí od úrovně spotřebovávaných výrobních zdrojů a současně úrovně jejich cen. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 37; Staněk, 2003, s. 30; Synek, 2011, s. 74; Vlček, 2009, s. 493)

Nezbytnou zmínkou je vyjádření rozdílu mezi pojmy, které bývají často zaměňovány, a to náklady a výdaji. Důležité je uvědomit si, že ne každý náklad musí být bezpodmínečně výdajem a naopak. Zásadní rozdíl mezi náklady a výdaji spočívá ve skutečnosti, že výdaje vznikají v momentě úhrady a jsou spojeny s úbytkem finančních prostředků. Na druhé straně náklady vznikají v momentě spotřeby a jsou spojeny s použitím prostředků na konkrétní výkony. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 12)

Autoři Samuelson a Nordhaus (2013, s. 126) uvádějí, že náklady se nedotýkají pouze výroby a zisku. Ovlivňují celou řadu rozhodnutí. Řeší otázky týkající se rozhodování o vstupech, investicích nebo o tom, zda pokračovat v podnikání nebo podnikání raději ukončit. Cílem organizací je vybrat takové varianty a metody, které jsou spojeny s nejnižšími náklady a které jsou současně nejefektivnější.

Podstatné ale je, že na náklady je možné se dívat ze dvou pohledů. Jinak jsou náklady vnímány z pohledu externích uživatelů a jinak z pohledu interních uživatelů, tedy manažerů. Na základě toho, jak je k nákladům přistupováno, existují dvě základní pojetí nákladů - **finanční pojetí nákladů**, které je určeno zejména externím uživatelům a **manažerské pojetí nákladů** neboli vnitropodnikové, které slouží pro potřeby manažerů k plánování a řízení podniku. Rozdílné chápání nákladů má dopad na to, že některé položky jsou považovány za náklad a jiné nikoli. (Synek, 2011, s. 80)

1.1 Finanční pojetí nákladů

Ve finančním pojetí nákladů jsou náklady definovány jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje snížením aktiv nebo naopak zvýšením závazků. Tato skutečnost

následně vede ke snížení vlastního kapitálu podniku. Jinými slovy náklady ve finančním pojetí jsou chápány jako skutečně spotřebované ekonomické zdroje vyjádřené v penězích, které jsou obětované na dosažení výnosů. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 73; Král, 2010, s. 47)

Autor Martin Landa (2008, s. 259) uvádí, že spotřebované ekonomické zdroje musí být podloženy skutečným výdajem peněz, a to buď bezprostředně, kupříkladu v podobě mezd zaměstnanců, nebo v minulosti, kde jako vzor lze uvést odpisy dlouhodobého majetku. V tomto pojetí nákladů tak nemohou být zobrazeny náklady, které nemají skutečný ekvivalent peněžních výdajů jako například kalkulační úroky, ty mohou být ale obsaženy v jiném pojetí nákladů - hodnotovém. Pro finanční pojetí nákladů je rovněž charakteristické, že náklady jsou vyjadřované v cenách historických.

Jak již bylo zmíněno, toto pojetí nákladů bylo vytvořeno zejména za účelem poskytování informací externím uživatelům, mezi které se řadí banky nebo státní instituce. Podstatná je také skutečnost, že náklady ve finančním pojetí jsou striktně regulovány. Základní normou, která finanční účetnictví reguluje v České republice je zákon o účetnictví, který přesně definuje, které položky jsou z účetního hlediska uznatelné jako náklady. (Popesko, 2009, s. 32-33; Synek, 2011, s. 84)

1.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské pojetí nákladů naopak definuje náklady jako účelné vynaložení ekonomických zdrojů vyjádřené v penězích, které účelově souvisí s činností podniku. Základní charakteristikou a odlišností tohoto pojetí nákladů od finančního pojetí je potřeba zobrazení reálné výše nákladů a současně potřeba hospodárného vynakládání nákladů. Manažerské pojetí nákladů se z důvodu rozdílného vnímání neúčetních nákladů dále rozlišuje na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. (Král, 2010, s. 47; Popesko, 2009, s. 32-33)

1.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace především pro běžné řízení podniku a kontrolu procesů, které jsou v podniku aktuálně vykonávány. Důležitým znakem je, že spotřebované nebo využitě zdroje jsou oceňovány v cenách, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě, nikoli v cenách jejich pořízení. Náklady v hodnotovém pojetí tak představují v penězích vyjádřenou spotřebu ekonomických zdrojů za podmínek existujících v reálném čase. Hodnotové pojetí zahrnuje nejen náklady, které jsou vykazovány ve finančním

účetnictví, ale současně jsou zde zahrnuty i náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví, nebo vykazovány nejsou. Takové náklady jsou označovány za **náklady kalkulační**. Tyto náklady nemají ekvivalent peněžního výdaje, ale ovlivňují ekonomickou racionalitu určité aktivity podniku. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 23; Landa, 2008, s. 259; Popesko, 2009, s. 33)

Mezi kalkulační náklady, které je možné zahrnovat do hodnotového pojetí nákladů, patří (Landa a Polák, 2008, s. 7):

- **kalkulační odpisy dlouhodobého majetku,**
- **kalkulační úroky,**
- **kalkulační rizika,**
- **kalkulační podnikatelská mzda,**
- **kalkulační nájemné.**

Při aplikaci hodnotového pojetí se v důsledku odlišného pojetí nákladů a jejich ocenění součet nákladů za určité období ve finančním účetnictví nemůže rovnat součtu nákladů v manažerském účetnictví za stejné období. (Landa, 2008, s. 259-260)

1.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Jiným typem pojetí nákladů je ekonomické pojetí nákladů. Jeho smyslem je poskytovat informace nejen pro řízení procesů, které aktuálně v organizaci probíhají, ale současně pro potřeby rozhodování o optimální alternativě. Ekonomické pojetí do nákladů zahrnuje nejen to, co bylo reálně zapláceno, ale i vše co bylo obětováno. (Král, 2010, s. 64; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 12)

Toto pojetí nákladů souvisí se skutečnými náklady. Ty zahrnují kromě nákladů obsažených ve finančním účetnictví i **oportunitní náklady** rovněž známé pod pojmem náklady ušlé příležitosti. Oportunitní náklady odpovídají hodnotě, kterou lze získat nejúčinnějším využitím nákladů, nebo představují nejvyšší ušlý efekt, který byl obětován použitím zdrojů na zvolenou alternativu. Jinak řečeno, jedná se o výnos, který je ztracen, když zdroje nebyly využity na nejlepší variantu, která je možná. Z výnosů, které byly získány, musí být uhrazeny jak skutečné náklady, tak ušlý efekt, který byl vytlačen přijetím dané alternativy. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 19; Synek, 2011, s. 85-86)

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Aby bylo možné náklady řídit a zkoumat jejich chování při nejrůznějších situacích, je nezbytné je podrobněji třídit do různých skupin. Existuje celá řada hledisek členění nákladů, která jsou pro řízení hospodárnosti a efektivnosti podniku nezbytná. Dále jsou proto uvedeny možnosti způsobu členění nákladů v podniku. (Synek, 2006, s. 36)

2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je nejběžnější způsob členění nákladů ve finančním účetnictví. V případě této klasifikace jsou náklady sledovány v podobě, v jaké ekonomické zdroje vstupují z externího prostředí do podniku. Zdroje vstupující z vnějšího okolí jsou označovány za **nákladové druhy**. Při vhodném členění nákladových druhů je možné získat odpověď nejen na to, co bylo spotřebováno, ale i od koho a kdy. Jednotlivé nákladové druhy jsou ve výkazu zisku a ztráty zobrazovány v okamžiku, kdy byly vynaloženy bez ohledu na to, na co byly vynaloženy. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 92; Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 37)

Nákladové druhy se vyznačují tím, že mají určité společné znaky. Z hlediska jejich zobrazení se jedná o náklady **prvotní**, jsou zobrazovány hned při svém vstupu do podniku. Vstupují do podniku zvenčí a vznikají spotřebou výrobků, služeb či prací jiných subjektů, jedná se tedy o náklady **externí**. Z hlediska podrobnějšího členění jde o náklady **jednoduché**, což znamená, že je nelze dále rozložit na dílčí složky. (Král, 2010, s. 69-70)

Nákladové druhy jsou podle charakteru tříděny do tří skupin odpovídající struktuře výkazu zisku a ztráty. Jsou rozlišovány (Vlček, 2009, s. 493; Vochozka, Mulač a kol., 2012, s. 74):

- **provozní náklady**, které souvisí s objemem spotřebovávaných zdrojů a práce;
- **finanční náklady**, které jsou spojeny s financováním podniku;
- a **mimořádné náklady**, jako jsou dary, mimořádné odměny apod.

V zásadě existuje několik nákladových druhů (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 53):

- **spotřeba** materiálu a energie;
- **odpisy** hmotných i nehmotných dlouhodobých aktiv;
- **mzdové a ostatní osobní náklady**;
- **finanční náklady**;
- **náklady na externí služby**.

Slabou stránkou druhového členění nákladů je to, že neposkytuje informace o tom, jak a za jakým účelem byly dané náklady vynakládány. Nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. Z tohoto členění tedy není možné zjistit, k jakým aktivitám se náklady vztahují. Ale právě z toho důvodu je ve světě často používaným členěním při vykazování nákladů ve výkazu zisku a ztráty. Při této struktuře nákladů tudíž konkurence nemá možnost blíže analyzovat faktory spojené s efektivností podniku. (Král, 2010, s. 70; Popesko, 2009, s. 35)

2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů dle autorky Aleny Čechové (2011, s. 75) sleduje účel, na který byly náklady vynaloženy. Každý náklad musí tedy mít již při svém vzniku jasně vymezený účel, za kterým budou peněžní prostředky vynaloženy, v jiném případě by bylo nesmyslné jej vůbec vynakládat. Autoři Knápková, Pavelková a Šteker (2013, s. 38) uvádějí, že při tomto členění nákladů jsou náklady výroby ve výkazu zisku a ztráty zobrazeny až v okamžiku vykazání výnosů, k jejichž získání náklady přispěly. To ale neplatí u nákladů na správu a odbyt, ty jsou ve výkazu zisku a ztráty promítnuty v období, ve kterém byly vynaloženy, protože je obvykle nelze přiřadit ke konkrétnímu výkonu.

V účelovém členění nákladů jsou náklady klasifikovány do dvou skupin. První skupinou jsou náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Na tyto náklady navazuje druhá skupina, kterou tvoří náklady jednicové a náklady režijní.

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady se člení podle jejich vztahu k činnosti či aktivitě na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, které se vyznačují jistými charakteristickými znaky.

- **Náklady technologické** jsou náklady vyvolané určitou technologií nebo jsou s technologií nějakým způsobem spojené. Mezi technologické náklady se řadí například materiálové náklady, mzdové náklady pracovníků uskutečňující danou aktivitu nebo odpisy zařízení sloužící k výrobě.
- **Náklady na obsluhu a řízení** slouží k zajištění a udržení podmínek průběhu samotného technologického procesu. Typickým příkladem mohou být mzdy administrativních pracovníků, náklady na spotřebu energie v kancelářích, náklady na skladování materiálu pro více technologických celků nebo náklady na opravy a udržování strojů a zařízení. (Čechová, 2011, s. 75-76; Popesko, 2009, s. 37)

Náklady jednicové a náklady režijní

Pro rozhodování je rovněž nezbytné vyjádřit náklady ke konkrétnímu výkonu či jednici. Z toho důvodu existuje klasifikace nákladů na jednicové a režijní, která je podrobnějším členěním nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení.

- **Náklady jednicové** zahrnují tu část technologických nákladů, která přímo souvisí s určitou jednotkou prováděného výkonu. Tyto náklady jsou vyvolány vyhotovením každé jednotky výkonu, lze je tedy jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu výkonu. Příkladem mohou být náklady na spotřebu materiálu či náklady na mzdy.
- **Náklady režijní** zahrnují náklady na obsluhu a řízení a tu část technologických nákladů, která souvisí s výrobou jako celkem. Jedná se o náklady, které nelze jednoduše spojit s konkrétní jednotkou výkonu. Naopak se jedná o náklady společné. Režijní náklady se podle jejich funkce dále dělí na výrobní režii, správní režii, odbytovou režii a zásobovací režii. (Čechová, 2011, s. 78; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 106-107; Popesko, 2009, s. 37; Synek, 2011, s. 81)

2.3 Kalkulační členění nákladů

Základem kalkulačního členění nákladů je přiřazování nákladů přímo ke konkrétnímu výkonu nebo jeho části. Toto členění odpovídá na otázku, na co byly náklady vynaloženy, tedy na které výrobky či služby. Přesně ohraničený výkon je nazýván kalkulační jednice. Podle způsobu jakým jsou náklady přiřazeny na kalkulační jednici, se náklady dělí na dvě skupiny - na náklady přímé a nepřímé.

- **Přímé náklady** přímo souvisí s konkrétním výkonem, jinými slovy, mohou být přímo přiřazeny určitému druhu výkonu. Přímými náklady jsou kromě nákladů jednicových i náklady režijní, které s výrobkem bezprostředně souvisí.
- **Nepřímé náklady** souvisí s více druhy výkonů a zabezpečují celkovou výrobu, nemohou být tedy vztaženy k jednomu druhu výkonu. Spadají sem ty režijní náklady, které jsou společné pro více druhů výkonů, ke konkrétnímu výkonu musí být přiřazeny nepřímo. (Synek, 2011, s. 82; Vochozka, Mulač a kol., 2012, s. 75-76)

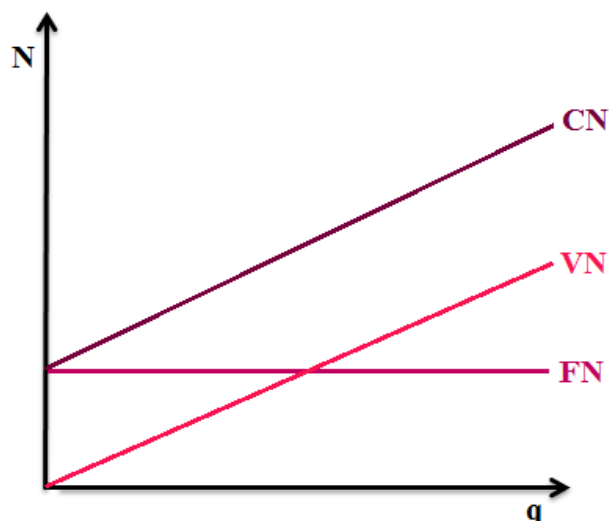
2.4 Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů

V závislosti na změnách objemu realizovaných výkonů se náklady dělí na dvě kategorie, a to na náklady variabilní a náklady fixní. **Variabilní náklady** jsou takové náklady, které se

mění se změnami objemu výkonů. **Fixní náklady** naopak zůstávají neměnné v rámci daného rozmezí bez ohledu na měnící se rozsah výkonů. Uvedené členění ale platí pouze z krátkodobého hlediska, jelikož z dlouhodobého pohledu fixní náklady neexistují a všechny náklady jsou tedy považované za variabilní z důvodu měnící se výrobní kapacity. (Martiničová, 2006, s. 74; Synek, 2006, s. 39)

Mimo variabilní a fixní náklady se v praxi mohou vyskytovat i **smíšené náklady**. Takové náklady v sobě zahrnují jak proměnlivou, tak neměnnou část nákladů. Jako názorný příklad poslouží obchodní zástupci, kterým je vyplácen pevný plat, vedle toho jsou však navíc odměňováni v podobě provizí z prodeje. V tomto případě provize z prodeje představují variabilní složku nákladů. (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 53)

Součet variabilních a fixních nákladů tvoří **celkové náklady**. Jejich grafické zobrazení zachycuje níže uvedený obrázek (Obr. 1). Celkové náklady rostou s růstem objemu výkonů. Nárůst celkových nákladů je stejný jako nárůst variabilních nákladů, a to z důvodu neměnné výše fixních nákladů. (Samuelson a Nordhaus, 2013, s. 127)

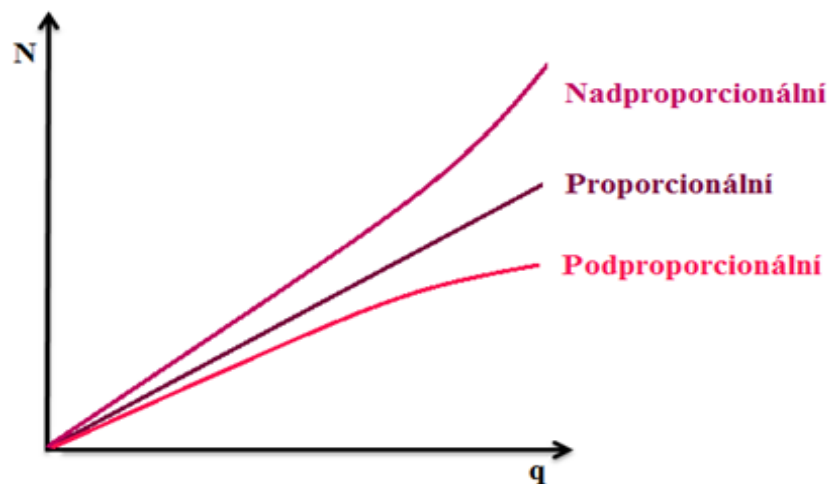


Obr. 1. Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů (Kožená, 2007, s. 65)

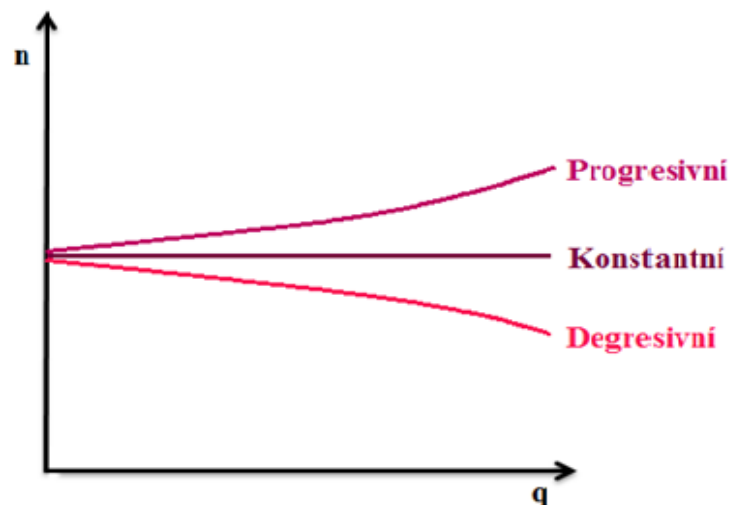
2.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady lze chápat jako náklady proměnlivé, které reagují na změny objemu výkonů. Jejich celková výše se při zvýšení objemu výkonů zvyšuje a naopak. Pro tyto náklady je příznačné, že musí být opakovaně vynaloženy na jakoukoli další jednotku výkonu. Variabilní náklady se dále třídí na náklady proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální. (Landa, 2008, s. 266; Landa a Polák, 2008, s. 12-13)

- **Proporcionální náklady** jsou nejvýznamnější částí variabilních nákladů. Závisí na počtu realizovaných výkonů, jejich celkový objem tedy roste přímo úměrně s počtem prováděných výkonů. Náklady připadající na jednu jednotku produkce jsou konstantní. Do této skupiny variabilních nákladů spadají veškeré jednicové náklady a ta část režie, která je ovlivněna mírou využití kapacity - variabilní režie.
- **Podproporcionální náklady** v jejich celkové výši rostou pomaleji než objem realizovaných výkonů. Průměrný podíl na jednotku produkce klesá. Typickým představitelem těchto nákladů jsou náklady na opravy a údržbu zařízení.
- **Nadproporcionální náklady** naopak v celkové výši rostou rychleji než objem prováděných výkonů. V praxi jejich vznik není příliš častý. Jako příklad se nejčastěji uvádí růst mzdových nákladů zaměstnanců pracujících přesčas za účelem zvýšení objemu výkonů. (Král, 2010, s. 79; Vochozka, Mulač a kol., 2012, s. 79)



Obr. 2. Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)

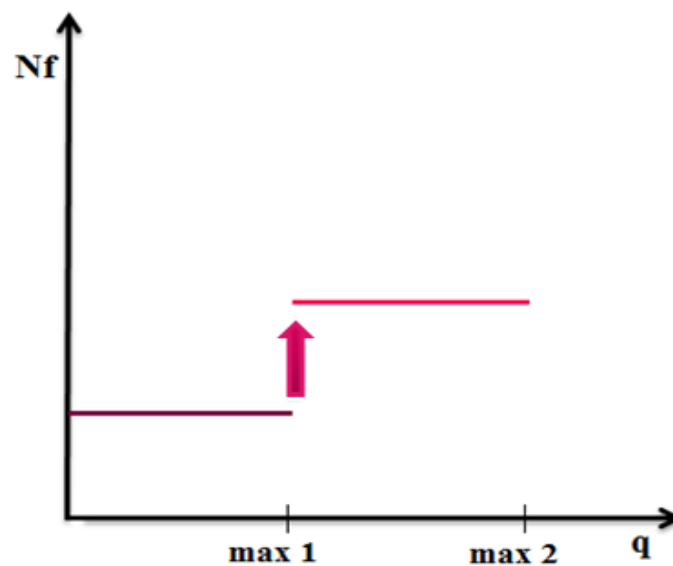


Obr. 3. Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)

2.4.2 Fixní náklady

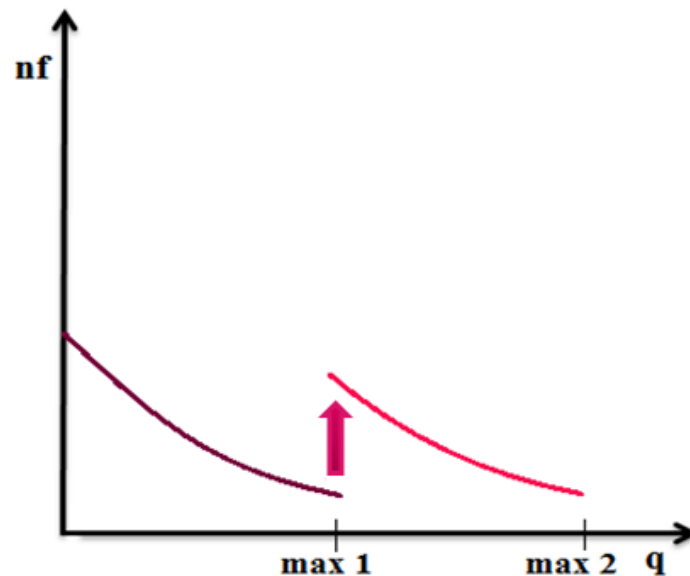
Fixní náklady jsou považovány za náklady stálé či neměnné, které nereagují na změny v objemu výkonů. Jejich celková výše zůstává neměnná, pokud není překročena určitá hranice objemu výkonů zajištělná existujícími fixními činiteli. Jedná se o náklady, které nejsou vyvolány jednotlivými výkony, ale vznikají v důsledku zabezpečení chodu podniku jako celku. Právě z toho důvodu organizace usilují o maximální využití výrobních kapacit. Důležitá je také skutečnost, že fixní náklady vznikají i v situaci, kdy podnik nic nevyrábí. (Martinovičová, 2006, s. 76; Landa a Polák, 2008, s. 13; Synek, 2011, s. 87)

Existují ale případy, kdy se mění i fixní náklady. Nejčastější příčinou je změna výrobní kapacity podniku nebo rozsáhlá změna výrobního programu. V takových případech se tyto náklady nemění plynule, ale skokem. Tuto situaci znázorňuje nadcházející obrázek. Mezi představitele fixních nákladů patří velká část režii, odpisy, úroky z půjček, nájemné, mzdy správních a řídicích pracovníků apod. (Kožená, 2007, s. 64; Synek, 2011, s. 87)



Obr. 4. Průběh celkových fixních nákladů při různých úrovních výrobních kapacit (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)

Na rozdíl od celkových fixních nákladů, které jsou konstantní, průměrné fixní náklady vyjádřené na jednotku produkce klesají. To je způsobené tím, že fixní náklady jsou rozpouštěny do rostoucího objemu produkce. Grafické vyjádření jejich průběhu má degresivní charakter, z toho důvodu je tento jev nazýván jako **degrese fixních nákladů**. (Lang, 2005, s. 47-78; Synek, 2006, s. 40)



Obr. 5. Průběh průměrných fixních nákladů
(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)

Autorka Magdalena Hunčová (2007, s. 52-53) ve své publikaci uvádí, že fixní náklady je možné rozdělit z hlediska původu vynaložení nákladů:

- na náklady vzniklé **před založením podniku nebo zahájením výroby**, jako příklad lze uvést náklady na nákup technologií nebo zaškolení zaměstnanců;
- **běžné náklady**, mezi které se řadí nájemné nebo odpisy strojů;
- a náklady vzniklé **po ukončení podnikání**, do kterých jsou zahrnovány například náklady na likvidaci.

Z jiného hlediska se fixní náklady člení na **využité fixní náklady** a **nevyužité (volné) fixní náklady**. Část fixních nákladů odpovídající reálnému využití výrobní kapacity představuje využité fixní náklady. Naopak ta část fixních nákladů, která odpovídá nevyužití výrobní kapacity, se nazývá nevyužité fixní náklady. Z toho vyplývá, že je nutné projektovat takové výrobní kapacity, u kterých budou volné fixní náklady minimální, výrobní kapacita bude tedy dostatečně využívána. V případě maximálního využití kapacity budou všechny fixní náklady využité. Nevyužité fixní náklady FN_N je možné vypočítat podle následujícího vztahu, kde Q_M představuje instalovanou výrobní kapacitu a Q_S skutečný objem výroby. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 167-168; Martinovičová, 2006, s. 77)

$$FN_N = (Q_M - Q_S) * \frac{FN}{Q_M} \quad (1)$$

2.4.3 Využití informací o variabilních a fixních nákladech

Rozdělení nákladů na náklady variabilní a náklady fixní má význam zejména při řízení podniku. Takto získané informace mohou být rovněž využity pro rozhodování zaměřené na budoucnost, jinak řečeno pro rozhodování o budoucím vývoji podniku. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 29)

V praxi nejčastěji používaným nástrojem, ve kterém je uplatňováno rozdělení nákladů na variabilní a fixní část, je analýza bodu zvratu. Stanovení bodu zvratu má pro podnik značný význam, od kterého se odvíjí mnohá rozhodnutí podniku. Analýza bodu zvratu se využívá jako východisko při určení strategie organizace, jelikož umožňuje stanovit minimální objem výroby, při kterém je dosaženo zisku, umožňuje určit nabídkovou cenu při daném rozsahu produkce a pomáhá řešit leckteré další problémy podniku. (Král, 2010, s. 84; Popesko, 2009, s. 43; Vlček, 2009, s. 494)

Bod zvratu (BZ) nebo také mrtvý bod, bod krytí nákladů představuje objem výroby, při kterém výnosy odpovídají nákladům, respektive dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady. V bodě zvratu jsou pokryty jak fixní náklady, tak i variabilní náklady. Podnik není ztrátový, ale zároveň ještě nedosahuje zisku. Rozdíl mezi cenou a jednotkovými variabilními náklady se nazývá jednotkový **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku (ú)** známý také jako krycí příspěvek. Ten odpovídá částce, která podniku z ceny výrobku zůstane po uhrazení jednotkových variabilních nákladů. Tato částka slouží k pokrytí fixních nákladů a v okamžiku kdy počet výkonů bude dostačující na pokrytí veškerých fixních nákladů, začne přispívat k tvorbě zisku. (Král, 2010, s. 84; Lang, 2005, s. 125; Popesko, 2009, s. 43; Synek, 2006, s. 45)

Výpočet bodu zvratu znázorňuje následující vzorec, který udává, kolik krycích příspěvků je nucen podnik vyprodukovat, aby pokryl své fixní náklady. (Popesko, 2009, s. 44)

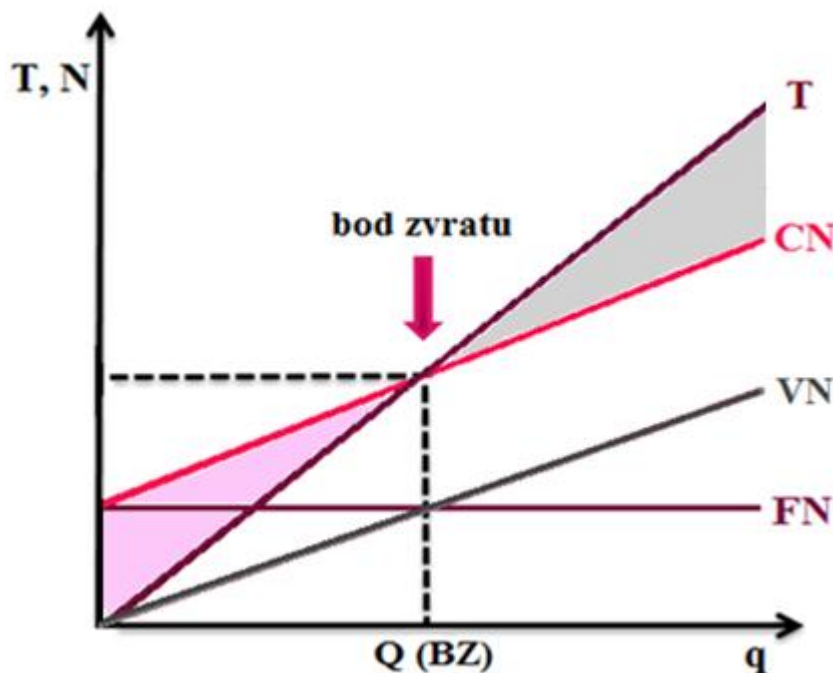
$$Q(BZ) = \frac{FN}{p - b} \quad (2)$$

S výše uvedeným vzorcem pro výpočet bodu zvratu souvisejí také problémy. Je nutné si uvědomit, že tento typ vzorce může být aplikován pouze v souvislosti se stejnorodou produkcí. V případě různorodé produkce je nezbytné využít globální funkci, která vystihuje spojitost mezi celkovou produkcí a celkovými náklady. U této varianty jsou variabilní náklady vyjádřeny jako **haléřový ukazatel variabilních nákladů (h)**, odpovídající podílu celkových variabilních nákladů a celkových tržeb. Výpočet bodu zvratu pro různorodou

produkcí znázorňuje následující vzorec, kde $1 - h$ představuje krycí příspěvek připadající na 1 Kč objemu produkce. (Popesko, 2009, s. 45-46; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 49-50)

$$BZ = \frac{FN}{1 - h} \quad (3)$$

Při grafickém znázornění se bodem zvratu rozumí objem výroby, který odpovídá průsečíku přímky celkových nákladů a přímky tržeb. Z nadcházejícího grafu je patrné, že přímka tržeb začíná při nulovém objemu výroby a přímka celkových nákladů ve výši fixních nákladů. Celkové náklady tedy převyšují tržby a podnik vykazuje záporný výsledek hospodaření. Při dosažení bodu zvratu je výsledek hospodaření podniku nulový, ale od tohoto okamžiku podnik již začíná vytvářet zisk. (Popesko, 2009, s. 44; Synek, 2006, s. 45)



Obr. 6. Analýza bodu zvratu (Popesko, 2009, s. 44)

2.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Pro klasifikaci nákladů z hlediska rozhodování je příznačné, že vycházejí z odhadů budoucích nákladů, nikoli z reálných hodnot obsažených v účetním systému podniku. Takové členění nákladů může být realizováno pouze ve vztahu k určitým operacím nebo úkonům učiněným v budoucnu. Jedná se tedy o náklady, které jsou orientované na budoucnost. Z hlediska manažerského rozhodování mohou být roztrženy na různé kategorie (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 38):

- **Přírůstkové náklady** jsou náklady, které jsou vyvolané zvýšením objemu výroby.
- **Mezní náklady** nebo také náklady marginální odpovídají takovým nákladům, které jsou vyvolané nárůstem objemu výroby výhradně o jednu jednotku.
- **Relevantní náklady** jsou ty náklady, které ovlivňují jisté rozhodnutí podniku, neboť se v závislosti na tomto rozhodnutí mění.
- **Irelevantní náklady** naopak zůstanou neměnné, bez ohledu na to, která varianta rozhodnutí bude přijata.
- **Rozdílové náklady** představují hodnotu, o kterou se náklady změní, jestliže zvažovaná varianta bude přijata.
- **Imputované náklady** jsou náklady, které lze ztotožnit s daným rozhodnutím. Tyto náklady ovlivňují výsledky podniků v širších souvislostech.
- **Vázané náklady** vznikají v budoucnosti, avšak na základě rozhodnutí, která jsou učiněna dnes.
- **Utopené náklady** jsou takové, které byly obětovány v minulosti takovým způsobem, že již nemohou být změněny žádným rozhodnutím uskutečněným v budoucnu.
- **Oportunitní náklady** představují ušlý výnos, který je pro podnik ztracen v případě, že určité zdroje nejsou využity na nejlepší alternativu, která je reálná.
- **Explicitní náklady** jsou náklady, které podnik skutečně hradí za používání cizích výrobních faktorů. Tyto náklady jsou registrovány v účetním systému podniku.
- **Implicitní náklady** naopak v účetním systému podniku registrovány nejsou. Takové náklady nemají podobu peněžních výdajů a jsou obtížně vyčíslitelné. Součástí implicitních nákladů jsou kupříkladu náklady oportunitní.
- **Náklady ovlivnitelné rozhodnutím** vznikají v okamžiku, kdy je rozhodnutí přijato. Jejich vzniku je možné předejít výhradně nepřijetím daného rozhodnutí.
- **Náklady neovlivnitelné rozhodnutím** jsou takové, kterým nemůže být zabráněno ani v situaci, kdy rozhodnutí přijato nebude.

(Kožená, 2007, s. 64; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 39-44; Synek, 2006, s. 42; Synek, 2011, s. 86)

3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Nástroje nákladového řízení mají dle Borise Popeska (2009, s. 15) za úkol usnadňovat manažerům poznání nákladů a realizovat různá rozhodnutí, která budou směřovat k dosažení cílů dané společnosti. Podniky, které nejsou schopné své náklady efektivně řídit, mohou mít závažné finanční problémy a mnohé z nich mohou zkrachovat. Také z toho důvodu společnosti věnují nástrojům nákladového řízení zvýšenou pozornost. Za primární nástroje nákladového řízení je možné označit plánování, rozpočetnictví a kalkulace. V úvodu této kapitoly budou první dva zmíněné nástroje stručně charakterizovány a dále se pozornost přenesne na kalkulace, jakožto na nejčastěji používaný nástroj řízení nákladů.

3.1 Plánování a rozpočetnictví

Plánování, jako jeden ze základních nástrojů podnikového řízení, lze definovat jako proces, v rámci kterého se formulují základní cíle a cesty, které povedou k dosažení stanovených cílů. Výstupem uvedeného procesu plánování jsou plány, které vyjadřují naturálně stanovené cíle, respektive prostředky nezbytné k jejich dosažení. (Král, 2010, s. 269)

Rozpočetnictví, jakožto další neméně důležitý nástroj podnikového řízení má velmi blízko k plánování. Vysvětlením této příbuznosti je skutečnost, že rozpočetnictví lze obecně charakterizovat jako plány, které jsou převedené do podoby peněžních jednotek. Jinými slovy, jako rozpočetnictví se označuje proces hodnotově vyjádřených cílů. Jedná se tedy o nástroj, který je zaměřený na budoucnost. Výstupem zmíněného procesu jsou poté jednotlivé rozpočty. Samotná tvorba rozpočtů je nelehký proces pravidelně se opakující v určitých časových intervalech a na samotnou tvorbu rozpočtů jsou kladeny velké nároky. Mají-li rozpočty být co možná nejpřesnější, musí být sestaveny v souladu s co nejpřesnějšími předpoklady a odhady vývoje různých faktorů, které ovlivňují dosažené náklady a výnosy. (Král, 2010, s. 269-270; Popesko, 2009, s. 199)

Hlavním úkolem rozpočetnictví je v peněžních jednotkách stanovit plánované hodnoty nákladů i výnosů jak za podnik, tak za jednotlivé vnitropodnikové útvary. Předpokládané údaje rozpočetnictví se poté porovnávají se skutečností, čímž rozpočetnictví plní kontrolní funkci. Uvedený nástroj podnikového řízení má ale také význam pro tvorbu předběžných kalkulací, jelikož poskytuje údaje o režijních nákladech a jejich poměru k nákladům přímým. Tyto informace dále slouží ke stanovení sazeb režii, které se používají v přírážkových kalkulacích. (Popesko, 2009, s. 199)

3.2 Kalkulace

Jedna ze stěžejních potřeb manažerů je identifikace nákladů, které jsou spojeny s činnostmi podniku. Právě kalkulace představují jeden ze základních nástrojů, který podniku slouží ke stanovení nákladů výkonu a následně stanovení ceny. Z toho plyne, že kalkulace mají zvláštní význam pro řízení nákladů a tím i pro řízení celé organizace. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 175; Popesko, 2009, s. 55)

3.2.1 Základní pojmy

Kalkulace definuje autor Boris Popesko (2009, s. 55) jako: „*Přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jiné naturálně vyjádřené jednotce výkonu.*“

Kalkulací nákladů se poté rozumí písemný přehled jednotlivých kategorií nákladů a jejich přiřazení na kalkulační jednici. (Synek, 2011, s. 101)

Pro sestavování kalkulace jsou využívány různé metody, které jsou chápány jako způsob, jakým je stanovena výše jisté hodnotové veličiny na konkrétní jednotku výkonu. Tyto metody jsou závislé na třech klíčových bodech (Král, 2010, s. 124):

- předmětu kalkulace;
- způsobu, jakým jsou náklady přidruženy předmětu kalkulace;
- a struktuře nákladů, ve které jsou náklady zjišťovány či stanovovány na kalkulační jednici.

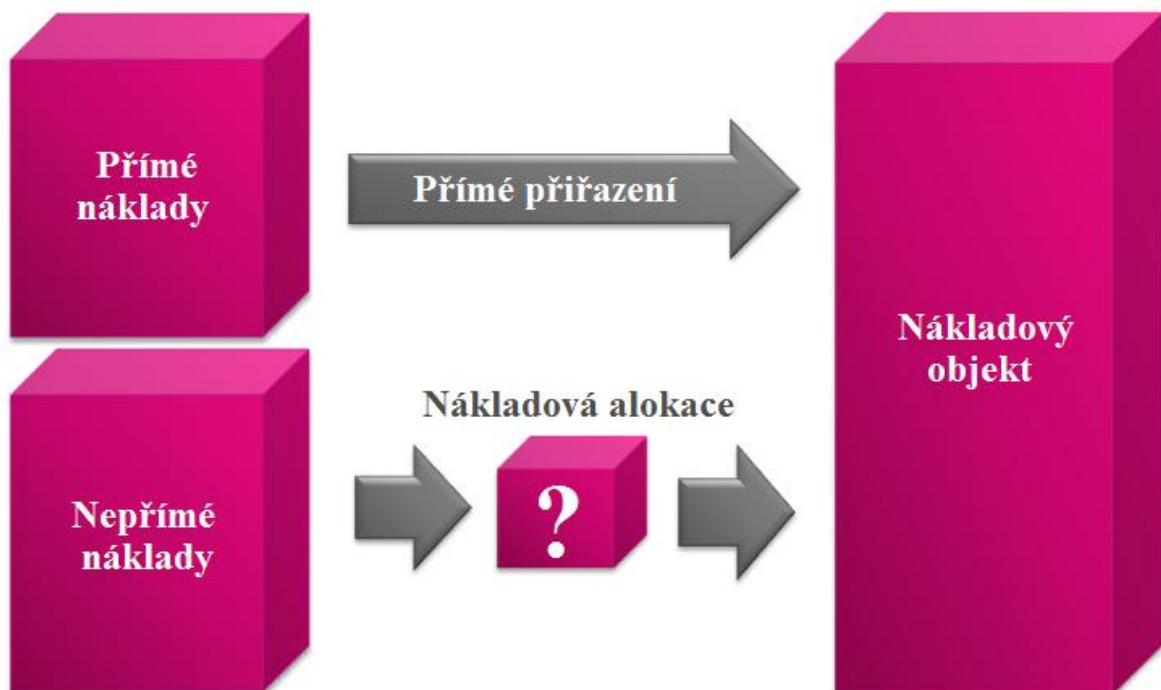
Předmět kalkulace znázorňuje veškeré dílčí či již hotové výkony, které jsou v organizaci zastávány. Mohou mít podobu jak jednoho produktu, tak jejich skupin. Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím, kde **kalkulační jednice** je chápána jako konkrétní výkon, na který jsou stanovovány či zjišťovány náklady nebo jiné hodnotové veličiny. Na druhé straně **kalkulované množství** představuje jistý počet kalkulačních jednic, pro které jsou zjišťovány náklady celkové. (Landa a Polák, 2008, s. 36)

Stanovení kalkulovaného množství má význam zvláště pro stanovení podílu fixních nákladů na kalkulační jednici. Důvod spočívá ve skutečnosti, že fixní náklady nelze přímo vztahovat k dané jednotce výkonu, proto je nevyhnutelné stanovit určitý počet jednotek, ke kterým se náklad bude vázat. (Čechová, 2011, s. 87)

3.2.2 Přiřazování nákladů objektu

Problém, který je řešen ve spojitosti s kalkulacemi, je přiřazování nákladů nákladovému objektu. Nákladovým objektem se rozumí evidentní objekt či příčina, která náklady podnítila. Jedná se o aktivitu či výkon, u kterých je nutné oddělené sledování nákladů. V praxi se může jednat o výrobky, služby, ale i výrobní řadu produktů, zákazníka, dodavatele, skupinu dodavatelů nebo zákazníků, zakázky, sérii zakázek apod. (Popesko, 2009, s. 47; Staněk, 2003, s. 99)

V procesu přiřazování nákladů je nutné věnovat pozornost rozlišení nákladů na náklady přímé a náklady nepřímé. To z toho důvodu, že **přímé náklady** mohou být přímo vztaženy k nákladovému objektu, jelikož mezi nimi existuje přímá vazba. Naopak **nepřímé náklady** souvisí s prováděním širšího složení výkonů a tento vztah nemají identifikovaný nebo neexistuje, proto obvykle nemohou být přímo vztaženy k nákladovému objektu. Na základě této skutečnosti musí být použita zprostředkující veličina, která by přiřazení umožnila provést a usnadnila tak určit podíl nákladového objektu na spotřebě jistého nákladu. Takový typ přiřazení se nazývá **nákladová alokace**. (Král, 2010, s. 127; Popesko, 2009, s. 47-48; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 52)



Obr. 7. Přiřazení nákladů objektu (Popesko, 2009, s. 48)

Zprostředkující veličina, která umožňuje přiřadit nepřímé náklady nákladovému objektu, se nazývá rozvrhová základna. **Rozvrhová základna** umožňuje vyjádřit nepřímý zprostředkovaný vztah nákladů k objektu alokace. V praxi se nejčastěji jako rozvrhové základny objevují přímé mzdy či přímé náklady. (Landa a Polák, 2008, s. 37)

V současné době však členění na přímé a nepřímé náklady ztrácí na významu a ve struktuře kalkulovaných nákladů se objevují členění jiná. Stále větší význam získává členění na náklady jednicové a režijní, variabilní a fixní, relevantní a irelevantní. (Král, 2010, s. 127)

Proces alokace nákladů umožňuje tři rozdílné **principy přiřazování nákladů výkonům** (Čechová, 2011, s. 92-93; Král, 2010, s. 132-133):

- **Princip příčinné souvislosti nákladů** vychází z úvahy, že každý náklad má svou vlastní příčinu, tou je určitý výkon. Důležité je, že každý výkon by měl být zatížen pouze těmi náklady, které s daným výkonem jednoznačně souvisí.
- **Princip únosnosti nákladů** odpovídá na otázku, kolik nákladů je určitý výkon schopen unést.
- **Princip průměrování** souvisí s určením průměrného podílu nákladů na jeden výrobek a v tomto případě odpovídá na otázku, jaká výše nákladů průměrně připadá na jistý výrobek.

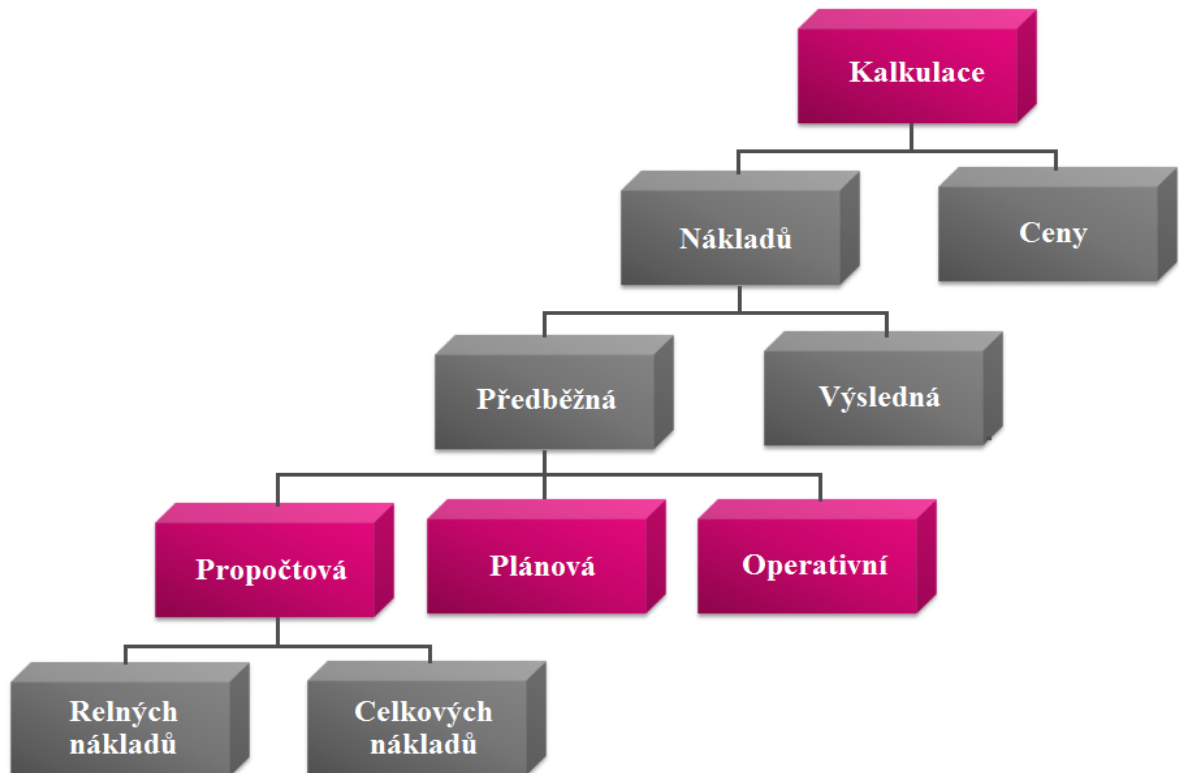
Část procesu, při kterém dochází k přiřazování nákladů konečným výkonům, se nazývá **alokační fáze**. Cílem alokační fáze je vyjádřit příčinnou souvislost mezi náklady a konečnými výkony. Zpravidla jsou rozlišovány tři alokační fáze (Landa, 2008, s. 284):

1. První alokační fáze spočívá v přiřazení přímých nákladů objektu alokace, který vyvolal vznik těchto nákladů.
2. Cílem druhé alokační fáze je nalezení zprostředkující veličiny, která vyjadřuje vztah mezi finálními výkony a nepřímými náklady.
3. Ve třetí alokační fázi dochází k co možná nejpřesnějšímu vystihnutí podílu nepřímých nákladů, které připadají na daný výkon. Tato fáze se vykonává pomocí zprostředkující veličiny zjištěné ve druhé alokační fázi.

3.2.3 Kalkulační systém

Kvalitní kalkulační systém je nezbytnou součástí úspěšného řízení nákladů podniku. Kalkulační systém tvoří soubor různých typů kalkulací podniku a jejich vzájemných vazeb, jak znázorňuje níže uvedený obrázek (Obr. 8). Jednotlivé druhy kalkulací a jejich počet v pod-

niku závisí především na druhu konkrétního podniku, jeho velikosti a nárocích podniku na vypovídací schopnost kalkulací. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182; Kalouda, 2009, s. 47)



Obr. 8. Kalkulační systém (Landa a Polák, 2008, s. 38)

Prvky kalkulačního systému se navzájem liší zejména metodami, které využívají k přiřazení nákladů na jednotku výkonu, dále tím, zda zobrazují plné nebo pouze dílčí náklady a rovněž dobou sestavení a jejich možnostmi využití z hlediska času. V první řadě lze kalkulace rozdělit na kalkulace nákladů a kalkulace ceny. Z hlediska okamžiku sestavení se dále kalkulace nákladů třídí na kalkulace předběžné a výsledné. (Čechová, 2011, s. 98)

1. Předběžná kalkulace

Předběžné kalkulace vyjadřují předpokládané náklady na nákladový objekt a sestavují se ještě před realizací výrobního či jiného procesu. Podniky požadují určité údaje týkající se nákladů ještě před zahájením činností na výrobku či službě z důvodu jejich využití pro cenová vyjednávání. Při sestavování této kalkulace organizace nemají uspokojivé informace o tom, jaký rozsah nákladů výrobek či služba spotřebuje. Z toho důvodu je možné předběžné kalkulace označit pouze jako budoucí odhad nákladů na nákladový objekt. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182; Landa a Polák, 2008, s. 38; Popesko, 2009, s. 56)

V rámci předběžné kalkulace jsou rozeznávány tři druhy kalkulací, a to kalkulace propočtové, plánové a kalkulace operativní.

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace bývá sestavována pro nově zaváděné výrobky. Jelikož se propočtová kalkulace řadí mezi kalkulace předběžné, bývá sestavována v době, kdy se technická podoba výrobku teprve vyjasňuje. Základem pro sestavení takové kalkulace jsou ceny, výsledné kalkulace, technická kritéria, nákresy apod. obdobných nebo dokonce identických výrobků. Od dostupnosti dokumentů a zvláště jejich spolehlivosti se posléze odvíjí kvalita propočtové kalkulace. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183)

Dle autorky Aleny Čechové (2011, s. 98) hlavním záměrem propočtové kalkulace je posouzení efektivnosti nového výrobku nebo služby, návrhu ceny, ale také efektivnosti nově zvažovaných investic.

Plánová kalkulace

Plánová kalkulace má stěžejní význam pro plánování výkonů, které budou prováděny v delším časovém období, nejedná se však o jednorázovou zakázku, ale o výkony, jejichž výroba či provádění se bude pravidelně opakovat. Plánová kalkulace je na rozdíl od kalkulace propočtové podstatně detailnější, jelikož bývá sestavována již v návaznosti na konstrukční a technologickou přípravu výroby. (Čechová, 2011, s. 99; Landa a Polák, 2008, s. 38)

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se sestavuje v případě, že nastane změna v průběhu výrobního procesu. Při každé změně se proto operativní kalkulace nahrazuje novou operativní kalkulací. Podkladem pro její sestavení se stávají standardy času a materiálu, které jsou platné v okamžiku sestavování této kalkulace. Operativní kalkulace je z tohoto důvodu považována za nejpřesnější kalkulaci, která je v podnicích sestavována. Nejčastěji bývá využívána při zadávání úkolů konkrétním výrobním útvarům organizace a rovněž pro kontrolu plnění těchto úkolů (Čechová, 2011, s. 99; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183-184; Landa a Polák, 2008, s. 38)

2. Výsledná kalkulace

Výsledné kalkulace jsou sestavovány po ukončení výrobního či jiného procesu a vyjadřují náklady skutečné, které průměrně připadají na jednotku výkonu za určité časové období.

Základem výsledné kalkulace je tedy zjištění nákladů, které byly opravdu vynaloženy na celkové množství výkonů. Podklady pro zjištění nákladů poskytuje manažerské účetnictví, které je vedeno podle výkonů a podle jednotlivých hospodářských středisek. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182; Landa a Polák, 2008, s. 38; Lazar, 2012, s. 20-21)

Tyto kalkulace slouží převážně jako kontrolní nástroj hospodárnosti, který porovnává předběžné a skutečné vynaložení nákladů. Dále se využívají k určení prodejních cen, pro zjištění rentability jednotlivých výkonů nebo pro mezipodnikové porovnávání. Důležitá je taktéž skutečnost, že obsah nákladů ve výsledné kalkulaci by měl odpovídat kalkulaci předběžné. (Lazar, 2012, s. 21; Šiman a Petera, 2010, s. 83)

3.2.4 Struktura nákladů v kalkulaci

V praxi neexistuje jednotná struktura nákladů, která by se vztahovala na všechny organizace. Každý podnik má svou vlastní strukturu, ve které jsou seskupovány a zjišťovány jeho náklady. Tato struktura je všeobecně nazývána jako **kalkulační vzorec**. (Čechová, 2011, s. 96; Král, 2010, s. 137-138)

Kalkulační vzorec je sestaven v určité struktuře z kalkulačních položek, které obsahují částky vyjádřené v penězích vztahující se k určitému výkonu. Kalkulační vzorec zahrnuje jak jednicové náklady, tak i náklady režijní. V historii vznikl tlak na jednotný kalkulační vzorec, který by zajistil jednotný postup ve všech odvětvích. Tento tlak vedl ke zrodu **typového kalkulačního vzorce**, který se dodnes používá jako výchozí vzorec pro vznik individuálních kalkulačních vzorců ve společnostech. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 177)

Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec zahrnuje hrubé členění jednotlivých položek, které vedou ke stanovení ceny výkonu. Tento vzorec je tedy obecně považován za základní členění položek, ze kterých je složena cena finálního výkonu. (Čechová, 2011, s. 96)

Typový kalkulační vzorec je v podstatě kalkulací ceny, která vychází ze základního principu, podle kterého se k celkovým nákladům zahrnující úplné náklady, tzn. jednicové i režijní náklady, přičte zisk. Výsledkem je konečná cena daného výkonu. Jedná se tedy o nákladovou cenu. Zisk, který je připočten k nákladům, je stanoven v takové výši, aby podniku přinesl požadovanou výnosnost. Detailní složení typového kalkulačního vzorce zobrazuje nadcházející tabulka (Tab. 1). (Synek, 2011, s. 101)

Tab. 1. Typový kalkulační vzorec (Synek, 2011, s. 101)

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby (položky 1 - 4)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu (položky 1 - 5)
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu (položky 1 - 6)
7. Zisk (ztráta)
CENA VÝKONU

Retrográdní kalkulační vzorec

Kalkulačních vzorců však v praxi existuje celá řada. Příkladem jiného typu kalkulačního vzorce tak může být retrográdní kalkulační vzorec, který spočívá v oddělení kalkulace nákladů a kalkulace ceny. Cena výkonu zde není tvořena jako součet celkových nákladů a zisku. Podstata tohoto vzorce je jiná. Spočívá ve skutečnosti, že tržní cena výkonu je dána předem, podnik ji musí akceptovat a pro podnik se stává výchozím bodem pro stanovení nákladů výkonu. Od dané ceny výkonu se odečítají náklady výkonu a výsledek představuje kalkulovaný zisk. Tento typ kalkulačního vzorce bývá proto označován také jako rozdílový kalkulační vzorec. (Fibířová a Šoljaková, 2005, s. 139; Popesko, 2009, s. 59; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 58)

Tab. 2. Retrográdní kalkulační vzorec (Kráal, 2010, s. 140)

Základní cena výkonu
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
▪ sezónní
▪ množstevní
CENA PO ÚPRAVÁCH
- Náklady
ZISK

4 METODY KALKULACE

Z hlediska početného množství kalkulačních metod vyskytujících se v reálu bude následující část práce zaměřena právě na výčet a charakteristiku nejrůznějších metod kalkulace. Jednotlivé metody se od sebe liší nejen složitostí, ale převážně alokací režijních nákladů. Různé organizace tak využívají rozdílné metody kalkulací, jejichž volba je ovlivněna celou řadou faktorů. Při výběru by každý podnik měl vycházet především z povahy své organizace, rovněž by měl brát v úvahu praktické využití kalkulace a skladbu jednotlivých výkonů. (Popesko, 2009, s. 55)

Na základě rozsahu nákladů, které jsou do kalkulace zahrnovány, jsou rozlišovány dva výchozí typy kalkulací. Prvním typem je kalkulace úplných nákladů, tzv. **absorpční kalkulace** a kalkulace neúplných nákladů, rovněž nazývaná jako **neabsorpční kalkulace**. Jak již název naznačuje, tyto kalkulace se liší tím, zda kalkulují veškeré náklady, nebo pouze část těchto nákladů. (Kožená, 2007, s. 72-73)

Krom tradičních kalkulačních metod však existují i moderní metody kalkulace. Nejproslulejší je metoda známá pod názvem Activity Based Costing. Veškeré zmíněné typy kalkulací jsou detailněji popsány v následujícím textu.

4.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace neboli kalkulace úplných nákladů kalkuluje veškeré podnikové náklady. Tato metoda kalkulace tedy usiluje o přiřazení všech nákladů na kalkulační jednici beze zbytku, včetně režijních nákladů. Z toho důvodu se mohou vyskytovat rizika vzniku chyb způsobené nepřesně přiřazenými režijními náklady. Kalkulace úplných nákladů zahrnuje celou škálu kalkulačních metod. (Kalouda, 2009, s. 48)

4.1.1 Kalkulace dělením

Nejjednodušší kalkulační metodou je kalkulace dělením, která se dále člení na kalkulaci prostou a kalkulaci s ekvivalenčními čísly.

Prostá kalkulace dělením

Předpokladem pro uplatnění prosté metody je stejnorodá hromadná výroba, tedy výrobní program orientující se na výrobu jediného druhu výrobku. Podstata této metody spočívá ve skutečnosti, že celkové náklady vztahující se k jistému časovému období, se dělí množstvím všech výkonů, které byly za toto období vyprodukovány. Výsledkem jsou náklady

připadající na jednotku výkonu, tedy průměrné náklady. (Kalouda, 2009, s. 48; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 66)

Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Metoda s poměrovými neboli ekvivalenčními čísly se využívá při výrobě výrobků, které se od sebe liší tvarem, velikostí, jakostí, hmotností apod., u kterých by zjištění výrobních nákladů bylo náročné. Zmíněné odlišnosti jsou při sestavování kalkulační zohledňovány prostřednictvím poměrových čísel. Poměrová čísla zde mohou být volena podle hmotnosti, spotřeby času, přímých mezd nebo jiných vhodných ukazatelů. Objem výroby vyjádřený v poměrových jednotkách se poté vypočte jako součet násobků poměrových čísel a objemu výroby. Náklady na jednu jednotku se zjistí podílem celkových nákladů a součtu poměrových jednotek. Následně vynásobením nákladů na jednu jednotku poměrovými čísly se zjistí náklady všech ostatních výrobků. (Landa, 2008, s. 289; Synek, 2011, s. 107)

4.1.2 Kalkulace sdružených výkonů

Metoda sdružených výkonů se již podle názvu využívá ve sdružené výrobě, tedy v takové, kde v jednom procesu vzniká hned několik typů výrobků. Náklady, které vznikají v takové výrobě, se označují jako sdružené náklady. Ty musí být mezi jednotlivé výrobky rozděleny. K tomu mohou být využity dvě metody. Odčítací nebo rozčítací metoda kalkulační. (Kožená, 2007, s. 76)

Odčítací metoda kalkulační

Odčítací metoda kalkulační se uplatňuje ve výrobě, ve které se zhotovuje jeden hlavní výrobek a minimálně jeden výrobek vedlejší. Principem metody je odečtení výnosů vedlejších výrobků od celkových nákladů. Zůstatek odpovídá nákladům hlavních výrobků. Náklady vedlejších výrobků nelze tedy samostatně zjistit a prodejní cena těchto výrobků odpovídá jejich vlastním nákladům. (Wöhe a Kislíngrová, 2007, s. 847)

Rozčítací metoda kalkulační

Na rozdíl od odčítací metody, která se používá tehdy, když výrobky mohou být rozlišeny na hlavní a vedlejší, se rozčítací metoda používá v situacích, kdy tato skutečnost možná není. V takovém případě mají výrobky jednotnou prodejní cenu a jsou tedy považovány za rovnocenné. Celkové sdružené náklady se rozčítají na jednotlivé výrobky podle ekvivalenčních čísel. V podstatě se jedná o uplatnění metody s použitím ekvivalenčních čísel. (Kožená, 2007, s. 77; Popesko, 2009, s. 64-65)

4.1.3 Kalkulace přírážková

Přirážková kalkulace je v reálu nejčastěji používanou metodou. Kalkulace přírážkové jsou využívány převážně při zhotovování různorodých výrobků, a to obvykle v hromadné či v sériové výrobě. Odlišností přírážkové kalkulace od jiných metod je skutečnost, že přímé náklady jsou přiřazovány přímo na kalkulační jednici, avšak režijní náklady jsou rozvrhovány s využitím vybrané rozvrhové základny a přírážky jako přírážka k přímým nákladům. (Popesko, 2009, s. 60; Synek, 2011, s. 108)

Podle toho zda jsou přírážky stanoveny procentem nebo sazbou, je rozlišována **peněžní rozvrhová základna** a **naturální rozvrhová základna**. U peněžní rozvrhové základny je přírážka zjištěna v procentním vyjádření jako podíl režijních nákladů na vybranou peněžní základnu. Naopak u naturální rozvrhové základny je zjištěna sazba jako podíl režijních nákladů na naturální jednotku rozvrhové základny. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 126; Synek, 2011, s. 108-109)

Podle vybraných rozvrhových základen jsou uplatňovány dva druhy přírážkové kalkulace, sumační přírážková kalkulace a diferencovaná přírážková kalkulace.

- V případě **sumační přírážkové kalkulace** je pro rozvržení veškerých režijních nákladů používána jednotná, univerzální rozvrhová základna. Předpokladem této varianty je, že se režijní náklady vyvíjejí úměrně jediné rozvrhové základně, což obvykle nemusí být splněno.
- U **diferencované přírážkové kalkulace** je pro rozvržení režijních nákladů využíváno více různých rozvrhových základen. Podstatou je rozdělení režijních nákladů do různých skupin, pro které jsou stanoveny rozdílné rozvrhové základny. Z toho důvodu je tato metoda přesnější, než sumační varianta. (Popesko, 2009, s. 71)

4.1.4 Fázová metoda kalkulace

Fázová metoda kalkulace je uplatňována tam, kde výrobu jediného výrobku zajišťuje hned několik útvarů. Výrobní proces je rozdělen na jednotlivé fáze a v každé z nich se aplikuje prostá metoda kalkulace. Náklady konečného výrobku odpovídají součtu nákladů z každé fáze. Je důležité, aby se náklady v každé fázi kalkulovaly samostatně, jelikož stejný počet výkonů nemusí nutně procházet každou fází. Rovněž je důležité sledovat přímé a režijní náklady odděleně. Správní režie je následně připočtena až k nákladům celkovým. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 251; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 73)

4.1.5 Postupná metoda kalkulace

Postupná neboli také stupňová metoda kalkulace se zabývá předáváním výkonů mezi jednotlivými stupni podniku, které jsou technologicky a organizačně odděleny. Základem metody je postupná kumulace nákladů v jednotlivých stupních. Výstupy vznikající v těchto stupních mají charakter polotovarů, které mohou být použity v následujícím výrobním stupni. Celkové náklady na daný výrobek jsou zachyceny až v závěrečném výrobním stupni. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 257; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 75)

4.1.6 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace se liší tím, že bere v úvahu vývoj nákladů v čase. Jinými slovy tato kalkulace přihlíží k vyráběnému množství, případně k tomu jak podnik využívá kapacity. Právě zmíněné skutečnosti se mohou v čase měnit. Dynamická kalkulace je velmi závislá na správném rozdělení nákladů na variabilní a fixní část a jejich vývoji se změnami výkonů. Objemem produkce jsou významně ovlivněny průměrné náklady. Z toho plyne, že čím nižší bude počet vyrobených výrobků, tím vyšší podíl fixních nákladů bude připadat na jediný výrobek při neměnných celkových fixních nákladech. Dynamická kalkulace tak může mít motivační charakter pro odběratele k objednání většího množství výkonů. (Kalouska, 2009, s. 52-53; Popesko, 2009, s. 67)

4.2 Neabsorpční kalkulace

Kalkulace úplných nákladů nebere v potaz skutečnost, že část režijních nákladů je spojena s celkovou činností podniku a tím pádem nemá přímou souvislost s jednotlivými druhy výkonů. Tento, ale i další nedostatky vedly k vytvoření jiného typu kalkulace. Tím se stala neabsorpční kalkulace, která je nazývána také jako kalkulace neúplných nákladů z toho důvodu, že rozvrhuje pouze část nákladů, variabilní část. Odtud se osvojil název - kalkulace variabilních nákladů. Detailněji je popsána v následujícím textu. (Kožená, 2007, s. 78)

4.2.1 Metoda kalkulace variabilních nákladů

Metoda kalkulace variabilních nákladů sleduje odděleně variabilní a fixní složku nákladů. Principem této metody je přiřazení variabilních nákladů na kalkulační jednici, do kterých spadají jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů, u kterých se předpokládá, že jsou vyvolány jednicí konkrétního výkonu. (Král, 2010, s. 156)

Neměnná složka nákladů, fixní část, je považována za nedělitelný komplex související s daným časovým obdobím. Fixní náklady zde nejsou zahrnovány do nákladů jednotlivých výrobků, ale jsou zahrnovány až do celkového výsledku za dané období. Tuto složku je nutné uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady výkonů bez ohledu na objem prodeje. Rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady je nazýván jako **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**. Ten vyjadřuje míru v jaké je daný výrobek schopen uhradit část nekalkulovaných fixních nákladů a přispět k tvorbě zisku. Je zjišťován také z toho důvodu, že je stabilnější než zisk, jelikož se nemění se změnami objemu produkce. Tento fakt vede k tomu, že se na zisk pohlíží jako na výsledek podniku jako celku a není zjišťován u jednotlivých výrobků zvlášť. V praxi se však často vyskytuje situace, kdy nejsou známy celkové variabilní náklady, ale pouze jejich část, přímé náklady. V tomto případě příspěvek na úhradu nahrazuje **hrubé rozpětí**, které se zjistí jako rozdíl prodejní ceny a přímých nákladů. (Kožená, 2007, s. 78; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 80-81)

Další důležité kritérium, které u metody variabilních nákladů bývá zjišťováno, je **hrubá rentabilita**. Ta se využívá k zjištění výhodnosti jednotlivých druhů výrobků z hlediska jejich přispívání k tvorbě zisku. Hrubá rentabilita je vyjádřena jako podíl příspěvku na úhradu a ceny výrobku. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 82)

Obecný postup metody kalkulace variabilních nákladů lze popsat v několika krocích (Popesko, 2009, s. 89):

1. Vyčíslení příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku u jednotlivých výrobků.
2. Sečtení příspěvků na úhradu fixních nákladů a zisku podle jednotlivých druhů výrobků. Výsledkem je celkový příspěvek na úhradu vytvořený všemi výkony.
3. Nekalkulované fixní náklady se odečtou od celkového příspěvku na úhradu, čímž se zjistí výsledek hospodaření za dané období.

Kalkulaci variabilních nákladů lze rozdělit podle rozdílu fixních nákladů na jednostupňovou a víceúrovňovou metodu variabilních nákladů. Obě metody jsou dále blíže popsány. (Lang, 2005, s. 123)

Jednostupňová kalkulace variabilních nákladů

V případě jednostupňové metody variabilních nákladů fixní náklady nejsou dále členěny a pracuje se s nimi jako s dále nedělitelným blokem. Strukturu jednostupňové metody zobrazuje následující tabulka (Tab. 3). (Popesko, 2009, s. 92-93)

Tab. 3. Struktura jednostupňové kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 84)

Celkové výnosy
- variabilní náklady
Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku
- fixní náklady
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Vícestupňová metoda variabilních nákladů

Vícestupňová metoda pracuje s fixními náklady v několika blocích. Fixní náklady tedy nejsou považovány za nedělitelný celek, jak tomu je u jednostupňové metody. Díky tomu mohou být fixní náklady přesně přiřazeny objektům, s nimiž mají úzké vazby. Nejčastěji se využívá dvoustupňová metoda, která rozlišuje fixní náklady na **zvláštní fixní náklady**, které mají přímou vazbu s určitými výrobky a **všeobecné fixní náklady**, které přímou vazbu s výrobky nemají. Struktura této metody je zachycena v tabulce uvedené níže (Tab. 4). (Popesko, 2009, s. 93)

Tab. 4. Struktura dvoustupňové kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 85)

Celkové výnosy
- variabilní náklady
Příspěvek na úhradu I
- zvláštní fixní náklady
Příspěvek a úhradu II
- všeobecné fixní náklady
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

4.3 Activity Based Costing

Activity Based Costing (ABC) je metoda označovaná také jako metoda kalkulace dílčích aktivit. Jejím principem je sledování nákladů ve vztahu k jednotlivým aktivitám. Odlišení metody ABC spočívá v opuštění předpokladu, že příčinou vzniku nákladů a jejich velikosti je pouze objem. Náklady jsou přiřazeny na výkony skrze dílčí aktivity, přičemž základem pro rozlišení těchto aktivit je vymezení příčin vyvolávající vznik nákladů. Metoda se tedy

vrací zpět ke vztahu příčina - následek. ABC předpokládá, že příčinou vzniku nákladů nejsou přímo produkty, ale činnosti dané organizace. (Landa a Polák, 2008, s. 46-47; Staněk, 2003, s. 81, 102; Šoljaková, 2003, s. 29)

Metoda Activity Based Costing přidává mezi náklady a nákladový objekt činnosti, aktivity, ty se stávají zásadním prvkem celého systému. Aktivita může být chápána jako práce, kterou vykonávají zdroje podniku. Obecně lze říci, že aktivita je cokoliv, co podnik dělá, co je třeba udělat pro nákladový objekt. Jednotlivé aktivity by měly být nazvány tak, aby co nej přesněji vystihovaly úkony, které v jejich rámci probíhají. Aktivitou může být nákup, prodej, příjem, zabalení produktu, vedení účetnictví, distribuce nebo jiné činnosti organizace. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 90-91; Staněk, 2003, s. 99-100)

V ABC kalkulaci nedochází k rozvržení všech nákladů dle aktivit, ale pouze k jejich části. Autor Boris Popesko (2009, s. 102-103) uvádí, že do ABC systému spadá několik skupin nákladů:

- **Přímé náklady**, které lze přímo přiřadit nákladovému objektu.
- Druhou skupinu tvoří **nealokované náklady**, které účelově nesouvisí s prováděnými aktivitami, mají tedy čistě fixní charakter. Tyto náklady lze velmi obtížně přiřadit konkrétním nákladovým objektům kvůli neexistujícím účelovým vazbám mezi nimi. Spadají sem nejčastěji náklady související s vedením podniku.
- Poslední skupinu pak tvoří **náklady alokovatelné pomocí aktivit**. Jedná se o náklady, které lze ztotožnit s režijními náklady.

Postup kalkulace dílčích aktivit lze shrnout do tří po sobě jdoucích kroků (Šoljaková, 2003, s. 31-32):

1. V prvním kroku se nepřímé náklady přiřadí k dílčím aktivitám. Toto přiřazení se provádí pomocí vztahové veličiny nákladů.
2. Ve druhém kroku se zjistí veškeré celkové náklady vztahující se k jednotlivým aktivitám, vymezí se vztahová veličina aktivity a dále se vyčíslí náklady připadající na jednotku aktivity.
3. Třetí krok zahrnuje určení nákladů na nákladový objekt, tím může být výkon, zákazník, služba apod., s použitím nákladů připadající na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou daným nákladovým objektem spotřebovány.

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Skutečnost, že náklady hrají významnou roli v životě podniku, je takřka samozřejmostí. Obecná definice nákladů hovoří o tom, že náklady podniky obětují na dosažení výnosů. Teoretická část bakalářské práce zdůrazňuje fakt, že náklady neovlivňují pouze výši dosaženého zisku podniku, ale především ovlivňují mnohá jeho rozhodnutí.

První část této práce byla věnována nejen samotné charakteristice nákladů a jejich významnosti, ale především odlišnému pohledu na náklady. Tento úsek zdůrazňuje nejpodstatnější rozdíly mezi finančním a manažerským pojetím nákladů, které se dále dělí na hodnotové a ekonomické pojetí kvůli různému vnímání neúčtních nákladů. Zmíněná pojetí nákladů se od sebe liší zejména tím, které položky považují za náklady a které nikoli.

Pro potřeby řízení nákladů je také významná jejich klasifikace dle nejrůznějších hledisek. Mezi nejvýznamnější dělení nákladů spadá druhové členění nákladů, účelové členění, kalkulační členění, členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů a rovněž členění nákladů dle manažerského rozhodování. Zmíněné klasifikace nákladů umožňují náklady třídit do různých skupin, čímž usnadňují nejen řízení nákladů, ale zejména řízení hospodárnosti podniku. V rámci členění nákladů na variabilní a fixní část, tedy dle závislosti na objemu realizovaných výkonů, je nutné věnovat pozornost problematice bodu zvratu, od kterého se odvíjejí důležitá rozhodnutí podniku.

Mimo plánování a rozpočtnictví jsou významným nástrojem, který podniku slouží ke stanovení nákladů výkonu a z nich vyplývající ceny, kalkulace. Je patrné, že kalkulace mají stěžejní význam při řízení nákladů a tím i pro řízení celého podniku. Právě jim je věnována další část bakalářské práce. V rámci kalkulací je nezbytné nejen vymezení základních pojmů kalkulací, ale taktéž porozumění kalkulačnímu systému podniku, který tvoří komplex různých typů kalkulací a jejich vzájemných vazeb.

V praxi je využíváno početné množství nejrůznějších metod kalkulací, záleží pouze na konkrétním podniku, kterou metodu zvolí. Důležité ale je, že při rozhodování by měl podnik brát v úvahu různé faktory, jako charakter organizace, praktické využití kalkulací a mnohé další. Hlavní typy kalkulačních metod jsou obsaženy v poslední části teoretické práce. Výchozí dělení metod kalkulací spočívá v rozsahu nákladů zahrnovaných do kalkulací, na základě toho jsou rozlišovány absorpční a neabsorpční kalkulace. Důležité je také zmínit moderní metodu kalkulace, známou pod pojmem Activity Based Costing, jejíž odlišnost spočívá v sledování nákladů ve vztahu k jednotlivým aktivitám.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Společnost XY, a. s. je českou výrobní společností se sídlem v Brně orientující se na výrobu valivých ložisek a jejich komponentů. Je součástí koncernu XY, který je držitelem 100 % akcií společnosti XY. Mateřská společnost společnosti XY integruje české výrobce ložisek a její vznik je datován k roku 1999. Každá akciová společnost koncernu má nárok na užívání ochranné známky XY, která je registrovaná v 53 zemích po celém světě. Oborem činnosti koncernu je nejen výroba, kterou zajišťuje společnost XY a další společnosti spadající pod koncern, ale také výzkum, vývoj a distribuce valivých ložisek, dále výroba speciálních ložisek a součástek pro automobilový a železniční průmysl.

Produkty společnosti jsou mimo území České republiky distribuovány takřka do celého světa. Společnost má rozsáhlou prodejní síť tvořenou více než 70 zeměmi, která je rozdělena na několik teritorií s ohledem na specifické podmínky každého národního trhu. Export společnosti činí téměř 90%. Je nezbytné podotknout, že poptávka po ložiscích souvisí zejména s potřebou obnovy stávajících zařízení, která jsou nahrazována úspěšnějšími a účinnějšími.

5.1 Historie společnosti

Jak již bylo zmíněno koncernová společnost XY byla zřízena roku 1999 jako soukromá akciová společnost se sídlem v Brně. Ta sdružovala a dodnes stále sdružuje tři výrobní společnosti, z toho jednou z nich je společnost XY, a dále dvě specializované společnosti, které slouží k zajištění specifických služeb pro společnosti koncernu - společnost zaměřenou na výzkum a vývoj produktů a společnost zabývající se obchodem a správou.

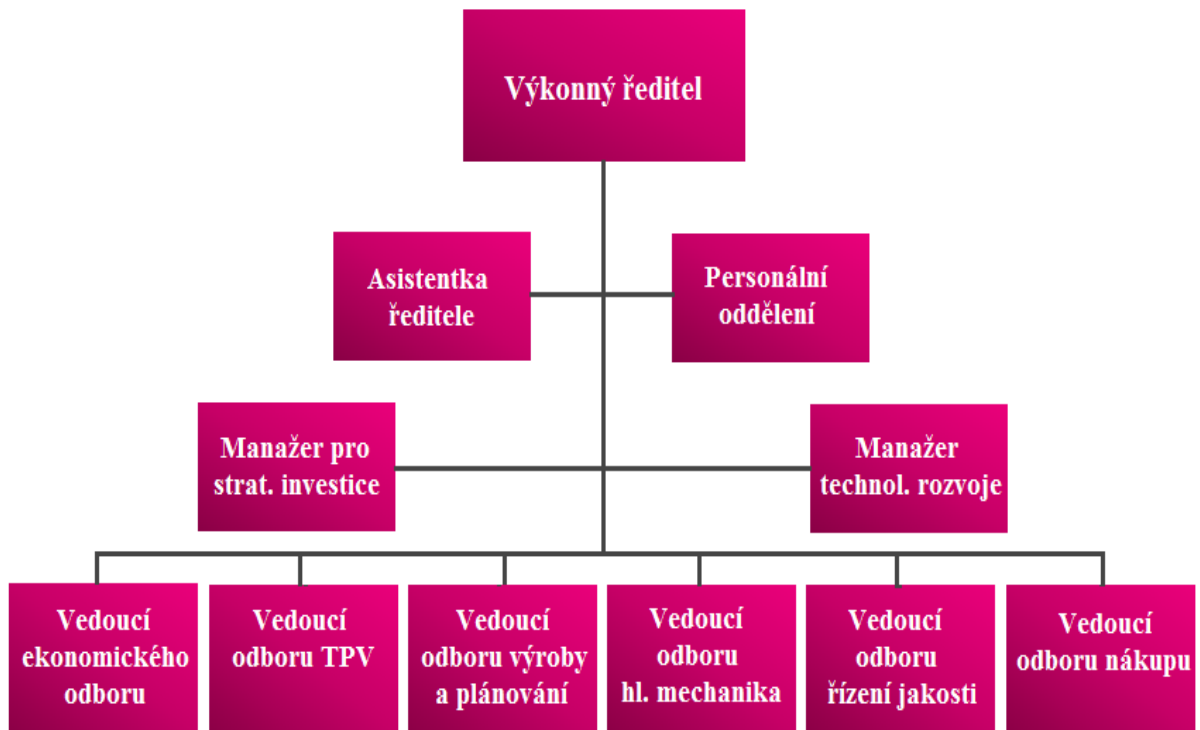
Historie společnosti XY však spadá mnohem dál, a to až do roku 1947. V tomto roce byl založen ložiskový závod v Brně a následně zahájena výroba prvních kuličkových ložisek. Do roku 1964 byly vybudovány další ložiskové závody nejen v České republice, ale také na území Slovenska. Významným rokem byl rok 1953, kdy kvůli vysoké potřebě nových druhů ložisek a také díky rostoucím požadavkům na technickou úroveň ložisek v oblasti konstrukce, technologie a kvality, byl zřízen výzkumný ústav. Ten umožnil zavést do výroby nové typy ložisek a také ložiska neobvyklých rozměrů, kupříkladu ložiska pro kolejová vozidla. Tento výzkumný ústav byl počátkem pro zrod dnešní specializované společnosti zabývající se výzkumem a vývojem.

Roku 1990 byl koncern zrušen a byla zřízena akciová společnost, která byla v té době vlastněná státem. Hospodářské změny zapříčily ustanovení samostatné společnosti XY zabývající se výrobou soudečkových ložisek. V roce 1996 byly ložiskové závody privatizovány a jejich vlastníkem se stala Konsolidační banka Praha. Ta uzavřela smlouvu se společností XY, na niž byly cenné papíry převedeny.

V průběhu devadesátých let byly slovenské ložiskové závody odděleny od českých ložiskových závodů, a to v rámci rozdělení republiky. Roku 1999 byla založena skupina výrobců valivých ložisek v ČR, respektive koncern XY, který doposud sdružuje zmíněné výrobní a specializované společnosti.

5.2 Organizační struktura

Organizační struktura společnosti vyjadřuje uspořádání organizace, respektive uspořádání jednotlivých odborů a jejich vzájemných vztahů. Společnost XY je řízena čtyřčlenným představenstvem, které se skládá z předsedy představenstva, místopředsedy představenstva a dvou členů. Operativní řízení je svěřeno výkonnému vedení, které odpovídá zobrazené organizační struktuře společnosti (Obr. 9). Detailnější složení je popsáno slovně.



Obr. 9. Organizační struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

V čele společnosti stojí výkonný ředitel, kterému jsou podřízeny veškeré odbory a oddělení společnosti. Administrativní chod společnosti zajišťuje asistentka ředitele, jejíž pozici zau-

jímá jediná zaměstnankyně. Rovněž personální oddělení společnosti je tvořeno jednou zaměstnankyní a obdobná situace je i v případě manažera technologického rozvoje a manažera pro strategické investice.

Pozice vedoucího **ekonomického odboru** je v současné době neobsazená. Funkci vedoucího ekonomického odboru proto nyní vykonává pracovník výrobního controllingu, který spolu s hlavní výrobní účetní, finanční účetní a vedoucí základní účtárny spadá do tohoto odboru.

Za činnost **odboru technické přípravy výroby (TPV)** zodpovídá vedoucí TPV, jemuž je podřízen vedoucí postupů, procesní technolog tváření, procesní technolog broušení a vedoucí konstrukce a jím podřízení pracovníci.

Pod vedoucího **odboru výroby a plánování** spadá asistent vedoucího plánování výroby, dispečer kooperace a dopravy, mistr tepelného zpracování, specialista plánování kusové výroby včetně jemu podřízených pracovníků a specialista plánování sériové výroby a rovněž jemu podřízení pracovníci.

Za činnost **odboru hlavního mechanika** je zodpovědný vedoucí odboru hlavního mechanika, kterému je podřízen pouze vedoucí dílny technických služeb a referent oddělení hospodaření s nářadím.

V čele **odboru řízení jakosti** stojí jeho vedoucí, pod kterého spadá několik pracovníků, konkrétně vedoucí vstupní kontroly, vedoucí technické kontroly sériové výroby, vedoucí technické kontroly kusové výroby, metrolog a specialista kvality.

V neposlední řadě je nutné zmínit **odbor nákupu** v čele s vedoucím, který odpovídá za činnost odboru nákupu. Vedoucímu odboru nákupu je podřízen vedoucí nákupu a jemu podřízení pracovníci - mistr a dva referenti nákupu.

5.3 Produktové portfolio

Obor činnosti společnosti XY je výroba ložisek. Produktové portfolio organizace zahrnuje rozsáhlou nabídku ložisek a taktéž jejich součástí. Veškerá technologická a speciální ložiska společnost nabízí od průměru 400 do 1600 mm v celém sortimentu. Nabídka společnosti je s rostoucími nároky odběratelů neustále rozšiřována. Výroba všech produktů nabízená společností je rovněž přizpůsobována konkrétním požadavkům zákazníků. Přehled jednotlivých typů produktů, které společnost nabízí svým zákazníkům je následující (Interní materiály společnosti XY, a. s.):

- jednořadá kuličková ložiska
- jednořadá kuličková ložiska s kosoúhlým stykem,
- jednořadá kuželíková ložiska,
- jednořadá válečková ložiska,
- dvouřadá naklápěcí kuličková ložiska,
- dvouřadá kuličková ložiska s kosoúhlým stykem,
- dvouřadá soudečková ložiska,
- axiální kuličková ložiska,
- axiální soudečková ložiska,
- příčně dělená ložiska,
- speciální ložiska,
- a ložiskové díly.



Obr. 10. Produkty společnosti XY, a. s. (Interní materiály společnosti XY, a. s.)

Produkty společnosti jsou směřovány do oblasti průmyslového odvětví, zejména poté do automobilového a železničního průmyslu. Vyráběné produkty však nejsou uplatňovány výhradně v automobilovém a železničním průmyslu. Nabízený sortiment splňuje požadavky pro rozsáhlou oblast průmyslového odvětví. Konkrétním příkladem, ve kterém jsou produkty taktéž využívány, je hutnictví, zemědělství, energetika, těžba a zpracování surovin, těžké strojírenství a mnohé další oblasti průmyslového odvětví.

5.4 Vize a cíle společnosti

V souvislosti s vizí společnosti je nutné zmínit, že společnost klade velký důraz na vysokou přesnost a spolehlivost provozu valivých ložisek ve strojírenských zařízeních, jelikož právě tyto požadavky jsou pro průmyslová odvětví, do kterých směřuje své produkty, stěžejní. Vizí společnosti je především rychlost a flexibilita, kterou prosazuje v realizování požadavků zadávaných od zákazníků a schopnost přijmout odpovědnost. Společnost dále klade důraz na šetrný přístup k životnímu prostředí ve všech realizovaných činnostech.

Prvotním cílem společnosti je zvýšení tržního podílu a upevnění pozice především v sekto-

rech energetiky, těžebního, zpracovatelského, metalurgického průmyslu a dopravy. Zmíněného cíle by chtěla společnost dosáhnout zejména rozvojem stabilních obchodních vazeb. V rámci dosažení svého cíle vedení pro své zaměstnance vytváří spolehlivé zázemí a prostředí pro individuální rozvoj. Za to od svých zaměstnanců vyžaduje maximální nasazení pro naplnění vize společnosti a dosažení přiměřené návratnosti vložených prostředků.

5.5 SWOT analýza

Pro lepší představu o vnitřním i vnějším prostředí společnosti XY, a. s. je dále znázorněna SWOT analýza (Obr. 11), která umožňuje odhalit problematické oblasti a taktéž nové možnosti pro rozvoj podniku. Uvedená analýza poskytuje informace o silných a slabých stránkách společnosti, rovněž informace o příležitostech, které jí umožňuje současná situace a stav a v neposlední řadě informace o hrozbách, kterým společnost musí čelit.

<p style="text-align: center;">SILNÉ STRÁNKY</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Silná a stabilní pozice na českém i zahraničním trhu ▪ Dlouholetá tradice a zkušenosti ▪ Unikátní a kvalitní produkty ▪ Výzkumné a vývojové středisko ▪ Šetrný přístup k životnímu prostředí ▪ Flexibilita a rychlost plnění požadavků ▪ Kvalifikovaní zaměstnanci ▪ Ochranná známka XY a certifikáty 	<p style="text-align: center;">SLABÉ STRÁNKY</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Prostorová a finanční náročnost výroby ▪ Závislost na dodavatelích ▪ Nutnost vysokých investic do moderních technologií v zájmu udržení vysoké kvality a konkurenceschopnosti společnosti ▪ Vysoké náklady na výzkum a vývoj zatěžující cenu produktů
<p style="text-align: center;">PŘÍLEŽITOSTI</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Možnost přilákat zákazníky z různých segmentů trhu ▪ Rostoucí poptávka po produktech společnosti ▪ Nové technologie ▪ Zajištění věrnosti zákazníků ▪ Možnost čerpání dotací ▪ Snižování cen produktů díky efektivnějšímu postupu výroby 	<p style="text-align: center;">HROZBY</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Rostoucí ceny vstupů ▪ Nestabilita měny ▪ Nedostatek kvalifikovaných pracovníků na trhu práce ▪ Bariéry pro vstup na nové trhy ▪ Výpadek klíčových zákazníků ▪ Recese světové ekonomiky ▪ Opakovaná výroba ztrátových zakázek

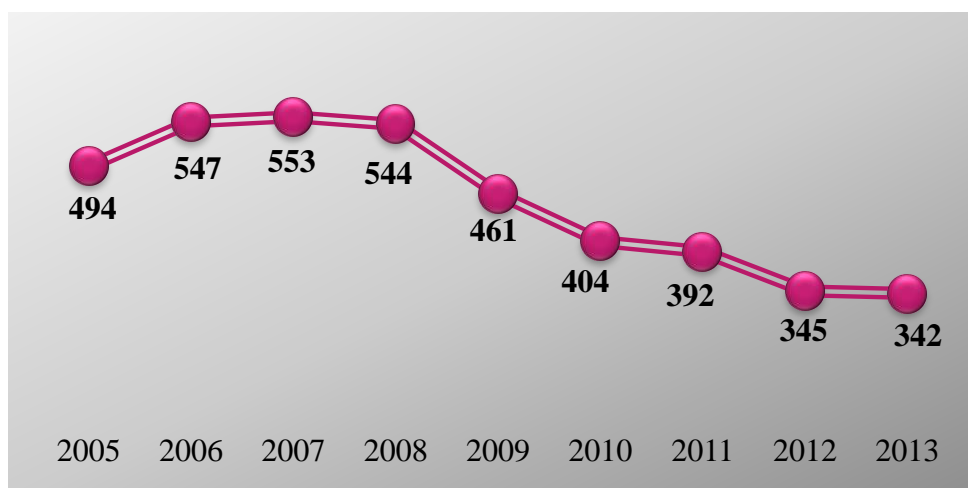
Obr. 11. SWOT analýza společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

5.6 Vývoj počtu zaměstnanců společnosti

Následující tabulka (Tab. 5) zobrazuje vývoj celkového počtu zaměstnanců společnosti od roku 2005 do roku 2013. Pohyb počtu zaměstnanců ve společnosti odpovídá objemu výroby a prodeje, růstu přidané hodnoty a také dosažené produktivitě práce. Tabulka rovněž podává informace o tom, kolik zaměstnanců společnosti se nachází na řídicích pozicích a jaký počet zaměstnanců tvoří řadoví zaměstnanci.

Tab. 5. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

Rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	494	547	553	544	461	404	392	345	342
* řídicí zaměstnanci	5	6	8	6	5	5	6	5	6
* řadoví zaměstnanci	489	541	545	538	456	399	386	340	336



Obr. 12. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

Z grafického vyobrazení vývoje počtu zaměstnanců (Obr. 12) je zřejmý nestabilní vývoj počtu zaměstnanců. Celkový počet zaměstnanců mezi lety 2005-2007 zaznamenal nárůst zhruba o 60 zaměstnanců, což bylo způsobeno rostoucí poptávkou po produktech společnosti, zejména kvůli potřebě odběratelů obnovovat stávající zastaralá zařízení a nahrazovat je novějšími a výkonnějšími. Díky narůstající poptávce společnost investovala do nových technologií a přijala nové zaměstnance, aby mohla uspokojit potřeby všech zákazníků. Nejvyšší počet zaměstnanců společnost zaznamenala v roce 2007, celkový počet zaměstnanců se v tomto roce vyšplhal na číslo 553. Od roku 2008 však počet zaměstnanců vykazoval degresivní charakter. Klesající vývoj v počtu zaměstnanců převládal až do posledního analyzovaného roku, roku 2013, kdy počet zaměstnanců byl nejnižší za posledních de-

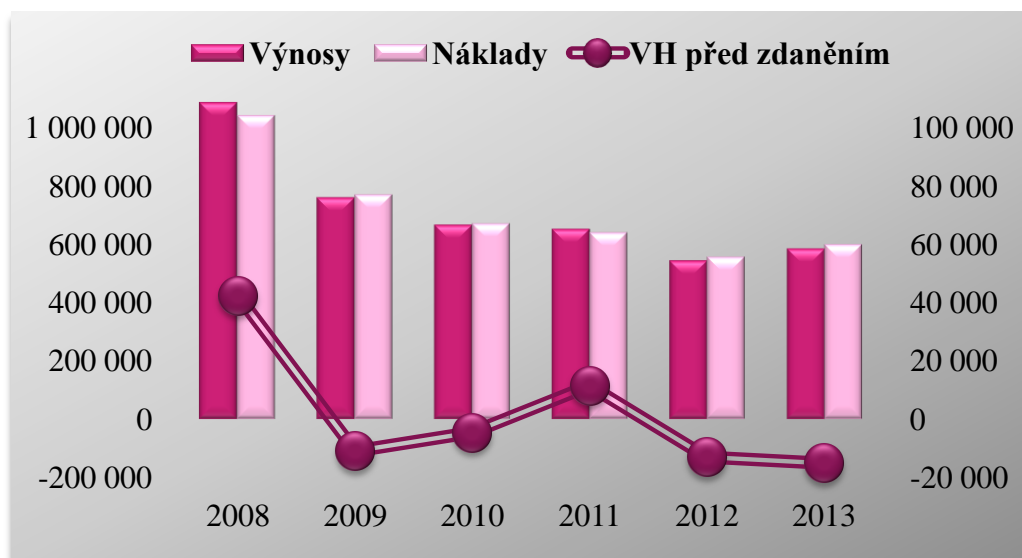
vět let. Společnost od roku 2007 do roku 2013 propustila přesně 211 zaměstnanců. Propouštění zaměstnanců souviselo zejména se zhoršujícími se podmínkami ekonomického prostředí, v důsledku čehož docházelo k poklesu poptávky po produktech společnosti.

5.7 Základní ekonomické výsledky společnosti

Před samotným analyzováním nákladů společnosti je nezbytné zmínit vývoj základních ekonomických výsledků společnosti. Následující tabulka (Tab. 6) a taktéž grafické znázornění (Obr. 13) proto zachycuje vývoj celkových nákladů, výnosů a výsledku hospodaření společnosti od roku 2008 do roku 2013. Zmíněné roky byly vybrány záměrně, aby bylo možné názorně pozorovat dopady světové hospodářské krize na výsledky společnosti.

Tab. 6. Vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

(v tis.)	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Výnosy	1 083 477	758 401	665 798	651 040	543 293	583 753
Náklady	1 041 127	769 443	670 442	639 608	556 386	598 914
EBT	42 350	-11 042	-4 644	11 432	-13 093	-15 161
EAT	37 200	-7 945	-3 979	9 287	-10 998	-15 161



Obr. 13. Vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

Ze základních výsledků společnosti je patrný degresivní vývoj celkových nákladů a výnosů až do roku 2012. V posledním analyzovaném roce výnosy i náklady zaznamenaly mírný nárůst oproti roku předcházejícímu. Celkové výnosy převýšily celkové náklady a společnost dosáhla kladného výsledku hospodaření pouze ve dvou letech, a to v roce 2008 a v roce 2011. Ve zbývajících analyzovaných letech společnost dosahovala ztráty.

Rok 2008 byl pro podnik, co se týče dosaženého výsledku hospodaření, úspěšný zejména díky nárůstu objemu prodeje vlastních výrobků, služeb a obchodního zboží. Jednalo se o téměř 33% nárůst oproti předešlému roku. V roce 2009 ale objem prodeje vlastních výrobků, služeb a zboží výrazně poklesl, a to o 33,6 %. Pokles byl zapříčiněn nižší poptávkou v důsledku celosvětové hospodářské krize. V tomto roce také došlo v důsledku nižší poptávky k podstatnému meziročnímu poklesu výroby a tím i k poklesu produktivity na jednoho zaměstnance. Společnost tak v roce 2009 realizovala ztrátu a jako spousta ostatních organizací pocítovala dopady hospodářské krize. V roce následujícím se společnosti ztráta podařila snížit na polovinu a v roce 2011 společnost opět dosáhla kladného výsledku hospodaření. K zisku napomohla vyšší poptávka po výrobcích společnosti a rovněž nárůst přidané hodnoty o 13,4 %. V následujícím roce, roce 2012, se však společnost opět ocitla ve ztrátě a v roce 2013 tuto ztrátu ještě prohloubila. Propad výsledku hospodaření byl v roce 2012 zapříčiněn ztrátou klíčových zákazníků z Argentiny a Indie, což vedlo k prudkému propadu tržeb za vlastní výrobky a služby. Pokles objednávek ze strany těchto odběratelů byl částečně kompenzován novými objednávkami od zákazníků na čínském trhu, ale i tak pokles tržeb za vlastní výrobky a služby byl oproti předešlému roku rapidní. Činil 17,5 %.

V nadcházející tabulce (Tab. 7) je zachycen přehled vývoje jednotlivých částí výsledku hospodaření, tedy vývoje provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření.

Tab. 7. Vývoj výsledků hospodaření (vlastní zpracování)

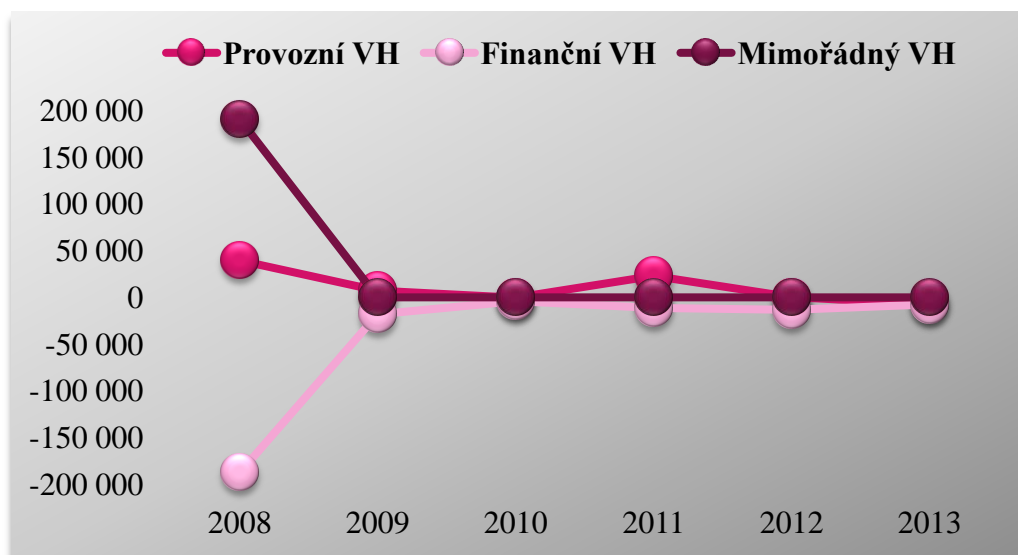
(v tis.)	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Provozní VH	39 335	7 053	-327	22 697	191	-7 467
Finanční VH	-187 168	-18 101	-4 320	-11 268	-13 287	-7 698
Mimořádný VH	190 183	6	3	3	3	4
EAT	37 200	-7 945	-3 979	9 287	-10 998	-15 161
EBT	42 350	-11 042	-4 644	11 432	-13 093	-15 161
EBIT	61 789	4 262	7 697	23 629	-752	-8 315

U **provozního výsledku hospodaření** lze pozorovat od roku 2008 do roku 2010 klesající charakter, ke kterému přispěly zejména výrazně nižší tržby z prodeje vlastních výrobků. Je nezbytné zmínit, že k zápornému provoznímu výsledku hospodaření v roce 2010 přispěla také škoda způsobená krádeží v hodnotě 3,3 mil. Kč a odpis nedobytné pohledávky ve výši 3,4 mil Kč. V roce 2011 provozní výsledek hospodaření zaznamenal výrazný nárůst, a to převážně díky zmíněnému nárůstu přidané hodnoty o 13,4 %. V dalších letech ale hodnota provozního výsledku hospodaření opět klesala a to až do posledního hodnoceného roku. V

roce 2012 k této skutečnosti přispělo zejména snížení přidané hodnoty o 18,14 % v důsledku zmíněné ztráty významných odběratelů. Roku 2013 na jedné straně vzrostla přidaná hodnota meziočasně o 5 %. Na straně druhé ale došlo k propadu ostatních provozních výnosů o 48,3 % díky poklesu výnosů z dotací a taktéž vzrostla suma osobních nákladů.

Finanční výsledek hospodaření je ve všech letech v záporných číslech a výrazně tak přispívá k zápornému výsledku hospodaření. Záporné hodnoty finančního výsledku hospodaření jsou zapříčiněny převážně vysokými nákladovými úroky, které souvisí s čerpáním bankovních úvěrů a dále kurzovými ztrátami, jelikož společnost je z velké části orientována na export. Výrazně nízké hodnoty dosáhl finanční výsledek hospodaření v roce 2008, což bylo způsobeno prodejem cenných papírů ve výši 190 000 tis. Kč na mateřskou společnost XY s proúčtováním opravné položky ve výši 190 000 tis. Kč.

Mimořádný výsledek hospodaření dosahuje zanedbatelných hodnot, kromě roku 2008, ve kterém dosáhl hodnoty 190 183 tis. Kč, a to z důvodu rozpuštění opravné položky vytvořené na majetkový podíl společnosti. Dosažený kladný mimořádný výsledek hospodaření byl tedy kompenzován záporným finančním výsledkem hospodaření. Vývoj jednotlivých částí výsledku hospodaření je pro názornější a komplexní představu zachycen v grafu (Obr. 14).



Obr. 14. Vývoj provozního, finančního a mimořádného VH (vlastní zpracování)

Tabulka (Tab. 7) rovněž zachycuje vývoj čistého výsledku hospodaření (EAT), výsledku hospodaření před zdaněním (EBT) a výsledku hospodaření před zdaněním a úroky (EBIT). Z dosažených hodnot EBIT je patrné, že na záporném čistém výsledku hospodaření se velkou měrou podílí výše nákladových úroků. Výše čistého výsledku hospodaření se dále odvíjí od výše placené daně, která souvisí s výší dosaženého zisku a sazbami daně z příjmu.

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Pro společnost XY hrají náklady velmi významnou roli a z důvodu velké finanční náročnosti výroby dosahují nejen vysokých hodnot, ale také se společnost setkává s rozsáhlým množstvím nákladových položek. Základem pro aplikaci a efektivní řízení nákladů ve společnosti je proto rozdělení nákladů do stejnorodých skupin dle nejrůznějších hledisek. Rozčlenění nákladů je tedy prvotní krok nezbytný pro další práci s nimi.

Tato část bakalářské práce se ze zmíněného důvodu zabývá analýzou nákladů za posledních několik let. Na základě interních dokumentů společnosti budou náklady nejprve analyzovány z hlediska druhového členění, dále kalkulačního a v neposlední řadě z hlediska závislosti na objemu prováděných výkonů. Účelem analýzy nákladů je získávat bližší informace o nákladových položkách a zkoumat jejich chování při různých situacích. Nákladová analýza je ale také nezbytná pro rozhodování o přijetí opatření s cílem optimalizace nákladů, popřípadě jejich snižování.

6.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je nejběžnějším způsobem členění nákladů a v podnicích se hojně využívá také z toho důvodu, že nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů a konkurence tak nemůže analyzovat faktory efektivnosti podniku. Jednotlivé nákladové druhy se seskupují do tří skupin, které odpovídají struktuře výkazu zisku a ztráty. Vývoj provozních, finančních a mimořádných nákladů a také jejich procentuální podíl na celkových nákladech znázorňují níže uvedené tabulky (Tab. 8 a Tab. 9)

Tab. 8. Vývoj provozních, finančních a mimořádných nákladů (vlastní zpracování)

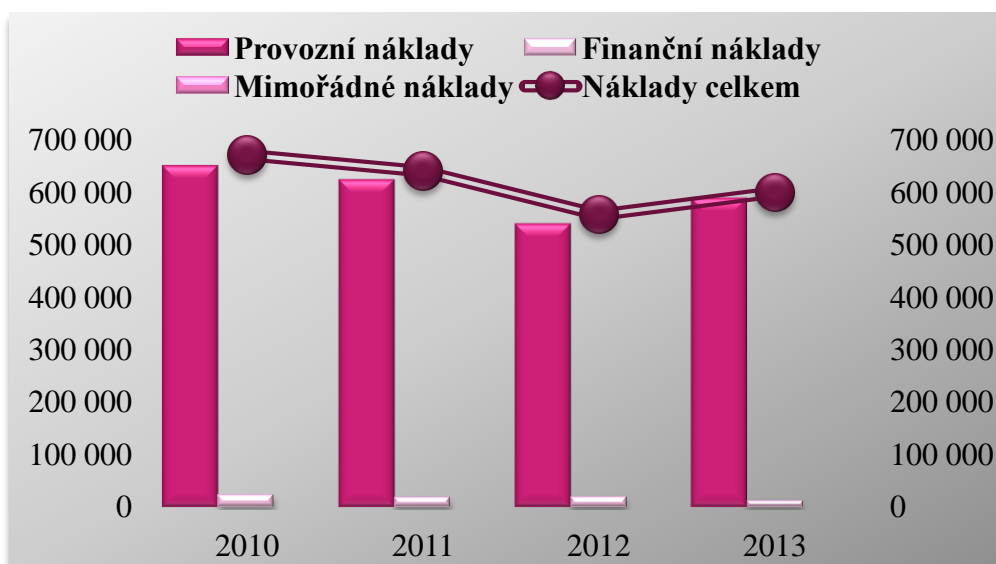
(v tis.)	2010	2011	2012	2013
Provozní náklady	648 754	622 212	538 118	587 269
Finanční náklady	21 688	17 396	18 268	11 645
Mimořádné náklady	0	0	0	0
NÁKLADY CELKEM	670 442	639 608	556 386	598 914

Tab. 9. Procentuální podíl provozních, finančních a mimořádných nákladů na celkových nákladech (vlastní zpracování)

(v %)	2010	2011	2012	2013
Provozní náklady	96,77%	97,28%	96,72%	98,06%
Finanční náklady	3,23%	2,72%	3,28%	1,94%
Mimořádné náklady	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
NÁKLADY CELKEM	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Tabulky poukazují na skutečnost, že největší podíl na celkových nákladech společnosti mají právě náklady provozní. Příčinou vysokého podílu provozních nákladů je zejména výkonová spotřeba, konkrétně pak spotřeba materiálu a energie, což vypovídá o výrobním charakteru společnosti. Vývoj provozních nákladů má degresivní charakter až do roku 2012, což souviselo se snižující se poptávkou, zapříčiněnou zhoršujícími se podmínkami ekonomického prostředí vyvolanými celosvětovou hospodářskou krizí. Poptávka se podařila společnosti zvýšit až roku 2013, a to zejména díky rozmachu nových zakázek na čínském trhu. Se zvyšující se poptávkou vzrostly nejen výnosy společnosti, ale také náklady. S čínskými odběrateli začala společnost aktivněji spolupracovat již roku 2012 a do budoucna se předpokládá zvýšený zájem ze strany těchto odběratelů.

Podíl finančních nákladů na celkových nákladech je oproti provozním nákladům výrazně nižší a každým rokem dále klesá. Převážná část těchto nákladů je tvořena nákladovými úroky společnosti souvisejícími s bankovními úvěry. Zbylou část finančních nákladů tvoří ostatní finanční náklady, do kterých spadají kurzové ztráty a ztráty z devizových obchodů. V případě mimořádných nákladů zůstala jejich hodnota po celé čtyři analyzované roky na nule. Vývoj jednotlivých skupin nákladů dle výkazu zisku a ztráty znázorňuje následující obrázek (Obr. 15).



Obr. 15. Vývoj provozních, finančních a mimořádných nákladů (vlastní zpracování)

Tabulka uvedená níže (Tab. 10) zachycuje bližší členění nákladů, respektive přehled nákladových druhů a rovněž uvádí veškeré dílčí náklady společnosti XY, a. s., které do jednotlivých zmíněných nákladových druhů společnost za poslední období zahrnuje.

Tab. 10. Nákladové druhy společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

Nákladové druhy	
Náklady na prodané zboží	Náklady na prodané zboží představují náklady spojené s pořízením produktů, které byly následně společností prodány
Spotřeba materiálu a energie	Spotřeba materiálu: Přímý materiál, mazadla, brusivo, materiál na opravu a údržbu DDHM a DHM, ostatní provozní materiál, obalový materiál, ostatní režijní materiál, spotřeba paliv a pohonných hmot, spotřeba nářadí, ochranné pomůcky, kancelářské potřeby Spotřeba energie: Spotřeba elektrické energie, spotřeba vody, spotřeba plynu
Spotřebovávané služby	Oprava a udržování strojů, zařízení, budov a jiného DHM, náklady na reprezentaci, cestovné, přepravné silniční a železniční, poštovné, likvidace odpadu, zkušební a laboratorní služby, projekční a konstrukční služby, právnické služby, nájemné za finanční a operativní leasing, stočné, služby koncernu, náklady na školení zaměstnanců, náklady na telefony a internet, úklidové služby, softwarové služby, servisní služby, ostraha, služby spojené s výdejem stravy, technické prohlídky a revize
Osobní náklady	Mzdové náklady, odměny členům orgánů společnosti, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, sociální náklady (příspěvky na stravování a občerstvení, odstupné atd.)
Daně a poplatky	Daň z nemovitosti, daň silniční, ostatní daně a poplatky (dálniční známky, kolky, úhrady správních poplatků atd.)
Odpisy DHM a DNM	Odpisy DNM (ocenitelná práva, software), odpisy budov a staveb, odpisy samostatných movitých věcí
ZC prodaného DM a materiálu	Do této položky společnost zahrnuje hodnotu prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
Změna stavu rezerv a OP	V případě společnosti XY se jedná pouze o změnu stavu rezerv a OP z provozní oblasti
Ostatní provozní náklady	Pokuty a penále, pojištění (majetku, leasingu, motorových vozidel, odpovědnosti za škodu), licenční poplatky, manka a škody, dary, odpisy pohledávek, technické zhodnocení do částky 40 tis. Kč, zmařená investice
Nákladové úroky	Úroky vůči bankám, zejména pak úroky z revolvingových úvěrů
Ostatní finanční náklady	Kurzové ztráty, ztráta z devizových obchodů, poplatky peněžním ústavům
Mimořádné náklady	Opravné položky v mimořádné činnosti, tvorba mimořádných rezerv, škody

Nadcházející tabulka (Tab. 11) zobrazuje hodnoty jednotlivých nákladových druhů, které společnost vykazovala od roku 2010 až do roku 2013.

Tab. 11. Vývoj nákladových druhů (vlastní zpracování)

Nákladové druhy (v tis.)	2010	2011	2012	2013
Náklady na prodané zboží	11	21	0	0
Výkonová spotřeba	402 246	428 218	354 911	390 965
*Spotřeba materiálu a energie	353 977	366 919	306 771	344 219
*Spotřebované služby	48 269	61 299	48 140	46 746
Osobní náklady	125 115	133 955	121 598	126 841
Daně a poplatky	1 136	935	814	791
Odpisy DHM a DNM	42 367	41 969	41 921	42 575
ZC prod. DM a materiálu	71 204	8 810	8 709	11 360
Změna stavu rezerv a OP	-5 418	2 275	2 353	0
Ostatní provozní náklady	12 093	6 029	7 812	14 737
Nákladové úroky	12 341	12 179	12 341	6 846
Ostatní finanční náklady	9 347	5 217	5 927	4 799
Mimořádné náklady	0	0	0	0
NÁKLADY CELKEM	670 442	639 608	556 386	598 914

Pro zřetelnější představu o vývoji nákladových druhů společnosti byla provedena vertikální analýza vyjadřující podíl jednotlivých nákladových položek na celkových nákladech společnosti a dále horizontální analýza porovnávající změny nákladových druhů mezi dvěma po sobě jdoucími roky, sleduje tedy náklady dle jejich meziročního vývoje (viz. Tab. 12).

Tab. 12. Vertikální a horizontální analýza (vlastní zpracování)

Nákladové druhy (v %)	Vertikální analýza			Horizontální analýza		
	2011	2012	2013	11/10	12/11	13/12
Náklady na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	90,91	-100,00	-
Výkonová spotřeba	66,95	63,79	65,28	6,46	-17,12	10,16
*Spotřeba materiálu a energie	57,37	55,14	57,47	3,66	-16,39	12,21
*Spotřebované služby	9,58	8,65	7,81	26,99	-21,47	-2,90
Osobní náklady	20,94	21,85	21,18	7,07	-9,22	4,31
Daně a poplatky	0,15	0,15	0,13	-17,69	-12,94	-2,83
Odpisy DHM a DNM	6,56	7,53	7,11	-0,94	-0,11	1,56
ZC prod. DM a materiálu	1,38	1,57	1,90	-87,63	-1,15	30,44
Změna stavu rezerv a OP	0,36	0,42	0,00	141,99	3,43	-100,00
Ostatní provozní náklady	0,94	1,40	2,46	-50,14	29,57	88,65
Nákladové úroky	1,90	2,22	1,14	-1,31	1,33	-44,53
Ostatní finanční náklady	0,82	1,07	0,80	-44,19	13,61	-19,03
Mimořádné náklady	0,00	0,00	0,00	-	-	-
NÁKLADY CELKEM	100,00	100,00	100,00	-4,60	-13,01	7,64

Z uvedené analýzy nákladových druhů společnosti je na první pohled zřetelné, že se na celkové hodnotě nákladů společnosti v největší míře podílela **výkonová spotřeba**, což souvisí s výrobním charakterem společnosti. Podíl výkonové spotřeby se na celkových nákladech pohybuje přibližně na úrovni 64-67 %. Při detailnější analýze položky výkonová spotřeba skládající se ze spotřeby materiálu a energie a spotřeby služeb lze pozorovat výraznější zastoupení spotřeby materiálu a energie, jejíž podíl je v rozmezí 55-58 %.

Co se týče vývoje výkonové spotřeby v čase, tak mezi lety 2010 a 2011 došlo k nárůstu této nákladové položky, a to o 6,46 %. Tento nárůst souvisel převážně s růstem nakupovaných služeb společnosti, konkrétně pak s opravou a údržbou stávajících strojů a zařízení za účelem udržení provozuschopného a bezpečného stavu výrobních strojů a zařízení a dále pak s růstem nákladů na kooperace, zejména na kalení prováděné externími dodavateli. Na druhé straně mezi lety 2011 a 2012 došlo k výraznému propadu výkonové spotřeby o 17,12 %. Z převážné části je tento náhlý propad přičítán již zmíněnému poklesu objednávek od odběratelů z Argentiny a Indie. Ztráta klíčových odběratelů vedla k nižšímu množství zakázek, což se také projevilo na hodnotě spotřebovávaných služeb. Přesněji řečeno, tato skutečnost vedla k úbytku nákladů na kooperační práce výrobní povahy, v rámci kterých si společnost zajišťuje provedení jistých výrobních operací prostřednictvím jiných společností. Z důvodu nižšího počtu zakázek se společnost také rozhodla propustit část agenturních zaměstnanců a tím došlo ke snížení nákladů na tyto cizí pracovníky. Aby společnost pokles vykompenzovala, tak v roce 2012 začala spolupracovat s odběrateli na čínském trhu, což se však na výsledcích společnosti projevilo až v roce 2013. V tomto roce vzrostla poptávka ze strany čínských odběratelů a v souvislosti s tím vzrostla současně i výroba a společnost tak spotřebovala více materiálu i energie (o 12,21 %). Na nárůst spotřeby materiálu a energie v roce 2013 měl ale také svůj podíl růst cen mosazi jako hlavní suroviny nutné k výrobě produktů společnosti. V témže roce dále poklesla hodnota služeb z důvodu rozhodnutí společnosti o definitivním ukončení zaměstnávání cizích agenturních pracovníků.

Osobní náklady mají druhý nejvyšší podíl na celkových nákladech společnosti, který se mezi hodnocenými lety pohybuje na úrovni 21-22% a nejvýrazněji se na jejich celkové sumě podílí náklady mzdové. Hlavním důvodem vysokého podílu osobních nákladů jsou vyšší mzdy a platy zaměstnanců a vysoké povinné odvody zaměstnavatelů. Osobní náklady zaznamenaly znatelný nárůst mezi lety 2010 a 2011, což při takřka neměnném počtu zaměstnanců (roční pokles o 12 zaměstnanců) znamenalo zvýšení průměrných mezd zaměstnanců společnosti. V roce 2012 však došlo k meziročnímu snížení osobních nákladů o 9,22

% v důsledku zavedení nových mzdových předpisů s cílem zvýšit produktivitu práce. Je ale nezbytné zmínit, že uvedená skutečnost také souvisela s nižším počtem celkových zaměstnanců, jelikož společnost v tomto roce v důsledku poklesu výroby propustila 47 zaměstnanců. Podíl osobních nákladů se však i přes tuto skutečnost příliš nezměnil.

Co se týče **nákladů na daně a poplatky**, do kterých je zahrnována daň silniční, daň z nemovitosti a ostatní daně a poplatky, tak jejich podíl je na nákladech společnosti dá se říci zanedbatelný, pohybuje na úrovni 0,13-0,15 %. Z hlediska časového vývoje hodnota této nákladové položky od roku 2010 do roku 2013 klesla přibližně o 30 %.

Dalším nákladovým druhem jsou **odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**. Podíl této nákladové položky se pohybuje v rozmezí 6,56-7,53 %. V roce 2011 a dále i v roce 2012 došlo ke snížení celkové hodnoty odpisů, což bylo způsobeno ukončením odpisování části strojů. Mezi hodnocenými lety došlo u odpisů DHM a DNM k viditelnějšímu nárůstu v roce 2013, ve kterém odpisy vzrostly o 1,56 %, což vypovídá o investiční aktivitě společnosti, která je zaměřená na zvýšení konkurenceschopnosti jak na tuzemském, tak zahraničním trhu. Nárůst hodnoty odpisů v roce 2013 byl zapříčiněn dokončením výstavby nového výrobního objektu.

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu má nejvyšší podíl na celkových nákladech v roce 2010, a to celých 10,62 %. Vysoká hodnota nákladové položky v tomto roce je přičítána jednorázovému prodeji materiálu v zůstatkové ceně 71 204 tis. Kč za účelem získání peněžních prostředků. V roce následujícím hodnota zůstatkové ceny prodaného DM a materiálu razantně poklesla o 87,63 % a od roku 2011 do roku 2013 byl podíl této položky na nákladech společnosti výrazně nižší, pohyboval se v rozmezí 1-2 %.

U položky **změna stavu rezerv a opravných položek** došlo v roce 2010 k čerpání dříve vytvořených rezerv. Náklady byly tedy sníženy o hodnotu čerpání těchto rezerv a to vedlo k pozitivnímu ovlivnění výsledku hospodaření, který ale nebyl vytvořen primární činností společnosti. V ostatních letech již rezervy dále čerpány nebyly.

V případě **ostatních provozních nákladů** došlo v roce 2011 k poklesu jejich hodnoty o 50 % oproti roku předcházejícímu. To bylo způsobeno převážně tím, že v roce 2010 byla do této položky zahrnuta škoda, která byla zaviněna krádeží materiálu, polotovarů a také hotových výrobků ve výši 3,3 mil. Kč a dále došlo k odepsání nedobytné pohledávky v hodnotě 3,4 mil. Kč. Další razantní nárůst ostatních provozních nákladů nastal v posledním hodnoceném roku, kdy meziročně tyto náklady vzrostly o 88,65 %, což bylo zapříčiněno

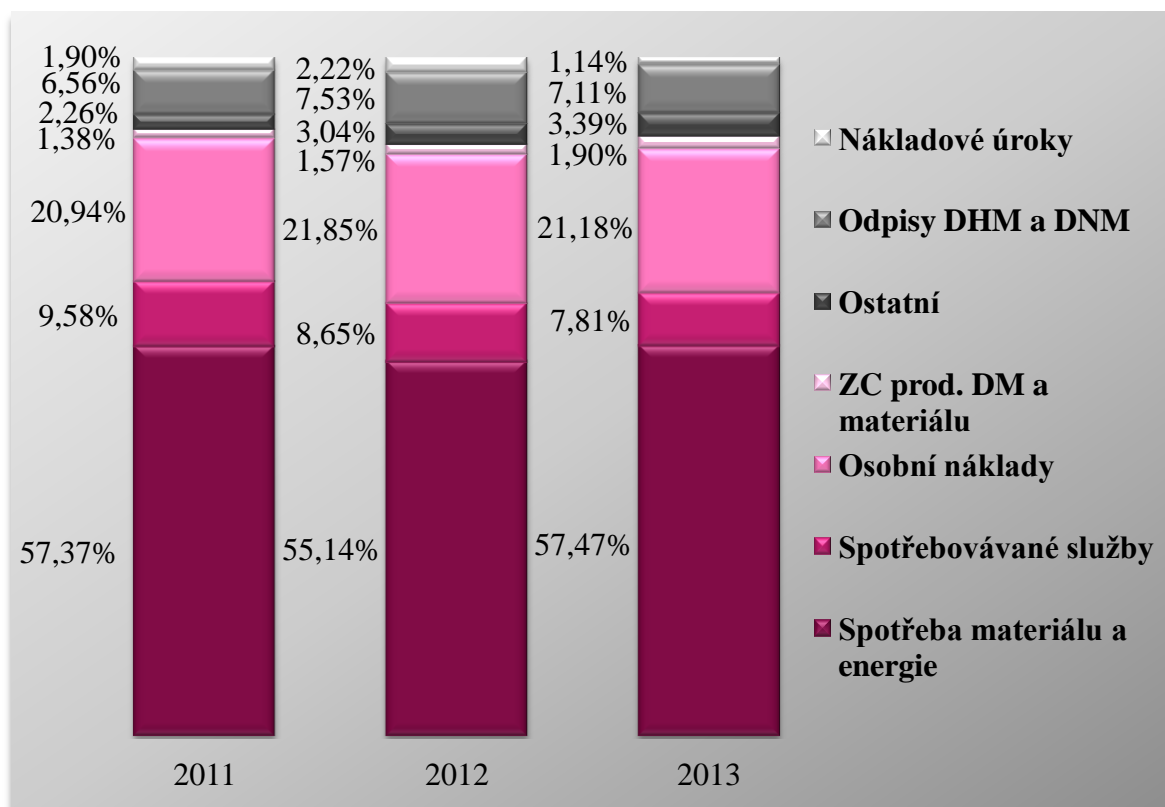
zmařenou investicí společnosti XY v hodnotě 9 775 tis. Kč. Zmařenou investicí se v tomto případě rozumí investice, u které nedošlo k jejímu vlastnímu dokončení a musela tak být odepsána do nákladů. Přesněji se jedná o zůstatkovou cenu kotelny a náklady na její demolicí za účelem výstavby centrálního skladu, k jejíž realizaci však nedošlo.

Podíl **nákladových úroků** společnosti se pohybuje v rozmezí 1,14-2,22 % na celkové sumě nákladů společnosti. Výše nákladových úroků souvisí se splácením bankovních úvěrů, obzvláště pak těch krátkodobých, jejichž podíl je podstatně vyšší. V bankovních úvěrech má společnost zahrnuté zejména revolvingové úvěry a investiční úvěry. Úroky z investičních úvěrů však nejsou součástí nákladových úroků, jelikož jsou zahrnovány přímo do pořizovací ceny investičního majetku. Nejvýraznější změna u položky nákladové úroky nastala v roce 2013. V tomto roce nákladové úroky meziročně poklesly o 44,53 %. Tento razantní pokles hodnoty nákladových úroků souvisí se splacením velké části úvěrů společnosti. Hodnota krátkodobých a dlouhodobých úvěrů v roce 2013 klesla o 32 360 tis. Kč.

V rámci **ostatních finančních nákladů** je nezbytné se zmínit o 44,19% poklesu, který nastal mezi lety 2010 a 2011. K této skutečnosti, která může být hodnocena kladně, došlo z důvodu nerealizovaného kurzového zajištění. Právě kurzové ztráty mají na ostatních finančních nákladech nejvyšší podíl, konkrétně pak kurzové ztráty neuhrazených závazků a dále kurzové ztráty při úhradě závazků. Vysokou hodnotu kurzových ztrát zapříčiňuje hedging, neboli instrument, kterým si společnost zajišťuje ochranu proti nepříznivému vývoji kurzů měn. Měnové kurzy společnost zajišťuje na dobu 4-5 let. Jestliže v tomto období poté dojde k opačnému vývoji kurzů, než jaký společnost očekávala, realizuje ztrátu, která je ve výkazu zisku a ztráty projevívá jako ztráta kurzová. V souvislosti s kurzovými ztrátami je nezbytné dodat, že společnost při přepočtu cizích měn používá aktuální denní kurz vyhlášený ČNB.

Mimořádné náklady nebyly vynaloženy ani v jednom hodnoceném roce, jejich podíl na celkové sumě nákladů je tedy nulový.

Pro kompletnost analýzy nákladů z hlediska druhového členění je dále uveden obrázek (Obr. 16) znázorňující přehled podílů jednotlivých nákladových druhů na celkové hodnotě nákladů společnosti XY. Položka ostatní zahrnuje náklady, jejichž podíl je na celkové sumě nákladů velmi nízký, přesněji se jedná o náklady na prodané zboží, daně a poplatky, změnu stavu rezerv a OP, ostatní provozní a finanční náklady a náklady mimořádné. Veškeré nákladové položky spadající do jednotlivých nákladových druhů byly popsány výše.



Obr. 16. Druhové členění nákladů vyjádřené v % (vlastní zpracování)

Na celkových nákladech společnosti se největší měrou podílí výkonová spotřeba, což, jak již bylo zmíněno, svědčí o výrobním charakteru společnosti a tudíž má výkonová spotřeba pro společnost zvláštní význam. Vývoj jednotlivých položek výkonové spotřeby, tedy spotřeby materiálu, energie a služeb je proto uveden v následující tabulce (Tab. 13) včetně procentuálního podílu zmíněných položek na celkové sumě výkonové spotřeby.

Tab. 13. Vývoj výkonové spotřeby (vlastní zpracování)

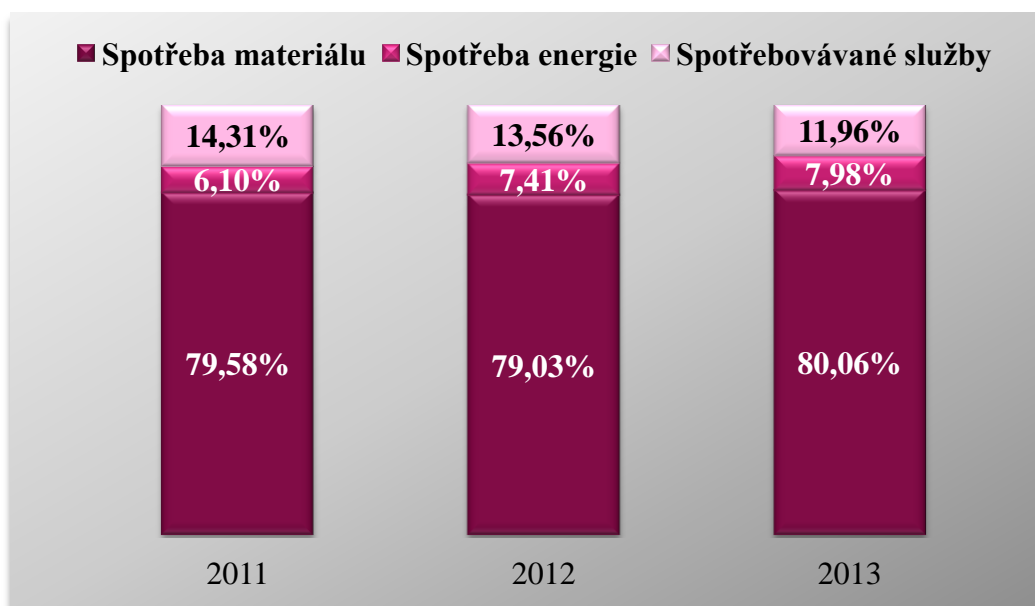
Výkonová spotřeba	2011		2012		2013	
	tis. Kč	% podíl	tis. Kč	% podíl	tis. Kč	% podíl
Spotřeba materiálu	340 785	79,58	280 470	79,03	313 017	80,06
*Jednicový materiál	301 544		237 565		274 325	
*Režijní materiál	39 241		42 905		38 692	
Spotřeba energie	26 134	6,10	26 301	7,41	31 202	7,98
*Spotřeba elektrické energie	18 142		17 203		20 410	
*Spotřeba plynu	7 176		8 400		10 200	
*Spotřeba vody	816		698		592	
Spotřebované služby	61 299	14,31	48 140	13,56	46 746	11,96
VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	428 218	100,00	354 911	100,00	390 965	100,00

Nejpodstatnější položkou nákladů jsou **náklady na materiál**, jejichž celková suma se na hodnotě výkonové spotřeby v posledních třech analyzovaných letech pohybovala v rozmezí 79-80 %. Materiálové náklady jsou rozděleny na náklady režijního materiálu a jednicového materiálu. Ve spotřebě materiálu převažuje zastoupení jednicového materiálu, který přímo vstupuje do struktury výrobků. Do zbývajících částí tvořící režijní materiál spadá materiál na opravu a údržbu, mazadla, brusivo, obalový materiál, ochranné pomůcky, spotřeba paliv a pohonných hmot, spotřeba speciálního nářadí a další režijní materiál.

Další položkou výkonové spotřeby je **spotřeba energie**, která se na celkové hodnotě výkonové spotřeby v letech 2011-2013 podílela přibližně 6-8 %. Z tabulky je zřejmé, že podíl spotřeby energie na výkonové spotřebě postupně roste, což je také možné přičíst vzrůstajícím cenám energie. Spotřeba energie se dále člení na spotřebu elektrické energie, plynu a vody, kde nejvýraznější zastoupení má právě spotřeba elektrické energie.

Spotřebovávané služby se na výkonové spotřebě podílí okolo 11-15 %. V tabulce si lze všimnout klesajícího charakteru hodnoty celkových služeb, zejména díky poklesu nákladů na agenturní zaměstnance a nákladů na kooperační práce. Na celkové sumě služeb mají nevyšší podíl náklady na opravu a údržbu strojů a zařízení, služby koncernu a kooperace.

Níže uvedený obrázek (Obr. 17) představuje podíl hlavních skupin nákladových položek na celkové sumě výkonové spotřeby v letech 2011-2013. Je zřejmé, že největší podíl na výkonové spotřebě měla spotřeba materiálu, která se pohybovala v rozmezí 79-80 %. Druhé největší zastoupení měly služby a zbývajících část je připisována nákladům na spotřebu energie.



Obr. 17. Struktura výkonové spotřeby vyjádřená v % (vlastní zpracování)

6.2 Kalkulační členění nákladů

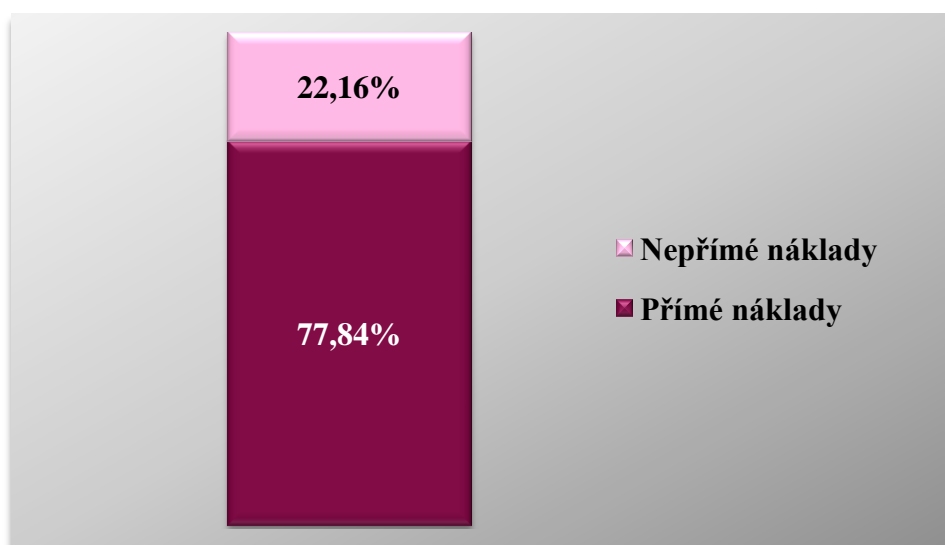
Další část analýzy nákladů je věnována kalkulačnímu členění nákladů, jehož cílem je přiřadit náklady ke konkrétnímu výkonu a stanovit tak hodnotu nákladů připadající na daný výkon. Z hlediska způsobu přiřazení nákladů jsou náklady členěny na dvě kategorie, na náklady přímé a nepřímé. Důležité je připomenout, že uvedené členění nákladů je ve stejné struktuře promítnuto také v kalkulačním vzorci společnosti XY.

V rámci tohoto členění jsou náklady rozděleny za poslední hodnocený rok, tedy rok 2013. Celkovou hodnotu přímých a nepřímých nákladů a také jejich procentuální podíl na sumě celkových nákladů vystihuje uvedená tabulka (Tab. 14).

Tab. 14. Kalkulační členění nákladů za rok 2013 (vlastní zpracování)

2013		
	v tis. Kč	% podíl
Přímé náklady	466 209	77,84%
Nepřímé náklady	132 705	22,16%
NÁKLADY CELKEM	598 914	100,00%

Z výše zobrazených hodnot a uvedeného obrázku (Obr. 18) vyplývá, že většinový podíl na celkových nákladech společnosti zaujímají náklady přímé. Podíl přímých nákladů za rok 2013 je na úrovni 77,84 %. Zbývající část s podílem 22,16 % představují náklady nepřímé zabezpečující celkovou výrobu a chod podniku jako celku. Složení obou kategorií nákladů je dále detailně zpracováno.



Obr. 18. Kalkulační členění nákladů za rok 2013 vyjádřené v % (vlastní zpracování)

6.2.1 Struktura přímých nákladů

Přímé náklady společnosti představují veškeré náklady, které jsou přímo přiřaditelné ke konkrétnímu výkonu. Strukturu přímých nákladů společnosti za rok 2013 a rovněž procentuální podíl jednotlivých položek na celkové sumě přímých nákladů zachycuje uvedená tabulka (Tab. 15).

Tab. 15. Struktura přímých nákladů za rok 2013 (vlastní zpracování)

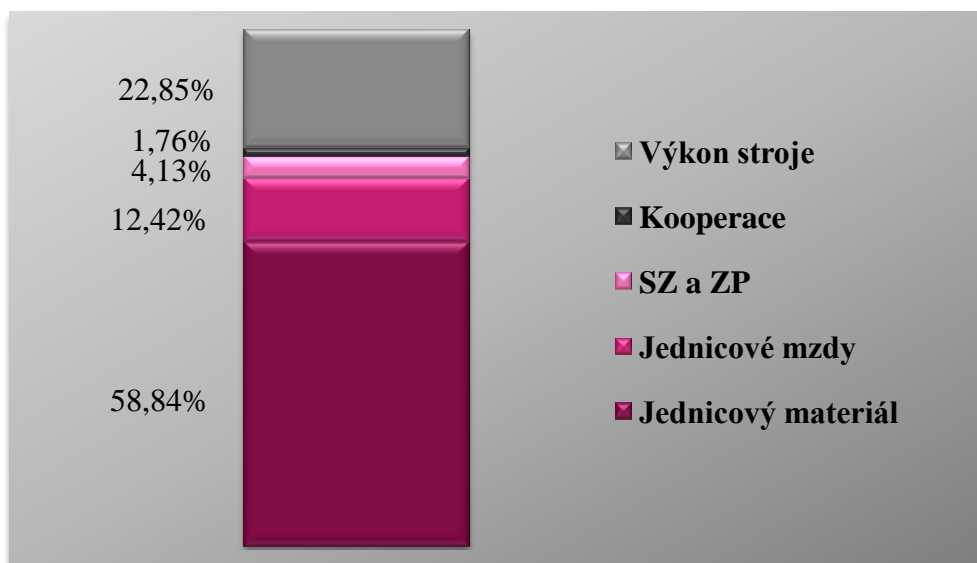
Přímé náklady	2013	
	v tis. Kč	% podíl
Jednicový materiál	274 325	58,84%
Jednicové mzdy	57 899	12,42%
SZ a ZP	19 241	4,13%
Kooperace	8 195	1,76%
Výkon stroje	106 549	22,85%
PŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM	466 209	100,00%

Do přímých nákladů společnost zahrnuje nejen náklady jednicové, ale také část režijních nákladů, která s výrobkem jistým způsobem souvisí. Přímé náklady společnosti tvoří konkrétně **jednicový materiál**, který má nejvyšší zastoupení na hodnotě celkových přímých nákladů, jedná se o 58,84% podíl. Jednicový materiál zahrnuje materiál potřebný k výrobě výrobků společnosti, respektive veškeré suroviny, součástky a díly vstupující do samotné struktury ložiska.

Do přímých nákladů dále vstupují **jednicové mzdy**, které představují mzdy zaměstnanců, kteří se přímo podílejí na zpracování finálních výrobků společnosti, přesněji mzdy výrobních dělníků. Tito zaměstnanci jsou odměňováni na základě stanoveného tarifu odpovídající náročnosti práce vynásobeného časem práce. S položkou jednicové mzdy také souvisí **náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění** těchto pracovníků.

Další položkou vstupující do přímých nákladů jsou **kooperace**, které zachycují veškeré výrobní operace, které si společnost nezajišťuje sama, ale jejich realizace probíhá u externích dodavatelů. Příkladem je černění, dělení, broušení vnitřních kroužků a mnohé další.

Významnou část přímých nákladů s podílem 22,85 % zaujímá také položka **výkon stroje**, jejíž složení je podrobně rozpracováno dále. Následující obrázek zachycuje procentuální podíl jednotlivých položek přímých nákladů (Obr. 19).



Obr. 19. Struktura přímých nákladů za rok 2013 vyjádřená v % (vlastní zpracování)

Specifickou položkou, která je součástí přímých nákladů společnosti je položka označovaná jako výkon stroje, která v sobě zahrnuje nejrůznější položky nákladů. Z toho důvodu je výkon stroje podrobně rozpracován na dílčí položky, zachycené v tabulce níže (Tab. 16).

Tab. 16. Struktura položky výkon stroje za rok 2013 (vlastní zpracování)

2013		
Výkon stroje	v tis. Kč	% podíl
Elektrická energie	19 390	18,20%
Plyn	8 670	8,14%
Voda	296	0,28%
Odpisy	33 748	31,67%
Mazadla	816	0,77%
Brusivo	8 219	7,71%
Emulze	6 395	6,00%
Variabilní nářadí	3 927	3,69%
Fixní nářadí	7 509	7,05%
Ostatní režijní materiál	229	0,21%
Materiál na opravu a údržbu strojů	3 475	3,26%
Oprava a udržování strojů	8 529	8,00%
Nájemné za finanční leasing	5 346	5,02%
VÝKON STROJE CELKEM	106 549	100,00%

První skupinou nákladů, která se započítává do položky výkon stroje, je **spotřeba energie**, která v součtu činí 26,62 %. Do této skupiny spadají náklady na elektrickou energii potřeb-

nou k pohonu výrobních strojů, plyn určený ke spotřebě v kalících linkách a v neposlední řadě voda, která se využívá k chlazení výrobních strojů.

Další položkou, která je promítnuta v přímých nákladech, jsou **odpisy**. Jedná se o odpisy výrobních strojů a část odpisů výrobní haly, přiřazená dle plochy, kterou stroje zaujímají.

Významnou část nákladů na celkové hodnotě přímých nákladů představuje s podílem 28,69 % také **režijní materiál**, do kterého spadají mazadla, brusivo, emulze, variabilní i fixní nářadí, materiál na opravu a údržbu strojů a ostatní režijní materiál.

Zbývající část nákladů tvoří **oprava a údržba strojů a nájemné za finanční leasing**.

6.2.2 Struktura nepřímých nákladů

Struktura nepřímých nákladů společnosti za rok 2013 je znázorněna níže (Tab. 17).

Tab. 17. Struktura nepřímých nákladů za rok 2013 (vlastní zpracování)

Nepřímé náklady	2013	
	2013	% podíl
Výrobní režie	38 859	29,28%
*Režijní materiál	7 414	5,59%
*Režijní energie	569	0,43%
*Režijní služby	3 636	2,74%
*Mzdy režijních dělníků	13 002	9,80%
*Mzdy THZ	2 854	2,15%
*SZ a ZP	5 269	3,97%
*Ostatní provozní náklady	6 115	4,61%
Správní režie	93 846	70,72%
*Režijní materiál	708	0,53%
*Režijní energie	2 277	1,72%
*Režijní služby	21 040	15,85%
*Mzdy správních zaměstnanců	18 839	14,20%
*SZ a ZP	6 261	4,72%
*Odměny členům orgánů	210	0,16%
*Sociální náklady	3 266	2,46%
*Daně a poplatky	791	0,60%
*Odpisy	8 826	6,65%
*ZC prodaného DM a materiálu	11 360	8,56%
*Změna stavu rezerv a OP	0	0,00%
*Ostatní provozní náklady	8 623	6,50%
*Nákladové úroky	6 846	5,16%
*Ostatní finanční náklady	4 799	3,62%
NEPŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM	132 705	100,00%

Nepřímé náklady je možné charakterizovat jako část nákladů, která nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu výkonu, respektive druhu výrobku. Ve společnosti XY jsou nepřímé náklady rozděleny na dvě složky, výrobní a správní režii.

Výrobní režie zaujímá okolo 30 % z hodnoty nepřímých nákladů a pojímá ty náklady, které jsou spojeny s řízením a obsluhou samotné výroby. Do této složky spadají převážně náklady vynaložené na spotřebu zbývajícího režijního materiálu, který nebyl zahrnut do položky výkon stroje. V souvislosti s touto položkou je možné zmínit ložiska pro zkoušky ZDU, spotřebu speciálního nářadí a ochranné pomůcky. Dále je zde zahrnuta zbývající část režijní energie spotřebovávaná pro výrobní účely a režijní služby související s výrobní činností, jako jsou náklady na likvidaci odpadu, technické prohlídky strojů, kalibrace nebo také úklidové služby vztahující se k výrobní hale. Významnou část výrobní režie zaujímají mzdové náklady režijních dělníků a technicko-hospodářských zaměstnanců a s nimi související náklady na SZ a ZP. Zbývající hodnota nepřímých nákladů souvisí s ostatním provozními náklady, do kterých spadají kupříkladu manka a škody za materiál.

Správní režie se na sumě nepřímých nákladů podílí přibližně 70 % a obsahuje náklady, které byly vynaloženy na správu a řízení podniku, mimo nákladů souvisejících s výrobní činností. Do složky správní režie spadá energie spotřebovaná v rámci správní budovy, část režijního materiálu, konkrétně kancelářské potřeby a pohonné hmoty a rovněž převážná část režijních služeb, jako jsou služby koncernu, náklady na školení zaměstnanců, právnícké služby nebo také úklidové služby vztahující se ke správní budově. Podstatnou část správní režie tvoří mzdové náklady správních zaměstnanců a rovněž s nimi související náklady na SZ a ZP. Zbývající část zaujímají odpisy správní budovy včetně zařízení, které spadá do této budovy a ostatní náklady, které se vážou k podniku jako celku.

6.3 Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů

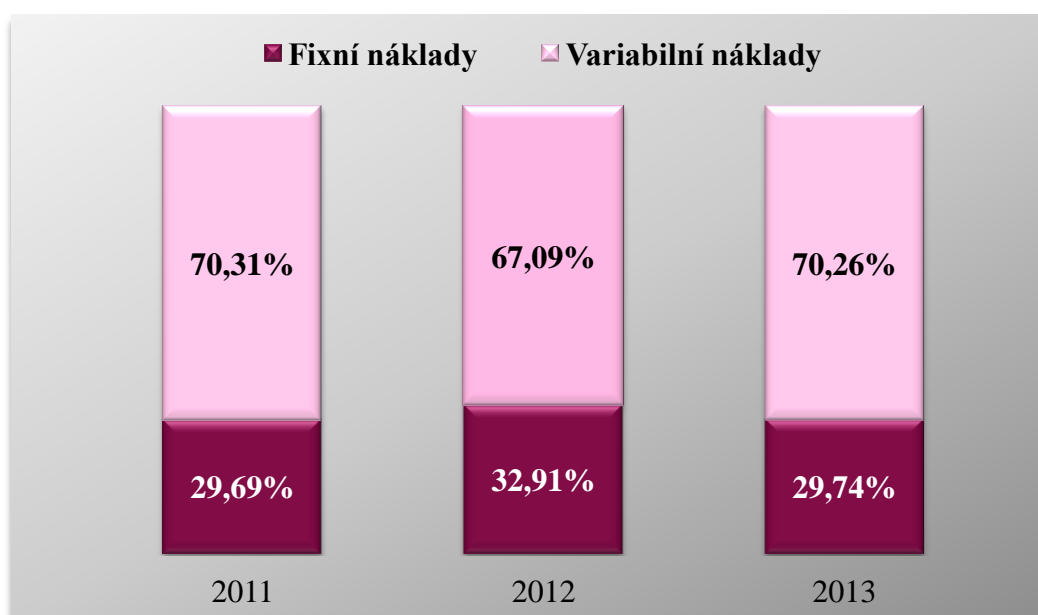
Jako poslední, ale neméně důležité rozdělení nákladů, bylo zvoleno členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů, které je předpokladem pro zpracování analýzy bodu zvratu. V rámci tohoto členění jsou náklady rozděleny na dvě kategorie, a to na náklady, které zůstávají neměnné bez ohledu na měnící se objem výkonů, tedy náklady fixní a dále na náklady, které se mění se změnami objemu výkonů, čili náklady variabilní. Časový úsek, za který jsou náklady rozčleněny na zmíněné dvě kategorie, je rok 2011 až 2013. V tomto časovém rozmezí je k nákladům přistupováno z krátkodobého pohledu, jelikož z

dlouhodobého jsou veškeré náklady považovány za variabilní. Vývoj hodnoty fixních, variabilních a celkových nákladů zachycuje zobrazená tabulka (Tab. 18).

Tab. 18. Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů (vlastní zpracování)

	2011		2012		2013	
	tis. Kč	% podíl	tis. Kč	% podíl	tis. Kč	% podíl
Fixní náklady	189 925	29,69%	183 116	32,91%	178 090	29,74%
Variabilní náklady	449 683	70,31%	373 270	67,09%	420 824	70,26%
NÁKLADY CELKEM	639 608	100,00%	556 386	100,00%	598 914	100,00%

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že podíl fixních nákladů zaujímá okolo 30 % z celkových nákladů společnosti. Podíl fixních nákladů v letech 2011 a 2013 je na téměř stejné úrovni. Nárůst fixních nákladů byl však zaznamenán v roce 2012, ve kterém podíl fixních nákladů vzrostl na 32,91 %. Zmíněná skutečnost byla zapříčiněna nárůstem nákladů na režijní materiál, přesněji zvýšením nákladů na ložiska pro zkoušky dynamické a statické únosnosti (ZDU) za účelem posouzení jejich jakosti. Kladně lze hodnotit rok 2013, kdy i přes rostoucí hodnotu celkových nákladů došlo k poklesu hodnoty fixních nákladů. Podíl variabilních nákladů společnosti podstatně převyšuje podíl fixních nákladů a tvoří zbývající část, tedy přibližně 70 %. K nárůstu fixních nákladů v roce 2012 přispělo i snížení nákladů variabilních, a to převážně nákladů na jednicový materiál a kooperační práce výrobní povahy v důsledku ztráty klíčových zákazníků a tím i objednávek ze strany těchto odběratelů. Vývoj fixních a variabilních nákladů vystihuje nadcházející obrázek (Obr. 20).



Obr. 20. Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů vyjádřené v % (vlastní zpracování)

6.3.1 Struktura fixních nákladů

Celkové fixní náklady jsou složeny z jednotlivých nákladových položek společnosti, které nereagují na změny objemu výkonů. Detailní složení celkové sumy fixních nákladů a vývoj těchto fixních položek v letech 2011-2013 je zachycen níže (Tab. 19).

Tab. 19. Struktura a vývoj fixních nákladů (vlastní zpracování)

Fixní náklady	2011	2012	2013	
	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč	% podíl
Spotřeba materiálu	13 314	15 496	10 954	6,15%
Spotřeba energie	2 391	2 469	2 846	1,60%
Služby	47 114	41 887	35 989	20,21%
Mzdové náklady	36 690	33 198	34 695	19,48%
Náklady na SZ a ZP	12 154	10 973	11 530	6,47%
Sociální náklady	3 375	3 491	3 266	1,83%
Odměny členům orgánů družstva	225	225	210	0,12%
Daně a poplatky	935	814	791	0,44%
Odpisy DHM a DNM	41 969	41 921	42 575	23,91%
ZC prodaného DM a materiálu	8 810	8 709	11 360	6,38%
Změna stavu rezerv a OP	2 275	2 353	0	0,00%
Ostatní provozní náklady	3 277	3 312	12 229	6,87%
Nákladové úroky	12 179	12 341	6 846	3,84%
Ostatní finanční náklady	5 217	5 927	4 799	2,69%
Mimořádné náklady	0	0	0	0,00%
FIXNÍ NÁKLADY CELKEM	189 925	183 116	178 090	100,00%

Z uvedené tabulky je zřetelné, že největší zastoupení na celkové částce fixních nákladů mají právě **odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**, jejichž podíl byl v posledním hodnoceném roce 23,91 %. K této skutečnosti přispívá především fakt, že společnost k realizaci své činnosti, na kterou je zaměřena, tedy výrobě valivých ložisek potřebuje velké množství finančně nákladných strojů a zařízení. Odpisy v roce 2013 ještě dále vzrostly díky investici do nového výrobního objektu, k jehož dokončení došlo právě v uvedeném roce.

Podstatnou část fixních nákladů zaujímají také **služby**, které v roce 2013 činily 20,21 %. Do této položky spadají převážně náklady na opravy a udržování strojů, zařízení a budov, zkušební a laboratorní služby, cestovné, náklady na reprezentaci, nájemné za finanční a operativní leasing, služby koncernu nebo náklady na školení zaměstnanců. Je také důležité

podotknout, že podíl služeb na hodnotě celkových fixních nákladů má klesající tendenci, což je způsobeno zejména klesajícími náklady na služby koncernu.

Na hodnotě fixních nákladů se dále výrazněji podílejí **mzdové náklady**, a to 19,48 %. Tyto náklady tvoří mzdy technicko-hospodářských zaměstnanců a mzdy správních zaměstnanců. S těmito náklady dále souvisí **náklady na SZ a ZP** těchto zaměstnanců, jejichž podíl je v posledním roce na úrovni 6,47 %.

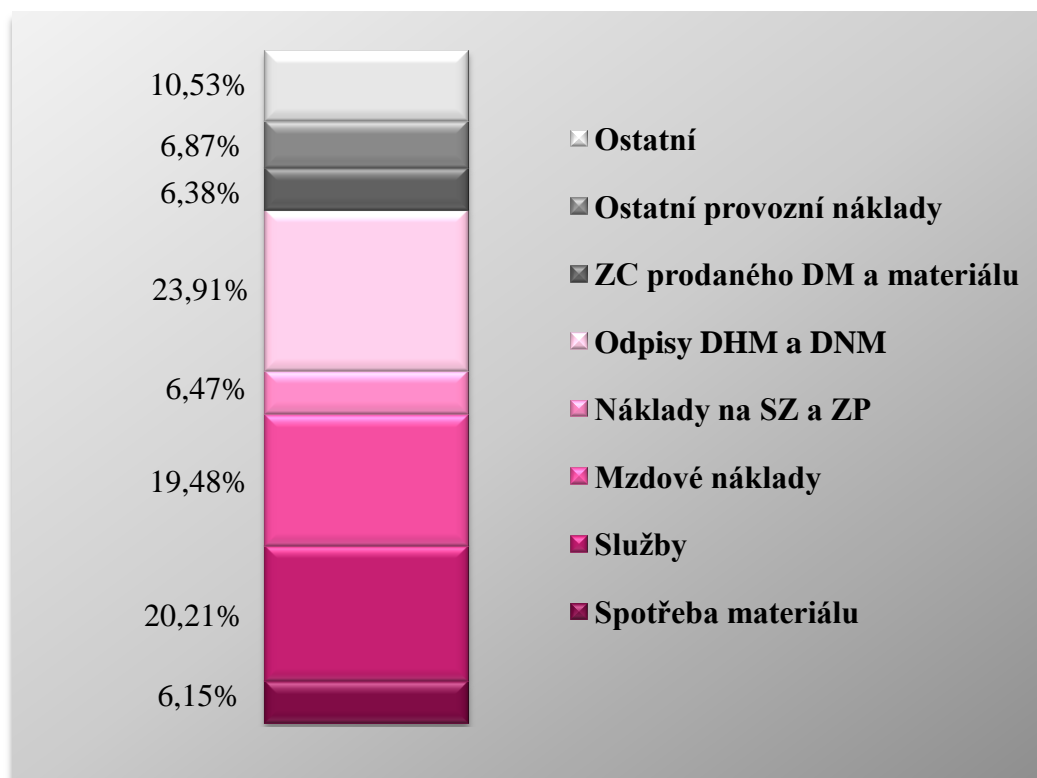
Do fixní části spotřebovávaného **materiálu**, který se na celkové sumě fixních nákladů podílí 6,15 %, je zahrnována část režijního materiálu, do které spadají náklady na ložiska pro zkoušky ZDU, ochranné nápoje, ochranné pomůcky a oděvy, kancelářské potřeby, fixní nářadí a materiál na opravy budov a staveb.

V roce 2013 významný podíl (6,87 %) zaujímají také **ostatní provozní náklady**, jejichž nárůst v tomto roce byl zapříčiněn již zmíněnou zmařenou investicí. Součástí této položky jsou dále manka a škody na materiálu, pojištění majetku a motorových vozidel, technické zhodnocení do částky 40 tis. Kč a pokuty a penále.

Podílem 6,38 % se na sumě fixních nákladů podílí také **zůstatková cena prodaného DM a materiálu**, jejíž hodnota v roce 2013 vzrostla zejména z důvodu nárůstu prodaného odpadního materiálu.

Na hodnotě fixních nákladů se dále podílí fixní část spotřebovávané **energie**, která souvisí se spotřebou elektrické energie pro potřeby osvětlení výrobní haly i správní budovy, plyn určený k vytápění a voda potřebná k mytí. Dále pak **nákladové úroky**, jejichž podíl v roce 2013 značně poklesl díky splacení podstatné části úvěrů. Zanedbatelné zastoupení mají dále **daně a poplatky**, suma **ostatních finančních nákladů**, **sociální náklady** a v neposlední řadě **odměny členům orgánů družstva**. Nákladová položka **změna stavu rezerv** byla v posledním roce nulová, jelikož nedošlo k tvorbě ani čerpání rezerv.

Strukturu fixních nákladů a jejich procentuální vyjádření za rok 2013 zachycuje následující obrázek (Obr. 21). Položka ostatní představuje zbývající část nákladů, jejichž podíl je na celkové sumě nákladů velmi nízký. Jedná se o náklady na spotřebu energie, sociální náklady, odměny členům orgánů družstva, daně a poplatky, změnu stavu rezerv a OP, nákladové úroky, ostatní finanční náklady a náklady mimořádné.



Obr. 21. Struktura fixních nákladů za rok 2013 vyjádřená v % (vlastní zpracování)

6.3.2 Struktura variabilních nákladů

Převažující část celkových nákladů společnosti představují náklady variabilní, jejichž podíl se pohybuje okolo 70 %. Podrobné členění variabilních nákladů na jednotlivé nákladové položky je zachycen v zobrazené tabulce (Tab. 20).

Tab. 20. Struktura a vývoj variabilních nákladů (vlastní zpracování)

	2011	2012	2013	
Variabilní náklady	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč	% podíl
Náklady na prodané zboží	21	0	0	0,00%
Spotřeba materiálu	327 471	264 974	302 063	71,78%
*Jednicový materiál	301 544	237 565	274 325	65,19%
*Režijní materiál	25 927	27 409	27 738	6,59%
Spotřeba energie	23 743	23 832	28 356	6,74%
Služby	14 185	6 253	10 757	2,56%
Mzdové náklady	61 228	55 400	57 899	13,76%
Náklady na SZ a ZP	20 283	18 311	19 241	4,57%
Ostatní provozní náklady	2 752	4 500	2 508	0,60%
VARIABILNÍ NÁKLADY CELKEM	449 683	373 270	420 824	100,00%

Ze zobrazené struktury variabilních nákladů lze pozorovat, že nejvýrazněji se na celkové sumě variabilních nákladů podílejí náklady na **spotřebu materiálu**, což poukazuje na zmíněný charakter společnosti. Spotřeba materiálu se v tomto případě dále dělí na materiál jednicový a materiál režijní. Převažující část (65,19%) představuje materiál jednicový, který zahrnuje veškerý materiál, součástky a díly, které vstupují do struktury konkrétního výrobku. Menší část (6,59 %) tvoří materiál režijní, v rámci kterého je možné zmínit mazadla, brusivo, emulze, obalový materiál, spotřebu paliv pro výrobní účely nebo variabilní nářadí.

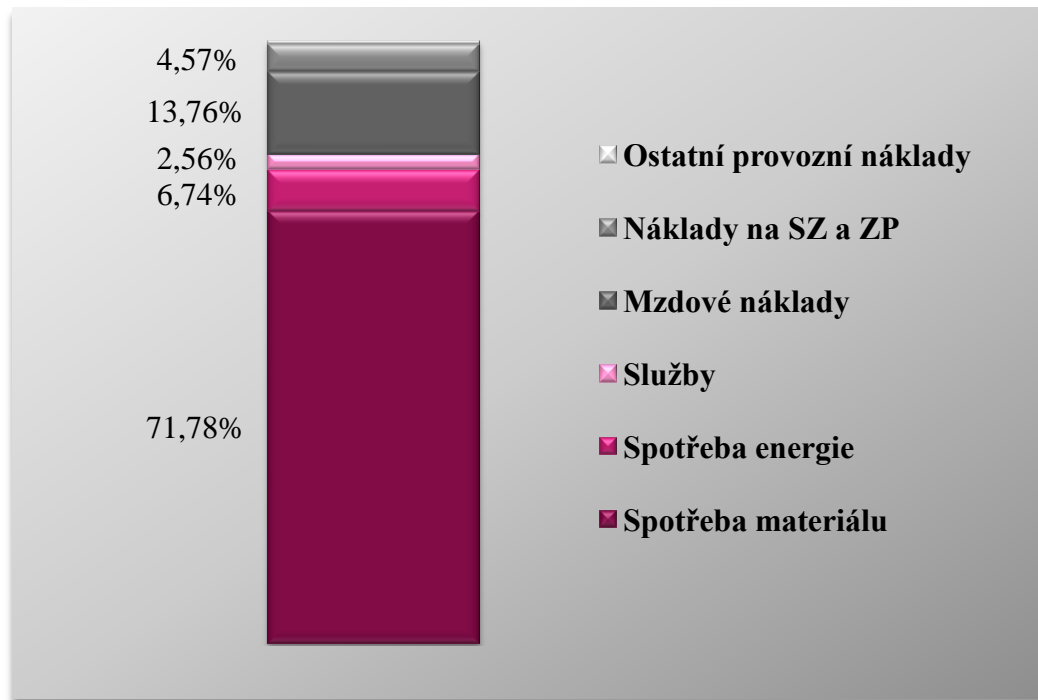
Podstatné zastoupení na variabilních nákladech mají také **mzdové náklady**, které se týkají jednicových dělníků. Podíl mzdových nákladů v roce 2013 činil 13,76 %. S hodnotou mzdových nákladů se poté úměrně vyvíjí **náklady na SZ a ZP**.

Za zmínku stojí také **spotřeba energie**, jejíž podíl se v posledním uvedeném roce vyšplhal na 6,74 %. Jedná se o variabilní složku energie, do které spadá spotřeba elektrické energie určená k pohonu výrobních strojů a zařízení, plyn spotřebovávaný v kalící lince a voda potřebná k chlazení strojů. Podíl této nákladové položky má od roku 2011 rostoucí charakter, což také souvisí s rostoucími cenami energie.

Variabilní část **služeb** zahrnuje převážně náklady za železniční a silniční přepravu hoto- vých výrobků, které se odvíjejí od množství prodaných produktů a také vzdálenosti odběratelů. Dále do položky služby spadají provize, likvidace odpadu a náklady na kooperační práce výrobní povahy. Podíl služeb na hodnotě variabilních nákladů byl nejnižší v roce 2012 a tento pokles byl zapříčiněn již dříve zmíněným úbytkem nákladů na kooperační práce.

Nejmenší část variabilních nákladů zaujímají **ostatní provozní náklady**, které jsou tvořeny pouze náklady na licenční poplatky, které se počítají v % z hodnoty tržeb za vlastní výrobky společnosti. Do variabilních nákladů se započítávají také **náklady na prodané zboží**, které byly v zanedbatelné výši vynaloženy pouze v roce 2011.

Nadcházející obrázek (Obr. 22) zachycuje strukturu variabilních nákladů a procentuální vyjádření jednotlivých nákladových položek za rok 2013.



Obr. 22. Struktura variabilních nákladů za rok 2013 vyjádřená v % (vlastní zpracování)

6.3.3 Analýza bodu zvratu

Rozdělení nákladů na variabilní a fixní část, kterému byla věnována pozornost v předešlé části, je prvotním krokem a také nutným předpokladem pro výpočet bodu zvratu. Bod zvratu je totiž možný vypočítat pouze na základě znalosti hodnoty celkových variabilních a fixních nákladů. V teoretické části práce bylo zmíněno, že postup pro výpočet bodu zvratu je odlišný pro homogenní a heterogenní výrobu. Jelikož se společnost zaměřuje na různorodou produkci, je tedy pro výpočet bodu zvratu vhodné využít vzorec, který vystihuje vztah mezi celkovou produkcí a celkovými náklady společnosti:

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

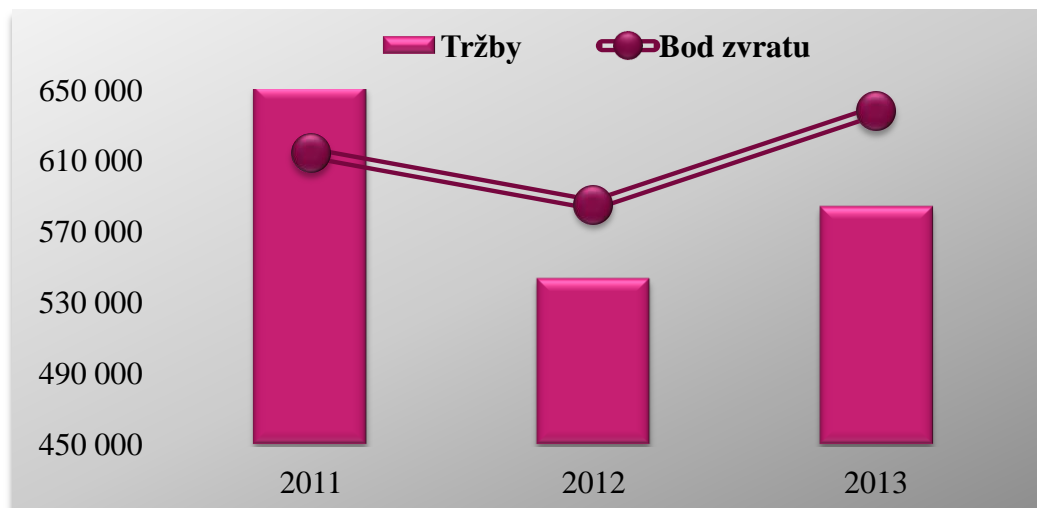
Při aplikaci tohoto vzorce představuje výsledná částka objem výroby v peněžním vyjádření, při které výnosy uhradí vynaložené náklady. K tomu, aby mohl být vzorec pro různorodou produkci aplikován, je v první řadě nutné určit haléřový ukazatel variabilních nákladů jako podíl variabilních nákladů a celkových tržeb. Haléřový ukazatel udává, jaký podíl variabilních nákladů připadá 1 Kč produkce. V tabulce znázorňující výpočet bodu zvratu je také vypočítán krycí příspěvek jako rozdíl tržeb a variabilních nákladů. Krycí příspěvek

představuje částku z tržeb, která slouží k pokrytí fixních nákladů a v okamžiku, kdy pokryje veškeré fixní náklady, začne přispívat k tvorbě zisku. Veškeré potřebné údaje a také postup výpočtu bodu zvratu v letech 2011-2013 je znázorněn v následující tabulce (Tab. 21).

Tab. 21. Výpočet bodu zvratu v letech 2011-2013 (vlastní zpracování)

(tis. Kč)	Označení	2011	2012	2013
Tržby	T	651 040	543 293	583 753
Náklady	N	639 608	556 386	598 914
VH před zdaněním	EBT	11 432	-13 093	-15 161
Fixní náklady	FN	189 925	183 116	178 090
Variabilní náklady	VN	449 683	373 270	420 824
Haléřový ukazatel VN	h	0,691	0,687	0,721
Bod zvratu	BZ	614 077	585 130	638 073
Krycí příspěvek	Ú	201 357	170 023	162 929
Ú vs. FN	-	Ú > FN	Ú < FN	Ú < FN

Jak již bylo zmíněno dříve, výnosy společnosti za poslední tři roky převýšily náklady a společnost tak dosáhla zisku pouze v roce 2011. Jelikož se v roce 2012 i 2013 společnost pohybovala pod bodem zvratu, nedokázala uhradit veškeré své náklady a vykazovala ztrátu. Z hodnoty krycího příspěvku jasně vyplývá, že roku 2011 společnosti po zaplacení variabilních nákladů zůstanou dostatečné finanční prostředky na úhradu fixních nákladů a také následnou tvorbu zisku. Situace je však opačná v roce 2012 a 2013. V těchto letech je hodnota krycího příspěvku nižší než suma fixních nákladů, tudíž společnost neměla dostatečné finanční prostředky k tomu, aby pokryla veškerou část svých fixních nákladů. Z tabulky uvedené výše je zhotoven následující obrázek (Obr. 23), který názorně ukazuje, ve kterém roce bylo dosaženo bodu zvratu a ve kterém nikoli.



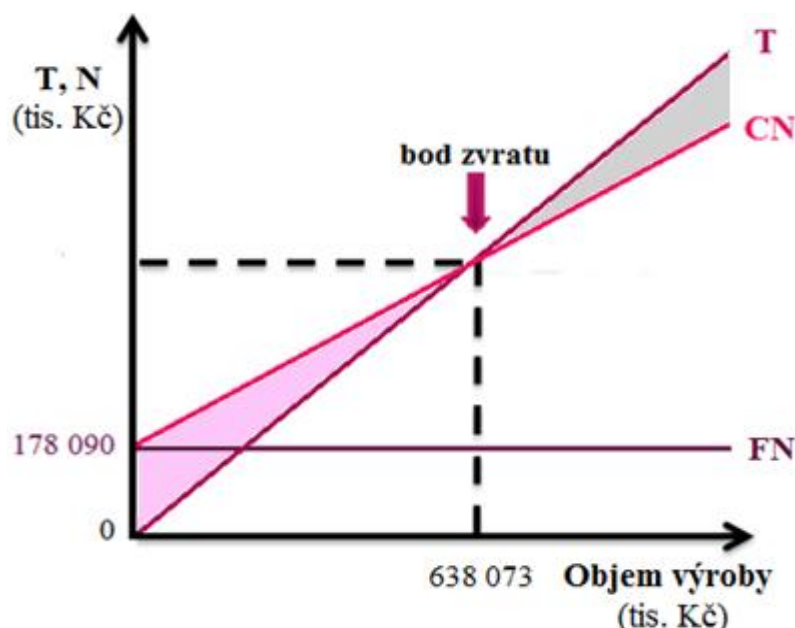
Obr. 23. Vývoj tržeb a bodu zvratu (vlastní zpracování)

Pro dosažení bodu zvratu v roce 2012 a 2013 by bylo nezbytné dosáhnout vyšších tržeb. Následující tabulka (Tab. 22) proto zachycuje potřebné navýšení tržeb v letech, kdy se společnost pohybovala pod bodem zvratu. Roku 2012 by bylo nutné 7,7% navýšení tržeb, následujícího roku 2013 by poté společnost musela dosáhnout o 9,31 % více tržeb při zachování současné výše nákladů.

Tab. 22. Nezbytné navýšení tržeb pro dosažení bodu zvratu (vlastní zpracování)

(tis. Kč)	2012	% navýšení	2013	% navýšení
Tržby	543 293		583 753	
Bod zvratu	585 130		638 073	
Nezbytné navýšení tržeb	41 837	7,70%	54 320	9,31%

Pro celistvost analýzy bodu zvratu je dále uvedeno (Obr. 24) grafické zpracování bodu zvratu v posledním hodnoceném roce 2013.



Obr. 24. Grafické znázornění bodu zvratu za rok 2013 (vlastní zpracování)

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Problematika řízení nákladů se v současném ekonomickém prostředí opět dostává do popředí zájmu všech společností, a není tomu jinak ani u společnosti XY, a. s. Vzhledem k výrobnímu charakteru společnosti a vysoké finanční náročnosti výroby dosahují náklady této společnosti relativně vysokých hodnot a také z toho důvodu je samotné řízení nákladů velmi důležité a jsou na něj kladeny vysoké nároky. Společnost XY, stejně jako jiné společnosti, usiluje o řízení a usměrňování svých nákladů, k čemuž využívá známé nástroje řízení nákladů, tedy plánování, rozpočetnictví a kalkulace. Z hlediska rozsáhlosti tématu však bude plánování a rozpočetnictví charakterizováno pouze stručně a dále se pozornost přenesse na samotné kalkulace nákladů, které jsou považovány za jeden z nejčastěji používaných nástrojů nákladového řízení.

7.1 Současný stav řízení nákladů

Prvotním nástrojem řízení nákladů využívaný společností XY je jejich plánování. Plánování je možné označit za nepřetržitý proces, kdy během celého roku společnost shromažďuje veškeré podklady potřebné k sestavení jednotlivých plánů. Ve společnosti XY tento proces probíhá směrem shora dolů. Výchozím krokem je stanovení základních předpokladů a východisek, těmi se rozumí kupříkladu hodnota obchodního plánu, hodnota EBITDA, plánované přepočítací kurzy a mnohé další. Tyto předpoklady navazují na strategii společnosti zachycenou ve střednědobém plánu. Zmíněné předpoklady jsou dále promítnuty do prováděcího plánu společnosti, který je zpracován v členění do jednotlivých čtvrtletí. Prováděcí plán společnosti je složen z plánu obchodního, plánu nákupu a zásob, plánu služeb, investic, personálního plánu, plánu ostatních provozních nákladů a dalších plánů. Uvedené plány jsou sdruženy ve finančním plánu, který tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz cash flow. Tento roční plán je poté aktualizován a rozpracován do celkového operativního plánu v členění na jednotlivé měsíce, který je vždy platný na následující čtvrtletí. Operativní plán je dále rozpracován v podobě rozpočtu na nákladová střediska, dílny v rámci středisek a pracoviště v rámci dílny. Úkolem rozpočetnictví, jakožto dalšího nástroje řízení nákladů, je stanovit v peněžních jednotkách plánované hodnoty nákladů a výnosů nejen samotné společnosti, ale také jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Nezbytné je také připomenout, že systém kalkulací a rozpočetnictví je vzájemně provázaný, jelikož rozpočetnictví poskytuje důležité informace pro tvorbu předběžných kalkulací.

7.2 Kalkulační systém

Jak již bylo poznamenáno výše, práce bude dále podrobněji věnována poslednímu nástroji řízení nákladů, tedy kalkulacím. Před tím než bude pozornost zaměřena na popis kalkulační metody, je nevyhnutelné charakterizovat systém, na základě kterého jsou kalkulace sestavovány. Proces kalkulace se ve společnosti v současné době skládá z několika po sobě jdoucích kroků. Jednotlivé kroky představují různé činnosti, za jejichž průběh je zodpovědný konkrétní odbor nebo přímo jednotliví zaměstnanci společnosti.

Prvotním krokem zahajující samotnou kalkulaci je oponentní řízení. Oponentní řízení představuje proces, na kterém se podílí zástupci jednotlivých odborů společnosti XY, speciálně jsou to zástupci odboru technické přípravy výroby, odboru výroby a plánování a zástupci ekonomického odboru. Řízení se dále účastní zástupci dvou sesterských společností – společnosti, zabývající se výzkumem a vývojem a společnosti, která má na starost obchod a správu. Z těchto specializovaných společností jsou to zástupci technicko-výrobního vývoje a zástupci obchodního oddělení. Zástupcům obchodního oddělení je předložena předběžně stanovená cena včetně přílohy, která obsahuje předběžnou kalkulaci nákladů konkrétního ložiska.

Analytik technické přípravy výroby má dále na starost založení kmenového záznamu materiálu konkrétního ložiska a zaznamenání této skutečnosti do informačního systému. K tomuto záznamu se dále uvádějí informace o materiálu a také údaje o jednotlivých součástích ložiska, a to jak vyráběných v samotné společnosti, tak nakupovaných od externího dodavatele. Jedná se o informace týkající se druhu materiálu, dále údaje o měrné jednotce, ve které se zásoby na skladě evidují a také objednávají, osoba zodpovědná za zajištění materiálu, oceňování materiálu a mnohé další informace. Úkolem zaměstnance logistiky je dále do informačního systému společnosti doplnit právě ty položky, které budou obstarávány od externích dodavatelů a v kusovnících polotovarů a hotových výrobků zaznamenat materiálové vazby. Do procesu opět vstupuje analytik technické přípravy výroby, jehož úkolem je změnit status kusovníku v informačním systému na aktivní.

Další krok je v kompetenci pracovníků odboru výroby a plánování, kteří vyhotoví podrobný postup výroby daného ložiska včetně montáže a finálního balení výrobku. Do procesu opět vstupuje obchodní oddělení, které ke konkrétnímu výrobku stanoví míru zisku v %. Zisková přírážka se ve společnosti XY zpravidla pohybuje okolo 16 %. Konečným krokem

je kontrola výsledné kalkulace, kterou zabezpečí ekonomický odbor tak, aby tato kalkulace odpovídala závěrům, které vyplynuly z oponentního řízení.

7.3 Kalkulační metoda

Společnost XY, a. s. v současné době za účelem přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu využívá kalkulační vzorec skládající se z jak jednicových nákladů, tak nákladů režijních. Kalkulační vzorec vychází z ročního plánu společnosti a je složen z položek jednicový materiál, kooperace, jednicové mzdy, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, výkon stroje a výrobní režie. Součet vyjmenovaných nákladových položek (položek 1-6) představuje vlastní náklady výroby, jejichž hodnota se využívá k oceňování vyráběných polotovárů. Úplné vlastní náklady výkonu jsou poté tvořeny vlastními náklady výroby, ke kterým je přičtena hodnota správní režie.

Strukturu aktuálního kalkulačního vzorce společnosti XY, a. s. znázorňuje následující tabulka (Tab. 23).

Tab. 23. Struktura kalkulačního vzorce společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

Kalkulační vzorec	
1	Jednicový materiál
2	Kooperace
3	Jednicové mzdy
4	SZ a ZP
5	Výkon stroje
6	Výrobní režie
Vlastní náklady výroby	
7	Správní režie
Úplné vlastní náklady výkonu	

Do kalkulačního vzorce společnosti se nezahrnuje hodnota odbytové režie, což je zřejmé z uvedené struktury kalkulačního vzorce. Odbytová režie se do kalkulačního vzorce společnosti nezahrnuje z toho důvodu, že odbyt výrobků je v kompetenci sesterské společnosti. Společnosti XY tak vznikají pouze náklady spojené s předáním hotových výrobků této společnosti a ty jsou součástí výrobní režie.

Následující text je věnován podrobnější charakteristice konkrétních položek vstupujících do kalkulace.

1. **Jednicový materiál:** Položka jednicový materiál zahrnuje náklady na veškerý jednicový materiál, který je nezbytný k výrobě konkrétního výrobku včetně všech součástí a dílů vstupujících do struktury výrobku. Jednicový materiál vstupuje do kalkulačního vzorce na úrovni váženého průměru, jelikož dle tohoto průměru je oceňován i sklad jednicového materiálu.
2. **Kooperace:** Položka kooperace se do kalkulačního vzorce zahrnuje v okamžiku, kdy se jistá část operace neuskutečňuje přímo v analyzované výrobní společnosti, ale její realizaci zajišťuje společnost jiná. Jedná se tedy o operace, které probíhají externě u jiného dodavatele. V souvislosti s valivými ložisky, na jejichž výrobu se společnost specializuje, je možné zmínit činnosti jako broušení vnitřních kroužků ložisek, černění, cementování, kalení či dělení. Náklady na kooperace do kalkulačního vzorce vstupují v cenách, které jsou zaznamenány v ceníku dodávek těchto činností. Položka kooperace se nemusí v kalkulačním vzorci společnosti objevit nutně u všech nabízených produktů.
3. **Jednicové mzdy:** Náklady na jednicové mzdy odpovídají součinu tarifu konkrétní operace a jednicového času obsluhy. Jednotlivé tarify se mění dle pracnosti realizovaných činností. Ve společnosti je tak možné se setkat s devíti tarifními stupni odpovídající náročnosti aktivit.
4. **Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění:** Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění jsou stanoveny přírůžkou ve výši 34 % z hodnoty jednicových mezd.
5. **Výkon stroje:** Náklady na výkon stroje do kalkulačního vzorce vstupují jako hodnota dána součinem sazby výkonu stroje a strojního času. Součástí této položky jsou náklady variabilní i náklady fixní. Důležité ale je, že variabilní náklady jsou vázány na čas práce a náklady fixní jsou vázány na roční kapacitu daného stroje. Mezi fixní náklady zahrnované do položky výkon stroje spadají kupříkladu odpisy stroje i část odpisů výrobní haly, mazadla, oleje, fixní nářadí, nájemné za finanční leasing a další položky. Naopak součástí variabilních nákladů je elektrická energie nutná k pohonu stroje, voda sloužící k chlazení strojů, plyn určený ke spotřebě v kalící lince nebo variabilní nářadí.
6. **Výrobní režie:** Výrobní režie se počítá v procentech ze sumy jednicových mezd. Sazba výrobní režie v současné době dosahuje 164 %. Přírůžka výrobní režie je stanovena ekonomickým odborem nově na každý kalendářní rok na základě ročního

prováděcího plánu. Ekonomický odbor přírážku určí jako podíl celkové sumy výrobní režie a sumy jednicovým mezd, které jsou uvedeny v prováděcím plánu společnosti. Z uvedených skutečností vyplývá, že sazba výrobní režie je sazbou pevnou. Do položky výrobní režie vstupuje část režijního materiálu, část nákladů na energie a služby, část režijních mezd a některé ostatní provozní náklady.

- **Režijní materiál** zahrnuje zejména ochranné pomůcky a oděvy, čisticí prostředky, obalový materiál nebo ochranné nápoje.
- Součástí **režijní energie** vstupující do výrobní režie je spotřeba vody určená k mytí, elektrická energie potřebná k osvětlení výrobní haly a další energie spotřebovávaná k výrobním účelům a současně nezahrnutá v položce výkon stroje.
- Do výrobní režie jsou taktéž zahrnovány některé **služby**, jako náklady na likvidaci odpadu, náklady na kalibraci, technické prohlídky a revize, ale také část nákladů na úklidové služby.
- Položka **režijní mzdy** obsahuje mzdy režijních dělníků a technicko-hospodářských zaměstnanců včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění těchto zaměstnanců.
- V neposlední řadě tvoří výrobní režii i některé **ostatní provozní náklady**, jako technické zhodnocení do částky 40 tis. Kč, pojištění majetku nebo manka a škody na materiálu.

7. Správní režie: Správní režie zahrnuje veškeré zbylé náklady, které jsou spojené s chodem podniku jako celku. Správní režie jako rozvrhovou základnu využívá také hodnotu jednicových mezd a je rovněž stanovena pevně na celý kalendářní rok na základě ročního plánu společnosti. Její sazba nyní dosahuje 274 %. Správní režie se přičítá k vlastním nákladům výroby a výsledek odpovídá úplným vlastním nákladům výkonu. Součástí správní režie jsou níže uvedené náklady.

- **Režijní materiál**, do kterého spadají kancelářské potřeby a pohonné hmoty.
- Zbylá část **režijní energie**, tedy elektrická energie nutná k osvětlení správní budovy a chodu elektrických zařízení v rámci této budovy, plyn určený k vytápění správní budovy a voda spotřebovávaná v rámci této budovy.
- Do správní režie spadá převážná část nákladů na **služby**, jejichž součástí jsou zbývající náklady na úklidové služby, náklady na reprezentaci, cestov-

né, právnícké služby, služby koncernu, náklady na telefony a internet, náklady na školení zaměstnanců a další položky.

- Položka **režijní mzdy** obsahuje mzdové náklady správních zaměstnanců, tzn. managementu a administrativních zaměstnanců včetně nákladů na SZ a ZP.
- Správní režii tvoří i **další položky**, které nebyly doposud zmíněné, jako daně a poplatky, odpisy správní budovy, sociální náklady, odměny členům orgánů, ZC prodaného DM a materiálu, změna stavu rezerva a OP, nákladové úroky, ostatní finanční náklady a zbývající ostatní provozní náklady související se správou (licenční poplatky, pokuty a penále, pojištění motorových vozidel).

Pro kompletnost analýzy kalkulace nákladů je dále uvedena kalkulace vybraného představitele, konkrétně se jedná o kalkulaci radiálního soudečkového ložiska (Obr. 25). Zmíněné ložisko je menším typem ložiska s vnějším průměrem 180 mm, které se vyrábí ve společnosti ve velkých dávkách. Ložisko se skládá z vnějšího kroužku, vnitřního kroužku, soudečků a klece, kde vnější a vnitřní kroužek je zadáván do výroby v množství 1020 ks, z toho 20 ks představuje zmetkové zajištění. Soudečků je v rámci jedné dávky vyráběno celkem 39 900 ks a klec je vyráběna v celkovém množství 2 ks.



*Obr. 25. Radiální soudečkové ložisko
(Interní materiály společnosti XY, a. s.)*

Kalkulaci nákladů radiálního soudečkového ložiska zachycuje následující tabulka (Tab. 24), ve které si lze všimnout, že hodnota položky kooperace je rovna nule. Příčinou je skutečnost, že při výrobě tohoto ložiska není zapotřebí kooperačních prací, jelikož celková výroba probíhá v rámci vlastních středisek. Jak již bylo dříve zmíněno, hodnota správní i výrobní režie se vypočítá z hodnoty jednicových mezd. U výrobní režie činí sazba přírážky 164 % a u správní režie 274 %. Z uvedených hodnot si lze také povšimnout, že hodnota

výrobní i správní režie je v plné výši zahrnuta v nákladech variabilní, i přestože část obou režii spadá do nákladů fixních. Na příčině je informační systém společnosti, který tyto složky nákladů nedokáže rozdělit na zmíněné kategorie.

Tab. 24. Kalkulace radiálního soudečkového ložiska (vlastní zpracování)

Nákladová položka	Variabilní	Fixní	Náklady celkem
1 Jednicový materiál	520,86	0,00	520,86
2 Kooperace	0,00	0,00	0,00
3 Jednicové mzdy	39,92	0,00	39,92
4 SZ a ZP	13,57	0,00	13,57
5 Výkon stroje	106,14	105,80	211,94
6 Výrobní režie	65,47	0,00	65,47
Vlastní náklady výroby	745,96	105,80	851,76
7 Správní režie	109,38	0,00	109,38
Úplné vlastní náklady výkonu	855,34	105,80	961,14

7.4 Identifikace nedostatků kalkulační metody

Kalkulace nákladů a zejména jednotlivé položky kalkulačního vzorce byly již podrobně popsány, proto dále bude pozornost zaměřena na identifikaci nedostatků uvedené kalkulační metody využívané společností XY.

Hlavní nedostatky kalkulační metody souvisí převážně s režijními přírážkami, respektive s přírážkou výrobní a správní režie. Pro stanovení obou režijních přírážek společnost využívá budoucí rozpočtové náklady, jinými slovy přírážky vycházejí z ročního prováděcího plánu společnosti. S tím souvisejí značné problémy, jelikož plány neobsahují přesné hodnoty jednotlivých složek nákladů. Další nedostatky ohledně přírážky výrobní a správní režie se týkají skutečnosti, že společnost tyto přírážky stanovuje pevně na celý kalendářní rok a jejich výši již při kvartálním plánování dle aktuálních hodnot nákladů dále neupravuje. Na základě uvedených nedostatků tak může docházet k nepřesnému přiřazení nákladů výkonům a finální výkony nemusí být zatíženy přesně těmi náklady, které reálně vyvolaly.

V souvislosti s nedostatky kalkulace je také nutné se vrátit k položce výkon stroje. V rámci této položky bylo zmíněno, že její hodnota se určí jako součin sazby stroje a strojního času. Tyto údaje jsou stanoveny v technologických postupech na každý stroj zvlášť dle plánované výroby a jsou pevně na celý kalendářní rok, tudíž může rovněž docházet k značným nepřesnostem.

8 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

Společnost XY, a. s. je českou výrobní společností, která se věnuje výrobě ložisek již řadu let. Za tuto dobu se jí podařilo získat silné postavení nejen na českém trhu, ale rovněž na trhu zahraničním. Ze základních ekonomických výsledků společnosti vyplývá, že výsledek hospodaření se pohybuje v posledních dvou analyzovaných letech v záporných číslech. V souvislosti s touto skutečností je nezbytné poznamenat, že společnost se zabývá výlučně výrobou ložisek, nicméně prodej vyráběných produktů zabezpečuje obchodní společnost, která spolu s výrobní společností spadá pod koncern XY. Výrobní společnost tedy předává finální výrobky za prodejní cenu obchodní společnosti, v souvislosti s čímž tržby za prodej vlastních výrobků zahrnuté ve výkazu zisku a ztráty odpovídají této ceně, nikoli ceně, za kterou jsou výrobky distribuovány konečným odběratelům. Jinými slovy ve výsledku hospodaření nejsou zahrnuty některé položky, jako náklady spojené s odbytem finálních výrobků, ale taktéž obchodní marže. Z uvedeného důvodu je tedy vhodnější výsledek hospodaření definovat na obchodní organizaci, čímž teprve obdržíme reálný výsledek hospodaření, který se již pohybuje v kladných číslech.

Na základě provedené analýzy nákladů, lze konstatovat, že společnost si uvědomuje význam nákladů a nákladovému řízení věnuje náležitou pozornost. I přesto má společnost v oblasti řízení nákladů slabá místa, která by vhodnými kroky mohla být odstraněna popřípadě omezena. Z toho důvodu bude následující část práce věnována doporučením směřujícím k redukci nákladů a zefektivnění současného stavu nákladového řízení.

Ve struktuře nákladů společnosti převládá, s podílem 65 %, výkonová spotřeba. Tato skutečnost je zapříčiněna charakterem společnosti související s vysokou spotřebou finančně nákladného materiálu. Nicméně stále existují možnosti, které by směřovaly k úspoře materiálových nákladů. V souvislosti s úsporou těchto nákladů by společnost měla věnovat pozornost nepřetržitému monitorování vývoje cen základních surovin s cílem obstarávat je za co nejnižší cenu, ale současně v nezbytné kvalitě. Je podstatné, aby úspora materiálových nákladů nebyla realizována na úkor kvality výrobků, jelikož na výrobní sortiment společnosti jsou kladeny vysoké nároky související se spolehlivostí a přesností. Společnosti se také naskýtá příležitost spojená s dovozem základních surovin z nízkonákladových zemí, konkrétně lze zmínit Čínu a Indii. Z průzkumu, který společnost zpracovala, vyplývá, že by dovozem vstupního materiálu z výše zmíněných nízkonákladových zemí uspořila až 15 % materiálových nákladů. Společnost plánuje dovoz materiálu z těchto zemí od roku 2015.

Kladně lze hodnotit maximální využívání množstevních slev tím, že při nákupu materiálu společnost spolupracuje se sesterskými výrobními společnostmi. Díky této skutečnosti společnost dosahuje výrazných úspor z rozsahu. Další možností poklesu materiálových nákladů je snížení plýtvání s materiálem. Společnost by se tak měla důkladněji zaměřit na příčiny plýtvání s jednotlivými druhy materiálů a tyto příčiny odstranit.

Součástí výkonové spotřeby jsou také kooperační práce výrobní povahy, v jejichž souvislosti by stálo za uvážení, zda by vybrané výrobní operace společnost nedovedla zajistit v rámci vlastních středisek s nižšími náklady. Mezi operace, které by přicházely v úvahu, spadá kupříkladu broušení vnitřních kroužků ložisek nebo kalení. Takové rozhodnutí by vedlo k úspoře nákladů, které souvisejí s manipulací s výrobky a jejich přepravou. Na druhé straně by však ve spojitosti s daným rozhodnutím bylo nevyhnutelné zaopatřit potřebné technologické zařízení a pracovní sílu, která by vybrané operace zajišťovala. Společnost by tedy musela vzít v úvahu veškeré náklady související s realizací návrhu a důkladně propočítat, zda by se jí tento krok do budoucna vyplatil, respektive zhodnotit návratnost vložených investic. Pro rozhodování se vhodnou metodou jeví metoda make or buy, při které se porovnávají náklady na nákup a pořízení s náklady na vlastní výrobu.

Úsporná opatření vedoucí ke snížení nákladů v současné době nabývají na významu jako nikdy dříve, nicméně pro organizace mohou být značně obtížná. Z výše uvedeného textu vyplývá, že ve společnosti XY je stále prostor pro snižování nákladů, přesto musí společnost k úsporným opatřením přistupovat s rozmyslem, aby snížení nákladů nemělo za následek rovněž snížení kvality vyráběných produktů. Realizované úspory může společnost využít k investicím do nových technologií, vzdělávání zaměstnanců popřípadě výzkumu a vývoje v souvislosti s udržení vysoké kvality výrobků a konkurenceschopnosti společnosti.

V rámci nákladového účetnictví společnosti XY, a. s. lze ocenit propracovaný systém evidence nákladů, na základě kterého je možno přesně určit původce nákladů. Toho lze využít pro potřeby kalkulace či k nalezení prostoru pro eliminaci výše nákladů.

Pro potřeby řízení nákladů společnost třídí náklady na variabilní a fixní část. Kladně lze hodnotit podíl fixních nákladů, který dosahuje přibližně 30 %. Zbývající část nákladů připadá na náklady variabilní, které se mění s růstem objemu výkonů. Ve spojitosti s členěním nákladů dle objemu výkonů by společnost měla vyvíjet tlak na růst objemu produkce, což by se kladně projevilo na podílu fixních nákladů. Jinými slovy by tato skutečnost vedla

ke snížení podílu těchto nákladů na jednotku výkonu. Tento efekt se označuje jako degrese fixních nákladů. Východiskem uvedeného členění nákladů byla analýza bodu zvratu, ze které vyplývá, že se společnost v posledních dvou letech pohybuje pod bodem zvratu. Pro jeho dosažení by bylo tedy nezbytné navýšení tržeb společnosti při zachování současné výše nákladů nebo nalezení prostoru pro redukci nákladů. Dalším krokem, který by mohl vést k efektivnějšímu řízení nákladů je tedy pravidelné sledování ukazatele bodu zvratu.

Společnost výhradně pro potřeby kalkulace nákladů člení náklady na přímé a nepřímé. Náklady, které lze přímo přiřadit jednotlivým druhům výkonů, se za poslední hodnocený rok pohybují přibližně na úrovni 78 %. Zbývající část představují náklady nepřímé, které jsou tvořeny výrobní a správní režií. Kalkulační členění nákladů je nezbytným východiskem pro aplikaci kalkulační metody, kterou společnost XY využívá. Na základě takto rozříděných nákladů ekonomický odbor určí sazby režijních nákladů jako podíl celkové hodnoty příslušné reže a hodnoty jednicových mezd, jakožto zvolené rozvrhové základny. Výrobní a správní reže se tedy k jednotlivým výrobkům přiřazuje pomocí režijních sazeb. Přiřazování nákladů na základě režijních přírážek však může být značně nepřesné a finální výrobky nemusí být zatíženy přesně těmi náklady, které reálně vyvolaly. Výrobky mohou být nejen podhodnocené, ale rovněž nadhodnocené.

V kapitole věnující se kalkulační metodě bylo uvedeno, že sazby společnost stanovuje na základě ročního prováděcího plánu. Jinými slovy společnost pro tyto potřeby využívá budoucích rozpočtových nákladů a režijní sazby jsou stanoveny pevně na celý kalendářní rok. Za účelem přesnějšího přiřazení nákladů výkonům by bylo vhodné, aby společnost přírážky pravidelně při kvartálním operativním plánování aktualizovala na základě aktuálních hodnot nákladů. Obdobné doporučení souvisí s hodnotou výkonu stroje, jakožto nezbytné položky kalkulačního vzorce, která je taktéž stanovena na rok dopředu a během roku již není dále aktualizována.

Uvedených nedostatků souvisejících se současnou kalkulační metodou si je společnost dobře vědoma, proto by bylo vhodné zvážit zavedení metody kalkulace nákladů dle aktivit známou pod pojmem Activity Based Costing. Tato metoda přiřazuje náklady dle skutečných příčin, které vedou k samotnému vzniku nákladů. Díky této metodě by tak docházelo k přesnějšímu přiřazení režijních nákladů a finální výrobky by byly zatíženy těmi náklady, které reálně vyvolaly. Ve spojení se zavedením nové kalkulační metody však společnost musí vzít v úvahu také její negativa. Konkrétně čas nutný k zavedení nové kalkulační me-

tody, náklady na zaškolení zaměstnanců, jejich chuť učit se novým věcem, přílišnou složitost metody a problémy související se stanovením vztahové veličiny nákladů a aktivity.

Poslední doporučení souvisí s vyhodnocením ekonomických výsledků jednotlivých výrobků v rámci výrobního sortimentu prostřednictvím krycího příspěvku. Ve společnosti je doposud hlavním parametrem zisk, nikoli příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Pro společnost by tedy bylo příhodnější zjišťovat krycí příspěvek na jednotku konkrétního výrobku, čímž by se snadno rozpoznalo, který z produktů je z hlediska jeho nabídky na trhu nejvýhodnější. Je nezbytné podotknout, že krycí příspěvek je třeba vyhodnocovat jak za výrobní, tak za obchodní společnost. Může se stát, že hodnota krycího příspěvku bude u konkrétního výrobku v případě výrobní společnosti záporná, ovšem v případě sesterské obchodní společnosti zase vysoce kladná. Z toho vyplývá, že je nutno porovnávat krycí příspěvek obou zmíněných organizací a teprve poté bude výsledná hodnota odpovídat reálnému příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Na základě uvedeného ukazatele by tak společnost byla schopna lépe průběžně monitorovat svou ekonomickou situaci.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo analyzovat náklady z různých hledisek a provést analýzu současného stavu řízení nákladů ve společnosti XY, a. s. se zaměřením na kalkulační systém a charakteristiku kalkulační metody. Na základě uvedených analýz následně navrhnout možná doporučení vedoucí k zefektivnění nákladové řízení ve společnosti.

Před zpracováním praktické části bakalářské práce bylo nezbytné vymezit teoretické poznatky týkající se oblasti nákladů, které položily základ pro realizaci následující části pojednávající o nákladech z praktického hlediska v konkrétní společnosti. Teoretická část se věnuje nejen vymezení pojmu náklady, ale také různému pojetí nákladů, klasifikaci nákladů a nástrojům řízení nákladů, v rámci kterých je kladen důraz na problematiku kalkulací.

Na teoretickou část práce navazuje část praktická, v jejímž úvodu je představena společnost XY, a. s. a jsou zde uvedeny podstatné informace vztahující se ke společnosti včetně přehledu základních ekonomických výsledků. Dále již byla pozornost přenesena na samotnou analýzu nákladů, v rámci které byla nejdříve vypracována analýza nákladů z hlediska druhového členění. Za použití vertikální a horizontální analýzy byly charakterizovány jednotlivé nákladové položky z hlediska jejich podílu na celkových nákladech společnosti a byly zdůvodněny výraznější meziroční změny těchto nákladových druhů. Jelikož hodnocenou společností je výrobní společnost, je v rámci této části podrobněji rozpracována položka výkonová spotřeba, jejíž vysoká hodnota je pro společnost charakteristická. Dále se práce věnuje kalkulačnímu členění nákladů, tedy členění nákladů na náklady přímé a nepřímé, které je ve stejné struktuře promítnuto také v kalkulačním vzorci společnosti. V neposlední řadě jsou náklady analyzovány z hlediska jejich závislosti na změnách objemu prováděných výkonů. Uvedené členění bylo východiskem pro analýzu bodu zvratu.

Klasifikace nákladů dle nejrůznějších hledisek, která byla v rámci bakalářské práce zpracována, je základem pro aplikaci řízení nákladů. Další část se tedy věnuje analýze řízení nákladů ve společnosti. V úvodu této části byly stručně charakterizovány základní nástroje řízení nákladů uplatňované v hodnocené společnosti, tedy plánování a rozpočetnictví a dále se pozornost již podrobněji zaměřila na kalkulace nákladů. V souvislosti s problematikou kalkulací je popsán kalkulační systém společnosti včetně kalkulační metody, kterou v současné době používá společnost XY, a. s. Na základě analýzy kalkulační metody byly zvýšeny nedostatky, které byly shledány jako klíčové. V závěru praktické části je zhodno-

cen současný způsob řízení nákladů ve společnosti a jsou zde uvedena doporučení, která by mohla vést k zefektivnění nákladového řízení ve společnosti.

Společnosti bylo v oblasti řízení nákladů doporučeno nepřetržité monitorování vývoje cen základního materiálu, dovoz vstupního materiálu z nízkonákladových zemí a minimalizování plýtvání při výrobě s cílem snížit materiálové náklady. Dále bylo společnosti doporučeno zvážit vlastní zajištění vybraných kooperačních prací, pravidelné sledování bodu zvratu a ustavičné vyvíjení tlaku na růst objem produkce s cílem snížit podíl fixních nákladů na jednotku výkonů. Nejvýraznější nedostatky byly shledány u kalkulační metody, které byly v rámci praktické části podrobně popsány. V souvislosti s kalkulační metodou bylo společnosti navrženo aktualizování režijních přírážek v rámci kvartálního plánování. Za uvážení by také stálo zavedení kalkulační metody Activity Based Costing. Poslední doporučení se váže k vyhodnocení ekonomických výsledků jednotlivých výrobků prostřednictvím krycího příspěvku, nikoli dle zisku, který je v současnosti hlavním parametrem.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1. vyd.* Praha: ASPI, 263 s. ISBN 80-7357-084-X.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd.* Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 1. vyd.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control. 6th ed.* Mason: South-Western, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví. 1. vyd.* Praha: Grada, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy. 2. vyd.* Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.
- INTERNÍ MATERIÁLY společnosti XY, a. s. za rok 2008-2013
- KALOUDA, František, 2009. *Finanční řízení podniku. 1. vyd.* Plzeň: Aleš Čeněk, 279 s. ISBN 978-80-7380-174-8.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER, 2013. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2., rozš. vyd.* Praha: Grada, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
- KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi. 1. vyd.* Praha: C. H. Beck, 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd.* Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANDA, Martin. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů, 2008. 1. vyd.* Ostrava: Key, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.
- LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku. 1. vyd.* Brno: Computer Press, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

- LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa, 178 s. ISBN 80-86851-50-8.
- POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- SAMUELSON, Paul Anthony a William D. NORDHAUS, 2013. *Ekonomie: 19. vydání*. 1. vyd. Praha: NS Svoboda, 715 s. ISBN 978-80-205-0629-0.
- STANĚK, Vladimír, 2003. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- SYNEK, Miloslav, 2006. *Podniková ekonomika*. 4., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 475 s. ISBN 80-7179-892-4.
- ŠIMAN, Josef a Petr PETERA, 2010. *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi*. 1. vyd. V Praze: C. H. Beck, 192 s. ISBN 978-80-7400-117-8.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press, 145 s. ISBN 80-7261-087-2.
- VLČEK, Josef. *Ekonomie a ekonomika*, 2009. 4., zcela přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 515 s. ISBN 978-80-7357-478-9.
- VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Grada, 570 s. ISBN 978-80-247-4372-1.
- WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 928 s. ISBN 978-80-7179-897-2.
- ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
b	Jednotkové variabilní náklady
BZ	Bod zvratu
CN	Celkové náklady
DM	Dlouhodobý majetek
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EAT	Výsledek hospodaření za účetní období
EBT	Výsledek hospodaření před zdaněním
EBIT	Výsledek hospodaření před zdaněním a úroky
EBITDA	Výsledek hospodaření před zdaněním, úroky, odpisy a amortizací
FN	Fixní náklady
FN _N	Nevyužití fixní náklady
h	Haléřový ukazatel variabilních nákladů
n	Průměrné náklady
N	Náklady
OP	Opravné položky
p	Cena výrobku
q	Množství
Q	Objem výroby
Q (BZ)	Objem výroby v bodu zvratu
Q _s	Skutečný objem výroby
Q _M	Instalovaná výrobní kapacita

SZ a ZP	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
T	Tržby
THZ	Technicko-hospodářský zaměstnanec
TPV	Technická příprava výroby
ú	Jednotkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku
Ú	Celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku
VH	Výsledek hospodaření
VN	Variabilní náklady
ZC	Zůstatková cena
ZDU	Zkoušky dynamické a statické účinnosti

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů (Kožená, 2007, s. 65).....</i>	18
<i>Obr. 2. Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)</i>	19
<i>Obr. 3. Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80).....</i>	19
<i>Obr. 4. Průběh celkových fixních nákladů při různých úrovních výrobních kapacit (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)</i>	20
<i>Obr. 5. Průběh průměrných fixních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)</i>	21
<i>Obr. 6. Analýza bodu zvratu (Popesko, 2009, s. 44)</i>	23
<i>Obr. 7. Přiřazení nákladů objektu (Popesko, 2009, s. 48)</i>	27
<i>Obr. 8. Kalkulační systém (Landa a Polák, 2008, s. 38)</i>	29
<i>Obr. 9. Organizační struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Obr. 10. Produkty společnosti XY, a. s. (Interní materiály společnosti XY, a. s.)</i>	45
<i>Obr. 11. SWOT analýza společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Obr. 12. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)</i>	47
<i>Obr. 13. Vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření (vlastní zpracování)</i>	48
<i>Obr. 14. Vývoj provozního, finančního a mimořádného VH (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Obr. 15. Vývoj provozních, finančních a mimořádných nákladů (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Obr. 16. Druhové členění nákladů vyjádřené v % (vlastní zpracování).....</i>	58
<i>Obr. 17. Struktura výkonové spotřeby vyjádřená v % (vlastní zpracování)</i>	59
<i>Obr. 18. Kalkulační členění nákladů za rok 2013 vyjádřené v % (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Obr. 19. Struktura přímých nákladů za rok 2013 vyjádřená v % (vlastní zpracování).....</i>	62
<i>Obr. 20. Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů vyjádřené v % (vlastní zpracování)</i>	65
<i>Obr. 21. Struktura fixních nákladů za rok 2013 vyjádřená v % (vlastní zpracování)</i>	68
<i>Obr. 22. Struktura variabilních nákladů za rok 2013 vyjádřená v % (vlastní zpracování)</i>	70
<i>Obr. 23. Vývoj tržeb a bodu zvratu (vlastní zpracování)</i>	71
<i>Obr. 24. Grafické znázornění bodu zvratu za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	72
<i>Obr. 25. Radiální soudečkové ložisko (Interní materiály společnosti XY, a. s.).....</i>	78

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Typový kalkulační vzorec (Synek, 2011, s. 101)</i>	32
<i>Tab. 2. Retrográdní kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 140)</i>	32
<i>Tab. 3. Struktura jednostupňové kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 84)</i>	38
<i>Tab. 4. Struktura dvoustupňové kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 85)</i>	38
<i>Tab. 5. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)</i>	47
<i>Tab. 6. Vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření (vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tab. 7. Vývoj výsledků hospodaření (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tab. 8. Vývoj provozních, finančních a mimořádných nákladů (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tab. 9. Procentuální podíl provozních, finančních a mimořádných nákladů na celkových nákladech (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tab. 10. Nákladové druhy společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tab. 11. Vývoj nákladových druhů (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tab. 12. Vertikální a horizontální analýza (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tab. 13. Vývoj výkonové spotřeby (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tab. 14. Kalkulační členění nákladů za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tab. 15. Struktura přímých nákladů za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	61
<i>Tab. 16. Struktura položky výkon stroje za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	62
<i>Tab. 17. Struktura nepřímých nákladů za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	63
<i>Tab. 18. Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů (vlastní zpracování)</i>	65
<i>Tab. 19. Struktura a vývoj fixních nákladů (vlastní zpracování)</i>	66
<i>Tab. 20. Struktura a vývoj variabilních nákladů (vlastní zpracování)</i>	68
<i>Tab. 21. Výpočet bodu zvratu v letech 2011-2013 (vlastní zpracování)</i>	71
<i>Tab. 22. Nezbytné navýšení tržeb pro dosažení bodu zvratu (vlastní zpracování)</i>	72
<i>Tab. 23. Struktura kalkulačního vzorce společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	75
<i>Tab. 24. Kalkulace radiálního soudečkového ložiska (vlastní zpracování)</i>	79