

Analýza nákladů na údržbu nástrojů a způsob jejich vykazování ve společnosti XY, a. s.

Kateřina Buryšková

Bakalářská práce
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kateřina Buryšková**
Osobní číslo: **M12038**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů na údržbu nástrojů a způsob jejich vykazování ve společnosti XY, a. s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky týkající se oblasti nákladů a jejich vykazování.

II. Praktická část

- Analyzujte současné náklady na údržbu nástrojů a jejich reporting ve společnosti XY, a. s.
- Na základě analýzy navrhněte možná řešení a doporučení pro podnik.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, c2004, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.

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

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. Reporting. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

OGER, Brigitte a Jana FIBÍROVÁ. Řízení nákladů. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998, 155 s. ISBN 8086009246.

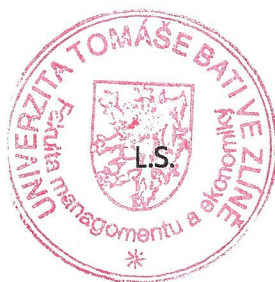
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Bc. Jana Bilíková

Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



Ing. Eliška Pastuzzková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

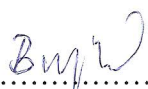
Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 14.5.2015


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce je vytvoření analýzy nákladů na údržbu nástrojů a zhodnocení způsobu jejich vykazování ve společnosti XY, a. s. Teoretická část obsahuje definici nákladů podle různých literárních zdrojů, popisuje náklady z pohledu manažerského a finančního účetnictví a rozděluje náklady podle určitých hledisek. Pro ucelený pohled na oblast nákladů jsou do teoretické části zahrnuty kalkulace, specifická oblast analýzy odchylek a reportingu.

Praktická část se zabývá představením společnosti XY, a. s., jejím zařazením do odvětví a vývojem počtu zaměstnanců s predikcí. Podstatou praktické části je analýza nákladů, analýza odchylek a popis současného způsobu vykazování nákladů na údržbu nástrojů. Na závěr je uvedeno zhodnocení situace v podniku, návrhy a případná doporučení.

Klíčová slova: náklady, analýza nákladů, druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, kalkulace nákladů, analýza odchylek, reporting, výkaznictví

ABSTRACT

The aim of this bachelor thesis is to create an analysis of the maintenance costs of tools and assessment of the method of reporting of costs in XY company. The theoretical part contains definition of costs from the perspective of managerial and financial accounting and divides costs according to certain criteria. For the comprehensive look at the area of costs, there are included calculations, the specific field of analysis of deviation and reporting.

The practical part deals with the presentation of XY company, its inclusion into a sector and development of the number of employees with the prediction. The essence of the practical part is the cost analysis, analysis of deviations and description of current method of reporting of the maintenance costs of tools. The thesis concludes with assessment of the situation in the company, suggestions and possible recommendations.

Keywords: Costs, Cost Analysis, Generic-Cost Classification, Cost Classification by Functions/Activities, Calculation, Costing, Analysis of Deviations, Reporting

Chtěla bych poděkovat za odborné vedení mé bakalářské práce Ing. Bc. Janě Bilíkové, která si na mě našla vždy čas.

Dále mé poděkování patří společnosti XY, a. s. a jejím zaměstnancům. Podniku děkuji za možnost aplikování praktické části právě na společnost XY, a. s. Pracovníkům musím poděkovat za zodpovězení všech mých otázek a poskytnutí veškerých potřebných materiálů pro vypracování bakalářské práce.

Nemohu zapomenout vzdát dík za neutuchající podporu těch, kteří jsou v mém životě nejdůležitější.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY	12
1.1 DEFINICE NÁKLADŮ Z POHLEDU FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	12
1.2 DEFINICE NÁKLADŮ Z POHLEDU MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	13
1.3 POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
1.3.1 Finanční pojetí nákladů.....	14
1.3.2 Hodnotové pojetí nákladů.....	15
1.3.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	15
1.4 ROZDÍL MEZI NÁKLADY A VÝDAJI.....	15
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	18
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ.....	19
2.3.1 Variabilní náklady.....	19
2.3.2 Fixní náklady.....	20
2.3.3 Smíšené náklady.....	22
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ.....	22
2.4.1 Relevantní a irelevantní náklady.....	22
2.4.2 Imputované náklady.....	22
2.4.3 Oportunitní náklady.....	23
2.4.4 Rozdílové náklady.....	23
2.4.5 Přírůstkové náklady.....	23
2.5 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	24
2.6 KALKULAČNÍ DRUHY NÁKLADŮ.....	24
3 KALKULACE NÁKLADŮ	26
3.1 PŘEDMĚT KALKULACE.....	26
3.2 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....	27
3.3 ABSORPČNÍ KALKULACE.....	28
3.3.1 Kalkulace dělením.....	29
3.3.2 Kalkulace přírážkové.....	29
3.3.3 Kalkulace ve sdružené výrobě.....	30
3.3.4 Kalkulace rozdílové.....	30
3.4 NEABSORPČNÍ KALKULACE.....	30
4 ANALÝZA ODCHYLEK A REPORTING	32
4.1 ANALÝZA ODCHYLEK.....	32
4.2 REPORTING A JEHO DEFINICE.....	33
4.2.1 Úkoly a cíle reportingu.....	34
4.2.2 Využití účetních informací v reportingu.....	34
4.2.3 Uživatelé reportovaných informací.....	35
4.2.4 Druhy reportů a jejich obsah.....	35

5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	37
II	PRAKTICKÁ ČÁST	38
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	39
6.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	39
6.2	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	40
6.3	ZAŘAZENÍ DO ODVĚTVÍ	42
6.4	SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	44
6.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	45
7	ANALÝZA HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI.....	46
7.1	PŘEHLED EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ	46
7.2	PŘEHLED MAJETKOVÉ A FINANČNÍ SITUACE	48
8	ANALÝZA NÁKLADŮ	51
8.1	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	51
8.1.1	Druhové členění nákladů ve společnosti.....	51
8.1.2	Účelové členění nákladů ve společnosti	52
8.2	ANALÝZA NÁKLADŮ NA ÚDRŽBU NÁSTROJŮ	53
8.3	ANALÝZA ODCHYLEK.....	56
8.3.1	Stanovení plánovaných nákladů na údržbu nástrojů.....	56
8.3.2	Analýza odchylek nákladů na údržbu nástrojů	57
9	ANALÝZA ZPŮSOBU REPORTINGU	63
9.1	SOUČASNÝ SYSTÉM VYKAZOVÁNÍ.....	63
9.2	SOFTWARE PRO TVORBU REPORTŮ	66
10	SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI	67
11	ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ	68
	ZÁVĚR	74
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	75
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	77
	SEZNAM OBRÁZKŮ	78
	SEZNAM TABULEK.....	79
	SEZNAM PŘÍLOH.....	81

ÚVOD

Tato bakalářská práce na téma Analýza nákladů na údržbu nástrojů a způsob jejich vykazování ve společnosti XY, a. s. se bude zabývat rozbořem specifických nákladů, které ve společnosti vznikají. Náklady na údržbu nástrojů jsou zvláštním druhem nákladů, které se mohou vyskytovat ve formě nákladů na práci údržbářů, nákladů na opravu nebo výměnu náhradních dílů v nástrojích, nákladů z možných poruch a jiných nenadálých skutečností. V podniku je specializovaný údržbový útvar, který má na starosti údržbové procesy v celém podniku. Práce se však specializuje na činnosti údržbového oddělení a v rámci ní vznikající náklady při správě nástrojů. Toto téma jsem zvolila z důvodu současného trendu kladení stále vyšších požadavků na sledování, efektivní řízení a eliminaci nákladů v podnicích, a zároveň z důvodu zvýšení důležitosti srozumitelného a včasného reportování zpráv uživatelům.

V teoretické části budou definovány pojmy náklady z pohledu finančního a manažerského účetnictví, s tím související pojetí nákladů a členění nákladů. Kromě nejběžnějšího rozdělení nákladů na druhové a účelové, se v teoretické části objeví členění nákladů podle závislosti na objemu produkce, z hlediska rozhodování managementu, z kalkulačního pohledu a budou vymezeny kalkulační druhy nákladů. Dále v práci figuruje definice termínu kalkulace, analýzy odchylek a reportingu. Především poslední kapitoly mají velkou důležitost při zpracování praktické části.

Předmětem praktické části práce bude kromě představení podniku, jeho zařazení do odvětvového kontextu a zhodnocení vývoje počtu zaměstnanců v čase, rozbor právě nákladů na údržbu nástrojů pomocí horizontální a vertikální analýzy a analýzy odchylek. Před sestavením analýzy odchylek, je potřeba zmínit postup vytváření kalkulovaných hodnot nákladů na údržbu nástrojů pomocí zvláštního vzorce vytvořeného společností XY, a. s. Nedílnou součástí analýzy odchylek je stanovení možné příčiny rozdílů mezi plánem a skutečností, popřípadě upozornění na významné odchylky, které by neměly zůstat bez povšimnutí. Závěr práce se věnuje popisu reportingových činností při vykazování nákladů na údržbu nástrojů a způsobu tvorby reportů.

Práce se kromě úvodní části o finanční situaci v podniku nebude věnovat běžným nákladům vynaloženým při činnosti podniku za účelem dosažení zisku, tzn. nákladům z prodaného zboží, výkonovým nákladům, odpisům apod.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem bakalářské práce je rozbor a zhodnocení aktuálního stavu nákladů na údržbu nástrojů, vypracování analýzy odchylek těchto nákladů, a tím zjištění příznivé či nepříznivé situace v oblasti specifikovaných nákladů. Veškerá data potřebná pro vypracování práce budou čerpány z výročních zpráv nebo interních podkladů společnosti XY, a. s. Dílčím úkolem je posouzení současného způsobu vykazování (reportingu) nákladů na údržbu nástrojů.

Tato bakalářská práce bude vypracována na principu normativního přístupu za využití logických metod analýzy a syntézy. Analýzy budou především interní povahy, avšak objeví se i externí analýza prostředí podniku v rámci SWOT analýzy. Interní analýza bude praktikována při konkrétní analýze nákladů a analýze odchylek nákladů. V práci na ekonomické téma je analýza nezbytnou součástí rozboru, neboť je bází pro plánování budoucích aktivit organizací. S tímto souvisí provedení porovnání hodnot skutečných s veličinami naplánovanými a zhodnocení vzniklých rozdílů. Analyzovaná data následně vyvrcholí ve shrnutí a závěrečná doporučení ve formě syntézy.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

První kapitola této bakalářské práce se zabývá různými možnostmi definování nákladů, které slouží k vytvoření ilustrace o tom, co to vlastně náklady jsou, proč se jimi podniky tolik zaobírají a snaží se o jejich možnou eliminaci.

1.1 Definice nákladů z pohledu finančního účetnictví

Král (1997, s. 39) vymezuje náklady z hlediska finančního účetnictví především jako peněžní prostředky vynaložené za účelem dosažení určitého podnikatelského cíle, ať už se jedná o výrobovou produkci nebo prodej služeb. Tvrdí, že náklady musí být spojeny s určitými „*nositeli nákladů*.“

„Náklady pak představují peněžní částky, které podnik v daném období účelně vynaložil na získání výnosů, i když k jejich skutečnému zaplacení nemuselo ve stejném období dojít.“

(Pavelková a Knápková, 2008, s. 46)

Jako náklad ve finančním účetnictví lze definovat také pokles využitelnosti majetku podniku či vzrůst zadluženosti podniku. Rozdílnost určení nákladů ve finančním a manažerském účetnictví podporuje rozdílnost uživatelů informací o nákladech. Uživateli informací plynoucích z finančního účetnictví se stávají vlastníci a investoři za účelem posouzení ziskovosti a tržního růstu podniku. Naopak data a informace pocházející z manažerského účetnictví jsou cenná pro pracovníky na řídicích pozicích v podniku, management, popřípadě ředitele podniku. Účelem manažerských informací je srovnání plánů a skutečnosti, a rovněž vyhnout se již jednou provedeným chybám příště v budoucnosti (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 73).

Tvrzení Hradeckého, Lanči a Šišky potvrzuje Fibířová se Šoljakovou (2005, s. 19): *„Rozdílný přístup externích a interních uživatelů k účetním informacím, odlišnost systému kritérií hodnocení, který používají, a odlišnost v časové orientaci jejich měření vedou ve svém důsledku k odlišnostem účetních informací finančního a manažerského účetnictví.“*

Synek (2000, s. 74) souhlasí s Královými názory, že účetní náklady jsou vynaložením určitých prostředků, nejčastěji vyjádřených peněžními jednotkami, zaevidovaných ve finančním účetnictví. Rovněž předpokládá, že veškeré vzniklé náklady mají být v příčinné souvislosti se vzniklými výnosy při splnění akruálního principu, tedy věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů.

Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 17) chápou náklady ve finančním účetnictví jako: „...úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“ Tímto tvrzením opět souhlasí s předešlými autory.

Náklady finančního účetnictví lze popsat jako komplexní spotřebu peněz a práce. Záleží vždy, na jakém hospodářském základu byly náklady spotřebovány, aby bylo možné určit například daňovou uznatelnost vynaložených nákladů. Některé podstatné náklady, jejichž znalost je důležitá pro správné řízení nákladů, nejsou do finančního účetnictví vůbec zařazeny (Ogerová a Fibírová, 1998, s. 9 a 12).

1.2 Definice nákladů z pohledu manažerského účetnictví

Drury (c2004, s. 7) vymezuje rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím šířkou informací pocházejících z jednotlivých účetnictví. Zatímco finanční účetnictví se zabývá podnikem jako celkem, manažerské účetnictví se dokáže specializovat na menší části. Jako příklad uvádí právě zaměření se na náklady nebo ziskovost. Tvrdí tak, že pro sledování nákladů finanční účetnictví nepostačuje.¹

Náklady jako pojem v manažerském účetnictví lze interpretovat jako účelové vynaložení ekonomických zdrojů, které jsou následně oceněny (Král, 1997, s. 41).

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 72) popisují, že spotřeba nákladů v manažerském účetnictví musí být jak účelová, tak účelná. Účelovost představuje spotřebu peněžních prostředků na předem stanovený a jasný účel. Naopak účelnost je čistě otázka výhodnosti – otázkou je, zda byly vynaložené peněžní prostředky adekvátní k obdrženým výnosům nebo jiným prospěchům.

Účelnost lze dále rozdělit na dvě kritéria: hospodárnost a ekonomickou účinnost. Hospodárnost je kvalifikována jako úspornost nebo výtěžnost. Úspornost je jednoduše snižování nákladů například na jeden výrobek, výtěžnost je na druhou stranu zvyšování výnosů z jednoho výrobku. Ekonomická účinnost reprezentuje rozsah výstupů na vložené vstupy (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 18).

¹ „Financial accounting reports describe the whole of the business whereas management accounting focuses on small parts of the organization, for example the cost and profitability of products, services, customers and activities.“ (Drury, c2004, s. 7)

Náklady nejsou jen vynaložené peníze, ale také jisté formy snížení ekonomického prospěchu dané aktivity. Mezi tyto formy náleží kalkulační náklady (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 23).

Podle Synka (2000, s. 78-79) na rozdíl od nákladů pojatých ve finančním účetnictví, zahrnují náklady v manažerském pojetí ekonomické náklady, které jsou odlišné od účetních nákladů tím, že obsahují oportunitní náklady (ušlý výnos). Přírůstkové náklady, které se ve finančním účetnictví vůbec neobjevují, tvoří další rozdíl mezi účetními a manažerskými náklady.

Diferenciace pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví má za následek rozdílnost v uznatelnosti nákladů v jednotlivých účetnictvích. Prakticky to, co je nákladem v účetnictví finančním, nemusí být nákladem v manažerském účetnictví a naopak (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 18).

Ogerová a Fibírová (1998, s. 12) naznačují, že k tomu, aby mohly být vykalkulovány náklady na jednotku výkonu, je potřeba učinit rozhodnutí, které je ovlivněno způsobem oceňování položek, které vstupují do nákladů výkonu, a pravidlem alokace nákladů na jednotku výkonu.

1.3 Pojetí nákladů

Existuje několik okruhů, na které se manažerské účetnictví zaměřuje, a každý tento okruh lze specifikovat jako finanční, hodnotové či ekonomické pojetí nákladů.

1.3.1 Finanční pojetí nákladů

Pokud jsou náklady pojímány jako finanční náklady, je úkolem účetnictví změřit a vyčíslit výši nákladů pro vykázání ve standardizovaných výkazech finančního účetnictví. Finanční pojetí nákladů lze tedy spíše považovat jako disciplínu finančního účetnictví než manažerského účetnictví. Důkazem je i skutečnost, že finanční pojetí se řídí předpisy pro finanční účetnictví (Král, 1997, s. 42).

Král (1997, s. 42-43) dále vymezuje standardní znaky finančního (pagatorního) pojetí nákladů následovně:

- spotřeba peněžních prostředků je podložena fyzickým výdejem peněžních prostředků (ve finančním účetnictví nesmí figurovat náklad, který nebyl následně skutečně vydán),

- oceňování spotřebovaných peněžních prostředků v historických cenách (náklady jsou oceněny v hodnotě, ve které jsou evidovány ve finančním účetnictví),
- očekávaná návratnost spotřebovaných peněžních prostředků (podnik předpokládá, že vynaložené peníze přinesou za určitou dobu užitek).

1.3.2 Hodnotové pojetí nákladů

Na rozdíl od finančního pojetí nákladů je hodnotové pojetí nákladů úkolem manažerského účetnictví. Finanční pojetí chápeme jako podmnožinu hodnotového pojetí, neboť hodnotové pojetí obsahuje náklady, které jsou běžně vykazovány ve finančním účetnictví, a navíc se zde řadí tzv. kalkulační náklady (blíže o kalkulačních druzích nákladů v kapitole 2.6), které se ve finančním účetnictví neobjevují, ale jsou položkou manažerského účetnictví (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 18-19).

Znaky hodnotově pojatých nákladů shrnuje Král (1997, s. 45):

- oceňování cenou současné věcné reprodukce (manažeři očekávají vyšší návratnost, než byly vloženy náklady),
- ne všechny náklady musí mít odpovídající výdaj peněz (relevantní kalkulační náklady).

1.3.3 Ekonomické pojetí nákladů

„Ekonomické pojetí nákladů souvisí s oportunitními náklady. Takové pojetí nákladů je totožné s hodnotou, kterou je možné získat nejefektivnějším využitím daných nákladů. Představuje tedy maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu.“ (Popesko et al., 2014, s. 29)

Král (1997, s. 51) popisuje ekonomické pojetí nákladů jako pojetí nákladů důležité pro rozhodování manažerů. Ekonomického pojetí nákladů se využívá ještě před výběrem investiční alternativy, aby byl management schopen posoudit výnosnost a vhodnost navzájem si konkurujících možností.

1.4 Rozdíl mezi náklady a výdaji

Často lidé zaměňují pojem náklad a výdaj. Přesto je jejich rozdílnost v jednom jednoduchém bodě. Výdaje jsou fyzickým snížením peněžních prostředků, jedná se konkrétně o výdej peněz z pokladny nebo úhradu faktury z bankovního účtu. Naopak náklady jsou pou-

ze potenciálním snížením peněžních prostředků. Je velmi pravděpodobné, že ke snížení dojde, ale dokud nemáme doklad o pohybu, nelze účtovat jako výdaj (Synek, 2000, s. 74).

„Ne všechny výdaje jsou tedy zároveň i náklady podniku a naopak.“ (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 18)

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Náklady můžeme členit mnoha způsoby. Tato kapitola je zaměřena na členění druhové v porovnání s účelovým. Dále bude prozkoumáno hledisko závislosti nákladů na objemu výkonů a hledisko závislosti nákladů na rozhodování. Poslední dvě podkapitoly se věnují zdánlivě podobným členěním, přičemž kalkulační členění nákladů se využívá pro výpočty kalkulací nákladů, naopak kalkulační druhy nákladů jsou položkou čistě manažerského účetnictví.

2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je důležité, protože srovnává spotřebu podnikových zdrojů s podobnými podniky v odvětví, je využíván při sestavování výkazu zisku a ztráty rovněž za účelem srovnatelnosti (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78).

Podle Popeska et al. (2014, s. 31) je toto členění finančního účetnictví možné hledat téměř ve všech společnostech. Náklady v druhovém členění lze definovat jako vynaložené peněžní prostředky ve věcné souvislosti – náklad je tak možné zařadit do některého z vymezených skupin:

- spotřeba hmotných statků (tradičně se zde zařazují náklady na spotřebu materiálu, energie i pohonných hmot),
- spotřeba služeb (jedná se o náklady vyplývající z vykonaných služeb externími společnostmi, např. dopravné či odborné poradenství),
- spotřeba vynaložené práce (do této skupiny se zařazují veškeré osobní náklady),
- opotřebení dlouhodobého majetku (odpisy),
- peněžní úhrady (úroky, splátka pojistného).

Druhové náklady lze podle Synka (2000, s. 74) charakterizovat následujícími vlastnostmi:

- druhové náklady jsou externí (podle Krále (1997, s. 53) nesmí být zahrnuty interní náklady, které jsou náklady mezi středisky),
- druhové náklady jsou prvotní (vznikají v rámci styku s okolním prostředím s dodavateli, a v rámci styku se zaměstnanci),
- druhové náklady jsou jednoduché (nelze je dále členit).

2.2 Účelové členění nákladů

Z důvodu hodnocení adekvátnosti vynaložených nákladů se čím dál častěji vyskytuje členění nákladů podle účelu. Účelem se rozumí činnosti, které zapříčiňují vznik nákladů (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78-79).

Popesko et al. (2014, s. 32) se ztotožňuje s výrokem Hradeckého, Lanči a Šišky a doplňuje, že účelové členění bylo vytvořeno za účelem hledání příčin vzniku nákladů a souvislostí s rozhodovacími úlohami.

Ogerová a Fibírová (1998, s. 63) účelové třídění chápou jako další rozdělení druhového členění nákladů podle účelu a místa vzniku nákladu.

Členit můžeme účelové náklady podle dvou základních kritérií (Synek, 2000, s. 75):

- členění z hlediska místa vzniku a odpovědnosti (rozdělení nákladů podle vnitropodnikových útvarů ve společnosti), které lze ve výrobním odvětví dále členit na náklady:
 - technologické (přímo související s jednotkou výroby),
 - na obsluhu a řízení (nepřímo související náklady),
- členění z hlediska výkonů (kalkulační členění nákladů – kapitola 2.5).

K prvnímu bodu členění Synka přidává Popesko et al. (2014, s. 33) myšlenku, že cílem účelového třídění nákladů je přiřazení nákladů střediskům, kde náklady skutečně vznikly, a tímto umožnění sledování hospodaření jednotlivých středisek v rámci vnitropodnikového účetnictví.

Kraftová (2007, s. 33) ve své knize shrnující pravidla Mezinárodních standardů účetního výkaznictví naráží na skutečnost, že podniky s různými předměty činnosti mohou mít zájem na vykazování nákladů odlišně. Uvádí příklad obchodní společnosti, která spíše upřednostní účelové členění, a příklad výrobního podniku, který bude preferovat druhové členění nákladů. Jelikož na rozdíl od České republiky nejsou výkazy v mezinárodním účetnictví standardizovány, mají podniky řídící se Mezinárodními standardy účetního výkaznictví možnost volby mezi vykazováním nákladů podle druhového nebo účelového členění. Rozhodují se podle kritéria objektivit vykazování nákladů pro uživatele účetních informací.

2.3 Členění nákladů z hlediska závislosti na objemu výkonů

Ogerová a Fibírová (1998, s. 69) vysvětlují hledisko závislosti na objemu výkonů jako podnikové vybavení představující maximální využitelnou kapacitu, a jako jisté tržní podmínky určující minimální velikost produkce. Na základě těchto dvou předpokladů lze náklady rozdělovat podle velikosti výroby na fixní a variabilní.

Hledisko závislosti na objemu produkce vychází z předpokladu, že různé náklady se při zvýšení nebo snížení objemu výroby chovají různě. Základními typy chování je proměnlivost (variabilita) nebo stálost (fixnost) nákladů (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79).

Význam znalosti fixních a variabilních nákladů považuje za velmi důležitou Popesko et al. (2014, s. 34). Domnívá se, že členění podle závislosti na objemu výroby je téměř nejdůležitější aparát k řízení nákladů.

2.3.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou takové náklady, které se změní při zvýšení nebo snížení objemu výroby. Variabilní náklad na jeden kus zůstává stejný, avšak celková suma variabilních nákladů při změně objemu roste, popřípadě klesá (Popesko et al., 2014 s. 35).

„Variabilní náklady jsou charakteristické tím, že musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku objemu výkonů; při změně výkonů se mění jejich celková výše.“ (Král, 1997, s. 57)

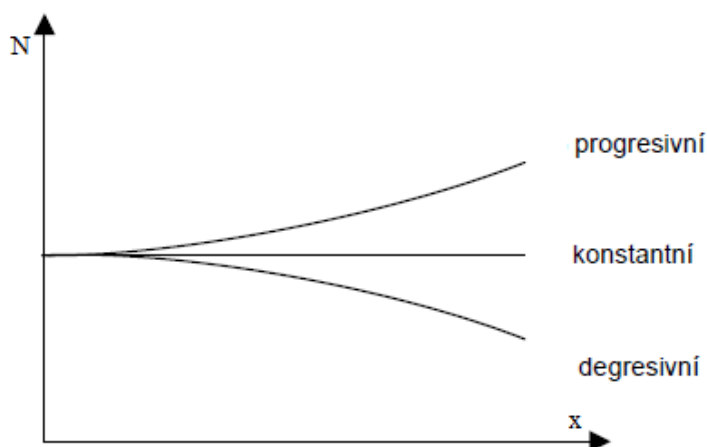
Variabilní náklady lze podle jejich průběhu s rostoucím objemem výroby klasifikovat jako (Synek, 2000, s. 80):

- proporcionální (vyvíjí se stejnou rychlostí jako objem výroby),
- nadproporcionální – progresivní (vyvíjí se vyšší rychlostí než objem produkce),
- podproporcionální – degresivní (náklady rostou pomaleji než objem výroby).

Nadproporcionální variabilní náklady jsou v podstatě zvýšení variabilních nákladů při daném objemu výroby. Podproporcionální variabilní náklady jsou podle Ogerové a Fibírové (1998, s. 70) zdrojem problémů podniku, a proto je podnik často rozděluje na proporcionální variabilní náklady a na náklady fixní.

Král (1997, s. 57) naopak v podproporcionálních variabilních nákladech vidí rostoucí hospodárnost, i když upozorňuje, že tento stav je obvyklý pro zavádění nové výroby. Podobně

jako u fixních nákladů se rozdíl mezi dvěma průměrnými podproporcionálními náklady různých objemů výroby nazývá efektem z deprese podproporcionálních nákladů.



*Obr. 1 Průběh průměrných variabilních nákladů
(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26)*

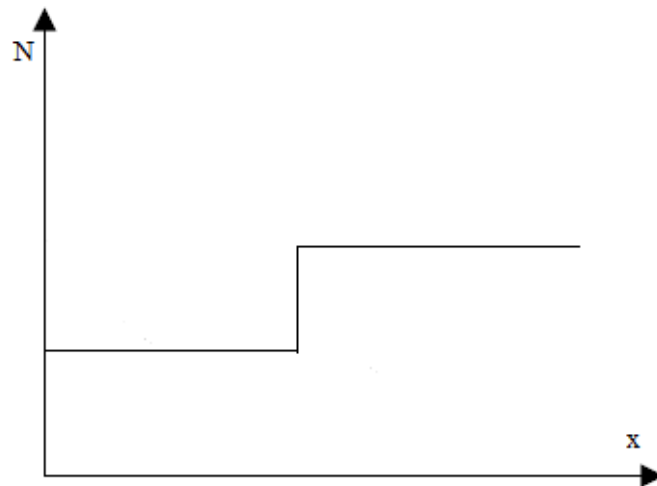
Podle Mikovcové (2007, s. 69) musí být variabilní náklady v takové částce, která je nižší než cena jednotky produkce. Za tohoto předpokladu lze variabilní náklady posuzovat jako ekonomicky neutrální, příznivé nebo nepříznivé. Ekonomicky neutrální variabilní náklady jsou v předchozím obrázku (Obr. 1) popsány jako konstantní – jejich výše se s růstem produkce nemění. K určitým změnám hodnoty variabilních nákladů dochází v případě progresivního (ekonomicky nepříznivého) nebo degresivního (ekonomicky příznivého) vývoje variabilních nákladů. Mikovcová doplňuje skutečnost, že progresivní průběh variabilních nákladů může následně zapříčinit růst ceny kapitálu.

2.3.2 Fixní náklady

Fixní náklady (náklady provozní připravenosti) zůstávají stejné při změně objemu výroby. Příkladem mohou být odpisy nebo mzdy vedoucích pracovníků. (Popesko et al., 2014, s. 35).

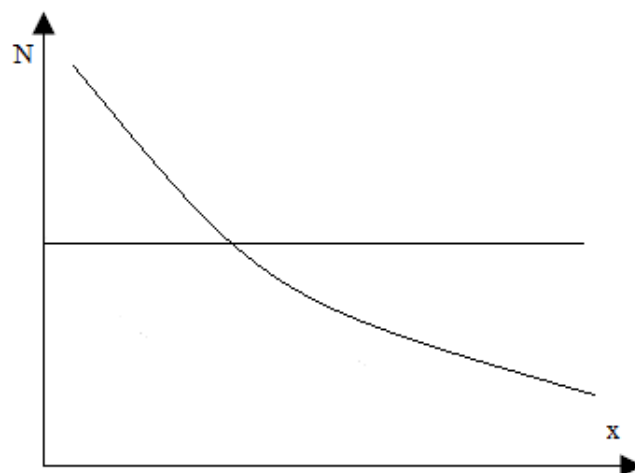
Synek (2000, s. 81) dále v definici pokračuje zdůrazněním relativnosti neměnnosti. Tvrdí totiž, že fixní náklady se při určitých případech mění, ale pouze skokově. Za důležitý faktor změny fixních nákladů považuje krátkodobý či dlouhodobý charakter. V krátkém období se fixní náklady nemění, v dlouhém období se stále náklady mění, stávají se z nich tak

v podstatě variabilní náklady. Dále poznamenává, že s růstem objemu produkce fixní náklady na jednotku výroby klesají. Jedná se o tzv. degeneraci nákladů.



Obr. 2 Průběh celkových fixních nákladů měnících se skokem (Král, 1997, s. 60)

„Celkové fixní náklady jsou charakteristické tím, že musí být do daného procesu vloženy jednorázově ještě před uskutečněním první jednotky výkonu; vznikají již v nulovém bodě objemu.“ (Král, 1997, s. 59)



Obr. 3 Průběh celkových a průměrných fixních nákladů (Král, 1997, s. 59)

2.3.3 Smíšené náklady

Určité náklady nelze přesně rozlišit na fixní a variabilní, protože některé variabilní náklady obsahují složku nákladů, které charakterově odpovídají fixním nákladům a naopak některé fixní náklady jsou zčásti přiřaditelné jednotce produkce (příkladem může být spotřeba elektrické energie). Tyto náklady lze zapsat pomocí nákladové funkce, kterou je však v praxi velice těžké stanovit (Král, 1997, s. 61).

2.4 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Náklady se člení z hlediska rozhodování především za účelem využití informací managementem, který pak dokáže správně rozhodovat o důležitých problémech či konkrétních projektech. Na základě tohoto kritéria lze náklady dále dělit na relevantní a irelevantní, imputované, oportunitní, rozdílové a přírůstkové (Král, 1997, s. 63).

2.4.1 Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní náklady můžeme vnímat jako takové náklady, které se přijetím určitého rozhodnutí změní. Ovlivňují tak samotné rozhodování. Naopak náklady, které se rozhodnutím v dané věci nijak nezmění, nazýváme náklady irelevantní (Synek, 2000, s. 80).

Král (1997, s. 65) dále doplňuje, že relevantní náklady jsou jistým způsobem ovlivnitelné, kdežto irelevantní nikoli. Zvláštním druhem nákladů jsou tzv. sunk costs, tedy utopené (umrtvené) náklady. Jsou to takové náklady, které vznikly na základě rozhodnutí v minulosti, a již je nelze žádným způsobem ovlivnit. Popesko et al. (2014, s. 37) k problematice utopených nákladů dodává určité charakteristiky takových nákladů:

- byly vynaloženy před zahájením výroby,
- výše takových nákladů není ovlivnitelná,
- snížit lze utopené náklady desinvesticí,
- mezi skutečným výdajem a vyjádřením nákladů uběhne delší doba.

Určitým opakem utopených nákladů jsou vázané náklady, které mohou vzniknout na základě současného rozhodnutí v časovém bodě v budoucnosti (Popesko et al., 2014, s. 37).

2.4.2 Imputované náklady

V literatuře označované i jako náklady připisované danému rozhodnutí. Jsou to všechny náklady a ekonomické důsledky, které vzniknou učiněným rozhodnutím. Tedy nejen přímo

realizované náklady, ale i náklady, u kterých je možnost vzniku v budoucnosti (Král, 1997, s. 64).

Imputované náklady ovlivňují náklady hospodaření podniku v širší oblasti, která se na první pohled nemusí zdát patrná. Král (2010, s. 88) uvádí příklad imputovaných nákladů jako daňový dopad aplikovaného rozhodnutí, tedy rozdíl daňových vlivů při nepřijetí či přijetí daného rozhodnutí.

2.4.3 Oportunitní náklady

„Oportunitní (alternativní) náklady je částka peněz (ušlý výnos), která je ztracena, když zdroje (práce, kapitál) nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu.“ (Synek, 2000, s. 79)

Oportunitní náklady lze také označovat jako náklady obětované příležitosti. Jelikož pro každý podnik existuje několik přijatelných variant, je potřeba vybrat ekonomicky nejvýhodnější alternativu. Při výběru jedné varianty, kterou podnik hodlá skutečně realizovat, mohou být stanoveny náklady, které podnik mohl vynaložit při aplikaci jiné možné varianty – tyto náklady se označují jako oportunitní (Popesko et al., 2014, s. 37).

Král (1997, s. 66) dále oportunitní (alternativní) náklady označuje jako ušlý efekt z pro podnik přijatelné, ale neuskutečněné varianty rozhodnutí. Náklady ušlé příležitosti jsou pouze fiktivními náklady a slouží jako nástroj pro kvalifikované rozhodování managementu podniku.

2.4.4 Rozdílové náklady

Tato kategorie nákladů je v manažerském účetnictví často využívána. Reprezentuje rozdíl mezi náklady před a po přijetí rozhodnutí, na jehož základě je tak možné posoudit výhodnost přijaté varianty rozhodnutí (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 40).

Král (1997, s. 68) dále charakterizuje druhy rozdílových veličin:

- srovnávání dvou srovnatelných alternativ – lepší nebo horší,
- srovnání vývoje v čase,
- srovnání plánů se skutečností.

2.4.5 Přírůstkové náklady

Posledním druhem nákladů z hlediska rozhodování, které budou definovány, jsou přírůstkové náklady. Král (1997, s. 68) popisuje přírůstkové náklady jako změnu nákladů, která

byla ovlivněna dodatečnou změnou objemu produkce zvýšením například o jednotku produkce.

Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 41) definuje vzorec určující přírůstkové náklady jako $\Delta N = N_1 - N_0$.

2.5 Kalkulační členění nákladů

Náklady je účelné přiřazovat nákladovému objektu, který vznik nákladů vyvolal. Náklady tak lze rozdělit na (Popesko et al., 2014, s. 34):

- přímé náklady (lze jasně určit, ke kterému nákladovému objektu patří – jedná se typicky o přímý materiál nebo přímé mzdy, přímé náklady lze pojmenovat jako „*tvrdé náklady*“),
- nepřímé náklady (nelze stanovit, ke které aktivitě náleží, protože se většinou jedná o náklady, které zajišťují chod celého podniku, jedná se tedy například o odbytové nebo správní náklady, nepřímé náklady je tak potřeba alokovat).

2.6 Kalkulační druhy nákladů

Kalkulační druhy nákladů se zařazují mezi hodnotově pojímané náklady, jsou tedy předmětem manažerského účetnictví. V literatuře se objevuje pět druhů kalkulačních nákladů.

Kalkulační odpisy

Odpisy v rámci finančního účetnictví jsou odepisovány z hodnoty, která je vedena v účetnictví a je potřeba odepsat celou tuto hodnotu. U kalkulačních odpisů je tomu jinak už z té podstaty, že jsou položkou manažerského účetnictví. Jejich účelem je vyjádřit opravdové opotřebení dlouhodobého majetku. Pro odpisování se tak využívá reprodukční pořizovací cena. Aby bylo zajištěno vykazování skutečného opotřebení, předmět odpisování se odepisuje po celou dobu své životnosti (Král, 1997, s. 46).

Kalkulační rizikové přírážky

Podle Popeska, Jirčíkové a Škodákové (2008, s. 47) jsou tyto rizikové přírážky náklady, u kterých je pravděpodobné, že vzniknou. Výpočet je prováděn pomocí statistických metod nebo jsou kvalifikovaně odhadnuty.

Rizika vznikající v rámci kalkulační rizikové přírážky lze dále dělit na všeobecná podnikatelská rizika nebo speciální individuální rizika (Král, 1997, s. 47).

Kalkulační úroky

Ve finančním účetnictví lze uznat pouze takové úroky, které byly skutečně vynaloženy (je evidován úbytek peněžních prostředků) na získání cizích zdrojů. Manažerské účetnictví pohlíží na kapitál jako výrobní faktor, který má svou cenu, tj. úrok. Oceňován tak nemusí být pouze kapitál cizí, ale také kapitál získaný z vlastních zdrojů podniku (Popesko et al., 2014, s. 38).

Podnik při výpočtu kalkulačních úroků může narazit na problémovost stanovení hodnoty vázaného kapitálu (provozně nutného kapitálu), a určení kalkulační úrokové sazby, která je pro výpočet kalkulačních úroků nezbytná. V praxi se tak často využívá úroková míra, která je považována za nejvýhodnější při získávání cizího zdroje (Král, 1997, s. 48).

Kalkulační nájemné

V případě, že společnost vlastní nemovitost a využívá ji ke svým podnikatelským účelům, nemůže si uplatnit daňově uznatelné náklady, které by mu vznikly, kdyby měl pro svou činnost pronajatý prostor. Tuto nevýhodu zohledňuje kalkulační nájemné, které se jednoduše stanoví jako cena nájemného srovnatelná v dané oblasti (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 47).

Kalkulační podnikatelská mzda

Jak název kategorie napovídá, jedná se o zohlednění mzdy, kterou si podnikatel za práci ve své organizaci nemůže vyplatit. Kalkulační podnikatelskou mzdou se rozumí odpovídající odměna za práci podnikatele (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 47).

3 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulace jsou základním prostředkem, který umožňuje alokaci nákladů. Obecně se jedná o postup stanovení nákladů, výnosů, zisku nebo ceny na jeden výrobek (Král, 1997, s. 82).

Popesko et al. (2014, s. 45) zdůrazňuje důležitost provázanosti všech systémů manažerského účetnictví – vnitropodnikového účetnictví, kalkulace, rozpočtů a reportingu. Dále pak dodává, že podstatou správného stanovení nákladů na jednotku výkonu je rozdělení nákladů na přímé a nepřímé.

S tvrzením Popeska et al. se shoduje Němec (1998, s. 239) a dodává, že pomocí druhového členění nákladů lze náklady kalkulovat pouze při produkci jediného výrobku, kalkulace tedy většinou vychází z kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé náklady.

Zajímavostí je, že téměř 90 % všech nákladů výkonu vyplývá z rozhodnutí, které bylo uskutečněno ještě v době, kdy se teprve chystal začátek výroby daného produktu a byly stanovovány technologické postupy výroby (Šoljaková, 2003, s. 72).

Král (1997, s. 83) dále vymezuje kalkulaci třemi různými způsoby:

- kalkulace je činnost (tato činnost alokuje náklady na kalkulační jednici),
- kalkulace je výsledek činnosti,
- kalkulace je část informačního systému podniku.

Synek (2000, s. 94) shrnuje pojem kalkulace takto: „*Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.*“

3.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace může být výrobek, který podnik produkuje, nebo služba, kterou podnik poskytuje. Náklady mohou být kalkulovány na kalkulační jednici nebo na kalkulační množství (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 51).

Kalkulační jednice může být interpretována právě jako jeden vyprodukovaný výrobek nebo skupina výrobků, poskytnutá služba nebo jejich skupina. Kalkulované množství je ve zkratce souhrn kalkulačních jednic, na které se stanovují celkové připadající náklady (Král, 1997, s. 83).

3.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů je v každém podniku definována specificky podle tzv. kalkulačního vzorce, který si podnik sestavuje na základě svých potřeb. Je známo několik základních kalkulačních vzorců, které pak mohou být upraveny o položky, které jsou pro společnost podstatné.

Základním kalkulačním vzorcem je **typový kalkulační vzorec**, který odpovídá struktuře nákladů většiny podniků. Typový kalkulační vzorec představuje vzorec využívaný v kalkulaci úplných nákladů – bere do úvahy veškeré náklady připadající na kalkulační jednici (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 178). Na základě tohoto vzorce je možné vypočítat prodejní cenu, bavíme se však o kalkulaci nákladů, proto pokud chce podnik znát celkové náklady na kalkulační jednici, nemusí pokračovat vyčíslením zisku a prodejní ceny, ale zůstat pouze u vykalkulování úplných vlastních nákladů výkonu.

Retrográdní kalkulační vzorec vychází ze stanovené ceny, které by bylo možné dosáhnout na daném trhu s ohledem na konkurenci. Zobrazuje vztah mezi kalkulovanými náklady a cenou (Král, 1997, s. 91). Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 58) doplňují, že v případě, že se vychází z možné prodejní ceny, náklady na kalkulační jednici nesmí tuto cenu překročit.

Typový kalkulační vzorec

1. Přímý (jednicový) materiál
2. Přímé (jednicové) mzdy
3. Ostatní přímé (jednicové) náklady
4. Provozní (výrobní) režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Prodejní cena (cena výkonu)

Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu

- Dočasné cenové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům

Cena po úpravách

- Náklady

Zisk

Obr. 4 Typový a retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 57-58)

Postupem času typový kalkulační vzorec přestal dostačovat a to vedlo ke vzniku nových postupů kalkulací. Jedním z takových případů je rozdílnost fixních a variabilních nákladů.

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady se využívá při kalkulaci neúplných nákladů, aby zabránil zkreslení, které přinášejí kalkulace úplných nákladů (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 178).

Dynamická kalkulace ještě více rozčleňuje kalkulační položky vzorce oddělujícího fixní a variabilní náklady. Tato situace nastává především při rozdělování režijních nákladů na fixní a variabilní. Zde tak fixní náklady tvoří jedinou sumu, ale jsou dále členěny (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 180).

Kalkulační vzorec oddělující FN a VN

Ceny po úpravách

- Variabilní náklady výrobku
 - přímé (jednicové) náklady
 - variabilní režie

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

Dynamická kalkulace

Přímé (jednicové) náklady

- | | |
|-----------------------|--------------|
| Ostatní přímé náklady | - variabilní |
| | - fixní |

Přímé náklady celkem

- | | |
|---------------|--------------|
| Výrobní režie | - variabilní |
| | - fixní |

Náklady výroby

- | | |
|----------------|--------------|
| Prodejní režie | - variabilní |
| | - fixní |

Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

Obr. 5 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady a dynamická kalkulace (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 59)

3.3 Absorpční kalkulace

V literatuře nazývána též kalkulace plných (úplných) nákladů. Fibírová a Šoljaková (2005, s. 135) popisují kalkulaci plných nákladů jak přiřazování nákladů konkrétnímu výrobku nebo službě, který vznik nákladů vyvolal. Přiřazují se tak nejen přímo určitelné variabilní náklady, ale rovněž fixní náklady.

Ogerová a Fibírová (1998, s. 80) doporučují rozdělovat složky kalkulace úplných nákladů do skupin na přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady a nepřímé režijní náklady, které by měly být dále členěny podle středisek.

Popesko et al. (2014, s. 46) uvádí, že výsledkem absorpční kalkulace je kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu. Jsou tak započítány všechny nákladové položky podniku, které přímo s výrobkem ani nemusí souviset. Metoda absorpční kalkulace se využívá především při stanovování cen, a je vhodná spíše pro dlouhé období.

Král (1997, s. 95) definuje několik metod přiřazování nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Jedná se o metodu prostého dělení, stupňovité kalkulace dělením, dělení s poměrovými čísly a přírážkovou metodu.

Jiní autoři přidávají ještě další metody: kalkulace ve sdružené výrobě nebo kalkulace rozdílové (Synek, 2000, s. 98).

3.3.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením lze rozčlenit na několik metod (Synek, 2000, s. 98):

- prostá kalkulace dělením,
- stupňovitá kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly.

Prostá kalkulace dělením se využívá především v hromadné výrobě při nízkém počtu druhů výrobků. Celkové náklady jsou jednoduše vyděleny počtem vyrobených produktů.

Stupňovitou kalkulaci dělením je výhodné použít ve fázové výrobě, kdy produkt prochází několika fázemi. Je tak potřeba pro každý stupeň výroby zjišťovat náklady a počet výrobků. Synek (2000, s. 100) dělí stupňovitou kalkulaci na postupnou a průběžnou kalkulaci.

Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly je využitelná ve výrobě produktů, které se liší pouze některými vlastnostmi a jsou například ze stejného materiálu. Je tak užitečné zvolit si hlavní produkt, kterému se přiřadí ekvivalenční číslo 1, a podle různých vlastností se poměrově přiřadí ekvivalenční čísla ostatním výrobkům. Kalkulované náklady vycházejí na jednotku hlavního produktu (Synek, 2000, s. 101).

3.3.2 Kalkulace přírážkové

Využívají se v různorodé výrobě. Touto metodou se režijní náklady stanovují na kalkulační jednici v takové částce, kterou kalkulační jednice vyvolaly. Na rozdíl od kalkulační metody

dělením se náklady přiřazují nepřímo prostřednictvím tzv. rozvrhové základny (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 191).

Pomocí rozvrhové základny je možné vyjádřit režijní přírážku nebo režijní sazbu. V případě, že je rozvrhová základna stanovená v peněžních jednotkách, můžeme vypočítat režijní přírážku jako poměr režijních nákladů k rozvrhové základně. Režijní přírážka vychází v procentním vyjádření. Pokud je rozvrhová základna tvořena naturálně vyjádřenou položkou, lze dopočítat režijní sazbu obdobně poměrem režijních nákladů a naturální rozvrhové základny (Popesko et al., 2014, s. 52-53).

3.3.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Metody kalkulací ve sdružené výrobě lze v zásadě rozdělit na odečítací a rozčítací metodu kalkulace.

Metoda odčítací kalkulace se využívá ve výrobcích s jedním hlavním produktem a několika vedlejšími produkty. Principem je odečtení nákladů na vedlejší výrobky od nákladů celkové výroby, rozdíl se považuje za náklady hlavního výrobku (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 195).

Na případ, kdy nelze jednoznačně stanovit hlavní a vedlejší výrobky, myslí rozčítací metoda. Zde se podobně jako v metodě kalkulace dělením s poměrovými čísly přiřadí jednotlivým výrobkům poměrová čísla podle objemu výroby nebo surovin (Synek, 2000, s. 105).

3.3.4 Kalkulace rozdílové

Rozdílové kalkulace jsou spíše kontrolní kalkulace umožňující ověření splnění norem a předem stanovených standardů. Nejznámější metodou je metoda standardních nákladů. Kromě předem daných norem či standardů jsou evidovány odchylky od standardních nebo normovaných nákladů (Synek, 2000, s. 107).

3.4 Neabsorpční kalkulace

Kalkulace variabilních (neúplných) nákladů se dívá na fixní náklady jako na náklady, které ovlivňují podnik jako celek a nelze je tak přidělit jednotlivým kalkulačním jednicím podobně jako variabilní náklady (Ogerová a Fibírová, 1998, s. 103).

Král (1997, s. 102) doplňuje skutečnost, že kalkulace neúplných nákladů reaguje na problémy kalkulace úplných nákladů, a to z důvodu oddělení variabilních nákladů od fixních,

kteřé nelze na kalkulační jednici jednoznačně přiřadit. Přiřazovány jsou tak pouze jasně dané variabilní náklady produktů.

U jednotlivých výkonů nelze zjistit zisk, zisk se zjišťuje pouze za celý podnik. Důležitým pojmem se zde stává příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, který je tvořen rozdílem prodejní ceny výrobku a celkových variabilních nákladů připadajících na výrobek (Synek, 2000, s. 113).

Tab. 1 Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (vlastní zpracování)

Tržby		
Celkové variabilní náklady	Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku	
Celkové variabilní náklady	Fixní náklady	Zisk

Popesko et al. (2014, s. 55-56) popisuje, že výkonům by měly být přiřazeny jen takové náklady, které s nimi příčinně souvisí, naopak společné náklady nelze účelově přiřadit jednotlivým výkonům. Tvorba kalkulace neúplných nákladů se dá shrnout do tří fází:

- první fáze je výpočet příspěvků na úhradu fixních nákladů a zisku,
- druhá fáze je sečtení jednotlivých příspěvků na úhradu a vyjádření celkového příspěvku na úhradu,
- třetí fáze je odečtení celkových fixních nákladů od celkového příspěvku na úhradu, a zjištění hospodářského výsledku.

4 ANALÝZA ODCHYLEK A REPORTING

Kapitola analýza odchylek vysvětluje pojem odchylek, vymezuje druhy odchylek a způsob jejich výpočtu. Analýza odchylek je nedílnou částí controllingu a objevuje se právě v jeho výkazech – reportech. Druhá část kapitoly se zaměřuje na vymezení reportingu v rámci controllingu, popisuje úkoly reportingu a srovnává využitelnost účetních informací z finančního a manažerského účetnictví.

4.1 Analýza odchylek

Odchylka zjednodušeně řečeno představuje rozdíl mezi plánovanými a skutečnými hodnotami (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 103). V rámci plánovaných veličin lze hovořit o rozpočtech, kalkulacích, plánech nákladů nebo výnosů apod.

Odchylková analýza zjišťuje a rozebírá odchylky vzniklé porovnáním (Scholleová, 2009, s. 214):

- skutečnosti se skutečností – srovnání skutečných veličin (např. v čase či prostoru),
- plánu a skutečnosti – klasické porovnání za účelem získání zpětné vazby podnikových procesů,
- plánu a očekávání – zahrnutí dílčích odchylek skutečnosti od plánu, zaměřuje se do budoucnosti, vytvoření dopředné vazby.

Každý podnik má právo upravit si pravidla a postupy, jakými bude zjišťovat případně vzniklé odchylky, některé odchylky může z hodnocení vynechat, některým naopak může přiřadit důležitost vyšší než u odchylek běžných (Šoljaková, 2009, s. 85). Postupy popsané v této bakalářské práci jsou učebnicové, a podnik se podle nich řídit nemusí.

Druhy odchylek

V rámci zjišťování rozdílů dvou veličin, lze určit tři druhy odchylek (Popesko, Jirčíková, a Škodáková, 2008, s. 104):

- kvantitativní odchylka (změna objemu produkce, spotřeby materiálu, jiného množství → množstevní odchylka),
- kvalitativní odchylka (změna cen vstupů, prodejních cen, mzdových sazeb → cenová odchylka),
- odchylka struktury (změna struktury spotřebovaného materiálu, výrobků).

Eschenbach (2004, s. 540) rozděluje odchylky nákladů na odchylky cenové, odchylky vy-tížení a odchylky spotřeby. Zatímco cenové odchylky jsou definovány stejně jako u kvali-tativní odchylky, ostatní dvě odchylky se u předchozího dělení neobjevují, ale lze je pova-žovat za formu odchylky kvantitativní. Odchylka vy-tížení vyjadřuje, jaká část nákladů není vy-tížená z důvodu nevyužití kapacity. Odchylka spotřeby vychází ze zjištění, že menší nebo větší spotřeba faktorů má vliv na náklady. Spotřební odchylky Eschenbach ještě roz-děluje na odchylky hospodárnosti a intenzity.

Vzorce pro výpočet odchylek

Následující tabulka definuje vzorce, díky kterým je možné vypočítat kvantitativní (množ-
stevní), kvalitativní (cenovou) a kombinovanou odchylku.

Tab. 2 Vzorce pro výpočet odchylek (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 105-106)

Kvantitativní odchylka	$O_q = (Q_{sk} - Q_{st}) * P_{st}$
Kvalitativní odchylka	$O_p = (P_{st} - P_{sk}) * Q_{sk}$
Kombinovaná odchylka	$O_k = (P_{st} - P_{sk}) * (Q_{sk} - Q_{st})$
Kde: O_q ... kvantitativní odchylka O_p ... kvalitativní odchylka O_k ... kombinovaná odchylka Q_{sk} ... množství skutečné Q_{st} ... množství standardní (plánované) P_{sk} ... cena skutečná P_{st} ... cena standardní (plánovaná)	

4.2 Reporting a jeho definice

Reporting je spolu s plánováním a zajišťováním informací základní funkcí controllingu. Controlling lze definovat jako metodu, která má za úkol srovnávat plán se skutečností a neustále tak navyšovat hodnotu podniku postupným odstraňováním a neopakováním již jednou uskutečněných chyb (Fibířová, 2003, s. 10).

V případě zjištění určité chyby je vypracována analýza odchylek. Tento dokument je pak dostupný příslušnému oddělení, vedení podniku a popřípadě mateřské společnosti (Synek 2000, s. 414). Tento dokument lze pojmenovat jako výkaz a právě výkazy jsou podstatou reportingu.

„Má-li kontrola zpětně působit na podnikové činnosti, musí být informace z analýzy odchylek adresovány do míst, které odpovídají za tvorbu plánu příjmů a výdajů a jeho realizaci.“

(Freiberg, 1996, s. 144)

Fibírová (2003, s. 11) definuje controllera jako osobu zabezpečující propojenost i odlišnosti účetních údajů, které jsou vykazovány v účetních výkazech v rámci finančního účetnictví, a informací vnitropodnikového účetnictví využitelných jako podklad pro rozhodování managementu.

4.2.1 Úkoly a cíle reportingu

Reporting má za úkol tvorbu komplexního souboru ukazatelů a informací, které budou smysluplné pro uživatele těchto informací. Reportingové výkazy by měly obsahovat především údaje důležité pro rozhodování v podniku, neboť uživateli takových výkazů jsou především vedoucí pracovníci (Fibírová, 2003, s. 11).

Podle Fibírové (2003, s. 12) lze u výkazů reportingu vyžadovat následující vlastnosti:

- požadovaná struktura,
- adekvátní detailnost,
- srozumitelnost a přehlednost,
- vyhodnocování veličin, které lze ovlivnit.

Jedním z hlavních cílů reportingu je dosažení potřebné vypovídací schopnosti. K tomuto účelu definuje Mikovcová (2007, s. 156) čtyři parametry, které by měl podnik předem vymezit. Jedná se o určení potřebných údajů (tedy údajů, které podnik pro řízení nezbytně potřebuje), stanovení metodiky zpracování, stanovení výstupů z hlediska dat a finálního výstupu využitelného pro doporučení.

4.2.2 Využití účetních informací v reportingu

Jako základ jakékoliv finanční analýzy slouží standardizované účetní výkazy finančního účetnictví. Avšak tyto výkazy mohou být do jisté míry zkreslené z důvodu neznalosti interních informací pocházejících z informačního systému podniku, ze statistik podniku nebo manažerského účetnictví (Svoboda E., Bittner a Svoboda P., 2006, s. 44).

Externí uživatelé využívají informace získané z finančního účetnictví, konkrétně z účetních výkazů rozvaha, výkaz zisků a ztrát a výkazu peněžních toků (cash flow). Výkazy jsou většinou sestavovány jednou ročně (Fibírová, 2003, s. 14-15).

Šoljaková s Fibírovou (2010, s. 50) zdůrazňují odlišnost výkazů zisků a ztrát z pohledu finančního a manažerského účetnictví. Důvodem je jiný účel každého tohoto výkazu, přičemž obě mají stejné počáteční data, která jsou však zpracována na jiném principu.

4.2.3 Uživatelé reportovaných informací

Management podniku informace z finančního účetnictví nevyužívá, naopak jsou pro něj zásadní interní informace podniku. Vedoucí pracovníci žádají bezprostřední informace rovnou s hodnocením, zda došlo ke splnění plánu. Právě o tuto oblast se stará controllingové oddělení prostřednictvím reportingových výkazů a zpráv (Fibírová, 2003, s. 15).

Mikovcová (2007, s. 164-166) považuje za uživatele vykazovaných informací představenstvo společnosti, dozorčí radu, jednotlivé útvary ve společnosti a externí uživatele. V případě, že je tvořen reporting pro představenstvo společnosti, obsahuje nejběžněji data obchodní, distribuční, personální a informace pocházející z finančního účetnictví ve formě zkrácených výkazů. Mikovcová dále uvádí, že reporty představenstvu jsou předkládány měsíčně, na rozdíl od výkazů určených dozorčí radě, která informace požaduje jednou za čtvrt roku, avšak očekává rozšíření zpracovaných dat o předpověď budoucího vývoje. Pro oddělení podniku se většinou vypracovávají pouze srovnání plánovaných a skutečných nákladů, popřípadě výnosů. Za externí reporting považuje Mikovcová kromě výkaznictví pro úřady či banky, i reporting mateřské společnosti, která si klade různé požadavky, ať už na strukturu celého reportu, pravidelnost zpracování či termín odevzdání výkazu.

4.2.4 Druhy reportů a jejich obsah

Z hlediska periodicity vydávání reportingových zpráv, dělí Šoljaková a Fibírová (2010, s. 14) reporting na dva druhy. Do *standardního reportingu* náleží výkazy a zprávy vystavované pravidelně. Obvykle se jedná o měsíční, čtvrtletní nebo roční vykazování. V rámci *mimořádného reportingu* jsou vykazovány informace v jiném než běžném termínu nebo informace zcela odlišné od údajů standardních.

Eschenbach (2004, s. 558) rozděluje zprávy dosti podobně jako Šoljaková s Fibírovou na skupinu *standardních zpráv* a skupinu *vybraných a zvláštních zpráv*. Definuje dále minimální požadovaný obsah standardních zpráv, které mají být složeny z technickohospodářských dat a dat aktuálně důležitých pro rozhodování managementu a řízení podniku. Standardní zprávy by měly obsahovat zprávy o plánování, zprávy o odchylkách a zprávy o stavu finančního hospodaření celku. Naopak zvláštní zprávy vypracov-

vávané nepravidelně se obvykle týkají analýzy rizika nebo režijních nákladů, popřípadě realizační studie určitého projektu.

Výhody a nevýhody standardních zpráv vymezuje Eschenbach a Siller (2012, s. 276):

- výhody: jednotná úprava, jednotný obsah, podání úplné zprávy – každý příjemce si najde část, která ho zajímá, podávání zpráv podle harmonogramu,
- nevýhody: nebezpečí vytvoření zprávy i přesto, že není potřebná, nebezpečí informačního pirátství ve středním a nižším managementu, nebezpečí zahlcení informacemi.

Eschenbach a Siller (2012, s. 277) pokračuje v dělení vybraných a zvláštních zpráv na *zprávy o odchytkách* a *účelové zprávy*. Zprávy o odchytkách jsou zpracovaná data o hodnotách, která překračují tolerovanou mez norem a standardů. Autoři doporučují využívat barevné označení pro zlepšení orientace ve zprávě podobně jako na světelné signalizaci: červená – norma nesplněna nebo zhoršena, oranžová – norma nesplněna ale zlepšena, zelená – norma splněna nebo se nachází v mezích tolerance. Účelové zprávy jsou zpracovávány controllingovým oddělením v případě nutnosti na požádání uživatele dané zprávy.

5 SHRNU TÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část této bakalářské práce byla zaměřena především na definici nákladů a různé pojetí nákladů některých literárních autorů. Na náklady je pohlíženo především z hlediska finančního a manažerského pohledu. Ve druhé kapitole je rozlišováno druhové a účelové členění nákladů, které bude využito v praktické části při členění nákladů společnosti XY, a. s. Kromě členění podle účelu a druhu, jsou obsahem kapitoly další způsoby členění nákladů. Jedná se o členění z hlediska objemu výroby, rozhodování manažerů podniku nebo využití pro kalkulace.

Kalkulace jsou podrobně popsány ve zvláštní kapitole, která obsahuje definici kalkulace jako pojmu, struktury nákladů v kalkulaci a popis absorpční a neabsorpční kalkulace a rozdíly mezi nimi. Z oblasti kalkulací bude v praktické části využitelná především kontrolní kalkulace rozdílová, která porovnává plánované kalkulované náklady se skutečnými.

Poslední kapitola teorie spočívá v definování analýzy odchylek, která bude kromě analýzy nákladů (horizontální a vertikální) stěžejní částí praktických výpočtů. Dále je obsažen popis účelu a využití reportingu. Právě rozbor současného stavu reportingu bude zakončující složkou praktické části bakalářské práce.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

První kapitola praktické části této bakalářské práce je orientována na základní údaje a informace o společnosti XY, a. s., průměrný počet zaměstnanců a zařazení společnosti do odvětví. Součástí kapitoly je navíc SWOT analýza a popis organizační struktury podniku.

6.1 Základní údaje

Obchodní firma	XY, a. s.
Sídlo	Zlínský kraj
Právní forma	akciová společnost
Rok zápisu do OR	1997
Základní kapitál	2.000.000,- Kč
Předmět podnikání	výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona obráběčství zámečnictví, nástrojářství

Společnost XY, a. s. byla založena roku 1992 ve Zlínském kraji. Jediným akcionářem je mateřská společnost, která 100% podíl ve společnosti poříдила v roce 2005. Společnost je předním dodavatelem komponentů do vozidel a významným zaměstnavatelem regionu. Svou podnikatelskou činností lze organizaci zařadit do odvětví CZ-NACE 25, jehož předmětem činnosti je výroba kovových výrobků s neměnnou funkcí (MPO, 2014).

Hlavním cílem společnosti je především spokojenost zákazníků a na ní závisící existence společnosti a rozvoj na trhu. Spokojenosti zákazníků je dosahováno poskytovanou vysokou kvalitou a přiměřenou cenou. Za kvalitu výrobku odpovídá každý zaměstnanec, který určitým způsobem zasahuje do procesu výroby daného výrobku.

Mimo uspokojení zákazníků záleží podniku i na ochraně životního prostředí a udržování trvalého rozvoje. Snaží se snižovat objem odpadů a zbytků, emisí a odpadních vod. Společnost je držitelem certifikátu ISO 14001, který pojednává o environmentálním managementu, tj. managementu životního prostředí (interní materiály společnosti XY, a. s.).

6.2 Vývoj počtu zaměstnanců

Podle informací z výročních zpráv společnosti XY, a. s. lze sestavit časovou řadu s vývojem průměrného počtu zaměstnanců, celkovými osobními náklady a průměrnými osobními náklady na jednoho zaměstnance. Z účetních závěrek se mi podařilo zjistit tyto údaje za jednotlivá léta od roku 2000 do roku 2013. Osobní náklady a průměrné osobní náklady jsou uvedeny v Tab. 3 v tisících Kč. Jelikož účetní závěrka za rok 2014 ještě nebyla sestavena, údaje o průměrném počtu zaměstnanců a osobních nákladech neznáme.

Alespoň pro představu předpokládaného vývoje průměrného počtu zaměstnanců, osobních nákladů a průměrných osobních nákladů jsem využila funkci LINTREND v programu Microsoft Excel, kde jsem zahrнула dosud známé hodnoty z předcházejících let. Vypočtené hodnoty předpokládají rostoucí tendenci všech ukazatelů.

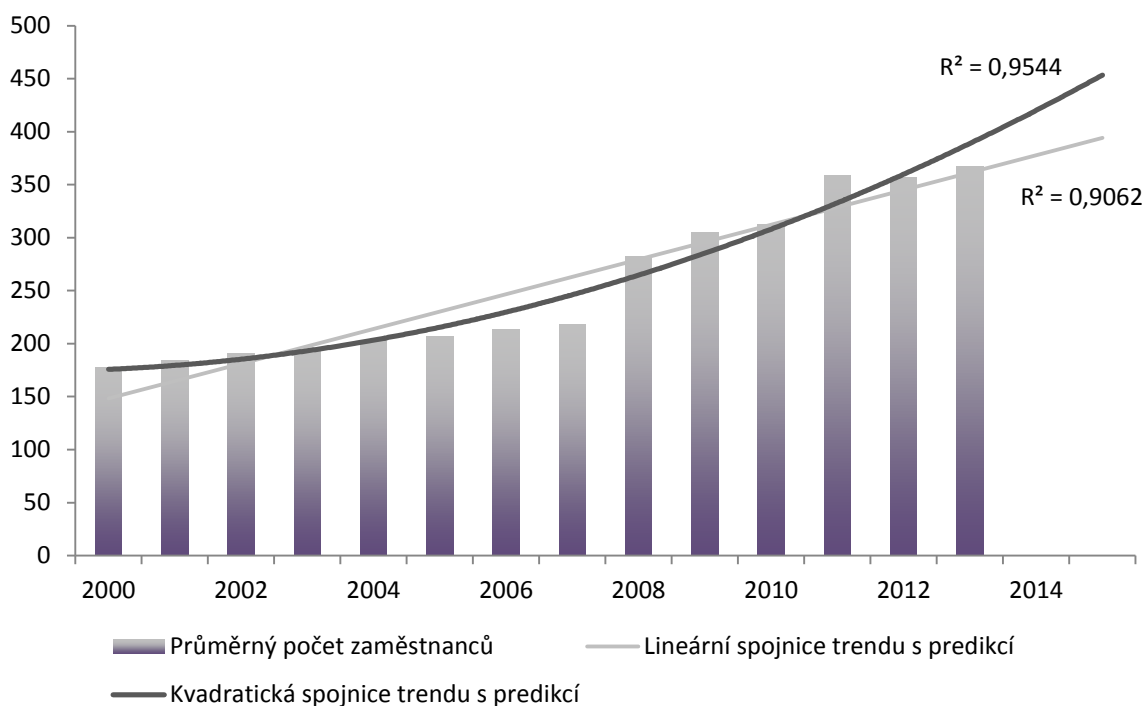
Tab. 3 Vývoj průměrného počtu zaměstnanců, osobních nákladů a průměrných osobních nákladů ve společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

Rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Průměrný počet zaměstnanců	177	184	191	193	203	207	213	218
Osobní náklady (tis. Kč)	36 778	38 717	46 763	53 389	53 678	77 094	81 577	93 405
Průměrné osobní náklady (tis. Kč)	208	210	245	277	264	372	383	428
Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Průměrný počet zaměstnanců	282	305	312	359	357	367	378	394
Osobní náklady (tis. Kč)	131 542	144 364	157 102	181 636	195 611	216 079	216 902	231 463
Průměrné osobní náklady (tis. Kč)	466	473	504	506	548	589	621	652

Pokud se zaměříme na průměrný počet zaměstnanců v jednotlivých letech, zjistíme, že tento ukazatel je rostoucí. Jediný nepatrný pokles byl zaznamenán v roce 2012, kdy se průměrný počet snížil o 2 zaměstnance. Je zajímavé, že v roce 2009 nedošlo ke snížení potřeby zaměstnanců a k jejich následnému propouštění z důvodu finanční krize, která nepoznamenala pouze málo podniků. Stejně jako roste průměrný počet zaměstnanců, narůstají i osobní náklady, avšak průměrné osobní náklady rostou mnohem rychleji než

osobní náklady celkové. Domnívám se, že k tomuto jevu dochází z důvodu růstu platů nejen řídicích a technicko hospodářských pracovníků, ale i díky růstu mezd výrobních dělníků.

Podle výsledků funkce LINTREND je možné v roce 2014 predikovat nárůst počtu zaměstnanců o 11 pracovníků, osobní náklady by měly růst jen nepatrně. Rok 2015 je rovněž ve znamení nárůstů jak počtu zaměstnanců, tak osobních nákladů. Podle výroční zprávy společnosti XY, a. s. z roku 2013 je možné předpokládat ještě vyšší nárůst počtu zaměstnanců, než určuje predikce. Důvodem je výstavba nových výrobních ploch, která by měla být dokončena v polovině roku 2015. Podle informací společnosti XY, a. s. je možné počítat s vytvořením nových pracovních míst pro 150 zaměstnanců.



Graf 1 Vývoj průměrného počtu zaměstnanců ve společnosti XY, a. s. s predikcí na rok 2014 a 2015 (vlastní zpracování)

Vývoj průměrného počtu zaměstnanců ve společnosti se dá klasifikovat jako kvadratický, neboť hodnota spolehlivosti R je právě u této spojnice trendu nejvyšší, tj. 95,44% spolehlivost. Lineární spojnice trendu má spolehlivost pouze 90,62 %, odpovídá však hodnotám vypočteným funkcí LINTREND.

6.3 Zařazení do odvětví

Společnost XY, a. s. náleží povahou své podnikatelské činnosti do odvětví označovaného jako CZ-NACE 25 – Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení. Avšak největší podíl výroby je ještě konkrétněji zaměřen do pododvětví CZ-NACE 25.5 – Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie. Odvětví CZ-NACE 25.5 zahrnuje technologické postupy pro výrobu strojírenských dílů (MPO, 2014). Kromě těchto hlavních kategorií lze podle Svazu průmyslu a dopravy ČR některé podnikatelské činnosti společnosti XY, a. s. zařadit i do CZ-NACE 22, 29, 33, 47 a 52 (©2015).

Pro srovnání průměrného počtu zaměstnanců a osobních nákladů společnosti XY, a. s. a odvětví, do kterého podnik svou činností patří, jsem využila dokument *Panorama zpracovatelského průmyslu* vydaný Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR (2014) za období 2007 až 2013. Podle údajů uvedených v dokumentu MPO ČR jsem vytvořila tabulku 4.

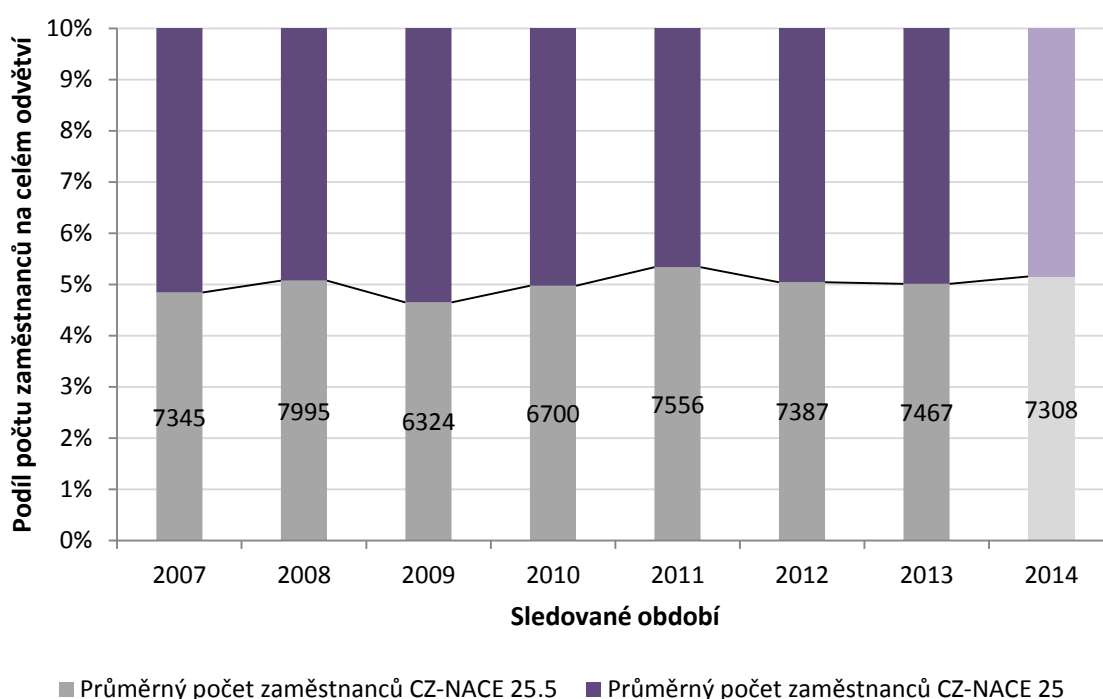
Tab. 4 Vývoj průměrného počtu zaměstnanců a osobních nákladů za odvětví CZ-NACE 25.5 a CZ-NACE 25 (vlastní zpracování)

CZ-NACE	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Průměrný počet zaměstnanců CZ-NACE 25.5	7 345	7 995	6 324	6 700	7 556	7 387	7 467	7 308
Průměrný počet zaměstnanců CZ-NACE 25	144 282	149 675	129 649	128 085	134 059	139 152	141 511	134 495
Osobní náklady CZ-NACE 25.5 (mil. Kč)	2 522	2 887	2 292	2 642	3 014	3 059	3 203	3 247
Osobní náklady CZ-NACE 25 (mil. Kč)	46 403	51 977	44 404	46 720	50 465	53 176	54 353	54 258

Při prozkoumání hodnot průměrného počtu zaměstnanců za CZ-NACE 25.5 lze konstatovat, že v letech 2009 a 2012 nastal pokles průměrné hodnoty tohoto ukazatele. Celé odvětví (CZ-NACE 25) zaznamenalo pokles průměrného počtu zaměstnanců v letech 2009 a 2010. Jasnou příčinou je hospodářská krize z roku 2009. Jelikož MPO ČR zatím nezpracovalo údaje za rok 2014, pomocí funkce LINTREND je předpovídán další pokles průměrného počtu zaměstnanců celkového odvětví i kategorie CZ-NACE 25.5. Při srovnání údajů

za odvětví a společnosti XY, a. s., lze vyzdvihnout skutečnost, že společnost zaznamenala pokles průměrného počtu zaměstnanců pouze v roce 2012 a to o pouhé půl procento. Jak již bylo zmíněno, ekonomická krize neměla v oblasti zaměstnávání ve společnosti větší dopad, pouze se můžeme domnívat, že růst průměrného počtu zaměstnanců byl zpomalen.

U osobních nákladů celkového odvětví i části odvětví existuje stejný průběh. Snížení osobních nákladů nastalo pouze v roce 2009. Funkce LINTREND však odvětví CZ-NACE 25 predikuje mírný pokles osobních nákladů v roce 2014. Na rozdíl od odvětví ve společnosti nebyl v letech 2007-2013 zaznamenán žádný pokles osobních nákladů.



Graf 2 Podíl průměrného počtu zaměstnanců v odvětví CZ-NACE 25.5 na celém odvětví CZ-NACE 25 (vlastní zpracování)

Graf 2 ilustruje podíl průměrného počtu zaměstnanců z pododvětví CZ-NACE 25.5 na celkovém odvětví CZ-NACE 25. Podíl pododvětví na celkovém odvětví se pohybuje na hranici 5 % s určitými kladnými i zápornými výkyvy ve sledovaných letech. Rok 2014 je pouze predikcí, která se však nikterak významně neodchyluje od 5% hranice. Průměrný počet zaměstnanců CZ-NACE 25.5 se pohybuje v rozmezí 6 až 8 tisíc.

Pro zajímavost je možné uvést skutečnost, že podíl počtu zaměstnanců podniku XY, a. s. na odvětví CZ-NACE 25.5 je stoupající. V roce 2007 činil podíl necelé 3 %. V dalších

letech poměr setrval stabilně pod hranicí 5 %. Je pravděpodobné, že v roce 2014 dojde k přesažení 5% hranice.

6.4 SWOT analýza společnosti

SWOT analýza rozebírá vnitřní a vnější prostředí organizace. V rámci vnitřního prostředí lze definovat silné a slabé stránky společnosti. Jsou to takové skutečnosti, které může podnik sám ovlivnit. Podnik by se měl samozřejmě snažit o využití silných stránek a redukci stránek slabých. Na druhou stranu změna vnějšího prostředí není v kompetenci společnosti. Lze rozlišovat pozitivní a negativní vliv okolí na podnik – existují příležitosti a hrozby. Při analýze vnějšího prostředí je potřeba brát v úvahu stávající společenskou situaci, demografické a kulturní vlivy, ekonomické a politické prostředí (iPodnikatel.cz, 2011).

Tab. 5 SWOT analýza společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

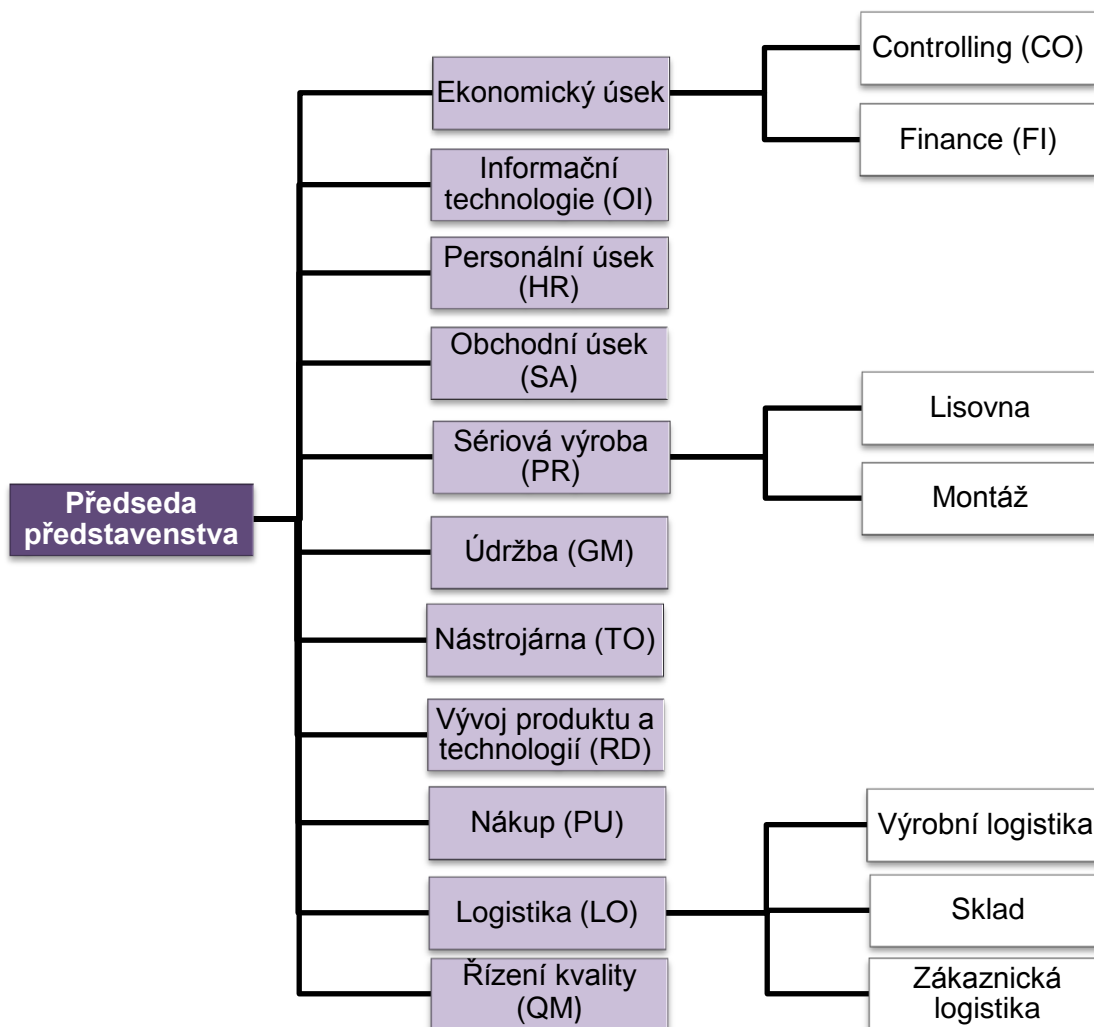
Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> • ověřená značka, renomé • kvalitní výrobky • snaha o dobré vztahy se zákazníky • komplexní zpracování zakázek • společensky odpovědná organizace 	<ul style="list-style-type: none"> • vysoké pořizovací náklady zařízení • poruchovost zařízení • reklamace ze strany zákazníků • závislost na dodavatelích materiálu
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> • vyvinutí nových metod ve světě pro zefektivnění výrobního procesu • uvolnění místa na trhu pro rozšíření výroby a produkce • přijetí dotace na vytvoření nových pracovních pozic • snížení dovozních cel třetích zemí (rozšíření obchodu se zahraničím) 	<ul style="list-style-type: none"> • rostoucí ceny vstupů na trhu • nebezpečí levné pracovní síly • nouze o kvalifikované pracovníky • zhoršení kvality přírodních surovin (kovu) – dodávky nekvalitního materiálu

Silné a slabé stránky můžeme definovat jako specifické právě pro odvětví, do kterého společnost náleží. Příležitosti a hrozby jsou komplexními možnostmi a problémy společnosti a podniků v dané společnosti existujících – většina organizací se potýká s velmi podobnými situacemi (konkurence v podobě levné pracovní síly, možnost expanze, nízký počet učňů nebo jinak vzdělaných zaměstnanců apod.).

6.5 Organizační struktura

Organizační struktura společnosti XY, a. s. je sestavena jako liniiová struktura. Podle Cejthamra a Dědiny (2010, s. 204) je liniiová struktura historicky první zaváděnou strukturou a zároveň tou nejjednodušší. Nejvyšší pozici zastává jeden člověk, kterému jsou všichni ostatní podřízeni. V případě společnosti XY, a. s. je nejvyšší pozice obsazena předsedou představenstva.

Organizační struktura je rozdělena do 11 oddělení podřízených předsedovi představenstva. Ekonomický úsek, sériová výroba a logistika jsou dále děleny. Zajímavostí může být, že oddělení nákupu není zařazeno například do obchodního oddělení nebo ekonomického úseku. Za zmínku stojí i samostatné oddělení údržby, které je ve většině výrobních podniků pouze součástí každého oddělení, kde jsou služby údržby využitelné. Příčinou tohoto rozdělení je jednoznačně velikost podniku.



Obr. 6 Organizační struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

7 ANALÝZA HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI

Aby bylo možné vytvořit si obrázek o hospodaření společnosti, bude součástí následující kapitoly přehled ekonomických výsledků a majetkové a finanční situace společnosti v letech 2010 až 2013. Data byla získána z výkazů společnosti XY, a. s. vytvořených v rámci účetních závěrek jednotlivých let.

7.1 Přehled ekonomických výsledků

Společnost XY, a. s. si ve sledovaných letech 2010 až 2013 vedla v rámci provozního výsledku hospodaření velmi dobře. Zisk má rostoucí tendenci stejně jako provozní výnosy složené z tržeb za prodej zboží, výkonů, tržeb z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a ostatních provozních výnosů. Z Tab. 6 lze vyčíst, že provozní náklady v roce 2012 oproti předchozímu roku dokonce klesly o 15,7 mil. Kč, důsledkem byl nárůst provozního zisku. Finanční oblast výsledku hospodaření je dlouhodobě ztrátová. Nejlepšího výsledku dosáhla společnost v roce 2012, kdy byla ztráta nejnižší, tj. více než 8 mil. Kč. Největší podíl na ztrátě mají ostatní finanční náklady a velmi vysoký podíl mají také nákladové úroky.

Tab. 6 Přehled výnosů, nákladů a výsledků hospodaření společnosti XY, a. s. v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)

Položka (v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013
Provozní výnosy	795 288	1 004 158	1 026 996	1 244 168
Provozní náklady	758 321	965 321	949 593	1 118 033
Provozní VH	36 967	38 837	77 403	126 135
Finanční výnosy	48 836	44 591	53 353	30 935
Finanční náklady	58 865	92 206	61 526	97 798
Finanční VH	-10 029	-47 615	-8 173	-66 863
VH před zdaněním (EBT)	26 938	-8 778	69 230	59 272
Odložená daň	-12 674	-17 933	-2 861	-45 576
VH za účetní období (EAT)	39 612	9 155	72 091	104 848
Nákladové úroky	26 740	23 493	19 568	15 307
VH před úroky a zdaněním (EBIT)	53 678	14 715	88 798	74 579

Jelikož společnost neeviduje žádné mimořádné náklady ani výnosy, výsledek hospodaření za běžnou činnost se rovná výsledku hospodaření za účetní období. Výsledek hospodaření před zdaněním (EBT) je v případě společnosti XY, a. s. nižší než výsledek hospodaření po zdanění (EAT). Důvodem je odložená daň, která je vyčíslena na základě zahrnutí následujících položek (výroční zpráva společnosti XY, a. s.):

- rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou DM,
- opravné položky k zásobám a rezervy,
- daňové ztráty z minulých let,
- nezaplacené sociální a zdravotní pojištění,
- daňové slevy z investičních pobídek.

U výsledku hospodaření před zdaněním zaznamenal podnik v roce 2011 ztrátu z důvodu velmi vysoké dílčí ztráty ve finančním hospodaření. Rok 2012 byl však opět ziskový a lze říci, že se situace v podniku ustálila, ne-li zlepšila. V roce 2013 došlo znovu k poklesu zisku. To bylo zaviněno podobně jako v roce 2011 velmi vysokou finanční ztrátou. Díky účtování o odložené daňové pohledávce je výsledek hospodaření po zdanění (EAT) vyšší a v roce 2011 dokonce kladný.

Výsledek hospodaření před úroky a zdaněním vzniká přičtením nákladových úroků k výsledku hospodaření před zdaněním. Lze tak odečíst vliv nákladových úroků na výsledek hospodaření.

Je důležité zde podotknout, že ani v jednom ze sledovaných let nebyla vyčíslena splatná daň. Příčinou je kromě zohlednění nezdanitelných výnosů a neodčitatelných nákladů především uplatnění ztráty, která vznikla v minulých letech, konkrétně v letech 2008 a 2009.

Graf 3 znázorňuje vývoj provozního a finančního VH a výsledku hospodaření před zdaněním. Jak již bylo řečeno výše, finanční výsledek hospodaření je po všechny roky záporný, naopak provozní výsledek hospodaření je celou dobu kladný. Součet těchto výsledků hospodaření je vyjádřen výsledkem hospodaření před zdaněním, který se v roce 2011 dostal do záporných čísel. Důvodem byla finanční ztráta vyšší než provozní zisk.



Graf 3 Vývoj provozního a finančního výsledku hospodaření a výsledku hospodaření před zdaněním ve společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

Nezkrácený výkaz zisků a ztrát společnosti XY, a. s. za rok 2013 a minulé období je možné nalézt v příloze P I.

7.2 Přehled majetkové a finanční situace

V následujících tabulkách (Tab. 7 a 8) jsou zachyceny rozvahové položky společnosti. Účetní výkaz rozvaha splňuje bilanční princip, tzn. aktiva jsou ve stejné výši jako pasiva. Lze říci, že podíl na aktivech mají oběžná aktiva a dlouhodobá aktiva téměř rovnocenný. Do roku 2012 byla situace taková, že podíl oběžných aktiv na celkových aktivech tvořil zhruba 40 %, podíl DM 50 % a podíl účtů časového rozlišení kolem 10 %. V roce 2012 nastala změna v podílech na celkovém majetku, oběžný majetek začal dosahovat podílu kolem 50 %, naopak dlouhodobý majetek začal ztrácet a dostal se na podíl nižší, než má oběžný majetek. Rovněž podíl časového rozlišení na aktivech klesá.

Zajímavostí může být, že podnik nevlastní po uvedené době žádné dlouhodobé finanční aktivum, a skutečnost, že nejvyšší část oběžných aktiv tvoří krátkodobé pohledávky a zásoby.

Tab. 7 Přehled aktiv společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

Položka rozvahy (v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013
Dlouhodobý majetek	497 338	450 746	416 280	426 341
• nehmotný	7 303	6 006	5 241	5 086
• hmotný	490 035	444 740	411 039	421 255
• finanční	0	0	0	0
Oběžný majetek	410 584	363 154	456 445	591 814
• zásoby	170 056	116 232	189 963	242 137
• dlouhodobé pohledávky	30 415	48 348	51 209	96 785
• krátkodobé pohledávky	197 499	189 242	208 169	235 543
• krátkodobý finanční majetek	12 614	9 332	7 104	17 349
Časové rozlišení	102 114	80 615	71 498	74 102
Aktiva celkem	1 010 036	894 515	944 223	1 092 257

Cizí zdroje podniku jsou v letech 2010 a 2011 několikanásobně větší než zdroje vlastní. Situace se začíná v následujících letech stabilizovat. Položky základní kapitál, kapitálové fondy a rezervní fondy jsou drženy po všechny roky na stejné úrovni. Již bylo zmíněno, že společnost v letech 2008 a 2009 vytvořila ztrátu, která se projevuje ve výsledku hospodaření minulých let, ztráta je postupně uplatňována při výpočtech daně z příjmů právnických osob. Výsledek běžného období již byl komentován v předchozí kapitole.

Velikost cizích zdrojů navyšují zejména úvěry od bank, které tvoří v prvních třech letech až 73 % cizích zdrojů. Ke snížení podílu na 53 % dochází v roce 2013. V této době splácel podnik 16 bankovních úvěrů, kde se v polovině případů jednalo o investiční úvěry, o tři kontokorentní úvěry a pět krátkodobých bankovních úvěrů. Společnost neeviduje žádné dlouhodobé závazky. Rezervy jsou tvořeny z titulů krytí nákladů spojených s nevyčerpanou dovolenou a přesčasy, nákladů na odměny za dosažení jubileí zaměstnanců a nákladů souvisejících s budoucími ztrátovými zakázkami. Položky pasivního časového rozlišení jsou oproti aktivním položkám zanedbatelné, ale s rostoucím trendem.

Lze dodat, že výše vlastního kapitálu postupem let vzrůstá, zatímco hodnota cizích zdrojů klesala do roku 2012, aby v následujícím roce zaznamenala nárůst o téměř 39 mil. Kč.

Tab. 8 Přehled pasiv společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

Položka rozvahy (v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013
Vlastní kapitál	250 183	259 338	331 429	436 277
• základní kapitál	2 000	2 000	2 000	2 000
• kapitálové fondy	270 013	270 013	270 013	270 013
• rezervní fondy a ostatní fondy	600	600	600	600
• VH minulých let	-62 042	-22 430	-13 275	58 816
• VH běžného účetního období	39 612	9 155	72 091	104 848
Cizí zdroje	759 096	633 818	611 406	650 370
• rezervy	12 534	6 760	15 275	27 606
• dlouhodobé závazky	0	0	0	0
• krátkodobé závazky	201 851	161 319	154 595	279 638
• bankovní úvěry a výpomoci	544 711	465 739	441 536	343 126
Časové rozlišení	757	1 359	1 388	5 610
Pasiva celkem	1 010 036	894 515	944 223	1 092 257

Úplný rozsah rozvahy společnosti XY, a. s. za rok 2013 a minulé období lze nalézt v příloze P II.

8 ANALÝZA NÁKLADŮ

Náklady na údržbu nástrojů jsou ve společnosti XY, a. s. členěny do několika druhů, a tyto budou analyzovány z vertikálního i horizontálního pohledu. Je zde kladen důraz na přísné oddělování nákladů na údržbu nástrojů vzniklých v nástrojárně a v lisovně. Na závěr kapitoly bude provedena analýza odchylek skutečnosti od plánovaných (kalkulovaných) hodnot nákladů.

8.1 Členění nákladů

Náklady se ve společnosti XY, a. s. člení nejen na základě povinného druhého členění určeného pro zpracování účetních výkazů, ale využívá se i členění podle účelu.

8.1.1 Druhovému členění nákladů ve společnosti

Společnost XY, a. s. člení náklady na údržbu nástrojů do tří základních kategorií – údržba (Support Tool Shop), náhradní díly (Spare Parts) a poruchy (Tool Trouble). Údržba je členěna do následujících 5 skupin:

- *Náklady údržby* (interní označení EI 98) představují takové náklady, které vznikají v souvislosti s používáním nástroje. Důvodním cílem je udržení kvality a výkonnosti nástrojů po co nejdelší čas. K tomu slouží například opravy nástrojů, které lze členit na plánované, neplánované a drobné, popřípadě se využívají konzultace s odborníky. Zahrnuje se zde cena práce údržbářů vynaložená na opravu nástrojů.
- Náklady vynaložené na *optimalizaci* (EI 97) samy o sobě napovídají, že se budou týkat zlepšování nástrojů, vyvinutí a výroby nového nástroje a snižování velikosti odpadů.
- *Oprava náhradních dílů* (EI 96) v sobě skrývá veškeré náklady, které je nutné vynaložit na servis náhradních dílů v nástrojích.
- Zkratka *KVP* (EI 95) pochází z německého pojmu „Kontinuierlicher-Verbesserungs-Prozess“, který lze do češtiny přeložit jako „proces trvalého zlepšování“. Ve společnosti XY, a. s. se do této kategorie řadí náklady na dosažení požadovaných zdvihů nástroje.
- *Ostatními náklady* (interní označení 0) se rozumí jedinečné a ojedinělé vynaložení nákladů, například na bourání (likvidaci již nepoužitelného nástroje).

Nemalá důležitost spočívá v nákladech na náhradní díly. Vznikají v případě, že je potřeba poškozený díl z nástroje vyměnit za nový, aby byl zajištěn plynulý chod výrobního procesu. Posledním druhem nákladů na údržbu nástrojů jsou poruchy, které tvoří náklady z prostoje lisu a náklady vzniklé na základě překážky v práci pracovníka.

Tab. 9 Přehled nákladů na údržbu nástrojů a dílčích složek nákladů (vlastní zpracování)

Položka nákladů (v EUR)	2012	2013	2014
Údržba	899 663	870 568	1 045 671
Náklady údržby (EI 98)	528 556	521 311	634 529
Optimalizace (EI 97)	204 641	144 195	157 868
Oprava náhradních dílů (EI 96)	120 198	143 116	201 998
KVP (EI 95)	0	9 618	7 941
Ostatní (0)	46 268	52 328	43 335
Náhradní díly	407 774	478 528	582 780
Poruchy	185 843	196 676	228 879
Náklady na údržbu nástrojů	1 493 280	1 545 772	1 857 330

V tabulce (Tab. 9) jsou zobrazeny skutečně vynaložené náklady na údržbu nástrojů rozdělené do příslušných nákladových druhů. Analýze těchto nákladů je věnována podkapitola 8.2 Analýza nákladů na údržbu nástrojů.

8.1.2 Účelové členění nákladů ve společnosti

Náklady na údržbu nákladů jsou ve společnosti sledovány z hlediska místa vzniku nákladů, odpovědnosti za vznik nákladů a z pohledu projektu, který vznik nákladů vyvolal.

Z důvodu vysokého počtu projektů, které podnik zpracovává, by bylo velmi zdlouhavé rozebírat náklady, které vznikly důsledkem přijetí projektu do výroby. Proto tato oblast nebude předmět práce, je však důležité vědět i o tomto členění.

Náklady vznikající z odpovědnosti jsou jednoduše připisovány pracovníkům, kteří odpovídají za naplánování procesu výroby. Počet těchto pracovníků od roku 2012 vzrostl z 5 na současných 9 zaměstnanců.

Nejdůležitějším účelovým členěním je rozdělení nákladů podle místa vzniku, kdy společnost rozlišuje dva střediskové původce - lisovnu a montáž. Naprostá většina nákladů na

údržbu nástrojů vzniká v rámci lisování, a to ve všech sledovaných letech, kdy se podíly mění pouze nepatrně.



Obr. 7 Podíl lisovny a montáže na nákladech na údržbu v roce 2014 (vlastní zpracování)

8.2 Analýza nákladů na údržbu nástrojů

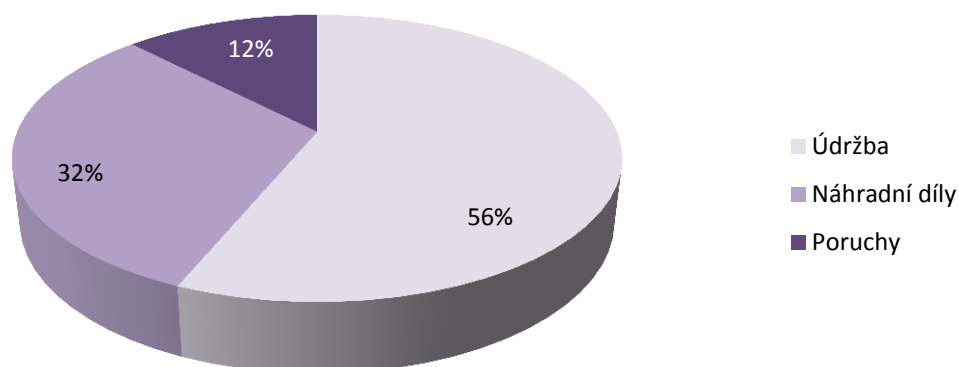
Obsahem této kapitoly je provedení vertikální a horizontální analýza nákladů na údržbu nástrojů. Vertikální analýza vyjadřuje podíl dílčích nákladů na určitý celek nákladů, horizontální analýza zobrazuje změnu hodnot nákladů v čase.

Z vertikální analýzy jsem zjistila, že nejvyšší procento na nákladech na údržbu nástrojů zaujímá položka Údržba, z níž jsou nejvýznamnější náklady údržby (EI 98). Pokud porovnáme velikost podílů v jednotlivých letech, je možné konstatovat, že se jinak významně neliší. Je pravda, že podíl údržby klesá a podíl náhradních dílů roste, ale pouze zanedbatelně. Naopak podíl nákladů z poruch se drží na stejné úrovni po všechna sledovaná léta.

Tab. 10 Vertikální analýza nákladů na údržbu nástrojů (vlastní zpracování)

Položka nákladů	2012	2013	2014
Údržba	60,2 %	56,3 %	56,3 %
Náklady údržby (EI 98)	35,4 %	33,7 %	34,2 %
Optimalizace (EI 97)	13,7 %	9,3 %	8,5 %
Oprava náhradních dílů (EI 96)	8,0 %	9,3 %	10,9 %
KVP (EI 95)	0,0 %	0,6 %	0,4 %
Ostatní (0)	3,1 %	3,4 %	2,3 %
Náhradní díly	27,3 %	31 %	31,4 %
Poruchy	12,5 %	12,7 %	12,3 %
Náklady na údržbu nástrojů	100 %	100 %	100 %

Procenta hlavních kategorií nákladů lze srovnat s normou podílů na celkových nákladech na údržbu nákladů danou společností. Norma říká, že údržba by měla dosahovat 61 % celkových nákladů na údržbu nástrojů, u náhradních dílů je to 26,4 % a u poruch 12,6 %. Podílu nákladů poruchovosti nelze nic vytknout, neboť se drží na stanovené hranici. Další dvě položky nákladů nejvíce odpovídaly normě v roce 2012. Od tohoto okamžiku se náklady na údržbu a náhradní díly začaly odchylovat.



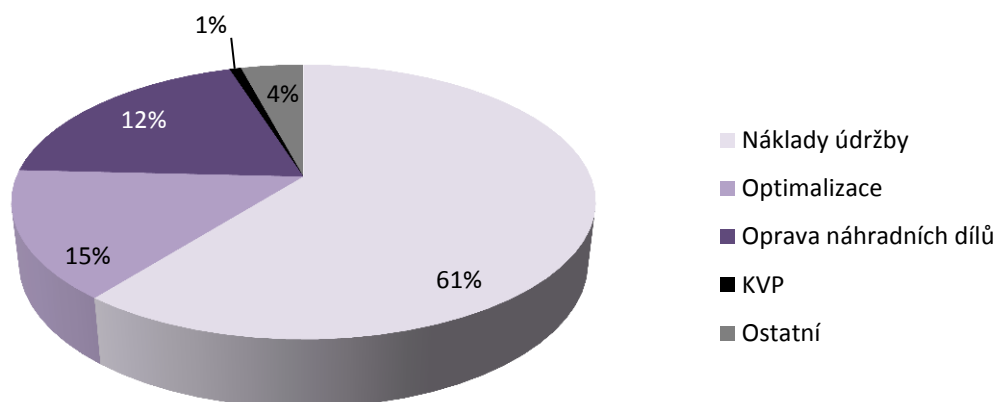
*Graf 4 Podíl jednotlivých nákladů na nákladech na údržbu nástrojů v roce 2014
(vlastní zpracování)*

Obsahem tabulky 11 je definování velikosti jednotlivých nákladů údržby vůči samotné údržbě. Nejvyšší podíl připadá na náklady údržby. O druhou pozici se dělí položka Optimalizace a Oprava náhradních dílů, kdy do roku 2014 převládaly náklady optimalizační, avšak s nástupem roku dalšího došlo k obratu. Náklady na procesy trvalého zlepšování (KVP) nebyly v roce 2012 evidovány, prvním rokem vykazování byl rok následující s podílem 1,1 % na údržbě. Ostatní náklady nepřesahují 6% podíl.

Tab. 11 Podíl dílčích nákladů na údržbových nákladech (vlastní zpracování)

Položka nákladů	2012	2013	2014
Náklady údržby (EI 98)	58,8 %	59,9 %	60,7 %
Optimalizace (EI 97)	22,7 %	16,6 %	15,1 %
Oprava náhradních dílů (EI 96)	13,4 %	16,4 %	19,3 %
KVP (EI 95)	0,0 %	1,1 %	0,8 %
Ostatní (0)	5,1 %	6 %	4,1 %
Údržba	100 %	100 %	100 %

Graf 5 ilustruje hodnoty roku 2014 z předcházející tabulky. Majoritní část výšečového grafu zabírá právě podíl nákladů údržby s téměř 61 %.



Graf 5 Podíl dílčích nákladů na údržbových nákladech v roce 2014 (vlastní zpracování)

Na základě poskytnutých interních dat podniku za roky 2012, 2013 a 2014 je možné vypracovat horizontální analýzu nákladů mezi léty 2012/2013 a 2013/2014.

Celkové náklady na údržbu nástrojů meziročně rostly, značný nárůst byl zaznamenán zejména v období 2013/2014. Lze říci, že vybrané náklady vzrůstají, existují výjimky v poklesu údržbových nákladů. V prvním období klesaly náklady na údržbu a na optimalizaci, ve druhém se naopak jednalo o náklady KVP a ostatní náklady. Nejvyšší nárůst se objevuje u nákladů na opravu náhradních dílů společně s náklady na náhradní díly. Lze se tak důvodně domnívat, že došlo ke snížení kvality náhradních dílů.

Tab. 12 Horizontální analýza nákladů na údržbu nástrojů (vlastní zpracování)

Položka nákladů	2012/2013	2013/2014
Údržba	-3,2 %	20,1 %
Náklady údržby (EI 98)	-1,4 %	21,7 %
Optimalizace (EI 97)	-29,5 %	9,4 %
Oprava náhradních dílů (EI 96)	19,1 %	41,0 %
KVP (EI 95)	-	-17,4 %
Ostatní (0)	13,1 %	-17,2 %
Náhradní díly	17,4 %	21,8 %
Poruchy	5,8 %	16,4 %
Náklady na údržbu nástrojů	3,5 %	20,2 %

Myšlenku méně kvalitních náhradních dílů, můžeme doplnit teorií o počtu projektů a počtu vyrobených kusů. Z interních materiálů je zřejmé, že v roce 2012 podnik zpracoval 85 projektů a konečný počet kusů činil téměř 34 mil. kusů. V roce 2013 narostla suma projektů o více než 100 % na 176 projektů, počet kusů pak byl 52 milionů. Další rok se společnosti opět podařilo navýšit množství projektů na 181 současně s navýšením počtu výrobků o 9 milionů kusů na konečných 61 milionů. Při této skutečnosti, kdy nárůst výroby z roku 2013 na rok 2014 představoval v počtu projektů 2,8 % a v množství kusů 17,5 %, nelze tvrdit, že průběh výroby a nákladů na náhradní díly byl srovnatelný. Náklady rostly progresivně.

Zajímavostí je nárůst počtu projektů z roku 2012 na rok 2013, který sice ovlivnil hodnotu nákladů, ale ne v takové míře, v jaké by bylo důvodné nárůst předpokládat vzhledem ke zvýšení výroby.

8.3 Analýza odchylek

Tato část bakalářské práce popisuje postup stanovení plánovaných nákladů na jednotku výroby, v případě společnosti XY, a. s. je jednotkou výroby 1000 kusů výrobků. Po stanovení kalkulovaných nákladů jsou právě tyto náklady porovnány se skutečnými vynaloženými náklady na údržbu nástrojů. Je provedena analýza odchylek nákladů.

8.3.1 Stanovení plánovaných nákladů na údržbu nástrojů

Plánované náklady na údržbu nástrojů lze vypočítat pomocí následujícího vzorce:

$$\Rightarrow \text{Plánované náklady} = \text{Sazba stroje} / \text{Norma na hodinu} / \text{Výpadovost} * \text{Procento sazby lisu} * 1000$$

Sazba stroje představuje hodinové náklady na provoz stroje. Do sazby jsou zahrnovány režijní náklady vznikající při provozu daného stroje – jedná se tak o energii ve výrobě nebo mzdy vedoucího pracovníka údržby. Je určena pro každý stroj zvlášť podle jeho druhu. V současné době podnik využívá 6 lisů, a každý má svou sazbu. Norma za hodinu vyjadřuje normovaný počet kusů vyrobených za hodinu. Procento sazby lisu je určení výše podílu nákladů na údržbu nástrojů na sazbě lisu. Celý výpočet se násobí 1000, aby bylo dosaženo vyjádření na jednotku výroby, která je 1000 výrobků.

Vydělením sazby stroje normou na hodinu, výpadovostí a vynásobením 1000 získáme sazbu lisu. Výpadovost se u všech projektů předpokládá stejná a je značena číslem 1. Není tak nutné tuto veličinu uvádět do tabulky, neboť v této situaci nemá na výsledek vliv. Náklady

na údržbu nástrojů jsou vyjádřeny normovaným procentem ze sazby lisu. Procento sazby lisu je složeno z podílu údržby, náhradních dílů a poruch na celkových nákladech na 1000 ks. Plánované náklady na jednotku výroby se vypočítají jako násobek sazby lisu a procentního podílu na sazbě lisu připadajícího na náklady na údržbu nástrojů a čísla 1000.

Tab. 13 Stanovení plánovaných nákladů na jednotku výroby (vlastní zpracování)

Projekt	Sazba stroje (EUR/ks)	Norma (ks/h)	% sazby lisu	Údržba (%)	ND (%)	Poruchy (%)	Náklad na 1000 ks
A	60	2 040	43,6	26,6	11,5	5,5	12,82
B	210	1 836	52,3	31,9	13,8	6,6	59,82
C	210	1 938	67,6	41,2	17,9	8,5	73,25
D	240	2 040	6,1	37,2	16,1	7,7	71,76
E	55	240	43,6	26,6	11,5	5,5	99,92
F	110	2 295	43,6	26,6	11,5	5,5	20,90

Po stanovení plánovaných (kalkulovaných) nákladů na jednotku výroby, se vypočítají celkové plánované náklady vynásobením nákladů na údržbu nástrojů na jednotku a plánovaným množstvím produkovaných výrobků v daném roce.

Podrobnější výpočet plánovaných nákladů na jednotku i na celé množství výroby je obsažen v příloze PIII. Výpočet je proveden v tabulce, která obsahuje mnohem více údajů než tabulka 12. Příloha je vhodná pro komplexní pochopení výpočtu kalkulovaných (plánovaných) nákladů na účetní období.

8.3.2 Analýza odchylek nákladů na údržbu nástrojů

Pro kvalitní analýzu odchylek je důležité znát plánované a skutečné hodnoty objemu produkce. Tyto údaje jsou obsaženy v tabulce 14.

Tab. 14 Srovnání plánovaného a skutečného množství výroby (vlastní zpracování)

Položka (v ks)	2012	2013	2014
Plánované množství	39 805 780	51 713 568	55 134 995
Skutečné množství	33 906 162	52 098 876	61 543 655
Rozdíl absolutní	-5 899 618	385 308	6 408 660
Rozdíl relativní	-14,82 %	0,75 %	11,62 %

Jediným rokem, kdy se podniku nepodařilo dodržet plánovaný počet vyrobených kusů, byl rok 2012 s poklesem množství produkce o 14,82 %. Ostatní léta byly plány splněny nad očekávání a to zejména v roce 2014.

Na základě údajů z interních podkladů jsem sestavila shrnutí kalkulovaných a skutečných nákladů na údržbu nástrojů za roky 2012, 2013 a 2014. Tyto údaje jsou obsahem tabulky 15. Analýze vzniklých odchylek těchto nákladů se věnuji dále.

Tab. 15 Plánované a skutečné náklady na údržbu nástrojů (vlastní zpracování)

Položka nákladů (v EUR)		Údržba	Náhradní díly	Poruchy	Náklady na ÚN
2012	plán	903 232	391 581	186 831	1 481 644
	skutečnost	899 663	407 773	185 833	1 493 280
2013	plán	1 073 451	443 973	258 467	1 775 891
	skutečnost	870 567	478 528	196 676	1 545 772
2014	plán	1 150 234	475 406	275 983	1 901 623
	skutečnost	1 045 671	582 780	228 879	1 857 330

Z následující tabulky (Tab. 16) je zřejmé, jak se podniku dařilo plnit stanovený plán nákladů na údržbu nástrojů. Snížení nákladů je zaznamenáno s mínusovým znaménkem, má kladný význam pro společnost, neboť se jí podařilo náklady uspořít. Zvýšení nákladů znamená překročení plánovaných hodnot, tudíž lze takový pokles považovat za ztrátu společnosti.

Rok 2012 je jediný, který překračuje svými skutečnými náklady plánované hodnoty. Toto překročení je pouze 0,8 %. Podíl na tomto nárůstu má zvýšení nákladů na náhradní díly o 4,1 %, další dva druhy nákladů na údržbu nástrojů klesaly. K významnému snížení nákladů došlo roku 2013, kdy byla zaznamenána kladná 13% odchylka od plánu. Tato odchylka je složena z kladné odchylky nákladů na poruchy a nákladů údržby, naopak nedodržení plánu nastalo u nákladů na náhradní díly s překročením o 7,8 %.

Rovněž v roce 2014 nedošlo k překročení plánu, i když byla úspora nákladů o poznání nižší než v roce předchozím. Nejvíce se v absolutním vyjádření podařilo uspořít na nákladech údržby, relativně se jednalo o náklady poruchovosti. Plnění plánem stanovených nákladů na náhradní díly se nepodařilo dodržet ani ve třetím sledovaném roce, kdy byla původně plánovaná suma navýšena o 22,6 %.

Když se zaměříme na plnění plánu jednotlivých druhů nákladů, zjistíme, že plán velikosti nákladů údržby a poruch je ve všech letech splněn, zatímco plánované náklady na náhradní díly jsou ve všech letech nižší než náklady skutečné.

Tab. 16 Vyčíslení rozdílů mezi skutečnými a plánovanými náklady (vlastní zpracování)

Položka nákladů	2012		2013		2014	
	Rozdíl (EUR)	Plnění plánu	Rozdíl (EUR)	Plnění plánu	Rozdíl (EUR)	Plnění plánu
Údržba	-3 569	-0,4 %	-202 884	-18,9 %	-104 563	-9,1 %
Náhradní díly	16 192	4,1 %	34 555	7,8 %	107 374	22,6 %
Poruchy	-987	-0,5 %	-61 791	-23,9 %	-47 104	-17,1 %
Náklady na ÚN	11 636	0,8 %	-230 120	-13,0 %	-44 293	-2,3 %

Prosté srovnání plánovaných a skutečných nákladů a plánovaného a skutečného objemu produkce nemusí být dostačující. Je vhodné položit obě veličiny do souvislosti. Ačkoli obě položky rostou, rychlost tohoto růstu může být rozdílná. V Tab. 17 je přehledně srovnáno skutečné množství výrobků a nákladů na údržbu, které byly skutečně spotřebovány. Vydělením těchto dvou veličin, získáme průměrné variabilní náklady na kus výroby. Z výpočtu je jasně vidět, jak se průměrné variabilní náklady v jednotlivých letech vyvíjely. Nejnižších nákladů bylo dosaženo v roce 2012, následně průměrné variabilní náklady vzrostly o 10 Kč na kus. K poklesu průměrných variabilních nákladů došlo v roce následujícím.

Tab. 17 Srovnání změny objemu výroby a nákladů pomocí PVN (vlastní zpracování)

Položka	2012	2013	2014
Objem výroby (ks)	33 906 162	52 098 876	61 543 655
Skutečné náklady (EUR)	1 493 280	1 545 772	1 857 330
Průměrné variabilní náklady (EUR/ks)	22,7	33,7	33,1

Po obecném vyčíslení odchylek nákladů od plánu, následuje rozklad odchylky nákladů na údržbu nástrojů. Tento rozbor se skládá ze tří odchylek dílčích nákladů – údržby, náhradních dílů a poruch. Známe sice absolutní odchylku každého nákladu, ale nevíme, jak vznikla. Proto je potřeba definovat množstevní, cenovou a kombinovanou odchylku, které se na celkové odchylce podílejí. Pro stanovení cenové a množstevní odchylky je použit vzorec pro výpočet odchylek definovaný v teoretické části.

Tab. 18 Analýza odchylek nákladů údržby za rok 2014 (vlastní zpracování)

Údržba	Plán	Skutečnost	Absolutní odchylka
Množství (ks)	55 134 995	61 543 655	6 408 660
Cena (EUR/ks)	0,02086	0,01699	-0,00387
Náklady (EUR)	1 150 234	1 045 671	-104 563
Rozklad odchylek			
• množstevní odchylka		$6\,408\,660 * 0,02086 =$	133 699
• cenová odchylka		$55\,134\,995 * (-0,00387) =$	-213 451
• kombinovaná odchylka		$6\,408\,660 * (-0,00387) =$	-24 811
Celková odchylka		$133\,699 - 213\,451 - 24\,811 =$	-104 563

Tab. 18 analyzuje odchylky dílčího nákladu na údržbu. Na celkové odchylce nákladů na údržbu nástrojů se podílí úsporou více než 100 tis. EUR. Zatímco množstevní odchylka, způsobená poměrně vysokým navýšením počtu vyrobených kusů, tvoří překročení plánu, odchylka cenová je definována jako úspora nákladů. Došlo totiž ke snížení průměrných variabilních nákladů na kus o téměř 19 %. Lze zde hovořit o úsporách z rozsahu, což poté zachraňuje náklady na údržbu před překročením kalkulované hodnoty. Na závěr je vypočtena kombinovaná odchylka, která představuje opět úsporu. Při výpočtu podle vzorce a s využitím hodnot uvedených v tabulce vznikají rozdíly způsobené zaokrouhlením ceny nákladů na kus výroby. Hodnota celkové odchylky by se měla rovnat odchylce celkových nákladů.

Tab. 19 Analýza odchylek nákladů na náhradní díly za rok 2014 (vlastní zpracování)

Náhradní díly	Plán	Skutečnost	Absolutní odchylka
Množství (ks)	55 134 995	61 543 655	6 408 660
Cena (EUR/ks)	0,00862	0,00947	0,00085
Náklady (EUR)	475 406	582 780	107 374
Rozklad odchylek			
• množstevní odchylka		$6\,408\,660 * 0,00862 =$	55 259
• cenová odchylka		$55\,134\,995 * 0,00085 =$	46 688
• kombinovaná odchylka		$6\,408\,660 * 0,00085 =$	5 427
Celková odchylka		$55\,259 + 46\,688 + 5\,427 =$	107 374

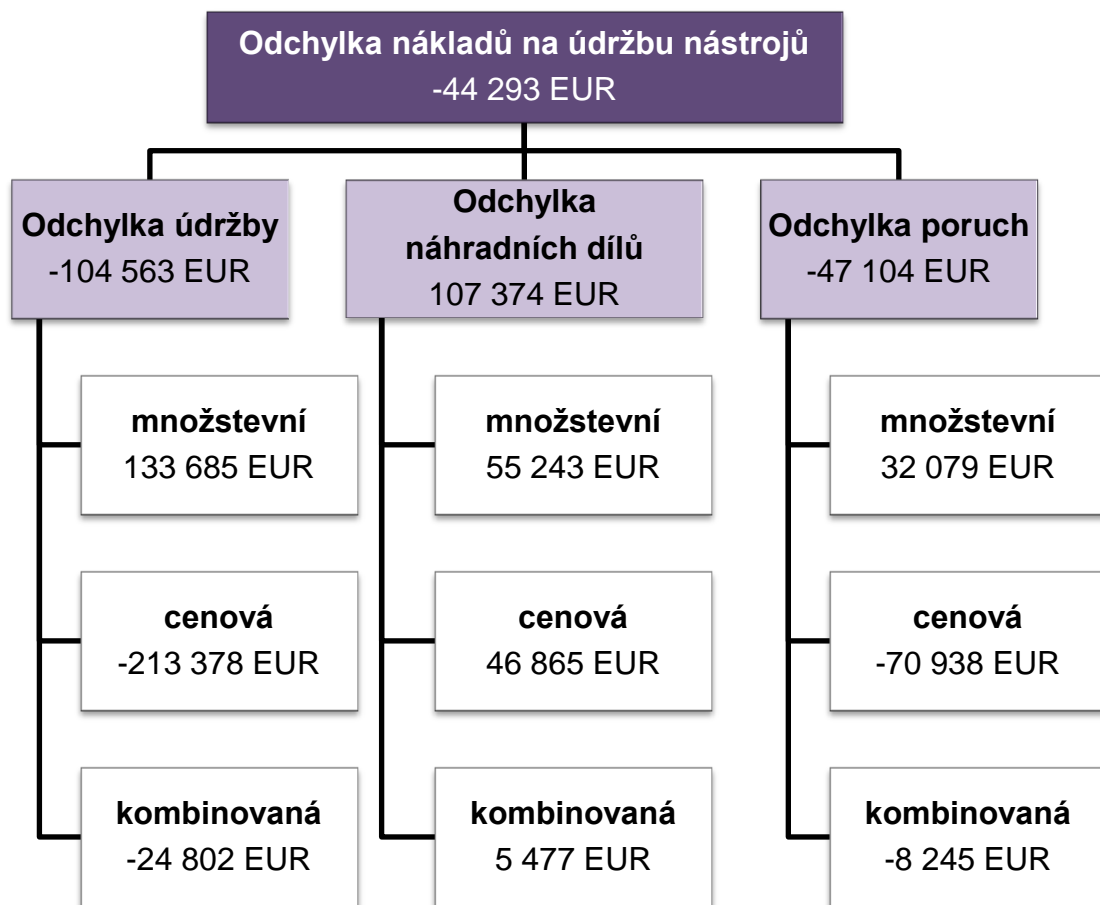
Trochu jiná situace nastává u rozboru odchylky nákladů na náhradní díly. Odchylka je překročením plánu, je tak důležité zjistit, co se na této skutečnosti podílelo. Kromě navýšení počtu kusů výroby, byla navýšena hodnota průměrných variabilních nákladů o necelých 10 %. Tato skutečnost se odráží jak v množstevní, tak cenové odchylce. Obě negativní odchylky jsou v podstatě srovnatelné. Kombinovaná odchylka pak tvoří jen nepatrné procento celkové odchylky nákladů na náhradní díly.

Tab. 20 Analýza odchylek nákladů na poruchy za rok 2014 (vlastní zpracování)

Poruchy	Plán	Skutečnost	Absolutní odchylka
Množství (ks)	55 134 995	61 543 655	6 408 660
Cena (EUR/ks)	0,00501	0,00372	-0,00129
Náklady (EUR)	275 983	228 879	-47 104
Rozklad odchylek			
• množstevní odchylka	$6\,408\,660 * 0,00501 =$		32 079
• cenová odchylka	$55\,134\,995 * (-0,00129) =$		-70 938
• kombinovaná odchylka	$6\,408\,660 * (-0,00129) =$		-8 245
Celková odchylka	$32\,079 - 70\,938 - 8\,245 =$		-47 104

Ke snížení průměrných nákladů na výrobek došlo i u hodnoty nákladů na poruchy. Tato skutečnost se odráží v úspoře nákladů zejména z přičinění cenové odchylky. Množstevní odchylka představovala zvýšení nákladů. To však nemění nic na tom, že celkově dosáhly náklady na poruchy úsporu více než 47 tis. EUR.

Obrázek 8 graficky znázorňuje rozklad odchylky nákladů na údržbu nástrojů a poté jednotlivých druhů nákladů – údržby, náhradních dílů a poruch. Odchylka údržby by se dále mohla dělit na odchylky nákladů údržby, optimalizace, opravy náhradních dílů, KVP a ostatních nákladů a jejich množstevní, cenové a kombinované odchylky.



Obr. 8 Rozklad odchylky nákladů na údržbu nástrojů v roce 2014 (vlastní zpracování)

9 ANALÝZA ZPŮSOBU REPORTINGU

Poslední kapitola praktické části této bakalářské práce je zaměřena na způsob, jakým společnost vykazuje náklady na údržbu nástrojů. Tyto výkazy jsou důležité jak pro vedení podniku pro plánování budoucího vývoje, zlepšení situace, která není uspokojivá nebo stanovení příčin nepříznivých výsledků, tak pro mateřský podnik, který reporty vyžaduje za každý měsíc pro podobné účely jako vedení podniku.

9.1 Současný systém vykazování

Společnost XY, a. s. podobně jako většina firem v České republice nebo v zahraničí využívá pro evidenci svých nákladů (popřípadě výnosů) program Microsoft Excel. Evidence, kontrola a řízení nákladů jsou v kompetenci controllingového oddělení podniku. Využití právě softwaru Microsoft Excel zabraňuje zavedení některého z celé škály controllingových programů. Avšak i Microsoft Excel nabízí velmi širokou škálu možností použití, ať už se jedná o vzorce pro výpočet složitějších úloh nebo jeho kompatibilitu s většinou ostatních zařízení.

V rámci jednoho souboru Excel jsou spravovány veškeré náklady na údržbu nákladů, které jsou přehledně rozděleny do listů v Excelu. Na úvod je vždy připraven souhrn celého měsíce, čtvrtletí nebo roku, obsahující přehled nákladů na údržbu nástrojů v eurových položkách. Jsou evidovány jednotlivé projekty a jejich plánovači. U každého projektu je stanovené plánované a skutečné množství výrobků a kalkulované a skutečné celkové náklady na údržbu nástrojů. Náklady jsou děleny na údržbu, náhradní díly a poruchy, přičemž každý tento náklad obsahuje kalkulovanou a skutečnou hodnotu vynaložených nákladů a procento plnění plánu.

Report se odesílá i v tištěné, ale zejména v elektronické podobě. Při takovém množství projektů a druhů nákladů na údržbu nástrojů, je podstatné vyhledání konkrétního projektu, popřípadě konkrétního plánovače procesů, za účelem zjištění případných odchylek od stanoveného standardu. Pro tuto funkci je každý list opatřen Filtrem, který umožňuje výběr určitého hledaného výrazu, nákladu nebo projektu.

Každý zpracovávaný projekt má svou vlastní kartu s důležitými údaji o plánovači procesů, plánovaném a aktuálním množství vyrobených kusů, plnění nákladů na základě plánu a rozdíl mezi plánem a skutečností. Období reportu se dělí na nejmenší časovou jednotku

týdenní. Z podrobného výkazu tak lze přijít na problém způsobující celkovou negativní (nebo i pozitivní) odchylku.

Kromě dat o nákladech na údržbu, obsahuje report postup výpočtu a stanovení plánovaných nákladů na údržbu nástrojů. Každému pracovišti je přiřazena sazba stroje, každému projektu maximální norma výrobků na hodinu. Jednotlivé náklady na údržbu jsou stanoveny v procentuálním vyjádření z celkových nákladů na údržbu nástrojů. Každý výpočet je definován vzorcem výpočtu. Kromě klasických matematických operací, využívá podnik pro své výpočty vzorce a nástroje poskytované programem Microsoft Excel. Zejména se jedná o funkci SUMIF, která sčítá údaje podle zadaných kritérií, funkci KDYŽ ověřující splnění zadaného kritéria, a nástroj kontingenční tabulku pro vizualizaci vztahu dvou a více vzájemně se ovlivňujících veličin.

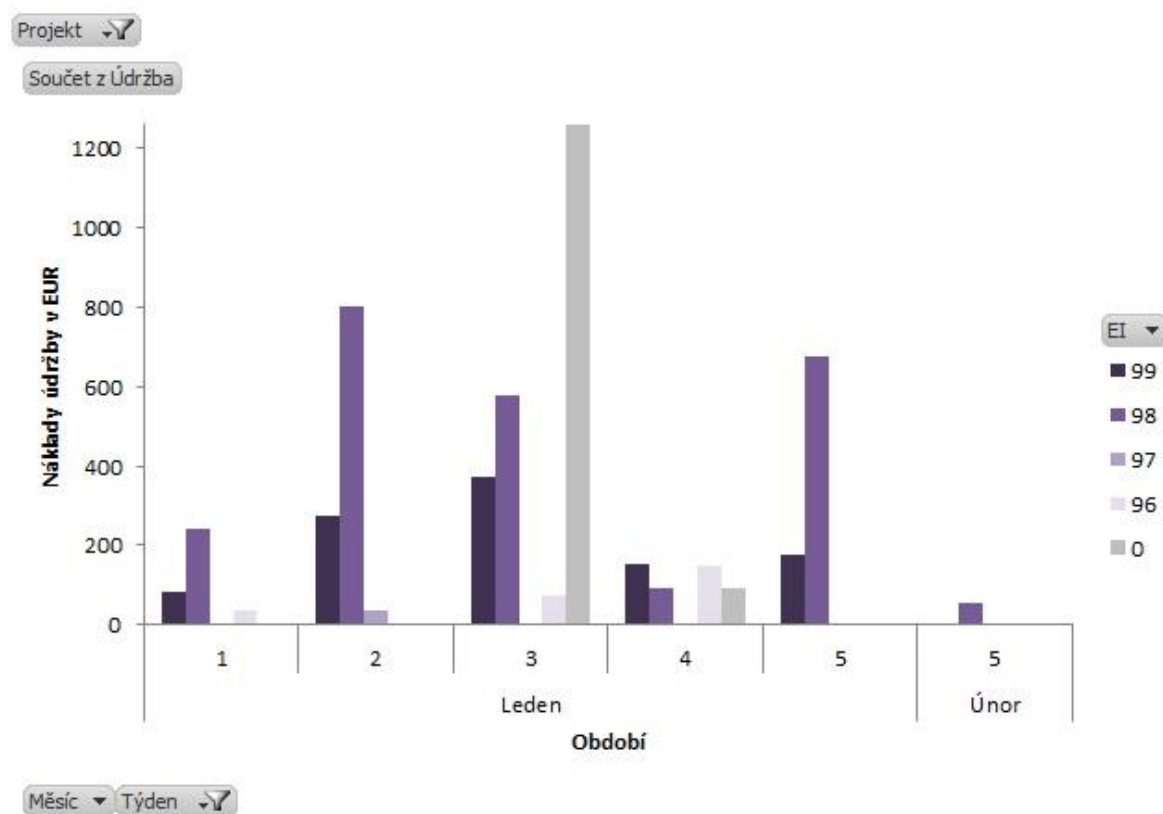
Tab. 21 Ilustrativní příklad kontingenční tabulky v reportu (vlastní zpracování)

Projekt	S30004 0001					
Součet z Údržba	Popisky sloupců					
Popisky řádků	0	96	97	98	99	Celkový součet
Leden	1352,95	260,64	36,92	2388,59	1061,26	5100,36
1		36,92		238,27	80,38	355,58
2			36,92	803,21	275,54	1115,67
3	1259,88	71,92		579,55	376,60	2287,96
4	93,07	148,01		90,77	153,73	485,58
5		3,78		676,79	175,00	855,58
Únor		2057,56		1657,92	2224,13	5939,62
Březen		1091,92		2157,82	1712,82	4962,56
Duben		1366,06		1444,23	148,40	2958,69
Květen		870,90		2077,69		2948,59
Červen		110,00		2161,41	476,54	2747,95
Červenec		90,96	7,02	2134,55	976,54	3209,07
Srpen		525,96	299,81	1893,33	177,40	2896,51
Září		464,23		1810,26	690,26	2964,74
Říjen		485,06	184,49	1757,66	317,76	2744,97
Listopad		773,40	283,40	2574,07	3247,42	6878,29
Prosinec		454,87		2787,66	790,28	4032,81
Celkový součet	1352,95	8551,57	811,63	24845,19	11822,81	47384,15

Vytvořená kontingenční tabulka obsahuje údaje o nákladech údržby za jednotlivé měsíce a týdny roku 2014. Filtrem sestavy je ve většině případů zpracováváný projekt, v Microsoft Excel lze libovolně zvolit jeden nebo několik projektů, které mají být prozkoumány. Popisky řádků jsou měsíce v roce rozdělené na menší časové úseky – týdny. Pro příklad jsem

použila pouze rozdělení na týdny v měsíci lednu, ale na týdny lze v kontingenční tabulce rozdělit všechny měsíce. Popisky sloupců rozdělují náklady na údržbu do skupiny nákladů definovaných v druhovém členění nákladů na údržbu nástrojů společnosti. Jedná se tedy o náklady údržby (EI 98), Optimalizace (EI 97), Opravu náhradních dílů (EI 96), KVP (EI 95) a ostatní náklady (0). Společnost ve svých reportech využívá pouze funkci celkového součtu, ačkoliv by mohla využívat funkci průměrovou nebo počtu položek.

Nezřídka využívá společnost pro jasnější a srozumitelnější účel kontingenční graf vytvořený z kontingenční tabulky. Tento graf je výborným flexibilním nástrojem pro ilustraci situace určitého projektu, nákladu nebo stavu v daném čase.



Graf 6 Kontingenční graf vycházející z kontingenční tabulky (vlastní zpracování)

Uživatel reportingové zprávy si může v kontingenčním grafu nastavit požadované veličiny, v jediném grafu může sledovat vývoj nákladů v čase, může si vyfiltrovat pouze jediný druh nákladu, vybrat si z nabídky zpracovávaných projektů nebo se informovat o vývoji v aktuálním týdnu. Já jsem pro vytvoření kontingenčního grafu využila sestavenou kontingenční tabulku, vyfiltrovala určitý projekt a nastavila zobrazení za prvních 5 týdnů v roce. Jednotlivé druhy nákladů jsou barevně rozlišeny ve sloupcích.

9.2 Software pro tvorbu reportů

Na trhu se v současné době objevuje čím dál více programů, které usnadňují práci controllingovým pracovníkům. Nejenže provádějí potřebné často velmi zdouhavé výpočty, ale většinou mají zabudovanou funkci tvorby uživatelských reportů (výkazů).

Controllingové programy lze nejčastěji dokoupit k účetnímu programu jako doplněk k základní verzi. Proto je možné předpokládat, že takovéto doplňky nemají potřebnou odbornost pro různé druhy podniků. Mezi známější software s controllingovým zaměřením patří SAP, ABRA, CONT-KUD nebo EVIS. Všechny programy nabízejí v podstatě totéž: výpočet kalkulovaných nákladů, výnosů a zisku, porovnání kalkulace a skutečnosti a vytvoření výkazu.

Ve společnosti XY, a. s. je využíván konkrétně program od společnosti SAP. Svou úlohu v podniku však spíše našel ve finančním účetnictví než v controllingovém oddělení, i přesto, že se jedná o program zavedený a ověřený v mnoha organizacích. Důležitou funkcí je kromě výpočtů kalkulací a analýzy rozdílů mezi kalkulací a skutečností, umožnění tvorby vlastní podoby reportů. Nevidím důvod, proč by podnik neměl tento program využívat mimo tvorbu reportů i pro jeho další přednost, kterou je komplexní správa dat za celou organizaci v jediném programu.

Existuje jistá bariéra plného využívání programu, a to v tom smyslu, že mateřská společnost vyžaduje reporty za každý měsíc ve formě souboru Microsoft Excel, neboť potřebuje zachovat srovnatelnost údajů a výsledků za všechny dceřiné společnosti na světě. A prozatím není dost dobře možné zavést používání jednotného softwaru ve všech dceřiných podnicích.

10 SHRNU TÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI

Úvod do praktické části je věnován představení společnosti XY, a. s. Základní údaje o společnosti jsou rozvíjeny rozbořem vývoje počtu zaměstnanců, zařazením podniku do odvětví, do kterého svou podnikatelskou činností náleží, analýzou vnitřního a vnějšího prostředí a grafickým znázorněním organizační struktury. Ve zkrácené formě je provedena analýza výsledků hospodaření a majetkové a finanční situace v podniku.

Stěžejní částí praktické části bakalářské práce je analýza nákladů, kde je provedeno rozdělení nákladů na druhové a účelové, vertikální a horizontální analýza nákladů na údržbu nástrojů a rozborů vzniklých odchylek skutečnosti od plánu. Nakonec je popsán současný způsob reportování nákladů na údržbu nástrojů s vyzdvižením postupů v programu Microsoft Excel, kterých společnost využívá. Závěrem je vystižena možnost evidence nákladů a tvorby reportů v programovém prostředí, kterým jsou počítače v podniku vybaveny.

11 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Nedílnou součástí bakalářské práce je zhodnocení celkové situace analyzované společnosti, popřípadě učinění vlastních návrhů a doporučení na zlepšení problémových oblastí. Je vhodné podívat se na společnost XY, a. s. v širších souvislostech, které se týkají například politiky zaměstnanosti, výhodnosti organizační struktury a samotné ekonomické situace v podniku.

V rámci zhodnocení vývoje průměrného počtu zaměstnanců mohu potvrdit, že v této oblasti nenastávají větší obtíže. Průměrný počet pracovníků do roku 2000 prakticky stále roste stejně jako výše osobních nákladů. To svědčí o výborné ekonomické situaci podniku, která v oblasti zaměstnanosti nebyla výrazně ovlivněna hospodářskou krizí. Nejenže je trend počtu zaměstnanců rostoucí, ale v roce 2015 se očekává enormní skok v počtu zaměstnaných osob. Důvodem je výstavba nových výrobních prostor, jejichž dokončení je plánováno na podzim roku 2015. A další projekty budou následovat. Společnost XY, a. s. se tak může stát jedním z největších zaměstnavatelů ve Zlínském kraji.

Stejně jako snad každý větší podnik využívá i společnost XY, a. s. služeb agentury práce při zprostředkování zaměstnání. Touto formou si ověří, zda zaměstnanec splňuje požadavky na něj kladené a v případě výborných výsledků je těmto agenturním zaměstnancům nabídnuto stálé místo ve společnosti XY, a. s. Jedná se o pravidelný jev.

Při prozkoumání organizační struktury podniku považuji za velkou výhodu v takto velkém výrobním podniku existenci samotného oddělení údržby. Obsluha strojů tak nemusí zdlouhavě čekat na opravu, neboť ta je prováděna téměř okamžitě po zjištění problému. Samostatné oddělení je možné charakterizovat jako vysoce specializovaný útvar. Jejich náplní práce je jediné údržba výrobního podniku, nezdržují se jinými záležitostmi, což vede k vyšší efektivnosti práce.

Přejdeme k části, která zajímá každého ekonoma, a tou je ekonomická situace společnosti. Výsledek hospodaření byl na rozdíl od pole zaměstnanosti hospodářskou krizí významně ovlivněn. V roce 2008 i 2009 bylo dosaženo ztráty, která je uplatňována až do současnosti. Ztráta byla tak veliká, že ani v jednom ze sledovaných let nevznikla daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob. Podnik však zodpovědně tvoří daň odloženou.

Provozní výsledek je ve všech sledovaných letech kladný, avšak výsledek hospodaření z finanční činnosti je pokaždé záporný. Největší položkou, která má na ztrátě podíl, jsou

kurzové ztráty, protože podnik uzavírá významné obchody se zahraničními společnostmi, kdy jsou obchody prováděny většinou v eurových položkách. Organizace by si měla tuto skutečnost uvědomit a učinit taková opatření, aby finanční ztrátě, tedy konkrétně kurzovým rozdíům, zabránila. Doporučila bych využít možnosti zajištění finančními deriváty nabízenými bankou.

Nejčastěji používaným nástrojem k zajištění proti kurzovým rozdíům je forward. Smlouva o forwardu zavazuje klienta k nákupu nebo prodeji určeného množství cizí měny, v případě společnosti XY, a. s. by se jednalo zpravidla o eura, a banka se zavazuje nakoupit nebo prodat toto množství cizí měny za pevně stanovený kurz. Pro příklad je možné vymezit, že podnik uzavřel smlouvu o dodávce výrobků do cizí země v hodnotě 100 000 EUR, splatnost částky je však až za dva měsíce. V takové situaci bych opravdu doporučila uzavřít smlouvu o forwardu na tuto částku, neboť za dva měsíce se kurz může razantně změnit a z obchodu by podnik mohl vyjít s kurzovou ztrátou, která je v posledních letech původcem ztráty z finančního hospodaření.

Majetkovou situaci podniku je možné hodnotit jako bezproblémovou. Hodnota dlouhodobého a oběžného majetku je ve všech letech srovnatelná, ačkoliv je častějším jevem vyšší hodnota dlouhodobého majetku. Je to způsobeno vysokou hodnotou zásob na skladě, mezi které patří nástroje, o jejichž údržbě práce pojednává. Podnik nemá žádné dlouhodobé finanční aktivum po celou sledovanou dobu. Výhodným nákupem dlouhodobých cenných papírů nebo podílů v některé organizaci by společnost XY, a. s. mohla vyrovnat ztrátu z finančních operací. V tomto případě bych si dovolila navrhnout investici do podílu ve firmách působících ve stejném nebo podobném odvětví, popřípadě do linie dodavatelů materiálu a surovin pro výrobu. Pro určení výhodnosti investic by mohlo ve společnosti vzniknout nové pracovní místo právě pro účely vyhledání a analýzy rizik investičních plánů do společností. Domnívám se však, že tato pozice by se prodražila, proto doporučuji při takové situaci využít služeb externího dodavatele, který bude mít široké zkušenosti právě v oblasti investic do podílů v organizacích.

U pasivní části rozvahy je situace taková, že po velkém rozdílu mezi vlastními a cizími zdroji v letech 2010 a 2011 se situace začíná stabilizovat a rozdíl již není tak významný. Je to dáno zvyšováním kapitálu vlastního a postupným snižováním cizích zdrojů. I přesto byla míra zadluženosti v roce 2013 téměř 150 %, což je hraniční hodnota. Celková aktiva jsou kryta cizími zdroji ze skoro 60 %. Na tomto ukazateli by měl podnik ještě zapracovat a snížit míru zadluženosti, pro svou bonitu v případě žádosti o další úvěr.

Pozitivním jevem je členění nákladů nejen podle druhů, ale i podle účelu. Důsledně se rozlišuje, kdo je za vznik nákladu odpovědný, které pracoviště jej vytvořilo nebo na který zpracováváný projekt náklady připadají. Náklady na údržbu je jen velice těžké rozdělit, protože oddělení údržby má na starosti veškeré opravy a udržování v celém podniku. Z tohoto důvodu se využívají normovaná procenta, která v podstatě režijní náklad na údržbu příčinně rozděluje na původce vzniku nákladu.

Vertikální analýzou jsem provedla zhodnocení nákladů z hlediska jejich velikosti a podílu na celkových nákladech na údržbu nástrojů. Jednoznačně nejvyšší podíl (kolem 60 %) má náklad na údržbu, který je dále členěn do 5 kategorií. Podíl náhradních dílů se pohybuje okolo 30 % a zbytek tvoří náklady na poruchy. Podniku se podle mých výpočtů daří udržovat požadovaný podíl všech nákladů na nákladech celkových. Mírné překročení standardního procenta nastává pouze u nákladů na náhradní díly.

Pokud se podíváme blíže na rozdělení údržbových nákladů, náklady údržby (EI 98) tvoří jasnou dominantu údržbových nákladů, neboť mají nadpoloviční podíl na údržbových nákladech. Naopak nejnižší podíl jsou náklady na dosažení požadovaných zdvihů nástroje (KVP - EI 95), které byly zavedeny až v roce 2013. Zavedením těchto nákladů na proces trvalého zlepšování a vyzdvižením skutečnosti, že podnik aplikuje metodu „lean production“ a rámci ní využití formy 5S, je jasné, že se jedná o inovativní podnik.

Horizontální analýzu nákladů na údržbu nástrojů jsem provedla za přelomy let 2011/2012 a 2012/2013. Jedná se o vyjádření změny velikosti nákladů v čase. V prvním srovnání jednotlivých let celkové náklady na údržbu nástrojů rostly jen nepatrně, postaral se o to pokles nákladů na optimalizaci, zatímco náklady na náhradní díly a opravu náhradních dílů oproti minulému roku narostly. Nárůst nákladů by neznamenal negativní jev, v případě, že by stejně úměrně rostly výnosy. K tomu ale v roce 2012 nedošlo. Naopak v roce následujícím došlo k převratnému zvýšení objemu výroby, a proto i k nárůstu nákladů na údržbu nástrojů o více než 20 %. Úspory se však podařilo dosáhnout v rámci ostatních nákladů a nákladů KVP. V roce 2013 lze navíc hovořit o tom, že objem výroby rostl rychleji než velikost nákladů, dochází tak k úspoře z rozsahu.

Při stanovení plánovaných nákladů na údržbu nástrojů na nové účetní období vychází společnost XY, a. s. ze sazby stroje, která je dána pro každý stroj odlišně v rozmezí 55-240 EUR/h. Pro výpočet je důležitá norma stroje, která vyjadřuje maximální počet vyrobených kusů na daném stroji v rámci jednoho projektu za hodinu. Do kalkulace zahrnují jev zvaný

výpadovost symbolizující míru rizika přerušení provozu stroje. Po vydělení všech těchto hodnot je získána sazba lisu, ze které se podle standardních procent každého projektu (podle míry předpokládané nutnosti údržby) stanovených plánovačem procesů vypočítá hodnota nákladu na kus výroby. Jednotkou výroby je 1000 ks, proto je potřeba získané náklady vynásobit číslem 1000. Domnívám se, že toto stanovení je velmi logické, neboť v sobě již zahrnuje režijní náklady obsažené v sazbě stroje.

Analýzou odchylek nákladů na údržbu, na náhradní díly a na poruchy jsem zjistila hlavní původce odchylek nákladů na údržbu nástrojů v roce 2014. Množstevní odchylku u všech druhů nákladů lze kvalifikovat jako překročení nákladů, naopak cenová odchylka byla překročením pouze u nákladů na náhradní díly. Co se týče ceny nákladů, můžeme říct, že u nákladů na údržbu a poruchy došlo ke snížení ceny na kus výroby, právě pro zvýšení objemu výroby. Náklady na náhradní díly zaznamenaly naopak nárůst jednotkové ceny. Tímto se opět dostávám k doporučení vyhledání jiného dodavatele náhradních dílů, popřípadě surovin, nebo zvýšení podílu nákladů na opravu náhradních dílů. Pokud se náhradní díl do nástroje opraví, není potřeba vynakládat náklady na nové mnohem dražší náhradní díly.

Z důvodu úspory údržbových nákladů a nákladů na poruchy, bych společnosti doporučila snížit procento podílu těchto nákladů na celkových nákladech na údržbu nástrojů. Přestože je úspora nákladů kladným jevem, jakékoliv odchýlení znamená, že je něco jinak, než bylo plánováno. Neměly by tak být řešeny odchylky pouze negativní, ale také ty pozitivní. Nyní se podíl údržbových nákladů pohybuje na hranici 60 %, úsporou by se toto procento mělo snížit na 55 až 50 % z celkové sumy nákladů na údržbu nástrojů. U nákladů na možné poruchy činí podíl zhruba 12 %. I zde jsou náklady uspořeny, avšak ne ve velké míře, která by byla důvodem pro snížení normovaného podílu, poruchy lze považovat za ojedinělé události, u kterých je stěží možné předpokládat existenci. Při snížení podílu údržbových nákladů a zachování normovaného procenta u poruch, je nutné zvýšit podíl nákladů na náhradní díly, aby celek tvořil 100 %. Tímto by se posunuly mezní hranice pro splnění nebo nesplnění plánovaných hodnot. Jelikož podle interních materiálů dochází k překračování nákladů na náhradní díly opakovaně, domnívám se, že by zvýšení normy zabránilo vzniku negativních odchylek od plánu do budoucnosti, neboť už sám plán by počítal s vyššími náklady na náhradní díly.

Reporting je jednou z nejdůležitějších činností controllingového oddělení v podniku. V současné době je prováděn formou tabulek v programu Microsoft Excel. Reportovaná data jsou určena vedení podniku, ale také mateřské společnosti. Je ocenitelné využití kontin-

genčních tabulek a grafů, podle kterých se zorientuje každý. Doporučila bych však výrazné zlepšení přehlednosti a jednotnosti. Začít mohou například u srovnatelných a kompletních názvů sloupců se stejným druhem dat, doplněním komentářů do jednotlivých listů souboru, a jednotným grafickým zvýrazněním.

Využití programu Microsoft Excel je zcela logické. Tyto soubory jsou většinou kompatibilní se všemi technickými zařízeními, nabízí velkou škálu vzorců pro výpočty a znázornění údajů v přehledných grafech, a v neposlední řadě porozumění většiny uživatelů právě tomuto programu. I přesto se domnívám, že je velká škoda, že podnik nevyužívá skutečného potenciálu programu SAP. Nejenže se v něm provádějí úkony veškerých oddělení ve společnosti a data jsou tak jednotná, ale v nabídce programu je tvorba vlastních upravených reportů. Zamezilo by se tak špatnému porozumění údajů a byl by vytvořen přístup k těmto reportům všem odpovědným zaměstnancům, ať už se jedná o mistry výroby, plánovače procesů nebo nejvyšší vedení. Všichni by měli přístup ke stejným údajům, nedocházelo by k zastarávání dat.

V současné době probíhá aktualizace dat takovým způsobem, že mistři jednotlivých úseků výroby vyhotovují přehledy za směnu v tištěné podobě s údaji o počtu vyrobených kusů, pracovnících, kteří se výroby účastnili a popřípadě využití údržbového oddělení a tím vznikajících nákladů na údržbu nástrojů. Tyto přehledy jsou pak zpracovávány controllin-govým oddělením. Jednoznačně navrhuji, aby veškerá data během dne byla zasílána v elektronické podobě, nejlépe však zadávána do programu, který by byl přístupný všem povolaným pracovníkům. Byla by ušetřena práce controllerů, kteří musejí data zdlouhavě přepisovat do elektronické podoby, zároveň by mistři výroby viděli aktuální stavy odchýlení, protože data by byla neustále aktualizována a porovnávána s plánem.

Při několika mých návštěvách ve společnosti vyšlo najevo, že komunikace mezi pracovníky zodpovědnými za obsluhu strojů a technickohospodářskými zaměstnanci není v příliš dobré kondici. Zastávám názor, že i vedení by si mělo prakticky vyzkoušet obsluhu zařízení ve výrobnách, aby si uvědomili problémy, které jejich podřízení nemohou sami vyřešit. Jsem si jistá, že obdobný stav panuje ve většině výrobních podniků. Komunikace by se měla zlepšit, ať už instalováním schránek na dotazy a připomínky, nebo konáním pravidelných schůzek dělníků s vedením.

Na závěr bych provedla shrnutí vlastních návrhů a doporučení. Problém finanční ztráty způsobené ve všech sledovaných letech kurzovými ztrátami je možné vyřešit uzavřením

smlouvy o forwardu s bankou, kdy sice bude muset být uhrazen poplatek za uzavření této smlouvy, ale eliminuje se riziko na možnou finanční ztrátu v dalších letech. Další možností snížení finanční ztráty je investice do dlouhodobých cenných papírů nebo podílů v podnicích figurujících ve stejném průmyslovém odvětví, je vhodné využít služeb externí organizace specializující se právě na oblast investiční. Podnik by se mohl více spoléhat na své vlastní zdroje, neboť velikost cizích zdrojů je na doporučené maximální hranici.

Zamezit překračování stanovených nákladů na náhradní díly by mohla změna dodavatele náhradních dílů, popřípadě začátek výroby náhradních dílů ve vlastní režii. Rovněž by se měl podnik snažit poškozené náhradní díly spíše opravit než vyměnit za nové. Další možností eliminace odchylek nákladů na náhradní díly by mohlo představovat zvýšení normovaného procenta z celých nákladů na údržbu nástrojů. Reportované zprávy navrhuji zpřehlednit, zjednodušit a graficky zvýraznit. Doporučuji uvažovat nad využitím plného potenciálu programu SAP. Jednoznačně je dále nutné změnit papírovou podobu přehledů o událostech na směně na elektronickou formu a zlepšit komunikaci mezi výrobními dělníky, administrativními pracovníky a vedením.

ZÁVĚR

Účelem této bakalářské práce bylo zhodnotit podnikovou situaci na úrovni nákladů ve společnosti XY, a. s. Práce se zabývala hodnocením pouze specifických nákladů na údržbu nástrojů, které zahrnují náklady na mzdu nebo plat údržbových pracovníků, náklady na opravu, popřípadě změnu náhradních dílů v nástrojích, a náklady na poruchy.

Předmětem teoretické části bylo specifikování pojmu náklady z pohledu finančního a manažerského účetnictví, vymezení pojetí nákladů a členění nákladů, které bylo provedena z hlediska druhového a účelového rozlišování, na základě závislosti na objemu výroby, rozhodování managementu a kalkulačních potřeb členění nákladů. Teoretická část pokračuje definováním pojmů kalkulace, analýza odchylek a reporting.

Rozbor nákladů v praktické části byl proveden vertikální analýzou, která měla za cíl určit podíl jednotlivých druhů nákladů na údržbu nástrojů na těchto celkových nákladech, a vyjádřit tak náklad, u kterého by měla být kladena nejvyšší důležitost na plnění plánu. Horizontální analýzou byla zjišťována změna nákladů na údržbu v jednotlivých letech zkoumání. Jednalo se konkrétně o změnu z roku 2011 na rok 2012, a následně změnu na rok 2013. Pro přehled o plnění plánu (kalkulovaných hodnot) byla využita analýza odchylek nákladů. Jednotlivé druhy nákladů na údržbu nástrojů byly rozebrány zvlášť, přičemž u každého nákladu byla stanovena jak kvantitativní, tak kvalitativní odchylka pro zjištění původce nejvyššího podílu na odchylce. Závěrem byl popsán reportingový systém v rámci vykazování nákladů na údržbu nástrojů a způsob vykazování v programu Microsoft Excel a popis možnosti využití controllingového modulu programu SAP s využitím tvorby vlastních standardizovaných reportingových zpráv.

Návrhy a doporučení spočívají především ve vymezení situace stálé finanční ztráty, která by mohla být vyřešena zajištěním proti kurzovým rozdílům pomocí forwardových nástrojů nebo investic do dlouhodobých, popř. krátkodobých cenných papírů. Bylo doporučeno zpřehlednění jednotlivých výkazů, které by program SAP zajistil vytvořením vlastních, uživatelsky přívětivých reportů. Odchylky v nákladech na náhradní díly by mohly být sníženy vyhledáním nového dodavatele náhradních dílů nebo vlastní výrobou náhradních dílů, popřípadě zvýšením mezní hranice pro splnění plánu, a tím podílu nákladů na náhradní díly na celkových nákladech na údržbu nástrojů. Dále byla navržena změna v podávání přehledů o směnách z papírové na elektronickou formu, a zlepšení komunikační situace mezi podřízenými a nadřízenými.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- CEJTHAMR, Václav a Jiří DĚDINA, 2010. *Management a organizační chování*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing, 344 s. ISBN 978-80-247-3348-7.
- DRURY, Colin, c2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: Thomson Learning, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
- ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER, 2012. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, xiv, 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.
- ESCHENBACH, Rolf, 2004. *Controlling*. Vyd. 2. Praha: ASPI, 814 s. ISBN 80-7357-035-1.
- FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 263 s. ISBN 80-7357-084-X.
- FIBÍROVÁ, Jana, 2003. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
- FREIBERG, František, 1996. *Finanční controlling: Koncepce finanční stability firmy*. 1.vyd. Praha: Management Press, 199 s. ISBN 80-859-4303-4.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- iPODNIKATEL.CZ. *SWOT analýza odhalí pravdivou tvář vaší firmy a pomůže vám nahlédnout do budoucnosti* [online]. 2011 [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Marketing/swot-analyza-odhali-pravdivou-tvar-vasi-firmy-a-pomuze-vam-nahlednout-do-budoucnosti.html>
- KRAFTOVÁ, Ivana, 2007. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. Vyd. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice, 109 s. ISBN 978-80-7395-000-2.
- KRÁL, Bohumil, 1997. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 407 s. ISBN 80-7175-060-3.
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- MIKOVCOVÁ, Hana, 2007. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.

- MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. *Panorama zpracovatelského průmyslu 2013* [online]. 2014 [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <http://download.mpo.cz/get/51648/58724/617202/priloha001.pdf>
- NĚMEC, Vladimír, 1998. *Řízení a ekonomika firmy*. 1. vyd. Praha: Grada, 315 s. ISBN 80-7169-613-7.
- OGER, Brigitte a Jana FIBÍROVÁ, 1998. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 155 s. ISBN 80-8600-924-6.
- PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ, 2008. *Podnikové finance: studijní pomůcka pro distanční studium*. Vyd. 4., nezměn. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 293 s. ISBN 978-80-7318-732-3.
- POPESKO, Boris et al., 2014. *Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 218 s. ISBN 978-80-7478-509-2.
- POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- SCHOLLEOVÁ, Hana, 2009. *Investiční controlling: jak hodnotit investiční záměry a řídit podnikové investice: investiční proces jako základ budoucí prosperity, nástroje a metody investičního controllingu, volba financování a technologie, monitoring průběhu investice a postaudit*. 1. vyd. Praha: Grada, 285 s. ISBN 978-80-247-2952-7.
- SVAZ PRŮMYSLU A DOPRAVY ČR. *Abecední seznam členů* [online]. ©2015 [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <http://www.spcr.cz/struktura-sp-cr/clenska-zakladna/abecedni-seznam-clenu/clen/1859-XY-a-s>
- SVOBODA, Emil, Libor BITTNER a Patrik SVOBODA, 2006. *Moderní přístupy v řízení podniků v novém podnikatelském prostředí*. 1. vyd. Praha?: Professional Publishing, 220 s. ISBN 80-86946-12-6.
- SYNEK, Miloslav, 2000. *Manažerská ekonomika*. 2., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Grada, 475 s. ISBN 80-247-9069-6.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ, 2010. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press, 145 s. ISBN 80-7261-087-2.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CZ-NACE	Klasifikace ekonomických činností
DM	Dlouhodobý majetek
EAT	Zisk po zdanění (Earnings after taxes)
EBIT	Zisk před úroky a zdaněním (Earning before interests and taxes)
EBT	Zisk před zdanění (Earnings before taxes)
KVP	Proces trvalého zlepšování (Kontinuierlicher-Verbesserungs-Prozess)
MPO ČR	Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky
ND	Náhradní díly
PVN	Průměrné variabilní náklady
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats
VH	Výsledek hospodaření

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Průběh průměrných variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26)</i>	<i>20</i>
<i>Obr. 2 Průběh celkových fixních nákladů měnících se skokem (Král, 1997, s. 60).....</i>	<i>21</i>
<i>Obr. 3 Průběh celkových a průměrných fixních nákladů (Král, 1997, s. 59).....</i>	<i>21</i>
<i>Obr. 4 Typový a retrogradní kalkulační vzorec (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 57-58).....</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 5 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady a dynamická kalkulace (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 59)</i>	<i>28</i>
<i>Obr. 6 Organizační struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	<i>45</i>
<i>Obr. 7 Podíl lisovny a montáže na nákladech na údržbu v roce 2014 (vlastní zpracování).....</i>	<i>53</i>
<i>Obr. 8 Rozklad odchylky nákladů na údržbu nástrojů v roce 2014 (vlastní zpracování).....</i>	<i>62</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (vlastní zpracování)</i>	31
<i>Tab. 2 Vzorce pro výpočet odchylek (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 105-106)</i>	33
<i>Tab. 3 Vývoj průměrného počtu zaměstnanců, osobních nákladů a průměrných osobních nákladů ve společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	40
<i>Tab. 4 Vývoj průměrného počtu zaměstnanců a osobních nákladů za odvětví CZ-NACE 25.5 a CZ-NACE 25 (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tab. 5 SWOT analýza společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tab. 6 Přehled výnosů, nákladů a výsledků hospodaření společnosti XY, a. s. v letech 2010 – 2013 (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tab. 7 Přehled aktiv společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tab. 8 Přehled pasiv společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tab. 9 Přehled nákladů na údržbu nástrojů a dílčích složek nákladů (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tab. 10 Vertikální analýza nákladů na údržbu nástrojů (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tab. 11 Podíl dílčích nákladů na údržbových nákladech (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tab. 12 Horizontální analýza nákladů na údržbu nástrojů (vlastní zpracování)</i>	55
<i>Tab. 13 Stanovení plánovaných nákladů na jednotku výroby (vlastní zpracování)</i>	57
<i>Tab. 14 Srovnání plánovaného a skutečného množství výroby (vlastní zpracování)</i>	57
<i>Tab. 15 Plánované a skutečné náklady na údržbu nástrojů (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tab. 16 Vyčíslení rozdílů mezi skutečnými a plánovanými náklady (vlastní zpracování)</i>	59
<i>Tab. 17 Srovnání změny objemu výroby a nákladů pomocí PVN (vlastní zpracování)</i>	59
<i>Tab. 18 Analýza odchylek nákladů údržby za rok 2014 (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tab. 19 Analýza odchylek nákladů na náhradní díly za rok 2014 (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tab. 20 Analýza odchylek nákladů na poruchy za rok 2014 (vlastní zpracování)</i>	61
<i>Tab. 21 Ilustrativní příklad kontingenční tabulky v reportu (vlastní zpracování)</i>	64

SEZNAM GRAFŮ

<i>Graf 1 Vývoj průměrného počtu zaměstnanců ve společnosti XY, a. s. s predikcí na rok 2014 a 2015 (vlastní zpracování).....</i>	<i>41</i>
<i>Graf 2 Podíl průměrného počtu zaměstnanců v odvětví CZ-NACE 25.5 na celém odvětví CZ-NACE 25 (vlastní zpracování)</i>	<i>43</i>
<i>Graf 3 Vývoj provozního a finančního výsledku hospodaření a výsledku hospodaření před zdaněním ve společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)</i>	<i>48</i>
<i>Graf 4 Podíl jednotlivých nákladů na nákladech na údržbu nástrojů v roce 2014 (vlastní zpracování)</i>	<i>54</i>
<i>Graf 5 Podíl dílčích nákladů na údržbových nákladech v roce 2014 (vlastní zpracování)</i>	<i>55</i>
<i>Graf 6 Kontingenční graf vycházející z kontingenční tabulky (vlastní zpracování).....</i>	<i>65</i>

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT ZA ROK 2013	82
PŘÍLOHA P II: ROZVAHA ZA ROK 2013	84
PŘÍLOHA P III: VÝPOČET PLÁNOVANÝCH NÁKLADŮ	87

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT ZA ROK 2013

XY, a. s. k 31. 12. 2013

Statutární formuláře českých finančních výkazů v tis. Kč

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V PLNÉM ROZSAHU

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2012	
I.	1	Tržby za prodej zboží	4 229	843
A.	2	Náklady vynaložené na prodané zboží	3 755	316
+		Obchodní marže	474	527
II.		Výkony	1 168 590	967 535
II.	1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	1 111 894	898 862
	2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	46 452	89 402
	3	Aktivace	10 244	1 271
B.		Výkonová spotřeba	790 785	675 032
B.	1	Spotřeba materiálu a energie	621 498	543 071
B.	2	Služby	169 287	131 961
+		Přidaná hodnota	378 279	293 030
C.		Osobní náklady	216 079	195 611
C.	1	Mzdové náklady	149 229	136 619
C.	2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	6 220	5 468
C.	3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	51 909	46 551
C.	4	Sociální náklady	8 721	6 983
D.	1	Daně a poplatky	1 713	398
E.	1	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	48 568	47 043
III.		Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	13 511	241
III.	1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	13 436	241
	2	Tržby z prodeje materiálu	75	
F.		Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	12 770	64
F.	1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	12 770	64
F.	2	Prodaný materiál		
G.	1	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	40 073	26 108
IV.	2	Ostatní provozní výnosy	57 838	58 377
H.	1	Ostatní provozní náklady	4 290	5 021
V.	2	Převod provozních výnosů		
I.	1	Převod provozních nákladů		
*		Provozní výsledek hospodaření	126 135	77 403
VI.	1	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		
J.	1	Prodané cenné papíry a podíly		
VII.		Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0
VII.	1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		
	2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		
	3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
VIII.	1	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
K.	2	Náklady z finančního majetku		
IX.	1	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	2 643	12 399
L.	2	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	25 042	1 978
M.	1	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
X.	1	Výnosové úroky	7	16
N.	2	Nákladové úroky	15 307	19 568
XI.	1	Ostatní finanční výnosy	28 285	40 938
O.	2	Ostatní finanční náklady	57 449	39 980
XII.	1	Převod finančních výnosů		
P.	2	Převod finančních nákladů		

XY, a. s. k 31. 12. 2013

Statutární formuláře českých finančních výkazů v tis. Kč

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V PLNÉM ROZSAHU

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2012	
	*	Finanční výsledek hospodaření	-66 863	-8 173
Q.		Daň z příjmů za běžnou činnost	-45 578	-2 881
Q.	1	- splatná		
Q.	2	- odložená	-45 578	-2 881
	**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	104 848	72 091
XIII.	1	Mimořádné výnosy		
R.	2	Mimořádné náklady		
S.	1	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0
S.	1	- splatná		
S.	2	- odložená		
	*	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0
	1	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
	***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	104 848	72 091
	****	Výsledek hospodaření před zdaněním	59 272	69 230

PŘÍLOHA P II: ROZVAHA ZA ROK 2013

XY, a. s. k 31. 12. 2013

Statutární formuláře českých finančních výkazů v tis. Kč

ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU

		Běžné účetní období			Minulé
		Brutto	Korekce	Netto	úč. období 2012 Netto
AKTIVA CELKEM		1 512 906	-420 649	1 092 257	944 223
A.	POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ ZÁKLADNÍ KAPITÁL				
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	822 847	-396 506	426 341	416 280
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	43 358	-38 272	5 086	5 241
B. I. 1	Zřizovací výdaje				
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje				
3	Software	43 358	-38 272	5 086	5 241
4	Ocenitelná práva				
5	Goodwill				
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek				
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek				
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	779 489	-358 234	421 255	411 039
B. II. 1	Pozemky	40 863		40 863	13 839
2	Stavby	291 713	-68 477	223 236	222 722
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	440 119	-289 757	150 362	173 990
4	Pěstitecké celky trvalých porostů				
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny				
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek				
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	2 598		2 598	388
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	4 196		4 196	
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly v ovládaných a řízených osobách				
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem				
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly				
4	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv				
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek				
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek				
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek				
C.	OBEŽNA AKTIVA	615 957	-24 143	591 814	456 445
C. I.	Zásoby	284 688	-22 531	242 137	189 963
C. I. 1	Materiál	67 925	-11 983	55 942	47 048
2	Nedokončená výroba a polotovary	165 891	-10 182	155 709	117 609
3	Výrobky	30 852	-366	30 486	25 306
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
5	Zboží				
6	Poskytnuté zálohy na zásoby				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	96 785	0	96 785	51 209
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů				
2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba				
3	Pohledávky - podstatný vliv				
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy				
6	Dohadné účty aktivní (nevyfakturované výnosy)				
7	Jiné pohledávky				
8	Odloužená daňová pohledávka	96 785		96 785	51 209

XY, a. s. k 31. 12. 2013

Statutární formuláře českých finančních výkazů v tis. Kč

ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU

		Běžné účetní období			Minulé úč. období 2012
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
C. III.	Krátkodobé pohledávky	237 155	-1 612	235 543	208 169
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	221 445	-1 612	219 833	196 610
2	Pohledávky - ovládací a řídicí osoba				
3	Pohledávky - podstatný vliv				
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
6	Stát - daňové pohledávky	8 008		8 008	5 915
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	7 225		7 225	1 823
8	Dohadné účty aktivní (nevyfakturované výnosy)	100		100	1 595
9	Jiné pohledávky	377		377	2 226
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	17 349	0	17 349	7 104
C. IV. 1	Peníze	641		641	653
2	Účty v bankách	16 708		16 708	6 451
3	Krátkodobé cenné papíry a podíly			0	
4	Pořízený krátkodobý finanční majetek				
D.	OSTATNÍ AKTIVA - PŘECHODNÉ ÚČTY AKTIV	74 102	0	74 102	71 498
D. I.	Časové rozlišení	74 102	0	74 102	71 498
D. I. 1	Náklady příštích období	1 275		1 275	1 668
2	Komplexní náklady příštích období	72 827		72 827	69 830
3	Příjmy příštích období				

XY, a. s. k 31. 12. 2013

Statutární formuláře českých finančních výkazů v tis. Kč

ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2012
	PASIVA CELKEM	1 092 257	944 223
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	436 277	331 429
A. I.	Základní kapitál	2 000	2 000
A. I. 1	Základní kapitál	2 000	2 000
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)		
3	Změny základního kapitálu		
A. II.	Kapitálové fondy	270 013	270 013
A. II. 1	Emisní ážio	7 900	7 900
2	Ostatní kapitálové fondy	262 113	262 113
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků		
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		
A. III.	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	600	600
A. III. 1	Zákonný rezervní fond	600	600
2	Statutární a ostatní fondy		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	58 816	-13 275
IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	58 816	
2	Neuhrazená ztráta minulých let		-13 275
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ / -)	104 848	72 081
B.	CIZÍ ZDROJE	650 370	611 406
B. I.	Rezervy	27 606	15 275
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů		
2	Rezerva na důchody a podobné závazky		
3	Rezerva na daň z příjmů		
4	Ostatní rezervy	27 606	15 275
B. II.	Dlouhodobé závazky	0	0
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů		
2	Závazky - ovládací a řídicí osoba		
3	Závazky - podstatný vliv		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		
5	Přijaté zálohy		
6	Vydané dluhopisy		
7	Směnky k úhradě		
8	Dohadné účty pasivní (nevyfakturované dodávky)		
9	Jiné závazky		
10	Odložený daňový závazek		
B. III.	Krátkodobé závazky	279 638	154 595
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	168 029	93 025
2	Závazky - ovládací a řídicí osoba		
3	Závazky - podstatný vliv		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		
5	Závazky k zaměstnancům	10 473	9 490
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	6 254	5 531
7	Stát - daňové závazky a dotace	3 763	2 459
8	Přijaté zálohy	57 373	32 288
9	Vydané dluhopisy		
10	Dohadné účty pasivní (nevyfakturované dodávky)	12 825	7 724
11	Jiné závazky	20 921	4 078
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	343 126	441 536
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	107 326	123 107
2	Krátkodobé bankovní úvěry	235 800	318 429
3	Krátkodobé finanční výpomoci		
C.	OSTATNÍ PASIVA - PŘECHODNÉ ÚČTY PASIV	5 610	1 388
C. I.	Časové rozlišení	5 610	1 388
C. I. 1	Výdaje příštích období	1 748	1 388
2	Výnosy příštích období	3 864	

PŘÍLOHA P III: VÝPOČET PLÁNOVANÝCH NÁKLADŮ

Projekt	Pracoviště	Sazba stroje	Norma stroje	Výpadkovost	Sazba lisu	Procento sazby lisu	Údržba	Náhradní díly	Poruchy
A	I	60	2040	1	29,41	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
B	II	210	1836	1	114,38	52,30%	31,88%	13,82%	6,60%
C	III	210	1938	1	108,36	67,56%	41,18%	17,85%	8,52%
D	N	240	2040	1	117,65	61,02%	37,20%	16,13%	7,69%
E	V	55	240	1	229,17	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
F	M	110	2295	1	47,93	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
G	I	60	4800	1	12,50	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
H	N	240	2450	1	97,96	34,87%	21,26%	9,22%	4,40%
I	M	110	3366	1	32,68	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
J	M	110	3060	1	35,95	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
K	II	210	1836	1	114,38	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
L	I	60	192	1	312,50	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
M	II	210	1836	1	114,38	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
N	M	110	4080	1	26,96	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%
O	M	110	2040	1	53,92	43,59%	26,57%	11,52%	5,50%

Projekt	Náklady na jednotku	Údržba	Náhradní díly	Poruchy	Množství	Celkové náklady
A	12,82	7,81	3,39	1,62	894 000	11460,61
B	59,82	36,47	15,81	7,54	488 000	29194,21
C	73,21	44,63	19,35	9,23	600 000	43923,56
D	71,79	43,76	18,97	9,05	1 240 000	89018,42
E	99,89	60,89	26,40	12,60	70 000	6991,95
F	20,89	12,74	5,52	2,63	140 000	2924,74
G	5,45	3,32	1,44	0,69	570 000	3105,52
H	34,16	20,82	9,03	4,31	550 000	18786,55
I	14,24	8,68	3,76	1,80	840 000	11964,84
J	15,67	9,55	4,14	1,98	400 000	6267,30
K	49,85	30,39	13,18	6,29	70 000	3489,75
L	136,21	83,03	36,00	17,18	70 000	9534,48
M	49,85	30,39	13,18	6,29	140 000	6979,49
N	11,75	7,16	3,11	1,48	894 000	10505,56
O	23,50	14,33	6,21	2,96	894 000	21011,12