

Projekt systému řízení nákladů ve vybrané společnosti

Bc. Kamila Střílková

Diplomová práce
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kamila Střílková**
Osobní číslo: **M16969**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt systému řízení nákladů ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Na základě rešerše literárních pramenů zpracujte teoretické poznatky o nákladech a nástrojích řízení nákladů.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného systému řízení nákladů a na základě provedené analýzy zhodnoťte systém řízení nákladů a identifikujte jeho nedostatky.
- Zpracujte projekt ke zlepšení řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Projekt podrobte časové a nákladové analýze.

Závěr

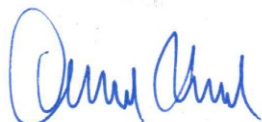
Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2015, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.
TASCHNER, Andreas a Michel CHARIFZADEH. *Management and cost accounting: tools and concepts in an Central European context*. Weinheim: Wiley-VCH, 2016, 304 s. ISBN 978-3-527-50822-8.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **15. prosince 2017**
Termín odevzdání diplomové práce: **17. dubna 2018**

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že


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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 13. 4. 2018

Jméno a příjmení: LAMILA STRÁLKOVÁ


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Hlavním cílem diplomové práce je sestavit projekt na systém řízení nákladů ve sledované společnosti. První část práce, tedy teoretická část se zabývá teoretickými poznatky v oblasti kalkulací a nákladů.

V následné druhé praktické části je představena společnost a je analyzován dosavadní systém řízení nákladů a také hospodářská situace podniku. Dle následné analýzy jsou zjištěny nedostatky v řízení nákladů.

Poslední třetí část je věnována k vytvoření projektu systémů řízení nákladů. Projekt je zaměřen na odstranění nedostatků v řízení nákladů a je doplněn o časovou a nákladovou analýzu.

Klíčová slova: Účetní zdroje, klasifikace nákladů, kalkulace, analýza nákladů, řízení nákladů.

ABSTRACT

The main purpose of the thesis is to compose a project for a cost management system within a particular company. The first part of the work, the theoretical part, deals with theoretical knowledge in the field of price calculations and costing.

In the following practical part, the company is introduced and the actual cost management system and the economic situation of the company are analysed. According to the analysis, deficiencies in cost management are detected.

Last, the third part of the work is dedicated to the composition of the cost management system project. The project aims to eliminate the deficiencies in the cost management. The time and cost analyses are supplemented, too.

Keywords: Accounting resources, cost classification, calculations, cost analysis, cost management.

Ráda bych poděkovala vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph. D. za cenné rady a také za vedení mé diplomové práce. Mé poděkování patří také Ing. Ditě Heidové a společnosti ENERGOROZVODY, s. r. o. za poskytnuté informace, trpělivost, ochotu a drahocenné rady.

Velké poděkování věnuji především mé rodině, která mi byla oporou po celou dobu studia.

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| ÚVOD | 6 |
| CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE | 7 |
| I TEORETICKÁ ČÁST | 8 |
| 1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ | 9 |
| 1.1 ÚČETNICTVÍ | 9 |
| 1.2 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ | 10 |
| 1.2.1 Daňové účetnictví..... | 10 |
| 1.3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ..... | 10 |
| 1.3.1 Nákladové účetnictví..... | 11 |
| 1.3.2 Vnitropodnikové účetnictví..... | 11 |
| 1.4 ROZDÍL MEZI FINANČNÍM A MANAŽERSKÝM ÚČETNICTVÍM | 12 |
| 2 NÁKLADY | 13 |
| 2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ | 13 |
| 2.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ | 14 |
| 2.2.1 Hodnotové pojetí..... | 14 |
| 2.2.2 Ekonomické pojetí | 14 |
| 2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ | 14 |
| 2.3.1 Druhové členění nákladů..... | 14 |
| 2.3.2 Účelové členění nákladů | 15 |
| 2.3.3 Kalkulační členění nákladů | 16 |
| 2.3.4 Náklady dle místa vzniku a odpovědnosti | 16 |
| 2.3.5 Náklady podle závislosti na změnách objemu výroby | 17 |
| 2.3.6 Náklady podle původu spotřebovaných vstupů | 18 |
| 2.3.7 Náklady podle podnikových funkcí | 18 |
| 2.3.8 Ostatní druhy nákladů | 18 |
| 3 KALKULACE | 21 |
| 3.1 CHARAKTERISTIKA KALKULACE | 21 |
| 3.1.1 Úkoly kalkulací | 21 |
| 3.1.2 Předmět kalkulace | 22 |
| 3.1.3 Obsah kalkulace | 22 |
| 3.1.4 Forma kalkulace | 22 |
| 3.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM | 24 |
| 3.2.1 Propočtová kalkulace | 25 |
| 3.2.2 Operativní kalkulace | 25 |
| 3.2.3 Plánovaná kalkulace..... | 25 |
| 3.2.4 Výsledná kalkulace | 25 |
| 3.3 METODY KALKULACÍ | 25 |
| 3.3.1 Kalkulace dělením..... | 26 |
| 3.3.2 Metoda kalkulace přírážkové | 26 |
| 3.3.3 Kalkulace ve sdružené výrobě | 27 |
| 3.3.4 Kalkulace rozdílové | 28 |

| | | |
|-----------|---|-----------|
| 3.4 | KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ | 29 |
| 3.5 | KALKULACE NEÚPLNÝCH NÁKLADŮ..... | 29 |
| 3.5.1 | Kalkulace variabilních nákladů..... | 29 |
| 3.5.2 | Varianty aplikace kalkulace variabilních nákladů | 29 |
| 4 | SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI..... | 31 |
| II | PRAKTICKÁ ČÁST | 33 |
| 5 | PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI..... | 34 |
| 5.1 | ZÁKLADNÍ INFORMACE..... | 35 |
| 5.2 | PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ | 35 |
| 5.3 | ORGANIZAČNÍ STRUKTURA | 36 |
| 5.3.1 | Zaměstnanci | 36 |
| 5.4 | ANALÝZA HOSPODAŘENÍ PODNIKU | 38 |
| 5.4.1 | Analýza majetkové a finanční struktury podniku | 38 |
| 5.4.2 | Analýza výkazu zisků a ztrát..... | 42 |
| 5.4.3 | Analýza výsledku hospodaření | 43 |
| 6 | ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ | 45 |
| 6.1 | DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ | 45 |
| 6.2 | ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE STŘEDISEK | 47 |
| 6.3 | ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SPOLEČNOSTI | 52 |
| 7 | ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ | 54 |
| 8 | PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI..... | 56 |
| 8.1 | CÍL PROJEKTU..... | 56 |
| 8.2 | NOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE STŘEDISEK..... | 56 |
| 8.3 | ZAVEDENÍ KALKULAČNÍHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ | 61 |
| 8.3.1 | Přímé náklady společnosti..... | 61 |
| 8.3.2 | Nepřímé náklady společnosti | 62 |
| 8.4 | NOVÉ KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI | 63 |
| 8.5 | KVANTIFIKOVANÝ ODHAD CENY ZAKÁZKY | 64 |
| 8.5.1 | Výpočet přímých nákladů | 64 |
| 8.5.2 | Výpočet nepřímých nákladů | 67 |
| 8.5.3 | Odhad ceny zakázky | 68 |
| 8.5.4 | Srovnání současného a nového kalkulačního vzorce | 68 |
| 9 | ČASOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA | 69 |
| 9.1 | ČASOVÁ ANALÝZA | 69 |
| 9.2 | NÁKLADOVÁ ANALÝZA | 69 |
| | ZÁVĚR | 71 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY..... | 73 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK..... | 75 |
| | SEZNAM OBRÁZKŮ | 76 |
| | SEZNAM TABULEK..... | 77 |
| | SEZNAM PŘÍLOH..... | 79 |

ÚVOD

V dnešní době se společnosti zaměřují pouze na to, jak dosáhnout co nejvyššího zisku. K tomu, aby dosáhli požadované zisku, je ale potřeba věnovat pozornost všem faktorům, které výsledek hospodaření ovlivňují. Jeden z mála faktorů jsou náklady. Pokud společnost umí řídit své náklady a analyzovat je, má nakročeno k tomu, aby její výsledek hospodaření byl vyjádřen v kladných číslech.

Hlavním cílem diplomové práce je sestavit projekt, který bude zaměřený na řízení nákladů ve zvolené společnosti. Pro sestavení projektu je nejdříve důležité zpracovat literární pojmy, tedy sestavit teoretickou část práce a následně tyto teoretické pojmy aplikovat v části praktické. Část praktická je dále rozvržena na analýzu a projekt.

V první části práce bude věnována pozornost literárním pojmům a jejich zpracování. V teoretické části budou popsány zdroje účetních dat a rozdíly mezi nimi. Následně se budu věnovat kapitole náklady, kde náklady budou popsány jak z hlediska finančního, tak i manažerského pojetí. Následně uvedu, jak náklady můžeme dále členit a rozlišovat je. V závěru teoretické části se budu věnovat kalkulacím. Kalkulace budou charakterizovány, a také popíši systém a metody kalkulací.

Následná druhá praktická část bude věnována zmiňované analýze a projektu. V analýze bude společnost představena a také podrobena analýze hospodaření podniku. Tato analýza bude provedena za období 2014 – 2016 a bude doplněna o vertikální a horizontální analýzu. Dále bude představeno současné řízení nákladů společnosti za rok 2016. Společnost nyní své náklady rozlišuje jako druhové a také je člení podle středisek. V závěru analýzy bude představen současný kalkulační vzorec společnosti a také bude vyhodnocený současný systém řízení nákladů a jeho popřípadě zjištěné nedostatky.

Projektová část bude mít za úkol odstranit či minimalizovat nedostatky v řízení nákladů společnosti a budou navržena nová opatření, která budou pro společnost přínosná. Tato opatření by měli být co nejméně nákladné a ne příliš časově náročné. Na základě toho bude celý projekt podroben časové a nákladové analýze.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je zpracování projektu, který bude zaměřen na zlepšení řízení nákladů ve sledované společnosti. Práce je rozdělena na dvě části a to na teoretickou a praktickou část. Část praktická je následně tvořena analýzou a projektem.

V první části práce jsou zpracovány literární pojmy, kde je věnována pozornost zdrojům účetních informací, řízení nákladů a také druhům kalkulací. Poznatky z teoretické části jsou následně využity pro další část diplomové práce, kde jsou konkrétněji využity.

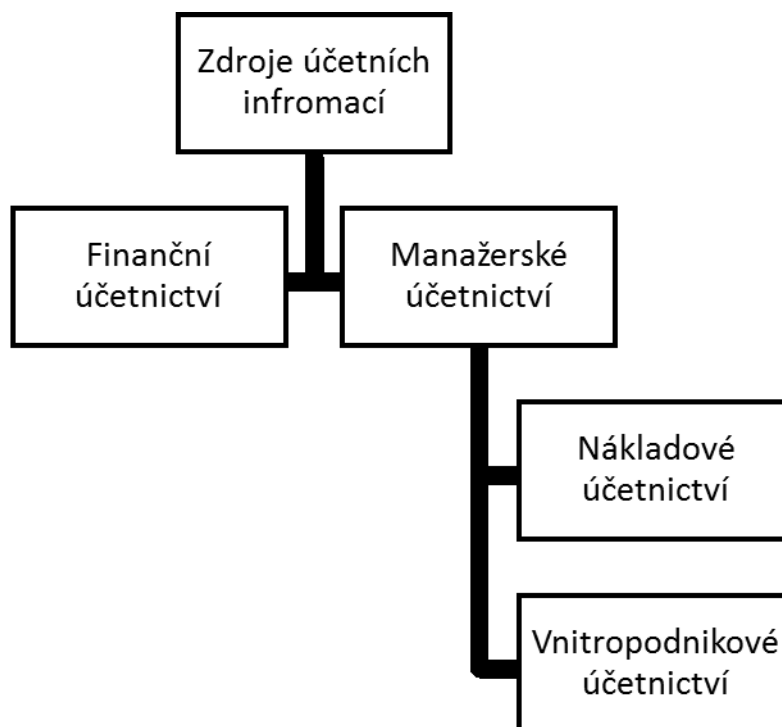
Následná druhá část, již jak bylo zmíněno, je rozdělena na analýzu a projekt. V analyzované části práce je popsán současný hospodářský stav společnosti, který je doplněn o vertikální a horizontální analýzu. Následně je uvedeno druhové členění nákladů, ale také členění nákladů podle středisek, které společnost využívá. Také je představen kalkulační systém. Závěrem této části je vyhodnotit současný systém v řízení nákladů, na jehož základě jsou zjištěny nedostatky v řízení nákladů.

Hlavním cílem projektové části je odstranit analyzované nedostatky v řízení nákladů a navrhnout takové opatření, které bude pro společnost co nejméně nákladné, rizikové a bude výhodné.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Hlavním zdrojem účetních informací je účetnictví. Účetnictví je komunikační ekonomický informační systém, o který se zajímají i jiné strany než jen majitelé podniku. Do zúčastněných stran spadají budoucí akcionáři, zaměstnanci, vláda, majitelé a další. Každá tato strana, má své vlastní požadavky na poskytované informace. Zdroje účetních informací nacházíme ve finančním a manažerském účetnictví (Drury, 2015, s. 5).



Obrázek 1 Zdroje účetních informací (vlastní zpracování)

1.1 Účetnictví

Účetnictví je označované jako systém zaznamenávání a analyzování všech obchodních transakcí a reportů společnosti. Účetnictví poskytuje správné, komplexní, užitečné informace pro interní e externí uživatele (Taschner, Charifzadeh, 2016, s. 5).

Účetnictví je dle autorky Pasekové (2007, s. 7) uzavřená vnitřní soustava informací, pomocí níž se v peněžní jednotce měří, hodnotí a zjišťuje hospodářská činnost účetní jednotky. Zachycuje se pohyb a stav závazků, vlastního kapitálu, výsledků hospodaření a majetku. Hlavním cílem účetnictví je podávat poctivý a věrný obraz všem uživatelům.

Charakteristickými rysy účetnictví jsou dokladovost, spolehlivost a přesnost, zaměření na minulost, nepřetržitost z hlediska času, úplnost ve sledování hospodářských jevů, uspořá-

danost, systémovost a uzavřenost z věcného hlediska a peněžní vyjádření sledovaných skutečností (Paseková, 2007, s. 7).

1.2 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví představuje primární zdroj informací hlavně pro vlastníky podniku, ale i pro potencionální zájemce o kapitálový vstup do podniku. Další uživatelé, kteří využívají informace finančního účetnictví, jsou věřitelé, kteří poskytli podniku výpůjčku za sjednaný úrok. I když věřitelé nejsou úzce spjati s podnikem, mají prioritní zájem o stav, informace a o hospodářské výsledky podniku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 48).

Při vedení finančního účetnictví je důležité dodržování pravidel při sestavování účetních výkazů. Účetní výkazy musí být pravdivé, informace musí být srovnatelné v čase, mezi podniky a spolehlivé (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 20).

Hlavním úkolem finančního účetnictví dle autorky Hunčové (2007, s. 7) je věrně zobrazovat hospodářskou skutečnost, která plyne i z úprav účetní soustavy. Finanční účetnictví je regulováno státem, tedy zákony.

1.2.1 Daňové účetnictví

Daňové účetnictví vychází z finančního účetnictví a třídí dle daňových předpisů veškeré náklady na daňové náklady uznatelné a náklady, které jsou považována za rozdělení zisku a do základu daně z příjmu se nezahrnují. Podobné je to také u výnosů. Tyto rozdíly se upravují o hrubý zisk, který je převzat z účetnictví. Je zjištěný daňový základ, který se následně opraví o odčitatelné položky. Z upraveného základu daně se vypočítá daň, který se může snížit o případné slevy na daních, výsledkem je daňová povinnost. Daňový výsledek se zjistí, pokud se daňová povinnost odečte od hrubého účetního zisku. Po případné úpravě zisk k rozdělení tvoří odloženou daň. Tento výpočet daňové povinnosti se počítá mimo vlastní účetnictví a je obsahem daňového přiznání. Vazba mezi finančním a daňovým účetnictvím vede ke snaze minimalizovat vykázaný zisk (Synek a kolektiv, 2007, s. 82).

1.3 Manažerské účetnictví

Dle Čechové (2011, s. 3) lze manažerské účetnictví chápat jako účetnictví, které je vytvořeno pro tzv. řízení, což je hlavní úkol. Manažerské účetnictví by především mělo

sloužit k správnému rozhodování účetní jednotky a dalšímu rozvoji. Pro správné rozhodování je důležité mít k dispozici správné a potřebné informace.

Nejdůležitější funkcí manažerského účetnictví dle autora Langa (2005, s. 3) je hospodářským způsobem kontinuálně, systematicky a plně evidovat náklady, které spadají do zúčtovacího období. Tyto náklady jsou přiřazeny výkonům a vzájemně se porovnávají, tak aby byl zjištěn výsledek hospodaření za určité období. Manažerské účetnictví plní další důležité funkce a to funkce kontrolní, analytické, normované, informační a zjišťovací.

Manažerské účetnictví není upravováno příslušnými právními normami, protože je manažerské účetnictví potřebné především pro interní uživatele (Hunčová, 2007, s. 7).

Manažerské účetnictví lze rozdělit na dva samostatné subsystemy účetních informací a to na manažerské účetnictví v užším významu a nákladové účetnictví (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 26).

1.3.1 Nákladové účetnictví

Tento systém je historicky starší než manažerské účetnictví. Nákladové účetnictví bere v potaz informace, které jsou důležité pro řízení podnikatelského procesu. V zásadě již bylo rozhodnuto o řízení podnikatelského procesu (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 26).

Nákladové účetnictví se zabývá především zobrazováním dat o nákladech. Zdroje nákladového účetnictví jsou informace o výsledné a předběžné kalkulaci (Hunčová, 2007, s. 8).

1.3.2 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví je také nazýváno jako provozní účetnictví a zabývá se účtováním výnosů a nákladů, dle místa a času vzniku a také dle odpovědnosti za jejich vznik. Využívá se klasických technik účetnictví (Hunčová, 2007, s. 8).

Je to manažerské účetnictví, ale v užším významu neboli lze ho také vyjádřit jako informace, které jsou důležité pro rozhodování. Jedná se o budoucí vývoj podnikatelského procesu (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 26).

1.4 Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím

Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím je velmi značný. Informace o finančním účetnictví jsou podřizovány především potřebám externím uživatelům, zatím co informace o manažerském účetnictví je poskytováno interním uživatelům k potřebám jejich řízení (Čechová, 2011, s. 4).

2 NÁKLADY

Pojem náklady nelze jasně definovat, protože na náklady se jinak dívá účetní, vlastník či manažer. Náklady tedy můžeme obecně definovat dle autorky Kocmanové (2013, s. 50) jako účelově vynaloženou spotřebu výrobních činitelů, tedy představují snížení neboli odčerpání vlastního kapitálu.

Dle Krále a kolektivu (2010, s. 47) lze náklady vyjádřit jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje růstem závazků, to vede ke snížení vlastního kapitálu a také k poklesu aktiv. Lze tedy zjednodušeně říci, že náklady vyjadřují obětovaný ekonomický zdroj k dosažení výnosů.

Náklady lze také vyjádřit jako veličinu, která představuje spotřebu produkčních faktorů ve vztahu k dosaženým výkonům. Náklady umožňují vyjádřit, kolik vstupů podnik vynaložil na dosažení výstupů (Papula, Papulová, 2013, s. 92).

Dle autora Popeska (2009, s. 32) rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů a to finanční pojetí a manažerské pojetí nákladů. Manažerské pojetí nákladů dále dělíme na ekonomické a hodnotové pojetí nákladů.



Obrázek 2 Pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

2.1 Finanční pojetí nákladů

Dle Popeska (2009, s. 32) je finanční pojetí nákladů vnímáno jako úbytek ekonomického prospěchu, který představuje přírůstek dluhů či úbytek aktiv.

Základní charakteristikou pojetí finančních nákladů je skutečnost, že náklady jsou vyjadřovány v účetních cenách nebo jsou evidovány v hodnotě nárůstů pasiv. Můžeme také

o těchto nákladech mluvit, jako o explicitních nákladech (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27).

2.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské pojetí nákladů můžeme charakterizovat dle autorů Popeska a Papadaki (2016, s. 28) jako účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, hodnotově vyjádřené a účelově související s ekonomickou činností. V rámci manažerského pojetí nákladů rozlišujeme dvě pojetí, která se mírně liší v identifikaci neúčtních nákladů a to, hodnotové a ekonomické pojetí.

2.2.1 Hodnotové pojetí

Hodnotové pojetí nákladů je hlavně rozvinuto ve vazbě na vývoj nákladového účetnictví, jehož smyslem je poskytování informací pro kontrolu průběhu aktuálně uskutečněných procesů a pro běžné řízení. Smyslem hodnotového pojetí je zobrazení informačního koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které jsou v současnosti platné. V hodnotovém pojetí nejsou náklady brány pouze jako peněžní ekonomické zdroje, ale pomocí svých důsledků ovlivňují ekonomické aktivity (Král a kolektiv, 2010, s. 61).

2.2.2 Ekonomické pojetí

Ekonomické pojetí nákladů představuje ušlý efekt, který vznikl za použití omezeného počtu zdrojů nebo také ekonomické pojetí nákladů odpovídá takové hodnotě, kterou můžeme získat s co nejefektivnějšími využitím nákladů. Ekonomické pojetí nákladů úzce souvisí s oportunitními náklady (Popesko, Papadaki, 2007, s. 28).

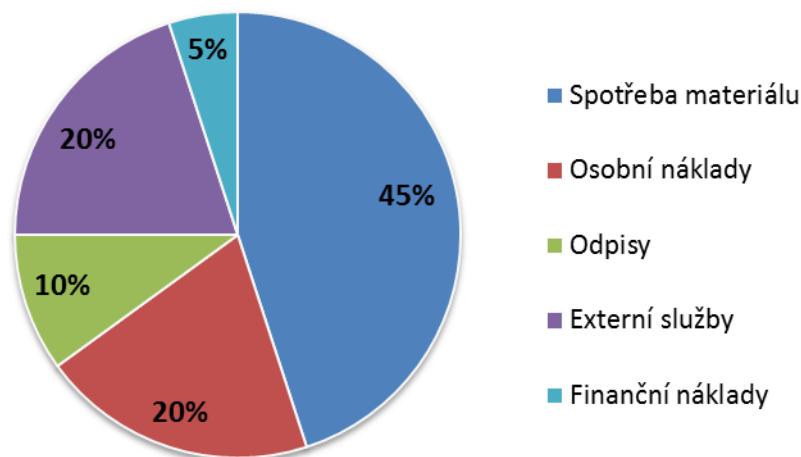
2.3 Členění nákladů

Každý manažer v podniku musí řídit a sledovat strukturu a výši veškerých nákladů. Je tedy nutné, aby se v podniku zvolila vhodná klasifikace nákladů, která se sleduje za určité období. Každá tato klasifikace je odvozena od potřeb řízení (Martinovičová, 2006, s. 65).

2.3.1 Druhové členění nákladů

Za základní druhové náklady považujeme odpisy hmotného a nehmotného majetku, spotřeba materiálu a energie, externí služby, finanční náklady což jsou nákladové úroky a také osobní náklady, které zahrnují platy, mzdy, sociální náklady atd. Tyto náklady jsou potřebné položky pro finanční účetnictví. Pro manažerské náklady používáme náklady jako

například podnikatelskou mzdu či úroky z vlastního kapitálu, tyto náklady jsou nazývány kalkulační nákladové druhy (Synek, Kislingerova a kolektiv, 2015, s. 44).



Obrázek 3 Druhé členění nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 32)

Hlavní předností druhových nákladů je jednoznačnost a průkaznost vykázané spotřeby tedy pořízení podnikových zdrojů. Druhé členění je velmi důležité a to zejména pro základní kontrolu úplnosti účetních informací za určité období (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 57).

Ne všechny náklady však lze rozlišovat podle druhů, proto náklady lze rozlišit na prvotní, externí a jednoduché. Prvotní náklady jsou takové náklady, které jsou v podniku vykazovány poprvé. Externí náklady nemohou vzniknout uvnitř výrobního procesu, tedy vstupují zvenčí. Náklady, které vznikají uvnitř podniku, nazýváme interní náklady. Náklady jednoduché jsou takové náklady, které vyjádříme pouze jednou položkou (Čechová, 2011, s. 73–74).

2.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů vyjadřuje vztah nákladů k daným výrobkům, popřípadě k místu vynaložení. Informuje, za jakým účelem byly tyto náklady vynaloženy a ve kterém útvaru vznikly. Účelově rozlišujeme náklady jednicové a režijní (Hunčová, 2007, s. 50).

Náklady jednicové

Náklady jednicové jsou náklady na jednici produkce a jsou přímo měřitelné. Rostou úměrně s vahou, časem anebo s počtem kusu. Jedná se především přímý materiál a mzdy. Tyto náklady, bývají často nazývány jako náklady technologickými, protože souvisí s technologií a korespondují s náklady variabilními a přímými (Hunčová, 2007, s. 50).

Náklady režijní

Náklady režijní jsou náklady zejména na odbyt, kontrolu jakosti, řízení, manipulaci, seřizování, skladování, opravu a další, a nelze je přímo přiměřit k jednici produkce výkonu. Nerostou přímo úměrně a korespondují často s náklady nepřímými. Často se o nich mluví, jako o nákladech na obsluhu, s technologií související (Hunčová, 2007, s. 50).

2.3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů často využívají malé podniky, kde podnik není členěn na střediska a je často označováno jako třídění nákladů dle výkonů (Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 44).

Každá aktiva či produkt se oceňuje buď vlastními náklady či skutečnými ekonomickými náklady. Pro ocenění vlastními náklady rozlišujeme dvojí členění a to přímé a nepřímé náklady (Hunčová, 2007, s. 50).

Přímé náklady

Jedná se především o přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady, kde jejich množství souvisí přímo s rozsahem dané aktivity nebo produkce (Hunčová, 2007, s. 50).

Nepřímé náklady

Naopak náklady nepřímé nesouvisí s konkrétním rozsahem dané aktivity či produkce. Jedná se především o režie výrobní, správní a odbytové (Hunčová, 2007, s. 50).

2.3.4 Náklady dle místa vzniku a odpovědnosti

Uvedené členění nákladů souvisí s organizační strukturou neboli členění výroby na úseky či fáze. Toto členění se používá tam, kde lze náklady a jejich místo vzniku identifikovat a používá se zejména druhotných nákladů. Slouží k řízení středisek, útvarů, úseků a také k motivaci (Hunčová, 2007, s. 57).

Členění nákladů dle útvarů

Členění nákladů dle útvarů je sledování nákladů dle středisek. Tedy náklady lze přímo přiřadit určitému nákladovému středisku. Toto členění lze i pojmenovat jako odpovědnostní účetnictví. Rozpočet nám dává přehled těchto nákladů, které jsou rozpočítány na střediska (Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 44).

2.3.5 Náklady podle závislosti na změnách objemu výroby

Náklady podle závislosti na změnách objemu výroby členíme na dvě skupiny, a to na fixní náklady a na náklady variabilní.

Variabilní náklady

Náklady variabilní dle autora Konečného (2010, s. 47-48) se s rozsahem činnosti podniku mění a jsou závislé na objemu výkonů. Pokud se variabilní náklady zvyšují, tak roste i objem výroby a naopak. Rozlišujeme tři typy variabilních nákladů dle průběhu v závislosti na růstu objemu výroby a to:

- **proporcionální variabilní náklady** nebo také náklady lineární, které se mění přímo úměrně se změnou objemu výkonů za období. Tedy objem výkonu je konstantní;
- **podproporcionální variabilní náklady**, kde nákladová položka roste rychleji než samotný objem produkce a podíl nákladů na jednotku produkce se navyšuje. Příklad podproporcionálních nebo také progresivních nákladů je přesčas či marginálně nakupovaný materiál a další;
- **nadproporcionální náklady** jsou nazývány také jako degresivní náklady a u těchto nákladů roste nákladová položka pomaleji, než objem výroby, tedy podíl nákladů na jednotku produkce se snižuje. Jedná se například o zvyšování výtěžnosti surovin či množstevní slevy;

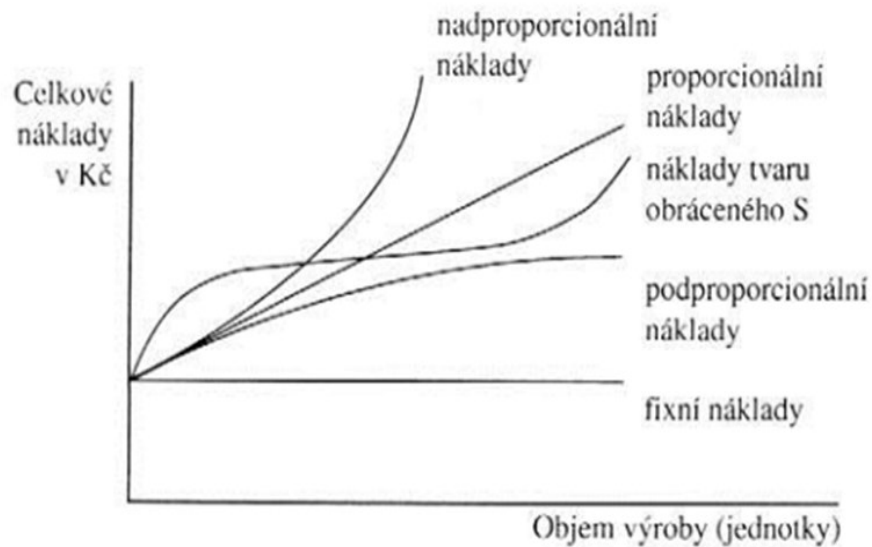
Fixní náklady

Fixní náklady ty nejsou závislé na změnách objemu výkonů. Fixní členění nákladů se používá pouze u krátkodobého pohledu, protože z pohledu dlouhodobého fixní náklady neexistují (Martinovičová, 2006, s. 75).

Pokud mluvíme o fixních nákladech, tak jde z pravidla o kapacitní náklady, které jsou vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh procesu. Rozlišujeme dvě skupiny fixních nákladů a to umrtvené fixní náklady a vyhnutelné fixní náklady (Kráal a kolektiv, 2010, s. 80).

Umrtné fixní náklady jsou charakteristické tím, že se vynakládají ještě před zahájením podnikatelského procesu, kdy je třeba pořídit strojní zařízení, informační systém či budovu. Tyto náklady nelze v průběhu podnikatelského procesu zásadně měnit (Kráal a kolektiv, 2010, s. 80-81).

Druhá skupina vyhnutelné fixní náklady vznikají, aby zajistili kapacitní podmínky podnikatelského procesu. Tyto náklady nesouvisejí s investičním rozhodováním, ale s využitím vytvořené kapacity (Král a kolektiv, 2010, s. 81).



Obrázek 4 Průběh celkových nákladů (Synek a kolektiv, 2007, s. 91)

2.3.6 Náklady podle původu spotřebovaných vstupů

Náklady podle spotřebovaných vstupů nazýváme prvotními náklady, ale taktéž i náklady externí. Další skupiny nákladů podle spotřebovaných vstupů jsou druhotné náklady, které nazýváme taktéž interní. Interní náklady mají komplexní charakter a vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů (Synek, Kislíngrová a kolektiv, 2015, s. 48–49).

2.3.7 Náklady podle podnikových funkcí

Náklady, jež jsou členěny dle podnikových funkcí, jsou takové náklady jako náklady na odbyt, výrobu, pořízení, správu či skladování (Synek, Kislíngrová a kolektiv, 2015, s. 49).

2.3.8 Ostatní druhy nákladů

Ostatní náklady jsou v literatuře označovány jako náklady z pohledu manažerského rozhodování. Pro tyto náklady je charakteristické, že vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant nikoliv z reálných hodnot. Tyto náklady jsou tedy zaměřené na budoucnost (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47).

Oportunitní náklady

Mezi další náklady patří například oportunitní neboli alternativní náklady. Tyto náklady nazýváme také jako náklady ušlých příležitostí. Znamená to, že určitá hodnota například částka peněz musí být obětována, pokud zdroje nejsou použity na lepší možnou alternativu (Martinovičová, 2006, s. 84).

Oportunitní náklady jsou také charakterizované jako ušlé výnosy, tedy podnik se připravuje o určitou alternativu dalšího rozvoje (Popesko, Papadaki, 2016, s. 50).

Irelevantní a relevantní náklady

Irelevantní a relevantní náklady jsou rozdílové náklady a patří mezi nejpoužívanější. Tyto náklady jsou typické tím, že vycházejí z odhadovaných nákladů nikoliv z reálných zvažovaných variant. **Relevantní náklady** se z hlediska našeho rozhodnutí budou měnit při uskutečnění různých variant. Naopak u **irelevantních nákladů** se uskutečnění varianta z hlediska našeho rozhodnutí nemění (Martinovičová, 2006, s. 84).

Zvláštní forma relevantních nákladů jsou tzv. náklady rozdílové. Náklady rozdílové zobrazují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutím a po přijetí rozhodnutí a jeho dopadů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 48).

Explicitní a implicitní náklady

Explicitní náklady dle Popeska a Papadaki (2016, s. 50) jsou takové náklady, které jsou v systému finančního účetnictví vykazovány v přesné výši.

Explicitní náklady mají formu peněžních výdajů, tedy podnik za ně zaplatil, což je například nájemné, zakoupené výrobní zdroje a podobně (Kožená, 2008, s. 9).

Naopak **implicitní náklady** nejsou v systému finančního účetnictví evidovány vůbec. Jedná se o náklady obětované příležitosti (Popesko, Papadaki, 2016, s. 50).

Implicitní náklady jsou těžko kvantifikovatelné a k jejich vyčíslení se tedy používají oportunitní náklady. Náklady implicitní nejsou vyjádřeny v peněžní formě (Kožená, 2008, s. 9).

Utopené náklady

Utopené náklady, někdy jsou také nazývány jako umrtvené náklady. Tyto náklady byly vynaloženy v minulosti a již nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Utopené náklady jsou typické tím, že jejich celková výše nelze změnit, vyna-

kládají se před zahájením výroby a jedna se například o fixní odpisy aktiv (Popesko, Papadaki, 2016, s. 49).

Imputované a vázané náklady

Vázané náklady jsou takové náklady, které vzniknou v budoucnosti na základě současného rozhodnutí. Naopak imputované náklady se ztotožňují s příslušným rozhodnutím a ovlivní výsledky podniku v širších souvislostech (Popesko, Papadaki, 2016, s. 50).

3 KALKULACE

Pomocí kalkulace stanoví ekonom cenu výkonu. Kalkulace je také chápána jako rozpočet, dále poskytuje potřebné vstupní informace o nákladech a je také chápána jako prostředek pro sledování příslušných nákladů. Pokud ekonom pochopí správné fungování kalkulace, tak je to pro podnik velmi významné z hlediska řízení nákladů (Kocmanová, 2013, s. 130).

3.1 Charakteristika kalkulace

Kalkulace dle autorky Čechové (2011, s. 85–86) je základním nástrojem řízení z hlediska výkonnostního. Kalkulace je výpočet nákladů, ceny, zisku a jiné finanční veličiny na jednotku výkonu, naturálně vyjádřený výkon tedy výrobek, služba, práce či jednotka.

Kalkulace může být členěna na celkovou investiční akci nebo větší celek či být podrobněji členěna a to na jednotlivé výrobní operace nebo na dílčí části výrobku. Kalkulace zobrazuje vzájemný vztah hodnotové a věcné stránky podnikání, neboli zobrazuje vzájemný vztah mezi finančním ohodnocením a mezi naturálně vyjádřeným výkonem. Tyto informace jsou pro každý podnik velmi důležité a klíčové (Čechová, 2011, s. 86).

Kalkulace tedy jsou výsledek výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici, činnost, která je zaměřena na sledování a zjišťování nákladů na konkrétní výkon podniku a část informačního systému podniku, která je úzce spjata s manažerským neboli nákladovým účetnictvím (Čechová, 2011, s. 86).

3.1.1 Úkoly kalkulací

Za hlavní úkoly kalkulací dle autorů Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 175) považujeme:

- jsou základnou pro rozhodování, která se týkají cenové politiky;
- slouží jako podklad pro sestavování vnitropodnikových cen;
- představují základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů;
- slouží jako základ při kontrole a plánování a to zejména v operativním řízení;
- jsou základními podklady pro rozhodování o sortimentu a struktuře produkovaných výrobků.

3.1.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace jsou veškeré výkony jak konečné, tak dílčí, které jsou v podniku prováděny. Předmět kalkulace je vymezen kalkulovaným množstvím a také kalkulační jednicí (Čechová, 2011, s. 86).

Kalkulované množství je důležité při sestavování výpočtu či podílu fixních nákladů na jednotku výkonu, neboť fixní náklady nelze vztahovat k jednotkám výkonu. Kalkulační jednice je konkrétní výkon, který je odlišný svým druhem, kde jsou zjišťovány či stanoveny náklady, nebo měrnou jednotkou (Čechová, 2011, s. 86-87).

3.1.3 Obsah kalkulace

Obsah kalkulace dle autorů Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 176) tvoří náklady na výrobu výkonů. Náklady jsou tvořeny ze svých jednotlivých prvků, které lze charakterizovat jako nákladové druhy, které se z pravidla vymezují pěti základními nákladovými položkami:

- mzdové a ostatní osobní náklady;
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku;
- finanční náklady;
- spotřeba energie a materiálu;
- použití a spotřeba externích služeb a prací.

3.1.4 Forma kalkulace

V podniku je často struktura jednotlivých nákladových položek odlišná, protože každý podnik má jinou strukturu nákladů a jiné požadavky na klasifikaci, evidenci a na způsoby alokace. Struktura nákladových položek, proto bývá vyjádřena v kalkulačním vzorci. V kalkulačním vzorci jsou sepsány jednotlivé druhy nákladů, které jsou doplněny o způsobu kvantifikace nákladových položek k vztahu kalkulovaného výkonu (Popesko, 2009, s. 58).

Tabulka 1 Typový kalkulační vzorec (Vlastní zpracování dle Synka, 2007, s. 99)

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

V typovém kalkulačním vzorci jsou zahrnuty jak přímé tak i nepřímé neboli režijní náklady. **Přímé náklady** jsou takové náklady, kde ekonom musí najít vztah k určitému druhu výrobků. Jsou to například polotovary, pohonné hmoty, základní materiál, suroviny, mzdy, výrobní obaly a další. **Ostatní přímé náklady** zahrnují energie, odpisy dlouhodobého hmotného majetku, technologické palivo, vadné výrobky, opravy a údržby a další. **Nepřímé náklady** nebo také **náklady režijní** jsou společně vynakládány na celé kalkulované množství výrobků, nelze je stanovit na přímou kalkulační jednici. Nepřímé náklady se rozvrhují pomocí rozvrhové základny. Patří sem spotřeba energie, režijní materiál a suroviny, spotřeba paliva, dopravné, nájemné, leasing, náklady na skladování, propagaci a prodej, konstrukční náklady a další (Kocmanová, 2013, s. 131-132).

Většina organizací působí na konkurenčních trzích, kde oddělují často kalkulaci ceny výkonů a kalkulaci nákladů. V praxi, ale dochází k tomu, že cena výkonu není tvořena jako přírážka k nákladům celkovým, ale je velmi ovlivňována konkurenčním okolím. Podnik je tedy nucen akceptovat tržní cenu výkonu a tato cena se stává východiskem pro stanovení nákladů výkonů. V také situaci jsou náklady kalkulována a charakterizována jako rozdíl mezi cenou výkonu a plánovaným ziskem. Taková kalkulace je označována jako retrográdní kalkulace neboli rozdílová (Popesko 2009, s. 59).

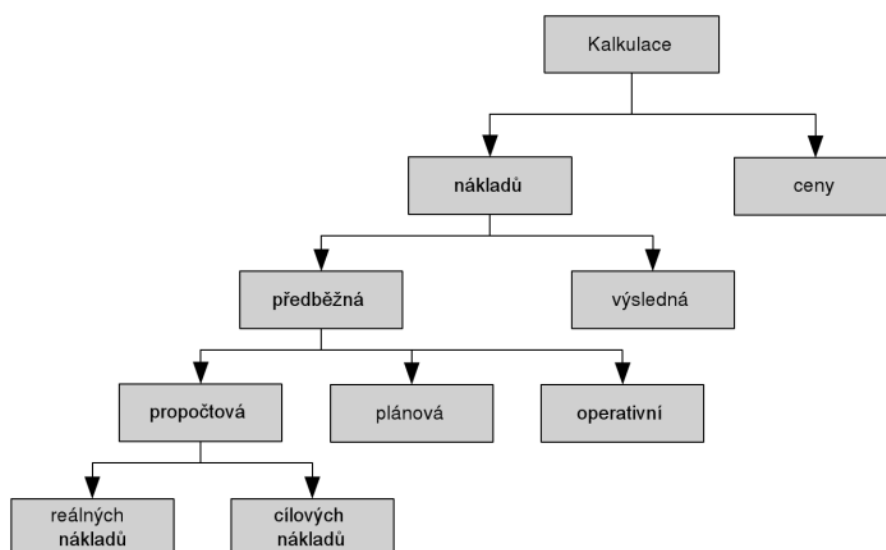
Tabulka 2 Retrogradní kalkulační vzorec
(vlastní zpracování dle Popeska, 2009)

| |
|------------------------------|
| Základní cena výkonu: |
| — Dočasné cenové zvýhodnění |
| — Slevy zákazníkům: |
| - <i>sezonní</i> |
| - <i>množstevní</i> |
| Cena po úpravách |
| — Náklady |
| Zisk |

3.2 Kalkulační systém

Kalkulační systém dle autorů Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 182) lze definovat jako soubor kalkulací a vazeb mezi nimi v podniku. Je to hlavní nástroj řízení nákladů na výkony a kalkulační systém musí zajistit vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou a metodickou jednotu.

Každá společnost z pravidla používá více typů nákladových kalkulací. Kalkulační systém je soustava kalkulací přesně vymezeným účelem využití, kde jsou přesně definovány vazby (Popesko, 2009, s. 56).



Obrázek 5 Kalkulační systém a jeho členění (Popesko, 2009, s. 57)

3.2.1 Propočtová kalkulace

Úkolem kalkulace propočtové je vytvořit podklady pro předběžné posouzení efektivnosti poskytované služby nebo nově zaváděného výrobku a návrhu jeho ceny nebo efektivnosti zvažované investice. Tento propočet se provádí za pomoci informací o srovnatelném výkonu (Čechová, 2011, s. 98-99).

3.2.2 Operativní kalkulace

Zvláštní kategorie kalkulací je operativní kalkulace, která je charakteristická zejména pro vysoce automatizovaný průmysl. Operativní kalkulace se z pravidla sestavuje v průběhu výroby v sérii výrobků. Sestavuje se proto, aby dokázala odrážet změny v přímých nákladech, které byly způsobeny různorodými faktory (Popesko, 2009, s. 56).

3.2.3 Plánovaná kalkulace

Plánovaná kalkulace se používá při plánování výkonu, které jsou prováděny v delším časovém úseku, nejedná se totiž o jednorázovou zakázku. Kalkulace mají podobu dílčích informací za jedno časové období tedy roku a celkové informace o celém období, kde se tvoří kalkulace. Využití takových kalkulací je zejména v tom, že jsou významným nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů, protože vymezují rámec nákladů, kterých by měly útvary, které se zabývají výrobou nového výrobku dosáhnout. Dále se využití kalkulací slouží jako podklad pro plánování ekonomických informací, jako jsou například plány výnosů, zisku a nákladů. Konkretizují jak přímé, tak i nepřímé náklady ve vztahu ke změnám, které jsou plánovány (Čechová, 2011, s. 99).

3.2.4 Výsledná kalkulace

Výsledné kalkulace se sestavují po provedení výkonu a jejich význam je především pro kontrolu hospodárnosti výroby jednotlivých výkonů. Výsledné kalkulace se doporučuje sestavovat způsobem rozdílovým, což znamená, že vyjít z kalkulace předběžné a k ní podle jednotlivých položek přiřazovat rozdíly, které charakterizují odchylku skutečných nákladů od výše nákladů, které jsou stanovené v předběžných kalkulacích (Synek a kolektiv, 2007, s. 112).

3.3 Metody kalkulací

Metody kalkulací dle Synka a kolektivu (2007, s. 101) rozumíme stanovení způsobu jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metoda kalkulace především závisí na

předmětu kalkulace, tedy řečeno co se kalkuluje buď jednoduchý či složitý výrobek, dále to závisí na způsobu přičítání nákladů výkonům, tedy jak jsou náklady přiřazovány na kalkulální jednici, na podrobnostech členění nákladů a také na požadavcích kladených na strukturu.

3.3.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením patří mezi jednu z nejjednodušších metod nákladové kalkulace. Tato metoda je také označována jako prostá kalkulace dělením a kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů a počet jednotek výkonů (Popesko, 2009, s. 62).

Prostá kalkulace dělením se uplatňuje především v podnicích, kde probíhá stejnorodá hromadná výroba, jako je například těžba uhlí, výroba elektrické energie a jiné (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 189).

Dále se kalkulace dělením rozlišuje na dělení s poměrovými čísly a na stupňovitou kalkulaci dělením.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly funguje na principu přiřazování společných nákladů výkonům a to na základě jejich vztahu k přepočtové jednici, která zohledňuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů a to na společné nepřímé náklady (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 221).

Stupňovitá kalkulace dělením se především uplatňuje ve fázové výrobě neboli stupňovitě, kde výrobek prochází výrobními fázemi neboli několika stupni. Kalkulace se především uplatňuje v chemické výrobě a sestavuje se pro jednotlivé stupně (Kocmanová, 2013, s. 133).

3.3.2 Metoda kalkulace přirážkové

Kalkulace přirážkové se využívá při přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům naturálně či hodnotově vyjádřené rozvrhové základny. Rozvrhová základna vyžaduje správnou volbu a aplikaci odborného úsudku, přičemž se snažíme zvolit rozvrhovou základnu takovou, která má s přiřazovaným nepřímým nákladem příčinnou souvislost. Pokud tuto podmínku rozvrhová základna splňuje, tak bývá označována jako vztahová veličina nákladů neboli cost driver. Přirážkovou metodu kalkulací lze vyjádřit metodou diferencovanou nebo součtovou (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 221).

Zvolení **rozvrhové základny** pro podnik je velmi důležité. Správná rozvrhová základna by měla mít přímou souvislost s objekty kalkulace, s rozvrhovými náklady a také na ní závisí přesnost, to jak je schopna vyčíslit náklady, které souvisejí s kalkulovaným výkonem (Popesko, Papadaki, 2016, s. 61).

Rozvrhová základna je v podstatě spojení mezi přímými a nepřímými náklady k jednici výkonu. Rozvrhovou základnou můžou tvořit například přímý materiál, přímé mzdy, přímé náklady nebo počet hodin, hmotnost výrobku, spotřeba energie a další. Tento typ rozvrhových základen lépe přiřadí nepřímé náklady konkrétnímu výkonu (Král a kolektiv, 2010, s. 135).

Režijní nebo také **zúčtovaná přírážka** je vyjádřena v procentech a představuje poměr režijních nákladů neboli nepřímých ke zvolené peněžní rozvrhové základně (Synek a kolektiv, 2007, s. 103).

Součtová metoda zjišťuje vztah mezi jedinou rozvrhovou základnou a mezi nepřímými náklady. Tato metoda vychází z předpokladu, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna. V praxi se tato metoda příliš neuplatňuje, používá se spíše diferencovaná metoda (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 221).

Diferencovaná metoda nebo také diferencovaná přírážková kalkulace, používá různé rozvrhové základny pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů. Pro výběr různých rozvrhových základen se vychází z analýzy příčinného vztahu mezi rozvrhovou základnou a nepřímými náklady (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 221).

Metoda strojových přírážek je jedna z metod, která také patří do přírážkových metod kalkulací. Náklady se zjišťují pro každý stroj a součet nákladů za určité zúčtované období se dělí počtem hodin, kdy je stroj v provozu. To vše vyjadřuje přírážku režie na jednu hodinu příslušného stroje. Dle spotřeby strojového času na jednotlivé výrobky jsou náklady dále promítány do kalkulací výrobků. Tato metoda se využívá ve vysoce automatizovaných a mechanizovaných výrobcích a klade silné nároky na výpočty a evidenci (Synek a kolektiv, 2007, s. 106).

3.3.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě jsou také nazývány jako vázané, vznikají v jednom technologickém postupu, kde je několik druhů výrobků. Vznikají zde tzv. sdružené náklady, které

se musí rozdělit na jednotlivé výrobky a k tomu se používá odečítací a rozčítací metoda kalkulace (Synek a kolektiv, 2007, s. 107).

Odečítací metoda se především využívá ve výrobě, kde se rozlišuje jeden hlavní výrobek a několik vedlejších výrobků. Jak hlavní výrobek, tak i vedlejší výrobky vznikají však současně v tom samém výrobním procesu. Je tedy nemožné zjistit náklady na výrobu každého výrobku samostatně. U odečítací metody se postupuje tak, že od celkových nákladů sdruženého výrobního procesu se odečtou náklady, tedy ceny vedlejších výrobků a tak se zjistí náklady na hlavní výrobek. Pokud však odečítáme náklady vedlejších výrobků, pak při jejich oceňování se vychází z ceny prodejní, která je snižená o zisk. Pokud odečítáme ceny vedlejších výrobků, tak budou vypočtené náklady výrobku hlavního a nižší o zisk, který je obsažený v cenách výrobků vedlejších (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 195).

Rozčítací metoda kalkulace se ve sdružené výrobě používá pouze tehdy, pokud se ze suroviny vyrobí několik výrobků, které lze označit za hlavní výrobky. Klasickým příkladem této metody je například výroba mouky, destilace ropy a další. Kalkulace jednotlivých výrobků se následně vypočítají z celkových nákladů sdruženého výrobního procesu a to podle zvolených poměrových čísel, kde veličiny mohou být vyznačovány určitou společnou kvantitativní stránkou výrobku. Z pohledu praxe se preferuje náklady rozpočítávat dle prodejních cen výrobků, které tvoří výsledek výrobního procesu (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 196).

Metoda kvantitativní výtěže se využívá, pokud ve stupňové výrobě vznikají sdružené výrobky. Tato metoda rozvrhuje náklady dle množství výrobků, které jsou získány z výchozí suroviny (Synek a kolektiv, 2007, s. 108).

3.3.4 Kalkulace rozdílové

Rozdílové metody kalkulace stanovují výši nákladů a to předem jako úkol a zjišťují tak skutečné náklady s tímto úkolem. Tento typ kalkulace se používá pro běžnou a operativní kontrolu. Hlavním představitelem rozdílových metod je metoda standartních neboli normálových nákladů. Metoda eviduje náklady a to ve dvou složkách – rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady a náklady, které jsou předem určené. Odchytky se následně analyzují dle odpovědnosti a příčin vzniku anebo z hlediska využití výrobních činitelů. Kalkulace rozdílové metody se především používá ve výrobě, kde probíhá montážní technologie anebo také v chemických výrobcích (Synek a kolektiv, 2007, s. 109).

Normovaná metoda je definována tak, že se předem stanoví normy přímých nákladů a zjišťují se tak odchylky nákladů skutečných od stanovených norem a jejich změny. Platné operativní normy se používají k určitému datu a jsou nazývány jako základní nebo výchozí normy. Základem těchto norem jsou normy, které jsou vyjádřeny v naturálních a pokud se vynásobí naturální normy cenou tak se vyjádří norma v peněžní jednotce, která se používá v kalkulacích (Synek a kolektiv, 2017, s. 109).

3.4 Kalkulace plných nákladů

Kalkulace plných nákladů je také nazývána jako absorpční kalkulační kalkulační Tato kalkulační zahrnuje variabilní tak i fixní náklady organizační jednotky nebo podniku (Popesko, 2009, s. 60).

Kalkulace plných nákladů řeší úlohy o existující kapacitě a její podstatou je rozhodování o budoucím sortimentním složení, o dolním limitu cen prodávaných výkonů, či zda je výhodnější určitou součástí nakupovat anebo vyrábět ve vlastní režii (Kráal a kolektiv, 2010, s. 152).

3.5 Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů neboli také kalkulační variabilních nákladů, je taková kalkulační, kde se kalkuluje jen část podnikových nákladů tedy variabilních nákladů a ostatních nákladů tedy nákladů fixních a nejsou rozpočítány na výkony (Popesko, 2009, s. 60).

3.5.1 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů je taková kalkulační, kde jsou fixní náklady odděleny od nákladů variabilních. Tato kalkulační bere v úvahu pouze náklady variabilní, které jsou příčinně vyvolány konkrétní jednotkou výkonu. Fixní náklady jsou v této metodě brány pouze jako nedělitelný celek (Čechová, 2011, s. 101).

3.5.2 Varianty aplikace kalkulační variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů je využívána v praxi a to v několika variantách, které se však liší jiným přístupem ke strukturalizaci nákladů fixních. Metodu kalkulační variabilních nákladů rozlišujeme ve dvou variantách a to víceúrovňová kalkulační variabilních nákladů a jednoúrovňová kalkulační variabilních nákladů (Popesko, 2009, s. 92).

Jednostupňová metoda kalkulace variabilních nákladů využívá tradičním přístupem, kde fixní náklady nejsou blíže analyzovány, ale pracuje se s nimi jako s nedělitelným celkem (Popesko, 2009, s. 93).

Naopak vícestupňová metoda kalkulace variabilních nákladů dle autora Popeska (2009, s. 93) vyjadřuje fixní náklady v několika vrstvách. Tato metoda nepracuje s fixními náklady pouze jako s nedělitelným celkem, ale je schopna část nákladů fixních adresně přiřazovat útvarům či objektům. Adresní přiřazování lze rozdělit do několika vrstev fixních nákladů, které se liší přiřaditelností sledovaných útvarů nebo objektů. Rozlišují se tyto vrstvy:

- fixní náklady jednotlivých skupin výrobků;
- fixní náklady úseků odpovědnosti;
- fixní náklady jednotlivých výrobků;
- fixní náklady jednotlivých středisek;
- fixní náklady celého podniku.

V praxi je však častěji požívaná jiná rozdělení a to všeobecné fixní náklady, které nemají přímou souvislost s výrobky a fixní náklady zvláštní neboli speciální, které naopak mají přímou souvislost s výrobky (Popesko, 2009, s. 93).

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Cílem teoretické části bylo zpracovat teoretické poznatky o nákladech a nástrojích řízení nákladů dle literární rešerše.

Teoretická část diplomové práce je především zaměřena na kalkulace a její metody, na náklady a jejich klasifikace a také na účetnictví a zdroje účetních dat, které jsou součástí manažerského účetnictví.

V první teoretické části jsem se zaměřila na zdroje účetních dat tedy na účetnictví. Zdroje účetních dat nacházíme ve finančním anebo manažerském účetnictví. Finanční účetnictví využívají jak interní tak i externí subjekty, kteří mají potencionální zájem o podnik. Z účetnictví finančního vychází účetnictví daňové. Naopak manažerské účetnictví je poskytováno pouze interním subjektům. Manažerské účetnictví je následně rozděleno na účetnictví vnitropodnikové a nákladové účetnictví. U nákladového účetnictví bylo v zásadě rozhodnuto o řízení podnikatelského procesu, naopak u vnitropodnikového účetnictví bude až v budoucnu rozhodnuto o řízení podnikatelského procesu.

V další teoretické části jsou charakterizovány náklady a jejich členění. Náklady mají hned několik pojetí a to jak finanční tak i manažerské, kde manažerské pojetí nákladů se dále člení na ekonomické a hodnotové pojetí.

Náklady dále můžeme klasifikovat na druhové členění nákladů, které jsou potřebné ve finančním účetnictví. Toto členění využívá i daná společnost. Následně lze náklady členit dle útvaru, kde se setkáváme jak s jednicovými tak s režijními náklady. Další členění nákladů je kalkulační, které zahrnuje jak přímé tak nepřímé náklady. V teoretické části je charakterizován další členění nákladů a to členění nákladů dle místa vzniku a odpovědnosti, členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby, kde se setkáváme s variabilními a fixními náklady. Náklady variabilní se mění se změnami objemu výroby a naopak fixní náklady jsou neměnné a mění se skokem. Fixní náklady jsou sledovány s kratšího hlediska, protože z dlouhodobého neexistují.

Setkáváme se i s dalšími náklady jako jsou oportunitní, implicitní a explicitní, irelevantní a relevantní, utopené náklady, imputované náklady a vázané náklady.

V poslední teoretické části je charakterizována kalkulace, která je chápána jako rozpočet a poskytuje potřebné vstupní informace o nákladech. Předmětem kalkulace jsou veškeré výkony jak dílčí tak konečné. Kalkulace má svůj kalkulační systém, který se skládá s před-

běžné a výsledné kalkulace. Předběžná kalkulace se dále člení na kalkulaci propočtovou, plánovanou a operativní.

Metod kalkulací je několik a mezi nejčastěji používanou kalkulaci patří kalkulace dělením, kalkulace přírážková, kalkulace ve sdružené výrobě a kalkulace rozdílové. V závěru práce je popsána kalkulace plných nákladů a variabilních nákladů. Kalkulace plných nákladů zahrnuje veškeré náklady, které se v podniku vyskytnou a počítá s nimi jako celek. Naopak kalkulace variabilních nákladů zahrnuje jen část podnikových nákladů, tedy variabilních nákladů a zbylé fixní náklady jsou brány jako nedělitelný celek. Kalkulace variabilních nákladů je vyjádřena buď jako jednostupňová metoda nebo vícešupňová metoda.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost ENERGOROZVODY, s. r. o. byla založena společníky Janem Šmídem, Vlastou Dvořáčkovou a Milanem Jeřábkem v roce 1997. Každý společník měl 1/3 podílu, tedy každý vložil vklad 34000 Kč. Společnice Vlasta Dvořáčková ukončila svou činnost ve společnosti v roce 2002.

Prvním sídlem společnosti byl Rapotín, kde byly projekční kanceláře a velkosklad osvětlovací techniky a zřídil ho pan Jan Šmíd. Společnost měla také provozovnu v Javorníku, kterou zřídil pan Jeřábek, a bylo zde středisko montáží.

V roce 2003 se novým sídlem společnosti stala Praha, ale provozovny nadále zůstaly v Javorníku a v Rapotíně a také byly zřízeny nové provozovny v Jeseníku v roce 2009 a v roce 2011 v Krnově a Bruntálu.

Společnost se zaměřovala na projekční činnost ve výstavbě a montáži, revize, opravy a zkoušky elektrických zařízení a také na prodej osvětlovací techniky. Společnost ENERGOROZVODY, s. r. o. zajišťovala montáž a výrobu světelného označení ve sběrnách SAZKY a. s., která měla významný podíl na zakázkách společnosti.

V roce 2007 pan Jan Šmíd převedl celý svůj podíl na svou dceru Petru Hojgrovou a pan Jeřábek st. převedl podíl 24 % na svého syna Milana Jeřábka ml. Jednatelé společnosti v roce 2007 byli tedy Petra Hojgrová s 50 %, Milan Jeřábek s 26 % a Milan Jeřábek ml. s 24 %.

V roce 2014 Petra Hojgrová prodala svůj podíl společníkům a odstoupila z funkce jednatelky. V současné době tedy společnost vlastní pan Milan Jeřábek a Milan Jeřábek ml. a oba mají 50% podíl na společnosti.

Nyní je společnost ENERGOROZVODY, s. r. o. smluvním partnerem skupiny ČEZ, a. s. a provozuje pro společnost kontaktní místa v Krnově a Bruntále. Na základě výběrových řízení, která ČEZ, a. s. vyhlašuje, společnost získává projekty pro montáže DTS, NN a jejich realizaci. Spolupráce se společností SAZKA, a. s. je nyní ukončena.

Společnost ENERGOROZVODY, s. r. o. se dále zaměřuje na modernizaci a rekonstrukci veřejných osvětlení měst a obcí a také na jejich projektování a realizaci staveb.

V současné době má společnost 37 zaměstnanců z toho jsou dva zaměstnanci na mateřské dovolené. Roční čistý obrat společnosti ke dni 17. 2. 2017 činí 29103 tis. Kč (interní zdroje společnosti).

5.1 Základní informace

Název subjektu: ENERGOROZVODY, s. r. o.

Sídlo: Počernická 168, 100 99 Praha 10

Den zápisu: 20. března 1997

Právní forma: Společnost s ručeným omezeným

Statutární orgán: Milan Jeřábek a Milan Jeřábek ml.

Základní kapitál: 102 000 Kč



Obrázek 6 Logo společnosti

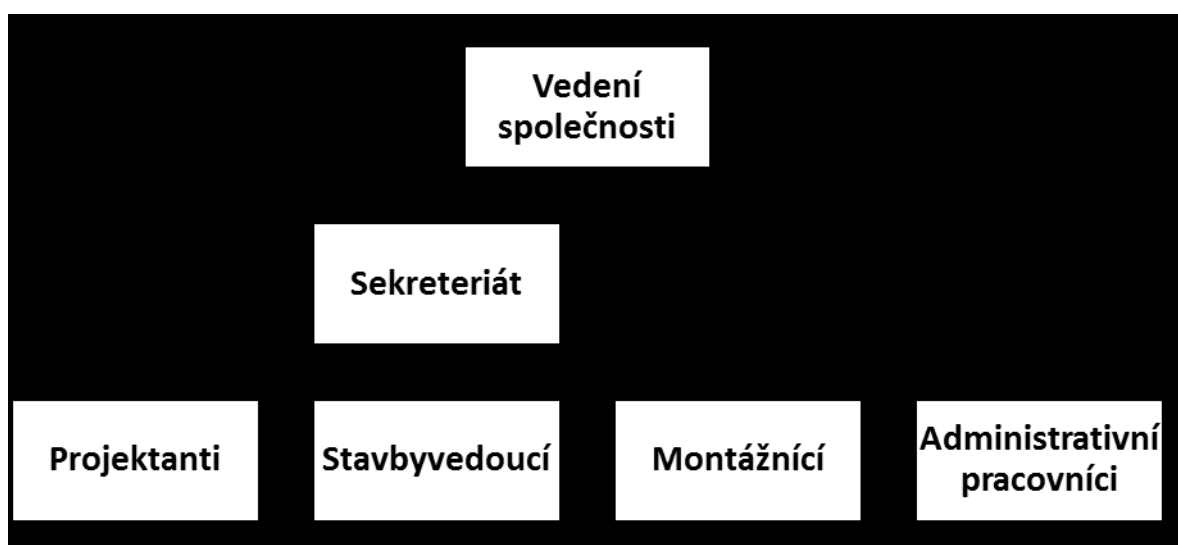
5.2 Předmět podnikání

Hlavním předmětem společnosti je zejména (Justice.cz, ©2014 – 2016):

- projektová činnost ve výstavbě;
- zámečnictví, nástrojářství;
- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení;
- zámečnictví, nástrojářství;
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování;
- veřejné osvětlení, slavnostní osvětlení;
- osvětlení kanceláří, tunelů, výrobních a skladových hal;
- pracování studií se zaměřením na výrazné úspory elektrické energie;
- zpracování projektových dokumentací vč. územního a stavebního řízení;
- rekonstrukce a modernizace veřejného osvětlení se zaměřením na úspory elektrické energie;
- dodávka kompletních staveb vysokého a nízkého napětí a kompletních trafostanic.

5.3 Organizační struktura

Společnosti ENERGOROZVODY, s. r. o. má dva společníky pana Milana Jeřábka a Milana Jeřábka ml, kteří jsou zároveň i statutárními orgány společnosti. Pan Milan Jeřábek ml. je zároveň vedoucí kovovýroby a montáží. V úseku sekretariátu se nacházejí dvě hlavní účetní. Společnost je dále rozčleněna na několik úseku, a to na projektanty, stavbyvedoucí, montážníky a administrativní pracovníci. Nyní je projektantů osm, dva stavbyvedoucí a šestnáct montážníků. Administrativních pracovníků je nyní osm a jedná se o pracovníky, kteří jsou na kontaktních místech ČEZU.



Obrázek 7 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

5.3.1 Zaměstnanci

V současné době společnost zaměstnává 38 zaměstnanců, z toho jsou nyní dva zaměstnanci na mateřské dovolené. V tabulce níže (viz tabulka 1) můžeme vidět vývoj počtu zaměstnanců mezi lety 2010 – 2016. V letech 2012 zaměstnávala společnost nejvíce zaměstnanců a to 43 a však nejméně to bylo v letech 2010, kde zaměstnávala zaměstnanců 33. Společnost si však udržuje zhruba stále stejný počet zaměstnanců. Společnost průměrně zaměstnává 45 % montážníků a zbytek tvoří THP a projektanti. Mezi THP pracovníky patří jednatelé, účetní, stavby vedoucí a také administrativní pracovníci, tedy zaměstnanci na kontaktních místech.

Tabulka 3 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

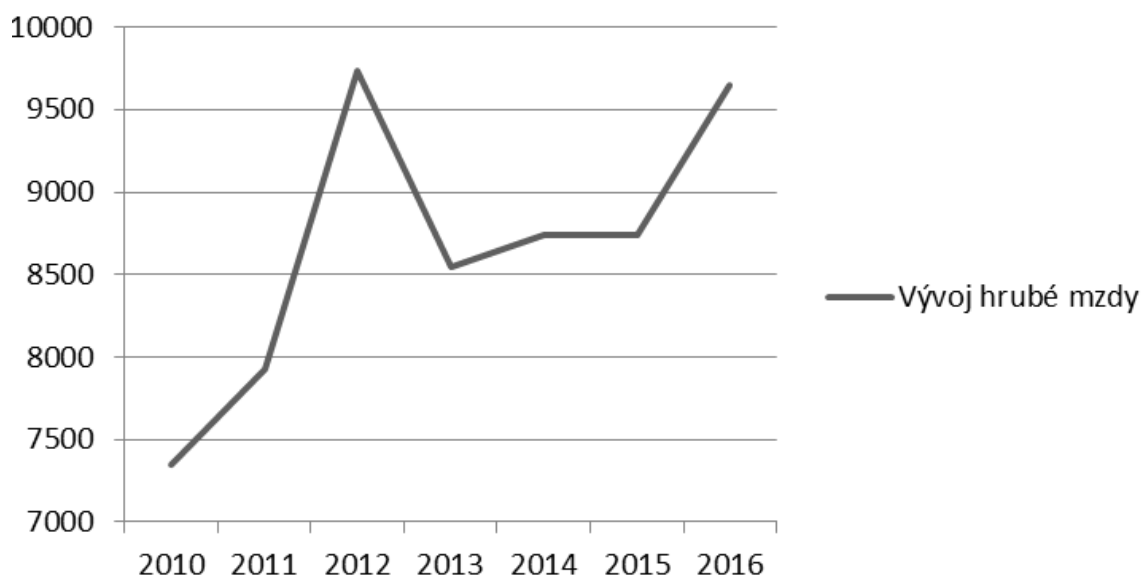
| Zaměstnanci | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| THP | 12 | 13 | 14 | 13 | 11 | 11 | 12 |
| Montážníci | 15 | 16 | 20 | 17 | 17 | 16 | 18 |
| Projektanti | 6 | 7 | 9 | 8 | 8 | 8 | 8 |
| Celkem | 33 | 36 | 43 | 36 | 36 | 36 | 38 |

Hrubá mzda odpovídá počtu zaměstnanců a tedy i osobním nákladům. Nejvyšší hrubá mzda zaměstnanců za celý podnik byla v roce 2012, kdy byl i nejvyšší počet zaměstnanců tomu proto odpovídá hrubá mzda ve výši 9736 tis. Kč. Naopak nejnižší hrubá mzda byla v roce 2010 a to ve výši 7347 tis. Kč.

Tabulka 4 Vývoj hrubé mzdy za podnik (vlastní zpracování)

| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|-----------------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| Hrubá mzda (tis. Kč) | 7347 | 7929 | 9736 | 8549 | 8739 | 8736 | 9652 |

Hrubá mzda mezi lety 2013 – 2015 se zhruba pohybuje na stejné úrovni a to kolem 8675 tis. Kč. V roce 2016 se však zaměstnancům zvýšila jejich hrubá mzda a to i díky hospodářské situaci podniku.



Obrázek 8 Vývoj hrubé mzdy (vlastní zpracování)

5.4 Analýza hospodaření podniku

Cílem analýzy ekonomické situace podniku je poskytnout přehled o vývoji hospodaření podniku ENERGOROZVODY, s. r. o. v letech 2014 – 2016. za zvolené období 2014 – 2016 bude provedena analýza majetkové a finanční situace podniku, analýza výsledku hospodaření a také analýza výkazu zisku a ztrát. Veškeré data v tabulkách jsou uvedeny v tis. Kč.

5.4.1 Analýza majetkové a finanční struktury podniku

Pro analyzování majetkové a finanční situace podniku je v následující podkapitole zobrazena zkrácená ukázka rozvahy. Aktiva zobrazují majetek společnosti a naopak pasiva zobrazují finanční stránku společnosti. Veškeré data jsou uvedeny v tis. Kč.

Tabulka 5 Aktiva společnosti (vlastní zpracování)

| Položky (v tis. Kč) | 2014 | 2015 | 2016 |
|-----------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Aktiva celkem | 11437 | 11241 | 10108 |
| Dlouhodobý majetek | 2509 | 2552 | 1979 |
| Dlouhodobý nehmotný majetek | 18 | 16 | 14 |
| Dlouhodobý hmotný majetek | 2491 | 2536 | 1965 |
| Oběžná aktiva | 8749 | 8489 | 7884 |
| Zásoby | 1524 | 1335 | 1792 |
| Krátkodobé pohledávky | 4633 | 4508 | 2905 |
| Krátkodobý finanční majetek | 2592 | 2645 | 3187 |
| Časové rozlišení | 179 | 200 | 246 |

Celková aktiva společnosti jsou zhruba tvořeny z 20 % majetkem ze 71 % oběžnými aktivy. Zbylou část tvoří časové rozlišení. Společnost dle analýzy řídí své krátkodobé pohledávky na dobré úrovni. Krátkodobé pohledávky se ve sledovaném období snižovaly mezi lety 2015 – 2016 se snížila až o 35,56 %. Naopak u krátkodobého finančního majetku tedy u finančního obnosu se položky zvyšovaly a to také ve zmíněném období a to o 20,49 %. Společnost má tedy dobrý vývoj pohledávek. Za zmínku stojí také položka zásob, která rapidně vzrostla a to mezi lety 2015 – 2016 o 34,23 %. Společnost drží příliš mnoho zásob na skladě, ale velké zapříčinění na tom má zakázka, kterou společnost v prvních měsících roku 2017 získala.

Dlouhodobý majetek se v analyzovaném období neustále snižuje a to díky vyřazování zastaralého majetku. Společnost do budoucích let připravuje modernizaci strojů a nákladních automobilů.

Tabulka 6 Vertikální a horizontální analýza (vlastní zpracování)

| Položky (v tis. Kč) | 2014 | 2015 | 2016 | 2015/2014 | 2016/2015 |
|-----------------------------|----------------|----------------|----------------|------------------|------------------|
| Aktiva celkem | 100 % | 100 % | 100 % | -1,71 % | -10,08 % |
| Dlouhodobý majetek | 21,94 % | 22,70 % | 19,59 % | 1,71 % | -22,45 % |
| Dlouhodobý nehmotný majetek | 0,16 % | 0,14 % | 0,14 % | -11,11 % | -12,50 % |
| Dlouhodobý hmotný majetek | 21,78 % | 22,56 % | 19,44 % | 1,81 % | -22,52 % |
| Oběžná aktiva | 76,50 % | 75,52 % | 77,80 % | -2,97 % | -7,13 % |
| Zásoby | 13,33 % | 11,88 % | 17,73 % | -12,40 % | 34,23 % |
| Krátkodobé pohledávky | 40,51 % | 40,10 % | 28,74 % | -2,70 % | -35,56 % |
| Krátkodobý finanční majetek | 22,66 % | 23,53 % | 31,53 % | 2,04 % | 20,49 % |
| Časové rozlišení | 1,57 % | 1,78 % | 2,43 % | 11,73 % | 23,00 % |

Nyní se zaměříme na finanční stránku společnosti, tedy na její pasiva. V tabulce níže je uvedena zkrácená rozvaha pasiv společnosti za období 2014 – 2016. Veškeré data jsou uvedeny v tis. Kč.

Tabulka 7 Pasiva společnosti (vlastní zpracování)

| Položky (v tis. Kč) | 2014 | 2015 | 2016 |
|----------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Pasiva celkem | 11437 | 11241 | 10108 |
| Vlastní kapitál | 6886 | 7755 | 6600 |
| Základní kapitál | 102 | 102 | 102 |
| Fondy ze zisku | 10 | 10 | 10 |
| VH minulých let | 6633 | 4664 | 6547 |
| VH běžného účetního období | 141 | 2979 | -59 |
| Cizí zdroje | 4551 | 3486 | 3307 |
| Krátkodobé závazky | 534 | 834 | 600 |
| Bankovní úvěry a výpomoci | 4017 | 2652 | 2707 |
| Časové rozlišení | 0 | 0 | 201 |

Největší část pasiv společnosti tvoří základní kapitál s podílem okolo 65 % a cizí zdroje s podílem 35 %. Nejvyšší položkou vlastního kapitálu má výsledek hospodaření minulých let a to zejména v roce 2016 s 64,77 %. Další položky vlastního kapitálu se průměrně vyvíjejí na stejné úrovni.

Velkou část na položce cizí zdroje tvoří položka bankovní úvěry a výpomoci. Bankovní úvěry a výpomoci v období 2014 – 2015 rapidně klesly o 33,98 %, a to díky splacení jednoho ze tří bankovních úvěrů, které společnost měla. Společnost tedy své závazky nefinancuje především z vlastního kapitálu, ale využívá i kapitál cizí. Za zmínku také stojí krátkodobé závazky, které v období 2014 – 2015 vzrostly o 56,18 %, protože společnost v tomto roce přijala příliš přijatých záloh a také má sjednanou delší dobu splatnosti s odběrateli.

Tabulka 8 Vertikální a horizontální analýza (vlastní zpracování)

| Položky (v tis. Kč) | 2014 | 2015 | 2016 | 2015/2014 | 2016/2015 |
|----------------------------|----------------|----------------|----------------|------------------|------------------|
| Pasiva celkem | 100 % | 100 % | 100 % | -1,71 % | -10,08 % |
| Vlastní kapitál | 60,21 % | 68,99 % | 65,29 % | 12,62 % | -14,89 % |
| Základní kapitál | 0,89 % | 0,91 % | 1,01 % | 0,00 % | 0,00 % |
| Fondy ze zisku | 0,09 % | 0,09 % | 0,10 % | 0,00 % | 0,00 % |
| VH minulých let | 58,00 % | 41,49 % | 64,77 % | -29,68 % | 40,37 % |
| VH běžného účetního období | 1,23 % | 26,50 % | -0,58 % | 2012,77 % | -101,98 % |
| Cizí zdroje | 39,79 % | 31,01 % | 32,72 % | -23,40 % | -5,13 % |
| Krátkodobé závazky | 4,67 % | 7,42 % | 5,94 % | 56,18 % | -28,06 % |
| Bankovní úvěry a výpomoci | 35,12 % | 23,59 % | 26,78 % | -33,98 % | 2,07 % |
| Časové rozlišení | 0 % | 0 % | 1,99 % | 0,00 % | 100,00 % |

5.4.2 Analýza výkazu zisků a ztrát

Největší změnu ve výkazu zisků a ztrát představují výsledky hospodaření, kterým je však věnována pozornost v další podkapitole tedy v tabulce 8.

Tabulka 9 Analýza výkazu zisků a ztrát

| Položky (v tis. Kč) | 2014 | 2015 | 2014/2015 | 2016 | 2015/2016 |
|--------------------------------|--------------|--------------|------------------|--------------|------------------|
| Výkony | 30038 | 31890 | 6,17 % | 28078 | -11,95 % |
| Výkonová spotřeba | 16591 | 16711 | 0,72 % | 13560 | -18,86 % |
| Přidaná hodnota | 13447 | 15197 | 12,88 % | 14518 | -4,35 % |
| Osobní náklady | 11964 | 12008 | 0,37 % | 13099 | 9,09 % |
| Daně a poplatky | 814 | 853 | 4,79 % | 902 | 5,74 % |
| Odpisy DNM a HM | 1022 | 935 | -8,51 % | 739 | -20,96 % |
| Tržby z prodeje DM a materiálu | 340 | 438 | 28,82 % | 536 | 22,3 7% |
| Ostatní provozní výnosy | 545 | 1796 | 229,54 % | 342 | -80,96 % |
| Ostatní provozní náklady | 42 | 259 | 516,67 % | 336 | 29,73 % |
| Provozní VH | 490 | 3357 | 586,10 % | 320 | -90,47 % |
| Výnosové úroky | 44 | 67 | 52,27 % | 65 | -2,99 % |
| Nákladové úroky | 71 | 133 | 87,32 % | 122 | -8,27 % |
| Ostatní finanční náklady | 377 | 406 | 7,69 % | 386 | -4,93 % |
| Finanční VH | -350 | -340 | -2,86 % | -329 | -3,24 % |
| Daň z příjmů za běžnou činnost | 0 | 39 | 100,00 % | 49 | 25,64 % |
| VH za běžnou činnost | 141 | 2979 | 2012,77 % | -59 | -101,98 % |
| Mimořádné výnosy | 0 | 0 | 0 % | 0 | 0 % |
| Mimořádné náklady | 0 | 0 | 0 % | 0 | 0 % |
| Mimořádný VH | 0 | 0 | 0 % | 0 | 0 % |
| VH za účetní období | 141 | 2979 | 2012,77 % | -59 | -101,98 % |

V analýze výkazu zisků a ztrát nastal mezi lety 2015 až 2016 mírný pokles ve výkonech a to o 11,95 %, který měl částečný vliv i na negativní výsledek hospodaření. V roce 2016 měla společnost o něco méně zakázek než v minulých letech. Osobní náklady v letech 2015 – 2016 vzrostly o 9,09 %, protože vzrostla hrubá mzda na podnik. Společnost se neustále snaží mzdy zvyšovat, aby tak uspokojila své zaměstnance. Odpisy dlouhodobého

hmotného a nehmotného majetku v analyzovaném období neustále klesají a jak již bylo zmíněno, společnost vyřazovala zastaralý majetek a chystá se na obnovu.

Za zmínku také stojí ostatní výnosy, které v roce 2014 – 2015 rapidně vzrostly o 229,54 %, naopak v dalším sledovaném období rapidně klesly o 80,96 %. Podobná situace nastala i u položky ostatní náklady kde v roce 2014 – 2015 náklady vzrostly o 516,67 %, však v dalších letech se jen již mírně zvýšily.

U položek úrokových nákladů a výnosů byl zaznamenán nárůst v letech 2014 – 2015. Výnosové úroky vzrostly o 52,27 % a nákladové úroky o 87,32 %. V následujícím období obě zmiňované položky mírně poklesly.

Dle analýzy výkazu zisků a ztrát můžeme říci, že společnosti se nejvíce dařilo v letech 2015, ale pozitivní výsledek hospodaření vykázala i v roce 2014. V roce 2016 společnost měla záporný výsledek hospodaření, ale naopak zaměstnanci obdrželi vyšší mzdy.

5.4.3 Analýza výsledku hospodaření

Analýza výsledku hospodaření je provedena za období 2014 – 2016, kde výsledek hospodaření, se skládá z části provozního výsledku hospodaření, finančního výsledku hospodaření a mimořádného výsledku hospodaření. Dále je v tabulce níže uvedena daň z příjmu, která nastala v letech 2015 a 2016. Veškeré data jsou uvedeny v tis. Kč.

Tabulka 10 Tabulka 11 Analýza výsledku hospodaření
(vlastní zpracování)

| Položky (v tis. Kč) | 2014 | 2015 | 2016 |
|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Provozní výsledek hospodaření | 490 | 3357 | 320 |
| Finanční výsledek hospodaření | -350 | -340 | -329 |
| Mimořádný výsledek hospodaření | 0 | 0 | 0 |
| Daň z příjmu | | 39 | 49 |
| Výsledek hospodaření | 141 | 2979 | -59 |

Společnost během sledovaných let dosahovala kladného výsledku hospodaření pouze v letech 2014 a 2015. V roce 2016 dosáhla společnost záporného výsledku hospodaření díky zvýšení hrubých mezd o 916 tis. Kč na celý podnik a také v tomto roce společnost dosáhla nižších výkonů.

Finanční výsledek hospodaření je vykazován v neustále záporných hodnotách, kde velkou položku na tom nesou ostatní finanční náklady. Mimořádný výsledek hospodaření v žádném sledovaném roce nenastal. Veškeré data jsou čerpány z výkazu zisků a ztrát společnosti, kde data se lehce liší vlivem zaokrouhlování.

6 ALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Následující kapitola se bude zabývat analýzou současného systému řízení nákladů ve společnosti. Tato kapitola naváže na poznatky z teoretické části. V současné době společnost využívá dvojího členění nákladů a to druhové členění nákladů a členění nákladů dle středisek. V závěru kapitoly bude následně provedena analýza kalkulačního systému společnosti.

V předchozí kapitole byly jednotlivé položky nákladů již analyzovány pomocí horizontální analýzy, kde nebyly analyzovány nejen náklady, ale také výnosy a hospodářský výsledek za období 2014 – 2016. Nyní jednotlivé nákladové položky budou rozebrány podrobněji a to za období 2016. Veškeré informace jsou poskytnuty z interních zdrojů společnosti.

6.1 Druhové členění nákladů

Účetní jednotka třídí náklady společnosti dle druhového členění. Toto členění je zpracováváno v rámci finančního účetnictví. Druhové členění nákladů začleňuje jednotlivé nákladové položky do určitých druhů a to dle toho jak byly spotřebovány.

Do druhového členění nákladů patří zejména:

- **spotřeba materiálu a energií** – zahrnuje položky materiál na skladě, režijní materiál, kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, materiál potřebný pro kovodílnu, pohonné hmoty, hygienické potřeby, ochranné kapaliny a materiál potřebný pro automobily, do spotřeby energií patří zejména plyn, elektřina, vodné a spotřeba dřeva,
- **služby** – položka služby zahrnuje poštovné, telefonní služby, likvidace odpadu, proplacení věcného břemene a nájemné;
- **osobní náklady** – jsou tvořeny především mzdovými náklady, ale také zdravotním a sociálním pojištěním, penzijním pojištěním a životním pojištěním, které se vyplácí pouze jednatelům společnosti;
- **daně a poplatky** – patří sem silniční daň a daně z nemovitosti,
- **odpisy dlouhodobého nehmotného majetku a hmotného majetku** – tyto náklady vznikají opotřebením stojů a dopravních automobilů;
- **ostatní provozní náklady** – tato položka zahrnuje dary, smluvní pokuty a penále, penále, které vzniklo finančnímu úřadu a odpisy pohledávek;
- **nákladové úroky** – zahrnují bankovní úroky, a také úroky z úvěru, momentálně má společnost dva úvěry;

- **ostatní finanční náklady** – patří sem zejména manka a škoda, kurzové ztráty a ostatní finanční úroky;
- **daň z příjmu za běžnou činnost.**

V tabulce níže (viz tabulka 9) jsou uvedeny položky druhového členění nákladů za období 2014 – 2016, které jsou doplněné o vertikální analýzu.

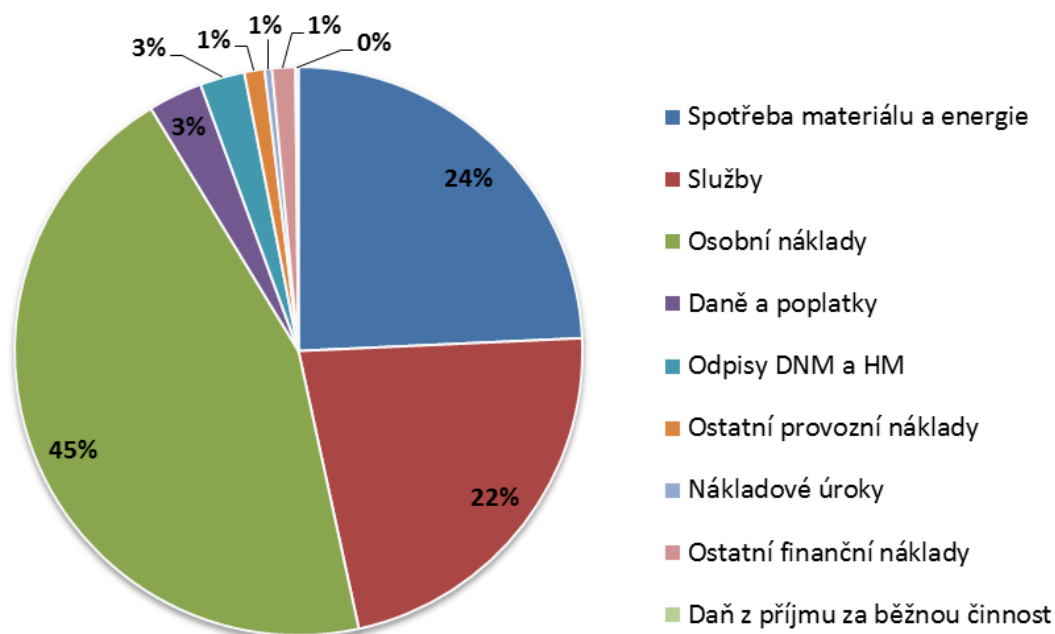
Tabulka 12 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

| Položky (v tis. Kč) | 2014 | % | 2015 | % | 2016 | % |
|---------------------------------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|---------------|
| Spotřeba materiálu a energie | 8939 | 28,95 % | 8804 | 28,09 % | 7065 | 24,28 % |
| Služby | 7652 | 24,78 % | 7907 | 25,23 % | 6495 | 22,32 % |
| Osobní náklady | 11964 | 38,74 % | 12008 | 38,31 % | 13009 | 44,70 % |
| Daně a poplatky | 814 | 2,64 % | 853 | 2,72 % | 902 | 3,10 % |
| Odpisy DNM a HM | 1022 | 3,31 % | 935 | 2,98 % | 739 | 2,54 % |
| Ostatní provozní | 42 | 0,14 % | 259 | 0,83 % | 336 | 1,15 % |
| Nákladové úroky | 71 | 0,23 % | 133 | 0,42 % | 122 | 0,42 % |
| Ostatní finanční náklady | 377 | 1,22 % | 406 | 1,30 % | 386 | 1,33 % |
| Daň z příjmu za běžnou činnost | 0 | 0,00 % | 39 | 0,12 % | 49 | 0,17 % |
| Náklady celkem | 30881 | 100,00 | 31344 | 100,00 | 29103 | 100,00 |

Jak můžeme vidět, tak ve všech sledovaných letech má největší podíl na celkových nákladech právě osobní náklady, které však měli největší podíl v roce 2016 a to 44,70 %, i když v tomto roce byly celkové náklady nejnižší. Mezi nejdůležitější položky druhové členění patří také spotřeba materiálu a energie a služby. Nákladová položka spotřeba materiálu ve sledovaném období 2014 – 2016 mírně klesá především kvůli menšímu držení materiálu na skladě a také díky snížení energií. Položka služby má nejnižší podíl na nákladech v roce 2016 a to 22,32 %.

Za zmínku stojí také méně významné položky, jako jsou daně a poplatky, nákladové úroky, ostatní provozní náklady a ostatní finanční náklady, které naopak ve sledovaném období 2014 – 2016 mírně stoupají. Tyto položky tvoří pouze malou část z celkových nákladů. Daň z příjmu za běžnou činnost vznikla pouze v letech 2015 a 2016 a netvořila ani 1% podíl na celkových nákladech.

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ve sledovaných třech letech mírně klesají. V roce 2016 tvořili pouze podíl na celkových nákladech 2,54 %.



Obrázek 9 Druhové členění nákladů společnosti za rok 2016 (vlastní zpracování)

6.2 Členění nákladů podle středisek

Společnost své náklady člení nejen dle druhového členění, ale také člení své náklady podle středisek. Náklady jsou ve finančním účetnictví rozlišovány analytikou a to na střediska 01 vedení a sekretariát, 02 projektanti, 03 administrativní pracovníci a 04 montážníci. Následující tabulka níže zobrazuje podíly nákladů jednotlivých středisek na celkové náklady.

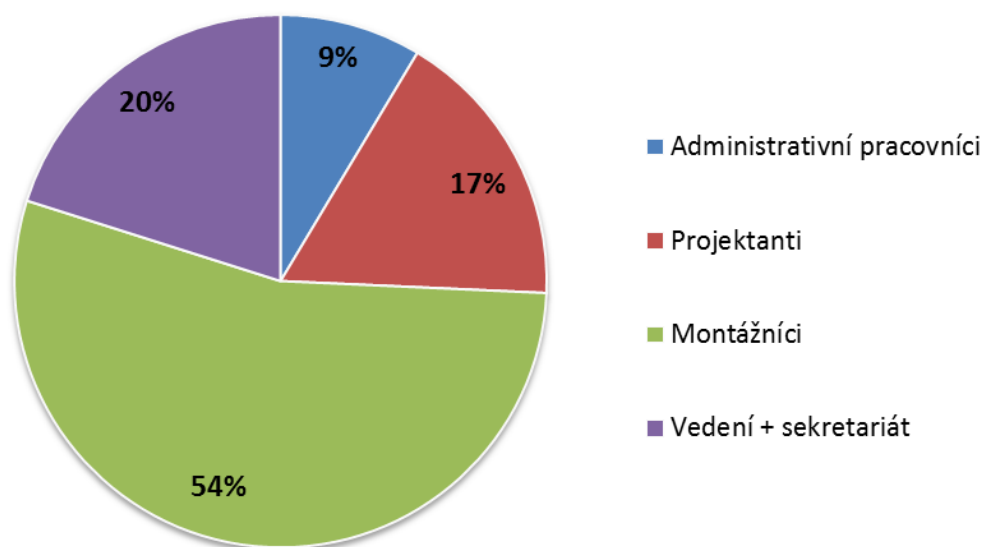


Obrázek 10 Střediska společnosti (vlastní zpracování)

Tabulka 13 Analýza nákladů středisek (vlastní zpracování)

| | 2016 (v tis. Kč) | Podíl |
|----------------------------|------------------|--------------|
| Administrativní pracovníci | 2494 | 8,60 % |
| Projektanti | 4982 | 17,12 % |
| Montážníci | 15772 | 54,19 % |
| Vedení + sekretariát | 5855 | 20,12 % |
| Celkové náklady | 29103 | 100 % |

Největší podíl na celkových nákladech má středisko montážníci s podílem 54,19 %, což je zapříčiněno vysokým počtem zaměstnanců. Naopak nejnižší podíl má středisko administrativní pracovníci a to podílem 8,60 %. Náklady jednotlivých středisek jsou analyzovány níže.



Obrázek 11 Podíl nákladů středisek na celkových nákladech společnosti
(vlastní zpracování)

Středisko administrativní pracovníci již jak bylo zmíněno, má nejmenší podíl na celkových nákladech a to 8,60 % tedy 2494 tis. Kč. Středisko 03 administrativní pracovníci jsou zejména zaměstnanci na kontaktních místech ČEZu a to čtyři zaměstnanci jsou v Bruntále a čtyři zaměstnanci v Krnově. Celkové náklady střediska jsou 2494 tis. Kč a největší podíl tvoří mzdové náklady 60,95 % a také zdravotní a sociální pojištění s podílem 20,69 %. Vysoký podíl na nákladech je také nájemné, které společnost platí za pronajaté prostory

v Krnově a Bruntále. Další uvedené náklady jsou spíše provozní náklady, které jsou nezbytné a netvoří příliš velký podíl.

Tabulka 14 Analýza nákladů střediska 03 administrativní pracovníci (vlastní zpracování)

| Administrativní pracovníci | 2016 (v tis. Kč) | Podíl |
|-----------------------------------|-------------------------|--------------|
| Kancelářské potřeby | 2 | 0,08 % |
| Cestovné | 38 | 1,52 % |
| Poštovné | 1 | 0,04 % |
| Telefonní služby | 70 | 2,81 % |
| Ostatní služby | 3 | 0,12 % |
| Nájemné | 344 | 13,79 % |
| Mzdové náklady | 1520 | 60,95 % |
| Zdravotní a sociální pojištění | 516 | 20,69 % |
| Náklady celkem | 2494 | 100 % |

Dalším střediskem je středisko projektanti 02, kde je nyní také osm zaměstnanců. Středisko 02 tvoří podíl na celkových nákladech 17,12 % což je 4982 tis. Kč. Mzdové náklady a pojištění, které je s ním spojené opětovně tvoří nejvyšší podíl nákladů. Položka ostatní služby tvoří podíl 21,72 % na nákladech střediska. Tato položka zahrnuje zejména školení pracovníků, které v roce 2016 proběhlo a také poradenskou činnost a další. Další položka správní poplatky s podílem 13,41 %, která je tvořená především poplatky za stavební povolení, územní souhlasy, poplatky za rozhodnutí územní komunikace a další. Tyto poplatky se a platí stavebnímu úřadu, městskému úřadu anebo katastrálnímu úřadu. Proplacení věcného břemene má podíl 8,09 % na nákladech střediska.

Tabulka 15 Analýza nákladů střediska 02 projektanti
(vlastní zpracování)

| Projektanti | 2016 (v tis. Kč) | |
|--------------------------------|-------------------------|--------------|
| Kancelářské potřeby | 6 | 0,12 % |
| Ostatní služby | 1082 | 21,72 % |
| Upgrade | 19 | 0,38 % |
| Proplacení věcného břemene | 403 | 8,09 % |
| Mzdové náklady | 2093 | 42,01 % |
| Zdravotní a sociální pojištění | 711 | 14,27 % |
| Správní poplatky | 668 | 13,41 % |
| Náklady celkem | 4982 | 100 % |

Středisko montážníci s označením 04 již jak bylo zmíněno, má největší podíl na celkových nákladech. Je to zapříčiněno především vysokým podílem mzdových nákladů 34,80 % a nákladech se mzdy spojenými, tedy zdravotním a sociálním pojištěním 11,83 %, ale také vysoký podíl tvoří režijní materiál 22,18 %, který je potřebný pro chod společnosti a výrobu. Další položka ostatní služby ve sledovaném roce činila 3569 tis. Kč s podílem 22,63 %. Tato položka byla tvořena zaškolováním pracovníků, přepravné, revize stojů a další. Další nákladové položky ve středisku 04 montážníci jsou pohonné hmoty s podílem 4,41 %, cestovné s podílem 2,28 % a také materiál na skladě s podílem 1,86 %.

Tabulka 16 Analýza nákladů střediska 04 montážníci
(vlastní zpracování)

| Montážníci | 2016 (v tis. Kč) | Podíl |
|------------------------------|-------------------------|--------------|
| Materiál na skladě | 294 | 1,86 % |
| Režijní materiál | 3499 | 22,18 % |
| Pohonné hmoty | 696 | 4,41 % |
| Cestovné | 359 | 2,28 % |
| Ostatní služby | 3569 | 22,63 % |
| Mzdové náklady | 5489 | 34,80 % |
| Zdravotní a sociální náklady | 1866 | 11,83 % |
| Náklady celkem | 15772 | 100 % |

Poslední středisko, které společnost analyticky rozlišuje je středisko 01 vedení a sekretariát. Toto středisko má nejvíce nákladových položek a podíl na celkových nákladech je 20,12 %. Největší položkou ve středisku 01 je položka ostatní služby s podílem 15,10 %. Tato položka je také tvořena zaškolováním zaměstnanců, dále pak zahrnuje právnícké a ekonomické poradenství a další. Mzdové náklady tvoří podíl 10,59 % a v tomto středisku je evidováno pouze pět zaměstnanců. Nákladová položka režijní materiál tvoří 10,01 % a jedná se především o drobný majetek, který je potřebný k chodu společnosti. Vysokou položku tvoří také pohonné hmoty 7,17 % tedy 420 tis. Kč. Za zmínku stojí také položka daně a poplatky s podílem 15,41 %. Tato položka je tvořena silniční daní, daní z nemovitostí a správními poplatky. Finanční náklady mají podíl na nákladech střediska 9,56 % a jsou tvořeny penále od finančního úřadu, manka a škody, úroky, kurzové ztráty a bankovní poplatky. Středisko vedení a sekretariát zahrnuje další nákladové položky, jako jsou kancelářské potřeby, hygienické potřeby, poštovné, nájemné, telefonní služby, ale také spotřebu energie, která zahrnuje vodné, plyn, dřevo a elektřinu a podíl na nákladech střediska je 3,14 %. Odpisy jsou za rok 2016 739 tis. Kč tedy 12,62 % z nákladů střediska 01. Tato položka má tak vysoký podíl, protože odpisy nejsou analyticky rozděleny na jednotlivá střediska, ale berou se jako celek za celou společnost.

Tabulka 17 Analýza nákladů střediska 01 vedení a sekretariát
(vlastní zpracování)

| Vedení a sekretariát | 2016 (v tis. Kč) | Podíl |
|--------------------------------|------------------|--------------|
| Režijní materiál | 586 | 10,01 % |
| Kancelářské potřeby | 71 | 1,21 % |
| Pohonné hmoty | 420 | 7,17 % |
| Hygienické potřeby | 49 | 0,84 % |
| Spotřeba energie | 184 | 3,14 % |
| Ostatní služby | 884 | 15,10 % |
| Poštovné | 182 | 3,12 % |
| Telefonní služby | 94 | 1,61 % |
| Nájemné | 289 | 4,94 % |
| Mzdové náklady | 620 | 10,59 % |
| Zdravotní a sociální pojištění | 275 | 4,70 % |
| Daně a poplatky | 902 | 15,41 % |
| Odpisy | 739 | 12,62 % |
| Dary | 5 | 0,09 % |
| Finanční náklady | 555 | 9,48 % |
| Náklady celkem | 5855 | 100 % |

6.3 Analýza kalkulačního systému společnosti

Společnost ENERGOROZVODY, s. r. o. používá obecný kalkulační vzorec. V některých případech je cena zakázek navržena pomocí sazebníku UNIKA, který společnost využívá. Jedná se o případy, u kterých je cena zakázky ovlivněna velikostí stavby.

Kalkulaci ceny zakázek provádí především středisko projektanti, ale také vedení tedy zejména Milan Jeřábek ml. Větší část zakázek je kalkulována pomocí již zmíněného obecného kalkulačního vzorce Další část zakázek, především ty, které společnost získává od společnosti ČEZ, a. s., tak zde je cena již stanovena a společnost o tyto zakázky soutěží s dalšími společnostmi.

Cena většiny zakázek, tedy převážně ty, které si společnost zajišťuje sama, jsou ovlivněny dobou realizace, tedy musejí být splněny v určitém časovém horizontu.

Pro sestavení ceny zakázky společnost využívá jednoduchý kalkulační vzorec, který je vyjádřený následovně:

Tabulka 18 Kalkulační vzorec
společnosti (vlastní zpracování)

| |
|---------------------------------------|
| 1. Přímý materiál |
| 2. Přímé mzdy |
| 3. Ostatní přímé náklady |
| 1. + 3. Vlastní náklady výkonu |
| 4. Zisk (50 %) |
| 1. + 4. Cena zakázky |

Kalkulační vzorec je vyjádřeny čtyřmi položkami. Položka **přímý materiál** zahrnuje například připojovací skříně, kabely, svorky, hlavní domovní skříně, elektrorozvaděče, konzole, světla, potřebný stavební materiál na stavbu sloupů a mnoho dalšího. Tento materiál je ve většině nakupován a pouze malá část je vyráběna přímo společností.

Následující položka **přímé mzdy** zahrnuje čistou hodinovou sazbu zaměstnance a také povinné odvody sociálního a zdravotního pojištění. Ve většině zakázek se hodinová sazba pracovníků pohybuje okolo 400-600 Kč/hod a zahrnuje již tak předpokládané povinné odvody, náhrady za nemocenské a odměny.

Mezi **ostatní přímé náklady** řadíme pohonné hmoty, energie na provoz a ochranné pomůcky. Součtem těchto tří položek vzniknou společnosti vlastní náklady výkonu. K ceně zakázky je připočítaný **zisk**, který si společnost vyčíslila na 50 %. Zisk neboli přírážka je stanovena v takové výši, protože v této marži jsou započítány nepřímé náklady, které nepřímo souvisí se zakázkou. Jedná se především o kancelářský materiál, mzdy administrativních pracovníků a účetních a další náklady, které společnost hradí ze svého rozpočtu.

Celková cena zakázky je zejména ovlivněna dobou realizace a také velikostí.

7 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Na základě sestavené analýzy lze konstatovat, že společnost ENERGOROZVODY, s. r. o. se potýká s řadou nedostatků v současném systému řízení nákladů.

Společnost své náklady nyní rozlišuje pouze na druhové členění nákladů a členění nákladů podle středisek. Druhové členění nákladů je orientační a je to přehled, který je převzatý z výkazu zisků a ztrát. Sledují se pouze jen určité druhy nákladů, a tudíž z tohoto členění nelze zjistit příčiny, kde a jak byly náklady vynaloženy. Druhové členění nákladů společnost využívá od svého vzniku, tedy od roku 1997.

Další členění, které společnost využívá je již zmiňované členění nákladů podle středisek. Členění nákladů je rozlišováno pomocí analytiky, kterou si sestavila podniková účetní. Společnost nyní člení své náklady na čtyři střediska a to na středisko 01 sekretariát + vedení, středisko 02 montážníci, středisko 03 administrativní pracovníci a středisko 04 projektanti. Členění nákladů podle středisek je již přesnější než druhové, ale také zcela přesně neodpovídá skutečnosti. Pokud jsou vytvořeny náklady za celý podnik, účetní tyto náklady přiřazuje středisku 01 vedení + sekretariát, tudíž náklady neodpovídají skutečným nákladům, které středisko vyprodukovalo. Tak je to i s některými dalšími nákladovými položkami, které jsou přiřazené pouze jednotlivému středisku, ale jsou využívány i dalšími středisky. Jedná se především o nákladové položky, nájemné, spotřeba pohonných hmot, spotřeba energie, finanční náklady a další.

Společnost dále své náklady nijak nerozlišuje. Pokud společnost bude své náklady rozlišovat pouze druhovým členěním a členěním podle středisek, nezjistí tak jejich vyvolanou příčinu a následné snižování nákladů bude tak obtížnější. Druhové členění nákladů a členění nákladů podle středisek je tedy spíše bráno jako určitý druh informace, které se týkají nákladů.

Jak již bylo zmíněno, společnost menší část zakázek získává od společnosti ČEZ, a. s., kde jsou zakázky předem na ceněné a společnost ENERGOROZVODY, s. r. o. o ně pouze soutěží nebo jsou jí přednostně přiděleny. Další část zakázek si společnost získává sama a cenu zakázky si sama také stanovuje. Cena zakázky je především ovlivněná velikostí stavby či dobou realizace zakázky.

Cena je sestavována pomocí jednoduchého kalkulačního vzorce, který zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a další přímé náklady, které jsou se zakázkou spojené. Následně je

k ceně připočítána zisková marže 50%, která s sebou nese i nepřímé náklady. Nepřímé náklady nejsou nijak členěny ani rozpočítávány pomocí režii.

Pokud se bude jednat o zakázku, kde bude brána v potaz velikost stavby, cena bude vypočítána pomocí sazebníku UNIKA.

Kalkulační vzorec v analýze řízení nákladu s sebou nese nejvíce nedostatků, protože společnost nečlení své náklady na přímé a nepřímé, tudíž nerozpočítává nepřímé náklady v kalkulačním vzorci.

8 PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Na základě analýzy byly zjištěny nedostatky v současném řízení nákladů společnosti. V následující části diplomové práce bude navržen projekt na zlepšení řízení nákladů ve vybrané společnosti.

8.1 Cíl projektu

Na základě zjištěných nedostatků v současném řízení nákladů je hlavní cíl projektu zavést takové opatření, které povedou ke zlepšení současného řízení nákladů. Veškeré změny by měly být především přínosné a využitelné pro společnost.

První část projektu bude zaměřena na změnu členění nákladů dle středisek a to tak, že toto členění bude doplněno a další středisko 05 společná správa. Zavedení nového střediska pomůže společnosti lépe klasifikovat společné náklady.

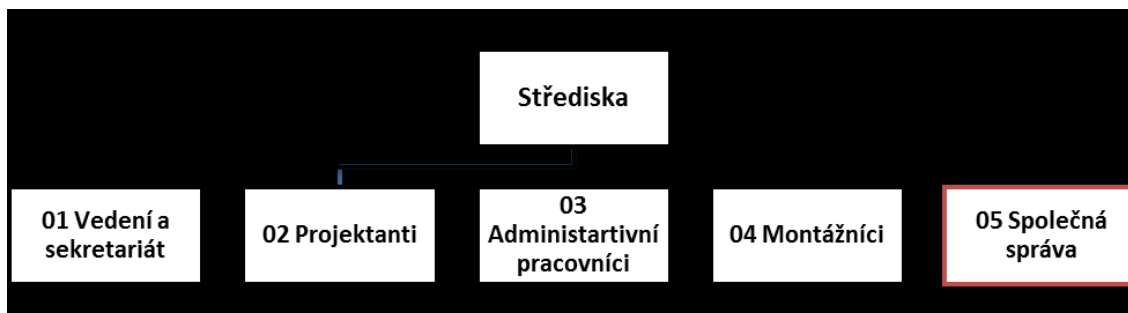
V další části bude zavedeno kalkulační členění nákladů, které povede zejména k lepšímu přiřazování nákladů v kalkulačním vzorci. Společnost nyní netřídí náklady na přímé a nepřímé.

Poslední projektová část bude věnována návrhu nového kalkulačního vzorce neboli kvantifikovanému odhadu ceny zakázky na reálném příkladu. Nový kalkulační vzorec by měl být přehlednější a přesnější než dosavadní kalkulační vzorec.

8.2 Nové členění nákladů podle středisek

První projektová část je zaměřena na zavedení nového členění nákladů podle středisek. Nyní společnost své náklady členila do čtyř středisek a to na střediska 01 Vedení a sekretariát, 02 projektanti, 03 administrativní pracovníci a 04 montážníci. Nové členění nákladů podle středisek bude doplněno o další středisko a to středisko 05 společná správa, kde budou zaznamenávány náklady, které jednoznačně nelze přiřadit konkrétnímu středisku, a jsou pro všechny střediska společné. Náklady, které budou přiděleny středisku společná správa, jsou cestovné, spotřeba energie, finanční náklady a také daně a poplatky a další.

Nyní níže v tabulkách budou analyzována jednotlivá střediska a jejich podílové změny na nákladech.



Obrázek 12 Nové střediska společnosti (vlastní zpracování)

Náklady střediska administrativní pracovníci se změnili o 383 tis. Kč. Ze střediska byly vyjmuty náklady poštovné, nájemné a cestovné, které budou přiděleny středisku společná správa. Podíly nákladů se oproti předchozímu podílu příliš neliší. Největší změny nastaly v položce mzdové náklady. Podíl mzdových nákladů se zvýšil o 11,06 %.

Tabulka 19 Nové členění nákladů střediska 03 administrativní pracovníci
(vlastní zpracování)

| Administrativní pracovníci | 2016 (v tis. Kč) | Nový podíl | Předchozí |
|-----------------------------------|-------------------------|-------------------|------------------|
| Kancelářské potřeby | 2 | 0,09 % | 0,08 % |
| Telefonní služby | 70 | 3,32 % | 2,81 % |
| Ostatní služby | 3 | 0,14 % | 0,12 % |
| Mzdové náklady | 1520 | 72,01 % | 60,95 % |
| Zdravotní a sociální pojištění | 516 | 24,44 % | 20,69 % |
| Náklady celkem | 2111 | 100 % | 100 % |

Členění nákladů střediska 02 projektanti bylo vyřazeno o nákladové položky věcné břemeno a správní poplatky. Náklady se tedy snížily o 1069 tis. Kč. Největší změna v nákladových položkách vznikla v mzdových nákladech, kde nyní mají mzdové náklady podíl 53,52 %, tedy jejich podíl se navýšil o 11,51 %. Výraznější změny nastaly také v položkách ostatní služby, kde podíl na nákladech se zvýšil o 5,95 % a v položce zdravotní a sociální pojištění.

Tabulka 20 Nové členění nákladů střediska 02 projektanti (vlastní zpracování)

| Projektanti | 2016 (v tis. Kč) | Nový podíl | Předchozí |
|--------------------------------|-------------------------|-------------------|------------------|
| Kancelářské potřeby | 6 | 0,15 % | 0,12 % |
| Ostatní služby | 1082 | 27,67 % | 21,72 % |
| Upgrade | 19 | 0,49 % | 0,38 % |
| Mzdové náklady | 2093 | 53,52 % | 42,01 % |
| Zdravotní a sociální pojištění | 711 | 18,18 % | 14,27 % |
| Náklady celkem | 3911 | 100 % | 100 % |

Náklady střediska 04 montážníci byly sníženy o 1055 tis. Kč a to především vyřazením nákladových položek cestovné a spotřeba pohonných hmot. Podíl nákladových položek na nákladech střediska je nyní ve všech případech vyšší a to v průměru o 1,34 %.

Tabulka 21 Nové členění nákladů střediska 04 montážníci (vlastní zpracování)

| Montážníci | 2016 (v tis. Kč) | Nový podíl | Předchozí |
|------------------------------|-------------------------|-------------------|------------------|
| Materiál na skladě | 294 | 2,00 % | 1,86 % |
| Režijní materiál | 3499 | 23,78 % | 22,18 % |
| Ostatní služby | 3569 | 24,25 % | 22,63 % |
| Mzdové náklady | 5489 | 37,30 % | 34,80 % |
| Zdravotní a sociální náklady | 1866 | 12,68 % | 11,83 % |
| Náklady celkem | 14717 | 100 % | 100 % |

Největší změna nákladů nastala ve středisku 01 vedení a sekretariát, kde náklady střediska byly sníženy o 3325 tis. Kč. Ze střediska bylo vyřazeno nejvíce položek, protože účetní podniku členila veškeré náklady, které byly brány za celý podnik na středisko 01. Na středisko společná správa byly převedeny nákladové položky hygienické potřeby, spotřeba energie, poštovné, spotřeba pohonných hmot, nájemné, daně a poplatky, odpisy, dary a finanční náklady.

U všech nákladových položek vznikl razantní nový podíl na nákladech střediska. Nejvyšší podíl na nákladech má stále položka ostatní služby s podílem 34,94 %, její podíl se navýšil o 19,84 %. Položka mzdové náklady má také vysoký podíl na nákladech a to 24,51 %, i tato položka vzrostla o 13,92 %. Další položka, která se razantně podílí na nákladech je režijní materiál s podílem 23,16 %, podíl vzrostl o 13,15 %. Podíl ostatních položek vzrostl jen minimálně.

Tabulka 22 Nové členění nákladů střediska vedení a sekretariát (vlastní zpracování)

| Vedení a sekretariát | 2016 (v tis. Kč) | Nový podíl | Předchozí |
|--------------------------------|------------------|--------------|--------------|
| Režijní materiál | 586 | 23,16 % | 10,01 % |
| Kancelářské potřeby | 71 | 2,81 % | 1,21 % |
| Ostatní služby | 884 | 34,94 % | 15,10 % |
| Telefonní služby | 94 | 3,72 % | 1,61 % |
| Mzdové náklady | 620 | 24,51 % | 10,59 % |
| Zdravotní a sociální pojištění | 275 | 10,87 % | 4,70 % |
| Náklady celkem | 2530 | 100 % | 100 % |

Pro středisko 05 společná správa byly vyhrazeny nákladové položky, které jsou uvedeny níže v tabulce. Tyto položky se do teď snažila účetní rozčleňovat na jednotlivá střediska, ale problém je v tom, že například hygienické potřeby využívají všechny zmíněné střediska a ne pouze středisko vedení a sekretariát. Samozřejmě se to netýká pouze nákladové položky hygienické potřeby, ale i dalších uvedených položek v tabulce.

Nejvyšší podíl na nákladech má položka spotřeba pohonných hmot a to 19,13 %. Pohonné hmoty nelze jednoznačně přiřadit určitému středisku, jelikož společnost má více automobilů, které využívá více středisek. Vysoký podíl na nákladech má také položka nájemné 10,85 %, daně a poplatky 15,46 %, správní poplatky s podílem 12,67 % a také finanční náklady 9,51 %.

Tabulka 23 Členění nákladů střediska 05 společná správa
(vlastní zpracování)

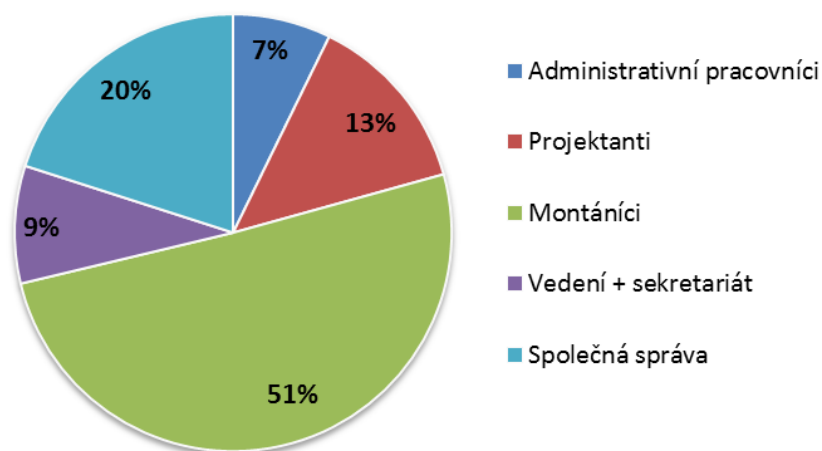
| Společná správa | 2016 (v tis. Kč) | Podíl |
|----------------------------|-------------------------|--------------|
| Hygienické potřeby | 49 | 0,84 % |
| Spotřeba energie | 184 | 3,15 % |
| Cestovné | 397 | 6,80 % |
| Poštovné | 183 | 3,14 % |
| Nájemné | 633 | 10,85 % |
| Pohonné hmoty | 1116 | 19,13 % |
| Proplacení věcného břemene | 403 | 6,91 % |
| Správní poplatky | 668 | 11,45 % |
| Daně a poplatky | 902 | 15,46 % |
| Odpisy | 739 | 12,67 % |
| Dary | 5 | 0,09 % |
| Finanční náklady | 555 | 9,51 % |
| Náklady celkem | 5834 | 100 % |

Nejrazantnější změna nastala ve středisku 01 vedení a sekretariát, kde podíl na nákladech je nyní po zavedení střediska 05 společná správa 8,69 %. Tento podíl poklesl o 11,43 % tedy o 3325 tis. Kč. Nejmenší rozdíl byl analyzován ve středisku 03 administrativní pracovníci. Nejvyšší podíl na nákladech má neustále středisko 04 montážníci a to 50,57 %. Nové zavedené středisko 05 společná správa má podíl na celkových nákladech 20,05 %.

Tabulka 24 Nová analýza nákladů středisek (vlastní zpracování)

| | 2016 (v tis. Kč) | Nový podíl | (tis. Kč) | Předchozí podíl |
|------------------------|-------------------------|-------------------|------------------|------------------------|
| Administrativní | 2111 | 7,25 % | 2494 | 8,60 % |
| Projektanti | 3911 | 13,44 % | 4982 | 17,12 % |
| Montážníci | 14717 | 50,57 % | 15772 | 54,19 % |
| Vedení + sekretariát | 2530 | 8,69 % | 5855 | 20,12 % |
| Společná správa | 5834 | 20,05 % | 0 | 0,00 % |
| Celkové náklady | 29103 | 100 % | 29103 | 100 % |

Obrázek níže zobrazuje podíl jednotlivých středisek na celkových nákladech společnosti.



Obrázek 13 Nová analýza nákladů středisek (vlastní zpracování)

8.3 Zavedení kalkulačního členění nákladů

Druhá část projektu bude zaměřena na zavedení kalkulačního členění nákladů tedy na náklady přímé a nepřímé. Společnost momentálně nevyužívá kalkulační členění nákladů.

8.3.1 Přímé náklady společnosti

Přímé náklady jsou zejména přímé mzdy, ostatní přímé náklady a přímý materiál. Položka přímý materiál zahrnuje, zejména materiál na skladě, který je potřebný pro vykonávání staveb. Následně v této položce jsou zahrnuty i veškeré kancelářské potřeby a ostatní provozní materiál. Položka přímé mzdy je již doplněna o povinné zdravotní a sociální pojistné a jedná se zejména o mzdy pracovních dělníků tedy montážníků a projektantů. Veškeré náklady jsou uvedeny v korunách.

Tabulka 25 Přímé náklady společnosti (vlastní zpracování)

| Přímé náklady | středisko 01 | středisko 02 | středisko 03 | středisko 04 |
|----------------------|------------------|-------------------|----------------|-------------------|
| Přímý materiál | 71000 Kč | 25000 Kč | 2000 Kč | 294000 Kč |
| Přímé mzdy | 0 Kč | 2804000 Kč | 0 Kč | 7355000 Kč |
| Ostatní přímé | 94000 Kč | 541000 Kč | 3000 Kč | 2069000 Kč |
| Přímé náklady | 165000 Kč | 3370000 Kč | 5000 Kč | 9718000 Kč |

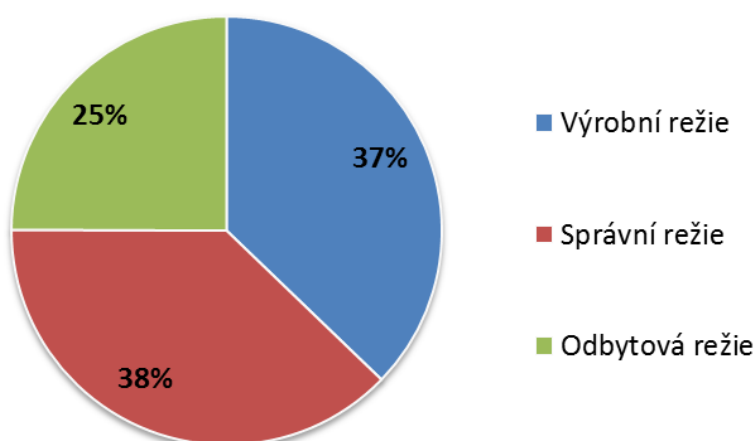
8.3.2 Nepřímé náklady společnosti

Nepřímé náklady společnosti jsou rozděleny do tří režii a to na výrobní, správní a odbytovou režii. Do výrobní režie je zahrnutý režijní materiál a také spotřeba pohonných hmot. Správní režie obsahuje zejména mzdy vedení společnosti a sekretariátu, dále sem patří nájemné, poštovné, odpisy budov a automobilů, finanční náklady a také spotřeba energie. Poslední položka odbytová režie obsahuje poštovné, spotřebu pohonných hmot, cestovné, mzdy administrativních pracovníků a další ostatní služby. Veškeré náklady jsou uvedeny v korunách.

Tabulka 26 Nepřímé náklady společnosti (vlastní zpracování)

| Režie | Středisko 01 | Středisko 02 | Středisko 03 | Středisko 04 | Režie |
|------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|--------------------|
| Výrobní | 586000 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 4195000 Kč | 4781000 Kč |
| Správní | 3795000 Kč | 1071000 Kč | 70000 Kč | 1500000 Kč | 6436000 Kč |
| Odbytová | 1309000 Kč | 541000 Kč | 2419000 Kč | 359000 Kč | 4628000 Kč |
| Nepřímé náklady | 5690000 Kč | 1612000 Kč | 2489000 Kč | 6054000 Kč | 15845000 Kč |

Největší část nepřímých nákladů tvoří správní režie s 38 % a následně s 37 % výrobní režie. Odbytová režie má na nepřímých nákladech podíl 25 %.



Obrázek 14 Podíl režii na nepřímých nákladech (vlastní zpracování)

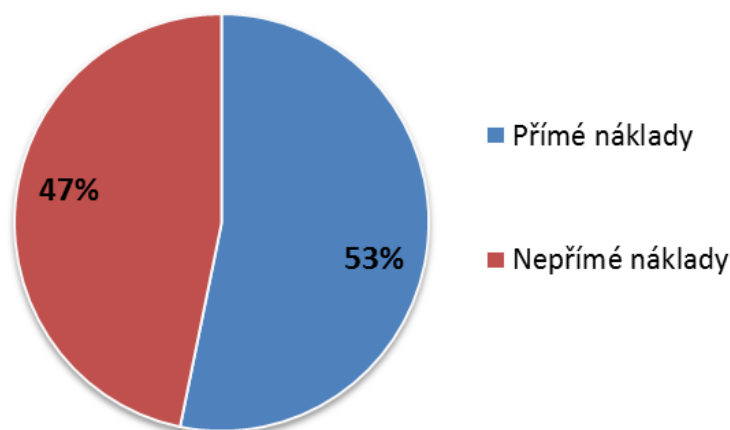
8.4 Nové kalkulační členění nákladů ve společnosti

V tabulce níže je uvedeno nové kalkulační členění nákladů ve společnosti. Náklady jsou rozděleny na přímé a nepřímé náklady. V přímých nákladech jsou zahrnuty položky přímý materiál, přímé mzdy, které jsou doplněny o povinné zdravotní a sociální pojištění a také ostatní přímé náklady. Nepřímé náklady jsou rozděleny do tří režii a to na výrobní, správní a odbytovou režii. Veškeré náklady jsou uvedeny v korunách.

Tabulka 27 Přímé a nepřímé náklady společnosti (vlastní zpracování)

| Přímé náklady | středisko 01 | středisko 02 | středisko 03 | středisko 04 |
|-------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| Přímý materiál | 71000 Kč | 25000 Kč | 2000 Kč | 294000 Kč |
| Přímé mzdy | 0 Kč | 2804000 Kč | 0 Kč | 7355000 Kč |
| Ostatní přímé náklady | 94000 Kč | 541000 Kč | 3000 Kč | 2069000 Kč |
| Přímé náklady celkem | 165000 Kč | 3370000 Kč | 5000 Kč | 9718000 Kč |
| Výrobní režie | 586000 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 4195000 Kč |
| Správní režie | 3795000 Kč | 1071000 Kč | 70000 Kč | 1500000 Kč |
| Odbytová režie | 1309000 Kč | 541000 Kč | 2419000 Kč | 359000 Kč |
| Nepřímé náklady celkem | 5690000 Kč | 1612000 Kč | 2489000 Kč | 6054000 Kč |
| NÁKLADY | 5855000 Kč | 4982000 Kč | 2494000 Kč | 15772000 Kč |

Na obrázku jsou uvedeny přímé a nepřímé náklady společnosti a jejich podíl na celkových nákladech. Přímé náklady tvoří podíl na celkových nákladech 53 % a nepřímé náklady 47%.



Obrázek 15 Podíl přímých a nepřímých nákladů společnosti (vlastní zpracování)

8.5 Kvantifikovaný odhad ceny zakázky

Návrh nového kalkulačního vzorce bude sestaven na zakázku, kterou bude společnost realizovat v letních měsících. Jedná se o rekonstrukci veřejného osvětlení v Javorníku na ulici Smetanova. Jedná se o předpokládanou cenu zakázky.

8.5.1 Výpočet přímých nákladů

Ulice Smetanova je přibližně dlouhá 300 m a rozmezí mezi stožáry se dává 20 m, tedy se bude rekonstruovat patnáct stožárů. Informace mi byly poskytnuty od společnosti a bohužel jsou lehce zkrácené a ceny jsou orientační.

Výpočet přímého materiálu:

Tabulka 28 Výpočet přímého materiálu (vlastní zpracování)

| | Počet | Cena na kus (bez DPH) | Celková cena (bez DPH) |
|-----------------------------|-------|-----------------------|------------------------|
| Sestavení projektu | - | 10500 Kč | 10500 Kč |
| Stožár VO | 15 ks | 5500 Kč/ks | 82500 Kč |
| Svítlidla LED 15 W | 15 ks | 6200 Kč/ks | 93000 Kč |
| Kabel AYKY | 300 m | 18 Kč/m | 5400 Kč |
| Elektro výzbroj stožáru | 15 ks | 600 Kč/ks | 9000 Kč |
| Pojistková skříň | 1 ks | 3650 Kč/ks | 3650 Kč |
| Přímé náklady celkem | - | - | 204050 Kč |

Položka přímý materiál obsahuje stožáry, LED svítidla, elektro výzbroj stožáru, pojistková skříň, kabel AYKY a také sestavení projektu. Jsou to nejdůležitější položky, které společ-

nost pro rekonstrukci stožáru potřebuje. Potřebný počet materiálu je uvedený v tabulce. Veškeré uvedené ceny jednotlivých materiálových položek neobsahují daň z přidané hodnoty.

Výpočet přímých mezd:

Na rekonstrukci veřejného osvětlení bude potřeba devíti montážníků a dvou projektantů, kteří budou zakázku vykonávat 15 dní. Pro výpočet hodinové mzdy jsem použila následující výpočet.

V roce 2018 odpracují zaměstnanci 252 dní (365 dní – 113 dní což jsou soboty, neděle a svátky). Tedy 2016 hodin za rok (252 dní x 8 hodin). Od 2016 hodin odečtem 56 hodin, které představují ostatní překážky v práci (7 dní x 8 hodin = 56 hodin). Tedy předpokládaný počet odpracovaných hodin je 1800 hodin za rok.

Efektivní fond:

Tabulka 29 Výpočet efektivního fondu

| | Počet zaměstnanců | Výpočet | Počet hodin za rok |
|---------------|-------------------|-----------------|--------------------|
| THP | 12 | 12 x 1800 hodin | 21600 |
| Montážníci | 18 | 18 x 1800 hodin | 21400 |
| Projektanti | 8 | 8 x 1800 hodin | 14400 |
| Součet | 30 | - | 68400 |

Efektivního fondu všech zaměstnanců společnosti činí 68400 hodin za rok.

Každá společnost doufá ve vysoký hospodářský výsledek. Plánovaný minimální výsledek hospodaření společnosti je 1500000 Kč. Jelikož mám dostupné informace pouze za rok 2016, využiji tyto data k výpočtu. Výpočet je tedy lehce zkrácený. Náklady za rok 2016 činily 20103000 Kč. Výpočet průměrné hodinové sazby je následující:

$$(1500000 + 20103000) / 68400 \text{ hodin} = 447 \text{ Kč na hodinu.}$$

Průměrná hodinová hrubá sazba každého zaměstnance je přibližně 447 Kč na hodinu. Technicko-hospodářští pracovníci a projektanti mají vyšší mzdu než montážníci a to až o 30 %. Je to hlavně kvůli jejich odpovědnosti v práci a také dosaženému vzdělání. Tedy hrubá hodinová mzda THP a projektantů je 550 Kč na hodinu a montážníků 440 Kč na hodinu. Sazby jsou samozřejmě orientační, následně u každého jednotlivého zaměstnance by se to lehce lišilo s ohledem na pracovní zkušenosti.

Na zakázce by se mělo podílet 9 montážníků a 2 projektanti. Výpočet mzdových nákladů pro 9 montážníků:

Zakázka trvá 15 dní tedy 120 hodin (8 hodin x 15 dní) x 440 Kč = 52800 Kč

Projektanti pracují na sestavení zakázky 4 dny tedy:

(16 hodin x 4 dny) = 64 hodin x 550 Kč = 35200 Kč

V následující tabulce jsou uvedeny přímé mzdy celkem, tedy součet mzdových nákladů pro 9 montážníků a 2 projektanty.

Tabulka 30 Výpočet přímých mezd (vlastní zpracování)

| Pracovníci | Počet hodin | Mzdová sazba Kč/hod | Náklady v Kč |
|--------------------------|-------------|---------------------|--------------|
| Montážníci | 120 | 440 | 52800 |
| Projektant | 64 | 550 | 35200 |
| Přímé mzdy celkem | - | - | 88000 |

Mezi ostatní přímé náklady patří další materiál, který je potřebný pro práci a také po případné náhradní díly. Jedná se o položky jako je travní semeno, hlína, fotobuňka a další náhradní drobný materiál.

Položka přímý materiál je vykazována v částce 7150 Kč. Částka je pouze orientační a v průběhu zakázky není vyloučené, že se může změnit. Následné přímé náklady celkem jsou tedy vykážány v tabulce níže.

Tabulka 31 Přímé náklady celkem (vlastní zpracování)

| Položka | Náklady |
|-----------------------------|------------------|
| Přímý materiál | 204050 Kč |
| Přímé mzdy | 88000 Kč |
| Ostatní přímé náklady | 7150 Kč |
| PŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM | 299200 Kč |

Přímý materiál tvoří největší část přímých nákladů a to v částce 204050 Kč. Součet přímých nákladů pro kvantifikovaný odhad zakázky činí 299200 Kč.

8.5.2 Výpočet nepřímých nákladů

Pro výpočet nepřímých nákladů jsou použity následující rozvrhové základny, které jsou představeny v tabulce níže.

Tabulka 32 Režijní přírážky (vlastní zpracování)

| | Výrobní režie | Správní režie | Odbytová režie |
|----------------------------------|----------------------|---|-----------------------|
| Rozvrhová základna | přímý materiál | přímý materiál + ostatní přímé náklady | přímé náklady |
| Režie celkem | 4781000 Kč | 6436000 Kč | 4628000 Kč |
| Rozvrhová základna celkem | 204050 Kč | 211200 Kč | 170000 Kč |
| Režijní přírážka | 6,67 % | 48,07 % | 5,05 % |

Rozvrhová základna pro výpočet výrobní režie je položka přímý materiál středisek 02 projektanti a 04 montážníci. Pro správní režii jsou využity položky přímý materiál a ostatní přímé náklady středisek 01 vedení a sekretariát, 02 projektanti a 03 administrativní pracovníci. A poslední výpočet odbytová režie, kde rozvrhová základna je tvořena přímými náklady středisek 01 vedení a sekretariát a 03 administrativní pracovníci. Nejvyšší režijní přírážku obsahuje správní režie a to 48,07 %. Správní režie obsahuje mzdy vedení a sekretariátu, energie, odpisy, nájemné a další nákladové položky.

8.5.3 Odhad ceny zakázky

Výsledná cena zakázky rekonstrukce veřejného osvětlení ve městě Javorníku na ulici Smetanova je představena v následujícím kalkulačním vzorci.

Tabulka 33 Cena zakázky (vlastní zpracování)

| Položky | Zakázka |
|-------------------------------|---------------------|
| Přímý materiál | 204050 Kč |
| Přímé mzdy | 88000 Kč |
| Ostatní přímé náklady | 7150 Kč |
| PŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM | 299200 Kč |
| Výrobní režie | 13610,14 Kč |
| Správní režie | 101523,84 Kč |
| Odbytová režie | 15109,6 Kč |
| NEPŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM | 130243,58 Kč |
| NÁKLADY CELKEM | 429443,58 |
| Zisk 30 % | 128833 Kč |
| CENA ZAKÁZKY CELKEM | 558277 Kč |

Přímé náklady tvoří skoro 50 % z celkové ceny zakázky. Největší část nepřímých nákladů tvoří již zmiňovaná správní režie. Zisk byl stanovený na 30 % tedy přibližně 130000 Kč.

Cena zakázky je tedy 558277 Kč bez DPH. Tato cena je pouze orientační, protože jsem neměla dispozici veškeré podrobné informace. K výpočtu režijních přírážek jsou použity dostupné informace z roku 2016.

8.5.4 Srovnání současného a nového kalkulačního vzorce

Nový kalkulační vzorec se oproti současnému kalkulačnímu vzorci liší hlavně v rozpočtu nepřímých nákladů. V současném vzorci společnost nerozlišuje nepřímé náklady a tyto náklady pak hradí ze svého zisku, který je nyní stanovený na 50 %.

Nový kalkulační vzorec je představený v odhadu ceny zakázky. Kalkulační vzorec nyní rozlišuje nepřímé náklady na výrobní, správní a odbytovou režii a nový plánovaný zisk na zakázku je stanoven na 30 %.

9 ČASOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA

Cílem projektu bylo sestavit nový systém v řízení nákladů a také navrhnout nový kalkulační vzorec neboli vytvořit kvalifikovaný odhad ceny zakázky. Tento projekt bude následně podroben časové a nákladové analýze.

9.1 Časová analýza

Vzhledem k tomu, že část projektu je zaměřena na zavádění nového členění nákladů dle středisek, nedoporučuji měnit dosavadní členění nákladů. Toto členění nákladů využije účetní jednotka k 1. 1. 2019.

Pokud účetní jednotka zavede členění nákladů dle středisek, tedy nové středisko 05 společná správa, tak se zde nepředpokládá žádné časové omezení. Hlavním úkolem účetní jednotky bude pouze sestavit seznam nákladových položek, které se budou evidovat na středisko 05 společná správa.

Menší časová náročnost se předpokládá v další části projektu na zavedení kalkulačního členění nákladů, protože do teď společnost toto členění nevedla. Účetní jednotka bude pouze vést seznam nepřímých a přímých nákladů. Nepřímé náklady bude dále rozpočítávat na režie, které se následně využijí ve vzorci na sestavování zakázek.

V kalkulačním vzorci se předpokládá nejsilnější časová náročnost, protože doposud společnost nerozpočítávala své nepřímé náklady na jednotlivé režie. Pro nové rozpočítávání nepřímých nákladů společnost využije svůj současný systém UNIKA a proškolí své zaměstnance.

9.2 Nákladová analýza

Navrhovaný projekt nepředstavuje finanční či nákladové zatížení pro podnik. Projekt je navržený tak, aby sloužil společnosti, jako návrh pro vylepší řízení nákladů.

Účetní jednotka doplní pouze ve svém programu na účetnictví další analytickou položku pro středisko 05 společná správa. Doplnění nepředstavuje žádné finanční zatížení. Dále sestaví seznam nákladových položek, které se budou evidovat na středisku 05 a představí je vedení společnosti.

Kalkulační členění nákladů lze vykonávat v programu MS Excel, který má společnost zakoupené a instalované ve svých počítačích. Mohly by však vzniknout minimální náklady

na proškolení účetní jednotky, ale v objemu ročních mzdových nákladů by tato položka byla zanedbatelná.

Pro rozpočítání nepřímých nákladů, které se objeví v navrhnutém kalkulačním vzorci, lze využít program UNIKA, který již společnost využívá, nevzniknou tedy žádné náklady na nový systém či nové instalace programu. Mohou vzniknout minimální náklady na proškolení zaměstnanců, kteří tento program využívají. Tyto náklady budou však pouze nepatrné.

ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce bylo sestavit projekt, který byl zaměřený na řízení nákladů ve vybrané společnosti. Důvod vytvoření projektu byl zejména v tom, že v systému řízení nákladů dané společnosti byly zjištěny silné nedostatky.

Práce byla rozvržena do dvou částí. První část tvořila teoretické poznatky a byla podkladem pro druhou praktickou část. Následná praktická část se dělila na analýzu a projekt.

V teoretické části práce byly zpracovány literární pojmy, které byly zaměřeny na zdroje účetních dat, na náklady a jejich řízení a také na kalkulaci a její druhy.

Následně na část praktickou navazovala část teoretická, která byla zaměřena na analýzu. V první části analýzy byla představena společnost a také byla provedena analýza ekonomické situace podniku za období 2014 – 2016. Následně byla provedena identifikace současného systému řízení nákladů. Společnost své náklady rozlišuje podle středisek a také sestavuje druhové členění. Na toto členění navazují silné nedostatky, které se odrážejí zejména v typovém kalkulačním vzorci na sestavování zakázkových cen.

Na základě identifikovatelných nedostatků z části analýzy byl sestavený projekt, který byl zaměřený na zlepšení systému řízení nákladů a také zde byl navržen kvantifikovaný odhad ceny zakázky. V projektové části nejprve bylo navrženo nové členění nákladů podle středisek a to tak, že bylo zřízeno nové středisko společná správa. Smyslem zavedení nového střediska je, aby společnost své náklady lépe klasifikovala. Pokud se bude jednat o náklady společné pro celý podnik, tak budou účtovány na středisko společná správa a ne jak tomu bylo do teď, že náklady byly rozdělovány nesystematicky ostatním střediskům.

V další projektové části bylo sestaveno kalkulační členění nákladů, tedy zavedení přímých a nepřímých nákladů. Společnost kalkulační členění dosud nevede. Nové kalkulační členění nákladů vede k lepší identifikovatelnosti nepřímých nákladů v kalkulačním vzorci. V kalkulačním vzorci se rozlišují tři druhy režii tedy nepřímých nákladů, a to výrobní, správní a odbytová rezie.

Poslední projektová část je zaměřena na sestavení odhadu ceny zakázky, která bude realizována v letošním roce. Smyslem kvantifikovaného odhadu bylo představit nové rozpočítávání nepřímých nákladů v typovém kalkulačním vzorci. Reálný příklad bude sloužit také jako orientační podklad pro společnost, která bude realizovat představenou zakázku již

v letošním roce. V závěru projektové části byla sestavena časová a nákladová analýza projektu.

Věřím, že společnost v nejbližší době využije podklady k lepšímu řízení nákladů a zefektivní tak i vnitropodnikovou situaci.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČECHOVÁ, Alena, 2011. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, Colin, 2015. Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

FIBÍROVÁ, Jana, 2015. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

LANG, Helmut, 2005. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Praha: C. H. Beck, 216 s. C. H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. Manažerské účetnictví. Praha: Grada Publishing, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.

HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. Manažerské účetnictví: základy. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.

KOČMANOVÁ, Alena, 2013 Ekonomické řízení podniku. Praha: Linde Praha, 358 s. Monografie. ISBN 978-80-7201-932-8.

KONEČNÝ, Jiří, 2010. Podniková ekonomika. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 134 s. ISBN 978-80-7318-771-2.

KOŽENÁ, Marcela, 2008. Manažerská ekonomika: pro kombinovanou formu studia. Vyd. 2. (Pardubice: Univerzita Pardubice, 103 s.). ISBN 978-80-7395-050-7.

KRÁL, Bohumil, 2010. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. Základy ekonomiky podniku. Praha: Alfa Publishing, 178 s. Ekonomie studium. ISBN 80-86851-50-8.

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ, 2013. Základy manažerskej ekonomiky. Bratislava: Kart-print, 243 s. ISBN 978-80-89553-11-2.

PASEKOVÁ, Marie, 2007. Účetní výkazy v praxi. Praha: Kernberg Publishing, 210 s. Praxe. ISBN 978-80-903962-6-5.

POPEŠKO, Boris, 2009. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

SYNEK, Miloslav, 2007. Manažerská ekonomika. 4., aktualiz a rozš. vyd. Praha: Grada, 452 s. Expert. ISBN 978-80-247-1992-4.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2015. Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C. H. Beck, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

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

TASCHNER, Andreas a Michel CHARIFZADEH, 2016. Management and cost accounting: tools and concepts in an Central European context. Weinheim: Wiley-VCH, 304 s. ISBN 978-3-527-50822-8.

ENERGOROZVODY, s. r. o., 2013. [online], [cit. 2018-04-06]. Dostupné z: <http://www.energorozvody.cz/>

Obchodní rejstřík [online]. [cit. 2018-04-06]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

DHM Dlouhodobý hmotný majetek

DPH Daň z přidané hodnoty

HM Hmotný majetek

VH Výsledek hospodaření

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|---|----|
| Obrázek 1 Zdroje účetních informací (vlastní zpracování) | 9 |
| Obrázek 2 Pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28) | 13 |
| Obrázek 3 Druhové členění nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 32) | 15 |
| Obrázek 4 Průběh celkových nákladů (Synek a kolektiv, 2007, s. 91) | 18 |
| Obrázek 5 Kalkulační systém a jeho členění (Popesko, 2009, s. 57) | 24 |
| Obrázek 6 Logo společnosti | 35 |
| Obrázek 7 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování) | 36 |
| Obrázek 8 Vývoj hrubé mzdy (vlastní zpracování) | 37 |
| Obrázek 9 Druhové členění nákladů společnosti za rok 2016 (vlastní zpracování)..... | 47 |
| Obrázek 10 Střediska společnosti (vlastní zpracování) | 47 |
| Obrázek 11 Podíl nákladů středisek na celkových nákladech společnosti | 48 |
| Obrázek 12 Nové střediska společnosti (vlastní zpracování) | 57 |
| Obrázek 13 Nová analýza nákladů středisek (vlastní zpracování) | 61 |
| Obrázek 14 Podíl režii na nepřímých nákladech (vlastní zpracování) | 62 |
| Obrázek 15 Podíl přímých a nepřímých nákladů společnosti (vlastní zpracování)..... | 64 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|----|
| Tabulka 1 Typový kalkulační vzorec (Vlastní zpracování dle Synka, 2007, s. 99) | 23 |
| Tabulka 2 Retrográdní kalkulační vzorec (vlastní zpracování dle Popeska, 2009)..... | 24 |
| Tabulka 3 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování) | 37 |
| Tabulka 4 Vývoj hrubé mzdy za podnik (vlastní zpracování) | 37 |
| Tabulka 5 Aktiva společnosti (vlastní zpracování)..... | 38 |
| Tabulka 6 Vertikální a horizontální analýza (vlastní zpracování) | 39 |
| Tabulka 7 Pasiva společnosti (vlastní zpracování) | 40 |
| Tabulka 8 Vertikální a horizontální analýza (vlastní zpracování) | 41 |
| Tabulka 9 Analýza výkazu zisků a ztrát | 42 |
| Tabulka 10 Tabulka 11 Analýza výsledku hospodaření (vlastní zpracování) | 43 |
| Tabulka 12 Druhé členění nákladů (vlastní zpracování) | 46 |
| Tabulka 13 Analýza nákladů středisek (vlastní zpracování) | 48 |
| Tabulka 14 Analýza nákladů střediska 03 administrativní pracovníci (vlastní zpracování) | 49 |
| Tabulka 15 Analýza nákladů střediska 02 projektanti (vlastní zpracování)..... | 50 |
| Tabulka 16 Analýza nákladů střediska 04 montážníci (vlastní zpracování) | 50 |
| Tabulka 17 Analýza nákladů střediska 01 vedení a sekretariát (vlastní zpracování) | 52 |
| Tabulka 18 Kalkulační vzorec společnosti (vlastní zpracování) | 53 |
| Tabulka 19 Nové členění nákladů střediska 03 administrativní pracovníci | 57 |
| Tabulka 20 Nové členění nákladů střediska 02 projektanti (vlastní zpracování)..... | 58 |
| Tabulka 21 Nové členění nákladů střediska 04 montážníci (vlastní zpracování)..... | 58 |
| Tabulka 22 Nové členění nákladů střediska vedení a sekretariát (vlastní zpracování) | 59 |
| Tabulka 23 Členění nákladů střediska 05 společná správa (vlastní zpracování)..... | 60 |
| Tabulka 24 Nová analýza nákladů středisek (vlastní zpracování)..... | 60 |
| Tabulka 25 Přímé náklady společnosti (vlastní zpracování) | 61 |
| Tabulka 26 Nepřímé náklady společnosti (vlastní zpracování)..... | 62 |
| Tabulka 27 Přímé a nepřímé náklady společnosti (vlastní zpracování) | 63 |
| Tabulka 28 Výpočet přímého materiálu (vlastní zpracování) | 64 |
| Tabulka 29 Výpočet efektivního fondu | 65 |
| Tabulka 30 Výpočet přímých mezd (vlastní zpracování)..... | 66 |
| Tabulka 31 Přímé náklady celkem (vlastní zpracování)..... | 66 |
| Tabulka 32 Režijní přírážky (vlastní zpracování)..... | 67 |

Tabulka 33 Cena zakázky (vlastní zpracování) 68

SEZNAM PŘÍLOH

P I: Rozvaha společnosti

P II: Výkaz zisků a ztrát společnosti

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI

| Označení | Položka rozvahy | Běžné účetní období (v tis. Kč) | | |
|--------------|---|---------------------------------|--------------|--------------|
| | | 2014 | 2015 | 2016 |
| | AKTIVA CELKEM | 11437 | 11241 | 10108 |
| A. | Pohledávky za upsaný kapitál | | | |
| B. | Dlouhodobý majetek | 2509 | 2552 | 1979 |
| B. I. | Dlouhodobý nehmotný majetek | 18 | 16 | 14 |
| B. II. | Dlouhodobý hmotný majetek | 2491 | 2536 | 1965 |
| B. III. | Dlouhodobý finanční majetek | | | |
| C. | Oběžná aktiva | 8749 | 8489 | 7884 |
| C. I. | Zásoby | 1524 | 1335 | 1792 |
| C. II. | Dlouhodobé pohledávky | | | |
| C. III. | Krátkodobé pohledávky | 4633 | 4508 | 2905 |
| C. IV. | Krátkodobý finanční majetek | 2592 | 2645 | 3187 |
| D. I. | Časové rozlišení | 179 | 200 | 246 |
| | PASIVA CELKEM | 11437 | 11241 | 10108 |
| A. | Vlastní kapitál | 6886 | 7755 | 6600 |
| A. I. | Základní kapitál | 102 | 102 | 102 |
| A. II. | Kapitálové fondy | | | |
| A. III. | Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku | 10 | 10 | 10 |
| A. IV. | Výsledek hospodaření minulých let | 6633 | 4664 | 6547 |
| A. V. | Výsledek hospodaření běžného účetního období | 141 | 2979 | -59 |
| B. | Cizí zdroje | 4551 | 3486 | 3307 |
| B. I. | Rezervy | | | |
| B. II. | Dlouhodobé závazky | | | |
| B. III. | Krátkodobé závazky | 4017 | 2652 | 2707 |
| B. IV. | Bankovní úvěry a výpomoci | 534 | 834 | 600 |
| C. I. | Časové rozlišení | | | 201 |

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SPOLEČNOSTI

| Název položky | Běžné účetní období (v tis. Kč) | | |
|---|---------------------------------|--------------|--------------|
| | 2014 | 2015 | 2016 |
| Výkony | 30038 | 31890 | 28078 |
| Výkonová spotřeba | 16591 | 16711 | 13560 |
| Přidaná hodnota | 13447 | 15179 | 14518 |
| Osobní náklady | 11964 | 12008 | 13099 |
| Daně a poplatky | 814 | 853 | 902 |
| Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 1022 | 935 | 739 |
| Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 340 | 438 | 536 |
| Ostatní provozní výnosy | 545 | 1796 | 342 |
| Ostatní provozní náklady | 42 | 259 | 336 |
| Provozní výsledek hospodaření | 490 | 3357 | 320 |
| Nákladové úroky | 44 | 67 | 65 |
| Ostatní finanční výnosy | 71 | 133 | 122 |
| Ostatní finanční náklady | 377 | 406 | 386 |
| Finanční výsledek hospodaření | -350 | -340 | -329 |
| Daň z příjmů za běžnou činnost | | 39 | 49 |
| Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 141 | 2979 | -59 |
| Výsledek hospodaření za účetní období | 141 | 2979 | -59 |
| Výsledek hospodaření před zdaněním | 141 | 3017 | -10 |