

# **Aplikace moderních metod řízení nákladů ve vybrané firmě**

Bc. David Burkart

---

Diplomová práce  
2020

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2020/2021

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. David Burkart**  
Osobní číslo: **M19110**  
Studijní program: **N0413A050023 Ekonomika podniku a podnikání**  
Studijní obor: **Podnikání a ekonomika podniku**  
Forma studia: **Prezenční**  
Téma práce: **Aplikace moderních metod řízení nákladů ve vybrané firmě**

### Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši zaměřenou na náklady, jejich řízení a analýzu.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu nákladů a zhodnocení současného stavu řízení nákladů.
- Zpracujte projekt na vylepšení řízení nákladů pomocí moderních metod řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Proveďte zhodnocení projektu a vyvodte doporučení pro vedení vybrané společnosti.

Závěr

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

**Seznam doporučené literatury:**

NOREEN, Eric W., Peter C. BREWER a Ray H. GARRISON. *Managerial accounting for managers*. Fourth edition. New York: McGraw-Hill Education, 2017, 613 s. ISBN 978-1-2600-8412-2.  
DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Andover: Cengage Learning, 2018. ISBN 978-1-4737-4887-3.  
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.  
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

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

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

L.S.

---

**doc. Ing. David Tuček, Ph.D.**  
děkan

---

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

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

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

### Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: .....

.....

podpis diplomanta

## ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá aplikací moderních metod řízení nákladů ve vybrané firmě. Cílem teoretické části diplomové práce bylo zpracování literární rešerše věnující se zejména problematice nákladů, a jejich řízení po linii nákladů a zároveň byla vypracována teoretická východiska související se zpracováním části praktické. Cílem praktické části diplomové práce byla analýza současného stavu řízení nákladů ve vybrané společnosti a následně zpracovat projekt je zlepšení současného stavu. K tomu byly využity vybrané analýzy, na základě kterých byl vyhodnocen současný stav řízení nákladů ve vybrané firmě. Součástí diplomové práce je i projekt, který je zaměřen na zlepšení současného stavu řízení nákladů ve vybrané společnosti. Na závěr je tento projekt vyhodnocen.

### Klíčová slova:

Náklady, výnosy, odpovědnostní účetnictví, organizační struktura, odpovědnostní středisko, kalkulace, kalkulační systém, rozpočetnictví

## **ABSTRACT**

The diploma thesis focuses on the application of modern methods of cost management in a selected company. The aim of the theoretical part of the diploma thesis was to elaborate a literal research dealing mainly with the issue of costs and their management by costs. and at the same time it was prerequisite for practical part. The aim of the practical part of the diploma thesis was to analyze the current state of cost management in a selected company and further compile a project which task is to improve the current state. For this purpose were used selected analyzes, based on which we evaluated the current state of costs in the selected company. Part of the thesis is also a project that is focused on improving the current state of cost management in a selected company. Finally, this project is evaluated.

Keywords:

Costs, Revenues, Responsibility accounting, Organizational structure, Responsibility center, Calculation, Calculation system, Budgeting

Rád bych poděkoval vedoucímu své diplomové práce panu prof. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za věcné připomínky, cenné rady a odborné vedení při zpracování mé práce.

Dále bych chtěl poděkovat vedení vybrané společnosti za vstřícný přístup a zprostředkování všech potřebných informací ke zpracování této diplomové práce.

*Motto:*

*„Život je jako bonboniéra, nikdy nevíš, co ochutnáš.“*

*Forrest Gump*

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>6</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>7</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>8</b>
<b>1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>9</b>
1.1 ZÁSADY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	9
1.2 ROZDÍL MEZI MANAŽERSKÝM A FINANČNÍM ÚČETNICTVÍM.....	9
<b>2 NÁKLADY</b> .....	<b>12</b>
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
2.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	13
2.3.1 Druhové členění nákladů.....	13
2.3.2 Účelové členění nákladů.....	14
Náklady technologické a náklady na obsluhu řízení.....	14
2.3.3 Kalkulační členění nákladů.....	16
2.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů.....	16
2.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování.....	20
<b>3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ PO LINII NÁKLADŮ</b> .....	<b>22</b>
3.1 ZÁKLADNÍ POJMY.....	22
3.1.1 Předmět kalkulace.....	22
3.1.2 Alokace nákladů.....	23
3.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	23
3.2.1 Předběžná kalkulace.....	24
3.2.2 Výsledná kalkulace.....	25
3.3 KALKULAČNÍ VZOREC.....	26
3.3.1 Typový kalkulační vzorec.....	26
3.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec a kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady.....	27
<b>4 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ PO LINII ÚTVARŮ</b> .....	<b>29</b>
4.1 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ.....	29
4.1.1 Organizační struktura podniku.....	30
4.1.2 Ekonomická struktura podniku.....	30
4.2 ROZPOČETNICTVÍ.....	31
4.2.1 Základní členění rozpočtů.....	31
4.2.2 Funkce rozpočtů.....	32
4.2.3 Tvoření rozpočtů.....	33
4.2.4 Moderní typy rozpočtů.....	33
<b>5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....	<b>35</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>37</b>
<b>6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>38</b>



6.1	HISTORIE A SOUČASNOST VYBRANÉ SPOLEČNOSTI .....	38
6.2	VNITŘNÍ PROSTŘEDÍ .....	38
6.3	ANALÝZA SWOT .....	40
6.4	VNĚJŠÍ PROSTŘEDÍ.....	43
<b>7</b>	<b>ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....</b>	<b>46</b>
7.1	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	46
7.1.1	Druhové členění .....	46
7.1.2	Kalkulační členění nákladů .....	48
7.2	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU VYBRANÉ SPOLEČNOSTI .....	51
7.2.1	Praktická ukázka předběžné kalkulace.....	52
7.3	ANALÝZA STŘEDISKOVÉHO DĚLENÍ.....	55
<b>8</b>	<b>ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....</b>	<b>57</b>
<b>9</b>	<b>PROJEKT NA ZLEPŠENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....</b>	<b>58</b>
9.1	CÍL PROJEKTU.....	58
9.2	AKTUALIZACE SYSTÉMU STŘEDISEK .....	58
9.2.1	Návrh nového střediskového dělení .....	61
9.2.2	Středisko obchod .....	63
9.2.3	Středisko výroba.....	63
9.2.4	Středisko sklad .....	63
9.2.5	Středisko správa .....	63
9.3	NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	65
9.3.1	Výběr kalkulačních metod .....	65
9.3.2	Sestavení kalkulačního vzorce .....	66
9.3.3	Porovnání současného kalkulačního systému s inovovaným.....	70
9.4	NÁVRH SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ.....	73
9.4.1	Stanovení odpovědnosti .....	73
9.4.2	Sestavení rozpočtů .....	74
9.4.3	Kontrola rozpočtů.....	75
<b>10</b>	<b>VYHODNOCENÍ PROJEKTU .....</b>	<b>76</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>78</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>80</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>83</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>84</b>
	<b>SEZNAM GRAFŮ .....</b>	<b>85</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>86</b>

## ÚVOD

V současnosti je téměř každá společnost vystavena tlaku konkurence, a proto je jedním z jejích cílů své konkurenční postavení zlepšit nebo jej alespoň udržet. K tomu aby společnosti svou konkurenceschopnost zvýšily či udržely, je potřeba neustále sledovat nové trendy, postupy, procesy a technologie. Toto platí nejen pro veškeré části podniku, ale také veškeré vykonávané činnosti v rámci podniku. Aby firmy mohly efektivně řídit své náklady, je potřeba je dostatečně detailně a v optimální struktuře zpracovávat. Jedním z interních zdrojů ekonomických informací bývá také manažerské účetnictví, konkrétně kalkulační systém firmy potažmo předběžné a výsledné kalkulace. Je velmi důležité, aby manažeři či ekonomické oddělení věděli, kolik ve skutečnosti jednotlivé výkony spotřebovávají nákladů, který výrobek je jak ziskový, nebo dokonce ztrátový.

Samozřejmě ne všechny firmy mají zaveden standardizovaný a odpovídající kalkulační systém, který poskytuje uživatelům alespoň zmíněné základní informace v přehledné podobě. Jedním příkladem je také analyzovaný podnik, kde se pracuje se zastaralým kalkulačním systémem, založeným převážně na zkušenostech a intuici, který sice nějakým způsobem ve firmě od založení společnosti funguje, ovšem již po rozhovorech s vedením podniku a obchodními zástupci bylo jasné, že nikdo neví, jak vlastně k odpovídajícím kalkulacím dospěly, nebo kdy byly vytvořeny. Už jen na tomto základě bylo jasné, že ve vybrané společnosti bude potřeba provést inovaci současného systému řízení nákladů tak, aby lépe odpovídal aktuálním požadavkům a potřebám organizace.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové je zpracování projektu na zlepšení současné situace řízení nákladů ve vybrané společnosti, přičemž k jeho naplnění bude nejprve potřeba splnit dílčí neboli vedlejší cíle, které jsou zmíněny v následujících odstavcích.

Prvním dílčím cílem diplomové práce je zpracovat literární rešerši se zaměřením na náklady a jejich řízení. Na základě této rešerše jsou následně získané poznatky aplikovány v části praktické a projektu.

Druhým dílčím cílem je provést analýzu současného stavu řízení nákladů ve vybrané společnosti za pomoci různých analýz, jako je například analýza SWOT, vertikální a horizontální analýza nebo analýza kalkulačního systému.

Hlavním cílem je tedy zpracování projektu na zlepšení současné situace řízení nákladů ve vybrané společnosti. Tato část navazuje na výsledky získané z provedených analýz a používá veškeré výsledky získané těmito analýzami. v této části také dojde k použití různých metod k dosažení zlepšení současného stavu.

Nutno ještě dodat, že na konci teoretické i analytické části bude vždy provedeno shrnutí poznatků pomocí syntézy a že během zpracovávání analytické a projektové části diplomové práce proběhnou rovněž konzultace s vedoucími pracovníky obchodního a výrobního oddělení formou nestandardizovaného rozhovoru, což by mělo zaručit odpovídající kvalitu navrhovaného řešení

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Pojem manažerské účetnictví pochází z anglosaské oblasti, kde má historicky největší tradici. Ve francouzsky mluvících zemích se používá výraz účetnictví pro řízení a v novější německé literatuře se se používá název účetnictví pro řízení nákladů a výnosů orientované na rozhodování (Král, 2018, s. 23)

„Manažerské účetnictví se stará o podávání informací pro lidi uvnitř organizace, pro lepší rozhodování a zlepšování výkonnosti a efektivity existujících operací.“ (Drury, 2018, s.6, vlastní překlad)

Popesko udává, že manažerské účetnictví je určené manažerům a je předmětem vnitropodnikové regulace. Je prakticky účelné, aby takový účetní systém byl konstruován pro potřeby konkrétního uživatele, tedy podniku nebo manažera. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 15)

## 1.1 Zásady manažerského účetnictví

První z těchto zásad je pravidlo efektivnosti, které vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů. Hlavním vyjádřením ekonomické efektivnosti je efektivnější využití dané kapacity k dosažení zisku z určité podnikatelské činnosti. Další významnou zásadou je kritérium hospodárnosti vynakládaných a spotřebovaných ekonomických zdrojů, tedy úspornost a výtěžnost (Landa a Polák, 2008, s. 9)

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 mezi jednotlivými lety, tak aby byl zjištěn výsledek hospodaření za určité období. Poslední zásadou je podstata příčiny, tzn. všechny náklady se přiřazují jednotlivým střediskům nebo nositelům nákladů podle příčiny jejich vzniku (Lang, 2005, s. 32).

## 1.2 Rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím

Hlavní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím uvádí Drury (2018, s. 6, vlastní překlad) následující:

- Právní požadavky – pro společnosti existuje zákonná povinnost vést finanční účetnictví bez ohledu na to, zda vedení považuje tyto informace za užitečné. Manažerské účetnictví je zcela dobrovolné a mělo by být vedeno v případě, jestliže přínosy budou efektivní.

- Zaměření se na jednotlivé části nebo segmenty podnikání – finanční účetnictví poskytuje informace o podnikání jako celku, zatímco manažerské účetnictví se zaměřuje na určité části organizace, například náklady a ziskovost produktů, služeb, oddělení, zákazníků a činností.
- Obecně platné účetní předpisy – výkazy finančního účetnictví musí být zpracovány v souladu s právními požadavky a všeobecně platnými účetními zásadami. Tyto požadavky jsou nezbytné pro zajištění jednotnosti v případě mezipodnikového a historického srovnání. Údaje by měly být ověřitelné a objektivní. Naproti tomu v manažerském účetnictví není povinnost dodržovat účetní zásady, jelikož poskytuje informace pro interní účely. Zde je kladen důraz na poskytování informací, které jsou důležité pro rozhodovací, plánovací a kontrolní funkci managementu.
- Časový rozměr – finanční účetnictví informuje pouze o minulosti, zatímco manažerské účetnictví poskytuje informace týkající se i budoucnosti. Rozhodování se týká budoucích událostí, proto řízení vyžaduje podrobnosti o očekávaných nákladech a výnosech.
- Frekvence vykazování – výkazy finančního účetnictví se zveřejňují ročně. Management vyžaduje informace obvykle častěji. v souvislosti s rozhodováním mohou být výkazy manažerského účetnictví vyžadovány v denních, týdenních nebo měsíčních intervalech.

Finanční účetnictví vychází z minulosti a slouží pro poskytování ekonomických informací, které vyžadují zejména externí uživatelé. Při sestavování účetních výkazů finančního účetnictví se klade důraz na dodržování určitých pravidel, které zaručují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky. (Král, 2010, s. 40).

Smyslem manažerského účetnictví je poskytnout podklady pro srovnání plánovaného a skutečného stavu, resp. pro vyhodnocení srovnávaných variant budoucího vývoje. z toho plyne, že informace poskytované manažerským účetnictvím slouží pouze pro potřeby interních uživatelů. (Král, 2010, s. 40).

Třetí rozdíl udává Král (2010, s. 40) v tom, že vzhledem k tomu, že ve finančním účetnictví jsou informace přístupné veřejnosti, bývá tendence některé důležité informace skrývat z důvodu „obchodního tajemství,“ zejména faktory ovlivňující výsledky z prodeje. Manažerské účetnictví naopak poskytuje o těchto výsledcích rozsáhlé a podrobné informace, protože je využívají zejména v interním prostředí.

Podle Bhimanjiho (2019, s. 5, vlastní překlad) se také tyto dva systémy liší v tom, že finanční účetnictví musí být sestavováno podle nějakých, většinou státem daných, pravidel a je také kontrolováno auditory. Na druhou stranu manažerské účetnictví nemají dány žádné standardy nebo normy a je jen na tom daném podniku jak si tyto záznamy vede.

## 2 NÁKLADY

Podle Taschnera (2016, s. 25, vlastní překlad) vzniká náklad v momentě, kdy jsou spotřebovávány nebo používány vzácné zdroje. Aby mohly být náklady určeny, musí být známá hodnota spotřebovávaných zdrojů.

Dle autora Popeska (2016, s. 28) rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů a to finanční pojetí a manažerské pojetí nákladů. Manažerské pojetí nákladů se dále dělí na ekonomické a hodnotové pojetí nákladů.



Obrázek 1 Pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

### 2.1 Finanční pojetí nákladů

Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv, nebo přírůstkem závazků a zároveň vede ve zkoumaném období ke snížení vlastního kapitálu. Společně s protikladně vymezenými výnosy tvoří základ pro měření zisku. (Král, 2010, s. 47)

Finanční pojetí nákladů má svůj základ v aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků a vychází z faktu, že osobitým projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem jejich tržně ověřená náhrada. (Landa, 2014, s. 247)

### 2.2 Manažerské pojetí nákladů

V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. (Král, 2010, s. 47)



Popesko (2016, s. 28) dále pak rozlišuje dvě mírně odlišné pojetí manažerských nákladů. Prvním z nich je hodnotové pojetí nákladů. To slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů. Spotřebovávané zdroje se oceňují na úrovni cen, jež odpovídají jejich současné reálné hodnotě. Druhým přístupem je ekonomické pojetí nákladů, které se zabývá konceptem oportunitních nákladů. Toto pojetí nákladů uvažuje hodnotu, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představuje maximální ušlý zisk, který vznikl použitím zdrojů na danou alternativu.

## 2.3 Členění nákladů

Pokud chce podnik úspěšně řídit náklady, musí je rozčlenit do skupin dle jejich podobnosti. Existuje mnoho způsobů, jak náklady rozdělit.

Náklady jsou velmi různorodou ekonomickou kategorií, načež abychom se v nich vyznali a uměli s nimi pracovat, tak je musíme rozdělit do příslušných skupin dle nejrůznějších hledisek, přičemž každé hledisko členění nákladů bývá specifické určitou vlastností či skupinou vlastností. (Čechová, 2011, s. 72)

Schopnost řídicího subjektu správně řídit a ovlivňovat příčiny vzniku nákladů stojí na znalosti jejich struktury a příčin vzniku. Klasifikace nákladů podle různých kritérií je tedy základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví. (Popesko, 2016, s. 31)

### 2.3.1 Druhovému členění nákladů

*„Asi nejčastěji používaným členěním nákladů je druhové členění nákladů, které vychází z klasifikace nákladů tak, jak je prováděna v rámci finančního účetnictví. v rámci této klasifikace členíme náklady podle druhu spotřebovaného externího vstupu, který vstupuje do podnikového transformačního procesu.“* (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31)

*„Základní význam druhového členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Mělo by dát odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony, služby, lidské zdroje a další ekonomické zdroje.“* (Král, 2018, s. 77)

Popesko, Kocmanová a další autoři odborné literatury uvádí tyto základní nákladové druhy:

- Spotřeba materiálu, energií, paliv
- Osobní náklady – mzdy, sociální dávky, zdravotní pojištění, provize
- Odpisy – budovy, stroje, zařízení, dlouhodobý nehmotný majetek
- Finanční náklady – úroky, poplatky
- Náklady na externí služby – cestovné, opravy. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31–32; Kocmanová, 2013, s. 118–119)

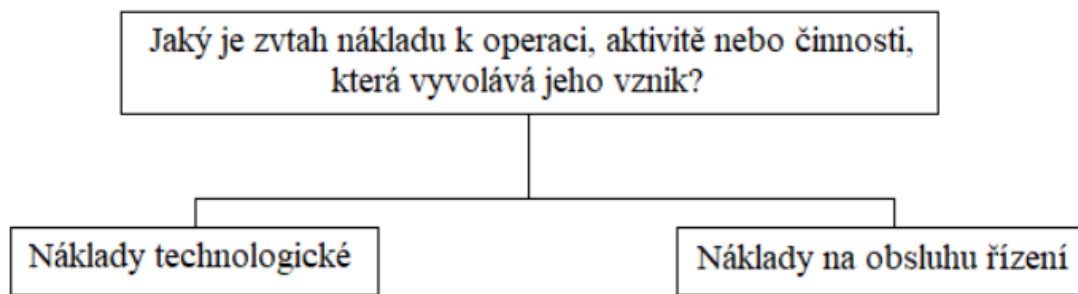
### 2.3.2 Účelové členění nákladů

Jednou z důležitých skupin rozhodovacích úloh jsou ty zajišťující řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Mají za úkol zjistit, zda se v podniku náklady spoří, či překračují snesitelnou hranici. Tímto, tedy skutečnou spotřebou nákladové složky, se zabývá účelové dělení nákladů (Král a kol., 2018, s. 79).

Pro účelové členění nákladů je charakteristické rozdělení nákladů dle více variant podle úrovně podobnosti. Prvním krokem je například dělba na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Toto rozdělení je však příliš obsáhlé a pro rozhodovací procesy není dostačující. Tato metoda nám však může pomoci lépe pochopit rozdíl mezi jednotkou a výkonem. Díky této skutečnosti můžeme náklady spojovat s konkrétním výkonem, což nás vede k dalšímu dělení a to na náklady režijní a jednicové. Třetí možnou klasifikací je segmentace nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za ně, tedy například výrobní náklady nebo náklady na skladování či prodej. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34)

#### **Náklady technologické a náklady na obsluhu řízení**

Náklady, které jsou bezprostředně vyvolány technologií nějaké činnosti nebo operace se označují jako technologické náklady, například spotřeba gumy v gumařské firmě. Náklady, který byly vynaloženy za účelem zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti, se nazývají náklady na obsluhu a řízení (Král, 2018, s. 79).

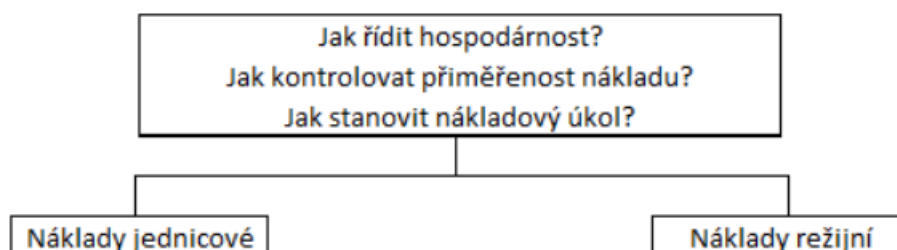


Obrázek 2 Účelové členění nákladů (Král, 2018, s. 79)

### Náklady jednicové a režijní

Podle Vanderbecka (2016, s. 18, vlastní překlad) jsou náklady jednicové ty náklady, které byly vynaloženy přímo na výrobu jednoho kusu daného výrobku, tedy materiál nebo mzdy, odtud i jejich název – jednicové (prime costs). Náklady režijní obsahují veškeré náklady související s výrobou výrobků, kromě materiálu nebo mezd souvisejících se samotnou výrobou. Patří sem například nepřímé mzdy nebo nepřímý materiál, různé pojistky nebo daně.

*„Stanovené nákladového úkolu u většiny technologických nákladů vychází z jejich bezprostředního vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu, který je výsledkem konkrétní operace, aktivity nebo činnosti. Způsob, jak daný výkon bude proveden, je často určen předem (např. v průmyslových podnicích v rámci konstrukční a technologické přípravy výroby konkrétního UTB ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky 19 výrobku). Součástí této přípravy je i stanovení norem jako naturálně stanovené spotřeby ekonomického zdroje; tyto normy se – po ocenění naturální spotřeby – mění v kalkulaci, určují úroveň nákladů na jednotku výkonu“ (Král, 2018, s. 80)*



Obrázek 3 Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti (Král, 2018, s. 80)

### 2.3.3 Kalkulační členění nákladů

*Nejen požadavky řízení hospodárnosti, ale také rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu „vyrobít či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu a prodej konkrétního druhu výrobku“, a „zrušit či zavést výrobu a prodej určitého sortimentu / určitému zákazníkovi / na určitém teritoriu prodeje / konkrétním distribučním kanálem“ vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým buď finálním, nebo dílčím výkonem. Toto přiřazování či jeho části nazýváme kalkulačním členěním nákladů. (Král, 2018, s. 83)*

Popesko (2016, s. 36) uvádí, že se v podstatě jedná o klasifikaci velmi podobnou účelovému členění nákladů v dělení na jednicové a režijní náklady. Náklady, které jsou přiřazovány některému nákladovému objektu, lze rozdělit do dvou kategorií, tedy na přímé a nepřímé náklady.

Příklady přímých nákladů jsou: náklady na jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků, odpisy jednoúčelových strojů, náklady na přípravu manuálu k produktu.

Mezi nepřímé náklady patří zejména: odpisy strojů, mzdy údržbářů, mzdy manažerů, obchodníků, účetních, náklady na informační systém podniku. (Popesko, 2016, s. 36)

Přímé náklady reprezentují materiálové a mzdové náklady, které mohou být jednoznačně přiřazeny ke konkrétnímu nákladovému objektu (Drury, 2018, s. 25, vlastní překlad).

Nepřímé náklady nelze přiřadit k danému nákladovému objektu a jsou tvořeny nepřímými mzdami, nepřímým materiálem a dalšími výdaji (Drury, 2018, s. 25, vlastní překlad).

### 2.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů se začalo uplatňovat ve dvacátých letech 20. století a v současnosti je považován jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Aplikací této metody se tehdy začalo přecházet z klasického účetnictví na účetnictví manažerském. S tím i souvisí přechod z pohledu do minulosti na pohled do budoucnosti. Základem této klasifikace je členění nákladů na náklady variabilní a fixní (Král, 2010, s. 78).

#### **Variabilní náklady**

Existují dvě hlavní skupiny nákladů, jež se v tomto členění projevují. První skupinou jsou náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů. Takové náklady se označují jako variabilní náklady. Druhou základní skupinou jsou náklady fixní, které v případě změny

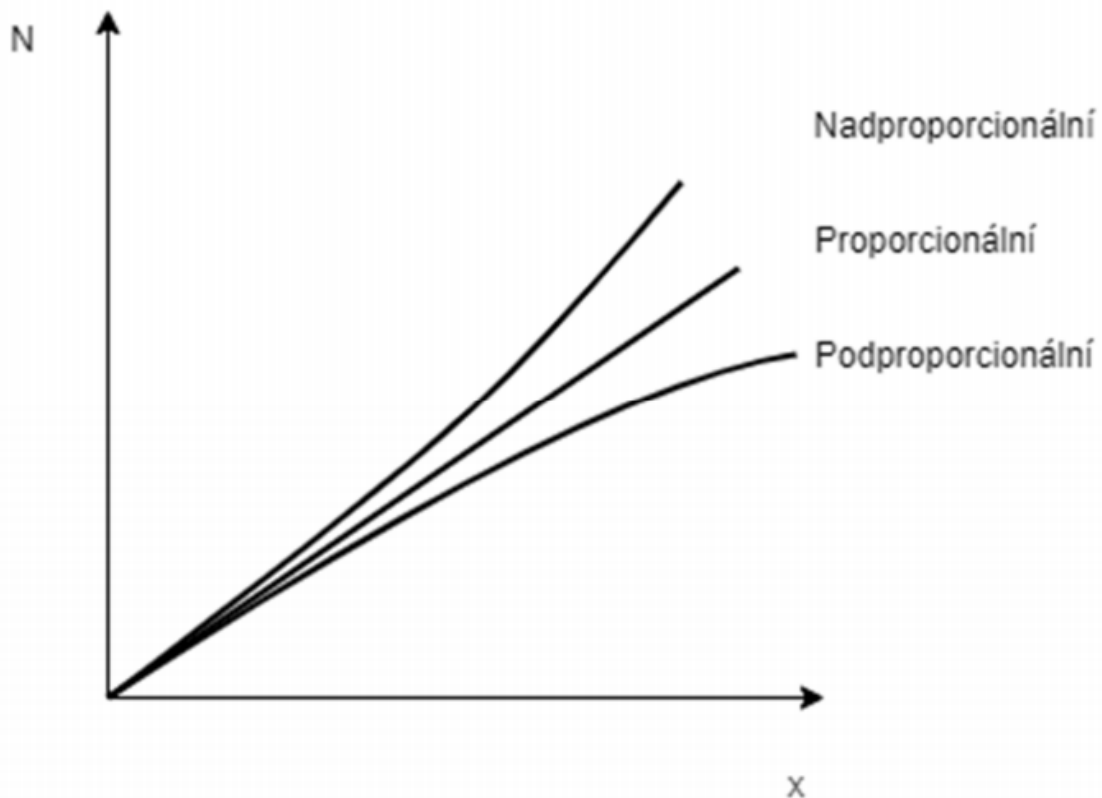
v určitém rozmezí produkovaných výkonů, zůstávají beze změny. (Král a kolektiv, 2018, s. 86)

Čechová (2011, s. 81) specifikuje variabilní náklady jako závislé na změně objemu výkonů, to znamená, že v případě zvýšení objemu prováděných výkonů se tyto náklady zvyšují a naopak. Ve výrobních podnicích se můžeme setkat s variabilními náklady například ve formě přímého materiálu a energie pro provoz strojů. v supermarketu to mohou představovat nákupní náklady všech položek, co byly prodány a v nemocnicích to mohou být vynaložené náklady na léky a jídlo pro pacienty (Drury, 2018, s. 31, vlastní překlad).

Variabilní náklady se ve své absolutní výši mění v závislosti na změnách v objemu výkonů a jsou charakteristické tím, že musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku výkonu. Mezi variabilní náklady patří jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů. Typickými příklady variabilních nákladů jsou přímý materiál, přímé mzdy, variabilní prvky výrobní režie, jako jsou například provize, licenční poplatky placené podle počtu vyrobených kusů apod. (Landa, 2008, s. 266).

Podstatnou a v praxi nejsnáze kvantifikovatelnou část variabilních nákladů představují náklady proporcionální, které jsou přímo úměrně počtu jednotek výkonů. Jejich podíl připadající na jednotku výkonu je tedy konstantní. Další část variabilních nákladů tvoří náklady podproporcionální. Pro tyto náklady je typické, že se ve své absolutní výši s růstem výkonů zvyšují, ale pomalejším tempem. Přírůstkové náklady každé další jednotky objemu tak postupně klesají. Jedná se například o náklady na úpravu a údržbu v počáteční fázi životnosti výrobního zařízení. Naopak nadproporcionální náklady za období rostou rychleji než objem výkonů a jejich přírůstkové náklady mají tedy charakter rostoucí. Nejčastějším příkladem jsou mzdy za přesčasovou práci (Král, 2010, s. 79).

Proporcionální náklady jsou podle Krále a kolektivu (2018, s. 86) tou nejdůležitější a v praxi nejsnadněji kvantifikovatelnou částí variabilních nákladů. Během řízení proporcionálních nákladů se očekává, že tyto náklady jsou zapříčiněné vlivem jednotky výkonu. Náklady, jež připadají na určitou jednotku výkonu, mají konstantní charakter a jejich kompletní objem se přímo úměrně mění podle počtu výkonů.



Obrázek 4 Průběh celkových variabilních nákladů (Král a kol., 2018, s. 88, vlastní zpracování)

### Náklady fixní

Ve firmě vznikají náklady, které potřebujeme před zahájením výroby nebo provádění výkonů. Firma za tyto zdroje, jako je například nájem budov, platí za tyto zdroje, ať jsou, nebo nejsou využity. Takovými zdrojům se říká fixní náklady (Kaplan, 2007, s. 86, vlastní překlad).

Fixní náklady jsou náklady, které zůstávají konstantní v určitém rozsahu činností nebo aktivit podniku po stanovenou dobu. Tyto náklady jsou zpravidla vyvolány nezbytností zajistit chod podniku jako celku, proto se často nazývají také jako náklady kapacitní nebo pohotovostní. Příkladem fixních nákladů jsou odpisy výrobní haly, platy vedoucích pracovníků, leasingové splátky za automobil apod. (Drury, 2018, s. 34, vlastní překlad).

Jejich neměnnost však není absolutní, v případě kdy dochází ke změně výrobní kapacity, nebo při rozsáhlé změně výrobního programu, se mění i fixní náklady. Nejedná se ovšem o plynulý růst, ale jednorázový růst skokem. Synek et al. (2011, s. 87) považuje třídění nákladů na variabilní a fixní uplatitelné pouze v krátkém období, neboť v delším časovém

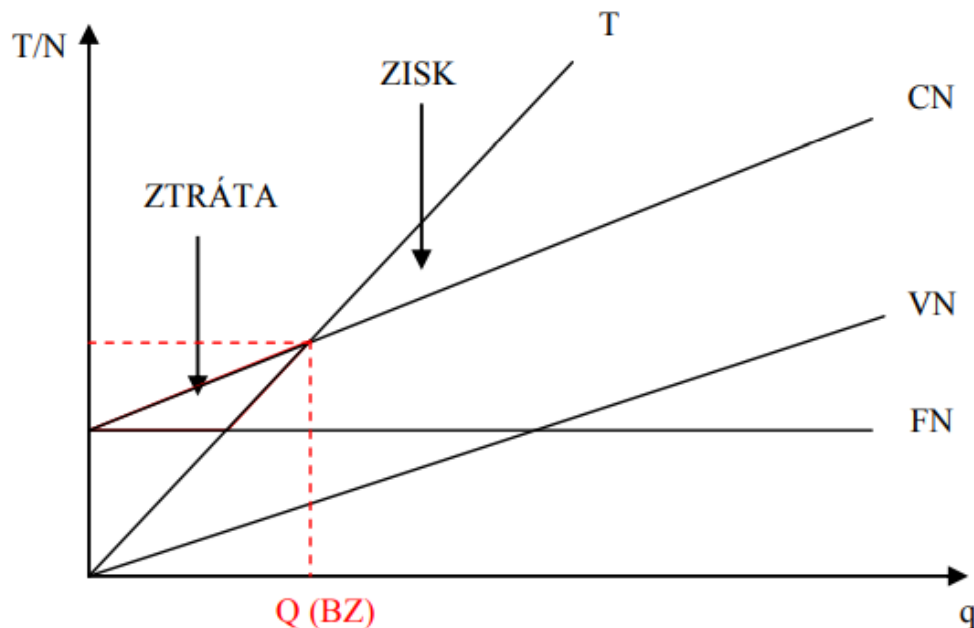
období se mění i náklady fixní. Fixní náklady vyjádřené na jednotlivé výrobky s rostoucí celkovou výrobou klesají.

Synek a kolektiv (2011, s. 87) označuje klesající vlastnost průměrných fixních nákladů jako degeneraci nákladů. Synek zdůrazňuje, že jedním z úkolů řízení nákladů v podniku je i co nejvyšší využití degenerace nákladů, jež soustavně způsobuje snižování nákladovosti jednotlivých produktů s maximálním využitím produkčních kapacit.

### **Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi**

Informace o závislosti nákladů na objemu výkonů podstatně rozšiřují kvalitu hodnotového řízení prakticky ve všech oblastech podnikatelského procesu. Hlavní přínosem jejich využití je schopnost reagovat na jeho zvyšující se neurčitost a z toho plynoucí nezbytnost reagovat variantním způsobem na změny v jeho průběhu. Členění fixních a variabilních nákladů se aplikuje u celé řady progresivních postupů a metod využívaných např. při tvorbě variantně sestavovaného systému podnikových plánů, při kalkulování nákladů výkonů, při rozpočtování režie na principu tzv. flexibilních rozpočtů a tzv. rozpočtů vycházejících z nulového základu (Zero Based Budget). Závislost nákladů na objemu dílčích procesů a aktivit tvoří základ novému přístupu řízení, založeného na analýze vztahu nákladu a přínosů přímo k těmto aktivitám (Král, 2010, s. 83).

Podle Landy (2008, s. 266) je jedním z nejpodstatnějších způsobů využití variabilních a fixních nákladů analýza bodu zvratu (Break Even Analysis). Bod zvratu představuje minimální rozsah činností podnikové produkce, při které podnik pouze pokryje náklady, a od které již začíná přispívat k tvorbě zisku.



Obrázek 5 Analýza bodu zvratu (vlastní zpracování)

### 2.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Jednou z hlavních úloh manažerského účetnictví je poskytovat informace o různých typech rozhodovacích úloh orientovaných na budoucnost.

Pro náklady členěné z hlediska rozhodování je typické, že vycházejí z odhadovaných nákladů posuzovaných variant namísto reálných hodnot. Podstatou porovnatelnosti těchto variant je určení, které náklady daná varianta ovlivní, a které ne. v tomto případě se jedná o náklady a výnosy relevantní a irelevantní (Landa a Polák, 2008, s. 14)

Irelevantní a relevantní náklady jsou rozdílové náklady a patří mezi nepoužívanější. 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 uskutečněná varianta z hlediska našeho rozhodnutí nemění (Martinovičová, 2006, s. 84)

Relevantní náklady takové náklady, které se liší mezi alternativami v tom daném rozhodnutí (Taschner, 2016, s. 260)

Irelevantní náklady – výše nákladů zůstává neměnná při přijetí daného rozhodnutí. Jako příklad je možné využít rozhodovací úlohy o tom, zda na výlet pojedete vlastním autem, nebo veřejnou dopravou. v tomto případě irelevantními náklady jsou silniční daň



a pojištění, a to z toho důvodu, že jsou to neměnné náklady, ať už se rozhodnu pro vlastní auto, nebo veřejnou dopravu (Drury, 2018, s. 34, vlastní překlad)

Další skupinou nákladů z hlediska rozhodování, jsou náklady přírůstkové. Přírůstkové náklady a výnosy vyjadřují zvýšení nákladů nebo výnosů vyvolané přírůstkem objemu výroby. Většinou se tyto náklady vážou k hodnotě na jednotku produkce. Znázorňují tedy změnu jejich celkové hodnoty v měřitelném rozmezí objemu výkonů. v manažerském účetnictví se termín přírůstkové náklady používá v poněkud jiném významu. Rozumí se jimi náklady, které se mění s rozhodnutím manažerů. Ostatní náklady jsou z tohoto hlediska neměnné, neboť nejsou ovlivněny rozhodnutím. Náklady, které nemohou být ovlivněny žádným rozhodnutím učiněným v současnosti nebo i v budoucnosti, jsou náklady utopené. (Garrison, Noreen a Brewer, 2017, s. 46, vlastní překlad).

### 3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ PO LINII NÁKLADŮ

Kalkulace nákladů je považována za nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení. Jednou ze základních potřeb manažerů je identifikace nákladů, které jsou s výkonem podnikových aktivit spojeny. Obzvlášť v případě externě prodávaných výkonů je jejich nákladová kvantifikace jedním ze základních předpokladů úspěšného podnikání. Každý podnikatel chce vědět, kolik které výkony ho ve skutečnosti stojí. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 59).

#### 3.1 Základní pojmy

V této kapitole budou vysvětleny základní pojmy související s nákladovými kalkulacemi.

##### 3.1.1 Předmět kalkulace

*„Předmětem kalkulace mohou být nejen finální výkony, které podnik prodává, ale i dílčí výkony, které jsou nezbytné pro vytvoření finálních výkonů nebo pro zajištění bezproblémového chodu podniku. Je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím.“* (Fibírová, 2015, str. 213–214)

##### **Kalkulační jednice**

Předmětem kalkulace v podniku jsou vždy přesně specifikované kalkulační jednice. Tyto kalkulační jednice se dále dělí na kalkulační jednice odbytových výkonů a vnitropodnikových výkonů. Odbytové výkony jsou určeny pro externí zákazníky a vnitropodnikové jsou určeny pro spotřebu uvnitř podniku. Mezi klasické příklady vnitropodnikových výkonů patří například doprava, výroba energie apod.

Za kalkulační jednici se považuje přesně specifikovaná jednotka výkonu daného podniku, určenou parametry, nutnými k odlišení od ostatních výkonů (Hradecký a kol., 2008, s. 182)

##### **Kalkulované množství**

Předmět kalkulace se skládá jednak z kalkulační jednice a také z kalkulovaného množství. S pojmem kalkulační množství jako součást předmětu kalkulace se nejčastěji setkáme v sériových výroбах, kde se jedním příkazem zadává dávka nebo série totožných výrobků. Tato dávka nebo série pak tvoří kalkulované množství (Hradecký a kol., 2008, s. 182)

### 3.1.2 Alokace nákladů

Podle Krále (2008, s. 127) alokace nákladů, tedy přiřazování nákladů předmětu kalkulace, se v minulosti upínal zpravidla na členění nákladů na přímé a nepřímé. v současné době se však od tohoto upouští a přechází se spíše ke třem dalším dělením, a to podle závislosti na:

způsobu stanovení nákladového úkolu – jednicové a režijní

objemu výkonů – variabilní a fixní

konkrétním rozhodnutí – relevantní a irelevantní

### Rozvrhová základna a sazba

V rozvrhování na kalkulační jednici, se velmi často používá tzv. rozvrhová sazba (rozvrhová přírážka), a to podle rozvrhové základny.

Rozvrhovou sazbou se násobí množství jednotek rozvrhové základny obsažené v jednotlivých kalkulačních jednicích. Při výběru rozvrhové základny se vychází ze zásady příčinnosti, tedy závislosti, a ze zásady poměrnosti, tedy rovnoměrnosti. Rozvrhová základna by také měla být snadno zjištělná, dostatečně velká a stálá. (Martinovičová, 2019, s. 76)

## 3.2 Kalkulační systém

Všechny v podniku sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří často velmi rozsáhlý kalkulační systém. Jednotlivé prvky tohoto systému, tedy různé typy kalkulací, se od sebe liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných či dílčích nákladů na kalkulační jednici, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také zejména podle doby sestavení a vztahem k časovému horizontu jejich využití. Na tomto základě je tedy hlavním rozdělením to, zda jsou podkladem pro strategické rozhodování, střednědobého, preventivního a podobně. (Kráal a kol., 2018, s. 212)



Obrázek 6 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití (Král a kol., 2018, s. 213)

### 3.2.1 Předběžná kalkulace

*Kalkulace, pokud se uskutečňuje před provedením výkonů (stanovení nákladů), se označuje jako předběžná. Jestliže se kalkuluje až po uskutečnění výkonů (zjištění nákladů), označuje se příslušná kalkulace jako výsledná.* (Synek, Kislingerová, 2015, s. 327).

Předběžné kalkulace se sestavují buď propočtem částečně známých údajů a neznámé se odhadnou, nebo normováním. Podle této skutečnosti se předběžné kalkulace dělí na propočtové a normové. Normové kalkulace se, podle toho na jak dlouho jsou sestavovány, dělí dále na operativní a plánové. (Čechová, 2011, s. 98)

#### Propočtová kalkulace

Propočtové kalkulace patří mezi kalkulace předběžné, zpravidla se sestavují u nových výrobků, a to v době, kdy se výrobek teprve plánuje, technicky plánuje, a není tedy k dispozici podrobná dokumentace. Východiskem pro tuto kalkulaci jsou výsledné kalkulace, ceny, náčrty, technické parametry, hmotnost materiálů, nebo podobné či stejné výrobky. Spolehlivost této kalkulace se tedy odvíjí od spolehlivosti dostupných informací.

U kusové výroby, kde každý výrobek je přizpůsoben zákazníkovi, se propočtová kalkulace zpracovává u každého výrobku zvlášť. (Hradecký a kol., 2008, s. 183)

### **Operativní kalkulace**

Operativní kalkulace je kalkulací předběžnou – normovou. Podkladem pro tuto kalkulaci jsou podrobné normy, standardy, spotřeby materiálů a času, platné k datu sestavení. Někdy se také používá název výrobní kalkulace, protože se využívá jako úkol pro výrobní útvary. Výše režijních položek se u této kalkulace stanovuje podle přírážek, nebo sazeb režijních nákladů vypočtených z rozpočtů režijních středisek. Tyto normy se v průběhu času mění a to si tedy vyžaduje sestavení nové operativní kalkulace. Operativní kalkulace tedy v různých okamžicích vyobrazuje platnou výši běžných, operativních norem spotřeby ekonomických zdrojů. Z této skutečnosti tedy vyplývá, že operativní kalkulace je nejpřesnější v podnicích sestavovanou kalkulací. (Hradecký a kol., 2008, s. 184)

### **Plánová kalkulace**

Poslední předběžnou kalkulací je plánová kalkulace. Je vhodná pro řízení nákladů v výkonů v opakované, sériové i hromadné výrobě. v případě výroby, kde se produkuje jen jeden typ výrobku, nebo jen málo výrobků, lze předpokládat, že výrobní podmínky se v průběhu času nebudou měnit, podkladem pro plánové kalkulace jsou podrobné normy spotřeby ekonomických zdrojů.

Ve členité výrobě, kde se objevuje více druhů výrobků, se při sestavování kalkulace vychází z podrobných operativních norem, které jsou platné k 1. 1. daného roku, přičemž se zohledňují plánované změny v daném roce. (Hradecký a kol., 2008, s. 184-185)

#### **3.2.2 Výsledná kalkulace**

Výsledná kalkulace se používá především jako nástroj ke kontrole hospodárnosti, kdy se zjišťuje, jaké náklady byly skutečně vynaloženy.

Využívá se ke kontrole z toho důvodu, že se tato kalkulace provádí až po výkonu, tedy už se vynaložené náklady nedají ovlivnit, již byly spotřebovány vynaloženy. (Hradecký a kol., 2008, s. 186)

Vysokou vypovídací schopnost má výsledná kalkulace především v zakázkových výrobcích s dlouhým výrobním cyklem. U takovýchto výrobních cyklů je velice těžké správně stanovit přesné budoucí náklady, a o to je následná kontrola skutečně vynaložených nákladů o to důležitější (Čechová, 2011, s. 100)

### 3.3 Kalkulační vzorec

Struktura v níž se zjišťují a sestavují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v kalkulačním vzorci. Tento vzorec by si měla každá firma přizpůsobit podle své potřeby. Způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění se vykazují variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, kvůli které se daná kalkulace sestavuje. (Král, 2018, s. 138)

Landa (2006, s. 359) udává jako základní kalkulační vzorce:

- typový kalkulační vzorec,
- retrogradní kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady,
- dynamická kalkulace,
- kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.

#### 3.3.1 Typový kalkulační vzorec

V typovém kalkulačním vzorci jsou zahrnuty jak přímé tak i nepřímé neboli režijní náklady. Přímé náklady jsou 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. 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).

Král (2010, s. 139) udává, že tento vzorec není vhodný používat pro rozhodovací úlohy, jelikož:

- *syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům*

Protože položka ostatních přímých nákladů může obsahovat např. spotřebu jednicové elektrické energie, odpis speciálního nástroje nebo odpis licence na výrobu výrobku

- syntetizuje i nákladové položky bez zřetele na jejich relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh

- je statickým zobrazením vztahu nákladů ke kalkulační jednotce

V řadě položek informuje o průměrné výši nákladů, připadající na kalkulační jednotci. Tento fakt však vychází z toho, že se nezmění objem a struktura výkonů, o kterých již bylo rozhodnuto.

Na následujícím obrázku (Obr. 7) je vyobrazena struktura tradičního kalkulačního vzorce. Zvýrazněné položky jsou mezisoučtem jednotlivých složek vzorce.

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

Obrázek 7 Tradiční kalkulační vzorec (vlastní zpracování)

### 3.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec a kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

Retrogradní kalkulační vzorce uvádějí, že vztah mezi reálnou kalkulací nákladů, průměrným ziskem a dosaženou cenou není součtový, ale rozdílový. Tyto vzorce tedy vycházejí z ceny nebo z jejich variant a úroveň zisku vyjadřují jako rozdíl mezi cenou a náklady (Král a kol., 2018, s. 153-154)

Další modifikace kalkulačního vzorce se podrobněji zaměřují na struktury vykazovaných nákladů. Na řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě, kde je účelné vykázat v kalkulačním vzorci náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů a náklady fixní, se zaměřují tak zvané kalkulace variabilních nákladů. Ty zohledňují například marži, neboli krycí příspěvek, což jsou fixní náklady v průměru připadající na jeden výrobek (Kráal a kol., 2018 s. 154)



## 4 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ PO LINII ÚTVARŮ

V této části diplomové práce budou stručně popsány nástroje řízení nákladů po linii útvarů společně s rozpočtováním.

### 4.1 Odpovědnostní účetnictví

Odpovědnostní účetnictví, zejména ve vazbě na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen, sleduje odpověď na otázky typu, jak jednotlivé vnitropodnikové útvary přispívají k celopodnikovým výsledkům, nebo jak řídit tyto útvary, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů firmy jako celku. (Král a kol., 2018, s. 25)

Hlavní cíle odpovědnostního účetnictví:

Vymezení oblastí, které mohou odpovědní pracovníci ovlivnit

Stanovení dílčích úkolů, kterých je třeba dosáhnout

Vyjádření přínosu, kterým tento způsob vedení účetnictví přispěje k celopodnikovým výsledkům (Král, 2018, s. 428).

Etapy vedoucí k zajištění cílů:

Fáze předběžného stanovení - transformace vrcholových cílů podniku na dílčí cíle, které budou moci jednotlivé odpovědné útvary a pracovníci ovlivňovat a realizovat

Fáze následné kontroly - kvantifikace pozitivních a negativních dopadů na celkové výsledky podniku podle toho, který útvaru, nebo pracovník za ně odpovídá

Fáze analýzy a vyhodnocení - nutnost završení celého procesu s vazbou na odměnu nebo jinou formu zainteresovanosti (Král, 2018, s. 428).

Dle Krále (2018, s. 429 - 431) je nezbytné pro účinné fungování systému odpovědnostního řízení vytvoření následujících předpokladů:

- Vymezení míry a oblasti pravomoci a odpovědnosti – základem systému odpovědnostního účetnictví je kvalitně zpracovaný organizační řád
- Vyjádření pravomoci a odpovědnosti – pro správné fungování je důležité, aby zodpovědnému pracovníkovi byly předány informace o nastavených kritériích a taktéž, aby mu byly přesně specifikovány pravomoci, které má

- Motivační účinnost – odpovědnostní řízení je velmi úzce spjato s motivací. Je třeba, aby podnik předem stanovil pravidla pro stanovení odměny. Důležitý je časový interval, ve kterém jsou odměny vykazovány a forma motivace.

#### 4.1.1 Organizační struktura podniku

Cílem tvorby organizačních struktur je uspořádat aktivity, činnosti, procesy a vztahy mezi nimi tak, aby vedlo k optimálnímu naplňování podnikových cílů. Výsledkem je potom vyjádření vertikálních a horizontálních vztahů mezi útvary z pohledu jejich věcného charakteru. (Král a kol., 2018, s. 432)

Problematika organizační struktury se řeší proto, že se musí zjistit, zda organizační struktura je schopna podporovat strategii firmy. Neexistuje dobrá ani špatná organizační struktura. Existují pouze vyhovující a nevhovující, které podporují či nepodporují firemní strategii (Charvát, 2006, s. 41)

#### Typy organizačních struktur

Dědina a Cejthamr (2005, str. 188,189) rozlišují organizační struktury na tři základní skupiny:

- Liniové organizační struktury – je to nejstarší typ útvarové struktury. Vyskytuje se zejména v malých organizacích, kde je jen jeden stupeň řízení nad provozem. Tento stupeň zpravidla reprezentuje vlastník podniku.
- Štábní organizační struktura – štáby plní především poradní funkci, aby zabezpečily kvalifikované rozhodování liniových vedoucích. Štábní skupinu tvoří specialisté z různých oborů – ekonomové, technici, účetní. Znalosti těchto pracovníků jsou v příslušných štábech veliké, chybí však přehled o celku
- Kombinované organizační struktury

#### 4.1.2 Ekonomická struktura podniku

Lazar (2012, s. 16) říká, že aby bylo možná řídit a sledovat činnosti podniku, je třeba podnik rozdělit nejen z pohledu struktury, ale i z pohledu ekonomického. Podnik se tak tedy rozdělí na nižší ekonomické útvary, kterým se říká hospodářská střediska. Každé hospodářské středisko představuje samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar.

Lazar (2012, s. 17) dále uvádí nejzákladnější rozdělení těchto hospodářských středisek:

- výrobní střediska
- zásobovací střediska
- správní střediska
- odbytové střediska

Kromě tohoto dělení existují i další. Z hlediska míry a oblastí uplatnění pravomocí a odpovědnosti rozlišuje Král (2018, s. 435-439) následující:

Nákladové

- Ziskové
- Rentabilní
- Investiční
- Výnosové
- Výdajové

## 4.2 Rozpočetnictví

Rozpočet je sada odhadů o chování programů nebo daňových zdrojů v budoucnosti a některé z těchto odhadů budou chybné. (Chen a kol., 2009, vlastní překlad)

Jedná se o nástroj plánování, který pomáhá společnosti nastavit cíle a slouží jako kritérium při srovnávání se skutečnými aktuálními výsledky podnikové činnosti. Rozpočet se vyjadřuje v peněžní formě. Většina úspěšných firem používá v dnešní době rozpočty jako pomocný prostředek při jejich neustálém úsilí analyzovat a kontrolovat operace, udržovat náklady v mezních hodnotách, a snižovat výdaje. Rozpočetnictví se tedy zabývá operacemi s rozpočty a spolu s nákladovým účetnictvím a kalkulacemi nákladů tak představuje jednu z hlavních složek manažerského účetnictví podniku a slouží k dosahování ať už krátkodobých či dlouhodobých cílů společnosti. (Vanderbeck, Mitchell, 2016, s. 366)

### 4.2.1 Základní členění rozpočtů

V podniku se používá celá řada rozpočtů. Obecně můžeme členit rozpočty podle různých kritérií následujícím způsobem. (Landa, Polák, 2008, s. 55-56)

*Rozpočty z hlediska stupně řízení:*

- *základní – týkají se základních ekonomických jednotek podniku (středisek),*
- *souhrnné – týkají se zpravidla podniku jako celku.*

*Rozpočty podle období, na které se sestavují:*

- *krátkodobé – měsíční, čtvrtletní, roční*
- *střednědobé – období 1 rok až 3 nebo 5 let, označují se jako plány a zpravidla zahrnují celkový pohled na podnik,*
- *dlouhodobé – období delší než 5 let, používají se zejména k hodnocení dlouhodobých investičních projektů a záměrů nebo podnikové strategie.*

#### **4.2.2 Funkce rozpočtů**

Rozpočetnictví se dívá směrem do budoucnosti a pomocí rozpočtů nastiňuje podobu nadcházejícího průběhu hlavních činností firmy. Krátkodobý rozpočet stanovuje cíle podniku jako celku a zároveň i cíle středisek a řídicích pracovníků v celé hierarchii podnikového řízení. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 272)

Rozpočetnictví plní určité funkce, které jsou následující (Hradecký a kol., 2008, s. 124):

- Plánování
- Koordinace a komunikace
- Motivace
- Vyhodnocování (kontrola)
- Korekce

Rozpočetnictví, jako vše, spolu nese i řadu nevýhod, na které je třeba brát zřetel a ty je potřeba se snažit minimalizovat nebo zcela odstranit. Rozpočetnictví s sebou nese především tyto zápory:

- zvýšit nároky na administrativu,
- být zdlouhavé,
- být nepružné,
- setkat se s nesouhlasem,

- pracovat pomalu

#### 4.2.3 Tvoření rozpočtů

Rozpočty se sestavují v nějakém určitém postupu. Tento postup popisuje například Drury (2015):

1. Stanovení rozpočtové politiky a zásad pro osoby zodpovědné za přípravu rozpočtů
2. Definování faktorů limitující výkon firmy
3. Příprava rozpočtu výnosů z prodeje
4. Počáteční příprava variace rozpočtů
5. Vyjednání rozpočtů s vedením firmy
6. Koordinace a revize rozpočtu
7. Konečné schválení rozpočtu
8. Následné pokračující kontroly rozpočtu

#### 4.2.4 Moderní typy rozpočtů

##### **Přírůstkové rozpočtování**

Přírůstkové rozpočtování přebírá skutečné údaje z minulého roku a přidává nebo odečítá procento, aby se získal rozpočet pro aktuální rok. Jedná se o nejběžnější metodu rozpočtování, protože je jednoduchá a snadno srozumitelná. Je vhodné použít přírůstkové rozpočtování, pokud se primární náklady nezmění z roku na rok. S používáním metody však existují určité problémy:

Je pravděpodobné, že bude udržovat neefektivnost. Pokud například manažer ví, že existuje příležitost každý rok zvýšit jeho rozpočet o 10%, jednoduše využije této příležitosti k dosažení většího rozpočtu, aniž by vynaložil úsilí na hledání způsobů, jak snížit náklady nebo ušetřit. (corporatefinanceinstitute.com ,© 2015 to 2021 CFI Education Inc, vlastní překlad)

##### **Rozpočty podle činností**

Rozpočty podle činností jsou přístupy k sestavování rozpočtu shora dolů, které určují množství vstupů potřebných k podpoře cílů nebo výstupů stanovených společností. Například společnost stanoví výstupní cíl ve výši 100 milionů Kč v tržbách. Společnost bude

muset nejprve určit činnosti, které je třeba podniknout, aby splnila prodejní cíl, a poté zjistit náklady na provádění těchto činností. (corporatefinanceinstitute.com ,© 2015 to 2021 CFI Education Inc, vlastní překlad)

### **Rozpočtování návrhů hodnot**

Při rozpočtování s hodnotovou nabídkou zvažuje rozpočtář následující otázky:

Proč je tato částka zahrnuta do rozpočtu?

Vytváří položka hodnotu pro zákazníky, zaměstnance nebo jiné zúčastněné strany?

Převažuje hodnota položky nad jejími náklady? Pokud ne, existuje další důvod, proč jsou náklady oprávněné?

Rozpočtování s návrhem hodnoty je opravdu způsob myšlení, jak zajistit, aby vše, co je zahrnuto v rozpočtu, přineslo podniku hodnotu. Cílem rozpočtování hodnotové nabídky je vyhnout se zbytečným výdajům - i když to není tak přesně zaměřené na tento cíl jako naše konečná možnost rozpočtování, nulové rozpočtování. (corporatefinanceinstitute.com ,© 2015 to 2021 CFI Education Inc, vlastní překlad)

### **Zero-based budgeting (Nulové rozpočtování)**

Jako jedna z nejčastěji používaných rozpočtových metod začíná nulové rozpočtování s předpokladem, že všechny rozpočty oddělení jsou nulové a musí být znovu sestaveny od nuly. Manažeři musí být schopni ospravedlnit každý jednotlivý výdaj. Žádné výdaje nejsou automaticky „v pořádku“. Nulové rozpočtování je velmi omezené a jeho cílem je vyhnout se veškerým výdajům, které nejsou považovány za absolutně nezbytné pro úspěšný (ziskový) provoz společnosti. Tento druh rozpočtování zdola nahoru může být vysoce účinným způsobem, jak „rozhýbat věci“.

Přístup vycházející z nuly je dobré použít, když je naléhavě nutné omezit náklady, například v situaci, kdy společnost prochází finanční restrukturalizací nebo velkým hospodářským poklesem nebo poklesem trhu, který vyžaduje výrazné snížení rozpočtu.

Nulové rozpočtování je nejvhodnější pro řešení diskrečních nákladů namísto základních provozních nákladů. Může to však být časově velmi náročný přístup, takže mnoho společností tento přístup používá pouze příležitostně. (corporatefinanceinstitute.com ,© 2015 to 2021 CFI Education Inc, vlastní překlad)

## 5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část diplomové práce je zaměřena na zpracování literární rešerše z dostupných knižních zdrojů zaměřených na danou problematiku, tedy manažerské účetnictví, náklady, nástroje řízení nákladů po linii nákladů a po linii útvarů. v rámci teoretické části diplomové práce je také rozebráno například rozpočetnictví, členění nákladů, nebo kalkulační vzorec.

První teoretická část pojednává o manažerském účetnictví a o rozdílech mezi manažerským a finančním účetnictvím. Jedná se v podstatě o jakýsi letmý úvod k této diplomové práci a zároveň do světa manažerského účetnictví.

Druhá teoretická část se již věnuje samotným nákladům a zejména jejich dělení. Základní dělení nákladů, nebo přesněji řečeno jejich pojetí, je na finanční a manažerské. Dále jsou zpracována dělení, která jsou značně využita především v praktické části diplomové práce a projektu.

Náklady můžeme klasifikovat na druhové členění nákladů, což se využívá ve finančním účetnictví, a účelové dělení, neboli za jakým účelem dané náklady vznikly. Další členění nákladů je kalkulační, které zahrnuje jak přímé tak nepřímé náklady. v teoretické části je charakterizován další členění nákladů a to členění nákladů z hlediska rozhodování, 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.

Tato teoretická část se ukázala jako zásadní, jelikož ve vybrané společnosti se manažerské pojetí nákladů téměř nevyužívá nebo vůbec nevyužívá, a pracují zde pouze s finančními náklady. Veškeré výpočty, co se týká nepřímých nákladů, přímých nákladů a podobně, byly zpracovány autorem této diplomové práce a pro vybranou společnost se to ukázalo být velkým přínosem.

Následující teoretická část se zaměřuje na řízení nákladů po linii nákladů, neboli kalkulacemi. Jsou zde vysvětleny základní pojmy spjaté s kalkulacemi, jako je kalkulační jednice. Dále se zde rozebírá kalkulační systém, kam patří předběžná kalkulace a výsledná kalkulace. Předběžná kalkulace se dále člení na kalkulaci propočtovou, plánovanou a operativní. Pro sestavení struktury nákladových položek, které jsou danému výkonu přiřazovány, slouží kalkulační vzorec. Existuje několik druhů kalkulačních vzorců, pro účely této di-

plomové práce jsou však zmíněny jen tři – typový kalkulační vzorec, retrográdní a kalkulační vzorec, oddělující fixní a variabilní náklady. Většina firem si však kalkulační vzorec upravuje podle sebe tak, aby jim co nejvíce vyhovoval.

V poslední teoretické části je popsáno řízení nákladů po linii útvarů. Je zde vysvětleno odpovědnostní účetnictví, které mimo jiné řeší organizační struktury. Také je zde rozebráno rozpočetnictví. Úkolem rozpočetnictví je stanovit budoucí náklady, výnosy a výsledek hospodaření, jež vyplývají z krátkodobých a dlouhodobých cílů společnosti. v praxi se stále více uplatňují moderní metody sestavování rozpočtů, kterými jsou například Activity Based Budgeting, Beyond Budgeting, Zero-Based Budgeting apod



## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Následující kapitola pojednává o historii a současnosti vybrané společnosti, a dále zahrnuje analýzu vnitropodnikového a vnějšího prostředí vybrané společnosti. Majitel vybrané společnosti si nepřál zveřejnit jakéhokoliv ekonomické údaje související s vybranou společností, proto v mé diplomové práci tato fakta uvedena nejsou.

### 6.1 Historie a současnost vybrané společnosti

Vybraná společnost byla založena roku 1990 a v roce 1995 došlo k zásadnímu rozhodnutí, kterým se obchodní a servisní organizace zabývající se prodejem, montážemi a servisem nástaveb přeměnila na výrobce nástaveb nákladních vozidel se specializací na kontejnerové nosiče a sklápěče.

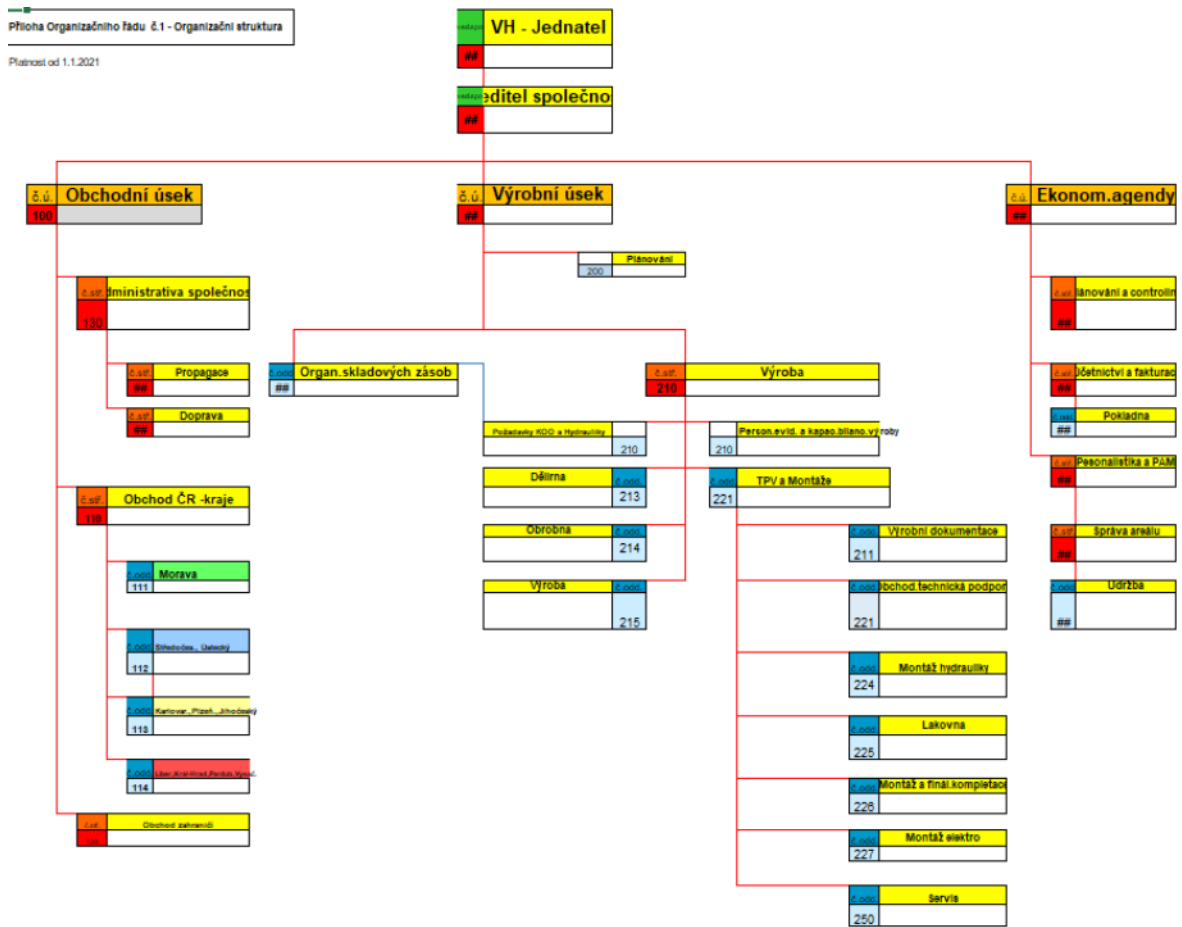
V současné době se firma situuje pouze na jednom místě, kde se odehrává naprosto vše, ale do budoucna má v plánu se rozšířit. Jedná se o střední firmu s 79 zaměstnanci. Kromě již zmíněných výrobků se zde též zaměřují na hákové nosiče kontejnerů, hydraulické nakládací jeřáby, nosiče pracovních nástaveb návěsové přepravníky kontejnerů, traktorové návěsy, sklápěče, polypové drapáky.

### 6.2 Vnitřní prostředí

Analýza vnitřního prostředí firmy je v následující kapitole zpracována pomocí metody 7S McKinsey.

**Strategie.** „Od prvopočátku jsme vsadili na vlastní vývoj a vlastní konstrukci strojů. Tato strategie se ukázala být jednou z hlavních konkurenčních výhod, protože jsme nepřetržitě schopni reagovat na specifické požadavky nasazení vozidel v provozech našich zákazníků“

**Struktura.**



Obrázek 8 Organizační struktura vybrané společnosti (vlastní zpracování)

V této střední firmě pracuje celkem 79 zaměstnanců. Jejich uspořádání a všechny pracovní pozice je vyobrazeno na následujícím obrázku (Obrázek 8). Z tohoto obrázku je zřejmé, že se jedná o liniově štábní organizační strukturu. Celý podnik se dělí do tří základních úseků – obchodní, výrobní a ekonomický. Ty se poté dělí už spíše liniově.

**Systemy.** Tento podnik využívá pro účetnictví software Pohoda, kde zpracovává veškeré účetní informace. O chodu a systémech řízení rozhoduje především majitel společně s ředitelem společnosti. Každý zaměstnanec podniku má možnost sdělit kdykoliv svoje názory a připomínky. Konají se i nepravidelné schůze majitele a všech zaměstnanců. Bývají zde rozebírány minulé události, a také výhledy do budoucna. Vnitropodniková komunikace probíhá přes mobilní telefon, a osobním kontaktem. Ke komunikaci s dodavateli je využíván zejména mobilní telefon a e-mail.

**Styl manažerské práce.** Jako manažerský styl se zde využívá především Laissez-faire. Hlavní slovo má samozřejmě majitel a ředitel, nevyvíjí však zbytečný nápor na zaměstnance. Jde jen o to, aby byly plněny zadané úkoly. Jak je zaměstnanci splní, je na nich. Toto

však platí především u vedoucích pracovníků. U nižších pozic zde platí spíše autokratický přístup.

**Spolupracovníci.** Tato firma vznikla jako rodinná, a do dnešního dne se tato rodina udržuje ve vedoucích pozicích firmy. Přednost na výběr nových pracovníků mají vždy příslušníci této rodiny před ostatními uchazeči. To však neznamená, že tito lidé nemají odpovídající vzdělání. Odtud pochází i jejich motivace, jelikož mají osobní zájem na úspěchu firmy, dávají do toho vše. U pracovníků, kteří nejsou z této rodiny, to je například prestiž této firmy. Pracovní doba je zde od 6.00 hodiny do 14.30 od pondělí do pátku. Může se však stát, že při potřebě nadměrné výroby se využije přesčasů, nebo pracovních sobot.

**Schopnosti.** Na schopnostech zaměstnanců závisí úroveň nabízených služeb a z tohoto důvodu dochází k pravidelným školením zaměstnanců. Pro kvalitní výkon práce jsou důležité schopnosti jako rychlost, zručnost, ale také zkušenosti a vzdělání. v této oblasti, tedy oblasti vzdělání, firma nenechává nic náhodě a dává možnost zaměstnancům se vyškolit přímo pro potřeby jejich dané pozici. v rámci všech těchto schopností je personál na vysoké úrovni.

**Sdílené hodnoty.** Hodnoty, ke kterým se vybraná společnost hlásí, je poskytování kvalitních produktů a služeb, což dokazují i dvakrát takovou zárukou na jejich výrobky, než požaduje zákon a do budoucna se chtějí dopracovat až na trojnásobek. K hodnotám a poslání firmy se hlásí i zaměstnanci a snaží se je šířit směrem k veřejnosti. Mezilidské vztahy jsou v rámci firmy na velmi přátelské úrovni, jelikož se všichni velmi dobře znají. Takto vytvořené pracovní vztahy přispívají k pozitivní atmosféře na pracovišti.

### 6.3 Analýza SWOT

Na základě vlastního zúčastněného pozorování ve vybrané společnosti, konzultace se zaměstnanci i vedením společnosti byla sestavena SWOT analýza vybrané společnosti. v této SWOT analýze jsou rozebrány silné a slabé stránky firmy společně s jejími příležitostmi a hrozbami působící na vybranou společnost z vnějšího prostředí. Tato SWOT analýza je zpracována v následující tabulce (Tab. 1).

Tabulka 1 SWOT analýza vybrané společnosti (vlastní zpracování)

S – Silné stránky	W – Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> <li>Rodinně založená firma</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rodinně založená firma</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Zkušenosti zaměstnanců</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Závislost na dodavatelích</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vlastní vyučení pracovníků</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Špatná informovanost ohledně nákladů</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vysoká kvalita výrobků</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Neřešené náklady na výrobu</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Technologie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Špatně řízené náklady</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Komunikace se zákazníky</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Postavení firmy</li> </ul>	
O - Příležitosti	T - Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> <li>Jednička na trhu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Covid-19</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Jedinečná spolupráce se zahraničím</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Limitovaný trh</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Málo konkurentů</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Environmentální a ekologické restrikce</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Těžký vstup do odvětví</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Výkyvy v ceně zdrojů</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Státní podpora (covid-19)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dodávky z cizích zemí</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Reputace firmy</li> </ul>	

Po zpracování SWOT analýzy lze konstatovat, že má vybraná společnost mnoho silných stránek, kde mezi hlavní patří především vysoká kvalita výrobků, zkušenosti a přístup k vzdělání zaměstnanců a v neposlední řadě postavení firmy na trhu. Všechny tyto aspekty vycházejí i z faktu, že tato firma je rodinně založená a každý se chce podílet na jejím úspěchu, tedy samotná motivace pracovníků je na vysoké úrovni. Fakt, že vybraná společnost pochází z rodinného zázemí, nemusí mít však je pozitivní účinek. To, že je firma z velké části rodinného charakteru s sebou nese i velká omezení. Je to zařazeno mezi slabé stránky především proto, že se vybraná společnost sama omezuje, co se týká nábory nových zaměstnanců, nebo v současné době velmi aktuální, ukončení pracovního poměru s takovými

zaměstnanci. Mezi hlavní slabé stránky vybrané společnosti patří fakt, že vybraná společnost vysoce závislá na svých dodavatelích. Přesto, že si některé díly či součástky vyrábí sami, hlavní suroviny či materiály je potřeba vždy někde koupit. S ohledem na současný stav ekonomiky a situace ohledně pandemie se v této firmě ukázalo, jak velký je tento problém ve skutečnosti. Omezení dodávek nezbytných pro chod firmy výrazně omezilo provoz, a firma byla nucena přistoupit k učinění příslušných opatření, k udržení chodu firmy. S tímto bodem souvisí i následující slabé stránky, které se týkají především řízení nákladů a nákladů samotných. Těmto bodům je však věnována celá následující kapitola této diplomové práce, a proto zde nejsou popsány.

Co se týče příležitostí, mezi největší přínos pro tuto firmu patří určitě odvětví, ve kterém podniká. Po konzultaci s vedením společnosti bylo zjištěno, že nejdůležitější překážky ke vstupu do odvětví jsou zejména vysoké vstupní náklady na jednotlivé zakázky, technologie potřebné ke zpracování těchto zakázek a především kvalitní personál. Z tohoto důvodu je na trhu málo konkurentů, kteří by mohli ohrozit vybranou společnost. Odtud pochází další příležitosti a to postavení firmy na trhu a s tím spojená reputace. Jelikož firma vyrábí kvalitní výrobky a dobře komunikuje se zákazníky, její reputace stále roste a od toho se také odvíjí její postavení na trhu. S tímto bodem souvisí i následná spolupráce se zahraničními firmami, u kterých si firma vybuodovala výsostní postavení, a některé firmy proto obchodují výsadně jen s vybranou firmou. Dále je zde zohledněn současný pandemický stav. Tato firma byla zasažena pandemií COVID-19, a spadá do skupiny firem, které si mohou požádat o dotace na podporu boje s touto nemocí a na podporu provozu. Této možnosti firma hodlá využít.

Tato odrážka však i zásadní hrozbou pro tuto firmu. Jak už bylo zmíněno, jsou zde zaměstnanci, kteří se potýkají s touto nemocí a je potřeba s ní bojovat, protože to přímo ohrožuje chod firmy. Nemocní jsou vždy okamžitě posláni domů, bohužel jelikož se jedná o podnik střední velikosti, každý nemocný pracovník představuje vysoké procento úbytku výkonu, především pokud je dotýčný zaměstnanec účastníkem výroby. S tímto bodem souvisí i další významná hrozba, tedy dovoz materiálu ze zahraničí. Jelikož Česko patří mezi nejvíce postižené země, dovoz některých potřebných materiálů nebo součástí je tak výrazně omezen, a firma je nucena se potýkat i s několika týdenními odstávkami dodávek materiálů. Další hrozbou jsou z hlediska odvětví, ve kterém se podnik pohybuje, environmentální a ekologické restriktce. Strojírenství je ovlivněno nejrůznějšími restriktcemi, co se týká od-

padů a používaných látek například na ošetření povrchů, či nátěrů. Firma se snaží s touto hrozbou pracovat a neponechává nic náhodě.

## 6.4 Vnější prostředí

K analýze vnějšího prostředí byla zvolena PESTE analýza.

PESTE analýza je analýzou vnějšího prostředí a zkoumá tedy makroekonomické faktory, jež mohou mít dopad a vliv na budoucí fungování vybrané společnosti. Konkrétně se v rámci PESTLE analýzy budou zkoumat faktory, které plynou z překladu, tedy politické, ekonomické, sociální, technologické, legislativní a ekologické.

### Politické a legislativní vlivy

Do této skupiny patří všechny zákony, vyhlášky a předpisy upravující danou oblast podnikání. Předmětem podnikání vybrané společnosti je oprava silničních vozidel a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Právní forma této organizace je společnost s ručeným omezením. Firma je často přísně kontrolována, co se týká hygieny a zákonu o evidenci tržeb. Výrazným vlivem je též Zákoník práce, který přímo ovlivňuje chod vybrané společnosti.

Ze zákona je dána povinnost dávat minimálně dva roky záruční dobu na výrobky této firmy. Ta se však prezentuje tím, že dávají mnohem vyšší záruku, než je potřeba, z důvodu kvality výrobků.

### Ekonomické faktory

Tuto firmu nejvíce ovlivňují z ekonomických faktorů ceny energií, úrokové míry, inflace a kupní síla. Jelikož se jedná o strojírenskou firmu, využívá velké množství energií, zejména elektřinu. Vývoj ceny elektřiny je vyobrazen na následujícím obrázku (Obr. 9)



Obrázek 9 Vývoj ceny elektřiny v eurech na 1mw hodinu (kurzy.cz, © 2021)

Dalším faktorem je inflace – míra inflace vyjádřená přírůstkem průměrného ročního indexu spotřebitelských cen vyjadřuje procentní změnu průměrné cenové hladiny za dvanáct posledních měsíců proti průměru dvanácti předchozích měsíců. Uvádí se hodnota 3,2 %, což je přírůstek o 0,9 % oproti minulému roku. (czso.cz, © 2021)

### Sociální faktory

Nejvíce aktuální sociální vliv má opět současná pandemie, která přímo ovlivňuje chod firmy. Tento faktor se bohužel dá ovlivnit jen do určité míry. Je zde proto zavedeno pravidelné testování. Vzdělání je v této firmě řešeno především u vedoucích pozic. Zaměstnancům, kteří se účastní na výrobě, je zprostředkováno vzdělání potřebné k výkonu práce přímo firmou, formou zaškolení, jestliže už mají nějakou formu potvrzení o vzdělání, nabízí však i vlastní vzdělání, například řidičské oprávnění, svářečské průkazy a jiné.

### Technologické vlivy

Z technologického hlediska je výroba a příprava produktů náročná. Samotný proces výroby se skládá z několika kroků, z nichž ke každému je zapotřebí nejen jiný přístroj nebo nástroj, ale samotná velikost vyráběných produktů je tak velká, že je potřeba i jiná budova. v tomto odvětví je navíc rychlost zastarávání technologií poměrně velká. S posunem technologií využívaných u různých motorových vozidel je požadován i posun technologií vybrané společnosti. Zaostání by znamenalo ztrátu konkurenční výhody a následně postavení firmy na trhu.



### **Ekologické faktory**

Na firmu je kladen neustálý nápor, co se týká ekologie. Firma musí vykazovat každodenně záznamy o její emisích a odpadech. Zejména kvůli vlastní lakovně, kde vzniká těchto odpadů a emisí nejvíce.

Vybraná firma je též často kontrolována ČOI, ministerstvem životního prostředí a ČIŽP, z důvodů kontroly emisí a odpadů vyprodukovaných během výroby. Z toho důvodu si museli pořídit povolení od Krajského úřadu Zlínského kraje, odbor životního prostředí a zemědělství na provozování lakovny, která podléhá nejprísnejším, téměř každodenním, kontrolám.

## 7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Tato kapitola se věnuje analýze současného stavu řízení nákladů ve vybrané firmě. v první části se diplomová práce zaměřuje na analýzu nákladů a v druhé části analýze kalkulačního systému společnosti.

### 7.1 Analýza nákladů společnosti

První část se zabývá analýzou nákladů v druhovém členění a druhá část bude zaměřena na členění účelové. Tyto analýzy budou sloužit jako podklad pro projektovou část.

#### 7.1.1 Druhové členění

Strukturu nákladů ve společnosti XY mapuje vertikální analýza. Následující tabulka (Tab. 2) obsahuje veškeré nákladové druhy v rámci syntetické evidence, vyškrtnuty byly pouze položky, jejichž hodnota byla 0. Následně budou rozebrány tři největší položky nákladů společnosti – výkonová spotřeba, osobní náklady a ostatní náklady.

Tabulka 2 Druhové členění nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)

	2018	%	2019	%	2020	%
Výkonová spotřeba	<b>247 144</b>	80,31	<b>183 892</b>	79,11	<b>150 959</b>	78,27
Spotřeba materiálu a energie	<b>230 858</b>	75,02	<b>167 361</b>	72,00	<b>133 990</b>	69,48
Služby	<b>16 286</b>	5,29	<b>16 531</b>	7,11	<b>16 969</b>	8,80
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	<b>-11</b>	0,00	<b>237</b>	0,10	<b>-2 747</b>	-1,42
Osobní náklady	<b>30 589</b>	9,94	<b>34 765</b>	14,96	<b>37 677</b>	19,54
Mzdové náklady	<b>22 166</b>	7,20	<b>25 173</b>	10,83	<b>27 353</b>	14,18
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	<b>8 423</b>	2,74	<b>9 592</b>	4,13	<b>10 324</b>	5,35
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	<b>7 495</b>	2,44	<b>8 495</b>	3,65	<b>9 086</b>	4,71
Ostatní náklady	<b>928</b>	0,30	<b>1 097</b>	0,47	<b>1 238</b>	0,64
Úprava hodnot v provozní oblasti	<b>2 993</b>	0,97	<b>2 703</b>	1,16	<b>2 547</b>	1,32
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	<b>3 449</b>	1,12	<b>2 863</b>	1,23	<b>2 893</b>	1,50
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	<b>3 449</b>	1,12	<b>2 863</b>	1,23	<b>2 893</b>	1,50
Úpravy hodnot pohledávek	<b>-456</b>	-0,15	<b>-160</b>	-0,07	<b>-346</b>	-0,18
Ostatní provozní náklady	<b>25 560</b>	8,31	<b>9 769</b>	4,20	<b>3 570</b>	1,85
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	<b>0</b>	0,00	<b>2 439</b>	1,05	<b>82</b>	0,04
Prodaný materiál	<b>23 511</b>	7,64	<b>4 568</b>	1,97	<b>1 800</b>	0,93
Daně a poplatky	<b>610</b>	0,20	<b>654</b>	0,28	<b>571</b>	0,30
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	<b>1</b>	0,00	<b>1</b>	0,00	<b>1</b>	0,00
jiné provozní náklady	<b>1 438</b>	0,47	<b>2 107</b>	0,91	<b>1 116</b>	0,58
Nákladové úroky a podobné náklady	<b>1 465</b>	0,48	<b>1 075</b>	0,46	<b>854</b>	0,44
Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	<b>1 465</b>	0,48	<b>1 075</b>	0,46	<b>854</b>	0,44

Ostatní finanční náklady	842	0,27	529	0,23	1 355	0,70
Daň z příjmů	2 195	0,71	5 843	2,51	2 724	1,41
Daň z příjmů splatná	1 983	0,64	5 649	2,43	2 537	1,32
Daň z příjmů odložená (+/-)	212	0,07	194	0,08	187	0,10
Celkem	307 740	100	232 441	100	192 860	100

### Výkonová spotřeba

Na základě této položky je patrné, že se jedná o výrobní podnik, jelikož výkonová spotřeba se pohybuje ve všech sledovaných letech kolem 80 % z celkových nákladů. Z toho drtivá většina spadá do položky spotřebovaný materiál, který tvoří především kovové pláty, kulařina a podobně zpracovaný kov. Do položky služby patří především servis výrobků a jejich hodnota je prakticky neměnná. Co se týká horizontální analýzy, v rámci sledovaných období je zde klesající trend, který se zapříčiněn především současnou pandemickou situací a změnami v obsazení manažerských pozic, které vedly k drastickému snížení nákladů. Tento rozdíl je nejvíce viditelný mezi lety 2018 a 2019, kde tento rozdíl ve výkonové spotřebě činil přes 63 milionů korun.

### Osobní náklady

Osobní náklady zahrnují mzdové náklady, odměny členům orgánů společnosti, náklady na sociální a zdravotní pojištění a sociální náklady.

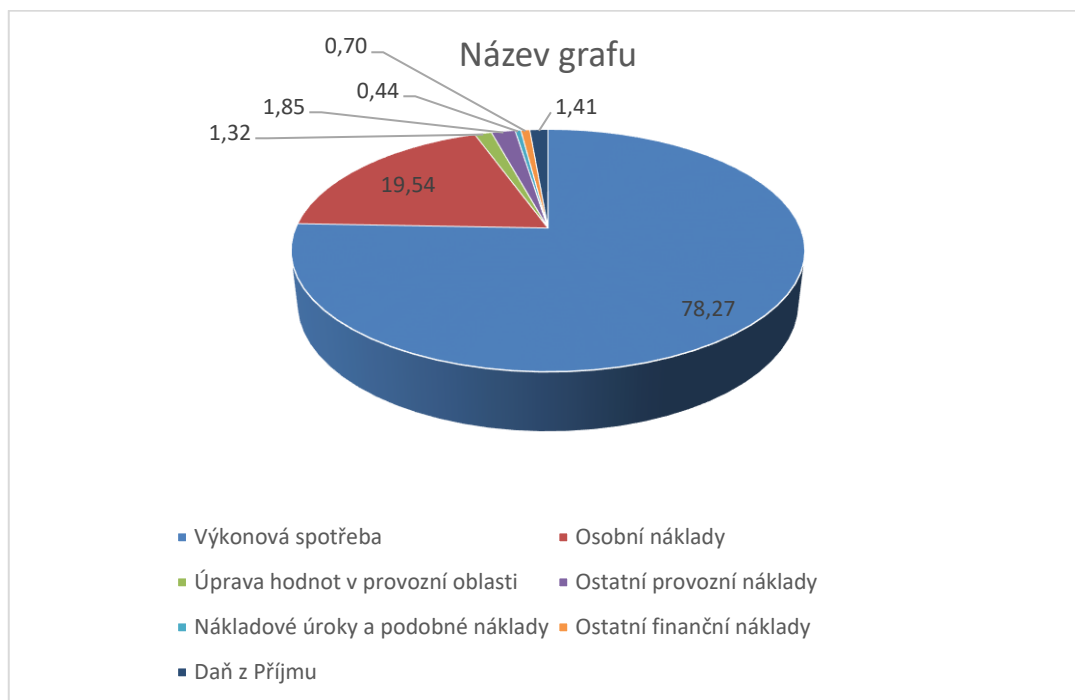
Mzdové náklady představují souhrn vyplacených mezd zaměstnancům podniku. v úhrnu to dělá 27 353 tis. Kč, což činí 19,54 % podílu z celkových nákladů. Kvůli současnému pandemickému stavu se průměrná mzda v podniku snížila o 400 Kč oproti roku 2019, především kvůli tomu, že značná část pracovníků byla nucena zůstat delší dobu doma, kvůli nemoci covid-19. Celková hodnota osobních nákladů však vzrostla o 2 180 tis. Kč.

### Ostatní provozní náklady

V roce 2018 byl zaznamenán velký výkyv v rámci prodaného materiálu, tento výkyv byl způsoben chybným účtováním zakázky, kterou bylo později nutno vyúčtovat tímto způsobem, jako prodej materiálu.

Mezi daně a poplatky patří především položky jako dálniční známky a oprávnění podobného charakteru, týkajících se vlastnictví dopravních vozidel.

Následující graf názorně ukazuje podíl jednotlivých nákladových skupin na celkových nákladech firmy. Bezpochybně nejvýraznější skupinou je výkonová spotřeba (78,27 %), které jsou následovány osobními náklady (19,54 %), ostatní provozní náklady a dalšími skupinami nákladů, které nepřekračují hranici 1,5 %



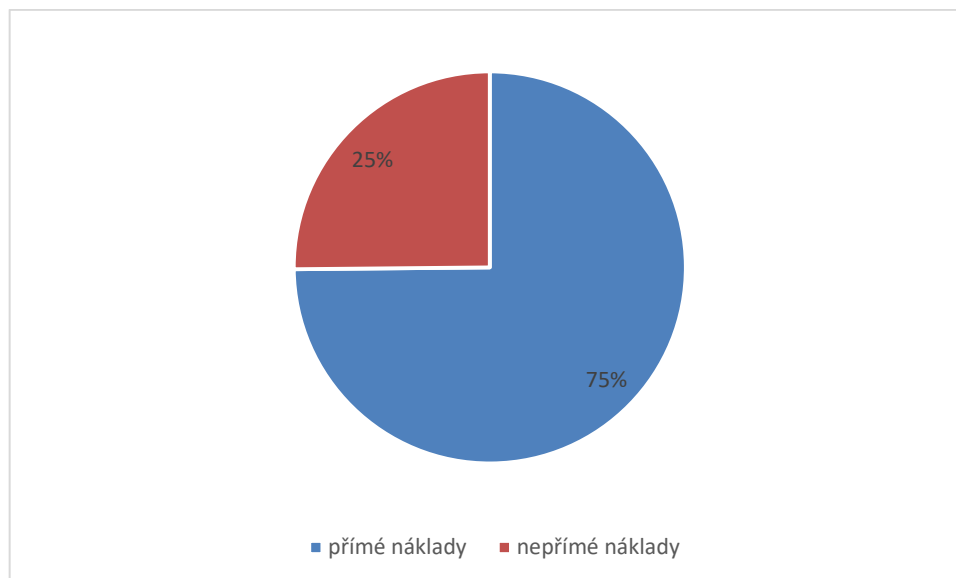
Graf 1 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

### 7.1.2 Kalkulační členění nákladů

Nejprve jsou rozčleněny jednotlivé náklady na přímé a nepřímé, aby byl získán přehled o podílu obou skupin na celkových nákladech podniku.

Vybraná společnost nijak náklady nečlení, kromě členění účetního. Pro účely této diplomové práce byly použity výkazy zisků a ztráty společně s rozvahou, a na základě těchto účetních výkazů sestaveny grafy.

V grafu č. 2 je vidět kalkulační rozdělení nákladů. Přímé náklady tvoří 75 % celkových nákladů a zbytek tvoří náklady nepřímé s podílem 25 %. Pro výrobní firmu je tento poměr celkem typický.



Graf 2 Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování)

Následuje tabulka (Tab. 3) kde je podrobněji zpracován obsah těchto dvou skupin. Do přímých nákladů patří spotřeba materiálu, spotřeba energie, mzdové náklady, zákonné sociální a zákonné pojištění a zákonné sociální náklady.

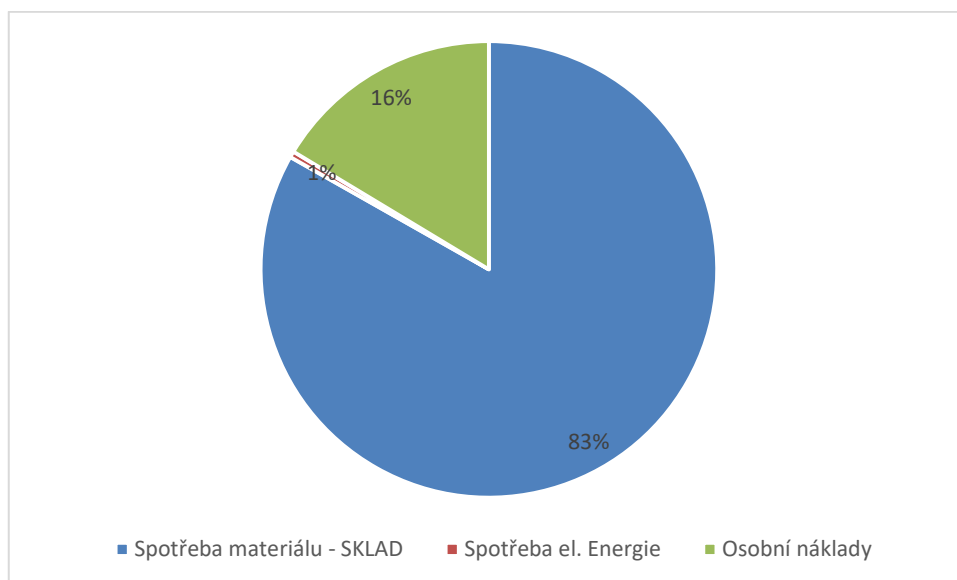
Zbytek nákladů byl přiřazen mezi nepřímé náklady. Tvoří je náklady, které se nevážou k jednomu druhu výkonu, ale zajišťují plynulý průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech.

Tabulka 3 Přímé a nepřímé náklady (vlastní zpracování)

Přímé náklady		Nepřímé náklady	
Spotřeba materiálu - SKLAD	122 368 992,31 Kč	Spotřeba materiálu	10 391 297,23 Kč
Spotřeba el. Energie	641 988,97 Kč	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	505 483,29 Kč
Osobní náklady	24 076 957,01 Kč	Služby (servis, stravné, náklady na rep, ostatní služby)	16 979 256,51 Kč
		Osobní náklady	13 234 822,01 Kč
		Daně a poplatky	570 367,71 Kč
		Jiné provozní náklady	2 998 474,77 Kč
		Odpisy	2 547 799,87 Kč
		Finanční náklady	2 208 850,00 Kč
		Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	-2 746 590,91 Kč
		Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	2724132,00 Kč

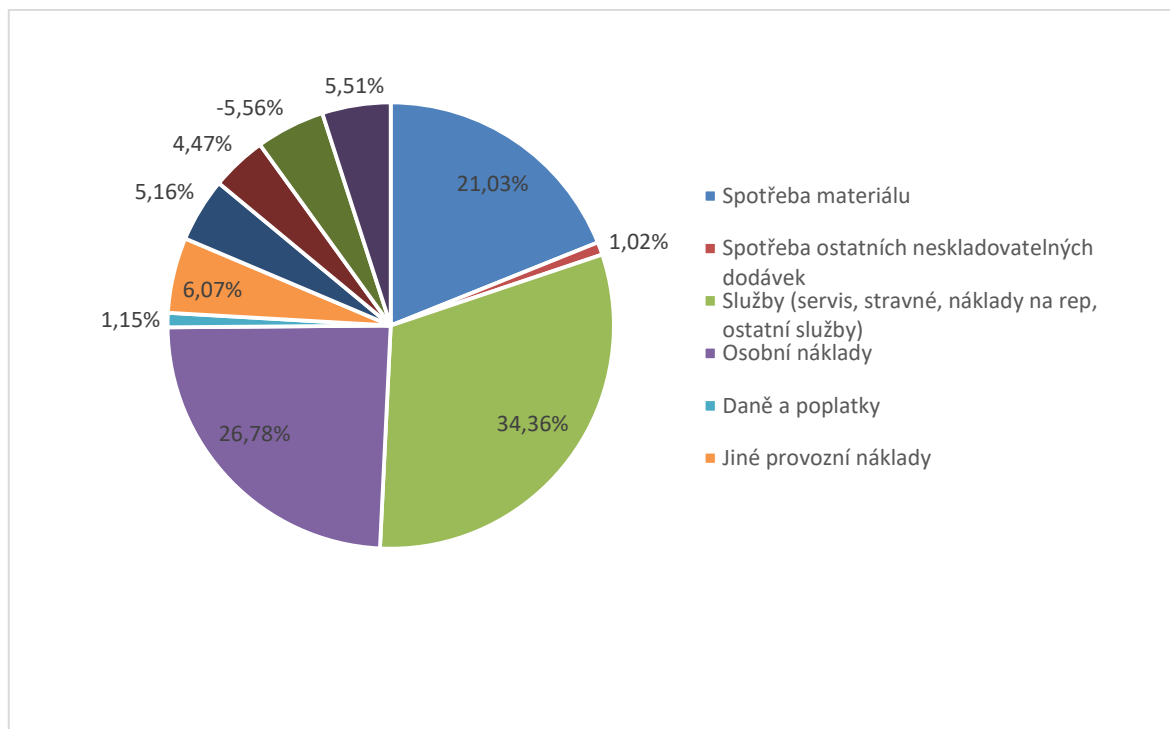
Celkem přímé náklady	147 087 938,29 Kč	Celkem nepřímé náklady	49 413 892,48 Kč
Celkové náklady		196 501 830,77 Kč	

Graf č. 3 popisuje rozdělení jednotlivých druhů nákladů tvořící přímé náklady. z grafu je patrné, že největší část nákladů (83 %) je tvořena spotřebou materiálu, který je použit přímo k výrobě a přechází tak rovnou do výkonu. Energie, kterou spotřebovávají jednotlivá výrobní střediska, tvoří necelé 1 % přímých nákladů, na mzdy je vynaloženo 16 % z celkových přímých nákladů.



Graf 3 Prvky přímých nákladů

Graf č. 4 Znárodnuje rozložení nepřímých nákladů. Největší složkou s 36,34 % služby, kam patří zejména servis, ale také například stravné či propagace a marketing. Druhou největší složkou jsou mzdy pracovníků, kteří se neúčastní na výrobě (26,27 %). Třetí nejvýznamnější složkou je spotřeba materiálu, nesouvisející přímo s výrobou. Největší položkou jsou zde pohonné hmoty. Zbývající části, u nichž se procentuální podíl na nepřímých nákladech pohybuje kolem 5%, jsou vidět v grafu.



Graf 4 Složení nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

## 7.2 Analýza kalkulačního systému vybrané společnosti

Vybraná společnost se zabývá pouze zakázkovou výrobou. Ve společnosti vznikají předběžné a výsledné kalkulace daných zakázek. Obecné předběžné kalkulace zpracovává výkonný ředitel společnosti, které jsou východiskem pro obchodní zástupce. Každá předběžná kalkulace se přepočítá, na základě podkladů, které byly zpracovány společně obchodním zástupcem a zákazníkem tak, aby odpovídala zákaznickým požadavkům. Tyto předběžné kalkulace, které již byly upraveny přímo na zakázku, už mají vysokou vypovídající hodnotu.

Po předání hotového výrobku zákazníkovi se zpracuje výsledná kalkulace, která slouží spíše jako kontrola odchylek.

V následující tabulce (Tabulka 4) je znázorněn současný kalkulační vzorec, který vybraná firma používá.

Tabulka 4 Kalkulační vzorec pro předběžnou kalkulaci (interní výkazy vybrané firmy)

pol. KALKULAČNÍ VZOREC - zakázka	
1	přímý materiál
2	přímé mzdy
3	ostatní přímé náklady (soc.a zdrav.poj.org.)
4	přímé náklady ostatní (služby, provozní) odpisy ?
<i>mezisoučet - přímé náklady (1-4)</i>	
5	ostatní nepřímé náklady, které nebudou v režích a lze je přiřadit zakázce)
6	obchodní režie (odbytová)
7	výrobní režie (výrobní a zásobovací)
8	kalkulované marže
9	správní režie
<i>součet - úplné vlastní náklady (1-9)</i>	
10	zisk
<b>CENA</b>	

Na základě tohoto vzorce jsou následně rozpracovány předběžné kalkulace pro jednotlivé výrobky.

### 7.2.1 Praktická ukázka předběžné kalkulace

Jako ukázka byla použita v následující tabulce (Tabulka 5) obecná předběžná kalkulace jednoho z výrobků.

Tabulka 5 Kalkulace výrobku XY (interní dokumenty)

Přímý materiál		120 000,00 Kč
Přímé mzdy		34 679,82 Kč
Výrobní režie	24,61 %	29 536,99 Kč
Správní režie	21,92 %	26 306,03 Kč
Nákup materiálu a sklad	10,86 %	13 032,90 Kč



Doprava	2,42 %	2 904,43 Kč
Obchodní režie	24,40 %	29 277,29 Kč
Celkem bez DPH		255 737,47 Kč
Montáž		58 000,00 Kč
Výrobní cena skutečná		197 737,47 Kč
Výrobní cena		<b>210 000,00 Kč</b>
Prodejní cena		272 000,00 Kč

Toto je obecná předběžná kalkulace na jeden kus výrobku. Tuto kalkulaci využívají obchodní zástupci při jednání s klienty. Na základě přání jednotlivých zákazníků se každá předběžná kalkulace liší.

Do přímého materiálu je zahrnut veškerý materiál přímo spojený s výrobou, tím je především kov. Přímé mzdy jsou předpovídány na základě zkušeností majitele firmy a vedoucího výroby. v následující tabulce (Tabulka 6) je zpracována předpověď přímých mezd souvisejících s touto předběžnou kalkulací.

Tabulka 6 Přímé mzdy (interní dokumenty vybrané společnosti)

	Počet hodin	sazba Kč /hod	Celkem
Práce konstruktéra	0	255,00 Kč	0,00 Kč
OK práce	39	255,00 Kč	9 944,95 Kč
Obrobná práce	24	255,00 Kč	6 119,97 Kč
Hydraulika práce	16	255,00 Kč	4 079,98 Kč
Olejevá nádrž	17	255,00 Kč	4 334,98 Kč
Ovlád. z kab. práce	2	255,00 Kč	510,00 Kč
Lakování práce	20	255,00 Kč	5 099,97 Kč
Kompletace práce	16	255,00 Kč	4 079,98 Kč
Výstupní kontrola,	2	255,00 Kč	510,00 Kč

seřízení, odzkoušení			
----------------------	--	--	--

Dalšími položkami v předběžné kalkulaci jsou režie. Procentuální přírážka těchto reží byla pevně stanovena na základě výsledků některého účetního období. Přesný výpočet těchto procent ve vybrané firmě chybí. Jako rozvrhová základna je použit přímý materiál.

Další položkou je montáž. Ta se do ceny započítává automaticky. Chce-li však zákazník provést montáž ve vlastní režii, tato položka se odečítá, aby nebyla cena uměle navýšena.

Po té se vypočítá skutečná výrobní cena, která se zaokrouhlí tak, aby bylo počítáno dopředu s určitými odchylkami. Z této výrobní ceny se následně vypočítá prodejní cena.

Tabulka 7 Stanovení ceny produktu (ceník vybrané společnosti)

Kód	Nástavba - výbava	CZK
	Základní provedení nosiče	280 000
	Montáž na vozidlo	58 000
	Zápis nástavby do TP – individuální dostavba	9 000
PC1	Pístové čerpadlo	19 000
BL1	Plastové blatníky na jednu nápravu	8 500
BZ1	Boční zábrany proti vklínění	9 300
VH6	Ručně stavitelná výška háku 1 000 – 1 570 mm	36 000
	<b>Cena celkem</b>	<b>419 800</b>
	<b>Cena po slevě</b>	<b>399 000</b>

Na této tabulce je zachycen příklad skutečné zakázky a její předběžné kalkulace po jednání se zákazníkem, která zohledňuje vše, co si vybral.

Následuje zpracování samotné zakázky ve výrobě a po předání výrobku zákazníkovi následuje výsledná kalkulace.

V následující tabulce (Tabulka 8) je zpracována výsledná kalkulace ve zjednodušené podobě. Samotná výsledná kalkulace vychází z programu POHODA, kde jsou zaznamenány

veškeré náklady. Samotná výsledná kalkulace má přes 280 řádků, jelikož je tam zaznamenáno vše dopodrobna.

Tabulka 8 Výsledná kalkulace (interní dokumentace vybrané společnosti)

Materiál celkem		113 059,17 Kč
Přímé mzdy celkem		46 094,69 Kč
Obchodní režie	24,40%	27 586,44 Kč
Výrobní režie	24,61%	27 823,86 Kč
Správní režie	21,92%	24 782,57 Kč
Nákupní režie	10,86%	12 278,23 Kč
Dopravní režie	2,42%	2 736,03 Kč
Režie celkem		95 207,13 Kč
Výrobní cena celkem		254 360,98 Kč

Na základě této tabulky lze provést například jednoduchý výpočet zisku na konkrétní zakázce.  $399\,000\text{ Kč} - 254\,360,98\text{ Kč} = 144\,639,02\text{ Kč}$

### 7.3 Analýza střediskového dělení

Co se týče střediskového dělení, vybraná společnost má teoreticky zpracováno rozdělení, jak by chtěli, aby to fungovalo. Realita se však liší.

V současné době mají podnik rozdělen do 29 středisek, které patří do 6 bloků. Hospodářská střediska byla stanovena vedením podniku dle vlastního uvážení. Toto rozdělení slouží firmě na prvním místě pro účetní účely. Pro účely kalkulací vzhledem k velikosti podniku a tedy i množství pracovníků, kteří se zabývají ekonomikou podniku, je toto dělení až příliš podrobné.

To vyplývá i z faktu, že některá střediska, podle současného dělení, mají téměř nulové, nebo žádné pohyby na účetních účtech, tedy nevykazují žádné náklady a ani žádné výnosy. Příkladem může být středisko s číslem 120 – obchod se zahraničím. Je pravděpodobné, že toto středisko bylo vytvořeno za účelem z pohledu do budoucna. Je však vedeno v agendě několik let a stále na něm nejsou žádné pohyby.

Neznamená to však, že firma se zahraničím neprovádí žádné obchody. Vybraná společnost totiž nakupuje některé potřebné součásti pro jejich výrobky, které si samy nedokáží vyrobit. Následné účetní operace jsou však připisovány jiným účtům jiného střediska. Zůstává tedy otázka, proč toto středisko ponechávat v agendě.

## 8 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

V této části diplomové práce je zhodnocen současný stav řízení nákladů ve vybrané společnosti a následně jsou zpracovány východiska pro projektovou část diplomové práce.

Nejlépe zpracované řízení nákladů má vybraná společnost v oblasti materiálové. Podrobně je zde evidováno naprosto vše, co přijde na sklad, je z něj vydáno a následně spotřebováno. Co se týče ostatních nákladových položek, je na tom vybraná společnost hůře. Z provedených analýz vyplynulo, že tyto položky tvořili v roce 2020 přes 30% celkových nákladů. Jedná se tedy o 30% nákladů, které jsou špatně, nebo nepřesně alokovány.

Největší část z těchto nákladů tvoří osobní náklady, které jsou sice rozděleny dle středisek, alokace je vše nedostačující. Je možné zjistit, kolik práce bylo v jednotlivých střediscích spotřebováno, za co konkrétně, však v současném stavu nelze dohledat. Proto jsou tyto náklady přiřazovány paušálně.

Prvním hlavním nedostatkem týkajících se kalkulací je procentuální přírážka u režijních nákladů. Každá zakázka je jiná a každá spotřebovává určitou část režijních nákladů, proto jednotná přírážka není vhodná. Společnost tím pádem musí mít zkreslený přehled o ziskovosti jednotlivých zakázek. To může mít za následek, že některé zakázky se budou jevit jako ziskové, avšak nemusí to být skutečně pravda. S tím také souvisí to, že výrobní náklady mohou být nadhodnoceny nebo také podhodnoceny a společnost nezná skutečně spotřebované náklady. Navíc je tato procentuální přírážka stará a zkreslení se tak zvětšuje.

## 9 PROJEKT NA ZLEPŠENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

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

### 9.1 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 je zaměřena na změnu členění nákladů dle středisek a to tak, že toto členění bude aktualizováno za účelem lepšího porozumění, zpracování a alokování zejména osobních nákladů a následné přiřazení těchto osobních nákladů jednotlivým aktivitám ve výrobním procesu.

V další části bude zavedeno kalkulační členění nákladů, které povede zejména k lepšímu přiřazování nákladů v kalkulačním vzorci. Společnost nyní využívá zastaralou rozvrhovou základnu a dochází tak k velkým nepřesnostem, především co se týká předběžných kalkulací.

Poslední projektová část je věnována rozpočetnictví, které přímo souvisí s aktualizací střediskového systému a taktéž s tvorbou nových kalkulací.

### 9.2 Aktualizace systému středisek

První projektová část je zaměřena na aktualizaci systému středisek a přiřazování nákladů jednotlivým střediskům. v současné době se ve vybrané společnosti neshoduje teorie s realitou a především nejsou propojeny současné kalkulace a jejich režie s momentálním systémem rozdělení středisek.

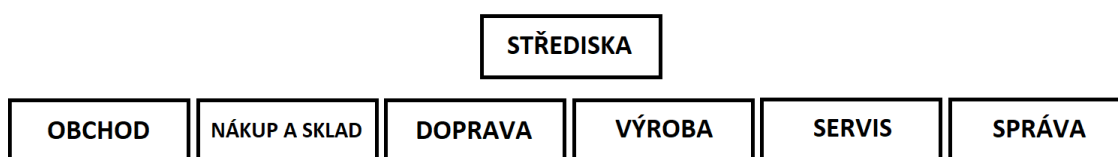
Ve spolupráci se zaměstnanci firmy byla sestavena následující tabulka (Obr 10)

Název kategorie	Popis	Popis
110	<b>Obchod ČR</b>	Obchodní režie
111	Obchod MORAVA	Obchodní činnost v tuzemsku
112	Obchod Praha, Středočeský a Ústecký	Obchodní činnost v tuzemsku
113	Obchod Karlovarský, Plzeňský, Jihočeský	Obchodní činnost v tuzemsku
114	Obchod Liberecký, Královehradecký, Pardubický, Vysočina	Obchodní činnost v tuzemsku
120	Obchod zahraničí	Obchodní činnost v zahraničí
130	Propagace	Obchodní režie
140	Expedice	Expedice (odbyt)
150	Servis	Servis a opravy (vč.záručních)
210	<b>Výroba ocelových konstrukcí</b>	Výrobní režie
211	Dokumentace pro výrobu ocelových konstrukcí	Tvorba technické dokumentace
212	Sklad hutního materiálu	Výrobní režie
213	Dělnírna	Dělení hutního materiálu
214	Obrobna	Výroba strojních dílů (součástí)
215	Výroba ocelových konstrukcí	Výroba ocelových konstrukcí
220	<b>Montáže</b>	Výrobní režie
221	Dokumentace pro montáž	Tvorba dokumentace pro montáž vč.hydrauliky a elektr
222	Organizace skladových zásob	Výrobní režie
223	Doprava	Výrobní režie
224	Montáž hydrauliky	Montáž hydrauliky
225	Lakovna	Příprava k lakování a lakování
226	Zákl. montáž a finální kompletace	Základní montáž a finální kompletace
227	Montáž elektro	Montáž elektro
900	<b>Vedení společnosti</b>	Správní režie
310	Administrativa společnosti	Správní režie
320	Plánování a controlling	Správní režie
330	Účetnictví a fakturace	Správní režie
340	Personalistika a PAM	Správní režie
350	Správa majetku	Správní režie

Obrázek 10 Střediska vybrané firmy - teorie (vlastní zpracování)

Z tohoto obrázku vyplývá, že firma v teorii rozlišuje pouze 3 střediska, v jejich kalkulacích však pracují s celkem 5 středisky a co se týká nákladů, ty rozdělují celkem do 6 středisek. Toto je potřeba sjednotit. Některé kategorie jsou navíc zastaralé a v současnosti se již nazývají jinak, některé kategorie se spojili, nebo se vůbec nevyskytují.

Po prostudování interních dokumentů a informačního systému, s kterým firma operuje, byly zjištěny střediska, které jsou znázorněny na následujícím obrázku (Obr 11)



Obrázek 11 Střediska vybrané firmy – náklady (vlastní zpracování)

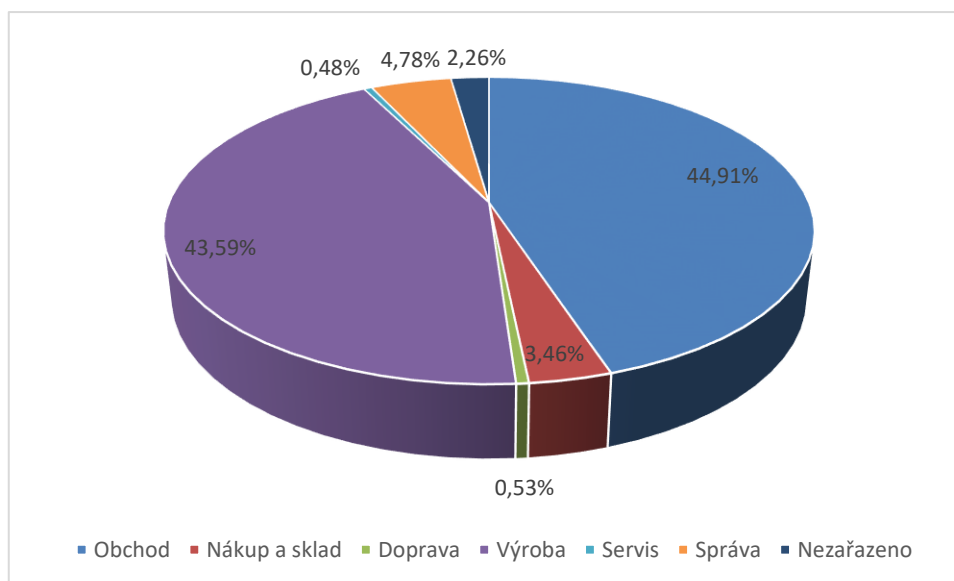
K těmto střediskům jsou následně přiřazovány náklady, které jsou uvedeny v následující tabulce, která vychází z výkazů zisků a ztráty za rok 2018 (tab. ....)

Tabulka 9 Rozdělení nákladů do středisek (vlastní zpracování)

	Obchod	Nákup a sklad	Doprava	Výroba	Servis	Správa
Spotřeba materiálu	123044113,8	3621160,07	498216,98	97916104,65	569969,89	1222213,22
Spotřeba energie	0	0	0	0	0	461451,22
Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	0	0	0	0	0	471060,7
Prodané zboží	0	-11100790,27	0	10978678,78	122111,49	0
Opravy a udržování	151221,41	80,99	315014,73	296493,64	54049,12	725230,96
Stravné	4443340,68	4841,74	21425,19	4445,58	54095,44	52157,97
Náklady na reprezentaci	18850	0	2740	0	0	163884,17
Ostatní služby	1290324,81	2738848,97	51369,12	1931296,48	4434,05	4199842,07
Mzdové náklady	1691270	931979	508048	15605917	436214	2406026,75
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	573962,25	316871,75	172736	5279894,5	148313,5	761362
Zákonné sociální náklady	57897	32297	9551,94	461579,54	3545,6	314051,55
Daň silniční	0	0	0	0	0	20000
Daň z nemovitých věcí	0	0	0	0	0	89526
Ostatní daně a poplatky	9770	324454,56	34628	7000	5588	51500,35
Prodaný materiál	7379873,2	13681698,3	0	2355273,98	94557,93	0
Poskytnuté dary	0	0	0	0	0	15000
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	175228,01	152850	0	0	0	43829,79
Ostatní pokuty a penále	0	0	0	0	0	7807,08
Odpis pohledávky	0	0	0	0	0	180650
Ostatní provozní náklady	287682,71	38601,55	11395	7431,58	3498,51	295536,85
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	129712	19019	13350	586350	0	2535879,73
Úroky	136687,12	0	0	16954,48	0	542425,71
Kurzové ztráty	169286,13	3620,06	0	17180,82	0	198742,96
Ostatní a mimořádné finanční náklady	1070	80	0	0	0	81825,46
<b>Celkem</b>	<b>139560289,1</b>	<b>10765612,72</b>	<b>1638474,96</b>	<b>135464601</b>	<b>1496377,53</b>	<b>14840004,54</b>



Procentní podíl jednotlivých středisek lze vidět na následujícím grafu (Graf 5)



Graf 5 Podíl středisek

Největší podíl zaujímají střediska obchod (44,91 %) a výroba (43,59 %), které dohromady představují téměř 90 % veškerých nákladů. Za nimi jsou střediska správa (4,78 %) a nákup a sklad (3,46 %). Vybraná společnost v průměru 2,5 % nákladů nedokáže přiřadit jednotlivým střediskům, z důvodu pochybení jejich evidence. Poslední dvě střediska, které firma rozlišuje, se pohybují kolem 0,5 % celkových nákladů (Servis – 0,48 %, Doprava 0,53 %)

### 9.2.1 Návrh nového střediskového dělení

V rámci návrhu nového střediskového členění budou zcela určitě zachována střediska obchodu a výroby. Dále budou zrušena samostatnost střediska servis, které bude přiřazeno k výrobě, protože úkony, které zde probíhají, spotřebovávají především materiál a středisko doprava bude přiřazeno pod středisko správa. Náklady, které nejdou přiřadit, budou nově spadat do střediska správa. Posledním, tedy čtvrtým střediskem, bude středisko s novým názvem sklad.

Těmto novým střediskům budou přiřazeny evidenční čísla a přiřazeny jednotlivá pracoviště, podle layoutu firmy tak, aby číslování dávalo největší smysl a odpovídalo výrobnímu postupu firmy.

Tabulka 10 Návrh nového střediskového dělení (vlastní zpracování)

	Středisko obchod		Středisko výroba		Středisko sklad		Středisko Správa
<b>110</b>	<b>Obchod ČR</b>	<b>200</b>	<b>Plánování</b>	<b>222</b>	<b>Sklad</b>	<b>310</b>	<b>Expedice</b>
<b>111</b>	<b>Obchod Morava</b>	<b>201</b>	<b>Dělrna</b>			<b>320</b>	<b>Administrativa</b>
<b>112</b>	<b>Obchod Praha, Středočeský a Ústecký</b>	<b>202</b>	<b>Palírna</b>			<b>330</b>	<b>Účtárna</b>
<b>113</b>	<b>Obchod Karlovarský, Plzeňský, Jihočeský</b>	<b>203</b>	<b>Obrobna</b>			<b>340</b>	<b>Personalistika</b>
<b>114</b>	<b>Obchod Liberecký, Královehradecký, Pardubický, Vysočina</b>	<b>204</b>	<b>Svařovna</b>			<b>350</b>	<b>Správa areálu</b>
		<b>220</b>	<b>Montáže</b>			<b>351</b>	<b>Úklid</b>
		<b>221</b>	<b>TPV</b>			<b>900</b>	<b>Vedení</b>
		<b>223</b>	<b>Doprava</b>			<b>999</b>	<b>Nezařazeno</b>
		<b>224</b>	<b>Hydraulika</b>				
		<b>225</b>	<b>Lakovna</b>				
		<b>226</b>	<b>Kompletace</b>				
		<b>227</b>	<b>Elektro</b>				
		<b>228</b>	<b>Garáž</b>				
		<b>250</b>	<b>Servis</b>				

### 9.2.2 Středisko obchod

U toho střediska nedošlo prakticky k žádné změně. Bylo odstraněno pod-středisko číslo 120 – Obchod zahraničí, které splynula se střediskem sklad.

### 9.2.3 Středisko výroba

Toto středisko bylo rozděleno do dvou hlavních částí podle budov, ve kterých se nacházejí. v předchozí tabulce (Tabulka 10) jsou tyto budovy rozlišeny jednak rozdílnou barvou a jednak i číselně. v jedné budově se nachází pracoviště s číslem 200 až 204 a ve druhé budově se nacházejí zbylá. Nově bylo přiřazeno pod-středisko servis s číslem 250, které promluví do celkové skladby nákladu ve středisku výroba, ne však nějakým zásadním způsobem.

### 9.2.4 Středisko sklad

Toto středisko v ideálním případě by bylo taktéž přiřazen do některého většího. Vzhledem však k jeho unikátní povaze ho nešlo přiřadit. Toto středisko funguje nejen jako uskladnění výrobků, ale do tohoto střediska se účtuje i nakoupené zboží, které si firma sama neumí vyrobit. Z pohledu účetní evidence je pro firmu výhodnější spojení pod-střediska 120 a 222, jelikož je to práce zaměstnance skladu, aby výrobní pracovníci měli to, co potřebují.

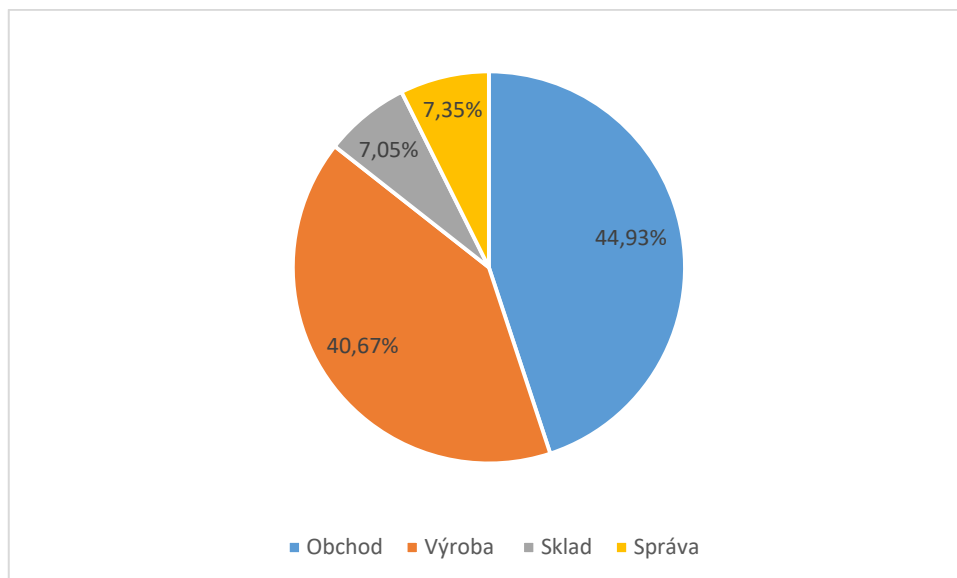
### 9.2.5 Středisko správa

V tomto středisku proběhnou největší změny. Jednak nově středisko doprava bude spadat pod středisko správa, ale také zde budou spadat veškeré náklady, které nebyly nikam přiřazeny. Vybraná společnost přiřazovala veškerou spotřebu energie do tohoto střediska. Z pohledu využití energie by spíše měla být ve středisku výroba, bude proto přesunuta část odpovídající spotřebě ve výrobě. v následující tabulce jsou nově rozloženy náklady podle nových středisek (Tabulka 11)

Tabulka 11 Rozdělení nákladů podle nového střediskového dělení (vlastní zpracování)

	Obchod	Výroba	Sklad	Správa
Spotřeba materiálu	123044113,8	98486074,54	3621160,07	4565804,17
Spotřeba energie	0	461451,22	0	85 265,30
Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	0	0	0	593976,27
Prodané zboží	0	0	0	0
Opravy a udržování	151221,41	350542,76	80,99	1058016,83
Stravné	4443340,68	58541,02	4841,74	73583,16
Náklady na reprezentaci	18850	0	0	167269,17
Ostatní služby	1282629,81	1935730,53	2746543,97	4536263,38
Mzdové náklady	1691270	16042131	931979	2999243,75
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	573962,25	5428208	316871,75	949433
Zákonné sociální náklady	54531	465125,14	35663	361085,03
Daň silniční	0	0	0	77547
Daň z nemovitých věcí	0	0	0	89526
Ostatní daně a poplatky	9770	12588	324454,56	96619,35
Prodaný materiál	7372983,2	2449831,91	13688588,3	0
Poskytnuté dary	0	0	0	25000
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	175228,01	0	152850	43829,79
Ostatní pokuty a penále	0	0	0	10492,08
Odpis pohledávky	0	0	0	319389,5
Ostatní provozní náklady	287682,71	10930,09	38601,55	538317,32
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	128712	586350	20019	2549229,73
Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	0	0	0	1000
Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek	0	0	0	-38726,04
Tvorba a zúčtování opravných položek	0	0	0	-417688,05
Úroky	136687,12	16954,48	0	1311649,46
Kurzové ztráty	169286,13	17180,82	3620,06	390610,88
Ostatní a mimořádné finanční náklady	1070	0	80	260311,79
Změna stavu nedokončené výroby	0	0	0	-10435,02
Daň z příjmů - splatná	0	0	0	1982990
Daň z příjmů - odložená	0	0	0	211554,53
<b>Celkem</b>	<b>139541338,1</b>	<b>126321639,5</b>	<b>21885354</b>	<b>23292609,6</b>

Následuje ještě graf, který znázorňuje procentuální podíl jednotlivých středisek na celkových nákladech (Graf 5)



Graf 6 Procentuální podíl nákladů nového střediskového dělení (vlastní zpracování)

### 9.3 Návrh nového kalkulačního systému

Tato část projektové části diplomové práce se zabývá návrhem nového kalkulačního systému pro vybranou společnost

Jak vyplynulo z analytické části, současný kalkulační systém je plný velkých nedostatků, které je potřeba řešit.

#### 9.3.1 Výběr kalkulačních metod

Pro výběr kalkulačních metod se budou brát v úvahu zejména následující body:

- sestavovat kalkulaci, jejíž struktura bude vhodná pro zakázkovou výrobu;
- stanovovat náklady na kalkulační jednici na úrovni úplných vlastních nákladů;
- pracovat s předběžnou a výslednou kalkulací;
- pravidelně přezkoumávat kalkulaci nákladů, porovnávat skutečnost s plánovaným stavem a hledat příčiny vzniku odchylek.

Jako odrazový můstek do této části projektu poslouží také závěry z analýzy současného stavu kalkulačního systému a řízení nákladů v podniku. Ty lze rozdělit do čtyř hlavních částí.

### **Silné stránky**

- kvalitní evidence materiálových nákladů v podniku
- tlak firmy na zaznamenávání veškeré činnosti ve výrobním procesu

### **Slabé stránky**

Osobní náklady jsou přiřazovány na střediska

### **Příležitosti**

- možnost přesnějšího řízení ziskovosti a přesnějšího rozhodování o zakázkách;
- přehled o efektivnosti chodu pracovišť.

### **Hrozby**

- Velké odchylky zisku od reality
- zpomalení vyřizování zakázek i běžné agendy.

Dalším významným rozhodovacím aspektem je i to, jaké kalkulace firma v současnosti používá a také velikost firmy. Co se týká počtu pracovníků ve vybrané společnosti, nemá jednak dostatek pracovníků, kteří by se mohli zabývat zavedením náročnějšího typu kalkulace, jako je například kalkulace ABC, a dále by náklady na zavedení takového typu kalkulace daleko převýšili užitek.

Kvůli těmto všem aspektům, které je třeba vzít do úvahy, bude pro vybranou společnost nejlepší, nevýhodnější a především nejjednodušší zaktualizovat současný kalkulační systém, což výrazně ušetří firmě čas i peníze.

Využity tedy budou kalkulace přírážkové, předběžné, průběžné a výsledné.

### **9.3.2 Sestavení kalkulačního vzorce**

Pro sestavení nového kalkulačního vzorce se bude vycházet z nově vytvořeného střediskového dělení a současného kalkulačního systému. Největší změna tedy bude především v režích.

Přímý materiál

Přímé mzdy

---

**Celkové přímé náklady**

Výrobní režie 1

Výrobní režie 2

---

**Vlastní náklady výkonu**

Obchodní režie

Správní režie

Skladová režie

---

**Úplné vlastní náklady výkonu**

**Montáž**

**Výrobní cena**

**Prodejní cena**

Toto je tedy podoba kalkulačního vzorce, který odpovídá novému střediskovému dělení a zároveň požadavkům firmy.

**Přímý materiál**

Přímý materiál pro účely obecné předběžné kalkulace, která složí jako východisko pro základní cenu produktu, která nezohledňuje požadavky zákazníka, byl spočítán na základě průměru již vyrobených zakázek. Mohlo tak být učiněno díky důkladné evidenci veškerého materiálu a jeho spotřebě při výrobě.

Za účelem vytvoření drobné rezervy byl tento výsledek zaokrouhlen na celé desetitisíce směrem nahoru.

**Přímé mzdy**

Jednou z nejslabších stránek je ve vybrané společnosti vykazování práce. Pro účely sestavení kalkulací jsou však dostačující. Pro jistotu bylo toto téma navíc konzultováno s vedením společnosti.

Ve výsledku byly poskytnuty informace pro účely této diplomové práce, díky kterým byl určen standartní čas potřebný pro výrobu základního produktu bez jakýkoli přídavků.

### Ostatní přímé náklady

Ostatní přímé náklady byly uvažovány, zdali budou přidány do kalkulačního vzorce. Mohly by zde například patřit energie. Tyto položky však kvůli povaze typu výroby nemohly být spolehlivě přiřazeny ke každé zakázce zvlášť, proto budou zohledněny jako součást výrobní režie.

### Výrobní režie

V současné době, vybraná společnost rozlišuje pouze jednu výrobní režii i přes to, že samotná výroba se nachází ve dvou budovách, a i povahou prováděných výkonů nabádá k rozdělení na dvě režie. Bylo tedy rozhodnuto pro větší přesnost a zároveň větší přehled rozdělit jednu výrobní režii na dvě tak, aby využitelnost pro vybranou společnost byla co největší a zároveň přinesla největší užitek.

Toto rozdělení je již naznačeno v tabulce 10. v následující tabulce je znázorněno rozdělení veškerých nákladů střediska výroba, rozdělených na přímé a nepřímé náklady a zároveň rozdělených už podle toho, jak by měly být alokovány jednotlivým režii (Tabulka 12)

Tabulka 12 Přímé a nepřímé náklady střediska výroba (vlastní zpracování)

Číslo pod-středisek	200, 212, 213, 214, 215	220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 250
Přímé náklady	26 524 070,82 Kč	86 997 950,83 Kč
Nepřímé náklady	4 625 113,63 Kč	6 338 786,97 Kč

Na základě této tabulky budou vypočítány příslušné procentuální režijní přírážky. Jako rozvrhová základna budou použity přímé náklady. Výpočet je znázorněn v následující tabulce (Tabulka 13)

Tabulka 13 Sazba výrobní režie (vlastní zpracování)

	Výrobní režie 1	Výrobní režie 2
Nepřímé náklady	4 625 113,63 Kč	6 338 786,97 Kč
Rozvrhová základna	97 916 104,65 Kč	97 916 104,65 Kč
Sazba režie	4,7235%	6,4737%



### Obchodní režie

I když se v rámci nového střediskového dělení u obchodního střediska téměř nic nezměnilo, sazba obchodní režie bude muset být znovu vypočítána, protože současně používaná sazba této režie je zastaralá a je potřeba ji aktualizovat.

V tomto středisku se sice eviduje vysoká spotřeba materiálu, nejedná se však o materiál, který přímo souvisí s výrobou. Veškeré náklady jsou proto v tomto středisku nepřímé a to vše výrazně zjednodušuje. Není zde však započítána položka spotřebovaný materiál, protože vybraná společnost do této položky eviduje prodané zboží, které se vždy prodá. Jedná se o praktiku, kterou firma provozuje od svého založení. Z kalkulačního hlediska tuto položku navíc nelze zahrnout, protože se týká jen některých (zhruba 20 %) objednávek. v následující tabulce je uveden výpočet sazby obchodní režie. Jako rozvrhová základna je opět použit přímý materiál (Tabulka 14)

Tabulka 14 Sazba obchodní režie (vlastní zpracování)

	Obchodní režie
Nepřímé náklady	16 497 224,32 Kč
Rozvrhová základna	97 916 104,65 Kč
Sazba režie	16,8483%

### Správní režie

U správní režie bude taktéž jako rozvrhová základna použitý přímý materiál. Výpočet je ve zjednodušené podobě znázorněn v následující tabulce (Tabulka 15)

Tabulka 15 Sazba správní režie (vlastní zpracování)

	Správní režie
Nepřímé náklady	22 831 158,38 Kč
Rozvrhová základna	97 916 104,65 Kč
Sazba režie	23,3171%

### Skladová režie

Jedná se v podstatě o novou režii. I přes její malou hodnotu, je nutno ji počítat zvlášť, protože úkony, které probíhají v rámci střediska sklad, se nedají kvůli jejich povaze, nikde přiřadit.

Toto středisko jako takové bylo konzultováno s vedením společnosti, a chtějí tuto položku zanechat zvlášť a neslučovat ji s ostatními. Toto přání je tedy respektováno a příslušná sazba skladové režie je vypočítána v následující tabulce (Tabulka 16)

Tabulka 16 Sazba skladové režie (vlastní zpracování)

	Skladová režie
Nepřímé náklady	21 885 354 Kč
Rozvrhová základna	97 916 104,65 Kč
Sazba režie	22,3511%

### Montáž

Tato položka vypočítána historicky a podle vedení společnosti je naprosto přesná a není potřeba ji nějak měnit nebo přepočítávat. Montáž má tedy historicky danou pevnou cenu a v kalkulaci se objevuje v tom případě, když zákazník si ji nezprostředkovává sám.

### Výrobní cena

Výrobní cena je hodnota úplných vlastních nákladů výkonu, zaokrouhlená na celé desetitisíce nahoru.

### Prodejní cena

V prodejní ceně se už počítá s marží, která se u pohybuje u všech typů výrobků zhruba kolem 30 %

### 9.3.3 Porovnání současného kalkulačního systému s inovovaným

Už jenom při porovnání předběžné kalkulace u výrobku, který ve vybrané společnosti vyrábějí nejčastěji, je nesmírný rozdíl. Bylo to způsobeno především zastaralými sazbami

u všech režii a taky změnou samotných režii a středisek. v následující tabulce je vypočítána předběžná kalkulace pro jeden z jejich výrobků (Tabulka 17)

Tabulka 17 Výpočet novou kalkulací jednoho z výrobků (vlastní zpracování)

	<b>Přirážka (sazba v %)</b>	<b>Objem (v Kč)</b>
<b>Přímý materiál</b>		120 000
<b>Přímé mzdy</b>		34 680
<b>Celkové přímé náklady</b>		154 680
<b>Výrobní režie 1</b>	4,7235	5668,2
<b>Výrobní režie 2</b>	6,4737	7768,44
<b>Vlastní náklady výkonu</b>		168116,6
<b>Obchodní režie</b>	16,8483	20217,96
<b>Správní režie</b>	23,3171	27980,52
<b>Skladová režie</b>	22,3511	26821,32
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>		243136,4
<b>Montáž</b>		58000
<b>Výrobní cena skutečná</b>		185136,4
<b>Výrobní cena</b>		190000
<b>Prodejní cena</b>	30	247000

Jedná se o stejný výrobek, ke kterému v této diplomové práci již je tabulka (Tabulka 8). Při porovnání těchto dvou tabulek je zjevný.

Už jen samotná skutečná výrobní cena se liší o 12601 Kč. Přepočteno do procent, jedná se o 6,4% odchylku od původní hodnoty.

U inovace této kalkulace, bylo účelem ponechat ji co možná nejvíce podobné té staré, aby vedení vybrané společnosti vidělo jasné rozdíly a přínosy mezi současným stavem a inovovaným.

V následujícím textu, bude spočítána výsledná kalkulace výrobku (Tabulka 18), ke které mu je již v této diplomové práci spočítána výsledná kalkulace (Tabulka 8) podle současného systému, novým kalkulačním vzorcem.

Tabulka 18 Výsledná kalkulace výrobku, podle nového vzorce (vlastní zpracování)

	Sazba (%)	Objem (Kč)
Přímý materiál		113059,17
Přímé mzdy		46094,6868
Přímé náklady		159153,8568
Výrobní režie 1	4,7235	7517,632426
Výrobní režie 2	6,4737	10303,14323
Vlastní náklady výkonu		176974,6325
Obchodní režie	16,8483	19048,54814
Správní režie	23,3171	26362,11973
Skladová režie	22,3511	25269,96815
Úplné vlastní náklady		247655,2685

Při porovnání těchto dvou tabulek je opět vidět rozdíl v celkových nákladech na zakázku. Tento rozdíl činí 6705,72 Kč, což znamená, že podle nového systému firma vydělala na této zakázce o tuto hodnotu více, než podle starého systému.

Obecně lze říci, že oba systémy nadhodnocovaly náklady. Je tomu tak především díky zaokrouhlování skutečné výrobní ceny na výrobní cenu. Dle slov vedení vybrané společnosti je tak činěno především kvůli tvoření určité rezervy, kdyby došlo k nějakým nepředpoklá-

daným odchylkám, a taktéž kvůli opatrnosti a jistoty. Výrobky, které vybraná společnost vyrábí, mají vysokou hodnotu samy o sobě, a proto toto zaokrouhlování, které sice může nabýt až hodnoty 5%, nemá až tak vysoký vliv.

Nevíce to samozřejmě ovlivňuje prodejní cenu. Obchodní zástupci jsou však s tímto seznámení a mnohdy tak mohou nabídnout určitou slevu. Zákazník je tak spokojen a potěšen, že mu byla udělena, byť malá sleva.

Na žádost firmy byla provedena aktualizace všech předběžných kalkulací. Vybraná společnost si však nepřeje zveřejňovat více citlivých údajů, než je potřeba pro účely této diplomové práce. Cenzurované inovované kalkulace pro porovnání budou přiloženy na konci této diplomové práce (Příloha I)

## **9.4 Návrh systému rozpočtnictví**

V Současné době vybraná společnost vůbec rozpočty neřeší. Po konzultaci s vedením firmy bylo zjištěno, že tomu tak je především kvůli typu výroby, tedy zakázkové. Alespoň nějakou představu o budoucích výdajích však potřebuje mít každá firma. Tato část diplomové práce bude tedy zaměřena na vytvoření alespoň některých rozpočtů, které by mohly vybrané společnosti pomoci.

### **9.4.1 Stanovení odpovědnosti**

Proces rozpočtování nákladů a výnosů by měl být v podniku nepřetržitou činností, ve které jsou jasně stanoveny odpovědnosti jednotlivých osob, kteří se na procesu podílejí.

Existuje několik možností, které přicházejí v tomto případě v úvahu. Vzhledem k velikosti firmy je potřeba, aby se zapojilo co nejméně lidí, nebo aby stanovování rozpočtů co nejméně ovlivnilo běžný chod firmy. První možností je, že stanovení rozpočtů se ujme ředitel firmy. Má nejvíce zkušeností a proto by byly vytvořené rozpočty nejpřesnější. Vzhledem k vytíženosti mu však nelze přiřadit další odpovědnost, další práci navíc.

Druhou možností je určit někoho z ekonomického úseku, kdo by se staral o tyto rozpočty, nebo vytvořit novou pozici například controllera. v obou případech by byl ředitel společnosti uvažován jako poradce. Controller by mohl vykonávat tyto činnosti:

- zpracovávat postupy a metody sestavení rozpočtu,
- určovat časový harmonogram sestavení rozpočtu,

- spolupracovat s ředitelem společnosti
- zajistit reálnost jednotlivých rozpočtů a následně jejich dostatečnou koordinaci,

Poslední možností je, že ředitel společnosti bude vyžadovat po vedoucích jednotlivých nově vytvořených středisek zpracování rozpočtů pro jejich středisko. Tato možnost vypadá jako nejméně časově náročná. Vedoucí středisek většinou nemají vůbec žádné zkušenosti s tvorbou rozpočtů, dokáží však nejpřesněji určit především náklady svého střediska.

#### 9.4.2 Sestavení rozpočtů

Jak už bylo uvedeno v teoretické části této diplomové práce, sestavení rozpočtů se skládá z nějakých kroků, podle kterých je potřeba postupovat, aby sestavené rozpočty měli nějakou rozumnou výstupovou hodnotu pro firmu, která je sestavuje.

Prvním krokem plánování a tvorby rozpočtů by měla být schůze vedení společnosti, ekonomického úseku a vedoucích pracovníků jednotlivých středisek. Schůze by měla probíhat v nějakých určitých intervalech za účelem kontroly plnění plánu.

Jedním z hlavních témat této schůze by mělo být stanovení podnikových cílů, popř. dílčích cílů jednotlivých středisek. Od takto stanovených cílů se budou poté odvíjet všechny činnosti, a proto je velmi důležité, aby byly cíle reálně dosažitelné.

Vzhledem k povaze výroby – zakázková – by měl jasně zaznít cíl ohledně počtu zakázek, které by měli obchodní zástupci získat. Minimální počet zakázek by měl odpovídat takovému zisku, který by dokázal zajistit chod firmy na rok, nebo alespoň pokrýt náklady na její provoz. Na jaké úrovni, úrovni fixních nákladů, bodu zvratu a podobně, by měl rozhodnout ředitel společně s majitelem. Takto by byl zpracován první hrubý náhled na rozpočty.

Proto je nadmíru důležité, aby tyto skutečnosti byly prodiskutovány na schůzi. v rámci tvorby rozpočtů proto budou nejvíce ceněné informace o plánovaných tržbách, investicích, nákupu nových strojních zařízení, zavedení certifikací výroby, atd.

Vytvoření rozpočtů musí být hotovo do konce měsíce června, protože vybraná společnost má nastaveno účetní období o 1.7. do 30.6.. Se sestavenými rozpočty bude pracovat především ředitel společnosti, který schválí jejich podobu, zváží, zda směřují k cílům společnosti a seznámí příslušné zaměstnance s jejich zněním.

Ve vytvořených rozpočtech se pravděpodobně nebude počítat s materiálem, protože ten se odvíjí od počtu provedených zakázek. U ostatních nákladů se dá spočítat jejich očekávaná výše.

#### 9.4.3 Kontrola rozpočtů

Od nového účetního období hned po uplynutí prvního měsíce musí proběhnout činnosti, které budou mít v kompetenci vedoucí středisek nebo ředitel firmy. Neprodleně v rozpočtech provedou srovnání plánovaných a skutečně vynaložených nákladů. Poté, co tato kontrola proběhne a zjistí se, že některé nákladové položky značně přesáhly plánované náklady, přidá odpovědný zaměstnanec úseku komentář, kde vysvětlí důvod, proč se daná nákladová položka odchýlila od plánu. Jakmile bude srovnání vyhotoveno, je předáno výkonnému řediteli k provedení kontroly zjištěných skutečností a srovnání se stanovenými cíli.

Po prvních třech měsících a prvních třech kontrolách by měla být provedena korekce rozpočtů na další tři měsíce. Může tak být provedeno na další poradě, kde budou přítomni všichni příslušní zaměstnanci. K určení nových plánovaných nákladů se bude vycházet ze skutečně vynaložených nákladů, které budou přizpůsobeny pomocí získaných informací o tom, jaký bude pravděpodobný výhled podniku do budoucna.

Takto nově přepočtený rozpočet na další období, v tomto případě tři měsíce dopředu, je možná pro zakázkovou výrobu dlouhé, ideální by bylo pracovat na úrovni měsíce, pracnost takového postupu by se však neslučovala s efektivitou, co se týče kontrolování rozpočtů.

V následujících měsících by se postupovalo stejně. Tedy průběžné kontroly každý měsíc a společná konzultace každé tři měsíce.

Na třetí takovéto schůzce, která by měla proběhnout na začátku dubna, už je třeba začít řešit rozpočty na následující účetní období, zhodnotit veškeré odchylky a přizpůsobit, na základě všech dostupných informací, rozpočty tak, aby byly přesnější, lepší.

## 10 VYHODNOCENÍ PROJEKTU

Projektová část si kladla za úkol zlepšení současného stavu řízení nákladů, zaktualizovat členění nákladů a především zaktualizovat kalkulační systém. v této poslední části diplomové práce bude porovnán současný stav řízení nákladu s navrhovaným.

Nejprve byl projekt zaměřen na aktualizaci systému středisek. Bylo zjištěno, že v podniku se neshoduje realita s papírovou verzí středisek, tedy to jak vedení společnosti chtělo, aby to v jejich podniku fungovalo a jak to funguje ve skutečnosti. Také bylo zjištěno, že některá současná střediska v účetnictví vykazují jak nulové náklady, tak nulové zisky, tudíž nejsou v hierarchii podniku vůbec potřeba. Obecně jsou střediska jakýmsi základem pro kalkulační systém a kalkulace vůbec. Proto byla provedena aktualizace, která měla za cíl zlepšit přístupnost a čitelnost účetních dat pro vedení podniku, a zároveň byl systém středisek upraven tak, aby dával co možná největší smysl v rámci uspořádání.

Podnik se nachází ve dvou budovách a na tomto základě byl systém středisek upraven. v současnosti byly v jednotlivých střediscích zahrnuty pracoviště napříč oběma budovami. Projektová část tedy brala v potaz logiku věci a tento nedostatek odstranila. Další velkým přispěvkem byl fakt, že už jen toto uspořádání středisek vytvořilo značně lepší základ pro kalkulační systém.

Současný stav kalkulačního systému byl ve velmi špatném stavu. Po diskusi s vedením společnosti bylo zjištěno, že současný systém je velmi zastaralý a nikdo nedokázal vysvětlit jak k současným číslu, používaných v kalkulacích, přišli. Díky práci se středisky a jejich aktualizaci byly zpracovány veškeré jejich náklady, což výrazně usnadnilo výpočet kalkulací, podle nového kalkulačního vzorce, který je nyní přehlednější. Nový kalkulační vzorec pro výpočet ceny jednotlivých výrobků je opět postaven na logickém rámci, tedy uspořádání jednotlivých pracovišť a středisek v areálu firmy.

Současné kalkulace udávaly nepravdivé informace, které se velmi lišily od skutečnosti. Na přání společnosti byly vypočítány předběžné kalkulace pro všechny typy výrobků. Vybraná společnost si však nepřála zveřejnění těchto dat, proto je v této diplomové práci uvedena jen jedna, a zbytek je v cenzurované verzi k nalezení v přílohách.

Poslední projektovou část představuje rozpočetnictví. Vybraná společnost rozpočty doposud vůbec neřešila. Vedení firmy tuto skutečnost komentovalo tím, že jejich firma se zabývá zakázkovou výrobou, tudíž nemohou předpovídat žádné rozpočty. V rámci projektu



byla však spočítána hodnota fixních nákladů, kterou by bylo potřeba uhradit, kdyby firma nevyráběla nic po celý rok a byla zavřená. Tato hodnota byla stanovena na 3 000 000 Kč. Tato částka by tedy mohla sloužit jako odrazový můstek pro systém rozpočtů ve vybrané společnosti.

## ZÁVĚR

V dnešní době je konkurence na trhu vysoká. Vybraná společnost díky svému výsadnímu postavení na trhu, ve kterém se pohybuje, začínala podceňovat význam řízení nákladů a jejich informační hodnotu. Tohoto problému si však všimla zavčas a situaci začala řešit. Pro dobré řízení nákladů je potřeba mít správně informace, které je potřeba správně zpracovávat a pracovat s nimi.

Cílem diplomové práce bylo zjistit současný stav řízení nákladů ve vybrané společnosti a následně navrhnout a vypracovat projekt zaměřený na zlepšení současného stavu. Diplomová práce byla rozdělena na tři části, a to část teoretickou, část praktickou a projekt na zlepšení současného stavu.

Cílem teoretické části diplomové práce bylo na základě literární rešerše zmapovat problematiku zaměřenou na dané téma, tedy na řízení nákladů, a následně shrnout tuto část a stanovit relevantní východiska pro zpracování části praktické.

Cílem praktické části diplomové práce bylo provést analýzu nákladů a zhodnocení současného stavu řízení nákladů. v úvodu praktické části byla nejdříve vybraná společnost představena a byly provedeny některé analýzy pro lepší vyobrazení firmy. Následovala analýza nákladů společnosti, pro jejíž potřebu byly zpracovány účetní data do požadované podoby tak, aby se s nimi dalo dále pracovat nejen pro účely této diplomové práce, ale aby i měly vypovídající hodnotu pro vedení společnosti.

Nejprve tedy byla provedena analýza samotných nákladů společnosti. Následovala analýza kalkulačního systému, u kterého se ukázalo, že je ve velmi zastaralém stavu a informace, které poskytoval, jsou zcela nepřesné.

Stejně jako u kalkulačního systému, byl zjištěn zmatek v střediskovém členění firmy. Jednotlivá střediska byla rozdělena nelogicky a požadavky vedení se neztotožňovaly s realitou. Firma využívá ke svému chodu dvě budovy. Některá pracoviště středisek byla spojena napříč budovami, což už samo o sobě nedávalo žádný smysl. Také se ukázalo, že jsou ve vybrané společnosti vedena střediska, které nevykazovali ani náklady ani zisk.

Poslední částí diplomové práce byl projekt. Ten měl za cíl vylepšení současného stavu řízení nákladů. Na základě provedených analýz byla provedena aktualizace systému středisek, který by měl být pro firmu přehlednější a i z logického pohledu lépe srozumitelný.

Ideální podoba by měla pouze tři střediska. Po konzultaci s vedením společnosti však bylo zachováno středisko sklad.

Následoval návrh nového kalkulačního systému, který se ukázal být pro firmu velmi přínosný. Na závěr byl zahrnut i návrh systému rozpočtnictví, který byl nastíněn spíše z teoretického hlediska a sloužil spíše opravdu jako návrh, jelikož vybraná společnost doposud s žádnými rozpočty nepracovala.

Lze se domnívat, že práce nabízí reálné a pro podnik využitelné řešení. Využitelnost tohoto projektu byla již s vedením společnosti a ta jej hodnotila jako přínosný. Na základě výše zmíněných skutečností si dovoluji konstatovat, že cíl práce byl naplněn.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Monografie

KRÁL, Bohumil a kolektiv, 2010. *Manažerské účetnictví. 3., doplněné a aktualizované vydání.* Praha: Management Press. 660 str. ISBN 978-80-7261-217-8.

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

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

POPESKO, Boris. *Řízení nákladů metodou Activity-Based Costing v praxi průmyslových firem.* Ve Zlíně: Univerzita Tomáše Bati, 2010, 64 s. Teze habilitační práce. ISBN 9788073189327

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.* Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024729749

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe.* Praha: C.H. Beck, 2005, xv, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 8071794198

KAPLAN, Robert S. a Steven R. ANDERSON. *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits.* Boston: Harvard Business School Press, c2007, xv, 266 s. ISBN 9781422101711

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd.* Brno: Computer Press, 2011, vi, 194 s. ISBN 9788025128312

POPESKO, 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 9788024757735

VANDERBECK, Edward J. *Principles of cost accounting.* 16th ed. [Masdon, Ohio?]: South Western/Cengage Learning, c2013, xx, 574 s. International edition. ISBN 9781133187882

VANDERBECK, Edward J. a Maria R. MITCHELL. *Principles of cost accounting.* 17th ed. Boston: Cengage Learning, c2016, xx, 598 s. ISBN 9781305087408

- TASCHNER, Andreas a Michel CHARIFZADEH. *Management and cost accounting: tools and concepts in an Central European context*. Weinheim: Wiley-VCH, [2016], xiv, 304 s. ISBN 9783527508228
- BHIMANI, Alnoor, Charles T. HORNGREN, Srikant M. DATAR a Madhav V. RAJAN. *Management and cost accounting*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson, 2019, xxviii, 841 s. ISBN 978-1-292-23266-9
- LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-1996-9
- KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 358 s. Monografie. ISBN 978-80-7201-932-8
- 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
- SYNEK, Miloslav, 2007. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz a rozš. vyd. Praha: Grada, 452 s. Expert. ISBN 978-80-247-1992-4
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert. ISBN 978-80-247-3494-1
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku*. Praha: Alfa Publishing, 178 s. Ekonomie studium. ISBN 80-86851-50-8
- GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. a Peter C. BREWER, 2014. *Managerial Accounting for Managers*. 3rd edition. New York: McGraw-Hill Irwin. 596 str. ISBN 978-1-25-906073-1
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2019, 220 s. Expert. ISBN 978-80-271-2034-5

CHARVÁT, Jaroslav. *Firemní strategie pro praxi: praktický návod pro manažery a podnikatele : od firemní kultury po schopnost vydělávat peníze : příklady a studie z praxe v ČR*. Praha: Grada, 2006, 201 s. Expert. ISBN 8024713896

DĚDINA, Jiří a Václav CEJTHAMR. *Management a organizační chování: manažerské chování a zvyšování efektivity, řízení jednotlivců a skupin, manažerské role a styly, moc a vliv v řízení organizací*. Praha: Grada, 2005, 339 s. Expert. ISBN 8024713004

Chen, G. G., Forsythe, D. W., Weikart, L. A., & Williams, D. W. (2009). The craft of budgeting. In *Budget tools: Financial methods in the public sector* (pp. 1-4). CQ Press, <https://www-doi-org.proxy.k.utb.cz/10.4135/9781483330778.n1>

### Internetové zdroje

Elektrína - ceny a grafy elektřiny, vývoj ceny elektřiny 1 MWh - 1 rok - měna EUR. Kurzy.cz [online] 2021. [ cit. st 2.6.2021 8:03:55]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/komodity/cena-elekriny-graf-vyvoje-ceny/>

ČSÚ [Český statistický úřad]. *Indexy spotřebitelských cen - inflace - únor 2021*. 2021 [cit. 10.03.2021]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/cri/indexy-spotrebitelskych-cen-inflace-unor-2021>

CFI [Corporate financial institute]. *Types of budgets*. 2021 [cit. 10.3.2021] Dostupné z: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/types-of-budgets-budgeting-methods/>

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 Pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28) .....	12
Obrázek 2 Účelové členění nákladů (Král, 2018, s. 79) .....	15
Obrázek 3 Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti (Král, 2018, s. 80).....	15
Obrázek 4 Průběh celkových variabilních nákladů (Král a kol., 2018, s. 88, vlastní zpracování) .....	18
Obrázek 5 Analýza bodu zvratu (vlastní zpracování).....	20
Obrázek 6 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití (Král a kol., 2018, s. 213).....	24
Obrázek 7 Tradiční kalkulační vzorec (vlastní zpracování) .....	27
Obrázek 8 Organizační struktura vybrané společnosti (vlastní zpracování) .....	39
Obrázek 9 Vývoj ceny elektřiny v eurech na 1mw hodinu (kurzy.cz, © 2021) .....	44
Obrázek 10 Střediska vybrané firmy - teorie (vlastní zpracování).....	59
Obrázek 11 Střediska vybrané firmy – náklady (vlastní zpracování).....	59

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 SWOT analýza vybrané společnosti (vlastní zpracování) .....	41
Tabulka 2 Druhovému členění nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování) .....	46
Tabulka 3 Přímé a nepřímé náklady (vlastní zpracování) .....	49
Tabulka 4 Kalkulační vzorec pro předběžnou kalkulaci (interní výkazy vybrané firmy).....	52
Tabulka 5 Kalkulace výrobku XY (interní dokumenty).....	52
Tabulka 6 Přímé mzdy (interní dokumenty vybrané společnosti) .....	53
Tabulka 7 Stanovení ceny produktu (ceník vybrané společnosti) .....	54
Tabulka 8 Výsledná kalkulace (interní dokumentace vybrané společnosti).....	55
Tabulka 9 Rozdělení nákladů do středisek (vlastní zpracování) .....	60
Tabulka 10 Návrh nového střediskového dělení (vlastní zpracování).....	62
Tabulka 11 Rozdělení nákladů podle nového střediskového dělení (vlastní zpracování) .....	64
Tabulka 12 Přímé a nepřímé náklady střediska výroba (vlastní zpracování) .....	68
Tabulka 13 Sazba výrobní režie (vlastní zpracování).....	68
Tabulka 14 Sazba obchodní režie (vlastní zpracování) .....	69
Tabulka 15 Sazba správní režie (vlastní zpracování) .....	69
Tabulka 16 Sazba skladové režie (vlastní zpracování).....	70
Tabulka 17 Výpočet novou kalkulací jednoho z výrobků (vlastní zpracování) .....	71
Tabulka 18 Výsledná kalkulace výrobku, podle nového vzorce (vlastní zpracování) .....	72



**SEZNAM GRAFŮ**

Graf 1 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování) .....	48
Graf 2 Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování) .....	49
Graf 3 Prvky přímých nákladů.....	50
Graf 4 Složení nepřímých nákladů (vlastní zpracování) .....	51
Graf 5 Podíl středisek .....	61
Graf 6 Procentuální podíl nákladů nového střediskového dělení (vlastní zpracování) .....	65

## SEZNAM PŘÍLOH

P I Výpočet kalkulací ostatních výrobků.

## PŘÍLOHA P I: VÝPOČET KALKULACÍ OSTATNÍCH VÝROBKŮ

	A	B	C	D	E	F	G
1	Přímý materiál				Přímý materiál		
2	Přímé mzdy				Přímé mzdy		
3	Výrobní režie				Přímé náklady		
4	Správní režie				Výrobní režie 1	5%	
5	Nákup materiálu a sklad				Výrobní režie 2	6%	
6	Doprava				Vlastní náklady výkonu		
7	Obchodní režie				Obchodní režie	17%	
8	Celkem bez DPH		226731,3503		Správní režie	23%	
9					Skladová režie	22%	
10	Montáž				Úplné vlastní náklady výkonu		215652,8
11					Montáž		
12	Výrobní cena skutečná				Výrobní cena skutečná		
13	Výrobní cena OZ				Výrobní cena		
14	Rozdíl výrobní cena skut. - OZ				Prodejní cena	130%	
15	Doporučená prodejní cena OZ						

	A	B	C	D	E	F	G
1	Přímý materiál				Přímý materiál		
2	Přímé mzdy				Přímé mzdy		
3	Výrobní režie				Přímé náklady		
4	Správní režie				Výrobní režie 1	5%	
5	Nákup materiálu a sklad				Výrobní režie 2	6%	
6	Doprava				Vlastní náklady výkonu		
7	Obchodní režie				Obchodní režie	17%	
8	Celkem bez DPH		366476,8838		Správní režie	23%	
9					Skladová režie	22%	
10	Montáž				Úplné vlastní náklady výkonu		347984,6112
11					Montáž		
12	Výrobní cena skutečná				Výrobní cena skutečná		
13	Výrobní cena OZ				Výrobní cena		
14	Rozdíl výrobní cena skut. - OZ				Prodejní cena	130%	
15	Doporučená prodejní cena OZ						

	A	B	C	D	E	F	G
1	Přímý materiál				Přímý materiál		
2	Přímé mzdy				Přímé mzdy		
3	Výrobní režie				Přímé náklady		
4	Správní režie				Výrobní režie 1	5%	
5	Nákup materiálu a sklad				Výrobní režie 2	6%	
6	Doprava				Vlastní náklady výkonu		
7	Obchodní režie				Obchodní režie	17%	
8	Celkem bez DPH		436944,0597		Správní režie	23%	
9					Skladová režie	22%	
10	Montáž				Úplné vlastní náklady výkonu		414870,9439
11					Montáž		
12	Výrobní cena skutečná				Výrobní cena skutečná		
13	Výrobní cena OZ				Výrobní cena		
14	Rozdíl výrobní cena skut. - OZ				Prodejní cena	130%	
15	Doporučená prodejní cena OZ						

	A	B	C	D	E	F	G
1	Přímý materiál				Přímý materiál		
2	Přímé mzdy				Přímé mzdy		
3	Výrobní režie				Přímé náklady		
4	Správní režie				Výrobní režie 1	5%	
5	Nákup materiálu a sklad				Výrobní režie 2	6%	
6	Doprava				Vlastní náklady výkonu		
7	Obchodní režie				Obchodní režie	17%	
8	Celkem bez DPH		497407,367		Správní režie	23%	
9					Skladová režie	22%	
10	Montáž				Úplné vlastní náklady výkonu		472236,4542
11					Montáž		
12	Výrobní cena skutečná				Výrobní cena skutečná		
13	Výrobní cena OZ				Výrobní cena		
14	Rozdíl výrobní cena skut. - OZ				Prodejní cena	130%	
15	Doporučená prodejní cena OZ						

	A	B	C	D	E	F	G
1	Přímý materiál				Přímý materiál		
2	Přímé mzdy				Přímé mzdy		
3	Výrobní režie				Přímé náklady		
4	Správní režie				Výrobní režie 1	5%	
5	Nákup materiálu a sklad				Výrobní režie 2	6%	
6	Doprava				Vlastní náklady výkonu		
7	Obchodní režie				Obchodní režie	17%	
8	Celkem bez DPH		606119,5363		Správní režie	23%	
9					Skladová režie	22%	
10	Montáž				Úplné vlastní náklady výkonu		575362,088
11					Montáž		
12	Výrobní cena skutečná				Výrobní cena skutečná		
13	Výrobní cena OZ				Výrobní cena		
14	Rozdíl výrobní cena skut. - OZ				Prodejní cena	130%	
15	Doporučená prodejní cena OZ						