

Projekt modifikace kalkulačního systému ve vybrané firmě

Bc. Kristýna Oláhová

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: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Kristýna Oláhová**
Osobní číslo: **M18189**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Projekt modifikace kalkulačního systému ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši vztahující se k problematice nákladů a kalkulací.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného stavu řízení nákladů a kalkulačního systému ve vybrané firmě.
- Na základě výsledků analýz identifikujte nedostatky současného stavu řízení nákladů a kalkulačního systému.
- Vypracujte projekt modifikace kalkulačního systému ve vybrané firmě.
- Provedte ekonomické zhodnocení projektu a vyhodnoťte jeho rizika.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- DRURY, Colin. Management and cost accounting. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualizované a přepracované vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., doplněné a aktualizované vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vyd. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
VANDERBECK, EDWARD J. Principles of cost accounting. 16th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, 2013, 574 s. International edition. ISBN 978-113-3187-882.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Roman Zámečník, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **6. ledna 2020**
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2020**

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

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

Ve Zlíně dne 6. ledna 2020

**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, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zaměřuje na zpracování projektu modifikace kalkulačního systému vybrané společnosti. Teoretická část zahrnuje rozbor literárních pramenů, které se vztahují na oblast řízení nákladů a kalkulací. Literární rešerše slouží jako podklad pro vypracování praktické části diplomové práce, která se zaměřuje na představení společnosti, analýzu nákladů a analýzu současného kalkulačního systému. Podle zjištěných nedostatků je navrženo projektové řešení. Na závěr je zpracováno ekonomické zhodnocení projektu a vyhodnocení jeho rizik.

Klíčová slova: řízení nákladů, kalkulace, kalkulační systém, nepřímé náklady, manažerské účetnictví

ABSTRACT

This diploma thesis focuses on the elaboration of the project of costing system modification in the selected company. The theoretical part contains analysis of literary sources which are related to cost management and calculations. Literary research serves as a basis for the elaboration of the practical part of the diploma thesis which focuses on the introduction of the company, cost analysis and analysis of the current calculation system. Based on identified failures the project solution is suggested. At the conclusion the economic evaluation and its risks are evaluated.

Keywords: cost management, calculation, costing system, indirect costs, managerial accounting

Chtěla bych tímto poděkovat svému vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Romanovi Zámečníkovi, Ph.D. za jeho ochotu, cenné rady a odborné vedení.

Poděkování rovněž patří ekonomickému oddělení vybrané společnosti za poskytnuté informace a čas, který mi věnovali.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat své rodině a blízkým, kteří mi byli velkou oporou po celou dobu mého studia.

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

OBSAH

| | |
|--|-----------|
| ÚVOD | 10 |
| CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE | 12 |
| I TEORETICKÁ ČÁST | 13 |
| 1 ROLE A CHARAKTERISTIKY ÚČETNICTVÍ V PODNIKOVÉM ŘÍZENÍ | 14 |
| 2 NÁKLADY | 15 |
| 2.1 DEFINICE NÁKLADŮ | 15 |
| 2.2 POJETÍ NÁKLADŮ | 16 |
| 2.2.1 Finanční pojetí nákladů | 16 |
| 2.2.2 Manažerské pojetí nákladů | 16 |
| 2.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ | 17 |
| 2.3.1 Druhové členění nákladů | 17 |
| 2.3.2 Účelové členění nákladů | 18 |
| 2.3.3 Kalkulační členění nákladů | 19 |
| 2.3.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby | 20 |
| 2.3.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování | 23 |
| 3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ | 25 |
| 3.1 KALKULACE NÁKLADŮ | 25 |
| 3.2 PŘEDMĚT KALKULACE | 26 |
| 3.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM | 26 |
| 3.3.1 Předběžná kalkulace | 27 |
| 3.3.2 Výsledná kalkulace | 28 |
| 3.4 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI | 28 |
| 3.4.1 Typový kalkulační vzorec | 29 |
| 3.4.2 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady | 29 |
| 3.4.3 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů | 30 |
| 3.4.4 Retrogradní kalkulační vzorec | 31 |
| 3.4.5 Dynamická kalkulace | 31 |
| 3.5 ALOKACE NÁKLADŮ | 31 |
| 3.5.1 Principy alokace | 32 |
| 3.5.2 Alokační fáze | 32 |
| 3.5.3 Rozvrhová základna | 33 |
| 4 KALKULAČNÍ METODY | 34 |
| 4.1 ABSORPČNÍ METODY KALKULACE | 34 |
| 4.1.1 Kalkulace prostým dělením | 35 |
| 4.1.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly | 35 |
| 4.1.4 Fázová metoda kalkulace a postupná metoda kalkulace | 36 |
| 4.1.5 Kalkulace sdružených výkonů | 37 |
| 4.1.6 Dynamická metoda kalkulace | 37 |

| | | |
|-----------|---|-----------|
| 4.2 | NEABSORPČNÍ METODY KALKULACE..... | 37 |
| 4.2.1 | Metoda kalkulace variabilních nákladů | 38 |
| 4.2.2 | Kalkulace přímých nákladů..... | 39 |
| 4.3 | MODERNÍ METODY KALKULACE..... | 40 |
| 4.3.1 | Kalkulace cílových nákladů (Target costing) | 40 |
| 4.3.2 | Kalkulace ABC..... | 40 |
| 4.3.3 | Kalkulace životního cyklu | 41 |
| 5 | SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI..... | 42 |
| II | PRAKTICKÁ ČÁST..... | 43 |
| 6 | PŘEDSTAVENÍ FIRMY | 44 |
| 6.1 | HISTORIE | 44 |
| 6.2 | SOUČASNOST | 44 |
| 6.3 | ORGANIZAČNÍ STRUKTURA | 44 |
| 6.4 | ZAMĚSTNANCI | 45 |
| 6.5 | PRODEJNÍ SÍŤ..... | 46 |
| 6.6 | VÝROBKOVÉ PORTFOLIO..... | 47 |
| 6.7 | INFORMAČNÍ SYSTÉM SPOLEČNOSTI | 47 |
| 6.8 | EKONOMICKÁ ANALÝZA | 48 |
| 6.8.1 | Analýza hospodaření | 48 |
| 6.8.2 | Ukazatele rentability | 49 |
| 6.8.3 | Ukazatele aktivity | 50 |
| 6.8.4 | Ukazatele likvidity..... | 51 |
| 6.8.5 | Ukazatele zadluženosti | 51 |
| 6.8.6 | Shrnutí..... | 52 |
| 7 | ANALÝZA NÁKLADŮ | 53 |
| 7.1 | DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ..... | 53 |
| 7.2 | HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ | 55 |
| 7.2.1 | Vertikální analýza..... | 55 |
| 7.2.2 | Horizontální analýza nákladů..... | 57 |
| 7.3 | ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE STŘEDISEK..... | 58 |
| 7.4 | KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ..... | 60 |
| 7.4.1 | Úprava účetních dat | 61 |
| 7.4.2 | Přímé náklady..... | 62 |
| 7.4.3 | Nepřímé náklady | 63 |
| 7.5 | ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY..... | 66 |
| 8 | ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU..... | 68 |
| 8.1 | POPIS SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU..... | 68 |
| 8.1.1 | Kalkulační metoda..... | 68 |
| 8.1.2 | Struktura kalkulace výrobku | 71 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 9 | ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A KALKULACÍ A IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ..... | 72 |
| 10 | PROJEKT MODIFIKACE KALKULAČNÍHO SYSTÉMU FIRMY..... | 73 |
| 10.1 | CÍL PROJEKTU | 73 |
| 10.2 | POSTUP PROJEKTU | 73 |
| 10.3 | ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY..... | 74 |
| 10.3.1 | Variabilní náklady | 75 |
| 10.3.2 | Fixní náklady..... | 76 |
| 10.4 | SESTAVENÍ KALKULACE PŘÍSPĚVKU NA ÚHRADU | 78 |
| 10.4.2 | Sestavení jednostupňově kalkulace variabilních nákladů..... | 78 |
| 10.4.3 | Sestavení dvoustupňové kalkulace variabilních nákladů..... | 80 |
| 10.4.4 | Krátkodobý výsledek hospodaření | 83 |
| 10.5 | VÝPOČET BODU ZVRATU..... | 85 |
| 10.6 | ČASOVÁ ANALÝZA PROJEKTU | 85 |
| 10.7 | NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTU | 86 |
| 10.8 | RIZIKA PROJEKTU | 87 |
| | ZÁVĚR..... | 89 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 90 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK..... | 93 |
| | SEZNAM OBRÁZKŮ | 94 |
| | SEZNAM TABULEK | 95 |
| | SEZNAM GRAFŮ..... | 96 |
| | SEZNAM PŘÍLOH | 97 |

ÚVOD

Základním prvkem příznivého budoucího vývoje podniku a plnění svých závazků, včetně generace zisku, je správně zvolený kalkulační systém, resp. kalkulační vzorec, který správně alokuje náklady na vybranou jednici a dokáže přesně určit spotřebu výrobních faktorů, včetně příznivé výše ziskové přírážky. Existuje mnoho různých typů kalkulačních vzorců, které se liší svou náročností, přesností, ale také např. systémem zjišťování ceny.

Zkoumaný podnik působí v potravinářském průmyslu a v současné době nedisponuje kalkulací zohledňující konkrétní nákladové položky k vybranému produktu – nositeli nákladů. Cílem a zaměřením předkládané práce je na základě širokého spektra výrobků vytvořit modifikovaný typ neabsorpční kalkulace, vyjadřující marži, tedy příspěvek na úhradu fixních nákladů, který by vyjádřil procentuální podíl jednice na krytí nepřímých nákladů. Přidanou hodnotou pro korporaci námi vypracovaná modifikace kalkulačního systému je možnost stanovení pořadí výhodnosti výroby produktů z firemního portfolia, resp. ziskovosti zákazníka, zejména v době nízké vytiženosti z důvodu sezónnosti odbytu výrobků.

Teoretická část diplomové práce byla zpracována na základě průzkumu literárních pramenů, které se vztahují na problematiku řízení nákladů a kalkulací. První část charakterizuje účetnictví jako takové. V rámci další podkapitoly je definován pojem náklad a jeho odlišná pojetí, jinak řečeno, jakým způsobem je lze ocenit a vyjádřit, a to buď z pohledu manažerského či účetního. Dále následuje popis jednotlivých druhů členění nákladů – druhové, účelové, kalkulační, kapacitní a manažerské. Problematika kalkulací je další okruh, kterým se teoretická práce věnuje. Definuje, co je předmětem kalkulace, co představuje pojem kalkulační systém, jakým způsobem je možné náklady alokovat a jakou strukturu mohou kalkulace mít. Na závěr jsou popsány absorpční, neabsorpční a rovněž i moderní metody kalkulací.

Na teoretickou část diplomové práce logicky navazuje část praktická. V ní je nejprve představen zkoumaný podnik, který je z důvodu zachování anonymity podniku popsán patrně stručně. Součástí představení je rovněž analýza hospodaření korporace a jsou vypočítány ukazatele, které vypovídají o finančním a podnikatelském zdraví společnosti. V rámci další části jsou analyzovány náklady společnosti na základě toho, jak jsou ve společnosti klasifikovány. Analyzován je také současný kalkulační systém vybrané společnosti. Z poznatku vyplývajících z praktické části je současný systém řízení nákladů a

kalkulací zhodnocen a jsou identifikovány nedostatky. Dále jsou doporučena příslušná opatření, s jejichž pomocí korporace dokáže lépe řídit své náklady a kalkulace. Stěžejní část diplomové práce – projekt modifikace kalkulačního systému se zaměřuje na nedostatky vyplývající z provedených analýz. Výsledkem tohoto projektu je představení nových postupů a metod, které napomohou k lepšímu řízení nákladů a také k možnosti stanovení pořadí výhodnosti jednotlivých výrobků. Proces uskutečnění projektu je na závěr podroben časové, nákladové a rizikové analýze.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této diplomové práce je navrhnout modifikovanou podobu kalkulačního systému analyzované společnosti. Tato úprava slouží ke zpřesnění informací o řízení nákladů v podniku a ke zkvalitnění rozhodovacího procesu při stanovování pořadí výroby. K uskutečnění stanoveného cíle je potřeba splnit dílčí cíle, mezi které patří:

- Vypracování literární rešerše týkající se oblasti nákladů a kalkulací.
- Představit vybranou společnost a provést analýzu její ekonomické situace.
- Analyzovat současné řízení nákladů a kalkulačního systému zvolené společnosti.
- Na základě provedených dvou analýz, identifikovat nedostatky současného stavu řízení nákladů a kalkulačního systému.
- Vypracování projektu modifikace kalkulačního systému ve vybrané společnosti
- Provést ekonomické vyhodnocení dopadů projektu pomocí časové, nákladové a rizikové analýzy

Teoretická část této diplomové práce byla zpracována pomocí metod deskripce, analýzy i syntézy. Její součástí je literární rešerše, kterou zakončuje syntéza základních teoretických poznatků.

V praktické části je vybraná korporace představena a je provedena analýza její finanční situace, Při analyzování současného stavu řízení nákladů a kalkulačního systému je využito obsahových analýz interní podnikové dokumentace a veřejných dokumentů. Díky těmto analýzám jsou identifikovány nedostatky, načež navazuje modifikace kalkulačního systému.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ROLE A CHARAKTERISTIKY ÚČETNICTVÍ V PODNIKOVÉM ŘÍZENÍ

Pro všechny podnikatelské subjekty je nutné mít pro své budoucí fungování jistou informační základnu, jejichž obsahem jsou aktuální a přesné informace nezbytné pro jednotlivá rozhodnutí vedoucích pracovníků. Tuto informační základnu představuje účetnictví (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 28).

Autor Drury (2015, s. 3) definuje účetnictví jako proces identifikace, měření a sdělování ekonomických informací, které slouží k uskutečnění informovaných úsudků a rozhodnutí uživatelů těchto informací.

Jinými slovy, účetnictví se orientuje na poskytování jak finančních, tak i nefinančních informací, které usnadňují těm, co mají rozhodovací pravomoc, činit správná rozhodnutí. K pochopení účetnictví je potřeba porozumět procesu rozhodování a také myslet na to, že existují různí uživatelé účetních informací (Drury, 2015, s. 3).

Účetnictví zajišťuje evidenci nákladů v podniku. Zpravidla se rozlišují tyto druhy účetnictví:

- finanční účetnictví,
- nákladové účetnictví,
- manažerské účetnictví (Synek, 2011, s. 83).

2 NÁKLADY

Obecně se říká, že podnikatel vykonává svou činnost za účelem dosažení zisku. Aby podnik nějaký zisk vytvořil, je k tomu potřeba vynaložit určitou výši nákladů. Proto je tato ekonomická veličina pro každého podnikatele nedílnou součástí jeho každodenních rozhodnutí, která vychází z porovnání nákladů s výnosy. Základem pro zvyšování výkonnosti podniku je znalost skladby nákladů, pochopení vztahu k podnikovým výkonům či zjištění jejich reakce na změny v podnikových aktivitách.

Definic vymezující pojem náklady existuje mnoho. Dle autorů se každá v něčem liší a je svým způsobem jiná, proto je níže uvedeno pár definic, které tuto diferenci potvrzují.

2.1 Definice nákladů

Kocmanová (2013, s. 50) tvrdí, že *„náklady jsou obecně definovány jako účelově vynaložená spotřeba výrobních činitelů. Náklady představují odčerpání vlastního kapitálu. Mohou být např. ve formě snížení aktiv, ve formě vzniku závazků nebo ve formě snížení peněžních prostředků.“*

Podle Druryho (2015, s. 23) je *„pojem náklad často užívané slovo, které zobrazuje peněžní míru prostředků obětovaných či ušlých za účelem dosažení konkrétního cíle, jako je například pořízení zboží nebo služby.“*

Šteker a Otrusinová (2016, s. 205) nahlízejí na náklady z účetního hlediska a tvrdí, že *„náklady představují vstupy do hospodářské činnosti účetní jednotky, které snižují její ekonomický prospěch. V konečném důsledku náklady snižují výsledek hospodaření za účetní období, a tím snižují i vlastní kapitál jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. O nákladech se účtuje v období, v němž vznikly výnosy jako výsledek účelově vynaložených nákladů.“*

Knápková a kol. (2017, s. 40) definují náklady jako *„peněžní částky, které podnik v daném období účelně vynaložil na získání výnosů, i když k jejich skutečnému zaplacení nemuselo ve stejném období dojít.“*

Autoři Papula a Papulová (2013, s. 92) dodávají, že *„náklady jsou veličinou, která představuje spotřebu produkčních faktorů ve vztahu k dosahovaným výkonům.“*

2.2 Pojetí nákladů

Na náklady lze pohlížet z dvou různých hledisek, a to z hlediska finančního účetnictví a manažerského účetnictví. V rámci manažerského účetnictví dále rozlišujeme hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Odlišný přístup k nákladům vychází z odlišnosti chápání účetních informací, a to buď z pozice externího, či interního uživatele (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27).

2.2.1 Finanční pojetí nákladů

Synek a Kislingerová (2015, s. 43) charakterizují finančním pojetím nákladů jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů, které jsou účelně vynaloženy na tvorbu podnikových výnosů včetně nákladů vztahujících se na činnost podniku. Popesko a Papadaki, (2016, s. 27) dodávají, že v tomto pojetí jsou náklady oceňovány účetními cenami, jinak řečeno ve výši, ve které jsou zaznamenány v podnikovém účetnictví.

2.2.2 Manažerské pojetí nákladů

Účetní náklady nejsou dostačující a nedisponují úplnou vypovídací hodnotou vhodnou pro manažerské rozhodování. Na základě těchto vlastností vzniklo manažerské pojetí nákladů, které pracuje se skutečnými náklady, jejichž součástí jsou i náklady oportunitní neboli alternativní. Oportunitní náklady bývají často nazývány jako náklady obětované příležitosti, které představují ušlou sumu peněz, jež je ztracena, pokud se zdroje nevyužijí na nejlepší ušlou alternativu (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2014, s. 58).

Autoři Landa (2014, s. 247) a Popesko a Papadaki (2016, s. 27) dále separují manažerské pojetí nákladů na ekonomické a hodnotové.

Ekonomické pojetí podává adekvátní informace sloužící pro stanovení rozhodnutí, která z optimálních budoucích variant je nejpřínosnější. Toto pojetí nepředstavuje jen oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale zároveň i oceněný prospěch promarněný při využití zdroje na jinou alternativu. To je také důvod, proč se v ekonomickém pojetí nákladů velice často pracuje převážně s oportunitními náklady (Landa, 2014, s. 248).

Druhý představitel manažerského pojetí nákladů je hodnotové pojetí, jehož významem je zobrazit informační koloběh ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současnosti, nikoliv v okamžiku jejich pořízení. Z tohoto důvodu jsou náklady oceňovány na úrovni cen, které se vztahují k jejich nynější věcné reprodukci (Landa, 2014, s. 247). Hodnotové pojetí slouží pro manažery jako zdroj informací potřebných pro každodenní běžné řízení a

kontrolu. Typickým příkladem nákladů v hodnotovém vyjádření jsou takzvané kalkulační náklady (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28).

2.3 Klasifikace nákladů

Předpoklad efektivního řízení nákladů závisí na správnosti jejich rozčlenění do stejnorodých skupin. Při jejich členění je nutné si odpovědět na otázku, zda poslouží k vyřešení určitých otázek a rozhodnutí organizace.

Aby podnik mohl zvyšovat svoji výkonnost na bázi optimalizace nákladů, je nezbytné vědět, jaké složky nákladů v podniku existují, jaká je jejich reakce na změnu v podnikové aktivitě a jakou vazbu mají k podnikovým výkonům (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28). Dle Čechové (2011, s. 72) lze náklady pozorovat z různých hledisek, přičemž každé jednotlivé hledisko členění je charakteristické určitou vlastností nebo skupinou vlastností. Náklady detailně rozdělujeme dle druhového členění, účelového členění, kalkulačního členění, členění nákladů v závislosti na změnu objemu výroby a členění z hlediska manažerského rozhodování.

2.3.1 Druhové členění nákladů

Jedná se o nejvíce používaný přístup klasifikace nákladů v rámci finančního účetnictví. Představuje kumulaci podobných druhů spotřebovaných nákladů separovaných do stejnorodých skupin. Toto členění se zabývá povahou nákladů, jinak řečeno tím, jaké druhy nákladů byly vynaloženy. Dále nám druhé členění poskytuje odpověď na otázku, co bylo spotřebováno (Synek, 2011, s. 81; Šteker a Otrusínová, 2016, s. 207). Čechová (2011, s. 73) tvrdí, že druhové členění lze provést pouze u nákladů, které jsou jednoduché, externí a prvotní.

Synek (2011, s. 81) uvádí tyto základní nákladové druhy:

- Spotřeba materiálu, surovin a energie
- Mzdové a ostatní osobní náklady
- Finanční náklady
- Odpisy budov, strojů a nehmotného investičního majetku
- Náklady na služby a externí práce

Pokud se zaměříme na strukturu nákladových druhů podniku, můžeme identifikovat charakter společnosti. Pokud převládají osobní náklady, jedná se o výrobní podnik či podnik poskytující služby. V případě, že dominuje spotřeba materiálu a zároveň odpisů, jde o automatizovanou montáž. Pro zakázkovou firmu je specifická značná výše materiálových a osobních nákladů včetně spotřebovaných externích služeb (Popesko a Papadaki, 2016, s. 32-33).

Druhové členění nákladů je jednoduché a nenáročné na zpracování, a to proto, že informace týkající se druhů nákladů vychází z finančního účetnictví. Je však kladen důraz na to, aby byly náklady sledovány na analytických účtech, nikoliv na syntetických, kde nevidíme čas a charakteristiku nákladu, který byl spotřebován. Na druhou stranu nevýhodou druhového členění je v tom, že neexistuje vztah mezi spotřebou nákladů a podnikovými výkony (Král, 2010, s. 70).

Autor Landa (2014, s. 251) upozorňuje na fakt, že hlavním záměrem druhového členění nákladů není účel vynaložených prostředků. Zároveň také manažeři nejsou na základě jeho informací adekvátně hodnotit hospodárnost a efektivnost. K dosažení správného vyhodnocení pak slouží členění nákladů, která jsou definována níže.

2.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů poskytuje řídicím pracovníkům informace, s jejichž pomocí posuzují přiměřenost vývoje nákladů, regulují jejich hospodárnost a také řídí zisk, a to v závislosti na vývoj výnosů z prodeje (Fibírová, 2015, s. 53). Aby bylo dosaženo efektivního nákladového řízení, je třeba náklady rozdělit na základě účelu, ke kterému byly vynaloženy (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34).

Autoři Popesko a Papadaki (2016, s. 34) člení účelové náklady na:

Náklady technologické – jsou regulovány technickohospodářskými normami a jedná se o takové náklady, které jsou bezprostředně způsobeny aplikovanou technologií transformačního procesu, popřípadě s ním určitým způsobem souvisí. Příkladem technologického nákladu může být mzda mistra či náklad na osvětlení dílny.

Náklady na obsluhu a řízení – jejich jednotlivé položky jsou řízeny limity a normativy, jejich celková výše pak rozpočty. Tyto náklady zajišťují doprovodné činnosti technologického procesu. Typickým příkladem jsou IT náklady anebo náklady na provoz závodní jídelny (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34; Synek, 2011, s. 81).

Výše uvedené členění nákladů se nevyužívá v praxi příliš často, jelikož existuje limitovaná využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu a zároveň často není možné jednotlivé nákladové položky jednoznačně začlenit do jedné nebo druhé skupiny nákladů. Z toho důvodu je v praxi více uplatňováno rozdělení nákladů na náklady jednicové a režijní. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35).

Jednicové náklady – jejich součástí jsou technologické náklady, které souvisí nejenom s technologickým procesem jako celkem, ale bezprostředně s jednotkou dílčího výkonu. Určují se relativně jednoduchým způsobem, a to pomocí norem spotřeby. Náklady na jednicový materiál či mzdové náklady výrobních dělníků jsou základními představiteli jednicových nákladů (Král, 2010, s. 73; Lazar, 2012, s. 12). Ve srovnání s předchozími autory Čechová (2011, s. 78) podotýká, že je možné mezi tyto náklady zahrnout i nějaké náklady na obsluhu a řízení.

Režijní náklady – Obsahují určitou část technologických nákladů, která přímo souvisí s technologickým procesem jako celkem a nemění se v závislosti na počtu provedených výkonů. Jejich součástí jsou také náklady na obsluhu a řízení. Mezi základní režijní náklady patří zásobovací režie, výrobní režie, správní režie a odbytová režie (Landa, 2014, s. 253).

Veškeré režijní náklady mají stejnou podstatu, z tohoto důvodu se na jednotky výkonu rozvrhují pomocí nepřímých metod (Čechová, 2011, s. 79). Stanovují se na základě rozpočtu na určité časové období, případně dle predikovaného objemu výkonů za toto období (Lazar, 2012, s. 12).

2.3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů umožňuje určit, na co byly náklady vynaloženy, zjistit výši zisku jednotlivých výrobků a služeb, a také napomáhá řídit výrobovou strukturu, jelikož se výrobky podílejí odlišnou mírou na tvorbě zisku v podniku (Synek, 2011, s. 82).

Popesko a Papadaki (2016, s. 36) tvrdí, že tento druh nákladového členění je velice blízký účelovému členění. Stejného názoru je i autor Král (2010, s. 76), který pojednává o kalkulačním členění jako o zvláštním typu účelového členění nákladů.

U tohoto rozdělení je možné náklady rozlišit podle toho, jak jsou přiřazeny na kalkulační jednici, do dvou základních skupin nákladů, a to na:

- náklady přímé,
- náklady nepřímé (Čechová, 2011, s. 76-77).

Přímé náklady představují takové náklady, které lze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu nákladovému subjektu (Drury, 2015 s. 26). V rámci těchto nákladů se rozlišují jednicové náklady a náklady režijní, které souvisí přímo s konkrétním výrobkem. Dále se do této skupiny nákladů připisují také technologické náklady, které byly zmíněny v souvislosti s účelovým členěním, a eventuálně některé náklady na obsluhu a řízení, které lze přímo vyčíslit a určit k příslušnému výkonu (Čechová, 2011, s. 76-77).

Nepřímé náklady na rozdíl od nákladů přímých nelze přímo přiřadit k určitému nákladovému objektu. Jejich cílem je zajistit průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech (Drury, 2015, s. 27; Synek, 2011, s. 82). Jsou vynakládány v celkové výši, která se týká většího množství aktivit či výkonů a jejich přiřazení příslušné aktivitě probíhá pomocí matematicko-technických metod (Čechová, 2011, s. 77). Do nepřímých nákladů obvykle zařazujeme převážnou část režijních nákladů (Král, 2010, s. 77).

Existují dvě příčiny, proč nelze nepřímé náklady přímo alokovat ke konkrétnímu výkonu. V první řadě je to z toho důvodu, že mezi nákladem a objektem neexistuje jedinečná vazba. Druhá příčina nastává v situaci, kdy není možné tuto jedinečnou vazbu identifikovat v účetní evidenci nákladů, eventuálně když není identifikace dle nákladového hlediska pro podnik významná (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37).

Rozdíl mezi účelovým a kalkulačním členěním nákladů spočívá v tom, že u účelového členění se náklady vztahují k jednici výkonu, zatímco v rámci kalkulačního členění se náklady vztahují vůči druhu výkonu, tedy k více jednicím (Popesko a Papadaki, 2016, s. 36).

2.3.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

Další možné členění nákladů je podle vztahu k objemu výroby. Relativně často je nezbytné predikovat, jakým způsobem se budou dané náklady vyvíjet v souvislosti se změnou objemu výkonů. Podle toho zda objem činnosti roste, či klesá, může určitý náklad růst, klesat nebo zůstat konstantní. V rámci plánování je nezbytné, aby měl vedoucí pracovník možnost předpovídat chování daného nákladu a pokud lze očekávat změnu nákladů, je třeba, aby dobře odhadnul, v jaké míře se náklady změní (Garrison, Noreen a Brewer, 2010, s. 46).

Ve spojitosti s tímto členěním se jedná zejména o úlohy, které slouží pro stanovení:

- minimální ceny,
- bodu zvratu a požadované výše zisku,
- maximální výše fixních nákladů při určitém objemu

- maximální výše variabilních nákladů na jednotku.

Na základě toho, jak jsou náklady závislé na změně objemu výroby, rozlišujeme náklady na fixní, variabilní a smíšené (Fibířová, 2015, s. 152-153).

Variabilní náklady

Variabilní náklady představují typ nákladů, který je specifický tím, že se mění v přímém vztahu ke změně výkonu produktivity či objemu činnosti. Celkové variabilní náklady klesají, či stoupají na základě toho, jak roste nebo klesá objem. Ovšem náklady na jednotku výkonu zůstávají neměnné (Crosson a Needles, 2014, s. 164). Z toho lze usoudit, že celkové náklady jsou lineární a variabilní náklady připadající na jednotku jsou konstantní (Drury, 2015, s. 29).

V praxi se běžně setkáme se třemi druhy celkových variabilních nákladů. Prvním z nich jsou **variabilní náklady proporcionální**, které se mění přímo úměrně se změnou objemu výroby. Příkladem může být úkolová mzda dělníků. Dalším druhem jsou **variabilní náklady podproporcionální**, které rostou pomaleji, pokud dojde ke zvýšení objemu prováděných výkonů. Jedná se například o situaci, kdy z důvodu růstu objemu produkce je nutné objednat více materiálu a dodavatel nabídne množstevní slevu. Poslední druh jsou **variabilní náklady nadproporcionální**. Ty jsou protikladem k nákladům podproporcionálních, a to tím, že rostou rychleji než objem výroby. Typickým příkladem je mzda výrobních dělníků, a to za situace kdy roste objem produkce a je potřeba zavést noční směny (Kráal, 2010 s. 73; Vochozka a Mulač, 2012, s. 79).

Fixní náklady

Fixní náklady zůstávají konstantní při různém rozsahu činností v rámci stanoveného časového období. Změny v aktivitách tyto náklady neovlivňují. Fixními náklady jsou například odpisy budov, náklady na pojištění, mzdy řídicích pracovníků a náklady na reklamu. Na rozdíl od celkových variabilních nákladů jsou celkové fixní náklady pro veškeré jednotky výkonu stejné, kdežto fixní náklady na jednotku se snižují úměrně v závislosti na růst objemu výkonu. V rámci rozhodování je přínosnější pracovat s celkovými fixními náklady než s jednotkovými náklady. Je to z toho důvodu, že jednotkové fixní náklady nezůstávají stejné, a proto je nezbytné tyto náklady interpretovat s jistou opatrností (Drury, 2015, s. 30-31).

Tyto náklady bývají také označovány jako náklady kapacitní, pohotovostní, popřípadě náklady provozní připravenosti, jelikož vznikají proto, aby zabezpečily stanovené podmínky pro efektivní průběh podnikatelského procesu (Král, 2010, s. 76).

Fixní náklady se dále dělí na dvě kategorie:

- **Utopené fixní náklady** představují typ fixních nákladů, který se obvykle vynakládá před zahájením podnikatelského procesu, kterým může být například koupě stroje, budovy, informačního systému apod.
- **Vyhnutelné fixní náklady** na rozdíl od utopených fixních nákladů jsou časově mnohem těsněji spjaty s výdaji potřebnými na jejich úhradu. Jedná se například o časové mzdy zaměstnanců (Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 199).

Fixní náklady se mohou změnit a to za situace, kdy dojde ke změně výrobní kapacity, nebo nastanou rozsáhlé změny ve výrobním programu. Tento proces nemá plynulý průběh, ale náhlý, proto se o těchto nákladech uvádí, že se mění tzv. skokem. Z toho důvodu se tato specifická kategorie nákladů označuje jako **skokově fixní náklady**. Dle těchto poznatků můžeme říct, že dělení na fixní a variabilní náklady je možné jen v krátkém časovém období, jelikož z dlouhodobého hlediska jsou všechny náklady variabilní (Synek, 2011, s. 87).

Smišené náklady

V praxi se často objevuje, že určitá část nákladových položek v podniku obsahuje jak fixní, tak i variabilní složku nákladů. Fixní část působí už od nulového objemu výkonů a s rostoucím objemem se pak postupně připojuje variabilní část. Do těchto nákladů patří zejména elektrická energie, telefonní poplatky či náklady na topení (Crosson a Needles, 2014, s. 167; Hruška, 2016, s. 60).

Nákladová remanence

V rámci problematiky fixních nákladů je nutné upozornit na tři pojmy, které se v podnicích vyskytují:

- relativní úspora fixních nákladů,
- nevyužité fixní náklady,
- remanence nákladů.

Pokud roste objem produkce a fixní náklady zůstávají neměnné, dochází k **relativní úspoře fixních nákladů**.

Nevyužité fixní náklady představují tu část celkových fixních nákladů, jež odpovídá nevyužitým výrobním kapacitám. Pro řídicí pracovníky slouží jako podklad pro stanovení výše výrobních kapacit, tak aby bylo dosaženo jejich plného využití (Synek, 2011, s. 88).

Nákladová remanence bývá rovněž nazývána jako „sticky costs“. Jedná se o jev, kdy při nárůstu objemu produkce dojde ke zvýšení nákladů, avšak pokud objem produkce poklesne, je jejich pokles proporcionálně nižší než při zvýšení objemu (Synek, 2011, s. 88). Novák a Popesko (2014, s. 99-100) uvádí, že jde například o specifickou pracovní sílu, kterou je potřeba najmout v období růstu. Může se jednat o obsluhu výrobních strojů nebo skladníky. Upozorňují na to, že je nemožné stav těchto pracovníků snížit v období poklesu objemu a prodeje, jelikož se musí zohlednit výpovědní doba zaměstnanců. Z toho důvodu tyto náklady nemohou dosáhnout stejného poklesu jako objem výroby.

2.3.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Autoři Popesko a Papadaki (2016, s. 47) i Král (2010, s. 86) jsou toho názoru, že tohle členění nákladů je specifické tím, že vzniká na základě odhadu nákladů posuzovaných alternativ, a nikoliv z reálných hodnot, evidovaných v účetnictví podniku. Manažerské členění nákladů vzniklo, jelikož účetní náklady jsou pro všechna budoucí manažerská rozhodnutí nevyhovující (Synek, 2011, s. 85). Z pohledu rozhodování lze náklady klasifikovat dle jejich důležitosti pro určitá rozhodnutí. Do této skupiny spadají relevantní a irelevantní náklady (Drury, 2015, s. 34).

Relevantní náklady jsou náklady, které jsou vynaloženy v budoucnosti a při přijetí určitého rozhodnutí se změní (Drury, 2015, s. 34). Určitou formou relevantních nákladů představují tzv. rozdílové náklady, které jak už z jejich názvu vypovídá, vyjadřují rozdíl nákladů před zvažovanou změnou a po změně (Král, 2010, s. 87).

Irelevantní náklady pro změnu nejsou významné k řešení konkrétní rozhodovací úlohy, protože jejich výše zůstává stejná, a to bez ohledu na přijatou variantu. Pokud by se tyto náklady zařadily do rozhodovacího procesu, je možné, že by došlo ke zkreslení skutečnosti. K irelevantním nákladům se vztahují utopené náklady, které již byly v minulosti vynaloženy a nemohou být změněny budoucím rozhodnutím. Jedná se například o odpisy fixních aktiv (Popesko a Papadaki, 2016, s. 48-49).

Mezi další skupiny nákladů, které se objevují v rámci manažerského rozhodování, jsou například imputované náklady, vázané náklady, oportunitní náklady a náklady kalkulační (Popesko a Papadaki, 2016, s. 49-51).

Imputované náklady jsou náklady odvozené, které lze identifikovat s konkrétním rozhodnutím. Tyto náklady mají vliv na výsledky podniku v širších souvislostech, kterou s sebou přináší zvolené rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50).

Vázané náklady představují budoucí náklady, které vznikají dle rozhodnutí uskutečněných v současnosti. Jde například o náklady vztahující se na konstrukční nebo technologické řešení výrobků, které zásadně ovlivňují budoucí výši nákladů při jejich výrobě (Král, 2010, s. 91).

Oportunitní náklady neboli náklady obětované příležitosti vychází z odlišného přístupu k nákladům ve finančním a manažerském účetnictví (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50). Reprezentují hodnotu, která byla obětována při užití zdroje na nejlepší možnou alternativu. Lze říci, že každá varianta obsahuje náklady obětované příležitosti (Synek a Kislíngrová, 2015, s. 49). Tyto náklady nachází své využití například v rámci optimalizačních sortimentních rozhodnutích, kdy podnik má omezené zdroje (Král, 2010, s. 89).

Kalkulační druhy nákladů se v praxi využívají při tvorbě nákladových kalkulací. V rámci manažerského účetnictví jsou vykazovány v jiné hodnotě než v účetnictví finančním, nebo se tyto náklady ve finančním účetnictví vůbec neevidují (Popesko a Papadaki, 2016, s. 51).

Landa (2014, s. 247) uvádí jako kalkulační druhy:

- kalkulační úroky
- kalkulační odpisy
- kalkulační nájemné
- kalkulační rizika
- kalkulační mzdy

3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

V předchozí části byla zmíněna skutečnost, která je nutná pro efektivní řízení nákladů. Tím je korektní rozpoznání nákladů a jejich správná klasifikace. Předěšlá kapitola se zabývala charakteristikou nákladů, následující kapitoly se budou zabývat právě jejich řízením, a to konkrétně kalkulacemi. Kromě kalkulací se mezi základní nástroje řízení nákladů zařazují i rozpočty, limity nákladů, technickohospodářské normy, bod zvratu a využití kapacity. (Synek a Kislingerová, 2015, s. 188)

3.1 Kalkulace nákladů

Martinovičová, Konečný a Vavřina (2014, s. 68) považují kalkulační nástroj za jeden z nejstarších a nejvíce využívaných prostředků sloužících pro efektivní řízení nákladů. Kalkulace tedy představuje činnost určenou pro stanovení nákladů na konkrétní výkon.

V obecném znění lze kalkulaci definovat jako zjištění či stanovení nákladů, marže, zisku, ceny, nebo jiné hodnotové veličiny na jednotku výkonu, která je vyjádřena v naturálních jednotkách (Fibířová, 2015, s. 197). Na druhou stranu autor Landa (2014, s. 266) charakterizuje kalkulaci jakožto nástroj sloužící pro propočtení nákladů, prospěchu, zisku či ostatních finančních veličin, a to za výrobek, práci nebo službu či jinak naturálně vyjádřený výkon.

Kalkulace jsou základní nástroj pro výkonnostní řízení a jsou aplikovány v podnicích, kde není v silách managementu firmy stanovit cenu výrobků či služeb bez jejich užití (Čechová, 2011, s. 85-86). Pro zpracování kalkulační nástroje se vychází z relevantních dat a údajů z oblasti účetnictví, marketingové činnosti, výrobní činnosti, distribuční činnosti, dopravní činnosti a také ze správní činnosti (Kocmanová, 2013, s. 130).

Kalkulaci je možné chápat ve třech základních aspektech, kde se jedná o

- Činnost, jež se orientuje na stanovení a zjištění nákladů a dalších hodnotových veličin na konkrétní výkon,
- Výsledek výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednotici
- Separovanou část informačního systému firmy, která se nachází v manažerském účetnictví, ale na druhou stranu je nenahraditelnou díky svému informačnímu obsahu a jeho využití (Čechová, 2011, s. 86; Strouhal a Bokšová, 2015, s. 131).

V praxi kalkulační nástroj slouží pro mnoho manažerských úloh, například:

- Při tvorbě vnitropodnikových cen
- Při řízení hospodárnosti jednicových nákladů kalkulace
- Při vytváření plánů a rozpočtů
- Při navržení ceny pro externí odběratele
- Pro účely rozhodování o objemu a struktuře výkonů
- Při ocenění aktiv vzniklých vlastní činností (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 196).

3.2 Předmět kalkulace

Předmět kalkulace představuje veškeré druhy jak už dílčích, tak i finálních výkonů, které podnik vyrábí či provádí. S ohledem na charakter produkce může mít předmět kalkulace různou podobu. Může to být jeden výrobek, skupina výrobků, nebo dokonce finální výkon pro konkrétního zákazníka, který je typický pro zákaznický orientovanou kalkulaci (Landa, 2014, s. 267).

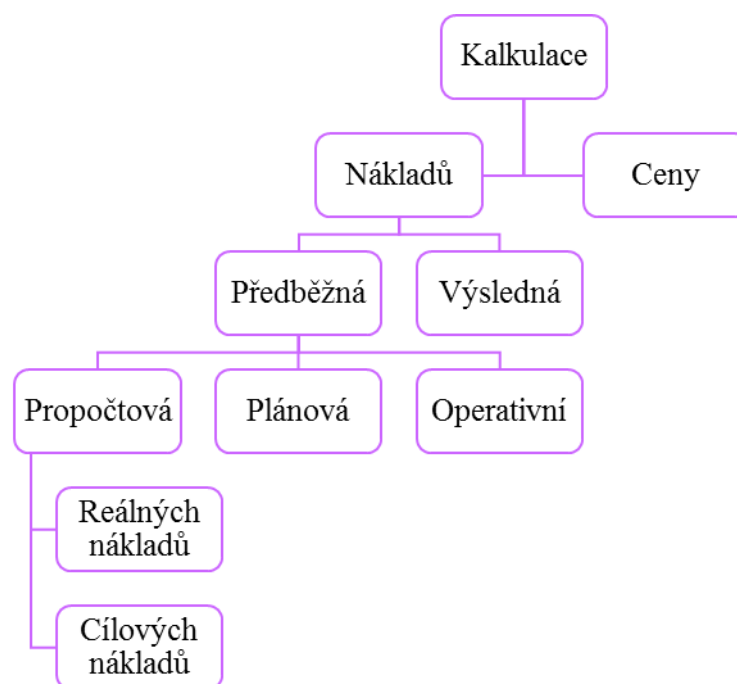
Předmět kalkulace je definován nejen kalkulačními jednicemi, ale i kalkulovaným množstvím.

- **Kalkulační jednicí** je konkrétní výkon, na něhož se určují a zjišťují náklady a další hodnotové veličiny.
- **Kalkulované množství** obsahuje příslušný počet kalkulačních jednic, pro něž se určují celkové náklady (Landa, 2014, s. 267; Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 201).

Čechová (2011, s. 87) klade důraz zejména na význam stanovení kalkulovaného množství v rámci určování podílu fixních nákladů na jednotku výkonu, protože nelze tyto fixní náklady vnést do vztahu k jednotlivým produktům.

3.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém představuje pro podnik informační nástroj, jehož úkolem je řídit hospodárnost a ekonomickou efektivnost prováděných výkonů (Strouhal a Bokšová, 2015, s. 140). V rámci kalkulací je nezbytné umět u nich rozpoznat, zda jsou základem pro strategické řízení, střednědobé a operativní řízení, nebo slouží pro kontrolu prováděných výkonů podniku. Obrázek 1 zobrazuje členění kalkulací ve vztahu k období, ve kterém jsou sestaveny, a jak je lze využít pro řízení nákladů (Kráal, 2010, s. 192).



Obrázek 1 Členění kalkulačního systému (Král, 2010, s. 192)

3.3.1 Předběžná kalkulace

Tento typ kalkulací se sestavuje před zahájením výroby nebo jiného procesu. Podrobněji se člení dle úkolů, které vykonávají a dále podle možnosti jejich sestavení (Fibírová, 2015, s. 240). Ke stanovení předběžné kalkulace se vychází z plánovaných nákladů, dle technicko-hospodářských norem spotřeby a výkonů. Při užším sortimentu a značné pravděpodobnosti opakování výroby se její uplatnění výrazně zvyšuje.

Předběžné kalkulace zahrnují kalkulace propočtové, plánové a operativní (Kocmanová, 2013, s. 130).

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace má za cíl vypracovat cenový návrh nově zaváděného eventuálně individuálně prováděného výkonu před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby, tedy v době, kdy ještě neexistují příslušné normy spotřeby (Landa, 2014, s. 268-269).

Plánová kalkulace

Tvoří základ k vytvoření podnikového rozpočtu, a to zejména pro stanovení výše přímých jednicových nákladů. Při tvorbě této kalkulace se vychází z technicko-hospodářských norem. Plánové kalkulace jsou zásadní pro výrobky, které se budou opakovaně vyrábět v průběhu delšího časového intervalu (Kocmanová, 2013, s. 130-131; Král, 2010, s. 199).

Cíl této kalkulace je zejména v návaznosti na taktický plán prodeje a výroby podat informace pro sestavení hlavního, podnikového rozpočtu (Synek, 2011, s. 116). Popesko a Papadaki (2016, s. 69) dodávají, že na rozdíl od kalkulací propočtových jsou plánové kalkulace značně detailnější.

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovenou výši nákladů, která odpovídá konkrétním konstrukčním, technologickým a výrobním předpokladům (Sodomka a Klčová, 2010, s. 157). Běžně se zpracovává v průběhu výroby určité série výrobků, a to z toho důvodu, aby se zachytily změny ve výši přímých nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 69).

3.3.2 Výsledná kalkulace

Jedná se o takovou kalkulaci, která se sestavuje až po skončení výroby. Součástí výsledné kalkulace jsou vždy skutečně vynaložené náklady připadající na jednotku výkonu (Kocmanová, 2013, s. 131). Tento druh kalkulací plní důležitou funkci v zakázkovém systému výroby s dlouhým výrobním cyklem. Jelikož je komplikované určit budoucí náklady výrobních cyklů, je nezbytná jejich následná kontrola a komparace se skutečností (Sodomka a Klčová, 2010, s. 157).

3.4 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů se může v podnicích lišit, neboť záleží na uživateli a rozhodovací úloze, kterou bude podnik prostřednictvím kalkulace řešit (Král, 2010, s. 138). Obecně platí, že čím podrobnější bude vyobrazení struktury nákladů, tím snáze bude kalkulace pochopitelná a aplikovatelná pro účely manažerského rozhodování (Popesko a Papadaki, 2016, s. 70). Autorky Fibírová (2015, s. 215) a Čechová (2011, s. 96) tvrdí, že strukturu jednotlivých nákladových položek vyjadřuje každý podnik individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Tento pojem představuje určité uspořádání patřičných typů nákladů, které připadají na konkrétní výkon (Landa, 2014, s. 269).

Základními typy kalkulačních vzorců jsou:

- Typový kalkulační vzorec
- Retrogradní kalkulační vzorec
- Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady
- Dynamická kalkulace

- Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Landa, 2014, s. 269).

3.4.1 Typový kalkulační vzorec

Typový neboli všeobecný kalkulační vzorec představuje vzorec pro kalkulaci ceny, kdy se jedná o tzv. nákladovou cenu, která se určuje na základě principu sečtení nákladů a zisku. Použití nákladové ceny je možné, pokud cena není předem stanovena trhem. Nákladová cena je běžná pro zakázkovou výrobu, kde se zisk připočítá k nákladům tak, aby se zajistila požadovaná výnosnost kapitálu (Synek, 2011, s. 101). Podstatný prvek zmíněného vzorce je rozdělení nepřímých nákladů do tří vrstev (Popesko a Papadaki, 2016, s. 71).

| | |
|-------|-------------------------------------|
| 1. | Přímý materiál |
| 2. | Přímé mzdy |
| 3. | Ostatní přímé náklady |
| 4. | Výrobní (provozní) režie |
| <hr/> | |
| = | Vlastní náklady výroby |
| 5. | Správní režie |
| <hr/> | |
| = | Vlastní náklady výkonu |
| 6. | Odbytové náklady |
| <hr/> | |
| = | Úplné vlastní náklady výkonu |
| 7. | Zisk (ztráta) |
| <hr/> | |
| = | Cena výkonu (základní) |
| <hr/> | |

Obrázek 2 Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138)

3.4.2 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Z názvu již vidíme, že tento typ kalkulačního vzorce separuje fixní a variabilní náklady. Rovněž bývá označován jako kalkulace variabilních nákladů. Tohle oddělení fixních a variabilních nákladů je klíčové zejména pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě a je vhodné pro účely sledování vztahu nákladů výkonu k stupni využití fixních zdrojů. Na bázi této myšlenky funguje i dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2010, s. 141; Popesko a Papadaki, 2016, s. 73).

| |
|--|
| CENY PO ÚPRAVÁCH |
| - Variabilní náklady výrobku |
| - Přímé jednicové náklady |
| - Variabilní režie |
| Marže (krycí příspěvek) |
| - Fixní náklady v průměru připadající na výrobek |
| ZISK v průměru připadající na výrobek |

Obrázek 3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74)

3.4.3 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tato forma kalkulace je obměnou kalkulace variabilních nákladů. Odlišuje se především tím, že neposuzuje fixní náklady jako nedělitelný celek. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů se snaží oddělit fixní náklady alokované podle principu příčinné souvislosti od fixních nákladů, které jsou přiřazovány na základě odlišných principů. Detailněji je pak v kalkulacích členěna především první skupina nákladů podniku, a to podle toho, zda byly fixní náklady vyvolány určitým druhem výrobku nebo skupinou výrobků. Část fixních nákladů, která nemá blízký vztah k jednotlivým výkonům a jsou přičítány pomocí principů úhrady či průměrování, se kalkulují odděleně (Král, 2010, s. 142). Obrázek 4 zobrazuje podobu toho kalkulačního vzorce.

| |
|---|
| CENA PO ÚPRAVÁCH |
| - Variabilní náklady výkonu (přímé, var. režie) |
| Marže I |
| - Fixní náklady výkonu |
| Marže II |
| - Fixní náklady skupiny výrobků |
| Marže III |
| - Fixní náklady podniku |
| ZISK (ztráta) na jednotku výkonu |

Obrázek 4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2010, s. 142)

3.4.4 Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulační vzorec se orientuje na kalkulaci ceny, která je ovlivněna úrovní zisku, který je pro podnik podstatný k dosažení požadované výnosnosti kapitálu. Rovněž se výše ceny odvíjí od užítku, který jednotlivý výkon přináší zákazníkům a stejně tak od cen (Král, 2010, s. 140). Vzorec je založen na principu odečítání nákladových položek z ceny výkonu. Položka fixních nákladů se mnohdy rozděluje detailněji nejen dle charakteru nákladů, ale také dle úrovně, která vyvolá jejich vznik, z čehož je zřejmé, jak výkon dokáže náklady uhrazovat (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 198). Popesko a Papadaki (2016, s. 73) dodávají, že principy tohoto vzorce nachází své uplatnění v kalkulaci cílových nákladů, která se objevuje především v automobilovém nebo elektrotechnickém průmyslu.

3.4.5 Dynamická kalkulace

Základem dynamické kalkulace je členění nákladů na přímé a nepřímé náklady. Tato kalkulace se dále rozšiřuje do jednotlivých fází výrobního procesu a její schopnost je odpovědět na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny, pokud dojde ke změně objemu prováděných výkonů (Čechová, 2011, s. 97; Popesko a Papadaki, 2016, s. 74).

3.5 Alokace nákladů

V rámci procesu přiřazování nákladů k předmětu kalkulace se zabýváme dvěma základními otázkami, kterými jsou:

1. Jakým způsobem alokovat náklady na kalkulační jednici?
2. Proč dochází k přiřazování nákladů na kalkulační jednici? (Čechová, 2011, s. 87).

Alokace nákladů je proces přiřazování nákladů k určitým výkonům. V současné době představuje jeden ze základních problémů nákladového řízení. Hlavním cílem nákladové alokace je zprostředkovat informace o nákladech, které jsou pro dané rozhodnutí podstatné (Landa, 2014, s. 268). S tímto tvrzením souhlasí i autor Král (2010, s. 131), který apeluje na to, že neexistuje vyloženě korektní, či chybný způsob přiřazení nákladů příslušnému výkonu. Každá alokace musí respektovat vztah nákladů k objektu a zejména rozhodovací úlohu, jenž řeší.

3.5.1 Principy alokace

Popesko a Papadaki (2016, s. 63) tvrdí, že každý z principů alokace vychází z určitých předpokladů, a proto se každý z nich aplikuje v odlišných situacích. Principy alokace se rozdělují na tři základní skupiny:

- **Princip příčinné souvislosti** – jedná se o základní princip alokace nepřímých nákladů. Na základě tohoto principu jsou náklady přidělovány samostatným objektům alokace podle výše nákladů, které objekt vyvolal. Aplikace principu příčinné souvislosti je nejefektivnější, a to převážně v rámci řešení rozhodovacích úloh (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 201). Autor Král (2010, s. 132) pak dodává, že pokud podnik zjistí, že není možné tento princip aplikovat, tak bude zvažovat jeden z následujících dvou principů.
- **Princip únosnosti** – na rozdíl od principu příčinné souvislosti, se zabývá odpovědí na otázku, jakou výši nákladů je objekt schopen „unést“ např. v prodejní ceně (Král, 2010, s. 132). Bývá aplikován převážně v reprodukčních úlohách, a také v úlohách tykající se obhajoby ceny (Čechová, 2011, s. 93).
- **Princip průměrování** – využívá se až tehdy, pokud nelze aplikovat ani jeden z předešlých principů (Čechová, 2011, s. 93). Princip průměrování nám odpovídá na otázku, jaké náklady v průměru připadají na konkrétní výrobek (Popesko a Papadaki, 2016, s. 63). Autor Král (2010, s. 133) podotýká, že se princip průměrování využívá převážně při zpracování výsledných kalkulací, výjimečně pak v předběžných propočtech.

3.5.2 Alokační fáze

Alokační fázi se označuje jednotlivá část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům, které se snaží vyjádřit příčinnou souvislost mezi odpovídajícím výkonem a náklady (Landa, 2014, s. 268). Čechová (2011, s. 93) tvrdí, že přiřazování nákladů prochází třemi fázemi, tedy pokud, jak prohlašují Popesko a Papadaki (2016, s. 62), mezi alokační fáze zařazujeme rovněž přiřazování přímých nákladů v první alokační fázi.

V rámci **první alokační fáze** dochází k přiřazení přímých nákladů takovému objektu, který vyvolal jejich vznik. Objektem nákladové alokace může být útvar či dílčí aktivita útvaru. Může se také jednat o finální výrobek, a to převážně u spotřeby jednicového materiálu, popřípadě jednicových osobních nákladů (Král, 2010, s. 133).

Druhá fáze se snaží co nepřesněji vyjádřit vztah mezi jednotlivými objekty alokace a objektem, kvůli kterému vznikly. Tento objekt pak slouží jako zprostředkující veličina, která znázorňuje souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady (Popesko a Papadaki, 2016, s. 62).

Třetí a poslední fáze usiluje o co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů, které náleží konkrétnímu druhu vyráběného či prováděného výkonu (Král, 2010, s. 133). Podle autorů Popeska a Papadaki (2016, s. 62) třetí fáze představuje alokaci nákladů ze zprostředkovatele, kterému byly náklady přiřazeny ve druhé fázi, přímo konkrétnímu výkonu.

Čechová (2011, s. 93) dodává, že druhá a třetí fáze vlastně přiřazuje nepřímé náklady, které není možné jednoznačně identifikovat s jednotkou výkonu, a to pomocí tzv. rozvrhové základny.

3.5.3 Rozvrhová základna

Přímé náklady mají přesně vymezen vztah k určitému výkonu, tím pádem je jejich přiřazení ke kalkulační jednotce poměrně snadný a přesný proces. Oproti tomu nepřímé náklady přímo přiřadit k výkonu nelze. V této situaci je nutné pomocí určité metody neboli klíče tyto náklady rozvrhnout na jednotlivé předměty alokace (Čechová, 2011, s. 88.). Pro tohle přiřazení, které využívá zprostředkující veličinu, často nazývanou rozvrhová základna, používáme pojem nákladová alokace. Pokud se aplikuje vztahová veličina, která je skutečnou příčinnou vzniku nákladů, pak hovoříme o alokaci podle příčinné souvislosti. Naopak, pokud tomu tak není, jedná se o arbitrární neboli svévolnou alokaci (Popesko a Papadaki, 2016, s. 62).

V praxi se setkáváme s rozvrhovými základnami vyjádřenými v naturálních a peněžních jednotkách. Typickým příkladem naturální základny jsou kusy, kilogramy nebo strojové hodiny. V peněžních jednotkách jsou vyjádřeny například výnosy z realizace, mzdy či jednicový materiál (Landa, 2014, s. 268; Strouhal, 2013, s. 107).

4 KALKULAČNÍ METODY

Kalkulační metodou se rozumí způsob stanovení hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Vzniklo mnoho kalkulačních metod, které využívají různých způsobů pro alokování režijních nákladů. Ať už se jedná o velmi jednoduché metody, či o metody sofistikovanější, každá z nich má své výhody a nevýhody. Metoda kalkulace by měla být zvolena s ohledem na specifika společnosti a informační potřebu manažerů (TĀICU, 2014, s. 72). To potvrzují i Popesko a Papadaki (2016, s. 59), kteří tvrdí, že by kalkulace měly vycházet z charakteru podniku a způsobu jejího praktického využití.

Nyní budou postupně rozebrány základní typy kalkulačních metod. Existují dvě hlediska, kterými jsou kalkulace rozlišovány:

- kalkulace úplných nákladů (absorpční kalkulace),
- kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční kalkulace) (Synek, 2011, s. 116).

4.1 Absorpční metody kalkulace

Fibírová (2015, s. 202) tvrdí, že kalkulace plných nákladů neboli absorpční kalkulace, přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s jeho vznikem. Naopak Popesko a Papadaki (2016, s. 77) tvrdí, že obsahem absorpční kalkulace jsou veškeré náklady podniku. Vanderbeck (2013, s. 524) dodává, že samotné absorpční kalkulace jsou specifické tím, že všechny výrobní náklady jsou přiřazeny výkonu a neklade se důraz na klasifikaci nákladů na fixní a variabilní.

Využití kalkulace plných nákladů je vhodné zejména v situacích kdy:

- Analyzujeme nákladovou náročnost finálních výkonů z dlouhodobého hlediska.
- Stanovujeme ceny individuálně prováděných zakázek.
- Vyjadřujeme, jak jsou náklady vázány ve vnitropodnikových zásobách.
- Znázorňujeme z dlouhodobého hlediska přínos, který mají prodávané výkony k celkovému zisku.
- Zobrazujeme změnu stavu vnitropodnikových zásob.
- Řešíme reprodukční úlohy (Král, 2010, s. 151-152).

S využitím kalkulace plných nákladů se pojí také některé nedostatky a omezení. Už samotná alokace nepřímých fixních nákladů je komplikovaná, jelikož neexistuje jasná vazba nákladů

na konkrétní výkony (Popesko a Papadaki, 2016, s. 79). Další nedostatek je spojen s jejich využitím v rámci řešení úloh na existující kapacitě, které řeší například skladbu budoucího sortimentu. Při aplikaci kalkulace plných nákladů v tzv. motivačních úlohách dochází k výskytu nejednoznačných výsledků (Kráal, 2010, s. 152). Dalším nedostatkem dle Fibírové (2015, s. 203) je statické zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin. To znamená, že je možné, že se skutečný objem výkonů a zároveň i jejich skladba může lišit od predikovaného, což může vyvolat ve výstupech kalkulace značné rozdíly vznikající ve spojitosti s fixními náklady.

4.1.1 Kalkulace prostým dělením

Kalkulace prostým dělením patří mezi nejjednodušší kalkulační metody. Náklady na kalkulační jednici získáme prostým dělením celkových nákladů množstvím kalkulačních jednic. Tato metoda se zpravidla využívá pro výpočet ostatních jednicových nákladů, čímž může být například spotřeba pomocného materiálu. Dále pokud podnik vyrábí podobné výrobky, tak pro výpočet výrobní režie. A v neposlední řadě se používá pro výpočet režijních nákladů u podniku vyrábějících jeden druh stejnorodých výrobků. Jedná se například o cementárny, elektrárny, teplárny a přepravní firmy (Landa, 2014, s. 271). Metoda kalkulace prostým dělením se nejvíce aplikuje v hromadné výrobě (výroba elektrické energie, těžba nerostných surovin či výroba nápojů,) (Synek, 2011, s. 104).

4.1.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tato kalkulace je ideální pro podniky, které vyrábí menší počet výkonů, které se od sebe odlišují například hmotností, jakostí nebo pracností. V rámci vytváření kalkulace jsou tyto rozdílnosti zohledňovány poměrovými čísly, která vymezují vzájemný poměr výše nákladů mezi jednotlivými výkony. Základem pro určení poměrových čísel jsou objektivně zjistitelné hodnoty, kterými může být například spotřeba materiálu, čas nebo hmotnost (Landa, 2014, s. 272).

4.1.3 Přírážková kalkulace

Přírážková kalkulace patří mezi nejčastěji uplatňované koncepty kalkulace nákladů výkonu. Je vhodná při výrobě různorodých výrobků, a to zejména v hromadné a sériové výrobě. Režijní náklady se na kalkulační jednici přičítají nepřímou pomocí tzv. rozvrhové základy, vyjádřené peněžně nebo naturálně, a také pomocí vypočtených režijních přírážek (Strouhal, 2013, s. 108; Synek, 2011, s. 168).

Oba druhy rozvrhových základů mají své výhody a nevýhody. Co se týče peněžních základů, ty jsou specifické svou jednoduchostí a přesností zjišťování, ale jejich značným nedostatkem je slabý příčinný vztah a nestálost, jelikož podléhají častým cenovým změnám. Základny v naturálním vyjádření se náročně zjišťují, avšak oproti peněžním základnám vylučují působení cenových vlivů (Fibírová, 2015, s. 222; Král, 2010, s. 129).

4.1.4 Fázová metoda kalkulace a postupná metoda kalkulace

Obě tyto kalkulační metody se využívají v hromadné výrobě, kde je výroba členěna na několik fází, které na sebe bezprostředně navazují. Jedná se tedy o metody, které jsou přizpůsobeny specifickým výrobním podmínkám (Popesko a Papadaki, 2016, s. 85).

Fázová metoda kalkulace

Fázová metoda kalkulace nachází své uplatnění ve stupňové výrobě, kde cesta k finálnímu produktu vede skrze několik výrobních stupňů (Synek, 2011, s. 105). Aplikuje se v podnicích, které vyrábějí jeden nebo více homogenních výrobků, které jsou výsledkem členitého procesu výroby. Jelikož se využívá v situaci, kdy je rozpracovaný výrobek předáván od počáteční fáze do fáze finální, předmětem kalkulace nejsou výkony, nýbrž právě tyto výrobní fáze. V každé fázi se přímé náklady a výrobní režie sledují zvlášť, kdežto správní režie se připočítává k celkovým nákladům. Kalkulace jednotlivých fází se provádí samostatně prostřednictvím prosté metody kalkulace, touto formou jsou tedy stanoveny náklady na polotovary, které postupují jednotlivými fázemi. Celkové náklady pak získáme sečtením nákladů všech jednotlivých fází výroby (Popesko a Papadaki, 2016, s. 85).

Postupná metoda kalkulace

Využití této metody je typické pro technologicky a organizačně oddělené stupně výroby, kde v průběhu každého stupně lze výkon prodat, či ho v podobě polotovaru poslat do následujícího stupně, kde se provede jeho kompletace. Podstatou postupné kalkulace je kumulace nákladů jednotlivých stupňů výroby, což znamená, že celkové náklady na konkrétní výkon jsou stanoveny až finálním stupněm výroby. Zásadou je, že výkony předchozího stupně představují materiálové náklady stupně následujícího (Popesko a Papadaki, 2016, s. 85).

4.1.5 Kalkulace sdružených výkonů

Sdružené výrobky jsou charakteristické tím, že jsou součástí jednoho výrobního procesu, a to až do tzv. bodu rozdělení (Popesko a Papadaki, 2016, s. 89). V rámci jednoho technologického postupu ve sdružené výrobě dochází ke vzniku několika druhů výrobků. Vzniklé sdružené náklady se poté rozvrhují na jednotlivé výroby pomocí odčítací (zůstatkové) metody nebo metody rozčítací (Synek, 2011, s. 110).

Rozčítací metoda kalkulace

Rozčítací metoda kalkulace se aplikuje ve sdružených výroбах, kde nelze určit, který výrobek je hlavní a který naopak vedlejší. Celkové náklady jsou jednotlivým výrobkům rozvrhovány pomocí poměrových čísel, které se stanovují dle vyrobeného množství výrobků, cen apod. (Synek, 2011, s. 110).

Odčítací metoda kalkulace

Odčítací metoda kalkulace se využívá tehdy, když je jeden výrobek považován za hlavní a ostatní výrobky jsou vedlejšími produkty výroby. V této metodě se od celkových nákladů odečítají vedlejší výrobky oceňované prodejními cenami. Vzniklý rozdíl pak představuje náklady hlavního výrobku. Celkové náklady na kalkulační jednici se vypočítají tak, že se náklady na hlavní výrobek vydělí počtem kalkulačních jednic hlavního výrobku. Jedná se o jednoduchou metodu, ovšem neposkytuje kontrolu nad náklady vedlejších výrobků (Synek, 2011, s. 110).

4.1.6 Dynamická metoda kalkulace

Dynamická kalkulace pracuje na bázi rozdělení nákladů na přímé a nepřímé a klasifikace dle fází reprodukčního procesu. Tato kalkulace je velmi podobná všeobecnému kalkulačnímu vzorci, ovšem doplňuje jej odpovědí na otázku, jakým způsobem budou náklady ovlivněny v rámci jednotlivých fází změnami objemu prováděných výkonů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74).

4.2 Neabsorpční metody kalkulace

Neabsorpční metody kalkulace reagují na určité nedokonalosti kalkulací plných nákladů. Základní rozdíl mezi nimi je, že fixní náklady jsou separovány od variabilních nákladů, a to z toho důvodu, že mezi fixními náklady a kalkulační jednicí neexistuje příčinná spojitost (Král, 2010, s. 156). Neabsorpční kalkulace se dělí na metodu kalkulace variabilních

nákladů a metodu kalkulace přímých nákladů (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 72-73).

Martinovičová, Konečný a Vavřina (2014, s. 73) uvádí, že se neabsorpční kalkulace zabývají odpověďmi na následující otázky:

- Jak se jednotlivé druhy výrobků podílejí na výsledku hospodaření podniku?
- Který výrobní sortiment je optimální?
- Je lepší součástky vyrábět nebo je nakoupit?
- Jaká je výše minimální prodejní ceny výrobku?
- V jaké posloupnosti je dobré zařazovat a vyřazovat výrobní kapacity v rámci provozu?

Dle uvedených otázek je evidentní, že kalkulace neúplných nákladů je podstatná zejména pro krátkodobé rozhodování, operativní řízení kapacit a při rozhodujících úlohách na existující kapacitě (Popesko a Papadaki, 2016, s. 79).

S využitím neabsorpčních kalkulací se pojí samozřejmě i určité nedostatky. Zmíňme například jejich orientaci převážně na krátkodobá rozhodnutí bez ohledu na strategické cíle podniku. Dále také fakt, že se fixní náklady neurčují výkonu, a tím se vymaní z pozornosti manažerů. Na závěr můžeme zmínit kupříkladu nedostačující využitelnost o neúplných nákladech převážně v cenových rozhodnutích (Popesko a Papadaki, 2016, s. 79-80).

4.2.1 Metoda kalkulace variabilních nákladů

Smyslem metody kalkulace variabilních nákladů, rovněž nazývané kalkulace krycího příspěvku, je skutečnost, že se fixní náklady nevztahují k produkci a výkon ovlivňují jediné variabilní náklady. Jelikož se fixní náklady nevztahují na množství produkce, nýbrž na časové období, představují pro podnik náklady, které jsou potřebné pro zajištění podmínek výroby a prodeje (Král, 2010, s. 156-157).

S metodou kalkulace variabilních nákladů se pojí pojem příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, který získáme tím, že od ceny odečteme variabilní náklady. Tento příspěvek se na jednotku při změně objemu výroby nemění, avšak dochází ke změně fixních nákladů a zisku na jednotku. Rovněž zobrazuje, jakou mírou každý vyrobený kus přispívá k tvorbě zisku a jak k uhrazení nepřímých nákladů. S větším podílem příspěvku k ceně dochází k

dřívějšímu uhrazení nepřímých nákladů, což znamená dřívější vytváření zisku (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 72).

Proces kalkulace variabilních nákladů se dělí do tří fází. V první fázi se stanovují příspěvky na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku pro jednotlivé výkony. V rámci druhé fáze dochází ke stanovení celkového příspěvku na úhradu, který připadá na veškeré výkony. A ve třetí fázi se od celkového příspěvku na úhradu odečtou ty fixní náklady, které se v předešlém průběhu nekalkulovaly, z čehož získáme dosažený zisk podniku. Tím, že fixní náklady nejsou alokovány jednotlivým výkonům, není možné stanovit zisk pro jednotlivé výkony, nýbrž jen pro celek. Z toho důvodu je výhodnost jednotlivých výkonů posuzována na základě velikosti příspěvku na úhradu (Popesko a Papadaki, 2016, s. 116-117).

Tuto metodu podle Druryho (2015, s. 223) je vhodné využít pro manažerská rozhodnutí ve výrobcích, jejichž poptávka výrazně kolísá. Dále je kalkulace variabilních nákladů podstatná pro stanovení výrobní struktury a preference výrobků, a rovněž pro stanovení rozhodnutí, zda zařadit, či vyřadit jednotlivé výrobky z portfolia. Rozhodnutí se stanovuje podle úrovně krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku.

V situacích, kdy lze jednotlivým druhům, či skupinám výrobků přiřadit určitou část fixních nákladů a zdokonalit tak kalkulaci, přichází v úvahu tzv. stupňovitá kalkulace variabilních nákladů. Tato kalkulace separuje odlišné skupiny fixních nákladů, které jsou poté následně odečítány od celkového příspěvku na úhradu za celý podnik (Synek, 2011, s. 122). Nejčastěji se můžeme setkat s dvoustupňovou metodou variabilních nákladů, která využívá zvláštní neboli speciální fixní náklady, které přímo souvisí s určitými výrobky, nebo skupinami výrobků, a všeobecnými fixními náklady, u kterých neexistuje přímá vazba na dané výrobky (Popesko a Papadaki, 2016, s. 120).

4.2.2 Kalkulace přímých nákladů

Martinovičová, Konečný a Vavřina (2014, s. 72), jako jedni z mála autorů, zařazují do neabsorpčních kalkulací kalkulaci přímých nákladů. Na rozdíl od kalkulace variabilních nákladů, kde se zjišťuje krycí příspěvek, se kalkulace přímých nákladů zaměřuje na tzv. hrubé rozpětí, které je získáno rozdílem mezi tržní cenou a přímými náklady. V rámci této metody je možné separovaně posuzovat přímé náklady na jednotlivé kalkulační jednotice, a to i za období. Zároveň lze odděleně hodnotit hrubé rozpětí na jednotlivé kalkulační jednotice i za období.

4.3 Moderní metody kalkulace

Vzniklo několik moderních metod kalkulací. V následujících podkapitolách budou definovány základní tři, a to kalkulace cílových nákladů, kalkulace ABC a kalkulace životního cyklu.

4.3.1 Kalkulace cílových nákladů (Target costing)

Kalkulace cílových nákladů, rovněž známá pod anglickým názvem Target costing, pomáhá podnikům konkurovat převážně na nových či na rozvíjejících se trzích. Představuje metodu pro stanovení ceny, která umožní určit cenu okamžitě po provedení průzkumu trhu. S touto cenou je pak výrobek schopen na trhu konkurovat. K tomu je stanovena požadovaná úroveň zisku připadající na konkrétní produkt, která je následně odečtena od ceny požadované trhem, čímž získáme tzv. cílovou cenu. Tato cena je chápána jako maximální výše, jež bude vynaložena na použitý materiál a zdroje určené pro konstrukci a výrobu daného výrobku. Následně je důležité tuto výši dodržet a nepřipustit možné odchylky (Crosson a Needles, 2014, s. 404-405).

Kalkulace cílových nákladů se v praxi využívá převážně u výrob složitých výrobků, které jsou náročné z pohledu výzkumu, konstrukčního řešení, nebo vývoje. Dále se můžeme s touto kalkulací setkat v odvětvích, kde je vyšší počet konkurentů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 205).

4.3.2 Kalkulace ABC

Před více než dvaceti lety si podniky uvědomily, že tradiční metody přiřazování nákladů na výrobek jsou nedostačující. Tradiční metody přiřazovaly režijní náklady nesprávně, což mělo za následek zkreslení nákladů na jednotku, a tím docházelo ke špatnému cenovému rozhodnutí a špatné kontrole režijních nákladů. Z tohoto důvodu vznikla kalkulace Activity-based-costing (ABC), v České republice nazývaná také jako kalkulace podle aktivit (Crosson a Needles, 2014, s. 484).

Pomocí kalkulace ABC dochází ke zvýšení přesnosti informací o nákladech, a tím mají manažeři větší kontrolu nad řízenými náklady. S kalkulací podle aktivit jsou ovšem spojeny určité nevýhody. Využití této kalkulace odrazuje manažery především svou složitostí, náročností a pracností. A to převážně z důvodu velkého objemu zjišťovaných údajů a jejich správnému přiřazení, kdy se některé náklady složitě přiřazují konkrétní činnosti nebo

nákladovému objektu, jelikož představují přidanou hodnotu pro podnik a nemělo by dojít k jejich libovolnému přiřazení (Crosson a Needles, 2014, s. 498).

Autor Drury (2015, s. 264-265) rozděluje proces vytvoření kalkulace ABC do čtyř základních částí. V první části dochází k identifikaci klíčových aktivit v rámci organizace. Ve druhém kroku se přiřadí náklady ke střediskům, která zapříčinila jejich vznik. V rámci třetího kroku se definují vztahové veličiny pro každou klíčovou aktivitu. A v poslední části podle potřeb produktů se přiřazují produktům náklady podle aktivit.

4.3.3 Kalkulace životního cyklu

Kalkulace životního cyklu, anglicky life cycle costing, představuje nástroj pro strategické řízení nákladů v rámci celého životního cyklu výrobku. Tato kalkulace reaguje na trendy, kterým je kupříkladu zkracování životního cyklu či zvyšující se význam předvýrobních etap (Popesko a Papadaki, 2016, s. 213-214).

Základ pro sestavení této kalkulace je převážně délka životního cyklu produktu. Rovněž se vychází z objemu prodeje v průběhu životnosti výrobku či služby. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 214-215) Mezi další krok patří predikce nákladů každé jednotlivé etapy životního cyklu. Jedná se odhad nákladů předvýrobní, výrobní a povýrobní etapy. Na závěr se vypracovává analýza faktorů, které ovlivňují náklady a výnosy v rámci celého životního cyklu produktu (Popesko a Papadaki, 2016, s. 215-216).

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část se skládá z přehledu literárních pramenů, který slouží pro pochopení dané problematiky, kterou se tato diplomová práce zabývá. Úvodní řádky se věnovaly charakteristikou pojmu účetnictví, načež navazují tři hlavní kapitoly teoretické části.

První kapitola se detailněji zabývala náklady, jejichž znalost je základem pro zvyšování výkonnosti podniku. Byl objasněn jejich význam a rozdílnost v závislosti na jejich pojetí a členění. Každé z nich – finanční a manažerské, má své opodstatnění. V rámci této kapitoly jsou rovněž popsány způsoby členění nákladů na: druhové, účelové, kalkulační, členění nákladů dle závislosti na objemu výkonu a členění podle manažerského rozhodování. Jednotlivé klasifikace nákladů byly specifikovány a dále bylo uvedeno, kde by bylo vhodné je využít.

Další kapitola teoretické části se věnuje problematice kalkulací nákladů. Kalkulace patří mezi jeden z nejzákladnějších nástrojů manažerského účetnictví. Lze ji jednoduše charakterizovat jako přiřazení nákladů k určité kalkulační jednici. V rámci stanovování kalkulací je nezbytné vymezit předmět kalkulace a způsob alokování nákladů k výkonu. Mezi další významný pojem, kterým se tato kapitola zabývá, je takzvaný kalkulační systém, což je v podstatě soustava využívaných kalkulací ve společnosti. Dále se tato kapitola zabývá jednotlivými strukturami nákladů v kalkulaci, které je možné sestavovat.

Po vymezení kalkulací z teoretického hlediska, se přesouváme na jejich praktické využití – metody kalkulací, které jsou dále separovány na absorpční, neabsorpční a moderní. Zatímco absorpční metody kalkulace při procesu stanovování nákladů na kalkulační jednici berou v potaz veškeré položky nákladů. Naopak metody neabsorpční považují za důležitou jen určitou skupinu nákladů – typickým příkladem je kalkulace variabilních nákladů. Mezi základní moderní metody kalkulace je charakterizována metoda cílových nákladů, metoda Activity Based Costing a metoda životního cyklu.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ FIRMY

Vybraná společnost, která je v diplomové práci analyzována, si nepřeje vystupovat pod vlastním jménem. Je to dáno především z obav, že by z této práce mohla čerpat informace konkurence. Z toho důvodu budou veškeré údaje přepočteny stanoveným koeficientem.

Korporace působí v potravinářském průmyslu a zabývá se vývojem, výrobou a prodejem koření, kořenících přípravků a ingrediencí pro potravinářství. Jedná se o firmu, která svou podnikatelskou činnost orientuje jak na tuzemský, tak rovněž i na zahraniční trh.

6.1 Historie

Firma byla založena v 90. letech 20. století, čímž pokračovala v rodinné tradici výroby masných a uzenářských výrobků. V průběhu následujících let se postupně rozšiřovalo výrobní portfolio, postavila se nová továrna, firma začala expandovat a zakládat pobočky v zahraničí.

Přelom nového století se nesl v duchu zlepšování kvality výrobků. Tímto krokem korporace dosáhla svého prvního certifikátu ISO řady 9001: systém řízení kvality. Se zlepšováním kvality se rovněž úzce pojí i technologická kooperace se zákazníky. Založením oddělení produktového managementu a vybudováním vlastní vývojové dílny toho korporace dosáhla.

V následujícím desetiletí se firma zaměřovala na zlepšování výkonnosti a profesionalizace jednotlivých oddělení. Došlo rovněž k zavedení vysokého stupně automatizace, několikastupňového systému kontroly či ke zlepšení systému skladování.

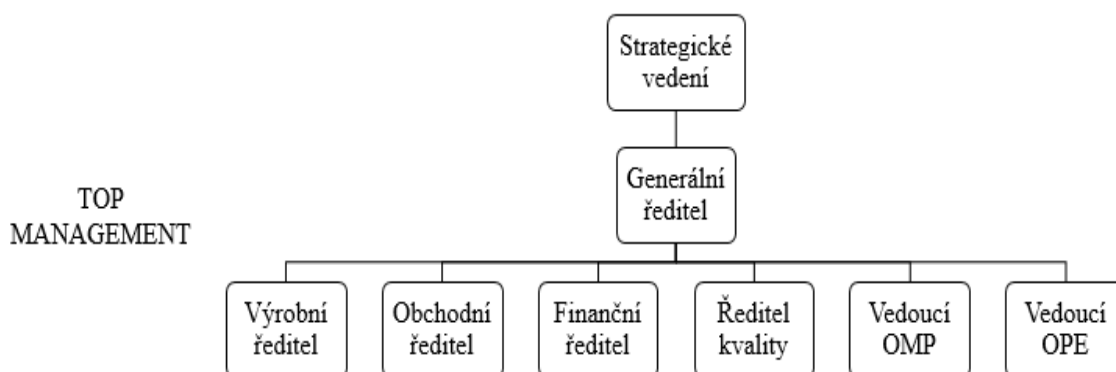
6.2 Současnost

V současnosti se jedná o zcela profesionalizovanou společnost, pro niž je důležitá prvotřídní kvalita. Obdržela certifikaci environmentálního managementu ISO 14001:2004, systému managementu kvality ISO 9001:2008 a systému managementu bezpečnosti potravin ISO 22000:2005. Korporace také získala certifikáty HALAL a IFS Food 6.

6.3 Organizační struktura

Obrázek 5 znázorňuje formální organizační vztahy, nadřízenost a podřízenost na základě dvou úrovní řízení. V korporaci je využívána funkcionální organizační struktura, která je specifická pro výrobní podniky. Jednotliví nadřízení mají určitou pravomoc a odpovědnost pro specializovanou funkci.

V čele společnosti působí dva jednatele (strategické vedení), kterým je podřízen generální ředitel. V rámci top managementu působí na strategické úrovni ředitelé a vedoucí, kteří mají za úkol rozhodovat, plánovat a řídit v dlouhodobém horizontu.



Obrázek 5 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

6.4 Zaměstnanci

V tabulce 1 je zobrazen vývoj počtu zaměstnanců během čtyř sledovaných let, a to od roku 2015 do roku 2018. Lze si povšimnout toho, že se počet zaměstnanců pohybuje na téměř stejné úrovni. V roce 2018 vybraná korporace zaměstnávala přibližně 56 zaměstnanců, z toho pak osm z nich působilo na řídicích pozicích. Na základě počtu zaměstnanců, můžeme tvrdit, že se jedná o střední podnik.

Co se týče osobních nákladů, ty se v průběhu sledovaných let postupně zvyšovaly. Je to dáno převážně z důvodu postupného navyšování mezd.

Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců 2015-2018 (vlastní zpracování)

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|------------------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Průměrný počet zaměstnanců | 55 | 55 | 56 | 56 |
| <i>z toho řídicích pracovníků</i> | 8 | 8 | 8 | 8 |
| Osobní náklady (v tis. Kč) | 29 720 | 31 578 | 33 260 | 33 977 |
| <i>z toho na řídicí pracovníky</i> | 8 339 | 8 503 | 9 322 | 9 081 |

6.5 Prodejní síť

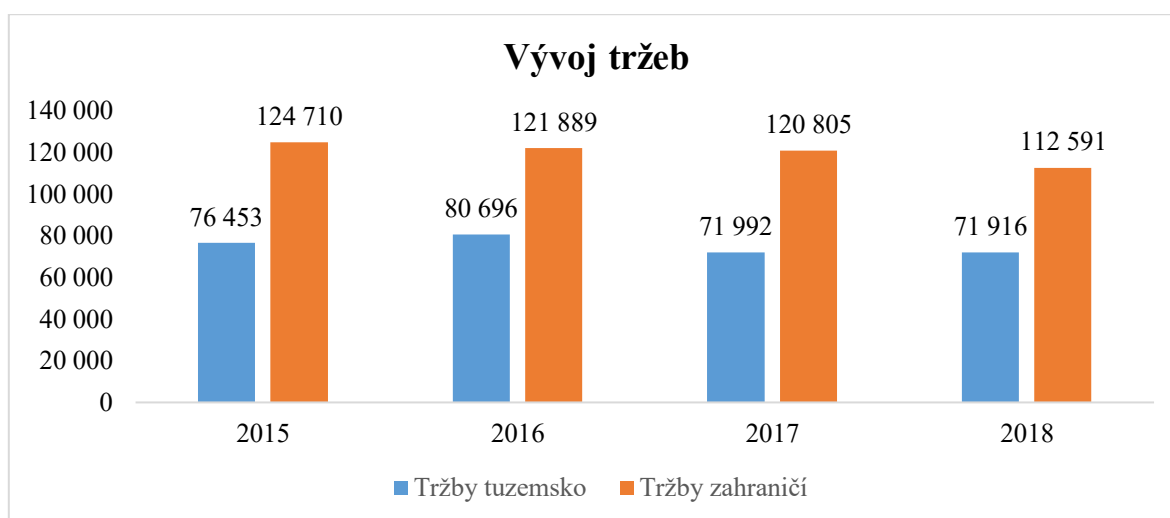
Jelikož poptávky a specifické požadavky zákazníků přímo ovlivňují výrobní program firmy, můžeme vybranou společnost charakterizovat jako zakázkovou. Nejčastějšími zákazníky jsou konzervárny, výrobci mléčných produktů a masokombináty.

Více než polovina objemu výroby je distribuována do zahraničí, kde korporace postupem času dokázala vybudovat několik poboček, a to například na Slovensku, v Rusku, Maďarsku či na Ukrajině. Zahraniční pobočky jsou víceméně obchodníci, kteří od „mateřské společnosti“ nakoupí hotové výrobky, které poté prodávají dále v rámci jejich lokálního trhu. Vybraná firma je rovněž aktivní například v Kazachstánu, Uzbekistánu, USA, Litvě, Finsku či v Moldávii. Prodej se také uskutečňuje formou e-shopu, nebo v podnikové prodejně.

Jak už bylo uvedeno, většina produktů, které firma vyrobí, je distribuována do zahraničí. Sestavená tabulka 2 zobrazuje vývoj tržeb v rámci tuzemska a zahraničí v období od roku 2015 do roku 2018. Je zřejmé, že zahraniční tržby přesahují 60 % z celkových tržeb. Pro větší představu je níže uveden graf 1 podílu jednotlivých tržeb.

Tabulka 2 Vývoj tržeb v tuzemsku a zahraničí 2015-2018 v tis. Kč
(vlastní zpracování)

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|------------------------|---------|---------|---------|---------|
| Tržby tuzemsko | 76 453 | 80 696 | 71 992 | 71 916 |
| Tržby zahraničí | 124 710 | 121 889 | 120 805 | 112 591 |



Graf 1 Vývoj tržeb v tuzemsku a zahraničí 2015-2018 (vlastní zpracování)

6.6 Výrobní portfolio

Výrobní portfolio společnosti je rozsáhlé a různorodé čili neexistuje žádný hlavní výrobek. Každý je svým způsobem jedinečný a nezaměnitelný. Ovšem můžeme je rozdělit do tří hlavních kategorií:

- Výrobky určené pro masný průmysl, kterými jsou koření do klobás, salámů, uzeného masa či šunky.
- Výrobky, které se užívají při výrobě konzerv, paštik, sterilované zeleniny, zeleninových protlaků nebo hotových jídel.
- Výrobky určené pro gastronomii. Ty využívají nejvíce jídelny, restaurace, nebo další podniky působící v oblasti gastronomie. Firma vyrábí vývary, bujóny, marinády, jíšky, směsi koření do omáček atd. Vše na základě požadavků zákazníka.

6.7 Informační systém společnosti

Moderní informační systém Microsoft Dynamics NAV, který společnost využívá, představuje v současné době nezbytnou podmínku pro úspěšné a konkurenceschopné fungování. Je komplexně propojeným řešením pro střední firmu, jež má náročné potravinářské zaměření s početnými vazbami na zahraničí. Využívaný informační systém přináší několik výhod.

Uvedeme si základní přínosy, které se vyskytují ve výrobě. Pomocí čteček a čárových kódů se do systému zaznamenávají jednotlivé pohyby manipulačních jednotek se surovinami z pozice na pozici. V rámci celého procesu je sledována expirace surovin, která patří mezi klíčové parametry v potravinářském průmyslu. Ve výrobě jsou rovněž označeny čárovými kódy nádoby, do kterých se směsi dávají, a míchací zařízení. Tím lze v systému zjistit, co se ve všech zařízeních v daném okamžiku nachází. Mezi další výhody patří také například přesná evidence pracovních operací, hodnocení výkonnosti pracovníků na základě normy a skutečně odvedeného času. Pomocí systému dochází k integraci informací mezi obchodem, účetnictvím, marketingem, controllingem, ale i s výrobou.

Pomocí informačního systému – čárových kódů – dochází k evidenci nákladových položek při spotřebě surovin. Podle vybrané receptury jsou smíchávané jednotlivé složky v poměru, určeném technologickým postupem, a prostřednictvím zaznamenání změny čárovým kódem, se odečte naturální vyjádření spotřeby ze zásob, včetně finančního vyjádření

spotřeby suroviny. Jelikož systém zaznamenává čas operace (např. míchání apod.), dokáže být identifikována spotřeba energií a spotřeba času pracovníků na jednotlivých aktivitách.

6.8 Ekonomická analýza

Ekonomickou analýzu tvoří několik podkapitol. Zprvu je analyzován výsledek hospodaření, následně základní poměrové ukazatele rentability, aktivity, likvidity a zadluženosti.

6.8.1 Analýza hospodaření

V této části bude sledováno hospodaření podniku za období 2016-2018, které pramení z výkazů zisků a ztrát. Základními veličinami pro stručný přehled jsou náklady, výnosy a z nich plynoucí hospodářský výsledek. Zobrazené hodnoty v tabulce 3 jsou pro anonymitu firmy přepočítány stanoveným koeficientem.

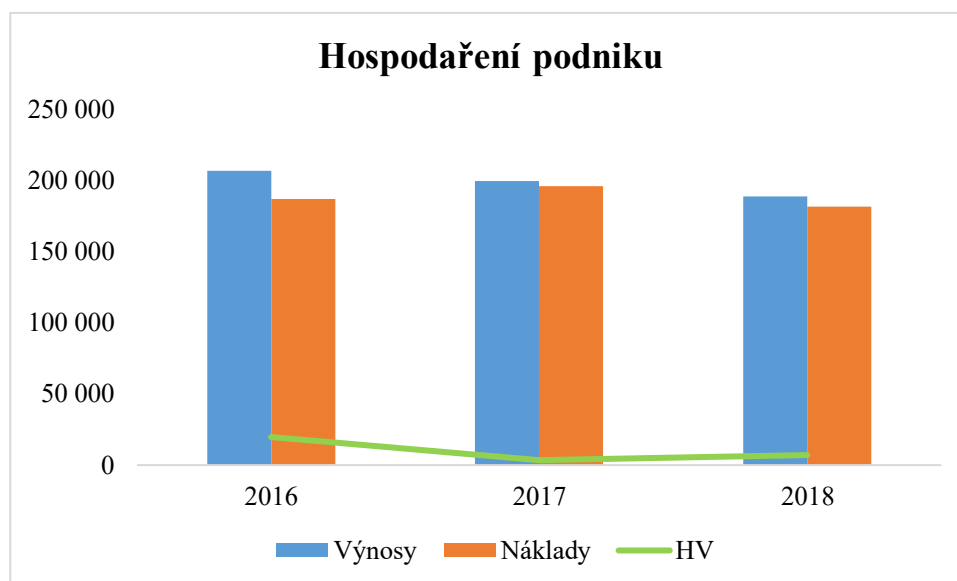
Tabulka 3 Analýza hospodaření 2016-2018 v tis. Kč
(vlastní zpracování)

| | 2016 | 2017 | 2018 |
|----------------|-------------|-------------|-------------|
| Výnosy | 206 647 | 199 568 | 188 745 |
| Náklady | 186 941 | 196 100 | 181 584 |
| HV | 19 706 | 3 468 | 7 161 |

Společnost ve všech analyzovaných letech dosahovala kladného hospodářského výsledku. V roce 2017 korporace vykazovala nejnižší hospodářský výsledek. Je to dáno především z důvodu úbytku zakázek. Ale zároveň v tomto roce, oproti roku předešlému, došlo k navýšení nákladů.

Firma neustále usiluje o zdokonalování a zlepšování svého výkonu k tomu, aby získala nové zákazníky a zároveň si udržela své stávající odběratele a uspokojila jejich požadavky. To je zobrazeno v jejím kladném vývoji, s čímž se pojí její snaha o investování do rozvoje a zkvalitnění výrobních podmínek.

Pro názorný přehled je vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku vyobrazen v následujícím grafu 2.



Graf 2 Graf hospodaření podniku 2016-2018 (vlastní zpracování)

6.8.2 Ukazatele rentability

Ukazatele rentability se řadí mezi nejvíce sledované ukazatele, jelikož poskytují informace o výsledku, jakého podnik pomocí vloženého kapitálu dosáhl. V následující tabulce 4 jsou spočteny ukazatele výnosnosti za období od roku 2015 do roku 2018.

Tabulka 4 Ukazatele rentability 2015-2018 (vlastní zpracování)

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|--------|--------|--------|--------|
| ROS (Rentabilita tržeb) | 9,52 % | 9,85 % | 1,81 % | 3,94 % |
| ROA (Rentabilita aktiv) | 5,62 % | 5,89 % | 1,02 % | 2,05 % |
| ROE (Rentabilita vlastního kapitálu) | 6,45 % | 6,50 % | 1,15 % | 2,32 % |

Ve všech sledovaných letech podnik vykazoval kladnou hodnotu, což je důsledek kladného hospodářského výsledku. Rentabilita tržeb (ROS), tedy kolik korun čistého zisku připadá na jednu korunu tržeb, zaregistrovala v roce 2016, stejně tak jako ostatní ukazatele, nejvyšší hodnoty. Pokles výnosnosti v dalším roce je zapříčiněno především snížením čistého zisku.

Ten dosahoval nižší hodnoty zejména z důvodu poklesu tržeb. Ideální hodnota ukazatele se pohybuje nad 10 %. Nejčastěji se pohybuje v rozmezí 2-50 %.

Rentabilita aktiv (ROA) znázorňuje, zda podnik efektivně využívá svůj majetek, tedy poměruje zisk s celkovými aktivy bez ohledu na typ financování (vlastní / cizí zdroje). Snížení tržeb, teda i zisku v roce 2018, znamenal pokles hodnoty ukazatele.

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) vysvětluje kolik procent čistého zisku (EAT) připadá na je jednu korunu zainvestovaného kapitálu. Zlatým pravidlem podnikání je udržovat hodnoty ROE v také výši, ve které je průměr ROE konkurenčních společností, případně hodnoty zhodnocení kapitálu, které by mohl získat podnikatel jiným způsobem nežli podnikáním ve vybrané oblasti, např. investováním. Ve sledovaných letech se tento ukazatel pohyboval v rozmezí 1,15-6,50 %.

6.8.3 Ukazatele aktivity

Účel těchto ukazatelů je podat informace o schopnosti podniku využívat své zdroje. Vypočítané výsledky společnosti jsou zobrazeny v tabulce 5.

Tabulka 5 Ukazatele aktivity 2015-2018 (vlastní zpracování)

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|-------------------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Obrat celkových aktiv | 0,59 | 0,60 | 0,57 | 0,52 |
| Doba obratu zásob (dny) | 64,45 | 73,12 | 72,07 | 89,31 |
| Doba obratu pohledávek (dny) | 220,71 | 225,26 | 248,73 | 274,61 |
| Doba obratu závazků (dny) | 78,36 | 55,20 | 51,19 | 77,92 |
| Obrat pohledávek | 1,63 | 1,60 | 1,45 | 1,31 |
| Obrat závazků | 6,57 | 10,07 | 11,65 | 6,37 |

Obrat celkových aktiv (kolikrát se ve sledovaném období – nejčastěji 1 rok – hodnota aktiv ve firmě „obráť“ v objemu tržeb) by měl nabýt minimální hodnoty 1, ovšem u korporace ve sledovaných letech této hodnoty nebylo dosaženo. Proto můžeme tvrdit, že firma využívá svůj majetek neefektivně. Mezi další ukazatele patří doba obratu zásob, která se postupně navyšovala. V roce 2018 oproti předešlému roku se hodnota zvýšila o 17 dní. Obecně se říká, že čím je doba obratu zásob kratší, tím lépe. Ale to platí do určité míry, za splnění

určitých podmínek, jako je například zajištění plynulého chodu výroby či dostatečné reakce na poptávku. Zda je pro podnik tato skutečnost vyhovující, si musí určit sám.

Doba obratu pohledávek je v porovnání s dobou obratu zásob až čtyřnásobná. Znamená to, že dochází k úvěrování odběratelů, neboť závazky jsou splaceny dříve, než odběratelé uhradí své pohledávky. Vysoká výše doby obratu pohledávek značí fakt, že korporaci nelze přimět své obchodní partnery k úhradě pohledávek. Největší nárůst byl zaznamenán v roce 2018, kdy se oproti přechozímu období doba obratu pohledávek zvýšila o 26 dní.

6.8.4 Ukazatele likvidity

Po analýze aktivity následuje analýza likvidity, v níž se sledují ukazatelé, které zjišťují schopnost korporace krátkodobě dosáhnout svých závazků v situaci, kdy nastanou nečekané problémy, tj. vyjadřují schopnost společnosti hradit své závazky.

Ve srovnání s doporučenými hodnotami podnik dosahuje u všech typů likvidity poměrně vysokých hodnot. Společnost tak má zbytečně k dispozici velké množství volných peněžních prostředků, které by bylo vhodné nadále investovat za účelem navýšení svých zisků. Běžná likvidita dosahovala nejvyšší hodnoty v roce 2017, čímž několikanásobně překročila doporučený interval 1,5-2,5. Vysvětlení můžeme najít ve zvýšení oběžných aktiv a poklesu krátkodobých závazků.

Tabulka 6 Ukazatele likvidity 2015-2018 (vlastní zpracování)

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Doporučené hodnoty |
|-----------------------------|------|-------|-------|------|--------------------|
| Běžná likvidita | 8,83 | 12,97 | 16,03 | 9,57 | 1,5-2,5 |
| Pohotová likvidita | 5,79 | 10,55 | 13,51 | 7,51 | 1-1,5 |
| Hotovostní likvidita | 3,63 | 4,62 | 5,65 | 3,13 | 0,2-0,5 |

6.8.5 Ukazatele zadluženosti

Tato podkapitola se zaměřuje na analýzu zadluženosti vybrané společnosti, resp. dlouhodobé finanční stability, které vyjadřují poměr cizích zdrojů na financování firemních aktivit. Vypočteny jsou tyto hodnoty: celková zadluženost, míra zadlužení a úrokové krytí. Výsledky těchto ukazatelů zobrazuje tabulka 7.

Tabulka 7 Ukazatele zadluženosti 2015-2018 (vlastní zpracování)

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Doporučené hodnoty |
|----------------------------|---------|---------|---------|---------|--------------------|
| Celková zadluženost | 12,85 % | 9,17 % | 10,55 % | 11,28 % | 30-60 % |
| Míra zadlužení | 14,74 % | 10,13 % | 11,83 % | 12,75 % | - |
| Úrokové krytí | 14,98 | 16,45 | 2,89 | 0,83 | > 5 |

Doporučená hodnota celkového zadlužení je v rozmezí od 30 % do 60 %. Analyzovaný podnik dosahuje oproti navrhovanému rozhraní razantně nižších hodnot. Veškerá aktiva společnosti jsou kryta cizími zdroji méně než 15 %. Tato skutečnost značí jistou nevýhodu v tom, že je vázáno zbytečné množství vlastních zdrojů vymezených ke krytí aktiv.

Úrokové krytí určuje, kolikrát vyprodukovaný zisk pokryje náklady, které jsou spojené s cizím kapitálem. Podnik ve dvou letech přesáhl doporučenou hodnotu 5, ovšem v následujících dvou letech k tomu nedošlo. V roce 2018 dosáhl ukazatel hodnoty 0,83, což může značit jisté problémy podniku s vytvářením zisku nutného pro krytí eventuálních úroků a půjček.

6.8.6 Shrnutí

Z hlediska finanční analýzy podniku je zřejmé, že ve firmě je majetek využit neefektivně z hlediska jeho obratovosti, která při přepočtu na dny (při 360denním jednoletém období) činí jednu obrátku za téměř 693 dní, což je za 1,952 let. Z hlediska zadluženosti podnik je spíše orientován konzervativně – tedy využívá velkého množství vlastních zdrojů, které jsou sice bezpečnější, ale i dražší. V posledním období je nepříznivá situace v krytí nákladů cizích zdrojů ziskem – z tohoto hlediska je vhodná podniková situace s vysokým podílem vlastního kapitálu před cizím.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Významem této analýzy je podat přehled o struktuře nákladů korporace. Na základě výkazů zisků a ztrát sledovaných obdobích, zveřejněných ve veřejném rejstříku a sbírce listin, a také dle interních podkladů firmy, byla zpracována analýza členění nákladů. Z důvodu ochrany dat týkající se nákladů, byly veškeré částky přepočítány.

Vybraná společnost v současnosti člení náklady na základě finančního účetnictví, které se zpracovává podle druhového členění. Jednotlivé druhy nákladů jsou v rámci finančního účetnictví evidovány pod účtovou třídou 5. Nákladové druhy korporace dále rozděluje do syntetických a analytických účtů na základě jednotlivých středisek.

7.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění soustřeďuje náklady do stejnorodých skupin a podává informace o tom, jaké druhy nákladů byly spotřebovány. K vypracování této části byly použity výkazy zisku a ztrát vybrané společnosti za sledované období.

Nejprve si vysvětlíme, co pod každou položku nákladů tohoto rozdělení spadá. Poté následuje tabulka 8, která přehledně zobrazuje druhové členění nákladů od roku 2016 do roku 2018.

Výkonová spotřeba představuje vše, co firma předtím nakoupila a následně spotřebovala, aby dosáhla určitých výkonů.

- Spotřeba materiálu a energie – Je zde zahrnuta spotřeba přímého materiálu, což jsou především suroviny potřebné pro výrobu výrobků. Dále pak spotřeba režijního materiálu, kterým jsou obaly, pohonné hmoty, náhradní díly, materiály na opravy, kancelářské potřeby, hygienické a čisticí prostředky, pracovní oděvy, odborná literatura a také přepravní materiál, jako jsou například palety. A v neposlední řadě pak spotřeba energie, vody a plynu, která je nezbytná především pro zajištění podmínek provozu výroby.
- Služby
 - Opravy a udržování – Jedná se o veškeré náklady související s opravami a údržbou technických zařízení používaných při výkonu podnikatelské činnosti. Vztahují se k opravám, které provádí externí firmy.

- Cestovné – Náklady vydané na cestovní výlohy, které jsou závislé na počtu výjezdů k českým, ale i k zahraničním zákazníkům nebo obchodním partnerům.
- Přepravné – V této položce je zahrnuta veškerá doprava související s externími dopravci, které společnost využívá pro transport.
- Náklady na reprezentaci – Jejich součástí jsou náklady vynaložené na dary, pohoštění a občerstvení.
- Poštovní a telefonní poplatky – Do těchto nákladů jsou zařazeny náklady na telefonní poplatky a náklady korespondenční.
- Ostatní služby – V rámci ostatních služeb můžeme najít například zprostředkovatelské služby, nájemné, IT služby, správu informačního systému, školení, náklady na propagaci, právní a poradenské služby, překlady a tlumočení, náborů zaměstnanců, úklid, ochranu a bezpečnost aj.
- Náklady vynaložené na prodané zboží – Jedná se o náklady spojené s prodejem zboží v rámci tuzemska, Evropské Unie a ostatních zahraničních států.

Osobní náklady – Zde společnost zahrnuje mzdové náklady včetně sociálního zdravotního pojištění. Nedílnou součástí jsou rovněž náklady na penzijní připojištění a životní pojištění, což firma nabízí zaměstnancům jako firemní benefit.

Daně a poplatky – Do této skupiny nákladů patří například silniční daň, daň z nemovitostí a jiné.

Odpisy – Zde jsou vyobrazeny odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a opravné položky.

Ostatní provozní náklady – Korporace do této skupiny zařazuje například náklady na prodej materiálu v ceně pořízení, dary, pojistné či změnu stavu zásob vlastní činnosti.

Nákladové úroky – Představují úroky z přijatých úvěrů a půjček.

Ostatní finanční náklady – Mezi tyto náklady náleží například kurzové ztráty a ostatní finanční náklady z peněžního styku.

Daň z příjmů – Tvoří ji splatná daň z příjmu a odložená daň z příjmu.

Tabulka 8 Druhové členění nákladů za období 2016-2018 v tis. Kč (vlastní zpracování)

| Druh nákladu | 2016 | 2017 | 2018 |
|--|-------------|-------------|-------------|
| Výkonová spotřeba | 142 345 | 132 497 | 128 181 |
| Náklady vynaložené na prodané zboží | 1 737 | 1 451 | 1 535 |
| Spotřeba materiálu a energie | 123 698 | 115 138 | 110 734 |
| Služby | 16 910 | 15 908 | 15 912 |
| Osobní náklady | 31 578 | 33 260 | 33 977 |
| Mzdové náklady | 23 275 | 24 540 | 24 997 |
| Náklady na soc. zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady | 8 303 | 8 720 | 8 981 |
| Daně a poplatky | 246 | 224 | 2 240 |
| Odpisy | 6 047 | 5 807 | - 2 755 |
| Ostatní provozní náklady | 451 | 11 909 | 9 678 |
| Nákladové úroky | 531 | 531 | 3 808 |
| Ostatní finanční náklady | 738 | 9 891 | 1 107 |
| Daň z příjmů | 5 006 | 1 982 | 5 346 |
| Náklady celkem | 186 941 | 196 100 | 181 584 |

7.2 Horizontální a vertikální analýza nákladů

Horizontální a vertikální analýza nákladů patří mezi nejjednodušší nástroje sloužící pro vyhodnocení ekonomické situace firmy. Zabývají se totiž rozбором finančních ukazatelů hospodaření společnosti. Obě analýzy zobrazují absolutní údaje z účetních výkazů v určitých souvislostech.

7.2.1 Vertikální analýza

Uvádí procentuální míru zastoupení jednotlivých položek nákladů na celkovém součtu nákladů. Patří mezi první vodítka k vysledování možných rizikových faktorů pro budoucí vývoj podnikání.

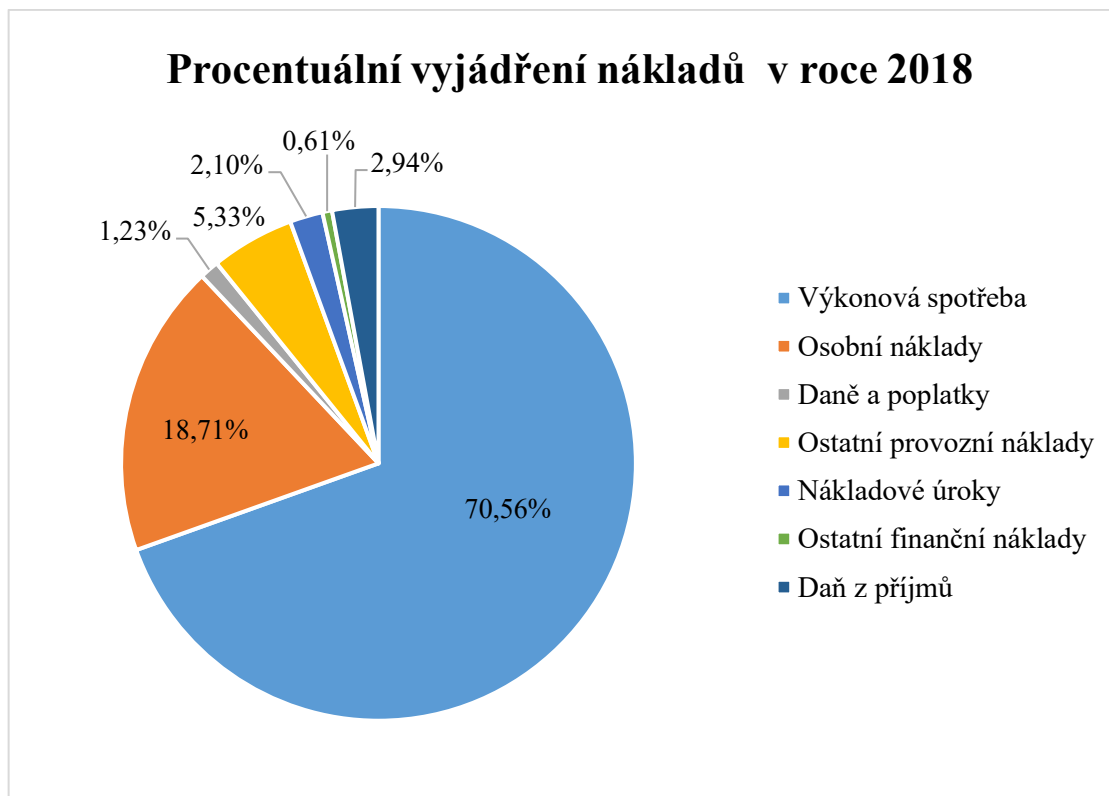
Jak je z níže uvedené tabulky 9 patrné, největší zastoupení z celkových nákladů náleží výkonové spotřebě, kde největší podíl má spotřeba materiálu a energie, což je pro výrobní

podnik charakteristické. Výkonová spotřeba v jednotlivých letech tvoří okolo 70 % z celkových nákladů. V rámci této skupiny se rovněž vyskytují služby, které činily přibližně 8 %. Druhé nejvyšší procento na nákladech zastupují osobní náklady, které se ve sledovaných pohybovaly okolo 17 %. Ostatní položky se na celkových nákladech podílejí v průměru méně než pěti procenty.

Tabulka 9 Vertikální analýza nákladů 2016-2018 (vlastní zpracování)

| Druh nákladu | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Výkonová spotřeba | 76,14 % | 67,57 % | 70,59 % |
| Náklady vynaložené na prodané zboží | 0,93 % | 0,74 % | 0,85 % |
| Spotřeba materiálu a energie | 66,17 % | 58,71 % | 60,98 % |
| Služby | 9,05 % | 8,11 % | 8,76 % |
| Osobní náklady | 16,89 % | 16,96 % | 18,71 % |
| Mzdové náklady | 12,45 % | 12,51 % | 13,77 % |
| Náklady na soc. zabezpečení, zdravotní pojištění a ost. náklady | 4,44 % | 4,45 % | 4,95 % |
| Daně a poplatky | 0,13 % | 0,11 % | 1,23 % |
| Odpisy | 3,23 % | 2,96 % | -1,52 % |
| Ostatní provozní náklady | 0,24 % | 6,07 % | 5,33 % |
| Nákladové úroky | 0,28 % | 0,27 % | 2,10 % |
| Ostatní finanční náklady | 0,39 % | 5,04 % | 0,61 % |
| Daň z příjmů | 2,68 % | 1,01 % | 2,94 % |
| Náklady celkem | 100,00 % | 100,00 % | 100,00 % |

Rozdělení jednotlivých položek nákladů je zobrazeno na níže uvedeném grafu 3, který byl sestaven na základě údajů z roku 2018.



Graf 3 Procentuální vyjádření nákladů v roce 2018 (vlastní zpracování)

7.2.2 Horizontální analýza nákladů

Zobrazuje procentuální změnu nákladů v čase, jinými slovy změnu současného ukazatele oproti minulému období. Tuto přeměnu nám znázorňuje následující tabulka 10, jež zachycuje data za rok 2016, 2017 a 2018.

Celkové náklady ve sledovaných letech mají poměrně klesající tendenci. Tato skutečnost nemusí hned představovat pozitivní jev. A to především z toho důvodu, že výkonová spotřeba v průběhu let mírně poklesla. Tento jev byl způsoben poklesem objednávek a v návaznosti na to došlo také k úbytku tržeb. Zároveň dochází rovněž ke každoročnímu navýšení osobních nákladů (o 6,25 %, 5,33 %, resp. 2,16 %). Důvodem bylo jak zvyšování mezd, tak navýšení počtu zaměstnanců do oddělení product managementu. U ostatních položek se sice mohou vyskytovat razantní změny, ovšem jak již bylo uvedeno v rámci vertikální analýzy, tvoří malou část z celkových nákladů, tudíž jejich změna není nijak významná.

Tabulka 10 Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)

| | 2015/2016 | 2016/2017 | 2017/2018 |
|--|-----------|-----------|-----------|
| Výkonová spotřeba | -0,76 % | -6,92 % | -3,26 % |
| Náklady vynaložené na prodané zboží | -32,03 % | -16,48 % | 5,80 % |
| Spotřeba materiálu a energie | -1,37 % | -6,92 % | -3,82 % |
| Služby | 9,32 % | -5,92 % | 0,03 % |
| Osobní náklady | 6,25 % | 5,33 % | 2,16 % |
| Mzdové náklady | 6,32 % | 5,44 % | 1,86 % |
| Náklady na soc. zabezpečení, zdravotní poj. a ost. náklady | 6,07 % | 5,02 % | 2,99 % |
| Daně a poplatky | -8,26 % | -9,01 % | 901,39 % |
| Odpisy | -6,01 % | -3,97 % | -147,44 % |
| Ostatní provozní náklady | -69,37 % | 2540,47 % | -18,73 % |
| Nákladové úroky | -5,52 % | 0,00 % | 617,53 % |
| Ostatní finanční náklady | -74,07 % | 1240,84 % | -88,81 % |
| Daň z příjmů | 16,75 % | -60,41 % | 169,75 % |
| Náklady celkem | -1,10 % | 4,90 % | -7,40 % |

7.3 Členění nákladů podle středisek

Společnost své náklady rozvrhuje nejen na základě druhového členění, ale rovněž podle jednotlivých středisek. Tato klasifikace hraje významnou roli v kalkulačním systému při rozvrhování nepřímých nákladů výrobkům. V současné době existuje v korporaci celkem 24 středisek, které jsou pro přehlednost spojeny do jedenácti základních skupin. Jelikož podrobnější údaje o nákladech byly z vybrané společnosti poskytnuty jen za rok 2018, budou data analyzována na základě tohoto roku.

Následující tabulka 11 uvádí částky nákladů jednotlivých středisek a výši procent, kterými se podílí na celkových nákladech. Nejvyšší náklady v roce 2018 vykázalo středisko výroba. Hlavním důvodem těchto značných nákladů je spotřeba materiálu a rovněž mzdy zaměstnanců podílejících se na výrobě. V tomto středisku jsou umístěny výrobní stroje a

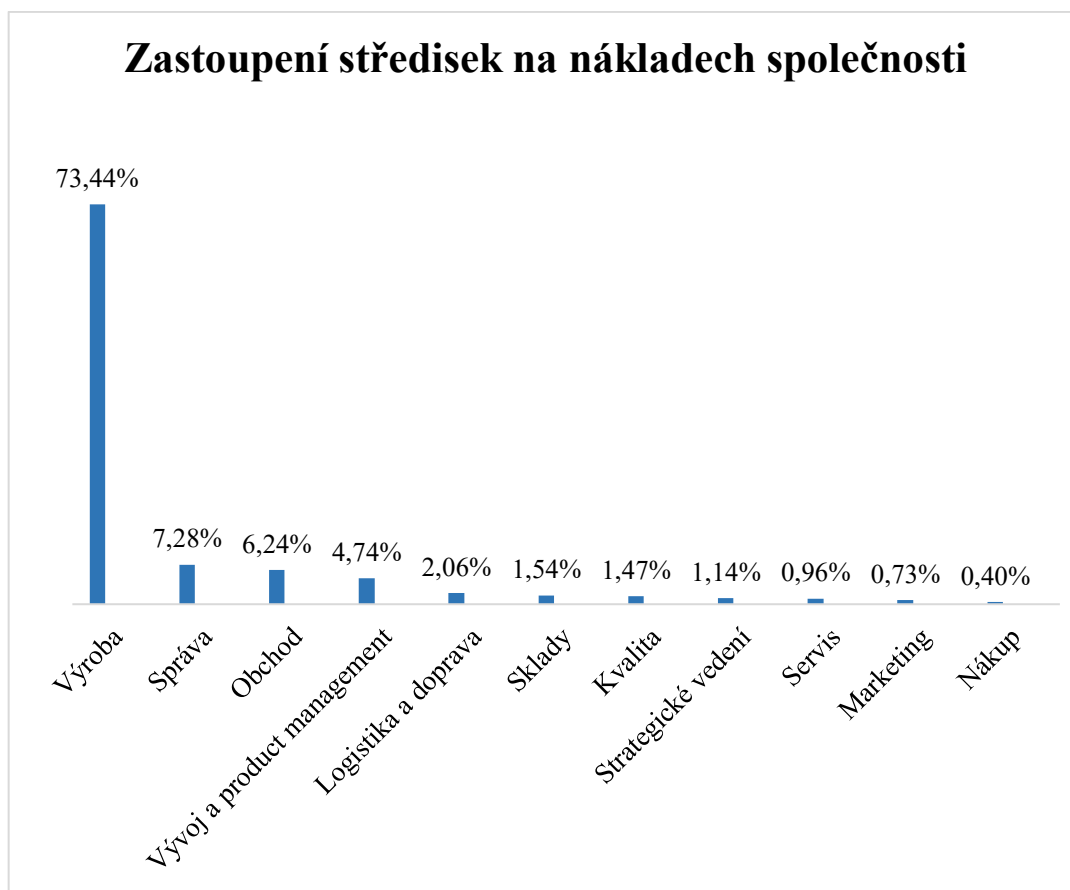
zařízení, proto jsou zde vykazovány značné odpisové náklady. Výroba se na celkových nákladech podílela přibližně 73 %.

Druhý největší podíl na nákladech náleží středisku správa, jehož náklady dosahovaly 11 817 201 Kč. Součástí tohoto střediska je oddělení IT, personalistiky, financí a controllingu a rovněž vedení společnosti. Značnou část nákladů tvoří mzdy, dále pak služby týkající se informačních technologií a správy informačního systému, a odpis administrativní budovy.

Dalšími středisky s vyšším podílem na celkových nákladech byly střediska vývoje a obchodu. Ve středisku vývoje a product managementu tvořily částku 7 703 063 Kč převážně mzdové náklady. Korporace se orientuje převážně zahraniční trh, proto si pro přehlednost rozdělila středisko obchod do tří teritoriálních skupin. Vyšší podíl mzdových nákladů se rovněž potvrdilo i u toho střediska, ovšem značná část nákladů patří zprostředkovatelským službám. Ostatní střediska spotřebovala náklady, které se na celku podílely méně než třemi procenty. Náklady spojené s jednotlivými středisky v roce 2018 zobrazuje níže uvedený graf 4.

Tabulka 11 Náklady jednotlivých středisek za rok 2018 v Kč (vlastní zpracování)

| Název střediska | Náklady v roce 2018 | Procentuální vyjádření podílu na celkových nákladech |
|---|---------------------|--|
| Nákup | 656 418 | 0,40 % |
| Výroba | 119 257 757 | 73,44 % |
| Servis | 1 559 395 | 0,96 % |
| Vývoj a product management | 7 703 063 | 4,74 % |
| Marketing | 1 180 564 | 0,73 % |
| Kvalita | 2 392 112 | 1,47 % |
| Sklady | 2 505 608 | 1,54 % |
| Obchod | 10 124 943 | 6,24 % |
| Logistika a doprava | 3 341 965 | 2,06 % |
| Správa (IT, finance, vedení, personalistika, controlling) | 11 817 201 | 7,28 % |
| Strategické vedení | 1 844 859 | 1,14 % |
| Celkem | 162 383 884 | 100,00 % |



Graf 4 Procentuální vyjádření nákladů podle středisek (vlastní zpracování)

7.4 Kalkulační členění nákladů

Víme, že manažerské účetnictví je vnitropodnikovou záležitostí (inter korporátní). Údaje, s kterými jsem pracovala, byly přímo získané z vybrané společnosti. Po analýze a rozčlenění nákladů, i po upravení koeficientem determinujícím originální stav, nemusí vybrané položky nákladů korespondovat s účetními výkazy, které jsou prezentované a předkládané firmou pro jiné orgány.

V této části bude provedeno rozdělení nákladů na základě toho, zda bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu, či nikoliv. Kalkulační členění je východiskem pro analýzu kalkulačního systému a rozděluje náklady na přímé a nepřímé. Ty náklady, které bezprostředně souvisí s konkrétním výkonem, jsou náklady přímými. Oproti tomu nepřímé k danému výkonu přiřadit nelze. Proto je nezbytné provést jejich alokaci.

7.4.1 Úprava účetních dat

Aby bylo možné tohoto členění docílit, je potřeba upravit účetní data z finančního účetnictví. Jestliže by byly zahrnuty veškeré náklady, došlo by ke zkreslení, jelikož se ve finančním účetnictví nebere ohled na to, zda mezi náklady existuje příčinný vztah k určitému nákladovému objektu. Z toho důvodu jsou náklady pro alokování irelevantní.

Byly vyloučeny ty nákladové položky, které se žádným způsobem nepodílí na podnikatelském procesu podniku. Odečteny byly tyto položky: prodané zboží, prodaný materiál, dary, ostatní pokuty a penále, odpis neodbytné pohledávky, ostatní provozní náklady, opravné položky, kurzové ztráty, náklady z derivátových operací, ostatní finanční náklady, změna stavu polotovarů a výrobků a daň z příjmu.

Podle tabulky vidíme skladbu vyřazených nákladových položek korporace. Po snížení dochází k poklesu celkových nákladů o 12 754 096 Kč, což v procentuálním vyjádření činí o 7,28 %. Tato změna není nijak dramatická, ovšem pomáhá k přesnějšímu stanovení kalkulačního a kapacitního členění nákladů.

Tabulka 12 Vyřazené nákladové položky (vlastní zpracování)

| Nákladový účet | Název | Částka v Kč |
|----------------|---|-------------|
| 504 | Prodané zboží | 1 534 947 |
| 542 | Prodaný materiál v ceně pořízení | 57 565 |
| 543 | Dary | 4 430 |
| 545 | Ostatní pokuty a penále nedaň. | 665 |
| 546 | Odpis nedobytné pohledávky | 14 439 716 |
| 548 | Ostatní provozní náklady | 439 398 |
| 558, 559 | Tvorba a zúčtování základních opravných položek | -7 510 605 |
| 563 | Kurzové ztráty | 912 172 |
| 567 | Náklady z derivátových operací | 76 410 |
| 568 | Ostatní finanční náklady z peněžního styku | 71 188 |

| | | |
|---------------|--|-------------------|
| 582 | Změna stavu polotovarů | 471 465 |
| 583 | Změna stavu výrobků | -1 014 186 |
| 591100 | Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná | 3 259 280 |
| 592100 | Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená | 11 649 |
| | Celkem vyřazené náklady | 12 754 096 |

7.4.2 Přímé náklady

Přímé náklady se ve vybrané společnosti skládají z přímého materiálu, obalů a celkových přímých nákladů výrobního střediska. Tyto náklady lze přesně změřit pomocí čteček čárových kódů, evidenci času strávených na jednotlivých výrobních zakázkách a podobně. Korporace využívá informační systém Navision, který jednotlivé operace zaznamenává.

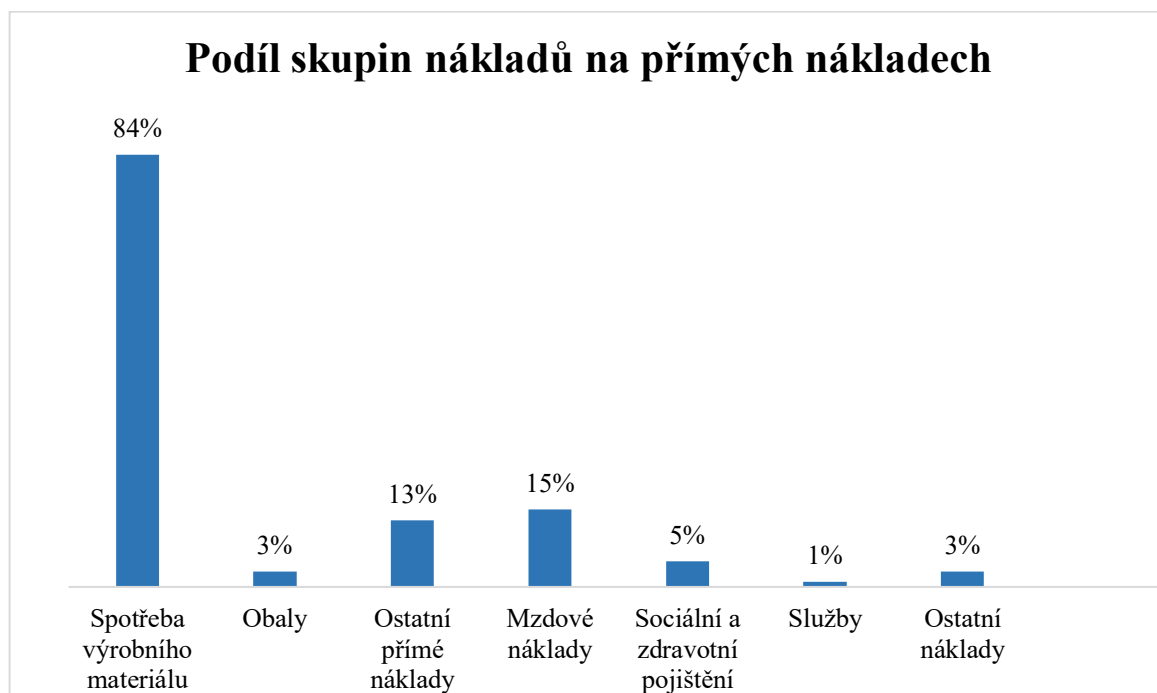
Rozbor jednotlivých prvků přímých nákladů je obsažen v následující tabulce. Je v ní zachycena jak absolutní hodnota podílu přímých nákladů na celkové přímé náklady, tak rovněž vyjádření tohoto vztahu v procentech. Hlavní položkou přímých nákladů je spotřeba výrobního materiálu, jejíž výše dosahovala 84 % v peněžním vyjádření pak činila přibližně 100 mil. Kč.

Druhou výraznou položkou, i když ne srovnatelnou s výrobním materiálem, jsou mzdové náklady, které tvoří přibližně 15 % z přímých nákladů. V nich jsou zahrnuty mzdy veškerých pracovníků evidovaných ve výrobních střediscích. Jedná se o mzdy výrobních dělníků, mistrů a výrobního ředitele. K nim je úzce spjato sociální a zdravotní pojištění podílející se na přímých nákladech 5 %.

Další položkou jsou obaly, které patří mezi základní skupinu nákladů při výpočtu kalkulace. Náleží jim 3 % z celkových nákladů. Ostatní náklady taktéž představují 3 % z přímých nákladů. Ve vybrané společnosti největší část těchto nákladů tvoří spotřeba energie, vody, plynu a odpisy strojů, zařízení a výrobní budovy. Pouhé 1 % ostatních přímých nákladů náleží službám, které podnik spotřebovává. Jedná se například o opravy a udržování či o úklidové služby.

Tabulka 13 Skladba přímých nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)

| Položka | Náklady za rok 2018 (v Kč) | Podíl položky na přímých nákladech |
|-------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------|
| Spotřeba výrobního materiálu | 100 550 714 | 84 % |
| Obaly | 3 481 096 | 3 % |
| Ostatní přímé náklady | 15 225 946 | 13 % |
| Mzdové náklady | 6 683 564 | 15 % |
| Sociální a zdravotní pojištění | 2 223 444 | 5 % |
| Služby | 1 979 352 | 1 % |
| Ostatní náklady | 4 339 585 | 3 % |
| Přímé náklady celkem | 119 257 757 | - |



Graf 5 Podíl skupin nákladů na přímých nákladech (vlastní zpracování)

7.4.3 Nepřímé náklady

I když je analyzovaná firma výrobního charakteru, vykazuje poměrně vysoké nepřímé náklady. Jedná se například o budovy, výrobní stroje, nebo náklady týkající se podpory budoucího prodeje, technologická podpora současných zákazníků apod. Mezi nepřímé náklady řadí korporace veškeré náklady vyjma nákladů týkajících se výrobního střediska. Následující tabulka a po ní i graf zobrazují strukturu nepřímých nákladů v roce 2018. Jsou

zde zachyceny jednotlivé položky nepřímých nákladů, a to v absolutním i relativním vyjádření. V grafu nejsou zobrazeny položky, které dosahují svým poměrem k celkovým nepřímým nákladům méně než dvěma procenty.

Největší podíl na nepřímých nákladech mají mzdové náklady. Za rok 2018 výše těchto nákladů představovala částku okolo 18 mil. Kč, což vytváří 42,2 % z celkových nepřímých nákladů. Na to navazuje sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců, které se na nepřímých nákladech podílí téměř 14 %.

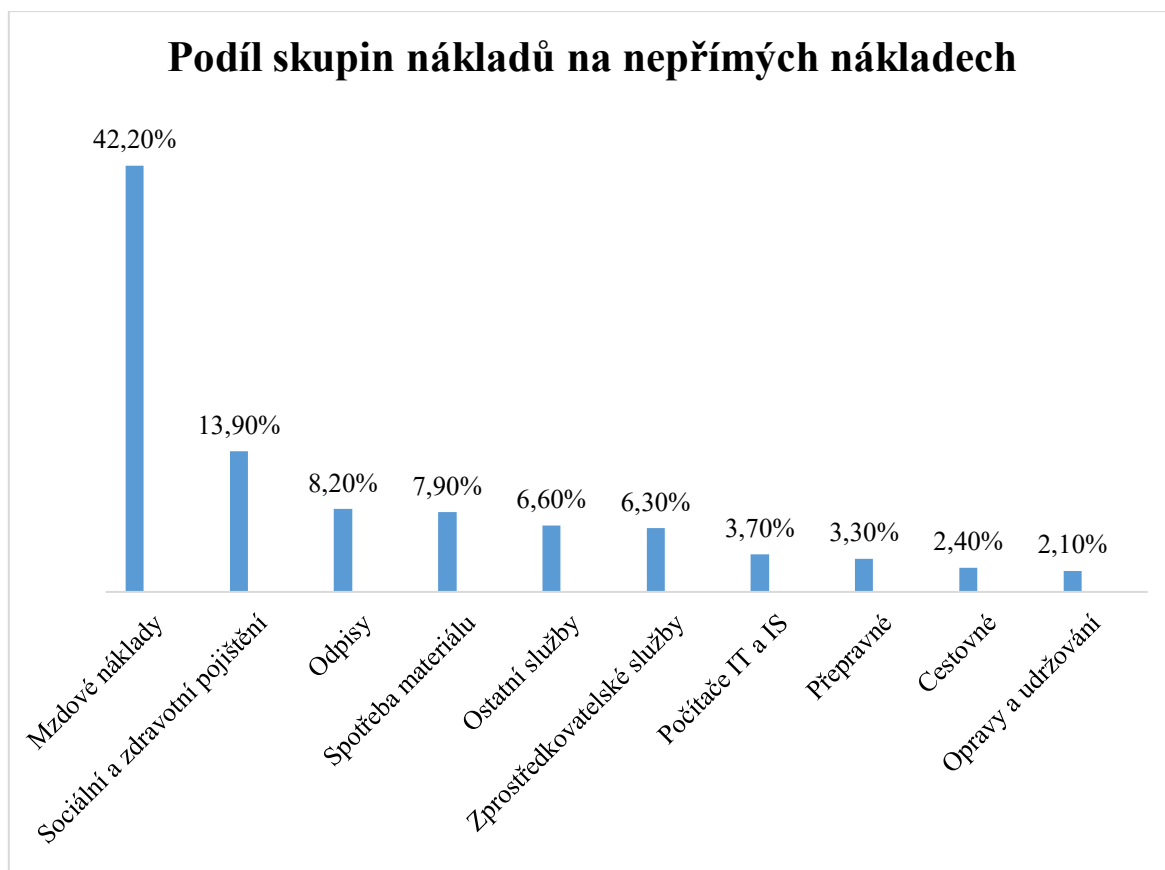
Další významnou položkou byly odpisy, které činily 8,2 % z celkových nepřímých nákladů. V této kategorii jsou zahrnuty odpisy dlouhodobého hmotného majetku, nehmotného majetku a budov. Položkou, jež tvořila téměř 8 %, je spotřeba materiálu. V roce 2018 dosáhla výše 3 427 218 Kč. V této položce je zahrnuta spotřeba výrobního materiálu, spotřeba pohonných hmot, kancelářské potřeby, palety, obaly, náhradní díly, materiál na opravy či spotřeba drobného hmotného majetku.

Ostatní služby se podílely na nepřímých nákladech 6,6 %. Do této kategorie patří právní a poradenské služby, školení, nájemné, překlady a tlumočení, kvalita a certifikace nebo například úklidové služby. Zprostředkovatelské služby v peněžním vyjádření činily téměř tři miliony korun. Dalšími v pořadí jsou náklady za informační technologie a informační systém. Tyto náklady tvořily 3,7 % na celkových nepřímých nákladech. Podobnou výši zastoupilo přepravné svými 3,3 %.

Co se týče cestovního, to činilo 1 050 158 Kč. Tato vyšší položka je dána převážně tím, že se jedná o korporaci, která má silné vazby na zahraničí. Proto součástí cestovního jsou jak cesty v rámci tuzemska, tak cesty zahraniční. Poslední náklady, které stojí za zmínku, jsou náklady na opravy a udržování. V rámci této skupiny se jedná jak o plánované, tak o nahodilé opravy, udržování budov, strojů, zařízení atd.

| Položka | Náklady za rok 2018 (v Kč) | Podíl položky na nepřímých nákladech |
|--------------------------------|----------------------------|--------------------------------------|
| Spotřeba materiálu | 3 427 218 | 7,9 % |
| Spotřeba energie a vody | 386 916 | 0,9 % |
| Opravy a udržování | 917 941 | 2,1 % |
| Cestovné | 1 050 158 | 2,4 % |
| Zprostředkovatelské služby | 2 713 048 | 6,3 % |
| Počítače IT a IS | 1 608 971 | 3,7 % |
| Přepravné | 1 419 662 | 3,3 % |
| Ostatní služby | 2 848 636 | 6,6 % |
| Mzdové náklady | 18 220 446 | 42,2 % |
| Sociální a zdravotní pojištění | 6 004 811 | 13,9 % |
| Ostatní sociální náklady | 541 091 | 1,3 % |
| Daně a poplatky | 193 793 | 0,4 % |
| Ostatní provozní náklady | 277 573 | 0,6 % |
| Odpisy | 3 515 863 | 8,2 % |
| Nepřímé náklady celkem | 43 126 127 | 100,0 % |

Tabulka 14 Skladba nepřímých nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)

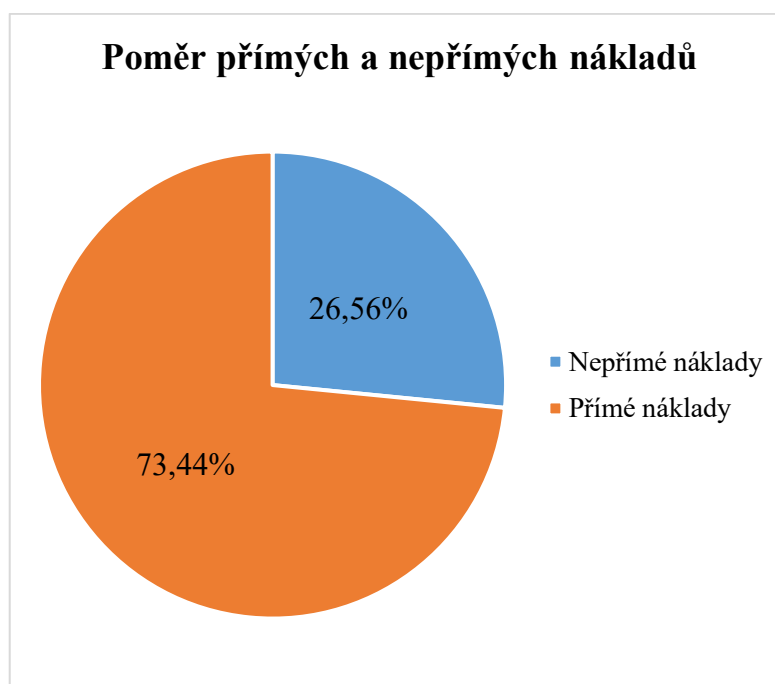


Graf 6 Podíl skupin nákladů na nepřímých nákladech (vlastní zpracování)

Z následující tabulky vyplývá, že největší zastoupení na celkových nákladech tvoří přímé náklady, což je typický jev výrobní korporace. Tyto náklady se v roce 2018 podílely 73,44 %, oproti tomu nepřímé náklady zastoupily 26,56 %. Tuto skutečnost zachycuje i graf.

Tabulka 15 Poměr přímých a nepřímých nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)

| | Náklady za rok 2018 (v Kč) | Podíl |
|------------------------|----------------------------|---------|
| Nepřímé náklady | 43 126 127 | 26,56 % |
| Přímé náklady | 119 257 757 | 73,44 % |
| Celkové náklady | 162 383 884 | 100 % |



Graf 7 Poměr přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

7.5 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

Mezi další možnou skupinu nákladových klasifikací je členění nákladů ve vztahu k objemu výroby, též známé jako tzv. kapacitní členění. V rámci této klasifikace se náklady rozlišují na fixní a variabilní, a to na základě jejich závislosti na objemu vyráběné produkce. Korporace toto členění nijak nevyužívá. Tuto skutečnost je možné označit za značný nedostatek, a to převážně z důvodu, že se jedná o firmu s výrobním charakterem.

Zavedení výkonového členění může být, z hlediska nákladového řízení, velmi nápomocné. Po rozdělení nákladů podle jejich fixního a variabilního charakteru je možno následně určit ostatní nástroje manažerského účetnictvím, kterými mohou být například kalkulace variabilních nákladů, stanovení bodu zvratu či sestavení nákladové funkce. Zavedením tohoto typu nákladového členění se bude zabývat projektová část diplomové práce.

8 ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Tato analýza byla sestavena na základě standardizovaného rozhovoru s analytikem controllingu. Cílem této kapitoly je zjistit přednosti a nedostatky stávajícího kalkulačního systému ve sledované korporaci. Bude zde popsáno fungování kalkulačního systému a jaké jednotlivé položky do procesu sestavování kalkulace vstupují.

8.1 Popis současného kalkulačního systému

Kalkulační systém korporace tvoří dva druhy kalkulace. Jedná se o kalkulaci předběžnou a výslednou. Firma aplikuje pro stanovení ceny vyráběných produktů předběžnou kalkulaci. Jde o stanovení ceny před zahájením výroby či před přijetím zakázky. Důvodem proč společnost využívá tuto kalkulaci je zjištění, vyčíslení a odhad velikosti nákladů potřebných pro zhotovení kalkulační jednotice a množství vstupů, které bude spotřebováno.

V rámci kalkulačního systému firma využívá i výslednou kalkulaci, která uzavírá celý proces kalkulačního systému. Stanovení skutečných nákladů na jednici se vykonává až po skončení výroby. Tato kalkulace pozoruje stejné položky, jako u předběžné kalkulace a jsou k tomu aplikovány i shodné metody. Ve výsledné kalkulaci je konfrontován plán se skutečností. Prostřednictvím výsledné kalkulace firma zjišťuje, jaké změny nastaly oproti tomu, co vymezila předběžná kalkulace. Dále zkoumá výši zisku, který daný výrobek společnosti přinesl.

8.1.1 Kalkulační metoda

Současný fungující systém kalkulace využívá absorpční kalkulace společně s moderní kalkulací Activity Based Costing. Kalkulace ceny pro koncového zákazníka jde často k zákazníkovi dvoustupňově. Výstup ze společnosti, jde na pobočku, která následně stanoví svou prodejní cenu, kterou zákazník zaplatí. Dá se říct, že pobočky představují obchodníky, které od korporace nakoupí výrobky, které pak dále prodávají na svém lokálním trhu. Kalkulační jednotice ve vybraném podniku představuje balení od 100 g do 25 kg. Pro představu je dále nutno uvést, že vybraná korporace vyrábí stovky odlišných produktů.

Vnitropodnikově prochází společností výrobek v tzv. pořizovacích cenách. Tato cena obsahuje tyto tři složky:

- **Surovina:** Množství suroviny je určeno dle výrobního předpisu výrobku, kde je stanovena norma spotřeby na kalkulační jednici. Cena je stanovena přesně dle

použité šarže. Nejedná se tedy o fixní cenu, tato cena se může u dvou stejných výrobků lišit.

- **Obal:** Cena určena přesně podle použité šarže obalu.
- **Přímé náklady výrobního střediska:** Jedná se o roční plán výroby, který se rozpočítá na plánovanou výrobu kilogramů. Na každý kilogram jsou poté přiděleny přímé náklady výrobního střediska. Avšak nejedná se o metodu prostého dělení, spíše o metodu pomocí poměrových čísel, kde se bere v potaz náročnost výroby. Odběratel chce být originální, proto má vymyšlenou svoji recepturu, aby se odlišil od konkurence. Z toho důvodu hraje technologická náročnost klíčový faktor. Každá receptura je svým způsobem specifická a musí se zohledňovat hned několik faktorů. Některý výrobek obsahuje mnoho ingrediencí, druhý pak méně. Některé objemy se plní ručně, jiné automatizovaně. Řeší se to, zda výrobek neobsahuje nějakou speciální surovinu, u které se musí řešit objednání. Společnost může obdržet velkou či menší zakázku, takže záleží na stroji, kde se bude vyrábět. Zákazník si může objednat menší či větší balení atd.

Pro stanovení prodejní ceny se přičítají další dvě položky:

- **Režijní náklady** – Jedná se o veškeré ostatní náklady firmy vyjma nákladů výrobního střediska, které jsou již obsaženy v pořizovací ceně. Pro rozvržení těchto nákladů se využívá kalkulační metoda Activity Based Costing, která plánované režie rozpočítá plánovaným prodejem kilogramů. Poté se pomocí ocenění aktivit a řady klíčů přiřadí k nákladovým objektům, kterými jsou nákladové skupiny.
 - Detailnější formace týkající se kalkulační metody ABC podnik neposkytl. Je to dáno především z ochrany dat před konkurencí.
 - Kalkulační metodu ABC společnost zpracovává v Excelu. Výstupy z něj, sazby na kilogram, jsou poté importovány do informačního systému Navision. Pro další fáze výpočtu ziskovosti pak systém zadané vstupy použít umí, ovšem ABC jako takové spočítat nedokáže.
- **Zisk** – Na základě režijních nákladů stanovených metodou ABC se stanoví ziskovost a odměny obchodních zástupců. Velikost zisku se odvíjí podle situace na trhu. Ke zkontrolování je využíván nástroj v informačním systému, který určí, zda se jim výrobek v porovnání s tržní cenou konkurence vyplatí vyrábět. V rámci toho kroku

firma zjišťuje, zda prodej výrobku je nežádoucí, tzn. že není uhrazena ani pořizovací cena výrobku. Dále se může zjistit, že výrobek uhrazuje část režijních nákladů a dále tvoří zisk. V procesu stanovení ceny společnost rovněž zohledňuje obchodníky. Jakmile se obchodník dostane za cenu, která uhradí režijní náklady, začne pro společnost tvořit zisk, z čehož je mu poté vyplácena provize.

Své výrobky společnost stanovuje na úrovni prodejní ceny, kterou získá po přičtení zisku k nákladům výrobku. Ve společnosti nejsou nějak určené ceny výrobků. Mají nacenění ve formě tzv. „nejhorší možné ceny“, na základě které si obchodník určí svoji prodejní cenu. Jakmile dojde ke zhotovení výrobku, v systému se stanoví cena, která se následně porovnává s cenou očekávanou. Podstatná je tedy pro společnost skutečnost.

Korporace se v současné době potýká s nedostatky v rámci kalkulace svých produktů. Problém spočívá v otázkách, zda je výroba pro podnik zisková či ne. Firma by chtěla v období omezených kapacit, kdy mají například zaměstnanci dovolenou, umět prioritizovat jednotlivé zakázky a určit tak pořadí, ve kterém by vyráběla.

Z důvodu, že společnost považuje kalkulace za strategické know-how, stejně jako přesné vyjádření nákladových položek, nebylo možné získat přístup k vybraným datům. Z toho důvodu jsou kalkulace v práci založené na ilustrativních příkladech

Kalkulace výrobku může ve vybrané společnosti vypadat následovně:

Tabulka 16 Vzorový příklad kalkulace výrobku (vlastní zpracování)

| | Kč/kg |
|------------------------------|---------------|
| Surovina | 60,89 |
| Obal | 2,08 |
| Přímé náklady výroby | 8,37 |
| Režie | 30,14 |
| Celkové náklady na kg | 101,48 |
| Prodejní cena | 116,96 |

8.1.2 Struktura kalkulace výrobku

Kalkulační vzorec, který by znázorňoval určitý přehled nákladových položek ke konkrétnímu produktu, ve vybrané společnosti není sestaven. Vše řeší v rámci informačního systému. Po vysvětlení procesu tvorby kalkulace uvádím strukturu kalkulačního vzorce, která z poznatků vyplývá.

Tabulka 17 Struktura kalkulace výrobku (vlastní zpracování)

| |
|---------------------------------------|
| 1. Surovina |
| 2. Obaly |
| 3. Přímé náklady výrobního střediska |
| = Vlastní náklady výroby |
| 4. Režijní náklady |
| = Úplné vlastní náklady výkonu |
| 5. Zisk |
| = Cena výkonu |

9 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A KALKULACÍ A IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ

K provedení analýz byly poskytnuty interní dokumenty korporace, veřejné dostupné výkazy – výroční zprávy a rovněž informace získané od analytika controllingu. Výstupem této části je identifikace nedostatků a z nich plynoucí doporučení pro společnost k efektivnějšímu řízení kalkulací.

Korporace sleduje vývoj nákladů na základě druhového členění, které se sestavuje podle výkazů zisků a ztrát. Jednotlivé nákladové položky pak firma eviduje v syntetických účtech, které dále podrobněji konkretizuje analytická evidence. Náklady se dále zaznamenávají do jednotlivých středisek. Konkrétně jich je ve společnosti 24.

Analýza zjistila, že společnost disponuje velmi propracovaným kalkulačním systémem, který využívá absorpční kalkulace společně s moderní kalkulací Activity Based Costing. V rámci sestavování ceny se zohledňuje hned několik faktorů – pracnost, velikost objednávky, systém balení (ruční, či mechanický) a dále třeba velikost balení.

I když korporace využívá pracnou metodu kalkulace ABC, je žádoucí sledovat ziskovosti jednotlivých výrobků pomocí příspěvků. Mezi nedostatky současného kalkulačního systému můžeme zařadit pracné počítání kalkulace ABC v programu Excel. Výsledky se následně musí ručně zadávat do informačního systému společnosti, který pak režie přiřazuje k výrobkům.

Společnost zpracovává jak předběžnou, tak i výslednou kalkulaci výrobků. Jelikož má firma velmi rozsáhlé portfolio výrobků obsahující stovky položek, nemá nijak určeny ceny produktů. Na základě objednávky nacení přibližnou cenu, podle které si obchodník určí svoji prodejní cenu. Jakmile dojde ke zhotovení výrobku, v systému se stanoví cena, která se následně porovnává s cenou očekávanou.

V rámci rozhodovacího procesu o přijímání zakázek nedochází k sofistikovaným propočtům, rozhodnutí je stanoveno na základě kvalifikovaného odhadu. Vzhledem k této skutečnosti by bylo efektivní jednotlivé produkty sledovat pomocí krycích příspěvků.

Firmě je navržena modifikace kalkulačního systému pomocí kalkulace variabilních nákladů. Získá tak větší přehled o velikosti krytí jednotlivých produktů a bude moci stanovit, zda je výroba daného druhu efektivní.

10 PROJEKT MODIFIKACE KALKULAČNÍHO SYSTÉMU FIRMY

Podle údajů zjištěných v analytické části a identifikovaných nedostatků kalkulačního systému vybrané společnosti, je vypracována projektová část diplomové práce. Hlavním cílem tohoto projektu je modifikace kalkulačního systému firmy, a to v podobě zpřesnění a zkvalitnění kalkulačního systému. Navrhovaná opatření, které projekt nabídne, budou pramenit rovněž z literární rešerše vypracované v rámci teoretické části diplomové práce. Na závěr je projekt zhodnocen z časového a nákladového hlediska. Rovněž pojednává rizicích, která by v průběhu projektu mohla nastat.

10.1 Cíl projektu

Cílem tohoto projektu je představení nových postupů a metod, které napomohou k lepšímu řízení nákladů a možnosti sledování výhodnosti jednotlivých výrobků.

První opatření se bude vztahovat na členění nákladů, které společnost provádí. Kromě druhového členění, které korporace musí ze zákona vést, je využíváno rovněž členění nákladů na přímé a nepřímé. Klasifikace, kterou firma postrádá je členění nákladů ve vztahu k objemu výroby čili identifikace fixních a variabilních nákladů. Zavedení této klasifikace umožňuje korporaci určit ziskovost jednotlivých zakázek a jejich komparaci na bázi příspěvku na úhradu.

Další opatření reaguje na nedostatky současného systému kalkulace sestavením nové metody kalkulace. Je navržena kalkulace příspěvku na úhradu tří výrobků, a to ve dvou úrovních. Již zmíněná klasifikace nákladů ve vztahu objemu k výrobě, slouží jako podklad pro vytvoření krátkodobého výsledku hospodaření, či určení bodu zvratu. I tyto manažerské nástroje budou v projektu sestaveny.

10.2 Postup projektu

Postup projektu je možné shrnout do těchto jednotlivých kroků:

- Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby
- Vyčíslení příspěvku na úhradu za celý podnik
- Sestavení jednostupňové kalkulace variabilních nákladů
- Rozdělení fixních nákladů na všeobecné a speciální
- Sestavení dvoustupňové kalkulace variabilních nákladů

- Výpočet krátkodobého výsledku hospodaření
- Výpočet bodu zvratu
- Vyhodnocení projektu – časová a nákladová analýza, rizika projektu

10.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

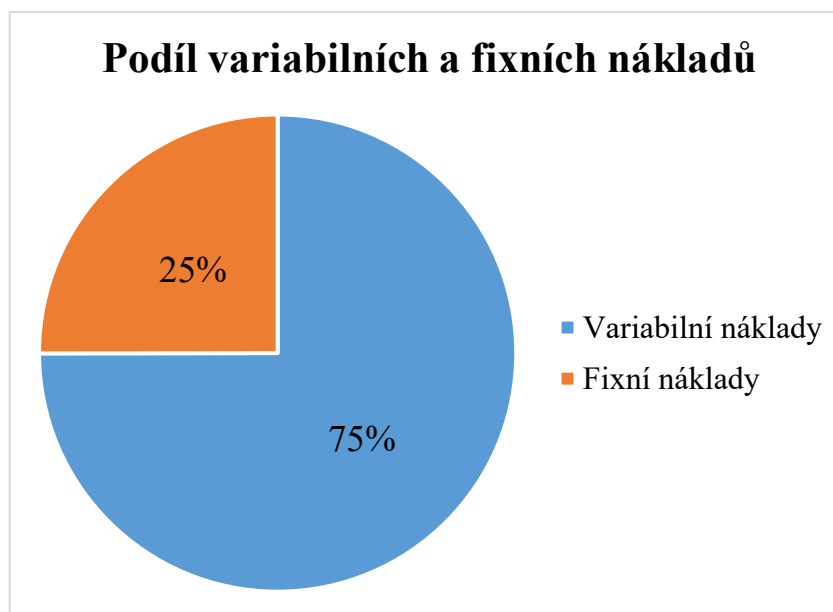
Jak již bylo řečeno v teoretické části, klasifikace nákladů na základě jejich závislosti na objemu výroby rozšiřuje předchozí členění nákladů a lze jej aplikovat v nejrůznějších metodách a nástrojích manažerského účetnictví. Úkolem této projektové části je na základě zjištěných informací o nákladových položkách roztrždit pomocí klasifikační metody náklady společnosti za rok 2018 na fixní a variabilní. Toto rozdělení pramení z podrobné výsledovky za rok 2018, která je rozdělena na analytické účty. Kapacitní členění je klasifikace, která je v každé společnosti individuální. Náklady, které společnost eviduje jako variabilní, mohou být naopak v jiné firmě chápány jako fixní. Nejpodstatnější je to, aby klasifikace odrážela skutečnost, ke které v korporaci nastává a aby bylo aplikovatelné pro určité pracovníky.

Pokud se podíváme zpětně na kalkulační členění nákladů společnosti, podíl přímých nákladů činí 73,44 %, zbylých 26,56 % tvoří pak nepřímé náklady. Kvalifikace nákladů podle závislosti na objemu výroby je ve vybrané firmě velice obdobné jako kalkulační členění. Variabilní náklady zastupují 74,98 % a fixní pak zbylých 25,02 %. Blíže se na toto členění podíváme v následující tabulce, která znázorňuje částky a procentuální vyjádření podílu na celkových nákladech společnosti.

Tabulka 18 Poměr variabilních a fixních nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)

| Druh nákladu | Částka v Kč | Podíl na nákladech v % |
|------------------------|--------------------|-------------------------------|
| Variabilní náklady | 121 759 733 | 74,98 % |
| Fixní náklady | 40 624 150 | 25,02 % |
| Celkové náklady | 162 383 883 | 100,00 % |

Poměr variabilních a fixních nákladů je znázorněn na grafu, kde je zřejmé, že variabilní náklady zabírají nadpoloviční většinu celkových nákladů, což opět pramení z faktu, že se jedná o výrobní společnost.



Graf 8 Poměr variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování)

10.3.1 Variabilní náklady

Níže uvedená tabulka zachycuje přehled variabilních nákladů společnosti. Mezi přímými a variabilními náklady existuje určitá podobnost. Ovšem po detailnějším zkoumání si lze povšimnout změny například u spotřeby materiálu, u které došlo k navýšení. Je to dáno především tím, že společnost rozvrhuje přímé náklady ke kalkulační jednotce pouze za výrobní středisko. V rámci rozčlenění kapacitního se sečetly variabilní náklady veškerých středisek společnosti.

Jak můžeme vidět z vertikální analýzy variabilních nákladů, největší podíl na variabilních nákladech náleží spotřebě materiálu, kde je evidován materiál určený k výrobě. Kromě výrobního materiálu a obalů se v této skupině vyskytuje například materiál na opravy a náhradní díly, pracovní oděvy, hygienické a čisticí prostředky, spotřeba pohonných hmot nebo například palety. Všechny tyto položky souvisí s tím, že pokud se bude více vyrábět, tím větší množství těchto nákladů bude spotřebováno.

Druhou nejvýznamnější položkou variabilních nákladů tvoří mzdové náklady (5,08 %). Nutno zmínit, že jedná pouze o mzdy výrobních dělníků a kvalifikovaných pracovníků. Na nich navazují náklady na sociální a zdravotní pojištění (1,68 %) a ostatní sociální náklady (0,15 %).

Další položkou jsou služby se svými 4,54 %. V rámci této položky se vyskytují variabilní náklady v podobě oprav a udržování, přepravného, celních služeb, laboratorních testů a rozborů, úklidových služeb, likvidace odpadů či zprostředkovatelských služeb.

Necelé jedno procento zastupovala spotřeba energie, do které patří spotřeba vody, plynu a energie. Tyto náklady byly vynaloženy, aby mohlo dojít k procesu výroby.

Tabulka 19 Rozdělení variabilních nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)

| Položka | Náklady za rok 2018 (v Kč) | Podíl položky na variabilních nákladech v % |
|----------------------------------|-----------------------------------|--|
| Spotřeba materiálu | 106 961 545 | 87,85 % |
| Spotřeba energie | 848 896 | 0,70 % |
| Služby | 5 533 466 | 4,54 % |
| Mzdové náklady | 6 179 800 | 5,08 % |
| Sociální a zdravotní pojištění | 2 050 521 | 1,68 % |
| Ostatní sociální náklady | 185 506 | 0,15 % |
| Variabilní náklady celkem | 121 759 733 | 100,00 % |

10.3.2 Fixní náklady

Fixní náklady můžeme chápat jako náklady, které zabezpečují chod společnosti jako takové. V následující tabulce jsou zachyceny fixní náklady korporace za rok 2018. Uspořádání nákladů je relativně obdobné se strukturou nepřímých nákladů. V celkové výši jsou fixní náklady oproti nákladům nepřímým hodnotově nižší, jelikož některé položky byly v rámci kapacitního členění převedeny do variabilních nákladů.

Jak se potvrdilo i u nepřímých nákladů, nejvyšší podíl na fixních nákladech náleží mzdovým nákladům, které činily 46,09 %. Další položkou pak bylo sociální a zdravotní zaměstnanců (15,21 %) a odpisy (13,32 %). Rozlišnost těchto nákladů v porovnání s kalkulačním členění je určena tím, že společnost v rámci svých přímých nákladů evidují celkové přímé náklady výrobního střediska. Při klasifikaci nákladů na fixní a variabilní bylo výrobní středisko rozděleno právě podle kapacitního členění. Tudíž například došlo k rozpoznání mezd výrobních dělníků (variabilní náklad) a mezd mistrů a ředitele výroby (fixní náklad).

Tabulka 20 Rozdělení fixních nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)

| Fixní náklady | Částka v Kč | Podíl položky na fixních nákladech v % |
|--------------------------------|--------------------|---|
| Spotřeba materiálu | 1 088 827 | 2,68 % |
| Náklady na pohonné hmoty | 175 989 | 0,43 % |
| Spotřeba drobného majetku | 143 539 | 0,35 % |
| Kancelářské potřeby | 190 189 | 0,47 % |
| Spotřeba energie a vody | 607 672 | 1,50 % |
| Opravy a udržování | 561 861 | 1,38 % |
| Cestovné | 715 220 | 1,76 % |
| Náklady na reprezentaci | 183 401 | 0,45 % |
| Počítače IT a IS | 1 608 971 | 3,96 % |
| Přepravné | 1 334 367 | 3,28 % |
| Školení | 246 683 | 0,61 % |
| Právní a poradenské služby | 568 677 | 1,40 % |
| Ochrana a bezpečnost | 397 738 | 0,98 % |
| Úklidové služby | 160 999 | 0,40 % |
| Kvalita a certifikace | 110 587 | 0,27 % |
| Ostatní služby | 1 115 798 | 2,75 % |
| Mzdové náklady | 18 724 210 | 46,09 % |
| Sociální a zdravotní pojištění | 6 177 735 | 15,21 % |
| Ostatní sociální náklady | 547 974 | 1,35 % |
| Daně a poplatky | 198 803 | 0,49 % |
| Odpisy | 5 411 524 | 13,32 % |
| Ostatní provozní náklady | 353 387 | 0,87 % |
| Fixní náklady celkem | 40 624 150 | 100,00 % |

10.4 SESTAVENÍ KALKULACE PŘÍSPĚVKU NA ÚHRADU

Autorka navrhuje rozšířit současný kalkulační systém o kalkulaci variabilních nákladů neboli kalkulaci krycího příspěvku, která pomůže společnosti vyhodnocovat výhodnost daných zakázek a zjistit tak podíl kterými se účastní na úhradě fixních nákladů.

Na základě analýzy nákladů dle kapacitního členění za rok 2018 a kvalifikovaného odhadu byl zjištěn podíl variabilních a fixních nákladů u veškerých položek v analytické evidenci podniku, které bude pro zpracování této části klíčové.

Z důvodu, že společnost považuje kalkulace za strategické know-how, stejně jako přesné vyjádření nákladových položek, nebylo možné získat přístup k vybraným datům. Z toho důvodu jsou kalkulace v práci založené na ilustrativních příkladech

10.4.1 Příspěvek na úhradu za celý podnik

Níže je zobrazen výpočet krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku vybrané společnosti za rok 2018. Odečtením variabilních nákladů od tržeb získáváme kladný příspěvek na úhradu, což znamená, že variabilní náklady byly zcela uhrazeny. Po odečtení fixních nákladů získáváme kladný hospodářský výsledek. Na závěr můžeme říct, že vybraná společnost v roce 2018 dokázala uhradit veškeré své náklady.

Tabulka 21 Příspěvek na úhradu za celý podnik za rok 2018 (vlastní zpracování)

| Položka | v tis. Kč | v % |
|-----------------------------|------------------|-----------------|
| Tržby | 181 727 | 100,00 % |
| - Variabilní náklady | 121 760 | 65,99 % |
| Příspěvek na úhradu | 59 967 | 34,01 % |
| - Fixní náklady | 40 624 | 22,02 % |
| Hospodářský výsledek | 19 343 | 11,99 % |

10.4.2 Sestavení jednostupňově kalkulace variabilních nákladů

Výpočet příspěvku na úhradu značí o větší vypovídací schopnosti oproti tradičním způsobům jako je například pouhá analýza tržeb, která představuje spíše takový hrubý ukazatel. Je možné, že vznikne stav, kdy dojde k navýšení tržeb, nicméně podnik nebude prosperovat, eventuálně bude prohlubovat svou současnou ztrátu. Při aplikování příspěvku na úhradu bude korporace vědět, kolik jí zůstane z tržeb po splacení všech nákladů. Rovněž

tento ukazatel znázorňuje míru pokrytí fixních nákladů, a která část výrobků se podílí na vytváření zisku. Pokud dojde ke snižování krycího příspěvku, v souvislosti s tímto jevem poklesne i zisk. Z toho důvodu se doporučuje jej sledovat, jak se vyvíjí v čase.

Navrhují, aby společnost zavedla výpočet krycího příspěvku u každé zakázky. Níže uvedená tabulka obsahuje tři kalkulace výrobků (V1, V2 a V3), ke kterým se vztahují údaje týkající se variabilních (VN) a fixních nákladů (FN), ty byly stanoveny na základě jejich procentuálního podílu a kvalifikovaného odhadu.

Tabulka 22 Struktura kalkulace výrobků s rozdělením jejich variabilní a fixní části v Kč (vlastní zpracování)

| | V1 | VN | FN | V2 | VN | FN | V3 | VN | FN |
|------------------------------|--------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|--------|-------|
| Surovina | 60,89 | 60,89 | - | 48,98 | 48,98 | - | 86,05 | 86,05 | - |
| Obal | 2,08 | 2,08 | - | 1,58 | 1,58 | - | 3,27 | 3,27 | - |
| Přímé náklady výroby | 8,37 | 4,95 | 3,42 | 6,15 | 3,64 | 0,25 | 18,51 | 10,94 | 7,57 |
| Režie | 30,14 | 6,00 | 24,14 | 25,78 | 5,14 | 20,64 | 41,48 | 8,26 | 33,22 |
| Celkové náklady na kg | 101,48 | 73,92 | 27,56 | 82,49 | 59,33 | 20,90 | 149,31 | 108,53 | 40,78 |
| Prodejní cena | 116,96 | | | 95,08 | | | 172,09 | | |

Na základě těchto třech kalkulací bude aplikována kalkulace krycího příspěvku prvního stupně. U každé zakázky budeme počítat s objednávkou 1 200 kg. V rámci této kalkulace se variabilní náklady stanovují pro každou zakázku zvlášť, ovšem fixní náklady zůstanou nerozděleny.

Následná tabulka zobrazuje míru příspěvku daného výrobku na úhradě fixních nákladů. Odečtením variabilních nákladů od tržeb získáváme příspěvek na úhradu. Následně rozdílem celkových fixních nákladů od součtu příspěvků na úhradu výrobků získáme hospodářský výsledek.

Tabulka 23 Jednostupňová kalkulace variabilních nákladů v Kč (vlastní zpracování)

| | Výrobek 1 | Výrobek 2 | Výrobek 3 | Celkem |
|------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Tržby | 140 356,58 | 114 091,59 | 206 510,06 | 460 958,23 |
| Variabilní náklady | 88 706,68 | 71 197,51 | 130 231,11 | 290 135,30 |
| Příspěvek na úhradu I | 51 649,90 | 42 894,08 | 76 278,95 | 170 822,94 |
| Fixní náklady | | | | 107 085,45 |
| HV | | | | 63 737,48 |

Výpočet krycího příspěvku mimo jiné slouží pro stanovení pořadí výhodnosti přijatých zakázek. Podle jeho výše je podnik schopný se rozhodnout, která zakázka má přednost před ostatními. Jak můžeme vidět v následující tabulce, všechny výrobky mají kladný příspěvek na úhradu, ovšem nejvyšší má výrobek 3, což znamená, že jeho výrobu bude společnost upřednostňovat před ostatními výrobky.

Tabulka 24 Stanovení pořadí výrobků na základě krycího příspěvku v Kč (vlastní zpracování)

| | Tržby | Variabilní náklady | Krycí příspěvek | Pořadí |
|------------------|--------------|---------------------------|------------------------|---------------|
| Výrobek 1 | 140 356,58 | 88 706,68 | 51 649,90 | 2 |
| Výrobek 2 | 114 091,59 | 71 197,51 | 42 894,08 | 3 |
| Výrobek 3 | 206 510,06 | 130 231,11 | 76 278,95 | 1 |

10.4.3 Sestavení dvoustupňové kalkulace variabilních nákladů

Autorka navrhuje pro pozorování příspěvku na úhradu dvoustupňovou metodu příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Tato metoda vyžaduje další stupeň rozdělení fixních nákladů – na všeobecné a speciální.

Speciální fixní náklady jsou specifické tím, že souvisí výhradně s výrobním procesem. Ve společnosti lze identifikovat tyto speciální náklady:

- Spotřeba energií

- Mzdové náklady výrobních dělníků a pracovníků oddělení kvality

Spotřeba energií

V této skupině je zařazena spotřeba energie, plynu a vody výrobního střediska. Tyto položky zajišťují plynulý proces výroby.

Tabulka 25 Speciální fixní náklady – energie v Kč za rok 2018 (vlastní zpracování)

| | |
|--------------------------------|------------|
| 502100 Spotřeba energie | 127 582,95 |
| 502200 Spotřeba plynu | 143 845,92 |
| 502400 Spotřeba vody | 10 959,69 |

Mzdové náklady dělníků a pracovníků oddělení kvality

Do této skupiny patří mzdy výrobních dělníků a pracovníků oddělení kvality, kteří se přímo podílí na výrobním procesu. K nim dále náleží zákonné sociální a zdravotní pojištění, zákonné sociální náklady, příspěvek na penzijní připojištění a ostatní sociální náklady.

Tabulka 26 Speciální mzdové fixní náklady v Kč za rok 2018 (vlastní zpracování)

| | Středisko Výroba | Středisko Kvalita |
|--|-------------------------|--------------------------|
| 521100 Mzdové náklady | 1 163 129,74 | 729 917,53 |
| 524100 Zákonné sociální pojištění | 288 235,67 | 181 648,37 |
| 524200 Zákonné zdravotní pojištění | 103 758,65 | 65 388,83 |
| 527100 Zákonné sociální náklady | 9 702,60 | 6 057,86 |
| 527300 Příspěvek na penzijní připojištění | 13 932,47 | 4 918,27 |
| 528900 Ostatní sociální náklady | 4 470,73 | 2 633,92 |

Součástí **všeobecných fixních nákladů** jsou veškeré náklady, které se vztahují především na správu podniku a činnosti nevýrobních středisek. Mezi všeobecné náklady zařazují tyto položky:

- Spotřeba materiálu

- Náklady na pohonné hmoty
- Spotřeba drobného majetku
- Kancelářské potřeby
- Spotřeba energie a vody
- Opravy a udržování
- Cestovné
- Náklady na reprezentaci
- Počítače IT a IS
- Převážné
- Školení
- Právní a poradenské služby
- Ochrana a bezpečnost
- Úklidové služby
- Kvalita a certifikace
- Ostatní služby
- Mzdové náklady
- Sociální a zdravotní pojištění
- Ostatní sociální náklady
- Daně a poplatky
- Odpisy
- Ostatní provozní náklady

Na základě rozdělení fixních nákladů na speciální a všeobecné je zpracována dvoustupňová kalkulace variabilních nákladů, kde vidíme, jak postupně se fixní náklady uhrazují a jak velký podíl má výrobek na jejich úhradě. Od tržeb výrobků se odečtou jejich variabilní náklady, čímž získáme příspěvek na úhradu prvního stupně. Následně odečteme speciální fixní náklady připadající na danou zakázku, z čehož vznikne příspěvek na úhradu druhého

stupně. Abychom získaly hospodářský výsledek je potřeba od celkového příspěvku na úhradu II odečíst fixní náklady všeobecné.

Tabulka 27 Dvoustupňová kalkulace variabilních nákladů v Kč (vlastní zpracování)

| | Výrobek 1 | Výrobek 2 | Výrobek 3 | Celkem |
|--------------------------------|------------------|------------------|------------------|---------------|
| Tržby | 140 356,58 | 114 091,59 | 206 510,06 | 460 958,23 |
| Variabilní náklady | 88 706,68 | 71 197,51 | 130 231,11 | 290 135,30 |
| Příspěvek na úhradu I | 51 649,90 | 42 894,08 | 76 278,95 | 170 822,94 |
| Fixní náklady speciální | 1 428,59 | 1 083,25 | 2 114,25 | 4 626,09 |
| Příspěvek na úhradu II | 50 221,31 | 41 810,83 | 74 164,70 | 166 196,84 |
| Fixní náklady všeobecné | | | | 107 085,45 |
| HV | | | | 59 111,39 |

10.4.4 Krátkodobý výsledek hospodaření

Tento nástroj představuje pro podnik jeden z nejdůležitějších prvků pro jeho efektivní řízení. Mimo informací o tržbách zobrazuje i informace o variabilních a fixních nákladech. Výpočet by se měl provádět každý měsíc, jelikož pomocí něj lze vyzorovat pozitivní, či negativní vývoj podniku a může tak sloužit pro rozhodování o dalších opatřeních.

Krátkodobý výsledek hospodaření vychází z údajů z výkazu zisku a ztráty a informací z vypracovaného členění nákladů na fixní a variabilní. Členění nákladů je určeno na základě provedené analýzy nákladů. Všeobecné náklady jsem pro přehlednost zařadila do těchto skupin:

- Personalistika
- Administrativa
- Výpočetní technika
- Správa
- Financování a účetnictví

Tabulka 28 Krátkodobý výsledek hospodaření – květen 2018 v Kč (vlastní zpracování)

| Krátkodobý výsledek hospodaření – Květen 2018 | | Kč |
|--|---|----------------------|
| 1 | Čisté tržby | 15 143 916,67 |
| 2 | Spotřeba materiálu | 8 913 462,08 |
| 3 | Spotřeba energie | 70 741,33 |
| 4 | Služby | 461 122,17 |
| 5 | Mzdové náklady | 514 983,33 |
| 6 | Sociální a zdravotní pojištění | 170 876,75 |
| 7 | Ostatní sociální náklady | 15 458,83 |
| 8 | Variabilní náklady celkem | 10 146 644,42 |
| 9 | Příspěvek na úhradu I | 4 997 272,25 |
| 10 | Spotřeba energie | 23 532,38 |
| 11 | Mzdy | 214 482,89 |
| 12 | Speciální fixní náklady celkem | 238 015,27 |
| 13 | Příspěvek na úhradu II | 4 759 256,98 |
| 14 | Personalistika | 7 517,19 |
| 15 | Administrativa | 28 828,94 |
| 16 | Výpočetní technika | 134 080,83 |
| 17 | Správa | 2 969 022,11 |
| 18 | Financování a účetnictví | 7 881,52 |
| 19 | Souhrn všeobecných fixních nákladů | 3 147 330,58 |
| 20 | Neutrální výnosy | - |
| 21 | Neutrální náklady | - |
| 22 | Výsledek hospodaření | 1 611 926,40 |

10.5 Výpočet bodu zvratu

Bod zvratu slouží k predikci vývoje nákladů v budoucnosti a s jeho pomocí je společnost schopna pružně reagovat na změny. Avšak jeho stěžejním úkolem je zjistit dostatečnou úroveň výkonů, při které budou uhrazeny jak variabilní, tak rovněž i fixní náklady. Tento jev se označuje jako bod zvratu. Pokud společnost daného bodu dosáhne, znamená to, že firma začíná tvořit zisk. Následující tabulka zobrazuje jeho postupný výpočet.

Tabulka 29 Výpočet bodu zvratu a limitů
variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování)

| | v tis. Kč (2018) |
|--|-------------------|
| Tržby | 181 727,00 |
| Variabilní náklady | 121 760,00 |
| Fixní náklady | 40 624,00 |
| $h = VN/T$ | 0,67 |
| $BZ = FN/(1-h)$ | 123 109,00 |
| $BZ = FN + zisk/(1-h)$ | 162 384,00 |

K výpočtu bodu je potřeba nejprve stanovit výši haléřového ukazatele, který představuje podíl variabilních nákladů na 1 Kč tržeb. Po vyhodnocení tabulky dojdeme k závěru, že vybraná společnost dosáhla v roce 2018 bodu zvratu, včetně zisku, při 162 mil. Kč.

10.6 Časová analýza projektu

Zavedení vypracovaného projektového řešení není nijak časově náročné na sestavení a zavedení. Bude trvat řádově několik měsíců. Po povolení od vedení korporace na zahájení transformace následuje stanovení aktuální sazby nákladů a přiřazení druhů. Jedná se o nejdůležitější část projektu a také nejvíce časově náročnou na zpracování. Výstupem je sestavení potřebných podkladů, tak aby byly snadno pochopitelné a přehledné pro použití nových úprav v sestavování ceny.

Dále bude potřeba provést úpravy nastavení programu, který firma pro sestavování kalkulací využívá. V programu se zaktualizují údaje o nákladových sazbách a také bude nutné přidat některé funkce. Jeho podoba se nijak nezmění, proto by měla jeho úprava trvat přibližně dva

týdny. V rámci tohoto kroku je nezbytné klást důraz na korektnost vkládaných dat, tak aby zbytečně nedocházelo k pochybení.

Po importu dat do programu, následuje jeho zkušební provoz, kde se budou odhalovat jeho možné nedostatky, na které se bude nutno zaměřit. Na základě podkladů se sestrojí školení zaměstnanců, kteří se podílejí na procesu tvorby kalkulací. Bude jim předložen projekt modifikovaného způsobu sestavování kalkulací a rovněž jim budou prezentovány změny, které byly provedeny v programu. Obecně se nebude jednat o nějaké razantní změny, tudíž zaškolení by pro zaměstnance nemělo být nijak složité.

Časovou náročnost značí následující graf, ve kterém jsou vyjmenovány aktivity v pořadí, v jakém na sebe navazují, a kolik dní bude daná činnost trvat. V příloze je k tabulce vztahující se Ganttův diagram.

Tabulka 30 Časová analýza projektu (vlastní zpracování)

| Aktivita | Doba trvání (dny) |
|---|-------------------|
| Povolení od vedení korporace na zahájení transformace | 1 |
| Stanovení aktuální sazby nákladů a přiřazení druhů | 47 |
| Úprava software | 14 |
| Zkušební provoz | 3 |
| Příprava školení | 1 |
| Školení pracovníků | 5 |
| Spuštění provozu nového kalkulačního systému | 1 |

10.7 Nákladová analýza projektu

Zavedení nově navrženého kalkulačního systému nebude pro podnik znamenat velký zásah v rámci nákladové náročnosti, jelikož ve fungování podniku nedojde k zásadním změnám.

Jednou z nákladových položek je cena za služby specialisty, který bude provádět úpravy v podnikovém softwaru. Bude se jednat o drobné úpravy, které nijak nezasáhnou jeho fungování. Dojde k modifikaci vstupních parametrů pro výpočty a vložení několika nových funkcí. Služba specialisty je odhadována v řádu několika tisíc korun.

Celkové zaškolení odpovědných pracovníků bude probíhat v rozsahu jejich pracovní náplně a nebude tak potřeba zaměstnávat další pracovníky. Interní školení pracovníků by měla vést odpovědná osoba (pracovník z controllingového oddělení či finanční ředitel). Na základě osobních nákladů zaměstnance a doby potřebné pro zaškolení je výše nákladů odhadována na částku 32 000 Kč. Zodpovědná osoba by se mohla v rámci této problematiky zdokonalit zúčastněním externího školení. Částka těchto školení činí v průměru 6 000 Kč.

10.8 Rizika projektu

Všechno nové přináší sebou i určitá rizika a překážky. Jinak tomu není ani u projektu modifikace kalkulačního systému. Rizika, která se mohou objevit, autorka rozdělila do tří základních skupin, které jsou stručně charakterizovány. Současně je ke každé kategorii je doplněno opatření, které by mělo předcházet jejich vzniku.

Personální riziko

První riziko představuje lidský faktor, čímž může být například reakce vedení společnosti na zavedení nového kalkulačního systému. Kromě toho úspěšnost projektu závisí také na pracovnících, kteří budou s tímto systémem pracovat.

Opatření: k zamezení chyb v rámci sestavování kalkulací je nezbytné řádné zaškolení pracovníků. Vedení firmy musí být jasně informováno o pozitivních efektech změny na chod firmy, aby nedošlo k zamítnutí inovace.

Finanční riziko

Finanční riziko se pojí se stanovením výše nákladových sazeb. Pokud by se neprovedlo korektně, mělo by to zásadní vliv na správnost výsledků kalkulací. Výstupem může být neefektivní vyjádření ziskové přírážky, od které závisí naplnění plánu. Rizikem může být i zvýšení ceny výrobku, což se může odrazit na poklesu objemu objednávek nebo i ztrátě vybraných zákazníků – tržní riziko.

Opatření: dostatečná zkušební doba provozu nového kalkulačního systému a přesné určení výkonových indikátorů.

Operativní riziko

Toto riziko souvisí s využitím programu, který korporace pro stanovování kalkulací využívá. Může dojít k chybnému nastavení programu, což zapříčiní chybnou alokaci či zkreslení výsledků.

Opatření: aby se toto riziko nenaplnilo, je na místě, aby pracovník oddělení informačních technologií správně pochopil, jaké výstupy bude program vytvářet. Různé detailní zkoušky v „předprovozní“ době by měli eliminovat tyto následky. Možné řešení se naskýtá i v pomoci externích poradců – outsourcing odborníků z dané oblasti.

Následující tabulka zachycuje potenciální rizika spojená se zavedením projektu ve společnosti. Zobrazuje, zda je nízká, či střední pravděpodobnost výskytu rizika a jakou mírou mohou tyto rizika ohrozit projekt.

Tabulka 31 Analýza rizik projektu (vlastní zpracování)

| Riziko | Pravděpodobnost výskytu | Míra ohrožení |
|--|--------------------------------|----------------------|
| Nesouhlas vedení se změnou | Nízká | 100 % |
| Nezaškolení pracovníci | Nízká | 70 % |
| Nepřesná alokace a identifikace nákladů | Střední | 95 % |
| Zvýšení konečných cen výrobků | Střední | 50 % |
| Ztráta zákazníku (přechod ke konkurenci) | Nízká | 70 % |
| Chybně přestaven SW | Střední | 90 % |

ZÁVĚR

Modifikace kalkulačního vzorce ve vybrané firmě, působící v potravinářském průmyslu byla tématem této diplomové práce. Úlohou autorky bylo vylepšit kalkulační systém, který společnost v současnosti využívá, z důvodu přesnější vypovídací schopnosti určení výhodnosti výrobků. Před přijetím zakázky se vytváří předběžná kalkulace, která stanoví orientační cenu před začátkem výroby. V rámci kalkulačního systému firma využívá i výslednou kalkulaci, která uzavírá celý proces kalkulačního systému. V korporaci se využívá kalkulace absorpčního typu, doplněna o ABC. Právě kalkulace ABC představuje pracný soubor postupů v programu Excel, nekompatibilním s informačním systémem společnosti.

Vybraná korporace má široké portfolio výrobků. V jejím sortimentu se nachází několik stovek položek. Vzhledem k této skutečnosti bylo v práci navrženo jednotlivé produkty sledovat pomocí krycích příspěvků. Výstupem je kalkulace variabilních nákladů, která určuje výši krycích příspěvků, s pomocí nichž se uhrazují fixní náklady a určuje se výhodnost výrobku z hlediska ziskovosti. Tato kalkulace se dá využít jak pro předběžnou, tak pro výslednou kalkulaci.

Čtenář je dále obeznámen s členěním nákladů v korporaci a firemní situací společnosti, vyplývající z finanční analýzy, která do určité míry vytváří obraz společnosti, která si nepřála zveřejnit svůj název a další indikátory pro účel této diplomové práce.

Samotná implementace navrhované změny představuje pro vybranou společnost signifikantní ukazatele finančního zatížení. Z hlediska časové analýzy je doba implementace odhadována na přibližně dva a půl měsíce.

Nakolik se jedná o nový komplexní projekt, z hlediska rizikové analýzy byly identifikovány jen vybrané rizikové druhy, které výrazným způsobem kriticky neovlivní fungování firmy, resp. nedošlo by ke klasifikaci fatálních dopadů nepříznivé situace, např. chybné alokace nákladů způsobující zvýšenou cenu, resp. sníženou ziskovost výrobků pro společnost.

Věřím, že tento projekt bude pro vybranou firmu značným přínosem užitečných informací, které využije pro zlepšení současného stavu kalkulací. Můžu říct, že mě psaní této diplomové práce obohatilo o další cenné zkušenosti, které budu moci využít v budoucím profesním životě.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES. *Managerial accounting*. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, c2014, xxiii, 614 s. ISBN 9781133958963.

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

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, xix, 827 s. ISBN 9781408093931.

FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 9788074787430.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 9788073577124.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. *Managerial accounting*. 13th ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin, c2010, xxxi, 804 s. ISBN 9780073379616.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017, 228 s. Prosperita firmy. ISBN 9788027105632.

KOCMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 2013, x, 358 s. Monografie. ISBN 9788072019328.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 9788072612178.

LANDA, Martin. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 2014, 318 s. Ekonomie. ISBN 9788074182198.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012, 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 9788024741338.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada, 2014, 208 s. Expert. ISBN 9788024753164.

NOVÁK, Petr a Boris POPESKO. Cost variability and cost behaviour in manufacturing enterprises. *Economics and Sociology* [online]. 2014, vol. 7, iss. 4, s. 89-103. [cit. 2020-03-19]. ISSN 2071-789X. Dostupné z: http://www.economics-sociology.eu/?298,en_cost-variability-and-cost-behaviour-in-manufacturing-enterprises.

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ. *Základy manažérskej ekonomiky*. Bratislava: Kartprint, 2013, 243 s. ISBN 9788089553112.

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.

SODOMKA, Petr a Hana KLČOVÁ. *Informační systémy v podnikové praxi: Petr Sodomka, Hana Klčová*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2010, 501 s. ISBN 9788025128787

STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 417 s. ISBN 9788074783661.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdenka CARDOVÁ. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 9788026501541.

STROUHAL, Jiří a Jiřina BOKŠOVÁ. *Lexikon účetních pojmů: překlad z ČJ do AJ a NJ, výklad pojmů v ČJ, AJ a NJ, praktické příklady, účtový rozvrh*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 380 s. ISBN 9788074787874.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015, xxviii, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074002748.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert. ISBN 9788024734941.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. Finance. ISBN 9788024727592.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 284 s. Prosperita firmy. ISBN 9788027100484.

ȚAICU, Marian. PROSPECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND COST CALCULATION. *Buletin științific: Universitatea din Pitești. Seria Științe Economice* [online]. 2014, 13(2), 66-77 [cit. 2020-03-19]. ISSN 15831809. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&an=edsdoj.14fb99e7b92c449fb5152903a8cec942&scope=site>

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

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada, 2012, 570 s. Finanční řízení. ISBN 9788024743721.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity Based Costing

FN Fixní náklady

HV Hospodářský výsledek

VN Variabilní náklady

ROA Return on Assets (Rentabilita aktiv)

ROE Return on Equity (Rentabilita vlastního kapitálu)

ROS Return on Sales (Rentabilita tržeb)

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|--|----|
| Obrázek 1 Členění kalkulačního systému (Král, 2010, s. 192) | 27 |
| Obrázek 2 Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138)..... | 29 |
| Obrázek 3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74)..... | 30 |
| Obrázek 4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2010, s. 142).. | 30 |
| Obrázek 5 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)..... | 45 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|----|
| Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců 2015-2018 (vlastní zpracování) | 45 |
| Tabulka 2 Vývoj tržeb v tuzemsku a zahraničí 2015-2018 v tis. Kč (vlastní zpracování).. | 46 |
| Tabulka 3 Analýza hospodaření 2016-2018 v tis. Kč (vlastní zpracování)..... | 48 |
| Tabulka 4 Ukazatele rentability 2015-2018 (vlastní zpracování)..... | 49 |
| Tabulka 5 Ukazatele aktivity 2015-2018 (vlastní zpracování)..... | 50 |
| Tabulka 6 Ukazatele likvidity 2015-2018 (vlastní zpracování)..... | 51 |
| Tabulka 7 Ukazatele zadluženosti 2015-2018 (vlastní zpracování) | 52 |
| Tabulka 8 Druhovému členění nákladů za období 2016-2018 v tis. Kč (vlastní zpracování) . | 55 |
| Tabulka 9 Vertikální analýza nákladů 2016-2018 (vlastní zpracování)..... | 56 |
| Tabulka 10 Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování) | 58 |
| Tabulka 11 Náklady jednotlivých středisek za rok 2018 v Kč (vlastní zpracování) | 59 |
| Tabulka 12 Vyřazené nákladové položky (vlastní zpracování)..... | 61 |
| Tabulka 13 Skladba přímých nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování) | 63 |
| Tabulka 14 Skladba nepřímých nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)..... | 65 |
| Tabulka 15 Poměr přímých a nepřímých nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)..... | 66 |
| Tabulka 16 Vzorový příklad kalkulace výrobku (vlastní zpracování)..... | 70 |
| Tabulka 17 Struktura kalkulace výrobku (vlastní zpracování)..... | 71 |
| Tabulka 18 Poměr variabilních a fixních nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)..... | 74 |
| Tabulka 19 Rozdělení variabilních nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)..... | 76 |
| Tabulka 20 Rozdělení fixních nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování) | 77 |
| Tabulka 21 Příspěvek na úhradu za celý podnik za rok 2018 (vlastní zpracování)..... | 78 |
| Tabulka 22 Struktura kalkulace výrobků s rozdělením jejich variabilní a fixní části v Kč (vlastní zpracování)..... | 79 |
| Tabulka 23 Jednostupňová kalkulace variabilních nákladů v Kč (vlastní zpracování) | 80 |
| Tabulka 24 Stanovení pořadí výrobků na základě krycího příspěvku v Kč (vlastní zpracování)..... | 80 |
| Tabulka 25 Speciální fixní náklady – energie v Kč za rok 2018 (vlastní zpracování) | 81 |
| Tabulka 26 Speciální mzdové fixní náklady v Kč za rok 2018 (vlastní zpracování) | 81 |
| Tabulka 27 Dvoustupňová kalkulace variabilních nákladů v Kč (vlastní zpracování)..... | 83 |
| Tabulka 28 Krátkodobý výsledek hospodaření – květen 2018 v Kč (vlastní zpracování).. | 84 |
| Tabulka 29 Výpočet bodu zvratu a limitů variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování) | 85 |
| Tabulka 30 Časová analýza projektu (vlastní zpracování)..... | 86 |
| Tabulka 31 Analýza rizik projektu (vlastní zpracování) | 88 |

SEZNAM GRAFŮ

| | |
|--|----|
| Graf 1 Vývoj tržeb v tuzemsku a zahraničí 2015-2018 (vlastní zpracování)..... | 46 |
| Graf 2 Graf hospodaření podniku 2016-2018 (vlastní zpracování) | 49 |
| Graf 3 Procentuální vyjádření nákladů v roce 2018 (vlastní zpracování)..... | 57 |
| Graf 4 Procentuální vyjádření nákladů podle středisek (vlastní zpracování) | 60 |
| Graf 5 Podíl skupin nákladů na přímých nákladech (vlastní zpracování)..... | 63 |
| Graf 6 Podíl skupin nákladů na nepřímých nákladech (vlastní zpracování) | 65 |
| Graf 7 Poměr přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování) | 66 |
| Graf 8 Poměr variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování) | 75 |

SEZNAM PŘÍLOH

P I Ganttův diagram

PŘÍLOHA P I: GANTTŮV DIAGRAM

