

Projekt řízení nákladů ve vybrané společnosti

Bc. Jan Klofáč

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Jan Klofáč
Osobní číslo: M22058
Studijní program: N0413A050023 Ekonomika podniku a podnikání
Specializace: Podnikání a ekonomika podniku
Forma studia: Prezenční
Téma práce: Projekt řízení nákladů ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši z oblasti nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost a zpracujte analýzu současného stavu se zaměřením na řízení nákladů.
- Zpracujte projekt řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Provedte časovou, nákladovou a rizikovou analýzu.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Cengage Learning, 2018. ISBN 978-1-4737-4887-3.
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C. *Managerial accounting*. 2021. ISBN 1-260-57568-3.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 9788072615681.
POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů*. 2016. ISBN 9788024757735.
TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a JELÍNKOVÁ, Eva. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 2018. ISBN 9788027106899.

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

Datum zadání diplomové práce: **5. února 2024**
Termín odevzdání diplomové práce: **19. dubna 2024**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 5. února 2024

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové 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 práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové 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 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 práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen 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 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 práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 15.4.2024

Jméno a příjmení: Jan Klofáč

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na řízení nákladů ve vybrané společnosti a obsah práce je rozdělen na část teoretickou a praktickou. Teoretická část je zpracována formou rešerše literárních pramenů zabývajících se problematikou z oblasti nákladů, nástrojů nákladového řízení a kalkulací. Praktická část se zabývá charakteristikou vybraného podniku společně s analýzou nákladů, doplněnou o analýzu současného systému řízení nákladů. Výstupem provedených analýz je identifikace nedostatků, k jejichž eliminaci je v projektové části zpracován návrh nové metody kalkulace. Na závěr je projekt podroben nákladové, časové a rizikové analýze.

Klíčová slova: náklady, řízení nákladů, kalkulace, kalkulační metody, analýza nákladů, kalkulace variabilních nákladů

ABSTRACT

The diploma thesis focuses on cost management in a selected company and the content of the thesis is divided into theoretical and practical parts. The theoretical part is prepared in the form of a literature search dealing with the issues of costs, cost management tools and calculations. The practical part deals with the characteristics of the selected company along with cost analysis, supplemented by an analysis of the current cost management system. The result of the analyses is the identification of shortcomings, for the elimination of which a new calculation method is proposed in the project part. Finally, the project is subjected to a cost, time and risk analysis.

Keywords: costs, cost management, costing, costing methods, cost analysis, variable costing

Tímto bych rád vyjádřil poděkování panu doc. Ing. Romanu Zámečníkovi, PhD. za odborný přístup, cenné rady a vstřícnost při vedení mé diplomové práce.

Poděkování patří také vedení společnosti za umožnění zpracování diplomové práce, poskytnutí potřebných informací a věnovaný čas.

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

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY	13
1.1 DEFINICE NÁKLADŮ	13
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.2.1 Finanční pojetí nákladů	14
1.2.2 Manažerské pojetí nákladů.....	14
1.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	15
1.3.1 Druhové členění nákladů.....	16
1.3.2 Účelové členění nákladů	17
1.3.3 Kalkulační členění nákladů	18
1.3.4 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce.....	19
1.3.5 Členění nákladů z pohledu manažerského rozhodování	22
2 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	25
2.1 CVP ANALÝZA	25
2.2 PLÁNOVÁNÍ.....	26
2.3 ROZPOČETNICTVÍ	26
3 KALKULACE NÁKLADŮ	27
3.1 PODSTATA KALKULACE.....	27
3.2 PŘEDMĚT KALKULACE	28
3.3 ALOKACE NÁKLADŮ.....	28
3.3.1 Principy alokace	29
3.3.2 Alokační fáze	30
3.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM	31
3.4.1 Předběžné a výsledné kalkulace.....	31
3.5 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	33
3.5.1 Typový kalkulační vzorec	33
3.5.2 Retrográdní kalkulační vzorec	34
3.5.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	35
3.5.4 Dynamická kalkulace	35
3.6 METODY KALKULACE	36
3.6.1 Absorpční kalkulace.....	36
3.6.2 Neabsorpční kalkulace	38
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	39
II PRAKTICKÁ ČÁST	40
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	41

5.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	41
5.2	STĚŽEJNÍ PRODUKT.....	42
5.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	43
5.4	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	43
5.5	ANALÝZA EKONOMICKÉ SITUACE SPOLEČNOSTI.....	45
5.5.1	Majetková struktura společnosti	45
5.5.2	Finanční struktura společnosti.....	46
5.5.3	Analýza výsledku hospodaření	47
6	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	49
6.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	49
6.2	STŘEDISKOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	51
6.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	54
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	58
7.1	KALKULAČNÍ SYSTÉM PODNIKU	58
7.1.1	Kalkulační vzorec podniku	58
7.2	ROZPOČETNICTVÍ	59
7.3	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	60
8	PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	62
8.1	CÍLE PROJEKTU.....	62
8.2	POSTUP PROJEKTU	62
8.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PRODUKCE	63
8.3.1	Fixní náklady.....	65
8.3.2	Variabilní náklady	66
8.4	KONSTRUKCE NÁKLADOVÉ FUNKCE A VÝPOČET BODU ZVRATU	68
8.4.1	Nákladová funkce.....	68
8.4.2	Bod zvratu	70
8.5	NÁVRH KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	71
8.5.1	Variabilní režie.....	71
8.5.2	Tvorba kalkulace variabilních nákladů pro rok 2024	72
8.6	SROVNÁNÍ NAVRHOVANÉ KALKULACE S PŮVODNÍ VARIANTOU	74
9	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	76
9.1	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	76
9.2	ČASOVÁ ANALÝZA	77
9.3	RIZIKOVÁ ANALÝZA	78
	ZÁVĚR	80
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	81
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	84

SEZNAM OBRÁZKŮ	85
SEZNAM TABULEK.....	86
SEZNAM VZORCŮ	87
SEZNAM PŘÍLOH.....	88

ÚVOD

V době globální konkurence je pro každý podnik důležitější než kdy dřív uvést na trh výrobek, který bude dostatečně odlišný k tomu, aby dokázal zaujmout široké spektrum zákazníků. Požadavky zákazníků se neustále zvyšují, což má zásadní vliv na podnikovou strategii. K tomu, aby byl podnik úspěšný, již nestačí vyrábět standardizovaný produkt pro všechny. S postupným vývojem okolního prostředí se vyvíjí i zákazníci, kteří obzvláště v posledních dekadách dbají na preferenci výrobků vysoce customizovaných a personalizovaných. S tímto trendem souvisí i růst podílu režijních nákladů podniků, který je dán rozmachem technologií i odrazem aktuální ekonomické situace.

Toho, jak v dnešním světě uspět, mohou podniky dosáhnout různými způsoby. Jedním z nich je růst objemu výroby a prodeje, který se promítne do objemu tržeb. V případě často nasycených trhů je však realizace této varianty poněkud obtížná, což ještě více umocňuje význam systematického řízení nákladů s cílem jejich minimalizace. Prostřednictvím tohoto řízení může podnik dosáhnout konkurenční výhody, která mu umožní nabízet vyráběný produkt za cenu výrazně nižší, než za jakou jej nabízí konkurence. Mezi další efekty plynoucí z řízení nákladů patří zabezpečení finanční stability či podpora investic a růstu.

Právě důležitost oblasti řízení nákladů a jeho význam při dosahování podnikových cílů byl důvod volby tématu tohoto projektu, jenž bude realizován v analyzovaném podniku zabývajícím se výrobou dopravních a transportních letounů. Vzhledem k vysokému podílu režijních nákladů daného podniku představuje efektivní řízení nákladů klíčový faktor úspěchu a udržitelnosti podnikání v dnešním turbulentním ekonomickém prostředí.

V teoretické části této práce bude provedena rešerše literárních pramenů, která se bude zabývat problematikou nákladů a nákladového řízení, přičemž zde budou objasněny základní nástroje řízení nákladů, a to včetně kalkulací. Těm bude věnována samostatná kapitola, přičemž její poznatky budou sloužit jako podklad při zpracování praktické části. V úvodu praktické části bude představen analyzovaný podnik jak z pohledu základních informací, tak i z hlediska analýzy ekonomické situace společnosti. Následovat bude analýza nákladů podniku doprovázená analýzou současného systému řízení nákladů. Výstupem této analýzy bude identifikace nedostatků, jejichž řešením se bude zabývat projektová část. V té bude navrženo opatření, jehož implementace by měla vést k eliminaci identifikovaných nedostatků. Závěrem bude projekt zhodnocen prostřednictvím nákladové, časové a rizikové analýzy.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je zpracování projektu řízení nákladů ve vybrané společnosti, jehož návrhová část bude představovat opatření vedoucí k odstranění nepřesností nynějšího systému řízení nákladů. Projektové řešení bude založeno na identifikaci nedostatků, které budou odhaleny po provedení analytické části. Prostřednictvím adekvátního řízení nákladů mohou podniky efektivně alokovat své zdroje a dosahovat tak požadované hospodárnosti, což vypovídá o důležitosti této činnosti.

K naplnění hlavního cíle je nutné stanovit a realizovat další dílčí cíle, mezi které se řadí:

- provést průzkum literárních pramenů a zpracovat rešerši zaměřenou na problematiku nákladů, nástrojů nákladového řízení, kalkulací nákladů a kalkulačních metod,
- charakterizovat vybranou společnost a provést standardní ekonomické analýzy,
- analyzovat náklady společnosti a vypracovat analýzu současného systému řízení nákladů,
- identifikovat nedostatky ve stávajícím systému,
- navrhnout projektové řešení, jehož implementace povede k eliminaci nedostatků současného způsobu alokace režijních nákladů,
- porovnat navrhované řešení s původní variantou,
- zhodnotit projekt prostřednictvím nákladové, časové a rizikové analýzy.

Vypracování teoretické části diplomové práce vychází z aplikace metod deskripce, analýzy a syntézy. Poznatky zde uvedené budou následně sloužit jako východisko nejen při zpracování analýzy nákladů a analýzy nynějšího systému nákladového řízení, ale také při hledání optimálního řešení vedoucího k zefektivnění současného procesu řízení nákladů. Zakončení teoretické části je provedeno syntézou zde obsažených teoretických poznatků.

Následující praktická část je rozčleněna na část analytickou a projektovou. V analytické části je uplatňována především metoda analýzy, které jsou podrobeny náklady společnosti, kalkulační systém i rozpočetnictví. S využitím metody syntézy jsou posléze identifikovány nedostatky nynějšího systému řízení nákladů. K zhodnocení projektu je na závěr opět využita metoda analýzy.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

V první kapitole teoretické části je definována podstata nákladů, jejich pojetí ve dvou oblastech a také klasifikace, na základě které členíme náklady do několika sledovaných kategorií.

1.1 Definice nákladů

Dle Martinovičové, Konečného a Vavřiny (2019, s. 50) jsou v každém podnikovém procesu, ať už se jedná o proces výrobní či proces poskytování služeb zákazníkům, využívány výrobní faktory, které se zde propojují, kombinují a používají k ekonomické činnosti. Spotřeba některých výrobních faktorů probíhá najednou, jiné se naopak spotřebovávají v průběhu času, tedy dochází k jejich opotřebení. O náklady se jedná v případě, je-li spotřeba výrobních faktorů vyjádřena v peněžních jednotkách.

Vochozka a kol. (2021, s. 57) popisují náklady jako prvotní vstup podniku, přičemž v důsledku podnikových procesů se tyto vstupy přetváří na výstupy v podobě výrobků a služeb, jejichž prodejem následně podnik dosahuje výnosů. Tato přeměna má za cíl uspokojit potřeby podniku formou generování zisku. Zda podnik hospodaří dobře či špatně napovídá hospodářský výsledek. Pakliže dosažené výnosy převyšují vynaložené náklady, hospodářský výsledek podniku je kladný.

Hinke a Bárková (2017, s. 96) dodávají, že náklad lze definovat také jako snížení ekonomického prospěchu, jehož důsledkem dojde ke snížení či úbytku aktiv nebo růstu závazků. Jedná se tedy o snížení bohatství podniku, které zapříčiní úbytek vlastního kapitálu odlišným způsobem, než je spotřeba vlastníky podniku.

Z výše uvedených definic vyplývá, že náklady zásadním způsobem ovlivňují výkonnost podniku. Pakliže chce být podnik úspěšný, měl by nákladům věnovat patřičnou pozornost a naučit se aplikovat metody pro jejich efektivní snižování. Důkladná analýza nákladů může být nápomocná při identifikaci oblastí, které negativním způsobem ovlivňují ekonomické ukazatele podnikové výkonnosti.

1.2 Pojetí nákladů

Náklady představují základní ekonomickou veličinu a obvykle jsou různými skupinami uživatelů chápány rozdílně. Interní uživatelé vnímají náklady podniku zčásti odlišně od

uživatelů externích, což vede k rozdílnému pojetí nákladů v manažerském a finančním účetnictví (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27).

1.2.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční účetnictví se zabývá vykazováním finančních informací externím uživatelům, mezi které řadíme věřitele, akcionáře, banky a stát. V této souvislosti jsou náklady klasifikovány v souladu s externě stanovenými pravidly, aby bylo možné sestavit účetní závěrku. Finanční pojetí nákladů z hlediska účetních výkazů však představuje důležitý zdroj informací i pro interní uživatele, jelikož je nutné pro efektivní řízení podniku. Na náklady je zde pohlíženo jako na úbytek ekonomického prospěchu, který nastal v minulých obdobích. Evidování nákladů zde obvykle probíhá v peněžních jednotkách, nikoliv ve veličinách naturálních (Garrison, Noreen a Brewer, 2021, s. 27; Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 18).

Vedení podniku je nositelem odpovědnosti za to, že bude se zdroji organizace nakládat moudře a hospodárně. Investoři a věřitelé mohou prostřednictvím finančního účetnictví a jeho výkazů kontrolovat, zda se tak skutečně děje, a zda jejich investiční rozhodnutí naplňuje očekávání. Podobnou oblast zájmu mají i zákazníci a společnost, pro které je důležitá dlouhodobá udržitelnost (Nobles a kol., 2014, s. 957).

Novák (2018, s. 10) zmiňuje, že typickým znakem finančního pojetí nákladů je skutečnost, kdy dochází k zaznamenání pouze takových nákladů, jejichž vynaložení je prokázáno reálným úbytkem finančních prostředků.

1.2.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské účetnictví poskytuje potřebné informace manažerům podniku, aby mohli provádět potřebná rozhodnutí zaměřená na žádoucí budoucí vývoj podniku. Mezi činnosti spojené s těmito rozhodnutími patří mimo jiné vyhotovení plánů, řízení procesů a porovnávání skutečnosti s odhady. Náklady jsou zde klasifikovány různými způsoby, které poskytují manažerům možnost predikovat budoucí náklady, porovnávat rozpočtované náklady se skutečnými či správně přiřadit náklady různým alternativám. (Garrison, Noreen a Brewer, 2021, s. 27)

Fibírová a kol. (2015, s. 31-32) zmiňuje, že hlavní rolí manažerského účetnictví je zajistit, třídít, analyzovat a prezentovat informace způsobem, který zajistí manažerům schopnost vědomě a cíleně řídit podnikatelskou činnost za účelem optimalizace vztahu mezi investovaným kapitálem a realizovanými výsledky. Neméně důležitý je i význam

manažerského účetnictví v oblasti ovlivňování základních faktorů ekonomického vývoje společnosti, podpory výkonnosti a upevnění finanční pozice.

Popesko a Papadaki (2016, s. 28) uvádí, že náklady v manažerském pojetí jsou chápány jako hodnotově vyjádřené a účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, které se účelově vážou k ekonomické činnosti. V tomto pojetí se náklady rozdělují do dvou odlišných kategorií, které představují hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Obě tyto kategorie zachycují implicitní náklady, tedy náklady, které nejsou evidovány ve finančním účetnictví.

Hodnotové pojetí nákladů

Na hodnotové pojetí nákladů se pohlíží jako na zdroj informací pro každodenní řízení a kontrolu průběhu realizovaných procesů, které podnik vykonává. Ekonomické vstupy, které podnik spotřebuje, jsou zde oceňovány na úrovni cen, které představují jejich současnou reálnou hodnotu. Podstatou je tedy informovat o oběhu ekonomických zdrojů za předpokladů, které platí v současném okamžiku, nikoliv za podmínek, které platily v době pořízení těchto zdrojů. Ekonomické zdroje jsou v tomto pojetí oceňovány v reprodukčních cenách a zisk je zde měřen zásadou zachování věcného kapitálu (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28; Král a kol., 2018, s. 69).

Ekonomické pojetí nákladů

V ekonomickém pojetí nákladů je kladen požadavek na zajištění adekvátních informací nejen pro účely koordinování aktuálně probíhajících procesů, ale zároveň i pro potřeby učinění rozhodnutí v případě výběru optimálních budoucích alternativ. S touto činností volby variant lze chápat náklady jako maximum hodnoty, kterou lze vytvořit prostřednictvím zvolené možnosti. Toto pojetí je spojováno s konceptem oportunitních nákladů, a kromě maxima vytvořené hodnoty může představovat i maximální ušlý efekt, který nastal vlivem použití omezených zdrojů na zvolenou alternativu (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28; Král a kol., 2018, s. 71).

1.3 Klasifikace nákladů

Pro dosažení lepší hospodárnosti a efektivního řízení nákladů je nezbytné vyhotovit jejich pečlivou kategorizaci. Tuto kategorizaci lze provést na základě různých hledisek. Nicméně je důležité si uvědomit, že rozčlenění jakýchkoli jevů musí vycházet z konkrétní potřeby nebo účelu, spojeného s řešením specifických otázek a rozhodnutí. (Synek a kol., 2015, s. 43; Popesko a Papadaki, 2016, s. 31).

Dle Váchala a kol. (2013, s. 209) a Popeska a Papadaki (2016, s. 31-42) můžeme náklady rozdělit do následujících skupin:

- Druhovému členění nákladů
- Účelové členění nákladů
- Kalkulační členění nákladů
- Členění nákladů v závislosti na objemu produkce
- Podle původu spotřebovaných vstupů
- Podle podnikových funkcí

1.3.1 Druhovému členění nákladů

Kategorizace podle druhů nákladů se zaměřuje na charakter jednotlivých nákladů, tj. na to, jaké konkrétní typy nákladů byly spotřebovány. V průběhu sledovaného období jsou jednotlivé druhy nákladů zaznamenány výkazem zisku a ztráty s ohledem na časové hledisko, aniž by braly v úvahu jejich konkrétní věcné aspekty (Šteker a Otrusínová, 2021, s. 213).

Synek a kol. (2015, s. 44) řadí mezi základní nákladové druhy následující položky:

- Spotřeba materiálu, energií a externích služeb
- Osobní náklady v podobě mezd, platů, provizí
- Odpisy DHM a DNM
- Finanční náklady

Martinovičová, Konečný a Vavřina (2014, s. 52) dále uvádí, že druhové třídění nákladů odpovídá finančnímu pojetí nákladů a umožňuje propojení plánu nákladů s jednotlivými částmi plánu podniku. Toto třídění nákladů představuje základní strukturu v plánu nákladů a v účetním výkazu zisku a ztráty, kde je též pevně stanovena struktura jednotlivých nákladů.

Král a kol. (2018, s. 77) však dodává, že toto třídění nákladů má pouze omezenou použitelnost v případě řízení nižších vnitropodnikových úrovní. Týká se to především situací, chce-li vedení podniku na základě druhového členění hodnotit, zda jsou podnikové procesy a výkony hospodárné, účinné a efektivní. Příčinou je především to, že kategorizace nákladů podle druhů nevyovídá o příčině vynaložení nákladů.

1.3.2 Účelové členění nákladů

Cílem účelového členění nákladů není pouze vyjádření odlišné ekonomické podstaty spotřebovaných zdrojů, ale především správné rozpoznání příčinných souvislostí vzniku a postupného vývoje vynaložených nákladů. Rozdílné, avšak vzájemně provázané přístupy k účelovému třídění nákladů jsou východiskem pro vytvoření adekvátních nástrojů pro řízení nákladů. Za využití těchto nástrojů je následně možné získat potřebné informace pro pochopení skutečnosti, jaký je vztah mezi náklady a vytvořenými výkony, a následně tak i k řízení zisku (Fibírová a kol., 2015, s. 52-53).

Lazar (2012, s. 11) popisuje dva principy sledování nákladů podle účelu jejich vynaložení:

- Po linii výkonů – zde jsou náklady sledovány a vztahovány k uskutečňovaným podnikovým výkonům
- Po linii útvarů – sledování nákladů podle středisek, čímž dochází k přiřazení místa jejich vzniku

Dvě hlavní skupiny členění nákladů na základě jejich vztahu k dané aktivitě, činnosti nebo operaci z pohledu řízení hospodárnosti zmiňuje Král a kol. (2018, s. 79):

- Náklady technologické – představují náklady přiřazené k tvorbě výkonů a vznikly v návaznosti na použitou technologii daného procesu či výkonu. Mezi příklady technologických nákladů můžeme uvést spotřebu materiálu na kalkulační jednici, energii spotřebovanou stroji či odpisy strojů nebo mzdové náklady výkonných pracovníků.
- Náklady na obsluhu a řízení – jsou vynakládány s cílem vytvořit, zajistit a udržet podmínky nezbytné k hladkému průběhu činnosti podniku. Do této kategorie spadají náklady spojené s vytápěním, osvětlením, ochranou a úklidem budov, či mzdové a materiálové náklady administrativních pracovníků (Fibírová a kol., 2015, s. 54).

V praxi se však výše uvedené členění využívá zcela ojediněle. Příčinou této skutečnosti je, že často není příliš jednoznačné, jak optimálně rozdělit náklady mezi tyto dvě skupiny. V některých případech je velmi těžce definovatelné, které náklady souvisejí s technologií výkonu a které naopak vyvolává obsluha procesu a řízení (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35).

S rozdělením nákladů na technologické a na obsluhu a řízení souvisí kategorizace nákladů do dvou dalších skupin, a to na **jednicové** a **režijní náklady**. Toto členění představuje detailnější pohled na předešlé kategorie a pomáhá vedení podniku řídit hospodárnost.

Technologické náklady mohou mít podobu jak režijních, tak i jednicových nákladů, přičemž náklady na obsluhu a řízení jsou vždy klasifikovány jako režijní (Fibírová a kol., 2015, s. 55).

Jednicové náklady jsou zaznamenávány v konkrétních a jednotlivých položkách v souvislosti se zvolenou kalkulační jednicí. Běžným příkladem jednicových nákladů jsou jednicový materiál či jednicové mzdy. Do této kategorie nákladů řadíme převážně technologické náklady s příčinnou vazbou na kalkulační jednici (Landa, 2014, s. 252).

Režijní náklady se vážou k technologickému procesu jako celku a mění se neúměrně s objemem realizovaných výkonů. Jejich výše je uvedena v rozpočtu nákladů obvykle na určité časové období, či přímo na odhadovaný objem produkce za dané období. Jsou to náklady, u kterých nelze jednoznačně vyjádřit jejich vazbu na konkrétní jednotku výkonu jakožto nositele nákladů (Lazar, 2012, s. 12; Fibírová a kol., 2015, s. 55).

1.3.3 Kalkulační členění nákladů

Podstatou kalkulačního členění nákladů je přiřadit náklady k realizovanému výkonu, nebo alespoň k jeho částem. To se provádí formou několika úrovní, přičemž se náklady zpočátku třídí na výrobní a nevýrobní, z čehož následně dochází k rozdělení těchto nákladů na jednotlivé operace, procesy nebo činnosti (Vochozka a kol., 2012, s. 75).

Popesko a Papadaki (2016, s. 36) zmiňují, že kalkulační třídění nákladů je svou podstatou velmi podobné účelovému třídění nákladů. Hlavním rozdílem mezi těmito klasifikacemi je, že zatímco u účelového třídění je náklad vztahován k jednici výkonu, v případě kalkulačního třídění se vztahuje ke druhu výkonu. Zahrnuje tak obvykle více kalkulačních jednic.

Podle Synka a kol. (2015, s. 45) můžeme rozdělit kalkulační náklady do dvou skupin na přímé a nepřímé náklady.

Bhimani a kol. (2019, s. 32) vysvětlují rozdíl mezi přímými a nepřímými náklady tak, že zatímco přímé náklady jsou k nákladovému objektu trasovány rovnou, nepřímé náklady jsou k nositeli nákladů přiřazovány zprostředkovaně.

Přímé náklady jsou na základě příčinné souvislosti přiřazovány k příslušným objektům a výkonům, se kterými je lze neodkladně, průkazně a hospodárně vyčíslit a spojit. Z toho je tedy zřejmé, že této charakteristice odpovídají nejlépe technologické náklady. Existují však i případy, kdy přímé náklady obsahují také náklady na obsluhu a řízení, avšak toto je podmíněno například výrobou jednoho druhu výrobku (Landa, 2014, s. 252).

Nepřímé náklady představují položky, které s nákladovým objektem souvisejí, avšak nelze je k němu ekonomickým způsobem účelně přiřadit. Jedná se o takové náklady, které jsou společné pro více kalkulačních jednic. Řadíme sem náklady, pro které není známa existence vazby mezi nákladem a kalkulační jednicí, nebo pokud tuto vazbu nedokážeme rozpoznat v rámci účetní evidence (Bhimani a kol., 2019, s. 32; Čížinská, 2018, s. 69).

1.3.4 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce

Nástrojů nákladového řízení existuje hned několik, avšak jedním z nejvýznamnějších je právě klasifikace nákladů ve vztahu k objemu vyráběné produkce. Na rozdíl od doposud představených způsobů členění nákladů, které byly orientovány na již v minulosti vynaložené náklady, je podstatou klasifikace se vztahem k objemu produkce zaměření se na budoucnost. Konkrétně je zde sledováno to, jakým způsobem se chovají náklady v závislosti na různých variantách objemu budoucí produkce (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38).

Slavík (2013, s. 50) při dělení nákladů ve vztahu ke změnám objemu výroby rozlišuje dvě základní skupiny:

- Variabilní náklady
- Fixní náklady

Dále autor dodává, že aby byla zajištěna efektivita produkce, musí růst variabilní náklady v závislosti na velikosti produkce pomaleji než tržby, které podnik generuje. Vlivem působení fixních nákladů, které jsou do určitého objemu na objemu produkce nezávislé, jsou však tržby podniku ze začátku výroby nižší než celkové náklady. Objem produkce, při kterém tržby převyšují celkové náklady, a podnik tak dosahuje zisku, je označován jako bod zvratu.

Dle Nováka (2018, s. 21) se však ne všechny náklady chovají pouze variabilně nebo pouze fixně. Existuje tak kategorie, která je označována jako smíšené náklady.

Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 57) s Novákem (2018, s. 21) se shodují, že členění nákladů s vazbou na objem produkce lze dělit na variabilní a fixní složku jen v případech, kdy je brán v úvahu pouze omezený časový úsek. Je to tak především z toho důvodu, že při posuzování položek fixních nákladů z dlouhodobého hlediska jsme schopni výši těchto nákladů ovlivňovat, a tím dosáhnout jejich snížení. Musí zde však být splněna podmínka dlouhého období. Z pohledu krátkodobého časového úseku je to poněkud složité. Fixní i variabilní náklady se tedy v dlouhém období chovají obdobně, z čehož vyplývá, že

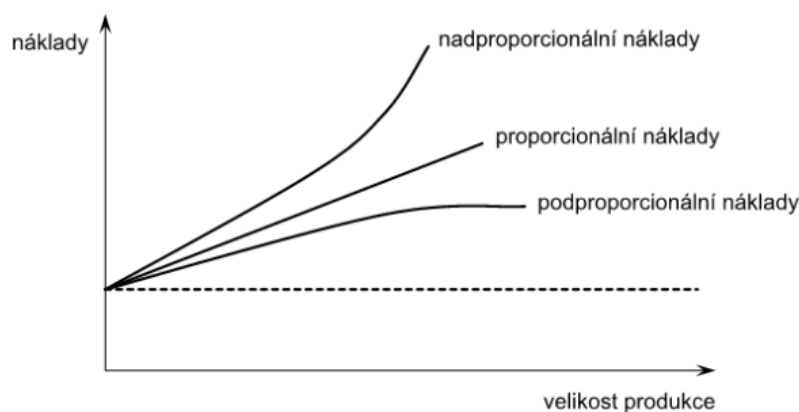
vedení podniku je může ovlivnit svým rozhodnutím. V dlouhodobém hledisku tak fixní náklady nebereme v úvahu.

Variabilní náklady

Variabilní náklady se mění přímo úměrně s tím, jak se mění objem produkce. Můžeme tedy konstatovat, že pakliže podnik zdvojnásobí svůj objem výroby, dojde ke dvojnásobnému nárůstu celkových variabilních nákladů za předpokladu, že mají tyto náklady proporcionální charakter (Drury, 2018, s. 29). Popesko a Papadaki (2016, s. 38) doplňují, že ne všechny variabilní náklady mají vždy pouze proporcionální průběh. V praxi se běžně vyskytuje situace, kdy se náklady podniku zvyšují rychleji nebo naopak pomaleji v porovnání s objemem výroby.

Na základě této skutečnosti rozlišujeme tři druhy variabilních nákladů:

- **Proporcionální náklady** – mění se ve své absolutní výši ve stejném poměru jako objem produkce, přičemž přírůstky nákladů každého dalšího vyrobeného kusu jsou stále totožné.
- **Podproporcionální náklady** – ve své celkové výši s rostoucím objemem produkce stoupají, avšak tempo tohoto růstu je pomalejší. Dochází tedy k poklesu přírůstkových nákladů každého dalšího vyrobeného kusu produkce, díky čemuž může podnik dosahovat úspor z rozsahu.
- **Nadproporcionální náklady** – ke změnám těchto nákladů dochází v jejich celkové výši rychlejším tempem, a to v závislosti na objemu produkce. S rostoucím objemem produkce jsou jednotkové náklady na každý další vyrobený kus vyšší (Landa, 2014, s. 253).



Obrázek 1 - Vývoj variabilních nákladů ve vztahu ke změnám objemu produkce (Vochozka a kol., 2012, s. 79)

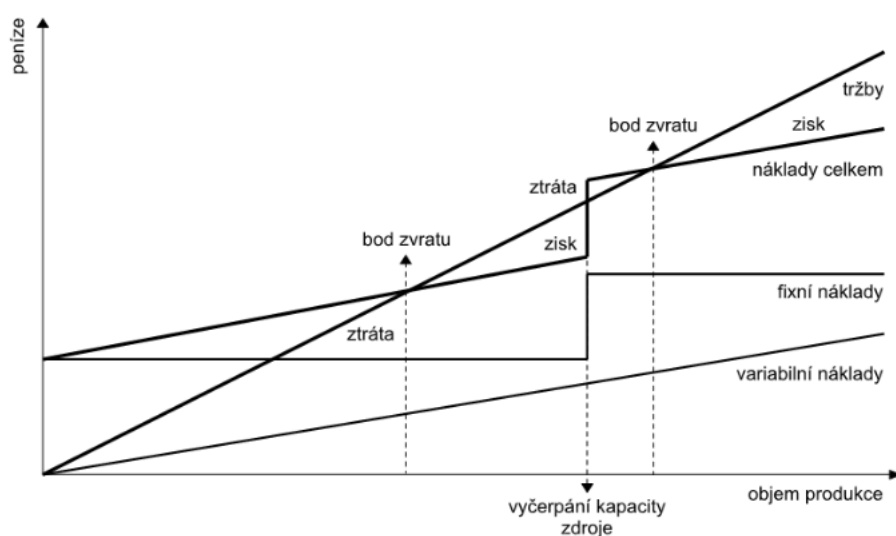
Fixní náklady

Fixní náklady zůstávají beze změny v rozsahu různých aktivit podniku během určitého časového období a nemění se ani v reakci na změny v oblasti podnikových činností. Ke změně dochází až z hlediska delšího časového období, ve kterém je podnik schopen ovlivnit jejich výši například prostřednictvím změny výrobní kapacity či změny programu výroby (Drury, 2018, s. 29; Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 23).

Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 58) popisují, že vznik fixních nákladů není způsoben jednotlivými činnostmi, nýbrž potřebou zajistit bezproblémový průběh procesů v podniku v konkrétním období. Z tohoto důvodu by se měl podnik snažit využívat maximální možný objem výrobní kapacity, jelikož je tím schopen minimalizovat podíl fixních nákladů na kalkulační jednici.

Williams a kol. (2018, s. 964) zmiňuje, že fixní náklady lze rozdělit na vysledovatelné a běžné. Vysledovatelné fixní náklady je možné přiřadit k jednotlivým střediskům, a jejich vznik je tak závislý na nákladové náročnosti a existenci daného střediska. Příkladem takových nákladů mohou být mzdy zaměstnanců střediska či odpisy budov, které ke své činnosti toto středisko využívá.

Jako další příklady fixních nákladů uvádí Drury (2018, s. 29) odpisy strojů, daně z nemovitých věcí, náklady spojené s pojištěním nebo leasingové poplatky za služební automobily.



Obrázek 2 - Vyobrazení vztahu mezi náklady fixními, variabilními a celkovými spolu s tržbami (Slavík, 2013, s. 51)

Smíšené náklady

V případě smíšených nákladů se jedná o takové náklady, které v sobě zahrnují jak fixní, tak i variabilní část nákladů, a v praxi je tak velmi obtížné rozdělit je na každou složku zvlášť. Vzhledem k objemu produkce se smíšené náklady projevují snižujícím efektem. Ve skutečnosti se tak podniky často setkávají se situací, kdy má velké množství nákladových položek smíšený charakter. Příkladem takové situace může být spotřeba elektrické energie. Fixní část nákladů na elektrickou energii je využívána k zajištění osvětlení a vytápění prostor, či k technickému a programovému vybavení. Variabilní složka nákladů na tyto energie pak zahrnuje například provoz výrobní linky, která bude mít při zajištění konstantní výroby proporcionalní průběh. Náklady, které v sobě zahrnují jak fixní, tak i variabilní složku, nazýváme semi-variabilními náklady (Drury, 2018, s. 30; Hruška, 2016, s. 60; Popesko a Papadaki, 2016, s. 39-40).

Stejně jako semi-variabilní náklady představují zvláštní kategorii i semi-fixní náklady, taktéž nazývané jako skokově fixní náklady, jejichž chování je v souvislosti s objemem výroby atypické. Tyto náklady se v případě určitého množství aktivit chovají fixně, po překročení konkrétní meze se však skokově zvýší. Příkladem může být pronájem skladových prostor, které když podnik vyčerpá, musí si pronajmout další (Popesko a Papadaki, 2016, s. 40).

1.3.5 Členění nákladů z pohledu manažerského rozhodování

V každém podniku mají náklady zásadní význam, jelikož se bez nich neobejde žádné rozhodnutí řídicích pracovníků. Ty náklady, které jsou ze zákona zaznamenávány ve finančním účetnictví a zobrazovány v účetních výkazech, a které jsou běžně nazývány účetními náklady, však nejsou pro zásadní manažerská rozhodnutí dostatečné. Z toho důvodu bylo vytvořeno manažerské pojetí nákladů. Toto pojetí vychází z ekonomických nákladů, které na rozdíl od účetních nákladů obsahují i oportunitní náklady (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 61).

Dle Nováka (2018, s. 21) je manažerské členění nákladů typické tím, že nevychází ze skutečných hodnot zaznamenaných v účetnictví podniku, nýbrž z predikovaných nákladů přípustných variant. Je zde tedy patrná orientace nákladů směrem do budoucnosti.

Relevantní a irelevantní náklady

Dělení nákladů na relevantní a irelevantní se začalo uplatňovat pro klasifikaci manažerských rozhodnutí za účelem odstranit zkreslení, které je spojeno s existencí irelevantních nákladů v každém takovém procesu rozhodování. Pakliže zvažujeme přijetí či naopak nepřijetí určitého rozhodnutí, které vyvolá změnu výše nákladů, mluvíme v takovém případě o relevantních nákladech. V opačném případě na náklady irelevantní nemá zvažované rozhodnutí žádný vliv, a ty tak zůstávají konstantní, ať už bude realizována jakákoliv alternativa. Specifickou podobu relevantních nákladů představují rozdílové náklady, které kvantifikují odchylku mezi náklady před akceptací a po akceptaci rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016, s. 48).

Oportunitní náklady

Tyto náklady představují hodnotu, které se musím podnik vzdát, když nevyužije své výrobní faktory na nejlepší existující alternativu. Často bývají označovány také jako náklady obětované příležitosti. Pokud například podnik upřednostní ve výrobě jeden produkt před jiným, musí do oportunitních nákladů započítat i ušlý zisk produktu nerealizovaného (Synek a kol., 2015, s. 49).

Popesko a Papadaki (2016, s. 50) dodávají, že vyčíslení oportunitních nákladů se odvíjí od úvahy, podle které vedení podniku využije dostupné prostředky v určité podnikatelské činnosti s cílem je zhodnotit. To však zabrání vynaložení těchto prostředků na odlišnou, alternativní investici. Z důvodu obvykle omezených ekonomických zdrojů není možné, aby podnik realizoval všechny varianty, tudíž musí pečlivě vybírat ty, ze kterých bude mít největší přínos.

Utopené náklady

Mezi utopené náklady řadíme ty, které byly vynaloženy při rozhodnutí provedeném v minulosti, a u kterých již neexistuje rozhodnutí proveditelné v současné době nebo v budoucnosti, jímž by mohly být tyto náklady změněny. Utopené náklady představují z hlediska rozhodování irelevantní položku, avšak nemůžeme klasifikovat všechny irelevantní náklady jako utopené. Příkladem těchto utopených nákladů můžou být odpisy v minulosti nakoupeného majetku. (Drury, 2018, s. 32-33).

Dle Popeska a Papadaki (2016, s. 49) existují typické rysy utopených nákladů, mezi které řadíme:

- Jsou vynakládány ještě před začátkem výroby
- Jejich výše je již neovlivnitelná
- Jediným způsobem, jak je snížit, je investice s protichůdným efektem
- Je běžný větší časový rozdíl mezi výdajem a nákladovým vyjádřením

Dále autoři vysvětlují, že z pohledu manažerského rozhodování je důležité brát v úvahu to, že i přestože mohou s konkrétním rozhodnutím utopené náklady souviset, měly by být z tohoto rozhodování vyloučeny, jelikož mohou vést k negativnímu ovlivnění výsledného rozhodnutí.

Imputované náklady

Předpokladem pro využití této kategorie nákladů je skutečnost, že pro správné rozhodnutí je nutné zohlednit všechny ekonomické důsledky, kterými zvolená varianta ovlivňuje budoucí peněžní toky, tedy náklady plynoucí z uskutečnění konkrétního rozhodnutí. Imputované náklady zastupují vyvozené náklady, jejichž vznik je možný přiřadit k provedenému rozhodnutí. Tyto náklady mají vliv na výsledek podniku z širšího hlediska s ohledem na přijaté rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50).

Král a kol. (2018, s. 96) zmiňuje jako příklad imputovaných nákladů daňové důsledky určitého rozhodnutí, které mohou mít podobu zvýšené daně z příjmů, případně vypovídají o tom, do jaké míry je podnik schopen zhodnotit rozdílový zisk.

Popesko a Papadaki (2016, s. 50) uvádí za příklad imputovaných nákladů zdroje, které musejí být vynaloženy v případě propouštění zaměstnanců podniku například při zastavení výroby, a to ve formě odstupného.

2 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Druhá kapitola pojednává o nástrojích, které podniky využívají pro sledování, kontrolování a aktivní ovlivňování svých nákladů. Popsány zde budou CVP analýza, plánování a rozpočetnictví. Kalkulacím je věnována následující samostatná kapitola.

2.1 CVP analýza

Tato analýza je považována za základní analytický nástroj, pomocí kterého dokáží vedoucí pracovníci stanovit objem produkce, který musí být vyroben, aby se podnik nenacházel ve ztrátě (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 49).

Popesko a Papadaki (2016, s. 43-44) toto tvrzení rozšiřují a dodávají, že bodem zvratu je označována taková úroveň výroby, která pokrývá jak fixní, tak i variabilní náklady. Objem výroby, který převyší toto množství, již následně napomáhá podniku tvořit zisk. Zásadní je v tomto případě rozdělení nákladů na fixní a variabilní část. Po odečtení jednotkových variabilních nákladů od ceny výkonu získá podnik obnos, který v první části uhradí fixní náklady. Jakmile dojde k uhrazení všech fixních nákladů, slouží tento přebytek k tvorbě zisku.

Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 49-50) uvádějí vzorec potřebný pro výpočet bodu zvratu v následující podobě, přičemž výsledkem je takový objem produkce, při kterém je bodu zvratu dosaženo:

$$q(BZ) = \frac{FN}{p - b} \quad (1)$$

Druhý způsob výpočtu bodu zvratu je využíván v případě heterogenní produkce. Tento modifikovaný vzorec místo ceny a jednotkových variabilních nákladů vychází z ukazatele haléřové nákladovosti, díky čemuž nemá výsledná hodnota podobu potřebného objemu výroby vyjádřeného v kusech, nýbrž v tržbách. Ukazatel haléřové nákladovosti je stanoven podílem variabilních nákladů a celkových tržeb podniku. Pakliže chce podnik zohlednit i vyšší požadovaného zisku, lze tuto hodnotu přičíst k fixním nákladům, viz vzorec dle Popeska a Papadaki (2016, s. 46):

$$Q(BZ) = \frac{FN + Zisk}{1 - h} \quad (2)$$

2.2 Plánování

Plánování představuje pro podnik nástroj, prostřednictvím kterého může stanovit očekávané budoucí směřování podniku. Skládá se z přípravy, akceptace a realizace rozhodnutí. Součástí plánování je i formulace cílů, které upřesňují věcný a obsahový rámec požadovaných efektů. V případě, že jsou cíle reálné a akceptovatelné, představují determinující faktor růstu výkonnosti podniku. Na sestavování plánů by měli participovat především vedoucí pracovníci, jichž se oblast plánování týká. Plány představují úkol formulovaný v naturálních jednotkách (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 91).

2.3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví se svou podstatou soustředí na budoucí situaci, kdy v soustavě rozpočtů dochází k modelování následujícího vývoje procesu přeměny vstupů na výstupy. Díky této orientaci na budoucnost tvoří rozpočetnictví nástroj pro hodnotové řízení. Cílem rozpočetnictví je určení úkolů konečnému příjemci a kontrolování jejich dodržování. Na rozdíl od plánů jsou rozpočty v penězích vyjádřené informace o odhadované a naplánované skutečnosti (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 124).

Popesko a Papadaki (2016, s. 219) uvádí tři základní funkce rozpočetnictví:

- Slouží k určení plánovaných hodnot budoucích výnosů a nákladů, které vyjadřuje v peněžních jednotkách, a to jak za jednotlivá střediska, tak i za celý podnik. Rozpočty tedy můžeme kategorizovat na podnikové a vnitropodnikové.
- Zajišťuje kontrolní funkci tak, že stanovuje očekávané hodnoty běžné kontroly hospodaření podnikových středisek. Dochází zde k porovnání hodnot rozpočetnictví s hodnotami vnitropodnikového účetnictví. K této kontrolní funkci se řadí i funkce odpovědnostní.
- Je zdrojem informací při tvorbě předběžných kalkulací, přičemž poskytuje data o výši očekávaných režijních nákladů a jejich podílu připadajícího na přímé náklady, jež jsou ve formě rozvrhových základů uplatňovaných v běžné přírážkové kalkulaci.

3 KALKULACE NÁKLADŮ

V této kapitole bude definována podstata kalkulace a jejího předmětu, stejně jako alokace nákladů, která se skládá z několika fází a je nezbytnou pro pochopení procesu kalkulace. Taktéž zde bude popsán kalkulační systém spolu se strukturou nákladů v kalkulaci. Na závěr budou uvedeny běžné metody kalkulace.

3.1 Podstata kalkulace

Kalkulaci nákladů můžeme chápat jako přehledný souhrn nákladů seřazených podle druhů, tedy způsobu, kterým byly vynaloženy peněžní prostředky na jednotku produkce. Tuto jednotku obvykle představuje výrobek, který podnik vyrábí či službu, jejímž poskytováním se zabývá. Prostřednictvím kalkulace tak mohou být stanoveny náklady na kalkulační jednici (Slavík, 2013, s. 53).

Nákladové kalkulace jsou pro podnik velmi důležité, neboť kdyby nebyly součástí manažerského řízení, činnost podniku by nemohla být efektivní. Představují východisko pro podnikové vedení v oblasti rozhodování o skladbě produktového portfolia. Zásadní jsou i při nastavení správné cenové strategie produkce tak, aby byla zajištěna potřebná rentabilita. Z důvodu vysoké konkurence v současném tržním prostředí pak kalkulace představují nástroj ke kontrole ziskovosti (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 81).

Podstatu kalkulace lze také charakterizovat jako nástroj, pomocí něhož můžeme stanovit a vyčíslit nejen náklady na konkrétní výrobek, službu či jinou podnikovou aktivitu, ale taktéž zisk, marži či cenu. Prostřednictvím kalkulace je podnik schopen pochopit vzájemnou provázanost dvou základních prvků v podnikových procesech. Těmito prvky je výkon vyjádřený v naturálních a hodnotových jednotkách (Král a kol., 2018, s. 136).

Fibířová a kol. (2015, s. 197) zmiňuje základní požadavky, které by měla každá kalkulace splňovat, aby s ní mohl následně management podniku efektivně pracovat. Těmito požadavky jsou:

- Srozumitelnost
- Přehlednost
- Relativní stručnost

Hlavní důvody sestavování kalkulací lze spatřit v následujících situacích, které představuje Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 82):

- Ocenění podnikových výkonů pro interní účely
- Vnitřní ocenění výkonů umožňuje správné nastavení prodejní ceny výrobku či služby
- Určení ziskovosti prováděných výkonů
- Přesnější tvorba rozpočtů
- Kontrola a analýza šetrnosti a úspornosti ve výrobě nebo při poskytnutí služeb
- Tvorba nákladového stropu při provádění analýzy nákladů

3.2 Předmět kalkulace

Předmět kalkulace obvykle představuje široké spektrum jednotlivých i závěrečných výkonů a aktivit, které jsou součástí podnikových procesů. Toto pravidlo je nicméně v praxi často upravováno s ohledem na objem realizovaných výkonů, komplikovanost podnikových procesů či uplatnitelnost kalkulace z pohledu vedení podniku. Autor však zároveň dodává, že předmět kalkulace nemusí být omezen pouze na podnikový výkon, ale taktéž i na konkrétního zákazníka, pro nějž je zakázka vyhotovena (Král a kol., 2018, s. 138).

Předmět kalkulace můžeme vymezit **kalkulačními jednicemi a kalkulovaným množstvím**.

Kalkulační jednice je definována konkrétním výkonem, který může mít podobu produktu, nedokončeného výrobku či služby, přičemž tento výkon je specifikovaný měřicí jednotkou. Příkladem měřicí jednotky je množství, váha, rozměr, objem nebo doba trvání. Tyto výkony mohou být dále klasifikovány z hlediska odbytého či vnitropodnikového prodeje (Synek, 2011, s. 101).

Kalkulované množství pokrývá určitý objem kalkulačních jednic, pro které jsou stanovovány či zjišťovány celkové náklady (Král a kol., 2018, s. 138).

3.3 Alokace nákladů

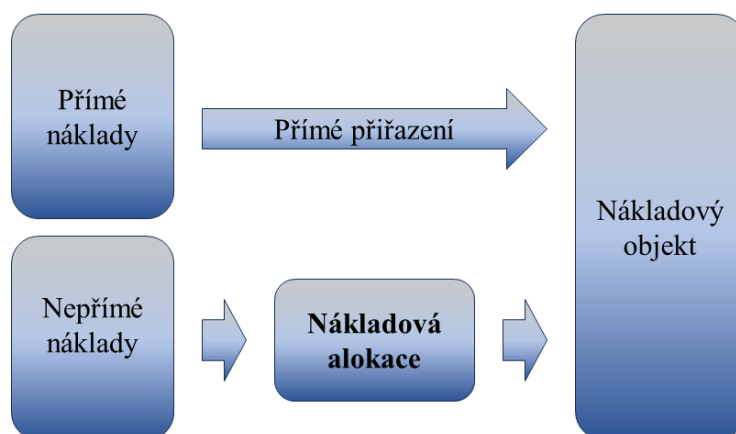
Alokaci nákladů můžeme popsat jako činnost, prostřednictvím které přiřazujeme náklady na určitý objekt alokace. Tímto objektem může být podnikový výkon nebo aktivita, který byl v předchozí podkapitole označen jako předmět kalkulace. Alokace nákladů se zabývá jednak náklady přímými, které lze snadno přiřadit nákladovému objektu z důvodu snadno identifikovatelné spotřeby na konkrétní druh výkonu, a jednak náklady nepřímými v případě,

že pro množství zdrojů spotřebovaných určitým nákladovým objektem neexistuje přímé měřítko (Drury, 2018, s. 25; Popesko a Papadaki, 2016, s. 60).

Král a kol. (2018, s. 143) upřesňuje, že objekt, kterému jsou náklady přiřazovány, nemusí mít pouze podobu podnikového výkonu či aktivity. Nákladovým objektem tak může být i středisko, určitá činnost, investiční projekt nebo rozhodnutí manažerů.

Fibírová a kol. (2015, s. 216) uvádí, že hlavním účelem správné alokace nákladů je poskytnout řídicím pracovníkům podniku dostatečné informace k tomu, aby mohli posoudit přesnost alokace nákladů na kalkulační jednici.

Všeobecným cílem přiřazení nákladů na alokační objekt je získat data o takových nákladech, které souvisejí s daným rozhodnutím. Platí přitom zásada, která říká, že není znám obecně správný či špatný způsob alokace nákladů k náležitému výkonu (Král a kol., 2018, s. 143).



Obrázek 3 - Způsob alokování nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 61)

3.3.1 Principy alokace

Nákladová alokace rozlišuje tři primární principy, prostřednictvím kterých jsou náklady přiřazovány k předmětu kalkulace. Tyto principy alokace jsou však do jisté míry odlišné. K aplikaci každého z nich dochází v různorodých situacích a zároveň pro každý princip musí být splněny jiné předpoklady. Cílem každé alokace nákladů by mělo být co nejpřesnější přiřazení nákladů objektu kalkulace. Od tohoto cíle se odvíjí základní alokační princip, kterým je princip příčinné souvislosti.

Princip příčinné souvislosti vychází z předpokladu, že každý nákladový objekt má nést pouze ty náklady, které příčinně způsobil. V případě, že je nemožné zajistit tento princip, který má přednost před ostatními, přicházejí na řadu zbylé dva principy.

Princip únosnosti nákladů bývá uplatňován především v případech, kdy je kalkulace využívána za účelem cenotvorby. Své uplatnění však má i v případě postupů, které motivačně působí na vedoucí pracovníky za účelem efektivnějšího využívání kapacit. Princip únosnosti se nesnaží odpovědět na otázku, které náklady byly výkonem reálně vyvolány. Pokouší se nalézt odpověď na to, jak vysoké náklady je alokační objekt schopný unést např. v prodejní ceně.

Princip průměrování by měl být aplikován až v situaci, kdy je princip příčinné souvislosti neuplatnitelný. Snaží se nalézt odpověď na skutečnost, která pojednává o výši průměrných nákladů připadajících na konkrétní produkt. S principem průměrování se však pojí i jedno negativum. Pakliže podnik prostřednictvím tohoto principu přiřazuje náklady na různorodou produkci, alokace může být zavádějící a nepřesná (Fibířová a kol., 2015, s. 216-217; Král a kol., 2018, s. 145; Popesko a Papadaki, 2016, s. 63).

3.3.2 Alokační fáze

Prostřednictvím analýzy alokačních fází může podnik lépe pochopit to, co způsobuje a ovlivňuje náklady vyráběné a prodávané produkce. Alokační fáze představují jednotlivé části souhrnného procesu alokování nákladů na konečné výkony. Účelem těchto fází je zjistit, do jaké míry souvisí vynaložené náklady s výslednou aktivitou. Běžně se v tomto kontextu uvádí tři alokační fáze.

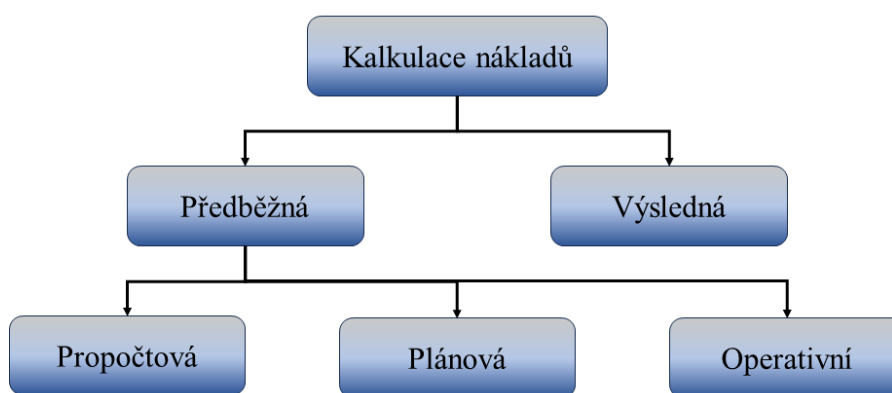
Záměrem první alokační fáze je přiřadit přímé náklady na takový objekt alokace, jehož příčinou tyto náklady vznikly. Druhá fáze alokace se snaží co nejpřesněji vyjádřit vztah mezi jednotlivými objekty alokace a objektem, který způsobil jejich vznik. Tento objekt následně představuje zprostředkovatele, který popisuje vztah mezi konečnými výkony a nepřímými náklady. Třetí fáze má za cíl co nejpřesněji přiřadit podíl nepřímých nákladů realizovanému výkonu. Jedná se tedy o přesun nákladů ze zprostředkujícího objektu, kterému byly tyto náklady přiděleny ve druhé fázi, rovnou finálnímu výkonu (Král a kol., 2018, s. 145-146; Popesko a Papadaki, 2016, s. 62).

3.4 Kalkulační systém

Kalkulační systém lze charakterizovat jako skupinu kalkulací, které podnik využívá, přičemž jsou zde uvedeny i jednotlivé vazby mezi těmito kalkulacemi. Představuje tak nesporně důležitý prostředek využívaný k řízení nákladů v podnikových procesech. Účelem každého kalkulačního systému je, aby zajistil jednotu v aplikovaných postupech a provázanost jednotlivých kalkulací (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182).

S širokou variabilitou podniků souvisí i rozdílné nároky na používané kalkulace. V praxi je tak možné rozeznat rozsáhlou škálu kalkulací, které jsou vytvářeny za různým účelem, a to i přesto, že jsou vystavěny na totožné kalkulační metodě. Množství druhů kalkulací, které tvoří kalkulační systém podniku, se odvíjí od několika faktorů. Řadíme mezi ně například oblast působení podniku, jeho velikost, požadavky na kvalitu poskytovaných informací či dostupnost těchto informací v různém čase (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182; Popesko a Papadaki, 2016, s. 67).

Kalkulační systém je možné rozčlenit dle následujícího schématu:



Obrázek 4 - Schéma členění kalkulačního systému (Fibírová a kol., 2015, s. 241)

3.4.1 Předběžné a výsledné kalkulace

K sestavování **kalkulace předběžné** dochází ještě v okamžiku, než je zahájen transformační proces, nebo již v průběhu tohoto procesu. Jedná se o druh kalkulace, který poskytuje potřebné údaje pro jednání v oblasti cenotvorby. Zároveň se však podnikové vedení při tvorbě předběžných kalkulací nemůže opřít o reálná data, jelikož v momentu sestavování ještě nejsou k dispozici a není tak jasné, jaký objem vstupů byl spotřebován. Hlavním úkolem tohoto druhu kalkulací je tak stanovit nákladový cíl (Fibírová a kol., 2015, s. 240; Popesko a Papadaki, 2016, s. 68).

Na rozdíl od kalkulace předběžné se **kalkulace výsledná** sestavuje ve finální fázi dokončování a při následném prodeji produkce. Podnik tak již může pracovat se znalostí přesné výše vynaložených nákladů na výkony. Prostřednictvím tohoto druhu kalkulace může vedení společnosti zpětně ohodnotit to, zda předem plánovaný odhad spotřeby vstupů koresponduje s výší nákladů skutečně vynaloženými, tedy zda byl splněn nákladový cíl. Jedná se tak o nástroj pro klasifikaci hospodárnosti (Fibírová a kol., 2015, s. 240; Popesko a Papadaki, 2016, s. 68-69).

Propočtové kalkulace se vytvářejí pro nové výrobky v době, kdy ještě nejsou známy technické parametry a detailní dokumentace zaměřená na technologické a konstrukční prvky. Základem pro sestavení propočtových kalkulací nových výrobků jsou především parametry a dokumentace shodných či příbuzných výrobků. Od kvality dostupných dokumentů se následně odvíjí i spolehlivost propočtové kalkulace, jejímž cílem je zajistit to, aby finální produkt odpovídal požadavkům zákazníka. Stejně tak je ale potřeba, aby vynaložené náklady a inkasovaná tržba zajistily požadovaný zisk (Fibírová a kol., 2015, s. 241; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183).

Plánové kalkulace v porovnání s propočtovými kalkulacemi poskytují mnohem detailnější data a odvíjejí se z relativně spolehlivého odhadu objemu spotřebovaných vstupů. Jejich hlavním úkolem je provedení důkladné přípravy operativních činností, obvykle ve výrobním procesu. Jedná se o adekvátní nástroj pro řízení nákladů jednotlivých výkonů v repetitivní, ustálené sériové i hromadné výrobě. Plánové kalkulace jsou sestavovány na základě podnikových norem a platí po celou dobu, na kterou jsou vytvářeny. Jde tedy o kalkulaci intervalovou, jenž vyobrazuje průměrnou výší nákladů na výrobek, vyráběný po dobu platnosti této kalkulace (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 184; Popesko a Papadaki, 2016, s. 69).

Operativní kalkulace jsou sestavovány na základě podrobných norem a standardů spotřeby jak času, tak i materiálu, které jsou aktuální v okamžiku sestavování této kalkulace. Vlivem technologických inovací však dochází ke změnám těchto norem, což zapříčiňuje potřebu obměny platné operativní kalkulace za novou. Jedná se tak o jedny z nejpřesnějších kalkulací, kterými podnik disponuje. Obvykle jsou nazývány kalkulacemi běžnými nebo výrobními, jelikož představují úkol výrobních útvarů. Hlavním cílem je následné vyhodnocení plnění tohoto úkolu z hlediska výše skutečně vynaložených nákladů. Jde o kalkulaci okamžikovou, jejíž využití lze spatřit například v kontrole nákladů denního intervalu (Fibírová a kol., 2015, s. 245; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183-184).

3.5 Struktura nákladů v kalkulaci

Dílčí nákladové položky podniku jsou shromážděny v kalkulačním vzorci. Každý podnik si vytváří svůj vlastní kalkulační vzorec, prostřednictvím kterého určuje a sleduje náklady spojené s výkony. Tento vzorec však nemá jednotnou podobu vykazování. Významnou charakteristikou kalkulačních systémů soustavně se vyvíjejících podniků je skutečnost, že posloupnost nákladových položek, důkladnost jejich třídění, vztah k jednotlivým hodnotovým veličinám i struktura dílčích sum jsou vykazovány rozdílně v závislosti na uživateli a druhu rozhodování (Čechová, 2011, s. 96; Král a kol., 2010, s. 137-138).

Popesko a Papadaki (2016, s. 70) dodávají, že čím podrobněji je v kalkulaci znázorněna nákladová struktura, tím srozumitelnější a lépe uplatnitelná bude v rámci rozhodování na manažerské úrovni. Kromě vedení podniku kladou požadavky na pečlivě zhotovenou nákladovou strukturu skrze vyjednávání i odběratelé.

3.5.1 Typový kalkulační vzorec

Používání typového kalkulačního vzorce bylo v minulosti vyhlášeno v podobě předpisu ministerstvem hospodářství, což vedlo ke standardizaci tohoto typu kalkulačního vzorce a jeho plošnému užívání v tehdejší podnikové praxi. Stal se tak základním nástrojem pro kalkulování nákladů na výkony. Jeho obsahem však bylo pouze nejzákladnější třídění nákladů za účelem vyčíslení ceny výkonu, což z dnešního pohledu neposkytuje dostatečně kvalitní základ pro uskutečňování rozhodnutí manažerů podniku (Čechová, 2011, s. 96; Popesko a Papadaki, 2016, s. 71).

Náklady se v typovém kalkulačním vzorci dělí na přímé a nepřímé, přičemž k přímým nákladům se ve třech skupinách postupně přičítají náklady nepřímé v podobě tří režii. Výrobní režie zahrnuje režijní náklady vztahující se k samotné výrobě. Správní režie následně obsahuje náklady související s řízením a obsluhou podniku. Poslední fáze se zabývá přiřazením odbytových nákladů a marže (Popesko a Papadaki, 2016, s. 71).

Bez ohledu na omezenou možnost použití typového kalkulačního vzorce zůstává stále tato varianta základem kalkulačních prací v mnoha podnicích, a je tak zdrojem primárních informací z hlediska nákladů na kalkulovaný výkon (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 178).

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Výrobní režie
<u>Vlastní náklady výroby</u>
5. Správní režie
<u>Vlastní náklady výkonu</u>
6. Odbytová režie
<u>Úplné vlastní náklady výkonu</u>
7. Zisk (ztráta)
<u>Cena výkonu</u>

Obrázek 5 - Typový kalkulační vzorec (Popesko a Papadaki, 2016, s. 71)

3.5.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Značné množství neustále se rozvíjejících podniků uplatňuje ve svém kalkulačním systému nejen kalkulace nákladů, ale taktéž i kalkulace ceny. Ty se odvíjí z velikosti požadovaného zisku či jinak vyjádřeného přínosného efektu, který musí podnik svými výkony vytvářet, aby dosáhnul stanovené kapitálové výnosnosti. Po zjištění kalkulované ceny dochází k porovnání takto vypočítané ceny s cenou tržní. Za předpokladu, že tržní cena výkonu je nižší než kalkulovaná, je podnik nucen zvážit, zda na trh s tímto výkonem vstoupí či nikoliv. Úroveň zisku je zde formulována prostřednictvím odpočtu nákladů od ceny (Král a kol., 2018, s. 153-154).

<u>Základní cena výkonu</u>
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
• sezónní
• množstevní
<u>CENA PO ÚPRAVÁCH</u>
- Náklady
<u>ZISK</u>

Obrázek 6 - Retrográdní kalkulační vzorec (Král a kol., 2010, s. 140)

3.5.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

V případě tohoto kalkulačního vzorce dochází k detailnějšímu zaměření se na strukturu evidovaných nákladů. Průměrná výše fixních nákladů připadajících na jeden výrobek je zde odpočítávána od krycího příspěvku, čímž dochází k separaci fixních nákladů od těch variabilních. Využití má tento druh kalkulace především v situaci manažerského rozhodování založeného na kapacitní vytiženosti, kdy je potřeba sledovat v kalkulačním vzorci jak náklady mění se se změnami v objemu výroby, tak i ty, které zůstávají neměnné (Král a kol., 2010, s. 141).

CENA PO ÚPRAVÁCH
- Variabilní náklady výrobku
• přímé (jednicové) náklady
• variabilní režie
Marže
- Fixní náklady na výrobek
Zisk na výrobek

Obrázek 7 - Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Král a kol., 2018, s. 154)

3.5.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace představuje určitou modifikaci výše uvedené kalkulace, což znamená, že i zde jsou náklady rozčleněny na dvě skupiny. U všech režijních položek, které to umožňují, je sledována jak jejich fixní, tak i variabilní část. Tato kalkulace zobrazuje, jaký vliv mají změny v objemu výroby spolu se změnami složení podnikových výkonů na náklady jednotlivých položek (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 179-180).

Přímé jednicové náklady	
Ostatní přímé náklady	- variabilní
	- fixní
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	- variabilní
	- fixní
Náklady výroby	
Prodejní režie	- variabilní
	- fixní
Náklady výkonu	
Správní režie	
Plné náklady výkonu	

Obrázek 8 - Dynamická kalkulace (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74)

3.6 Metody kalkulace

Metody kalkulace lze chápat jako postup vyčíslení dílčích nákladových složek na kalkulační jednici. Volba metody se odvíjí od předmětu kalkulace, tedy zda je výroba kalkulovaného objektu jednoduchá či složitá, jakým způsobem jsou přiřazovány náklady k výkonům, ale také od požadavků, které jsou vzneseny ke struktuře nákladů a detailnosti jejich třídění (Synek, 2011, s. 104).

Na základě rozsahu alokovaných nákladů a způsobu přiřazování nepřímých nákladů ke kalkulační jednici členíme kalkulace na **absorpční** a **neabsorpční**. Toto dělení vychází z otázky, do jaké míry by měly být společné náklady přiřazeny k jednotlivým výkonům, aniž by byly příliš zkresleny příčinou a místem jejich vzniku. **Absorpční kalkulace** tak představují kalkulace celých nákladů, kdy veškeré náklady, které podnik svou činností vytvoří, jsou poměrově rozděleny mezi vytvořené výkony (Popesko a Papadaki, 2016, s. 76-77).

Naopak **neabsorpční kalkulace** při vyčíslení nákladů na finální produkt bere ohled pouze na variabilní výrobní náklady. Na fixní výrobní režii je v tomto případě pohlíženo jako na náklady období, které vznikají i když podnik nevyrábí, a jsou tak účtovány v době jejich vzniku. Nejsou tedy rozpočítávány na jednotlivé výkony (Nobles, s. 1270).

3.6.1 Absorpční kalkulace

S využitím absorpčních kalkulací je podnik schopen vyčíslit úplné vlastní náklady na výkon, díky čemuž dojde k rozpuštění veškerých nákladů podniku, tedy i nákladů na strategii a správu. Účelem takové kalkulace je poskytnutí východisek například při strategickém rozhodování nebo cenotvorbě (Popesko a Papadaki, 2016, s. 77-78).

Kalkulace prostým dělením

Tato metoda kalkulací se řadí mezi ty vůbec nejjednodušší, své uplatnění nalézá v podnicích zabývajících se homogenní masovou produkcí. Typickými zástupci jsou těžbařské společnosti či společnosti poskytující energetické a jiné služby. Objem nákladů připadajících na kalkulační jednici je zde stanovován jako podíl celkových nákladů za určité období a množství vyprodukovaných kalkulačních jednic v tomto období (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 189; Synek, 2011, s. 104).

Kalkulace s ekvivalenčními čísly

Metoda kalkulace založená na ekvivalenčních číslech se využívá v případech, kdy je vyráběna různorodá produkce, avšak ze stejných výchozích materiálů a surovin. Produkty se často odlišují barevným provedením, tvarem, objemem či rozměry. Jsou však totožné z hlediska druhu a použitého materiálu. Vlivem heterogenní produkce nemůže být provedeno adekvátní přiřazení nákladů prostřednictvím kalkulace prostým dělením. Z tohoto důvodu je zapotřebí přiřadit celkové náklady na základě určitých rozpoznávacích kritérií. Těmito kritérii může být jednak velikost, ale také čas potřebný na zpracování materiálu. Pakliže výrobky obsahují toto měřitelné kritérium, mohou být náklady přiděleny s ohledem na zjištěný vzájemný vztah (Lang, 2005, s. 89).

Přirážková kalkulace

Čím více druhově variabilních produktů podnik vyrábí, tím složitější je stanovit ekvivalenční čísla, jejichž množství a význam limituje aplikaci předešlé metody. Z tohoto důvodu se často přistupuje ke kalkulaci přirážkové, jejíž využití je značně rozsáhlé. Uplatnění nalézá jak ve výroбах na zakázku, tak i v malosériových nebo velkosériových produkcích. V první fázi přirážkové kalkulace jsou na kalkulační jednici vyčísleny přímé náklady, druhá fáze následně obsahuje rozpočet nákladů režijních v takovém poměru, v jakém byl úbytek zdrojů daným výkonem vyvolán. Rozpočet je proveden s využitím rozvrhové základny, která slouží k vyčíslení režijní přirážky. Společné náklady jsou následně ke kalkulační jednici přičítány proporcionálně v závislosti na hodnotě rozvrhové základny (Landa, 2008, s. 290; Lang, 2005, s. 91; Novák, 2018, s. 38-39)

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 193) dodávají, že v podnikové praxi není ojedinělé používání i několika desítek či stovek různých režijních sazeb.

Kalkulace ve sdružené výrobě

V některých výrobních procesech kromě hlavního výrobku vznikají souběžně s ním i výrobky vedlejší, které jsou dále samostatně prodejné. Často se tak děje při technologických procesech chemického rázu. Jako příklad autoři zmiňují rafinérie, kde je prostřednictvím frakční destilace ropy produkován nejen benzín, ale také nafta či olej. Společně vytvořené náklady musí být v takovém případě rozděleny mezi jednotlivé produkty. Pro vyčíslení těchto nákladů se používají dva přístupy, kterými jsou zůstatkové a rozčítací kalkulační metody (Lang, 2005, s. 98; Synek, 2011, s. 110).

3.6.2 Neabsorpční kalkulace

Hlavní výhodou neabsorpčních kalkulací lze upozorovat v nezatěžování kalkulačních jednic fixními náklady, jejichž existence není s touto jednicí přímo spojena. Jedná se tak o vhodný typ kalkulací zpravidla pro rozhodování krátkodobého charakteru při obvyklém kolísání objemu produkce (Popesko a Papadaki, 2016, s. 78).

Kalkulace variabilních nákladů

Jedná se o metodu, která vznikla v reakci na nepřesnost alokace nákladů v absorpčních kalkulacích. S postupem času docházelo v podnicích ke stále se zvyšujícímu podílu společných nákladů přiřazovaných k jednotlivým výkonům za využití nevhodných rozvrhových základů a přírážek. Ty totiž nereflektovaly reálnou příčinu vynaložených režijních nákladů. Kalkulace variabilních nákladů tento nedostatek zcela eliminují tím, že fixní náklady nejsou předmětem alokace. Naopak je na ně pohlíženo jako na nerozdělitelné celky, které musí být vynaloženy na zajištění plynulé výroby a odbytu produkce. K jejich úhradě dochází z rozdílu mezi cenou výrobků a variabilní složkou nákladů (Král a kol., 2018, s. 171-172; Novák, 2018, s. 44).

Dle Taušl Procházkové a Jelínkové (2018, s. 96) lze v tomto případě vyčíslit ziskovost produktu či služby prostřednictvím podílu hrubého rozpětí a prodejní ceny. Hrubé rozpětí získáme, když od ceny výrobku odečteme přímé náklady.

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Cílem teoretické části diplomové práce bylo vyhotovení literární rešerše, k jejímuž provedení byly využity dostupné literární prameny. Rešerše poskytuje ucelený pohled na problematiku nákladů, jejich pojetí a členění. Současně jsou v této části popsány také nástroje řízení nákladů a kalkulace. Zde zpracované poznatky budou následně sloužit jako východisko pro vyhotovení navazující analytické a projektové části.

V první kapitole je pozornost soustředěna na oblast nákladů. Nejdříve byla popsána podstata nákladů a jejich rozdělení do dvou základních pojetí, přičemž každé pojetí pohlíží na náklady jiným způsobem. Další podkapitola se zabývala klasifikací nákladů z hlediska jejich druhovosti, účelovosti, kalkulačních potřeb a vztahu ke změnám objemu výroby. Taktéž jsou zde popsány náklady potřebné k účelnému manažerskému rozhodování. Při snaze o minimalizaci nákladů je třeba sledovat jejich vývoj v dostatečně podrobném členění.

Druhá kapitola představuje základní nástroje, kterými jsou v podnicích pozorovány, kontrolovány a ovlivňovány náklady. Jednalo se o CVP analýzu, plánování, rozpočetnictví a kalkulace.

Závěrečná kapitola se zabývala kalkulacemi nákladů. V úvodu kapitoly byla definována podstata kalkulace, která představuje nástroj k vyčíslení nejen nákladů, ale i zisku či ceny. Dále bylo vysvětleno, co vše může zahrnovat předmět kalkulace, a jaký je rozdíl mezi kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. V návaznosti na alokaci nákladů byly popsány jednotlivé alokační principy a fáze, ze kterých se alokace nákladů skládá. Vymezen byl taktéž kalkulační systém, který je tvořen jak z kalkulací předběžných, tak i výsledných. Podrobněji byly rozebrány kalkulace propočtové, plánové a operativní, které utváří soubor předběžných kalkulací. Následující podkapitola se zabývala strukturou nákladů v kalkulaci, přičemž byly představeny vybrané kalkulační vzorce. Uveden byl i rozdíl mezi absorpčními a neabsorpčními kalkulacemi, na které se člení metody kalkulace. Detailně pak byly popsány některé základní metody kalkulací, jež se běžně objevují v praxi.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Předmětem následující kapitoly bude představení společnosti, ve které je projekt řízení nákladů zpracován. Z důvodu zajištění anonymity bude podnik v diplomové práci pojmenován jako XY, a. s. Z hlediska právní formy podnikání se tak jedná o akciovou společnost, k jejímuž zapsání do obchodního rejstříku došlo dne 16. září 2004. Historie společnosti však sahá do druhé poloviny dvacátého století, a je neodmyslitelně spjata s městem Kunovice ve Zlínském kraji, kde sídlí dodnes.

5.1 Základní údaje

Obchodní název: XY, a. s.

Právní forma: akciová společnost

Sídlo: Na Záhonech 1177, 686 04 Kunovice

Základní kapitál: 112 000 000 Kč

Statutární orgán: představenstvo

Předmět podnikání: • Výroba letadel

- Poskytování letových provozních služeb
- Poskytování letecké meteorologické služby
- Výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení
- Poskytování služeb při odbavovacím procesu na letišti Kunovice zahrnujících manipulaci s leteckými pohonnými hmotami a oleji
- Poskytování služeb při odbavovacím procesu na letišti Kunovice zahrnující technické a provozní odbavení letadel na odbavovací ploše, odbavení cestujících a jejich zavazadel a odbavení nákladu a pošty
- Provozování letiště Kunovice jako mezinárodního neveřejného s vnější hranicí
- Zámečnictví, nástrojářství
- Silniční motorová doprava – osobní provozovaná vozidly určenými pro přepravu nejvýše 9 osob včetně řidiče
- Obráběčství
- Podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady
- Galvanizérství, smaltérství
- Ostraha majetku a osob
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

„Primárním zaměřením společnosti XY, a. s. je vývoj, výroba a prodej letounů L 410. Jedná se o malý dopravní letoun, který dokáže přepravit až 19 cestujících nebo 1,7 tun nákladu. Společnost navazuje na více než osmdesátiletou tradici letecké výroby a kromě svého hlavního zaměření poskytuje také servisní činnost, zajišťuje údržbu, modifikuje a modernizuje letoun L 410. Podílí se také na výzkumu, vývoji a letecké výrobní kooperaci. Společnost sídlí v Kunovicích, provozuje neveřejné mezinárodní letiště a je zřizovatelem Střední školy letecké“ (Klofáč, 2022, s. 39).

„Analyzovaný podnik je největším výrobcem dopravních letounů v ČR. Exportuje do více než 60 zemí po celém světě a od zahájení výroby modelu L 410 bylo vyrobeno více než 1200 kusů“ (Klofáč, 2022, s. 39).

5.2 Stěžejní produkt

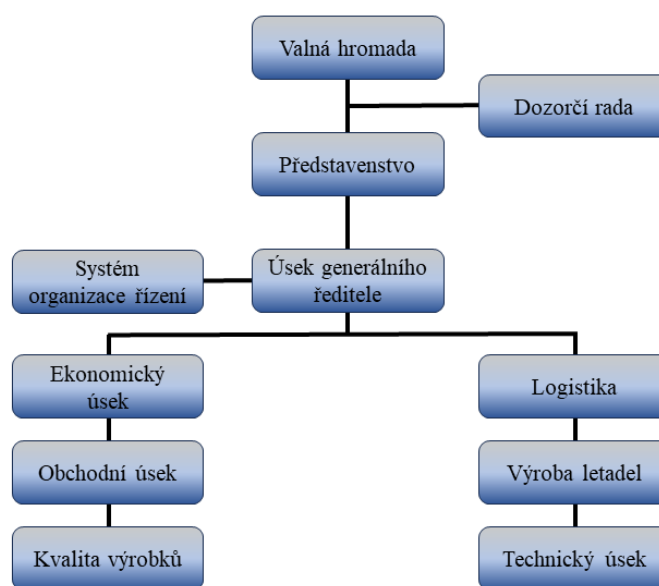
Vyráběný letoun L 410 je celokovový hornoplošník, který spadá do kategorie commuter. Produkce probíhá v několika verzích, díky čemuž je finální letoun možné upravit dle přání zákazníka. Výčet verzí čítá pasažérské, záchranné, ambulantní, patrolovací či verzi pro parašutisty. Své široké využití má L 410 především díky kombinaci dvou klíčových prvků, kterými jsou prvotřídní technické parametry a ekonomický provoz pro přepravu na krátkých a středně dlouhých vzdálenostech (Výroční zpráva společnosti, 2022).



Obrázek 9 - L 410 ve vlastnictví Armády ČR (web Armády ČR)

5.3 Organizační struktura společnosti

Následující obrázek 10 poskytuje pohled na organizační strukturu analyzované společnosti. V jejím čele stojí valná hromada, která volí statutární orgán. Tímto orgánem je představenstvo čítající jednoho předsedu a tři členy. Následně je valnou hromadou volena dozorčí rada, která se skládá ze tří členů, a jejíž úkolem je dohled nad činností představenstva. Úsek generálního ředitele zodpovídá za celkové řízení a strategické rozhodování podniku, přičemž pod něj spadají níže uvedené úseky.



Obrázek 10 - Organizační struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti)

5.4 Vývoj počtu zaměstnanců

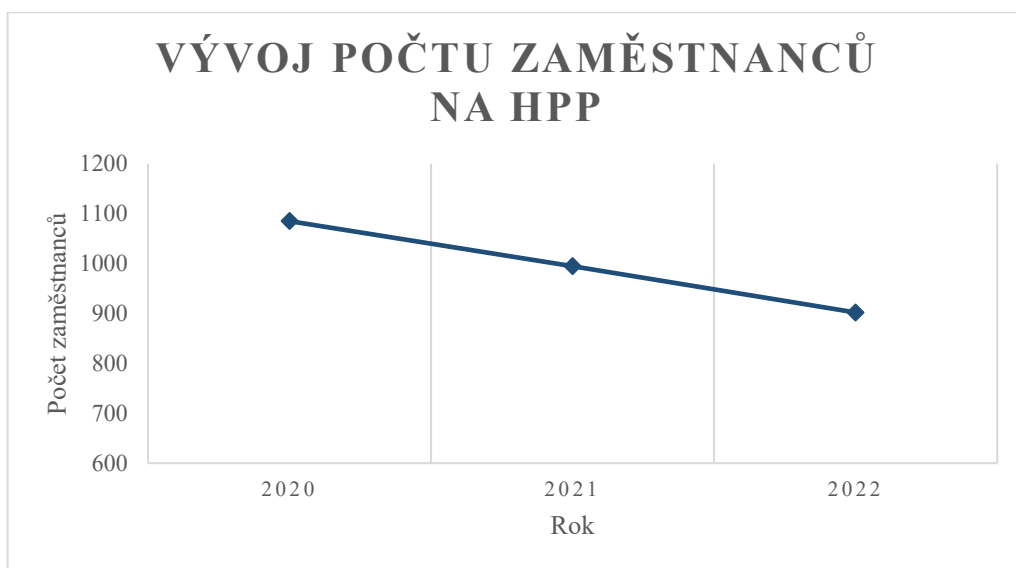
Společnost XY, a. s. v roce 2022 zaměstnávala 902 zaměstnanců v evidenčním stavu, přičemž dalších 22 zaměstnanců bylo ve stavu mimo evidenci. V tabulce 1 je uveden počet zaměstnanců v rozmezí let 2020 až 2022. Obrázek 11 znázorňuje meziroční trend. Můžeme si povšimnout, že v obou následujících letech je zaznamenán pokles počtu zaměstnanců. Ten je způsoben jak samovolným odchodem pracovníků, tak i odchodem zaměstnanců do starobního důchodu. Z příloženého obrázku 12 je zřejmé, že podnik zaměstnává 67 % zaměstnanců starších 41 let. 43 % celkového počtu zaměstnanců je starších 51 let a celkem 11 % zaměstnanců se v následujících letech bude týkat odchod do penze.

Společnost se dlouhodobě potýká s nedostatkem kvalifikovaných pracovníků, jejichž aktuální množství na trhu práce neuspokojuje poptávku firem jak v oblasti dělnických, tak i technických profesí. K částečné redukci této absence pracovníků slouží participace podniku

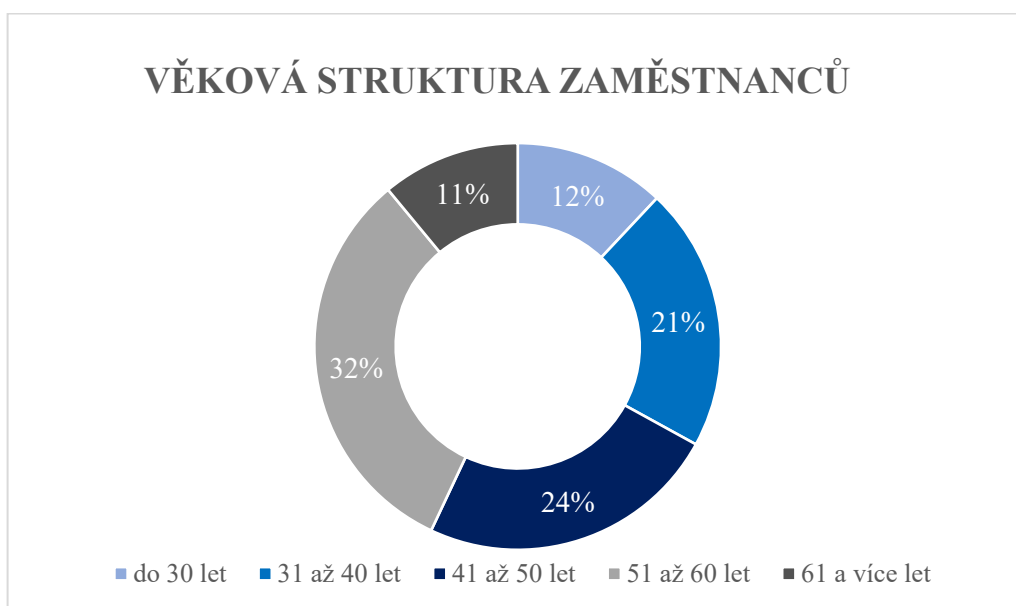
na výuce leteckých dělnických profesí, která by měla zajistit kvalifikovanou pracovní sílu do budoucna. Dalším nástrojem pro zlepšení a zvyšování kvalifikace zaměstnanců je nastavená strategie vzdělávání, prostřednictvím které podnik usiluje o odborný růst v celém spektru pracovních pozic.

Tabulka 1 - Vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY, a. s. v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti)

	2020	2021	2022
Počet zaměstnanců na HPP	1085	995	902



Obrázek 11 - Vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY, a. s. v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti)



Obrázek 12 - Věková struktura zaměstnanců 2022 (vlastní zpracování dle výroční zprávy)

5.5 Analýza ekonomické situace společnosti

Cílem analýzy ekonomické situace společnosti XY, a. s. je získat povědomí o tom, jak společnost hospodařila v analyzovaných letech 2020 až 2022, a jakých dosahovala ekonomických výsledků. Ke zjištění těchto informací poslouží analýza majetkové a finanční struktury společně s analýzou hospodářského výsledku.

5.5.1 Majetková struktura společnosti

Tabulka č. 2 zobrazuje přehled aktiv společnosti XY, a. s. ve zkrácené verzi v období let 2020 až 2022. Hodnoty jsou pro lepší přehlednost uvedeny jak v absolutním vyjádření, tak i ve vyjádření procentuálním.

Tabulka 2 - Majetková struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle účetních výkazů)

	2020		2021		2022	
	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%
Aktiva CELKEM	3 068 497	100%	2 979 141	100%	2 900 352	100%
DM	639 352	20,84%	626 771	21,04%	765 442	26,39%
DNM	6 261	0,20%	3 511	0,12%	2 305	0,08%
DHM	632 891	20,63%	623 060	20,91%	762 936	26,30%
DFM	200	0,01%	200	0,01%	200	0,01%
OA	2 335 590	76,12%	2 302 443	77,29%	2 114 487	72,90%
Zásoby	1 742 009	56,77%	1 675 886	56,25%	1 875 348	64,66%
Pohledávky	564 390	18,39%	537 537	18,04%	151 191	5,21%
KFM+Peněžní prostředky	29 191	0,95%	89 020	2,99%	87 949	3,03%
Časové rozlišení aktiv	93 555	3,05%	49 927	1,68%	20 423	0,70%

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že celková hodnota aktiv se v průběhu sledovaných let každoročně snižovala. Zatímco v prvním roce klesla o 89 356 tis. Kč, ve druhém roce byl zaznamenán pokles o 78 789 tis. Kč. V roce 2021 stál za touto změnou především pokles zásob vyvolaný úbytkem materiálu. Rok 2022 byl nejvíce ovlivněn snížením pohledávek.

Při pohledu na strukturu aktiv lze zpozorovat významný podíl oběžného majetku na celkových aktivech. Tato skutečnost je dána především velkým objemem zásob, které ve všech letech tvoří většinu oběžných aktiv. Z hlediska výrobních podniků se však jedná o běžnou praxi, která ukazuje důležitost této položky pro společnost, a která slouží k zajištění hladkého průběhu výrobního procesu. Na druhou stranu jsou v zásobách vázány peněžní prostředky, se kterými tak podnik nemůže operovat, a které by v opačném případě mohly

být investovány za účelem jejich zhodnocení. Největší položku zásob představují nedokončená výroba polotovary, následované položkou materiálu.

Dlouhodobý majetek je zastoupen převážně dlouhodobým hmotným majetkem, podíl dlouhodobého nehmotného a finančního majetku je minimální. Největší část dlouhodobého hmotného majetku je tvořena hmotnými movitými věcmi a jejich soubory, vysoký podíl vykazují také stavby a pozemky. V roce 2022 si lze povšimnout skokového nárůstu u dlouhodobého hmotného majetku, který byl způsoben položkou nedokončeného DHM. Ta vzrostla z původních 27 668 tis. Kč na 209 762 tis. Kč.

5.5.2 Finanční struktura společnosti

Následující tabulka č. 3 informuje o struktuře zdrojů krytí majetku společnosti XY, a. s. v analyzovaném období, rovněž ve zkrácené verzi.

Tabulka 3 - Finanční struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle účetních výkazů)

	2020		2021		2022	
	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%
Pasiva CELKEM	3 068 497	100%	2 979 141	100%	2 900 352	100%
Vlastní kapitál	1 450 302	47,26%	1 475 704	49,53%	1 096 916	37,82%
Základní kapitál	112 000	3,65%	112 000	3,76%	112 000	3,86%
Ážio a kapitálové fondy	19 605	0,64%	19 605	0,66%	-145 979	-5,03%
Fondy ze zisku	22 400	0,73%	22 400	0,75%	22 400	0,77%
VH minulých let	1 025 273	33,41%	1 267 666	42,55%	1 321 699	45,57%
VH běžného období	271 024	8,83%	54 033	1,81%	-213 203	-7,35%
Cizí zdroje	1 527 478	49,78%	1 430 583	48,02%	1 796 664	61,95%
Rezervy	25 355	0,83%	35 991	1,21%	14 266	0,49%
Závazky	1 502 123	48,95%	1 394 592	46,81%	1 782 398	61,45%
Dlouhodobé závazky	39 714	1,29%	229 343	7,70%	505 105	17,42%
Krátkodobé závazky	1 462 409	47,66%	1 165 249	39,11%	1 277 293	44,04%
Časové rozlišení pasiv	90 717	2,96%	72 854	2,45%	6 772	0,23%

Z pohledu na výše uvedenou tabulku vyplývá, že společnost XY, a. s. v letech 2020 a 2021 využívala vlastní kapitál a cizí zdroje ve velmi vyrovnaném poměru. K výraznějšímu rozdílu došlo až v roce 2022, kdy cizí zdroje vzrostly na téměř 62 %.

Vlastní kapitál podniku byl v analyzovaném období tvořen z největší části výsledkem hospodaření minulých let. Ten vykazoval v obou letech vzrůstající trend, což vypovídá o snaze vedení společnosti zvýšit finanční stabilitu podniku. Výsledek hospodaření za rok 2021 byl následně celý převeden do nerozděleného zisku minulých let pro rok 2022. Tento

přístup k řízení společnosti lze hodnotit jako konzervativní. Výše základního kapitálu a fondů ze zisku vykazují konstantní hodnoty.

Na cizích zdrojích podniku se nejvyšší mírou podílí závazky, převážně pak ty krátkodobé. Ty byly v letech 2020 a 2021 tvořeny především závazky k úvěrovým institucím, kdy v obou letech převyšovaly 700 mil. Kč. V roce 2022 došlo ke snížení těchto úvěrů o více než 300 mil. Kč, do výsledné hodnoty krátkodobých závazků se však tato skutečnost nepromítla vlivem navýšení krátkodobých přijatých záloh ve stejném poměru. Zásadní nárůst lze vidět i u dlouhodobých závazků, které ze zanedbatelných hodnot v roce 2020 tvoří téměř třetinu všech cizích zdrojů v roce 2022. Výše rezerv se na bilanční sumě pasiv podílí zcela minimálně.

5.5.3 Analýza výsledku hospodaření

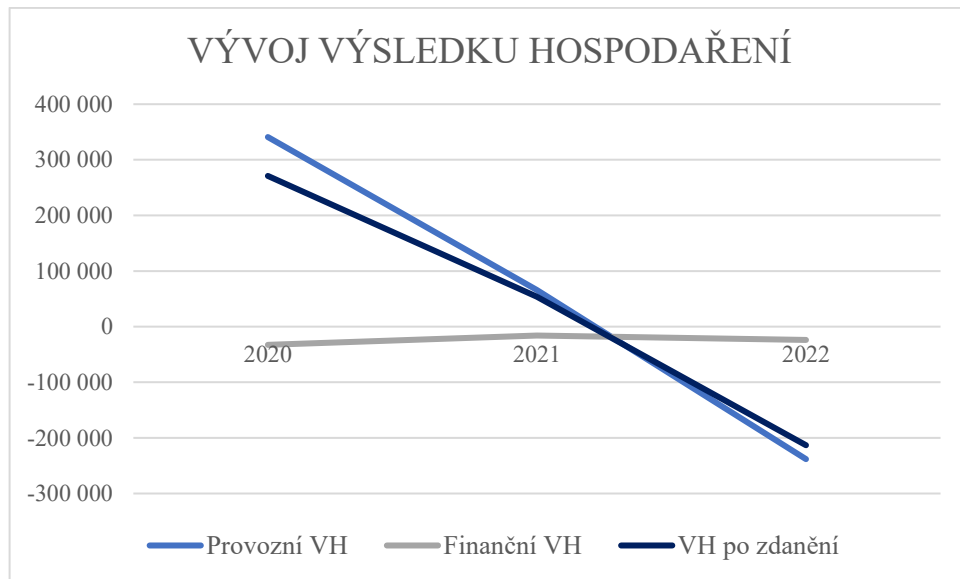
Následující tabulka č. 4 poskytuje pohled na dosažené hodnoty hospodářského výsledku v letech 2020 až 2022. Uvedeny jsou výsledky z provozní a finanční činnosti, na které navazuje výsledek hospodaření po zdanění. Obrázek 13 ukazuje trend, kterým se jednotlivé výsledky hospodaření ubíraly.

Z uvedených hodnot vyplývá, že v prvních dvou letech společnost dosahovala kladného hospodářského výsledku, avšak již zde byl viditelný klesající trend, kdy meziroční pokles činil 216 991 tis. Kč. Tento negativní trend pokračoval i v roce 2022, kdy se společnost dostala do ztráty. Je však třeba podotknout, že ztráta byla způsobena sankcemi vůči klíčovým dodavatelům, bez jejichž dílů byla značně omezena výroba. Významnou roli hrála také transformace obchodní strategie s cílem proniknout na nové trhy a nalézt zcela nová odbytiště.

V celém analyzovaném období je dosaženo záporného finančního výsledku hospodaření, což je způsobeno nejen výrobním zaměřením podniku, ale také skutečností, že společnost XY, a. s. nedisponuje téměř žádným dlouhodobým finančním majetkem, který by generoval výnosy.

Tabulka 4 - Výsledek hospodaření v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle účetních výkazů)

(v tis. Kč)	2020	2021	2022
Provozní VH	340 900	65 738	-238 175
Finanční VH	-32 716	-15 987	-24 128
VH po zdanění	271 024	54 033	-213 203



Obrázek 13 - Vývoj výsledku hospodaření v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle účetních výkazů)

6 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

V této kapitole budou představeny a popsány náklady společnosti XY, a. s., které vznikly v období let 2020 až 2022. V první podkapitole bude uvedeno druhové členění nákladů, které vychází z účetních výkazů finančního účetnictví. Následovat bude členění na základě jednotlivých podnikových středisek, což poslouží k vyhodnocení nákladové náročnosti těchto středisek. Na závěr nebude chybět ani klasifikace nákladů dle kalkulačního členění, přičemž význam tohoto členění byl popsán v teoretické části.

6.1 Druhové členění nákladů

Struktura druhového členění nákladů je zobrazena v tabulce č. 5, která obsahuje také informace o podílu jednotlivých nákladových položek na celkové výši nákladů.

Tabulka 5 - Druhové členění nákladů v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle účetních výkazů)

	2020		2021		2022	
	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%
NÁKLADY CELKEM	2 147 951	100%	1 813 138	100%	1 056 688	100%
Výkonová spotřeba	1 353 259	63,00%	898 042	49,53%	613 807	58,09%
Náklady na prod. zboží	72 336	3,37%	59 274	3,27%	35 505	3,36%
Spotřeba materiálu a energie	1 021 550	47,56%	619 065	34,14%	403 770	38,21%
Služby	259 373	12,08%	219 703	12,12%	174 532	16,52%
Změna stavu zásob vlastní činn.	-216 734	-10,09%	-5 220	-0,29%	-296 156	-28,03%
Osobní náklady	695 856	32,40%	685 925	37,83%	631 860	59,80%
Mzdové náklady	508 639	23,68%	497 418	27,43%	459 042	43,44%
Náklady na SZ, ZP	187 217	8,72%	188 507	10,40%	172 818	16,35%
Úpravy hodnot v provozní oblasti	86 507	4,03%	129 915	7,17%	22 371	2,12%
Ostatní provozní náklady	30 770	1,43%	36 162	1,99%	5 076	0,48%
Nákladové úroky a podobné nákl.	14 234	0,66%	23 686	1,31%	33 442	3,16%
Ostatní finanční náklady	146 899	6,84%	48 910	2,70%	95 388	9,03%
Daň z příjmů	37 160	1,73%	-4 282	-0,24%	-49 100	-4,65%

V prvních dvou letech tvořila největší podíl na celkových nákladech položka výkonové spotřeby. Ta však vlivem příchodu pandemie a uzemnění leteckého průmyslu vykazovala klesající tendenci. Tento trend pokračoval i v roce 2022, změnila se ale jeho příčina. V tomto roce přišla společnost nejen o klíčový trh, ale taktéž o důležité dodavatele, a byla tak nucena hledat alternativní řešení.

Druhou největší položku tvořily v letech 2020 a 2021 osobní náklady, které ačkoliv v absolutním vyjádření klesaly, z hlediska procentuálního podílu zaznamenaly nárůst,

především pak v roce 2022, kdy svým podílem na celkových nákladech překonaly i výkonovou spotřebu. Z těchto hodnot je patrná snaha podniku o udržení zaměstnanců a vyhnutí se hromadnému propouštění kvalifikované pracovní síly.

Významně se do konečných hodnot v roce 2022 promítla také změna stavu zásob vlastní činnosti způsobená příbytkem těchto zásob, díky čemuž podnik docílil snížení celkových nákladů o výši neprodané části zásob. Meziroční nárůst můžeme v posledním roce pozorovat i u ostatních finančních nákladů, které v absolutním vyjádření vzrostly téměř dvakrát, procentuálně se však z hlediska podílu na celkových nákladech více než ztrojnásobily. Ostatní finanční náklady jsou tvořeny především kurzovými ztrátami a bankovními poplatky.

V níže uvedené tabulce č. 6 je provedena horizontální analýza nákladů, která ukazuje ve sledovaném období procentuální pokles u většiny nákladových položek. Výjimku tvořily náklady na sociální a zdravotní pojištění, které vzrostly v roce 2021 i přes meziroční pokles mzdových nákladů. Tento nárůst však činil pouhých 0,69 % a nebyl tak nikterak významný. Ve vyobrazené struktuře nákladů můžeme pozorovat jedinou položku, která zaznamenala nárůst jak v roce 2021, tak i v roce 2022. Touto položkou byly nákladové úroky a podobné náklady, avšak na celkové výši nákladů se podílely jen malou mírou.

Tabulka 6 - Horizontální analýza nákladů společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle účetních výkazů)

	2021/2020	2022/2021
NÁKLADY CELKEM	-15,59%	-41,72%
Výkonová spotřeba	-33,64%	-31,65%
Náklady na prod. zboží	-18,06%	-40,10%
Spotřeba materiálu a energie	-39,40%	-34,78%
Služby	-15,29%	-20,56%
Osobní náklady	-1,43%	-7,88%
Mzdové náklady	-2,21%	-7,72%
Náklady na SZ, ZP	0,69%	-8,32%
Úpravy hodnot v provozní oblasti	50,18%	-82,78%
Ostatní provozní náklady	17,52%	-85,96%
Nákladové úroky a podobné nákl.	66,40%	41,19%
Ostatní finanční náklady	-66,71%	95,03%
Daň z příjmů	-111,52%	-1046,66%

6.2 Střediskové členění nákladů

Dalším nástrojem pro evidenci nákladů, který slouží vedení podniku k efektivnímu řízení podnikových činností a napomáhá k optimálnímu využívání dostupných zdrojů, je střediskové členění nákladů. Prostřednictvím tohoto členění dochází k decentralizaci podniku na dílčí části, které představují jednotlivá hospodářská střediska. Podnik sleduje ve svém vnitropodnikovém účetnictví jedenáct níže uvedených výchozích středisek, která se následně dále člení na příslušná podstřediska. Toto zobrazení umožňuje zjistit přesnou výši zdrojů spotřebovaných konkrétními středisky společně s tím, který pracovník nese za tyto náklady odpovědnost. Dále je patřičné zmínit skutečnost, že pro účely diplomové práce a zamezení úniku citlivých informací byly upraveny jak jednotlivé názvy středisek, tak i jejich označení. Detailnější členění středisek v práci obsaženo nebude.

Tabulka 7 - Členění společnosti XY, a. s. do jednotlivých středisek (vlastní zpracování)

Hospodářské středisko	Název hospodářského střediska
100	Generální ředitelství
200	Ekonomika
300	Právní a personální úsek
400	Obchodní úsek
500	Technický úsek
610	Výroba 1
620	Výroba 2
700	Kvalita
810	Logistika 1
820	Logistika 2
900	Areál

Pro bližší pochopení významu jednotlivých hospodářských středisek v návaznosti na tabulku č. 8 uvádějící výši nákladů vzniklých v těchto útvarech následuje stručný popis dílčích středisek.

Generální ředitelství

Středisko generálního ředitelství se stará o koordinování, řízení a podporu klíčových operací společně s realizací strategických rozhodnutí. Zároveň poskytuje podpůrné služby napříč celou organizací. Spadá sem nejvyšší vedení společnosti a další personál.

Ekonomika

Cílem tohoto střediska je zajistit finanční řízení podniku z pohledu všech důležitých aspektů, poskytovat ekonomické poradenství, analýzy a informační základnu pro rozhodování na různých úrovních, mimo jiné například při tvorbě kalkulací, rozpočtů či nákladového řízení.

Právní a personální úsek

Podstatou tohoto úseku jsou běžné úkony spojené s personální agendou, jako například nábor a výběr nových zaměstnanců, rozšiřování kvalifikace či zajišťování školení a vzdělávacích programů. Součástí jsou taktéž smluvní záležitosti nebo právní poradenství v oblasti obchodních vztahů.

Obchodní úsek

Mezi hlavní náplň činností obchodního úseku patří příprava obchodních plánů, realizace prodeje či tvorba marketingových kampaní. Neméně důležité je také poskytování zákaznického servisu, řízení vztahů se zákazníky či provádění tržního výzkumu.

Technický úsek

Toto středisko zajišťuje především hladký průběh technických operací a procesů, řeší technické problémy a vytváří inovace stávajících postupů v reakci na sledování trendů v oboru.

Výroba 1

Středisko výroba 1 v sobě zahrnuje řízení a koordinaci výrobních procesů s cílem poskytnout zákazníkovi požadovaný produkt splňující nejpřísnější bezpečnostní normy.

Výroba 2

Středisko výroba 2 se zabývá výrobou podpůrných nástrojů a přípravků pro hlavní výrobní proces.

Kvalita

Podstata tohoto útvaru spočívá v monitorování, klasifikaci a dodržování kvality vyráběného produktu tak, aby splňoval stanovené standardy při souběžném naplnění přání a požadavků zákazníka.

Logistika 1

Hlavním významem střediska logistika 1 je naplánovat, řídit a optimalizovat tok materiálu v rámci celého podniku s cílem zabezpečit efektivní dodávky potřebného materiálu ve správném čase a objemu.

Logistika 2

Středisko logistika 2 má podobný význam jako středisko logistika 1 s tím rozdílem, že se zaměřuje na dopravu a distribuci finální produkce.

Areál

Podstatou střediska areálu je správa a provozování nemovitostí, zařízení a infrastruktury společnosti. Mezi hlavní úkoly tohoto střediska patří údržba a opravy majetku společně se zajištěním jeho bezpečnosti a ochrany. Řadí se sem taktéž energetický management, který má za cíl dohlížet na hospodaření s energetickými zdroji.

Výši nákladů vzniklých v jednotlivých střediscích uvádí tabulka č. 8. Kromě toho je zde uveden taktéž procentuální podíl, v jakém se jednotlivá střediska podílí na tvorbě celkových nákladů.

Tabulka 8 - Přehled nákladů dílčích středisek s jejich procentuálním podílem v roce 2020 (vlastní zpracování)

Název hospodářského střediska	2020	Podíl
Generální ředitelství	87 543 707,77 Kč	4,10%
Ekonomika	124 345 318,08 Kč	5,82%
Právní a personální úsek	31 669 211,25 Kč	1,48%
Obchodní úsek	212 949 284,90 Kč	9,97%
Technický úsek	166 950 446,42 Kč	7,82%
Výroba 1	1 178 841 872,36 Kč	55,21%
Výroba 2	119 152 028,35 Kč	5,58%
Kvalita	40 865 610,03 Kč	1,91%
Logistika 1	63 177 786,28 Kč	2,96%
Logistika 2	6 841 066,46 Kč	0,32%
Areál	102 975 851,02 Kč	4,82%
Celkové náklady	2 135 312 182,92 Kč	100,00%

Z uvedených hodnot je patrné, že nákladově nejvýznamnější je středisko výroba 1, ve kterém vzniká více než polovina celkových nákladů společnosti. Aby mohlo toto středisko plnohodnotně fungovat, potřebuje ke svému provozu velké množství specifických strojů a zařízení, jejichž pořízení a provoz je finančně velmi nákladný. Do nákladů střediska výroba

1 se následně promítá také snižování hodnoty aktiv v podobě odpisů, které jsou úměrně vysoké pořizovacím cenám těchto aktiv. Druhé nejnákladnější středisko představuje obchodní úsek, který se svými 212 mil. Kč tvoří jednu desetinu celkových nákladů podniku. Následuje technický úsek, jenž spotřebovává zdroje ve výši téměř 167 mil. Kč. V souhrnu tyto tři nákladově nejnáročnější střediska tvoří 73 % všech nákladů podniku. Naopak mezi střediska, která zatěžují podnik nejméně, se řadí logistika 2, právní a personální úsek a taktéž úsek kvality. Ty tvoří v souhrnu pouze 3,72 % celkových nákladů.

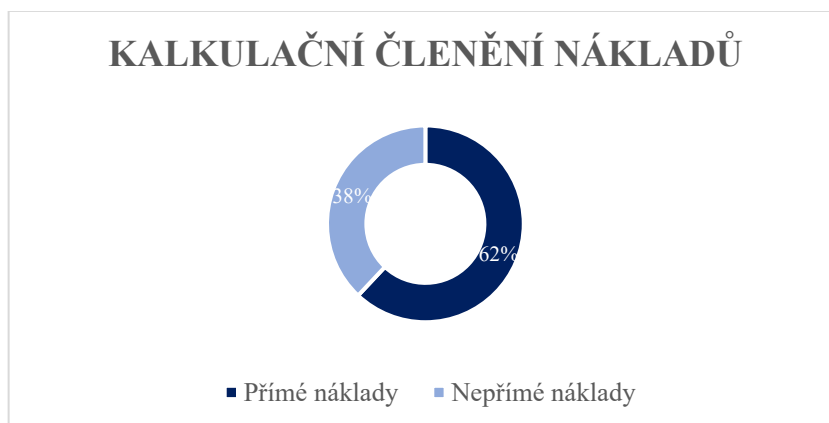
6.3 Kalkulační členění nákladů

V kalkulačním členění nákladů dochází k rozdělení nákladů na dvě složky, a to složku přímou a nepřímou. Přímé náklady obsahují veškeré náklady, které jsou přímo spjaty s výrobní činností podniku a lze je tak přiřadit na konkrétní výrobek. Naopak nepřímé náklady jsou přiřazovány zprostředkovaně. Následující tabulka 9 poskytuje pohled na náklady za rok 2020, které jsou rozděleny do dvou skupin a jejich podíl je zobrazen v procentech.

Tabulka 9 - Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování)

Položka	tis. Kč	Podíl
Přímé náklady	1 096 812	62%
Nepřímé náklady	672 240	38%
Celkové náklady	1 769 052	100%

Z tabulky 9 vyplývá, že 62 % veškerých nákladů vznikajících při výrobě letounu tvoří přímé náklady. Zbylá část o velikosti 38 % celkových nákladů připadá na nepřímé náklady, které zajišťují plynulý chod podniku. Níže uvedený obrázek 14 znázorňuje procentuální zastoupení nákladů za rok 2020 dle kalkulačního členění.



Obrázek 14 - Procentuální vyjádření přímých a nepřímých nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)

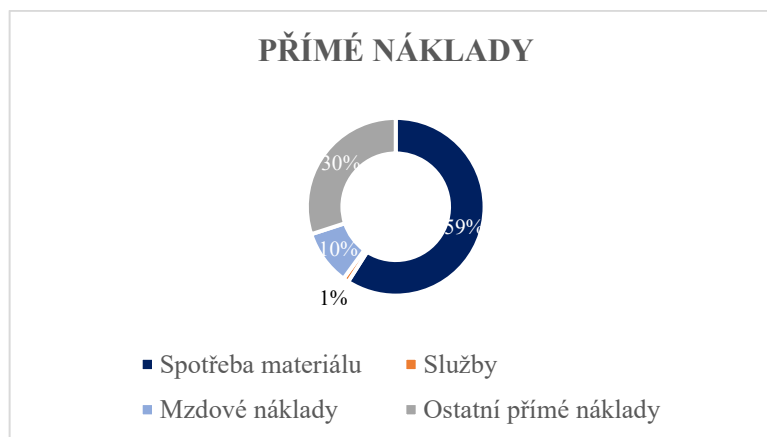
Přímé náklady

Náklady, které mohou být přiřazeny na konkrétní výkon, se skládají z několika položek. Tvoří je především položka spotřeby materiálu, služeb, mzdových nákladů a ostatních přímých nákladů. V tabulce 10 je možné vidět jejich vyjádření jak v absolutních hodnotách, tak i v procentuálním zastoupení.

Tabulka 10 - Nákladové položky přímých nákladů v roce 2020 (vlastní zpracování)

Položka	tis. Kč	Podíl
Spotřeba materiálu	647 119	59%
Služby	10 968	1%
Mzdové náklady	109 681	10%
Ostatní přímé náklady	329 044	30%
Přímé náklady celkem	1 096 812	100%

Při detailnějším pohledu na jednotlivé položky je patrné, že největší část přímých nákladů je tvořena spotřebou materiálu. Ten představuje více než polovinu celkových přímých nákladů spotřebovaných ve výrobním procesu. Zásadní význam na velikost této položky má skutečnost, že společnost nakupuje od dodavatelů motory a avioniku, přičemž tyto prvky se významně promítají do celkových nákladů na výrobek. Položka služeb představuje jen minimální podíl na celkových přímých nákladech. Mzdové náklady tvoří jednu desetinu přímých nákladů a skládají se z přímých mezd výrobních dělníků spolu s náklady na sociální a zdravotní pojištění. Druhou nejvýznamnější položku představují ostatní přímé náklady, které se svou výší podílí na celkové hodnotě třiceti procenty. Zde můžeme zařadit například náklady na vybavení a nástroje či náklady na přepravu. Pro přehlednější zobrazení jsou jednotlivé složky přímých nákladů zobrazeny v obrázku 15 níže.



Obrázek 15 - Procentuální vyjádření položek přímých nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)

Nepřímé náklady

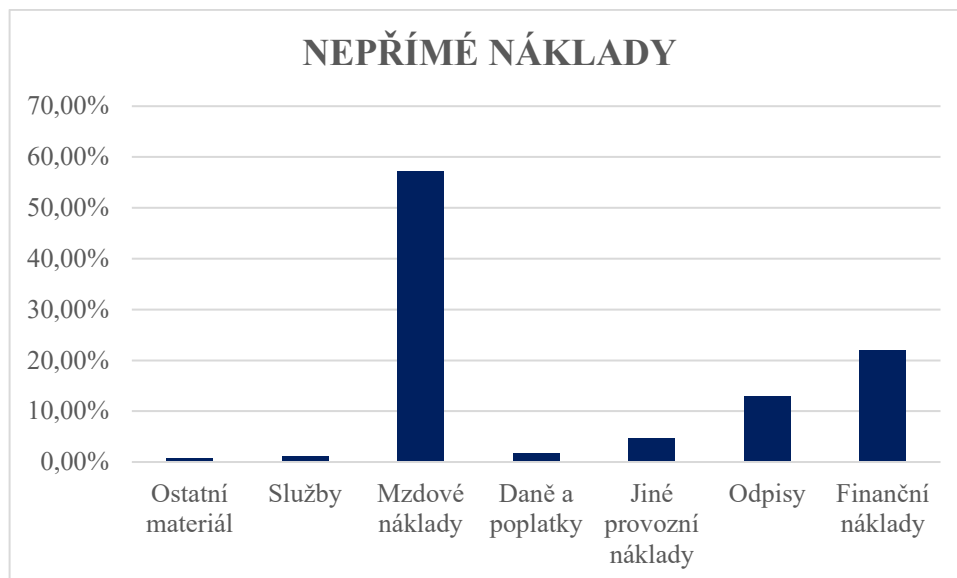
V případě nepřímých nákladů se jedná o takové náklady, které jsou společné pro více kalkulačních jednic, a nedají se tak přímo vyčíslit na konkrétní výrobek. Tyto náklady jsou tvořeny dílčími položkami v podobě ostatního materiálu, služeb, mzdových nákladů, daní a poplatků, jiných provozních nákladů, odpisů a finančních nákladů. Níže uvedená tabulka 11 představuje hodnoty jednotlivých položek nepřímých nákladů v tis. Kč společně s jejich podílem na celkovém objemu.

Tabulka 11 - Nákladové položky nepřímých nákladů v roce 2020 (vlastní zpracování)

Položka	tis. Kč	Podíl
Ostatní materiál	4 562	0,68%
Služby	7 932	1,18%
Mzdové náklady	384 805	57,24%
Daně a poplatky	10 765	1,60%
Jiné provozní náklady	30 770	4,58%
Odpisy	86 507	12,87%
Finanční náklady	146 899	21,85%
Nepřímé náklady celkem	672 240	100%

Z uvedených hodnot můžeme vidět, že největší mírou se na celkových nepřímých nákladech podílí mzdové náklady. Ty tvoří více než polovinu z výsledné hodnoty 672 mil. Kč. Druhý největší podíl představují finanční náklady v hodnotě téměř 147 mil. Kč. Ty jsou tvořeny především nákladovými úroky a kurzovými ztrátami. V roce 2020 zaznamenala koruna citelný propad vůči ostatním měnám. Tento propad se následně promítnul do výsledných hodnot finančních nákladů. Odpisy se na celkových nepřímých nákladech podílejí téměř třinácti procenty, přičemž jsou z největší části tvořeny odpisy dlouhodobých aktiv podniku. Jiné provozní náklady tvoří necelých 5 % z celkového objemu a jsou zastoupeny především náklady vynaloženými na prodaný materiál, zůstatkovou cenou prodaných aktiv či mankem a škodami.

Detailnější pohled na strukturu nepřímých nákladů poskytuje obrázek 16, ze kterého vyplývá znatelná převaha mzdových nákladů nad ostatními položkami.



Obrázek 16 - Procentuální vyjádření položek nepřímých nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Obsah této kapitoly bude věnován současnému systému řízení nákladů v analyzované společnosti. V úvodu bude nejdříve představen kalkulační systém spolu s kalkulačním vzorcem podniku, prostřednictvím kterého dochází k vyčíslení nákladů na jednotku produkce. Následně bude popsán systém pro plánování rozpočtů, který slouží k řízení finančních zdrojů. Na závěr dojde k identifikaci nedostatků, které budou sloužit jako výchozí bod v následující projektové části.

7.1 Kalkulační systém podniku

Analyzovaný podnik se zabývá zakázkovou výrobou a pro kalkulaci svého výrobku využívá metodu přírážkové kalkulace. Současně jsou v podniku vytvářeny rozpočty pro vyčíslení plánovaných nákladů a zobrazení odchylek od stanovených plánů. Tyto rozpočty jsou zhotovovány v ročních intervalech, přičemž jsou rozčleněny do jednotlivých měsíců na úrovni dílčích středisek, a za každé středisko následně odpovídá konkrétní pracovník. Zároveň dochází k tvorbě předběžných a výsledných kalkulací, přičemž jsou vzniklé odchylky nákladů podrobně zkoumány. To slouží k posouzení adekvátnosti vzniklých nákladů a efektivnosti jejich vynaložení.

7.1.1 Kalkulační vzorec podniku

Z hlediska struktury nákladů v kalkulaci je používán běžný typový kalkulační vzorec, ve kterém jsou zobrazeny jak přímé, tak i nepřímé náklady podniku. Součástí přímých nákladů tvoří několik položek, mezi které se řadí přímý materiál spotřebovaný na daný výrobek, externí kooperace či mzdy výrobních dělníků. Nepřímé náklady se promítají do kalkulace ceny výrobku formou režie, která je stanovena prostřednictvím rozvrhové základny. Za nositele nákladů, často označovaného také jako cost driver, byly podnikem zvoleny přímé mzdy výrobních dělníků, jelikož je v nich promítnut faktor času, na rozdíl od přímého materiálu. Z pohledu výrobního zaměření analyzovaného podniku se v případě přímých mezd jedná o běžného a často používaného zprostředkovatele, pomocí kterého jsou na jednotlivé výrobky přiřazovány režijní náklady. Po přičtení podílu režijních nákladů k přímým nákladům jsou stanoveny celkové náklady výkonu, ke kterým je následně ještě připočítána marže podniku. Po započtení podnikové marže je finálním výstupem vyčíslení prodejní ceny letounu.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že společnost nerozčleňuje nepřímé náklady do tří běžných režii typového kalkulačního vzorce v podobě výrobní, správní a odbytové režie. Namísto toho soustřeďuje veškeré nepřímé náklady do jediné režie, která je následně alokována dle objemu mezd výrobních dělníků.

Tabulka 12 - Kalkulační vzorec společnosti (vlastní zpracování dle interních materiálů)

Kalkulační vzorec	Jednotky
Přímý materiál	Kč
Externí kooperace	Kč
Mzdy VD	Kč
Přímé náklady celkem	Kč
Režie	% z mezd VD
Celkové náklady	Kč
Marže	Kč
Prodejní cena	Kč

7.2 Rozpočetnictví

Jak již bylo zmíněno, společnost vytváří rozpočty vždy pro určité období, kterým je v tomto případě kalendářní rok. Následně dochází k detailnějšímu rozložení rozpočtu do jednotlivých měsíců, a přiřazení určité části dílčím střediskům. Tato alokace probíhá na základě údajů z minulých období. Rozpočty jsou tedy sestavovány jak na celopodnikové úrovni, tak i pro účely vnitropodnikových středisek, kde slouží jako nástroj pro vytyčení úkolů a kontrolování jejich naplňování.

Za sestavení jednotlivých rozpočtů zodpovídá oddělení controllingu, které spadá pod ekonomického ředitele. Střediskové rozpočty jsou tvořeny v koordinaci s vedoucími příslušných středisek, přičemž vycházejí z nákladů vynaložených v minulosti. S tím souvisí také snaha o eliminaci vlivů skutečností minulých období, které musí být brány v potaz z důvodu případného negativního ovlivnění budoucích hodnot.

Oddělení, které rozpočty vytváří, se podílí také na průběžné kontrole jejich dodržování. To probíhá formou porovnávání předem plánovaných hodnot s těmi skutečně dosaženými. Děje se tak vždy na konci kalendářního měsíce, načež součástí této činnosti je i stanovení příčin vzniklých odchylek a návrh opatření pro jejich případnou eliminaci.

Plánování režijních nákladů podniku představuje mimořádně důležitou činnost, jelikož právě jejich výsledná hodnota má zásadní vliv na velikost režijní přírážky, která je promítnuta do kalkulačního vzorce podniku.

7.3 Identifikace nedostatků současného systému řízení nákladů

Na základě výše provedené analýzy nákladů a současného systému řízení nákladů v analyzovaném podniku budou v této podkapitole identifikovány nedostatky, jejichž řešením se bude zabývat projektová část diplomové práce.

Společnost v současné době sleduje vývoj nákladů pomocí několika různých kategorizací. Tou první je druhové členění nákladů, které vychází především z informací finančního účetnictví a podává přehled o tom, jaké konkrétní typy nákladů byly spotřebovány. Dále je v podniku využíváno střediskové členění nákladů, prostřednictvím kterého společnost sleduje nákladovou náročnost jednotlivých středisek a porovnává tyto hodnoty s hodnotami plánovanými. Z pohledu stanovení prodejní ceny výrobků je důležité taktéž kalkulační členění nákladů. To umožňuje podniku rozpoznat náklady snadno přiřaditelné ke kalkulační jednotici, tedy náklady přímé, a dále náklady nepřímé, které jsou společné pro vícero výrobků. Členění na fixní a variabilní složku nákladů v podniku nyní neprobíhá, tudíž nedochází k využití potenciálu, který tento pohled na náklady nabízí a umožňuje.

Při analýze současného systému řízení nákladů v podniku byl popsán kalkulační systém, jehož důležitou součástí představuje kalkulační vzorec. Strukturou nákladů v kalkulaci se aktuální vzorec nejvíce podobá typovému kalkulačnímu vzorci, přičemž namísto položky ostatní přímý materiál obsahuje položku externí kooperace.

Za hlavní nedostatek současně využívané kalkulace považují volbu její metody. Podnik uplatňuje absorpční kalkulaci, pomocí které rozpouští veškeré náklady vytvořené svou činností mezi jednotlivé výrobky v určitém poměru. Dochází tedy k alokaci i takových nákladů, které přímo nesouvisí s konkrétním výrobkem, a jejichž existence je vázána spíše k danému období. Přiřazení těchto nákladů může mít negativní dopad na vyčíslení skutečných nákladů jednotlivých výrobků. Zároveň může způsob této alokace nákladů poskytovat nepřesné informace vedoucí k neefektivním rozhodnutím v oblasti cenové politiky.

S výše zmíněným nedostatkem v podobě aplikace absorpční kalkulace souvisí také její konkrétní druh, kterým je přírážková kalkulace. Jak již bylo zmíněno, společnost vychází z

typového kalkulačního vzorce, avšak namísto tří režii využívá pouze jednu, pomocí které promítá veškeré nepřímé náklady do kalkulačního vzorce. Režie je stanovena prostřednictvím přírážky, která vychází z rozvrhové základny utvořené z přímých mezd výrobních dělníků. Toto řešení nepovažuji za optimální, jelikož vede ke snížení transparentnosti procesu kalkulace nákladů díky horší možnosti identifikace jednotlivých složek nákladů a jejich vztahu k vyráběné produkci. Pakliže by podnik trval na zachování současné absorpční kalkulace, bylo by vhodné zvolit namísto metody sumační přírážkové kalkulace o jedné režijní přírážce metodu diferencované přírážkové kalkulace, ve které dochází k rozčlenění režijních nákladů do několika skupin. Těmto skupinám jsou následně přiřazeny cost drivers, u kterých lze spatřit příčinný vztah mezi režijním nákladem a určitým výkonem. Diferencovaná přírážková kalkulace, na rozdíl od sumační, představuje přesnější způsob alokace režijních nákladů, přičemž její implementací by podnik mohl lépe identifikovat příčiny a oblasti s vysokými náklady a přijmout opatření k jejich redukci. V závislosti na citlivosti dat potřebných k tvorbě diferencované přírážkové kalkulace a požadavku na realizaci návrhu odlišného typu kalkulace se však diplomová práce tomuto řešení dále věnovat nebude.

V podniku byl vznesen požadavek na zpracování projektového řešení, které by přineslo nový pohled na řízení nákladů prostřednictvím odlišného typu kalkulace. Z tohoto důvodu bude v projektové části realizován návrh neabsorpční kalkulace. Ta se nesnaží alokovat režijní náklady jednotlivým výrobkům, čímž dochází k zamezení zkreslení vyvolanému volbou nositele nákladů. K eliminaci výše identifikovaných nedostatků se bude projektová část zabývat návrhem kalkulace variabilních nákladů. Jedná se o metodu, která k jednotlivým výrobkům přiřazuje pouze variabilní náklady. Na fixní náklady je zde pohlíženo jako na náklady období, přičemž k jejich úhradě musí dojít z celkové marže podniku. Realizace tohoto návrhu vychází z kapacitního členění nákladů, jehož provedení bude předcházet tvorbě neabsorpční kalkulace.

8 PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

V návaznosti na provedenou analýzu současného systému řízení nákladů a identifikaci nedostatků uvedených v předešlé kapitole bude záměrem této části diplomové práce tvorba projektu, jehož hlavním účelem bude úprava aktuálně používaného systému řízení nákladů. Tato změna by měla podniku přinést schopnost efektivněji alokovat vynaložené zdroje a zvýšit flexibilitu při rozhodování.

8.1 Cíle projektu

Nedostatky odhalené v analytické části, které se týkají současného systému řízení nákladů, budou představovat východisko pro stanovení hlavního cíle projektu. Primárním cílem práce tak bude představení opatření, která povedou k odstranění nepřesností při aktuálním procesu alokace režijních nákladů na finální produkci. Současné stanovování ceny výrobků na základě přírážkové kalkulace nepředstavuje optimální řešení, jelikož může vést k nepřesnému přiřazování nákladů objektům, které je ve skutečnosti nevyvolaly. Tím může dojít k negativnímu promítnutí se této skutečnosti do výsledné ceny zakázky. Na základě těchto zjištění bude projekt zaměřen na vytvoření návrhu neabsorpční kalkulace v podobě kalkulace variabilních nákladů.

8.2 Postup projektu

Realizace projektu bude rozčleněna do několika fází. V rámci projektu dojde k vytvoření a použití kalkulace variabilních nákladů, což vyžaduje provést nutná opatření pro získání adekvátních vstupních informací. V úvodu tak bude nejdříve provedena klasifikace nákladů na základě kapacitního členění, což povede k rozřazení nákladů podniku na jejich variabilní a fixní složku. Toto členění představuje důležitý nástroj manažerského účetnictví, který poskytne vedení podniku významnou oporu při plánování a realizování rozhodnutí se zaměřením na budoucnost.

Další část práce se bude zabývat stanovením nákladové funkce a analýzou bodu zvratu. Budou zde predikovány náklady budoucích období, což poskytne podniku představu o takovém objemu produkce, který bude nutný vyrobit a prodat tak, aby společnost uhradila veškeré své náklady a mohla následně tvořit zisk.

Na základě zjištěných poznatků bude v navazující kapitole vytvořen alternativní kalkulační vzorec, který již nebude režijní náklady přiřazovat k jednotlivým výrobkům na základě režijní přírážky tak, jako doposud, ale bude tyto náklady uhrazovat z podnikové marže.

V závěrečné fázi bude projekt podroben nákladové, časové a rizikové analýze, což povede k vyhodnocení navrhnutého projektového řešení v analyzovaném podniku z pohledu finanční náročnosti a času potřebného k implementaci výsledných opatření.

8.3 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce

Aby bylo možné realizovat primární cíl projektové části, je potřeba nejdříve upravit vstupní informace do potřebné podoby. Jak již bylo zmíněno, společnost sice eviduje náklady ve formě nezbytné pro kapacitní členění, avšak k tomuto dělení v současné době nedochází. Z tohoto důvodu nedochází ani k využití potenciálních informací poskytovaných tímto členěním například při manažerském rozhodování ohledně budoucí produkce nebo při tvorbě kalkulačního vzorce. Proto bude v této podkapitole pro účely práce provedeno zcela nové rozdělení nákladových položek na fixní a variabilní složku.

Jak bylo uvedeno v teoretické části, kapacitní členění představuje důležitý nástroj pro vedení podniku, prostřednictvím kterého lze efektivně řídit náklady a optimalizovat jejich výši. Členění v této podobě umožňuje aplikovat různé manažerské nástroje, které mohou být nápomocné při odhadování výše budoucích nákladů či stanovování takového objemu produkce, jenž je nutný vyrobit, aby došlo k úhradě veškerých vynaložených nákladů, a podnik následně mohl tvořit zisk. Manažerské nástroje, které využívají informace získané z kapacitního členění, jsou obvykle zastoupeny nákladovými funkcemi či analýzou bodu zvratu.

Pro určení druhu nákladů v závislosti na objemu produkce jednotlivých nákladových položek poslouží druhové členění nákladů roku 2020, který byl z pohledu objemu výroby nejbližší žádoucímu stavu. Data byla převzata z výkazu zisku a ztráty. Toto členění je zobrazeno v následující tabulce 13.

Jak je možné si z tabulky povšimnout, drtivá většina variabilních nákladů byla v roce 2020 tvořena položkou spotřeby materiálu a energie, což je však zcela očekávatelná skutečnost vzhledem k výrobnímu zaměření podniku. Fixní část této položky je tvořena především spotřebou elektrické energie na vytápění, osvětlení, a také vodným a stočným. Můžeme tedy říci, že výše výkonové spotřeby je výrazně závislá na objemu výroby. Toto tvrzení však již neplatí u osobních nákladů, které jsou většinovým podílem tvořeny fixními náklady. Výslednou hodnotu celkových variabilních nákladů podniku do jisté míry ovlivňuje položka změny stavu zásob vlastní činnosti. U zbylých nákladových položek vždy převyšuje fixní složka s výjimkou ostatních finančních nákladů, které byly ovlivněny kurzovými ztrátami.

Tabulka 13 - Členění nákladů v závislosti na objemu produkce v roce 2020 (vlastní zpracování)

Nákladová položka	Druh nákladu	tis. Kč	Podíl
Spotřeba materiálu a energie	Fixní	122 586	12%
	Variabilní	898 964	88%
Náklady na prodané zboží	Fixní	18 807	26%
	Variabilní	53 529	74%
Služby	Fixní	101 155	39%
	Variabilní	158 218	61%
Celková spotřeba		1 353 259	
Mzdové náklady	Fixní	411 998	81%
	Variabilní	96 641	19%
Náklady na SZ, ZP	Fixní	151 646	81%
	Variabilní	35 571	19%
Celkové osobní náklady		695 856	
Změna stavu zásob vlastní činn.	Variabilní	-216 734	-100%
Úpravy hodnot v provozní oblasti	Fixní	86 507	100%
Ostatní provozní náklady	Fixní	22 462	73%
	Variabilní	8 308	27%
Nákladové úroky a podobné nákl.	Fixní	14 234	100%
Ostatní finanční náklady	Fixní	45 539	31%
	Variabilní	101 360	69%
Daň z příjmů	Fixní	37 160	100%
Náklady celkem		2 147 951	100%

Tabulka 14 poskytuje pohled na celkovou výši fixních a variabilních nákladů v roce 2020 současně s jejich procentuálním vyjádřením.

Tabulka 14 - Rozložení fixních a variabilních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)

	2020	
	tis. Kč	%
Fixní náklady	1 012 094	47,12%
Variabilní náklady	1 135 857	52,88%
Náklady celkem	2 147 951	100,00%

Pokud bychom se blíže zaměřili na rozložení objemu fixních a variabilních nákladů, mohli bychom dojít k závěru, že položka fixních nákladů je neúměrně vysoká. Zde je však potřeba zmínit, že v případě leteckého výrobního podniku se jedná o specifické odvětví, přičemž vstup do tohoto odvětví je podmíněn vysokými počátečními investicemi do kapitálových aktiv, stejně jako potřebou zajištění stabilní infrastruktury pro výkon činnosti. Obdobná

situace platí i u získání kvalifikované pracovní síly. Všechny tyto faktory se promítají právě do výše fixních nákladů podniku.

Variabilní náklady se na celkových nákladech podílejí větším než polovičním podílem, konkrétně 52,88 %. Tato hodnota však byla poměrně významně snížena o změnu stavu zásob vlastní činnosti, která byla způsobena neprodanou částí zásob přenesenou do nedokončené výroby a polotovarů. V případě dokončení a prodeje těchto rozpracovaných letounů by variabilní náklady dosahovaly vyšších hodnot, což by způsobilo větší rozdíl mezi podílem fixních a variabilních nákladů.

8.3.1 Fixní náklady

V tabulce 15 jsou vyčísleny jednotlivé položky fixních nákladů a pro bližší představu velikosti podílu těchto položek na celkových fixních nákladech je uvedena i vertikální analýza. Z té vyplývá, že nejnákladnější položku představují celkové osobní náklady, které jsou tvořeny především mzdami a odměnami režijních pracovníků, jako jsou například konstruktéři, technologové či vedoucí pracovníci, jejichž finanční ohodnocení nelze přímo přiřadit na konkrétní kalkulační jednici. Tato položka tvoří větší než poloviční podíl veškerých fixních nákladů podniku.

Tabulka 15 - Položky fixních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)

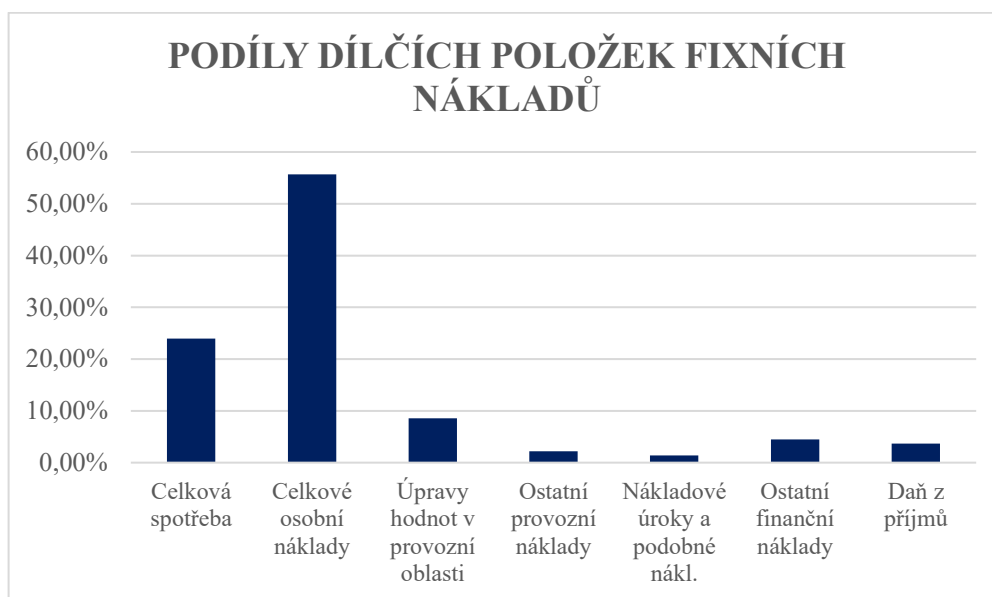
Nákladová položka	tis. Kč	Podíl
Spotřeba materiálu a energie	122 586	12,11%
Náklady na prod. zboží	18 807	1,86%
Služby	101 155	9,99%
Celková spotřeba	242 548	23,96%
Mzdové náklady	411 998	40,71%
Náklady na SZ, ZP	151 646	14,98%
Celkové osobní náklady	563 644	55,69%
Úpravy hodnot v provozní oblasti	86 507	8,55%
Ostatní provozní náklady	22 462	2,22%
Nákladové úroky a podobné nákl.	14 234	1,41%
Ostatní finanční náklady	45 539	4,50%
Daň z příjmů	37 160	3,67%
Fixní náklady celkem	1 012 094	100%

Významný podíl vykazuje také položka celkové spotřeby, která představuje téměř 24 % z celku. Do této skupiny spadají veškeré náklady, které je potřeba vynaložit k tomu, aby byl zajištěn plynulý chod podniku. Specifickou kategorií pak reprezentuje spotřeba energií, jejíž

rozdělení na fixní a variabilní složku je poněkud obtížné. Část těchto nákladů je na objemu výroby nezávislá, avšak část je produkcí přímo ovlivněna, což vyjadřuje její smíšený charakter.

Další nákladově významnou položku čistě fixního charakteru představují úpravy hodnot v provozní oblasti, které jsou tvořeny především odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Ty se na celkové struktuře podílejí 8,55 %. Zbylé nákladové položky tvoří 11,8 %.

Pro podrobnější znázornění rozložení struktury fixních nákladů je uveden obrázek 17, který jen potvrzuje výše uvedené, a ze kterého taktéž vyplývá skutečnost, že analyzovaný podnik zabývající se leteckou výrobou představuje zaměstnavatele kvalifikované pracovní síly, která je potřeba nejen pro samotné sestavení letounu, ale také pro jeho konstrukční vývoj a implementaci nově vzniklých technologických řešení. Právě tyto faktory se promítají do podílu a výše fixní složky celkových osobních nákladů.



Obrázek 17 - Procentuální vyjádření položek fixních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)

8.3.2 Variabilní náklady

Tabulka níže obsahuje seznam položek variabilních nákladů, které jsou opět vyjádřeny jak v absolutních hodnotách, tak i procentuálním podílem. Na první pohled je možné si povšimnout, že na rozdíl od fixních nákladů tvoří u variabilních nákladů nejvýznamnější položku celková spotřeba. Za to může zejména samotný charakter variabilních nákladů,

který je závislý na objemu výroby, a tedy s rostoucí produkcí vykazují nárůst i hodnoty variabilních nákladů. Na objemu celkové spotřeby se zásadní mírou podílí variabilní složka spotřeby materiálu a energie, která je složena především z materiálu používaného na zhotovení letounů, ale také motorů či avioniky. Variabilní složka spotřeby energie je následně spojena s takovými provozními činnostmi, které jsou přímo závislé na objemu výroby.

Tabulka 16 - Položky variabilních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)

Nákladová položka	tis. Kč	Podíl
Spotřeba materiálu a energie	898 964	79,14%
Náklady na prod. zboží	53 529	4,71%
Služby	158 218	13,93%
Celková spotřeba	1 110 711	97,79%
Mzdové náklady	96 641	8,51%
Náklady na SZ, ZP	35 571	3,13%
Celkové osobní náklady	132 212	11,64%
Změna stavu zásob vlastní činn.	-216 734	-19,08%
Ostatní provozní náklady	8 308	0,73%
Ostatní finanční náklady	101 360	8,92%
Variabilní náklady celkem	1 135 857	100%

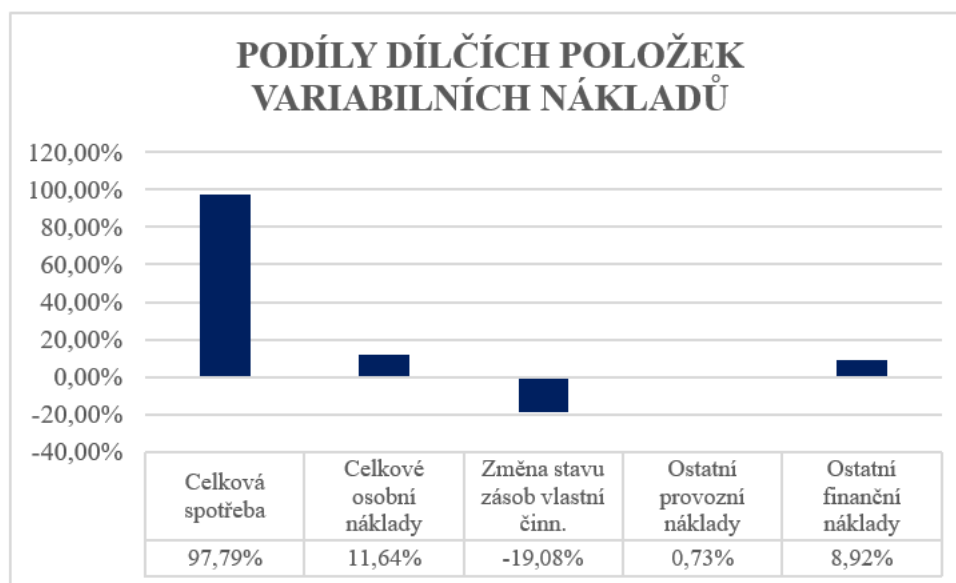
Z výše uvedené tabulky vyplývá také to, že na rozdíl od fixní složky celkových osobních nákladů představuje ta variabilní jen malý zlomek veškerých variabilních nákladů o velikosti podílu 11,64 %. Je tomu tak z důvodu odlišné skupiny zaměstnanců obsažených v této položce. Zatímco u fixní složky osobních nákladů šlo o režijní pracovníky nezávislé na objemu vyrobené produkce, v tomto případě se jedná především o výrobní dělníky, jejichž výše odměny se bude měnit v závislosti na počtu vyrobených letounů. V roce 2020 dosahovala výše této nákladové položky 132 mil. Kč.

Jak již bylo několikrát uvedeno, položka změny stavu zásob vlastní činnosti vykazovala zápornou hodnotu z toho důvodu, že podnik více vyrobil, než vyskladnil. Rozdíl těchto aktivit činil více než 216 mil. Kč, o které byly sníženy celkové náklady.

Variabilní složka ostatních provozních nákladů podniku se na celkové struktuře nákladů podílí zanedbatelným množstvím, které nepředstavuje ani 1 %. Do této položky se řadí takové náklady, které jsou závislé na úrovni aktivity podniku, ale jejich vznik nelze přímo přiřadit ke konkrétnímu výrobku. Jako příklad lze uvést náklady týkající se oprav a údržby strojních zařízení či budov.

Poslední variabilní položka ostatní finanční náklady tvoří téměř 9 % z celku, a její výše byla v roce 2020 významně ovlivněna oslabující korunou vůči zahraničním měnám, což se do výsledné hodnoty převyšující 101 mil. Kč promítlo v podobě kurzových ztrát.

Detailnější pohled na strukturu položek variabilních nákladů poskytuje obrázek 18, ze kterého je zřejmá převaha variabilní složky nákladů celkové spotřeby, jež markantním rozdílem převyšuje zbylé tři kladné nákladové položky.



Obrázek 18 - Procentuální vyjádření položek variabilních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)

8.4 Konstrukce nákladové funkce a výpočet bodu zvratu

Předmětem této podkapitoly bude zkonstruování nákladové funkce a stanovení objemu produkce, kterého musí podnik dosáhnout, aby mohl následně generovat zisk.

8.4.1 Nákladová funkce

Nákladová funkce představuje podpurný manažerský nástroj, za pomoci kterého je možné řídit a korigovat podnikové náklady. Pakliže má podnik k dispozici potřebné vstupní informace, na které se v tomto případě zaměřovala předchozí podkapitola, je schopen prostřednictvím nákladové funkce stanovit očekávanou výši celkových nákladů v závislosti na objemu produkce. Tyto informace poskytují rozhodovací základnu pro následnou volbu cenové politiky.

K sestavení krátkodobé nákladové funkce je možné využít několik různých metod. Pro účely této práce bude aplikována metoda klasifikační analýzy, jejímž předpokladem je rozčlenění celkových nákladů podniku na fixní a variabilní složku. Období, pro které bude nákladová funkce sestavena, bude vycházet opět z roku 2020, jelikož v tomto roce bylo vyrobeno celkem 15 letounů, tedy hodnota nejbližší žádoucímu objemu produkce v analyzovaném období let 2020 až 2022.

Pro vyčíslení nákladové funkce je zapotřebí údajů uvedených v tabulce 17. Hodnota fixních a variabilních nákladů byla převzata z podkapitoly 9.3. Dále je zde uvedena hodnota tržeb z prodeje výrobků a služeb získána z výkazu zisku a ztráty. K sestavení globální nákladové funkce je následně tabulka doplněna ještě o ukazatel haléřové nákladovosti, který představuje objem nákladů připadajících na jednu korunu produkce. Ten se získá jako podíl variabilních nákladů a tržeb v daném období. Nechybí také informace o objemu produkce či jednotkových variabilních nákladech.

Tabulka 17 - Východí veličiny pro určení nákladové funkce v roce 2020 (vlastní zpracování)

	Jednotky	2020
Fixní náklady	tis. Kč	1 012 094
Variabilní náklady	tis. Kč	1 135 857
Tržby (Q)	tis. Kč	2 175 140
Ukazatel haléřové nákladovosti	N/1 Kč tržeb	0,5221995
Objem produkce (q)	ks	15
Jednotkové variabilní náklady	tis. Kč/ks	75 724

Na základě výše uvedených hodnot je možné sestavit jak obecnou nákladovou funkci pro rok 2020, tak i nákladovou funkci v její globální podobě. Tvar krátkodobé nákladové funkce je v obecném pojetí vyjádřen jako součin jednotkových variabilních nákladů a objemu produkce, ke kterým je následně přičtena hodnota fixních nákladů. Podoba globální nákladové funkce se liší tím, že k fixním nákladům se přičítá součin ukazatele haléřové nákladovosti a tržeb vyjádřených v peněžních jednotkách. V obou případech po dosazení dojdeme ke shodnému výsledku.

Obecnou nákladovou funkci pro analyzovaný podnik lze vyjádřit v tis. Kč následovně:

$$N = 1\,012\,094 + 75\,724 \times q \quad (3)$$

Globální nákladová funkce má pro rok 2020 v tis. Kč následující podobu:

$$N = 1\,012\,094 + 0,5221995 \times Q \quad (4)$$

Obě tyto funkce mohou vedení podniku pomoci s odhadem výše budoucích nákladů v závislosti na různém objemu produkce. Využitelnost tohoto manažerského nástroje je však v daném případě částečně omezena tím, že se podnik zabývá zakázkovou výrobou, se kterou souvisí jistá míra nejistoty v podobě fluktuující poptávky. Uplatnění tohoto nástroje lze spatřit například při tvorbě scénářů budoucího vývoje.

8.4.2 Bod zvratu

Analýza bodu zvratu reprezentuje další manažerský nástroj, jehož využití poskytuje vedoucím pracovníkům informace potřebné k efektivnímu rozhodování. Na základě propočtů bodu zvratu je podnik schopen zjistit, jaký objem produkce musí vyrobit k tomu, aby prodejem této produkce uhradil veškeré své náklady, či dosáhnul požadovaného zisku. K výpočtu poslouží vzorce uvedené v podkapitole 2.1 teoretické části.

Přehled potřebných dat k výpočtu bodu zvratu je zobrazen v tabulce 18. Klíčovou roli v tomto případě hraje výše fixních nákladů, která vystupuje jak ve vzorci pro výpočet objemu produkce, při kterém je dosaženo bodu zvratu, tak i ve vzorci zaměřeném na potřebnou výši tržeb. Jednotkové variabilní náklady byly vyčísleny jako podíl celkových variabilních nákladů k objemu produkce vyrobené v roce 2020, což představovalo 15 letounů. Prodejní cena každého letounu se liší v závislosti na požadavcích zákazníka, pro účely výpočtu tak bylo kalkulováno s cenou ve výši 150 mil. Kč. Ukazatel haléřové nákladovosti byl opět získán jako podíl variabilních nákladů k celkovým tržbám odpovídající produkce.

Tabulka 18 - Výchozí veličiny pro určení bodu zvratu v roce 2020 (vlastní zpracování)

	Jednotky	2020
Fixní náklady	tis. Kč	1 012 094
Jednotkové variabilní náklady	tis. Kč/ks	75 724
Cena	tis. Kč/ks	150 000
Ukazatel haléřové nákladovosti	N/1 Kč tržeb	0,50482676
Bod zvratu (q)	ks	14
Bod zvratu (Q)	tis. Kč	2 043 919

Vzhledem k provedeným výpočtům, jejichž výsledky je možné vidět ve výše uvedené tabulce, můžeme konstatovat, že aby v roce 2020 dosáhnul analyzovaný podnik bodu zvratu,

musel vyrobit a prodat alespoň 14 letounů, přičemž již čtrnáctý letoun se z části podílel na tvorbě zisku (nezaokrouhlený bod zvratu je 13,63 ks). S ohledem na skutečnost, že objem výroby v daném roce činil 15 letounů, je tedy zřejmé, že podnik byl schopen ze své produkce uhradit veškeré vzniklé náklady, a ještě z přebytku tvořil zisk.

Z vypočítaného bodu zvratu, vyjádřeného v peněžních jednotkách, jenž eliminuje nesoulad v rozdílných prodejních cenách jednotlivých výrobků, je možné říci, že při dosažení tržeb o velikosti 2 043 mil. Kč analyzovaný podnik uhradí jak složku fixních, tak i variabilních nákladů souvisejících s daným objemem produkce. Od tohoto bodu se rozdíl mezi prodejní cenou a jednotkovými variabilními náklady již bude podílet na tvorbě zisku, nikoliv na úhradě fixních nákladů, jako tomu bylo doposud.

8.5 Návrh kalkulace variabilních nákladů

Pro realizaci primárního projektového cíle bylo nejdříve třeba rozčlenit nákladové položky ve vztahu k objemu výroby, tedy na jejich fixní a variabilní část tak, aby data získaná z této analýzy bylo možné využít při tvorbě neabsorpční kalkulace, jejíž hlavní výhodou je nezatěžování kalkulačních jednic fixními náklady. Konkrétně byla pro tento projekt zvolena kalkulace variabilních nákladů, která pohlíží na fixní náklady jako na náklady vztahující se k danému období, nikoliv výrobku.

Ještě před samotným zhotovením kalkulace variabilních nákladů je nutné určit variabilní režii, která do této kalkulace vstupuje.

8.5.1 Variabilní režie

Pro stanovení výše variabilní režie je potřeba rozlišit tu část nákladů, která se mění v závislosti na objemu vyrobené produkce, avšak zároveň tuto část nelze přiřadit ke konkrétnímu výrobku. Jedná se tak o skupinu nákladů nazývanou variabilní režie. Jak vyplývá z provedené analýzy současného systému řízení nákladů v analyzovaném podniku, veškeré režijní náklady jsou alokovány prostřednictvím jediné přírážky, a nedochází tak k rozčlenění těchto nákladů do několika kategorií ve vztahu k jejich vzniku.

Aby mohla být sestavena kalkulace variabilních nákladů, musí nejdříve dojít k vyčlenění nákladů, které budou zahrnuty ve variabilní režii. Výše této režie bude stanovena pro každý výrobek, přičemž bude respektovat nákladovou náročnost z pohledu variabilní složky režijních energií, ale také náklady spojené s distribucí či variabilní provozní náklady. Výše

variabilní režie pro jednotlivé výrobky byla určena na základě interní analýzy a reflektuje náročnost jednotlivých konfigurací letounu.

Hodnoty této režie, k jejímuž využití dojde při kalkulaci variabilních nákladů, lze spatřit v tabulce 19 níže.

Tabulka 19 - Výše variabilní režie jednotlivých výrobků (vlastní zpracování)

Označení	Verze	Variabilní režie tis. Kč/ks
L410 Crg	Nákladní	16 839
L410 Pas	Pasažérská	18 968
L410 Ptr	Patrolovací	24 323
L410 Am	Ambulantní	20 130

8.5.2 Tvorba kalkulační variabilních nákladů pro rok 2024

V rámci následující podkapitoly dojde k využití veškerých doposud získaných informací obsažených v předešlých kapitolách k tomu, aby mohla být realizována nejdůležitější část projektu, kterou je tvorba nové neabsorpční kalkulační metody v podobě kalkulační variabilních nákladů.

Pro účely této kalkulační je nutné odhadnout a stanovit výši fixních nákladů pro rok 2024. K predikci těchto hodnot poslouží opět rok 2020, jelikož se z hlediska objemu vyrobené produkce nejvíce přibližoval žádoucímu stavu. Fixní náklady v tomto roce dosahovaly hodnoty 1 012 094 tis. Kč. Aby bylo eliminováno nežádoucí zkrácení fixních nákladů v následujících letech, je nutné promítnout do výsledné sumy ještě nárůst cenové hladiny. Z důvodu fixací u dlouhodobých smluv s dodavateli byl tento nárůst stanoven na 2 % ročně, tudíž výpočet odhadu fixních nákladů pro rok 2024 je následovný:

$$\text{Fixní náklady v roce 2024} = \text{Fixní náklady v roce 2020} \times 1,08$$

$$\text{Fixní náklady v roce 2024} = 1\,012\,094 \times 1,08 = 1\,093\,062 \text{ tis. Kč}$$

Výsledná hodnota fixních nákladů, která bude v kalkulaci variabilních nákladů zastupovat nedělitelné náklady období hrazené z podnikové marže, činí 1 093 062 tis. Kč.

Zvolená kalkulační metoda odděluje variabilní a fixní náklady se od aktuálně v podniku používané přírážkové kalkulační liší v rozdílném pojetí společných nákladů. Kalkulační variabilních nákladů se nesnaží společné náklady přiřazovat na jednotlivé výrobky, nýbrž klade důraz na to, aby byly tyto náklady hromadně odečteny od sumy krycích příspěvků,

kteřé vyprodukují jednotlivé vyrobené a prodané výrobky. Na kalkulační jednici jsou tak přiřazovány pouze variabilní náklady. Rozdílně se zde pohlíží i na cenu produkce, kdy zatímco v přírážkové kalkulaci představuje výsledná cena výstupní informaci, v případě kalkulace variabilních nákladů se na cenu pohlíží jako na vstupní údaj, od kterého se celý proces kalkulace odvíjí.

Aplikace kalkulace variabilních nákladů poskytuje podniku schopnost se efektivněji rozhodovat díky detailnějšímu porozumění nákladové struktury. Taktéž napomáhá k identifikaci výrobků, které jsou pro podnik nejvýnosnější, stejně jako těch, které mohou z hlediska ziskovosti představovat problém.

Tabulka 20 poskytuje pohled na provedenou kalkulaci variabilních nákladů 17 kusů letounů ve čtyřech různých verzích, jejichž prodej by mohl být realizován v aktuálním roce. Kalkulace obsahuje informace o plánovaném objemu výroby jednotlivých verzí či prodejní ceně těchto letounů. Přímé náklady jsou složeny z přímého materiálu a přímých mezd výrobních dělníků, které lze snadno alokovat na kalkulační jednici. Variabilní režie představuje náklady přiřazené konkrétní verzi letounu. Způsob výpočtu následujících položek je dán vzorci uvedenými ve stejnojmenném sloupci, které vychází z označení jednotlivých položek.

Tabulka 20 - Kalkulace variabilních nákladů pro rok 2024 (vlastní zpracování)

Kalkulační jednice	Zn.	Jednotky	Vzorec	L410 Crg	L410 Pas	L410 Ptr	L410 Am
Verze				Nákladní	Pasažérská	Patrolovací	Ambulantní
Plán. objem výroby	q	ks/rok		5	8	3	1
Cena	P	tis.Kč/ks		130 000	150 000	185 000	138 000
Přímé náklady	PN	tis.Kč/ks		43 161	56 032	62 677	48 870
Variabilní režie	VR	tis.Kč/ks		16 839	18 968	24 323	20 130
Variabilní náklady	b	tis.Kč/ks	$b=PN+VR$	60 000	75 000	87 000	69 000
Krycí příspěvek	u	tis.Kč/ks	$u=P-b$	70 000	75 000	98 000	69 000
Marže celková	U	Kč	$U=u*q$	349 998	599 997	293 999	69 000
Hrubá rentabilita	RH	%	$RH=u/P$	53,85%	50,00%	52,97%	50,00%
Celkem marže/rok		tis.Kč	ΣU	1 312 994			
Fixní náklady		tis.Kč		1 093 062			
Zisk roční		tis.Kč		219 932			

I přes skutečnost, že nejvyšší krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku v absolutních hodnotách vykazuje L410 v patrolovací verzi, při zohlednění hrubé rentability, která představuje podíl marže připadající na jednotkovou cenu, můžeme označit za nejvýhodnější výrobu modelu v nákladním provedení. Patrolovací verze představuje druhý nejvýhodnější

výrobek, shodné hrubé rentability dosahují zbylé dva letouny v pasažérské a ambulanti konfiguraci.

Prostřednictvím vyhotovené kalkulace variabilních nákladů byl vyčíslen roční zisk pro zvolenou výrobní skladbu sortimentu, který činí 219 932 tis. Kč. Celková roční marže podniku byla stanovena jako suma celkové marže za jednotlivé verze letounu, přičemž její výše poslouží jako základna pro odpočet celkových fixních nákladů. Právě díky tomu, že podniková roční marže převyšuje fixní náklady pro kalkulované období, může být realizován zisk.

8.6 Srovnání navrhované kalkulace s původní variantou

Pro pochopení odlišností vyskytujících se mezi doposud realizovanou kalkulací a nově navrženou kalkulační metodou budou následující řádky obsahovat porovnání jednotlivých přístupů k přiřazování nákladů kalkulačním jednicím.

Analyzovaný podnik v současné době využívá pro vyčíslení ceny na jednotlivé výrobky metodu přírážkové kalkulace. V té jsou každé kalkulační jednici přiřazeny přímé náklady, a to na základě příčinné souvislosti. Zbylé, tedy nepřímé náklady, jsou ke kalkulační jednici alokovány prostřednictvím režijní sazby, která je dána volbou rozvrhové základny v podobě přímých mezd výrobních dělníků. Tento způsob alokace je poněkud jednoduchý, avšak v některých případech může být zavádějící, a nemusí plně korespondovat s příčinou vzniku režijních nákladů. Tato skutečnost může vést k nepromítnutí všech relevantních nákladů do ceny výrobku, čímž může dojít ke zkresleným podmínkám při rozhodování.

Přírážková kalkulace je také méně citlivá na změny v nákladové struktuře, jelikož vždy dojde k úhradě režijních nákladů, které jsou mezi jednotlivé výrobky rozděleny na základě společného cost driveru. Využívání přírážkové kalkulace tak nepůsobí dostatečně motivačně na potřebu efektivního řízení nákladů.

Nově navržená kalkulace variabilních nákladů přináší zcela odlišný koncept řízení nákladů. Projektové řešení pohlíží odděleně na složku variabilních a fixních nákladů. Tento přístup je důležitý pro přehledné zobrazení toho, jak se jednotlivé verze letounů podílejí na úhradě fixních nákladů a tvorbě zisku. Důraz je zde kladen na důležitost tvorby krycího příspěvku, který následně v souhrnu za výrobní skladbu sortimentu slouží k pokrytí fixních nákladů jako celku. Aplikace této kalkulační metody tedy zcela eliminuje nepřesnou alokaci režijních nákladů, jelikož jsou zde přiřazovány na jednotlivé výrobky pouze variabilní náklady.

Můžeme tedy říci, že nově navržené řešení přináší způsob řízení nákladů s ohledem na tržní ceny, jelikož právě cena představuje vstupní informaci pro tvorbu kalkulace variabilních nákladů.

S využitím kalkulace oddělující variabilní a fixní náklady je podnik schopen realizovat kvalifikovaná rozhodnutí s ohledem na dostupnou výrobní kapacitu, přičemž tato rozhodnutí budou mít zásadní vliv na vývoj nákladů.

9 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Stěžejním cílem projektové části diplomové práce bylo na základě provedené analýzy současného systému řízení nákladů identifikovat slabá místa tohoto systému a navrhnout opatření, jehož implementace povede k odstranění těchto nedostatků. Z vyhotovené analýzy nákladů bylo zjištěno, že analyzovaná společnost sleduje náklady na úrovni druhového, střediskového a kalkulačního třídění. Kapacitní členění nákladů v podniku probíhalo v minulosti taktéž, avšak posléze bylo od tohoto zobrazení upuštěno a nyní již neprobíhá. Z toho důvodu bylo vyhotoveno zcela nové kapacitní členění nákladů, jež bylo nezbytné pro uplatnění manažerských nástrojů v podobě konstrukce nákladové funkce a výpočtu bodu zvratu. Využití těchto nástrojů v budoucnu umožní podniku stanovit predikci výše očekávaných nákladů společně s vyčíslením objemu produkce, který bude nutné vyrobit k úhradě veškerých nákladů a následnému generování zisku. Zpracování kapacitního členění nákladů představovalo taktéž nezbytnou podmínku pro uskutečnění hlavní části projektu, která se zabývala návrhem nové kalkulační metody. K tomuto řešení bylo přistoupeno v návaznosti na současný způsob alokace režijních nákladů, které jsou přiřazovány na kalkulační jednici skrze režijní přírážku. To s sebou neslo jistá omezení, která byla odstraněna po vytvoření kalkulace variabilních nákladů. V nově vytvořené kalkulaci vystupovaly variabilní náklady spolu s variabilní režii, které byly přiřazeny na kus jednotlivých verzí letounů. Fixní náklady představovaly náklady období, čímž bylo zamezeno jejich původní alokaci. Následující podkapitoly zhodnotí návrh projektového řešení z hlediska nákladové, časové a rizikové analýzy.

9.1 Nákladová analýza

Nová kalkulační metoda byla navržena tak, aby její implementace nevyžadovala zásadní investice v podobě zakoupení dodatečného softwaru či náborem dalších zaměstnanců vyčleněných pro její obsluhu.

Z pohledu nákladů, které nově vytvořená metoda kalkulace může přinést, je potřeba zmínit mzdové náklady ekonomického oddělení související s potřebou evidence a sledování vývoje nákladů kapacitního členění, stejně jako čas strávený analýzou trhu vzhledem k závislosti kalkulace na tržních cenách. Pro zprovoznění nově vytvořené metody kalkulace naopak nebude třeba dlouhodobé zatížení IT úseku, jelikož tuto metodu bude možné realizovat prostřednictvím běžného tabulkového procesoru. V opačném případě přichází v úvahu varianta rozšiřující současné možnosti vnitropodnikového informačního systému. To by

vyžadovalo investici v řádu nižších desítek tisíc korun. Náklady na dodatečné školení manažerských nástrojů pro zainteresované pracovníky nebudou třeba, jelikož jsou tyto znalosti plně v jejich kompetenci.

9.2 Časová analýza

Provedení časové analýzy slouží k stanovení odhadované doby nutné k implementaci projektu, přičemž tento odhad má vždy pouze orientační charakter a je tak nutné brát v úvahu potřebnou časovou rezervu.

Následující tabulka 21 obsahuje seznam činností, které bude nutné vykonat pro schválení a přijetí nové kalkulační metody. Současně s výčtem jednotlivých činností je zde uvedena také doba trvání realizace těchto činností, která v součtu stanoví celkový čas potřebný pro zavedení projektu. V úvodní fázi projektu dojde nejdříve k uspořádání diskuze všech zainteresovaných pracovníků, jichž se bude projektové řešení týkat. Zde dostane každý zaměstnanec prostor pro vyjádření svého názoru, stejně jako možnost získat odpovědi k eventuálním dotazům. Po prodiskutování návrhu projektu a jeho případným úpravám bude následně předložen vedení podniku ke schválení. Pakliže bude projekt schválen, v další fázi dojde k zvolení zaměstnance, který ponese odpovědnost za průběh implementace projektu a dosažení jeho předem stanovených cílů. Tuto roli může zastupovat sám ekonomický ředitel, či jím zvolený pracovník controllingu. Po sdělení instrukcí zainteresovaným osobám, jichž se bude projekt týkat, dojde následně k vyčlenění 31 dnů pro sběr dat a informací potřebných pro tvorbu zvolené kalkulační metody. S touto činností bude souviset také podrobná analýza získaných dat, která zabere rovné dva týdny. Další krok představuje rozčlenění nákladů na variabilní a fixní část, přičemž toto členění bude zahrnovat i vyčíslení jednotlivých složek nákladů. Doba trvání této činnosti byla stanovena na 6 dnů a po jejím provedení se budou kompetentní pracovníci zabývat stanovením nákladů variabilní režie. Následující fáze projektu bude obsahovat tvorbu kalkulace variabilních nákladů, prostřednictvím které bude nově kalkulována výše krycího příspěvku v úhrnu, jež bude po odečtení fixních nákladů sloužit jako základna pro výpočet zisku. Zatímco tvorbě nové kalkulace byly přiděleny 4 dny, pro její implementaci je potřeba alespoň dní 14. Z důvodu zjištění funkčnosti a odstranění potenciálních nedostatků nově implementované metody kalkulace byla vyhrazena lhůta 30 dnů, po jejímž uplynutí dojde na závěr projektu k jeho zhodnocení.

S případnou realizací navrhovaného projektu je vhodné vyčkat na nové účetní období, jelikož změna kalkulačního způsobu se v průběhu roku nejeví jako zcela optimální.

Celková doba trvání projektu tak byla odhadnuta na 116 dnů, avšak jak již bylo zmíněno, vzhledem k delší době trvání projektu je pravděpodobný výskyt prodlev a zpoždění, pro které je vhodné zvážit stanovení časové rezervy, jež by tyto prodlevy pokryla.

Tabulka 21 - Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)

Činnost	Doba trvání ve dnech
Diskuze k návrhu projektu	2
Schválení projektu vedoucími pracovníky	2
Volba osoby odpovědné za implementaci	5
Sdělení instrukcí zainteresovaným osobám	1
Sběr dat a informací	31
Provedení analýzy získaných dat	14
Určení výše variabilní a fixní složky nákladů	6
Stanovení nákladů variabilní režie	2
Tvorba nové metody kalkulace	4
Implementace nové metody kalkulace	14
Testování	30
Zhodnocení	5
Doba trvání projektu celkem	116

9.3 Riziková analýza

K implementaci navrhovaného řešení se váží i potenciální rizika, s jejichž odhalením může pomoci riziková analýza. Identifikace rizik představuje důležitou činnost, na kterou by měl být brán zřetel při tvorbě jakéhokoliv projektu. Stejně tak je tomu i v případě implementace kalkulace variabilních nákladů.

Mezi zásadní rizika, která by mohla mít negativní dopad na proces realizace zavedení nové metody kalkulace, lze zařadit náročnost získání vstupních dat, jejichž správné stanovení je do jisté míry závislé na odhadu odborných pracovníků. Existence tohoto rizika může způsobit nepřesné rozdělení nákladů na jejich variabilní a fixní složku, což by se mohlo nežádoucím způsobem promítnout do kalkulace variabilních nákladů, která je na těchto veličinách vystavena. Vlivem této nepřesnosti by mohla být nesprávně stanovena hrubá rentabilita jednotlivých výrobků, která hraje často zásadní roli v manažerském rozhodování. Stejná situace platí i u tvorby variabilní režie, jejíž hodnota blíže souvisí s výrobním procesem, a do které by mohly být zařazeny i takové náklady, jež nejsou ovlivněny objemem výroby.

Další riziko projektu z pohledu zavedení nové metody do praxe lze spatřit ve vyšší časové náročnosti v porovnání s původní metodou kalkulace. Nově navržený způsob řízení nákladů vyžaduje podrobnější sledování a analyzování jednotlivých položek nákladů, což může vést k zahlcení informacemi a přetížením současných zaměstnanců. Pakliže by byl tento stav dlouhodobý, lze očekávat potřebu náboru dalšího pracovníka ekonomického úseku. Tato skutečnost by vyústila ve zvýšení původně plánovaných nákladů na implementaci nové metody kalkulace.

Opomenout nelze ani riziko spojené s potřebou plánování. Využití maximální potenciál navržené metody kalkulace lze především v případě dostatečného objemu zakázek, plánovaných v optimálních podmínkách na dlouhé období do budoucna, což souvisí s důležitostí aktivního hledání nových odbytišť a zákazníků. Jen tak dokáže podnik správně stanovit plánovaný objem výroby, který přinese potřebné informace o výši celkové marže.

ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce byl návrh projektu řízení nákladů v analyzovaném podniku, který byl vyhotoven na základě identifikovaných nedostatků po provedení analýzy současného stavu. Práce byla rozdělena na dvě dílčí části v podobě teoretické a praktické. Praktická část se následně členila ještě na analytickou a projektovou.

Účelem teoretické části bylo vypracování literární rešerše zaměřené na náklady a možnosti jejich řízení. Kromě definic a pojetí nákladů v různých oblastech zde byla uvedena také jejich klasifikace, na kterou navazovaly základní nástroje pro efektivní řízení nákladů. Pozornost byla věnována taktéž kalkulaci nákladů. Teoretickou část uzavíralo shrnutí zde obsažených poznatků.

V rámci analytické části práce byla nejdříve představena vybraná společnost, ve které byl projekt zpracován. Uvedeny byly základní údaje spolu s popisem stěžejního produktu, jehož výrobou se podnik zabývá. Popsána zde byla organizační struktura, na kterou navazoval vývoj počtu zaměstnanců. Došlo také k vyhotovení analýzy ekonomické situace společnosti, která pokrývala období let 2020 až 2022 a zahrnovala popis nejen majetkové a finanční struktury, ale také vývoje výsledku hospodaření. Následovala analýza nákladů společnosti, jež obsahovala druhové, střediskové a kalkulační členění nákladů. Poté byla provedena analýza současného systému řízení nákladů, která se zabývala kalkulačním systémem podniku a představila taktéž ve společnosti aktuálně používaný kalkulační vzorec. Součástí bylo i popsání činnosti rozpočetnictví a uvedení klíčového prvku v podobě identifikace nedostatků současného systému řízení nákladů. Hlavním nedostatkem byla shledána volba absorpční kalkulační metody v podobě přírážkové kalkulace, jež alokuje režijní náklady na výrobky dle zvoleného nositele nákladů.

Projektová část spočívala v návrhu řešení, které by eliminovalo způsob alokace režijních nákladů. V první fázi došlo k zavedení kapacitního členění, které dělí náklady na fixní a variabilní složku. S pomocí tohoto rozdělení nákladů mohla být zkonstruována nákladová funkce, jež umožňuje predikovat výši budoucích nákladů v závislosti na objemu produkce. Současně byl proveden také výpočet bodu zvratu určující minimální požadovaný objem výroby pro úhradu vzniklých nákladů. V další fázi byla realizována stěžejní část projektu v podobě vytvoření návrhu kalkulace variabilních nákladů, jemuž předcházelo stanovení variabilní režie. Na závěr došlo k srovnání navrhované kalkulace s kalkulací původní. Zhodnocení projektu proběhlo formou vypracování nákladové, časové a rizikové analýzy.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ARMÁDA ČESKÉ REPUBLIKY, 2024. *L-410* [online]. [cit. 2024-02-02]. Dostupné z: <https://www.acr.army.cz/technika-a-vyzbroj/letecka/-1-410-89939/>

BHIMANI, Alnoor; HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M. a RAJAN, Madhav V., 2019. *Management and cost accounting*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson, 841 s. ISBN 978-1-292-23266-9.

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

ČIŽINSKÁ, Romana, 2018. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing, 240 s. ISBN 9788027101948.

DRURY, Colin, 2018. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.

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

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C., 2021. *Managerial accounting*. Seventeenth edition. New York: McGraw-Hill, 798 s. ISBN 978-1-260-57568-2.

HINKE, Jana a BÁRKOVÁ, Dana, 2017. *Účetnictví I*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada, 144 s. ISBN 9788027103317.

HRADECKÝ, Mojmír; LANČA, Jiří a ŠIŠKA, Ladislav, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 9788024724713.

HRUŠKA, Vladimír, 2016. *Účetní případy pro podnikatele 2016*. Praha: Grada, 224 s. ISBN 978-80-247-5802-2.

KLOFÁČ, Jan, 2022. *Finanční analýza vybraného podniku*. (Bakalářská práce) Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. Fakulta managementu a ekonomiky, Ústav podnikové ekonomiky.

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

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 791 s. ISBN 9788072615681.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing, 324 s. ISBN 9788087071854.

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

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

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

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

MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 220 s. ISBN 978-80-271-2034-5.

NOBLES, Tracie L.; MATTISON, Brenda; MATSUMURA, Ella Mae a HORNGREN, Charles T., 2014. *Horngren's financial & managerial accounting: the managerial chapters*. 4th ed. Boston: Pearson, 1824 s. ISBN 9780133255430.

NOVÁK, Petr, 2018. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 141 s. ISBN 9788074547737.

POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 263 s. ISBN 9788024757735.

SLAVÍK, Jakub, 2013. *Finanční průvodce nefinančního manažera: jak se rychle zorientovat v podnikových a projektových financích*. Praha: Grada, 175 s. ISBN 9788024745930.

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

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

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 294 s. ISBN 978-80-271-3184-6.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a JELÍNKOVÁ, Eva, 2018. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 255 s. ISBN 9788027106899.

VÁCHAL, Jan a VOCHOZKA, Marek, 2013. *Podnikové řízení*. Praha: Grada, 685 s. ISBN 9788024746425.

VOCHOZKA, Marek, 2021. *Finance podniku: komplexní pojetí*. Praha: Grada Publishing, 312 s. ISBN 978-80-271-3267-6.

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

WILLIAMS, Jan R.; HAKA, Susan F.; BETTNER, Mark S. a CARCELLO, Joseph V., 2018. *Financial & managerial accounting: the basis for business decisions*. 18th edition. New York: McGraw-Hill Education, 1147 s. ISBN 9781259692406.

Ostatní zdroje:

Interní materiály podniku

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

b	Variabilní náklady jednoho kusu
BZ	Bod zvratu
CVP	Cost-volume-profit
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FN	Fixní náklady
h	Ukazatel haléřové nákladovosti
HPP	Hlavní pracovní poměr
KFM	Krátkodobý finanční majetek
N	Celkové náklady
OA	Oběžná aktiva
P	Cena výrobku
PN	Přímé náklady
q	Objem produkce v kusech
Q	Objem produkce v korunách
RH	Hrubá rentabilita
SZ	Sociální zabezpečení
u	Krycí příspěvek
U	Celková marže
VD	Výrobní dělníci
VH	Výsledek hospodaření
VR	Variabilní režie
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 - Vývoj variabilních nákladů ve vztahu ke změnám objemu produkce (Vochozka a kol., 2012, s. 79).....</i>	<i>20</i>
<i>Obrázek 2 - Vyobrazení vztahu mezi náklady fixními, variabilními a celkovými spolu s tržbami (Slavík, 2013, s. 51)</i>	<i>21</i>
<i>Obrázek 3 - Způsob alokování nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 61)</i>	<i>29</i>
<i>Obrázek 4 - Schéma členění kalkulačního systému (Fibířová a kol., 2015, s. 241)</i>	<i>31</i>
<i>Obrázek 5 - Typový kalkulační vzorec (Popesko a Papadaki, 2016, s. 71).....</i>	<i>34</i>
<i>Obrázek 6 - Retrogradní kalkulační vzorec (Kráal a kol., 2010, s. 140)</i>	<i>34</i>
<i>Obrázek 7 - Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Kráal a kol., 2018, s. 154)</i>	<i>35</i>
<i>Obrázek 8 - Dynamická kalkulace (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74).....</i>	<i>35</i>
<i>Obrázek 9 - L 410 ve vlastnictví Armády ČR (web Armády ČR).....</i>	<i>42</i>
<i>Obrázek 10 - Organizační struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti)</i>	<i>43</i>
<i>Obrázek 11 - Vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY, a. s. v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti)</i>	<i>44</i>
<i>Obrázek 12 - Věková struktura zaměstnanců 2022 (vlastní zpracování dle výroční zprávy)</i>	<i>44</i>
<i>Obrázek 13 - Vývoj výsledku hospodaření v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle účetních výkazů).....</i>	<i>48</i>
<i>Obrázek 14 - Procentuální vyjádření přímých a nepřímých nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)</i>	<i>54</i>
<i>Obrázek 15 - Procentuální vyjádření položek přímých nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)</i>	<i>55</i>
<i>Obrázek 16 - Procentuální vyjádření položek nepřímých nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)</i>	<i>57</i>
<i>Obrázek 17 - Procentuální vyjádření položek fixních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)</i>	<i>66</i>
<i>Obrázek 18 - Procentuální vyjádření položek variabilních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)</i>	<i>68</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 - Vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY, a. s. v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti)</i>	44
<i>Tabulka 2 - Majetková struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle účetních výkazů)</i>	45
<i>Tabulka 3 - Finanční struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle účetních výkazů)</i>	46
<i>Tabulka 4 - Výsledek hospodaření v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle účetních výkazů)</i>	47
<i>Tabulka 5 - Druhé členění nákladů v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování dle účetních výkazů)</i>	49
<i>Tabulka 6 - Horizontální analýza nákladů společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle účetních výkazů)</i>	50
<i>Tabulka 7 - Členění společnosti XY, a. s. do jednotlivých středisek (vlastní zpracování)</i> ..	51
<i>Tabulka 8 - Přehled nákladů dílčích středisek s jejich procentuálním podílem v roce 2020 (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tabulka 9 - Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tabulka 10 - Nákladové položky přímých nákladů v roce 2020 (vlastní zpracování)</i>	55
<i>Tabulka 11 - Nákladové položky nepřímých nákladů v roce 2020 (vlastní zpracování)</i>	56
<i>Tabulka 12 - Kalkulační vzorec společnosti (vlastní zpracování dle interních materiálů)</i> ..	59
<i>Tabulka 13 - Členění nákladů v závislosti na objemu produkce v roce 2020 (vlastní zpracování)</i>	64
<i>Tabulka 14 - Rozložení fixních a variabilních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)</i> ..	64
<i>Tabulka 15 - Položky fixních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)</i>	65
<i>Tabulka 16 - Položky variabilních nákladů za rok 2020 (vlastní zpracování)</i>	67
<i>Tabulka 17 - Výchozí veličiny pro určení nákladové funkce v roce 2020 (vlastní zpracování)</i>	69
<i>Tabulka 18 - Výchozí veličiny pro určení bodu zvratu v roce 2020 (vlastní zpracování)</i> ...	70
<i>Tabulka 19 - Výše variabilní režie jednotlivých výrobků (vlastní zpracování)</i>	72
<i>Tabulka 20 - Kalkulace variabilních nákladů pro rok 2024 (vlastní zpracování)</i>	73
<i>Tabulka 21 - Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)</i>	78

SEZNAM VZORCŮ

(1)	Vzorec pro výpočet bodu zvratu v kusech	25
(2)	Vzorec pro výpočet bodu zvratu v korunách	25
(3)	Vzorec pro výpočet obecné nákladové funkce	69
(4)	Vzorec pro výpočet globální nákladové funkce	70

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Rozvaha 2020

Příloha P II: Výkaz zisku a ztráty 2020

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA 2020

AKTIVA		Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM		3 344 914	276 417	3 068 497	2 445 401
B.	Stálá aktiva	864 445	225 093	639 352	635 511
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	-374 273	-380 534	6 261	6 751
B.I.2.	Ocenitelná práva	55 138	50 603	4 535	5 310
B.I.2.1.	Software	50 936	46 574	4 362	5 202
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	4 202	4 029	173	108
B.I.3.	Goodwill	-431 137	-431 137		
B.I.4.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1 726		1 726	1 441
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	128		128	
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	1 598		1 598	1 441
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	1 238 518	605 627	632 891	628 560
B.II.1.	Pozemky a stavby	420 796	134 535	286 261	279 420
B.II.1.1.	Pozemky	96 449		96 449	96 449
B.II.1.2.	Stavby	324 347	134 535	189 812	182 971
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	771 710	471 092	300 618	334 286
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	46 012		46 012	14 854
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	16 546		16 546	1 144
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	29 466		29 466	13 710
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	200		200	200
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládaná osoba	200		200	200
C.	Oběžná aktiva	2 386 914	51 324	2 335 590	1 710 061
C.I.	Zásoby	1 779 313	37 304	1 742 009	1 488 892
C.I.1.	Materiál	550 162	25 143	525 019	464 276
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	1 139 387	5 480	1 133 907	915 413
C.I.3.	Výrobky a zboží	10 463	45	10 418	10 522
C.I.3.1.	Výrobky	4 917	45	4 872	6 362
C.I.3.2.	Zboží	5 546		5 546	4 160
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	79 301	6 636	72 665	98 681

	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
C.II.	Pohledávky	578 410	14 020	564 390	147 423
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky				34 351
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní				34 351
C.II.1.5.4	Jiné pohledávky				34 351
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	578 410	14 020	564 390	113 072
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	518 593	118	518 475	34 567
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	59 817	13 902	45 915	78 505
C.II.2.4.3	Stát - daňové pohledávky	34 363		34 363	74 345
C.II.2.4.4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	4 592		4 592	3 604
C.II.2.4.5	Dohadné účty aktivní	88		88	
C.II.2.4.6	Jiné pohledávky	20 774	13 902	6 872	556
C.IV.	Peněžní prostředky	29 191		29 191	73 746
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	468		468	340
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	28 723		28 723	73 406
D.	Časové rozlišení aktiv	93 555		93 555	99 829
D.1.	Náklady příštích období	93 555		93 555	99 680
D.3.	Příjmy příštích období				149

	PASIVA	Běžné účetní období	Minulé účetní období Opravený
	PASIVA CELKEM	3 068 497	2 445 401
A.	Vlastní kapitál	1 450 302	1 277 747
A.I.	Základní kapitál	112 000	112 000
A.I.1.	Základní kapitál	112 000	112 000
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	19 605	19 605
A.II.2.	Kapitálové fondy	19 605	19 605
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	19 605	19 605
A.III.	Fondy ze zisku	22 400	22 400
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	22 400	22 400
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	1 025 273	990 467
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	1 053 073	1 018 267
A.IV.2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	-27 800	-27 800
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	271 024	133 275
B.+C.	Cizí zdroje	1 527 478	1 059 133
B.	Rezervy	25 355	20 889
B.IV.	Ostatní rezervy	25 355	20 889
C.	Závazky	1 502 123	1 038 244
C.I.	Dlouhodobé závazky	39 714	40 086
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	15 171	14 254
C.I.8.	Odložený daňový závazek	10 254	15 135
C.I.9.	Závazky - ostatní	14 289	10 697
C.I.9.3.	Jiné závazky	14 289	10 697
C.II.	Krátkodobé závazky	1 462 409	998 158
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	748 931	348 020
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	277 696	245 763
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	280 258	332 076
C.II.8.	Závazky ostatní	155 524	72 299
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	29 541	
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	33 868	32 562
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	18 087	17 786
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	5 711	5 383
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	62 522	11 466
C.II.8.7.	Jiné závazky	5 795	5 102
D.	Časové rozlišení pasiv	90 717	108 521
D.1.	Výdaje příštích období	18 742	31 745
D.2.	Výnosy příštích období	71 975	76 776

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2020

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		v druhovém členění			
		ke dni 31.12.2020			
		(v celých tisících Kč)			
		Běžné účetní období	Minulé účetní období		
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	2 175 140	1 918 192		
II.	Tržby za prodej zboží	91 007	58 235		
A.	Výkonová spotřeba	1 353 259	1 317 149		
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	72 336	41 194		
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	1 021 550	1 028 337		
A.3.	Služby	259 373	247 618		
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-216 734	-142 026		
C.	Aktivace (-)	-8 752	-98 387		
D.	Osobní náklady	695 856	632 749		
D.1.	Mzdové náklady	508 639	460 344		
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	187 217	172 405		
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	164 944	152 749		
D.2.2.	Ostatní náklady	22 273	19 656		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	86 507	69 732		
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	70 468	68 146		
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	70 468	68 146		
E.2.	Úpravy hodnot zásob	16 841	1 871		
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	-802	-285		
III.	Ostatní provozní výnosy	15 659	6 933		
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	6 429	144		
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	1 682	1 655		
III.3.	Jiné provozní výnosy	7 548	5 134		
F.	Ostatní provozní náklady	30 770	27 490		
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	423			
F.3.	Daně a poplatky	6 363	6 347		
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	4 466	6 534		
F.5.	Jiné provozní náklady	19 518	14 609		
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	340 900	176 653		

		Běžné účetní období	Minulé účetní období
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	491	440
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	491	440
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	14 234	10 456
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	14 234	10 456
VII.	Ostatní finanční výnosy	127 926	46 873
K.	Ostatní finanční náklady	146 899	54 676
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-32 716	-17 819
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	308 184	158 834
L.	Daň z příjmů	37 160	25 559
L.1.	Daň z příjmů splatná	42 041	29 372
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	-4 881	-3 813
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	271 024	133 275
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	271 024	133 275
*	Čistý obrát za účetní období	2 410 223	2 030 673