

# Projekt inovace systému řízení nákladů ve vybrané společnosti

Bc. Andrea Jurásková

---

Diplomová práce  
2022



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2021/2022

# ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Andrea Jurásková**  
Osobní číslo: **M20718**  
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**  
Forma studia: **Kombinovaná**  
Téma práce: **Projekt inovace systému řízení nákladů ve vybrané společnosti**

## Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši zdrojů v oblasti řízení nákladů a nákladových kalkulací.

II. Praktická část

- Analyzujte a zhodnotte systém řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy vypracujte projekt inovace systému řízení nákladů.
- Provedte zhodnocení projektového řešení a zpracujte doporučení pro společnost.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES. *Manažerské účetnictví*. 10. vyd. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, c2014, 614 s. ISBN 9781133958963.

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

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.

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

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

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

Datum zadání diplomové práce: **11. února 2022**  
Termín odevzdání diplomové práce: **27. dubna 2022**

L.S.

---

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

---

**prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková**  
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 11. února 2022

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

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

### Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: .....

.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce se věnuje projektu inovace systému řízení nákladů ve vybrané společnosti a obsah práce je rozdělen na teoretickou a praktickou část. V rámci teoretické části je zpracována literární rešerše odborné literatury, která se zabývá problematikou nákladů, kalkulací a rozpočtů. Praktická část se zaměřuje na charakteristiku vybrané společnosti, nákladovou analýzu a analýzu současného systému řízení. Na základě zjištěných nedostatků je společnosti navrženo projektové řešení, které spočívá v inovaci systému řízení nákladů. Součástí projektu je i jeho zhodnocení z hlediska časové a nákladové analýzy, rizik a přínosů pro společnost.

Klíčová slova: náklady, řízení nákladů, kalkulace nákladů, kalkulační systém, rozvrhová základna, procento přírážky

## **ABSTRACT**

The diploma thesis deals with the project of cost management system innovation in the selected company and the content of the thesis is divided into theoretical and practical part. Within the theoretical part, a literary search of professional literature is processed, which deals with the issue of costs, calculations and budgets. The practical part focuses on the characteristics of the selected company, cost analysis and analysis of the current management system. Based on the identified shortcomings, the company is proposed a project solution, which consists in the innovation of the cost management system. Part of the project is also its evaluation in terms of time and cost analysis, risks and benefits to society.

Keywords: costs, cost management, cost calculation, calculation system, base of distribution, percent markup

Ráda bych vyjádřila poděkování doc. Ing. Borisi Popeskovi, PhD., za jeho cenné rady, odborný přístup a pomoc při zpracování této diplomové práce.

Poděkování rovněž patří zaměstnancům vybrané společnosti, kteří mi byli při zpracování diplomové práce nápomocní a věnovali mi svůj čas.

Dále děkuji své rodině a přátelům za veškerou podporu po celou dobu studia.

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

## **OBSAH**

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ</b> .....	<b>13</b>
1.1 FINANČNÍ A DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ .....	13
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	14
1.2.1 Vývoj manažerských systémů.....	14
1.2.2 Struktura manažerského účetnictví .....	15
1.2.3 Funkce manažerského účetnictví .....	16
1.3 VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....	16
<b>2 NÁKLADY</b> .....	<b>18</b>
2.1 KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	19
2.1.1 Druhové členění nákladů.....	19
2.1.2 Účelové členění nákladů .....	21
2.1.3 Kalkulační členění nákladů.....	23
2.1.4 Členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů .....	24
2.1.5 Náklady z pohledu manažerského rozhodování.....	26
<b>3 KALKULACE NÁKLADŮ</b> .....	<b>28</b>
3.1 PŘEDMĚT KALKULACE .....	28
3.2 ALOKACE NÁKLADŮ.....	28
3.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM .....	29
3.3.1 Předběžná kalkulace.....	30
3.3.2 Výsledná kalkulace .....	31
3.4 KALKULAČNÍ VZOREC .....	32
3.5 KLASIFIKACE METOD KALKULACÍ NÁKLADŮ.....	34
3.5.1 Absorpční kalkulace.....	35
3.5.2 Neabsorpční kalkulace .....	38
3.6 MODERNÍ METODY KALKULACE – ACTIVITY-BASED COSTING .....	39
<b>4 ROZPOČETNICTVÍ</b> .....	<b>41</b>
<b>5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....	<b>43</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>44</b>
<b>6 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>45</b>
6.1 CÍLE A VIZE SPOLEČNOSTI .....	45
6.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	45
6.3 ZAMĚSTNANCI.....	46
6.4 ANALÝZA FINANČNÍCH VÝSLEDKŮ SPOLEČNOSTI .....	48

<b>7</b>	<b>ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....</b>	<b>51</b>
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	51
7.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK.....	54
7.3	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	61
7.4	ANALÝZA ROZPOČETNICTVÍ SPOLEČNOSTI .....	63
<b>8</b>	<b>IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....</b>	<b>64</b>
<b>9</b>	<b>PROJEKT INOVACE SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>66</b>
9.1	CÍL PROJEKTU.....	66
9.2	POSTUP PROJEKTU .....	66
9.3	NÁVRH KALKULAČNÍHO ČLENĚNÍ.....	67
9.3.1	Přímé náklady.....	70
9.3.2	Nepřímé náklady .....	71
9.4	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ STŘEDISKA – PROVOZ OPRAVA .....	73
9.5	NÁVRH STRUKTURY KALKULACE .....	75
9.5.1	Zásobovací režie.....	75
9.5.2	Výrobní režie.....	76
9.5.3	Odbytová režie .....	78
9.5.4	Správní režie.....	79
9.6	STANOVENÍ ROZVRHOVÉ ZÁKLADNY.....	82
9.6.1	Výpočet přírážky zásobovací režie .....	82
9.6.2	Výpočet přírážky a sazby výrobní režie .....	83
9.6.3	Výpočet přírážky odbytové režie .....	85
9.6.4	Výpočet přírážky správní režie .....	86
9.7	INOVACE KALKULAČNÍHO VZORCE.....	87
9.7.1	Aplikace kalkulačního vzorce .....	87
9.7.2	Srovnání se současnou kalkulací.....	90
<b>10</b>	<b>ZHODNOCENÍ PROJEKTU .....</b>	<b>91</b>
10.1	ČASOVÁ ANALÝZA .....	91
10.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA .....	93
10.3	PŘÍNOSY PROJEKTU .....	94
10.4	RIZIKA PROJEKTU .....	94
<b>11</b>	<b>DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST .....</b>	<b>96</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>97</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>98</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>101</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>102</b>



<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>103</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>105</b>

## ÚVOD

V dnešní době existuje značné množství vnitřních i vnějších vlivů, které mají ať už pozitivní či negativní dopady na společnost. Konkurenční vliv je ovšem v současnosti tím nejzásadnějším, a proto by měla mít každá společnost zájem o efektivní řízení nákladů, které napomáhá v boji s konkurencí. Během let se trhy měnily a postupně se z trhu výrobců stal trh zákazníků, kteří si v podstatě určují, o který produkt či službu mají zájem. Snahou konkurenčních společností je tlačit ceny výrobků a služeb co nejnižší, tak aby získaly nové zákazníky a lepší postavení na trhu. Jediným možným způsobem, jak tento vliv eliminovat, je nalezení konkurenčních výhod, které spočívají v uplatnění moderních manažerských metod. Mezi tyto metody patří i samotné efektivní řízení nákladů, které napomáhá zajistit levnější výrobu a dosahovat tak i vyššího zisku. Zárukou úspěšnosti na dnešním trhu je tedy sledování vlastních nákladů a možností vedoucích k jejich snížení či efektivnímu využití.

První část diplomové práce je zpracována formou literární rešerše, která nadále slouží jako podklad pro zpracování praktické části. V teoretické části jsou vysvětleny pojmy vztahující se k samotným nákladům, účetním systémům, ale i pojmy z oblasti kalkulací či rozpočetnictví. Úvod praktické části je věnován představení základních informací o vybrané společnosti, na které navazuje nákladová analýza a analýza dosavadního systému řízení nákladů. Následně jsou identifikovány veškeré nedostatky, které byly zjištěny na základě analýz, a které současně slouží jako východisko pro projektovou část, jejíž podstatou je navržení inovace systému řízení nákladů. Závěr projektové části je věnován zhodnocení z hlediska času, nákladů, rizik a přínosů, s jejichž pomocí je navrženo doporučení společnosti.

Cílem této diplomové práce je na základě zjištěných nedostatků, které vplynuly z nákladové analýzy a analýzy současného systému řízení, navrhnout inovaci stávajícího systému, který bude společnosti nápomocný při samotném sledování nákladů a jejich následné alokaci. Nový navrhovaný systém se tak stane základem pro cenová, ale i manažerská rozhodnutí a přispěje k efektivnímu způsobu vynakládání nákladů a k jejich případnému snižování.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je nalézt vhodná opatření, která se budou podílet na správném sledování nákladů vybrané společnosti a povedou k bezprostřední inovaci systému řízení těchto nákladů. Oblast řízení nákladů lze považovat za klíčovou zejména proto, že rozhoduje o budoucím úspěchu společnosti, tudíž by se na ni nemělo zanevírat. K naplnění hlavního cíle je zapotřebí splnit i několik dalších dílčích cílů:

- provést nákladovou analýzu,
- vypracovat analýzu současného systému řízení nákladů,
- identifikovat nedostatky,
- navrhnout inovaci systému řízení nákladů,
- zhodnocení navrhovaného systému řízení nákladů, včetně doporučení společnosti.

Splnění těchto cílů předchází teoretická část, která je zpracovaná formou literární rešerše a zabývá se zmiňovanou problematikou. Navazující praktická část je rozdělena do dvou částí, a to analytické a praktické. Analytická část se opírá především o metodu analýzy, která zkoumá nejen náklady a kalkulace, ale i rozpočetnictví společnosti. V konečné fázi dojde

k identifikaci nedostatků současného systému za pomoci syntézy. V projektové části jsou aplikovány získané poznatky z teoretické a analytické části a k vypracování je použita metoda diferenciované přírážkové kalkulace.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ

V rámci působení a budoucího fungování musí mít každý podnikatelský subjekt určitou informační centrálu, která poskytuje aktuální a spolehlivé informace vedoucím pracovníkům a napomáhá k vykonávání jejich činnosti a provádění důležitých rozhodnutí. Za informační centrálu je považováno účetnictví. (Fibírová a kol., 2020, s. 11-13,17)

Hunčová (2007, s. 7) taktéž zmiňuje, že zdroj účetních informací je možné nalézt v systému účetnictví, který v rámci své funkce data sbírá, třídí, zpracovává, kvantifikuje, kontroluje a také předává.

Uspořádaný systém informací v peněžním vyjádření znázorňuje kompletní podnikatelský proces. Tento systém informací se pak stává účelným nástrojem nejen pro kvalitní řízení podniku, ale i pro budování dobrých vztahů k obchodním partnerům, státním a regionálním orgánům nebo široké veřejnosti. (Fibírová a kol., 2020, s. 12,17)

Rozdílnost v informačních potřebách externích a interních uživatelů účetních informací způsobila to, že postupem času došlo k rozlišení způsobu zachycení a zobrazení podnikatelského procesu podle toho, kdo je uživatelem těchto informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Účetní informace lze využít pro potřeby:

1. Finančního a daňového účetnictví
2. Manažerského účetnictví (Landa, 2008, s. 256)

### 1.1 Finanční a daňové účetnictví

**Daňové účetnictví** lze vysvětlit jako evidenci vedenou za účelem stanovení základu daně z příjmů v rámci platných pravidel regulovaných daňovými zákony. Tyto zákony mnohokrát nemusejí plně korespondovat se základními principy finančního účetnictví.

**Finanční účetnictví** informuje o podniku jako celku, zaznamenává veškeré účetní případy, které souvisí se změnou v oblasti majetku a závazků ve vztahu k vnějšímu okolí (dodavatelé, odběratelé, banky, dlužníci aj.). Rovněž sleduje náklady a výnosy za podnik jako celek, a to v takovém členění, jež předepisuje platná legislativa, a které vede ke správnému zjištění hospodářského výsledku. (Landa, 2008, s. 256; Máče, 2013, s. 13)

V zájmu každého podnikatelského subjektu je sestavení plnohodnotného a jasného výstupu, kterým se rozumí vyhotovení a sestavení účetní závěrky. Účetní výkazy sestavené během účetní závěrky slouží především externím uživatelům, jimž současně garantuje úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a taktéž mezi podniky. (Fibírová a kol., 2020, s. 18)

Popesko a Papadaki (2016, s. 14) v oblasti finančního účetnictví upozorňují na celou řadu problémů, přičemž jedním z nich je problém s provázaností dat. Dalším problémem je periodicita vykazování informací, neboť účetní výkazy jsou sestavovány převážně jedenkrát ročně, což negativně působí na oblast řízení nákladů. Dále zdůrazňují také to, že finanční účetnictví pracuje výhradně jen s účetními, tedy explicitními náklady a výnosy a nezohledňuje ty implicitního charakteru, jež jsou pro rozhodování podstatné.

## 1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví lze vyjádřit jako soubor různorodých informací sloužících k efektivnímu řízení v rámci daného podniku. Oblast manažerského účetnictví nepodléhá právní regulaci, tudíž je plně v kompetenci daného podniku, který si sám zvolí postupy a metody, které zabezpečí informace pro daný účel. (Skálová a Suková, 2021, s. 19)

Landa (2008, s. 257) charakterizuje manažerské účetnictví obdobně a vyzdvihuje důležitost ekonomických informací, které jsou klíčové pro vedení podniku v oblasti rozhodování a kontroly ekonomického vývoje.

### 1.2.1 Vývoj manažerských systémů

Během let se postupně manažerské účetnictví formovalo a mělo podobu několika variant. Za počáteční variantu je označováno nákladové účetnictví. Tento systém se specializuje výlučně na evidenci nákladů, a to nikoliv se zaměřením na budoucnost, ba naopak je orientováno do minulosti. Navazujícím systémem je manažerské účetnictví, s jehož pomocí a orientací na budoucnost lze provádět správná manažerská rozhodnutí. Třetí variantu zastupuje management nákladů, který navazuje na předchozí dvě podoby. Management nákladů je zaměřen na všechny procesy podniku, neboť ke vzniku nákladů dochází v rámci celého cyklu výroby. Důležité je však podotknout, že s příchodem tohoto nejvyššího stupně neztrácejí předešlé dvě varianty platnost ani důležitost. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 17)



Obrázek 1 Vývoj účetních systému (Zdroj: Popesko a Papadaki, © 2016, s. 16)

### 1.2.2 Struktura manažerského účetnictví

Podstatou dnešního manažerského účetnictví je vzájemné propojení mezi:

- nákladovým účetnictvím,
- rozpočtováním,
- kalkulacemi.

Nákladové účetnictví – plní funkci registrátora historických nákladů, nicméně při použití normované metody je schopné zachytit vznikající náklady a porovnáním historického vývoje dat umožňuje předvídat budoucí vývoj nákladů.

Rozpočetnictví – lze charakterizovat jako nástroj, který určuje jednotlivým střediskům úkoly v nákladech pro budoucí období. Rozpočetnictví bude nadále věnována samostatná kapitola.

Kalkulace – se zabývají celkovým výrobním procesem, počínaje od vývoje a technické přípravy výroby až po samotné dokončení. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 76)

U struktury manažerského účetnictví je dle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 77) velmi podstatné určit, zda manažerské účetnictví plní výlučně roli registrátora dat nebo plní také roli zpracovatele dat. Při zpracování dat dochází k procesu přeměny vstupních dat na informace, které využívají manažeři pro řízení a rozhodování.

### 1.2.3 Funkce manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví by mělo plnit níže zmíněné funkce:

- podávat informace k nákladům, jejich struktuře, výkonech a o útvarech,
- zajišťuje informace pro výkonové a odpovědnostní účetnictví,
- metodicky obstarat sestavení podnikových plánů a rozpočtů,
- zajišťovat běžnou kontrolu nákladů,
- poskytovat informace pro řešení rozhodovacích úloh. (Landa, 2008, s. 258)

Drury (2018, s. 4) však tvrdí, že systém manažerského účetnictví prošel očividným vývojem. Tudíž dle jeho slov označujeme za moderní a správně nastavený manažerský systém ten, jenž splňuje následující tři funkce:

- alokuje náklady mezi zboží pro interní a externí ziskový reporting,
- dopomáhá ke správným rozhodnutím manažerů s pomocí relevantních informací,
- podává informace nezbytné k plánování, kontrole, měření výkonnosti a neustálému zlepšování.

## 1.3 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Prostřednictvím vytvořené tabulky č. 1 bude porovnáno finanční a manažerské účetnictví. Toto srovnání bude provedeno pomocí hlavních kritérií, které zobrazí základní rozdíly mezi těmito systémy.

Odlišnosti finančního a manažerského účetnictví je možné pozorovat nejen v oblasti uživatelů, ale také v samotném obsahu. Finanční účetnictví je zaměřeno na podnik jako celek a pracuje s aktivy, pasivy, náklady a výnosy podniku, s jejichž pomocí vyhotoví a sestaví účetní závěrku. Manažerské účetnictví se zaměřuje na efektivní řízení podniku, čehož dosahuje díky propojení nákladového účetnictví, rozpočetnictví a kalkulací. Další diferenciací těchto systémů je regulace. Finanční účetnictví je regulováno ze strany účetních standardů a státu, čímž je zabezpečena jeho jednoduchost, srovnatelnost a také periodické předkládání účetních výkazů, zpravidla jedenkrát ročně. Oproti tomu manažerské účetnictví neklade žádné nároky na oblast regulace, respektive zohledňuje pouze potřeby manažera. Rozdílnost obou systémů spočívá také v práci s jednotkami, kdy manažerské účetnictví nevyužívá ke své práci pouze peněžní jednotky, ale také ty



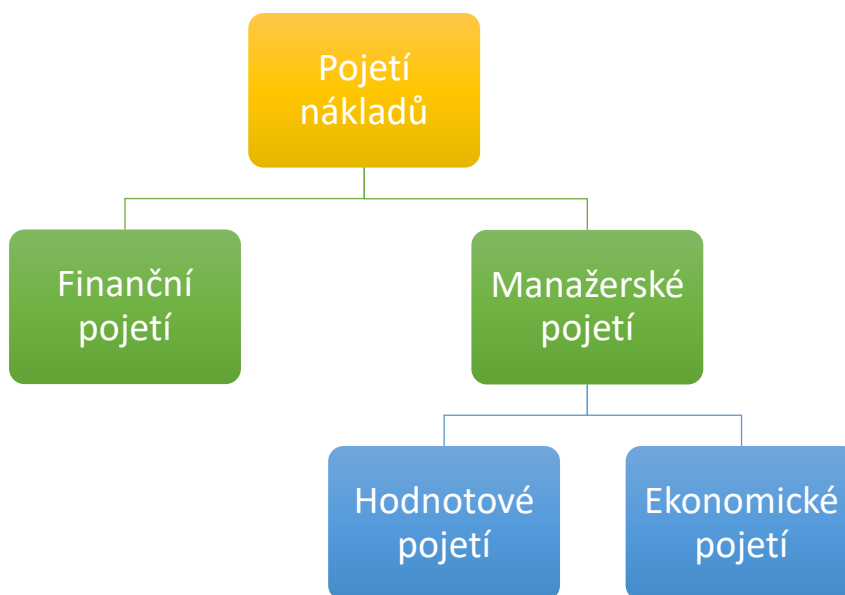
naturální. Posledním a nadmíru důležitým kritériem je spolehlivost získaných informací. Finanční účetnictví zaznamenává informace se vznikem v minulosti, což je činí spolehlivými a rovněž zveřejnitelnými. Naopak manažerské účetnictví je zaměřeno na budoucí odhad informací a nese s sebou různá rizika a míru nejistoty. Tyto informace jsou pro podnik nezbytné a velmi důvěrné. (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2014, s. 14-15)

*Tabulka 1 Srovnání rozdílů finančního a manažerského účetnictví (vlastní zpracování)*

<b>Kritérium</b>	<b>Finanční účetnictví</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>
Uživatelé	Externí	Interní
Obsah	Aktiva, pasiva, náklady a výnosy	Nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví
Regulace	Regulace ze strany účetních standardů a státu	Není regulováno, zohledňuje pouze potřeby manažera
Jednotky	Peněžní	Peněžní i naturální
Periodicita vykazování	Primárně jedenkrát ročně	Kdykoliv dle potřeb manažera
Spolehlivost	Spolehlivé, veřejné	Spolehlivost
Orientace	Do minulosti	Do budoucnosti

## 2 NÁKLADY

Náklady představují základní ekonomickou veličinu, která je v každém účetním systému vnímána odlišně. Z tohoto důvodu je nutné rozeznávat pojetí nákladů v manažerském účetnictví a pojetí nákladů ve finančním účetnictví. (Kožená, 2007, s. 62)



Obrázek 2 Pojetí nákladů z účetního a manažerského hlediska  
(Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 28, vlastní zpracování)

**Finanční pojetí nákladů** je využíváno ve finančním účetnictví a chápe náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, jehož následkem je snížení vlastního kapitálu. Náklad je v tomto systému brán jako obětovaný ekonomický zdroj, s jehož pomocí bude dosaženo výnosů z prodeje. Oceňování nákladů ve finančním pojetí vychází z historických pořizovacích cen.

**Manažerské pojetí nákladů** nachází využití v oblasti manažerského účetnictví a vnímá náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. V manažerském účetnictví dále rozlišujeme dva přístupy pojetí nákladů, jedná se o hodnotové a ekonomické pojetí. V rámci hodnotového pojetí dochází k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu procesů uskutečňovaných uvnitř podniku. K oceňování ekonomických zdrojů se zde nevychází z historických cen, tak jako je tomu u finančního pojetí, ale je využíváno ocenění

reprodukčních pořizovacích cen. Hodnotové pojetí nákladů obsahuje náklady shodné s finančním účetnictvím, ale taktéž náklady evidované v manažerském účetnictví v jiné výši nebo takové náklady, které se ve finančním účetnictví nenachází. V případě takových nákladů hovoříme o kalkulačních nákladech. Ekonomické pojetí nákladů zabezpečuje vhodné informace pro oblast řízení probíhajících procesů, ale rovněž pro rozhodování se záměrem výběru optimálních budoucích alternativ. Toto pojetí bere v úvahu nejen reálně vynaložené náklady, ale i oportunitní náklady, jinak zvané jako náklady ušlé příležitosti. Oportunitní náklady je možné vyjádřit jako ušlý zisk, který vznikl s rozhodnutím podnikatelského subjektu pro jinou variantu. (Král a kol., 2018, s. 68-72; Popesko a Papadaki, 2016, s. 28-29)

## 2.1 Klasifikace nákladů

Každý podnikatelský subjekt usiluje o snížení nákladů s cílem jejich optimalizace. Tohoto předpokladu lze dosáhnout v případě podrobného rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin. Pakliže tak subjekt učiní, můžeme hovořit o snaze efektivního či účinného řízení nákladů. Znalost struktury a příčiny vzniku nákladů je hlavním klíčem k jejich správnému řízení a ovlivňování. Mezi způsoby klasifikace nákladů patří:

- druhové členění,
- účelové členění,
- kalkulační členění,
- členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů,
- náklady z pohledu manažerského rozhodování. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 32)

### 2.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je nejvíce využívaným členěním, neboť klasifikace nákladů vychází z finančního účetnictví. Náklady zde členíme podle spotřebovaného externího vstupu, jenž proniká do podnikového transformačního procesu. Přesněji řečeno se zabývá otázkou, jaký druh nákladů byl spotřebován.

Mezi základní nákladové druhy řadíme:

- a) spotřebu materiálu a energie,
- b) spotřebu a použití externích prací a služeb,
- c) mzdové a ostatní osobní náklady, včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků,
- d) odpisy dlouhodobého majetku,
- e) finanční náklady. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 99-101; Popesko a Papadaki, 2016, s. 31)

Všechny nákladové druhy, s nimiž pracujeme, jsou charakteristické třemi základními vlastnostmi. Proto lze říci, že tyto náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní, neboť s okamžikem vstupu do podniku dochází k jejich zaznamenání. Druhá vlastnost znázorňuje náklady jako externí, poněvadž vznikají spotřebou materiálu, subdodávek, prací a taktéž služeb od jiných subjektů, kterými jsou z tohoto pohledu dodavatelé nebo například zaměstnanci. Třetí společnou vlastností je jejich jednoduchost, jež spočívá v možnostech členění. Nelze však tyto náklady rozštěpit na jednodušší složky, ze kterých se skládají. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 100-101)

Významnost druhového členění lze podle Krále (2018, s. 77) rozdělit na dvě úrovně pohledu. První základní význam druhového členění nákladů na podnikové úrovni hraje důležitou roli při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a schopností vnějšího okolí zabezpečit tyto zdroje. Slouží podniku k hospodaření a rozhodování o potřebě materiálu, energií, služeb, lidských zdrojů a dalších ekonomických zdrojů. Makroekonomická úroveň s sebou nese větší význam a napomáhá zjišťování národního důchodu, materiálové spotřeby, úhrnných osobních nákladů či dalších souhrnných veličin napříč národní ekonomikou.

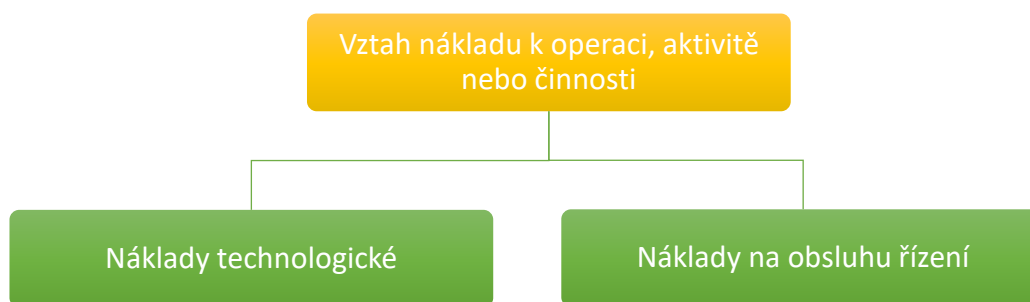
Fibírová, Šoljaková, Wagner (2007, s. 100-101) oceňují na druhovém členění nákladů zejména jeho průkaznost a jednoznačnost při spotřebě zdrojů podniku. Naopak také upozorňují na fakt, že se druhové členění nezabývá příčinou vynaložení nákladů, díky čemuž z tohoto členění nelze přímo kvantifikovat hospodářský výsledek a není možné bezprostředně hodnotit účinnost, efektivnost či hospodárnost podnikových výkonů.

### 2.1.2 Účelové členění nákladů

Předchozí členění nákladů se nezaobírá hlediskem účelu nákladů, což je považováno za jeho hlavní nedostatek. Východiskem z tohoto problému je použití členění nákladů dle účelů. Toto členění je často známo pod pojmem účelové členění, kde dochází ke třídění nákladů podle činností nebo výkonů, které vyvolávají jejich vznik, čímž dopomáhají kontrole přiměřenosti spotřeby nákladů. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78)

Král (2018, s. 79) uvádí, že účelové členění slouží především ke zjišťování hospodárnosti vynaložených nákladů. Podstatou je určit věcného nositele, s nímž se vznik nákladů pojí. Z pohledu řízení hospodárnosti lze náklady třídit do dvou skupin podle jejich vztahu k aktivitě, operaci nebo činnosti:

- Náklady technologické - zahrnují náklady vyvolané použitou technologií nebo náklady, které účelově s touto technologií souvisí. Příkladem těchto nákladů mohou být například náklady na jednicový materiál, odpisy strojů, mzdy údržbářů atd.
- Náklady na obsluhu řízení - tyto náklady jsou určeny k zabezpečení doprovodných aktivit technologického procesu. Jako příklad lze uvést mzdy účetních a manažerů náklady na informační systém podniku atd. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34)

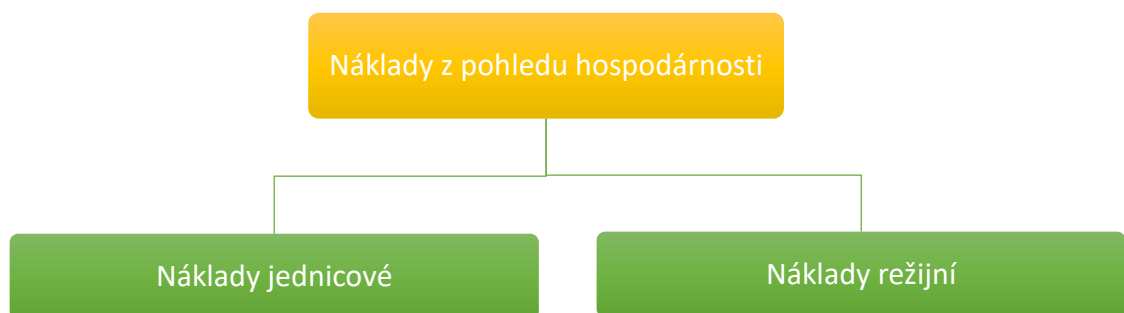


Obrázek 3 Účelové členění nákladů (Zdroj: Král, 2018, s. 79, slastní zpracování)

Popesko a Papadaki (2016, s. 35) však poukazují na to, že v praxi se výše zmíněné členění využívá minimálně. Jedním z důvodů je nejednoznačnost rozdělení nákladů, kdy je často obtížné posoudit, zda nákladová položka přímo souvisí s technologií nebo zda byla vyvolána obsluhou transformačního procesu. Jako další důvod lze uvést omezenou využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu.

Na základě výše zmíněných problémů se využívá členění nákladů podle vztahu k jednici prováděného výkonu, kde členíme náklady následujícím způsobem:

- Náklady jednicové – přímo souvisí s jednotkou prováděného výkonu a zároveň jsou považovány za část technologických nákladů, které s touto jednotkou prováděného výkonu souvisí, a které jsou rovněž součástí technologického procesu. Jako příklad jednicových nákladů lze uvést náklady na jednicový materiál nebo mzdové náklady výrobních dělníků.
- Náklady režijní – znázorňují takové náklady, které nelze zcela jednoduše přiřadit k jednotce výkonu, což způsobuje problémy při alokaci nákladů a kalkulacích.



Obrázek 4 Členění nákladů z pohledu hospodárnosti (Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 35, vlastní zpracování)

Náklady jednicové jsou vyjadřovány v samostatných konkrétních položkách ve vztahu k jednici výkonu. Oproti tomu režijní náklady nejsou vykazovány v samostatných položkách, ale v komplexních položkách. V daném procesu vychází ze členění podle jejich funkce, kam patří zásobovací, výrobní, správní a odbytová režie. Společný charakter všech režijních nákladů umožňuje jejich rozvrhnutí na jednotky výkonu pomocí nepřímých metod. To znamená, že se přiřazují poměrem ke spotřebované jednotce nákladů, jež je zvolena. Příkladem může být jednotka spotřebovaného materiálu. (Čechová, 2011, s. 78-79)

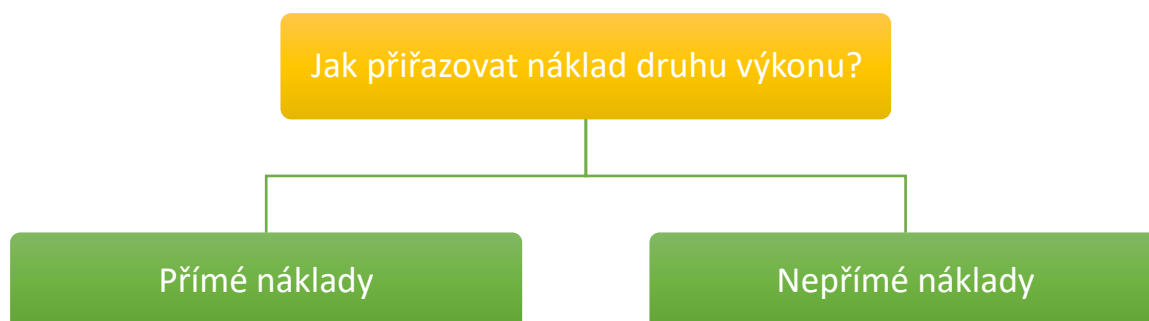
Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 103-105) doplňují, že členění nákladů na jednicové a režijní je pouze podrobnějším členěním nákladů na obsluhu řízení a nákladů technologických.

### 2.1.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů se ve své podstatě značně podobá účelovému členění a jeho klasifikaci nákladů na jednicové a režijní. Z tohoto důvodu je nutné rozlišovat rozdíly těchto navzájem podobajících se členění, neboť v jistých případech dochází k jejich zaměnění. V účelovém členění je přiřazován náklad k jednici výkonu, naopak v rámci kalkulačního členění jsou náklady vztaženy k druhu výkonu, nebo tedy k více jednicím. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 36)

V rámci kalkulačního členění se utvářejí informace, s jejichž pomocí je možné odhalit to, na co byly náklady vynaloženy. Potenciál využití těchto informací je možné nalézt v jejich rozhodovacím charakteru, neboť ten umožňuje stanovit rentabilitu jednotlivých výrobků, na jehož základě se rozhoduje o výrokové struktuře. Tyto informace pak nadále slouží pro řadu manažerských rozhodnutí. (Synek a kol., 2011, s. 82)

Král (2018, s. 83) uvádí, že prostřednictvím příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je přímo specifikován ke kalkulační jednici, a taktéž pomocí početně technických možností, můžeme rozdělit náklady na přímé a nepřímé.



Obrázek 5 Kalkulační členění nákladů (Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 36, vlastní zpracování)

Přímé náklady se pojí s konkrétním druhem výkonu a jejich typickým příkladem jsou náklady na jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků nebo odpisy jednoúčelového stroje aj. Nepřímé náklady nejsou vázány na jeden určitý druh výkonu, ale zabezpečují průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech. Mezi typické příklady nepřímých nákladů lze řadit odpisy strojů, mzdy vyplácené manažerům, účetním nebo údržbářům nebo rovněž náklady na informační systém podniku.

#### 2.1.4 Členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů

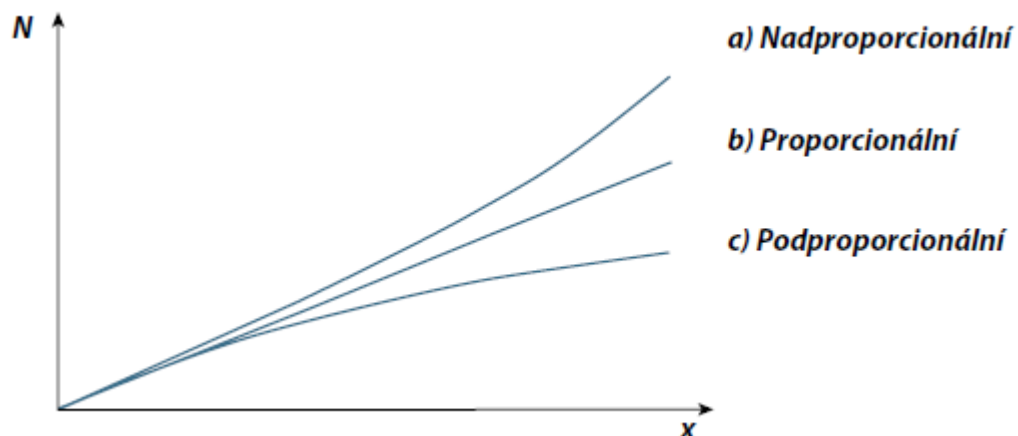
Tento druh členění nákladů je pokládán za jeden z nejdůležitějších nástrojů v oblasti řízení nákladů a taktéž je považován za specifický nástroj manažerského účetnictví. V rámci členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů je zkoumáno chování nákladů prostřednictvím různých variant objemu budoucích výkonů. Právě pozorování nákladů zaměřených do budoucnosti je to, čímž se od předchozích klasifikací liší, neboť předešlé klasifikace byly zaměřeny na minulé, již spotřebované náklady. K měření objemu výkonu lze využít celou řadu ukazatelů, mezi něž můžeme řadit: počet prodaných kusů, odpracovaných hodin či jakýchkoliv dalších měřítek výkonu aktivity podniku. V rámci tohoto členění se náklady rozlišují na variabilní, fixní a smíšené. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 57; Popesko a Papadaki, 2016, s. 38)

**Variabilní náklady** - jsou takové náklady, které se mění v závislosti na změnách objemu výkonů a vyznačují se tím, že jsou opakovaně vynakládány na každou další jednotku výkonu. Variabilní náklady lze rozdělit do tří základních typů:

- **Proporcionální náklady** – jsou nejsnáze kvantifikovatelnou částí variabilních nákladů a jejich celková výše se mění přímo úměrně s objemem výkonů. Za proporcionální náklady považujeme všechny jednicové náklady a tu část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity.
- **Podproporcionální náklady** – celková výše těchto nákladů roste pomaleji než samotný objem produkce. Příkladem takových nákladů mohou být materiálové náklady, neboť s růstem objemu výkonu se nakupuje vyšší množství materiálu, díky čemuž lze dosáhnout nižší ceny v podobě množstevní slevy od dodavatele.
- **Nadproporcionální náklady** – jejich celková výše roste rychlejším tempem než celkový objem produkce. Jejich výskyt je spíše minimální.

Vzájemný vztah mezi proporcionálními, podproporcionálními a nadproporcionálními náklady, nebo také závislost variabilních nákladů na objemu výkonů, je znázorněn na obrázku 6. (Král, 2018, s. 86-88)

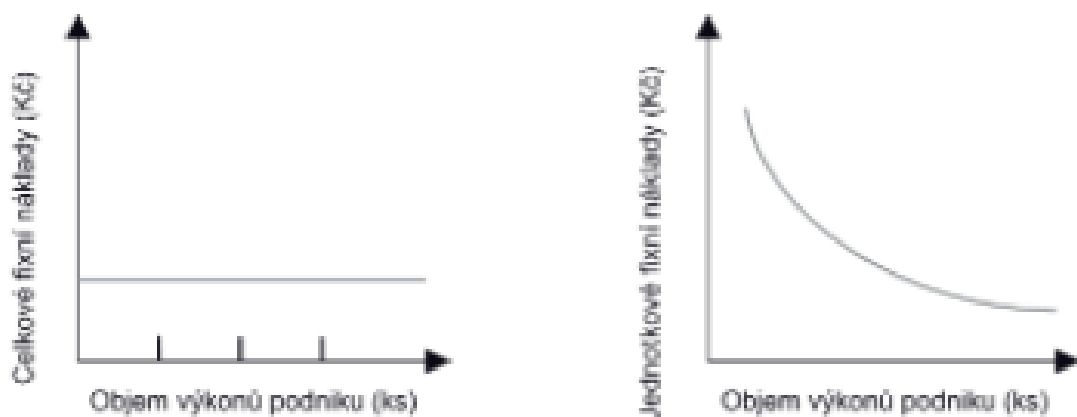




Obrázek 6 Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výkonů  
(Zdroj: Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 23)

**Fixní náklady** – jsou náklady, které se při změně objemu výroby nemění, což svědčí o jejich nezávislosti na objemu výroby. Příležitostně jsou fixní náklady označovány jako provozní, kapacitní nebo náklady připravenosti. Za fixní náklady lze považovat velkou část režii, kam patří odpisy, nájemné, úroky z půjček, náklady na školení aj. Nutná je však zmínka toho, že fixní náklady podnikům vznikají i v případě, kdy nic nevyrábí – celozávodní dovolená. (Landa, 2008, s. 266; Synek a kol., 2011, s. 87)

Popesko a Papadaki (2016, s. 39) navíc upozorňují na to, že celkové fixní náklady jsou při různých úrovních aktivity podniku konstantní, zatímco fixní náklady na jednotku s rostoucím objemem výkonu klesají. Tuto teorii je možné ověřit na níže uvedeném obrázku 7.



Obrázek 7 Celkové fixní náklady a jednotkové fixní náklady (Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)

**Smišené náklady** - rozdělení nákladů na čistě variabilní a fixní složku může být u některých případů značně složitější, neboť obsáhlejší část nákladových položek vykazuje smíšený charakter a obsahuje tak v sobě obě složky, jak fixní, tak i tu variabilní. Příkladem může být spotřeba elektrické energie, kdy část těchto nákladů je považována za fixní, poněvadž je tato energie spotřebována na osvětlení haly nebo její vytápění a část nákladů je považována za variabilní, neboť je energie spotřebována na provoz výrobní linky. Pro takové náklady vznikl název semi-variabilní náklady. Další zvláštní kategorií nákladů jsou semi-fixní náklady, někdy pojmenováváné jako skokově fixní náklady, neboť při dosažení jisté výše objemu produkce je možné pozorovat jejich skokový vzrůst. (Lang, 2005, s. 46; Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)

### **2.1.5 Náklady z pohledu manažerského rozhodování**

K předchozímu členění nákladů lze doplnit také celou řadu dalších nákladových kategorií, které jsou využívány zejména v oblasti manažerského rozhodování. Členění nákladů z tohoto hlediska není zaměřeno na práci s reálnými hodnotami, jež jsou zachyceny v účetním systému společnosti, ale vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant, z čehož vyplývá, že toto členění je orientováno na budoucnost. Do kategorie nákladů z pohledu manažerského účetnictví patří:

#### **Relevantní a irelevantní náklady**

Jedná se o náklady, u kterých se buďto mění či nemění jejich výše v závislosti na tom, zda je přijato či nepřijato dané rozhodnutí. V případě relevantních nákladů hovoříme o nákladech, jejichž výše se mění v závislosti na přijetí či nepřijetí konkrétního rozhodnutí. Naopak irelevantní náklady nejsou nikterak limitované konkrétním rozhodnutím a ačkoliv dojde k přijetí jakékoliv rozhodnutí, výše irelevantních nákladů zůstává stejná. Nezvyklou podobou relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, které zobrazují rozdíl nákladů před přijetím rozhodnutí a po přijetí rozhodnutí. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 48)

#### **Utopené náklady**

Za utopené náklady lze považovat ty, které byly vynaloženy v minulosti a nelze je změnit žádným rozhodnutím provedeným v budoucnosti. Při rozhodování je nutné si na tyto náklady dávat velký pozor, neboť mohou mít negativní účinky na výsledek rozhodovacího procesu. Příkladem takových nákladů mohou být odpisy fixních aktiv. (Shim a Siegel, 2009, s. 24)

**Imputované náklady**

Tento typ nákladů zobrazuje odvozené náklady, které lze ztotožnit s příslušným rozhodnutím. Prostřednictvím imputovaných nákladů dochází k ovlivňování výsledků podniku v širších souvislostech, a to v závislosti na daném rozhodnutí. Jako příklad imputovaných nákladů lze uvést propouštění zaměstnanců z důvodu zastavení výroby, což vede k nutnosti vyplácení odstupného. Součástí této skupiny nákladů jsou i tzv. vázané náklady, které s přijetím současného rozhodnutí vzniknou teprve v budoucnosti. (Král, 2018, s. 97)

**Oportunitní náklady**

Oportunitní náklady lze charakterizovat jako ušlý zisk z neuskutečněných dalších alternativ. Důvodem ušlého zisku je omezenost ekonomických zdrojů, díky nimž podnik nemůže realizovat veškeré možnosti, ale musí vybírat pouze ty, jež přinášejí největší prospěch. K přijetí variant, jež přinesou nejvyšší efekt, je nutné, aby varianty, které jsou odmítnuty, přinášely efekt menší. (Král, 2018, s. 97)

Popesko a Papadaki (2016, s. 50) varují před rozdílným pojetím těchto nákladů v rámci finančního a manažerského účetnictví. Ekonomické pojetí nákladů mezi tyto náklady řadí i ty, které jsou v účetnictví vykazovány v jiné výši nebo tam nejsou vůbec. Takové náklady jsou označovány za implicitní a náklady vykazované v přesné výši se nazývají jako explicitní.

### 3 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulaci nákladů je možné charakterizovat jako propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci, službu, na činnost nebo taktéž operaci, kterou je nutné ve spojitosti s jejich uskutečňováním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu – kalkulační jednici. (Král, 2010, s. 124)

Čechová (2011, s. 86) popisuje kalkulace obdobně a vyzdvihuje jejich důležitost zejména v oblasti podnikání a získávání informací o tom, jakou finanční hodnotu pro podnik konkrétní výrobek či služba přináší. Tyto informace lze získat díky vzájemnému vztahu mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho finančním ohodnocením.

Způsob, jež umožňuje stanovit předpokládanou výši nákladů na určitý výkon, nazýváme kalkulační metodou. Existuje celá řada kalkulačních metod, jejichž vznik podnítily nepřímé náklady a problémy s jejich přiřazováním. Jednotlivé kalkulační metody se od sebe odlišují různými formami alokace nepřímých nákladů. Jedno však mají tyto metody společné, respektive jsou závislé na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů a struktuře nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 59)

#### 3.1 Předmět kalkulace

Určení předmětu kalkulace je poměrně jednoduché, neboť předmětem kalkulace jsou veškeré prováděné výkony v podniku, které jsou vymezeny kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Za kalkulační jednici považujeme konkrétní výkon, který je vymezený jednotkou nebo druhem, na nějž jsou zjišťovány náklady. Kalkulovaným množstvím rozumíme určitý počet kalkulačních jednic, pro které jsou zjišťovány celkové náklady. V souvislosti s předmětem kalkulace lze nalézt pojem nákladový objekt, jež znázorňuje takovou položku, jakou je například výkon, aktivita či zákazníci, kterým jsou přiřazovány náklady. (Čechová, 2011, s. 86-87; Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 24)

#### 3.2 Alokace nákladů

Proces přiřazování nákladů příslušnému objektu je možné vystihnout taktéž jako alokaci nákladů. Podstatou tohoto procesu je specifikovat informace o nákladech týkajících se určitého objektu s ohledem na rozhodovací úlohu, kterou je zapotřebí řešit. Při alokaci nákladů je třeba brát v úvahu pravidlo, že neexistuje žádný univerzálně správný či špatný způsob přiřazování nákladů konkrétnímu výkonu. Nicméně jedno pravidlo platí pro každý

způsob alokace bez rozdílu, a to respektování vztahu nákladů k objektu a rozhodovací úloze. (Crosson a Needles, 2014, s. 55; Král, 2010, s. 130-131)

Alokaci nákladů využíváme v případě, kdy neexistuje přímý exkluzivní vztah mezi nákladem a výkonem. Pro přiřazování nepřímých nákladů objektu alokace se používá tzv. rozvrhová základna. Výběr správné rozvrhové základny je pro podnik stěžejní, neboť na ní závisí přesnost vyčíslení nákladů kalkulovaného výkonu. Typickým příkladem rozvrhové základny mohou být například přímé mzdy, strojové hodiny, přímý materiál aj. V praxi však nastává to, že se pro různé skupiny nepřímých nákladů využívá více rozvrhových základen a skupiny výrobní, materiálové, správní či odbytové režie lze tedy rozvrhovat podle odlišných rozvrhových základen. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 60-62)

Přiřazování nákladů objektu alokace probíhá za pomoci několika fází, které na sebe navzájem navazují. V první fázi jsou přímé náklady přiřazeny k objektu alokace, jenž příčinně vyvolal jejich vznik. Během druhé fáze je třeba nalézt veličinu, jež vystihuje souvislosti mezi finálními výkony a jeho nepřímými náklady. Takovou veličinu označujeme jako rozvrhovou základnu. V poslední fázi je nezbytné vyjádřit podíl nepřímých nákladů připadajících na druh výkonu, a to co nejpřesněji za pomoci veličiny určené ve druhé fázi. (Landa, 2008, s. 284)

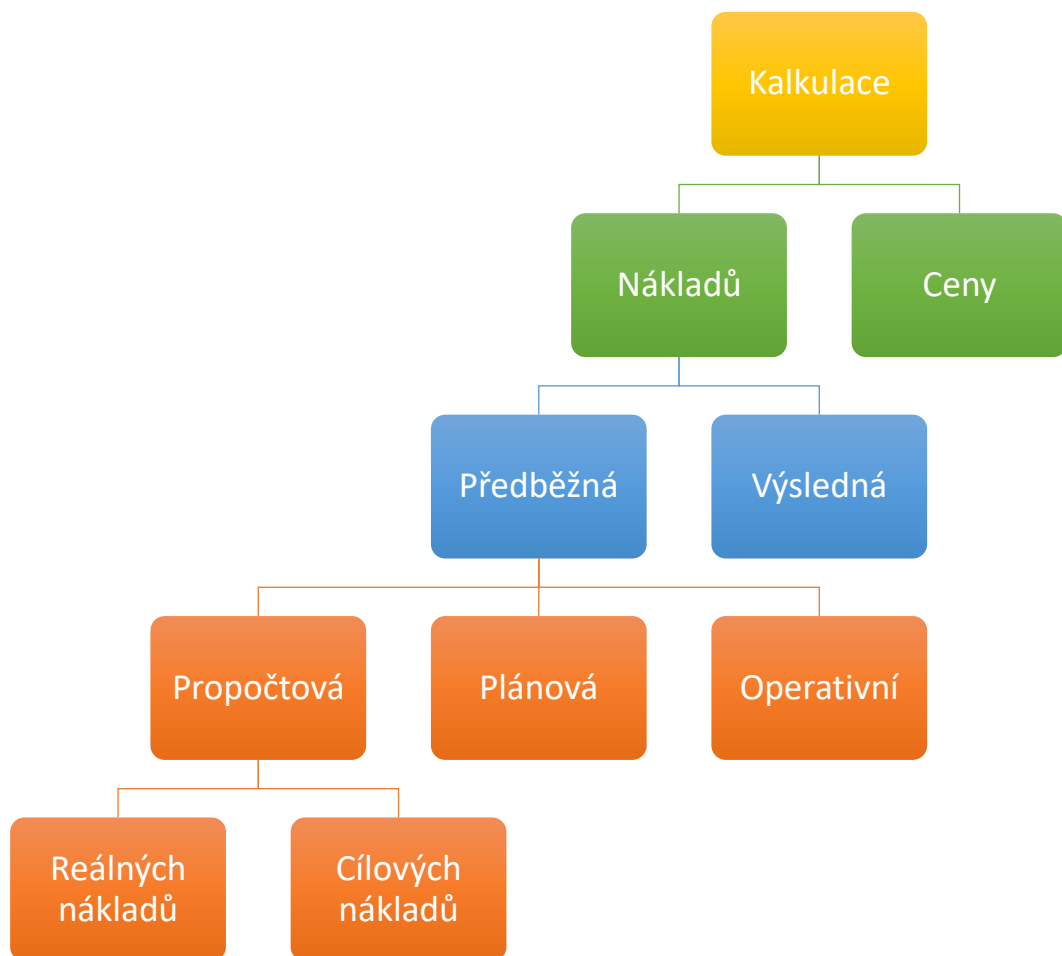
Nákladovou alokaci provází tři základní alokační principy: princip příčinné souvislosti nákladů, princip únosnosti a princip průměrování. Tyto principy nelze považovat za zcela srovnatelné, neboť každý z nich je aplikován v rozdílných situacích. Princip příčinné souvislosti je založen na úvaze, že každý výkon by měl zahrnovat pouze ty náklady, které příčinně vyvolal. Nastane-li situace, kdy tento princip není možné zajistit, uplatňují se zbylé dva principy. Princip únosnosti je aplikován zejména v těch případech, kdy se kalkulace využívají pro účely tvorby cen nebo při postupech směřujících k určitému výrobku a je aplikován především při zpracování výsledných kalkulací. (Král, 2010, s. 132; Popesko a Papadaki, 2016, s. 63)

### 3.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém je tvořen souborem kalkulací využívaných v podniku a vzájemnými vztahy mezi nimi. Slouží jako hlavní nástroj pro řízení nákladů na výkony a zabezpečuje metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182; Mareš, 2017, s. 85)

Jednotlivé prvky kalkulačního systému se od sebe odlišují tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů, dále metodami, na základě kterých se přiřazují náklady jednotce výkonu a rovněž dobou sestavení a časovými možnostmi využití. Za společný rozlišovací znak lze považovat to, zda jsou podkladem pro strategické, taktické či operativní rozhodování nebo následné ověřování průběhu procesů, které v podniku probíhají. (Čechová, 2011, s. 98)

Kalkulační systém je možné členit následovně:



Obrázek 8 Členění kalkulačního systému (Zdroj Král, 2010, s. 187)

### 3.3.1 Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace je pro mnoho podniků dosti důležitá, poněvadž je sestavována ještě před samotným zahájením výrobního či jiného procesu, výjimečně i v průběhu procesu. Při sestavování této kalkulace nejsou k dispozici žádné informace o množství spotřebovaných vstupů. Avšak po jejím sestavení se stává významným zdrojem informací, které jsou využívány pro cenová vyjednávání. Předběžnou kalkulaci dále rozdělujeme na propočtové, plánové a operativní kalkulace. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 68-69)

### **Propočtová kalkulace**

Propočtová kalkulace je sestavována pro nově zaváděný výrobek s cílem tvorby podkladů pro předběžné posouzení efektivnosti. K sestavení kalkulace jsou nezbytné podklady v podobě výsledných kalkulací, cen, technických parametrů a jiných dokumentů od stejných či podobných výrobků. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183)

### **Plánová kalkulace**

Tento druh kalkulace je sestavován na určité plánovací období a jejím hlavním úkolem je poskytnout informace k tvorbě hlavního podnikového rozpočtu. Plánová kalkulace je významná pro druhy výkonů, jejichž výroba či provádění se bude v průběhu delšího období opakovat, tudíž nalezne uplatnění obzvlášť v hromadné a velkosériové výrobě. K sestavení této kalkulace dochází zpravidla v době, kdy už jsou známy spotřební a výkonové normy, z nichž se nadále při tvorbě této kalkulace vychází. (Fibírová, a kol., 2020, s. 243, Popesko a Papadaki, 2016, s. 69)

### **Operativní kalkulace**

Tvorba operativních kalkulací má smysl zejména při zadávání úkolů jednotlivým výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Tato kalkulace je sestavována s příchodem jakékoliv změny v průběhu výrobního procesu, jež může být například změna dodavatele materiálu, změna ceny materiálu aj. Jinak řečeno, kalkulace se tedy mění s jakoukoliv změnou tak, aby byla zajištěna její aktuálnost. Předem stanovená výše nákladů v operativní kalkulaci je závislá na technických a výrobních podmínkách. Přesnost a platnost operativní kalkulace se odvíjí od dodržování všech technologických, výrobních a konstrukčních předpokladů. (Čechová, 2011, s. 99; Landa, 2008, s. 285)

#### **3.3.2 Výsledná kalkulace**

Sestavení výsledné kalkulace probíhá až v okamžiku dokončení příslušného výkonu. V tuto dobu jsou k dispozici již skutečné hodnoty spotřebovaných vstupů, díky nimž lze provést následnou kontrolu hospodárnosti. Výsledná kalkulace tedy slouží jako kontrolní nástroj při porovnání skutečné výše spotřebovaných vstupů a odhadu učiněného před začátkem celého procesu. (Lazar, 2012, s. 20; Popesko a Papadaki, 2016, s. 68)

### 3.4 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec shromažďuje jednotlivé kalkulační položky, jež obsahují peněžní částky připadající na daný výkon, a to v určité posloupnosti za sebou. Každý podnik si v rámci svého uvážení a potřeb utváří individuální kalkulační vzorce. Nicméně vzhledem k tomu, že jsou kalkulace určeny pro řadu účelů a také slouží pro potřeby evidenčních a rozhodovacích úloh, došlo k vytvoření několika kalkulačních vzorců (Landa, 2008, s. 285-286):

#### Typový kalkulační vzorec

Tento kalkulační vzorec lze označit za nejpoužívanější typ, který slouží především pro potřeby plánování nákladů a ke kontrole rentability prováděných výkonů. Důležitým prvkem tohoto vzorce je členění nepřímých (režijních) nákladů do tří vrstev. První vrstvu tvoří výrobní režie, jejíž součástí jsou náklady vzniklé ve spojitosti se samotnou výrobou. Správní režie zahrnuje náklady na obsluhu a řízení a je charakteristická pro druhou vrstvu. V poslední části dochází k přiřazení odbytových nákladů a ziskové přírážky. (Landa, 2008, s. 286; Popesko a Papadaki, 2016, s. 71)

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

Obrázek 9 Typový kalkulační vzorec

(Zdroj: Popesko a Papadaki, s. 71)



**Retrográdní kalkulační vzorec**

Spousta podniků v dnešní době odděluje kalkulace ceny výkonů a kalkulace nákladů. K zajištění výnosnosti kapitálu přispívá kalkulace ceny, která vychází především z úrovně zisku či marže, jenž musí výkony podniku generovat. Podstatný je také fakt, že cena výrobku je dána trhem a tržním postavením, díky čemuž je také prvotním údajem kalkulace a její výši je nutné respektovat. Pomocí retrográdního vzorce je tedy možné zjistit rozdíl mezi cenou a náklady. (Král, 2010, s. 140)

<b>Základní cena výkonu</b>
– Dočasná cenová zvýhodnění
– Slevy zákazníkům
• sezónní
• množstevní...
<b>CENA PO ÚPRAVÁCH</b>
– Náklady
<b>ZISK (jinak vyjádřený přínos)</b>

*Obrázek 10 Retrográdní kalkulační vzorec (Zdroj: Král, ©2010, s. 140)*

**Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady**

Již ze samotného názvu je pochopitelné, že tento kalkulační vzorec usiluje o oddělení fixních a variabilních nákladů. Oddělené vykazování těchto nákladů je praktické především pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě. Podobu této tzv. kalkulace variabilních nákladů je možné pozorovat na obrázku 11 (Král, 2010, s. 141).

<b>CENA PO ÚPRAVÁCH</b>
– Variabilní náklady výrobku
• přímé (jednicové) náklady
• variabilní režie...
<b>Marže (krycí příspěvek)</b>
– Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
<b>Zisk v průměru připadající na výrobek</b>

*Obrázek 11 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Zdroj: Král, © 2010, s. 141)*

### Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace ve své podstatě navazuje na předchozí kalkulaci a práci s oddělenými náklady. Prostřednictvím této kalkulace jsou sledovány přímé a nepřímé náklady odděleně a využívá se členění podle fází reprodukčního procesu. Vzorec pro dynamickou kalkulaci se z části podobá typovému kalkulačnímu vzorci s tím rozdílem, že odpovídá na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74)

Přímé jednicové náklady	
Ostatní přímé náklady	– variabilní
	– fixní
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	– variabilní
	– fixní
<hr/>	
Náklady výroby	
Prodejní režie	– variabilní
	– fixní
<hr/>	
Náklady výkonu	
Správní režie	
<hr/>	
Plné náklady výkonu	

*Obrázek 12 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci (Zdroj: Popesko a Papadaki, © s. 74)*

### 3.5 Klasifikace metod kalkulací nákladů

Metoda kalkulace je způsob, díky němuž jsou vyčísleny jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici. Již v minulosti existovala celá řada metod nákladových kalkulací a odlišných způsobů jejich klasifikace. V současnosti jsou nákladové kalkulace členěny dle většiny autorů do dvou základních skupin, a to na absorpční kalkulace a neabsorpční kalkulace. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 76; Synek a kol., 2011, s. 104)

Popesko a Papadaki (2016, s. 77) informují o tom, že pro zahraniční autory je velmi významné členění nákladů v hromadné a zakázkové výrobě. Z tohoto důvodu rozdělují metody nákladových kalkulací do takové podoby, která je téměř identická se zahraniční literaturou, a to následujícím způsobem:

- neabsorpční kalkulace,
- kalkulace v zakázkové výrobě, kde jsou zahrnuty i absorpční kalkulace,

- kalkulace v hromadné výrobě,
- kalkulace ABC (Activity-Based Costing).

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 188) člení metody kalkulace odlišným způsobem, a to podle jejich využití:

- V nesdružených výroбах – kam řadí kalkulace dělením, kalkulace s poměrovými čísly a přírážkovou kalkulací.
- Ve sdružených výroбах – jejichž součástí je metoda kalkulace odčítací a metoda kalkulace rozčítací.

### 3.5.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace, rovněž známá pod pojmem kalkulace plných nákladů, v sobě zahrnuje veškeré náklady podniku, včetně strategických a správních nákladů. Významnost absorpční kalkulace je možné spatřit zejména při dlouhodobých analýzách nákladů výkonu a cenových rozhodnutích, neboť je pro ně velmi podstatná. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 79)

Král (2010, s. 147) potvrzuje významnost těchto dvou aspektů a zároveň rozšiřuje okruh informací o plné nákladové náročnosti, které mají dále význam:

- pro vyjádření vázanosti nákladů ve vytvářených, přesněji řečeno prodávaných vnitropodnikových zásobách,
- pro vyjádření dlouhodobého přínosu prodávaných výkonů k celkovému zisku,
- pro poctivé zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob,
- pro řadu reprodukčních úloh. Podob.

#### **Kalkulace dělením**

Kalkulaci dělením lze považovat za nejjednodušší kalkulační metodu, kterou je možné využít především tam, kde probíhá stejnorodá hromadná výroba. Příkladem podniků se stejnorodou hromadnou výrobou mohou být elektrárny, teplárny, přepravní společnosti apod. Prostřednictvím podílu celkových nákladů a celkového množství výkonů se zde stanoví náklady na jednotku daného výkonu. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 189; Landa, 2008, s. 288)

### Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Tato kalkulace se uplatňuje u výrob se stejnorodými výkony, které se od sebe odlišují technickým parametrem, jímž může být například hmotnost, délka, jakost apod. Prvním nezbytným krokem této kalkulace je určení typického představitele, kterému je přiřazeno ekvivalenční číslo 1. Ostatním výrobkům se stanoví ekvivalenční číslo pomocí poměru k jejich zvolené vlastnosti. Následně dojde k přepočtu celého objemu výroby, a to za pomoci ekvivalenčních čísel. Záměrem tohoto přepočtu je stanovení nákladů na jeden ekvivalent. V posledním kroku se vypočítá náklad na výrobek, za pomoci vynásobení nákladu na ekvivalent a ekvivalenčního čísla. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 83, Synek a kol., 2011, s. 109)

### Přirážková kalkulace

Metoda přirážkové kalkulace je označována za nejrozšířenější metodu využívanou k přiřazování nákladů. Tato kalkulační metoda se uplatňuje při výrobě několika nákladově různorodých výrobků s odlišnými technickými postupy. Přiřazení společných nepřímých, respektive režijních nákladů probíhá pomocí vhodně zvolené rozvrhové základny a vypočtených režijních přirážek či sazeb. Rozlišujeme dva druhy přirážkové kalkulace, a to sumační a diferenciovanou variantu. V případě sumační varianty se používá jedna rozvrhová základna a v úvahu je brán předpoklad, že nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině. Pro mnoho podniků je to však nereálné a využívají diferenciovanou variantu, kde dochází k použití více rozvrhových základen. Taktéž rozvrhové základny lze rozdělit dvou typů, a to na základny naturální a peněžní. Prostřednictvím peněžních základen

se zjišťuje procento přirážky a u naturálních základen se vypočítá sazba nepřímých nákladů, která je vyjádřena v peněžních jednotkách na naturální jednotku. Výpočet režijní přirážky a sazby je uveden na obrázku 13. (Duchoň, 2007, s. 84; Landa, 2008, s. 290; Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 202)

$$\text{Procento přirážky nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \cdot 100$$

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}}$$

Obrázek 13 Vzorce pro výpočet režijní přirážky a režijní sazby

Principy přírážkové kalkulace jsou také velmi rozšířené v sektoru služeb, který doposud není z pohledu kalkulačních metod téměř prozkoumán. Konstrukce kalkulací je zde na rozdíl od výrobních firem, kde je struktura přírážkové kalkulace velmi podobná, výrazněji komplikovanější. Skupina služeb je velmi obsáhlou, a proto je nutné přistupovat ke každé skupině individuálně. Zcela pochopitelně se bude odlišovat kalkulace řemesníka či pracovníka vykonávajícího kosmetické služby od kalkulací zdravotnických organizací nebo například stavebních firem. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 107)

S použitím přírážkové kalkulace se také pojí řada nedostatků, nicméně v případě dodržení několika základních pravidel se jim dá předcházet. Mezi tyto pravidla patří opakovaná aktualizace režijních přírážek a sazeb, správné rozdělení režijních nákladů nebo vhodná volba rozvrhové základny. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 114)

### **Kalkulace sdružených výkonů**

Použití této kalkulace je možné ve výroбах, kde v rámci jednoho technologického procesu a při použití jednoho druhu materiálu vzniká více druhů výrobků. Příkladem mohou být společnosti na zpracování ropy, zemědělská výroba apod. Kalkulace sdružených výkonů členíme do dvou skupin: kalkulace odčítací a kalkulace rozčítací. Odčítací metoda je využívána ve výroбах, kde vzniká jeden hlavní výrobek a ostatní současně vzniklé výrobky jsou považovány za vedlejší. U odčítací metody jsou zjišťovány náklady na hlavní výrobek za pomoci rozdílu mezi celkovými náklady a náklady vedlejších výrobků. Rozčítací metoda nachází využití tam, kde jsou všechny výrobky považovány za hlavní a jednotlivé výrobky jsou kalkulovány na základě zvolených poměrových čísel. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 195-196)

### **Fázová metoda kalkulace**

Při výrobě jediného výrobku nebo skupiny stejnorodých výrobků se využívá fázová metoda kalkulace. Za předmět kalkulace není považován výkon, ale výrobní fáze. Tudíž typickým představitelem pro tuto kalkulaci může být podnik, v němž výrobek prochází procesem od počáteční až do konečné fáze. Při dokončení jednotlivé fáze se vždy stanoví náklady na daný polotovar za pomoci prosté metody kalkulace. Díky součtu dílčích nákladů se stanovují náklady finálního produktu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 85)

### **Postupná metoda kalkulace**

Uplatnění této kalkulace nalezneme především ve výroбах, kde jsou výrobní stupně technologicky a organizačně odděleny. Základní princip této kalkulace spočívá v kumulaci nákladů jednotlivých výrobních stupňů a zobrazení celkových nákladů výrobku až v posledním stupni. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 88)

### **Dynamická kalkulace**

Dynamická kalkulace svým způsobem není komplexní kalkulační metodou, ale jedná se spíše o alokační princip, který je možné uplatnit do jiných kalkulačních metod. Tato kalkulace je velmi úzce podobná přírážkové kalkulaci, nicméně je navíc zaměřená na otázku, jak budou ovlivněny náklady v jednotlivých fázích, pokud dojde ke změně objemu prováděných výkonů. (Král, 2010, s. 141; Popesko a Papadaki, 2016, s. 93)

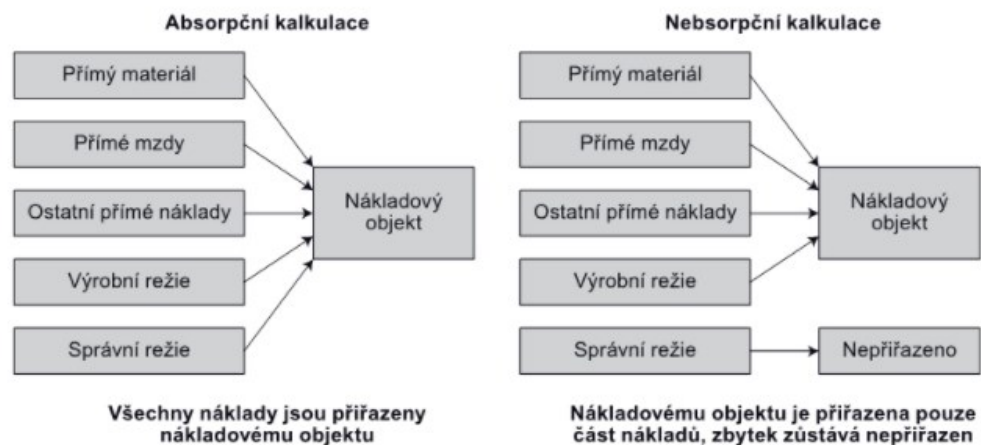
### **3.5.2 Neabsorpční kalkulace**

Vzhledem k množství nedostatků spojených s absorpční kalkulací byl podnícen vznik tzv. neabsorpční kalkulace, taktéž známé pod pojmem kalkulace neúplných nákladů. Někteří autoři tuto kalkulaci označují přímo jako kalkulaci variabilních nákladů, neboť samotnou neabsorpční kalkulaci reprezentují. Hlavní význam kalkulace variabilních nákladů spočívá v tom, že pracuje výhradně s variabilními náklady a taktéž s fixními náklady, které zpravidla s jednotkou výkonu nesouvisí, a které na jednotlivé výrobky nerozpočítává. Fixní náklady se zde považují za nedělitelné bloky, které je nutné vynaložit v souvislosti se zajištěním podmínek pro výrobu a prodej druhu výrobku nebo fungování celého podniku v daném časovém období. Fixní náklady nejsou promítány do samotného výrobku, ale jsou proto hrazeny jako celek, a to z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů celého podniku, z čehož lze jasně vyvodit fakt, že se u jednotlivých druhů výrobků nezjišťuje zisk, ale je na něj nahlíženo jako na výsledek činnosti podniku jako celku. (Král, 2010, s. 151-156; Petřík, 2007, s. 90-91; Synek a kol., 2012, s. 116-118)

Popesko a Papadaki (2016, s. 79) zmiňují celou řadu výhod a omezení spojených s neabsorpčními kalkulacemi. K výhodám kalkulace variabilních nákladů řadí především práci s fixními náklady. Oceňují to, že tato kalkulace přiřazuje výkonu pouze variabilní náklady s výkonem související. Díky tomu pak nedochází k deformaci kalkulace, která by byla zapříčiněna nepřesným přiřazením fixních nákladů. Dále jsou variabilní náklady považovány za pružnější při krátkodobém rozhodování a operativním řízení kapacit. Za omezení naopak považují to, že části nákladů manažeři nevěnují pozornost. Zpravidla

se jedná o ty náklady, které se výkonu nepřiznávají. Příčinou vzniku problému pak může být zejména orientace manažerů na krátkodobá rozhodnutí, která pak mohou být v nesouladu se strategickými zájmy podniku. Další omezení spatřují ve využitelnosti neúplných nákladů, které je nejvíce patrné u cenových rozhodnutí.

Pro lepší pochopení a zpřesnění rozdílů mezi absorpční a neabsorpční kalkulací je níže uveden obrázek 14.



Obrázek 14 Absorpční a neabsorpční kalkulace (Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 79)

### 3.6 Moderní metody kalkulace – Activity-Based Costing

Vznik moderních metod kalkulace podnítily samotné nedostatky tradičních postupů kalkulace, které jsou založené na vztahu nákladů k objemu. Tento postup tradičních kalkulací nemusí být tím správným, zejména při stanovení cen, výběru produktů a alokaci zdrojů. Lze tedy konstatovat, že tradiční systém kalkulace nevytváří správnou základnu pro rozvržení nebo alokaci režii, až na výjimku nákladů, mezi které řadíme přímé výrobní a provozní náklady. (Doyle, 2006, s. 100)

Activity-based costing (kalkulace podle aktivit), které se rovněž zjednodušeně přezdívá metoda ABC, se od tradičních kalkulačních metod odlišuje především tím, že rozvrhuje náklady podle dílčích činností, přičemž základem rozlišení aktivit je určení příčiny vzniku nákladů. Tato kalkulace je jakýmsi podrobnějším pohledem na klíčové faktory ovlivňující podnikové režie a současně se snaží nalézt externí a interní síly, které náklady vyvolávají. (Garrison, Noreen a Brewer, 2021, s. 326; Landa, 2008, s. 291)

Cílem ABC kalkulace je rozvržení režijních nákladů na jednotlivé prováděné aktivity, skrze které jsou následně přiřazeny jednotlivým nákladovým objektům.

Tento postup probíhá v rámci tří kroků. V prvním kroku se přiřazují nepřímé náklady k jednotlivým aktivitám, a to za pomoci vztahové veličiny nákladů, díky které dochází k přepočtu nákladů evidovaných v účetnictví na jednotlivé aktivity. Druhý krok spočívá ve stanovení nákladů na jednotku aktivity a v posledním kroku se určují náklady tzv. nákladovému objemu, za který je považován výkon, služba či zákazník. (Drury, 2018, s. 255; Popesko a Papadaki, 2016, s. 138)

Stejně jako všechny ostatní předešlé metody i metoda ABC s sebou přináší celou řadu výhod a mnoho úskalí. Mezi hlavní pozitivum této kalkulace patří zejména podávání přesnějších informací o nákladech jednotlivých výkonů a příčinách jejich vzniku. K dalším pozitivům se řadí také možnost analyzovat náklady z různých úhlů pohledu, jako například z pohledu výrobku, zákazníka, trhu apod. Úskalí této metody tkví především v náročnosti získávání dat. Nejen, že má spousta podniků problém s poskytnutím potřebných dat, ale i v případě jejich získání je pro ně tato metoda z hlediska času velmi náročná. (Doyle, 2006, s. 117, Petřík, 2007, s. 780-784)



## 4 ROZPOČETNICTVÍ

Fíbírová a kol. (2020, s. 317-318) řadí rozpočetnictví mezi nástroj hodnotového řízení podniku, jehož cílem je sestavení a vyhodnocování rozpočtů. K tvorbě kvalitního podnikového rozpočtu, který má vazby na rozpočty vnitropodnikových středisek, je zapotřebí harmonizace mezi systémem nástrojů hodnotového řízení (kalkulací, rozpočtů, vnitropodnikových cen) a nástroji věcného a personálního řízení. Sestavený podnikový rozpočet se tedy skládá z dílčích rozpočtů, které znázorňují v peněžním vyjádření vývoj hodnotových veličin, respektive nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů.

Relativně často je rozpočet označován také jako plán, nicméně se jedná o pojmy, které je třeba rozlišovat. Rozdíl těchto dvou pojmů spočívá v tom, že rozpočty, jak už bylo zmíněno, jsou uváděny v peněžních jednotkách a plány jsou vyjádřeny v naturálních jednotkách. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 124)

Součástí rozpočtového procesu není jen samotná tvorba rozpočtů, což potvrzuje také fakt, že tento proces lze rozdělit do čtyř základních fází – příprava rozpočtu, tvorba rozpočtu, kontrola plnění rozpočtu včetně identifikace odchylek a odstranění odchylek. Úkolem první fáze je sběr dat a informací sloužících k tvorbě rozpočtů. V druhé fázi již probíhá sestavení samotného rozpočtu. Třetí fáze pak tkví v průběžném porovnávání skutečných a rozpočtových hodnot, s jejichž pomocí jsou identifikovány odchylky. Následuje poslední fáze, jejímž cílem je odstranění zjištěných odchylek a přijetí opatření, která povedou k jejich budoucí eliminaci. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 221)

Rozpočty lze klasifikovat dle následujících hledisek (Landa, 2008, s. 275):

- z hlediska časového – dlouhodobé, střednědobé, krátkodobé,
- z hlediska předmětu – dílčí rozpočty, komplexní podnikový rozpočet,
- z hlediska technik sestavení – pevný a variantní rozpočet, přírůstkový rozpočet, rozpočty sestavované za pevné období a klouzavé rozpočty.

Tradiční způsob tvorby rozpočtů je v dnešní době poněkud nevyhovující, neboť firmy na jeho základě neefektivně hospodaří se zdroji. Jednou z příčin značného množství nedostatků je strnulost, díky které se rozpočty nejsou schopny pružně přizpůsobit neočekávaným změnám, ze kterých vycházejí. Díky těmto rychlým změnám v podniku se rozpočty stávají již velmi krátce po jejich schválení neaktuálními. K dalším nedostatkům patří především návaznost na sestavování finančních výkazů, které probíhá

zpravidla jedenkrát ročně. Pro většinu společností je s ohledem na množství změn tento cyklus nevhodný. Existuje ještě několik nedostatků, mezi něž patří neprovázanost rozpočtů, orientace na výsledek, nikoliv na příčiny a podpora zastaralých stereotypů myšlení a organizace a rovněž potlačení příležitostí. V reakci na počet nedostatků došlo k rozvoji nových vhodnějších rozpočtových metod, které přispívají k eliminaci nedostatků a nabízejí podniku rozsáhlejší možnosti ve využití informačních výstupů. Nové přístupy využívané pro tvorbu rozpočtů jsou charakteristické primárně tím, že používají volné rozpočty namísto pevných rozpočtů, hodnotí organizační jednotky na základě ukazatelů výkonnosti, aplikují progresivní systém odměňování a mění proces plánování. Mezi moderní přístupy, díky nimž je možné řídit výkonnost útvarů a aplikovat již zmíněné zásady, řadíme rozpočtování podle aktivit (Activity-Based Budgeting), Beyond Budgeting a rozpočtování s nulovým základem (Zero-Based Budgeting). Metoda Activity-Based Budgeting (ABB) je velmi úzce propojena s kalkulací ABC, neboť je založena na zcela totožných principech. Systém ABB je potažmo jakýmsi dalším navazujícím krokem při budování nástrojů založených na řízení podnikových procesů a aktivit. Druhou moderní metodou je Beyond Budgeting, jejíž podstatu je možné shledat ve stanovení manažerských cílů a hledání možných způsobů k jejich dosažení, a to za pomoci flexibilních mechanismů. V rámci metody Zero-Based Budgeting je sestavován rozpočet od nuly, tudíž zde nejsou zohledňovány údaje z minulosti. Hlavní význam této metody spočívá v pravidelném přezkoumávání smysluplnosti doposud prováděných aktivit. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 221-237)

## 5 SHRnutí TEoretické Části

Cílem teoretické části bylo za pomoci literární rešerše vytvořit ucelenou teoretickou základnu, která bude sloužit jako podklad pro nadcházející analytickou a projektovou část diplomové práce.

První kapitola je zaměřena na oblast zdrojů účetních informací, které jsou pro podnik stěžejní. Dochází zde k vymezení hlavního zdroje informací a k představení dvou odlišných účetních systémů – finančního a manažerského účetnictví. Tyto systémy jsou následně porovnány pomocí hlavních kritérií, které poukazují na jejich diferenciaci.

Ve druhé kapitole je věnovaná pozornost oblasti nákladů. Nejprve jsou náklady charakterizovány, dále jsou rozlišeny z hlediska závislosti na jejich pojetí a v posledním kroku je uvedena jejich klasifikace - účelové, druhové a kalkulační členění, dále členění dle objemu prováděných výkonů a na náklady z hlediska manažerského rozhodování. Efektivnost členění nákladů je velmi podstatné zejména při usilování o snížení nákladů s cílem jejich optimalizace.

Další část teoretické práce je soustředěna na kalkulace nákladů. Nejdříve je v této části představena samotná kalkulace nákladů, kterou lze zjednodušeně definovat jako přiřazení nákladů k danému výkonu. Poté je charakterizován kalkulační systém včetně jeho členění a rovněž jsou zde uvedeny jednotlivé typy kalkulačních vzorců. Proces kalkulace probíhá za pomoci kalkulačních metod, které jsou závislé na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů a struktuře nákladů. Tyto metody jsou dále rozděleny do dvou hlavních skupin na absorpční a neabsorpční metody kalkulace, které jsou dále reprezentovány dílčími metodami. V reakci na nedostatky tradičních metod je součástí této kapitoly také moderní metoda kalkulace tzv. kalkulace ABC.

Poslední část je věnována rozpočetnictví, které slouží primárně k sestavení a vyhodnocování rozpočtů. V této části je vysvětlen rozdíl mezi plánem a rozpočtem, neboť je velmi důležité tyto dva pojmy rozlišovat, a to z důvodu jejich časté záměny. Tvorba rozpočtu je rozsáhlý a náročný proces, který probíhá ve čtyřech fázích. Avšak i tvorba tradičního rozpočtu s sebou nese spoustu nedostatků, které mají za příčinu vznik moderních rozpočtových metod.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

V této kapitole je představena jedna nejmenovaná společnost, která si přeje udržet svou identitu v anonymitě. Vzhledem k tomu budou uvedeny pouze takové informace, které budou pro vypracování diplomové práce stěžejní a nepovedou k jasné identifikaci společnosti.

Společnost, která je předmětem analýzy, působí pouze na českém trhu a v současné podobě existuje od roku 1993. Jedná se o akciovou společnost, která v převážné většině poskytuje služby.

### 6.1 Cíle a vize společnosti

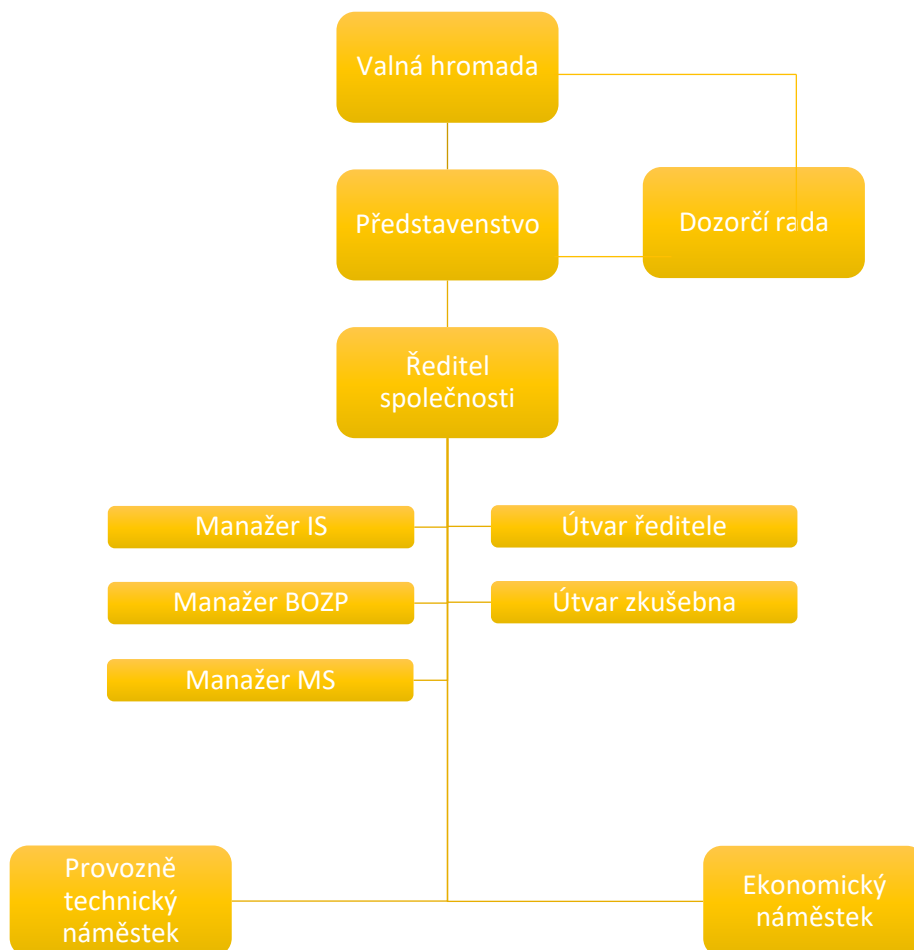
Cílem a dlouhodobým výhledem společnosti je zajištění finanční stability a jejího plynulého chodu bez nutnosti jakékoliv odstávky či omezení odběratelů. Tento počín je ovšem závislý zejména na vypořádání obyvatelstva s pandemií covidu-19. Společnost má v plánu splnit několik cílů, a to dle možností a vývoje aktuální situace. Za první cíl si klade provést investice v řádu několika milionů korun, k jejichž realizaci hodlá využít dotace. Ovšem počítá také i s variantou nepříznivého vývoje, kdy zamýšlí přizpůsobit investiční program příjmům společnosti tak, aby se nedostala do finančních potíží a byla schopna hradit veškeré své závazky. Dalším poměrně významným cílem je minimalizace pohledávek a jejich dodatečného vymáhání.

### 6.2 Organizační struktura

Nejprve je třeba uvést organizační strukturu společnosti a seznámit se s jejím rozložením a fungováním jako celku. Z obrázku č. 15 je možné zřetelně rozpoznat nejvyšší orgán společnosti, kterým je valná hromada. Jedná se o shromáždění všech akcionářů, kterých je ve společnosti 99. Valná hromada si volí statutární orgán, respektive představenstvo, které se v této společnosti skládá ze sedmi členů. Dále si valná hromada volí dozorčí radu, která je složena ze šesti členů a jejím hlavním úkolem je dohlížet na působnost představenstva.

V čele společnosti vystupuje ředitel, který společně s ekonomickým a technickým náměstkem reprezentují vedení společnosti a zabezpečují nepřetržitý chod podniku. Každý z uvedených členů obhospodařuje jednotlivé útvary, které do jeho působnosti spadají. Provozně-technický náměstek zajišťuje chod šesti provozů a technického útvaru. Ekonomický náměstek se stará o šest útvarů, se kterými je v nepřetržitém kontaktu a všechny provedené operace v rámci jeho působnosti podléhají jeho kontrole a schválení.

Vzhledem k velikosti zisku, kterého společnost dosahuje, lze působení a součinnost mezi ekonomickým náměstkem a jeho podřízenými zhodnotit jako velmi zdařilé fungování.



Obrázek 15 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

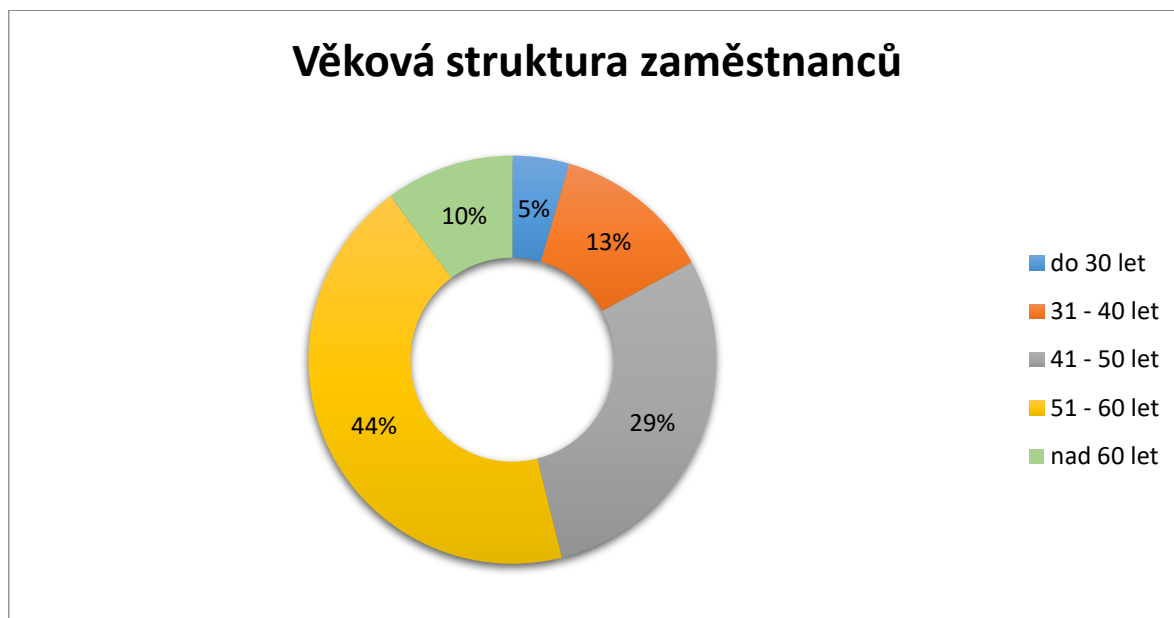
### 6.3 Zaměstnanci

V tabulce 2 je znázorněn vývoj počtu zaměstnanců a jejich profesní struktura v letech 2017-2020. Během sledovaných let je celkový počet zaměstnanců poněkud kolísavý. Příčinou tohoto kolísání mohou být dva faktory. Prvním z nich je rozhodnutí pracovníka o změně zaměstnání a druhým z nich je samotný věk zaměstnanců. Z obrázku č. 16 je patrné, že společnost zaměstnává 54 % lidí ve věku 51 let a více. Na základě toho lze usoudit, že tento proměnlivý stav souvisí s odchodem zaměstnanců do penze a je pouze dočasného charakteru, neboť se zaučuje nová pracovní síla, která v brzké době nahradí dosavadního zaměstnance. Vyšší věk má více jak polovina zaměstnanců, tudíž lze předpokládat postupnou obměnu pracovních sil. Nicméně na tuto situaci by měla

společnost reagovat se značným předstihem, protože trh práce nenabízí dostatečné množství kvalifikovaných pracovníků. Tabulka rovněž rozlišuje konkrétní profese na technickohospodářské pracovníky a pracovníky vykonávající dělnické profese. Dvě třetiny zaměstnanců vykonávají dělnické profese a svou činností přispívají k růstu tržeb společnosti. Zbylou část tvoří technickohospodářští pracovníci, mezi které řadíme účetní, administrativní pracovníky, ekonomy, technické inženýry aj., kteří se také podílejí na celkovém chodu a prosperitě společnosti.

*Tabulka 2 Vývoj počtu zaměstnanců a profesní struktura (interní materiály, vlastní zpracování)*

Rok	2017	2018	2019	2020
Strojník	46	46	45	43
Čistič	14	14	14	14
Montér	29	29	29	29
Ostatní dělnické práce	73	72	76	73
THP	85	85	85	86
Zaměstnanci celkem	247	246	249	245



*Obrázek 16 Věková struktura zaměstnanců (vlastní zpracování)*

Následující tabulka 3 zobrazuje vývoj celkových výnosů a osobních nákladů společnosti v letech 2017-2020. Kromě toho jsou v tabulce zachyceny také hodnoty přepočtené na jednoho zaměstnance, které jsou vyjádřeny v tis. Kč. U osobních nákladů je patrná rostoucí tendence, která se meziročně zvyšuje přibližně o 7-8 %. Výjimkou je však rok 2020, ve kterém tyto náklady vzrostly o pouhých 6 %, a tento nárůst činil 8 798 000 Kč. Vliv na snížení osobních nákladů měl z velké části především pokles zaměstnanců, ale rovněž se na tomto snížení podílela pandemie covid-19. V roce 2020 po dobu trvání pandemie onemocnělo covidem-19 značné množství pracovníků, přesněji 40 pracovníků, což se projevilo i v jejich mzdách a následně pak i v osobních nákladech společnosti.

Rovněž u výnosů je možné pozorovat každoroční nárůst a stejně jako tomu bylo u osobních nákladů, tak i vývoj celkových výnosů v roce 2020 zasáhla pandemie covid-19. Díky pandemii vzrostly celkové výnosy o pouhé 3,5 % oproti roku 2019.

*Tabulka 3 Vývoj celkových výnosů a osobních nákladů (interní materiály, vlastní zpracování)*

Rok	2017	2018	2019	2020
Osobní náklady celkem	123 444	133 280	143 179	151 977
Osobní náklady na 1 zaměstnance	499,77	541,79	575,02	620,31
Celkové výnosy	378 213	406 722	424 792	439 675
Celkové výnosy na 1 zaměstnance	1531,23	1653,34	1705,99	1794,59

#### 6.4 Analýza finančních výsledků společnosti

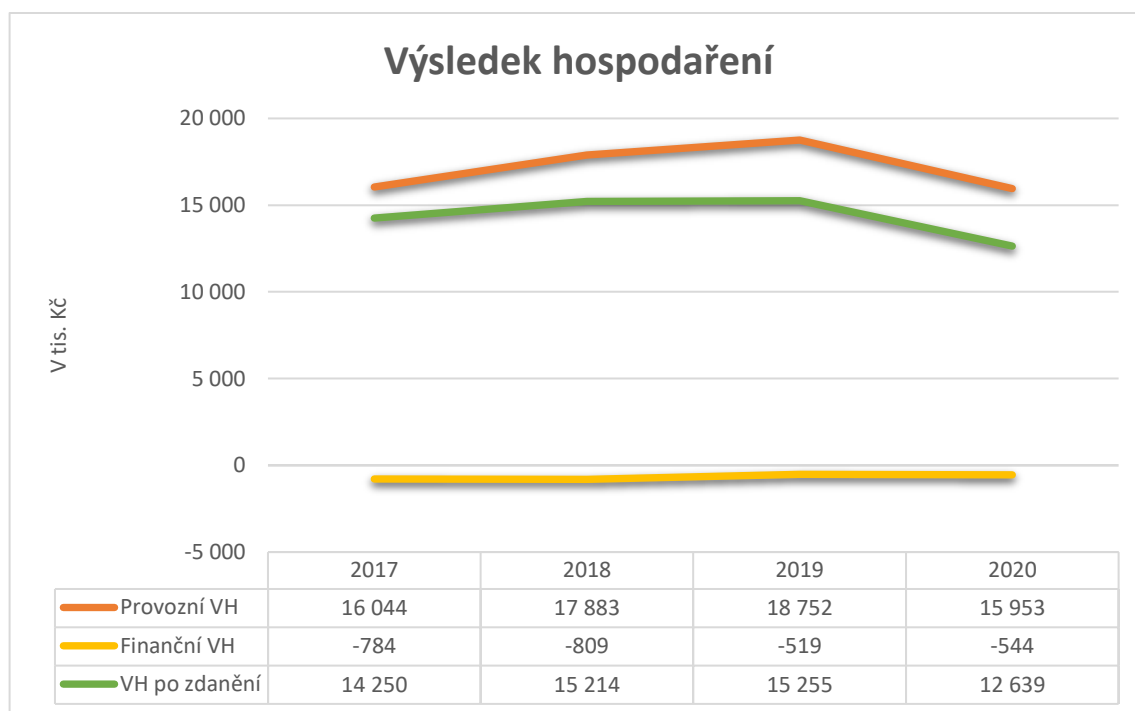
Představení společnosti by nebylo komplexní bez analýzy finanční stránky podniku, na kterou by se nemělo opomíjet. V prvé řadě je proveden rozbor výsledku hospodaření, který je klíčovým prvkem nejen pro určení finanční stability podniku, ale i pro určení budoucího vývoje. V tabulce 4 je zachycen jak finanční, tak provozní výsledek hospodaření, ze kterých je vyčíslena daň a po jejím odečtení je stanoven VH po zdanění. Ve sledovaném období se společnosti velmi dařilo a v každém roce dosahovala kladného hospodářského výsledku. Nicméně postupnou rostoucí tendenci narušil rok 2020, v němž výsledek hospodaření klesl oproti roku 2019 o 2 616 tis. Kč. Příčinu tohoto poklesu lze opět shledat nejen v účinnosti pandemie covidu-19, ale i v dalších faktorech, mezi které patří růst osobních nákladů, zvyšování cen za spotřebu energií a zvýšení nákladů na investice, které v tomto roce činily 59,5 milionu Kč. Nejvíce společnost investovala do staveb, a to v přepočtu 53 milionů Kč, dále 5 milionů do strojů a zařízení a rovněž



do nehmotného majetku, a to více jak 1 milion korun. O provozním výsledku hospodaření je možné říci, že de facto kopíruje celkový VH a je u něj zachycen výkyv v roce 2020. Naopak o finančním VH a jeho rostoucí tendenci hovořit nelze. Během sledovaných let vykazuje pouze záporné hodnoty související především s náklady, které vznikly z titulu poplatků peněžním ústavům, přičemž se nejčastěji jedná o bankovní poplatky.

Tabulka 4 Výsledek hospodaření za období 2017-2020 (vlastní zpracování)

Rok	2017	2018	2019	2020
Provozní VH	16 044	17 883	18 752	15 953
Finanční VH	-784	-809	-519	-544
VH po zdanění	14 250	15 214	15 255	12 639



Obrázek 17 Výsledek hospodaření za období 2017-2020 (vlastní zpracování)

V další tabulce bude proveden rozbor jednotlivých vybraných finančních ukazatelů společnosti, které jsou pro zhodnocení finanční situace podniku nezbytné. Součástí tabulky jsou také doporučené hodnoty vybraných ukazatelů, které byly převzaty z odborné literatury Knápkové a kol. (2017, 71-87)

*Tabulka 5 Vybrané finanční ukazatele (vlastní zpracování)*

Ukazatel	Rok			Doporučené hodnoty
	2018	2019	2020	
Celková zadluženost	14,0%	14,0%	14,1%	30-60 %
Krytí dl. majetku VK	1,00	1,02	1,03	hodnota okolo 1
Běžná likvidita	1,31	1,44	1,53	1,5 - 2,5
Pohotová likvidita	1,29	1,42	1,51	1 – 1,5
Hotovostní likvidita	0,43	0,60	0,67	0,2 – 0,5
Podíl ČPK na OA	23,9%	30,3%	34,8%	30 – 50 %
Rentabilita aktiv	1,25%	1,32%	1,11%	-
Rentabilita VK	1,30%	1,28%	1,06%	0,08

Prosperita společnosti je zjevná také z celkové zadluženosti, která nedosahuje ani doporučených hodnot a je takřka minimální. Ukazatel krytí dlouhodobého majetku vlastním kapitálem poukazuje na skutečnost, že podnik preferuje finanční stabilitu před výnosem, neboli pokud tento ukazatel vykazuje hodnoty vyšší jak 1, využívá podnik vlastní kapitál i ke krytí oběžných aktiv.

Běžná likvidita se pohybuje těsně pod hranicí optimálních hodnot, nicméně má vzrůstající tendenci a společně s pohotovou likviditou, která se pohybuje v rozmezí doporučených hodnot, lze vyloučit jakékoliv riziko platební neschopnosti. Na okamžitou schopnost splatit své krátkodobé závazky poukazuje rovněž hotovostní likvidita, která v podstatě utvrzuje společnost v tom, že je schopna splatit své závazky ihned z více jak 40 %.

Vzhledem k tomu, že se jedná o akciovou společnost, je rentabilita vlastního kapitálu pro akcionáře klíčovým ukazatelem, neboť měří výši čistého zisku připadajícího na 1 Kč investovaného kapitálu. Nízké hodnoty ukazatelů rentability však nepoukazují na problémy společnosti, nýbrž na investice, které tyto ukazatele brzdí. Společnost bezpodmínečně každý rok investuje velké množství finančních prostředků na vyčleněné a plánované akce, což se následně projevuje v nízkých hodnotách ukazatelů.

## 7 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

V druhé kapitole praktické části se budeme věnovat analýze současného stavu řízení nákladů, která zahrnuje nejen samotnou analýzu nákladů, ale rovněž analýzu kalkulačního systému a způsobu tvorby rozpočtů v podniku. Hlavním záměrem analýzy je poukázat na způsoby členění nákladů a poskytnout přehled o nákladové struktuře podniku. Před samotným rozdělením nákladů do jednotlivých skupin si však připomeneme širší souvislosti týkající se systému řízení nákladů. Již z kapitoly, která se zabírala organizační strukturou, bylo možné rozpoznat, že v rámci podniku nalezneme několik útvarů. Ovšem pro potřeby projektové části budou nejprve zkoumány náklady podniku jako celku.

V současnosti využívá společnost členění nákladů podle druhu, což je pro ni v jistém směru značnou výhodou, neboť evidované náklady jsou totožné jako ve finančních výkazech. Dále je ve společnosti využíváno členění nákladů podle nákladových středisek. Žádné další členění nákladů společnost nevyužívá.

### 7.1 Druhové členění nákladů

Strukturu druhového členění nákladů podniku zachycuje tabulka 6, která je doplněná o podíl jednotlivých položek na celkových nákladech, respektive o vertikální analýzu.

Tabulka 6 Druhové členění nákladů za období 2018-2020 (vlastní zpracování)

Náklady v tis. Kč	Rok 2018	%	Rok 2019	%	Rok 2020	%
Spotřeba materiálu	65 420	16,71%	70 107	17,12%	77 463	18,14%
Spotřeba energie	17 372	4,44%	21 640	5,28%	22 063	5,17%
Opravy a udržování	59 701	15,25%	59 675	14,57%	55 810	13,07%
Ostatní služby	33 814	8,64%	38 198	9,33%	37 016	8,67%
Osobní náklady	133 280	34,04%	143 719	35,09%	151 977	35,59%
- Mzdové náklady	97 371	24,87%	104 892	25,61%	111 614	26,14%
- SP a ZP	32 670	8,34%	35 382	8,64%	37 047	8,68%
- Soc. náklady	3 239	0,83%	3 445	0,84%	3 316	0,77%
Daně a poplatky	9 126	2,33%	8 739	2,13%	9 469	2,22%
Odpisy DHM a DNM	65 172	16,65%	65 376	15,96%	64 428	15,09%
Jiné provozní náklady	4 945	1,26%	-1 748	-0,43%	5 216	1,22%
<b>Provozní náklady</b>	<b>388 830</b>	<b>99,31%</b>	<b>405 706</b>	<b>99,06%</b>	<b>423 442</b>	<b>99,16%</b>
<b>Finanční náklady</b>	<b>818</b>	<b>0,21%</b>	<b>853</b>	<b>0,21%</b>	<b>824</b>	<b>0,19%</b>
Daň z příjmu	1 860	0,48%	2 978	0,73%	2 770	0,65%
<b>Náklady celkem</b>	<b>391 508</b>	<b>100%</b>	<b>409 537</b>	<b>100,00</b>	<b>427 036</b>	<b>100%</b>

Spotřeba materiálu je druhou nejvýznamnější položkou nákladů a vykazuje kolísající tendenci. Do této položky společnost zahrnuje především základní materiál, ostatní pomocný materiál a materiál pro opravu a udržování. Součástí jsou také náklady na PHM, oleje, pneumatiky nebo ochranné pracovní pomůcky nezbytné k vykonávání činnosti pracovníků.

Spotřeba energie zahrnuje především spotřebu elektřiny, která pokrývá 80 % těchto nákladů a zbylá část je rozpočítávána na spotřebu plynu a vody. Vzhledem ke zdražování cen energií lze pozorovat meziroční vzrůst této položky o 1-2 %, výjimkou byl rok 2020.

Velká část nákladů, přibližně 13 %, připadá také na opravy a udržování. Společnost vlastní poměrně značnou část starších budov, strojů a zařízení, které jsou sice plně funkční, ale mnohdy vyžadují drobné i rozsáhlé opravy. K tomu, aby byl zachován jejich provozně schopný status, je vykonávání ať už pravidelných či nahodilých oprav nezbytné.

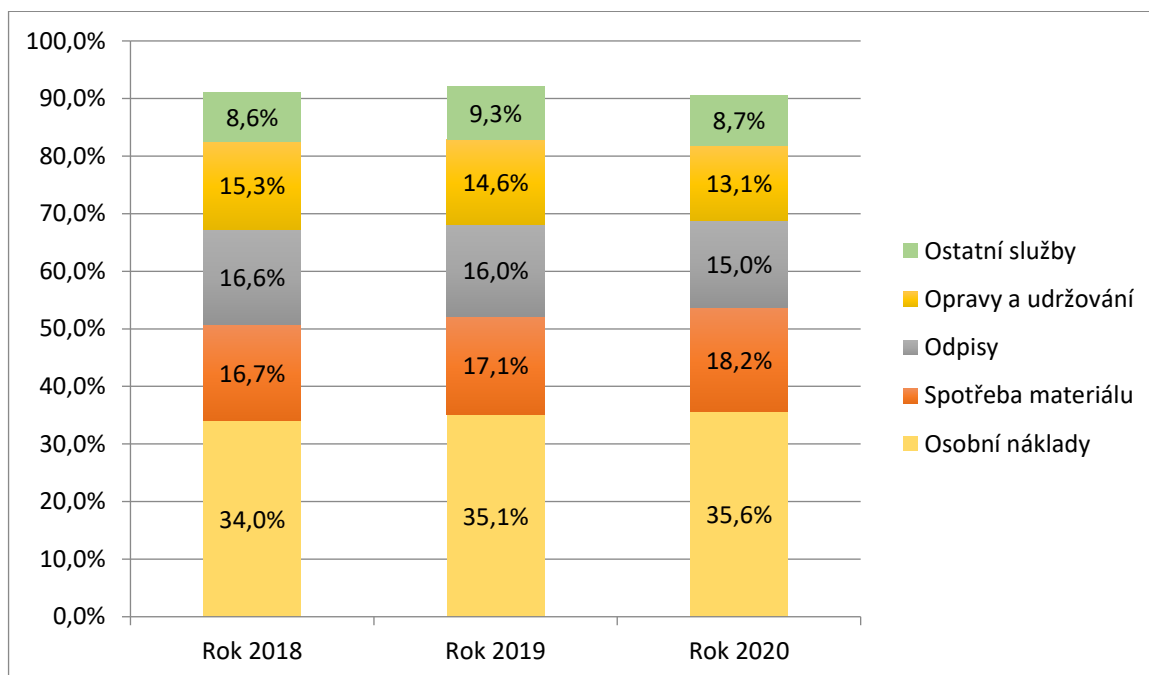
Nákladovou položku ostatní služby je také zapotřebí zmínit, jelikož značné množství zahrnovaných služeb přispívá k zajištění permanentního chodu podniku. Mezi nejvýznamnější část nákladů z této oblasti, bez které se dnes již neobejde žádný podnik, patří náklady na technickou pomoc programátorů, náklady za telefonní služby, poštovné a přepravné. Součástí jsou samozřejmě také další náklady jako úklidové práce, likvidace odpadu, provádění technických kontrol vozidel, náklady na vzdělávání pracovníků aj.

Největší část nákladů připadá na osobní náklady, a to ve výši okolo 35 %. Osobní náklady jsou tvořeny především mzdovou složkou nákladů ve výši 26 % a rovněž sociálním a zdravotním pojištěním, sociálními náklady a penzijním připojištěním. Poměr nákladů připadajících na osobní náklady v porovnání se spotřebou materiálu opět stvrzuje to, že se jedná o podnik poskytující služby, který zaměstnává mnoho kvalifikovaných odborníků nejen z řad řemeslných profesí, ale i z řad vysokoškolských specialistů.

Odpisy DHM a DNM představují zhruba 15 % celkových nákladů a jsou důkazem toho, že společnost vlastní relativně spoustu majetku, který bude v dalších letech podléhat možným opravám a udržování.

Mimo jiné jsou všechny uvedené položky součástí provozních nákladů. Poslední položkou zahrnovanou do těchto nákladů jsou jiné provozní náklady, mezi něž řadíme například cestovné či náklady na reprezentaci.

Pro lepší orientaci a přehlednost jsou nejvýznamnější položky nákladů vloženy do grafu, kde je zachycen jejich podíl na celkových nákladech.



Obrázek 18 Nejvýznamnější položky nákladů v letech 2018-2020 (vlastní zpracování)

Jak již bylo zmíněno, součástí finanční části nákladů jsou poplatky evidované vůči bankovním institucím, lépe řečeno všechny bankovní poplatky, včetně těch za vedení účtu či poplatků za platbu kartou apod.

K posouzení vývoje a struktury nákladů již byla využita vertikální analýza, která vyjadřuje procentuální podíl jednotlivých položek na celkových nákladech. Nyní se na náklady podíváme z jiného úhlu pohledu, a to za pomoci horizontální analýzy, která poukazuje na meziroční změny nákladových položek.

Horizontální analýza provedená v tabulce 7 prokazuje, že ne všechny položky nejvýznamnějších nákladových druhů dosahovaly ve sledovaných letech růstu. Opětovně lze konstatovat, že obzvláště v roce 2020 je pokles určitých položek zapříčiněn covidem-19. Vlivem intenzivního úbytku nemocných pracovníků a snížení poptávky na trhu se zmiňovaný pokles projevil zejména u nákladů na spotřebu energií, opravu a udržování či ostatních služeb. Pozoruhodnou položkou je již zmiňovaná spotřeba energií, která neznamenala až tak extrémní pokles vůči tomu, že část zaměstnanců vykonávala práci z domu. Meziroční pokles vykazují také odpisy, což má původ v již odepsaném majetku či minimálním nákupu nového majetku.

Tabulka 7 Horizontální analýza společnosti za období 2018-2020

Náklady v tis. Kč	Rok 2018	Rok 2019	Rok 2020	2019/2018	2020/2019
Spotřeba materiálu	65 420	70 107	77 463	107,2%	110,5%
Spotřeba energie	17 372	21 640	22 063	124,6%	102,0%
Opravy a udržování	59 701	59 675	55 810	100,0%	93,5%
Ostatní služby	33 814	38 198	37 016	113,0%	96,9%
Osobní náklady	133 280	143 719	151 977	107,8%	105,7%
- Mzdové náklady	97 371	104 892	111 614	107,7%	106,4%
- SP a ZP	32 670	35 382	37 047	108,3%	104,7%
- Soc. náklady	3 239	3 445	3 316	106,4%	96,3%
Daně a poplatky	9 126	8 739	9 469	95,8%	108,4%
Odpisy DHM a DNM	65 172	65 376	64 428	100,3%	98,5%
Jiné provozní náklady	4 945	-1 748	5 216	-35,3%	-298,4%
<b>Provozní náklady</b>	<b>388 830</b>	<b>405 706</b>	<b>423 442</b>	<b>104,3%</b>	<b>104,4%</b>
<b>Finanční náklady</b>	<b>818</b>	<b>853</b>	<b>824</b>	<b>104,3%</b>	<b>96,6%</b>
Daň z příjmu	1 860	2 978	2 770	160,1%	93,0%
<b>Náklady celkem</b>	<b>391 508</b>	<b>409 537</b>	<b>427 036</b>	<b>104,6%</b>	<b>104,3%</b>

## 7.2 Členění nákladů podle odpovědnostních středisek

Kromě druhového členění nákladů se ve společnosti využívá evidence nákladů podle odpovědnosti, díky které dochází k decentralizování na jednotlivé provozy a střediska. Z tohoto pohledu jsou náklady sledovány na šestnácti střediscích, za které v důsledku ručí vedení společnosti. Díky členění nákladů podle odpovědnostních středisek lze poměrně rychle a snadno zjistit, kde náklady vznikly, ale také to, kdo za vznik těchto nákladů odpovídá. V působnosti každého střediska vystupuje jeden vedoucí pracovník, který prezentuje fungování jeho střediska svému nadřízenému, kterým je buďto ředitel nebo jeden z náměstků. Dále stojí za zmínku také to, že každé středisko pod sebou eviduje, lze – li tomu tak nazvat, jakási „podstřediska“. V některých případech je toto členění naprosto zbytečné až přehnané a dle mého názoru by bylo vhodné členění „podstředisek“ nějakým způsobem eliminovat a náležitě upravit.

Prostřednictvím následující tabulky je zobrazeno členění odpovědnostních středisek analyzovaného podniku. Názvy uvedených středisek jsou upraveny pro účely diplomové práce tak, aby nebylo možné jednoznačně identifikovat společnost. Pro tyto účely je rovněž použito fiktivní číselné označení konkrétních středisek.

*Tabulka 8 Členění středisek ve vybrané společnosti  
(vlastní zpracování)*

<b>Odpovědný zástupce</b>	<b>Středisko</b>
Ředitel společnosti	1 Útvar ředitele
	2 Útvar zkušebna
Provozně technický náměstek	3 Provoz 1
	4 Provoz 2
	5 Provoz 3
	6 Provoz 4
	7 Provoz doprava
	8 Provoz oprava
	9 Útvar technický
Ekonomický náměstek	10 Útvar financí a plánování
	11 Útvar odbytu
	12 Útvar hospodářské správy
	13 Útvar zásobování
—	14 Vyrovňovací středisko zásobování
	15 Kuchyně
	16 Neutrální útvar

V následující části je rozebráno středisko 7 - provoz doprava, které je vhodným příkladem pro případnou eliminaci, neboť je u něj možné pozorovat jednotlivá „podstřediska“. Tento krok by usnadnil práci nejen účetním, ale i vedoucímu střediska, který by nemusel sáhodlouze přemýšlet nad správným přiřazením nákladů jednotlivým „podstřediskům“ a jednoduše by se vyvaroval případnému špatnému přiřazení.

Tabulka 9 Přehled jednotlivých podstředisek v rámci střediska 7 – provoz doprava (vlastní zpracování)

Středisko 7 – provoz doprava	
<b>7701 - Doprava</b>	<b>7703 - Mechanizace</b>
770101 Auto 1	770301 Bourací kladivo
770102 Auto 2	770302 Čistící zařízení
770103 Auto 3	770303, 770304, .....
770104, 770105, 770106, .....	<b>7705 – Neutrální středisko</b>
<b>7702 - Režie</b>	

Společnost v rámci každého střediska eviduje i značné množství tzv. „podstředisek“, což utvrzuje i samotná tabulka 9. Toto středisko má vytvořeno několik tzv. „podstředisek“, na nichž sleduje veškeré náklady vztahující se ke konkrétní oblasti (doprava, režie, mechanizace, neutrální středisko). Dále pak tyto kategorie rozděluje ještě více dopodrobna. Příkladem je oblast dopravy, kde má každé vozidlo své specifické středisko. Tento podrobný způsob považuji za zbytečný, neboť se mu dle mého názoru nedostává plného využití. Proto by měla společnost zvážit, zda toto členění není bezúčelné a zda jím pouze nezatěžuje své pracovníky. Dalším specifikem je „podstředisko“ s názvem režie, neboť toto středisko jako takové samo o sobě neexistuje. Obdobně fungují i ostatní střediska.

### Útvar ředitele

Součástí tohoto střediska není pouze samotný ředitel společnosti, ale patří sem i sekretariát ředitele, právník či personalista, který zároveň vykonává činnosti spojené s BOZP.

### Útvar zkušebna

Hlavním cílem útvaru zkušebna je zajistit ověření kvality produktů a podat zpětný report týkající se konkrétního produktu.

### Provoz 1

Do tohoto střediska spadají pracovníci, jež obhospodařují vlastní, ale i cizí majetek mimo sídlo společnosti a provádějí na tomto majetku nutné opravy a udržování. Dále zde řadíme pracovníky, kteří provádějí výkopové práce a další nezbytné činnosti, které nemohou být blíže specifikovány.



### **Provoz 2**

Ve své podstatě tento provoz vykonává stejnou činnost, která je uvedena v provozu 1, avšak v působnosti jiného okresu.

### **Provoz 3**

Prostřednictvím tohoto střediska je možné zaznamenávat vzniklé havárie, které bude potřeba v blízké budoucnosti řešit. Zároveň lze také říci, že toto středisko vykazuje jakýsi rozvrh činností, které je nutné splnit, ale neurčuje jejich pořadí. Tato funkce připadá na vedoucího pracovníka konkrétního střediska, pod kterého daná činnost spadá. Ten na základě závažnosti a momentálního stavu pracovníků rozděluje a úkoluje své podřízené k vykonání nutných aktivit.

### **Provoz 4**

Provoz 4 vykonává činnosti, které zajišťují provozuschopnost, dále stavební i nestavební opravy, čištění zařízení a další související činnosti, jako vyhledávání a monitorování poruch a pořizování záznamů, vedení provozní dokumentace, zhotovování statistik či přípravu podkladů pro výpočet ceny.

### **Provoz doprava**

Středisko doprava obstarává veškeré aktivity týkající se vozidel a mechanizace. Zaopatřuje vytíženost především nákladních vozidel (bagr, jeřáb, tatra aj.) a jejich stálou údržbu.

### **Provoz oprava**

V rámci střediska oprava probíhají opravy, ověření a přezkušování produktů různého typu.

### **Technický útvar**

Pod středisko technického útvaru spadají především pracovníci, kteří se zabývají přípravou potřebné dokumentace a technickými normami na plánované investiční akce a rekonstrukce stávajícího majetku.

### **Útvar financí a plánování**

Již z názvu lze vyvodit, že se jedná o středisko, které se stará o oblast financí, respektive o vedení veškerého účetnictví podniku. Toto středisko je možné považovat za základnu informací, které nadále připravuje materiály pro tvorbu plánů, kalkulací a zastřešuje tvorbu cen jednotlivých služeb a činností.

### **Útvar odbytu**

V kompetenci tohoto střediska je zajišťovat téměř veškerou fakturaci prováděných činností společnosti, a to až na drobné výjimky, které fakturuje účtárna. Dále se toto středisko stará o vymáhání pohledávek.

### **Útvar hospodářské správy**

Účelem tohoto střediska je zabezpečovat správu areálu a všech budov ve vlastnictví společnosti.

### **Útvar zásobování**

Středisko zásobování, jinak řečeno také sklad, zprostředkovává veškeré nákupy materiálu a nezbytných předmětů s ohledem na potřeby jednotlivých středisek.

### **Vyrovnávací středisko**

Toto středisko bylo využíváno v jisté době pro účtování škod vzniklých v důsledku živelných pohrom. Nyní se středisko již roky nevyužívá.

### **Středisko kuchyně**

Středisko kuchyně je velmi zajímavým střediskem, neboť jsou zde proúčtovány převážně náklady na elektřinu a plyn provozované kuchyně, která je v rukou soukromého provozovatele a není v režii společnosti.

### **Neutrální středisko**

Přes neutrální středisko se účtují odpisy pohledávek, rezervy na budoucí rizika, tvorba opravných položek k materiálu apod.

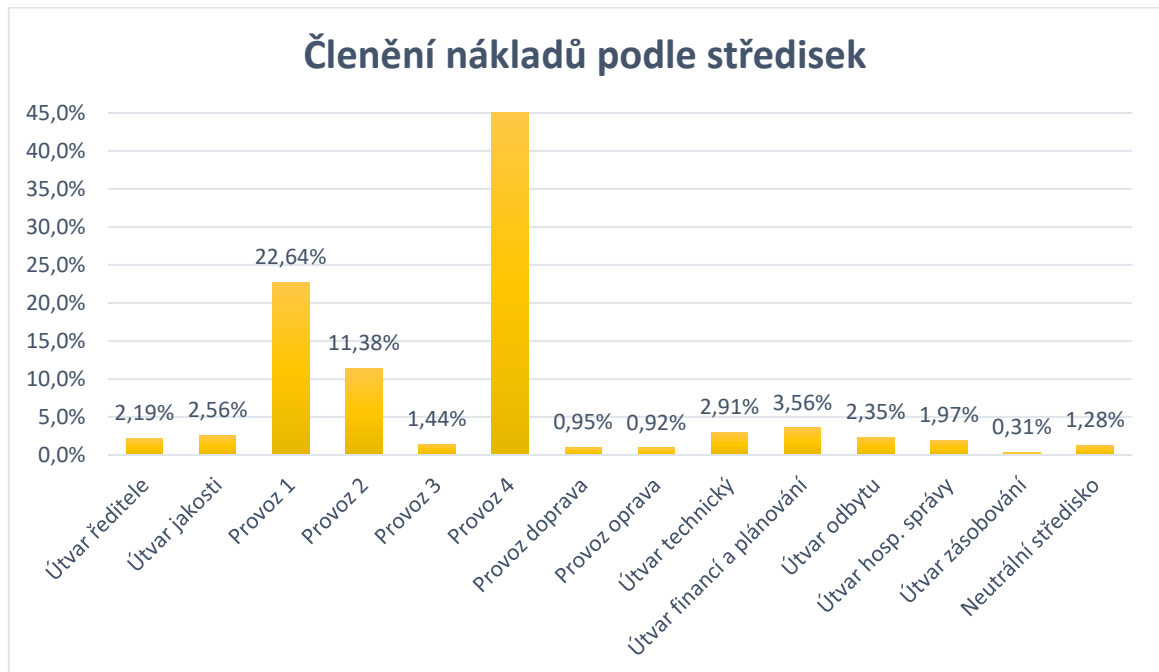
Účelem následující tabulky 10 je poskytnout report o nákladech jednotlivých středisek, především tedy o podílu nákladů konkrétního střediska na celkových nákladech společnosti.

Tabulka 10 Procentuální podíl nákladů jednotlivých středisek v roce 2020  
(vlastní zpracování)

<b>Středisko</b>	<b>Rok 2020</b>	<b>Podíl na celkových nákladech</b>
Útvar ředitele	9 338 206 Kč	2,19%
Útvar jakosti	10 931 711 Kč	2,56%
Provoz 1	96 690 452 Kč	22,64%
Provoz 2	48 602 699 Kč	11,38%
Provoz 3	6 167 540 Kč	1,44%
Provoz 4	194 408 768 Kč	45,53%
Provoz doprava	4 065 337 Kč	0,95%
Provoz oprava	3 946 784 Kč	0,92%
Útvar technický	12 432 374 Kč	2,91%
Útvar financí a plánování	15 206 574 Kč	3,56%
Útvar odbytu	10 017 916 Kč	2,35%
Útvar hosp. správy	8 421 060 Kč	1,97%
Útvar zásobování	1 342 279 Kč	0,31%
Vyrovňovací středisko zásobování	0 Kč	0,00%
Kuchyně	0 Kč	0,00%
Neutrální středisko	5 464 507 Kč	1,28%
<b>Náklady celkem</b>	<b>427 036 207 Kč</b>	<b>100 %</b>

Výše uvedená tabulka 10 zobrazuje spotřebu nákladů jednotlivých středisek, ze které jasně vyplývá, že největším střediskem společnosti je provoz 4, pod který spadá také nejvíce výkonů. Toto středisko spotřebuje až 45,5 % nákladů, které představují téměř polovinu celkových nákladů. Součástí tohoto střediska jsou nejmodernější vozidla a stroje, jejichž pořizovací hodnota se pohybuje v řádech milionů korun, což se nadále projeví v odpisech, jejichž výše tvoří poměrně značnou část nákladů provozu 4. Mezi další významné náklady střediska patří například služby v podobě ukládání zeminy či likvidace odpadu aj., mzdové náklady a také opravy a udržování. Další střediska, která je z pohledu spotřeby nákladů nutné zmínit, jsou provoz 1 a provoz 2. Souhrn nákladů těchto středisek představuje jednu třetinu z celkových nákladů a zbylá část připadá na ostatní střediska.

Naopak nejmenší a doslova zanedbatelná část nákladů přísluší středisku zásobování. Jelikož se společnost soustředí spíše na poskytování služeb, je zcela pochopitelné, že spotřeba nákladů tohoto střediska činí pouze 0,31 %.



Obrázek 19 Členění nákladů podle středisek (vlastní zpracování)

### 7.3 Analýza kalkulačního systému

Společnost pro tvorbu kalkulací a stanovení cen poskytovaných služeb nevyužívá žádný speciální program, ale pracuje pouze v MS Excel. Vzhledem k množství kalkulací považují tento způsob za poněkud nešťastný. Vhodná konfigurace kalkulací například v dosavadním programu, který je ve společnosti využíván téměř všemi pracovníky, by tuto práci usnadnila a přinesla by mnohem větší přehlednost a užitek. Při dosavadní tvorbě kalkulací je pro každou z nich stanovena cena jak pro externí uživatele, tak i cena vnitropodniková. Každá kalkulace je sestavena na základě odborných znalostí jediného pracovníka, který na základě kvalifikovaného odhadu stanoví výši ceny konkrétního výkonu. Bohužel i to s sebou přináší svá úskalí v podobě neprůhlednosti systému stanovení cen, což s sebou může nést další komplikace při případném odchodu tohoto pracovníka.

Veškeré kalkulace společnosti jsou tvořeny dle následujícího kalkulačního vzorce, který je pouze ilustrační a v rámci každé kalkulace se dle spotřeby nákladů individuálně upravuje.

*Tabulka 11 Kalkulační vzorec  
(vlastní zpracování)*

<b>Materiál</b>
-základní materiál
-ochranné pracovní pomůcky
-ostatní pomocný materiál
<b>Mzdy</b>
<b>Ostatní variabilní náklady</b>
-SP a ZP
-opravy a udržování
-odpisy
-služby
-cestovné
-ostatní
<b>Variabilní náklady celkem</b>
<b>Nepřímé náklady</b>
<b>Úplné vlastní náklady</b>
Marže
<b>CENA VÝKONU</b>

Z tohoto pohledu lze konstatovat, že společnost využívá kalkulační vzorec, kterým se snaží do jisté míry podobat typovému kalkulačnímu vzorci. Pokud však zhodnotíme jeho rozložení přímých a nepřímých nákladů, dospějeme k závěru, že ne všechny náklady jsou roztrženy správně. Navíc se v tomto vzorci objevují ostatní variabilní náklady, a to bez jakékoliv zmínky o fixních nákladech, tedy pokud by společnost chtěla s těmito náklady pracovat z pohledu objemu prováděných výkonů. V případě, že by tomu tak bylo, je vhodné upozornit na to, že některé položky zařazené do variabilních nákladů jsou typickými představiteli fixních nákladů – opravy a udržování, odpisy, cestovné apod.

Společnost veškeré spotřebované náklady, tedy náklady na 5xx účtech, rozděluje mezi materiál, mzdy a ostatní variabilní náklady, které se v součtu promítnou v celkových variabilních nákladech. Do ostatních nepřímých nákladů pak řadí pouze vnitropodnikové náklady, čímž se dostává do situace, kdy jsou některé náklady v kalkulaci promítnuty dvakrát. Nutné je také podotknout, že společnost v kalkulačním vzorci u nepřímých nákladů nekategorizuje výrobní, správní, zásobovací ani odbytovou režii, ač má vymezeno jejich klíčování následujícím způsobem:

**Do výrobní režie** spadají všechny čtyři provozní střediska, včetně provozu dopravy a také provozu opravy. Součástí výrobní režie je i příslušné procento zásobovací režie. Další informace o rozpouštění této režie společnost neuvádí.

**Správní režie** je tvořena několika středisky, mezi něž patří útvar ředitele, technický útvar, útvar plánování a financování a rovněž útvar hospodářské správy. Tato režie je rozpouštěna ze 2/3 do středisek provoz 1, provoz 2, provoz 3, provoz 4 a zbylá část, respektive 1/3 této režie je rozpouštěna mezi činnosti ostatních středisek.

Společnost stanovuje vyšší **zásobovací režie** pomocí procenta (běžně mezi 10-12 %) vydaného materiálu ze skladu.

**K odbytové režii** se vztahují pouze ty náklady, jež vznikly na středisku útvar odbytu a informace k rozpouštění této režie taktéž chybí. (Interní materiály, 2020)

Ačkoliv společnost jednotlivé režie vymezuje, nelze jednoznačně říci, do jaké míry s nimi nakládá, neboť kalkulační vzorec tyto režie neobsahuje a mezi nepřímé náklady jsou zařazeny pouze ty s vnitropodnikovou povahou. Již ze samotné definice jednotlivých režii jsou viditelné nedostatky. Prvním z nich je výrobní režie, kam společnost zařazuje i příslušné procento ze zásobovací režie. Další nesprávnost lze spatřit ve stanovení zásobovací režie, neboť přes sklad prochází pouze materiál nad 500 Kč, tudíž zde nejsou

promítnuty veškeré náklady a výše této režie může být zkreslená. Další nedostatek lze pozorovat v chybějícím či nesprávném postupu rozpouštění jednotlivých režii.

V tabulce 12 je uveden příklad dosavadní kalkulace pro opravu produktu A, který vykazuje výše zmíněné nedostatky.

*Tabulka 12 Kalkulace společnosti pro opravu produktu A (vlastní zpracování)*

<b>Položka kalkulačního vzorce</b>	<b>Částka v Kč</b>
Přímý materiál	0,5
Přímé mzdy	203,4
Ostatní variabilní náklady	154,3
z toho: sociální a zdravotní pojištění	90,36
náklady na cestovné	0
odpisy	0
ostatní provozní náklady	63,9
<b>VARIABILNÍ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>358,2</b>
Nepřímé náklady	132,7
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>480,89</b>
Marže 15%	73,63
<b>CENA VÝKONU</b>	<b>564,52 Kč</b>

#### 7.4 Analýza rozpočtnictví společnosti

Společnost pravidelně již od října zahajuje sestavení podnikového plánu pro následující kalendářní rok. Tento plán se sestavuje až do poloviny prosince, neboť jsou jeho součástí i plány jednotlivých středisek. Podkladem pro sestavení plánu jsou data aktuálního roku, ze kterých je vypracován plánovaný rozpočet na jednotlivé měsíce a rovněž za rok jako celek. V rámci plánu se společnost soustředí zejména na předpokládané plánované tržby a náklady, s jejichž pomocí je možné predikovat, ale i korigovat zisk nadcházejícího roku. Po skončení každého měsíce jsou vyhodnoceny odchylky mezi plánem a skutečností, na které se případně reaguje. Plán rovněž zahrnuje a počítá s obnovou majetku či významnými opravami. Prioritním cílem společnosti je však zajistit její bezproblémový chod a zabezpečit finanční stabilitu, které je možné za pomoci těchto plánů dosáhnout.

## 8 IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Zhodnotíme-li po předcházející analýze současný systém řízení nákladů, lze dospět k několika poznatkům. V současnosti se ve společnosti využívá členění nákladů podle druhu a taktéž členění nákladů podle jednotlivých středisek. Na první pohled by se mohlo zdát, že střediskové členění nevykazuje žádné nedostatky, nicméně opak je pravdou. Každé středisko pod sebou eviduje v některých případech až nadměrné množství tzv. „podstředisek“, které by bylo vhodné eliminovat. Totéž by bylo příhodné učinit u vyrovnávacího střediska zásobování, které se již roky nepoužívá. Další věc, kterou lze v souvislosti se střediskovým členěním nákladů doporučit, je sledování nákladů ředitele a ekonomických náměstků, respektive vedení společnosti pod jedním střediskem. Sloučení těchto osob pod jedno středisko by přineslo především zjednodušení evidence nákladů a taktéž by to přispělo k eliminaci tzv. „podstředisek“. Přestože, tato oblast s řízením nákladů úzce souvisí, tak jí nadále nebude věnována pozornost, neboť není hlavním předmětem diplomové práce. Tato oblast potřebuje hlubší zkoumání a může společnost přimět k jejímu řešení formou nové diplomové práce.

Další členění nákladů ve společnosti není nijak evidováno. Myšleno je především kalkulační členění, tedy rozlišení nákladů na přímé a nepřímé. Tyto náklady však společnost dokáže získat z druhového členění nákladů. Ovšem je třeba upozornit na to, že je nezbytné tyto náklady rozlišit správným způsobem, zejména proto, aby se daly využít pro tvorbu kalkulace ceny, čímž také směřujeme k samotné kalkulaci nákladů, která je postavena na kvalifikovaném odhadu odpovědného pracovníka. Díky kvalifikovanému odhadu pak kalkulace nenaplnuje předpoklad plnohodnotné kalkulace a nelze tedy správně určit skutečnou výši nákladů daného výkonu, čímž pak společnost směřuje také k nepřesnému vyčíslení ceny. Tímto si společnost v podstatě odpírá sledování jakýchkoliv odchylek odrážejících se od skutečnosti a dalších ukazatelů manažerského účetnictví.

Za zmínku stojí také nesprávné rozlišení nákladů v kalkulačním vzorci, který se do jisté části snaží kopírovat typový kalkulační vzorec. Společnost v kalkulačním vzorci eviduje přímý materiál a přímé mzdy, což je v pořádku. Avšak další položkou tohoto vzorce, ač z nepochopitelných důvodů, jsou ostatní variabilní náklady, mezi které společnost navíc řadí některé náklady fixního charakteru. Po bližším zkoumání bylo zjištěno, že do ostatních variabilních nákladů jsou řazeny veškeré náklady na 5xx účtech, s výjimkou mezd



a materiálu. Další zvláštností tohoto vzorce jsou také nepřímé náklady, kam společnost přiřazuje ty s vnitropodnikovou povahou. Díky tomu jsou pak některé náklady v kalkulaci promítnuty duplicitně. V některých případech mají kalkulace u nepřímých nákladů doplněné zkratky v následující podobě: (VR, SR, OR, ZR) a v jiných případech zkratky chybí. Nutno podotknout, že zkratky pochopitelně představují jednotlivé režie, jejichž klíčování je v rámci společnosti vymezeno. Přesto však z kalkulačního vzorce není možné vyčíst výši jednotlivých režii připadajících na konkrétní výkon a nelze ani říci, do jaké míry s těmito režii společnost v důsledku pracuje, což omezuje informační hodnotu kalkulace. Další složkou kalkulačního vzorce je marže, jejíž výše je u každého výkonu individuální. Marže pochopitelně ovlivňuje zisk společnosti, který ve sledovaných letech dosahuje kladné úrovně. V případě zavedení detailnějšího sledování nákladů by společnost zkvalitnila řízení nákladů a byla by schopna dosahovat vyššího zisku.

Shledané poznatky bezprostředně vybízejí k úpravě systému řízení nákladů a k jejich přehlednému vymezení tak, aby vedly k určení skutečné výše nákladů a ceny. Všechny shledané poznatky byly konzultovány s ekonomickým náměstkem, který požaduje obnovit tento systém a postavit jej na tzv. zelené louce, kdy nebudeme brát ohledy na minulost, ale zaměříme se pouze na současnost.

Shrnutí zjištěných nedostatků současného systému řízení nákladů:

- nejasnosti v odlišnostech přímých a nepřímých nákladů a rovněž variabilních a fixních nákladů,
- špatně přiřazené položky nákladů v kalkulaci,
- zařazení vnitropodnikových nákladů mezi nepřímé náklady,
- absence jednotlivých režii v kalkulačním vzorci,
- absence stanovení rozvrhových základů a výpočtu režijních přírůžek či sazeb
- neplnohodnotné kalkulace postavené na odhadu.

## 9 PROJEKT INOVACE SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Při zpracování projektové části budeme vycházet ze získaných poznatků z předchozí analýzy současného systému řízení nákladů společnosti a ze zjištěných nedostatků. Záměr projektu spočívá ve zlepšení dosavadního systému řízení nákladů, který povede k eliminaci zjištěných nedostatků.

### 9.1 Cíl projektu

Hlavním cílem projektu je nalézt vhodná opatření, která se budou podílet na správném sledování nákladů společnosti a povedou k bezprostřední inovaci systému řízení těchto nákladů. Tento krok přispěje k získání přehledu o nákladech, které jsou vynakládány na tvorbu výkonů, k nimž je nutné stanovit cenu. Společnost k určení ceny daného výkonu využívá kalkulace, které jsou postaveny na kvalifikovaném odhadu a do jisté míry vycházejí z druhového členění nákladů. Součástí kalkulace jsou navíc přímé a nepřímé náklady, ale i variabilní náklady, mezi něž jsou zahrnuty i ty fixního charakteru, což nasvědčuje tomu, že společnost nemá úplně jasno v odlišnostech a členění těchto nákladů. Tyto skutečnosti pak kalkulace činí neplnohodnotnými a nedostatečnými a není s nimi možné nadále pracovat. Z tohoto důvodu bude navržena nová vylepšená metoda kalkulace nákladů, a to včetně postupu, kterého by se měla společnost při řízení nákladů držet.

### 9.2 Postup projektu

Opětovně je nutné zmínit, že kalkulační systém a výpočet finální ceny konkrétního výkonu je z větší části postaven na pouhém odhadu. Díky této skutečnosti bude postupováno zcela od základu a nebude brán zřetel na žádné předchozí způsoby a postupy kalkulačního systému společnosti. Jednoduše bude postupováno tak, jako by žádný kalkulační systém v rámci společnosti neexistoval.

V rámci projektu bude použita diferenciovaná metoda přírážkové kalkulace, díky níž jsou rozčleněny nepřímé náklady do určitých skupin, pro které jsou vymezeny rozvrhové základny. Výběru této metody předcházela konzultace s ekonomickým náměstkem, který u této metody upřednostnil menší časovou náročnost a rovněž nižší finanční zatíženost.

První a velmi zásadní krok spočívá ve správném rozdělení nákladových položek podle kalkulačního členění, tedy jejich rozdělení na přímou a nepřímou část nákladů. Vzhledem k tomu, že společnost kalkulační členění nevyužívá a nemá dostatečně jasno, co je přímým a nepřímým nákladem, lze říci, že toto členění bude základním kamenem celého systému. Toto rozdělení bude učiněno bez jakékoliv návaznosti na minulost, čímž bude minimalizováno riziko přenosu chyby. Kalkulačnímu členění bude podrobena taktéž středisko zvané provoz oprava, u nějž dojde posléze k aplikaci zvoleného postupu, který zajistí vyčíslení ceny předem zvolených výkonů. Následně budou nepřímé náklady rozděleny mezi zásobovací, výrobní, správní a odbytovou režii. Volba těchto čtyř režii je spjatá s již existujícími středisky společnosti, které napomáhají sledování nákladů.

V další části projektu budou stanoveny nové rozvrhové základny, které nám umožní samotnou alokaci. S pomocí rozvrhové základny bude vyjádřen podíl režijních nákladů, jejichž spotřeba byla podnícena konkrétním výkonem. Rozvrhová základna bude v peněžní nebo naturální podobě a konkrétní režijní přírážka či sazba bude určena za pomoci podílu nepřímých nákladů k rozvrhové základně. Jakmile budou podniknuty tyto výše zmíněné kroky, dojde k promítnutí struktury nákladů do kalkulačního vzorce.

Závěrečná část projektu bude orientována na zhodnocení daného projektového řešení ve vybrané společnosti, jehož součástí bude i zjištění eventuálních rizik a možných přínosů, které se s projektem pojí.

### **9.3 Návrh kalkulačního členění**

Kalkulační členění nákladů lze označit za zvláštní typ účelového členění nákladů, v jehož rámci se vychází z příčinného vztahu nákladů k výkonům. Prostřednictvím tohoto členění jsou náklady rozlišovány na přímé a nepřímé, respektive na ty, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu (přímé náklady) a taktéž na ty, které je potřeba alokovat, neboť se vztahují k několika druhům výkonů. Pro potřeby projektové části je přesné rozdělení nákladů klíčové, a proto byly náklady konečných stavů účtů z 5. účtové třídy roztrženy na přímé a nepřímé v takovém poměru, který schválil ekonomický náměstek společnosti.

*Tabulka 13 Poměr přímých a nepřímých nákladů společnosti za rok 2020 (vlastní zpracování)*

<b>Položka v Kč</b>	<b>Rok 2020</b>	<b>Poměr</b>
Přímé náklady	160 567 118 Kč	38%
Nepřímé náklady	266 469 089 Kč	62%
<b>Náklady celkem</b>	<b>427 036 207 Kč</b>	<b>100%</b>

Tabulka 13 podává přehled o poměru přímých a nepřímých nákladů společnosti v roce 2020. Již na první pohled je očividná převaha nepřímých nákladů, která činí 62 %. Pro oblast podniků poskytujících služby lze konstatovat, že se jedná o zcela standardní jev. K přehlednějšímu zobrazení byl utvořen graf, který znázorňuje skladbu přímých a nepřímých nákladů společnosti v roce 2020.



*Obrázek 20 Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování)*

V souvislosti s tímto členěním nákladů je nutné podotknout také to, že část nákladových účtů vykazuje přímé, ale i nepřímé položky. Pokud budeme postupovat sestupně podle položek uvedených v účetní výsledovce společnosti, tak prvním takovým příkladem je materiál. Za přímý materiál se považuje ten, který se přímo váže ke konkrétnímu výkonu a za režijní materiál je považován ten, jehož úkolem je zajišťovat podnikatelskou činnost. Mezi typické představitele nepřímého materiálu analyzované společnosti řadíme ochranné

pracovní pomůcky, propagační materiál nebo úměrnou část nákladů na pohonné látky a oleje služebních vozidel apod.

Další položka, o níž by se dalo polemizovat, je spotřeba energie. Některé společnosti rozdělují energii na část, která se váže k provozu a na část technologickou. Nicméně u sledované společnosti to u mnohých případů nelze zcela jednoznačně určit nebo je to příliš složité určit. Proto také ekonomický náměstek rozhodl, že celá část nákladů na spotřebu energie bude nepřímým nákladem.

Stejná situace nastává také při rozdělení mezd. Společnost eviduje celkové mzdové náklady a náklady na zákonné zdravotní a sociální pojištění, které nejsou rozděleny dle pracovních skupin. Co však společnost eviduje, je množství THP pracovníků a výrobních dělníků. Na základě tohoto podkladu bylo rozhodnuto o přímých a nepřímých nákladech v poměru 40 % připadajících na THP pracovníky a 60 % připadajících na výrobní dělníky. Při učinění tohoto rozhodnutí byl brán ohled na již zmiňované množství pracovníků, ale i na výši jejich platu. Do přímých nákladů jsou tedy zařazeny mzdy pracovníků vykonávajících dělnické profese a do nepřímých nákladů spadají mzdy THP pracovníků. Ostatní položky mzdových nákladů jsou zařazeny do nepřímých nákladů zejména z důvodu citlivosti dat a složitému přerozdělení mezi pracovníky.

*Tabulka 14 Mzdové náklady v roce 2020 (vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Výrobní dělníci</b>	<b>THP pracovníci</b>	<b>Celkem</b>
Mzdové náklady	65 083 086,60 Kč	43 388 724,40 Kč	108 471 811 Kč
Sociální pojištění	16 206 103,20 Kč	10 804 068,80 Kč	27 010 172 Kč
Zdravotní pojištění	6 022 321,20 Kč	4 014 880,80 Kč	10 037 202 Kč
<b>Celkem mzdy + SP a ZP</b>	<b>87 311 511 Kč</b>	<b>58 207 674 Kč</b>	<b>145 519 185 Kč</b>

Poslední nákladová položka, jejíž výše je rozdělena na přímou a nepřímou část, se nazývá ostatní provozní náklady. Na základě rozhodnutí ekonomického náměstka byly položky pojištění pracovního úrazu a pojištění odpovědnosti za škodu rozděleny stejným poměrem jako mzdy, tudíž 60 % pojistného, které připadá na dělnické profese, spadá do přímých nákladů a 40 % náleží do nepřímých nákladů, neboť se jedná o úhrn pojistného za THP pracovníky.

V následujících dvou kapitolách budou znázorněny položky příslušící do přímých a nepřímých nákladů.

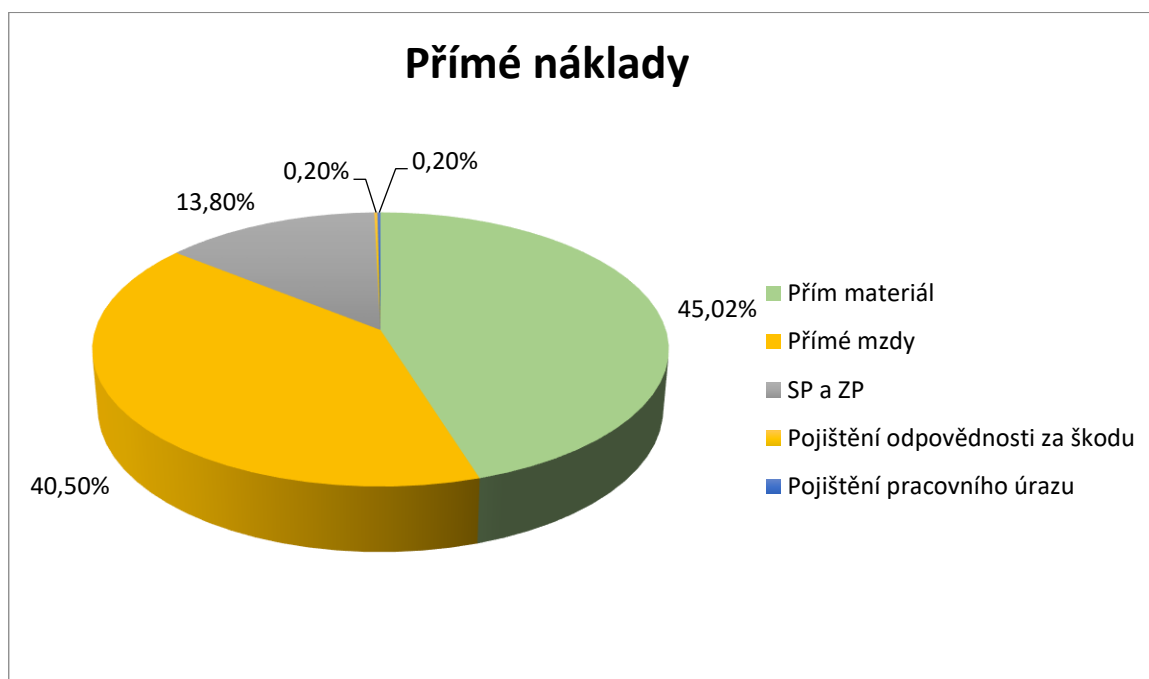
### 9.3.1 Přímé náklady

Prostřednictvím následující tabulky je zachycena struktura položek přímých nákladů, která zobrazuje nejen absolutní hodnota podílu přímých nákladů, ale i procentuální vyjádření tohoto zmíněného vztahu. Přímé náklady tedy představují 38 % z celkových nákladů společnosti a jsou rozděleny následovně.

*Tabulka 15 Struktura položek přímých nákladů v roce 2020 (vlastní zpracování)*

Položka	Rok 2020	Podíl
Přímý materiál	72 584 929 Kč	45,21%
Přímé mzdy	87 311 510 Kč	54,38%
Pojištění odpovědnosti za škodu	397 320 Kč	0,2%
Pojištění pracovního úrazu	273 359 Kč	0,2%
<b>Přímé náklady celkem</b>	<b>160 567 118 Kč</b>	<b>100%</b>

Přímé mzdy jsou nejvýznamnější položkou přímých nákladů, neboť tvoří více jak 54 % těchto nákladů. K přímým mzdám výrobních dělníků, kteří se přímo podílejí na výrobě výkonů, se dále váže sociální a zdravotní pojištění, které činí téměř 14 % přímých mezd. Druhou příčku přímých nákladů obsadil přímý materiál, který činí bezmála 72,5 milionu korun. Zbýlá část nákladů, zhruba 0,4 %, náleží pojištění pracovního úrazu a pojištění odpovědnosti za škodu.



*Obrázek 21 Přímé náklady (vlastní zpracování)*

### 9.3.2 Nepřímé náklady

V této kapitole dojde taktéž k zachycení podrobnější struktury položek z oblasti nepřímých nákladů, které v roce 2020 činily 62 % z celkových nákladů.

*Tabulka 16 Struktura položek nepřímých nákladů v roce 2020 (vlastní zpracování)*

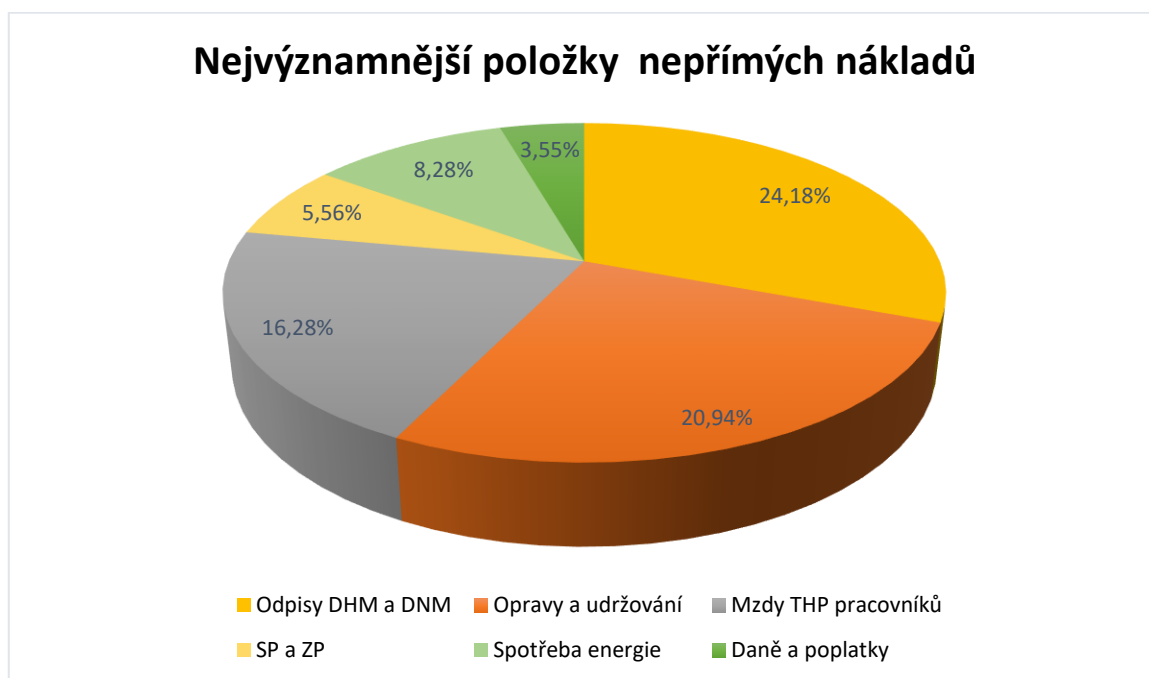
<b>Položka v Kč</b>	<b>Rok 2020</b>	<b>Podíl</b>
Nepřímý materiál	4 746 191	1,78%
Spotřeba energie	22 063 099	8,28%
Prodané zboží	132 101	0,05%
Opravy a udržování	55 809 757	20,94%
Cestovné	961 310	0,36%
Náklady na reprezentaci	42 180	0,02%
Ostatní služby	38 248 136	14,35%
Mzdy THP pracovníků	43 388 725	16,28%
Mzdy za nemoc	760 290	0,29%
Ostatní mzdové náklady	2 381 799	0,89%
SP a ZP	14 818 951	5,56%
Zákonné sociální náklady	3 316 556	1,24%
Ostatní daně a poplatky	9 468 976	3,55%
Prodaný materiál	187 871	0,07%
Odpis pohledávek	13 519	0,01%
Ostatní provozní náklady	1 677 071	0,63%
Odpisy DHM a DNM	62 190 164	23,34%
Rezervy	2 668 135	1 %
Ostatní finanční náklady	823 932	0,31%
Odložený daňový závazek	2 770 326	1,04%
<b>Nepřímé náklady celkem</b>	<b>266 469 089 Kč</b>	<b>100%</b>

Tabulka 16 vypovídá o složení nepřímých nákladů společnosti. Nejvyšší podíl nepřímých nákladů na celkových nepřímých nákladech lze spatřit u odpisů DHM a DNM, a to zejména kvůli velkému množství vlastněného majetku, ať už movitého či nemovitého. Další navazující položkou jsou opravy a udržování, které velmi úzce souvisí s vlastněným majetkem a jeho potřebami spojenými se zachováním provozuschopnosti.

Třetí významnou položkou jsou mzdy THP pracovníků. Ke mzdám do nepřímých nákladů přísluší také sociální a zdravotní pojištění těchto pracovníků a rovněž zákonné sociální náklady, které se už však týkají všech pracovníků podniku. Mezi sociální zákonné náklady je řazeno v nejvyšší míře penzijní připojištění, dále prohlídky a očkování zaměstnanců. Nelze si také nevšimnout toho, že společnost navíc rozlišuje mzdy vyplácené za nemoc a ostatní mzdové náklady, kam spadají mzdy plynoucí z dohod o provedení práce a činnosti.

Poslední položkou, která činí více jak 14 % nepřímých nákladů, jsou ostatní služby, kde společnost zahrnuje přepravné, poštovné, technickou pomoc programátorů, ukládání zeminy, telefonní služby apod.

Zbylá část nepřímých nákladů se pohybuje v rozmezí od 0,02 % do 10 %. Výjimku však tvoří aktivace majetku a služeb, které vykazují zápornou hodnotu, jelikož vznikly v rámci podniku a nebyl z nich generován žádný zisk.



*Obrázek 22 Nejvýznamnější položky nepřímých nákladů (vlastní zpracování)*



#### 9.4 Kalkulační členění nákladů střediska – provoz oprava

Tato část bude věnována analýze nákladů střediska – provoz oprava, neboť bude v projektové části středem pozornosti pro tvorbu kalkulací.

V rámci tohoto střediska probíhají opravy, přezkušování a ověření 5 druhů produktů, k jejichž rozlišení je potřeba sledovat rozdílnost jejich parametrů. Spolu s vykonávanými činnostmi se pojí také náklady, které si opět rozdělíme na přímé a nepřímé.

K lepší představě o nákladové zatíženosti střediska budou uvedeny jednotlivé položky nákladů spadající do přímých i nepřímých nákladů v následujících tabulkách.

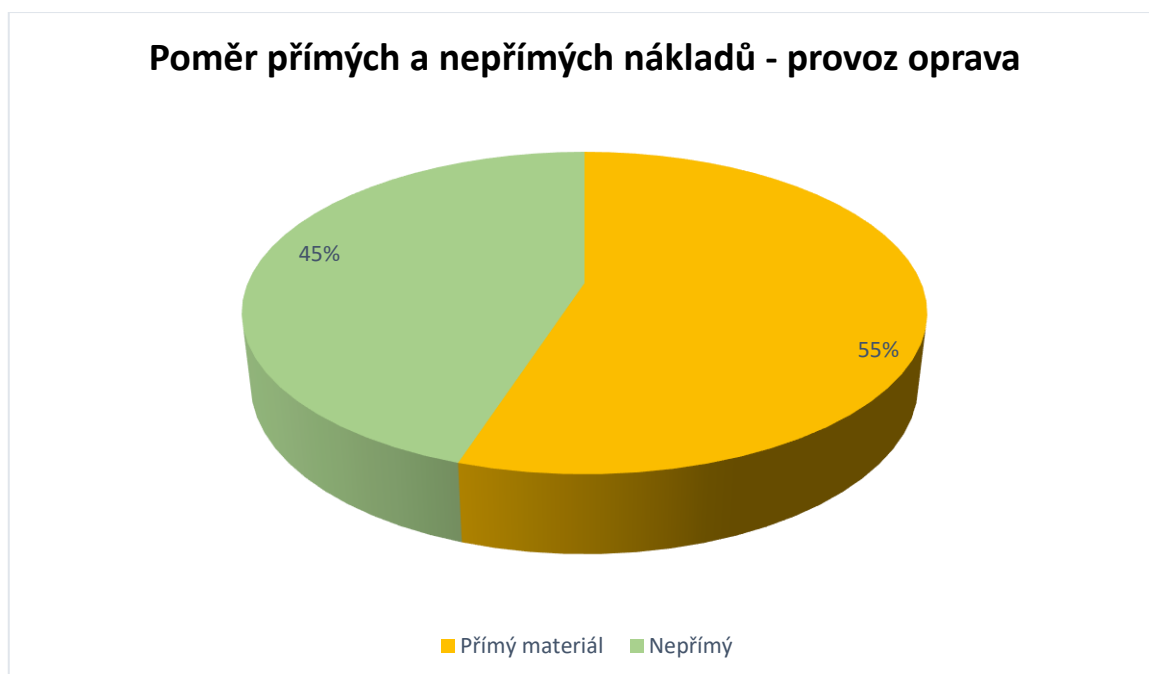
*Tabulka 17 Struktura položek přímých nákladů střediska - provoz oprava v roce 2020 (vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Rok 2020</b>	<b>Podíl</b>
Spotřeba materiálu	362 065 Kč	16,57%
Mzdy	1 353 630 Kč	61,94%
SP a ZP	454 588 Kč	20,80%
Pojistné pracovního úrazu	5 426 Kč	0,25%
Pojistné odpovědnosti za škodu	9 643 Kč	0,44%
<b>Přímé náklady celkem</b>	<b>2 185 352 Kč</b>	<b>100%</b>

*Tabulka 18 Struktura položek nepřímých nákladů střediska – provoz oprava v roce 2020 (vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Rok 2020</b>	<b>Podíl</b>
Spotřeba materiálu	107 693 Kč	6,11%
Prodané zboží	132 101 Kč	7,50%
Opravy a udržování	282 215 Kč	16,02%
Ostatní služby	81 420 Kč	4,62%
Mzdy	580 127 Kč	32,93%
SP a ZP	270 845 Kč	15,38%
Ostatní provozní náklady	10 822 Kč	0,61%
Odpisy	296 209 Kč	16,82%
<b>Nepřímé náklady celkem</b>	<b>1 761 432 Kč</b>	<b>100%</b>

Samotný provoz střediska zajišťuje pět pracovníků, a to včetně vedoucího střediska, který je zařazen jako jediný mezi THP pracovníky. Přímé náklady jsou zde z většiny (62 %) tvořeny mzdami pracovníků, kteří zastupují dělnické profese. Mezi přímé náklady, ač se řadí až na třetí místo, patří i spotřeba materiálu. I přesto je pro toto středisko spotřeba materiálu značně významná, neboť bez potřebných komponent by nebylo možné činnosti v rámci střediska vykonávat. Jak již bylo řečeno, zbývající část mzdových nákladů připadá mezi nepřímé náklady, kde opět tato položka zaujímá pozici s nejvyšším podílem. Poměrně značnou část nepřímých nákladů tvoří také odpisy. Neboť je ke každé činnosti zapotřebí také určité množství speciálních strojů, které napomáhají zaměstnancům dosahovat těch nejlepších možných výsledků, musí společnost s vazbou odpisů počítat.



*Obrázek 23 Poměr přímých a nepřímých nákladů v roce 2020 na středisku – provoz oprava (vlastní zpracování)*

## 9.5 Návrh struktury kalkulace

Dalším velmi podstatným krokem je rozdělení nepřímých nákladů, jejichž výše byla vyčíslena v předchozí kapitole 9.3 na 266 469 tis. Kč. Suma těchto nákladů bude rozvržena mezi jednotlivé režie, konkrétně mezi: zásobovací, výrobní, odbytovou a správní.

### 9.5.1 Zásobovací režie

Zásobovací režie je první režii, do níž budou roztríděny nepřímé náklady společnosti. Do této režie patří zejména ty náklady, které se vážou na manipulaci s nakoupeným materiálem. Součástí zásobovací režie jsou ale i náklady spojené s využíváním úložného prostoru, tedy skladu. Tímto rozumíme veškeré nepřímé náklady vztahující se k provozu skladu a ostatním činnostem pojícím se k jeho provozu. Obecně lze říci, že vzhledem k tomu, že se jedná o společnost, která poskytuje služby, nedochází k hromadění zásob. Jedná se o zcela běžný jev v rámci služeb, neboť ty se současně produkují, ale i spotřebovávají, na rozdíl od výrobku, kterému předchází výroba, následuje prodej a posléze spotřeba. Proto budou také náklady na skladování a provoz skladu tvořit poměrně zanedbatelnou část, neboť je evidentní, že služby nelze skladovat. Přehled o přiřazených režijních nákladech do zásobovací režie poskytuje následující tabulka.

*Tabulka 19 Položky zásobovací režie (vlastní zpracování)*

Položka	
Nepřímý materiál	Ochranné pracovní pomůcky, oleje, ostatní pomocný materiál
Opravy a udržování	Opravy a udržování strojů a zařízení skladu.
Ostatní služby	Přepravné, telefonní služby, školení pracovníků
Mzdy	Mzdy THP pracovníka (vedoucí skladu) včetně mzdy za nemoc, SP a ZP, zákonné sociální náklady
Daně a poplatky	Silniční daň
Ostatní provozní náklady	Pojištění majetku, pojistné pracovního úrazu a odpovědnosti THP pracovníka
Odpisy	Odpisy zařízení a strojů (zdvihový vozík apod.)

Do zásobovací režie byly přiděleny nákladové položky, jejichž hodnota v součtu činí 1 374 071 Kč a podílí se 0,52 % na celkových nepřímých nákladech. Největší část těchto nákladů zastupují mzdové náklady, a to ve výši přes 87 %. Důvod je ten, že pod správu pracovníků skladu spadají veškeré objednávky a další agenda spojená s chodem skladu. Druhou významnou položkou je nepřímý materiál, který je z velké části tvořen především ochrannými pracovními pomůckami a ostatním pomocným materiálem. Zbylá část nákladů připadá na opravy a udržování zařízení (např. kalibrace a oprava váhy), odpisy (zdvihový vozík), ostatní služby a také na daně a poplatky. Hodnota těchto nákladů se pohybuje v rozmezí od 1700 Kč do 27 000 Kč.

*Tabulka 20 Zásobovací režie společnosti (vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Náklady</b>	<b>Podíl v %</b>
Nepřímý materiál	85 835 Kč	6,25%
Opravy a udržování	12 040 Kč	0,88%
Ostatní služby	26 381 Kč	1,92%
Mzdy	1 207 288 Kč	87,86%
Daně a poplatky	1 715 Kč	0,12%
Ostatní provozní náklady	22 333 Kč	2,62%
Odpisy	18 479 Kč	1,34%
<b>Zásobovací režie celkem</b>	<b>1 374 071 Kč</b>	<b>100 %</b>

### 9.5.2 Výrobní režie

Druhá v pořadí je výrobní režie, do níž jsou přiřazeny veškeré náklady související s výrobním procesem (provozem), které však nemohou být přímo přiřazeny jednotlivým výkonům. Pod tuto režii spadají především náklady na nepřímý materiál (ochranné pracovní pomůcky, pracovní nářadí, plyn v lahvích apod.), nepřímé mzdy THP pracovníků včetně SP, ZP, mzdy za nemoc a zákonných sociálních nákladů. Dále jsou do výrobní režie zařazeny náklady na opravy a udržování a odpisy strojů či nástrojů. Výčet položek výrobní režie zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 21 Položky výrobní režie (vlastní zpracování)

Položka	
Nepřímý materiál	Ochranné a pracovní pomůcky, hygienické a čisticí prostředky, náhradní díly na opravy, pracovní nářadí, odborné časopisy, plyn v lahvích a ostatní pomocný režijní materiál
Opravy a udržování	Opravy a udržování strojů, nástrojů – pravidelná údržba a servis
Cestovné	Tuzemské a zahraniční pracovní cesty
Služby	Nájemné strojů, likvidace odpadu, praní a čištění oděvů, technické prohlídky vozidel, měření emisí a ostatní služby
Nepřímé mzdy	Mzdy THP pracovníků ve výrobě, SP a ZP, mzdy za nemoc, zákonné sociální náklady
Daně a poplatky	Silniční daň, mýtné aj.
Ostatní provozní náklady	Pojištění havarijní, přepravy osob a nákladu, zákonné pojištění vozidel a ostatní pojištění
Odpisy	Odpisy DHM (stroje a jiný DHM)

Druhá největší část nepřímých nákladů přísluší do výrobní režie, která dosahuje hodnoty 93,028 mil. Kč. S výrobní režii jsou spjaty nepřímé náklady provozních středisek, kterých je ve společnosti sedm, což při součtu jednotlivých položek režijních nákladů všech provozních středisek učiní z některých položek velmi zásadními. Prvním takovým příkladem jsou služby, které se na výrobní režii podílí z více jak 32 %, ale i mzdy s 23,91 %. Poměrně důležitou položkou jsou také opravy a udržování strojů, jejichž nepřeborné množství si vybírá svou daň v podobě oprav či pravidelného servisu. Společnost však musí tyto stroje opravovat, a to nezávisle na výši ceny zmiňované opravy, neboť za pomocí těchto strojů jsou vykonávány činnosti, které se podílejí na generování zisku. Hodnota oprav a udržování strojů a nástrojů dosahuje 13,793 milionu Kč a této položce náleží téměř 15 % z celkové výrobní režie. Menší část režie nadále tvoří položky jako nepřímý materiál, ostatní provozní náklady či cestovné, jejichž procentuální podíl se pohybuje mezi 0,9 – 3,5 %.

Tabulka 22 Výrobní režie (vlastní zpracování)

Položka	Náklady	Podíl v %
Nepřímý materiál	3 180 199 Kč	3,42%
Opravy a udržování	13 793 346 Kč	14,83%
Cestovné	843 642 Kč	0,91%
Služby	30 464 633 Kč	32,75%
Mzdy	22 243 805 Kč	23,91%
Daně a poplatky	9 410 603 Kč	10,12%
Ostatní provozní náklady	1 263 217 Kč	1,36%
Odpisy	11 828 663 Kč	12,72%
<b>Výrobní režie celkem</b>	<b>93 028 108 Kč</b>	<b>100%</b>

### 9.5.3 Odbytová režie

Tento typ režie sdružuje veškeré náklady spojené s odbytovou neboli prodejní činností. Jedná se zejména o náklady na propagaci, reklamu, prodej a další náklady spojené s prodejem – uzavíráním smluv apod. K odbytové režii je také nutné zahrnout ostatní vedlejší náklady vzniklé z titulu vymáhání pohledávek a případných reklamací.

Tabulka 23 Položky odbytové režie (vlastní zpracování)

Položka	
Nepřímý materiál	Kancelářský materiál, propagační materiál, ochranné pracovní pomůcky, PHM služební vozidlo a ostatní nepřímý materiál
Opravy a udržování	Oprava a údržba balicího stroje
Náklady spojené s prodejem	Telefonní služby, náklady na uzavírání smluv, náklady na vymáhání pohledávek, odpis pohledávek, školení pracovníků, náklady na propagaci a reklamu, poštovné
Mzdy	Mzdy THP pracovníků, SP a ZP, zákonné sociální náklady
Daně a poplatky	Silniční daň
Ostatní provozní náklady	Pojistné
Odpisy	Odpisy DHM

Stejně jako tomu bylo u předchozích režii, tak i odbytová režie je v největší míře zastoupena mzdovými náklady, které činí 7,469 mil. Kč. Bez pochyby lze říci, že mzdy tvoří tři čtvrtiny této režie. S odbytem bezprostředně souvisí rovněž náklady, které se pojí s prodejem. Hodnota těchto nákladů činí 1,034 mil. Kč a v procentuálním vyjádření bezmála 14 %. Do těchto nákladů patří především poštovné a školení pracovníků. Do odbytové režie je zařazen rovněž nepřímý materiál ve výši 236 233 Kč, který je z jedné třetiny tvořen PHM služebního vozidla, které je určeno k případným záležitostem týkajících se pohledávek a nezbytných záležitostí k prodeji. Zbývající část tvoří ostatní pomocný materiál, propagační materiál a ochranné pracovní pomůcky. Ostatní část nákladů odbytové režie se pohybuje v rozmezí 0,2 – 1,2 % a jsou zastoupeny odpisy, pojištěním a silniční daní již zmiňovaného vozidla.

*Tabulka 24 Odbytová režie (vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Náklady</b>	<b>Podíl v %</b>
Nepřímý materiál	236 233 Kč	3,18%
Opravy a udržování	14 940 Kč	0,20%
Náklady spojené s prodejem	1 034 945 Kč	13,92%
Mzdy	6 038 887 Kč	81,82%
Daně a poplatky	1 042 Kč	0,01%
Ostatní provozní náklady	56 325 Kč	0,76%
Odpisy	87 041 Kč	1,17%
<b>Odbytová režie celkem</b>	<b>7 469 413 Kč</b>	<b>100%</b>

#### 9.5.4 Správní režie

Zbylá část a rovněž největší část nepřímých nákladů je zařazena do správní režie. Jedná se v první řadě o náklady související s řízením společnosti, které nejsou přímo spojené s výrobním procesem. Položky zařazené do správní režie jsou uvedeny v tabulce 25.

Tabulka 25 Položky správní režie (vlastní zpracování)

Položka	
Nepřímý materiál	Hygienické potřeby, kancelářský materiál a ostatní pomocný materiál, PHM služebních vozidel.
Energie	Spotřeba energie, plynu a vody
Mzdy	Mzdy THP pracovníků, SP a ZP, mzda za nemoc, ostatní sociální náklady
Cestovné	Tuzemské pracovní cesty, platby za ubytování, platby za jízdné
Náklady na reprezentaci	Náklady na reprezentaci společnosti
Ostatní služby	Správa informačního systému, bezpečnostní ochrana, nájemné, telefonní služby, poštovné, audit, úklidové práce, parkovné
Opravy a udržování vozidel a budov	Opravy a udržování budov, vozidel a ostatního majetku
Odpisy dlouhodobého majetku	Odpisy majetku a budov
Daně a poplatky	Daň silniční, daň z nemovitosti, daň z příjmu, soudní poplatky
Ostatní provozní náklady	Pojištění budov a majetku, pojištění živelní
Finanční náklady	Úroky, manka a škody, poplatky peněžním ústavům
Ostatní náklady	Pojištění budov a majetku, manka a škody

Hodnota nepřímých nákladů přiřazených do správní režie představuje necelých 62 % z celkových nákladů, přesněji řečeno 164,59 milionu Kč. K hlavním představitelům správní režie patří odpisy budov a majetku, jejichž podíl na této režii přesahuje 31 %. S množstvím majetku a budov jsou také neodmyslitelně spjaty opravy a udržování, které se svými 25,51 % obsazují druhou příčku nákladů správní režie. Do této oblasti jsou zahrnuty zejména náklady na opravu a udržování budov, vozidel a ostatních zařízení využívaných ke správě podniku. Třetí významnou položkou jsou mzdy THP pracovníků, včetně jejich SP, ZP, mezd za nemoc či zákonných sociálních nákladů, kteří se podílejí na fungování ekonomického oddělení. Velký podíl vykazuje taktéž položka energií, neboť veškerá spotřebovaná energie byla přiřazena pod správní režie z důvodu složitého, pracného a v konečné fázi i ne úplně přesného rozpočítání. Tento krok byl učiněn



na základě podnětu ekonomického náměstka. Dalšími významnými položkami správní režie jsou daně a poplatky, které zahrnují i daň z příjmu. Ostatní položky správní režie se nepodílejí více jak 4 % na celkové správní režii.

*Tabulka 26 správní režie (vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Náklady</b>	<b>Podíl v %</b>
Nepřímý materiál	1 376 026 Kč	0,84%
Energie	22 063 100 Kč	13,40%
Mzdy	35 176 338 Kč	21,62%
Cestovné	19 831 Kč	0,01%
Náklady na reprezentaci	30 001 Kč	0,02%
Ostatní služby	6 323 229 Kč	3,84%
Opravy a udržování vozidel a budov	41 989 430 Kč	25,51%
Odpisy dlouhodobého majetku	52 494 204 Kč	31,89%
Daně a poplatky	3 009 169 Kč	1,83%
Ostatní provozní náklady	340 683 Kč	0,21%
Finanční náklady	1 775 485 Kč	1,08%
<b>Správní režie celkem</b>	<b>164 597 498 Kč</b>	<b>100%</b>

Pro účely následující kapitoly byly výše jednotlivých režii, včetně procentuálního podílu na celkových nepřímých nákladech, vyobrazeny v tabulce 27. Zmíněná tabulka slouží nejen jako přehled, který dopomáhá k lepší orientaci, ale také jako podklad pro výpočet procentuální přírážky nebo sazby.

*Tabulka 27 Přehled jednotlivých režii společnosti (vlastní zpracování)*

Zásobovací režie	1 374 071 Kč	0,52%
Výrobní režie	93 028 108 Kč	34,91%
Odbytová režie	7 469 413 Kč	2,8%
Správní režie	164 597 498 Kč	61,77%
<b>Celkem</b>	<b>266 469 089 Kč</b>	<b>100,0%</b>

## 9.6 Stanovení rozvrhové základny

V rámci této části budou určeny rozvrhové základny pro všechny výše uvedené režie. Rozvrhovou základnu lze stanovit buďto v peněžní podobě, s jejíž pomocí je vyjádřena režijní přírážka v procentech, nebo v naturální podobě, u níž je vyjádřena sazba režijní přírážky v peněžních jednotkách. K výpočtu režijní přírážky či režijní sazby bude postupováno podle níže uvedených vzorců.

$$\text{Procento přírážky nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \cdot 100$$

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}}$$

*Obrázek 24 Vzorce pro výpočet režijní přírážky a režijní sazby.*

### 9.6.1 Výpočet přírážky zásobovací rezie

Stejně tak jako v předchozí kapitole se budeme věnovat jednotlivým režimům, a to i ve stejné posloupnosti. První v pořadí je tedy zásobovací rezie, do níž již byla přiřazena příslušná výše nákladů. Nyní se však budeme soustředit na výpočet její přírážky, která bude vyčíslena pomocí výše uvedeného vzorce na obrázku 24. Nesmírně důležitá je správná volba rozvrhové základny, s jejíž pomocí je vypočítána přírážka. Tento krok týkající se rozvrhové základny by neměl být v žádném případě podceňován vzhledem k tomu, že zmiňovaná přírážka bude použita v kalkulaci pro výpočet ceny daného výkonu. Pro výpočet přírážky zásobovací rezie společnosti byla zvolena rozvrhová základna v podobě nákladů na přímý materiál. Jednoznačně lze říci, že tak bylo učiněno kvůli příčinné souvislosti nákladů zásobovací rezie a nákladů na materiál, který prošel skladem a byl upotřeben ve výrobních činnostech. Pro potřeby výpočtu přírážky byla utvořena tabulka 26, která zahrnuje důležité částky, s nimiž bude nadále pracováno. Položky uvedené v tabulce 26 budou dosazeny do vzorce.

Tabulka 28 Podklad pro výpočet přírážky zásobovací režie  
(vlastní zpracování)

Položka	Částka
Zásobovací režie	1 374 071 Kč
Přímý materiál	72 584 929 Kč

$$\text{Procento přírážky zásobovací režie} = \frac{\text{zásobovací režie}}{\text{přímý materiál}} = \frac{1\,374\,071}{72\,584\,929} = 1,89 \%$$

Na základě provedeného výpočtu byla stanovena přírážka zásobovací režie ve výši 1,89 %, která bude aplikována při výpočtu ceny daného výkonu, respektive se budou touto přírážkou násobit náklady na přímý materiál.

### 9.6.2 Výpočet přírážky a sazby výrobní režie

V této části bude stanovena rozvrhová základna vztahující se k výrobní režii. Ovšem konkrétně zde má společnost možnost výběru rozvrhové základny, čímž se také od ostatních režii odlišuje. Společnost má v podstatě na výběr ze tří možností, z nichž jedna povede k výpočtu přírážky, a to díky stanovené rozvrhové základně v korunách (přímé mzdy), a zbylé dvě umožní zjistit sazbu výrobní režie za pomoci naturálně vyjádřené rozvrhové základny (strojové hodiny, hodiny práce výrobních pracovníků). Podstatné je také zmínit, že se mění pouze rozvrhové základny, ale nikoli vzorce, jež zůstávají ve stejné podobě.

#### Výpočet přírážky výrobní režie

K výpočtu přírážky výrobní režie dospějeme tak, že do čitatele dosadíme sumu výrobní režie a do jmenovatele rozvrhovou základnu v podobě přímých mezd výrobních pracovníků. Jako podklad pro výpočet nám poslouží tabulka 29.

Tabulka 29 Podklad pro výpočet přírážky výrobní režie (vlastní zpracování)

Položka	Částka
Výrobní režie	93 028 108 Kč
Přímé mzdy	87 311 510 Kč

$$\text{Procento přírážky výrobní režie} = \frac{\text{výrobní režie}}{\text{přímé mzdy}} = \frac{93\,028\,108}{87\,311\,510} = 106,56 \%$$

Dosadíme-li do vzorce hodnoty uvedené v tabulce, vypočítáme přírážku výrobní režie, která činí 106,56 % z přímých mezd výrobních pracovníků.

Další část je již věnována výpočtu sazby výrobní režie, která stejně jako výpočet procentní přírážky vychází ze vzorce, jenž byl uveden na začátku této kapitoly.

### Výpočet sazby výrobní režie

Při výpočtu sazby výrobní režie budeme postupovat tak, že využijeme naturálně vyjádřenou rozvrhovou základnu, jejíž předností je zejména stálost a přesnost oproti rozvrhovým základnám, vyjádřeným v peněžních jednotkách. V našem případě máme dvě možnosti, jak sazbu výrobní režie získat. První z nich je ta, kdy si zvolíme rozvrhovou základnu v podobě množství odvedené práce výrobních dělníků, lépe řečeno počet hodin přímé práce. Druhou navrhovanou variantou rozvrhové základny jsou strojové hodiny, nicméně tato varianta byla ze strany společnosti zamítnuta. Důvod byl zcela prostý, množství strojových hodin lze stanovit bez problému, ale nelze s přesností říci, zda byl daný stroj využíván. V praxi totiž často dochází k tomu, že některý z pracovníků, který daný stroj obsluhuje, je nepřítomen nebo naopak stroj není vůbec v některé dny využíván. Tudíž tato rozvrhová základna nemá dostatečnou vypovídající schopnost a mohla by vést ke zkresleným údajům. Proto také nebudeme s touto rozvrhovou základnou nadále pracovat.

K výpočtu sazby výrobní režie jsou opět zapotřebí hodnoty, které nalezneme v tabulce 30.

*Tabulka 30 Podklad pro výpočet sazby výrobní režie (vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Výrobní režie	93 028 108 Kč
Hodiny práce	319 272 h

$$\text{Sazba výrobní režie} = \frac{\text{výrobní režie}}{\text{hodiny práce}} = \frac{93\,028\,108}{319\,272} = 291,38 \text{ Kč/h}$$

$$\text{Sazba výrobní režie} = \frac{291,38}{60 \text{ minut}} = 4,86 \text{ Kč/minuta}$$

V případě, že společnost použije ke stanovení sazby výrobní režie rozvrhovou základnu v podobě hodin práce, získá sazbu ve výši 291,38 Kč/h.

### 9.6.3 Výpočet přírážky odbytové režie

Obdobně budeme postupovat i u odbytové režie, kdy pro stanovení procentní přírážky využijeme vzorec s peněžně vyjádřenou rozvrhovou základnou. Ovšem při volbě rozvrhové základny u odbytové režie je nezbytné počítat s částečnou nepřesností, neboť u této režie se velmi těžce hledá příčinná souvislost s jakoukoliv rozvrhovou základnou. Přesto však po delším zvažování byla jako rozvrhová základna využita suma přímých nákladů tak, aby bylo docíleno minimálního zkreslení. Údaje pro potřeby výpočtu jsou uvedeny v tabulce 31.

*Tabulka 31 Podklad pro výpočet přírážky odbytové režie (vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Odbytová režie	7 469 413 Kč
Přímé náklady	160 567 118 Kč

$$\text{Procento přírážky odbytové režie} = \frac{\text{odbytová režie}}{\text{přímé náklady}} = \frac{7\,469\,413}{160\,567\,118} = 4,65\%$$

Výsledkem výpočtu je procentní přírážka odbytové režie, která činí 4,65 %. V kalkulaci bude tedy tato přírážka použita tak, že dojde k vynásobení přímých nákladů daného výkonu s uvedenou procentní přírážkou odbytové režie.

#### 9.6.4 Výpočet přírážky správní režie

Poslední režie, pro niž bude stanovena rozvrhová základna, je správní režie. Stejně jako tomu bylo u odbytové režie, tak i zde je poměrně obtížné stanovit rozvrhovou základnu, poněvadž nelze přesně určit, jakou část nákladů vyvolal konkrétní výkon. Tímto se také dostáváme opět k tomu, že v podstatě neexistuje zřetelně popsatelný příčinný vztah. Vzhledem k tomu, že u správní režie nelze jednoznačně stanovit, co vedlo ke vzniku nákladů, zvolíme rozvrhovou základnu v podobě celkových přímých nákladů, čímž opětovně minimalizujeme procento zkreslení. Ke stanovení přírážky správní režie budeme tedy opětovně vycházet z již uvedeného vzorce, do kterého budou dosazeny hodnoty z tabulky 32.

*Tabulka 32 Podklad pro výpočet správní režie (vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Správní režie	164 597 498 Kč
Přímé náklady	160 567 118 Kč

$$\text{Procento přírážky správní režie} = \frac{\text{správní režie}}{\text{přímé náklady}} = \frac{164\,597\,498}{160\,567\,118} = 102,51\%$$

Výsledné procento přírážky správní režie představuje 102,51 % z celkových přímých nákladů.

## 9.7 Inovace kalkulačního vzorce

Cílem této kapitoly je uplatnit veškeré získané informace z předchozích kapitol projektu a aplikovat je do nového kalkulačního vzorce. Potřebná data a údaje již máme vyčísleny, tudíž je na řadě samotná inovace kalkulačního vzorce.

Návrh nového kalkulačního vzorce spočívá v rozdělení položek do přímého materiálu a mezd, čtyř režii (zásobovací, výrobní, odbytová, správní), marže a ceny daného výkonu. Jestliže tento návrh porovnáme s dosavadním kalkulačním vzorcem společnosti, který byl uveden v kapitole 7.3, ihned rozpoznáme několik rozdílů. Tím nejpodstatnějším je ovšem správné členění nákladů, které je pro kalkulaci jakéhokoliv typu produktu či služby klíčovým.

*Tabulka 33 Návrh inovace kalkulačního vzorce (vlastní zpracování)*

Přímý materiál
Přímé mzdy
<b>Přímé náklady celkem</b>
Zásobovací režie
Výrobní režie
Odbytová režie
Správní režie
<b>Náklady celkem</b>
Marže
<b>Prodejní cena</b>

### 9.7.1 Aplikace kalkulačního vzorce

Pro účely tohoto projektu bude nový kalkulační vzorec aplikován na vybranou činnost střediska provoz oprava. Konkrétně se bude jednat o opravu jednoho typu produktu, který můžeme označovat jako produkt A, a který se zároveň od ostatních odlišuje pouze svými parametry.

V první řadě je nutné zjistit množství a cenu spotřebovaného materiálu, která se s touto činností pojí. Výše spotřeby materiálu na opravu jednoho kusu produktu A byla vyčíslena z pravidelně prováděné statistiky.

Další v pořadí je vyčíslení mzdy. Oprava jednoho kusu probíhá v několika fázích, které celkem trvají 40 minut.

Nejprve je třeba produkt rozdělat (5 minut) a následně jej vyčistit (5 minut).. Poté je produkt pečlivě nastříkán speciálním sprejem, který napomáhá k jeho delší životnosti (15 minut). V konečné fázi dochází ke složení produktu, během kterého je využíván potřebný materiál (15 minut).

Ve zbylé části kalkulačního vzorce je vyčíslena výše jednotlivých režii. S ohledem na to, že u výrobní režie byla stanovena jak režijní přírážka, tak i sazba, bude kalkulační vzorec zpracován pro obě varianty.

### **Vyčíslení přímých nákladů:**

Pro opravu produktu A byly na základě pravidelně prováděných statistik vyčísleny veškeré přímé náklady následovně.

- ***Přímý materiál:*** 18,53 Kč
- ***Přímé mzdy:*** 201,07 Kč, včetně SP a ZP + pojistné (škoda, úraz) 39,24 Kč = **240,31 Kč/h = 4,01 Kč/min.**
- ***Přímé mzdy:*** 4,01\*40 minut = 160,4 Kč

Při opravě jednoho produktu A je spotřebován materiál v ceně 18,53 Kč a rovněž přímá mzda vyčíslená na opravu tohoto kusu (40 minut) ve výši 160,4 Kč. V součtu pak celkové přímé náklady na jeden kus činí 178,93 Kč.

### **Vyčíslení nepřímých nákladů:**

V rámci této části dojde k využití dat z předchozích kapitol, ve kterých byly rozděleny nepřímé náklady mezi čtyři režie – zásobovací, výrobní, odbytová a správní. Poté byla vyčíslena pro každou z nich přírážka či sazba, díky nimž dojde v této části k přiřazení nepřímých nákladů na jednotku výkonu. Konkrétně pro výrobní režii byla stanovena jak přírážka, tak i sazba. Proto budou přiřazeny náklady na jednotku výkonu pomocí obou variant.

- ***Zásobovací režie*** = přímý materiál \* procentní přírážka = 18,53 Kč \* 1,89 % = 0,35 Kč
- ***Výrobní režie (přírážka) – varianta I.*** = přímé mzdy \* procentní přírážka = 160,4 \* 106,56 % = 170,92 Kč



- **Výrobní režie (sazba) – varianta II.** = sazba v Kč/min. \* spotřeba času na opravu =  
= 4,86 Kč \* 40 minut = 194,4 Kč
- **Odbytová režie** = přímé náklady \* procentní přírážka = 178,93 \* 4,65 % = 8,32 Kč
- **Správní režie** = přímé náklady \* procentní přírážka = 178,93 \* 102,51 % =  
= 183,42 Kč

Prostřednictvím provedených výpočtů byla stanovena zásobovací režie ve výši 0,35 Kč. U výrobní režie byly stanoveny varianty, kdy v první z nich činila tato režie 170,92 Kč a v druhé variantě bylo dosaženo výše 194,4 Kč. Poměrně malá část nepřímých nákladů připadá i na výrobní režii, která činí 8,32 Kč. V poslední řadě byla stanovena správní režie, která dosahovala sumy 183,42 Kč.

Vyčíslené přímé a nepřímé náklady budou přeneseny do nového kalkulačního vzorce, s jehož pomocí bude vyčíslena nová cena.

*Tabulka 34 Vyčíslení ceny s pomocí nového kalkulačního vzorce (vlastní zpracování)*

<b>Položky kalkulačního vzorce</b>	<b>Varianta I</b>	<b>Varianta II</b>
Přímý materiál	18,53 Kč	18,53 Kč
Přímé mzdy	160,4 Kč	160,4 Kč
Celkové přímé náklady	178,93 Kč	178,93 Kč
Zásobovací režie	0,35 Kč	0,35 Kč
Výrobní režie	170,92 Kč	194,4 Kč
Odbytová režie	8,32 Kč	8,32 Kč
Správní režie	183,42 Kč	183,42 Kč
Náklady celkem	541,94 Kč	565,42 Kč
Marže 15%	81,29 Kč	84,81 Kč
<b>Cena výkonu</b>	<b>623,22 Kč</b>	<b>650,23 Kč</b>

Z nově sestavené kalkulace je patrné, že bude-li zvolena varianta I, tedy výpočet výrobní režie s pomocí procentuální přírážky, celková cena výkonu bude ve výši 623,22 Kč. Pakliže bude zvolena varianta II, tedy výpočet výrobní režie s pomocí režijní sazby, celková cena výkonu bude v součtu činit 650,23 Kč.

### 9.7.2 Srovnání se současnou kalkulací

Po vyčíslení ceny pro obě zmiňované varianty dojde k porovnání nově vytvořené kalkulace se současně prováděnou variantou v rámci společnosti. K porovnání budeme využívat tabulku 34, která je převzata z interních materiálů.

Již zásadní rozdíl lze pozorovat u spotřeby přímého materiálu, kdy dosavadní kalkulace neodpovídá jeho skutečné spotřebě. Další nedostatky stávajícího kalkulačního vzorce byly již zmíněny v kapitole 7.3, a proto se budeme věnovat pouze číselnému vyjádření. Znatelný rozdíl je možné pozorovat také v oblasti mezd, které jsou v současnosti ve společnosti rozdělovány na mzdy, a zvláště je evidováno sociální a zdravotní pojištění. Nicméně tento výkon trvá 40 minut a společnost počítá s hodinovou mzdou, tudíž je tento údaj opět nepřesný. Odlišnosti jsou taktéž viditelné u nepřímých nákladů, které nově vytvořená kalkulace rozděluje mezi čtyři režie, jejichž suma je téměř třikrát vyšší než u dosavadní kalkulace. Zhodnotíme-li celkovou cenu výkonu, dospějeme k názoru, že společnost tento výkon do značné míry podhodnocuje, čímž přichází také o část svého zisku. Při zavedení nového, respektive inovovaného kalkulačního vzorce, by společnost v případě první varianty zaznamenala novou cenu výkonu, u které by byl rozdíl v porovnání s dosavadní kalkulací téměř 59 Kč a při volbě druhé z nich by činil rozdíl bezmála 86 Kč.

Tabulka 35 Současná kalkulace společnosti (interní materiály)

<b>Položka kalkulačního vzorce</b>	<b>Částka v Kč</b>
Přímý materiál	0,5
Přímé mzdy	203,4
Ostatní variabilní náklady	154,3
z toho: sociální a zdravotní pojištění	90,36
náklady na cestovné	0
odpisy	0
ostatní provozní náklady	63,9
<b>VARIABILNÍ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>358,2</b>
Nepřímé náklady	132,7
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>480,89</b>
Marže 15%	73,63
<b>CENA VÝKONU</b>	<b>564,52 Kč</b>

## 10 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Cílem celého projektu bylo nalézt vhodná opatření, která by vylepšila dosavadní sledování nákladů, a která by současně vedla k bezprostřední inovaci systému řízení nákladů. Základem pro vypracování projektové části byly předchozí analýzy, které poukázaly na mnohé nedostatky současného systému řízení nákladů. První krok, který byl učiněn v návaznosti na zmiňované nedostatky, a který byl zároveň základním stavebním kamenem pro celou inovaci systému, bylo kalkulační členění nákladů. Vzhledem k tomu, že společnost vycházela při tvorbě kalkulací pouze z druhového členění nákladů a neměla zcela jasno mezi rozdíly přímých a nepřímých nákladů a rovněž fixních a variabilních nákladů, byl tento krok nevyhnutelný. Známkou toho, že společnost ne úplně správným způsobem rozdělovala náklady, byla i samotná kalkulace, která bez pochyb vyžadovala značné úpravy. Po patřičném rozdělení nákladů na přímou a nepřímou část byla použita diferenciovaná metoda přírážkové kalkulace, díky níž byly rozčleněny nepřímé náklady do jednotlivých režii, pro které byly nadále vymezeny rozvrhové základny. Na základě příhodně stanovené rozvrhové základny byla vypočítána pro každou režii procentní přírážka či sazba. Výjimkou však byla výrobní režie, u které byly použity různé varianty rozvrhové základny, s jejichž pomocí byla spočítána procentní přírážka, ale i sazba vyjádřená v peněžních jednotkách. Každá z variant má svá pozitiva, ale úskalí, která musí společnost při volbě kterékoliv z nich pečlivě zvážit a brát v úvahu. Následující část bude věnována časové a nákladové analýze projektu a případných rizik.

Ke kompletnímu zhodnocení projektu je taktéž zapotřebí vyhodnotit nejen případná rizika a přínosy, ale i časovou a nákladovou analýzu projektu.

Věřím, že projekt bude při jeho správné aplikaci pro společnost přínosem.

### 10.1 Časová analýza

S pomocí časové analýzy dokážeme přibližně odhadnout dobu celkové implementace projektu, která je ovšem velmi orientační. Vzhledem k okolnostem, které mohou při reálné implementaci nastat, je nutné brát odhadovanou dobu s rezervou. K určení časové náročnosti projektu byla vytvořena tabulka, která obsahuje soupis jednotlivých činností, které je v rámci projektu nutné splnit. Každá činnost má individuálně stanovenou časovou náročnost a podílí se tak na celkové době potřebné k zavedení projektu.

Před zahájením projektu bude nejprve potřeba získat souhlas od vedení společnosti, na jehož základě bude možné uskutečnit další kroky. Jakmile dojde k odsouhlasení projektu, může společnost podniknout patřičné kroky k výběru zodpovědných pracovníků. V tomto případě lze předpokládat, že zodpovědným pracovníkem bude sám ekonomický náměstek, včetně jednoho pracovníka, který se o tvorbu kalkulací staral doposud. Celkovou dobu projektu by mohla ovlivnit také instalace nového modulu, který by sloužil pro tvorbu kalkulací. Nicméně tento krok je závislý na rozhodnutí vedení společnosti a nelze u něj zcela jednoznačně určit časovou náročnost. Nový modul by přeci jen vyžadoval více času a trpělivosti ze strany zodpovědných pracovníků a IT specialistů. Z tohoto důvodu je také tato činnost dána do závorky s tím, že není zcela jisté, zda bude realizována. Pakliže by realizována byla, ovlivnilo by to i dobu trvání na školení zaměstnanců. Jakmile budou zaměstnanci patřičně proškoleni, mohou začít sbírat data a nezbytné dokumenty pro tvorbu přírážkové metody kalkulace. Po získání všech informací a dokumentů bude navazovat nákladová analýza a přiřazení nepřímých nákladů do jednotlivých režii. Dále po přiřazení nákladů do jednotlivých režii je nutné stanovit vhodné rozvrhové základny tak, aby bylo minimalizováno riziko zkreslení a bylo možné provést výpočet procentní přírážky nebo sazby jednotlivých režii. Následovat bude sestavení nového kalkulačního vzorce, který bude nově zahrnovat i výši jednotlivých režii. Posléze je možné přejít k vyčíslení nákladů na daný výkon a určení ceny. Na základě aktualizovaných nákladů a celkového postupu může společnost tento systém kalkulačních a tvorby cen zavést do užívání. Funkčnost a případné nedostatky ověří dvouměsíční zkušební lhůta, během které může společnost na zjištěné chyby reagovat.

Závěrečná část projektu je věnována vyhodnocení, na jehož základě společnost určí, zda je s výsledky dosaženými během zkušebního období spokojena. V případě, že tomu tak bude, vyhodnotí projekt jako zdařilý a přijme patřičné kroky k zavedení projektu do běžného užívání.

Tabulka 36 Časová náročnost projektu (vlastní zpracování)

Činnost	Doba trvání
Schválení projektu vedením společnosti	3
Výběr zodpovědných pracovníků	2
Školení zodpovědných pracovníků	3
(Instalace nového modulu)	3
Sběr podkladů a dat	4
Patříčná analýza nákladů	7
Přiřazení nákladů jednotlivých režii	4
Výpočet přírážek a sazeb režii	1
Tvorba nového kalkulačního vzorce	1
Výpočet nákladů na základě nového vzorce,	10
Zavedení nového systému do užívání	4
Zkušební doba	60
Vyhodnocení	5
<b>Celková doba trvání</b>	<b>107 dní</b>

## 10.2 Nákladová analýza

Sestavení projektu inovace systému řízení nákladů předcházela konzultace s ekonomickým náměstkem, který od projektu očekával téměř minimální finanční zatíženost a minimální časovou náročnost. Z tohoto důvodu byla také zvolena metoda přírážkové kalkulace, která veškerým požadavkům vyhovuje.

Jak již bylo řečeno, projekt není nijak extrémně nákladově náročný, ale je třeba brát v potaz i variantu, kdy si společnost do svého informačního systému nechá zavést nový modul, ve kterém bude utvářet kalkulace a ostatní pomocné výpočty – výpočet přírážky či sazby. Učiní-li tak, musí společnost počítat s výdaji na instalaci a provoz daného modulu v řádech desítek tisíc korun. Současně by společnosti vznikly také náklady na školení a podporu týkající se daného modulu, které by činily v přepočtu okolo 20 tisíc Kč. Ovšem se zavedením nového modulu by zodpovědný pracovník dokázal jednoduše vyfiltrovat a aktualizovat údaje přímých a nepřímých nákladů, což by přineslo naopak menší časovou náročnost, neboť by tyto náklady nemusely být rozčleněny a počítány ručně v MS Excel. V případě druhé varianty, kdy společnost nový modul nezavede, musí počítat s větším vytižením pracovníků, kteří budou nadále pracně přepočítávat data.

Není zde ani vyloučeno, že vzhledem k časové náročnosti bude muset společnost přijmout nového pracovníka. Jestliže by došlo k přijetí nového pracovníka, musí společnost počítat s měsíčními výdaji na jeho mzdu ve výši 30-35 tisíci Kč. Ovšem mezi náklady, které se nevyhnou ani v jedné variantě, patří kurz manažerského účetnictví, který zodpovědným pracovníkům předá nové znalosti z oblasti moderního řízení nákladů. Cena takového speciálního kurzu se pohybuje od 8 tisíc Kč za jednu osobu. Mimo samotný kurz je však nutné počítat i s vedlejšími výdaji jako jízdné, stravné a popřípadě parkování. Tyto náklady se však odvíjejí od místa konání kurzu, a proto je není možné přesně vyčíslit.

### 10.3 Přínosy projektu

Hlavní přínos projektu spočívá především v celkové inovaci systému řízení nákladů, která napomáhá ke zpřesnění cen a zobrazení skutečně vynaložených nákladů. S pomocí nově navrhovaného členění nákladů společnost získá přehled o tom, jak jednotlivé nákladové položky správným způsobem členit, a jak je promítnout do výsledné kalkulace. Tento způsob členění nákladů pak společnosti odhaluje nové možnosti nejen z pohledu smýšlení o nákladech, ale i to, jak s nimi pracovat a dosáhnout tak větší efektivity. Na základě získaného postupu a poznatků může společnost provést srovnání stávajících cen s nově vyčíslenými cenami a zjistit tak, zda jsou ceny daných výkonů podhodnocené či nadhodnocené a popřípadě získat přehled o tom, které činnosti jsou ziskové, a které jsou naopak ztrátové. V konečné fázi může tento projekt poukázat na výhody manažerských nástrojů a rovněž může společnost pobídnout k tomu, aby se o tuto oblast nadále zajímala a případně využila dalších manažerských nástrojů.

### 10.4 Rizika projektu

Největší riziko tohoto projektu se váže na ochotu zaměstnanců, kteří budou projekt realizovat. Ve většině případů dochází k tomu, že zaměstnanci, kteří jsou již roky zvyklí na zaběhnuté metody a postupy, často odmítají nové změny, ač by jim to mnohdy usnadnilo práci, na což navazuje i riziko spojené s vyšší časovou náročností oproti původnímu řízení nákladů. Větší vytíženost zodpovědných zaměstnanců by mohla přispět k tomu, že navrhované změny nebudou zavedeny tak, jak by měly a vedly by k možným nepřesnostem, na jejichž základě by mohlo dojít k úplnému zamítnutí projektu.

Problémovou částí projektu je také správná volba rozvrhové základny. Jestliže by byla zvolena nevhodná rozvrhová základna, vedlo by to k nepřesnému přiřazení nepřímých nákladů, čímž by mohlo dojít ke zkreslení finální ceny daného výkonu. S volbou rozvrhové základny bezpochyby souvisí i stanovení přírážek a sazeb, které je nutné pravidelně aktualizovat, aby nedocházelo k již jednou zmíněnému nepřesnému rozdělení a neefektivnosti celého nově navrhovaného systému.

Posledním a zároveň velmi významným rizikem mohou být dodatečné finanční náklady, které mohou vzniknout z titulu dalšího školení zaměstnanců, potřeby IT podpory nebo popřípadě dodatečné aktualizace informačního systému.

## 11 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

V rámci diplomové práce byl pro společnost zpracován projekt inovace systému řízení nákladů, jehož cílem bylo vylepšit, potažmo zefektivnit, stávající systém. Na základě provedené analýzy dosavadního systému bylo vyhodnoceno, že společnost při tvorbě kalkulací vychází částečně z druhového členění a zčásti je kalkulace postavena na kvalifikovaném odhadu. Ze samotného kalkulačního vzorce rovněž vyplývá skutečnost, že společnost nemá zcela jasno mezi rozdíly přímých a nepřímých nákladů. Nadále se v kalkulačním vzorci společnosti objevovaly fixní a variabilní náklady, které byly navíc roztrženy špatným způsobem. Některé náklady, které mají bezpochyby fixní charakter, považovala společnost za náklady variabilní apod. Další chybou, které se společnost při tvorbě kalkulací dopouštěla, bylo přiřazování vnitropodnikových nákladů mezi nepřímé náklady, které byly také jedinou položkou nepřímých nákladů. Tímto počinem pak byly některé náklady do kalkulací zařazeny dvakrát, což opět vedlo ke zkreslení cen výkonů. Snahou projektu je tedy nalézt vhodná opatření, která povedou k eliminaci zmiňovaných nedostatků.

Prvním doporučením pro společnost je pravidelná analýza nákladů z pohledu kalkulačního členění, která zajistí nejen aktuální údaje pro tvorbu kalkulací, ale i pro výpočty různých ukazatelů, které mohou nadále sloužit pro další manažerská rozhodování. V případě, že by společnost chtěla náklady zkoumat více do hloubky, doporučuji vybrat vhodné školení v oblasti manažerského účetnictví a controllingu pro zodpovědné zaměstnance a popřípadě zajistit program, který bude potřebné činnosti umožňovat.

Vzhledem k chybám, kterých se společnost při tvorbě kalkulací dopouštěla, by bylo vhodné, aby se držela navrhovaného kalkulačního vzorce a postupu, jehož základem je diferenciovaná metoda přírážkové kalkulace. Volbě této metody předcházela konzultace s ekonomickým náměstkem, který ji upřednostnil před ABC kalkulací skrze její nižší finanční i časovou náročnost. Díky upřednostněné kalkulaci má společnost možnost výběru rozvrhové základny u výrobní režie, nicméně volba jedné z variant je čistě v rukou společnosti, která si musí určit, zda podstoupí riziko vyšší náročnosti, které povede k přesnějším výsledkům nebo zda toto riziko není ochotna přijmout a přistoupí k rozvrhové základně v peněžních jednotkách. Stejně jako je důležitá aktualizace nákladů z pohledu kalkulačního členění, tak i zde je společnosti doporučeno provádět aktualizaci jednotlivých přírážek či sazeb, které jsou pro tvorbu cen nezbytné.



## ZÁVĚR

Diplomová práce pojednává o inovaci systému řízení nákladů ve vybrané společnosti, a to ve třech částech. V první části práce je zpracována literární rešerše, která vytváří ucelený podklad pro navazující praktickou část.

Praktická část je klíčovou oblastí celé práce a je rozdělena na analytickou a projektovou část. S pomocí analytické části došlo k představení vybrané společnosti ve formě analýzy organizační struktury, struktury zaměstnanců a finančních výsledků. V neposlední řadě byla provedena analýza současného stavu systému řízení nákladů, která podrobněji rozebírala členění nákladů, analýzu kalkulačního systému a způsob tvorby rozpočtu společnosti. Na základě těchto analýz došlo k odhalení řady nedostatků a současný systém řízení nákladů byl posouzen jako nedostačující.

Třetí část je věnovaná samotnému projektu, který usiloval o eliminaci zjištěných nedostatků. První učiněný krok spočíval v rozdělení přímých a nepřímých nákladů s tím, že byly nepřímé náklady nadále roztrženy mezi čtyři režie, pro které byly následně stanoveny odpovídající rozvrhové základny. Za pomoci vhodně stanovených rozvrhových základem byly vypočítány režijní přírážky nebo sazby, které byly poté společně s novým postupem aplikovány v navrhovaném kalkulačním vzorci. Závěr projektové části byl věnován časové a nákladové analýze, přínosům a rizikům projektu a rovněž doporučení společnosti.

Cílem této diplomové práce byla inovace systému řízení nákladů, která by napomohla jejich správnému sledování a vylepšení systému jejich řízení. Vzhledem k tomu, že společnost doposud sledovala náklady pouze podle druhu a středisek, bude projekt nepochybně přínosem. Projekt obsahuje jednoduchý a přehledný návrh, díky kterému společnost získá nejen přehled o nákladech společnosti a jednotlivých výkonů, ale i potřebné údaje k tvorbě kalkulací či dalších manažerských rozhodnutí. V rámci projektu bylo postupováno tak, aby byla minimalizována finanční i časová náročnost. Pakliže by se společnost rozhodla v oblasti kalkulací více vzdělávat a byla by ochotná podstoupit vyšší časovou i finanční náročnost, může v budoucnu uvažovat o implementaci systému ABC.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES, 2014. *Managerial accounting*. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, xxiii, 614 s. ISBN 9781133958963.

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

DOYLE, David P., 2006. *Strategické řízení nákladů*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 227 s. ISBN 8073571897.

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

DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika*. Praha: C. H. Beck, 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.

FIBÍROVÁ, Jana a kol., 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 9788073572990.

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

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.

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

HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 9788086617343.

KNÁPKOVÁ, Adriana et al., 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 228 s. Prosperita firmy. ISBN 9788027105632.

KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. Praha: C.H. Beck, xiii, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 9788071796732.

- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 9788072612178.
- KRÁL, Bohumil et al., 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. Ekonomie. ISBN 9788087071854.
- LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 8071794198.
- LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada. 271 str. ISBN 978-80-247-4133-8.
- MÁČE, Miroslav, 2013. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 551 s. Účetnictví a daně. ISBN 9788024745749.
- MAREŠ, David, 2017. *Nové trendy ve financích a ekonomice*. Praha: Wolters Kluwer, 217 s. ISBN 9788075529206.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 220 s. Expert. ISBN 978-80-271-2034-5.
- SHIM, Jae K. a Joel G. SIEGEL, 2009. *Modern cost management & analysis*. 3rd ed. Hauppauge: Barron's, 376 s. ISBN 978-0-7641-4103-4.
- SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ, 2021. *Podvojně účetnictví 2021*. 27. vydání. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-4195-1.
- SYNEK, Miloslav a kol., 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. Expert. ISBN 9788024734941.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ, 2010. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 221 s. Finance. ISBN 9788024727592.
- PETŘÍK, Tomáš, 2007. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Praha: Linde, 911 s. ISBN 9788072016488.
- POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2014. *Manažerské účetnictví*. Zlín, 171s. [cit. 2022-02-09]

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

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

**Interní materiály:**

Interní materiály vybrané společnosti, 2020, *Interní materiály*. Česká republika.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ABC	Activity Based Costing
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
OR	Odbytová režie
SR	Správní režie
VR	Výrobní režie
ZR	Zásobovací režie

## SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Vývoj účetních systému (Zdroj: Popesko a Papadaki, © 2016, s. 16).....</i>	15
<i>Obrázek 2 Pojetí nákladů z účetního a manažerského hlediska (Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 28, vlastní zpracování).....</i>	18
<i>Obrázek 3 Účelové členění nákladů (Zdroj: Král, 2018, s. 79, vlastní zpracování) .....</i>	21
<i>Obrázek 4 Členění nákladů z pohledu hospodárnosti (Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 35, vlastní zpracování).....</i>	22
<i>Obrázek 5 Kalkulační členění nákladů (Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 36, vlastní zpracování) .....</i>	23
<i>Obrázek 6 Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výkonů (Zdroj: Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 23) .....</i>	25
<i>Obrázek 7 Celkové fixní náklady a jednotkové fixní náklady (Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 39).....</i>	25
<i>Obrázek 8 Členění kalkulačního systému (Zdroj Král, 2010, s. 187).....</i>	30
<i>Obrázek 9 Typový kalkulační vzorec (Zdroj: Popesko a Papadaki, s. 71) .....</i>	32
<i>Obrázek 10 Retrogradní kalkulační vzorec (Zdroj: Král, ©2010, s. 140).....</i>	33
<i>Obrázek 11 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Zdroj: Král, © 2010, s. 141).....</i>	33
<i>Obrázek 12 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci (Zdroj: Popesko a Papadaki, © s. 74).....</i>	34
<i>Obrázek 13 Vzorce pro výpočet režijní přirážky a režijní sazby .....</i>	36
<i>Obrázek 14 Absorpční a neabsorpční kalkulace (Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 79) .....</i>	39
<i>Obrázek 15 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování) .....</i>	46
<i>Obrázek 16 Věková struktura zaměstnanců (vlastní zpracování).....</i>	47
<i>Obrázek 17 Výsledek hospodaření za období 2017-2020 (vlastní zpracování).....</i>	49
<i>Obrázek 18 Nejvýznamnější položky nákladů v letech 2018-2020 (vlastní zpracování) .....</i>	53
<i>Obrázek 19 Členění nákladů podle středisek (vlastní zpracování) .....</i>	60
<i>Obrázek 20 Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování) .....</i>	68
<i>Obrázek 21 Přímé náklady (vlastní zpracování) .....</i>	70
<i>Obrázek 22 Nejvýznamnější položky nepřímých nákladů (vlastní zpracování).....</i>	72
<i>Obrázek 23 Poměr přímých a nepřímých nákladů v roce 2020 na středisku – provoz oprava (vlastní zpracování) .....</i>	74
<i>Obrázek 24 Vzorce pro výpočet režijní přirážky a režijní sazby. ....</i>	82

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tabulka 1 Srovnání rozdílů finančního a manažerského účetnictví (vlastní zpracování) ...</i>	17
<i>Tabulka 2 Vývoj počtu zaměstnanců a profesní struktura (interní materiály, vlastní zpracování) .....</i>	47
<i>Tabulka 3 Vývoj celkových výnosů a osobních nákladů (interní materiály, vlastní zpracování) .....</i>	48
<i>Tabulka 4 Výsledek hospodaření za období 2017-2020 (vlastní zpracování) .....</i>	49
<i>Tabulka 5 Vybrané finanční ukazatele (vlastní zpracování) .....</i>	50
<i>Tabulka 6 Druhovité členění nákladů za období 2018-2020 (vlastní zpracování).....</i>	51
<i>Tabulka 7 Horizontální analýza společnosti za období 2018-2020 .....</i>	54
<i>Tabulka 8 Členění středisek ve vybrané společnosti (vlastní zpracování) .....</i>	55
<i>Tabulka 9 Přehled jednotlivých podstředisek v rámci střediska 7 – provoz doprava (vlastní zpracování) .....</i>	56
<i>Tabulka 10 Procentuální podíl nákladů jednotlivých středisek v roce 2020 (vlastní zpracování) .....</i>	59
<i>Tabulka 11 Kalkulační vzorec .....</i>	61
<i>Tabulka 12 Kalkulace společnosti pro opravu produktu A (vlastní zpracování) .....</i>	63
<i>Tabulka 13 Poměr přímých a nepřímých nákladů společnosti za rok 2020 (vlastní zpracování) .....</i>	68
<i>Tabulka 14 Mzdové náklady v roce 2020 (vlastní zpracování) .....</i>	69
<i>Tabulka 15 Struktura položek přímých nákladů v roce 2020 (vlastní zpracování) .....</i>	70
<i>Tabulka 16 Struktura položek nepřímých nákladů v roce 2020 (vlastní zpracování) .....</i>	71
<i>Tabulka 17 Struktura položek přímých nákladů střediska - provoz oprava v roce 2020 (vlastní zpracování) .....</i>	73
<i>Tabulka 18 Struktura položek nepřímých nákladů střediska – provoz oprava v roce 2020 (vlastní zpracování) .....</i>	73
<i>Tabulka 19 Položky zásobovací režie (vlastní zpracování) .....</i>	75
<i>Tabulka 20 Zásobovací režie společnosti (vlastní zpracování) .....</i>	76
<i>Tabulka 21 Položky výrobní režie (vlastní zpracování).....</i>	77
<i>Tabulka 22 Výrobní režie (vlastní zpracování).....</i>	78
<i>Tabulka 23 Položky odbytové režie (vlastní zpracování).....</i>	78
<i>Tabulka 24 Odbytová režie (vlastní zpracování) .....</i>	79
<i>Tabulka 25 Položky správní režie (vlastní zpracování) .....</i>	80
<i>Tabulka 26 správní režie (vlastní zpracování) .....</i>	81
<i>Tabulka 27 Přehled jednotlivých režii společnosti (vlastní zpracování) .....</i>	81
<i>Tabulka 28 Podklad pro výpočet přírážky zásobovací režie (vlastní zpracování) .....</i>	83
<i>Tabulka 29 Podklad pro výpočet přírážky výrobní režie (vlastní zpracování) .....</i>	84

---

<i>Tabulka 30 Podklad pro výpočet sazby výrobní režie (vlastní zpracování) .....</i>	<i>85</i>
<i>Tabulka 31 Podklad pro výpočet přírážky odbytové režie (vlastní zpracování).....</i>	<i>86</i>
<i>Tabulka 32 Podklad pro výpočet správní režie (vlastní zpracování) .....</i>	<i>86</i>
<i>Tabulka 33 Návrh inovace kalkulačního vzorce (vlastní zpracování).....</i>	<i>87</i>
<i>Tabulka 34 Vyčíslení ceny s pomocí nového kalkulačního vzorce (vlastní zpracování) .....</i>	<i>89</i>
<i>Tabulka 35 Současná kalkulace společnosti (interní materiály) .....</i>	<i>90</i>
<i>Tabulka 36 Časová náročnost projektu (vlastní zpracování) .....</i>	<i>93</i>



## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisku a ztrát za rok 2020

Příloha P II: Výkaz zisku a ztrát za rok 2019

Příloha P III: Výkaz zisku a ztrát za rok 2018

# PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK 2020

Obchodní firma, právní forma účetní jednotky:  
 [REDAKCE]  
 [REDAKCE]  
 [REDAKCE]  
 [REDAKCE]

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY**  
 v plném rozsahu  
 ke dni 31. 12. 2020  
 (v tisících Kč)

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky  
 č. 506/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

Rok	Měsíc	IČ
2020	12	[REDAKCE]

Číslo řádku	TEXT	Číslo řádku	Skutčnost v účetním období	
			běžném	minulém
a	b	c	d	e
1	Třížby ze prodeje výrobků a služeb	1	430 430	421 207
2	Třížby z prodeje zboží	2	144	135
3	<b>Výnosová spojitě</b>	3	<b>104 588</b>	<b>101 897</b>
4	A.1. Náklady vynaložené na prodeji zboží	4	133	117
5	A.2. Společné materiálu a energie	5	99 394	91 630
6	A.3. Služby	6	55 052	100 253
7	C. Aktivace	7	-2 208	-2 377
8	<b>D. Ostatní náklady</b>	8	<b>158 877</b>	<b>142 719</b>
9	D.1. Mzdové náklady	9	711 814	104 862
10	D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	10	40 363	38 827
11	D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění	11	37 047	35 352
12	D.2.2. Ostatní náklady	12	3 316	3 475
13	E. Úpravy hodnot v provozní oblasti	13	64 307	80 307
14	E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	14	64 428	80 378
15	E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - imobil	15	64 428	80 378
16	E.2. Úpravy hodnot zásob	16	21	34
17	E.3. Úpravy hodnot pohledávek	17	-93	657
18	<b>H. Ostatní provozní výnosy</b>	18	<b>3 792</b>	<b>2 868</b>
19	H.1. Třížby z prodeje dlouhodobého majetku	19	1 800	147
20	H.2. Třížby z prodeje materiálu	20	48	258
21	H.3. Jiné provozní výnosy	21	1 944	1 463
22	<b>F. Ostatní provozní náklady</b>	22	<b>14 758</b>	<b>8 083</b>
23	F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	162	0
24	F.2. Prodaný materiál	24	5	171
25	F.3. Daně a poplatky	25	9 488	8 799
26	F.4. Reparáry v provozní oblasti a komplexní náklady přiřazené k obzobí	26	2 868	-3 589
27	F.5. Jiné provozní náklady	27	2 455	2 714
28	<b>* Provozní výsledek hospodaření (+/-)</b>	28	<b>15 853</b>	<b>18 752</b>
29	V1. Výnosové úroky a podílové výnosy	29	268	334
30	V2. Ostatní výnosové úroky a podílové výnosy	30	268	334
31	J. Nákladové úroky a podílové náklady	31	0	0
32	J.2. Ostatní nákladové úroky a podílové náklady	32	0	0
33	<b>K. Ostatní finanční náklady</b>	33	<b>824</b>	<b>823</b>
34	<b>* Finanční výsledek hospodaření (+/-)</b>	34	<b>-644</b>	<b>-619</b>
35	<b>** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)</b>	35	<b>15 209</b>	<b>18 233</b>
36	L. Daň z příjmů	36	2 770	2 878
37	L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)	37	2 770	2 878
38	<b>** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)</b>	38	<b>12 439</b>	<b>15 355</b>
39	<b>*** Výsledek hospodaření ze účetní období (+/-)</b>	39	<b>12 439</b>	<b>15 285</b>
40	<b>Čistý obzobí ze účetní období = (L.1) + (V.1) + (V.2) + (V.3) + (V.4) + (V.5)</b>	40	<b>420 875</b>	<b>424 782</b>

# PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ZA ROK 2019

Obchodní firma, právní forma účetní jednotky:		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky	
[REDAKCE]		v plném rozsahu		č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky		ke dni 31. 12. 2019			
a málo podnikání šli-li se od bydliště:		(v tisících Kč)			
Rok	Měsíc	IČ			
2019	12	[REDAKCE]			
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
a	b	c	běžném	minulém	
1	2	3	1	2	
I.	Tržby za prodej výrobků a služeb	1	421 367	401 296	
II.	Tržby z prodeje zboží	2	125	137	
A.	Výkonová spořičba	3	191 997	179 162	
A.1.	Náklady vynaložené na prodeji zboží	4	117	124	
A.2.	Spořičba materiálu a energie	5	91 030	82 667	
A.3.	Služby	6	100 250	96 291	
C.	Aktivace	8	-2 377	-2 878	
D.	Osobní náklady	9	143 719	133 260	
D.1.	Mzdové náklady	10	104 892	97 371	
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojistění a ostatní náklady	11	38 827	35 889	
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojistění	12	35 362	32 670	
D.2.2.	Ostatní náklady	13	3 465	3 219	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	66 307	65 041	
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	65 378	65 172	
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	65 378	65 172	
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18	34	17	
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	607	-148	
II.	Ostatní provozní výnosy	20	2 966	5 278	
II.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21	947	72	
II.2.	Tržby z prodeje materiálu	22	256	139	
II.3.	Jiné provozní výnosy	23	1 763	5 065	
F.	Ostatní provozní náklady	24	6 060	14 202	
F.1.	Zůstatková cena prodeje dlouhodobého majetku	25	9	0	
F.2.	Prodaný materiál	26	171	18	
F.3.	Daně a poplatky	27	8 739	9 126	
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	-5 569	2 531	
F.5.	Jiné provozní náklady	29	2 710	2 529	
*	* Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	18 752	17 653	
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	334	10	
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	334	10	
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	0	1	
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	0	1	
K.	Ostatní finanční náklady	47	853	630	
*	* Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-519	-609	
**	** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	18 233	17 044	
L.	Daně z příjmů	50	2 978	3 777	
L.2.	Daně z příjmů odložené (+/-)	52	2 978	3 777	
**	** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	15 255	13 267	
***	*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	15 255	13 267	
*	* Čistý obrát za účetní období = [L.4] - [L.2] - [L.3] - [L.4] + [L.5] + [L.6]	56	424 792	406 722	

# PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ZA ROK 2018

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY**  
v plném rozsahu  
ke dni **31. 12. 2018**  
(v celých tisících Kč)

Ochodní firma nebo jiný název účetní jednotky  
[REDAKCE]

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště  
[REDAKCE]

Účetní jednotka doručí účetní uzávěrku současně s oznámením daňového přiznání za daň z příjmů

1x příslušnému finančnímu úřadu

Rok	Měsíc	IČO
2018	12	[REDAKCE]

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej výrobků a služeb	1	401 299	375 928
II.	Tržby z prodeje zboží	2	137	105
A.	Výkonová spotřeba	3	179 182	166 432
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	124	95
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	5	82 687	79 307
A.3.	Služby	6	96 391	87 079
C.	Aktívece	8	-2 876	-2 983
D.	Obecní náklady	9	133 280	123 444
D.1.	Mzdové náklady	10	97 371	90 194
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	35 909	33 250
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění	12	32 670	30 279
D.2.2.	Ostatní náklady	13	3 239	2 971
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	65 041	61 175
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	65 172	62 221
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	65 172	62 221
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18	17	10
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-148	-1 056
III.	Ostatní provozní výnosy	20	5 276	2 188
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	72	335
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	139	113
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	5 065	1 721
F.	Ostatní provozní náklady	24	14 202	14 020
F.1.	Zůstatková cena prodeje dlouhodobého majetku	25	0	5
F.2.	Prodaný materiál	26	16	35
F.3.	Daně a poplatky	27	9 126	8 553
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	2 331	1 712
F.5.	Jiné provozní náklady	29	2 529	3 715
*	* Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	17 083	16 044
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	10	11
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	10	11
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	1	1
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	43	1	1
K.	Ostatní finanční náklady	47	816	794
*	* Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-309	-764
**	** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	17 074	15 280
L.	Daň z příjmů	50	1 560	1 010
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	1 560	1 010
**	** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	15 214	14 250
***	*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	15 214	14 250
*	* Čistý obrát za účetní období = I. + VI. - J. - K. - L. + L.2. - L.3. - L.4. - L.5. - L.6. - L.7. - L.8. - L.9. - L.10. - L.11. - L.12. - L.13. - L.14. - L.15. - L.16. - L.17. - L.18. - L.19. - L.20. - L.21. - L.22. - L.23. - L.24. - L.25. - L.26. - L.27. - L.28. - L.29. - L.30. - L.31. - L.32. - L.33. - L.34. - L.35. - L.36. - L.37. - L.38. - L.39. - L.40. - L.41. - L.42. - L.43. - L.44. - L.45. - L.46. - L.47. - L.48. - L.49. - L.50. - L.51. - L.52. - L.53. - L.54. - L.55. - L.56. - L.57. - L.58. - L.59. - L.60. - L.61. - L.62. - L.63. - L.64. - L.65. - L.66. - L.67. - L.68. - L.69. - L.70. - L.71. - L.72. - L.73. - L.74. - L.75. - L.76. - L.77. - L.78. - L.79. - L.80. - L.81. - L.82. - L.83. - L.84. - L.85. - L.86. - L.87. - L.88. - L.89. - L.90. - L.91. - L.92. - L.93. - L.94. - L.95. - L.96. - L.97. - L.98. - L.99. - L.100.	58	406 722	375 213