

# **Analýza nákladů ve společnosti XY**

Tereza Urbanová

---

Bakalářská práce  
2015



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2014/2015

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Tereza URBANOVÁ**  
Osobní číslo: **M12648**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Analýza nákladů ve společnosti XY**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

### I. Teoretická část

- Proveďte kritický rozbor literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky z oblasti podnikových nákladů a jejich řízení.

### II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Analyzujte současnou strukturu nákladů v uvedené společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení týkající se řízení nákladů.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, c2004, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.

FIBÍROVÁ, Jana, Jaroslav WAGNER a Libuše ŠOLJAKOVÁ. Nákladové účetnictví: Manažerské účetnictví I. 3., přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2004, 374 s. ISBN 80-245-0746-3.

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

POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Karel Slinták, Ph.D.  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015  
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ 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 s přípoštěním tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

15. KVĚTNA 2015

  
.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce s názvem Analýza nákladů ve Společnosti XY se zabývá analýzou nákladů v dané společnosti.

Teoretická část práce je zaměřena na problematiku definování nákladů, jednotlivé způsoby členění nákladů a definování nástrojů a metod řízení nákladů. Cílem teoretické části je provedení rešerše literárních zdrojů, které jsou zaměřeny na problematiku nákladů.

Cílem praktické části je analýza stavu řízení nákladů ve vybrané společnosti. Tato analýza je podepřena poznatky z teoretické části. Výstup analýzy tvoří shrnutí současného stavu a určení návrhových opatření, která mají sloužit ke zlepšení stávajícího stavu.

Klíčová slova: analýza nákladů, druhové členění nákladů, modelování nákladů, řízení nákladů

## **ABSTRACT**

Purpose of this Bachelor Thesis titled "Analysis of costs in the Company XY" is to deal with analysis of Cost Control in the company.

The Theoretical Part focus on expenses definition, expenses classification and definition of methodology and tools to control company expenses. The goal of Theoretical Part is to summarize and implement referenced literature sources which deal with business expenses topic.

On the other hand The Practical Part aims to provide real current status analysis of cost control in selected company. This analysis utilizes findings from Theoretical Part. Analysis outcome is the summary of current status in the company and identifies actions to improve current status.

Keywords: Cost Analysis, Generic Cost Classification, Cost Modeling, Cost Management

# OBSAH

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ÚVOD</b> .....   | <b>8</b>  |
| <b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....                             | <b>9</b>  |
| <b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....  | <b>10</b> |
| <b>1 DEFINICE NÁKLADŮ</b> .....   | <b>11</b> |
| 1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....   | 11        |
| 1.2 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....  | 11        |
| 1.3 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ .....                                     | 12        |
| 1.3.1 Hodnotové pojetí nákladů .....                                    | 12        |
| 1.3.2 Ekonomické pojetí nákladů.....                                    | 13        |
| <b>2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ</b> .....  | <b>14</b> |
| 2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....                                       | 14        |
| 2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....  | 15        |
| 2.2.1 Náklady jednicové a režijní.....                                  | 16        |
| 2.2.2 Kalkulační členění nákladů .....                                  | 17        |
| 2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE OBJEMU VÝROBY.....                            | 18        |
| 2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PRO ÚČELY ŘEŠENÍ ROZHODOVACÍCH ÚLOH .....           | 19        |
| 2.4.1 Relevantní a irelevantní náklady.....                             | 19        |
| 2.4.2 Oportunitní náklady .....   | 20        |
| 2.4.3 Náklady vázané k rozhodnutí.....                                  | 20        |
| <b>3 NÁSTROJE A METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ</b> .....                         | <b>21</b> |
| 3.1 VYMEZENÍ NÁSTROJŮ A METOD.....                                      | 21        |
| 3.1.1 Rozpočetnictví.....   | 22        |
| ROZPOČTOVÁ VÝSLEDOVKA .....   | 24        |
| 3.1.2 Kalkulace.....  | 25        |
| 3.1.3 Řízení podle aktivit .....  | 29        |
| 3.1.4 Metody modelování nákladů.....                                    | 31        |
| 3.1.5 ANALÝZA BODU ZVRATU .....   | 37        |
| <b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....  | <b>41</b> |
| <b>4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....                                  | <b>42</b> |
| 4.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE .....  | 42        |
| 4.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....   | 43        |
| 4.3 ZAMĚŘENÍ VÝROBY A VÝROBKOVÉ PORTFOLIO.....                          | 44        |
| 4.4 EKONOMICKÁ CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI .....                        | 45        |
| 4.4.1 Majetková a kapitálová struktura .....                            | 45        |
| 4.4.2 Hospodářská situace podniku.....                                  | 47        |
| <b>5 ANALÝZA ÚČETNÍHO SYSTÉMU</b> .....                                 | <b>51</b> |
| 5.1 STRUKTURA FINANČNÍHO ODDĚLENÍ .....                                 | 51        |
| 5.2 US GAAP A ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY .....                              | 52        |
| 5.2.1 Uznávání nákladů v US GAAPU (matching) .....                      | 53        |
| 5.2.2 České účetní standardy a principy druhového členění nákladů ..... | 54        |
| <b>6 ANALÝZA NÁKLADŮ</b> .....  | <b>55</b> |

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| 6.1      | DROHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....                        | 56        |
| 6.2      | ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....                        | 60        |
| 6.3      | KAPACITNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....                      | 60        |
| <b>7</b> | <b>ANALÝZA NÁSTROJŮ A METOD ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....</b> | <b>61</b> |
| <b>8</b> | <b>SHRNUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI .....</b>                | <b>66</b> |
| <b>9</b> | <b>NÁVRHOVÁ OPATŘENÍ .....</b>                       | <b>68</b> |
|          | KORELAČNÍ ANALÝZA SKUPINY PRODUKTŮ .....             | 70        |
|          | <b>ZÁVĚR .....</b>                                   | <b>73</b> |
|          | <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>               | <b>74</b> |
|          | <b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>                          | <b>76</b> |
|          | <b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>                            | <b>78</b> |

## ÚVOD

Jedním ze základních fyzikálních veličin je práce. Velikost práce přímo souvisí se změnou energie tělesa. Tento vztah lze převést k jakékoliv aktivitě. Proto, abychom dosáhli vytyčených cílů, je nutné něco obětovat, svou energii, svůj čas. Proto, abychom dosáhly požadovaných výstupů, je nutné obětovat vstupy. Proto, abychom dosáhly zisků, je nutné vynaložit náklady. Ovšem s náklady lze také hospodařit a tím ovlivňovat výši našich zisků.

Právě otázkami definování a řízení nákladů se zabývá tato bakalářská práce s názvem Analýza nákladů ve Společnosti XY. První část této práce je zaměřena na teoretické ukotvení problematiky nákladů. Konkrétně zde lze nalézt definici nákladů, jednotlivé možnosti členění nákladů a s nimi spojené způsoby pojetí nákladů a v neposlední řadě také definování možných nástrojů a metod řízení nákladů.

Praktická část bakalářské práce je poté zaměřena na analýzu druhového a účelového členění nákladů a analýzu nástrojů a metod, které společnost využívá. V rámci praktické části práce budou analyzovány účetní výkazy z let 2011 až 2013, které budou doplněny o rok 2010. Do této analýzy není zahrnut rok 2014 z důvodu nezveřejnění výroční zprávy společnosti za tento rok. Dále bude analyzována kalkulace skupiny nákladů vybraných produktů z let 2012 až 2014, kdy tato data byla poskytnuta vedením společnosti.

Cílem předložené práce je analýza současného stavu přístupu společnosti k nákladům. Výstupem práce je mimo uvedený cíl také hodnocení výsledků analýzy a návrhová doporučení, která mohou sloužit jako podnět pro změnu současného stavu.



## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem bakalářské práce je analytické zhodnocení nákladů ve Společnosti XY. Pro dosažení tohoto stanoveného cíle bylo použito empirických a teoretických metod.

Prvním nástrojem, který byl využit pro získání informací o tom, jak společnost přistupuje ke svým nákladům, byl nestandardizovaný rozhovor s vedením společnosti. Tento rozhovor měl podobu hloubkového rozhovoru, při kterém byl předem rámcově definován okruh oblastí, jež byly tematicky orientovány na řízení nákladů ve společnosti. Samotný rozhovor byl poté veden v rámci interakce s respondentem, to znamená, že jednotlivé otázky byly kladeny vzhledem ke kontextu a průběhu rozhovoru. Tento typ rozhovoru se uskutečnil dvakrát.

Druhým použitým nástrojem pro získání dat byla analýza dokumentů. Konkrétně se jednalo o analýzu úředních dokumentů, mezi které patřily výroční zprávy společnosti z let 2010 až 2013 a analýzu interních materiálů společnosti.

V bakalářské práci byla zvolena jako hlavní metoda zpracování práce analýza, která měla podobu jak již zmíněné analýzy dokumentů, tak finanční analýzy, jež sloužila k doplnění informací o majetkové, kapitálové a hospodářské situaci společnosti.

Informace získané pomocí analýzy byly doplněny statistickou metodou korelační analýzy, která byla použita pro stanovení relací mezi jednotlivými skupinami nákladů.

Výsledky analytické části mé práce byly sumarizovány ve shrnutí praktické části bakalářské práce za pomoci metody syntézy a staly se zdrojem pro následná návrhová doporučení, která tvoří výstup této práce. Práce je případovou studií, jejíž výsledky nelze generalizovat na jiný než analyzovaný případ.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 DEFINICE NÁKLADŮ

Náklady lze chápat jako zdroje, které jsou vynaloženy za účelem budoucího zisku. Jak uvádí Synek, k výrobě dochází spojením, kombinací a použitím výrobních faktorů, z nichž některé se spotřebovávají najednou a jiné postupně. Tato spotřeba vyjádřená v peněžní formě se nazývá nákladem. (SYNEK, 2010, s. 38). Definici nákladů lze tedy chápat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů. Hlavní funkcí nákladů je ovlivňování výše zisku a umožňuje určení jeho výše. Základní ekonomický pojem zisk je tedy vypočítán jako rozdíl mezi výnosy a náklady podniku. Výši zisku je možné ovlivňovat pomocí zvýšení objemu tržeb nebo snížením nákladů. Kvůli těmto důvodům lze náklady chápat jako jednu z nejvýznamnějších ekonomických veličin v podnikání.

### 1.1 Pojetí nákladů

Na náklady lze nahlížet z mnoha různých pohledů. Pro externí uživatele je nejčastější perspektivou či pojetím nákladů tzv. finanční pojetí, které je základem pro výpočet daně a je znázorněno ve výkazu zisku a ztrát. (SYNEK, 2010, s. 39) Vedle tradičního finančního pojetí nákladů stojí tzv. manažerské pojetí nákladů. Tento přístup zpracovává informace pro interní potřeby vedoucích pracovníků a jeho informační hodnota je významná pro rozhodovací úlohy týkající se chodu podnikání. Manažerský přístup k řízení nákladů lze poté dělit na další dílčí přístupy, kterými jsou hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Jednotlivými přístupy se budeme zabývat v následující kapitole.

### 1.2 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů, jinak známé také pod názvem pagatorní, je založeno na znázornění peněžní formy koloběhu peněz. Autor Král uvádí, že toto nákladové pojetí vychází z předpokladu, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněžní částky a význam nákladů spočívá v jejich investování do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní počáteční výši. (KRÁL, 2006, s. 57)

Finanční pojetí nákladů lze charakterizovat určitými znaky, které Král dále charakterizoval takto:

- spotřebované ekonomické zdroje mohou být předmětem zobrazení ve finančním pojetí nákladů, které jsou explicitně vyjádřeny reálným výdejem peněz. Tyto náklady

jsou uhrazeny buďto bezprostředně a odpovídají spotřebě, nebo se jedná o využití ekonomických zdrojů, které byly vypořádány peněžně v předchozím období.

- Druhým charakteristickým znakem těchto nákladů je ocenění spotřebovaných nebo využitých ekonomických zdrojů ve skutečných (historických) cenách. (KRÁL, 2006, s. 57)

Vzhledem k výše uvedeným charakteristikám nákladů z pohledu finančního pojetí a striktnímu vymezení toho, co spadá do nákladů a co nikoliv vzhledem k potřebám účetnictví, je pohled na problematiku nákladů a jejich řízení z této perspektivy pro podnik nedostatečný.

### 1.3 Manažerské pojetí nákladů

*„V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřených, účelně vynaložených ekonomických zdrojů podniku, souvisejících s ekonomickou činností.“* (POPEŠKO, 2009, s. 32)

Pro vymezení nákladů z pohledu manažerského účetnictví je zdůrazněna nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání, které zahrnuje tyto základní principy:

- účelnost: nákladem je pouze takové vynaložení prostředků, které je racionální a přiměřené vzhledem k činnosti,
- účelový charakter: jehož smyslem je zhodnocení vynaloženého ekonomického zdroje, k němuž dojde pouze při vytvoření takové úrovně majetku, který přinesla větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní vynaložený náklad na ni. Významnou vlastností takto chápaného nákladů je jeho těsný vztah k výkonům. (KRÁL, 2006, s. 44-45)

Hlavní rozdíl mezi finančním a manažerským pojetím nákladů lze vidět v tom, jakým způsobem jsou samotné náklady definovány. Pro manažerské účetnictví je významné racionální vynaložení nákladů, které vede k budoucímu zisku. U finančního pojetí jsou náklady definovány dle určitých obecných standardů, jež určují, co lze a nelze považovat za náklad bez ohledu na jeho efektivnost či racionalitu.

#### 1.3.1 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů je založeno na vztazích, které vyjadřují spotřebu nebo využití ekonomických zdrojů za podmínek, jež existují v čase uskutečňování jednotlivých procesů.

*„Smyslem tohoto pojetí je tedy informační zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za*

*podmínek, které platily nikoliv v době jejich pořízení, resp. přeměny, ale platí v současnosti.*“ (KRÁL, 2006, s. 58) Toto pojetí v sobě zahrnuje také takové náklady, ke kterým nelze přiřadit peněžní ekvivalent, a tedy z pohledu finančního účetnictví by nešlo takové položky považovat za náklad.

### **1.3.2 Ekonomické pojetí nákladů**

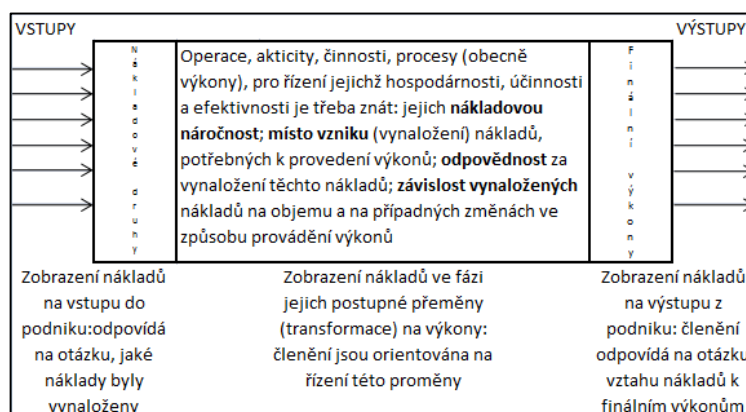
Ekonomické pojetí nákladů na rozdíl od obou předešlých pojetí v sobě zahrnuje tzv. oportunitní náklady. Definici oportunitních nákladů se budeme zabývat v kapitole s názvem klasifikace členění nákladů. Pro nynější potřebu si vystačíme s definicí oportunitních nákladů jako takových nákladů, které nebyly uskutečněny a které mohou tvořit ušlý zisk, vznikající na základě nezrealizované alternativy při potřebě rozhodování.

## 2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Náklady jsou základním hodnotovým ukazatelem činnosti podniku. Otázka řízení nákladů je jedna z nejvýznamnějších oblastí, kterými se zabývá vedení společnosti. Pro racionální řízení podnikové činnosti je nutné náklady zaznamenávat a členit podle potřebných kritérií.

Klasifikace nákladů znamená jejich členění do určitých stejnorodých skupin. Způsob členění nákladů vychází z potřeb a účelu podoby výstupních informací. Z hlediska vztahu k rozhodování vedení společnosti a v souladu s vývojem manažerského účetnictví lze členění nákladů rozdělit do dvou fází:

- V první fázi se jedná o takové způsoby členění nákladů, které mají význam pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto.
- Do druhé oblasti členění nákladů spadají takové náklady, jež odpovídají budoucím potřebám rozhodování.



Obrázek 1 – Transformační proces (KRÁL, 2006, s. 65)

### 2.1 Druhové členění nákladů

Náklady vstupující do reprodukčního procesu a standardně evidovány ve výkaze zisku a ztráty jsou tzv. typy druhového členění nákladů. Tento druh třídění odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. Mezi základní nákladové druhy patří:

- **spotřeba surovin a materiálu**, paliv, energie a provozních látek;
- **odpisy** budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů a nehmotného investičního majetku;
- **mzdové a ostatní náklady**, kterými jsou pojistné, placené úroky, poplatky aj.;

- **náklady na externí služby**, které tvoří opravy a udržování, nájemné, dopravné a cestovné. (SYNEK, 2011, s. 81)

K těmto druhovým kategoriím lze řadit také finanční náklady, mezi které patří dle účetních výkazů náklady z finančního majetku, náklady z přecenění majetkových cenných papírů a derivátů, nákladové úroky a ostatní finanční náklady.

*„Druhové členění nákladů je v našich podmínkách také základem členění nákladů ve finančním účetnictví. Struktura nákladů ve výkazu zisků a ztrát tedy částečně odpovídá druhovému členění nákladů.“* (POPESKO, 2009, s. 21)

Z hlediska dalších charakteristik těchto nákladů, lze stanovit jejich tři základní vlastnosti:

- druhově vynaložené náklady jsou z hlediska zobrazení **prvotní**, tzn., že předmětem zobrazení se stávají hned při svém vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím.
- Jedná se o náklady **externí**, tedy vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů.
- Z hlediska možnosti jejich podrobnějšího rozčlenění jsou **jednoduché**. Vzhledem k možnostem podnikového řízení nelze tyto náklady rozlišit na jednodušší složky, z kterých se skládají. (KRÁL, 2006, s. 67)

Základní význam druhového členění nákladů v podniku spočívá v tom, že se jedná o informační podklad pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou výše uvedených zdrojů v podniku a vnějším okolím. Tento druh členění nákladů by měl dát odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii a služby. (KRÁL, 2006, s. 66)

Z druhé strany tento druh členění nákladů neodpovídá na otázky odpovědnosti a účelovosti vynaložených nákladů a nelze jej považovat za zdroj informací pro potřeby hodnocení hospodárnosti a efektivnosti vynaložených nákladů podniku. Z hlediska potřeb řízení nákladů je důležité kombinovat tuto klasifikaci s členěním nákladů dle jejich účelu.

## 2.2 Účelové členění nákladů

Tento druh členění nákladů odpovídá na výchozí otázku příčiny spotřeby zdroje. Účelové členění nákladů je zaměřeno na věcného nositele, který vyvolává vznik nákladu, jehož intenzita určuje úroveň nákladu. Tento druh členění nákladů je založen na kontrole hospo-

dárnosti, tedy odpovídá na otázky, zdali podnik překračuje náklady, či naopak dochází k jejich úspoře v rámci výrobního procesu.

Účelové členění nákladů lze sledovat na několika úrovních. „*V první z nich se náklady obvykle rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních činností a činností pomocných a obslužných. V rámci nich se pak podrobněji člení např. podle aktivit nebo jednotlivých operací.*“ (KRÁL, 2006, s. 68)

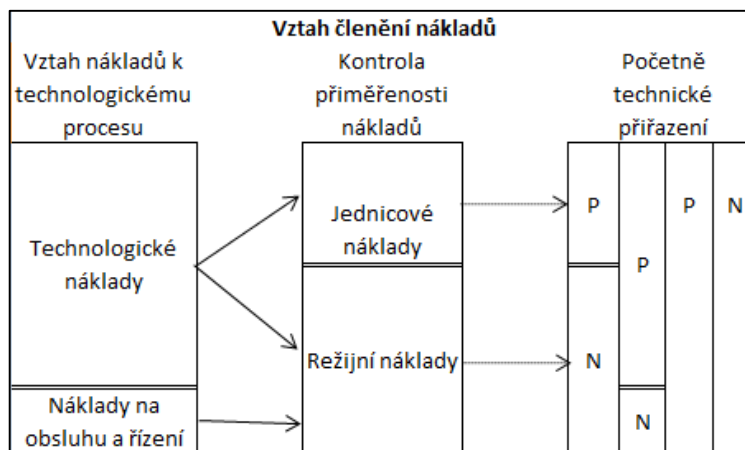
Základním dělením účelového členění nákladů z hlediska řízení nákladů jsou **náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**. Náklady technologické jsou bezprostředně vyvolány technologií dané činnosti či aktivity. Nejčastějším příkladem technologických nákladů jsou například spotřeby materiálu na výrobu konkrétního produktu.

Naopak náklady na obsluhu a řízení obsahují veškeré aktivity, které souvisí s racionálním průběhem výrobní činnosti a ostatních s ní souvisejících aktivit. Lze mezi ně zařadit například plat technických pracovníků či spotřeba energie celkové energie v dílně.

### 2.2.1 Náklady jednicové a režijní

Členění na náklady technologické a obsluhu a řízení je značně obecné a lze jej dále rozčlenit na náklady jednicové a režijní. Jak uvádí Král: „... *obecné rozčlenění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je výchozím momentem pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek.*“ (KRÁL, 2006, s. 69) Nákladový úkol je ve většině případů bezprostředně vztažen k určitému produktu. Se stanovením nákladového úkolu úzce souvisí stanovení tzv. normy, která určuje stanovený úkol spotřeby materiálu na exaktně stanovený výkon za konkrétních předem definovaných podmínek a kvalit výstupů. Normu jako postup kontroly lze použít u té části technologických nákladů, které souvisí přímo s jednotkou dílčího výkonu. V tomto případě mluvíme o nákladech jednicových. Naopak zbylá část technologických nákladů a nákladů na obsluhu a řízení, které souvisí s výrobou jako celkem, označujeme jako náklady režijní. (SYNEK, 2011, s. 81) Základním hodnotovým informačním nástrojem řízení je u jednicových nákladů kalkulace a u režijních nákladů stanovený rozpočet.





Obrázek 2 – Vztah členění nákladů (SYNEK 2011, s. 86)

Výše uvedený obrázek zobrazuje strukturu jednotlivých nákladů. Technologické náklady jsou z části tvořeny přímými náklady a druhá část tvoří režijní náklady, jak již bylo uvedeno v předešlém textu. Náklady na obsluhu a řízení jsou z celé části tvořeny režijními náklady. Sloupec početně technické přiřazení poté zobrazuje jednotlivé možnosti kombinací přímých a nepřímých nákladů. Jednicové náklady jsou náklady přímými, tedy vstupují přímo do výrobního procesu a naopak režijní náklady jsou náklady nepřímé.

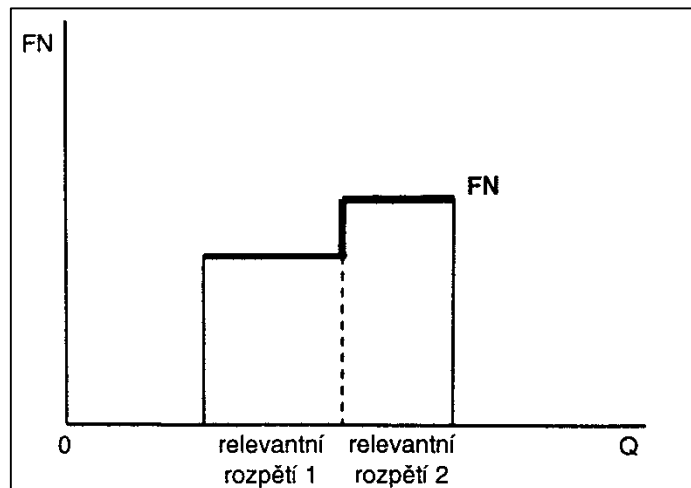
### 2.2.2 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů odpovídá na otázku, na které výrobky a služby byly náklady vynaloženy. Jak uvádí Synek, takovéto členění nákladů je pro podnik rozhodující z hlediska zjištění ziskovosti jednotlivých výrobků či služeb a stanovení výrobní struktury. Dále je podkladem pro mnohé další rozhodování vedení firmy v otázkách, zda určitou činnost zajistit vlastními silami či ji získat skrze dodavatele. (SYNEK, 2011, s. 82)

Výchozím bodem tohoto členění je sestavení kalkulace. „Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme dvě hlavní skupiny nákladů – **přímé**, které přímo souvisejí s určitým druhem výkonu, a **nepřímé**, které souvisejí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek.“ (SYNEK, 2011, s. 82). Vzhledem k předešlému dělení tak do přímých nákladů zahrnujeme jednicové náklady a tu část režijních nákladů, která souvisí přímo s výrobkem. Do nepřímých nákladů řadíme takové náklady, které souvisí nikoliv s jednotlivým výrobkem, ale se skupinou výrobků. Tyto náklady jsou na kalkulační jednici přiřazeny jen určitým rozvrhnutím (dělením, rozpočítáním, přírážkou, odčítáním apod.). (ZÁMEČNÍK, 2007, s. 65)

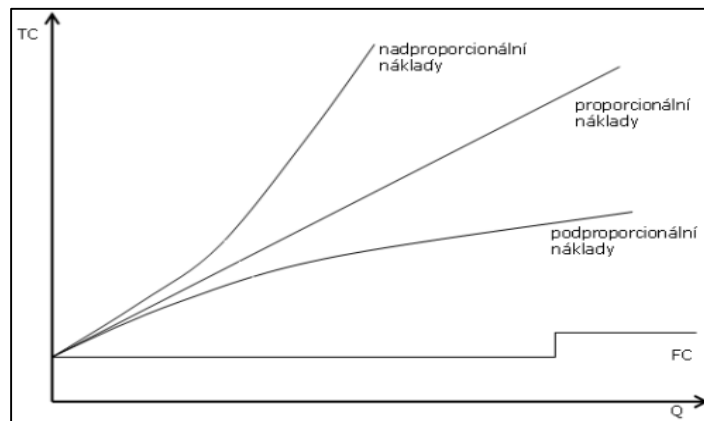
### 2.3 Členění nákladů podle objemu výroby

Prvním členěním nákladů pro účely rozhodovacích úkol, je tzv. členění nákladů dle objemu výroby. Jeho členění je závislé na porovnávání objemů výroby a množství nákladů. V situaci, kdy je výše nákladů neměnná a není tedy závislá na objemu výroby, mluvíme o tzv. **fixních nákladech**. Takovéto náklady se mění v situaci, kdy dochází ke změně výrobní kapacity a jejich změna je způsobena skokem, jak zobrazuje obrázek 3.



Obrázek 3 – Nárůst fixních nákladů (FIBÍROVÁ 2007, s. 154)

Náklady, které jsou měněny spolu s objemem výroby, nazýváme **variabilní**. Vývoj variabilních nákladů může mít proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální charakter. Proporcionální vývoj variabilních nákladů znamená, že se vyvíjí stejně rychle vzhledem ke změně objemu výroby. Nadproporcionální průběh variabilních nákladů nastává v situaci, kdy rostou náklady rychleji, než objem výroby. Typickým příkladem nadproporcionálních variabilních nákladů jsou přesčasy zaměstnanců, které charakterizují potřebu více hodin práce pro docílení plánovaného výsledku. Naopak podproporcionální vývoj variabilních nákladů je charakterizován nižším růstem nákladů, než je růst výroby. Jejich příkladem může být paušální a hodinová spotřeba energie. Jednotlivé průběhy variabilních nákladů jsou graficky znázorněny na následujícím obrázku.



Obrázek 4 - Průběh variabilních nákladů (VOCHOZKA 2012, s. 79)

V praxi není vždy jednoduché určit, zdali je náklad fixní či variabilní. Existují i takové druhy nákladů, které v sobě zahrnují jak fixní, tak variabilní složku. Jedná se například o daně z příjmu, jejichž růst je při určitém množství skokový a dále se vyvíjí ve stejném poměru vzhledem k objemu výroby. Tyto náklady se označují jako **semivariabilní**.

Členění nákladů na variabilní a fixní lze pouze z krátkodobého hlediska. V dlouhodobém horizontu jsou všechny náklady považovány za variabilní vzhledem k možnosti jejich změny.

Členění na variabilní a fixní náklady nám umožňuje stanovit nákladovou funkci a průběh celkových nákladů. Touto problematikou se budeme zabývat v kapitole 3.

## 2.4 Členění nákladů pro účely řešení rozhodovacích úloh

Předchozí pohledy a přístupy řídí náklady jako prostředky, které již byly vynaloženy a které jsou hodnoceny vzhledem k jejich efektivnosti. Členění nákladů vzhledem k rozhodovacím potřebám je orientováno na budoucnost a budoucí hodnocení jednotlivých variant a jejich výnosností. Tyto druhy členění jsou využívány k rozhodovacím podnikovým účelům.

### 2.4.1 Relevantní a irelevantní náklady

Členění takových nákladů, které tvoří informační podklad pro rozhodování, vychází z posouzení toho, které náklady lze v budoucnosti ovlivnit, a které nikoliv. Takovéto členění rozděluje náklady na relevantní a irelevantní. Relevantní jsou náklady, které lze vzhledem k našim budoucím rozhodnutím měnit. Naopak irelevantní náklady jsou takové náklady, jejichž výši nelze ovlivnit našim rozhodnutím.

S relevantními náklady jsou spojeny i tzv. náklady rozdílové, které vyjadřují rozdíl mezi výší nákladů před změnou a hodnotou nákladů po změně.

#### **2.4.2 Oportunitní náklady**

Oportunitní náklady lze definovat jako ušlé zisky firmy. Vedení firmy je dnes a denně postavenou před mnohá rozhodnutí, která znamenají porovnávání a výběr nejvýhodnější varianty. Náklady ušlé příležitosti lze charakterizovat jako cenu, která je měřítkem ušlé příležitosti, jež byla ztracena či obětována pro možnost implementace realizované příležitosti. (DRURY, 2012, s. 39) Jedná se tedy o takové náklady, které představují ušlý zisk z nerealizované alternativy. Tyto náklady jsou vyhodnocovány vzhledem k výnosům z realizované alternativy.

#### **2.4.3 Náklady vázané k rozhodnutí**

Jedná se o takové náklady, které vznikají v budoucnosti na základě nyníjších rozhodnutí. Tato rozhodnutí se týkají vývojových, konstrukčních a technologických řešení výrobků, které mají přinést budoucí snížení nákladů. Takto sledované náklady jsou zaměřeny na náklady vynaložené ve výrobní fázi produkce.

### 3 NÁSTROJE A METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

První kapitola byla věnována vymezení nákladů a definování jednotlivých přístupů k nákladovým otázkám. Druhá kapitola měla za úkol uvést jednotlivé možnosti členění nákladů. Nyní se dostáváme k otázce, jak řídit náklady. Jednotlivé metody řízení nákladů jsou přiblíženy v následující kapitole.

#### 3.1 Vymezení nástrojů a metod

Obecně lze dělit a sledovat informace nákladového účetnictví do dvou oblastí, kterými jsou řízení po linii výkonů a řízení po linii zodpovědnosti.

- **Řízení po linii výkonů**

Cílem sledování účetních informací pro řízení po linii výkonů, je dát odpověď na otázky jaké jsou náklady prováděných výkonů, jak řídit jejich hospodárnost a jak měřit přínos z prodeje konkrétních výrobků. Odpovědi na tyto otázky jsou důležité nejen pro rozhodování o preferencích, rozšiřování či naopak zúžení sortimentu prodávaných výkonů, pro rozhodnutí o zavedení nových výkonů, pro cenová jednání se zákazníkem, ale také pro sestavení rozpočtu nákladů, výnosů a zisku, kontrolu jejich skutečného vývoje. Pro takto tříděné informace je nástrojem jejich řízení **kalkulace** nákladů výkonů.

- **Řízení po linii odpovědnosti**

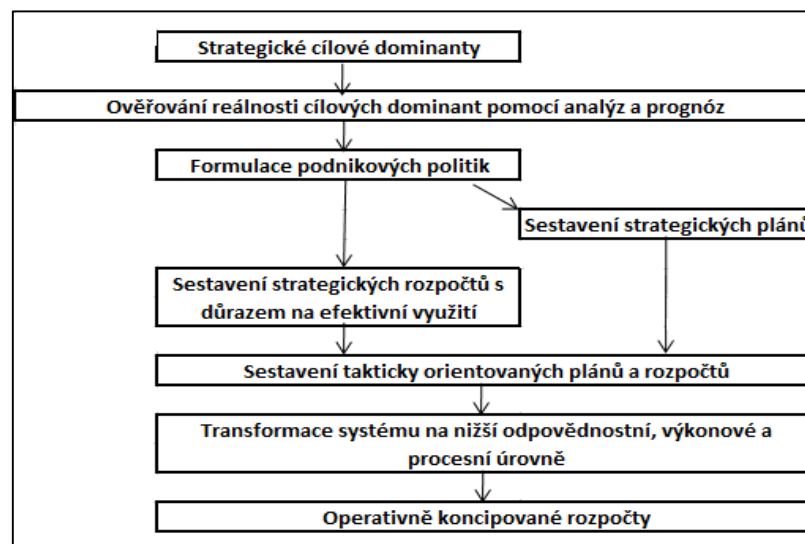
Účelem získávání informací pro řízení po linii odpovědnosti, je vyjádřit rozdílný přínos konkrétních středisek k celopodnikovým výsledkům, nalézt vhodná kritéria hodnocení a odměňování pracovníků. Tento určuje, jak měříme přínos vnitropodnikových útvarů k celopodnikovým výsledkům, jak se projeví určitá opatření ve výši zisku, co zvyšuje režijní náklady v podniku. Jedná se tedy o odpovědi na otázky, týkající se jednotlivých částí podniku a jejich vztahu k celopodnikovému hospodaření. Tento přístup selektuje podnik na jednotlivé úrovně, na kterých jsou sledovány souvislosti a vztahy vynaložených nákladových položek. Důležitým nástrojem tohoto přístupu je **systém plánů, rozpočtů** a vnitropodnikových cen, navazující na systému nástrojů odpovědnostního řízení. (FIBÍROVÁ, 2007, s. 110)

Tyto přístupy a jejich nástroje k řízení nákladů lze dále doplnit o přístup řízení nákladů podle aktivit a modelování nákladů, které zahrnuje sestavování nákladové funkce, analýzu

bodů zvrátání a princip provozní páky. Jednotlivými nástroji řízení nákladů, se budeme podrobněji zabývat v následujících podkapitolách.

### 3.1.1 Rozpočetnictví

Prvním, námi uvedeným instrumentem pro řízení nákladů, je rozpočetnictví. Z obecného hlediska lze rozpočet charakterizovat jako „...kvantitativní, v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě.“ (HRADECKÝ, 2008, s. 124) Obsah rozpočetnictví je zaměřen na budoucnost a jeho hlavním cílem je zefektivnění celopodnikových rozhodovacích procesů. „Prostředky dosažení tohoto cíle jsou analýza možných budoucích komplikací, zhodnocení variant jejich řešení a podpora takových variant, které dlouhodobě optimalizují činnost firmy.“ (KRÁL, 2006, s. 266) Základem sestavování rozpočtu je účelové členění nákladů v kombinaci s členěním nákladů v závislosti na objemu výroby.



Obrázek 5 – Vztah podnikových politik k plánům a rozpočtům (KRÁL 2006, s. 270)

Z takto stanoveného obsahu rozpočetnictví je zřejmé, že analýza možných variant bude stanovena pro jednotlivé úrovně podnikové hierarchie, ale vždy bude vycházet z celopodnikového cíle a strategie. Obsah rozpočetnictví lze sledovat na dvou úrovních:

- **úroveň celopodnikových rozpočtů**, jimiž rozumíme rozpočty, sestavované za podnik jako celek. Celopodnikové rozpočty tvoří tři nejdůležitější části, kterými jsou rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků.

- **úroveň střediskových rozpočtů**, kdy jsou rozpočty omezeny pro konkrétní střediska a jejich cílem je stanovení úkolů a jejich kontrola plnění na této podnikové úrovni. (HRADECKÝ, 2008, s. 126)

Pokud se vrátíme zpět k celkovému pojetí rozpočtu, je nutné říci, jaké základní funkce plní rozpočet. Jak uvádí Fibírová (2007, s. 352), na rozpočet lze nahlížet jako nástroj plnění funkce:

1. **stanovení cíle** ve vývoji hodnotových veličin v daném období v návaznosti na strategické cíle podniku. Má plánovací funkci.
2. **koordinuje** činnosti jednotlivých vnitropodnikových středisek v návaznosti na vymezení jejich pravomocí a odpovědnosti k podniku. Má koordinační funkci.
3. **motivuje** řídicí pracovníky jednotlivých středisek k dosažení dílčích úkolů, které jsou stanoveny v souladu s celopodnikovými cíly. Má motivační funkci.
4. umožňuje **měřit výsledek** činnosti dílčích středisek. Plní funkci měření výkonnosti.

**Časovou dimenzi** systému rozpočetnictví lze dělit do dvou skupin. První skupinou jsou rozpočty sestavené na období jednoho kalendářního roku, které se **nazývají krátkodobými či taktickými rozpočty**. Pro období delší než je jeden kalendářní rok, jsou **sestavovány dlouhodobé neboli strategické rozpočty**. Dlouhodobý rozpočet lze zjednodušeně charakterizovat jako finanční rozpočet obsahující rozpočtovou výsledovku, rozpočtové rozvahy a rozpočet peněžních toků. Hlavním účelem sestavování dlouhodobých rozpočtů je ověření formulovaných cílů z hlediska finanční přijatelnosti. Tato finanční přijatelnost je sledována pomocí dvou charakteristik, kterými jsou přínos k dlouhodobé tvorbě zisku a zhodnocení vloženého kapitálu a požadavku na případné dodatečné zdroje financování, které budou ovlivňovat budoucí strukturu dlouhodobého kapitálu, solventnost a likviditu společnosti. (KRÁL, 2006, s. 271- 272) Pro krátkodobé rozpočty je charakteristická konkretizace podnikového cíle a jeho členění na dílčí podnikové aktivity a činnosti.

Sestavování dlouhodobých a krátkodobých rozpočtů lze také pomocí tzv. **systému klouzavých rozpočtů**. Klouzavé rozpočty se sestavují na pro celé období a na kratší úseky v daném období, kdy tyto dílčí rozpočty poté plní funkci aktualizace celého rozpočtu a slouží k zpřesňování budoucích rozpočtů podniku. Naopak rozpočty na pevně stanovené období jsou stanoveny fixně a neberou v úvahu změny, které mohou nastat v jeho průběhu. (ČECHOVÁ, 2011, s. 110)

**Způsob sestavování rozpočtu** bude pro účely této bakalářské práce vymezen pouze na způsobu sestavování rozpočtové výsledovky, která tvoří základní stavební prvek tvorby rozpočtu.

## ROZPOČTOVÁ VÝSLEDOVKA

Definici rozpočtové výsledovky uvádí Hradecký jako „... *ústřední nástroj hlavního podnikového rozpočtu, protože peněžně vyčísluje očekávaný čistý přínos podnikové činnosti tím, že proti sobě staví výnosy a náklady podniku.*“ (HRADECKÝ, 2008, s. 140) Základem rozpočtové výsledovky je rozpočet zisku či ztráty z hlavní výdělečné činnosti podniku za pomoci **rozpočtu výnosů** a **rozpočtu nákladů**. Rozpočty nákladů jsou členěny do tří skupin:

- **rozpočty jednicových nákladů**, které jsou odvozeny z plánu výroby a využívají zejména informace o nákladové náročnosti jednotlivých výkonů;
- **rozpočty přímých a nepřímých nákladů konkrétního druhu výkonů**, odvozených z rozpočtu některých strategicky orientovaných a servisních činností;
- **rozpočty režijních nákladů**, ve kterých se odděleně rozpočtuje jejich fixní a variabilní složka. (KRÁL, 2006, s. 276)

Konkrétní položky struktury rozpočtové výsledovky znárodňuje níže uvedená tabulka.

Tabulka 1 – Rozpočtová výsledovka (FIBÍROVÁ, 2007, s. 360)

|  |
|--|
| <b>Rozpočtová položka</b>                  |
| <b>Výnosy z prodeje</b>                    |
| <b>Variabilní náklady prodaných výkonů</b> |
| Jednicový materiál                         |
| Jednicové mzdy                             |
| Variabilní režie                           |
| <b>Marže I</b>                             |
| <b>Fixní náklady výrobku</b>               |
| Odpisy nákladů na vývoj výrobku            |
| Odpisy speciálních nástrojů                |
| <b>Marže II</b>                            |
| <b>Fixní náklady skupiny výrobků</b>       |
| Odpisy strojů a zařízení                   |
| <b>Marže III</b>                           |
| <b>Fixní náklady střediska</b>             |
| <b>Marže IV</b>                            |
| <b>Fixní náklady podniku</b>               |
| <b>Rozpočtovaný zisk z prodeje</b>         |
| <b>ZISK</b>                                |



Základem struktury členění nákladů v rozpočtu je členění na náklady variabilní a fixní. „Pomocí, tzv. stupňovitého členění fixních nákladů jsou v návaznosti na hierarchické členění činností a útvarů podniku podrobněji rozlišeny fixní náklady výkonu, fixní náklady útvaru, který výkon zajišťuje, fixní náklady skupiny útvarů (např. závod ve výrobním podniku) a fixní náklady správy a řízení akciové společnosti.“ (FIBÍROVÁ, 2007, s. 393)

**Kontrola plnění rozpočtů** je prováděna na základě analýzy rozdílů mezi skutečným a předpokládaným vývojem hodnotových veličin. Tyto odchylky od plánovaného rozpočtu mohou nabývat kladných či záporných hodnot vzhledem k sestavenému plánu.

Systém rozpočetnictví v sobě ukrývá mnoho konfliktních rolí. Na jednu z nich poukazuje Drury (2007, s. 595) ve své publikaci Management and cost accounting, ve které uvádí, že problematickým bodem rozpočetnictví je situace, kdy slouží mnoha účelům, které se mohou navzájem krýt. Dalším problematickým bodem je sestavení tak náročných rozpočtů, které nemohou být dosaženy a neplní motivační funkci. Takovéto druhy rozpočtů není vhodné sestavovat pro potřeby plánování. Za další problematický bod v rozpočetnictví je považována situace, kdy je rozpočet sestaven neúměrně k potřebě výdajů v daném období, tedy je sestaven vyšší vzhledem k potřebám a také ztrácí motivační charakter.

### 3.1.2 Kalkulace

Na začátku této kapitoly jsme si definovali řízení nákladů do dvou možných přístupů. Jedním z nich bylo řízení nákladů po linii odpovědnosti, jejímž nástrojem je systém plánů a rozpočtů. Druhým pohledem je řízení nákladů dle výkonů, neboli po linii výkonů. Nástrojem tohoto řízení je kalkulační, kterou se budeme zabývat v rámci této podkapitoly.

V nejobecnějším chápání lze kalkulaci definovat jako „...*propočítání nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.*“ (KRÁL, 2006, s. 120). Jedná se tedy o způsob zjištění nákladů konkrétního výkonu. Způsob a metoda kalkulační závisí na:

- vymezení **předmětu kalkulační**;
- **strukturu nákladových položek**, ve kterých se zjišťují náklady na kalkulační jednotici;
- způsob **přiřazování nákladů** předmětu kalkulační. (FIBÍROVÁ, 2011, s. 221)

V definici byl uveden pojem metoda kalkulace, který lze chápat jako postup stanovení předpokládané výše hodnotové veličiny ke konkrétnímu výkonu. Tato metoda kalkulace jak uvádí definice, je v první řadě závislá na **předmětu kalkulace**, který můžeme definovat jako všechny druhy dílčích a finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. (KRÁL, 2006, s. 122). Vzhledem k předmětu kalkulace je důležité si vymezit další dva pojmy, kterými jsou kalkulační jednice a kalkulované množství.

**Kalkulační jednice** je určitým výkonem (výrobek, polotovar, práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou, např. jednotkou množství (kus), délky (metr), hmotnosti (kilogram), času (hodina) a jiné. (SYNEK, 2011, s. 101) Tento výkon může být odbytový, který je prodáván mimo podnik nebo vnitropodnikový, předělován v rámci podniku. Počet kalkulačních jednic, pro něž jsou zjišťovány celkové náklady, se nazývá **kalkulované množství**.

V procesu přiřazování nákladů na kalkulační jednici jsou jednotlivé složky nákladů členěny do kalkulačních položek. Pro jednotlivé kalkulační položky existuje tzv. **všeobecný kalkulační vzorec**, který lze takto charakterizovat:

#### **Všeobecný kalkulační vzorec**

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní (provozní) režie  
vlastní náklady výroby – položky 1 až 4
5. správní režie  
vlastní náklady výroby – položky 1 až 5
6. odbytové náklady  
úplné vlastní náklady výroby – položky 1 až 6
7. zisk (ztráta)  
cena výkonu

Kalkulační vzorec pracuje se dvěma skupinami nákladů, kterými jsou náklady přímé a náklady režijní. **Náklady přímé** jsme si již definovali jako takové náklady, které se přiřazují přímo k jednotlivým druhům výrobků bez jejich předchozího přiřazování dle místa vzniku. Do přímých nákladů patří položky **přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady**. Přímý materiál je tvořen například ze surovin, základního materiálu, polotovarů potřebných k výrobě, výrobních obalů a jiných. Z obecného hlediska lze říci, že se jedná o takový materiál, který je potřebný pro vytvoření finálního výrobku.

Další položkou přímých nákladů jsou **přímé mzdy**. Přímé mzdy jsou zpravidla úkolové a časové mzdy výrobních dělníků, které jsou v přímé závislosti s určitým finálním výrobkem. Do položky přímé mzdy jsou řazeny také příplatky a doplatky ke mzdě, prémie a odměny výrobních dělníků, jejichž podmínkou je přímá souvislost s výkonem.

Poslední položkou přímých nákladů tvoří tzv. **ostatní přímé náklady**, do kterých řadíme odpisy, opravy a udržování, technologické palivo a energii, ztráty ze zmetků a vadných výrobků a jiné.

Druhou skupinu nákladů tvoří **režijní náklady**. Tyto náklady lze definovat jako „...náklady vynakládané na celé kalkulované množství výrobků, více druhů výrobků nebo zajištění chodu celého podniku, které není možné stanovit na kalkulační jednici přímo, nebo jejichž přímé určování by bylo nevhodné.“ (SYNEK, 2011, s. 102) Režijní náklady mají nepřímý vztah ke konkrétnímu výkonu a jsou přiřazovány na kalkulační jednici podle určitého zvoleného „klíče“, jak uvádí Synek, neboli postupu vhodného vzhledem ke kalkulaci.

Do skupiny režijních nákladů řadí tzv. **výrobní (provozní) režii**, která zahrnuje takové druhy nákladů, které souvisejí s obsluhou a řízením výroby, ale nelze je přiřadit k danému výkonu přímo. Do výrobní režie patří například spotřeba energie, režijní mzdy zaměstnanců, náklady na technický rozvoj a režijní materiál. Další položkou je **správní režie**, jejíž náklady souvisí s řízením podniku jako celku. Řadíme mezi ně například mzdy vedoucích pracovníků, odpisy budov, nájemné a jiné. Poslední složkou režijních nákladů jsou tzv. **odbytové náklady**, které obsahují náklady, vznikající v rámci odbytové činnosti podniku. Patří zde náklady na logistiku, expedici, skladování a propagaci výrobků.

Vzhledem k definici jednotlivých nákladů lze vidět, že samotná kalkulace neboli přiřazování nákladů na kalkulační jednici probíhá u přímých nákladů vzhledem ke svému vztahu k produktu přímo a naopak u režijních nákladů je stanovena tato kalkulace nepřímou. Prvním možností, jak přiřazovat režijní náklady na kalkulační jednici, je pomocí **zúčtovací přírážky**. Zúčtovací přírážka je v procentech vyjádřený poměr režijních nákladů ke zvolené peněžní rozvrhové základně. Druhou možností je **zúčtování sazbou**, kterou tvoří podíl režijních nákladů připadající na jednotku naturální rozvrhové základny. (SYNEK, 2011, s. 103)

Přirážka nebo sazba nepřímých nákladů se zjišťuje pomocí vztahu mezi nepřímými náklady a **rozvrhovou základnou**. Rozvrhová základna je základním bodem rozvrhování režijních nákladů. Rozvrhovou základnu lze rozdělit na **peněžitou a naturální základnu**.

U peněžitých základů je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v **procentech** vzhledem k zvolené peněžní základně na základě následujícího vztahu:

(3.1)

$$PP = \frac{NRN}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} * 100$$

Ve které PP jsou procenta přírážky režijních nákladů a NRN jsou nepřímé režijní náklady. „U naturálních základů se zjišťuje sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny (například na hodinu práce nebo kilogram pořízeného materiálu) obdobným způsobem“ (KRÁL, 2006, s. 124-125):

(3.2)

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

Většina autorů, zabývajících se problematikou kalkulací uvádí, že hlavní předností peněžitých základů je jejich snadné a přesné zjišťování. Ovšem na druhé straně jejich významným nedostatkem je slabý příčinný vztah mezi oceněním v rozvrhové základně a vývojem nepřímých nákladů ve vztahu ke struktuře výkonů. (FIBÍROVÁ, 2011, s. 229) Dalším nedostatkem peněžitých základů je fakt, že podléhají častým změnám zapříčiněným změnami cen vstupů, mzdových tarifů a jiných. Tento nedostatek lze vyřešit použitím naturální základny.

Pro vyjádření naturální základny jsou nejčastěji použity tyto jednotky:

- hodiny práce,
- strojové hodiny,
- množství zpracovaného materiálu.

Pokud se vrátíme zpět k metodě kalkulace, kterou jsme si definovali jako způsob stanovení předpokládané výše hodnotové veličiny ke konkrétnímu výkonu a vymezili jsme si jednotlivé body, na kterých je metoda kalkulace v obecné míře závislá, nyní si uvedeme tradiční způsoby členění kalkulační metody.

Tradiční členění kalkulační metody je:

### 1. kalkulace dělením

- prostá kalkulace dělením,
- stupňovitá kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,

2. kalkulace přírážkové,
3. kalkulace ve sdružené výrobě,
  - zůstatková (odečítací) metoda,
  - rozčítací metoda,
  - metoda kvantitativní výtěže,
4. kalkulace rozdílové (metoda standardních nákladů, metoda normová).

### 3.1.3 Řízení podle aktivit

V organizacích, které přecházejí od funkčního k procesnímu řízení, je v posledních letech uplatňován kalkulační systém ABC, který je zkratkou anglického názvu Activity Based Costing. Hlavním významem řízení nákladů dle aktivit je přiřazování nákladů výkonům podle skutečných příčin vyvolávajících vznik nákladů. Jak uvádí autor zabývající se touto problematikou „Pokud chceme náklady přiřadit výkonům dle příčinné souvislosti, musíme hledat skutečné příčinné vztahy mezi výkony, vnitropodnikovými činnostmi, které jsou k jejich realizaci nezbytné a náklady, které tyto činnosti spotřebovávají.“ (POPESKO, 2009, s. 99) Hlavní podstatou řízení nákladů dle aktivit je tedy stanovení aktivit a činností, které jsou v přímé závislosti se vznikem nákladů a ty jsou poté alokovány jednotlivým nákladovým objektům.

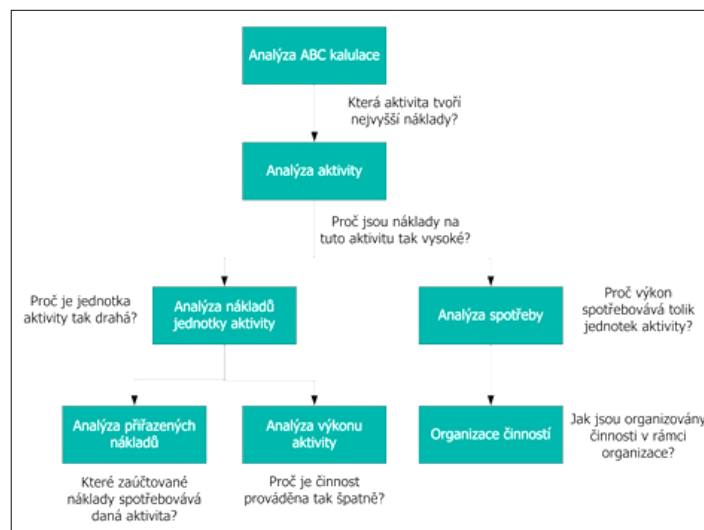
Jednotlivé kroky ABC kalkulace popisuje autor Popesko takto:

1. Na začátku kalkulace je vynaložený ekonomický zdroj, nepřímý náklad, přiřazen jednotlivým definovaným aktivitám. Přiřazení se provádí na základě vztahové veličiny nákladů (ResourceCost Driver), která určuje způsob přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé definované aktivity.
2. Dále se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity (Cost Pool), vymezí se vztahová veličina aktivity, resp. nákladový nositel (ActivityCost Driver) a jsou stanoveny náklady na jednotku aktivity.
3. V poslední fázi se určí náklady na nákladový objekt na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovávány. (POPESKO, 2009, s. 101)

Z hlediska pojmosloví, se kterým pracuje tento druh kalkulace, je důležité si vymezit jednotlivé pojmy. **Aktivita** jsou chápány jako prvky procesu, jež popisují činnosti, které je nutné vykonat k tomu, aby vznikl finální výrobek. **Proces** lze definovat jako sled opakovaných aktivit, které generují výkon. Podnikové procesy lze dělit na **hlavní procesy**, které

jsou zaměřeny na plnění strategických podnikových cílů, **podpůrné procesy**, které svým výsledkem přímo nezasahují do procesu výroby, ale nepřímo zajišťují její chod a **řídící procesy**, které mají za úkol řízení procesů napříč celou společností. **Nákladový objekt** je důležitým prvkem, který tvoří předmět kalkulace ABC. Jedná se tedy o jakýkoliv produkt, službu, výkon, u kterého chceme určit jeho nákladovost. **Zdroje** lze charakterizovat jako vstupy, které vykonávají činnosti a vyvolávají náklad. **Cost Drivers** jsou jednotlivé příčiny vzniku nákladů a **Activity Drivers** neboli příčiny spotřeby zdrojů nám ukazují, kolik jsme spotřebovali zdrojů na jednotlivé aktivity. A v neposlední řadě **Příčina spotřeby aktivit**, které nám říkají, kolik se spotřebuje aktivit na nákladový objekt.

ABC kalkulace nákladů odpovídá na otázky, jaké aktivity předmětně souvisí s nákladovými objekty a kolik tyto jednotlivé aktivity stojí podnik financí. Významným bodem této kalkulace je sestavení souboru aktivit, které odpovídají reálnému vynaložení nákladů a které zachycují celkový proces tvorbu daného produktu. Výstup ABC kalkulace lze použít k měření výkonu jednotlivých aktivit a odpovědět si tak na otázku, jak efektivní jsou jednotlivé vynaložené náklady vzhledem k výsledku činnosti podniku a jak tyto náklady dále řídit a ovlivňovat. Dalším možným výstupem je analýza ziskovosti zákazníků, která „... spočívá v poměrovém srovnání nákladů a výnosů přiřazených určitému nákladovému objektu.“ (POPESKO, 2009, s. 153)



Obrázek 6 - Tok informací v ABC kalkulaci (POPESKO 2009, s. 152)

Autor Hicks (1999, s. 21) uvádí ve své publikaci Activity Based Costing tři klíče zabezpečující efektivnost tohoto kalkulačního systému. Jsou jimi:

1. Začít s náklady, které jsou přesně definovány a měřeny.

2. Určit vlastnosti, které odrážejí příčinné vztahy mezi produktem, aktivitami a náklady.
3. Využívat tento systém vhodnými způsoby.

### 3.1.4 Metody modelování nákladů

Metody modelování nákladů patří mezi nástroje řízení nákladů, které ovšem tak trochu vybočují od výše uvedených nástrojů. Je tomu tak proto, že doplňuje jak kalkulační systém např. při kalkulaci plných či variabilních nákladů, tak systém rozpočtů, který rozpracovává o fixní a variabilní složku režijních nákladů.

Tento přístup je primárně založen na členění nákladů vzhledem k objemu výroby. Jak bylo uvedeno ve druhé kapitole, členění nákladů podle objemu výroby definuje dva druhy nákladů. Jedná se o náklady variabilní a fixní. **Variabilní náklady** jsou náklady vynakládané v závislosti na objemu výroby. Variabilní náklady se mohou vyvíjet buďto stejně rychle jako objem výroby – jedná se o **proporcionální** náklady. Pokud náklady rostou rychleji než objem výroby, pak jde o **neproporcionální** náklady a v situaci, kdy náklady rostou pomaleji než objem výroby, jedná se o **podproporcionální** (degresivní) náklady. Obecně do variabilních nákladů řadíme jednicové náklady a část režijních nákladů.

Druhá část nákladů, která není závislá na objemu výroby, se nazývá část **fixních nákladů**. Někdy jsou tyto náklady také nazývány jako náklady provozní připravenosti, provozní nebo kapacitní. (SYNEK, 2011, s. 87) Do fixních nákladů spadá velká část režijních nákladů, kterými jsou například mzdy technickohospodářských pracovníků, odpisy, náklady na vzdělávání, marketing, náklady informačních technologií a jiné. Z hlediska jejich řízení je významný fakt, že fixní náklady vznikají i při nulové výrobě. Fixní náklady v sobě zahrnují celou řadu nákladů, které můžeme z hlediska praxe dělit na:

- **fixní náklady vyvolané způsobem zajištění činnosti**; jedná se o náklady na obsluhu a řízení (fixní mzdové náklady administrativních a řídicích pracovníků, energie na osvětlení a jiné);
- **fixní náklady**, které nejsou bezprostředně vyvolány vlastním vytvořením výkonu, ale o jejich vynakládání **rozhoduje vedení podniku** (jedná se například o vzdělávání a školení zaměstnanců, o náklady na marketing, vývoj a výzkum a jiné);
- **fixní náklady**, které jsou **pravidelně a opakovaně vynakládány v konstantní výši** (například splátky nájemného, odpisy dlouhodobého hmotného majetku). (FIBÍROVÁ, 2007, s. 144)

Dalším rozdílem mezi variabilními a fixními náklady je ten, že fixní náklady zpravidla souvisí s určitým časovým obdobím. Jejich nárůst či pokles má skokový charakter. Vzhledem k časovému období je důležité připomenout fakt, že dělení nákladů na variabilní a fixní lze pouze z krátkodobého hlediska. V dlouhodobém intervalu jsou veškeré náklady považovány za variabilní.

*„Pro rozlišení fixních a variabilních nákladů je nejdůležitější, jakým způsobem (jakými nástroji v souladu s jakými kritérii) se podnik rozhodne náklady řídit. Pokud je předem stanovená výše nákladů vztažena ke konkrétně vymezené naturální jednotce výkonu nebo skupině výkonů – dávce, pak jsou náklady řízeny jako variabilní.“* (FIBÍROVÁ, 2007, s. 145)

Autor Synek uvádí, že v souvislosti s existencí fixních nákladů je třeba poukázat na tři jevy:

- na **relativní úsporu fixních nákladů**;
- na **nevyužité fixní náklady**;
- a na **tzv. remanenci nákladů**. (SYNEK, 2011, s. 88)

K relativní úspoře fixních nákladů dochází v situaci, kdy dochází k zvyšování objemu produkce při nezměněné výši fixních nákladů. V tomto případě rostou průměrné fixní náklady na jednotku objemu výroby a dochází k procesu tzv. **degrese nákladů**. Tento jev úzce souvisí s tzv. provozní pákou, která znamená vysoký podíl fixních nákladů na celkových nákladech a tedy větší procento změny zisku při změně objemu výroby. Matematicky tuto úsporu fixních nákladů lze vyjádřit takto:

(3.4)

$$U = FN * (k - 1)$$

kde U - relativní úspora fixních nákladů v Kč;

FN – fixní náklady v Kč;

k – koeficient růstu objemu výroby ( $Q_1/Q_2$ )

Dalším jevem jsou tzv. nevyužité fixní náklady. Nevyužité fixní náklady se váží na velikost výrobní kapacity. Nevyužitá výrobní kapacita znamená nevyužité fixní náklady. Tyto náklady lze vyjádřit podle vzorce:

(3.5)

$$FN_n = FN * \left(1 - \frac{Q_s}{Q_p}\right)$$



kde  $FN_n$  – nevyužité fixní náklady v Kč;

$Q_s$  – skutečný objem výroby v kusech nebo v Kč;

$Q_p$  – kapacita v kusech nebo v Kč.

Posledním jevem je tzv. remanence fixních nákladů, která poukazuje na to, že s růstem podniku roste také výše fixních nákladů. Tento vztah ovšem nefunguje obráceně při snižování výroby, kdy fixní náklady zůstávají ve stejné výši. S touto vlastností fixních nákladů je spojeno provozní riziko, které roste spolu s růstem výše fixních nákladů v podniku.

### NÁKLADOVÁ FUNKCE

Dalším nástrojem pro modelování nákladů je tzv. nákladová funkce, která matematicky vyjadřuje vztah mezi náklady a objemem výroby podniku. Nákladová funkce pracuje s tzv. celkovými náklady. Celkové náklady jsou tvořeny součtem celkových fixních a variabilních nákladů. Vzorec pro celkové náklady je tedy:

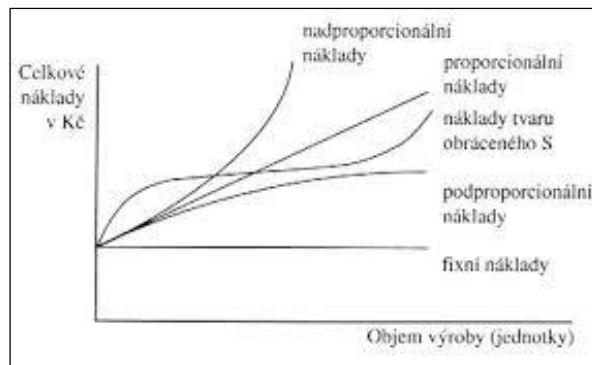
(3.6)

$$TC = FC + VC$$

Celkové náklady, které se vzhledem k objemu výroby vyvíjejí **lineárně**, nazýváme **proporcionální náklady**, v grafu jsou znázorněny přímkou. V situaci, kdy celkové náklady rostou rychleji než objem produkce, jedná se o **neproporcionální náklady** a jejich průběh je vykreslen nad přímkou proporcionálních nákladů. Naopak, celková výše nákladů roste pomaleji než objem produkce, takovéto **náklady** nazýváme **podproporcionální**. Jednotlivé kombinace těchto možností vývoje nákladů poté znázorňuje křivka celkových nákladů, která má tvar obráceného písmene S.

## KRÁTKODOBÉ NÁKLADOVÉ FUNKCE

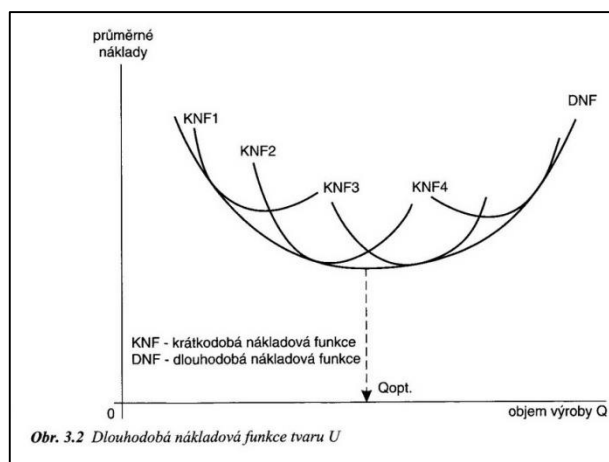
„Krátkodobé nákladové funkce charakterizují průběh nákladů v krátkém období, tj. v období, ve kterém lze měnit pouze některé výrobní činitele (většinou množství vynakládané práce a spotřebovávaných surovin), zatímco ostatní měnit nelze (výrobní zařízení, stroje, budovy).“ (SYNEK, 2011, s. 91) Krátkodobá funkce zachycuje průběh fixních a variabilních nákladů.



Obrázek 7 – Průběh krátkodobé nákladové funkce (FRIBÍROVÁ 2007, s. 194)

## DLOUHODOBÁ NÁKLADOVÁ FUNKCE

Nákladová funkce v dlouhém časovém období pracuje pouze s proměnlivými náklady. Tento fakt vychází z vlastností nákladů členěných vzhledem k objemu výroby. Jak jsme si již řekly, z dlouhodobého hlediska nedělíme náklady na variabilní a fixní složku, ale veškeré vstupy jsou považovány za variabilní. Z tohoto důvodu dlouhodobá nákladová funkce s **průměrnými celkovými náklady a marginálními náklady**.



Obrázek 8 – Dlouhodobá nákladová funkce (SYNEK 2011, s. 92)

**Průměrné celkové náklady** jsou náklady na jednotku produkce. Platí tedy:

(3.7)

$$AC = \frac{TC}{Q}$$

„Křivka průměrných nákladů má tvar písmene U. Zpočátku s růstem objemu výroby průměrné náklady klesají. Od určitého objemu výroby průměrné náklady rostou.“ (MACÁKOVÁ, 2003, s. 79) Tento fakt je zapříčiněn tím, že celkové náklady z krátkodobého hlediska vycházejí z fixních a variabilních nákladů. Přitom průměrné fixní náklady mají klesající charakter a naopak průměrné variabilní náklady rostou.

**Marginální náklady** jsou náklady potřebné k rozšíření objemu výroby o jednu jednotku. Platí pro ně:

(3.8)

$$MC = \frac{\Delta TC}{\Delta Q}$$

Grafické znázornění dlouhodobé nákladové funkce je poté vytvořeno spojením jednotlivých částí krátkodobých funkcí, které znázorňují objem nákladů vždy vzhledem k určitému rozsahu výroby. „V důsledku ekonomie plynoucí ze zvětšování objemu výroby (v důsledku specializace práce i zařízení, nákupu ve velkém apod.) dlouhodobá nákladová funkce z počátku klesá; v jejím nejnižším bodě je dosaženo minimálních průměrných nákladů a nejvyšší efektivity výroby.“ (SYNEK, 2011, s. 92) Průběh dlouhodobé nákladové funkce znázorňuje obrázek 7.

Stanovit nákladovou funkci lze pomocí těchto matematických funkcí:

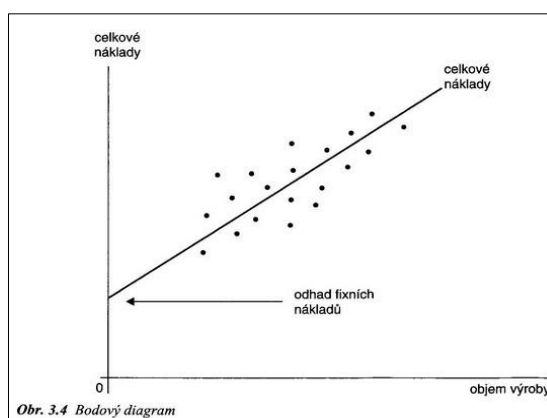
- u proporcionálních nákladů **lineární funkcí**  $y = a + bx$ ;
- u nadproporcionálních nákladů **kvadratickou funkcí**  $y = a + bx + cx^2$ ;
- u podproporcionálních nákladů **kvadratickou funkcí**  $y = a + bx - cx^2$ .

Stanovení nákladové funkce lze potom dosáhnout pomocí několika metod, kterými jsou:

- **klasifikační analýza**
- **metoda dvou období**
- **bodový diagram**
- **regresní a korelační analýza**

První metodou pro stanovení nákladové funkce je tzv. **klasifikační analýza**. Hlavním principem této analýzy je rozřídění jednotlivých nákladových položek na fixní a variabilní vzhledem k tomu, zdali se jejich výše mění spolu s objemem výroby. Do fixních nákladů jsou poté zařazeny ty náklady, které se nemění vzhledem k objemu výroby a naopak do variabilní složky jsou zařazeny takové náklady, které jsou závislé na objemu výroby.

Druhá metoda pro sestavení nákladové funkce je **metoda dvou období**. Tato metoda pracuje s hodnotami dvou období a to období s nejmenším a největším objemem výroby. Nedoporučuje se k sestavení nákladové funkce využívat takových období, která jsou svými hodnotami extrémní vzhledem ke zbylým obdobím. Tato dvě období jsou vyjádřena nákladovou funkcí tak, jak byla uvedena výše a poté jsou tyto rovnice od sebe odečteny. Tímto získáme celkovou nákladovou funkci, která ovšem vychází pouze ze dvou období a nereflexuje celkový průběh všech nákladů. Grafickou metodou je poté tzv. **bodový diagram**, do kterého vnášíme na osu x (objem výroby) a osu y (celkové náklady) hodnoty jednotlivých období. Z koncentrace těchto hodnot je poté proveden průsečík a stanoven přibližný odhad fixních nákladů. (SYNEK, 2011, s. 96)



Obrázek 9 - Bodový diagram (SYNEK, 2011, s. 97)

Poslední, nejspolehlivější metodou pro stanovení nákladové funkce je **metoda regresní a korelační analýzy**. Na rozdíl od předešlých metod lze tento postup sestavení nákladové funkce využít i při nelineárním vývoji nákladů. Výpočet parametrů lineární funkce je stanoven podle vzorce:

(3.9)

$$b = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}$$

(3.10)

$$a = \bar{Y} - b\bar{X}$$

kde X – objem výroby;  
Y – náklady;  
n – počet sledovaných období.

Nákladová funkce má poté tvar:

(3.11)

$$N = a + b * Q$$

Korelační koeficient je vyjádřen vzorcem:

(3.12)

$$r = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{\sqrt{[(n \sum X^2 - (\sum X)^2) * (n \sum Y^2 - (\sum Y)^2)]}}$$

Kdy čím více je hodnota **r** blíže jedné, tím více vystihuje stanovená křivka vývoj nákladů.

### 3.1.5 ANALÝZA BODU ZVRATU

Analýza bodu zvratu je výkonným nástrojem pro plánování a rozhodování. Tato analýza klade důraz na vzájemné vztahy nákladů, množství produkce a ceny. Analýza CVP (Cost-volume-profit) může být cenným nástrojem při identifikaci rozsahu a závažnosti hospodářských potíží společnosti a pomáhá určit řešení. (HANSEN, 2009, s. 590)

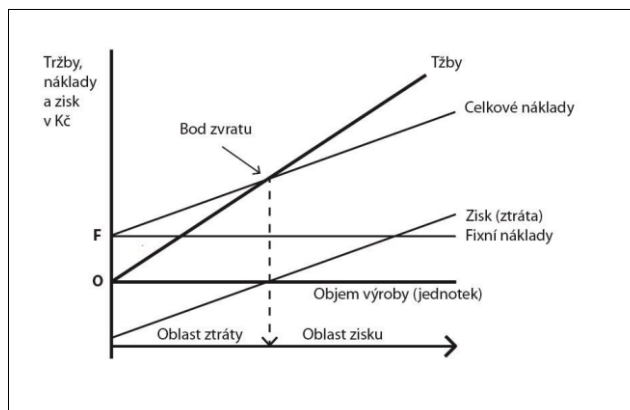
Bod zvratu lze charakterizovat jako podíl složky fixních nákladů k rozdílu mezi cenou výkonu a jeho jednotkovými variabilními náklady. Tento vztah lze vyjádřit takto:

(3.13)

$$Q_{bz} = \frac{FN}{c_j - v_j}$$

Rozdíl mezi cenou výkonu a jeho jednotkovými variabilními náklady se nazývá **příspěvek na úhradu fixních nákladů** nebo také **krycí příspěvek**.

Pomocí analýzy bodu zvratu lze stanovit minimální rozsah činnosti nutný k úhradě celkových nákladů a minimální rozsah činnosti potřebný pro tvorbu zisku.



Obrázek 10 – Bod zvratu (SYNEK, 2010, s. 47)

Bod zvratu je takovým množstvím produkce, ve kterém je dosahováno nulové zisku za pokrytí celkových nákladů. Množství produkce, které je menší, než bod zvratu je z hlediska zisku ztrátové a naopak množství produkce nad bodem zvratu je ziskové. Výše ztráty je maximálně do výše celkových fixních nákladů a naopak výše zisku je limitována výrobní kapacitou podniku.

Minimální rozsah činnosti pro tvorbu určitého požadovaného zisku je poté matematicky vyjádřen takto:

(3.15)

$$Q_z = \frac{FN + Z_p}{c_j - v_j}$$

Tento vzorec vychází z bodu zvratu a je pouze v čitateli doplněn o hodnotu požadovaného zisku.

## SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

První kapitola teoretické části se zabývá definováním nákladů a jednotlivými možnými přístupy k pojetí nákladů. Vzájemný vztah finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů shrnuje následující tabulka, která byla uvedena v publikaci Manažerské účetnictví autora Krále.

Tabulka 2 – Finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů (KRÁL, 2006, s. 60)

| Pojetí nákladů                       | Finanční   | Hodnotové  | Ekonomické   |
|--------------------------------------|--|--|--|
| <b>Vztah k subsystému účetnictví</b> | Finanční účetnictví  | Nákladové účetnictví   | Účetnictví pro rozhodování   |
| <b>Vztah k zobrazované realitě</b>   | Zobrazení transakce v parametrech, které platily, když se uskutečnila  | Zobrazení transakce v parametrech, které by platily v současnosti  | Zobrazení transakce formou porovnání s jinou v úvahu přicházející alternativou   |
| <b>Vztah k vyjádření zisku</b>       | Zisk je měřen na principu zachování finančního kapitálu v normální výši. Podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud jeho vlastní finančně vyjádřený kapitál na konci období je vyšší než na začátku období | Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu. Podle tohoto ojetí podnik dosahuje zisku, až když se podaří reprodukovat vlastní kapitál měřený (a oceněný) výrobní kapacitou nebo kapacitou podnikatelské činnosti | Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu, přičemž jeho úroveň se dále snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje se o přidané oportunitní výnosy |

Uvedená tabulka shrnuje jednotlivé pojetí nákladů vzhledem k jejich vztahu k subsystému účetnictví, k zobrazované realitě a vztahu k vyjádření zisku. Finanční pojetí nákladů zobrazuje v minulosti vynaložené náklady, které nelze v budoucnosti nijak ovlivnit. Takto pojaté náklady jsou zobrazeny v klasickém podnikovém účetnictví a zisk je měřen na principu kladného navýšení finančně vyjádřeného kapitálu na konci roku. Hodnotové pojetí nákladů převádí historické ceny jednotlivých nákladů na současnou hodnotu pro současnou potřebu rozhodování a uskutečňování příslušných procesů. Náklady v ekonomickém pojetí poté pracují s budoucími hodnotami nákladů, jejich porovnáváním s alternativními výběry a procesem rozhodování, zdali budou tyto náklady vynaloženy.

Jednotlivé přístupy k hodnocení nákladů lze shrnout do celkových systémů finančního a manažerského účetnictví. Srovnání těchto dvou systémů je zobrazen v tabulce 3.

Tabulka 3 - Srovnání manažerského a finančního účetnictví (vlastní zpracování)

| Účetnictví               | Manažerské            | Finanční                   |
|--------------------------|-----------------------|----------------------------|
| <b>určení:</b>           | interní               | externí                    |
| <b>zájem:</b>            | maximalizace zisku    | minimalizace daní          |
| <b>obsah:</b>            | analytické účty       | syntetické účty            |
| <b>pravdivost:</b>       | maximální             | účelová princip opatrnosti |
| <b>časová orientace:</b> | do budoucna           | do minula                  |
| <b>úprava:</b>           | neregulované          | regulované státem          |
| <b>charakter:</b>        | důvěrné               | veřejné                    |
| <b>ceny:</b>             | kalkulované           | reálné                     |
| <b>jednotky:</b>         | hodnotové i naturální | finanční                   |

S finančním, hodnotovým a ekonomickým pojetím nákladů úzce souvisí samotné členění nákladů. Náklady lze členit na druhové členění, účelové členění, členění nákladů podle objemu výroby a členění nákladů vzhledem k potřebám rozhodovacích úloh. Na problematiku jednotlivým způsobů členění nákladů je zaměřena druhá kapitola teoretické části s názvem členění Členění nákladů.

Členění nákladů je výchozím bodem pro definování způsobu řízení nákladů. Kapitola s názvem Nástroje a metody řízení nákladů se poté zabývá jednotlivými nástroji, pomocí kterých lze racionálně řídit náklady. Mezi tradiční nástroje patří rozpočetnictví a kalkulace. Vedle tradičních způsobů řízení nákladů stojí metoda Activity Based Costing a metody modelování nákladů (analýza bodu zvratu, nákladová funkce, provozní páka).



## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost XY vyrábí portfolio polovodičových součástek a komponentů, které jsou využívány v automobilovém průmyslu, v komunikačních technologiích, počítačové technice, spotřební elektronice, LED osvětlení, průmyslové technice, lékařské elektronice, ve vojenském a leteckém.

Tato společnost, která je součástí mezinárodní skupiny, má v současné době na území České republiky okolo 1300 zaměstnanců. Její výrobní činnost na území České republiky započala po roce 2000. Její roční tržby za prodej vlastních výrobků a služeb přesahují 2 000 000 000 korun.

### 4.1 Základní údaje

|                           |   |
|---------------------------|---|
| <b>Právní forma:</b>      | Společnost s ručením omezeným   |
| <b>Počet zaměstnanců:</b> | 1350  |
| <b>Předmět podnikání:</b> | Výroba elektronických strojů a přístrojů, elektronických zařízení pracujících na malém napětí, výroba elektrického vybavení, výroba elektronických součástek, zprostředkování obchodu |

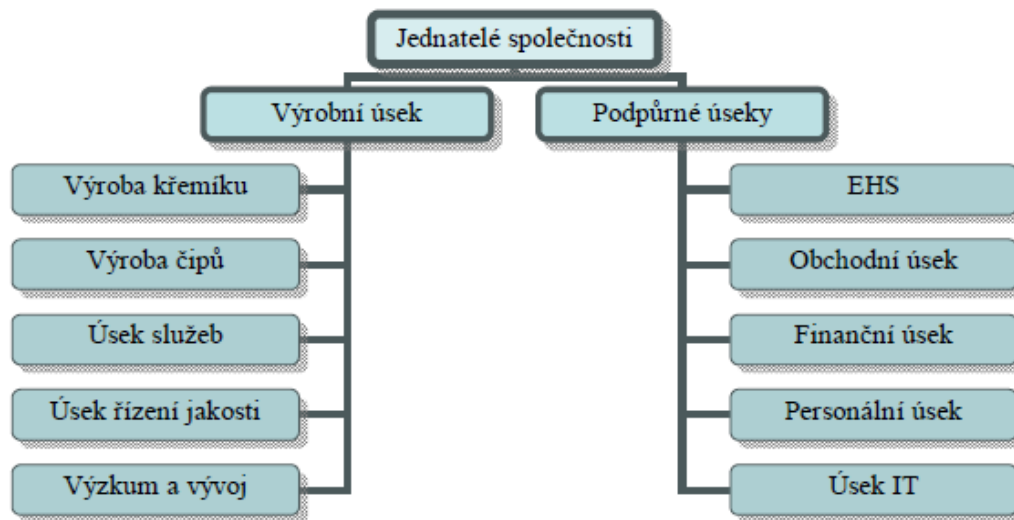
### Vývoj počtu zaměstnanců

Průměrný počet zaměstnanců Společnosti XY je 1120 osob. V analyzovaných letech došlo v roce 2012 k poklesu počtu zaměstnanců o necelé jedno procento. V roce 2013 se poté zvedl počet zaměstnanců o necelých 12 % na počet 1225 zaměstnaných osob.

Tabulka 4 – Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

|                   | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-------------------|------|------|------|------|
| Počet zaměstnanců | 1066 | 1105 | 1097 | 1225 |

## 4.2 Organizační struktura



Obrázek 11 - Organizační struktura Společnosti XY (interní materiály společnosti)

Organizační struktura společnosti je rozdělena do dvou oblastí, kterými jsou výrobní úsek a podpůrný úsek. Jednotlivé divize poté spadají buďto pod úsek výroby nebo úsek podpůrných činností. Divize Výroby křemíku se zabývá výrobou křemíkových monokrystalů a z nich poté připravených leštěných a epitaxních desek určených pro použití v polovodičovém průmyslu. Křemíková deska je elementárním materiálem pro výrobu polovodičových součástek.

V úseku Výroby mikročipů jsou na monokrystalických deskách vyráběny čipy různých integrovaných obvodů, které spadají do jednotlivých aplikačních celků. Jedná se zejména o:

- Operační zesilovače a komparátory
- Regulátory
- Spínavé zdroje
- Kontroléry napětí
- Časové obvody
- Automobilové aplikace

Hlavním cílem divize Výzkumu a vývoje je podpora záměrů společnosti v oblasti výroby čipů nalogovaných integrovaných obvodů v oblasti zajištění základních materiálů, moder-

ních technologií, počítačové podpory výroby a zlepšování ekonomických parametrů produkce křemíku a čipů integrovaných obvodů.

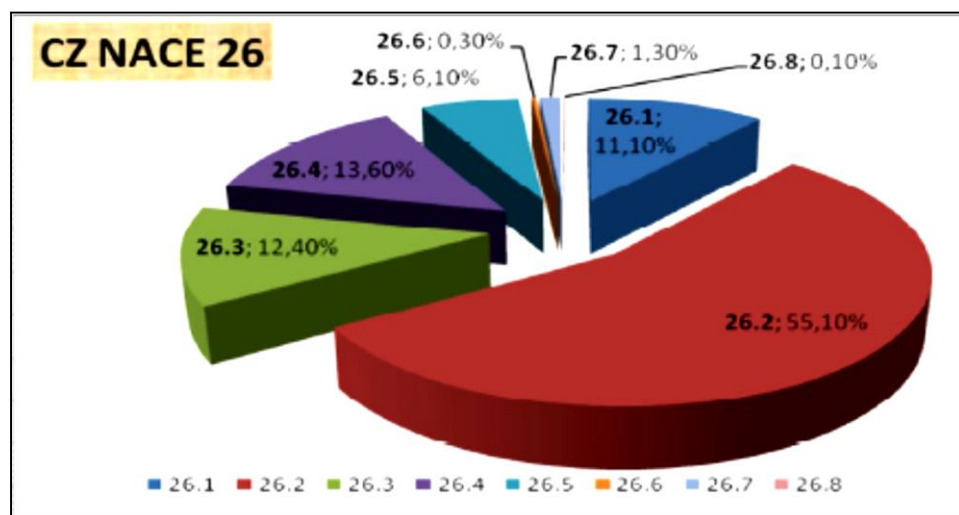
Kvalita výroby je zabezpečována Úsekem řízení kvality. Společnost řídí svou výrobu s požadavky norem ISO 9001:2008 a ISO TechnicalSpecification 16949:2009.

Úsek IT služeb se zabývá vývojem, podporou a nasazováním informačních systémů v oblasti řízení výroby a automatizace, zpracování a analýzy dat, ERP, middleware, business intelligence a externího Webu.

Zbylé podpůrné úseky jsou zaměřeny na standardní činnosti, jakými jsou finanční, marketingová, obchodní a personální oblast.

### 4.3 Zaměření výroby a výrobné portfolio

Výroba společnosti je v první řadě zaměřena na výrobu křemíkových desek a mikročipů. Společnost obchoduje na principu business to business, tedy je v obchodním styku s jinými obchodními společnostmi a neuspokojuje tak přímo potřeby koncového spotřebitele. Mezi její nejvýznamnější zákazníky patří společnosti Samsung, Sony, LG, Philips, NEC, Dell a další. Svým zaměřením se společnost řadí v klasifikaci ekonomických činností v České republice do oblasti NACE 26. Bližší zaměření této kategorie udává níže zobrazený obrázek.



Obrázek 12 - CZ NACE 26 (Panorama zpracovatelského průmyslu, s. 172)

- 26.1 Výroba elektronických součástek a desek
- 26.2 Výroba počítačů a periferních zařízení
- 26.3 Výroba komunikačních zařízení
- 26.4 Výroba spotřební elektroniky

- 26.5 Výroba měřicích, zkušebních a navigačních přístrojů; výroba časoměrných přístrojů
- 26.6 Výroba ozařovacích, elektroléčebných a elektroterapeutických nástrojů
- 26.7 Výroba optických a fotografických přístrojů a zařízení
- 26.8 Výroba magnetických a optických médií

Společnost XY konkrétně spadá do kategorie NACE 26.1 – Výroba elektronických součástí a desek. Z hlediska zacílení jsou hlavními segmenty trhu společnosti:

- Automotive
- Communications
- Computing
- Consumer
- Industrial;
- LED General lighting;
- Medical
- Military/Aerospace
- Powersupply

#### **4.4 Ekonomická charakteristika společnosti**

Společnost XY je výrobního charakteru. Položky, jakými jsou tržby za prodej zboží a náklady na zboží dosahují nulových hodnot a nejsou zaznamenány ve výkazu zisku a ztrát. Společnost se tedy nezapojuje do obchodní činnosti. Této skutečnosti také odpovídá rozložení její majetkové a kapitálové struktury, které přibližuje následující podkapitola.

##### **4.4.1 Majetková a kapitálová struktura**

Majetková struktura společnosti je v největší míře tvořena dlouhodobým majetkem, konkrétně dlouhodobým hmotným majetkem společnosti, který tvoří okolo 80 % podílu na celkových aktivech. Druhou nejvýznamnější položkou jsou pohledávky, které tvoří přibližně 10 % celkových aktiv. Rozložení majetkové struktury v čase je svým složením velmi podobné. Výjimkou je rok 2012, kdy došlo k významnému nárůstu celkových aktiv o přibližně 37 % oproti předešlému roku, což bylo způsobeno nárůstem dlouhodobého hmotného majetku a více jako dvojnásobným zvýšením pohledávek společnosti. K nárůstu dlouhodobého majetku došlo také v roce 2013 o 4 %. Rozvahové ukazatele v rozmezí let 2010 až 2013 jsou zobrazeny v tabulce 5.

Tabulka 5 – Majetková struktura společnosti (vlastní zpracování)

| (v tis. Kč)                       | 2010      | 2011      | 2012      | 2013      |
|-----------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| <b>AKTIVA</b>                     | 2 301 337 | 2 506 618 | 3 325 471 | 3 472 898 |
| <b>Dlouhodobý majetek</b>         | 1 745 924 | 2 012 291 | 2 679 902 | 2 652 238 |
| DNM                               | 3 464     | 12 524    | 13 137    | 13 930    |
| DHM                               | 1 680 765 | 1 999 764 | 2 666 762 | 2 638 305 |
| DFM                               | 61 695    | 3         | 3         | 3         |
| <b>Oběžná aktiva</b>              | 542 373   | 481 824   | 556 300   | 706 375   |
| Zásoby                            | 105 318   | 154 776   | 164 472   | 161 882   |
| Krátkodobé pohledávky             | 265 167   | 129 913   | 316 047   | 337 080   |
| KFM                               | 171 888   | 197 135   | 75 781    | 207 413   |
| <b>Časové rozlišení aktiv</b>     | 13 040    | 12 503    | 89 269    | 114 285   |
| Náklady příštích období           | 13 040    | 12 503    | 37 615    | 31 099    |
| Komplexní náklady příštích období |           |           | 51 657    | 83 186    |

Kapitálová struktura společnosti je v průměru z 20 % (průměrná hodnota z let 2010 až 2013) tvořena základním kapitálem společnosti, jež představuje vklady akcionářů. Podíl vlastního kapitálu na celkových pasivech je okolo 16 %, podíl cizích zdrojů je v analyzovaných letech přes 80 % z celkových pasiv. Celková zadluženost společnosti dosahuje více jak 80 % a míra zadluženost se pohybuje kolem hodnoty 5. Míra zadluženosti poměřuje hodnotu cizích zdrojů v porovnání s vlastním kapitálem společnosti. I když jsou oba finanční ukazatele zadluženosti velmi vysoké, z časového hlediska mají klesající charakter. Dalším zajímavým faktem je to, že společnost nevyužívá žádný externí kapitál v podobě bankovních úvěrů. Veškeré potřeby financování jsou řešeny v rámci koncernu. Další významnou položku v kapitálové struktuře společnosti tvoří přibližně z více jak 70 % dlouhodobé závazky společnosti, k jejich výraznému růstu o více jak 60 % došlo v roce 2011. Závazky z obchodních styků nebyly zajištěny žádným majetkem společnosti a nemají splatnost delší než 5 let.

Tabulka 6 – Kapitálová struktura společnosti (vlastní zpracování)

| (v tis. Kč)                   | 2010      | 2011      | 2012      | 2013      |
|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| <b>PASIVA</b>                 | 2 301 337 | 2 506 618 | 3 325 471 | 3 472 898 |
| <b>Vlastní kapitál</b>        | 334 826   | 368 157   | 498 243   | 636 920   |
| Základní kapitál              | 540 000   | 540 000   | 540 000   | 540 000   |
| Kapitálové fondy              | 28 895    | 35 538    | 46 209    | 78 290    |
| Rezervní fondy                | 123 852   | 126 462   | 124 131   | 136 400   |
| VH minulých let               | -384 025  | -360 531  | -336 512  | -224 971  |
| VH úč. období                 | 26 104    | 26 688    | 119 415   | 107 201   |
| <b>Cizí zdroje</b>            | 1 961 937 | 2 133 814 | 2 818 743 | 2 824 396 |
| Rezervy                       | 27 360    | 11 640    | 11 024    | 24 339    |
| Dlouhodobé závazky            | 1 709 662 | 2 808 268 | 2 561 303 | 2 541 660 |
| Krátkodobé závazky            | 224 915   | 313 906   | 246 416   | 258 397   |
| Bankovní úvěry                |           |           |           |           |
| <b>Časové rozlišení pasiv</b> | 4 574     | 4 647     | 8 485     | 11 582    |
| Výdaje příštích období        | 4 515     | 4 579     | 8 385     | 11 522    |
| Výnosy příštích období        | 59        | 68        | 100       | 60        |

#### 4.4.2 Hospodářská situace podniku

Z perspektivy ekonomických výsledků společnosti se v roce 2012 zvedly tržby za prodané vlastní výrobky o 18 %. Tento nárůst tržeb byl doprovázen nárůstem výkonů o přibližných 15 % a růstem výkonové spotřeby o 7 %. Celkové výnosy se v tomto roce zvýšily o 11 % při zvýšení nákladů o 7 %. K nárůstu tržeb, výnosů i nákladů došlo také v roce 2013. Tento vývoj je graficky znázorněn na obrázku 13.

Tabulka 7 znázorňuje vývoj hodnot výnosů a nákladů v období let 2010 až 2013. Podrobnější analýzou nákladů se bude zabývat kapitola 6, bližší přiblížení struktury výnosů, konkrétně provozních výnosů, jsou uvedeny v tabulce 8. Tato data byla použita z výkazů zisků a ztrát společnosti.

Tabulka 7 – Výnosy a náklady společnosti (vlastní zpracování)

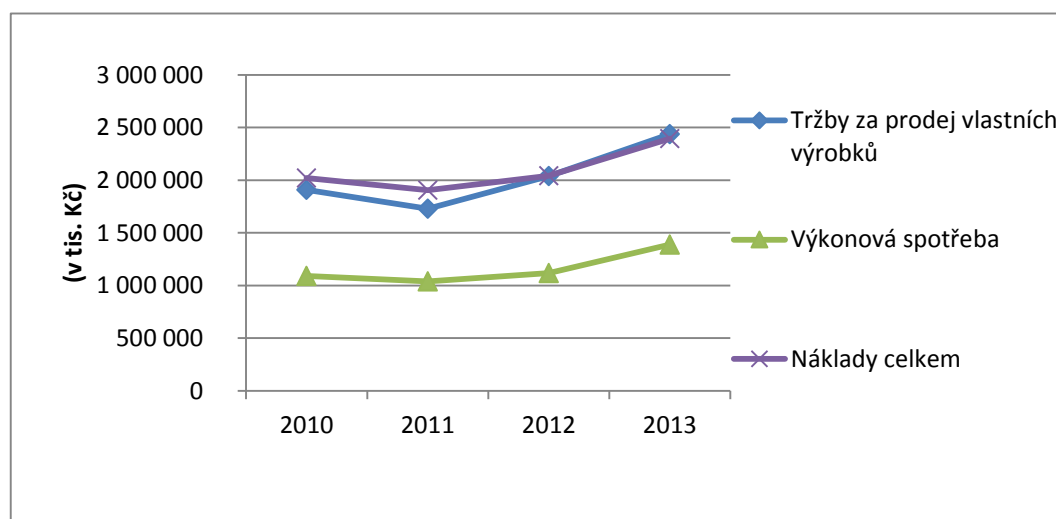
| (v tis. Kč)           | 2010      | 2011      | 2012      | 2013      |
|-----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| <b>Výnosy celkem</b>  | 2 047 148 | 1 946 793 | 2 165 613 | 2 510 959 |
| <b>Náklady celkem</b> | 2 020 314 | 1 906 569 | 2 041 853 | 2 395 487 |

Níže uvedená tabulka zobrazuje jednotlivé položky provozních výnosů společnosti, které doplňují informace o charakteru výroby a prodeje.

Tabulka 8 – Struktura výnosů z provozní činnosti společnosti (výkaz zisků a ztrát společnosti)

| (v tis. Kč)                              | 2010             | 2011             | 2012             | 2013             |
|--|------------------|------------------|------------------|------------------|
| <b>Prodej služeb</b>                     |                  |                  |                  |                  |
| zahraničí                                | 1 907 906        | 1 728 570        | 2 039 928        | 2 437 989        |
| tuzemsko                                 | 160              | 52               | 60               | 105              |
| <b>Prodej vlastních výrobků a služeb</b> | 1 908 066        | 1 728 622        | 2 309 988        | 2 438 094        |
| Změna stavu zásob vlastní činnosti       | 12 741           | 31 619           | -17 147          | -28 263          |
| Tržby z prodeje dlouhodobého majetku     | 1 186            | 2 305            | 2 086            | 53               |
| Tržby z prodeje materiálu                | 3 256            | 3 015            | 3 567            | 7 537            |
| Ostatní provozní výnosy                  | 61 878           | 93 841           | 83 065           | 81 463           |
| <b>Výnosy z provozní činnosti celkem</b> | <b>1 987 127</b> | <b>1 859 402</b> | <b>2 111 532</b> | <b>2 498 884</b> |

Vzhledem k tomu, že výroba je rozdělena do jednotlivých specializovaných fází, které jsou realizovány každá na jiném území (výroba mikročipů na území České republiky, proces pouzdření na území Asie), tvoří největší výnosovou položku prodej služeb v zahraničí. Položka změna stavu zásob vlastní činnosti byla v posledních dvou analyzovaných letech záporná, tedy došlo k vyskladnění zásob vlastní činnosti. Tržby z prodeje materiálu netvoří jedno celé procento z celkových výnosů. Ostatní výnosy jsou tvořeny přijatými státními dotacemi z Rámcového programu na podporu strategických služeb a z Rámcového programu pro podporu vzniku a rozšíření technologických center, které byly čerpány v průběhu všech analyzovaných let.



Obrázek 13 - Vývoj tržeb, výkonů, výkonové spotřeby, výnosů a nákladů společnosti v letech 2010-2013 (vlastní zpracování)



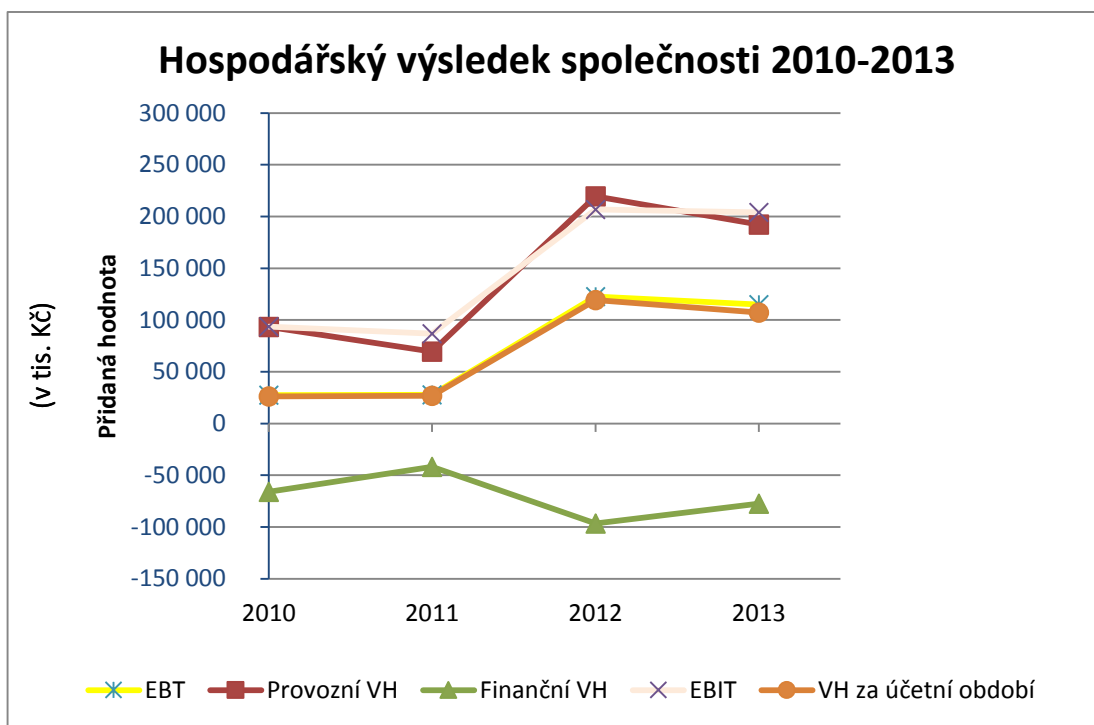
V uvedených letech roste výše přidané hodnoty společnosti. Celkový nárůst za toto období byl o 23 % (porovnání roku 2010 a 2013). Společnost je schopna tvořit kladný provozní výsledek, tedy její provozní výnosy převyšují hodnotu provozních nákladů. Společnost v uvedených letech také tvořila kladný výsledek hospodaření, který se výrazně zvýšil v roce 2012 o více jako čtyřnásobek. Společnost vykazuje záporný finanční výsledek hospodaření, kdy finanční náklady (prodané cenné papíry a podíly, úroky, kurzové ztráty a jiné) převyšují hodnotu finančních výnosů. Vývoj těchto hospodářských výsledků je zobrazen v tabulce 9.

Tabulka 9 - Přehled hospodářských výsledků společnosti (vlastní zpracování)

| (v tis. Kč)                              | 2010      | 2011      | 2012      | 2013      |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|
| <b>Tržby za prodej vlastních výrobků</b> | 1 908 066 | 1 728 622 | 2 039 988 | 2 438 094 |
| <b>Výkony</b>                            | 1 920 807 | 1 760 241 | 2 022 814 | 2 409 831 |
| <b>Výkonová spotřeba</b>                 | 1 091 591 | 1 039 722 | 1 116 890 | 1 388 928 |
| <b>Přidaná hodnota</b>                   | 829 216   | 720 519   | 905 924   | 1 020 903 |
| <b>Provozní VH</b>                       | 93 282    | 69 599    | 219 325   | 192 223   |
| <b>Finanční VH</b>                       | -65 942   | -41 938   | -96 574   | -77 359   |
| <b>EBIT</b>                              | 93 641    | 86 908    | 206 839   | 204 038   |
| <b>EBT</b>                               | 27 340    | 27 661    | 122 751   | 114 864   |
| <b>VH za účetní období</b>               | 26 104    | 26 688    | 119 415   | 107 201   |

Celkově lze společnost z perspektivy hospodářských výsledků hodnotit jako úspěšnou. Až na rok 2011 neustále rostou tržby za prodej vlastních výrobků společnosti, v analyzovaných letech vzrostla hodnota provozního výsledku hospodaření o 206 % a výsledek hospodaření za účetní období o 411 %. V analyzovaných letech rostla výkonová spotřeba rychlejším tempem než samotné výkony společnosti. Lze tedy tvrdit, že společnost byla v analyzovaných letech schopna racionálně řídit své celkové náklady.

Vývoj ekonomických výsledků společnosti v období po krizi stále rostoucí a pozitivně se vyvíjející.



Obrázek 14 - Hospodářský výsledek společnosti pro období 2010 až 2013 (vlastní zpracování)

## ROK 2012

Z výše uvedených dat je zřejmé, že rok 2012 byl pro analyzovanou společnost něčím specifickým. V roce 2012 se zvýšil hospodářský výsledek společnosti o více jak čtyřnásobek oproti předešlému roku a vzrostla přidaná hodnota společnosti spolu s provozním výsledkem hospodaření.

V tomto roce došlo v oblasti výroby čipů k navýšení výrobních kapacit a zavádění nových technologických procesů. Dále v květnu tohoto roku byla otevřena nová administrativní budova návrhového centra. Z hlediska pasiv došlo k nárůstu vlastního kapitálu společnosti zvýšeným výsledkem hospodaření a také došlo k nárůstu cizích zdrojů společnosti.

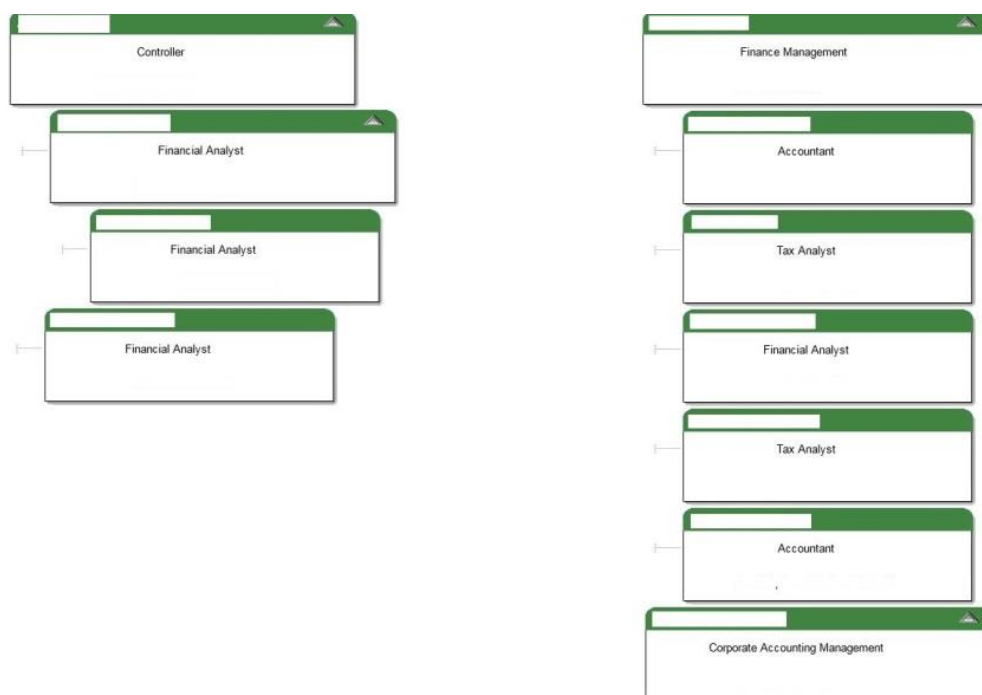
Zvýšené ekonomické a hospodářské výsledky společnost dosahovala i přes odstávky ve výrobě, které byly zapříčiněny nedostatkem odbytu. Odstávka ve výrobě proběhla v únoru, srpnu a září roku 2012. Ve čtvrtém kvartálu tohoto roku bylo poté nařízeno povinné čerpání dovolené v rozsahu 10 dnů.

## 5 ANALÝZA ÚČETNÍHO SYSTÉMU

Následující kapitola se zabývá analýzou účetního systému společnosti XY. Součástí této kapitoly je přiblížení struktury finančního oddělení společnosti, přiblížení účetních principů, kterými se společnost řídí a analýza druhového členění nákladů.

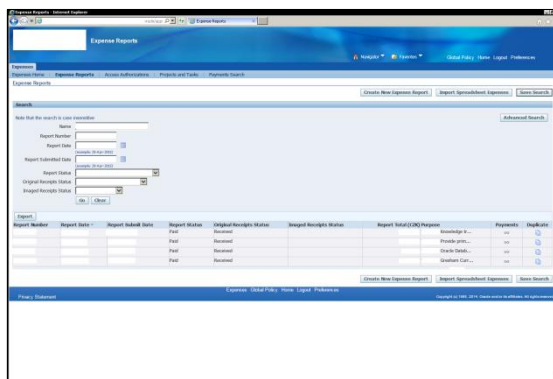
### 5.1 Struktura finančního oddělení

Finanční oddělení analyzované společnosti je na území České republiky rozděleno do dvou oblastí, kterými jsou: oblast controllingu a corporate accounting management. Ve skupině controllingu se nachází 4 zaměstnanci, ve skupině corporate accounting management je 29 zaměstnanců s 3 nadřízenými. Zaměstnanci spadající do skupiny corporate accounting management se zabývají účetními systémy. Jejich náplní práce je jak samotné zaúčtování jednotlivých účetních případů společnosti, tak převod účetních informací z US GAAP do evropských standardů. Na území České republiky je účetnictví převáděno pro celou evropskou část korporace.



Obrázek 15 – Finanční struktura společnosti (interní materiály společnosti)

Z hlediska informačních technologií společnost využívá informační systém Oracle a pro evidenci daňových odpisů informační systém ESO 09. Ukázka podoby informačního systému Oracle, konkrétně reportu vyúčtování cestovních výdajů, je zobrazena na obrázku 16.



Obrázek 16 – Podoba vnitropodnikového informačního systému (interní materiály společnosti)

## 5.2 US GAAP a České účetní standardy

Společnost XY je součástí mezinárodní skupiny, jejíž mateřská část sídlí v Americe. Z důvodu toho, že akcie společnosti jsou nabízeny na amerických trzích a účetní systém je primárně veden pro potřeby koncernu, kdy účetnictví je sestavováno dle principů US GAAP. Výstupy z účetnictví jsou poté upraveny pro potřeby České republiky dle českých účetních standardů.

S pomocí dotazů mířených na finanční oddělení společnosti spolu s podporou teorie, jsou níže uvedeny nejvýznamnější rozdíly mezi těmito účetními systémy. Poznatek, že primární zaúčtování účetních operací probíhá ve společnosti na základě principů US GAAP, bylo zjištěno v průběhu zpracování praktické části bakalářské práce. Proto je také tato podkapitola uvedena v praktické části práce. Teoretický kontext byl čerpán od autora Roberta Mládka, který se detailněji zabývá touto problematikou.

Hlavním rozdílem mezi těmito dvěma účetními systémy je ten, že soustava účetních principů US GAAP není zákonnou normou, tedy její sestavování není povinné ze zákona. Ovšem pro společnosti, které chtějí obchodovat na amerických burzách, je vedení účetnictví dle těchto standardů podmínkou.

Hlavní rozdíly mezi US GAAP a českým účetnictvím jsou:

- Výkazy pro potřeby českého účetnictví jsou pro všechny firmy stejné, naopak výkazy v US GAAP nemají standardizovanou podobu;
- v rámci US GAAP neexistuje účtová osnova, jednotlivé účetní případy jsou popsány slovně;

- princip US GAAP neurčuje postup účetnictví, ale udává podobu konečného výstupu;
- daňový zákon není v US GAAP založen na bázi časového rozlišení (podniku vzniká daňová povinnost ve chvíli, kdy přijme peníze);
- ve výsledovce se v US GAAP veškeré náklady třídí účelově;
- investice podniku se vedou v tržních hodnotách;
- všechny závazky podniku se vykazují v současné hodnotě peněžních toků;
- není povinnost vytvářet základní kapitál, emisní ážio, nejsou povinné fondy ze zisku, firma může vyplácet dividendy, i když je ve ztrátě.

### 5.2.1 Uznávání nákladů v US GAAPU (matching)

Výdaje se uznávají jako náklady pouze v tom období, ve kterém vznikly tržby, bez ohledu na to, kdy byly uskutečněny. Tedy, aby mohl vzniknout náklad, musí být zaúčtována tržba a náklad musí být s touto tržbou přímo spojen.

Náklady jsou pro potřeby US GAAP členěny do tří skupin:

- a) Výrobní (inventorable costs);
- b) Administrativní a obchodní (period costs);
- c) Investiční (investments).

Výrobní náklady se dále dělí na přímé a nepřímé a vykazují se jako stav zásoby v rozvaze. Administrativní a obchodní náklady jsou takové výdaje, které se nedají spojit s jednotlivými tržbami. Tyto náklady jsou poté rozvrženy do skupiny nákladů na prodej a nákladů na administrativu. Investiční náklady jsou spojeny s pořízením majetku.

Jak již bylo uvedeno výše, analyzovaná společnost primárně pracuje s účetnictvím sestaveným pro potřeby US GAAP. Výstupy tohoto systému slouží jako zdroje informací pro oblast controllingu. Problematika nákladů v oblasti controllingu je zobrazována v souboru xls, jehož výstup jsem dostala k dispozici pro potřeby své bakalářské práce. Tento výstup bude podrobněji popsán v kapitole 7.

Rozdíl mezi českými účetními standardy a principy US GAAP je u nákladů skupiny komponentů (viz tabulka 13) u nákladu **pohyb skladových zásob**. Dle principů US GAAP jsou účtovány téměř všechny nákupy ihned do nákladů, kdežto dle českých účetních standardů jsou zobrazeny tyto náklady nejdříve v rozvaze.

### 5.2.2 České účetní standardy a principy druhového členění nákladů

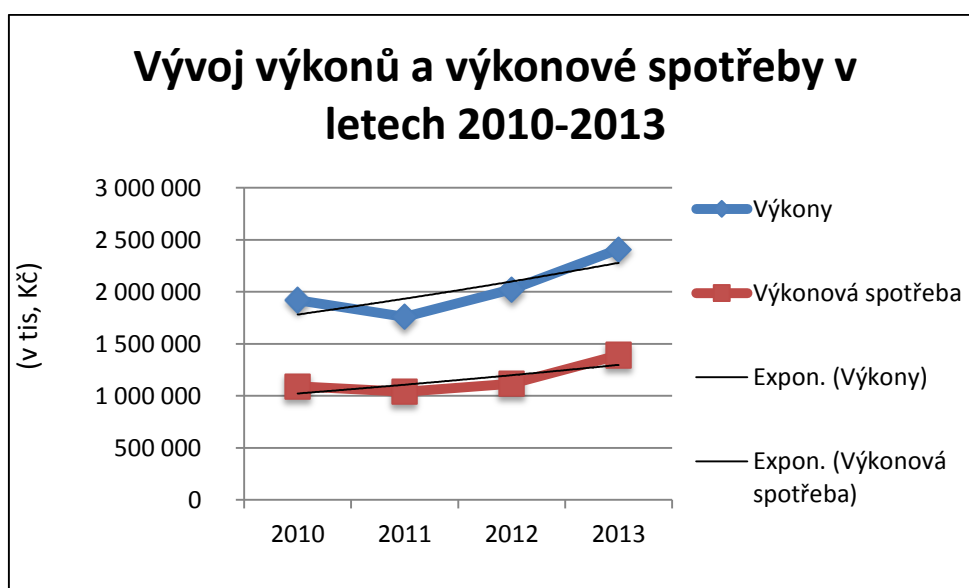
Pro účely české legislativy je vedeno účetnictví dle českých účetních principů a jeho výstup má standardně podobu rozvahy, výkazu zisku a ztráty a výkazu peněžních toků. Účetní závěrka podléhá ověření nezávislého auditora.

Výroční zpráva nám slouží jako podklad pro analýzu nákladů sestavenou dle druhového členění. Pro potřeby mé bakalářské práce byla použita data z let 2011-2013, která jsou doplněna také o rok 2010. Náklady jsou standardně rozděleny na náklady na prodané zboží; výkonovou spotřebu; osobní náklady; daně, poplatky a odpisy; změna stavu rezerv; ostatní provozní náklady; prodané cenné papíry; nákladové úroky; ostatní finanční náklady a daň z příjmu za běžnou činnost. Detailnějším rozbořem druhového členění nákladů se zabývá následující kapitola.

## 6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Tato kapitola se bude zabývat analýzou nákladů společnosti XY. Tato analýza má za úkol popsat způsob členění nákladů, které společnost používá, a jejich rozbor. Konkrétně se bude jednat o druhové členění nákladů, účelové členění nákladů a kapacitní členění nákladů. Než se budeme zabývat samotnými náklady, podívejme se na vývoj výkonů a výkonové spotřeby společnosti v letech 2010 až 2013.

Obrázek 17 ukazuje, že nárůst výkonové spotřeby byl vykazován v souvislosti s nárůstem výkonů společnosti. Z obrázku je patrné, že samotné výkony rostly rychleji než výkonová spotřeba. Lze tedy konstatovat, že za situace vyšší produkce společnosti rostly vynaložené náklady na tuto produkci pomalejším tempem, tedy skupina nákladů řazena do spotřeby materiálů a ostatních služeb byla racionálně řízena. Spotřeba materiálu je účtována pro potřeby finančního účetnictví na účtu 501 a je složena ze spotřeby přímého materiálu, obalů, pohonných hmot a pracovního oděvu.



Obrázek 17 - Vývoj výkonů a výkonové spotřeby ve sledovaných letech (vlastní zpracování)

## 6.1 Druhové členění nákladů

Teoretická část vymezuje druhové členění nákladů jako nástroj finančního pojetí nákladů. Nadcházející kapitola se bude věnovat struktuře druhového členění, vývoji nákladových skupin v čase a nejvýznamnějším skupinám nákladů v rámci tohoto členění.

Tabulka 10 – Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

| (v tis. Kč)  | 2010             | 2011             | 2012             | 2013             |
|--|------------------|------------------|------------------|------------------|
| <b>Výkonová spotřeba</b>                                     | 1 091 591        | 1 039 722        | 1 116 890        | 1 388 928        |
| <i>Spotřeba materiálu</i>                                    | 889 928          | 875 816          | 948 424          | 1 194 515        |
| <i>Ostatní služby</i>  | 201 663          | 163 906          | 168 466          | 194 413          |
| <b>Osobní náklady</b>  | 532 929          | 529 143          | 521 479          | 600 854          |
| <i>Mzdové náklady</i>  | 379 248          | 375 833          | 369 003          | 423 734          |
| <i>Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i> | 138 758          | 138 175          | 137 329          | 158 505          |
| <i>Sociální náklady</i>                                      | 14 923           | 15 135           | 15 147           | 18 615           |
| <b>Daně a poplatky</b>                                       | 1 255            | 810              | 737              | 526              |
| <b>Odpisy DHM a DNM</b>                                      |                  | 244 548          | 269 329          | 315 778          |
| <b>Změna stavu rezerv</b>                                    | 11 671           | -47 023          | -40 824          | -18 855          |
| <b>Ostatní provozní náklady</b>                              | 6 627            | 19 487           | 20 251           | 11 159           |
| <b>Prodané cenné papíry</b>                                  |                  |                  |                  |                  |
| <b>Nákladové úroky</b>                                       | 66 301           | 59 247           | 84 088           | 89 174           |
| <b>Ostatní finanční náklady</b>                              | 59 662           | 59 662           | 66 567           | 260              |
| <i>Kurzové ztráty</i>  |                  |                  |                  |                  |
| <b>Daň z příjmu za běžnou činnost</b>                        | 1 236            | 973              | 3 336            | 7 663            |
| <b>Náklady celkem</b>  | <b>2 020 314</b> | <b>1 906 569</b> | <b>2 041 853</b> | <b>2 395 487</b> |

Z analýzy nákladů dle druhového členění vyplývá, že největší nákladovou položkou je výkonová spotřeba a konkrétně spotřeba materiálů, která tvoří přibližně 44 % z celkových nákladů. Výkonová spotřeba poté tvoří více než 50 % celkových nákladů. Další významnou skupinou nákladů jsou osobní náklady a konkrétně mzdové náklady zaměstnanců, které zastupují přibližně 20 % celkových nákladů. V roce 2012 lze sledovat nárůst nákladů v oblasti výkonové spotřeby přibližně o 7 % a poté ještě výraznější nárůst v roce 2013 o 24 % oproti předešlému roku . Grafické zobrazení růstu výkonové spotřeby lze nalézt na předchozím obrázku 17.



Tabulka 11 – Vertikální analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování)

| (v %)  | 2010  | 2011  | 2012  | 2013  |
|--|-------|-------|-------|-------|
| <b>Výkonová spotřeba</b>                                     | 54,03 | 54,53 | 54,70 | 57,98 |
| <i>Spotřeba materiálu</i>                                    | 44,05 | 45,94 | 46,45 | 49,87 |
| <i>Ostatní služby</i>  | 9,98  | 8,60  | 8,25  | 8,12  |
| <b>Osobní náklady</b>  | 26,38 | 27,75 | 25,54 | 25,08 |
| <i>Mzdové náklady</i>  | 18,77 | 19,71 | 18,07 | 17,69 |
| <i>Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i> | 6,87  | 7,25  | 6,73  | 6,62  |
| <i>Sociální náklady</i>                                      | 0,74  | 0,79  | 0,74  | 0,78  |
| <b>Daně a poplatky</b>                                       | 0,06  | 0,04  | 0,04  | 0,02  |
| <b>Odpisy DHM a DNM</b>                                      | 12,33 | 12,83 | 13,19 | 13,18 |
| <b>Změna stavu rezerv</b>                                    | 0,58  | -2,47 | -2,00 | -0,79 |
| <b>Ostatní provozní náklady</b>                              | 0,33  | 1,02  | 0,99  | 0,47  |
| <b>Prodané cenné papíry</b>                                  |       |       |       |       |
| <b>Nákladové úroky</b>                                       | 3,28  | 3,11  | 4,12  | 3,72  |
| <b>Ostatní finanční náklady</b>                              | 2,95  | 3,13  | 3,26  | 0,01  |
| <i>Kurzové ztráty</i>  |       |       |       |       |
| <b>Daň z příjmu za běžnou činnost</b>                        | 0,06  | 0,05  | 0,16  | 0,32  |

V letech 2011 až 2013 byly vykazovány záporné hodnoty u položky **změna stavu rezerv** společnosti. Společnost tvoří rezervy v situaci, kdy má závazek, u kterého existuje jeho spolehlivý odhad a tento závazek bude třeba v budoucnosti vynaložit z vlastních zdrojů. Společnost tvoří rezervy na daň z příjmů sníženou o zálohy; na nevyčerpané dovolené zaměstnanců; na odměny zaměstnanců a na jubilea. Rezervy společnosti ovšem nejsou tvořeny na běžné provozní výdaje nebo na výdaje přímo související s budoucími příjmy. Záporná hodnota u této položky znamená rozpouštění rezerv a růst zisků společnosti.

Následující tabulka zobrazuje vývoj položek druhového členění nákladů v čase.

Tabulka 12 – Horizontální analýza druhového členění nákladů (vlastní zprac.)

| (v %)  | 2010/2011 | 2011/2012 | 2012/2013 |
|--|-----------|-----------|-----------|
| <b>Výkonová spotřeba</b>                                     | -4,75     | 7,42      | 24,36     |
| <i>Spotřeba materiálu</i>                                    | -1,59     | 8,29      | 25,95     |
| <i>Ostatní služby</i>  | -18,72    | 2,78      | 15,40     |
| <b>Osobní náklady</b>  | -0,71     | -1,45     | 15,22     |
| <i>Mzdové náklady</i>  | -0,90     | -1,82     | 14,83     |
| <i>Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i> | -0,42     | -0,61     | 15,42     |
| <i>Sociální náklady</i>                                      | 1,42      | 0,08      | 22,90     |
| <b>Daně a poplatky</b>                                       | -35,46    | -9,01     | -28,63    |
| <b>Odpisy DHM a DNM</b>                                      | -1,80     | 10,13     | 17,25     |
| <b>Změna stavu rezerv</b>                                    | -502,90   | -13,18    | -53,81    |
| <b>Ostatní provozní náklady</b>                              | 194,05    | 3,92      | -44,90    |
| <b>Prodané cenné papíry</b>                                  |           |           |           |
| <b>Nákladové úroky</b>                                       | -10,64    | 41,93     | 6,05      |
| <b>Ostatní finanční náklady</b>                              | 0,00      | 11,57     | -99,61    |
| <i>Kurzové ztráty</i>  |           |           |           |
| <b>Daň z příjmu za běžnou činnost</b>                        | -21,28    | 242,86    | 129,71    |
| <b>Náklady celkem</b>  | -5,63     | 7,10      | 17,32     |

V roce 2012 výrazněji narostla skupina nákladů ostatní služby. Pod touto skupinou nákladů se nalézají faktury za výkony v podobě nájemného, využívání úklidových služeb, školení, inzerci a propagaci, poradenské služby a faktury za rozvoj vědy a techniky.

V roce 2012 se také zvýšila spotřeba materiálu, která souvisí s rozšířením výrobního portfolia společnosti. Dále v roce 2013 došlo k nárůstu mzdových nákladů o necelých 15 %, které byly zapříčiněny nárůstem počtu zaměstnanců, který lze pozorovat v tabulce 4. Společnost ve všech analyzovaných letech rozpouští rezervy a tím zvyšuje svůj zisk.

V následujícím textu jsou podrobněji vysvětleny účetní postupy společnosti v rámci druhového členění nákladů a sestavování výkazu zisku a ztráty.

## NÁKLADY NA VÝZKUM A VÝVOJ

Výdaje na výzkum a vývoj jsou aktivovány v průběhu projektu jako zásoby nedokončené výroby a jsou vykazovány v pořizovací ceně či v hodnotě budoucích ekonomických užitků, je-li nižší. Při dokončení projektu je hodnocen jeho výsledek a na základě tohoto posouzení je zásoba nedokončené výroby přeúčtována na komplexní náklady příštích období nebo zaúčtována přímo do nákladů.

## KOMPLEXNÍ NÁKLADY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ

Společnost získává dotace na výzkum a vývoj polovodičových technologií. Náklady na výzkum a vývoj (osobní náklady, služby a ostatní provozní náklady) jsou v průběhu projektu aktivovány v pořizovací ceně jako zásoba nedokončené výroby. Po dokončení projektu je zásoba nedokončené výroby přeúčtována na komplexní náklady příštích období a rovnoměrně odepisována po dobu trvání projektu, nejdéle však po dobu čtyř let.

## LEASING

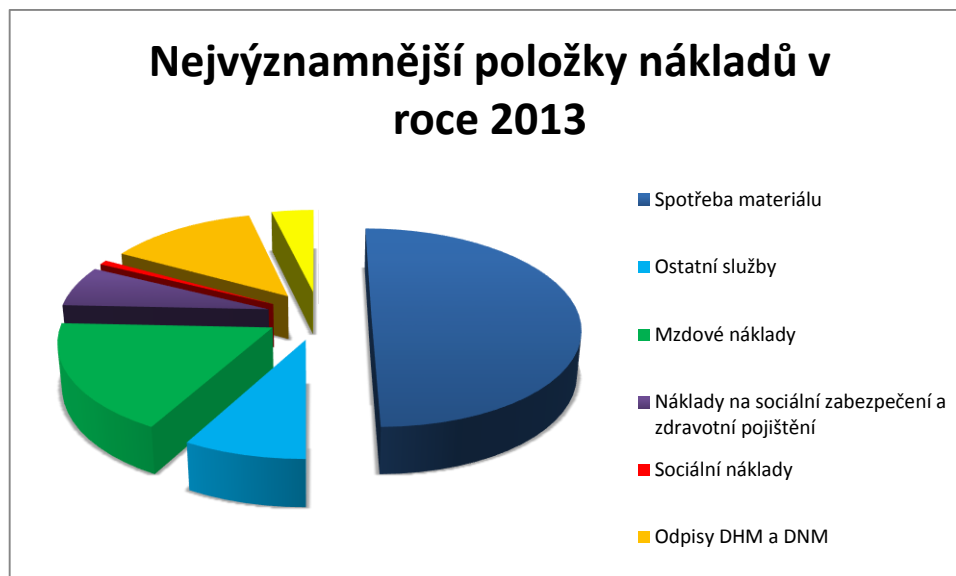
Pořizovací cena majetku získaného formou finančního nebo operativního leasingu není aktivována do dlouhodobého majetku. Leasingové splátky jsou účtovány do nákladů rovnoměrně po celou dobu jeho trvání. Budoucí leasingové platby jsou vykazovány v účetní uzávěrce.

## NÁKLADOVÉ ÚROKY

Veškeré úrokové náklady společnosti jsou účtovány do nákladů. Společnost vykazuje stále rostoucí nákladové úroky, které jsou důsledkem nárůstu cizích zdrojů společnosti a zvýšení její celkové zadluženosti. S růstem nákladových úroků roste také zisk před úroky a zdaněním a tedy i hodnota úrokového krytí, která udává, kolikrát je schopen zisk pokrýt úrokové platby. V roce 2013 společnost dosahovala úrokového krytí v hodnotě 2,3 procent. Doporučená hodnota úrokového krytí je kolem 5 %.

Tabulka 13 – EBIT, nákladové úroky a úrokové krytí společnosti (vl. zprac.)

| (v tis. Kč)                | 2010   | 2011   | 2012    | 2013    |
|----------------------------|--------|--------|---------|---------|
| <b>EBIT</b>                | 93 641 | 86 908 | 206 839 | 204 038 |
| <b>Nákladové úroky</b>     | 66 301 | 59 247 | 84 088  | 89 174  |
| <b>Úrokové krytí (v %)</b> | 1,41   | 1,47   | 2,46    | 2,29    |



Obrázek 18 - Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

## 6.2 Účelové členění nákladů

Společnost mimo druhové členění nákladů používá také účelové členění nákladů, konkrétně kalkulační členění nákladů. Pro potřeby této bakalářské práce jsem dostala k dispozici náklady vybrané skupiny výrobků, které budou přiblíženy v následující kapitole 7. V rámci této skupiny nákladů byly definovány **přímé** a **nepřímé náklady**. Do přímých nákladů byl zařazen vstupní materiál křemíkové desky. Zbylé náklady, kterými jsou mzdy operátorů, mzdy servisu, testovací desky, chemikálie, plyny, nepřímé výrobní materiály, externí výrobní služby a jiné byly definovány jako náklady nepřímé (vir příloha P III). Podrobnějším rozbohem této skupiny nákladů se zabývá následující kapitola.

## 6.3 Kapacitní členění nákladů

Ve společnosti nejsou definovány celkové variabilní a fixní náklady. Společnost tedy nečlení náklady podle objemu výroby. V rámci nákladů skupiny výrobků, se kterými pracuje controllingové oddělení společnosti a které jsem dostala k dispozici, jsou definovány 3 skupiny nákladů pomocí členění dle objemu výroby. Jediným **variabilním nákladem** je vstupní materiál **křemíkové desky**. Do skupiny **fixních nákladů** společnost v rámci této skupiny řadí **odpisy zařízení a odpisy budov**.

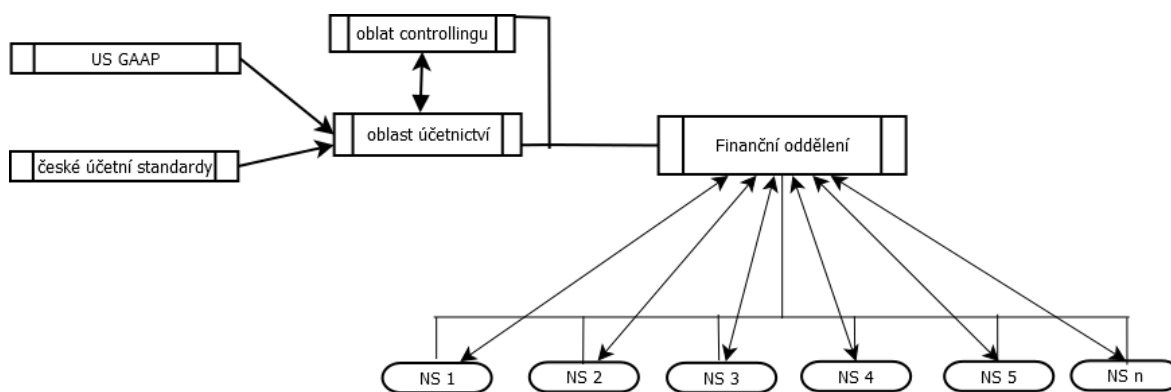
Vývoj takto členěných nákladů u skupiny produktů je v jednotlivých letech zobrazen v příloze P III.

## 7 ANALÝZA NÁSTROJŮ A METOD ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Společnost XY je nositelem určitých specifických vlastností, které určují způsob jejího řízení nákladů. V první řadě je společnost součástí mezinárodní skupiny, jejíž ovládací holding ovlivňuje chování analyzovaného subjektu. Dalším specifikem je kolísavý charakter výroby. Společnost zná přibližný plán výroby na rok dopředu. Od tohoto faktu se odvíjí její způsob řízení nákladů.

Jak již bylo zmíněno na začátku praktické části, společnost je zaměřena na výrobu křemíkových monokrystalů a z nich poté připravených leštěných epitaxních desek určených pro použití v polovodičovém průmyslu. Společnost nevyrábí žádné polotovary (produkty nedokončené výroby), všechny produkty jsou komponenty konečných výrobků.

Řízením nákladů se na území České republiky zabývá finanční oddělení společnosti. Přibližné schéma tohoto finančního oddělení je znázorněno na následujícím obrázku. Finanční oddělení se dělí na oblast controllingu a oblast účetnictví. Účetnictví v čele s Corporate Accounting Manager je shared servis centrem, ve kterém jsou centralizovány účetní aktivity pro oblast Evropy. Oblast účetnictví v čele s controllorem je zaměřena na financování výrobní činnosti.



Obrázek 19 – Struktura řízení nákladů Společnosti XY (vlastní zpracování)

Jak tedy společnost pracuje se svými náklady? Vzhledem k výše uvedeným specifickým podmínkám, lze řízení nákladů společnosti označit jako operativní proces. V rámci výroby je určeno přibližně 25 nákladových středisek, která na základě plánu výroby získávají určitý obnos peněžních prostředků pro své hospodaření. Tento obnos financí je určen na období jednoho kvartálu. V situaci, kdy je plánováno v určitém období vyšší vynaložení peněžních prostředků, omezí se u jednotlivých středisek přidělené finance. Veškeré výdaje jsou

evidovány a regulovány finančním oddělením. Jednotlivé náklady, které nelze zajistit v daném kvartálu jsou přesunuty do dalšího období. Finanční oddělení tak reguluje hospodářské aktivity vedoucích jednotlivých nákladových středisek.

Analyzovaná společnost sestavuje roční rozpočty pro podpůrná střediska, která tvoří přibližně 5 % celkových nákladů. Pro řízení výrobních nákladů je využíván nástroj modelování budoucích očekávaných nákladů. Tento nástroj pracuje s daty z minulých období a výrobním programem na stanovené období. Jeho výstupem je předpokládaný vývoj nákladů na období jednoho roku. Tento model je sestavován v excelu.

Společnost dále pracuje s přibližným model Activity Based Costing. Tento způsob kalkulace využívá k alokaci nákladů podpůrných středisek na finální produkty. Nyní má definováno přibližně 10 procesů, ke kterým jsou alokovány jednotlivé aktivity.

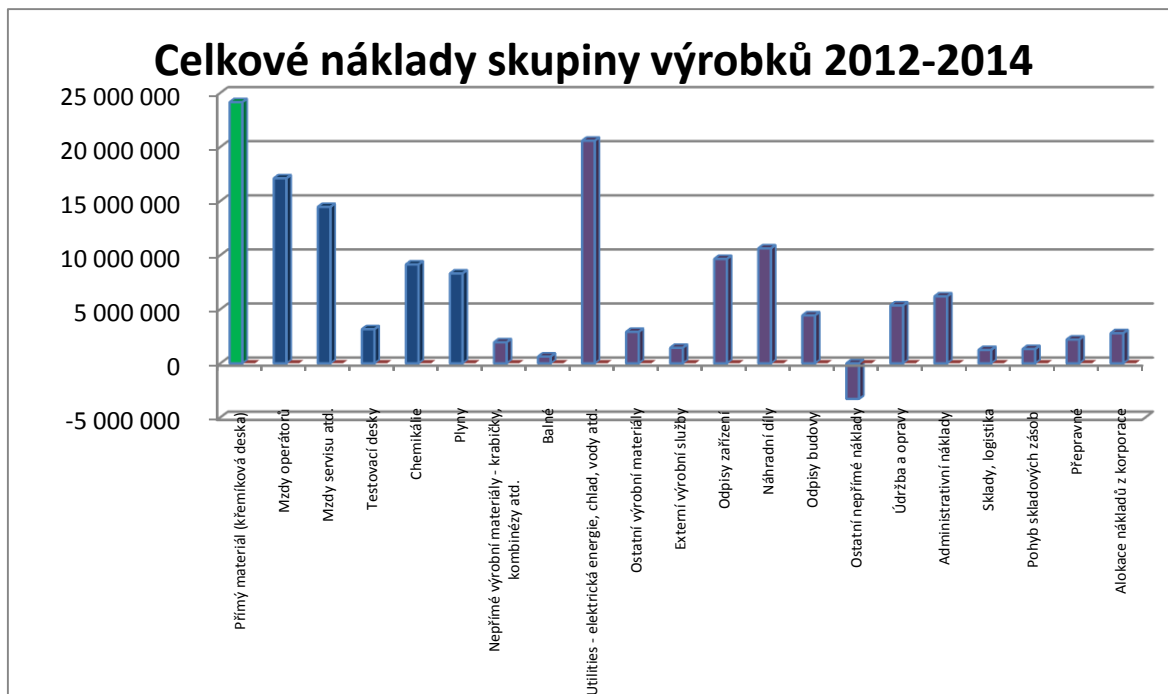
Společnost dále sestavuje kalkulace pro skupiny výrobních řád. Pro účel mé bakalářské práce mi byl poskytnut výstup z finančního controllingu, který byl sestaven přibližně pro přibližně 33 vyráběných produktových řád. Roční souhrn těchto nákladů je zobrazen v tabulce uvedené níže.

Tabulka 14 – Roční náklady skupiny produktů (vlastní zpracování)

| (v tis. Kč)   | 2012       | 2013      | 2014      |
|---|------------|-----------|-----------|
| <b>Přímý materiál (křemíková deska)</b>                     | 6 805 829  | 9 658 037 | 7 683 395 |
| <b>Mzdy operátorů</b>                                       | 5 349 396  | 6 223 904 | 5 493 430 |
|   | 18 948     | 9 402     | 5 073     |
| <b>Mzdy servisu atd.</b>                                    | 4 814 941  | 4 943 309 | 4 353 592 |
|   | 118 680    | 135 108   | 91 202    |
| <b>Testovací desky</b>                                      | 1 027 434  | 1 307 486 | 818 783   |
| <b>Chemikálie</b>   | 2 323 889  | 3 557 443 | 3 260 549 |
| <b>Plyny</b>  | 2 779 766  | 3 033 626 | 2 489 882 |
| <b>Nepřímé výrobní materiály - krabičky, kombinézy atd.</b> | 655 783    | 731 034   | 558 443   |
| <b>Balné</b>  | 220 884    | 281 763   | 124 262   |
| <b>Utilities - elektrická energie, chlad, vody atd.</b>     | 7 507 487  | 7 700 372 | 5 366 275 |
| <b>Ostatní výrobní materiály</b>                            | 484 344    | 1 049 424 | 1 375 589 |
| <b>Externí výrobní služby</b>                               | 431 820    | 403 641   | 375 109   |
|   | 141 209    | 84 529    | 0         |
| <b>Odpisy zařízení</b>                                      | 3 546 760  | 3 362 134 | 2 742 917 |
| <b>Náhradní díly</b>  | 3 196 938  | 3 948 891 | 3 475 633 |
| <b>Odpisy budovy</b>  | 1 509 403  | 1 395 123 | 1 197 764 |
|   | 120 238    | 88 188    | 121 300   |
| <b>Ostatní nepřímé náklady</b>                              | -1 571 395 | -884 649  | -828 185  |

| (v tis. Kč)                        | 2012              | 2013              | 2014              |
|------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| <b>Údržba a opravy</b>             | 1 418 519         | 1 975 766         | 1 456 710         |
|                                    | 187 708           | 169 887           | 147 082           |
| <b>Administrativní náklady</b>     | 2 319 890         | 2 030 301         | 1 474 615         |
|                                    | 131 120           | 131 429           | 99 457            |
| <b>Sklady, logistika</b>           | 410 105           | 442 464           | 383 185           |
| <b>Pohyb skladových zásob</b>      | 214 893           | 443 649           | 393 519           |
|                                    | 93 887            | 120 711           | 53 644            |
| <b>Přepravné</b>                   | 994 328           | 682 353           | 516 888           |
| <b>Alokace nákladů z korporace</b> | 1 098 049         | 1 078 341         | 612 985           |
| <b>Celkem</b>                      | <b>46 350 852</b> | <b>54 103 665</b> | <b>43 843 098</b> |

Vývoj nákladů v tomto kontrolním systému je zaznamenáván měsíčně. Náklady jsou zobrazeny pomocí kombinace druhového a kalkulačního členění nákladů, kdy jsou rozděleny do skupin přímých a nepřímých nákladů. Za přímý náklad je pro tuto skupinu produktů určen pouze vstupní materiál křemíkové desky, který je současně považován za 100% variabilní náklad. Zbylé náklady jsou kalkulovány jako náklady nepřímé. Grafické zobrazení součtu skupin nákladů analyzovaných let nalezneme na obrázku 20.



Obrázek 20 – Celkové náklady skupiny produktů (vlastní zpracování)

Pokud budeme vycházet z nástrojů a metod, které byly definovány v teoretické části práce, zaměříme se na oblast rozpočtictví, kalkulací, sestavování nákladových funkcí a

analýzu bodu zvratu. Na otázku, zdali společnost pracuje s těmito definovanými nástroji a metodami řízení nákladů odpovídá následující text.

### ROZPOČETNICTVÍ

Společnost sestavuje roční rozpočty podpůrných středisek, které tvoří přibližně 5 % z celkových nákladů. Mezi podpůrná střediska společnosti patří: úsek politiky ochrany životního prostředí zdraví a bezpečnosti (zkratka EHS), obchodní úsek, finanční úsek, personální úsek a úsek IT.

### KALKULACE

Analyzovaná společnost sestavuje kalkulace pro jednotlivé skupiny produktů. Tato kalkulace vychází z dělení nákladů na přímé a nepřímé náklady. Příklad kalkulace skupiny 33 produktových řad naleznete v příloze P III. Skupina nákladů tvoří kalkulační vzorec, který v podobě schéma znázorňuje následující tabulka.

Tabulka 15 – Vzorový kalkulační vzorec

|  |           | Jan-12  | Feb-12  |
|--|-----------|---------|---------|
|  | Weeks     | 4,00    | 4,00    |
|  | Starts    | 19 248  | 20 424  |
|  | Outs      | 19 866  | 18 737  |
|  | Turns     | 963 306 | 903 696 |
|  | Linearity | 103%    | 92%     |
| Přímý materiál (křemíková deska) - 100% variabilní na starty | MATL      | 406 713 | 432 849 |
| Mzdy operátorů   | DLPAY     | 436 543 | 349 976 |
|  | CLPAY     | 0       | 0       |
| Mzdy servisu atd.  | ILPAY     | 387 121 | 344 171 |
|  | MASKS     | 8 705   | 25 501  |
| Testovací desky  | TSTWF     | 77 724  | 62 288  |
| Chemikálie   | CHEM      | 162 758 | 153 741 |
| Plyny  | GASES     | 182 129 | 223 010 |
| Nepřímé výrobní materiály - krabičky, kombinézy atd.         | PRODS     | 36 645  | 45 614  |
| Balné  | CSSUP     | 3 222   | 13 591  |
| Utilities - elektrická energie, chlad, vody atd.             | UTIL      | 538 224 | 658 177 |
| Ostatní výrobní materiály                                    | OPROD     | 33 315  | 101 641 |
| Externí výrobní služby                                       | MFGOS     | 27 545  | 42 469  |
|  | PRMTL     | 9 863   | 10 989  |
| Odpisy zařízení (fixní)                                      | EQDPR     | 266 740 | 271 038 |
| Náhradní díly  | PARTS     | 321 412 | 233 349 |
| Odpisy budovy (fixní)  | BLDPR     | 113 953 | 113 622 |



|  |                   |                  |                  |
|--|-------------------|------------------|------------------|
|  | TNT               | -203             | 4 565            |
| Ostatní nepřímé náklady                  | INDXP             | -109 238         | -240 211         |
| Údržba a opravy                          | MNTXP             | 166 809          | 62 848           |
|  | FLSPC             | 17 752           | 20 732           |
| Administrativní náklady (podpůrné úseky) | OPSUP             | 154 974          | 170 370          |
|  | QA                | 11 724           | 10 860           |
| Sklady, logistika                        | DISTR             | 27 094           | 31 118           |
| Pohyb skladových zásob                   | GSALC             | 11 988           | 34 534           |
|  | TGL               | -762             | 19 694           |
| Přepravné                                | FRGHT             | 92 083           | 80 991           |
| Alokace nákladů z korporace              | ALSUP             | 103 782          | 91 162           |
|  | <b>TOTAL COST</b> | <b>3 488 615</b> | <b>3 368 687</b> |

Vzhledem k tomu, že společnost v rámci této kalkulace vyrábí několik křemíkových desek, jejichž výroba má rozdílný časový horizont, políčko **Starts** značí počet rozpracovaných desek k začátku měsíce. Políčko **Outs** je naopak počtem výstupů výroby v tomto měsíci. **Turns** udává počet vykonaných operací ve výrobě. Tento kalkulační vzorec definuje jako přímý náklad pouze vstupní materiál v podobě křemíkové desky, který je současně označen jako variabilní náklad. Veškeré zbylé náklady jsou řazeny do skupiny nepřímých nákladů. Takto sestavený kalkulační vzorec nereflakuje členění režijních nákladů do skupin výrobní režie, správní režie a odbytová režie.

Společnost dále pracuje s přibližným modelem Activity Based Costing, jejímž účelem je alokace nákladů podpůrných činností na finální produkty. V rámci této kalkulace je momentálně ve společnosti sestaveno 10 procesů, ke kterým jsou alokovány jednotlivé aktivity. Společnost neposkytla bližší informace o konkrétní podobě modelu Activity Based Costing. Podoby Activity Based Costing jsem nedostala k dispozici a proto se mu ve své práci nebudu dále věnovat.

### NÁKLADOVÁ FUNKCE, BOD ZVRATU

Společnost XY nesestavuje nákladovou funkci a bod zvratu.

## 8 SHRUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI

Způsob řízení náklady Společnosti XY je závislý na aktivitách ovládajícího subjektu a výrobním programu, který je znám přibližně na rok dopředu. Společnost primárně sestavuje účetnictví dle principů US GAAP a to z toho důvodu, že akcie společnosti jsou nabízeny na amerických trzích. Poté jsou jednotlivé účetní operace převedeny do podoby účetnictví odpovídající českým účetním standardům. Problematikou korporátního účetnictví a převodu účetnictví s US GAAP do podoby evropských účetních standardů (jak bylo uvedeno výše, finanční oddělení na našem území převádí účetnictví sestavené podle US GAAP, do jednotlivých účetních systémů pro tu část koncernu, která se nachází na evropském území) se zabývá část finančního oddělení corporate accounting management. Oblast controllingu společnosti je zaměřena na financování výrobní činnosti.

Společnost definuje své náklady v druhovém i účelovém členění. Přibližná podoba druhového členění nákladů je zobrazena ve výkazu zisků a ztrát společnosti. V oblasti účelového členění nákladů využívá společnost kalkulačního členění nákladů, kdy výrobní náklady dělí na přímé a nepřímé. Toto kalkulační členění dále doplňuje o členění nákladů dle závislosti na objemu výroby, tedy na variabilní a fixní náklady. Tyto skutečnosti jsou zobrazeny v tabulce uvedené níže.

Tabulka 16 – Členění nákladů ve Společnosti XY (vlastní zpracování)

| Členění náklad   | Společnost XY  |
|--|--|
| <b>Druhové členění nákladů</b>                             | ano - přibližná podoba ve výkazech zisků a ztrát                 |
| <b>Účelové členění nákladů</b>                             | ano - kalkulační členění nákladů (přímé a nepřímé)               |
| <b>Členění nákladů dle objemu výroby</b>                   | ano - členění na variabilní a fixní náklady (u 3 skupin nákladů) |
| <b>Členění nákladů pro účely řešení rozhodovacích úloh</b> | ne   |

Z hlediska nástrojů řízení nákladů Společnost XY sestavuje roční rozpočty pro podpůrná střediska, která tvoří přibližně 5 % celkových nákladů společnosti. Kalkulace jsou sestavovány pro jednotlivé druhy výrobních řad. V rámci přibližného kalkulačního vzorce jsou rozděleny náklady na přímé a nepřímé vzhledem k výrobě.

Společnost modeluje své budoucí předpokládané náklady na základě srovnání vývoje nákladů v minulém období a ročního výrobního programu. Společnost pracuje s přibližným modelem Activity Based Costing, který slouží k alokaci nákladů podpůrných aktivit na jednotlivé výrobky. V rámci tohoto systému je prozatím definováno přibližně 10 procesů,

ke kterým jsou alokovány jednotlivé aktivity. Společnost nesestavuje bod zvratu ani explicitně nevyužívá principu provozní páky z toho důvodu, že se jedná o nákladové středisko, které nepracuje se celkovými zisky z jednotlivých výrobků. Výstupním produktem výroby na území České republiky jsou desky s čipy, které jsou dále výrobně zpracovávány na území Asie, kde dochází k montáži – pouzdření. Celková cena produktu je poté stanovena z celkových nákladů mateřskou společností. Tabulka s jednotlivými nástroji řízení nákladů, jež byly definovány v teoretické části bakalářské práce, jsou uvedeny níže.

Tabulka 17 – Nástroje řízení nákladů ve Společnosti XY (vlastní zpracování)

| Nástroje řízení nákladů          | Společnost XY  |
|----------------------------------|--|
| <b>Rozpočty</b>                  | ano - roční rozpočty pro podpůrná střediska                      |
| <b>Kalkulace</b>                 | ano - kalkulace produktových řad                                 |
| <b>Metody modelování nákladů</b> | ano - model předpokládaných výrobních nákladů (cost forecasting) |
| <b>Analýza bodu zvratu</b>       | ne   |

Největší slabinu v řízení nákladů u analyzované společnosti spatřuji v tom, že tento systém je značně závislý na lidském faktoru. Modelování nákladů je prováděno v excelu a není podpořeno žádným softwarem. Tento problém se je vztažen také k modelu Activity Based Costing, který by měl být do budoucna rozšířen o nové procesy a k nim přiřazené aktivity.

Dále společnost sestavuje přibližnou podobu kalkulačního vzorce, která ovšem svou strukturou není nijak přívětivá pro nezainteresované osoby. Tento kalkulační vzorec je doplněn o členění nákladů dle objemu výroby a to pouze u 3 skupin nákladů.

## 9 NÁVRHOVÁ OPATŘENÍ

Analyzovaná společnost je součástí mezinárodního koncernu a jeho aktivity jsou do značné míry řízeny centrálně. Ovšem i vzhledem k této charakteristice má společnost určité pravomoci v rozhodování a řízení svých kroků. A tedy se racionálně zamýšlí nad svými budoucími aktivitami.

V první části návrhových opatření bych se zaměřila na ty skutečnosti, které jsem získala v rámci rozhovoru s vedením společnosti. Společnost XY pracuje s nástrojem řízení nákladů Activity Based Costing, který v současné době definuje přibližně 10 procesů, ke kterým jsou přiřazeny jednotlivé aktivity. Vedení společnosti upozornilo na to, že v budoucnosti bude usilovat o rozšíření tohoto systému, díky kterému lze alokovat náklady podpůrných aktivit jednotlivým procesům či nákladovým objektům, tak, aby odpovídal rozšíření výrobních činností společnosti. Dále vedení společnosti upozornilo na fakt, že veškeré nástroje řízení nákladů jsou zpracovávány lidmi a tedy nejsou podpořeny žádným softwarem. V takovémto případě je značně zvýšená pravděpodobnost chyby lidského faktoru.

Druhá část návrhových opatření se vztahuje k výše uvedené analýze. Pokud zhodnotíme možnosti členění nákladů, společnost pracuje s druhovým členěním, účelovým členěním a částečným členěním nákladů dle objemu výroby. Společnost nepracuje s žádným druhem členění nákladů pro účely řešení rozhodovacích úloh. Proto v prvé řadě doporučuji společnosti zavést detailnější **členění nákladů dle objemu výroby**, které může dále sloužit jako významný podklad pro analýzu vynaložených nákladů společnosti. Tento způsob členění má pro společnost význam i v situaci, kdy nepracuje s celkovými zisky za výrobek a tedy nesestavuje bod zvratu. Dále společnosti doporučuji podrobnější a přehlednější sestavení **kalkulačního vzorce**. Návrh podoby kalkulačního vzorce, jež vychází ze získaných dat, zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 18 – Návrh kalkulačního vzorce (vlastní zpracování)

### 1. Přímý materiál

Křemíková deska

### 2. Výrobní (provozní) režie

Mzdy Operátorů

Mzdy servisu

Testovací desky

Chemikálie

Plyny

Balné  
Nepřímé výrobní náklady - krabičky, kombinézy a jiné  
Utilities - elektrická energie, chlad, voda...  
Náhradní díly  
Ostatní výrobní náklady  
Externí výrobní služby  
Odpisy budov (výrobní část)  
Odpisy zařízení  
Údržba a opravy (výrobní část)  
vlastní náklady výroby – položky 1 a 2

### **3. Správní režie**

Odpisy budov (administrativní část)  
Údržba a opravy (administrativní část)  
Alokace nákladů z korporace  
Ostatní nepřímé náklady  
vlastní náklady výroby – položky 1 až 3

### **4. Zásobovací režie**

Sklady, logistika  
Pohyb skladových zásob  
Přepravné  
úplné vlastní náklady výroby – položky 1 až 4

### **5. Odbytová režie**

Alokace nákladů z korporace

### **5. Zisk (ztráta)**

Cena výkonu

V rámci této kalkulace byl do přímých nákladů zařazen vstupní materiál křemíkové desky stejně tak, jak jej definovala společnost dále plyny a chemikálie a balné. Do výrobní režie byly zařazeny náklady: mzdy operátorů, mzdy servisu, testovací desky, další nepřímé náklady, kterými jsou například krabičky a kombinézy, veškeré náklady skupiny utilities, ostatní výrobní náklady a externí výrobní náklady. Mzdy operátorů nebyly do přímých nákladů zařazeny z toho důvodu, že práce těchto osob je vázána ke stroji, který vyrábí více produktů. Nemůžeme tedy tento druh nákladu přímo přiřadit k danému produktu.

Do skupiny správní režie, která souvisí s řízením podniku, byly zahrnuty odpisy zařízení a odpisy budov, veškeré údržba a opravy jak výrobní části, tak administrativní budovy, celková suma alokovaných nákladů z korporace a ostatní nepřímé náklady, které nejsou v přímé souvislosti s výrobou.

Skupinu odbytových nákladů tvoří náklady plynoucí ze skladování a logistiky, pohybu skladových zásob a náklady vynaložené na přepravné.

## KORELAČNÍ ANALÝZA SKUPINY PRODUKTŮ

Jako vhodný nástroj pro doplnění informací o kalkulovaných nákladech, navrhuji práci se **statistickými nástroji**. Jako příklad tohoto možného nástroje byla vybrána korelační analýza získané skupiny nákladů. Cílem této korelační analýzy byla identifikace vztahů mezi jednotlivými náklady.

Výstupem této analýzy je korelace mezi náklady chemikálie a přímý materiál, odpisy zařízení a mzdy servisu, odpisy zařízení a utilities, administrativními náklady a odpisy zařízení. Tyto vzájemné vztahy mezi skupinami nákladů, které jsou uvedeny v původních zkratkách a níže vysvětleny, zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 19 – Významná korelace mezi jednotlivými druhy nákladů (vlastní zpracování)

| druhy nákladů | korelační koeficient |
|---------------|----------------------|
| CHEM - MATL   | <b>0,82</b>          |
| EQDPR – ILPAY | <b>0,82</b>          |
| EQDPR – UTIL  | <b>0,89</b>          |
| OPSUP – EQDPR | <b>0,83</b>          |

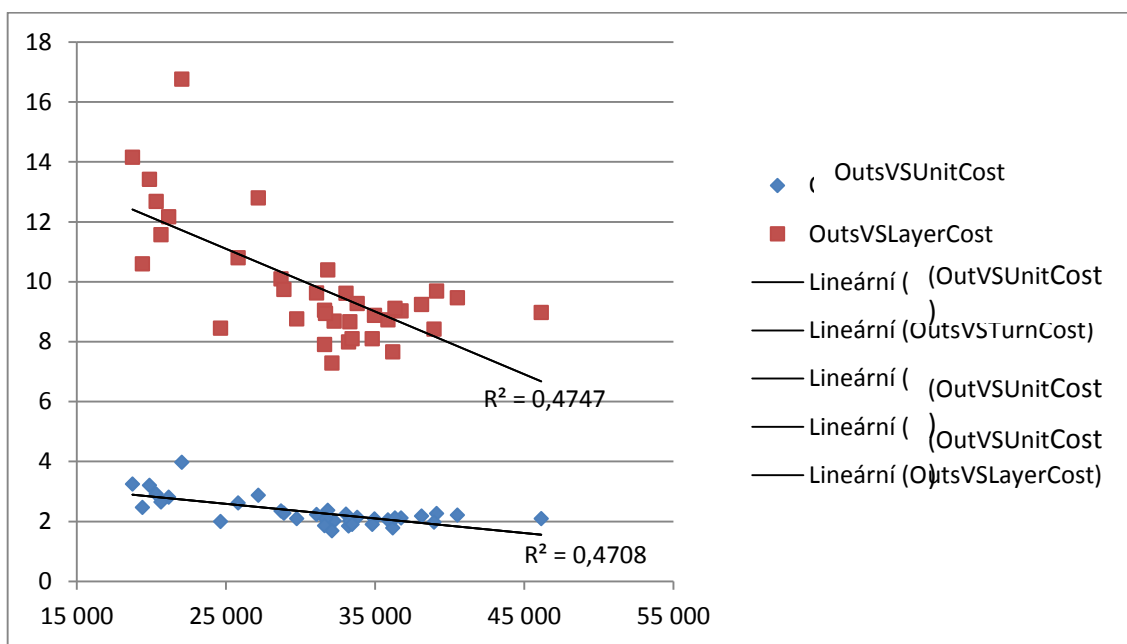
Celkový výstup korelační analýzy lze nalézt v příloze P IV. Vztah mezi jednotlivými náklady je ve všech případech v přímé závislosti. To znamená, že vzrůst jednoho z nákladů zapříčiňuje nárůst druhé skupiny nákladů. Jednotlivé vztahy mezi náklady lze poté interpretovat takto:

- 1) **korelace CHEM – MATL**: s rostoucí potřebou přímého materiálu roste také potřeba spotřebovávaných chemikálií,
- 2) **korelace EQDPR – ILPAY**: s rostoucí výší odpisů (s vyšším opotřebením dlouhodobého majetku), rostou náklady na mzdy servisu,
- 3) **korelace EQDPR – UTIL**: s rostoucí výší odpisů (s vyšším opotřebením dlouhodobého majetku), roste výše nákladů na utilities (elektrická energie, chlad a jiné)
- 4) **korelace OPSUN – EQDPR**: s rostoucí výší odpisů (s vyšším opotřebením dlouhodobého majetku), roste výše nákladů na administrativní správu.

Statistický nejvýznamnější korelací je vztah mezi nákladovými skupinami odpisy zařízení a utilities (EQDPR – UTIL), který lze interpretovat tak, že s rostoucí výší opotřebením odpisovaného majetku, rostou také náklady na elektrickou energii, chlad, vodu a jiné.

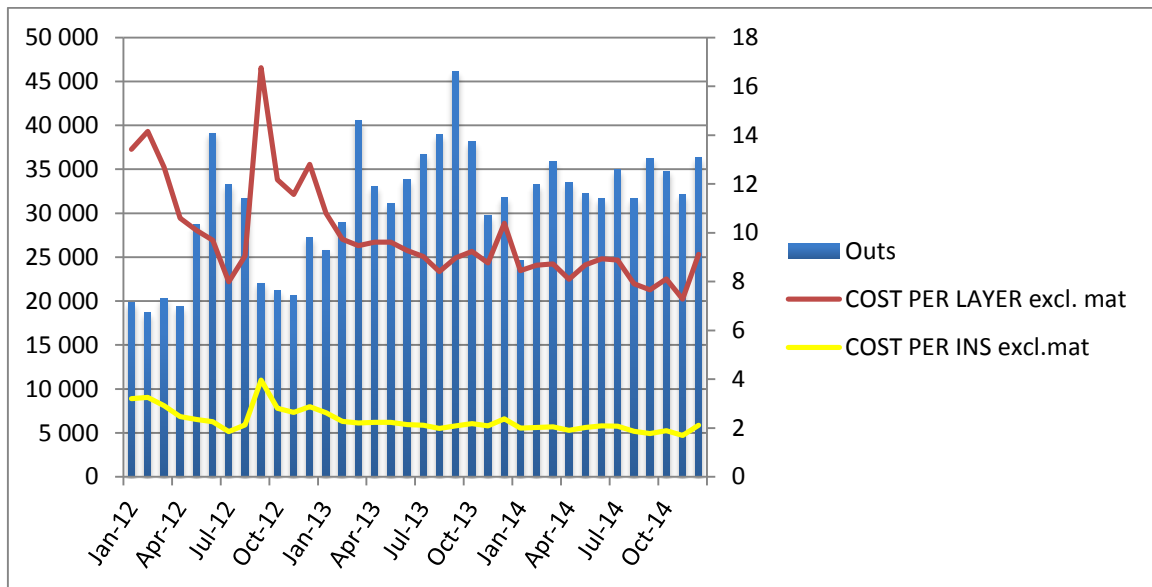
Korelační analýza byla použita také k identifikování závislosti mezi výrobními výstupy a náklady na operaci a náklady na výrobní desku. Korelační analýza byla zobrazena bodovým grafem XY.

Z níže uvedeného obrázku lze pozorovat fakt, že čím vyšší je produkce výroby, tedy čím vyšší je hodnota výstupů, tím více klesají náklady na desku a náklady na výrobní aktivitu. Tato tendence je výraznější u nákladů na výrobní desku než u nákladů na aktivitu z důvodu konkrétní položky (křemíková deska) na rozdíl od aktivit, které v sobě mohou obsahovat více dílčích činnosti v rámci výroby.



Obrázek 21 – Graf korelace výstupů a nákladů na výrobní operaci (OutsVSUnitCost) a nákladů na desku (OutsVSLayerCost) – vlastní zpracování

Vztah mezi výrobními výstupy, náklady na jednu desku a náklady na jednu aktivitu znázorňuje obrázek 2, na kterém je vidět, že při vyšší produkci klesají jednotkové náklady a naopak při poklesu produkce tyto náklady výrazně rostou. Opět je závislost vyšší u výstupů a nákladu na desku. Největší rozdíl mezi výstupy a náklady na desku je v červenci roku 2012.



Obrázek 22 - Korelace výstupů a nákladů na výrobní operaci (COST PER INS) a nákladů na desku (COST PER LAYER) – vlastní zpracování



## ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce byla analýza nákladů Společnosti XY. Jejím výsledkem je hodnocení této analýzy a stanovení návrhových řešení jako možných podnětů, které ukazují jiné možnosti, jak přistupovat k nákladům.

Teoretická část sloužila jako rešerše literárních zdrojů zabývajících se nákladovou otázkou. Celkově lze rozdělit možné pohledy na náklady jako na oblast finančního účetnictví a manažerského účetnictví. Finanční účetnictví pracuje s druhovým členěním nákladů jako se svým výchozím bodem při sestavování výkazu zisku a ztráty. Naopak účelové členění nákladů, členění nákladů dle objemu výroby a členění nákladů pro potřeby rozhodovacích úloh již spadají do oblasti manažerského účetnictví.

Jednotlivé nástroje manažerského účetnictví, akceptující výše uvedené klasifikace nákladů, jsou poté rozpočty, kalkulace, moderní nástroj kalkulací Activity Based Costing a modelování nákladů pomocí nákladové funkce a bodu zvratu.

Z výše uvedených členění analyzovaná společnost pracuje s druhovým a účelovým členěním nákladů. Částečně vymezuje své náklady také pomocí členění dle objemu výroby, tedy na variabilní a fixní. Z nástrojů určených pro řízení nákladů stanovuje rozpočty, kalkulace a alokuje náklady podpůrných středisek na nákladové objekty dle principů kalkulace Activity Based Costing.

Závěrem této práce jsou návrhová doporučení. Mezi tato návrhová doporučení se řadí návrh členění všech nákladů na náklady variabilní a fixní, sestavení srozumitelnější podoby kalkulačního vzorce pro vybranou skupinu nákladů a práce se statistickými nástroji.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] DRURY, Colin. *Management and cost accounting. 6th ed.* London: Thomson Learning, c2004, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1.* Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [5] HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN. *Cost management: accounting & control. 6th ed.* Mason: South-Western, 2009, xxix, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
- [6] HICKS, Douglas T. *Activity-based costing: making it work for small and mid-sized companies. 2nd ed.* New York: John Wiley & Sons, c1999, xix, 357 s. ISBN 047123754x.
- [7] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví. 1. vyd.* Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [8] KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2., rozš. vyd.* Praha: Grada, 2013, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
- [9] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví. 2., rozš. vyd.* Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- [10] MACÁKOVÁ, Libuše. *Mikroekonomie: základní kurz. 8. aktualiz. vyd.* Slaný: Melandrium, 2003, 275 s. ISBN 80-86175-38-3.
- [11] MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: US GAAP, popis a interpretace platných pravidel US GAAP podle stavu k 15.12.2001. 2., aktualiz. a přeprac. vyd.* Praha: Linde, 2002, 622 s. ISBN 8072013491.

- [12] *Panorama zpracovatelského průmyslu a souvisejících služeb ČR 2008* [online]. Praha: Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2013. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument154179.html>
- [13] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [14] SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010, xxv, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.
- [15] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- [16] VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4372-1.
- [17] ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-624-1.

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

|   |    |
|---|----|
| Obrázek 1 – Transformační proces (KRÁL, 2006, s. 65).....   | 14 |
| Obrázek 2 – Vztah členění nákladů (SYNEK 2011, s. 86).....  | 17 |
| Obrázek 3 – Nárůst fixních nákladů (FIBÍROVÁ 2007, s. 154) .....  | 18 |
| Obrázek 4 - Průběh variabilních nákladů (VOCHOZKA 2012, s. 79).....   | 19 |
| Obrázek 5 – Vztah podnikových politik k plánům a rozpočtům (KRÁL 2006, s. 270) .....  | 22 |
| Obrázek 6 - Tok informací v ABC kalkulaci (POPESKO 2009, s. 152).....   | 30 |
| Obrázek 7 – Průběh krátkodobé nákladové funkce (FRIBÍROVÁ 2007, s. 194) .....   | 34 |
| Obrázek 8 – Dlouhodobá nákladová funkce (SYNEK 2011, s. 92) .....   | 34 |
| Obrázek 9 - Bodový diagram (SYNEK, 2011, s. 97) .....   | 36 |
| Obrázek 10 – Bod zvratu (SYNEK, 2010, s. 47).....   | 38 |
| Obrázek 11 - Organizační struktura Společnosti XY (interní materiály společnosti) .....   | 43 |
| Obrázek 12 - CZ NACE 26 (Panorama zpracovatelského průmyslu, s. 172) .....  | 44 |
| Obrázek 13 - Vývoj tržeb, výkonů, výkonové spotřeby, výnosů a nákladů společnosti<br>v letech 2010-2013 (vlastní zpracování) .....                  | 48 |
| Obrázek 14 - Hospodářský výsledek společnosti pro období 2010 až 2013 (vlastní<br>zpracování) .....   | 50 |
| Obrázek 15 – Finanční struktura společnosti (interní materiály společnosti) .....   | 51 |
| Obrázek 16 – Podoba vnitropodnikového informačního systému (interní materiály<br>společnosti).....  | 52 |
| Obrázek 17 - Vývoj výkonů a výkonové spotřeby ve sledovaných letech (vlastní<br>zpracování) .....   | 55 |
| Obrázek 18 - Druhové členění nákladů (vlastní zpracování) .....   | 60 |
| Obrázek 19 – Struktura řízení nákladů Společnosti XY (vlastní zpracování).....  | 61 |
| Obrázek 20 – Celkové náklady skupiny produktů (vlastní zpracování).....   | 63 |
| Obrázek 21 – Graf korelace výstupů a nákladů na výrobní operaci (OutsVSUnitCost)<br>a nákladů na desku (OutsVSLayerCost) – vlastní zpracování ..... | 71 |
| Obrázek 22 - Korelace výstupů a nákladů na výrobní operaci (COST PER INS) a<br>nákladů na desku (COST PER LAYER) – vlastní zpracování .....         | 72 |

**SEZNAM TABULEK**

|   |    |
|---|----|
| Tabulka 1 – Rozpočtová výsledovka (FIBÍROVÁ, 2007, s. 360).....                                     | 24 |
| Tabulka 2 – Finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů (KRÁL, 2006, s. 60) .....               | 39 |
| Tabulka 3 - Srovnání manažerského a finančního účetnictví (vlastní zpracování) .....                | 40 |
| Tabulka 4 – Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování) .....                                      | 42 |
| Tabulka 5 – Majetková struktura společnosti (vlastní zpracování) .....                              | 46 |
| Tabulka 6 – Kapitálová struktura společnosti (vlastní zpracování).....                              | 47 |
| Tabulka 7 – Výnosy a náklady společnosti (vlastní zpracování).....                                  | 47 |
| Tabulka 8 – Struktura výnosů z provozní činnosti společnosti (výkaz zisků a ztrát společnosti)..... | 48 |
| Tabulka 9 - Přehled hospodářských výsledků společnosti (vlastní zpracování) .....                   | 49 |
| Tabulka 10 – Druhové členění nákladů (vlastní zpracování) .....                                     | 56 |
| Tabulka 11 – Vertikální analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování).....                 | 57 |
| Tabulka 12 – Horizontální analýza druhového členění nákladů (vlastní zprac.).....                   | 58 |
| Tabulka 13 – EBIT, nákladové úroky a úrokové krytí společnosti (vl. zprac.).....                    | 59 |
| Tabulka 14 – Roční náklady skupiny produktů (vlastní zpracování) .....                              | 62 |
| Tabulka 15 – Vzorový kalkulační vzorec .....  | 64 |
| Tabulka 16 – Členění nákladů ve Společnosti XY (vlastní zpracování) .....                           | 66 |
| Tabulka 17 – Nástroje řízení nákladů ve Společnosti XY (vlastní zpracování).....                    | 67 |
| Tabulka 18 – Návrh kalkulačního vzorce (vlastní zpracování) .....                                   | 68 |
| Tabulka 19 – Významná korelace mezi jednotlivými druhy nákladů (vlastní zpracování) .....           | 70 |

## **SEZNAM PŘÍLOH**

PŘÍLOHA P I: VÝKAZY ZISKŮ A ZTRÁT 2011 – 2013

PŘÍLOHA P II: VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY SKUPINY PRODUKTŮ

PŘÍLOHA P III: NÁKLADY SKUPINY PRODUKTŮ

PŘÍLOHA P IV: KORELACE NÁKLADŮ

# PŘÍLOHA P I: VÝKAZY ZISKŮ A ZTRÁT 2011 - 2013

Rozvahový den: 31. prosince 2011

Datum sestavení účetní závěrky: 6. června 2012

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

(v celých tisících Kč)

| Označení<br>a | TEXT<br>b   | Skutečnost v účetním období |                 |
|---------------|---|-----------------------------|-----------------|
|               |   | 2011<br>1                   | 2010<br>2       |
| II.           | Výkony  | 1 760 241                   | 1 920 807       |
| II. 1.        | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb                              | 1 728 622                   | 1 908 066       |
| 2.            | Změna stavu zásob vlastní činnosti                                      | 31 619                      | 12 741          |
| B.            | Výkonová spotřeba   | 1 039 722                   | 1 091 591       |
| B. 1.         | Spotřeba materiálu a energie  | 875 816                     | 889 928         |
| 2.            | Služby  | 163 906                     | 201 663         |
| *             | <b>Přidaná hodnota</b>  | <b>720 519</b>              | <b>829 218</b>  |
| C.            | Osobní náklady  | 529 143                     | 532 929         |
| C. 1.         | Mzdové náklady  | 375 833                     | 379 248         |
| 2.            | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění                   | 138 175                     | 138 758         |
| 3.            | Sociální náklady  | 15 135                      | 14 923          |
| D.            | Daně a poplatky   | 810                         | 1 255           |
| E.            | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku                       | 244 548                     | 249 044         |
| III.          | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu                        | 5 320                       | 4 442           |
| III. 1.       | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku                                    | 2 305                       | 1 186           |
| 2.            | Tržby z prodeje materiálu   | 3 015                       | 3 256           |
| F.            | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu              | 3 116                       | 728             |
| F. 1.         | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku                          | 180                         | 621             |
| 2.            | Prodaný materiál  | 2 936                       | 107             |
| G.            | Zvýšení (+) / snížení (-) rezerv a opravných položek v provozní oblasti | - 47 023                    | 11 671          |
| IV.           | Ostatní provozní výnosy   | 93 841                      | 61 878          |
| H.            | Ostatní provozní náklady  | 19 487                      | 6 627           |
| *             | <b>Provozní výsledek hospodaření</b>                                    | <b>69 699</b>               | <b>93 282</b>   |
| X.            | Výnosové úroky  | 589                         | 3 267           |
| N.            | Nákladové úroky   | 59 247                      | 66 301          |
| XI.           | Ostatní finanční výnosy   | 86 802                      | 56 754          |
| O.            | Ostatní finanční náklady  | 70 082                      | 59 662          |
| *             | <b>Finanční výsledek hospodaření</b>                                    | <b>- 41 938</b>             | <b>- 66 942</b> |
| Q.            | Daň z příjmů za běžnou činnost  | 973                         | 1 236           |
| Q. 1.         | - splatná   | 973                         | 1 236           |
| **            | <b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>                           | <b>26 688</b>               | <b>26 104</b>   |
| ***           | <b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>                            | <b>26 688</b>               | <b>26 104</b>   |
| ****          | <b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>                               | <b>27 661</b>               | <b>27 340</b>   |

Rozvahový den: 31. prosince 2012

Datum sestavení účetní závěrky: 21. června 2013

### VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

(v celých tisících Kč)

| Označení<br>a | TEXT<br>b   | Skutečnost v účetním období |                 |
|---------------|---|-----------------------------|-----------------|
|               |   | 2012<br>1                   | 2011<br>2       |
| II.           | Výkony  | 2 022 814                   | 1 760 241       |
| II. 1.        | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb                                      | 2 039 988                   | 1 728 622       |
| 2.            | Změna stavu zásob vlastní činnosti  | - 17 174                    | 31 619          |
| B.            | Výkonová spotřeba   | 1 116 890                   | 1 039 722       |
| B. 1.         | Spotřeba materiálu a energie  | 948 424                     | 875 816         |
| 2.            | Služby  | 168 466                     | 163 906         |
| <b>+</b>      | <b>Přidaná hodnota</b>  | <b>905 924</b>              | <b>720 519</b>  |
| C.            | Osobní náklady  | 521 479                     | 529 143         |
| C. 1.         | Mzdové náklady  | 369 003                     | 375 833         |
| 2.            | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění                           | 137 329                     | 138 175         |
| 3.            | Sociální náklady  | 15 147                      | 15 135          |
| D.            | Daně a poplatky   | 737                         | 810             |
| E.            | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku                               | 269 329                     | 244 548         |
| III.          | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu                                | 5 653                       | 5 320           |
| III. 1.       | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku  | 2 086                       | 2 305           |
| 2.            | Tržby z prodeje materiálu   | 3 567                       | 3 015           |
| F.            | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu                      | 4 345                       | 3 116           |
| F. 1.         | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku                                  | 954                         | 180             |
| 2.            | Prodaný materiál  | 3 391                       | 2 936           |
| G.            | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů | - 40 824                    | - 47 023        |
| IV.           | Ostatní provozní výnosy   | 83 065                      | 93 841          |
| H.            | Ostatní provozní náklady  | 20 251                      | 19 487          |
| <b>*</b>      | <b>Provozní výsledek hospodaření</b>  | <b>219 325</b>              | <b>69 599</b>   |
| X.            | Výnosové úroky  | 19                          | 589             |
| N.            | Nákladové úroky   | 84 088                      | 59 247          |
| XI.           | Ostatní finanční výnosy   | 54 062                      | 86 802          |
| O.            | Ostatní finanční náklady  | 66 567                      | 70 082          |
| <b>*</b>      | <b>Finanční výsledek hospodaření</b>  | <b>- 96 574</b>             | <b>- 41 938</b> |
| Q.            | Daň z příjmů za běžnou činnost  | 3 336                       | 973             |
| Q. 1.         | - splatná   | 3 336                       | 973             |
| <b>**</b>     | <b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>                                   | <b>119 415</b>              | <b>26 688</b>   |
| <b>***</b>    | <b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>                                    | <b>119 415</b>              | <b>26 688</b>   |
| <b>****</b>   | <b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>                                       | <b>122 751</b>              | <b>27 661</b>   |



Rozvahový den: 31. prosince 2013

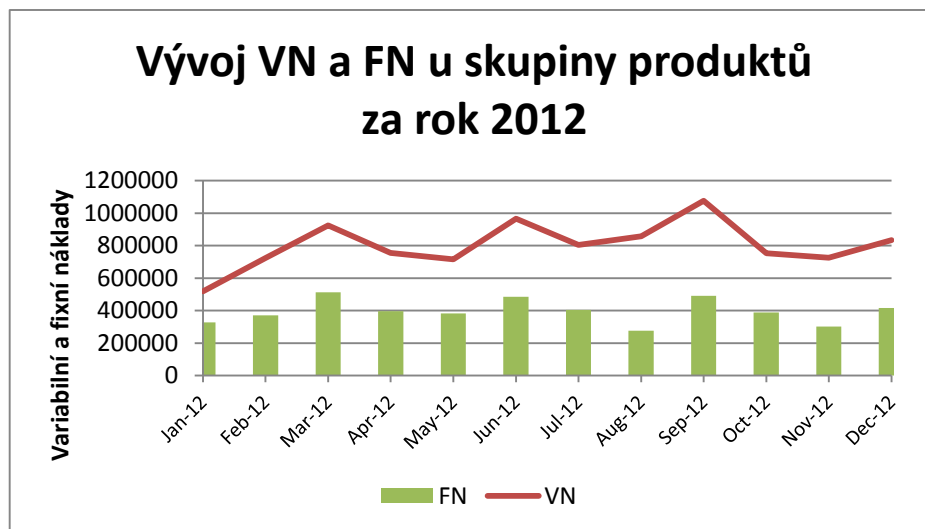
Datum sestavení účetní závěrky: 26. června 2014

### VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

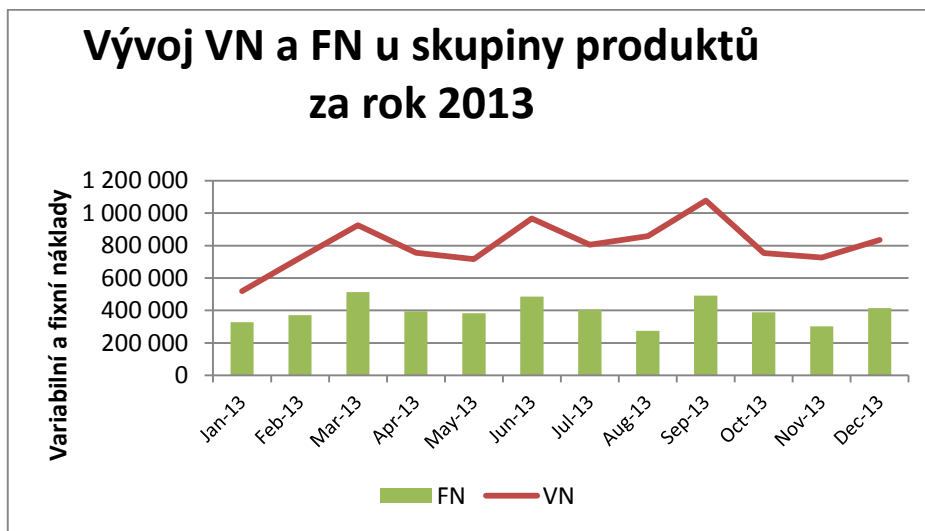
(v celých tisících Kč)

| Označení<br>a | TEXT<br>b   | Skutečnost v účetním období |                 |
|---------------|---|-----------------------------|-----------------|
|               |   | 2013                        | 2012            |
|               |   | 1                           | 2               |
| II.           | Výkony  | 2 409 831                   | 2 022 814       |
| II. 1.        | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb                                      | 2 438 094                   | 2 039 968       |
| 2.            | Změna stavu zásob vlastní činnosti  | - 28 263                    | - 17 174        |
| B.            | Výkonová spotřeba   | 1 388 928                   | 1 116 890       |
| B. 1.         | Spotřeba materiálu a energie  | 1 194 515                   | 948 424         |
| 2.            | Služby  | 194 413                     | 168 466         |
| +             | <b>Přidaná hodnota</b>  | <b>1 020 903</b>            | <b>905 924</b>  |
| C.            | Osobní náklady  | 600 854                     | 521 479         |
| C. 1.         | Mzdové náklady  | 423 734                     | 369 003         |
| 2.            | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění                           | 158 505                     | 137 329         |
| 3.            | Sociální náklady  | 18 615                      | 15 147          |
| D.            | Daně a poplatky   | 526                         | 737             |
| E.            | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku                               | 315 778                     | 269 329         |
| III.          | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu                                | 7 590                       | 5 653           |
| III. 1.       | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku  | 53                          | 2 086           |
| 2.            | Tržby z prodeje materiálu   | 7 537                       | 3 567           |
| F.            | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu                      | 8 271                       | 4 345           |
| F. 1.         | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku                                  | 747                         | 954             |
| 2.            | Prodaný materiál  | 7 524                       | 3 391           |
| G.            | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů | - 18 855                    | - 40 824        |
| IV.           | Ostatní provozní výnosy   | 81 463                      | 83 065          |
| H.            | Ostatní provozní náklady  | 11 159                      | 20 251          |
| *             | <b>Provozní výsledek hospodaření</b>  | <b>192 223</b>              | <b>219 325</b>  |
| X.            | Výnosové úroky  | 3                           | 19              |
| N.            | Nákladové úroky   | 89 174                      | 84 088          |
| XI.           | Ostatní finanční výnosy   | 12 072                      | 0               |
| O.            | Ostatní finanční náklady  | 260                         | 12 505          |
| *             | <b>Finanční výsledek hospodaření</b>  | <b>- 77 359</b>             | <b>- 96 574</b> |
| Q.            | Daň z příjmů za běžnou činnost  | 7 663                       | 3 336           |
| Q. 1.         | - splatná   | 7 663                       | 3 336           |
| **            | <b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>                                   | <b>107 201</b>              | <b>119 415</b>  |
| ***           | <b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>                                    | <b>107 201</b>              | <b>119 415</b>  |
| ****          | <b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>                                       | <b>114 864</b>              | <b>122 751</b>  |

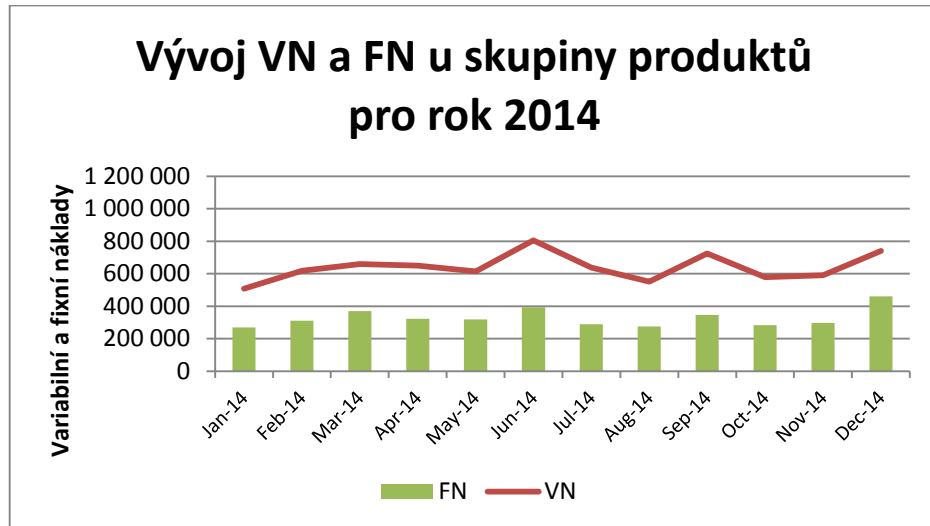
## PŘÍLOHA P II: VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY SKUPINY PRODUKTŮ



Vývoj nákladů skupiny produktů 2012 (vlastní zpracování)



Vývoj nákladů skupiny produktů 2013 (vlastní zpracování)



**Vývoj nákladů skupiny produktů 2014 (vlastní zpracování)**