

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

**Komparace řízení nákladů v podnicích se zakázkovou výrobou**

Bc. Blanka Cupalová

Diplomová práce

2010

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Ústav ekonomiky a managementu  
Akademický rok: 2009/2010

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Blanka CUPALOVÁ**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Ekonomika a management podniku**

Název tématu: **Komparace řízení nákladů v podnicích se zakázkovou výrobou**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Formulace cíle práce

1. Pojetí a klasifikace nákladů,
  2. Vymezení zakázkové výroby,
  3. Charakteristika sledovaných podniků v návaznosti na specifika výroby,
  4. Řízení nákladů v podnicích - analýza, syntéza a komparace,
- Formulace závěrů a doporučení

Rozsah grafických prací: -  
Rozsah pracovní zprávy: cca 50 stran  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- 1) Atkinson, Anthony A., Kaplan, Robert S., Young, S. Mark. Management accounting. 4.vyd. Upper Saddle River: Pearson Education, 2004, 598 s., ISBN 0-13-123026-3
- 2) Doyle, David P., Wagner, J., Matyáš, O., Menšík, M. Strategické řízení nákladů. 1.vyd. Praha: ASPI, 2006, 227 s., ISBN 80-7357-189-7
- 3) Král, B. Manažerské účetnictví. 2.vyd. Praha: Management Press, 2006, 622 s., ISBN 80-7261-141-0
- 4) Synek, M. Manažerská ekonomika. 4.vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s., ISBN 978-80-247-1992-4

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.**  
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce: **29. září 2009**  
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2010**



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.  
děkanka

L.S.



Ing. Marcela Kožená, Ph.D.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. října 2009

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 28. 6. 2010

Bc. Blanka Cupalová

Poděkování:

Na tomto místě bych chtěla poděkovat paní doc. Ing. et Ing. Renátě Myškové, odborné vedoucí mé diplomové práce, za velice cenné rady a připomínky, které mi po celou dobu zpracování této diplomové práce poskytovala.

Dále také děkuji svým rodičům, bratrovi a příteli, kteří mi dokázali vytvořit vhodné prostředí pro zpracování této práce.

## **Anotace**

Tato diplomová práce je zaměřena na komparaci řízení nákladů ve dvou českých podnicích se zakázkovou výrobou. Práce je rozdělena do 5 částí. První tři části popisují obecně problematiku řízení nákladů a zakázkové výroby. Čtvrtá část je zaměřena na charakteristiku vybraných společností. Poslední část se věnuje problematice řízení nákladů v těchto společnostech.

## **Klíčová slova**

náklady, zakázková výroba, kalkulace, řízení výroby

## **Title**

The comparison of the costs managing in the enterprises with custom manufacturing

## **Annotation**

This thesis is focused on a comparison of cost management in two Czech companies with custom manufacturing. The thesis is divided into 5 parts. The first three sections describe the general issue of cost control and custom manufacturing. The fourth part is focused on selected companies. The last part deals with the issue of cost management in these companies.

## **Keywords**

costs, custom manufacturing, costing, production kontrol

## Seznam obrázků a tabulek

Obrázek 1: Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů .....	15
Tabulka 1: Základní charakteristiky finančního hodnotového a ekonomického pojetí nákladů .....	20
Tabulka 2: Náklady společnosti X podle druhů .....	57
Tabulka 3: Celkový úhrn výnosů ve společnosti X v jednotlivých letech .....	58
Tabulka 4: Podíl nákladových druhů na celkových nákladech společnosti X .....	59
Tabulka 5: Vývoj celkových nákladů jednotlivých středisek společnosti X .....	61
Tabulka 6: Podíl jednotlivých středisek na celkových nákladech společnosti X .....	61
Tabulka 7: Přehled nákladů za jednotlivá střediska .....	63
Tabulka 8: Plnění plánovaných výkonů společnosti X .....	63
Tabulka 9: Přehled kalkulačních položek střediska výroba .....	64
Tabulka 10: Vyhodnocení nákladů dle zakázek .....	65
Tabulka 11: Náklady společnosti Y podle druhů .....	66
Tabulka 12: Celkový úhrn výnosů společnosti Y v jednotlivých letech .....	67
Tabulka 13: Podíl nákladových druhů na celkových nákladech společnosti Y .....	68
Tabulka 14: Vyhodnocení nákladů dle zakázek .....	69

## Seznam použitých symbolů a zkratek

HV	hotové výrobky
KOP	kooperace
MAT	přímý materiál
MTZ	materiálně technické zásobování
OPE	přímé mzdy
OPN	ostatní přímé náklady
OS	organizační složka
POJ	sociální a zdravotní pojištění
POL	polotovary
PN	přímé náklady
SPR	správní režie
SR	správní režie
TPV	technická příprava výroby
VR	výrobní režie
VYR	výrobní režie



# OBSAH

Úvod .....	12
1 Pojetí nákladů .....	14
1.1 Definice nákladů.....	14
1.2 Náklady v návaznosti na základní kategorie ekonomického řízení podniku.....	16
1.2.1 Hospodárnost .....	16
1.2.2 Ekonomická účinnost .....	16
1.2.3 Ekonomická efektivnost .....	17
1.2.4 Solventnost .....	17
1.2.5 Likvidita .....	17
1.3 Vyjádření a ocenění nákladů v účetnictví.....	18
1.3.1 Finanční pojetí nákladů .....	18
1.3.2 Hodnotové pojetí nákladů.....	18
1.4 Ekonomické pojetí nákladů .....	19
1.5 Cílové řízení nákladů.....	21
1.6 Dílčí závěr.....	22
2 Klasifikace nákladů .....	24
2.1 Druhové členění nákladů .....	24
2.2 Účelové členění nákladů.....	25
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu řízení .....	25
2.2.2 Náklady jednicové a režijní .....	25
2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti.....	26
2.3.1 Odpovědnostní středisko .....	26
2.3.2 Druhotné náklady .....	28
2.4 Kalkulační členění nákladů .....	30

2.5	Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.....	31
2.5.1	Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů .....	31
2.5.2	Relevantní a irelevantní náklady .....	33
2.5.3	Oportunitní náklady .....	34
2.5.4	Náklady vázané k rozhodnutí .....	34
2.6	Dílčí závěr.....	35
3	Vymezení zakázkové výroby.....	36
3.1	Sledování zakázky jako součást systému řízení výroby .....	36
3.2	Kalkulační systém. ....	37
3.2.1	Dělení kalkulací z časového hlediska.....	38
3.2.2	Dělení kalkulací podle rozsahu zahrnovaných nákladů .....	38
3.3	Účetní evidence zakázkové výroby .....	41
3.3.1	Členění provozních nákladů .....	41
3.3.2	Vymezení zásob vlastní výroby.....	42
3.3.3	Oceňování zásob vlastní výroby.....	42
3.3.4	Účtování zásob vlastní výroby .....	43
3.4	Dílčí závěr.....	43
4	Charakteristika sledovaných podniků v návaznosti na specifika výroby .....	44
4.1	Společnost X.....	44
4.1.1	Historie společnosti X .....	44
4.1.2	Výrobní program společnosti .....	45
4.1.3	Organizační uspořádání společnosti .....	46
4.1.4	Řízení výroby .....	47
4.1.5	Evidence zásob vlastní výroby .....	52
4.2	Společnost Y.....	53

4.2.1	Historie Společnosti Y.....	53
4.2.2	Výrobní program společnosti .....	53
4.2.3	Organizační uspořádání společnosti .....	54
4.2.4	Řízení výroby .....	54
4.2.5	Evidence zásob vlastní výroby .....	57
4.3	Dílčí závěr.....	57
5	Řízení nákladů v podnicích – analýza, syntéza a komparace.....	58
5.1	Sledování a řízení nákladů ve společnosti X.....	58
5.1.1	Sledování nákladů podle druhů .....	58
5.1.2	Sledování nákladů podle středisek .....	61
5.1.3	Sledování nákladů podle kalkulačního členění .....	65
5.1.4	Sledování nákladů podle zakázek.....	66
5.2	Sledování a řízení nákladů ve společnosti Y .....	67
5.2.1	Sledování nákladů podle druhů .....	67
5.3	Komparace sledování a řízení nákladů.....	70
5.4	Dílčí závěr.....	73
	Závěr.....	74
	Literatura .....	76

# ÚVOD

Problematika řízení nákladů je jednou z rozhodujících oblastí, na kterou se musí zaměřit podniky při své činnosti, pokud chtějí obstát v konkurenčním prostředí. Na významu nabývá řízení nákladů v době, kdy se rozšiřuje internacionalizace trhů a zkracuje se životnost výrobků, a především dnes, kdy se většina podniků potýká s dopady ekonomické krize. Tyto skutečnosti nutí podniky přizpůsobovat svoji obchodní politiku měnícím se podmínkám. Podnik, který má propracovaný systém řízení nákladů, je nejen úspěšnější na trhu, ale dokáže i lépe odolávat konkurenčním tlakům a obchodním rizikům.

Zejména menší a střední podniky vede jejich snaha o udržení pozice na trhu k rozšiřování aktivit pro drobné zákazníky a k rozšiřování sortimentu, což může vést k nekontrolovatelnému růstu nákladů. Jeho negativní vliv nemusí být zpočátku pro podnik zřejmý, ale projeví se až tehdy, když se nasytí trh a začne se zvyšovat konkurence. Ne vždy platí, že podnik, který dosahuje zisku, pracuje hospodárně. Pro posouzení hospodárnosti podniku je velice důležitý propracovaný systém nákladového a výnosového výkaznictví, který pomůže odhalit rentabilní a ztrátové dílčí činnosti a na základě toho přijmout určitá opatření pro zlepšení resp. vývoj výrobků dle požadavků trhu.

Malé a střední podniky by se měly při řízení nákladů zaměřit na následující důležité okruhy problémů. Prvním z nich je zprůhlednění režijních nákladů. Růst podniku je téměř vždy spojen se zvyšováním režijních nákladů. Je důležité tyto náklady přesně evidovat a v průběhu času je analyzovat. Investice do moderních technologií vedou k většímu zatížení fixních nákladů podniku, což může vést ke ztrátě přizpůsobivosti podniku. Zaměření se na fixní náklady a snaha o jejich snižování je proto dalším úkolem podniku. Také tendence k menším zakázkám a orientace na drobné zákazníky vede k nadměrné rozmanitosti variant výroby a rozšiřování sortimentu, což v konečném důsledku způsobuje vysoké náklady na přípravu a úpravu výroby. s tím souvisí i hloubka výroby, kterou je třeba optimalizovat. Příliš velká hloubka výroby vede k těžkopádnosti podniku, proto je nutné prozkoumat výkony podniku a posoudit jejich hospodárnost ve vztahu k možnostem využít externí nabídky.

Předpokladem pro řešení výše uvedených problémů je kvalitní nákladové výkaznictví. Jeho těžištěm je vypracování evidence nákladů podle nákladových druhů, podle středisek a nositelů nákladů tak, aby údaje zachytily dění v podniku a tím poskytly přesné informace pro řízení a kontrolu.

Tato diplomová práce je zaměřena na komparaci řízení nákladů ve dvou českých podnicích střední velikosti, které se zabývají zakázkovou výrobou.

**Cílem této práce** je analyzovat procesy řízení nákladů v obou podnicích, vyhodnotit je a vzájemně porovnat, případně navrhnout možnosti na jejich zlepšení. Kromě tohoto základního cíle si práce klade i tyto následující dílčí cíle:

- zmapovat problematiku pojetí nákladů v odborné literatuře,
- charakterizovat nejčastěji užívaná hlediska pro členění nákladů,
- vymežit zakázkovou výrobu na obecné úrovni,
- popsat oblast zakázkové výroby ve vybraných podnicích,
- prostudovat systém řízení nákladů v těchto podnicích.

# 1 POJETÍ NÁKLADŮ

Při vymezení pojmu nákladů hraje důležitou roli oblast účetnictví, z hlediska které se náklady zkoumají, tj. účetnictví finanční a účetnictví manažerské.

## 1.1 Definice nákladů

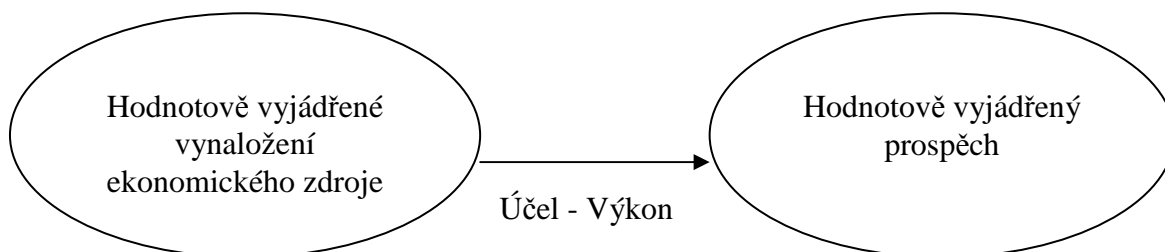
Podle **finančního účetnictví** se náklady vymezují jako „úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem, než je výběr kapitálu vlastníky).“ [11; 44] Tento pojem zjednodušeně vyjadřuje náklad jako ekonomický zdroj vynaložený na dosažení výnosů z činnosti a vyznačuje se těmito rysy:

- poměrně velkou volností vztahu mezi náklady a předmětem činnosti – zahrnuje nejen náklady vynaložené v souvislosti s předmětem podnikání, ale také náklady jiné (dary, náklady na reprezentaci, odměny orgánům společnosti a daně),
- snahou o zachycení i takového snížení vlastního kapitálu, které v budoucnosti nepovede k jeho zhodnocení (tvorba opravných položek, odpis nedobytných pohledávek nebo škoda způsobená živelní pohromou)
- z hlediska časového náklad vzniká až v okamžiku, kdy náklad vyčerpá svoji užitečnost (např. tím, že se stane součástí výrobku, který byl prodán zákazníkovi).

V manažerském účetnictví se náklady charakterizují jako „hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku účelově související s ekonomickou činností.“ [11; 44]. Toto vymezení zdůrazňuje nejen reálnou výši nákladů, ale také nutnost jejich racionálního vynakládání, při čemž jsou podstatné zejména následující rysy [11]:

- účelnost – jako náklad se uznává pouze takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti,

- účelovost – smyslem vzniku nákladu je dosažení většího ekonomického prospěchu, než byl původní náklad. V této souvislosti je důležitý relativně těsný vztah nákladů k výkonům podniku, které se někdy označují jako nositele nákladů.



Obr. 1: Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů [11; 45]

Manažerské účetnictví se samozřejmě zajímá i o náklady, jimž chybí racionalita ve vynaložení či účelový vztah k výkonům, jako například: placené nesmluvní pokuty, důsledky technologické nekázně, škody, manka a další úbytky. Jejich řízení však probíhá odlišným způsobem než je tomu u účelně a účelově vynaložených nákladů. [1] Zaměřuje se především na:

- přijetí opatření, aby tyto náklady vůbec nevznikaly (např. dohody o hmotné odpovědnosti),
- snižování rizika jejich dopadu na podnik (odstraňování rizikových faktorů, pojištění),
- přiřazení vzniklých nákladů pracovníkům odpovědným za jejich vznik a činění opatření k jejich minimalizaci pro podnik (vymáhání škod).

Z hlediska časového se náklad projeví až v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje. Toto vynaložení však většinou nezpůsobí celkový úbytek majetku, ale pouze změnu v jeho struktuře (nákup zboží, materiálu nebo strojního zařízení).

## **1.2 Náklady v návaznosti na základní kategorie ekonomického řízení podniku**

Základní kategorie ekonomického řízení podniku se odvozují ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným ekonomickým prospěchem. Těmito kategoriemi jsou dle Krále [11] hospodárnost, ekonomická účinnost, ekonomická efektivnost, solventnost a likvidita.

### **Hospodárnost**

Hospodárností se rozumí snaha o dosažení nejlepších výsledků s co nejnižšími náklady. Soustředí se na racionální využití výrobních faktorů. Měří se zpravidla materiálovou, energetickou či pracovní náročností výroby. K růstu hospodárnosti vedou zejména úspory v měřené spotřebě vstupů. Hospodárnost se tradičně projevuje kombinací dvou základních cest, vymezených podle Krále. [11]

- Úspornost – znamená dosažení žádaných výkonů podniku s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů. Projevuje se tedy jako reálné snížení absolutní výše nákladů na určitý objem výkonů.
- Výtěžnost – představuje naopak dosažení maximálních objemů výkonů při využití konstantních ekonomických zdrojů. Jedná se tedy o maximalizaci účinků projevujících se relativním snížením nákladů.

### **Ekonomická účinnost**

Obecně je možné ji charakterizovat jako porovnání výnosů z prodeje výkonů s náklady vynaloženými v souvislosti s prodanými výkony. Jednoznačně ji lze kvantifikovat pomocí zisku.

Ziskem se rozumí rozdíl mezi náklady a výnosy, resp. přírůstek vlastního kapitálu z ekonomické činnosti podnikatelského subjektu. Považuje se za nejsyntetičtější absolutní hodnotovou kategorii, protože se v něm projevují veškeré faktory podnikání. Zisk plní mnoho funkcí, z nichž nejdůležitější jsou podle Synka [13]:



- **kriteriální** – zisk je kritériem pro rozhodování o všech základních otázkách ekonomiky podniku,
- **rozvojová** – zisk slouží k vytváření finančních zdrojů pro další rozvoj podniku,
- **distribuční (rozdělovací)** - je základem rozdělování důchodů mezi vlastníky (dividendy), investory (úroky) a stát (daně),
- **motivační** – zisk je základním motivem veškerého podnikání a může sloužit jako nástroj zainteresovanosti pracovníků podniku na souhrnných hodnotových výsledcích.

## **Ekonomická efektivnost**

V obecné rovině efektivností rozumíme schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání. Vyjadřuje se vztahem výstupů ke vstupům, přičemž vstupy i výstupy mohou být různě definovány, ale i různě interpretovány. Z hlediska vlastníků podniku je nejčastěji hodnocena jako poměr mezi ziskem a průměrnou výší vlastního kapitálu. Nejčastěji se pojem efektivnost používá ve smyslu účinnost.

## **Solventnost**

Solventností se rozumí dlouhodobá, stabilní schopnost podniku hradit své závazky. Vyjadřuje se jednak jako poměr mezi oběžným majetkem a krátkodobými závazky a jednak jako rozdíl těchto veličin, který bývá označován pojmem pracovní kapitál. Pro řízení solventnosti má velký význam pojem čistý pracovní kapitál, který představuje rozdíl oběžného majetku bez finančních prostředků a krátkodobých závazků. Cílem řízení solventnosti podniku je zajistit splácení závazků v termínech splatnosti, což vyžaduje udržovat určitou úroveň čistého pracovního kapitálu.

## **Likvidita**

Jedná se o způsobilost podniku vyrovnávat své okamžité závazky. Můžeme ji proto také označit termínem okamžitá neboli krátkodobá solventnost. Likvidita je předpokladem finanční rovnováhy podniku. Je důležité udržovat optimální likviditu tak, aby se podnik nedostal do stavu platební neschopnosti (insolvence), ale zároveň, aby jeho likvidita nebyla nadbytečná, neboť by se tím snížila jeho výnosnost.

## 1.3 Vyjádření a ocenění nákladů v účetnictví

V účetnictví se obecně pojetí nákladů zobrazuje z hlediska tří základních východisek, a sice: finančního, hodnotového a ekonomického.

### 1.3.1 Finanční pojetí nákladů

Toto pojetí se nejčastěji uplatňuje ve finančním účetnictví. Náklady chápe jako peníze vynaložené na výkony, kterými se zajistí jejich náhrada peněz v jejich původní výši. Hovoří se o tzv. koncepci zachování finančního kapitálu v jeho původní nominální výši. Toto pojetí se vyznačuje následujícími znaky:

- zobrazují se pouze takové náklady, které jsou podloženy skutečným výdajem peněz, a to buď bezprostředně (např. mzdy), nebo uskutečněného v předchozích obdobích (např. odpisy),
- náklady jsou oceněny ve skutečných (historických) pořizovacích cenách.

Tyto znaky představují zároveň i omezení pro využití tohoto pojetí v manažerském účetnictví.

### 1.3.2 Hodnotové pojetí nákladů

V tomto pojetí je zobrazen koloběh ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současnosti, nikoliv za podmínek, které platily v době jejich pořízení. Jde o koncepci zachování tzv. věcného kapitálu. K základním znakům hodnotového pojetí nákladů patří:

- předmětem zobrazení jsou kromě peněžně zajištěných ekonomických zdrojů i takové faktory, kterým neodpovídá výdaj peněz, ale které svými důsledky ovlivňují ekonomickou racionalitu dané činnosti (např. kalkulační odpisy),
- složky majetku se oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci.

Ke shodnému vyjádření nákladů v obou pojetích dochází pouze v případě takových nákladů, které zachycují reálně vynaložené peníze. Rozdíly mezi oběma pojetími můžeme rozdělit do

dvou skupin. Do první skupiny patří náklady, které jsou zachyceny ve finančním i manažerském účetnictví, ale pro potřeby manažerského účetnictví mají jinou úroveň ocenění. Z hlediska vyjádření ve finančním účetnictví se označují jako neutrální, z hlediska vyjádření v manažerském účetnictví jako kalkulační (kalkulační odpisy). Do druhé skupiny patří náklady, které nejsou ve finančním pojetí zachyceny vůbec, protože nejsou podloženy výdajem peněz. Tyto náklady se označují jako dodatkové (např. kalkulační nájemné).

## 1.4 Ekonomické pojetí nákladů

Náklady jsou zde chápány jako maximální hodnoty, které je možné vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy. Využívá se pro výběr optimálních budoucích alternativ. V tomto pojetí se setkáváme s kategorií tzv. **oportunitních nákladů**. „*Oportunitními náklady rozumíme výnos z nejlepší varianty, který nemohl být získán, protože zdroje byly vynaloženy na danou investici; ušlý zisk proto připočteme k nákladům analyzované varianty.*“ [13; 297] Náklady v tomto pojetí nezahrnují pouze oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale rovněž oceněný prospěch, který podnik nerealizoval, protože tento zdroj nevyužil jiným způsobem.

Ušlým výnosem, který lze snadno zjistit je úrok z termínovaného vkladu v bance nebo výnos ze státních obligací.

Následující tabulka 1 znázorňuje vzájemný vztah výše uvedených pojetí nákladů.

Tabulka 1: Základní charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů

<b>Pojetí nákladů</b>	<b>Finanční</b>	<b>Hodnotové</b>	<b>Ekonomické</b>
Vztah k subsystému účetnictví	Finanční účetnictví	Nákladové účetnictví	Účetnictví pro rozhodování
Vztah k zobrazované realitě	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
Vztah k vyjádření zisku	Zisk je měřen na principu zachování finančního kapitálu v nominální 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 pojetí 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 případné oportunitní výnosy.

Zdroj: [11; 61]

## 1.5 Cílové řízení nákladů

Cílové řízení nákladů je způsob řízení nákladů, který je odlišný od dosud převážně používaných nákladových a výkonových propočtů. Podnik si při něm určuje jako cíl nejen své výkony, ale také náklady, které mu trh dovolí.

*„Nákladové a výkonové propočty dosud většinou dávaly informaci o tom, co bude výrobek stát. Důležitý rozdíl u koncepce cílově nákladového řízení spočívá v tom, že rozhodující otázka teď zní: kolik výrobek smí stát. Je-li prodejní cena v podnicích stanovena na základě stávajících podnikových nákladů, potom většinou vychází příliš vysoká a vede nutně ke ztrátě konkurenceschopnosti. Proto japonští podnikatelé jako první vyvinuli cílově nákladové řízení, které volí jiný postup při stanovení nákladů. Nejprve se stanoví cena požadovaná trhem. Potom určí podniky cílový zisk. Diferenci mezi cenou požadovanou na trhu a cílovým ziskem představuje částka, která bývá označována jako „přípustné náklady“. Cílové náklady neboli přípustné náklady leží většinou níže, než standardní náklady, které vznikají na základě minulých zkušeností a technologií v podnicích. Aby se dosáhlo cílových nákladů, musí být náklady systematicky snižovány působením strategického řízení nákladů, a to s ohledem na inovaci a zlepšené výrobní procesy.“ [6; 336]*

Cílové řízení nákladů plní tři základní funkce:

- Zaměření se na trh – cílové náklady se určují z požadavků zákazníků.
- Provádění vnitřních změn – jestliže má podnik obstát v konkurenci, musí provést změny v technologii a ve výrobních procesech.
- Zajištění zisku – výše ceny je omezena náklady, které dovoluje trh.

Při zavádění cílového řízení nákladů v podniku by měla být podle dodržena určitá návaznost následujících kroků. [6]

- **Tržní cena**

Je žádoucí průběžně zjišťovat, jaké ceny chtějí zákazníci platit za výrobky nebo služby.

- **Požadavky zákazníků**

Průzkumem trhu se zjišťuje, jaké parametry výrobků zákazníci požadují a jaké detailní součásti mají výrobky obsahovat. Na základě těchto informací je pak možné vytvořit koncepci výrobků.

- **Určení cílových nákladů**

Na základě obou předchozích kroků se provede hrubý odhad nákladů. V dalším kroku se objasňuje, v jaké cenové hladině je schopen nabízet stejný výrobek nejlepší konkurent. Tím se zjistí dosažitelná tržní cena, od které se odečte plánovaný zisk a výsledkem je výše dovolených přípustných nákladů. Tyto přípustné náklady podnik odečte od svých zjištěných standardních nákladů, čímž zjistí, o kolik musí náklady snížit.

- **Snížení nákladů**

Možností snížení nákladů v podnicích je celá řada. Náklady by se měly snížit v počátečních fázích vývoje výrobku. Dále se dají náklady snížit zlepšením nákladové struktury v jednotlivých funkčních oblastech. Jednou z možností je i optimalizace výrobních nákladů v dalších fázích výroby. Ke snížení nákladů může přispět také volba co nejvhodnější metody řízení nákladů.

- **Plány na opatření**

Tyto plány jsou sestavovány pro jednotlivé odpovědnostní oblasti a slouží k dosažení cílových nákladů a odstranění vícenákladů. Velký prostor pro úspory nákladů je ve vývojové a konstrukční oblasti – používání normovaných dílů, úpravy konstrukce, cenově výhodnější materiál, minimalizace odpadu apod. Velké možnosti pro snížení nákladů jsou také v oblasti nákupu – racionalizace nákupního procesu, redukce obalu, optimalizace dopravy. V oblasti výroby je možné zredukovat čekací doby, optimalizovat výrobní proces, snížit množství zmetků apod.

## 1.6 Dílčí závěr

Tato část práce je zaměřena na objasnění pojmu nákladů na obecné úrovni. Náklad jako základní kategorie manažerského účetnictví je dán do souvislosti s dalšími ekonomickými kategoriemi, jako jsou hospodárnost, účinnost, efektivnost, solventnost a likvidita. Rozdílné pojetí nákladů je nejdůležitější rys, který odlišuje manažerské účetnictví od účetnictví finančního. Manažerské účetnictví vyžaduje mnohem více informací o nákladech jak pro

řízení ekonomických procesů, tak pro rozhodování o budoucích variantách vývoje. Na zobrazení nákladů v účetnictví má vliv také způsob vyjádření a ocenění nákladů, který se projevuje v trojím pojetí nákladů – finančním, hodnotovém a ekonomickém. Východiskem pro manažerské účetnictví je právě hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. V současné době, kdy podniky čelí dopadům hospodářské krize a snaží se obstát v konkurenčním prostředí, nabývá na významu tzv. cílové řízení nákladů. Je to metoda vyvinutá v Japonsku, při které se při stanovení nákladů vychází z ceny požadované trhem.

## 2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Základní podmínkou pro efektivní řízení nákladů je jejich rozčlenění do určitých stejnorodých skupin. Toto členění by mělo odpovídat potřebám managementu při řízení podniku. Král [11] se zaměřuje na dvě sféry členění nákladů. V první sféře jsou zahrnuta členění důležitá pro řízení procesu, jehož základní parametry jsou již dané. Patří sem:

- druhové členění nákladů,
- účelové členění nákladů,
- členění nákladů podle odpovědnosti,
- kalkulační členění.

Druhá sféra se zaměřuje na členění, která mají význam pro rozhodování o budoucích variantách podnikání:

- členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů,
- členění na relevantní a irelevantní náklady,
- oportunitní náklady,
- náklady vázané k rozhodnutí.

### 2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů patří mezi základní členění a znamená jejich shromažďování do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (práce, materiál, investiční majetek). Dle Synka [13] se přitom za základní nákladové druhy považují:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie a provozních látek,
- odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku,
- mzdové a ostatní osobní náklady (platy, mzdy, provize, sociální a zdravotní pojištění),
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky),
- náklady a externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné).

Tyto vstupující nákladové druhy jsou charakteristické následujícími třemi základními vlastnostmi. Z hlediska zobrazení jsou druhově vynaložené náklady **prvotní**, což znamená, že se předmětem zobrazení stávají hned při svém vstupu do podniku na jeho hraniční vazbě



s okolím. Jedná se o náklady **externí**, vznikající spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů. Jsou také považovány za náklady **jednoduché**, jelikož je z hlediska úrovně podnikového řízení nelze rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se skládají.

Podrobnější druhové členění nákladů se používá ve výkazech zisků a ztrát nebo v účtových osnovách. Takovéto členění nákladů je důležité také pro finanční účetnictví i pro finanční a další jiné analýzy, jako například analýza dílčích nákladovostí, výpočet zisku, ukazatele hodnoty přidané zpracováním a jiné.

## 2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů vychází z kontroly hospodárnosti vynaložených nákladů. Umožňuje tedy zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Strukturalizace účelového členění probíhá v různých úrovních obnášejících rozčlenění nákladů do relativně širokých okruhů různých výrobních neboli hlavních podnikatelských činností a dále také podrobnější členění podle jednotlivých operací či aktivit podniku.

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

Tyto náklady se dále rozčleňují z hlediska řízení hospodárnosti do následujících dvou skupin podle jejich základního vztahu k činnosti, operaci či aktivitě:

- **náklady technologické** – skupina nákladů bezprostředně vyvolaných technologií dané operace, činnosti či aktivity (např. spotřeba papíru v hlavní tiskařské výrobě),
- **náklady na obsluhu a řízení příslušné činnosti** – náklady vynaložené za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu určité činnosti (např. plat ministra, náklad na osvětlení tiskárny)

### 2.2.2 Náklady jednicové a režijní

Obecné rozčlenění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení jsou výchozím bodem pro stanovení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek. U většiny

technologických nákladů vychází stanovení nákladového úkolu z jejich bezprostředního vztahu k určitému výkonu, který je výsledkem konkrétní operace, činnosti či aktivity.

**Jednicové náklady** se evidují v konkrétních samostatných položkách ve vztahu ke zvolené jednici výkonů. Souvisí tedy s konkrétním výkonem (výrobkem), jehož výroba probíhá v daném útvaru. Jejich materiálním základem jsou náklady technologické. Hospodárnost těchto nákladů je řízena po linii výkonů, tzn., že úkol se stanovuje na výkon a následně probíhá kontrola plnění výkonů. Jednicové náklady jsou ve vztahu k objemu výkonů variabilní. Nejtypičtěji jednicovými náklady jsou jednicové mzdy a jednicový materiál. Základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení jsou kalkulace nákladů.

**Režijní náklady** jsou vykazovány v souhrnných položkách a souvisí s výrobou jako celkem. Jejich ekonomickým základem jsou náklady na obsluhu a řízení příslušné činnosti. Tyto náklady jsou pouze rámcově ovlivněny rozsahem činností, které zabezpečují průběh technologického procesu. Nákladový úkol těchto nákladů bývá obvykle stanovován na základě souhrnných limitů nebo normativů za určité časové období nebo pro předpokládaný celkový objem výkonů za období. Ve vztahu k výkonům jsou tyto náklady převážně fixní. V rozložení podle funkce v procesu tvorby výkonů se vykazují jako režie náklady výrobní (provozní), zásobování materiálem, náklady prodeje a správní náklady a dále také náklady, u kterých není dobře měřitelný výkon. Základním hodnotovým nástrojem jejich řízení je rozpočet režijních nákladů.

## 2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti

Jedná se v podstatě o třídění nákladů podle vnitropodnikových útvarů (středisek), ve kterých daná operace probíhá a jejichž pracovníci odpovídají za racionální vynaložení nákladů nebo zhodnocení nákladů.

### 2.3.1 Odpovědnostní středisko

Vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány náklady odpovědnosti, jsou označovány jako odpovědnostní střediska. V praxi se nejčastěji vyskytují následující typy odpovědnostních středisek: nákladové, výnosové a ziskové.

**Nákladové středisko** je středisko, u kterého se sleduje rozdíl mezi náklady stanovenými plánem a skutečně dosaženými náklady. Jedná se o nejnižší organizační útvar fungující v rámci ziskového střediska. Jednotlivým pracovníkům tohoto střediska se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Kontrola takovýchto rozpočtů se pak obvykle provádí dvěma způsoby. [11]

- Srovnáním skutečně vynaložených nákladů s pevným rozpočtem.  
Jedná se o specifický postup používaný zejména pro režijní útvary správního charakteru, jejichž aktivity nelze vyjádřit měřitelnými jednotkami.
- Porovnáním skutečných nákladů s předem stanovenými rozpočtovanými náklady, které jsou přepočteny na skutečný výkon daného střediska.

Tento postup je charakteristický pro střediska s kvantifikovatelnými aktivitami, přičemž přepočet nákladového úkolu na skutečný objem aktivity lze provádět dvojím způsobem. Při prvním způsobu se přepočítávají pouze variabilní náklady vztahované k jednotce měřitelné aktivity a fixní náklady útvaru jsou uznány na úrovni stanoveného limitu. Jednotlivým útvarům je tedy nákladový úkol přidělen buď kalkulací jednicových nákladů přepočtenou skutečným objemem výkonů, nebo variantním rozpočtem režijních nákladů. Takovýto způsob stanovení nákladového úkolu je typický pro řízení hierarchicky nižších nákladových středisek, jež jsou zaměřena na hospodárné splnění jednoznačně zadaných úkolů.

Předmětem přepočtu mohou být také veškeré náklady střediska. V takovémto případě bývá nákladový úkol útvaru dán pro jednicové náklady a u režijních nákladů je stanoven formou pevného rozpočtu lineárně přepočteného na skutečný objem aktivity. Tento způsob stanovení nákladového úkolu je typický pro řízení hierarchicky vyšších nákladových středisek, jejichž aktivity jsou zaměřeny na větší objemy výkonů.

**Výnosové středisko** svou činností ovlivňuje zejména výši výnosů z prodeje, tzn., že je primárně orientované na maximální objem prodeje. Pracovníci takovýchto středisek tak usilují nejen o růst výnosů z prodeje, ale i o úsporu ovlivnitelných (zejména režijních) nákladů.

Doyle charakterizuje výnosové středisko jako útvar, ve kterém: *„se sice výstupy měří v peněžních jednotkách, ale bez pokusů přiřadit vstupy (například výdaje nebo náklady) k*

*těmto výstupům. Skutečný objem tržeb nebo uzavřených zakázek se poměruje s rozpočtem.*“ [5; 143]

**Ziskové středisko** je chápáno jako samostatně hospodařící útvar, který má své vlastní náklady a výnosy a zjišťuje se u něho výsledek hospodaření. Jeho základní vlastností je, že jeho vedoucí odpovídají jak za náklady, tak i za výnosy vynaložené ve vztahu k vnějšímu okolí podniku, k čemuž musí mít příslušnou pravomoc ovládat činitele působící na náklady prodaných výkonů a výnosy z prodeje. V našich podmínkách je označováno jako hospodářské středisko.

V některých organizacích se objevují pokusy vytvořit z nákladových a výnosových středisek plnohodnotná zisková střediska, aniž by pro to byly vytvořeny podmínky. Podle Doylea [5] musí být pro vytvoření ziskového střediska splněny dvě základní podmínky:

- středisko musí mít k dispozici potřebné informace, aby mohlo vzájemně porovnávat náklady a výnosy,
- musí existovat objektivní prostředky pro měření toho, jak efektivně manažeři provádějí porovnání nákladů a výnosů.

Vytvoření ziskových středisek za situace, kdy nebudou tyto podmínky splněny, může vést k tomu, že jednotlivá zisková střediska v rámci organizace začnou mezi sebou soupeřit o dosažení co nejvyššího zisku bez ohledu na výsledek celé organizace.

### **2.3.2 Druhotné náklady**

*„Druhotné náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů (např. výroba páry a elektrické energie pro vlastní spotřebu, výroba nářadí atd.); jsou to interní náklady, které mají komplexní charakter (dají se rozložit na původní nákladové druhy). Projevují se až při zúčtování nákladů podle středisek.“* [13; 74]

Pro řízení odpovědnostních středisek je důležité zachycení kooperačních vazeb mezi nimi a určení odpovědnosti za výsledek u těch výkonů, které jsou spotřebovávány uvnitř podniku. Předpoklady pro to jsou:

- vyjádření a kvantifikace nákladů těchto středisek na základě vymezení jejich činnosti,
- určení dílčích výkonů předávaných jiným střediskům,

- ocenění výkonů pomocí tzv. vnitropodnikových cen.

Při předávání výkonů jinému středisku vznikají odebírajícímu středisku tzv. interní náklady. Jejich výše se stanoví jako součin výkonů a jejich vnitropodnikového ocenění. Jsou to náklady druhotné, protože z hlediska podniku se projeví na vstupu podruhé. Poprvé se již projevily na vstupu střediska, které výkon předává. Zároveň jde o náklady složené, neboť je možné je rozdělit na jednotlivé nákladové druhy, které středisko při provedení výkonu spotřebovalo.

Hodnotové řízení středisek výrazně závisí na způsobu, jakým jsou oceněny jejich výkony, tzn., na uplatnění tzv. vnitropodnikových (předacích) cen. Vnitropodniková cena neznamena aplikování tržních vztahů uvnitř podniku, ale je nástrojem odpovědnostního řízení. Jeho hlavním cílem je koordinace vztahu uvnitř podniku tak, aby byly optimálně splněny podnikové cíle. Z tohoto hlavního cíle vyplývají funkce, které by měly vnitropodnikové ceny plnit:

- motivace pracovníků středisek k rozhodnutím efektivním pro středisko, ale i podnik jako celek,
- měřítko činnosti střediska,
- odraz úrovně pravomoci a odpovědnosti střediska, a to ve vertikálních vztazích (nadřízenost a podřízenost), i ve vztazích horizontálních (kooperační vazby mezi středisky).

Při stanovení vnitropodnikových cen se musí vždy vycházet z předem stanovených podmínek provádění oceňované činnosti. Proto se v praxi uplatňují různé typy vnitropodnikových cen:

- **Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky**

Tato cena je stanovena na vyšší úrovni, než jsou předem stanovené náklady výkonu. Používá se pro ocenění finálních výkonů, které se převážně prodávají mimo podnik. Její použití je vhodné v případech, kdy středisko má pravomoc ovlivnit objem a sortiment svých výkonů, tedy zejména u ziskových středisek.

- **Vnitropodniková cena odvozená z úrovně tržní ceny**

Tato cena umožňuje bezprostředně srovnávat efektivnost výkonu střediska s výkony konkurenčních podniků. Její využití je omezeno na útvary, které mají vysokou úroveň pravomoci a odpovědnosti.

- **Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů**

Slouží jako nástroj orientace střediska na zvyšování objemu výkonů, případně na efektivní změny sortimentu. Středisko, které zvýší objem prováděných výkonů, zrealizuje tzv. objemovou odchylku díky lepšímu využití kapacity svého zařízení. Stejného efektu ale může dosáhnout i v případě, že se bude orientovat na provádění výkonů, které mu zajistí vyšší střediskový výnos než skutečné náklady, které výkon vyžaduje. Tento typ ceny se často využívá při řízení nákladových středisek tzv. vyššího typu, což jsou střediska s širším rozsahem pravomoci a odpovědnosti. Střediska by měla ovlivňovat nejen skutečnou výši vynaložených nákladů, ale i objem, případně sortiment prováděných výkonů.

- **Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů**

Tato cena se využívá především u nákladově řízených středisek, která mají direktivně vyjádřené úkoly a jsou proto orientována na jejich úsporné plnění. Hospodárnost střediska se většinou hodnotí odděleně v oblasti jednicových a režijních nákladů. U jednicových nákladů se jako nástroj využívá operativní a základní kalkulace, pomocí které se náklady hodnotí ve vztahu k prováděným výkonům. Jako nástroj kontroly režijních nákladů se využívá rozpočet režijních nákladů.

## **2.4 Kalkulační členění nákladů**

Kalkulačním členěním nákladů se rozumí přiřazování nákladů k výkonu (výrobku nebo podnikové službě) či jeho části. Jedná se také o zvláštní typ účelového členění nákladů, jelikož se na ně do určité míry vztahují úvahy o stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. Zajištění těchto úloh reálnými informacemi činí toto členění jedním z nejsložitějších vůbec, protože podnikatelský proces je složitý systém sériově i paralelně řazených procesů s určitým počtem bezprostředních, ale i zprostředkovaných vazeb k danému výkonu. Přiřazení nákladů činnostem na určitý výkon je tedy potom spíše záležitostí modelového zjednodušení neodrážejícího realitu v plné výši.

Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu a početně technických možností přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu lze tyto náklady rozdělit do dvou skupin. [11]

- **Přímé náklady**

Jedná se o náklady bezprostředně a průkazně související s konkrétním druhem výkonu. Spotřeba těchto nákladů je na kalkulační jednici přímo a přesně zjistitelná. Do této skupiny nákladů tedy patří téměř všechny jednicové náklady vyvolané nejen konkrétním druhem výkonu, ale i přímo jeho jednotkou. K výkonům lze také přímo přiřadit i náklady režijní, které s určitým výkonem (výrobkem) přímo souvisí. Příkladem těchto nákladů může být spotřeba materiálu, ze kterého se vyrábí jeden určitý výrobek.

- **Nepřímé náklady**

Jedná se o náklady příslušející více výkonům (objektům), které se těmto výkonům přiřazují pomocí nepřímých početně technických postupů. Příkladem těchto nákladů je např. odpis výrobního zařízení, na kterém je realizována výroba součástí pro více výrobků.

## 2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Na rozdíl od předchozích členění nákladů, využívaných především vůdčími pracovníky pro řízení podnikatelských procesů, se zde jedná o členění nákladů důležitá pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Jsou obsahem manažerského účetnictví orientujícího se především na informace pro rozhodování.

### 2.5.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Toto členění zahrnuje dvě základní skupiny nákladů.

#### **Fixní náklady**

Jsou náklady, jejichž výše se se změnou objemu výroby nemění. Vyjadřují tedy spotřebu takových složek výrobních faktorů, které musí být v podniku k dispozici vždy, ať výroba probíhá či nikoli. Jedná se tedy o tzv. kapacitní náklady vyvolané potřebou zajištění podmínek efektivního průběhu reprodukčního procesu. Jejich změna se projevuje skokem, a to jak v absolutní výši, tak i podílem na jednotku výkonu. Dle Krále [11] existují dvě skupiny fixních nákladů:

- **Umrtné (utopené) fixní náklady**

Jde o náklady vynakládané mnohdy ještě před zahájením vlastního podnikatelského procesu, kdy je třeba realizovat určitá investiční rozhodnutí. Pro tyto náklady je charakteristické, že jejich celkovou výši nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani omezením jeho intenzity. Jedinou variantou jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí (např. prodej strojního zařízení). Příkladem těchto nákladů jsou odpisy fixních aktiv.

- **Vyhnutelné fixní náklady**

Tyto náklady vznikají v důsledku zajištění kapacitních podmínek. Zřetelným snížením kapacity lze takovéto náklady omezit. Na rozdíl od utopených fixních nákladů jsou tyto náklady časově těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu. Jejich příkladem jsou časové mzdy mistrů nebo náklady na vytápění hal.

### **Variabilní náklady**

Jsou to náklady, které se mění v závislosti na změnách objemu výroby (výkonu). Charakteristickým znakem těchto nákladů je, že musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku objemu. Tyto náklady se dále ještě člení podle jejich průběhu. [13], [2]

- **Proporcionální náklady**

Tvoří nejdůležitější a nejlépe kvantifikovatelnou součást variabilních nákladů. Jde o náklady konstantní, vyvolané jednotkou výkonu. Jejich změna se tedy projevuje přímo úměrně se změnou objemu výkonu (výroby). Jsou to veškeré náklady jednicové a ty režijní, které jsou ovlivněny stupněm využití kapacity. Jejich příkladem je část nákladů na opravy auta, vyvolaná ujetými kilometry.

- **Podproporcionální náklady**

Jedná se o smíšené náklady, které ve své absolutní výši rostou pomaleji než stoupající objem výkonu a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá. Jejich příkladem mohou být náklady na opravy strojního zařízení ve vztahu k počtu na něm vyprodukovaných výrobků.



- **Nadproporcionální náklady**

Tyto náklady rostou rychlejším tempem, než jakým se zvyšuje objem výkonů. Jejich vznik však není příliš častý. Příkladem těchto nákladů je zvyšující se spotřeba pohonných hmot při zvýšení rychlosti dopravního výkonu, a tím tedy snížení jeho času.

Možnost kvantifikace fixních a variabilních nákladů je základem řady metod a postupů, které umožňují sestavování podnikových plánů, kalkulování nákladů výkonů nebo rozpočtování režie. Takováto členění nákladů umožňují řešení řady rozhodovacích úloh spočívajících v otázce, jak změna objemu výkonů ovlivní výši nákladů, výnosů a z toho plynoucího zisku. Pro řešení těchto úloh je rozhodující kvantifikace a analýza tzv. **bodu zvratu** (bodu vyrovnání), což je objem prodaných výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí veškeré vynaložené náklady. Jedná se tedy o takové množství produkce, při kterém nevzniká ani zisk ani ztráta a firmě se tak při této produkci tržby vyrovnávají s náklady.

Fixní náklady jsou vynaloženy pro zajištění výroby a prodeje výkonu jako celku a jejich návratnost je zajištěna až konkrétním množstvím prodaných výkonů. Kritériem ziskovosti a efektivnosti prodeje výkonů je **marže**, neboli krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, představující rozdíl mezi jednotkovou cenou a proporcionálními náklady výkonu. Bod zvratu pak tedy představuje podíl vyjadřující, kolik jednotlivých marží pokryje celkovou výši fixních nákladů. [13;130]

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

kde:

q – množství vyrobených a prodaných výrobků

F – fixní náklady

p – cena za jednotku (cena výrobku)

b – variabilní náklady na jednotku (na jeden výrobek)

## 2.5.2 Relevantní a irelevantní náklady

Toto členění nákladů vytváří rovněž informační podklad pro rozhodování o budoucích peněžních tocích. Rozhodování je založeno na určitém odhadu budoucích hodnot nákladů

a výnosů zvažovaných variant. Pro porovnatelnost těchto variant je důležité posoudit, které z nákladů budou určitou variantou ovlivněny a které ne.

### **Relevantní náklady**

Jsou náklady důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se mění podle různých uskutečněných alternativ, které přicházejí v úvahu. Jedná se o náklady ovlivnitelné daným rozhodnutím.

Zvláštní formou těchto nákladů jsou náklady rozdílové, vyjadřující rozdíl před zamýšlenou změnou a po ní.

### **Irelevantní náklady**

Z hlediska určitého rozhodnutí jsou tyto náklady nedůležité, jelikož zůstávají při uplatnění určitého rozhodnutí nezměněny, popř. jsou ve všech alternativách daného rozhodnutí stejné.

## **2.5.3 Oportunitní náklady**

**Oportunitní náklady** neboli **náklady ušlé příležitosti** nejsou ekonomické zdroje, které mají být v budoucnu reálně vynaloženy, ale jedná se o fiktivní náklady založené na úvaze omezenosti ekonomických zdrojů, tedy že výdej majetku v jedné podnikatelské aktivitě zamezuje jeho využití jiným, alternativním způsobem. Představují tedy ušlé výnosy z příležitosti, která nemohla být realizována kvůli jinému využití omezených zdrojů. Oproti tomu oportunitní výnosy představují náklady, kterým se podnik vyhýbá tím, že neuskutečňuje určitou alternativu dalšího vývoje.

Tyto náklady se uplatňují při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, kdy je podnik omezen ve zdrojích své činnosti. Mohou tak ovlivňovat chování pracovníků odpovědnostních středisek formou kalkulačního nájemného nebo kalkulačních úroků. Kalkulační úroky jako oportunitní veličiny vznikají v případě, že středisko váže neúměrnou část aktiv, za jejichž výši odpovídá, v zásobách materiálu, nedokončené výroby, výrobků a pohledávek.

## **2.5.4 Náklady vázané k rozhodnutí**

Jedná se o náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou až v budoucnosti. Spojeny jsou zejména s vývojem a technologickým řešením výrobků, které podstatným

způsobem předurčují budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě. Tyto náklady činí ve vývojové a přípravné fázi výrobků 80 – 85 % celkových nákladů vynaložených v souvislosti s produktem za dobu jeho životnosti.

## **2.6 Dílčí závěr**

Manažerské účetnictví vyžaduje pro splnění své úlohy široké spektrum informací o nákladech. Tato kapitola je proto zaměřena na členění nákladů podle různých kritérií, která by měla odrážet potřeby konkrétního podniku v oblasti řízení nákladů. Různá členění nákladů jsou zde rozdělena do dvou velkých skupin, a to ve vztahu k řízenému procesu. První skupina se zaměřuje na proces, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto, ve druhé skupině jsou pak taková členění nákladů, která mají usnadnit rozhodování o budoucím procesu nebo jeho částech. K tradičním členěním nákladů patřícím do první skupiny se řadí druhové a účelové členění. Odpovědnostní členění nákladů je úzce svázáno s organizační strukturou podniku, ve které je možné rozlišit různé typy středisek. Členění nákladů využívaná jako podklad pro rozhodování o budoucnosti vycházejí z odhadovaných nákladů budoucích možných variant. Aby bylo možné varianty porovnat, je důležité oddělit relevantní a irelevantní náklady. Členění nákladů na fixní a variabilní je možné zařadit do obou velkých skupin, neboť má význam pro řízení nejen již daného procesu, ale i pro rozhodování o budoucím průběhu podnikatelského procesu.

## 3 VYMEZENÍ ZAKÁZKOVÉ VÝROBY

Základním rysem zakázkové výroby je zaměření na objekt činnosti podniku, kterým je zakázka. Zakázka může mít podobu zhotovení určitého produktu, provedení výkonu nebo poskytnutí služby.

*„Zakázková výroba patří obecně k typu výroby „X“ (mnoho položek nákupu, téměř žádné meziprodukty, až nekonečně mnoho finální produkce) nebo „Y“ (málo položek nákupu, žádné meziprodukty, až nekonečně mnoho finální produkce).“ [14]*

### 3.1 Sledování zakázky jako součást systému řízení výroby

Sledování zakázky od jejího zadání až po její realizaci úzce souvisí s předmětem činnosti podniku, se složitostí provedení, délkou trvání. Zejména u středních a větších firem, jejichž výroba má zakázkový charakter, je možné sledovat určitý standardní postup realizování zakázky.

Po obdržení poptávky od zákazníka vypracuje firma nabídku. Součástí nabídky je i cena zakázky, která je ve větších firmách vázána na technickou přípravu výroby a operativní kalkulace. Pokud firma v nabídkovém řízení uspěje, obdrží od zákazníka závaznou objednávku. Po upřesnění předpokládaných dodávek, prací a služeb následuje v případě větších zakázek zpracování konstrukčních a technologických podkladů k dané zakázce a zajištění zdrojů potřebných pro její realizaci. Průběh realizace zakázky je sledován v souladu s informačním systémem používaným v dané firmě, tzn. je evidován pohyb materiálu, rozpracovaných komponentů a práce odvedené na dané zakázce. Po dokončení zakázky dochází k jejímu předání zákazníkovi, podpisům předávacích dokumentů a k vyfakturování ukončené zakázky. U většiny zakázek má jejich realizátor povinnost zajišťovat záruční a pozáruční servis, takže i po jejich ukončení jsou sledovány náklady na případné reklamace a servisní opravy.

Řada podniků zabývajících se zakázkovou výrobou používá tzv. projektové řízení. Vždy je třeba určit prioritu jednotlivých projektů a způsob, jakým jim budou přidělovány kapacity. Zakázková výroba klade velké požadavky na multifunkčnost používaných zařízení. Neméně důležitá je i univerzálnost pracovníků, kteří by měli zvládat několik odlišných dovedností.

V podnicích, na které se zaměřuje tato diplomová práce, je za nejdůležitější prvek systému řízení výroby považován výrobní příkaz. Výrobní příkaz může být vystaven na celou zakázku nebo na její jednotlivé součásti. Obsahuje informace o stavu výrobního příkazu (připraveno, rozpracováno, ukončeno, odvedeno, apod.), informace o množství výrobku, náběh přímých mezd, materiálu a kooperací. V rámci výrobního příkazu se sledují skutečné náklady, které se porovnávají s operativní kalkulací.

## 3.2 Kalkulační systém

*„Podstata kalkulace spočívá v přesném určení veškerých druhů nákladů vstupujících do výkonu, výsledkem čehož je stanovení takové nabídkové ceny výkonu, které je akceptovatelná na trhu”.* [ 12; 83]

Kalkulace plní podle Seriny [12] následující úkoly.

- Využívají se jako podklad pro rozhodování o optimální skladbě sortimentu prováděných výkonů a o způsobu jejich zabezpečení (nákup nebo vlastní výroba).
- Jsou nástrojem pro hodnocení variantních cenových strategií.
- Umožňují zobrazit vztahy mezi odpovědnostními vnitropodnikovými útvary formou vnitropodnikových cen, čímž ovlivňují chování pracovníků těchto útvarů tak, aby bylo v souladu s podnikovými cíli.
- Využívají se jako důležitý podklad pro tvorbu plánu nákladů, výnosů a zisku.
- Lze je v podniku využít jako nástroj pro řízení hospodárnosti.
- Jsou nástrojem ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků a jiných aktivovaných výkonů.

Veškeré v podniku sestavované kalkulace tvoří tzv. kalkulační systém. Kalkulace zahrnuté v tomto systému můžeme dělit podle dvou hledisek: podle časového hlediska a podle rozsahu zahrnovaných nákladů.

### 3.2.1 Dělení kalkulací z časového hlediska

Z hlediska vztahu k časovému horizontu zpracování a využití se kalkulace dělí podle [2] na předběžné a výsledné.

**Předběžná kalkulace** je sestavována před samotným zahájením výroby, jejím smyslem je stanovit očekávanou výši vlastních nákladů výkonu. Může být sestavena jako propočtová, plánová nebo operativní. Propočtová kalkulace stanovuje výši nákladů pro předběžné posouzení prováděného výkonu. Plánová kalkulace se využívá pro opakované výkony, zahrnuje i stanovení technicko-hospodářských norem. Operativní kalkulace slouží pro vyjádření nákladů odpovídajících aktuálním technickým a výrobním podmínkám.

**Výsledná kalkulace** se sestavuje až po skončení výroby, případně po uplynutí sledovaného období. Jejím smyslem je vyčíslit skutečně vynaložené náklady. Výsledná kalkulace má velký význam v podnicích, které mají delší výrobní cyklus a zakázkový typ výroby. Porovnání skutečných nákladů s nákladovým úkolem ještě v průběhu realizace zakázky umožňuje podniku činit opatření jak ke snížení nákladů, tak i k případnému dalšímu cenovému vyjednávání se zákazníkem.

### 3.2.2 Dělení kalkulací podle rozsahu zahrnovaných nákladů

Podle rozsahu nákladů, které kalkulace zahrnuje, se v ekonomické teorii [11], [13] rozlišují kalkulace úplných nákladů a kalkulace neúplných nákladů.

**Kalkulace úplných nákladů** obsahuje všechny náklady, které jsou spojeny s výrobou a prodejem určitého výkonu. Někdy je tato kalkulace označována jako absorpční, protože všechny režijní náklady jsou rozpočítány na všechny výrobky. Východiskem pro zjišťování úplných nákladů je kalkulační vzorec. Struktura kalkulačního vzorce je individuální záležitostí každého podniku. Při jeho tvorbě se většina z podniků opírá o následující všeobecné schéma tohoto vzorce. [13]

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie (provozní režie)

---

**Vlastní náklady výroby**

5. Správní režie

---

**Vlastní náklady výkonu**

6. Odbytové náklady

---

**Úplné vlastní náklady výkonu**

7. Zisk (ztráta)

---

**Cena výkonu**

Pro přiřazení nepřímých nákladů se nejčastěji využívá tzv. přírážková kalkulace. Při této metodě se režijní náklady rozvrhují pomocí režijní přírážky, která může mít podobu procentuální přírážky nebo sazby nepřímých nákladů. Pro procentuální přírážku platí následující vzorec: [2;112]

$$\% \text{ přírážky} = \text{nepřímé náklady (v Kč)} / \text{rozvrhová základna (v Kč)} * 100 \quad (2)$$

Jako rozvrhová základna se nejčastěji používají přímé mzdy, přímý materiál, součet přímých nákladů. Základním požadavkem na rozvrhovou základnu je, že by měla být v příčinné souvislosti s výkonem, na který se náklady rozvrhují a neměla by se v čase měnit.

Využití kalkulace úplných nákladů přináší některé problémy. Náklady se přiřazují kalkulační jednici na základě předpokládaného objemu a struktury výkonů. Pokud se skutečný objem a struktura výkonu liší, vznikají v důsledku existence fixních nákladů rozdíly mezi skutečnými a kalkulovanými náklady. To vede k tomu, že rozdíly způsobené změnami objemu a sortimentu jsou vykazovány společně s reálnými úsporami a překročeními nákladů. Při kalkulaci úplných nákladů dochází v podstatě k lineárnímu přepočtu fixních nákladů, takže vzniká dojem, že růst fixních nákladů je vyvolán změnami v objemu výkonů.

**Kalkulace neúplných nákladů** vychází z jednoznačného oddělení fixních a variabilních nákladů. Kalkulovaným výkonům jsou přiřazovány pouze variabilní náklady. Fixní náklady se do kalkulace výkonů nezahrnují, jsou považovány za nedělitelný celek, který je třeba uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů. Hlavní předností tohoto typu kalkulace je rozdílný přístup k řízení fixních a variabilních nákladů. Řízení variabilních nákladů vychází z nákladového úkolu stanoveného na jednici a zaměřuje se na eliminaci odchylek od tohoto úkolu. Řízení fixních nákladů je zaměřeno na optimální využití vytvořených kapacit. Určitým problémem u kalkulace neúplných nákladů může být vymezení fixních a variabilních nákladů. Bezprostřední vztah mezi variabilními náklady a kalkulační jednicí existuje jen u jednicových nákladů, u variabilní režie již může být její kvantifikace problematická. U fixních nákladů se jejich neměnný charakter projevuje spíše v kratších časových intervalech. Pokud sledujeme jejich dlouhodobý vývoj, projevuje se i u těchto nákladů jejich variabilita. Z tohoto důvodu je tato kalkulace výhodná zejména při krátkodobém řízení nákladů.

Horváth [7] uvádí jako další systém kalkulace nákladů **kalkulaci procesních nákladů**. „*Kalkulace procesních nákladů je nová metoda kalkulace nákladů, která byla vyvinuta podle současných požadavků na účinný systém kalkulace. Podporuje strategické rozhodování o produktu a produkci a ukazuje na potenciál pro optimalizaci podnikových procesů. Vystačí s tradiční kalkulací druhů nákladů a nákladových středisek. Při zavedení kalkulace procesních nákladů je nevyhnutelná podrobná analýza, změna a restrukturalizace uvnitř podniku, např. kalkulace nákladových středisek a nositelů nákladů.*“ [7; 100]

Postup při kalkulaci procesních nákladů zahrnuje podle Horvátha [7] následující kroky.

- Vytvoření hypotéz o hlavních procesech na základě oborových procesních modelů, dílčích plánů podniku a dalších cílů. Tyto hypotézy jsou důležité pro následnou analýzu nákladových středisek z hlediska dílčích procesů.
- Analýza činností dílčích procesů nákladových středisek a přiřazení kapacit a nákladů. Zjištěné činnosti střediska se shrnují do dílčích procesů, které se následně rozdělí podle vztahu k výkonům nákladového střediska na procesy fixní a variabilní.



- Komprimace na hlavní procesy a zjištění nákladových sazeb. Jednotlivé dílčí procesy sledovaných nákladových středisek se spojí do několika málo hlavních procesů. Sazby procesních nákladů se určí jako podíl procesních nákladů a objemu procesu.

Kalkulaci procesních nákladů je možné využít jako nástroj plánování a řízení nákladů. Na základě analýzy činností může odhalit nevhodné procesy nebo organizační slabiny a tím i potenciální úspory. Tato kalkulace může být pravidelně zahrnována do ročního plánu. Jestliže se při porovnání skutečného objemu procesu a skutečných nákladů projeví nedostačující vytížení, tak by se takové zjištění mělo objevit v novém plánu na příští rok. Jestliže jsou známy různé veličiny, které ovlivňují náklady, je možné naplánovat dlouhodobá opatření pro snížení nákladů již v počátečních fázích vývoje produktu.

### **3.3 Účetní evidence zakázkové výroby**

Sledování zakázkové výroby v účetnictví vychází z konkrétních podmínek a potřeb každé firmy, která se zakázkovou výrobou zabývá. Při účtování zakázkové výroby mohou nastat různé varianty, které vyplývají z rozhodnutí firmy, jakým způsobem stanoví následující skutečnosti [3]:

- členění provozních nákladů,
- vymezení zásob vlastní výroby,
- oceňování zásob vlastní výroby,
- účtování zásob vlastní výroby

#### **3.3.1 Členění provozních nákladů**

Pro členění provozních nákladů existují v podstatě dvě možné varianty, a to druhové členění a účelové členění. Rozhodující většina firem u nás používá druhové členění, což je dáno historickým vývojem. Druhové náklady, které souvisí s konkrétní zakázkou, jsou součástí celkových nákladů, do vyfakturování zakázky však u ní nejsou vykázány žádné výnosy. Tím dochází k věcné nesrovnalosti mezi výnosy a náklady, která se řeší průčtováním změny stavu zásob vlastní činnosti do výnosů. Někdy se označují jako tzv. vyprodukované (ještě neprodané) výnosy.

V případě účelového členění nákladů neprocházejí náklady, které souvisejí s nedokončenou zakázkou výsledkovými účty, ale účtují se v rámci rozvahy. Teprve realizované výkony se účtují na vrub nákladů a tyto náklady se poté poměří s výnosy. Při tomto členění nákladů tedy nedochází k nesrovnalosti mezi náklady a výnosy.

### 3.3.2 Vymezení zásob vlastní výroby

V zakázkové výrobě se můžeme setkat s následujícími zásobami vlastní výroby [10]:

- nedokončená výroba,
- polotovary,
- výrobky.

**Nedokončená výroba** představuje rozpracované výrobky, které již prošly určitými výrobními stupni, ale nejsou ještě hotovým výrobkem. U nevýrobních činností jde většinou o nedokončené práce.

**Polotovary** jsou nedokončené produkty, které jsou výsledkem určitého uzavřeného výrobního stupně a jsou určeny k použití v dalším výrobním procesu, ale mohou se také samostatně prodávat.

**Výrobky** jsou produkty vlastní výroby, které jsou určeny k prodeji konkrétním výkonům.

Každý podnik si musí při své výrobě vyřešit, kdy začne nedokončená výroba (rozpracovaná zakázka). Zpravidla se za začátek považuje provedení první operace na materiálu. Dále také musí vyřešit, zda v průběhu realizace zakázky vznikají i polotovary nebo přímo hotové výrobky.

### 3.3.3 Oceňování zásob vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby se oceňují vlastními náklady. Podle zákona o účetnictví [16] se za vlastní náklady považují přímé náklady vynaložené na výrobu, případně i část nepřímých nákladů, která se k výrobě vztahuje.

Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů podle použitého způsobu kalkulace. Podle Vyhlášky 500/2002 Sb. [15] mohou podniky, které se zabývají

zakázkovou výrobou, oceňovat zásoby vlastní výroby přímými náklady, výrobní reží a v případě, že výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců, i správní reží.

### **3.3.4 Účtování zásob vlastní výroby**

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. [15] může podnik účtovat o zásobách vlastní výroby, stejně jako o zásobách nakupovaných způsobem A (průběžně) nebo způsobem B (periodicky). U způsobu A se o každém pohybu účtuje na účtech v účtové třídě 1. Skladová evidence vlastně je tak ve věcném a časovém souladu s evidencí účetní. U způsobu B se na účty účtové třídy 1 účtuje pouze na konci rozvahového dne, a to na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B může podnik použít pouze v případě, že má zajištěnu průkaznou evidenci o zásobách tak, aby byl schopen v průběhu účetního období prokázat jejich stav zásob včetně jejich ocenění.

## **3.4 Dílčí závěr**

Tato část diplomové práce je zaměřena na vymezení zakázkové výroby, jednak z hlediska řízení procesu výroby a jednak z hlediska jejího účetního zachycení. Zakázková metoda je typická pro podniky, které realizují své výkony na základě individuálních objednávek zákazníků. Tyto výkony jsou z hlediska nákladové náročnosti odlišné, proto je vhodné sledovat jejich náklady odděleně. Základním podkladem, který podrobné rozlišení nákladů umožňuje, je ve většině podniků tzv. výrobní příkaz (číslo zakázky). Jednotlivé zakázky jsou zároveň i předmětem kalkulace v závislosti na používaném kalkulačním systému. Účetní evidence zakázkové výroby v konkrétním podniku závisí na členění provozních nákladů, vymezení zásob vlastní výroby a jejich oceňování a účtování.

## **4 CHARAKTERISTIKA SLEDOVANÝCH PODNIKŮ V NÁVAZNOSTI NA SPECIFIKA VÝROBY**

Tato kapitola charakterizuje dvě vybrané společnosti, které se zabývají zakázkovou výrobou. Obě společnosti poskytly potřebné materiály, a to jak materiály veřejně dostupné, tak i materiály interní. Ani jedna ze společností však nesouhlasila se zveřejněním svého obchodního jména, ani žádných jiných identifikačních údajů. Z toho důvodu jsou společnosti v dalším textu označovány jako Společnost X a Společnost Y.

### **4.1 Společnost X**

Společnost X je akciová společnost, která působí zejména v oblasti výstavby, rekonstrukce a generálních oprav chladících věží pro energetické a průmyslové podniky.

#### **4.1.1 Historie společnosti X**

Společnost byla založena roku 1992 jako společnost fyzické osoby a o rok později nabyla společnost právní formy „společnost s ručením omezeným“. V roce 1997 byla společnost transformována na „akciovou společnost“. Během těchto let prošla společnost velkým a dynamickým vývojem v oblasti své činnosti. Zpočátku byla společnost specializovaná na velké chladicí věže a provádění pouze malých a středních oprav a servis. Postupně rozšířila své produktové portfolio i na oblast mikrochladičů a začala realizovat velké opravy a celkové rekonstrukce, dodávky pohonů a technologií. Od roku 1997 společnost disponuje vlastním konstrukčním, vývojovým a výzkumným útvarem. V této době se také společnost snažila maximálně vyjít vstříc zákazníkovi, proto se další její činností stalo poradenství. V roce 1998 zahájila společnost svoji činnost ve vlastním výrobním závodě a o tři roky později založila organizační jednotku také ve Slovenské republice, aby posílila svoji obchodní pozici na slovenském trhu. Od roku 2003 vlastní pobočku v Moskvě, díky které se podařilo expandovat na východní trhy. V roce 2006 společnost otevřela novou kancelář zahraničního obchodu v Praze, která se kromě oblasti Ruska nově zaměřuje i na oblast Afriky a Asie. Od roku 2007

je vlastníkem společnosti jediný akcionář, který je zároveň předsedou představenstva a generálním ředitelem.

V současnosti má společnost své pevné výrobní, technické a administrativní zázemí, což jí umožňuje komplexně zajistit všechny akce „na klíč“ vždy se zodpovědným a individuálním přístupem ke každému zákazníkovi.

Společnost dosáhla během svého působení významných obchodních úspěchů a zapsala se také do podvědomí obchodních partnerů jako seriózní a spolehlivý partner působící jak v České republice a na Slovensku, tak i na zahraničních trzích, především v Rusku, na Ukrajině, v Kazachstánu, Srbsku, Polsku, Maďarsku, Iráku a Pákistánu.

Významným strategickým cílem společnosti je stát se lídrem na trzích v rámci východoevropského a středoevropského teritoria a být také významným partnerem asijské a africké části světa.

#### **4.1.2 Výrobní program společnosti**

Výrobní program společnosti je zaměřen v první řadě na výstavbu **chladících věží**. Jedná se o moderní chladicí zařízení, jejichž oblast použití pokrývá potřeby energetického, petrochemického, strojírenského, metalurgického a rafinérského průmyslu. V této oblasti vyrábí společnost 3 typy těchto chladících věží, a sice ocelové, betonové a itersonové věže.

Dále se společnost zaměřuje na výstavbu **chladících mikrověží**, jež jsou založeny na principu využití atmosférického chlazení a jsou tak ideální pro chladicí systémy výroben a provozoven s menší spotřebou vody. V podstatě se tedy jedná o lehké chladicí věže s malými nároky na umístění.

Výrobní program společnosti také zahrnuje výrobu **chladících okruhů**, využívajících principů mokrého chlazení. Právě chladicí systémy s chladíci okruhy mohou využívat ventilátorové chladicí věže, dále také chladicí věže s přirozeným tahem nebo kombinované hybridní věže. Tyto dodávané služby také zahrnují poradenství a realizaci v oblasti technologie a chemické úpravy vod.

Výrobní činnost společnosti je také v neposlední řadě zaměřena na **výrobu suchých chlazení a kondenzací páry** odpovídající trendům v ochraně životního prostředí a potřebě cenově efektivního chlazení. Tento typ chlazení je hojně využíván v chemickém průmyslu, petrochemii, ocelářském průmyslu, energetice a také v teplárenských provozech.

Další významnou součástí výrobního programu tvoří výroba **strojního chlazení**, jež je využíváno u speciálních aplikací, u kterých je třeba zabezpečit chladicí okruhy pro nízkoteplotní chlazení. Uplatnění tohoto typu chlazení se vyskytuje zejména v gumárenském a farmaceutickém průmyslu a speciální chemii.

### 4.1.3 Organizační uspořádání společnosti

V čele společnosti stojí generální ředitel, který je zároveň předsedou představenstva a.s. Přímá podřízenost generálnímu řediteli je znázorněna v organizačním schématu v příloze č. 1 této práce. Výrobní závod, v jehož čele stojí ředitel závodu, je dále členěn na odbory. Organizační struktura je zřejmá ze schématu v příloze č. 2. V přímé podřízenosti řediteli závodu je výkonný ředitel, který řídí další odborné útvary ve své působnosti. Tato působnost je zachycena ve schématu v příloze č. 3.

Z hlediska evidence a vyhodnocování nákladů je společnost X členěna na střediska, a to následujícím způsobem:

Číselník středisek společnosti X

Označení střediska	Název střediska
01SR	generální ředitel – správní režie
02SR	obchodní úsek – Rusko – správní režie
03SR	obchodní úsek – Evropa – správní režie
04SR	odbor projekce – správní režie
05PN	výroba – přímé náklady
05VR	výroba – výrobní režie
05SR	výroba – správní režie
07SR	ekonomický úsek – správní režie
08SR	výrobní závod – správní režie

10SR	personální odbor - správní režie
13SR	obchodní úsek – Asie a Afrika – správní režie
14SR	odbor marketingu – správní režie
16SR	odbor realizace – správní režie
99 OS	Organizační složka- Slovenská Republika

Pro účely sestavování kalkulací a jejich vyhodnocování jsou střediskové náklady podrobněji sledovány podle skupin nákladů, a to:

PN = přímé náklady,

VR = výrobní režie,

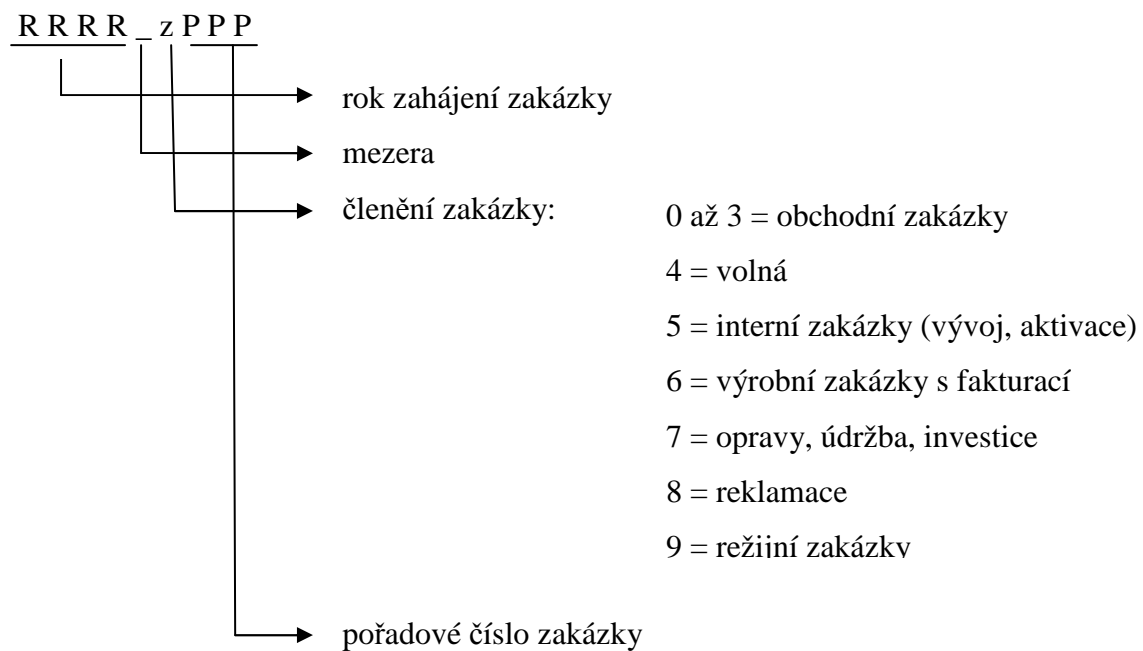
SR = správní režie.

Všechny tři skupiny nákladů se sledují pouze u střediska výroba, které je možno označit jako ziskové středisko, neboť většina fakturovaných výkonů jde ve prospěch tohoto střediska. Ostatní střediska mají charakter nákladových středisek, kterým jsou stanoveny plánované náklady a sleduje se jejich úspora nebo překročení.

#### **4.1.4 Řízení výroby**

Společnost X využívá informační systém Vision32 , který je určen pro řízení ekonomiky, výroby, obchodu a projektu. Jednou z nejširších částí tohoto systému je výrobní okruh, který řeší oblast přípravy výroby, řízení výroby a sledování výroby.

Každá zakázka je v systému jednoznačně určena svým číslem. Struktura čísla zakázky je následující:



Největší skupinu zakázek tvoří obchodní zakázky. Jejich sledování začíná již poptávkou odběratele. Poptávky jsou evidovány jako obchodní případy v evidenci objednávek. Obchodník má už v této fázi přístup ke kalkulaci a je tedy schopen zjistit cenu, popřípadě odhadnout nároky zakázky na kapacitu podle technologické náročnosti, kterou získá z TPV. Poptávky je možné přesunout do stavu objednávky. V této fázi vznikají požadavky na výrobu a podklady z objednávky slouží pro generování výrobních příkazů. Před generováním výrobního příkazu se vytvoří podklady pro výrobní dokumentaci.

Zakázky označené jako opravy, údržba, investice a dále zakázky režijní jsou sledované pouze v účetnictví, neprocházejí tedy výrobním modulem a netvoří se na ně výrobní příkazy. Náklady a výnosy u těchto zakázek jsou účtovány pouze účetními doklady.

Řízení výroby začíná výrobním příkazem, který je možno vygenerovat samostatně nebo na základě zkalkulovaných a do výroby uvolněných výrobních zakázek. Podkladem pro kalkulaci výrobního příkazu jsou údaje uložené v TPV a ceny materiálu v modulu odbyt. TPV je oblast, ve které se definuje, z čeho se mají výrobky vyrábět a jak se má při jejich výrobě postupovat. Základní částí TPV jsou tzv. kusovníky.



**Kusovník** je předpis, který obsahuje seznam vstupujících materiálů, technologický postup a výstupní kontrolu. V rámci výroby je kusovník jednoznačně určen pomocí čísla kusovníku a čísla verze. Číslo kusovníku je kód položky, která se vyrábí, a číslo verze je pořadové číslo v rámci čísla kusovníku. Různá čísla verzí v rámci stejného čísla kusovníků znamenají, že dané kusovníky se mohou lišit v materiálu, v technologickém postupu, v ostatních přímých nákladech nebo ve výstupních kontrolách. Z dalších důležitých základních údajů kusovníku je označení střediska a typu výrobku. Podle střediska, které je v kusovníku uvedeno, se provádí kalkulace daného kusovníku. U typu výrobku se rozlišuje finál, polotovar a ostatní vyráběná součást. Finál je hotový výrobek, který se po dokončení výroby přesunuje na sklad hotových výrobků, odkud je expedován odběrateli. Polotovar je vyráběná sestava, která vstupuje jako součást do nějakého vyššího celku a na kterou je vystaven samostatný výrobní příkaz. Po dokončení je odveden na sklad polotovarů, kde je evidován až do té doby, než vstoupí do výrobního příkazu na vyšší sestavu. Ostatní vyráběná součást je vyráběna v rámci výrobního příkazu vyšší součásti a neeviduje se na žádném skladu.

Technologický postup je v kusovníku uložen ve formě seznamu operací. Každá operace je určena svým pořadím, které je v rámci postupů jedinečné. Pro kalkulaci jsou důležité informace o časech (čas přípravy, čas operace). Kromě těchto údajů se vyplňují i počty a platové třídy pracovníků, kteří se na dané operaci podílejí.

Velmi důležitou součástí kusovníku je z hlediska evidence výroby **kalkulace**. Kalkulace je proces, při kterém se na základě kusovníku vypočítá plánovaná cena součásti, pro kterou je kusovník vytvořen. Do procesu kalkulace vstupuje:

- seznam materiálů kusovníku,
- cena materiálů,
- seznam operací z technologického procesu,
- kalkulační vzorec.

Jako cenu materiálu používá společnost X poslední nákupní cenu. Systém umožňuje zadávat kalkulační vzorce podle členění nebo podle činností. Ve společnosti X je používán kalkulační vzorec podle členění. Jeho struktura je následující:

Středisko	Kalkulační položka	Kalkulační vzorec
05PN	Výrobní režie	$3,25 * OPE$
05PN	Správní režie	$2 * OPE$
05PN	Pojištění	$0,35 * OPE$
05PN	Cena výkonu	$1,05 * (MAT + OPE + KOP + POL + OPN + VYR + POJ + SPR)$
05PN	Cena evidenční	$MAT + OPE + KOP + POL + OPN + VYR + POJ + SPR$

OPE = přímé mzdy

OPN = ostatní přímé náklady

MAT = přímý materiál

VYR = výrobní režie

KOP = kooperace

POJ = sociální a zdravotní pojištění

POL = polotovary

SPR = správní režie

Výrobní režie je kalkulována ve výši 325 % z přímých mezd, správní režie ve výši 200 %. Do položky ostatních přímých nákladů je možné zahrnout další náklady, se kterými je možné počítat při tvorbě dané verze kusovníku (např. náklady na ochrannou známku, režijní náklady konkrétního stroje, pokud je třeba je evidovat samostatně apod.). V současné době nemá tato položka ve společnosti X náplň. Položka KOP v kalkulačním vzorci je určena pro náklady fakturované firmou, která provádí určitou úpravu materiálu používaného při realizaci zakázky.

Evidenční cena slouží pro účtování zásob vlastní výroby, tj. polotovarů a hotových výrobků, pro které jsou zřízeny samostatné sklady, a také pro účtování nedokončené výroby. Cena výkonu je určena pro fakturaci výkonů prodávaných mimo společnost. Je to evidenční cena povýšená o ziskovou marži.

**Výrobní příkaz** je nejdůležitější částí systému řízení výroby. Do výrobního příkazu jsou z kusovníku zkopírovány spotřební normy a výrobní postup. Na konkrétní výrobní příkaz je možné objednávat, rezervovat a vydávat materiál, pořizovat mzdové lístky a faktury za externí kooperace. Na výrobní příkaz se rovněž odvádí nedokončená výroba a v neposlední řadě se vyhodnocuje i efektivita výroby.

Výrobní příkaz obsahuje informace o stavu výrobního příkazu (připraveno, rozpracováno, ukončeno, odvedeno), dále informace o množství vyráběného výrobku, o náběhu přímých mezd, materiálu a kooperací. Na výrobním příkazu se eviduje veškerý materiál vyskladněný pro dílec vyráběný na základě tohoto výrobního příkazu. Informace o materiálu se na výrobní příkaz dostává automaticky ze skladu, neboť skladník při výdeji materiálu musí zadat číslo výrobního příkazu, na který materiál vydává. Každý výrobní příkaz nese informace o provedených operacích: typ mzdového lístku (úkolový, hodinový, režijní, prostoj), pořadí název a cena operace, čas operace, čas přípravy, mzdové tarify, počet zmetků, příplatky za prostředí, místo operace apod. Podle počtu odvedených operací je možné zjistit stav rozpracované výroby.

V rámci výrobního příkazu je uložena kalkulace z TPV. Pro celý výrobní příkaz existuje jedna kalkulace na celé množství všech položek v něm uvedených. Tato operativní kalkulace se porovnává se skutečnými náklady, které na daný výrobní příkaz nabíhají, a zjišťuje se úspora nebo překročení nákladů.

Na výrobním příkazu jsou zachyceny provedené kooperace. Jde o seznam skutečně provedených kooperací podle faktur od dodavatele těchto kooperací. Faktury se navádějí standardní cestou do účetnictví, kde existuje možnost rozpustit fakturovanou částku mezi ty výrobní příkazy, ke kterým se vztahuje. Porovnáním skutečných nákladů na kooperace s plánovanými náklady uvedenými v kusovníku se zjistí jejich úspora nebo překročení.

Po dokončení výroby daného dílce nastává fáze jeho **odvádění**. Podkladem je odváděcí protokol. Odvádění může probíhat automatizovaně po dokončení dílce a provedené kontrole, nebo ručně. Ve společnosti X není v současné době používáno automatizované odvádění. To vyplývá ze skutečnosti, že ve většině případů probíhá dokončení zakázky mimo výrobní závod, tj. na místě, kde je konkrétní zařízení budováno. Před uzavřením výrobního příkazu je proto nutné zajistit přímo na místě zkušební provoz, předložit požadované atesty, podepsat předávací protokoly apod.

#### 4.1.5 Evidence zásob vlastní výroby

V rámci výroby se sledují **polotovary**, což jsou vyráběné sestavy, které vstupují do vyššího celku. Po dokončení jsou odvedeny na sklad polotovarů, odkud jsou následně vydávány na základě výrobního příkazu na vyšší sestavu. Polotovary jsou oceněny evidenční cenou dle operativní kalkulace.

**Nedokončená výroba** se sleduje u těch výrobních příkazů, které jsou označeny jako „rozpracované“ nebo v daném měsíci „ukončené“. U rozpracovaných výrobních příkazů je vykazován zůstatek nedokončené výroby, u ukončených výrobních příkazů zůstatek nedokončené výroby není. Nedokončená výroba se sleduje formou měsíčních výkazů.

Ve výkazu nedokončené výroby jsou uvedeny tyto údaje:

- počáteční stav nedokončené výroby – navazuje na konečný stav z minulého měsíce,
- náběh nedokončené výroby – souhrn všech skutečných nákladů, které vstoupily do výroby (výdejky materiálu a polotovarů, mzdové lístky),
- odvádění – ocenění všech součástí a polotovarů, které byly v aktuálním měsíci dokončené a odvedené na sklad HV nebo polotovarů (ocenění podle operativní kalkulace),
- ukončeno – částka, která zůstala na výrobních příkazech, které byly v aktuálním měsíci ukončené – tato částka vyplývá z rozdílu mezi oceněním náběhu nedokončené výroby ve skutečných nákladech a odvádění nedokončené výroby podle operativní kalkulace,
- zůstatek nedokončené výroby = počáteční stav + náběh – odvádění – ukončení.

Účtování nedokončené výroby probíhá automaticky podle nastavených souvztažností, a to jednotlivě podle položek kalkulačního vzorce. Nedokončená výroba je rovněž oceňována v evidenční ceně podle operativní kalkulace. Rozdíl mezi operativní kalkulací a skutečnými náklady se přelévá přes účet nedokončené výroby v členění podle kalkulačních položek. Účtování nedokončené výroby je vždy vztaženo ke konkrétní zakázce, která je uvedena na příslušném výrobním příkazu.

## **4.2 Společnost Y**

Společnost Y je česká společnost s ručením omezeným zabývající se speciální úpravou vozidel pro českou i zahraniční klientelu.

### **4.2.1 Historie Společnosti Y**

Společnost Y vznikla v roce 1992 a do obchodního rejstříku byla zapsána 10. 12. 1992. V prvních dvou letech své existence produkovala společnost zejména přepravníky koní, přívěsy za motorová vozidla a nástavby užitkových vozidel všeho druhu. Poté se výroba společnosti začala soustřeďovat především na přepravníky koní a v menším měřítku i na kusovou a malosériovou výrobu speciálních nástaveb sklápěčů, hasičských a pohřebních vozidel. Dále se společnost začala zabývat rovněž výrobou nástavby na svoz komunálního odpadu a přepravu nebezpečných nákladů.

V současné době jsou jednou z hlavních náplní výroby společnosti speciální úpravy vozidel. Svou velikostí a počtem zaměstnanců 122, je tato společnost řazena mezi střední podniky.

Za patnáct let své existence si společnost vybuodovala na světovém trhu velmi dobré jméno a má stálý okruh odběratelů jak v EU, tak i mimo ni, jelikož je díky své velikosti a jednoduché organizační struktuře schopna velmi pružně reagovat na požadavky svých zákazníků.

### **4.2.2 Výrobní program společnosti**

Ve svém výrobním programu se společnost zaměřuje zejména na speciální úpravy silničních a terénních motorových vozidel a jejich modifikace a opravy, lakýrnictví a opravy karosérií.

Společnost Y nabízí pro své klienty široké spektrum vozidel, která jsou optimálním řešením požadavků na jejich bezpečnost. Produkce společnosti Y je v této oblasti zaměřena především na zakázkovou výrobu a její firemní strategie je založena na spokojenosti zákazníků. V závislosti na konkrétních požadavcích zákazníků mohou být vozidla společnosti upravována a volitelně vybavována dalšími požadovanými komponenty.

Mezi další zaměření společnosti patří také zámečnictví, stavba strojů s mechanickým pohonem (návěsy a přívěsy), tvarování a další zpracování skla, výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd, výroba porcelánových a keramických výrobků, výroba a hutní zpracování železa a oceli a v neposlední řadě také koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a následný prodej.

### 4.2.3 Organizační uspořádání společnosti

V čele společnosti stojí generální ředitel, který je zároveň jediným společníkem a jednatelem s.r.o. Organizační uspořádání společnosti znázorňuje organizační schéma v příloze č. 4

Součástí organizačního členění je rozdělení společnosti na střediska.

Číselník středisek společnosti Y:

Označení střediska	Název střediska
10	správa
20	technický úsek
30	obchodní úsek
40	nákup
50	výrobní úsek
51	zámečníci
52	automechanici
53	režie
60	úprava skla

Středisko správa zahrnuje útvar ředitele, útvar kontroly a útvar ekonomiky a personalistiky.

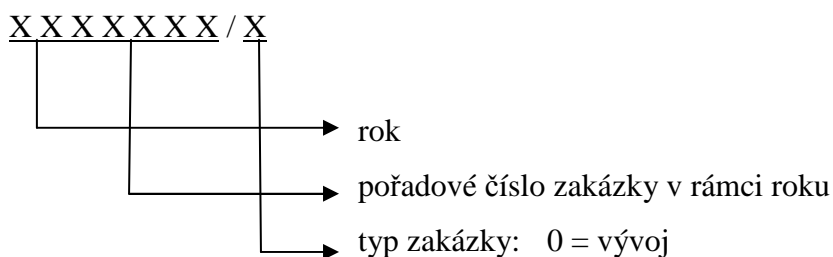
Využití členění na střediska pro účely sledování nákladů je ve společnosti teprve v začátcích. Dopusud se členění nákladů podle středisek nevyužívalo, se zavedením nového informačního systému bude toto sledování nákladů nedílnou součástí celkového systému řízení nákladů.

### 4.2.4 Řízení výroby

Do roku 2009 využívala společnost Y dílčí informační systémy zvlášť pro řízení výroby a zvlášť účetní informační systém. V současné době zavádí informační systém Helios GREEN, který je určen pro velké a středně velké společnosti. Je to ucelený informační systém, který se snadno přizpůsobí konkrétním potřebám firmy. Důležitou součástí tohoto

systemu je modul pro řízení a plánování výroby. Tento modul umožňuje pružně reagovat na časté změny ve vyráběném sortimentu, na aktuální stav objednávek a specifických požadavků zákazníků. Zajišťuje plnou podporu obchodního procesu, poskytuje rychlé a přesné informace o dodacích lhůtách a cenách výrobků zadaných do výroby. Na základě toho je obchodní oddělení schopno sdělit zákazníkům přesný termín dodání a je možno dodržet dohodnutou cenu.

Každá zakázka má přiděleno jednoznačné číslo s následující strukturou:



- 1 = úpravy automobilů
- 2 = prodej náhradních dílů
- 3 = opravy
- 4 = reklamace
- 5 = výroba vlastního majetku (přípravky, formy)
- 6 = údržba budov a strojů
- 7 = režijní zakázky

Rozhodující jsou zakázky typu 1, tj. úpravy automobilů. Poptávku ze strany zákazníka přijme pracovník obchodního úseku, přiřadí jí číslo obchodního případu. Číslo obchodního případu se přiděluje každé potenciální poptávce, i když se nebude realizovat. K jednomu obchodnímu případu může být přiřazeno více zakázek. Na základě obchodního případu se vygeneruje číslo zakázky (případně zakázek) a určí se konečný termín pro její vyřízení. Pro danou zakázku se vypracuje obchodně technická specifikace a zároveň se určí nákladové limity. Na základě těchto limitů se podepíše se zákazníkem smlouva na dodávku upraveného vozu.

Technický úsek zpracuje v následujícím kroku technickou a technologickou dokumentaci, která je dvojího typu – typu prototyp a typu opakovaná výroba. Dokumentace typu prototyp se tvoří částečně přímo na dílně při výrobě. Na zakázku nabíhají skutečné hodiny dělníků na dílně a skutečná spotřeba materiálu. U opakované výroby (např. série 6 vozidel) společnost využívá systém úkolové mzdy a z toho důvodu jsou stanoveny výkonové normy a normy spotřeby materiálu. Na zakázku nabíhají normované náklady, tzn. normovaná spotřeba materiálu a normovaná práce dělníků.

Zpracovaná výrobní dokumentace se překlopí do schválené technické a technologické dokumentace, kterou dostává k dispozici vedoucí výroby. Na jejím základě se sestaví plán výroby a vygenerují se tzv. výrobní příkazy. Výrobní příkazy jsou tvořeny tak, aby byla výroba optimální z hlediska výše nákladů. Pokud budou např. potřebné stejné dílce pro různé zakázky, pak se vyrobí najednou. Vygenerované výrobní příkazy se automaticky přenášejí jako požadavky na nákup materiálu do MTZ. Na speciální materiály může dát dopředu požadavek již technolog při zpracování technické dokumentace výroby.

MTZ vychystává asi v jednodenním předstihu materiál pro výrobu na základě tzv. úkolek. Úkolky obsahují předepsanou operaci a materiál potřebný na její provedení. Připravený materiál odebere přípravář výroby ze skladu a přidělí ke zpracování příslušným dělníkům.

Během výroby probíhá mezioperační kontrola, po jejím ukončení následuje výstupní kontrola. Pokud na základě rozhodnutí těchto kontrol vznikají nějaké náklady, které jsou nad úroveň normovaných nákladů uvedených v technické přípravě výroby, jsou tyto náklady sledovány jako samostatný nákladový typ. Veškerá dokončená výroba se odvádí na sklad hotových výrobků, odkud se následně prodává a fakturuje.

Z hlediska přiřazování nákladů jednotlivým zakázkám se využívá následující **kalkulační vzorec** v úrovni normovaných (plánovaných) i skutečných nákladů:

přímý materiál

kooperace

přímé mzdy

sociální a zdravotní pojištění ke mzdám

výrobní režie



Položky materiál, mzdy a kooperace jsou přiřazovány ve skutečné výši. Výrobní režie je stanovena jako přírážka ke mzdám příslušného střediska.

#### **4.2.5 Evidence zásob vlastní výroby**

V modulu výroba se evidují **polotovary**, což jsou dokončené dílce, které vstupují do další výroby. Po jejich dohotovení se odvádějí na sklad polotovarů a z tohoto skladu jsou dále vydávány do výroby vyšší sestavy. Polotovary jsou oceněny na úrovni přímých nákladů.

Dokončené zakázky mají podobu **hotových výrobků**, které se odvádějí na sklad hotových výrobků. Ze skladu jsou následně vydávány a fakturovány zákazníkům. Hotové výrobky jsou oceněny rovněž na úrovni přímých nákladů.

Po dokončení implementace nového informačního systému společnost předpokládá oceňovat zásoby vlastní výroby se zohledněním položky výrobní režie.

### **4.3 Dílčí závěr**

Pro komparaci řízení nákladů byly vybrány dvě společnosti zabývající se zakázkovou výrobou. Sledování nákladů a evidence zakázkové výroby těchto společností závisí na jejich vlastních potřebách i možnostech používaného informačního systému. Organizační členění společností umožňuje sledování nákladů podle jednotlivých útvarů. Obě společnosti využívají informační systém, který umožňuje kvalitní evidenci zakázkové výroby v samostatném výrobním modulu úzce provázaném s modulem účetním. Každá zakázka ve výrobním modulu je jednoznačně určena číselným označením, průběh její realizace dokumentuje výrobní příkaz. Evidence zásob vlastní výroby vznikajících při realizaci zakázek závisí na používaném kalkulačním vzorci.

## 5 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ V PODNICÍCH – ANALÝZA, SYNTÉZA A KOMPARACE

Tato část práce je věnována srovnání způsobu sledování a řízení nákladů ve společnostech X a Y. Pro srovnání byla zvolena metoda hodnocení vývoje a struktury nákladů podle hledisek běžně využívaných v těchto společnostech v letech 2007 až 2009. u jednotlivých pohledů na náklady je použita jednak analýza trendů, která sleduje absolutní i procentní vývoj nákladů v jednotlivých letech, jednak analýza strukturální, která zachycuje podíl jednotlivých skupin nákladů na celkových nákladech společnosti ve sledovaných letech. Veškeré údaje jsou uváděné v tisících Kč.

### 5.1 Sledování a řízení nákladů ve společnosti X

Ve společnosti X jsou pravidelně sledovány náklady podle jednotlivých středisek a náklady podle realizovaných zakázek. Jako doplňující hlediska jsou v této práci vyhodnoceny náklady podle druhů a také podle kalkulačního členění.

#### 5.1.1 Sledování nákladů podle druhů

Tabulka 2: Náklady společnosti X podle druhů

nákladový druh (v tis. Kč)	2007	2008	2009	absolutní změna 2008/2007	absolutní změna 2009/2008	procentní změna 2008/2007	procentní změna 2009/2008
spotřeba materiálu	197 414	202 781	145 111	5 367	-57 670	2,72%	-28,44%
spotřeba energie	642	1 007	1 415	365	408	56,85%	40,52%
spotř. ost.nesk.dod..	1 303	1 316	1 205	13	-111	1,00%	-8,43%
opravy a udržování	3 293	2 926	1 753	-367	-1 173	-11,14%	-40,09%
cestovné	2 932	4 321	4 980	1 389	659	47,37%	15,25%
náklady na reprezentaci	321	599	417	278	-182	86,60%	-30,38%
ostatní služby	117 135	146 039	116 513	28 904	-29 526	24,68%	-20,22%
mzdové náklady	30 574	40 854	38 105	10 280	-2 749	33,62%	-6,73%
odměny členům	1 620	1 520	1 380	-100	-140	-6,17%	-9,21%
zákonně sociální poj.	10 615	13 699	12 922	3 084	-777	29,05%	-5,67%
zákonně soc. náklady	939	1 325	1 578	386	253	41,11%	19,09%

nákladový druh (v tis. Kč)	2007	2008	2009	absolutní změna 2008/2007	absolutní změna 2009/2008	procentní změna 2008/2007	procentní změna 2009/2008
ostatní soc. náklady	0	112	82	112	-30		-26,79%
daň silniční	44	38	43	-6	5	-13,64%	13,16%
daň z nemovitostí	26	26	105	0	79	0,00%	303,85%
ostat. daně a poplatky	102	106	71	4	-35	3,92%	-33,02%
dary	0	153	50	153	-103		-67,32%
smluvní pokuty	1	1	43	0	42	0,00%	4200,00%
ostatní pokuty a penále	307	0	172	-307	172	-100,00%	100,00%
ost. provozní náklady	1 624	2 057	1 180	433	-877	26,66%	-42,63%
odpisy DNM a DHM	2 518	4 334	4 390	1 816	56	72,12%	1,29%
prodané CP a vklady	9	0	0	-9	0	-100,00%	0,00%
tvorba zákon. OP	0	0	4 504	0	4 504		
úroky	2 060	4 602	2 220	2 542	-2 382	123,40%	-51,76%
kurzové ztráty	14 332	17 608	17 248	3 276	-360	22,86%	-2,04%
ostatní fin. náklady	2 715	2 482	1 986	-233	-496	-8,58%	-19,98%
DzP. z běž.č.splatná	6 246	5 680	1 708	-566	-3 972	-9,06%	-69,93%
daň z příjmů z běž. činnosti-odložená	0	113	152	113	39		34,51%
<b>Σ nákladů</b>	<b>396 772</b>	<b>453 699</b>	<b>359 333</b>	<b>56 927</b>	<b>-94 366</b>	<b>14,35%</b>	<b>-20,80%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 2 zachycuje náklady společnosti v členění podle jednotlivých nákladových druhů a jejich vývoj v absolutních i procentních hodnotách. Z tabulky je zřejmé, že celkové náklady společnosti byly nejvyšší v roce 2008, ve srovnání s rokem 2007 vzrostly o 14,35%. V roce 2009 došlo naopak oproti roku 2008 k jejich poklesu o 20,80% a tyto náklady byly i nižší než v roce 2007. Tento trend není možné vyhodnotit izolovaně od vývoje objemu výkonů společnosti ve sledovaných letech.

Tabulka 3: Porovnání celkových nákladů a výnosů ve společnosti X v jednotlivých letech

Rok	2007	2008	2009	absolutní změna		procentní změna	
				2008/2007	2009/2008	2008/2007	2009/2008
Výnosy	413 379	472 450	364 762	59 071	-107 688	14,29%	-22,79%
<b>Σ nákladů</b>	<b>396 772</b>	<b>453 699</b>	<b>359 333</b>	<b>56 927</b>	<b>-94 366</b>	<b>14,35%</b>	<b>-20,80%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z této doplňující tabulky je vidět, že vývoj nákladů v podstatě věrně kopíruje vývoj výkonů společnosti ve sledovaných letech. V roce 2008, kdy společnost dosáhla nejvyšších výkonů, se růst nákladů projevil především v položkách spotřebované energie (nárůst o více než 50%), mzdových nákladů a s nimi souvisejících nákladů na sociální pojištění. Velký nárůst je možné zaznamenat u nákladů na reprezentaci (téměř o 87% proti roku 2007), neboť zvýšený počet zakázek je doprovázen větším počtem obchodních jednání se stávajícími i potenciálními partnery. O více než 100% vzrostly placené úroky, což souvisí s potřebou finančního zajištění zakázek s delší dobou realizace formou bankovních úvěrů.

K podrobnějšímu vyhodnocení vývoje nákladů podle druhů je vhodné využít i následující tabulku, která zachycuje podíl jednotlivých nákladových druhů na celkových nákladech ve všech třech sledovaných letech.

Tabulka 4: Podíl nákladových druhů na celkových nákladech ve společnosti X

nákladový druh (v tis. Kč)	2007		2008		2009	
	roční obrat	podíl na celk. nákladech	roční obrat	podíl na celk. nákladech	roční obrat	podíl na celk. nákladech
spotřeba materiálu	197 414	49,76%	202 781	44,70%	145 111	40,38%
spotřeba energie	642	0,16%	1 007	0,22%	1 415	0,39%
spotřeba ostat. neskladovat.dodávek	1 303	0,33%	1 316	0,29%	1 205	0,34%
opravy a udržování	3 293	0,83%	2 926	0,64%	1 753	0,49%
cestovné	2 932	0,74%	4 321	0,95%	4 980	1,39%
náklady na reprezentaci	321	0,08%	599	0,13%	417	0,12%
ostatní služby	117 135	29,52%	146 039	32,19%	116 513	32,42%
mzdové náklady	30 574	7,71%	40 854	9,00%	38 105	10,60%
odměny členům	1 620	0,41%	1 520	0,34%	1 380	0,38%
zákonné sociální poj.	10 615	2,68%	13 699	3,02%	12 922	3,60%
zákonné soc. náklady	939	0,24%	1 325	0,29%	1 578	0,44%
ostatní soc. náklady	0	0,00%	112	0,02%	82	0,02%
daň silniční	44	0,01%	38	0,01%	43	0,01%
daň z nemovitostí	26	0,01%	26	0,01%	105	0,03%
ostatní daně a poplatky	102	0,03%	106	0,02%	71	0,02%
dary	0	0,00%	153	0,03%	50	0,01%
smluvní pokuty a úroky z prodlení	1	0,00%	1	0,00%	43	0,01%
ostatní pokuty a penále	307	0,08%	0	0,00%	172	0,05%

nákladový druh (v tis. Kč)	2007		2008		2009	
	roční obrat	podíl na celk. nákladech	roční obrat	podíl na celk. nákladech	roční obrat	podíl na celk. nákladech
ostatní provozní náklady	1 624	0,41%	2 057	0,45%	1 180	0,33%
odpisy DNM a DHM	2 518	0,63%	4 334	0,96%	4 390	1,22%
prodané CP a vklady	9	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
tvorba zákonných opravných položek	0	0,00%	0	0,00%	4 504	1,25%
úroky	2 060	0,52%	4 602	1,01%	2 220	0,62%
kurzové ztráty	14 332	3,61%	17 608	3,88%	17 248	4,80%
ostatní fin. náklady	2 715	0,68%	2 482	0,55%	1 986	0,55%
daň z příjmů z běž. činnosti-splatná	6 246	1,57%	5 680	1,25%	1 708	0,48%
daň z příjmů z běž. činnosti-odložená	0	0,00%	113	0,02%	152	0,04%
<b>Σ nákladů</b>	<b>396 772</b>	<b>100,00%</b>	<b>453 699</b>	<b>100,00%</b>	<b>359 333</b>	<b>100,00%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 4 dokládá, že největší podíl na celkových nákladech vykazují položky spotřeba materiálu a ostatní služby. Třetí nejvýznamnější položkou jsou mzdové náklady. Toto rozložení odpovídá charakteru výroby. Zatímco u spotřeby materiálu její podíl od roku 2007 klesá, podíl ostatních služeb naopak mírně roste. Projevuje se tím tendence k častějším nákupům služeb souvisejících s konečnou realizací zakázek od subdodavatelů.

### 5.1.2 Sledování nákladů podle středisek

Pro účely vyhodnocování nákladů je společnost X rozdělena do 14 středisek. Vývoj celkových nákladů jednotlivých středisek ve sledovaných letech 2007 až 2009 je zachycen v tabulce 5. Následující tabulka 6 ukazuje podíl každého střediska na celkových nákladech společnosti v jednotlivých letech. Střediska v obou tabulkách jsou uvedena pod svým označením v číselníku středisek, který je popsán v části 4 této diplomové práce. Většina sledovaných středisek, je koncipována jako nákladová střediska, pro která se stanoví plán nákladů a sleduje se jeho plnění. Pouze středisko 05 (výroba), které se z kalkulačních důvodů dělí na 3 samostatná střediska, a dále středisko 99 OS jsou považována za střediska hospodářská, neboť kromě nákladů jsou jim přiřazovány i výkony společnosti.

Tabulka 5: Vývoj celkových nákladů jednotlivých středisek společnosti X

středisko	náklady			absolutní změna		procentní změna	
	2007	2008	2009	2008/2007	2009/2008	2008/2007	2009/2008
01 SR	20 229	17 019	25 931	-3 210	8 912	-15,868%	52,37%
02 SR	2 875	3 477	3 312	602	-165	20,939%	-4,75%
03 SR	37 838	6 135	9 357	-31 703	3 222	-83,786%	52,52%
04 SR	2 687	4 411	2 914	1 724	-1 497	64,161%	-33,94%
05 PN	158 587	280 826	245 252	122 239	-35 574	77,080%	-12,67%
05 VR	41 891	20 060	14 375	-21 831	-5 685	-52,114%	-28,34%
05 SR	4 300	3 162	6 614	-1 138	3 452	-26,465%	109,17%
07 SR	32 058	51 396	29 759	19 338	-21 637	60,322%	-42,10%
08 SR	4 876	3 638	7 605	-1 238	3 967	-25,390%	109,04%
10 SR	1 472	3 141	2 247	1 669	-894	113,383%	-28,46%
13 SR	1 618	1 412	2 591	-206	1 179	-12,732%	83,50%
14 SR	1 906	2 483	1 434	577	-1 049	30,273%	-42,25%
16 SR	1 678	2 813	3 741	1 135	928	67,640%	32,99%
99 OS	84 757	53 726	4 201	-31 031	-49 525	-36,612%	-92,18%
<b>Σ nákladů</b>	<b>396 772</b>	<b>453 699</b>	<b>359 333</b>	<b>56 927</b>	<b>-94 366</b>	<b>14,35%</b>	<b>-20,80%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 6: Podíl jednotlivých středisek na celkových nákladech společnosti X

středisko	2007		2008		2009	
	roční obrat	podíl na celk. nákladech	roční obrat	podíl na celk. nákladech	roční obrat	podíl na celk. nákladech
01 SR	20 229	5,10%	17 019	3,75%	25 931	7,22%
02 SR	2 875	0,72%	3 477	0,77%	3 312	0,92%
03 SR	37 838	9,54%	6 135	1,35%	9 357	2,60%
04 SR	687	0,17%	4 411	0,97%	2 914	0,81%
05 PN	158 587	39,97%	280 826	61,90%	245 252	68,25%
05 VR	41 891	10,56%	20 060	4,42%	14 375	4,00%
05 SR	4 300	1,08%	3 162	0,70%	6 614	1,84%
07 SR	32 058	8,08%	51 396	11,33%	29 759	8,28%
08 SR	6 876	1,73%	3 638	0,80%	7 605	2,12%
10 SR	1 472	0,37%	3 141	0,69%	2 247	0,63%
13 SR	1 618	0,41%	1 412	0,31%	2 591	0,72%
14 SR	1 906	0,48%	2 483	0,55%	1 434	0,40%
16 SR	1 678	0,42%	2 813	0,62%	3 741	1,04%
99 OS	84 757	21,36%	53 726	11,84%	4 201	1,17%
<b>Σ nákladů</b>	<b>396 772</b>	<b>100,00%</b>	<b>453 699</b>	<b>100,00%</b>	<b>359 333</b>	<b>100,00%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 6 vyplývá, že k největšímu nárůstu nákladů došlo v roce 2008 u střediska 05 výroba, a to v oblasti přímých nákladů, zatímco u stejného střediska poklesl objem nákladů

zařazených do výrobní a správní režie. Tento vývoj souvisí jednak s růstem výkonů společnosti v roce 2008 a jednak s tím, že větší část nákladů tohoto střediska měla charakter nákladů přímo přiřaditelných konkrétní zakázce. Procentně největší nárůst je zaznamenán u střediska 10SR, což je personální útvar, ale vzhledem k tomu, že podíl tohoto střediska na celkových nákladech společnosti byl v roce 2008 menší než 1%, nemá tato skutečnost z hlediska společnosti žádný význam. Náklady významně vzrostly v roce 2008 i u střediska 04 – technické, což souvisí s rozšířením činnosti vlastního výzkumu a vývoje společnosti.

Největší podíl na celkových nákladech společnosti zcela logicky vykazuje středisko 05 – výroba v oblasti přímých nákladů. Významné místo v tomto ohledu zaujímá i středisko 99 OS, což je organizační složka společnosti, která působí ve Slovenské republice. U tohoto střediska je z tabulky 6 zřejmý významný pokles podílu na celkových nákladech společnosti. Ten souvisí s výrazným snížením počtu a objemu realizovaných zakázek ve Slovenské republice zejména v roce 2009.

Za jednotlivá střediska se ve společnosti X provádí porovnání skutečné výše nákladů s jejich plánem stanoveným formou rozpočtu na příslušný rok. Náklady pro jednotlivá střediska se plánují až od roku 2008, proto tabulka 7 zachycuje pouze roky 2008 a 2009.

Tabulka 7: Přehled nákladů za jednotlivá střediska společnosti X

středisko	rok 2008			rok 2009		
	plán	skutečnost	plnění	plán	skutečnost	plnění
<b>01 SR</b>	20 459	17 019	83,19%	51 175	25 931	50,67%
<b>02 SR</b>	4 206	3 477	82,67%	3 757	3 312	88,16%
<b>03 SR</b>	5 992	6 135	102,39%	10 159	9 357	92,11%
<b>04 SR</b>	2 808	4 411	157,09%	3 126	2 914	93,22%
<b>05 PN</b>	328 000	280 826	85,62%	355 945	245 252	68,90%
<b>05 VR</b>	11 530	20 060	173,98%	1 629	14 375	882,44%
<b>05 SR</b>	7 359	3 162	42,97%	52 289	6 614	12,65%
<b>07 SR</b>	27 612	51 396	186,14%	23 087	29 759	128,90%
<b>08 SR</b>	7 517	3 638	48,40%	9 548	7 605	79,65%
<b>10 SR</b>	3 530	3 141	88,98%	3 434	2 247	65,43%
<b>13 SR</b>	1 848	1 412	76,41%	3 767	2 591	68,78%
<b>14 SR</b>	1 953	2 483	127,14%	2 162	1 434	66,33%
<b>16 SR</b>	2 586	2 813	108,78%	3 885	3 741	96,29%
<b>99 OS</b>	55 000	53 726	97,68%	4 007	4 201	104,84%
<b>Σ nákladů</b>	<b>480 400</b>	<b>453 699</b>	<b>94,44%</b>	<b>527 970</b>	<b>359 333</b>	<b>68,06%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Ze součtového řádku tabulky se jako pozitivní jeví skutečnost, že celkové náklady společnosti v obou letech nedosáhly plánovaných hodnot, v roce 2009 byly dokonce nižší o více než 1/3. Pro správné posouzení této situace je třeba vzít v úvahu plnění plánovaných výkonů společnosti, ke kterým byl plán nákladů vztážen. Toto plnění zachycuje doplňující tabulka 8.

Tabulka 8: Plnění plánovaných výkonů společnosti X

výkony	rok 2008			rok 2009		
	plán	skutečnost	plnění	plán	skutečnost	plnění
	450 000	439 831	97,74%	500 000	342 198	68,44%

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 8 vyplývá, že výkony v roce 2008 dosáhly 97,74% a v roce 2009 68,44% plánované výše. Je tedy zřejmé, že hlavním faktorem zdánlivé úspory nákladů je nižší objem výkonů, než s jakým plán počítal.



Vysoké překročení plánovaných nákladů u střediska 05VR je vyrovnáno nízkým plněním nákladů u střediska 05SR. Toto je zřejmě způsobeno jiným přiřazováním nákladů ve výrobě do skupiny výrobní a správní režie, než bylo vzato v úvahu při tvorbě plánu. Pokud se bude posuzovat středisko 05 jako celek, pak v roce 2008 dosáhly skutečné náklady 87,65 % nákladů plánovaných, v roce 2009 činilo plnění 64,96 %.

Vyšší překročení nákladů vykazuje v obou letech také středisko 07SR. Tomuto středisku se přiřazují skutečné náklady, které není možné nebo vhodné přiřadit jiným střediskům, případně náklady, které nebyly v plánu zohledněny (např. opravné položky, vyšší kurzové ztráty apod.).

Tabulka 7 zachycuje pouze celkové náklady jednotlivých středisek, ve skutečnosti je rozpočet nákladů tvořen pro každé středisko podrobně podle jednotlivých nákladových druhů a takto podrobně probíhá rovněž vyhodnocování nákladů.

### 5.1.3 Sledování nákladů podle kalkulačního členění

Podle kalkulačních položek jsou děleny pouze náklady střediska výroba, a to v rámci tří samostatných středisek na přímé náklady, výrobní režii a správní režii. Tímto rozdělením nákladů se společnost snaží vytvořit předpoklady pro upřesnění výpočtu režijních přírážek používaných v operativní kalkulaci.

Tabulka 9: Přehled kalkulačních položek střediska výroba

kalkulační položka	2007	2008	2009	absolutní změna 2008/2007	absolutní změna 2009/2008	procentní změna 2008/2007	procentní změna 2009/2008
přímý materiál	140 410	175 235	130 325	34 825	-44 910	24,80%	-25,63%
přímé mzdy	5 553	8377	10 087	2 824	1 710	50,86%	20,41%
ost. přímé náklady	10 681	94 288	101 386	83 607	7 098	782,76%	7,53%
pojištění	1 943	2 926	3 454	983	528	50,59%	18,05%
výrobní režie	41 891	20 060	14 375	-21 831	-5 685	-52,11%	-28,34%
správní režie	4 300	3 162	6 614	-1 138	3 452	-26,47%	109,17%
<b>celkem</b>	<b>204 778</b>	<b>304 048</b>	<b>266 241</b>	<b>99 270</b>	<b>-37 807</b>	<b>48,48%</b>	<b>-12,43%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Položka ostatní přímé náklady v tabulce 9 zahrnuje náklady střediska 05PN po vyloučení spotřeby přímého materiálu a mezd výrobních dělníků. Jde o náklady, které jsou přímo

přiraditelné konkrétní zakázce, což jsou v převážné míře práce nakupované pro realizaci určité zakázky. Dříve se tyto náklady sledovaly v rámci výrobní režie, při výpočtu operativní kalkulace jsou stále zahrnovány do režijní přírážky.

Velký nárůst ostatních přímých nákladů v roce 2008, který je na první pohled z tabulky viditelný, je způsoben jednak zvýšenými výkony společnosti v roce 2008 oproti roku 2007 a dále přesunem vykazovaných nákladů z položky výrobní režie právě do položky přímých nákladů.

#### 5.1.4 Sledování nákladů podle zakázek

Vykazování a vyhodnocování nákladů podle jednotlivých zakázek je stěžejním hlediskem, podle kterého společnost X náklady hodnotí. Přiřazování nákladů příslušným zakázkám je předpokladem pro vyhodnocení rentability každé ukončené zakázky. Společnost ročně realizuje kolem 130 obchodních zakázek, které mají různou hodnotu a různou dobu realizace. Jako ukázka vyhodnocení zakázek jsou do této práce vybrány 3 zakázky, které mají odlišnou náplň, hodnotu i dobu realizace. Jejich vyhodnocení je obsaženo v tabulce 10.

Tabulka 10: Vyhodnocení nákladů dle zakázek

Položka	Zakázka		
	2008 0044	2009 0080	2009 0012
Spotřeba materiálu	41 318	16	471
Cestovní náhrady	936	2	10
Služby	99 388	5	705
Mzdové náklady	453	6	166
Ostatní provozní náklady	449	0	0
<b>Celkové náklady</b>	<b>142 544</b>	<b>29</b>	<b>1 352</b>
<b>Tržby</b>	<b>164 113</b>	<b>61</b>	<b>2 350</b>
<b>Zisk</b>	<b>21 569</b>	<b>32</b>	<b>998</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Zakázka 2008 0044 zahrnovala výstavbu velké chladicí věže na území Polska. U této zakázky představují největší nákladovou položku služby vzhledem k tomu, že řada prací při výstavbě se řešila dodavatelským způsobem, tzn. nákupem přímo od místních polských firem. Doba

realizace zakázky přesáhla jeden rok, zahájena byla na počátku roku 2008 a ukončena na podzim roku 2009.

Zakázka 2009 0080 zahrnovala revizi chladicí věže spojenou s výměnou základové desky. Tato zakázka patří k drobným zakázkám s krátkou dobou realizace.

Předmětem zakázky 2009 0012 byla oprava chladicí věže, která se prováděla v průběhu dvou měsíců. i u této zakázky převažují v nákladech nakoupené služby, které mají podobu projektové dokumentace, montážních prací apod.

## 5.2 Sledování a řízení nákladů ve společnosti Y

### 5.2.1 Sledování nákladů podle druhů

Společnost Y sleduje a vyhodnocuje na základě svých potřeb náklady podle jednotlivých zakázek. Z hlediska srovnatelnosti se společností X bylo doplněno vyhodnocení nákladů podle druhů.

Tabulka 11: Náklady společnosti Y podle druhů

nákladový druh (v tis. Kč)	2007	2008	2009	absolutní změna 2008/2007	absolutní změna 2009/2008	procentní změna 2008/2007	procentní změna 2009/2008
spotřeba materiálu	193 325	125 978	142 743	-67 347	16 765	-34,84%	13,31%
spotřeba energie	1 779	2 082	2 480	303	398	17,03%	19,12%
opravy a udržování	889	810	1 409	-79	599	-8,89%	73,95%
cestovné	1 559	1 169	945	-390	-224	-25,02%	-19,16%
náklady na reprezentaci	228	226	300	-2	74	-0,88%	32,74%
ostatní služby	20 772	15 656	28 819	-5 116	13 163	-24,63%	84,08%
mzdové náklady	29 106	26 274	30 536	-2 832	4 262	-9,73%	16,22%
zákonné sociální poj.	9 977	9 028	10 386	-949	1 358	-9,51%	15,04%
daň silniční	24	38	18	14	-20	58,33%	-52,63%
daň z nemovitostí	50	50	50	0	0	0,00%	0,00%
ostatní daně a poplatky	1 293	1 438	1 333	145	-105	11,21%	-7,30%
zůstatková cena	491	0	799	-491	799	-100,00%	0,00%
dary	1 495	30	260	-1 465	230	-97,99%	766,67%
ostatní pokuty a penále	40	45	4	5	-41	12,50%	-91,11%

nákladový druh (v tis. Kč)	2007	2008	2009	absolutní změna 2008/2007	absolutní změna 2009/2008	procentní změna 2008/2007	procentní změna 2009/2008
ostatní provozní náklady	9 683	8 110	3 881	-1 573	-4 229	-16,24%	-52,15%
odpisy DNM a DHM	4 914	6 083	9 741	1 169	3 658	23,79%	60,13%
tvorba zákonných opravných položek	-19	414	-38	433	-452	-2278,95%	-109,18%
úroky	216	5	5	-211	0	-97,69%	0,00%
kurzové ztráty	3 734	3 352	5 741	-382	2 389	-10,23%	71,27%
daň z příjmů z běž. činnosti-splatná	28 093	12 547	32 488	-15 546	19 941	-55,34%	158,93%
daň z příjmů z běž. činnosti-odložená	736	490	375	-246	-115	-33,42%	-23,47%
<b>Σ nákladů</b>	<b>308 385</b>	<b>213 825</b>	<b>272 275</b>	<b>-94 560</b>	<b>58 450</b>	<b>-30,67%</b>	<b>27,34%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 12: Porovnání celkových nákladů a výnosů společnosti Y v jednotlivých letech

Rok	2007	2008	2009	absolutní změna		procentní změna	
				2008/2007	2009/2008	2008/2007	2009/2008
Výnosy	400 210	257 911	399 963	-142 299	142 052	-35,56%	55,08%
<b>Σ nákladů</b>	<b>308 385</b>	<b>213 825</b>	<b>272 275</b>	<b>-94 560</b>	<b>58 450</b>	<b>-30,56%</b>	<b>27,34%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Údaje tabulky 11 byly pro potřeby vyhodnocení doplněny tabulkou 12, která zachycuje porovnání celkových nákladů a výnosů společnosti ve sledovaných letech 2007 – 2009. Nejvyšších nákladů dosáhla společnost v roce 2007, kdy byly také nejvyšší její výnosy. V roce 2008 došlo k poklesu nákladů téměř o 31%, výnosy v tomto roce poklesly o 35,5%. Pokles nákladů v podstatě odpovídá sníženým výkonům společnosti. V roce 2009 ve srovnání s rokem 2008 společnost zaznamenala nárůst výnosů o 55%, zatímco celkové náklady se zvýšily pouze o 27,34%. z toho je možné odvodit, že v roce 2009 došlo k určité úspoře nákladů.

K výraznému poklesu došlo v roce 2009 u ostatních provozních nákladů. V rámci účtu 548 sleduje společnost Y náklady na řešení jednotlivých výzkumných úkolů, kterých bylo v roce 2009 méně než v letech předchozích. V roce 2007 řešila společnost 3 výzkumné úkoly, v roce 2008 2 výzkumné úkoly a v roce 2009 pouze 1 výzkumný úkol.

Nárůst nákladů v roce 2009 je zřejmý u ostatních služeb. Je způsobem téměř výlučně zvýšením nákladů na přímou kooperaci. Rostoucí tendenci mají také odpisy majetku, což souvisí s uvedením nového i dříve pořízeného majetku do užívání a zahájením jeho odpisování.

Tabulka 13: Podíl nákladových druhů na celkových nákladech společnosti Y

nákladový druh (v tis. Kč)	2007		2008		2009	
	roční obrat	podíl na celk. nákladech	roční obrat	podíl na celk. nákladech	roční obrat	podíl na celk. nákladech
spotřeba materiálu	193 325	62,69%	125 978	58,92%	142 743	52,43%
spotřeba energie	1 779	0,58%	2 082	0,97%	2 480	0,91%
opravy a udržování	889	0,29%	810	0,38%	1 409	0,52%
cestovné	1 559	0,51%	1 169	0,55%	945	0,35%
náklady na reprezentaci	228	0,07%	226	0,11%	300	0,11%
ostatní služby	20 772	6,74%	15 656	7,32%	28 819	10,58%
mzdové náklady	29 106	9,44%	26 274	12,29%	30 536	11,22%
zákonné sociální poj.	9 977	3,24%	9 028	4,22%	10 386	3,81%
daň silniční	24	0,01%	38	0,02%	18	0,01%
daň z nemovitostí	50	0,02%	50	0,02%	50	0,02%
ostatní daně a poplatky	1 293	0,42%	1 438	0,67%	1 333	0,49%
zůstatková cena	491	0,16%	0	0,00%	799	0,29%
dary	1 495	0,48%	30	0,01%	260	0,10%
ostatní pokuty a penále	40	0,01%	45	0,02%	4	0,00%
ostatní provozní náklady	9 683	3,14%	8 110	3,79%	3 881	1,43%
odpisy DNM a DHM	4 914	1,59%	6 083	2,84%	9 741	3,58%
tvorba zákonných opravných položek	-19	-0,01%	414	0,19%	-38	-0,01%
úroky	216	0,07%	5	0,00%	5	0,00%
kurzové ztráty	3 734	1,21%	3 352	1,57%	5 741	2,11%
daň z příjmů z běž. činnosti-splatná	28 093	9,11%	12 547	5,87%	32 488	11,93%
daň z příjmů z běž. činnosti-odložená	736	0,24%	490	0,23%	375	0,14%
<b>Σ nákladů</b>	<b>308 385</b>	<b>100,00%</b>	<b>213 825</b>	<b>100,00%</b>	<b>272 275</b>	<b>100,00%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Největší podíl na celkových nákladech vykazuje spotřeba materiálu. Přestože tento podíl od roku 2007 mírně klesá, stále představuje více než polovinu celkových nákladů společnosti Y. Druhou nejvýznamnější položkou nákladů jsou mzdové náklady, které dosáhly v roce 2009 více než 11% celkových nákladů. Zvyšující se podíl na celkových nákladech je zřejmý u ostatních služeb, což souvisí s již zmíněným zvýšením nákupu kooperačních prací.

Tabulka 14: Vyhodnocení nákladů dle zakázek

Položka	Zakázka		
	A	B	C
Přímý materiál	632	2 220	83
Přímé mzdy	93	136	32
SZP	32	46	11
Ostatní přímé náklady	29	76	5
Výrobní režie	262	382	88
<b>Celkové náklady výroby</b>	<b>1 048</b>	<b>2 860</b>	<b>219</b>
<b>Tržby</b>	<b>1 950</b>	<b>4 230</b>	<b>565</b>
<b>Krycí příspěvek</b>	<b>902</b>	<b>1 370</b>	<b>346</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Zakázka A představovala úpravu terénního vozidla zákazníka, u zakázky B šlo o prodej upraveného nákladního užitkového vozidla a zakázka C měla charakter opravy vozidla.

Společnost Y provádí úpravy buď na vozidlech dodaných přímo zákazníkem, nebo zákazníkovi dodává kompletně upravené vozidlo, které před úpravou zakoupila na své náklady. Úroveň materiálových nákladů je proto významně ovlivněna touto skutečností. Z vykázaného krycího příspěvku musí být pokryty náklady technického úseku, obchodní a správní náklady, které zatím nejsou přímo přiřazovány k vyráběným zakázkám.

### 5.3 Komparace sledování a řízení nákladů

Na základě získaných údajů, které jsou obsaženy v předcházejících částech této práce, je možné provést porovnání obou vybraných společností zaměřených na zakázkovou výrobu.

Obě společnosti mají statut právnické osoby, společnost X je akciová společnost, právní forma společnosti Y je společnost s ručením omezeným. Obě společnosti mají jediného vlastníka (fyzickou osobu), který je zároveň vrcholným manažerem (generálním ředitelem).

Z hlediska velikosti patří obě společnosti do skupiny středních podniků. Společnost X má v současné době 120 zaměstnanců, z toho je 48 dělníků a 72 technicko-hospodářských pracovníků (THP). z celkového počtu THP je nejvíce pracovníků v obchodních útvarech, které jsou samostatně zaměřené na oblast Evropy (včetně ČR), oblast Asie a Afriky a oblast Ruska a dalších zemí bývalého Sovětského svazu. Další významnou skupinou v rámci THP jsou pracovníci technického úseku (projektanti a konstruktéři) a pracovníci realizačního úseku, kteří mají na starost konečnou realizaci jednotlivých zakázek. U společnosti Y je vzájemný poměr zaměstnanců obrácený. z celkového počtu 122 zaměstnanců je 84 dělníků a 38 THP. z THP je nejpočetnější skupina konstruktérů (14) a pracovníků v oblasti řízení výroby (10).

Z hlediska postavení na trhu je na tom poněkud lépe společnost Y, která nemusí čelit tak velkým konkurenčním tlakům jako společnost X. Společnost X má velkou konkurenci zejména v České republice, proto se snaží získávat nové trhy, a to především ve východních oblastech světa. Více než 60% celkových tržeb tvoří tržby ze zahraničí. Také společnost Y realizuje většinu svých zakázek pro zahraniční zákazníky (až 80%). Významný objem zahraničních zakázek u obou společností má velký dopad do výsledku hospodaření ve formě kurzových rozdílů. Např. V roce 2009 byl podíl kurzových ztrát na celkových nákladech u společnosti X 4,8% a u společnosti Y 2,11%.

Sledování nákladů podle druhů je u obou společností běžnou záležitostí. Tvorba analytických účtů vychází z interních potřeb každé ze společností. Společnost Y má podrobnější analytické sledování účtů 501 – Spotřeba materiálu, 521 – Mzdové náklady, 524 – Zákonné sociální pojištění. Analytické účty jsou vytvořeny pro některá střediska, která společnost sleduje tímto způsobem samostatně. Společnost X naproti tomu používá střediskové sledování nákladů, proto její analytická evidence k těmto účtům není tak podrobná. Má však velmi podrobnou evidenci účtu 518 – Ostatní služby, kde analyticky rozlišuje jednotlivé nakupované práce od subdodavatelů (práce stavební, montážní, sanační, práce jeřábem apod.) a rovněž leasingové

splátky za jednotlivé osobní i nákladní automobily i další výrobní zařízení financované formou finančního leasingu.

Společnost X sleduje podrobně náklady podle jednotlivých středisek. Pro každé středisko je od roku 2008 stanoven plán nákladů, jehož plnění je průběžně hodnoceno – dříve čtvrtletně, od letošního roku je vyhodnocování měsíční. Vedoucí každého střediska má tak přehled, jakými náklady bylo jeho středisko zatíženo, a v případě nepříznivého vývoje může realizovat potřebná opatření. Na druhé straně je nutné poznamenat, že snaha o nepřekračování plánovaných nákladů vede v některých případech k situacím, kdy má určité středisko tendenci přesunout náklady na středisko jiné. Společnost Y doposud ke střediskovému sledování nákladů nepřikročila, neboť ho nepovažuje pro řízení za nezbytné a v minulosti pro toto sledování nebyly vytvořeny předpoklady. Pro účely sledování vybraných nákladů u jednotlivých středisek využívá podrobné členění účtů 501, 521 a 524, kde jsou jednotlivé analytické účty určeny pro konkrétní středisko. Vzhledem k tomu, že nový informační systém umožňuje střediskové sledování nákladů jako jedno z hledisek, bylo by vhodné tuto možnost využít, neboť by mohla přispět ke zprůhlednění především režijních nákladů.

Stěžejním hlediskem hodnocení nákladů u obou společností je jejich sledování podle zakázek. Informační systémy umožňují přiřazovat náklady a výnosy k jednotlivým zakázkám. Společnost X toto sledování běžně využívá, společnost Y na přímé sledování nákladů podle zakázek postupně přechází se zaváděním nového informačního systému. Doposud se náklady na zakázky sledovaly podpůrně s využitím Excelu.

Rozsah a úroveň sledování nákladů je podle názorů pracovníků ekonomických útvarů obou společností dostačující a zatím vyhovuje jejich potřebám. Obě společnosti by se však měly zaměřit více na sledování fixních nákladů, které mohou narůstat v souvislosti s modernizací výroby. Společnost X pořídila v roce 2008 robotizované pracoviště na pálení a v roce 2010 uvádí do provozu robotizované pracoviště na sváření, aby si mohla některé nakupované práce realizovat ve vlastní režii a dále tato pracoviště využít jako zajišťování kooperací pro ostatní firmy. Pořízení pálcího stroje se projevilo v nárůstu odpisů v roce 2008. Společnost Y plánuje v roce 2011 výstavbu nové výrobní haly.



Společnost X by se měla v budoucnu více zaměřit také na tzv. cílové řízení nákladů, pro které má určité předpoklady. Získání zahraniční zakázky je ve většině případů podmíněno vítězstvím v tendru vypsaném na realizaci určité konkrétní stavby. Důležitými faktory, které získání zakázky ovlivňují, jsou technické a technologické řešení, doba realizace a ve většině případů především cena, za kterou je firma schopna zakázku realizovat. Stává se, že zákazník požaduje nižší cenu, než za jakou je společnost X schopna zakázku zrealizovat, a pokud jde o zakázku zajímavou a je zájem na jejím získání, musí společnost hledat cesty, jak snížit náklady.

## **5.4 Dílčí závěr**

Část 5 je jádrem celé diplomové práce. Obsahuje analýzu vývoje nákladů vybraných společností X a Y v letech 2007 až 2009 podle jednotlivých hledisek, která příslušná společnost využívá. Pro přehlednost jsou údaje za každé hledisko uspořádané do tabulek. Větší rozsah údajů se podařilo získat za společnost X, která sleduje náklady podle více hledisek. Společnost Y v současné době zavádí nový informační systém, který ji umožní podrobnější sledování nákladů. Analýza způsobů sledování nákladů za jednotlivé společnosti vytvořila předpoklad pro jejich následné porovnání. Součástí vyhodnocení a porovnání jsou i určitá doporučení pro obě společnosti uvedená v této kapitole.

# ZÁVĚR

V úvodu této diplomové práce byl vymezen její základní cíl a několik dílčích cílů. Prvním dílčím cílem bylo zmapování problematiky pojetí nákladů v odborné literatuře. Tomuto tématu se věnuje celá řada odborných publikací a článků. Jako nejpropracovanější se jeví kniha Manažerské účetnictví (Král, 2006), proto se stala základním teoretickým východiskem celé práce.

Druhým dílčím cílem byla charakteristika nejčastěji užívaných hledisek pro členění nákladů. Tato hlediska byla rozdělena do dvou základních skupin vymezených podle vztahu k řízenému procesu. První skupina obsahuje členění důležitá pro řízení procesu, jehož základní parametry jsou již dané. Jde o členění nákladů druhové, účelové, podle odpovědnosti a kalkulační. Do druhé skupiny patří členění významná pro rozhodování o budoucích procesech tj. náklady členěné podle závislosti na objemu výkonů, relevantní a irelevantní náklady, oportunitní náklady a náklady vázané k rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že práce posuzuje podniky se zakázkovou výrobou, jsou další dva dílčí cíle zaměřeny na vymezení zakázkové výroby, a to nejprve na obecné úrovni a následně na její konkrétní popis ve vybraných společnostech. Sledování zakázkové výroby je závislé na konkrétních podmínkách a potřebách každé firmy. Záleží na tom, jakým způsobem daná firma člení provozní náklady, oceňuje a účtuje zásoby vlastní výroby. Pozornost je věnována procesu řízení zakázkové výroby v každé ze sledovaných společností od přípravy výroby, přes vlastní průběh až po výslednou realizaci, a to v návaznosti na účetní evidenci zásob vznikajících v průběhu výrobního procesu.

Na základě této stručné rekapitulace je možné konstatovat, že všechny stanové dílčí cíle se podařilo v této práci splnit, přirozeně s ohledem na omezený rozsah práce.

Na hlavní cíl je zaměřena především poslední část této práce. V ní je provedena analýza způsobu sledování a vyhodnocování nákladů samostatně pro každou z vybraných společností. Společnosti jsou zde uváděny jako anonymní subjekty, tato skutečnost však nemá žádný negativní dopad na kvalitu práce. Přestože společnosti byly vybrány víceméně náhodně, v průběhu zpracovávání této práce se ukázalo, že mají mnoho společných rysů, takže konečné

porovnání nebude zkresleno nějakými významnými rozdíly. Obě společnosti využívají členění provozních nákladů podle druhů, společnost Y toto členění považuje za velmi důležité, neboť jí částečně nahrazuje i sledování nákladů podle středisek. Této společnosti je doporučeno, aby se v budoucnu více zaměřila na střediskové sledování nákladů, neboť by mohlo významně přispět k většímu zprůhlednění režijních nákladů. Společnost X naopak střediskové členění nákladů považuje z hlediska svých vnitřních potřeb za důležité, proto ho stále propracovává a zdokonaluje. Této společnosti se doporučuje více se zaměřit na cílové řízení nákladů především v souvislosti se získáváním zakázek v zahraničí.

## LITERATURA

1. ATKINSON, ANTHONY A., KAPLAN, ROBERT S., YOUNG, S. MARK. *Management accounting*. 4.vyd. Upper Saddle River: Pearson Education, 2004, 598 s., ISBN 0-13-123026-3
2. BUCHTA, M. *Manažerská ekonomika*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2006. 191 s. ISBN 80-7194-726-1
3. CARDOVÁ, Z. Zakázková výroba-účetování. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*. 2010, XI., 1, 57-59 s.
4. Český účetní standard pro podnikatele č. 15: Zásoby. Finanční zpravodaj č. 11-12/1/2003. 2003, 319-321 s.
5. DOYLE, DAVID P., WAGNER, J., MATYÁŠ, O., MENŠÍK, M. *Strategické řízení nákladů*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2006, 227 s., ISBN 80-7357-189-7
6. HILMAR, J. VOLLMUTH. *Nástroje controllingu od a do Z*. 2.české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 357 s. ISBN 807259032-4
7. HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2
8. Interní materiály společnosti X
9. Interní materiály společnosti Y
10. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 2006, 444 s. ISBN 80-7273-130-0
11. KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 2.vyd. Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 80-7261-141-0

12. SERINA, P. Kalkulácia variabilných nákladov. EKONOMIKA a MANAŽMENT: *Vedecký časopis Fakulty podnikového manažmentu EU v Bratislave*. 2004, 2, 83-91 s. ISSN 1336-3301
13. SYNEK, M. a kol. Manažerská ekonomika. 3.vyd. Praha: Grada Publishing, 2003, 472 s. ISBN 80-247-0515-X
14. ŠVEHLÍKOVÁ, L. Řízení zakázkové výroby. Moderní řízení [online]. 2004, 4, [cit. 2010-03-20]. Dostupný z WWW: < MODERNIRIZENI.IHNED.CZ>. ISSN 1213-7693
15. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Sbírka zákonů. 2002, částka 174, 9690-9721 s.
16. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů. 1991, částka 107, 2802-2810 s.

## **Seznam příloh**

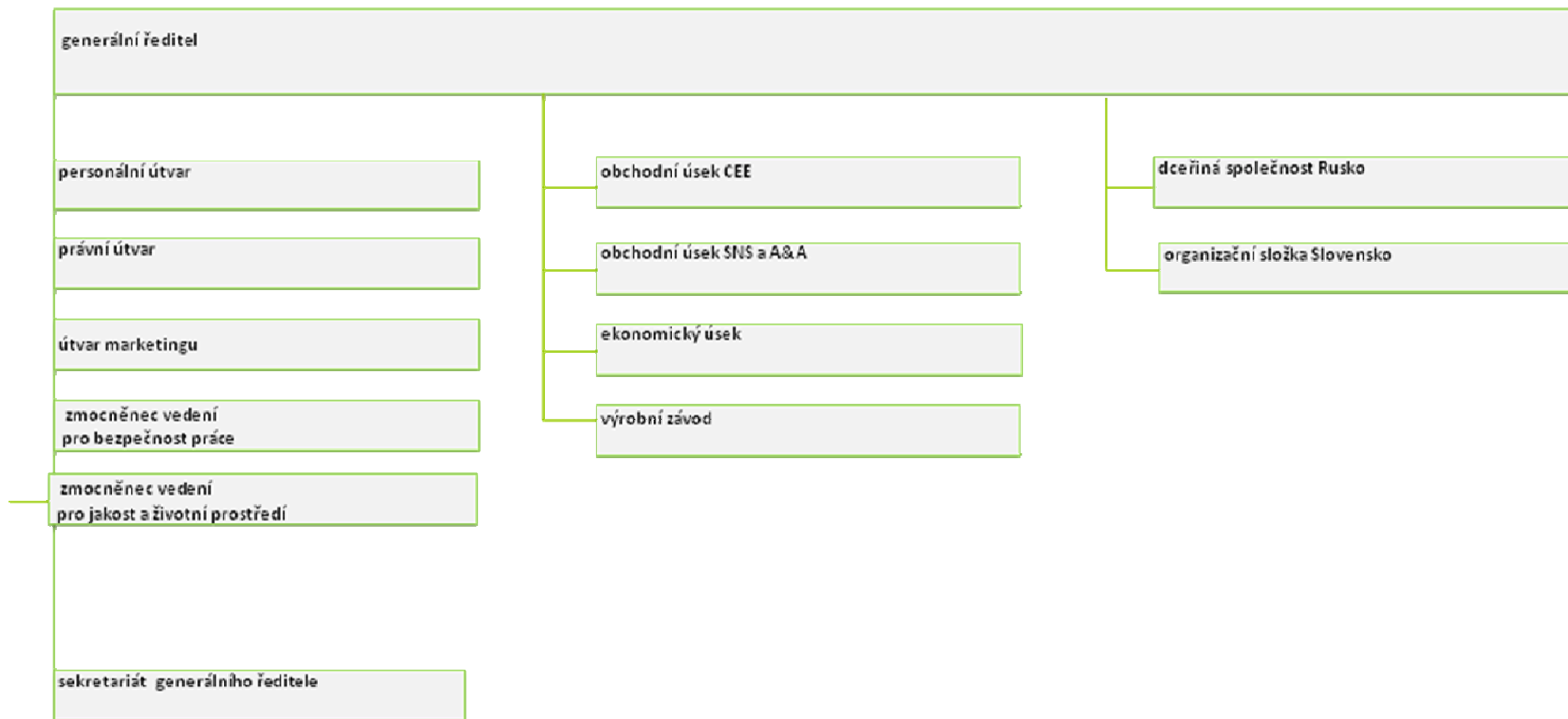
Příloha č. 1: Organizační schéma společnosti X

Příloha č. 2: Organizační schéma výrobního závodu společnosti X

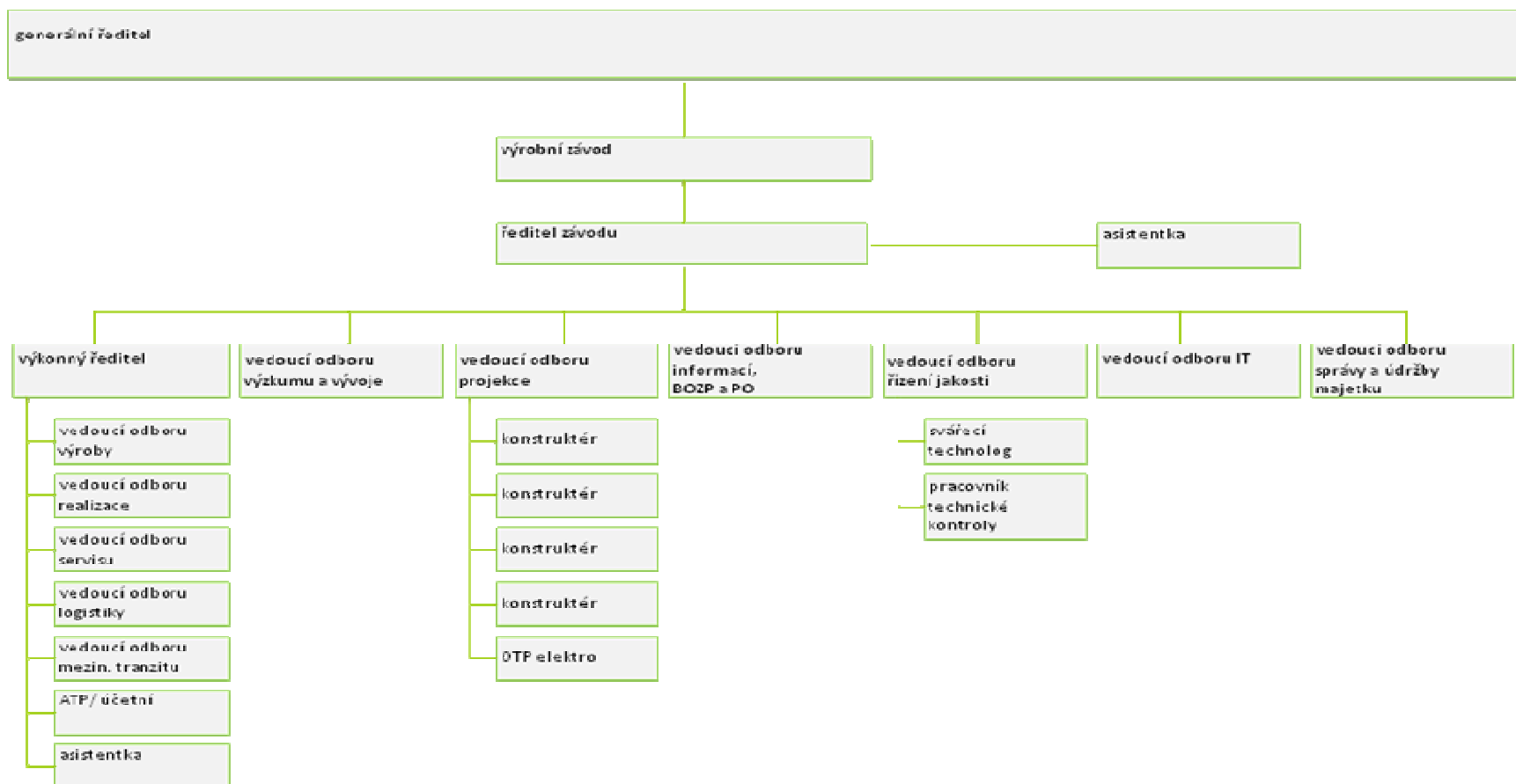
Příloha č. 3: Organizační schéma – útvary v působnosti výkonného ředitele společnosti X

Příloha č. 4: Organizační schéma společnosti Y

## Organizační schéma společnosti X

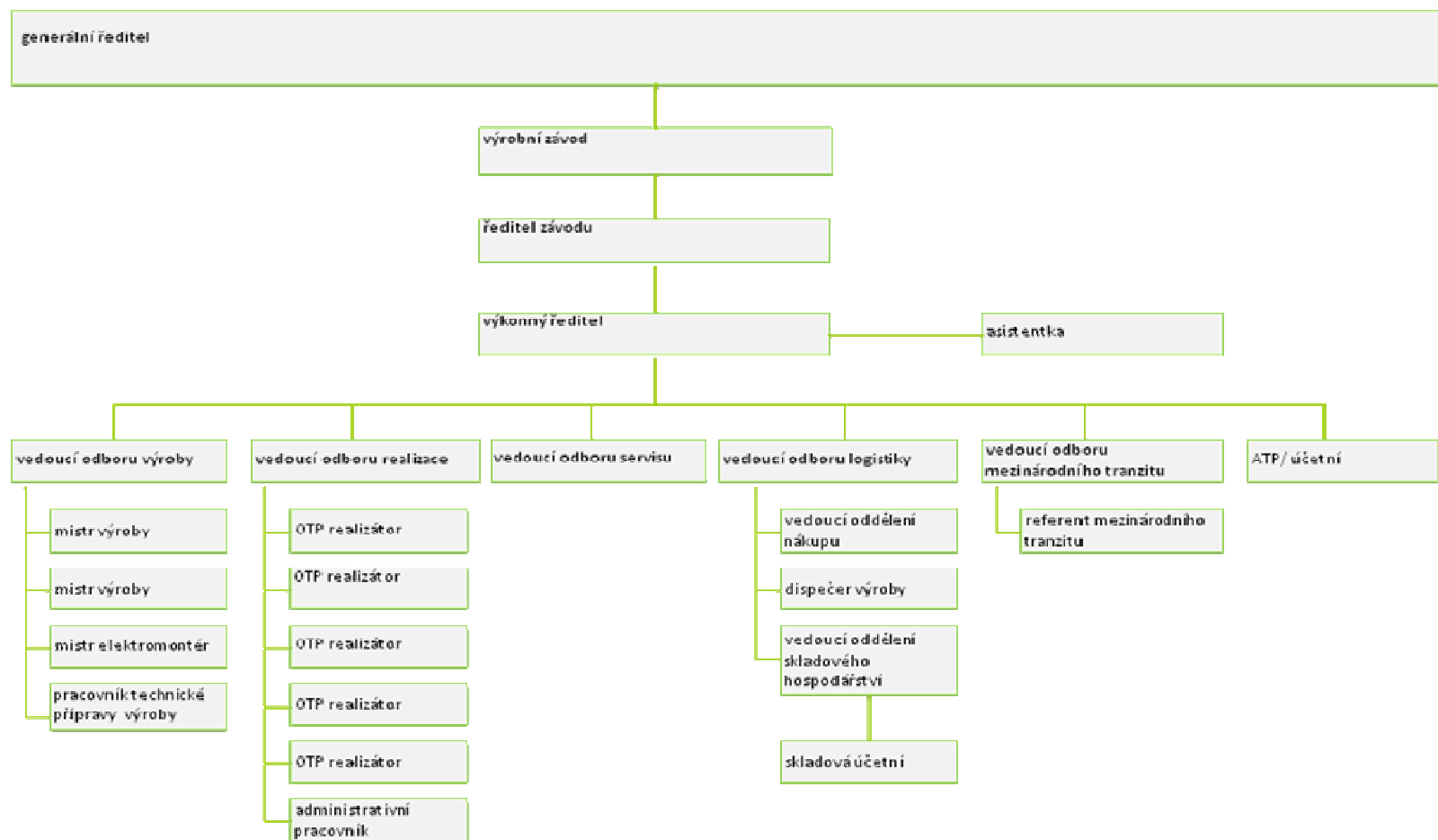


## Organizační schéma výrobního závodu společnosti X





## Organizační schéma-útvary v působnosti výkonného ředitele společnosti X



## ORGANIZAČNÍ SCHEMA SPOLEČNOSTI Y

