

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Analýza výrobních nákladů ve vybraném podniku

Klára Typltová

**Bakalářská práce
2014**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Klára Typltová**
Osobní číslo: **E11858**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Analýza výrobních nákladů ve vybraném podniku**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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

Cílem bakalářské práce je analyzovat výrobní náklady vybraného podniku a doporučit možnosti jejich optimalizace.

Zásady:

- Náklady, členění nákladů, výrobní náklady.
- Horizontální a vertikální analýzy výrobních nákladů.
- Analýza výrobních nákladů členěných druhově, účelově a podle závislosti na objemu výkonů.
- Doporučení pro optimalizaci výrobních nákladů.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 263 s. ISBN 80-735-7084-X.**
FIBÍROVÁ, J. Nákladové účetnictví: (manažerské účetnictví I). Vyd. 1. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2000. 327 s. ISBN 80-245-0095-7.
KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
PETRŮČEK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí bakalářské práce:

PaedDr. Alexandr Šenec

Ústav podnikové ekonomiky a managementu



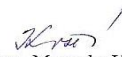
Datum zadání bakalářské práce: **1. října 2013**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2014**



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

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. října 2013

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen 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.

Nesouhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. 4. 2014

Klára Typltová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce PaedDr. Alexandru Šencovi za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Ráda bych také poděkovala představitelům společnosti Ronal CR, s.r.o., především panu Liborovi Bukovinskému, za poskytnuté informace. V neposlední řadě bych chtěla poděkovat své rodině za trpělivost a podporu při studiu.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů v podniku Ronal CR, s.r.o. Na základě konkrétních podnikových údajů, sleduji vývoj výrobních nákladů v letech 2008 až 2012. Závěrem mojí bakalářské práce, na základě provedené analýzy výrobních nákladů, navrhuji možná opatření, která by vedla k jejich optimalizaci.

KLÍČOVÁ SLOVA

náklady, výrobní náklady, horizontální analýza, vertikální analýza

TITLE

The analysis of production costs in selected company

ANNOTATION

The Bachelor thesis deals with analysis of production costs in the company Ronal CR, s.r.o. On the base of specific corporation's data gained, I follow the development of production costs between 2008 and 2012. At the end, I suggest possible steps that would lead to the optimization.

KEYWORDS

costs, production costs, horizontal analysis, vertical analysis

OBSAH

ÚVOD	10
1 TEORETICKÁ ČÁST PRÁCE	11
1.1 NÁKLADY	11
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ	11
1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů.....	12
1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů.....	12
1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	12
1.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	13
1.3.1 Druhové členění nákladů.....	13
1.3.2 Účelové členění nákladů.....	14
1.3.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	15
1.3.4 Kalkulační členění nákladů.....	17
1.3.5 Utopené náklady.....	18
1.3.6 Oportunitní náklady.....	18
1.3.7 Relevantní a irelevantní náklady.....	18
1.4 VÝROBNÍ NÁKLADY	19
1.5 METODA CÍLOVÝCH NÁKLADŮ (TARGET COSTING).....	21
1.6 HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA.....	23
1.6.1 Vertikální analýza.....	23
1.6.2 Horizontální analýza.....	23
1.7 SNIŽOVÁNÍ NÁKLADŮ	24
1.7.1 Materiálové náklady.....	24
1.7.2 Osobní náklady.....	25
1.7.3 Odpisy.....	26
1.7.4 Externí služby a ostatní náklady.....	27
2 CHARAKTERISTIKA ZKOUMANÉHO PODNIKU A JEHO ANALÝZA.....	28
2.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI	28
2.1.1 Orgány společnosti.....	29
2.1.2 Informace o vývoji společnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení	29
2.1.3 Výrobní program	30
2.1.4 Hospodářské výsledky společnosti Ronal CR, s.r.o.	31
2.2 HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA VÝROBNÍCH NÁKLADŮ.....	33
2.3 VERTIKÁLNÍ ANALÝZA VÝROBNÍCH NÁKLADŮ	39
2.4 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC – KOLO R48	41
2.4.1 Plánová kalkulace kola R48 pro období 2012/13.....	42
2.4.2 Výsledná kalkulace kola R48 pro období 2012/13	43
2.4.3 Rozpočet výrobní režie (VR)	44
2.4.4 Rozpočet variabilních nákladů výroby	46
2.4.5 Rozpočet fixních nákladů výroby.....	47
ZHODNOCENÍ ANALÝZY VÝROBNÍCH NÁKLADŮ A DOPORUČENÍ.....	48
ZÁVĚR.....	50
SEZNAM LITERATURY	51
SEZNAM PŘÍLOH	52

SEZNAM OBRÁZKŮ

- Obrázek 1: Průběh fixních a variabilních nákladů
- Obrázek 2: Průběh variabilních nákladů
- Obrázek 3: Všeobecný kalkulační vzorec
- Obrázek 4: Křivka průměrných a marginálních nákladů
- Obrázek 5: Schéma kalkulace cílových nákladů
- Obrázek 6: Logo společnosti Ronal, s.r.o.
- Obrázek 7: Graf popisující vývoj počtu vyrobených kol
- Obrázek 8: Graf popisující vývoj počtu zaměstnanců
- Obrázek 9: Graf popisující provozní HV a celkový HV
- Obrázek 10: Graf popisující náklady na přímý materiál
- Obrázek 11: Graf popisující náklady na přímé mzdy
- Obrázek 12: Graf popisující ostatní přímé náklady
- Obrázek 13: Graf popisující vývoj celkových přímých nákladů
- Obrázek 14: Graf popisující výrobní režii
- Obrázek 15: Graf popisující výrobní náklady
- Obrázek 16: Graf popisující rozložení výrobních nákladů
- Obrázek 17: Graf popisující plánovou kalkulaci pro období 2012/13 , vyjádřeno v %
- Obrázek 18: Graf popisující výslednou kalkulaci pro období 2012/13, vyjádřeno v %
- Obrázek 19: Graf popisující vývoj rozpočtu a skutečnosti výrobní režie
- Obrázek 20: Graf popisující variabilní náklady výroby
- Obrázek 21: Graf popisující fixní náklady výroby

SEZNAM TABULEK

- Tabulka 1: Orgány společnosti Ronal CR, s.r.o.
- Tabulka 2: Počet vyrobených kol ve sledovaných letech společnosti Ronal CR, s.r.o., v ks
- Tabulka 3: Přehled počtu zaměstnanců společnosti Ronal CR, s.r.o.
- Tabulka 4: Přehled provozního a celkového HV společnosti Ronal CR, s.r.o., v tis. Kč
- Tabulka 5: Horizontální analýza výrobních nákladů společnosti Ronal CR v tis. Kč
- Tabulka 6: Ostatní přímé náklady společnosti Ronal CR, s.r.o., v tis. Kč
- Tabulka 7: Vertikální analýza výrobních nákladů společnosti Ronal CR, v %
- Tabulka 8: Plánová kalkulace kola R48 společnosti Ronal CR, s.r.o., v Kč
- Tabulka 9: Výsledná kalkulace kola R48 společnosti Ronal CR, s.r.o., v Kč
- Tabulka 10: Rozpočet výrobní režie společnosti Ronal CR, s.r.o. v tis. Kč
- Tabulka 11: Rozpočet variabilních nákladů výroby společnosti Ronal CR, s.r.o., v tis. Kč
- Tabulka 12: Rozpočet fixních nákladů výroby společnosti Ronal CR, s.r.o., v tis. Kč

SEZNAM ZKRATEK

AC	průměrné náklady
apod.	a podobně
CR	Česká republika
FC	fixní náklady
FN	fixní náklady
HV	hospodářský výsledek
KCN	metoda cílových nákladů
Kč	korun českých
ks	kusy
mil.	milion
N	náklady
Q	množství, vyrobené množství
PSČ	poštovní směrovací číslo
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
TC	celkové náklady
tis.	tisíc
tj.	to je/ jsou
VC	variabilní náklady
VN	variabilní náklady

ÚVOD

Sledování výrobních nákladů v podniku patří k velmi důležitým činnostem, neboť ovlivňují výsledek hospodaření podniku. Každý výrobní podnik se snaží vyrobit kvalitní výrobek za co nejnižší náklady, tím se snaží uspokojit potřeby zákazníků a zároveň je potřeba udržet krok s konkurencí. Dosažený zisk je hlavní důvod k podnikání a zároveň je předpokladem tvorby dalších zdrojů investic, popřípadě technického rozvoje.

Bakalářská práce je proto zaměřena na analýzu výrobních nákladů společnosti Ronal CR, s.r.o. Tato společnost je na trhu od roku 1969, a tudíž patří k průkopníkům na světovém trhu v oblasti kol z lehkých kovů (hliníkových kol).

Cílem bakalářské práce je analyzovat výrobní náklady společnosti Ronal CR, s.r.o. a doporučit možnosti jejich optimalizace.

Práce je členěna do kapitol a dalších podkapitol. Nejprve je uvedena část teoretická a poté následuje praktická část zaměřená na vybraný podnik.

Teoretická část práce se bude zabývat teorií nákladů spolu se základními pojmy spojené s tématem bakalářské práce, kterými jsou pojetí nákladů, klasifikace nákladů, výrobní náklady a metoda cílových nákladů. Dále bude vysvětlen princip horizontální a vertikální analýzy. Tyto metody poskytují důležité informace, které se využívají při hodnocení ekonomické situace podniku. Závěrem této části práce je vysvětleno, jakými způsoby lze snižovat náklady. V teoretické části bude autorka čerpat z odborné literatury, která bude uvedena v závěru práce v seznamu použité literatury.

Praktická část je nejprve věnována charakteristice společnosti Ronal CR, s.r.o., nastíněním hospodářských výsledků společnosti a následně jejich okomentováním. Hlavní část práce bude zaměřena na horizontální a vertikální analýzu výrobních nákladů podniku a dále bude porovnána plánová a výsledná kalkulace pro období 2012/13. V praktické části bude čerpáno převážně z interních dokumentů podniku a ze spolupráce s ekonomickým úsekem společnosti.

V závěru praktické části bakalářské práce autorka zhodnotí vypracovanou analýzu výrobních nákladů společnosti Ronal CR, s.r.o. a pokusí se zpracovat možná doporučení, která by mohla být podkladem pro podnik.

Autorka si vybrala tento podnik, protože se nachází v místě jejího bydliště a absolvovala zde svojí odbornou praxi, díky níž se měla šanci podrobně seznámit s chodem podniku.

1 TEORETICKÁ ČÁST PRÁCE

1.1 Náklady

„Náklad je hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“¹

V podniku jsou náklady chápány jako účelné a účelové využití zdrojů v peněžním vyjádření. Jedná se tedy o spotřebu výrobních faktorů (výrobních činitelů) v peněžním vyjádření. Z tohoto lze říci, že se jedná o vstupy do činnosti podniku vyjádřené v peněžních jednotkách.

Náklady je třeba odlišovat od výdajů. Výdaje představují jednorázové vynaložení peněžních prostředků v momentu jejich úbytku. Můžeme tedy říci, že se jedná o jakékoliv vynaložení majetku podniku na účel jeho použití. Výdaj nevede k celkovému úbytku majetku, ale pouze ke změně v jeho struktuře. Oproti tomu náklady jsou hmotné toky v peněžním vyjádření, nemusí se tedy ihned jednat o úbytky peněz. Například u nákupu stroje je v okamžiku zaplacení peněžní výdaj, není nákladem, tím jsou až odpisy, kterými cenu stroje postupně převádíme do nákladů (odpisy nejsou peněžním výdajem).

Skutečnost rozdílného posuzování vzniklých nákladů a výdajů jsou v účetnictví ošetřena pomocí takzvaného časového rozlišení nákladů a výdajů. [1][7]

1.2 Pojetí nákladů

Náklady můžeme definovat buď z pohledu finančního účetnictví, nebo z pohledu manažerského účetnictví. Rozlišujeme tři pojetí nákladů, které budou popsány v následujících kapitolách:

- finanční (pagatorní) pojetí nákladů,
- hodnotové pojetí nákladů,
- ekonomické pojetí nákladů.

¹ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů se uplatňuje ve finančním účetnictví, kde jsou náklady vymezeny podle jako „úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který vede ke snížení vlastního kapitálu.“² Jedná se tedy o náklad, který se považuje za ekonomický zdroj, který podnik obětuje na dosažení výnosu z prodeje. Omezením finančního pojetí nákladů je skutečnost, že jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být pouze takové náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz. Jedná se především o náklady, které jsou uhrazené bezprostředně v peněžní formě a náklady odpovídající spotřebě, popřípadě využití ekonomických zdrojů. Toto pojetí splňuje potřeby externích uživatelů.[6]

1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů se vyvinulo v závislosti na vývoj nákladového účetnictví. Nákladové účetnictví spočívá v poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Ekonomické zdroje (vstupy) jsou zde vyjádřeny v cenách odpovídajících jejich současné reálné hodnotě.

V hodnotovém pojetí nejsou náklady vyjádřeny jenom jako peněžně zajištěné ekonomické zdroje, ale i takové faktory, které sice nejsou podloženy reálným výdajem peněz, ale mají i vliv svými důsledky na racionalitu dané aktivity. Jako příklad těchto nákladů se uvádí takzvané kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační nájemné.[6]

1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

V tomto pojetí nákladů je cílem zajistit odpovídající informace pro řízení reálně probíhajících procesů a rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. Ekonomické pojetí nákladů souvisí s oportunitními náklady. Tyto náklady vyjadřují maximální ušlý výnos, který je ztracen ve chvíli, kdy ekonomické zdroje nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu.

Můžeme tedy říci, že ekonomické pojetí nákladů je vhodné nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. [6]

² KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

1.3 Klasifikace nákladů

Náklady můžeme klasifikovat podle mnoha kritérií. Proto, aby činnost podniku byla kvalitní, je potřeba, aby náklady byly podrobně tříděny. Členěním nákladů podle různých hledisek se budu dále zabývat.

1.3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je nejběžnějším přístupem ke klasifikaci nákladů v běžném finančním účetnictví. Rozlišení nákladů podle jednotlivých druhů vychází ze spotřeby výrobních faktorů, které vytvářejí stejnorodé skupiny, protože mají podobné znaky. Můžeme říci, že jde o peněžní vyjádření ekonomických zdrojů, které byly vynaloženy na konkrétní vstupy. Druhové členění je důležité pro finanční účetnictví. Rozlišujeme:[1][6]

- **prvotní náklady** – spotřebovaný materiál, spotřebované energie, osobní náklady (sociální a zdravotní pojištění), daně a poplatky (silniční daň, daň z nemovitostí, správní poplatky), odpisy,
- **finanční náklady** – úroky z úvěru, rezervy,
- **mimořádné náklady** – manka, škody, ostatní mimořádné náklady
- **daně z příjmů** – daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob.

Někdy je omezeno druhové dělení pouze na prvotní náklady a jako výchozí členění může být považováno:

- náklady materiálové,
- náklady mzdové (včetně příspěvků na sociální a zdravotní pojištění),
- odpisy,
- podnikové daně.

Nákladové druhy můžeme charakterizovat třemi základními vlastnostmi:

1. jsou **prvotní** z hlediska jejich účetního zobrazení (ihned při vstupu do podniku),
2. jsou **externí**, vznikají spotřebou materiálu, subdodávek, prací nebo služeb od jiných dodavatelů, popřípadě zaměstnanců,
3. jsou **jednoduché**, nedají se rozlišit na jednodušší složky, ze kterých by se tyto náklady skládaly.

Z druhového členění nákladů nezjistíme, k jakým činnostem se náklady vztahují.[1][6]

1.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů slouží pro určení vztahu jednotlivých nákladů ve vztahu k výkonům a ve vztahu k útvarům. Základním charakteristickým znakem těchto nákladů je doložení na jaký účel byly vynaloženy. Používá se několik odlišných členění, kterými se budu dále zabývat.

1.3.2.1. Náklady členěné podle vztahu k výkonům

- a) náklady technologické,
- b) náklady na obsluhu a řízení
- c) náklady jednicové a režijní.

Náklady technologické jsou vyvolané technologií dané činnosti nebo operace. Tyto náklady vznikají pouze v technologické výrobě daného výrobku. Jedná se například o náklad na spotřebu materiálu určitého množství a kvality. [6][7]

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Jedná se například o náklady na spotřebu energie v kancelářích nebo mzdy administrativních pracovníků. [6][7]

Náklady jednicové (prime costs) jsou částí nákladů technologických a týkají se dané kalkulační jednice a jedná se převážně o náklady přímé. Jako typický příklad jednicových nákladů se uvádí jednicový materiál a jednicové mzdy. [6][7]

Náklady režijní (overhead costs) zahrnují v sobě náklady na obsluhu a řízení. Souvisí s výrobou jako celkem. Jsou spojeny s obdobím, ve kterém vznikají, neváží se na určité výkony. Rozlišujeme nákupní režii, výrobní režii, správní režii a odbytovou režii. Režijní náklady se na jednotlivé výkony rozvrhují pomocí nepřímých metod. [7]

Mezi účelové členění nákladů se často řadí i klasifikace nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. V této klasifikaci je konkretizován vztah nákladů k určitému středisku uvnitř podniku. Za vznik a výši nákladů u probíhající činnosti nesou odpovědnost pracovníci. Podle tohoto principu je základem zvláštní kategorie manažerského účetnictví, která se označuje jako odpovědnostní účetnictví. Cílem je motivovat odpovědnostní střediska ke zlepšování prováděných činností a ke zvyšování efektivnosti. [7]

1.3.2.2. Náklady členěné ve vztahu k útvarům

Náklady jsou rozlišovány podle místa jejich vzniku. Je potřeba objasnit pojmy hospodářské středisko a nákladové středisko.

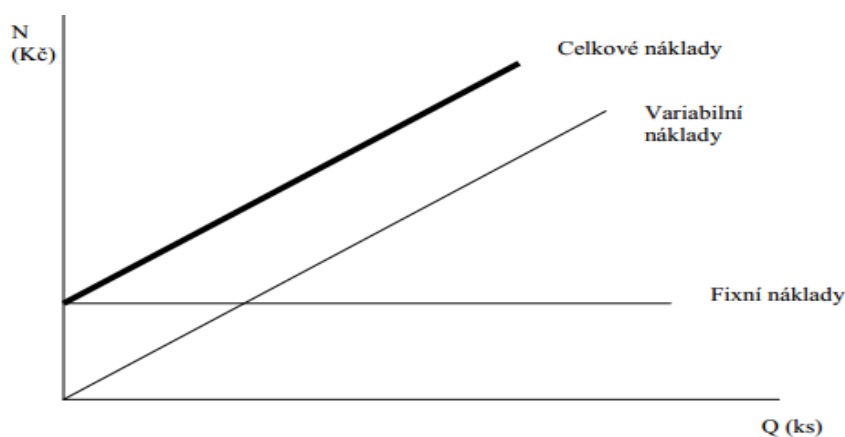
Hospodářské středisko, jedná se o samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar nebo provoz s určitou ekonomickou činností, který sleduje své náklady, výnosy a zjišťuje výsledek hospodaření. Hospodářská střediska lze vytvářet ve všech oblastech podnikových činností.

Nákladové středisko, jedná se o organizační útvar nižšího stupně v rámci hospodářského střediska, kde se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti za jejich vývoj. Kontrola probíhá buď na bázi pevného rozpočtu (režijní náklady) nebo náklady přepočtené na skutečný výkon. [1]

1.3.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Tato klasifikace nákladů je považována za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů bývá také považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví. Cílem členění je ve vztahu k výkonům zaměřeno na zkoumání chování nákladů za předpokladu různého objemu budoucích výkonů. V praxi může být objem výkonů měřen řadou ukazatelů, jako je například počet prodaných nebo vyrobených kusů, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů apod. V rámci členění rozlišujeme: [1][7]

- variabilní náklady,
- fixní náklady,
- smíšené náklady.



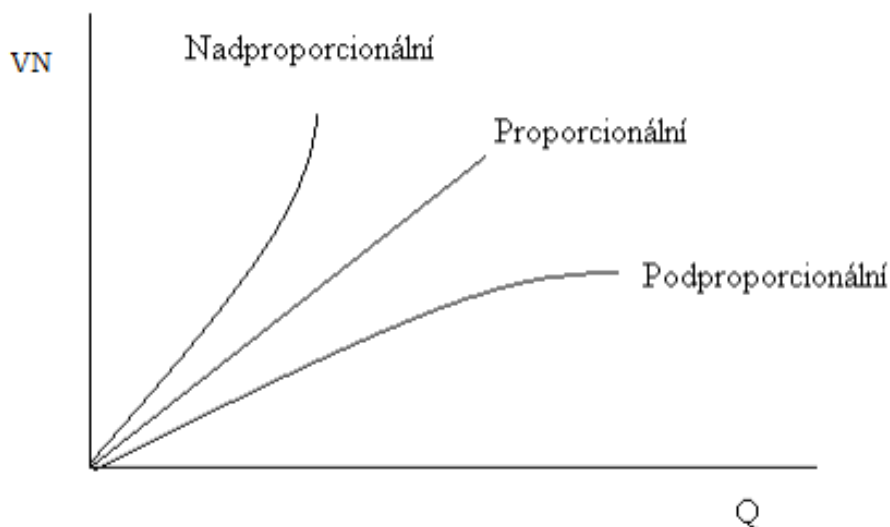
Obrázek 1: Průběh fixních a variabilních nákladů

Zdroj: [1]

Fixní náklady (fixed costs) představují takové náklady, které se nemění se změnou objemu produkce v uvažovaném období. Příkladem mohou být odpisy budov nebo mzdy manažerů podniku. [1][7]

Variabilní náklady (variable costs) představují takové náklady, které se mění při změně objemu produkce. Tyto náklady se rozlišují podle průběhu na **proporcionální** (mění se ve své celkové výši úměrně s objemem výroby), **nadproporcionální** (rostoucí rychleji než objem prováděných výkonů) a **podproporcionální** (rostoucí pomaleji než objem prováděných výkonů). Celkové proporcionální variabilní náklady mají lineární charakter. Příkladem mohou být spotřeba materiálu nebo úkolová mzda dělníků. [1][7]

Při klasifikaci nákladů v podniku je často velmi obtížné rozdělit náklady na čistě variabilní a fixní. Velká část nákladů v podniku vykazuje smíšený charakter, jedná se například o spotřebu elektrické energie nebo vytápění. Náklady tohoto typu označujeme jako smíšené náklady (semi-variable costs). [7]



Obrázek 2: Průběh variabilních nákladů

Zdroj:[6]

1.3.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů nám říká, na co byly náklady vynaloženy, na které výrobky nebo služby. Vychází z posouzení příčinné souvislosti nákladů k určitému výkonu. Jedná se o činnost, která vede k stanovení nákladů na kalkulační jednici. Výsledkem této činnosti je výstup v podobě dokumentu nebo čísla. [1][6][7]

Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme dvě skupiny nákladů. Jedná se o přímé náklady, které přímo souvisejí s určitým druhem výkonu (spotřeba materiálu) a nepřímé náklady, které souvisejí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek (odpis zařízení, které vyrábí součástky pro více výrobků). [1][6][7]

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

Obrázek 3: Všeobecný kalkulační vzorec

Zdroj: [6]

Položka přímý materiál zahrnuje suroviny, materiál, polotovary, pohonné hmoty, výrobní obaly, pomocný materiál atd. Jedná se o takový materiál, který je podstatnou součástí výrobku nebo přispívá k jeho vytvoření. Přímé mzdy se skládají z tarifních mezd výrobních dělníků, prémie, odměn a dále z příspěvků na sociální a zdravotní pojištění. Položka ostatní přímé náklady zahrnuje náklady, které lze přímo stanovit na jednici a zároveň nesmí být součástí přímého materiálu nebo přímých mezd. Jedná se například o náklady na licence, technologické palivo, odpisy atd. Výrobní režie souvisí s řízením a obsluhou výroby. Patří sem například režijní mzdy, spotřeba energie. Správní režie je spojena s řízením podniku a zahrnuje platy řídicích pracovníků, poštovné, telefonní poplatky apod. Příkladem odbytových nákladů mohou být náklady na skladování, propagaci, prodej atd. [6][7]

1.3.5 Utopené náklady

Utopené náklady (sunk costs) se také označují jako umrtvené náklady. Jsou to náklady, které byly v minulosti vynaloženy a nelze je získat nazpět. Jedná se o určitou variantu vedlejších nákladů, které mohou ovlivnit výsledek rozhodovacího procesu. Utopené náklady jsou charakteristické následujícími souvislostmi: [7]

- vynakládají se před zahájením výroby,
- jejich celkovou výši již nelze ovlivnit,
- jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí,
- jedná se například o odpisy fixních aktiv,
- je pro ně typický relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu.

1.3.6 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady (opportunity costs) se označují i jako náklady obětované příležitosti. Tyto náklady nejsou v přesné výši v účetnictví evidovány a mají charakter implicitních nákladů. Představují zisk, který musí investor obětovat tím, že vybral jednu akci místo jiné. Oportunitní náklady jsou stejně jako utopené náklady řazeny mezi náklady vyjádřené z pohledu manažerského rozhodování. Lze je kvantifikovat pouze v případě, že posuzujeme více variant a uplatňuje se v případě, že jsme v rozhodování omezeni určitými zdroji. [7]

1.3.7 Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní náklady (relevant costs) ovlivňují určité rozhodnutí. Naopak irelevantní náklady (irrelevant costs) se nezmění bez ohledu na to, která varianta manažerského rozhodnutí bude přijata. Relevantní náklady mají i zvláštní formu jsou to tzv. rozdílové náklady (differential costs). Tyto náklady představují rozdíl mezi náklady před a po přijetí rozhodnutí. Příkladem relevantních nákladů může být spotřeba pohonných hmot v případě, že pracovník jeden na služební cestu autem nebo vlakem. Naopak irelevantním nákladem může být pojištění automobilu, protože musí být zapláceno i v tom případě, že pracovník pojede vlakem. [7]

1.4 Výrobní náklady

Pod pojmem výrobní náklady si lze představit souhrn nákladů, který je spojen s výrobou statku nebo služby. To jsou:

- jednicové náklady materiálu, práce a proporcionalní výrobní náklady, které dohromady tvoří náklady produktu,
- režijní náklady materiálu a práce, fixní náklady nákupu a skladování, řízení výroby a vedení provozu.

Druhy výrobních nákladů tvoří:

- základní materiál – neboli suroviny, při výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu, může se jednat o dřevo, slitiny hliníku, ocel, slitiny titanu, plast apod.,
- pomocné látky – při výrobním procesu přecházejí do hodnoty výrobku, ale netvoří jeho podstatu, může se jednat například o barvy, laky apod.,
- různé druhy energií – spotřeba elektrické energie na osvětlení haly, provoz výpočetní techniky, vytápění apod.,
- různé druhy služeb – opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, stravování zaměstnanců apod.,
- osobní náklady – jedná se o veškeré náklady, které vznikají zaměstnavateli v souvislosti se zaměstnanci, členy družstva, společníky. Mezi tyto náklady patří zejména mzdové náklady (hrubé mzdy, prémie, odměny...), odměny členů orgánů společností a družstva, zákonné a ostatní sociální pojištění, zákonné sociální náklady a ostatní sociální náklady,
- daně a poplatky – může se jednat například o daně silniční, daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, cla, daně z nemovitostí apod.,
- odpisy – vyjadřují opotřebení dlouhodobého majetku (v korunách),
- mimořádné náklady – může se jednat například o mimořádné škody, které byly způsobeny živelnou katastrofou, popřípadě krádeží.

U výrobních nákladů se především liší náklady **předběžné** (předem stanovené, přirozeně nejisté), které jsou kalkulovány ještě před samostatnou výrobou a prodejem výrobku a **skutečné** (reálné, historické) náklady, které jsou sledovány v účetnictví. Dále jsou rozlišovány přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady podnik obvykle zná moc dobře, na rozdíl od nepřímých nákladů, které jsou komplikovanější. U nepřímých výrobních nákladů se musí sestavit kalkulace, která je složitější. Je nutno rozdělit náklady na jednotlivé výrobky (nájemné

za provozovnu, kde se vyrábí více druhů výrobků apod.). Součtem přímých a nepřímých nákladů dostáváme celkové výrobní náklady. [3]

V průběhu krátkého období se nemění zařízení a je možné odlišit pevné (fixní) náklady, které jsou pro podnik výdajem bez ohledu na objem výroby a variabilní náklady, které mohou být proměnné k objemu výroby. Fixními náklady mohou být stroje, budovy a variabilními například suroviny. Součtem fixních a variabilních nákladů dostaneme celkové náklady. Funkce nákladů dá minimální náklad každého objemu výroby. [3]

Výpočet:
$$TC = FC + VC \quad [5]$$

kde

TC – celkové náklady

FC – fixní náklady

VC – variabilní náklady

Předpokládá se, že cena vstupů je daná a FN, VN závisejí pouze na vyrobeném množství. Příkladem fixních nákladů mohou být odpisy budov, leasing automobilů, mzdy manažerů podniku, konzultace, poradenství. Mezi variabilní náklady obecně mohou patřit energie spotřebovaná k provozu strojů, úkolová mzda dělníků, spotřeba přímého materiálu, mzdové náklady dělníků, materiálové náklady. [7]

Průměrné náklady dostaneme, když celkové náklady vydělíme vyrobeným množstvím.

Výpočet:
$$AC = \frac{TC}{Q} \quad [5]$$

kde

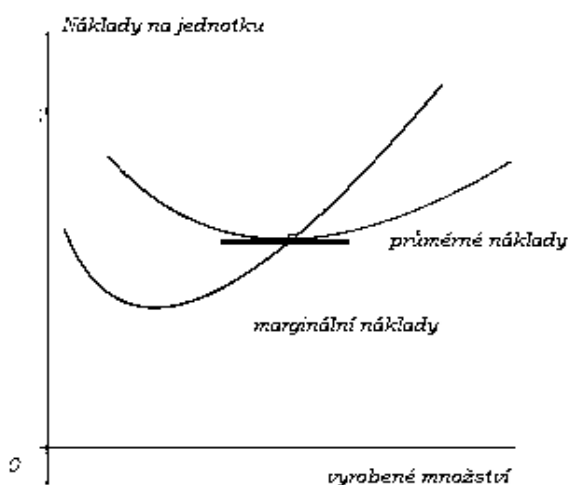
AC – průměrné náklady

TC- celkové náklady

Q – vyrobené množství

Marginální náklady jsou definovány jako: „*Dodatečné náklady na dodatečnou jednotku produkce.*“³ Firma dosahuje nejvyššího zisku při takové úrovni produkce, při níž jsou marginální náklady rovny prodejní ceně (marginálnímu příjmu). [3]

Z počátku fixní náklady hodně intenzivně zatěžují průměrné náklady. Ale postupem času se stroje, budovy opotřebují a tak se jejich hodnota snížila (amortizace) a variabilní náklady mají v průměrných nákladech tendenci převyšovat vliv fixních nákladů. Křivka marginálních nákladů je ve tvaru U (viz. Obrázek č. 4). U správně uvažujícího podnikatele, který by nebyl omezen odbytem, je křivka marginálních nákladů ve tvaru J (obráceného), protože takový podnikatel pokračuje s výrobou pouze v té chvíli, když průměrné náklady klesají. [3]



Obrázek 4: Křivka průměrných a marginálních nákladů

Zdroj: zpracováno podle [3]

1.5 Metoda cílových nákladů (target costing)

V dnešní době je metoda cílových nákladů považována za jednu z nejrozšířenějších metod strategického manažerského účetnictví. Metoda byla vyvinuta ve společnosti Toyota a dále byla uplatňována v japonských podnicích. [7]

Obecně lze říci, že se jedná o soubor manažerských technik, které se využívají při vývoji nových výrobků a služeb, které by měly splňovat všechny požadavky a očekávání zákazníků. Metoda cílových nákladů je přínosnější, pokud se vyrábějí složitější výrobky a vyvíjejí se

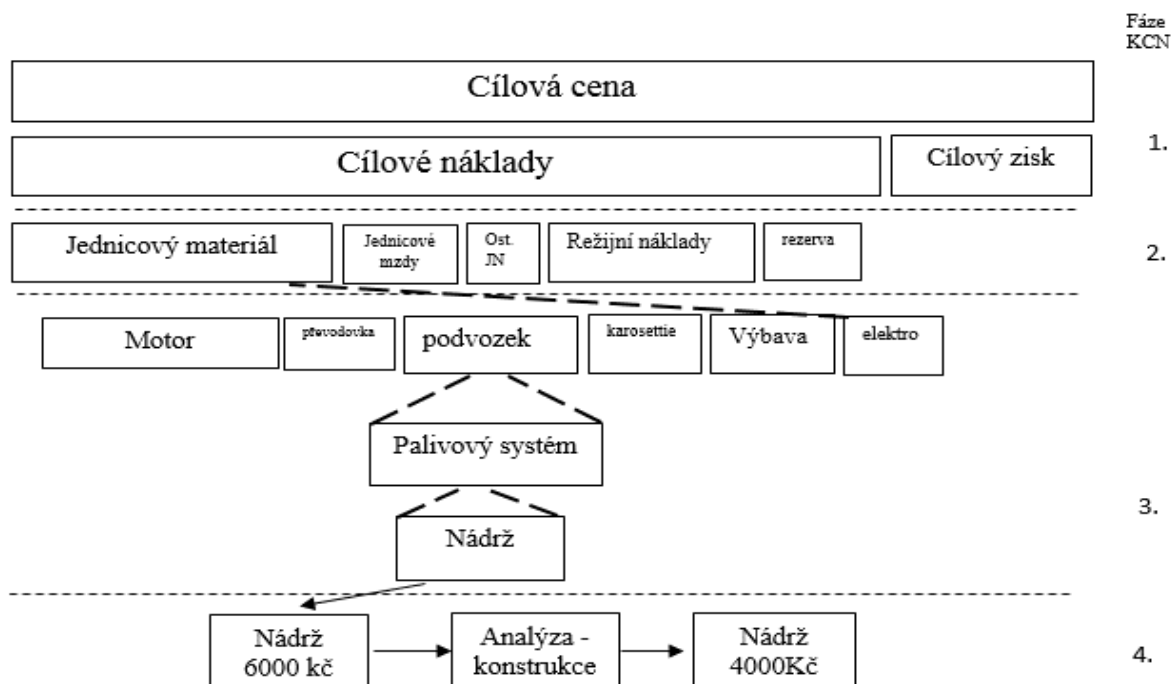
³ ECHAUDEMAISON, C. D. Slovník ekonomie a sociálních věd: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: EWA Edition, 1995, 419 s. ISBN 20-918-0316-2.

v odvětvích s vyšší konkurencí. Velký rozdíl mezi klasickou metodou kalkulace a metodou cílových nákladů je především ve shromažďování informací o trhu a přiřazení získaných informací k danému navrhovanému produktu. U klasické kalkulace jsou nejprve určeny požadované vlastnosti a design produktu, dále zjištěny ceny od dodavatelů a na základě získaných informací určí vedení podniku požadovaný zisk a následně odvodí předpokládané náklady na produkt. U metody cílových nákladů se postupuje jinak:[7]

- **tržní cena** je výchozím bodem plánování nákladů pro nový výrobek, která vychází ze získaných informací průzkumu trhu. Metoda je jednoznačně orientována na zákazníka,
- plánování nákladů probíhá již ve fázi vývoje a konstrukce nového výrobku a je zaměřena na ovlivňování nákladů v **předvýrobních fázích** (snaží se dosáhnout co nejnižších budoucích výrobních nákladů),
- kalkulace cílových nákladů klade důraz na komunikaci mezi jednotlivými profesemi, které mohou výši výsledných nákladů v předvýrobní fázi ovlivnit.

Postup kalkulace metody cílových nákladů:

1. stanovení cílových nákladů,
2. stanovení rámcových cílů,
3. rozdělení do úrovně dílů,
4. přizpůsobení nákladů.



Obrázek 5: Schéma kalkulace cílových nákladů

Zdroj: přepracováno podle [7]

1.6 Horizontální a vertikální analýza

Horizontální a vertikální analýza poskytuje důležité informace, které se používají při hodnocení ekonomické situace firmy. Tyto techniky umožňují provádět souhrnnou finanční analýzu firmy. Oba ukazatele dokáží identifikovat s předstihem negativní vlivy ve vývoji hospodaření společnosti.

Potřebné podklady poskytují účetní výkazy podniku nebo různé druhy plánů, přehledů a sestav připravovaných z dat společnosti.

1.6.1 Vertikální analýza

U vertikální analýzy se posuzuje struktura aktiv a pasiv podniku. Ze struktury zjistíme, jaké prostředky potřebujeme pro výrobu a obchodní činnost společnosti a z jakých zdrojů byly pořízeny. Můžeme tak sledovat změny ve struktuře jednotlivých položek finančních výkazů v čase. Na tom, jestli má společnost rovnovážný stav majetku, závisí její ekonomická stabilita.[2] [9]

Vertikální analýza vznikla proto, že spočívá v rozboru jednotlivých let od shora dolů (ve sloupcích). A její výhodou je, že nezávisí na meziroční inflaci a proto umožňuje srovnatelnost několika let. Vertikální analýzu je možné provádět z různých pohledů. Například u nákladů lze analýzu provádět z pohledu variabilních a fixních nákladů nebo podle kalkulačního vzorce apod.[2] [9]

1.6.2 Horizontální analýza

Tato analýza zkoumá a porovnává ukazatele v čase (příklad, o kolik procent se změnil hospodářský výsledek oproti minulému roku). Data jsou většinou získávána z rozvahy podniku a výkazu zisku a ztráty nebo z výročních zpráv. Porovnání jednotlivých položek výkazů v čase se provádí po řádcích horizontálně. Horizontální analýza má za cíl změřit pohyby jednotlivých veličin a změnit jejich intenzitu a je nutné mít k dispozici údaje za minimálně dvě období po sobě jdoucích. [2][9]

U horizontální analýzy hledáme odpověď na dvě základní otázky:

- O kolik jednotek se změnila příslušná položka v čase? – absolutní změna
- O kolik % se změnila příslušná položka v čase? – procentní změna

Výpočet: [2]

$$\text{procentní změna} = \frac{\text{absolutní změna}}{\text{hodnota}_{t-1}} \times 100 (\%)$$

Technika: [2]

1. Vypočte se rozdíl hodnot z obou po sobě jdoucích let (absolutní změna)
absolutní změna = $\text{hodnota}_t - \text{hodnota}_{t-1}$
2. Vyjádří se procentem k hodnotě výchozího roku

Kromě procentní změny se dá změna vyjádřit indexem, buď řetězovým, nebo bazickým. U bazických indexů se jedná o porovnání hodnot určitého ukazatele v jednotlivých obdobích s hodnotou toho samého ukazatele ve zvoleném stejném období, to je vzato za základ pro srovnání. Naopak řetězové indexy srovnávají hodnoty daného ukazatele v jednotlivých obdobích s hodnotou toho samého ukazatele za předcházející období. [2]

1.7 Snížování nákladů

Každá firma se usiluje o to, aby měla co nejnižší náklady, tudíž se jedná o jednu ze základních ekonomických snažení všech firem. Při snížení nákladů dochází ke zvýšení zisku. Díky minimalizování nákladů může firma ušetřené peníze dále investovat nebo snížit ceny oproti konkurenci a tím přilákat více zákazníků a dosáhnout většího zisku. Ve výrobním procesu se jedná o snížování spotřeby materiálu, minimalizování zmetkovitosti, správná organizace práce a optimální rozšiřování kapacit společnosti.

1.7.1 Materiálové náklady

Zejména u průmyslových firem tvoří materiálové náklady jednu z nejpodstatnějších položek nákladů. Proto snahy o úspory těchto nákladů byly již od minulosti jedním z hlavních témat, které se řešily v rámci zvýšení hospodárnosti prováděných výkonů. Velmi často se používá změna v konstrukci výrobku za účelem dosažení úspory, ale to má dopady na nespokojenost zákazníků, protože v konečném důsledku je důležité, jestli byl na výrobek použit plast nebo dřevo, dřevotříska nebo masiv apod. Pokud výrobce nemá možnost změnit druh použitého materiálu, je nucen nakoupit materiál v potřebném množství za určitou tržní cenu. V tomto případě má firma pouze dvě možnosti, jak optimalizovat materiálové náklady. Buď nakoupit materiál za nižší cenu, nebo snížit plýtvání materiálem. Pro takového výrobce je velmi obtížné najít správného dodavatele, který by mohl dodat požadovaný materiál za nízkou cenu

a požadovanou kvalitu. Jedním z řešení mohou být množstevní slevy, pokud je organizace schopná odebírat materiál v určitém množství. V tomto případě velmi často dochází ke sdružování podniků, protože firmy nejsou dostatečně velké, proto jsou nuceni spolupracovat se svými partnery (konkurenty) a objednávat materiál společně. [7]

Dalším problémem, který souvisí se zajišťováním materiálu v podniku, je vedle výše ceny i náchylnost ke změnám. Protože celá řada podniku musí na začátku svého podnikání stanovit výši ceny, která je pak několik dalších let pevná, dochází pak k výkyvům a má to významný dopad na celkové náklady firmy. Jako řešení se nabízí snížení plýtvání s materiálem. Jeho smyslem je dokázat vyprodukovat stejný objem výrobků s nižší spotřebou materiálu. [7]

1.7.2 Osobní náklady

Další skupinou nákladů, které mají významný vliv na podnik, jsou náklady vynakládané na pracovní sílu (osobní náklady). Nejprve je potřeba tyto náklady rozdělit do dvou skupin, protože mají zcela odlišné chování, tudíž odlišný vztah k výkonům v podniku a jejich ziskovosti: [7]

- přímé osobní náklady,
- nepřímé osobní náklady.

Za přímé osobní náklady se považovány mzdy pracovníků, které se přímo podílejí na výrobě nebo realizaci podnikových výkonů. U nepřímých osobních nákladů se jedná o náklady administrativní a technicko – hospodářské pracovníky, kteří sice přímo nevyrábějí výrobky, ale zajišťují činnosti nezbytné pro chod podniku. Růst mzdových nákladů je způsoben růstem reálných i nominálních mezd, které se týkají všech profesí v jakémkoli odvětví a tento růst souvisí s vyšší výkonností ekonomiky a rostoucí životní úrovní obyvatel. Z tohoto hlediska je velmi obtížné, až skoro nemožné, nějakým způsobem redukovat absolutní hodnotu mzdových nákladů jiným způsobem než, že bychom snížili celkový počet zaměstnanců. Tato varianta se provádí velice obtížně, jelikož by klesla pracovní morálka a s ní kvantitativní a kvalitativní stránka v podnikových výkonech. Proto je třeba přistupovat k oběma typům osobních nákladů odděleně. [7]

U přímých osobních nákladů, které se označují i jako jednicové mzdové náklady, by se měla výše nákladů vyvíjet proporcionálně s objemem výroby, tedy čím více podnik vyrobí, tím více se spotřebuje jednicových mezd. Protože si firma nemůže dovolit propouštět pracovníky ze dne na den, aby uspokojila svoji poptávku po práci, má firma v zásadě dvě možnosti, jak tento problém řešit: [7]

- může snížit cenu, za kterou výrobní faktor nakupuje – tedy snížit mzdy pracovníkům,
- nebo dosáhnout lepšího využití nakupované práce tím, že zvýší počet vyprodukovaných výrobků ve vztahu k počtu pracovníků.

Další možností řešení problému je, že bychom nahradili část lidské práce prací strojů. Například na výrobní lince bychom část této linky, kde byly manuálně montovány výrobny, nahradili automatizovaným strojním zařízením. Tímto by došlo ke snížení jednicových nákladů, ale na druhé straně by došlo ke zvýšení odpisů v důsledku investice do automatizované linky. [7]

U nepřímých nákladů je možné dosáhnout optimalizaci dvěma způsoby:

- lepším využitím těchto nákladů jako fixních zdrojů,
- optimalizaci prováděných režijních činností.

V první fázi jde o vztah mezi množstvím výroby a náklady na jednotku výkonu. V případě, že náklady budou mít fixní charakter, dosáhneme při vyšším objemu výroby nižších jednotkových nákladů. Druhá fáze je zaměřena na to, jestli jsou výkony režijních pracovníků prováděny efektivně. K optimalizaci těchto druhů nákladů může ukázat pouze analýza vztahů mezi náklady činností a podnikovými výkony. [7]

1.7.3 Odpisy

Tato skupina nákladů představuje snížení hodnoty dlouhodobých aktiv v důsledku jejich opotřebení. Pokud podnik nahrazuje své zaměstnance automatizovanými stroji, vznikají mu větší náklady formou odpisů. Ke snížení těchto nákladů má podnik následující možnosti: [7]

- snížení odpisů využitím zařízení s nižší hodnotou,
- lepší využití instalovaných zařízení.

Protože je výše odpisu závislá na pořizovací ceně dlouhodobého majetku, tak aby firma dokázala snížit odpisy, musela byt nakoupit majetek nebo zařízení levněji. Díky tomu by se výše odpisů, tedy nákladů snížila. Problém u výrobních zařízení je ten, že pokud by firma koupila levnější stroj, tak zpravidla levnější zařízení nejsou tolik kvalitní, což by ovlivňovalo některé vlastnosti výkonů. Druhou možností je lepší využití instalovaných zařízení. Jako překážka se ukazuje velmi zásadní význam ve vztahu k nákladové optimalizaci. Protože řízení výrobní kapacity je při rostoucí výši kapitálové náročnosti výroby, zcela zásadní. [7]

1.7.4 Externí služby a ostatní náklady

Tato skupina nákladů zahrnuje všechny ostatní náklady. Jedná se zejména o náklady, které nemají přímý vztah k podnikovým výkonům, ale mohou být pro správný chod firmy nezbytné. U těchto nákladů je velmi těžké stanovit doporučení k jejich snížení. Firma se musí zabývat tím, za co jsou náklady vynakládány a také k jakému účelu. Pro úsporu těchto nákladů je nutné analyzovat činnosti a aktivity, které jsou realizovány a následně analyzovat výkony prováděné pomocí těchto činností. Pokud jsou náklady snižovány bez znalosti vztahů mezi náklady, činnostmi a výkony, dochází ve většině případů k negativnímu dopadu na kvantitě, úrovni nebo kvalitě výrobků. Proto je třeba zabývat se strukturou činností a výkonů, které vedou k identifikaci činností, které jsou prováděny špatně nebo nedokonale. [7]

Výrobní náklady v podniku budou posuzovány podle:

- **výsledků horizontální a vertikální analýzy výrobních nákladů,**
- **výsledků analýzy výrobních nákladů členěných účelově,**
- **výsledků analýzy výrobních nákladů členěných v závislosti na objemu výkonů.**