

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Řízení nákladů ve vybraném podnikatelském subjektu

Tereza Bakajová

**Bakalářská práce
2015**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Tereza Bakajová
Osobní číslo: E13656
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Ekonomika a provoz podniku
Název tématu: Řízení nákladů ve vybraném podnikatelském subjektu
Zadávající 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 práce je na základě analýzy současného stavu řízení nákladů vybraného podniku vymezit možné problematické oblasti a navrhnout opatření k jejich nápravě.

Osnova:

- Úvod do problematiky řízení nákladů.
- Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
- Analýza stávajícího stavu řízení nákladů vybraného podnikatelského subjektu.
- Formulace návrhu a doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

HRÁDECKÝ, Mojmír. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

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

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

STANĚK, Vladimír. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 5., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, 445 s. ISBN 978-80-7400-336-3.


Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Mgr. ^{Pinková} Pavlína Pinková


Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 29. září 2014

Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2015


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

L.S.


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

V Pardubicích dne 29. září 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Řízení nákladů ve vybraném podnikatelském subjektu“ jsem zpracovala 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.

Pardubice, červen 2015

Bakajová Tereza

PODĚKOVÁNÍ:

Děkuji vedoucí bakalářské práce **Ing. Mgr. Pavlíně Matějové za podnětné rady, které mi pomohly při zpracování zadaného úkolu. Také děkuji majitelům firmy LEXA & KRUŽÍK spol. s r.o., za cenné informace, bez nichž by tato práce nemohla vzniknout.**

ANOTACE

Cílem této bakalářské práce je analýza a řízení nákladů ve vybraném podniku. Práce je zaměřena do dvou částí, teoretické a praktické. Práce se nejprve zaměřuje na definování terminologie v rámci problematiky nákladů. Budou zde rozebrány pojmy nákladů, jejich klasifikace, kalkulace a kalkulační metody. V druhé praktické části bude nejprve krátce představena vybraná společnost a poté bude následovat globální analýza nákladů této společnosti za léta 2011-2013. Cílem v oblasti kontroly nákladů je pak provést u vybraných zakázek společnosti, které proběhly v roce 2014, analýzu odchylek. Na základě prostudování procesů, které fungují v podniku, jsou zde také navrženy a zhodnoceny změny a vylepšení.

KLÍČOVÁ SLOVA

Náklady, kalkulace, kalkulační systém, kalkulační metody, plánování nákladů, kontrola nákladů

TITLE

Cost management in the selected company

ANNOTATION

This bachelor's thesis deals with cost management in selected company. Thesis is divided to two parts. Firstly, this thesis is focused on definition of terminology in costing area. There will be clarified the terms of costs, classification of costs and costing methods. In the second practical part will be firstly brief introduction about company followed by global analysis of their costs for the period of three years from 2011 to 2013. The objective of cost control is then to carry out the variance analysis by selected contracts, which were implemented in year 2014. Based on processes applied in the company, will be proposed new changes and improvements.

KEYWORDS

Costs, costing, costing systems, costing methods, cost planning, cost control

OBSAH

ÚVOD	9
1 PLÁNOVÁNÍ A KONTROLA NÁKLADŮ	10
1.1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ.....	10
1.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	11
1.2.1 Druhové členění nákladů	12
1.2.2 Účelové členění nákladu.....	12
1.2.3 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik.....	14
1.2.4 Členění nákladů podle závislosti na změnách výroby	15
1.3 KALKULACE NÁKLADŮ	17
1.3.1 Kalkulace přímých a nepřímých nákladů výkonů	18
1.3.2 Kalkulace variabilních nákladů výkonů	19
1.3.3 Metody kalkulace úplných nákladů	19
1.3.4 Metody evidence a kalkulace nákladů	20
1.3.5 Kalkulační systém.....	23
1.4 PROCES ZJIŠŤOVÁNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K VÝKONŮM	25
2 PROCES PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ VE STAVEBNÍ SPOLEČNOSTI.....	27
2.1 POPIS PODNIKU LEXA & KRUŽÍK, SPOL. S R.O.....	27
2.1.1 Základní informace o společnosti	27
2.1.2 Vývoj společnosti a produktové portfolio	28
2.1.3 Organizační struktura společnosti.....	28
2.1.4 Současná situace na trhu	29
2.2 GLOBÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI LEXA & KRUŽÍK, S R.O.	30
2.2.1 Náklady společnosti LEXA & KRUŽÍK, s r.o.	30
2.2.2 Výnosy společnosti LEXA & KRUŽÍK, s r.o.	33
2.2.3 Hospodářsky výsledek společnosti LEXA & KRUŽÍK, s r.o.....	35
2.3 PROCES PLÁNOVÁNÍ A KALKULACE NÁKLADŮ	35
2.3.1 Specifika kalkulací ve společnosti	36
2.3.2 Členění nákladů ve společnosti	36
2.3.3 Kalkulace přímých a nepřímých nákladů výkonů	37
2.3.4 Tvorba nabídkové ceny	38
2.3.5 Faktory ovlivňující cenu výkonů a stanovení celkové ceny	40
2.4 ANALÝZA ODCHYLEK	40
2.4.1 Odchylky skutečných a plánovaných nákladů	41
2.4.2 Analýza odchylek a zjištění jejich příčin.....	44
2.4.3 Shrnutí analýzy odchylek a příčin jejich vzniku.....	47
2.5 ZHODNOCENÍ SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI, NÁPRAVNÁ OPATŘENÍ A DOPORUČENÍ.....	48
ZÁVĚR.....	50
POUŽITÁ LITERATURA	51
SEZNAM PŘÍLOH	53

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Náklady společnosti	31
Tabulka 2: Výnosy společnosti	34
Tabulka 3: Přehled vybraných zakázek realizovaných v roce 2014.....	41
Tabulka 4: Výsledná bilance zakázky 1	42
Tabulka 5: Výsledná bilance zakázky 2	42
Tabulka 6: Výsledná bilance zakázky 3	42
Tabulka 7: Výsledná bilance zakázky 4	42
Tabulka 8: Výsledná bilance zakázky 5	43
Tabulka 9: Odchytky plánovaných nákladů od skutečných nákladů	43
Tabulka 10: Odchytky ve spotřebě materiálu.....	45
Tabulka 11: Odchytky plánovaných mezd ve výrobě od skutečných mezd ve výrobě.....	46
Tabulka 12: Odchytky ve spotřebě normohodin ve výrobě	46
Tabulka 13: Odchytky plánovaných mezd za montáž od skutečných mezd za montáž.....	46
Tabulka 14: Odchytky ve spotřebě normohodin za montáž	46
Tabulka 15: Odchytky cen za dopravu	47
Tabulka 16: Další přímé náklady - Zakázka 3.....	47

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů.....	16
Obrázek 2: Průběh variabilních nákladů	16
Obrázek 3: Přiřazování přímých a nepřímých nákladů nákladovému objektu.....	19
Obrázek 4: Základní model	21
Obrázek 5: Fázová metoda	22
Obrázek 6: Stupňová metoda.....	22
Obrázek 7: Zakázková metoda	23
Obrázek 8: Kalkulační systém.....	24
Obrázek 9: Organizační struktura společnosti.....	29
Obrázek 10: Náklady společnosti	33
Obrázek 11: Výnosy společnosti	34
Obrázek 12: Hospodářský výsledek společnosti	35
Obrázek 13: Kalkulační vzorec	38
Obrázek 14: Proces tvorby nabídkové ceny	39
Obrázek 15: Struktura nabídkové ceny	40

ÚVOD

Tématem této bakalářské práce je řízení nákladů ve vybraném subjektu. Práce si klade za cíl popsat proces plánování nákladů a jeho specifika spojená s použitím zakázkové metody kalkulace. Následně budou u vybraných zakázek pomocí analýzy odchylek porovnány náklady plánované a skutečné. Výsledkem této analýzy bude návrh případných opatření a doporučení.

V současném tržním konkurenčním prostředí je efektivní sledování a řízení nákladů velmi důležité, a mělo by být cílem každého podniku bez ohledu na jeho velikost a orientaci. Pro tento účel jsem získala možnost spolupráce se společností Výroba automatických dveří Lexa – Kružík spol. s r.o., což je středně velký výrobní podnik, podnikající v regionu Vysočina. Výrobní program podniku se zaměřuje především na výrobu automatických dveří různého typu a protipožárních prosklených stěn, oken a dveří.

Tato bakalářská práce se bude skládat ze dvou velkých částí a to části teoretické a části praktické. Teoretická část se zabývá charakteristikou nákladů, jejich pojetím, členěním a alokací. Dále bude v této části vysvětlena problematika kalkulací a analýza odchylek.

V první kapitole praktické části je představena a krátce charakterizována společnost Výroba automatických dveří Lexa – Kružík spol. s r.o. Budou zde uvedeny základní informace o společnosti, její vývoj, produktové portfolio, rozebrána organizační struktura podniku a charakterizován vývoj trhu v posledních letech.

Další kapitoly již budou věnovány samotnému procesu plánování nákladů ve společnosti a jejich kalkulacím. První kapitola bude věnována globální analýze nákladů společnosti, ve které se zaměříme především na celkové náklady, výnosy a hospodářský výsledek za roky 2011-2013. Dále zde bude podrobně popsán samotný proces plánování nákladů a způsob, jakým společnost kalkuluje své náklady a za pomoci jakých nástrojů tyto kalkulace provádí.

Na základě vybraného vzorku zakázek, které firma realizovala v roce 2014, bude provedena praktická analýza odchylek nákladů plánovaných a skutečných a budou zde rozebrány příčiny vzniku těchto odchylek. V poslední kapitole této práce budou shrnuty a zhodnoceny metody, kterými jsou ve společnosti řízeny náklady a případně zde budou navržena opravná opatření a doporučení.

Samotný závěr této práce bude věnován celkovému zhodnocení mé bakalářské práce a shrnutí analyzované problematiky.

1 PLÁNOVÁNÍ A KONTROLA NÁKLADŮ

Každé rozhodování v životě, především však ekonomické rozhodování, spočívá ve srovnávání přínosů určitého alternativního rozhodnutí a prostředků, které jsou na něj vynaloženy. V ekonomice podniku je pro tyto prostředky vyhrazen pojem náklady. Náklady provázejí téměř každou činnost podniku a jsou jednou ze základních ekonomických jednotek. Každý podnik je sám o sobě velmi komplikovaný organismus. Proto je nutné užívat mnohé sofistikované metody, nástroje a postupy k tomu, abychom tyto náklady mohly měřit, evidovat, plánovat a řídit. Tyto metody nám pomáhají činit důležitá manažerská rozhodnutí, které jsou nezbytné pro naplnění vizí a cílů organizace (Popesko, 2009).

Dalším, velmi důležitým procesem v podniku, který úzce souvisí s plánováním nákladů, je kontrola nákladů a jejich řízení. Kontrola nákladů je velmi důležitý proces, v němž je sledován současný stav nákladů, z důvodů toho, aby podnik mohl tyto své náklady efektivně řídit a mohly být rozpoznány a analyzovány veškeré odchylky od plánu. Podnik tak může přijmout včasné nápravné opatření, pokud je třeba a zodpovědně rozhodovat a plánovat své podnikové aktivity (Máchal, Kopečková, Presová, 2015).

1.1 Charakteristika nákladů

Náklady podniku můžeme obecně charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku. Toto je v podstatě **pojetí nákladů ve finančním účetnictví**. Naproti tomu **ekonomické pojetí nákladů** je poněkud odlišné. Charakterizuje nejen to, co bylo v penězích zapláceno, ale vše, co bylo obětováno. Patří sem např. úroky z vlastního kapitálu, ušlá mzda podnikatele a jiné tzv. **oportunitní náklady**. Tyto ekonomické náklady slouží především k výpočtu ekonomického zisku, který je rozdílem výnosů a ekonomických nákladů (Synek a kol., 2000).

Náklady podniku vždy úzce souvisí s **výnosy** podniku určitého období, to zabezpečuje tzv. časové rozlišení nákladů a výnosů, které je předmětem účetnictví. Abychom mohli náklady řídit a tím zvyšovat hospodárnost podniku je nutné náklady třídit z mnoha hledisek, např. podle druhů, podle účelu, podle závislosti nákladů na změnách objemu výroby, podle původu spotřebovaných vstupů nebo podle činností. Výnosy podniku jsou peněžní částky, které podnik získal z veškerých svých činností za určité účetní období bez ohledu na to, zda došlo k jejich inkasu. Výnosy jsou příjmem za prodané zboží a poskytnutí služeb, které podnik produkuje. Rozdíl mezi celkovými náklady a celkovými výnosy pak nazýváme **hospodářský**

výsledek, pro který platí vzorec: hospodářský výsledek = výnosy – náklady (Synek, 1997; Synek, 2000; Král, 2010).

Hospodářský výsledek je nejdůležitějším ukazatelem, jímž se charakterizuje hospodaření podniku. Pokud převyšují výnosy náklady, vzniká **zisk**, v opačném případě ztráta. Zisk je jedním ze základních cílů podnikání, který je kritériem pro rozhodování o základních otázkách podniku, jako je objem výroby nebo investiční záměry. Je hlavním zdrojem akumulace, což je tvorba finančních zdrojů a základem pro přerozdělování důchodu. Výsledek hospodaření sledovaného období je zachycen v účetním **výkazu zisku a ztráty**. Ten obsahuje přehled o členění výnosů a nákladů a eviduje jejich změny (Synek, 2000).

Náklady a výnosy je třeba odlišovat od **výdajů a příjmů**, které představují pohyb peněžních prostředků, jejich přírůstek či úbytek, v podniku za určité období v souvislosti s jejich ekonomickou činností. Pomocí nich je definován tzv. tok peněz – **cash flow**, pro který platí: $\text{cash flow} = \text{příjmy} - \text{výdaje}$. Jednotlivé aktivity podniku se vždy uskutečňují transformací ekonomických zdrojů v požadovaný hodnotový výstup. Spotřebované ekonomické zdroje se označují jako náklad, naproti tomu výnos je peněžní částka, kterou podnik získal z veškeré své činnosti. Účelnost vyprodukované ekonomické aktivity se podílí na vytváření hospodářského výsledku podniku a na zvyšování jeho vlastního kapitálu. Ve složité rozmanitosti jednotlivých aktivit se prospěch může vyjadřovat také v různých formách, jako jsou například výnosy, úspory nákladů, efektivita, zhodnocení vložených prostředků (Synek, 1997; Král, 2010).

1.2 Klasifikace nákladů

Jedná se o náklady, které jsou vynaloženy na vstupu a odrážejí vztahy podniku. V účetnictví se evidují v účtové třídě 5 – Náklady, která obsahuje prvotní a ve vybraných případech i druhotné náklady. Na jednotlivých účtech se účtují účetní případy narůstajícím způsobem od začátku účetního období. Strukturu nákladů v účtové třídě 5 určitým způsobem poznamenal vztah nákladů k daním z příjmů, kde daňový zákon vymezuje náklady uznávané a neuznávané na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Proto je potřeba úplné soustředění nákladů na daný účel, včetně vnitropodnikových výkonů, popřípadě rozdělení nákladových druhů pro vyčíslení daňové základny (Staněk, 2003).

Pro potřeby finančních analýz se náklady rozčleňují na náklady **provozní, finanční a mimořádné**. Ke splnění tohoto požadavku se náklady soustřeďují do zvláštní účtové osnovy. V páté účtové třídě jsou soustředěny všechny náklady podniku z hlediska podnikové

ekonomiky, bez ohledu na to, zda jsou to náklady na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů, či nikoliv. Do nákladů z příjmů se započítává i daň z příjmů u poplatníka daně, takže podnik pro účely vyčíslení základu daně musí mít přehled o nákladech před zdaněním. Tyto náklady před zdaněním pak doplní o výši daňové povinnosti z daně z příjmů, aby mohly být úplně v účetním pojetí (Staněk, 2003; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008).

1.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů znamená soustředování nákladů do stejnorodých skupin, které vykazují tři základní znaky. Jsou z hlediska jejich zobrazení **prvotní**, což znamená, že předmětem zobrazení se stávají hned při vstupu do podniku. Jsou to náklady **externí**, vznikají spotřebou výrobních faktorů a jsou **jednoduché**, nelze je tedy rozlišit na jednodušší složky.

Za základní nákladové druhy se považují:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobě využívaného majetku,
- finanční náklady.

Význam druhového členění spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím. Odpovídá na otázky od koho, kdy a jak musí podnik zajistit své ekonomické zdroje. Větší význam má však z makroekonomického hlediska při zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů a obdobných souhrnných hodnotových veličin za celé národní hospodářství. Druhové členění nákladů nevyjadřuje příčinu vynaložených nákladů (Král, 2010; Synek 2000).

1.2.2 Účelové členění nákladu

Účelovost je charakteristickým znakem nákladů. Obecnou zásadou v tomto směru je identifikace věcného nositele, který vyvolá vznik nákladů. Účelové členění nákladů tedy sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi jejich vzniku.

Členění těchto nákladů lze charakterizovat na různé úrovni podrobnosti. Abychom určili vztah jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům a jejich efektivnosti, členíme je několika způsoby. Jedním z nich je **členění nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**. Druhý pohled, nezbytný pro rozhodovací proces, je **členění na náklady jednicové a náklady režijní**. Další účelové třídění, je dvojí třídění a to **třídění**

nákladů podle útvarů, což je sledování nákladu podle středisek, nebo **třídění nákladů podle výkonů**, tzv. kalkulační třídění nákladů, které umožňuje sledování nákladů podle jednotlivých výrobků (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007; Král, 2010; Popesko, 2009).

a) náklady technologické a náklady na obsluhu řízení

Náklady technologické jsou takové náklady, které jsou bezprostředně vyvolány nějakou technologií dané činnosti nebo operace nebo s ní nějak účelově souvisí. Nejjednodušším takovým příkladem je náklad na spotřebu materiálu určitého množství a kvality.

Druhou skupinou definovanou v rámci tohoto řazení jsou náklady na obsluhu a řízení. Tyto náklady slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Jedná se o náklady, které zajišťují průběh samotného výrobního procesu. Takovým příkladem je spotřeba energií nebo mzdy vynaložené na administrativní činnost (Král, 2010; Popesko, 2009).

b) náklady jednicové a režijní

Členění nákladů na jednicové a režijní náklady navazuje na členění nákladů technologických a na obsluhu řízení. Jedná se o jejich podrobnější členění a je výchozím momentem pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007; Popesko, 2009).

Náklady jednicové

Náklady jednicové jsou částí technologických nákladů, které souvisejí jak s technologickým procesem samotným, tak i s jednotkou dílčího výkonu, jako je například jeden výrobek. Na základě rozpoznání příčinné souvislosti vzniku výkonu a jeho jednicových nákladů je možné stanovit nákladový úkol pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů a ocenění této naturální potřeby. Norma je nástrojem řízení, stanovením úkolu ve spotřebě ekonomických zdrojů, které jsou vyvolány konkrétně vymezenou jednotkou výkonu. Norma spotřeby je stanovena v naturálních jednotkách. Vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů za předpokladu zajištění konkrétně definovaných technických, technologických a organizačních podmínek tvorby výkonu a kvality vstupů (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007; Popesko, 2009).

Náklady režijní

Náklady režijní jsou na druhé straně náklady, které v sobě zahrnují náklady na obsluhu řízení a tu část nákladů technologických, které nemají souvislost přímo s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem. Řízení hospodárnosti režijních nákladů se

zajišťuje pomocí rozpočtu režijních nákladů útvarů. Kontrola přiměřenosti je založena hlavně na odpovědnosti pracovníků (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007; Popesko, 2009).

1.2.3 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti a efektivnosti nekončí pouze účelovým pojetím nákladů s činností, která vyvolala jejich vznik. Dalším krokem je vyjádření vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž dílčí činnost probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení nebo zhodnocení nákladů. Základním členěním nákladů ve vztahu k útvarům je rozčlenění podle místa vzniku nákladů, na které pak navazuje členění odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady přiřazovány do odpovědnosti, se nazývají odpovědnostní střediska (Král, 2010).

Odpovědnostní středisko

Tento termín se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře podniku. Tato struktura navazuje na organizační strukturu podniku a jejím úkolem je vymezit oblasti a úroveň pravomoci a odpovědnosti, a to především vedoucích pracovníků. Smyslem ekonomické struktury je vymezit takovou úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je mimo jiné založené na posouzení hodnotových výsledků. Znamená to, že pro řízení pracovníků na jisté úrovni podnikové hierarchie je charakteristická taková úroveň pravomoci a odpovědnosti, která zakládá možnost je řídit a vytvářet podmínky ke stimulaci na úrovni nákladů, výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření, na velikosti tržeb z prodeje, na hodnotovém vyjádření stavu nedokončené výroby a jiných hodnotově vyjádřených kritérií. Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek: nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové, výdajové (Král a kol, 1998; Král 2010).

Druhotné (interní) náklady

Roztřídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik nutné k zajištění řízení odpovědnostních středisek. Na to je však třeba navázat způsobem spojení, který umožňuje zobrazit kooperační vazby mezi útvary a určit odpovědnost za hodnotové efekty těch výkonů, které jsou spotřebovány uvnitř podniku. Základní předpoklady tohoto spojení je například vymezení činnosti jednotlivých odpovědnostních středisek tak, aby bylo možno vyjádřit jejich náklady. Dále pak identifikace dílčích výkonů a jejich ocenění pomocí tzv. vnitropodnikových cen. Spojení mezi jednotlivými odpovědnostními středisky se tedy uskutečňuje systémem vazeb, jejichž nositeli jsou přejímané výkony. Náklady, které vznikají

odebírajícímu středisku, se označují jako náklady interní. Jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Jedná se o náklady **druhotné**, ty se z hlediska podniku jako celku projeví na vstupu podruhé, neboť poprvé se projevily ve středisku, které daný výkon provedlo. Dalšími náklady jsou náklady **složené**, které lze dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám, které byly pro provedení druhotného výkonu spotřebovány (Král a kol, 1998; Král, 2010).

1.2.4 Členění nákladů podle závislosti na změnách výroby

Členění nákladů v závislosti na změnách výroby je vnímáno jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Poznání toho, jak budou tyto náklady reagovat na změnu v objemu výroby, je také důležitým nástrojem pro tvorbu manažerského rozhodnutí. V rámci tohoto členění třídíme náklady do dvou skupin, a to na náklady fixní (stálé) a variabilní (proměnné) (Popesko, 2009; Synek, 2000):

Fixní náklady zůstávají v určitém relevantním rozmezí produkce na stejné úrovni bez ohledu na měnící se objem výroby. Jde zpravidla o tzv. kapacitní náklady, které zajišťují efektivní průběh reprodukčního procesu. Jedná se například o nájemné, odpisy strojů, úroky z úvěru nebo leasing automobilů. V některých případech mohou být ovšem i fixní náklady proměnné, například při změně výrobní kapacity, kdy dochází ke změně skokem.

Variabilní náklady se na rozdíl od fixních nákladů mění se změnami objemu výroby. Příkladem takovýchto nákladů mohou být jednicové mzdy nebo jednicový materiál. Členění na fixní a variabilní je možné pouze z krátkodobého hlediska. V delším časovém horizontu, kdy se mění výrobní kapacita, jsou všechny náklady variabilní. Vztah nákladů a objemu produkce se dá zachytit matematickými funkcemi, které nazýváme nákladovými funkcemi. Vztah nákladů lze vyjádřit takto:

$$N = F + b * Q$$

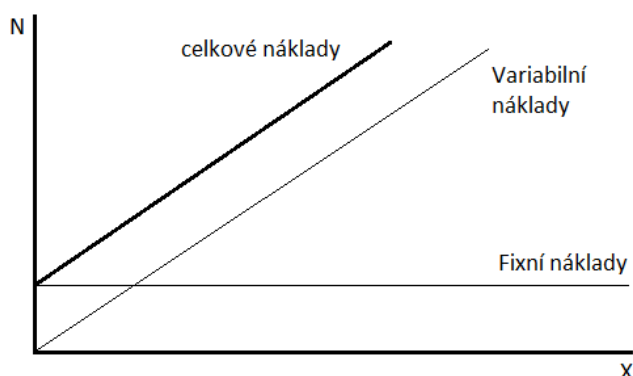
Kde: N = celkové náklady

Q = objem výroby v naturálních jednotkách

b = variabilní náklady na 1 jednotku

F = fixní náklady (Synek, 2000)

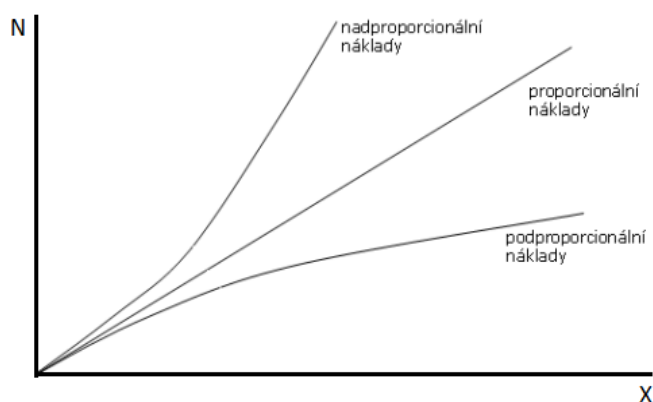
Průběh fixních a variabilních nákladů je zobrazen na obrázku 1.



Obrázek 1: Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů

Zdroj: upraveno podle Kožená (2012)

Náklady variabilní jsou v přepočtu na jednotku konstantní, v celkovém vyjádření stoupají a klesají se změnou objemu výroby. Nejdůležitější a nejsnáze kvantifikovatelnou složkou variabilních nákladů jsou náklady tzv. **proporcionální**. Jsou vyvolané jednotkou výkonu a jejich celkový objem roste přímo úměrně k počtu výkonů. Dalším typem nákladů jsou náklady **podproporcionální**, které rostou pomaleji a jejich příkladem mohou být některé položky materiálových nákladů, kdy při růstu objemu výkonů a nákupu většího množství materiálu nám dodavatel může nabídnout množstevní slevy. V některých případech hovoříme také o **nadproporcionálních nákladech**, které rostou rychleji než objem výroby a jedná se například o mzdové náklady výrobních dělníků, kdy při zavádění noční směny budou jednotkové variabilní náklady vyšší než standardní ceny při denních směnách. Vzájemný vztah těchto nákladů je vyjádřen na obrázku 2 (Král, 2010; Popesko, 2009).



Obrázek 2: Průběh variabilních nákladů

Zdroj: upraveno podle Král (2010)

1.3 Kalkulace nákladů

Jednou z podmínek přežití podniku je jeho konkurenceschopnost. Ta souvisí především s jeho výkony, na jejichž odbytu je podnik závislý. Prodejnost výkonů podniku závisí na jejich užitě hodnotě a ceně, která jim odpovídá a kterou je zákazník ochoten za požadovaný výkon zaplatit. Nástrojem, který slouží ke stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny výkonu je kalkulace. Z toho vyplývá její stěžejní význam pro řízení vývoje nákladů a tím i pro řízení podniku (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008).

Kalkulace je tedy základní nástroj pro řízení linií výkonů, využívající principu alokace. V nejzákladnějším slova smyslu kalkulacemi rozumíme zjištění a stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, kterou je potřeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (Král, 2010).

Kalkulace vyjadřující náklady na výrobu výkonů se prolínají celým procesem řízení podniku. Jako stěžejní informační nástroj kalkulace především:

- představují základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- slouží jako základ při plánování a kontrol v operativním řízení (kontrola jednicových nákladů výkonů, oceňování stavu a změny hoto vých výrobků, nedokončená reprodukce),
- jsou významným podkladem pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkovaných výkonů,
- jsou výchozí základnou pro rozhodování, tykajících se cenové politiky,
- slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008).

Nejčastější formou kalkulací jsou propočty, orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje zákazníkům. Metodou kalkulace se rozumí způsob, jakým stanovíme předpokládanou výši hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Tato výše je obecně závislá na:

- vymezení předmětu kalkulace,
- způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici (Král, 2010).

Výkonu, u něhož vyžadujeme oddělené sledování nákladů, říkáme nákladový objekt. Nákladový objekt je jakýkoliv subjekt, ke kterému si manažer přeje měřit náklady. V případě stavební společnosti se může jednat o samostatné výkony, jejich položky či dílo, jako celek (Staněk, 2003).

Dalším důležitým termínem v této oblasti je tzv. cíl alokace. Cílem alokace je poskytnout informace o nákladech, které jsou potřebné pro určité rozhodnutí. Univerzální přístup, jak přiřadit náklady k příslušným výkonům neexistuje. Proto je nutné vždy přihlížet ke specifickým vztahům nákladů k objektu a k rozhodovacímu problému, který bude na základě této alokace řešen. Náklady předmětu kalkulace přiřazujeme podle 3 kritérií:

- příčinnosti vzniku,
- únosnosti,
- průměrování.

Podle principu příčinné souvislosti se k výkonům přiřazují pouze ty náklady, které je vyvolaly. Zbývající dvě metody se v praxi užívají až ve chvíli, kdy nelze příčinnost vzniku použít (Král, 2010).

1.3.1 Kalkulace přímých a nepřímých nákladů výkonů

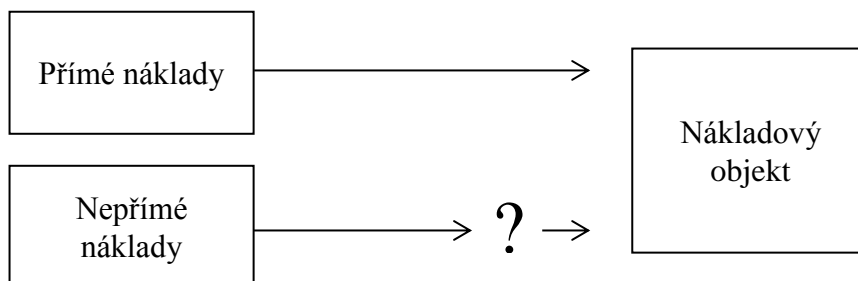
Přímé náklady

Náklady, které jsou přiřazovány k nějakému nákladovému objektu lze rozdělit do dvou skupin, a to na náklady přímé a nepřímé. Přímé náklady jsou náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu, tedy vztahují se přímo ke konkrétnímu nákladovému objektu. Do této skupiny řadíme téměř všechny jednicové náklady. Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se k výkonu přiřazují i náklady, které jsou vynaloženy pouze na jeden určitý druh výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu zjistíme pomocí prostého dělení (Král, 2010; Staněk 2003).

Nepřímé náklady

Naproti tomu nepřímé náklady nemohou být přímo přiřazeny k určitému výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širším pojetí. To znamená, že náklady se nevztahují k žádnému nákladovému objektu přímo. Většinou se jedná o režijní náklady, které jsou společné pro více druhů nákladů. Tyto náklady se pak přiřazují nepřímo pomocí zvolených veličin.

Od druhových nákladů se kalkulační náklady liší tím, že obsahují směsi různých nákladových druhů. Tímto se vytvářejí položky režijní. Druhové náklady obsahují čisté složky nákladů bez tvorby různorodých nákladových komplexních souborů (Král, 2010; Popesko, 2009; Staněk 2003).



Obrázek 3: Přiřazování přímých a nepřímých nákladů nákladovému objektu

Zdroj: upraveno podle Popesko (2009)

1.3.2 Kalkulace variabilních nákladů výkonů

Kalkulace variabilních nákladů umožňuje řešit omezení vypovídací schopnosti kalkulace plných nákladů. Nejdůležitější je v této kalkulaci příčina vzniku nákladů, odlišení nákladů vyvolaných konkrétním výkonem, tedy nákladů variabilních, a nákladů vyvolaných časem, nákladů fixních.

Při členění položek v kalkulaci není věnována pozornost tomu, zda jsou tyto variabilní náklady přímo přiřaditelné k určitému výkonu, nebo zda jsou společné pro více výkonů.

Kalkulované variabilní náklady proto zahrnují jak přímé, tak nepřímé variabilní náklady. Obdobně i fixní náklady mohou být jak přímé, tak nepřímé (Král, 2010; Popesko, 2009).

1.3.3 Metody kalkulační úplných nákladů

Metoda kalkulační je způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici, která závisí na předmětu kalkulační, způsobu přiřítání nákladů výkonům a na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. Pro určení úrovně variabilní režie či průměrné výše fixní režie se využívá následujících metod (Popesko 2009; Kožená 2012).

Metoda kalkulační dělením

Jedná se o nejjednodušší metodu kalkulační, která se uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou. Tato metoda kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů a počtu jednotek výkonů. Pokud se jedná o výrobní podnik, náklady na jeden výrobek by byly stanoveny jako podíl celkových nákladů na počet vyrobených výrobků.

V této základní podobě se tato metoda označuje jako **prostá kalkulace dělením**. Pokud chceme náklady výkonu vyjádřit prostým podílem celkových nákladů, musí být výkony organizace homogenní. V případě, že výkony v podniku nejsou zcela homogenní, ale liší se pouze v určitém měřitelném parametru, je možné použít **kalkulaci dělením s ekvivalentními čísly**. Tato metoda se používá u hromadné výroby technologicky podobných výrobků, které se liší určitým měřitelným parametrem, jako je například velikost, hmotnost nebo jakost. Do této skupiny patří také **stupňovitá kalkulace dělením**, která se využívá především u výroby polotovarů, které se později stávají součástí několika výrobků, nebo jestliže chceme oddělit výrobní, správní nebo odbytové náklady, aby výrobky, které nebyly v daném období prodány, nebyly zatěžovány těmito náklady (Popesko, 2009)

Kalkulace přírážková

Tato kalkulace se využívá především ve výroбах s různorodou produkcí, a to většinou v sériové a hromadné výrobě. Náklady se zde rozdělují do dvou skupin, a to na náklady přímé a režijní. Přímé náklady vypočteme přímo na kalkulační jednici. Režijní náklady se rozvrhnou pomocí zvolené základny a zúčtovací přírážky jako přírážka k přímým nákladům. Tuto přírážku stanovujeme jako procentuální vyjádření podílu režijních nákladů k přímým nákladům (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008; Kožená; 2012).

Kalkulace ve sdružené výrobě

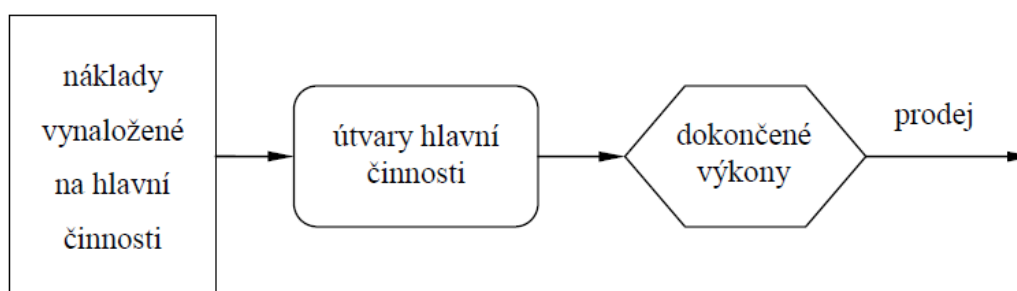
Pokud hovoříme o sdružených výkonech, hovoříme o takové situaci, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být z technologického hlediska oddělena od výroby dalších výrobků. Jde zejména o odvětví, jako je zpracování ropy, chemikálií nebo zemědělská výroba. Ve sdružené výrobě rozlišujeme v podstatě dva druhy kalkulací a to kalkulace rozčítací a odčítací. Rozčítací metodu kalkulace uplatňujeme v takových situacích, kdy všechny výrobky mají stejnou hodnotu a jsou všechny považovány za hlavní výrobky. Na rozdíl od toho v případech, kdy některé výrobky mají nižší prodejní hodnotu a jsou považovány za tzv. vedlejší, využíváme metody odčítací (Popesko, 2009; Kožená, 2012).

1.3.4 Metody evidence a kalkulace nákladů

V nesdružených výroбах se rozlišují čtyři základní modely výkonově orientovaného účetnictví, které se od sebe odlišují podle technologie a organizace výroby. Tyto modely, které jsou schopny poskytnout informace pro sestavení výsledných kalkulací, jsou v praxi známé jako metody evidence a kalkulace nákladů podnikových výkonů. Dělí se na tyto čtyři metody (Fibírová a kol., 2000; Král 2010):

Prostá metoda evidence nákladů

Použití této metody se omezuje ve velké většině případů na výrobu organickou s výstupem homogenních výkonů. Výrobní proces probíhá v technologicky uzavřeném celku, což znamená, že je nečlenitý. Předmětem evidence a kalkulace jsou pouze dokončené výkony, takže v tomto případě neexistuje nedokončená výroba. Výslednou kalkulaci lze při této metodě sestavovat pravidelně a vzhledem k tomu, že se užívá pouze u dokončené výroby ji lze zjišťovat jako podíl celkových nákladů na hlavní činnost v určitém období a celkového počtu dokončených výkonů v tomtéž období. Na následujícím obrázku je zobrazen základní model:



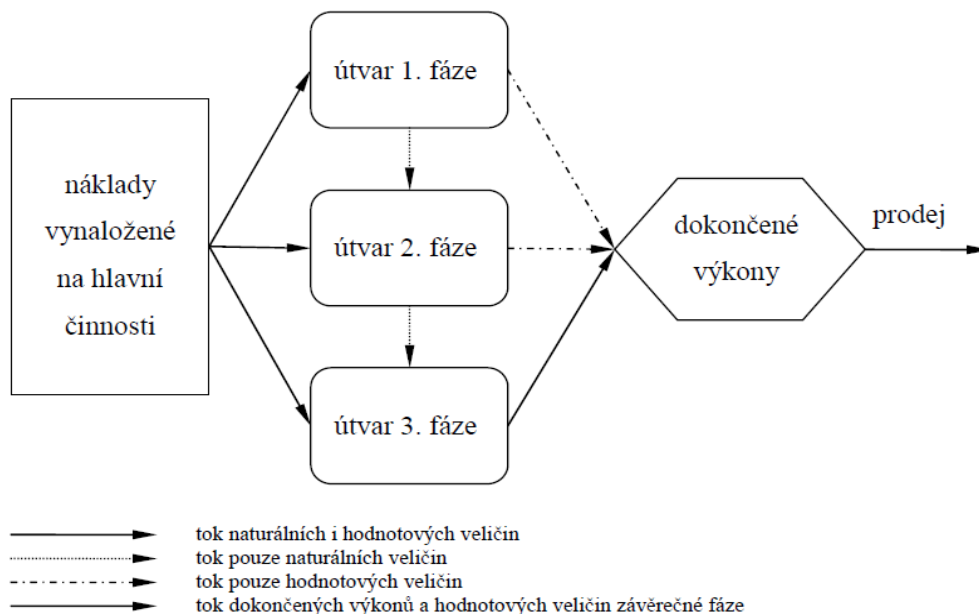
Obrázek 4: Základní model

Zdroj: upraveno podle Fibírová, Šoljaková, Wagner (2007)

Fázová metoda evidence nákladů

Fázová metoda se uplatňuje především ve výroбах jediného výrobku nebo skupiny homogenních výrobků. Pomocí této metody můžeme odděleně zachycovat jednotlivé fáze výroby. To je důležité, především pokud proces výroby není plynulý a probíhá postupně v oddělených fázích, které se liší podle druhů prováděných prací, časově a někdy i místně. Základním principem této metody je to, že náklady vynaložené na zpracování výkonů v jednotlivých fázích se nepřevádějí komplexní položkou do fází následujících. Při třídění nákladů se tedy uplatňuje hledisko fází výroby, nikoliv výkonů. Způsob kalkulování je u fázové metody podobný jako u prosté metody, avšak rozdíl je v tom, že tato metoda se užívá u členité výroby. Proto se vynaložené náklady dělí množstvím kalkulovaných výkonů zpracovaných a dokončených v jednotlivých fázích. Součet podílů nákladů v jednotlivých fázích potom udává finální náklady kalkulační jednice.

Na obrázku 5 je zobrazen tento fázový model:

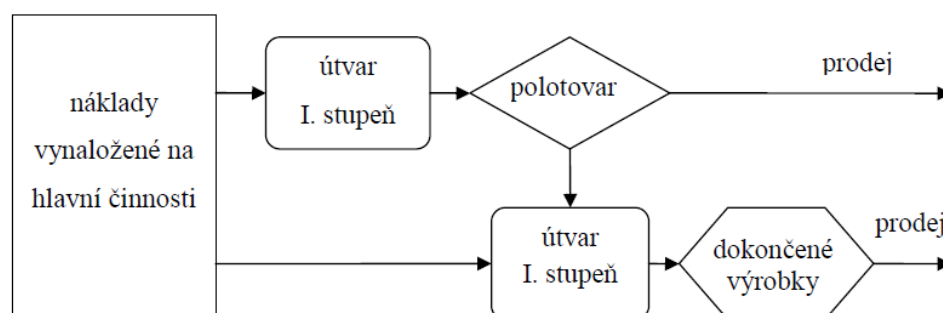


Obrázek 5: Fázová metoda

Zdroj: upraveno podle Fibírová, Šoljaková, Wagner (2007)

Stupňová metoda evidence nákladů

Tato metoda evidence a kalkulace zjišťuje náklady na dodatečné množství finální produkce a také na dodatečné množství polotovarů, které vznikají přeměnou suroviny na jednotlivých stupních. Výsledkem výrobního procesu na jednotlivých stupních je různorodá produkce, kterou je možné používat v navazujících stupních výroby nebo je možné ji realizovat na trhu. Tato metoda je použitelná především u heterogenních výrob, u kterých se používají montážní technologie. Předmětem evidence a kalkulace je produkce, vyrobená na jednotlivých stupních a náklady na tuto produkci se primárně člení právě podle těchto stupňů. Výsledné kalkulace se u této metody mohou sestavovat pravidelně, po skončení každého účetního období.

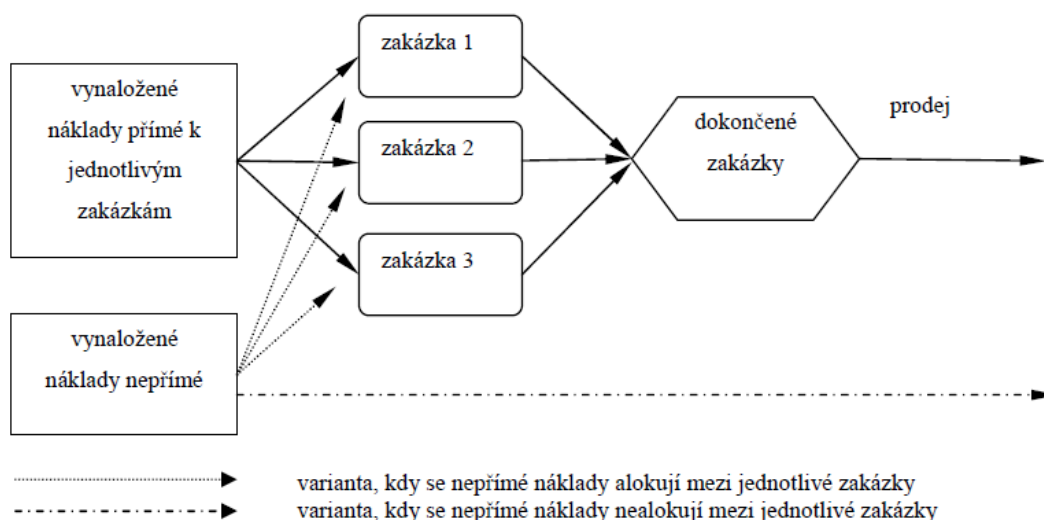


Obrázek 6: Stupňová metoda

Zdroj: upraveno podle Fibírová, Šoljaková, Wagner (2007)

Zakázková metoda evidence nákladů

Zakázkové metody se využívají při heterogenní výrobě a ve výrobě malosériové nebo kusové. Externí a interní náklady na hlavní činnost se sledují podle jednotlivých zakázek. Přímé náklady zakázek se již při prvotní fázi přiřazují jednotlivým zakázkám. Nepřímé náklady jsou kumulovány na účtech režijních nákladů. Takto shromážděné režijní náklady lze případně alokovat mezi jednotlivé zakázky. Výsledná kalkulace se zjišťuje nepravidelně, většinou až po ukončení zakázky. V případě, že zakázka trvá delší dobu, lze provádět tuto kalkulaci průběžně a srovnávat doposud vynaložené náklady s předem stanovými náklady. Důležitou skutečností je to, že kalkulované množství je zadáno předem formou počtu výrobků, nebo rozsahem prací či služeb. Následující schéma zobrazuje zakázkovou metodu:



Obrázek 7: Zakázková metoda

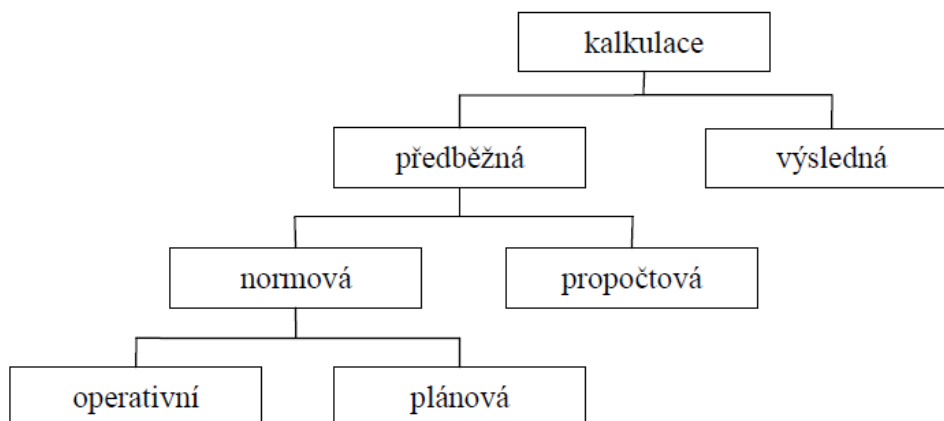
Zdroj: upraveno podle Fibírová, Šoljaková, Wagner (2007)

1.3.5 Kalkulační systém

Kalkulační systém lze definovat jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Je to hlavní nástroj pro řízení nákladů na výkony, který musí zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. Tento systém obsahuje různé druhy kalkulací a podnik se rozhoduje o tom, které z nich využít, na základě toho, o jaký druh podniku se jedná, jak velký je nebo podle toho, jaké má nároky na vypovídací schopnost kalkulací. Pokud uvážíme požadavky na fungování kalkulačního systému v různých podmínkách, pak je možné kalkulační systém formulovat buď jako soubor kalkulací předběžných, do kterých patří

kalkulace propočtové, operativní, plánované anebo soubor kalkulací výsledných (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008; Král 2010).

Prvky kalkulačního systému jsou přehledně znázorněny v tomto schématu:



Obrázek 8: Kalkulační systém

Zdroj: upraveno podle Fibírová a kol. (2000)

Propočtová kalkule

Propočtové neboli také rozpočtová kalkule patří mezi kalkule předběžné. Sestavuje se především u nových výrobků, a to v době, kdy je výrobek teprve v technické fázi. Podkladem pro sestavení této kalkule jsou výsledné kalkule, ceny, náčrtky, technické parametry a podobně. Kvalita propočtové kalkule tedy závisí na dostupnosti a spolehlivosti dokumentace, která je k dispozici. Optimálního výsledku lze dosáhnout pouze tehdy, pokud je podkladem pro sestavení předběžné kalkule podobného výrobku, tzv. kalkule operativní. Propočtová kalkule pak bude z velké části tvořena z nákladů přesně stanovených a zčásti z nákladů rozpočtovaných (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008; Král 2010).

Operativní kalkule

Tento druh kalkule je také kalkulací předběžnou. K jejímu sestavení jsou potřeba podrobné normy spotřeby materiálu a času, platné právě k datu sestavení operativní kalkule. Tato kalkule se nazývá také kalkulací běžnou nebo výrobní. Výše režijních nákladů se u této kalkule stanoví podle přírážek či sazeb režijních nákladů, které jsou vypočteny z rozpočtů režijních nákladů. Operativní kalkule má tu vlastnost, že v kterémkoliv okamžiku ukazuje platnou výši běžných, operativních norem spotřeby ekonomických zdrojů. Díky tomu lze říci, že se jedná o nejpřesnější kalkulaci, která je k dispozici. S touto kalkulací

se můžeme setkat ve všech typech výroby a někdy vystupuje též jako vnitropodniková cena (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008; Král 2010).

Plánová kalkulace

Tato kalkulace je poslední z řady předběžných kalkulací. Je vhodným nástrojem řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové a hromadné výrobě. V případě, kdy máme procesní plynulou hromadnou výrobu, ve které se vyrábí jeden nebo několik málo výrobků a můžeme předpokládat, že podmínky výroby se v průběhu času nebudou měnit, budou podkladem pro sestavení plánové kalkulace podrobné normy spotřeby ekonomických zdrojů. V tomto případě má plánová kalkulace charakter kalkulace operativní.

V druhém případě, v heterogenní a členité výrobě, produkující větší sortiment bude kalkulace sestavena na základě norem pro jednotlivé kalkulační položky plánové kalkulace. To znamená, že kalkulace bude sestavena na základě podrobných operativních norem (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008; Král 2010).

Výsledná kalkulace

Z časového hlediska je tato kalkulace završením celé kalkulační soustavy, sestavuje se až po dokončení příslušného výkonu v podniku a funguje jako kontrolní nástroj všech předběžných kalkulací. Není tedy nástrojem operativního řízení, neboť její informace přicházejí později. Výsledná kalkulace je tedy kontrolním nástrojem, ale poněkud omezeným, neboť náklady v každé kalkulační položce jsou uvedeny jednou celkovou částkou, takže podrobné příčiny překročení či úspor nákladů by bylo možné zjistit pouze pomocí analýzy všech účetních dokladů, které byly v dané kalkulační položce zúčtovány. Výsledné kalkulace nachází uplatnění především ve výroбах se zakázkovým způsobem výroby, případně ve výroбах s dlouhým výrobním cyklem (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008; Král 2010).

1.4 Proces zjišťování nákladů ve vztahu k výkonům

Sledováním skutečných nákladů, které byly vynaloženy na jednotlivé výkony, patří do nákladového účetnictví. Snaha neustále porovnávat skutečné dosažené náklady s náklady předem stanovenými nebo s dosaženou cenou je patrná už od počátku vzniku peněz, kdy začaly vystupovat jako míra hodnoty. Podnik pomocí tohoto porovnávání může říci, zda bylo zakázka zisková či nikoliv. Pokud podnik sleduje náklady z pohledu toho, na jaké konkrétní výkony byly tyto náklady vynaloženy, hovoříme o tzv. kalkulačně výkonovém subsystému nákladového účetnictví. Nejprve musíme tento subsystém organizovat tak, aby veškeré náklady, které výkon skutečně spotřeboval, se objevily na příslušných nákladových účtech.

Oceňování výkonů vychází v kalkulačně orientovaném účetnictví z úrovně skutečných nákladů. Výsledná kalkulace je v tomto případě sestavena přímo z údajů, které účetnictví poskytuje. Základem pro výpočet výsledné kalkulace je podíl skutečně vynaložených nákladů na dokončenou produkci a nákladů plánovaných (Fibírová a kol, 2000).

Rozhodování o účelnosti a způsobu, jakým budeme sledovat skutečně vynaložené náklady na jednotlivé výkony je jedním z nejdůležitějších podnikových procesů. Je nutno podotknout, že toto kalkulačně výkonové účetnictví, jehož pomocí lze sledovat hospodárnost vynaložených nákladů a odchylky těchto nákladů je velmi náročné na evidenci. Odchytkou budeme rozumět rozdíl mezi hodnotou nákladů podle plánovaných standardů a její skutečnou výší. Tato odchylka může mít buďto pozitivní charakter, nebo negativní, pokud skutečné náklady převyšují náklady plánované. Proces zjišťování odchylek může v podniku probíhat dvojím způsobem a to zaprvé, zjištěním vzniku odchylky a jejich příčin zpětně anebo druhým způsobem, které tyto nedostatky řeší průběžně. Průběžné sledování odchylek umožňuje reagovat na jejich vznik a jejich příčiny okamžitě. Nástrojem k zajištění požadavků tohoto způsobu jsou tzv. rozdílové metody řízení, kterých se využívá především pro kontrolu jednicových nákladů. Samotné sledování odchylek nákladů však není dostačující. Je důležité zjistit především kdo, nebo co, odpovídá za jejich vznik, aby tak podnik mohl těmto odchylkám v budoucnu předcházet (Fibírová a kol, 2000).

2 PROCES PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ VE STAVEBNÍ SPOLEČNOSTI

V praktické části této práce se zaměříme na řízení nákladů ve vybrané společnosti. Prvním bodem práce bude představení vybrané společnosti Výroba automatických dveří LEXA & KRUŽÍK, spol. s r.o. Budou zde uvedeny základní informace o společnosti, charakterizována její organizační struktura, funkce jejích prvků a stručné shrnutí situace na trhu. Druhá část praktické části bude věnována globální analýze společnosti, přehledu nákladů, výkonů a hospodářského výsledku. Bude zmíněno třídění nákladů ve společnosti, rozebrány kalkulace přímých a nepřímých nákladů a proces tvorby ceny. Poslední část práce bude věnována analýze odchylek nákladů u vybraných zakázek, které společnost realizovala v roce 2014. Samotný závěr bude věnován shrnutí nákladů ve společnosti a případné doporučení změn.

2.1 Popis podniku LEXA & KRUŽÍK, spol. s r.o.

V této části práce bude představena společnost LEXA & KRUŽÍK, s r.o., její organizační struktura a popis systému řízení společnosti. Nejprve bude podnik popsán jako takový v kontextu se stavebním a hutním odvětvím, ve kterém působí.

2.1.1 Základní informace o společnosti

Obchodní jméno: Výroba automatických dveří LEXA & KRUŽÍK, spol. s r.o.

Právní forma podnikání: Společnost s ručeným omezeným

Sídlo: Hodice 138, PSČ 589 01

Den zápisu do obchodního rejstříku: 19. 11. 1990

Základní kapitál: 100 000 Kč

Statutární orgán: ing. PETR LEXA – jednatel

Počet zaměstnanců: 26-100

Obrat: 10 000 tis. - 50 000 tis. Kč

Činnost podle obchodního rejstříku:

- Výroba a prodej automatických dveří a komponentů k nim, sestávajícím ze všech druhů kovů, dřeva, skla a elektroniky
- Výroba a prodej produktů dřevovýroby a kovovýroby
- Nákup a prodej zemědělských výrobků

- Provádění vlastní autodopravy tuzemské i zahraniční nákup a prodej osobních automobilů v tuzemsku i zahraničí obchodní činnost tuzemská i zahraničně obchodní činnost s výjimkou případů dle nařízení vlády č. 256/1990 Sb.
- Zámečnictví, nástrojářství
- Silniční motorová doprava nákladní - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí, - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí

2.1.2 Vývoj společnosti a produktové portfolio

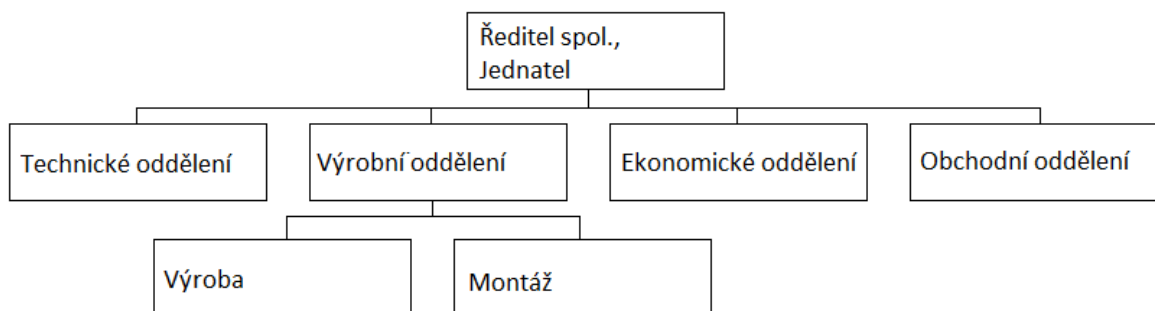
Společnost Výroba automatických dveří Lexa - Kružík s r. o. vznikla v roce 1990 v obci Hodice, která se nachází uprostřed regionu Vysočina. Sídli v bývalých budovách Osevy na břehu rybníka Tovární. Od Osevy firma v počátcích odkoupila dva silně zdevastované objekty, u kterých provedla celkovou rekonstrukci budov tak, aby stav vyhovoval náročné výrobě. O dva roky později od svého založení firma část své výroby přemístila do nedalekého města Třeště, v důsledku rozšíření výroby. Od té doby je významnou a prosperující společností v regionu. Nyní firma přijímá zakázky po celé České republice, ale také ze zahraničí a provádí montáže po celé Evropě, například v zemích jako je Rusko, Slovensko nebo Ukrajina.

V současné době výroba rozdělena do 3 sekcí:

- zámečnická sekce - vyrábí a dodává zejména ocelové dveře, brány posuvné i křídlové a obecně všechny druhy vrat z oceli,
- hliníková sekce – zde se podniku zaměřuje především na protipožární prosklené stěny, posuvné dveře, okna nebo menší fasádní stěny,
- třetí sekce dodává a montuje výrobky především firem Hörmann a Minirol. Jedná se o sekční garážová vrata, rolovací vrata, rychloběžná vrata, závory, turnikety a nakládací můstky.

2.1.3 Organizační struktura společnosti

Organizační struktura společnosti má poměrně jednoduchou stavbu. Nejvyšší řízení představuje jednatel a zároveň vlastník společnosti, pan Ing. Petr Lexa. Ostatní oddělení jsou mu podřízená.



Obrázek 9: Organizační struktura společnosti

Zdroj: vlastní zpracování

Mezi odděleními není formálně dána jakákoliv hierarchie, ale při komplexnosti prováděných prací a provázanosti činností jednotlivých oddělení je třeba kvalitní kooperace a vzájemná pomoc. *Vedení společnosti* představuje ředitel společnosti a zároveň jednatel pan Ing. Petr Lexa. Plní standartní funkce vedení, jako obchodní jednání, zajištění odborné způsobilosti a veřejná prezentace firmy. *Obchodní oddělení* má v popisu práce vyhledávání zakázek a přípravu veškerých cenových nabídek, včetně návrhů a smluv. *Technické oddělení* má na starosti objednávky materiálu, konečnou úpravu smluv, zajišťování a kontrolu průběhu výroby a montáže. *Ekonomický úsek* má v kompetenci standardní věci jako například vedení účetnictví, fakturace, zajišťování pojištění a daní, bankovní záruky apod. A konečně *výrobní oddělení*, které se jedine dále člení a to na výrobu a montáž. Tyto dvě sekce jsou od sebe oddělené a každé zajišťuje jiné činnosti. Výroba se provádí na místě ve výrobních halách a poté se připravené výrobky předávají k montáži, které probíhá mimo podnik.

2.1.4 Současná situace na trhu

Odvětví, ve kterém společnost podniká (stavebnictví a hutnictví) prochází již několik let krizí. Celý segment sužuje ekonomická recese, nedostatek státních i soukromých zakázek, omezené bankovní půjčky, stejně jako pokles daňových příjmů obcí a krajů. Zásadně klesají obraty i zisky, pokles zaměstnanců především ve stavebnictví činí za poslední dva roky 10 %. To vyplývá z analytické studie stavebnictví, kterou zveřejnila společnost Bisnode. Rok 2015 však přináší nové pozitivní očekávání v odvětvích a dochází ke zlepšení celé situace.

Tržby u velkého počtu firem vyrábějících v tomto oboru, do té doby prosperujících i přes značně neefektivní hospodaření, v roce 2012 klesly v průměru o celých 13%. Firmy kvůli situaci na trhu museli přistoupit k úsporným opatřením. Museli optimalizovat svoje interní

náklady a to hlavně ve spotřebě materiálu a služeb, ale také v osobních nákladech. To se stalo i ve společnosti LEXA & KRUŽÍK, spol. s r.o. V dnešní době firma stále pocítuje následky krize, kterou prošla, avšak situace se výrazně zlepšuje a firma má optimistické vyhlídky do budoucna.

2.2 Globální analýza nákladů společnosti LEXA & KRUŽÍK, s r.o.

Základním hlediskem klasifikace nákladů je jejich členění podle nákladových druhů. To znamená, že se náklady řadí podle stejnorodých skupin nákladů, například: spotřeba materiálů, energií, mzdové náklady a dalších.

Při analýze nákladů firmy budou zkoumány především celkové náklady, výnosy a hospodářský výsledek firmy. Data budou převzata z výkazů zisku a ztrát firmy za rok 2011, 2012 a 2013. Ze získaných údajů bude sestaven rozbor a analýza trendů.

2.2.1 Náklady společnosti LEXA & KRUŽÍK, s r.o.

Pokud se jedná o náklady podniku Lexa & KRUŽÍK, s r.o. jsou z velké většiny tvořeny provozními náklady. Sem patří například spotřebované nákupy, služby, daně a jiné provozní náklady. Struktura nákladů se za sledované roky výrazně neměnila a provozní náklady se pohybovaly okolo 97% z celkových nákladů. Zbytek nákladů, necelá 3%, byly tvořeny z finančních nákladů. Nelze si nepovšimnout, že v roce 2012 byly náklady nižší než v ostatních letech. To bylo způsobeno situací na trhu, kdy se v oboru, ve kterém firma podniká, odrazila ekonomická deprese a počet zakázek se výrazně snížil. Firma i přesto však vykazovala zisk. V následujících letech se již situace opět pomalu vracelo ke svým standardům.

..

Tabulka 1: Náklady společnosti

Náklady	2011	2012	2013
NÁKLADY CELKEM	52 316 196,58	45 338 778,63	48 672 352,12
Provozní náklady	51 044 142,65	44 280 749,06	47 532 581,19
Spotřebované nákupy	25 662 705,19	22 208 834,02	21 255 441,30
- spotřeba materiálu	1 307 717	984 308,88	1 482 741,79
- materiál na zakázky	22 810 206,69	19 390 712,15	18 135 037,37
- pohonné hmoty	1 244 639,33	1 276 925,86	1 080 225
- pracovní oděvy	21 343,10	25 242,09	29 632,02
- spotřeba energie	278 798,9	531 645,04	527 921,31
Služby	7 585 575,40	6 025 730	9 689 220,83
- opravy a udržování	1 309 991,26	834 270,50	636 669,09
- cestovné	558 312,8	580 987,64	669 794,95
- diety	411 258,73	599 137,47	815 387,85
- náklady na reprezentaci	15 837	15 873	26 951,79
- ostatní služby	786 826,64	900 658,61	3 111 173,79
- služby na zakázky	3 989 163,80	2 605 633,22	3 998 694,57
- poštovné	29 541,29	22 533,67	24 021,34
- telefony	339 224,3	334 008,33	357 142,86
- nájemné	145 419,60	132 627,56	49 384,59
Osobní náklady	14 362 612,45	13 861 613,60	14 069 809,69
- mzdové náklady	10 812 381	10 178 551	10 367 087
- náklady na SP a ZP	3 207 246	3 306 580	3 307 128
- sociální náklady	342 985,5	376 482,6	395 594,7
Daně a poplatky	154 567,43	160 100,19	163 440,89
Jiné provozní náklady	998 593,23	1 105 212,32	1 838 682,36
Odpisy, rezervy, komplexní náklady	2 280 088,95	919 258,93	515 986,12
Finanční náklady	905 313,93	999 699,57	712 840,93
Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na dan z příjmů	366 740,00	58 330	426 930

➤ **Provozní náklady**

Do provozních nákladů firma zahrnuje běžné účetní případy, které souvisejí s jejich podnikatelskou činností. Patří do nich spotřebované nákupy, služby, osobní náklady, daně a poplatky, jiné provozní náklady, odpisy, rezervy a komplexní náklady.

- **Spotřebované nákupy**

Zahrnují mnoho různých položek. Patří sem například spotřeba materiálu, materiál na zakázky-subdodávky, spotřeba pohonných hmot, pracovní oděvy, ochranné pomůcky, spotřeba energie a prodané zboží.

- **Služby**

Do této položky se řadí ty položky, které jsou pro podnik prováděné externími subjekty. Spadají sem opravy a udržování, cestovné a noclehy, diety, náklady na reprezentaci, služby na zakázky-subdodávky, poštovné, telefonní služby, nájemné a ostatní služby jako například stavební práce na budově.

- **Osobní náklady**

Pod tuto položky spadají především mzdové náklady. Ty zahrnují hodnotu veškerých mezd souvisejících s činností podniku. Dále se zde eviduje sociální a zdravotní pojištění, zákonné sociální náklady a ostatní sociální náklady.

- **Daně a poplatky**

Tato položka zahrnuje daň silniční, daň z nemovitostí, ostatní daně a poplatky a kolky.

- **Jiné provozní náklady**

Zde se zachycují pohledávky daňové a nedaňové nebo pojištění.

- **Odpisy, rezervy a komplexní náklady**

Na účty 55x se řadí odpisy DHM a DNM. Dále pak rozdíly účetních a daňových odpisů, anebo tvorba zákonných opravných položek.

- **Finanční náklady**

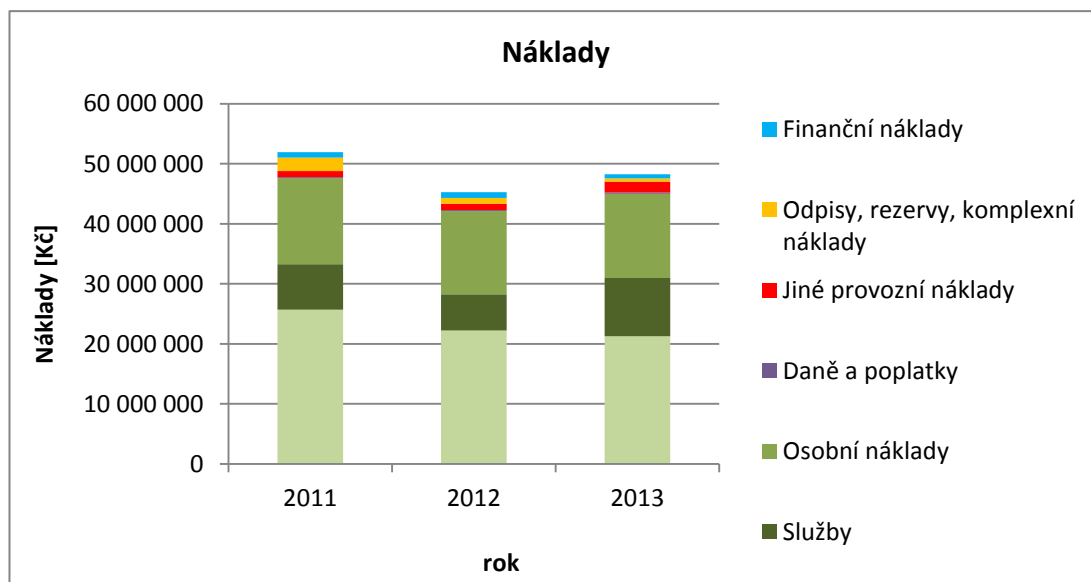
Zde firma eviduje úroky, kursové rozdíly, s ostatní finanční náklady, kam patří náklady peněžního styku, tj. zejména bankovní výlohy a pojištění vztahující se k finanční činnosti podniku.

- **Mimořádné náklady**

Do mimořádných nákladů dle teorie patří náklady vzniklé v důsledku operací, které nemají ve vztahu k účetní jednotce běžný charakter, ale firma zde žádné položky neeviduje.

Následující graf zachycuje celkové náklady za rok 2011-2013 a vychází z výsledovky společnosti. Graf ukazuje, že největší podíl z nákladů je tvořen spotřebovanými nákupy. To

vychází samozřejmě z toho, že se jedná o výrobní podnik. Druhou největší zátěží podniku jsou osobní náklady, jejichž největší položkou jsou náklady za mzdy. Třetí významnou částí grafu jsou náklady za služby, neboť se výrobní oddělení podniku člení na výrobu a montáž.



Obrázek 10: Náklady společnosti

2.2.2 Výnosy společnosti LEXA & KRUŽÍK, s r.o.

Vzhledem k tomu, že je analyzovaný podnik podnikem výrobním, většina jeho výnosů (99%) je tvořena výkony v podobě tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb. Ostatní položky jsou téměř zanedbatelné. Jedná se například o tržby z pronájmu nebo výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku.

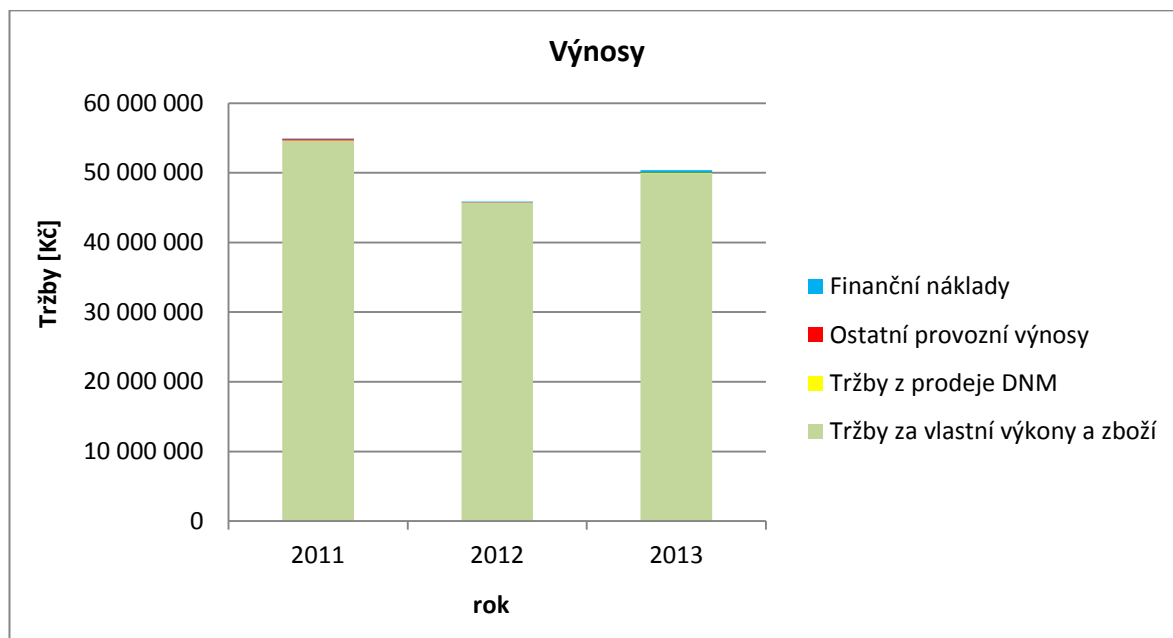
Finanční výnosy jsou tvořeny z velké části úroky ze zůstatků na účtech, kursovými zisky a ostatními finančními výnosy. Finanční výnosy jsou poměrně nízké, neboť firma se nezabývá finančními obchody.

Mimořádné finanční výnosy má společnost v posledních letech nulové.

Tabulka 2: Výnosy společnosti

Výnosy	2011	2012	2013
VÝNOSY CELKEM	53 845 575,27	45 365 033,46	49 993 081,88
Tržby za vlastní výkony a zboží	54 663 075,17	45 736 674,07	49 802 762,59
- Tržby za vlastní výroby	50 863 592,16	40 571 720,71	43 945 519,07
- Tržby z prodeje služeb	3 377 822,21	4 774 385,16	5 823 781,07
- Pronájem	421 660,80	30 568,20	33 462
Změny stavu zásob vlastní činnosti	-1 069 642,45	-129 350,21	-364 070,37
Jiné provozní výnosy	183 386,19	48 163,35	224 602
- Tržby z prodeje DNM	1 000	416,65	174 000
- Ostatní provozní výnosy	182 386,19	47 746,70	50 602
Finanční výnosy	68 756,36	69 546,25	329 787,66
- Úroky	115	152,06	35,09
- Kursové zisky	68 562,55	69 294,96	329 640,75
- Ostatní finanční výnosy	108,03	99,23	111,82

Jak již bylo zmíněno, vzhledem k výrobní povaze podniku, tržby za vlastní výkony a zboží tvoří velkou většinu z celkových výnosů, což je také zobrazeno na následujícím grafu. Jsou to především tržby za vlastní výroby (94%), tržby z prodeje služeb (6,3%) a tržby za pronájem (0,7%). Ostatní položky jsou zanedbatelné.



Obrázek 11: Výnosy společnosti

2.2.3 Hospodářsky výsledek společnosti LEXA & KRUŽÍK, s r.o.

V předchozích kapitolách byly analyzovány jednotlivé skupiny nákladů a výnosů a jejich vývoj. V této kapitole budeme analyzovat vývoj výsledku hospodaření ve sledovaném období. Společnost za sledované období vždy dosáhla kladného hospodářského výsledku.

Cílem analýzy tvorby hospodářského výsledku je poznání struktury hospodářského výsledku a analýza faktorů, které determinují jeho tvorbu.



Obrázek 12: Hospodářský výsledek společnosti

Největší podíl na hospodářském výsledku zaujímá provozní hospodářský výsledek, což je dáno hlavním předmětem činnosti podnikání. Jak již bylo výše uvedeno, tržby za prodej vlastních výrobků a služeb tvoří téměř 99% ze všech výnosů. Meziroční trend růstu tržeb je značně kolísavý. V roce 2011 byly výnosy za sledované období nejvyšší. V roce 2012 se ale odrazila ve stavebnictví hospodářská krize a byl zaznamenán dramatický pokles hospodářského výsledku, ovšem rok 2013 vrací výsledek hospodaření opět ke svému normálu a společnost v dalších letech čeká pozitivní růst a stabilní výnosy.

2.3 Proces plánování a kalkulace nákladů

V této kapitole se budeme věnovat specifickým rysům kalkulací nákladů ve společnosti Výroba automatických dveří LEXA & KRUŽÍK, spol. s r.o. Bude zde popsán proces tvorby nabídkové ceny a její struktura. Dále bude věnována pozornost faktorům, které ovlivňují výši ceny při kalkulaci a realizaci stavební zakázky.

Nejdříve bude definováno prostředí, ve kterém kalkulace nákladů při tvorbě zakázkové ceny probíhají. Jedná se zde o nesdruženou výrobu, ve které se uplatňuje zakázková metoda evidence a kalkulace nákladů. Díky tomu, že firma člení náklady především jako jednotlivé kalkulace zakázek, jedná se především o kalkulace neúplné, tzv. variabilních nákladů.

2.3.1 Specifika kalkulací ve společnosti

Pro stavebnictví je specifická především tzv. originalita výkonu, která je určována individuálními požadavky a odlišnými potřebami každé zakázky. Každá zakázka je originál, a proto je potřeba k jejímu vyčíslení vždy přistupovat individuálně. Toto tvrzení platí samozřejmě i ve společnosti LEXA & KRUŽÍK, s r.o. Faktory, které ovlivňují vyčíslení konečné ceny ve společnosti, jsou:

- cena materiálu,
- práce lidských zdrojů,
- velikost zakázky,
- pracnost montáže,
- lokalita výstavby a její specifika.

Díky tomu není možné vycházet přímo z nákladů jiného, již realizovaného projektu. Za použití časových snímků a odhadu cen materiálu a výroby je tedy navržena kalkulace ceny, kterou provádí technické oddělení a je postoupena obchodnímu oddělení, které ji nabídne konečnému zákazníkovi. Důležitou roli tedy hraje přesná komunikace mezi těmito subjekty, která přispívá k dodržení dohodnuté ceny, dokončení výroby a montáže ve stanoveném termínu a vyhnutí se případným nedorozuměním.

Podnik tedy kalkuluje své náklady třemi způsoby: individuální kalkulací, pomocí kalkulací nákladů z již uskutečněných zakázek nebo pomocí soustavy kalkulovaných cen upravovaných dle konkrétních podmínek zakázky.

Vyčíslení individuální kalkulace je samozřejmě nejpřesnější, avšak také nejpracnější. Pokud se podnik přikloní k druhé, nejsnazší variantě, je zde riziko velkých nesrovnalostí. V praxi se proto využívá nejčastěji kombinace těchto dvou způsobů. Tento způsob také nejčastěji využívá podnik LEXA & KRUŽÍK s r.o.

2.3.2 Členění nákladů ve společnosti

V této kapitole se za pomoci teoretické části pokusíme rozčlenit náklady a aplikovat je na procesy probíhající v podniku. Můžeme říci, že při kalkulaci a kontrole nákladů se využívá

v tomto konkrétním podniku především členění účelové v kombinaci s prvky členění druhového. Podnik sleduje, při jaké činnosti dosáhl svých výnosů, tedy sleduje tržby z prodeje výrobků a služeb a zároveň sleduje náklady podle účelu, na který byla spotřeba vynaložena jako například náklady z prodeje nebo provozní náklady.

Pro potřeby kalkulace je důležité nejdříve členit náklady na náklady jednicové a režijní a náklady přímé a nepřímé. Ekonomické oddělení přiřazuje veškeré přímé náklady ke konkrétní zakázce a vede je odděleně od nepřímých nákladů.

Z pohledu nákladů, které se využívají při kalkulaci nabídkové ceny, je nejdůležitější určit náklady jednicové. Ve své podstatě se jedná o operativní kalkulaci nákladů. Jednicové náklady je možné bezprostředně vztáhnout k určitému výkonu či konkrétní operaci, tudíž je kalkulant může stanovit poměrně přesně. Tyto jednicové náklady zahrnují výrobní materiál, mzdové náklady, náklady spojené s užitím strojů a další mimořádné náklady. Ostatní náklady, které nelze vztáhnout k určité jednotce výkonu musí kalkulant počítat mezi náklady režijní. Mezi tyto náklady patří především výrobní režie. Výše popsané náklady pak tvoří dohromady přímé náklady výkonu.

Je nutné podotknout, že nepřímé náklady výkonu pak tvoří náklady, které zabezpečují správný chod společnosti a její správu.

2.3.3 Kalkulace přímých a nepřímých nákladů výkonů

Teorie říká, že přímé náklady lze přiřadit ke konkrétnímu nákladovému výkonu. V praxi je ale vzhledem k zakázkovému systému výroby mnohdy velmi obtížné přesně identifikovat všechny náklady a skutečný celkový objem přímých nákladů je možné určit až po ukončení zakázky. Do přímých nákladů společnost započítává:

- přímý materiál (hodnota surovin a základního materiálu),
- přímé mzdy (mzdy dělníků za odpracovaný čas na montáži a ve výrobě, které souvisejí s výkonem),
- ostatní přímé náklady (sociální a zdravotní pojištění, náklady na přípravu výroby, tarify apod.).

Přímé náklady se kalkulují podle toho, zda se jedná o náklady jednicové, nebo o tzv. přímé náklady režijní.

Pokud se jedná o kalkulaci nabídkové ceny, můžeme náklady členit do dvou částí. Do první z nich patří část nákladů přímých, které ale nejsou náklady jednicovými. Můžeme je tedy přiřadit k určitému výkonu, ovšem ne ke každé jeho jednotce. Do druhé z nich řadíme

náklady na obsluhu a řízení, které mají povahu nepřímých nákladů. Což znamená, že je nelze přiřadit k určitému výkonu.

U kalkulace nabídkové ceny není možné přesně vyčíslit nepřímé náklady. Nicméně je však důležité do ceny nějakým způsobem započítat. V praxi se podnik LEXA & KRUŽÍK, s r.o., snaží tyto položky, jako například správní, výrobní a režijní náklady odhadnout co nejpřesněji, a to pomocí zkušeností z předchozích zakázek nebo obecně přírážkou 15% z jednicových nákladů. Tato přírážka se nazývá tzv. hrubé rozpětí. Započítává se do kalkulačního vzorce, ve kterém je započtena i zisková složka.

	Kalkulační vzorec
1	Přímý materiál
2	Přímé mzdy
3	Ostatní přímé náklady
4	Stroje
5	Přímé náklady (1) až (4)
6	Hrubé rozpětí 15% z (5)
7	Cena celkem (5) + (6)

Obrázek 13: Kalkulační vzorec

Zdroj: vlastní zpracování

2.3.4 Tvorba nabídkové ceny

Proces tvorby ceny není jednoduchou záležitostí a podílí se na něm mnoho aspektů a některé z nich, jsou dopředu jen těžko odhadnutelné. Zakázky podniku LEXA & KRUŽÍK, s r.o. jsou velice odlišné, proto musí být každá zakázka vyčíslena samostatně a pečlivě.

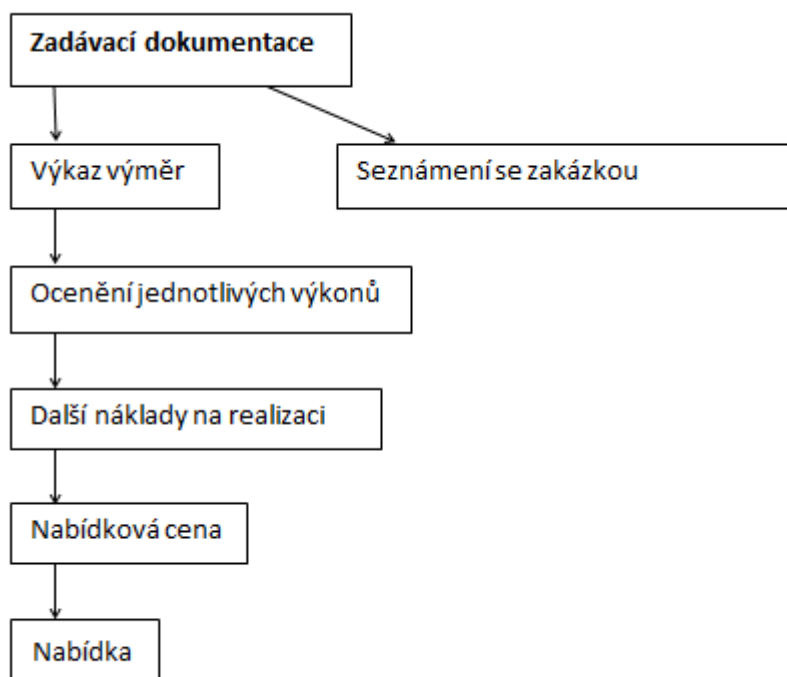
Firma vyhledává zakázky pomocí obchodního oddělení, které připraví zadávací dokumentaci a seznámí se s danou zakázkou a jejími specifiky. Součástí těchto dokumentů je i tzv. výkaz výměr, což je výpočet množství jednotek oceňovaných prací. Patří do něho výkresová část, technická zpráva a návrh organizace stavby. Provedení těchto výkonů pak dá samotnému dílu vzniknout. Úkolem technika, který provádí kalkulaci této zakázky, je přiřazení ceny k těmto jednotlivým jednotkám výkonů a sestavení oceněného výkazu výměr, který je pak součástí základní nabídky. Do nabídkové ceny je uvedena celková cena díla za dodávku stavby včetně souvisejících prací. Cena za dodávku stavby je vždy doložena položkovým rozpočtem dle poskytovaného výkazu výměr. Tato cena je pak předkládána zákazníkovi ke schválení. Po vytvoření návrhu smlouvy je zde nabídková cena definována jako celková a obsahuje veškeré náklady nutné k realizaci díla.

Je nutné podotknout, že při tvorbě nabídkové ceny, musí kalkulant zohlednit mnoho faktorů, jež mají na velikost nákladů vliv, a není prakticky možné určit náklady v přesné výši, protože nelze počítat se všemi externími vlivy dopředu před realizací zakázky.

Kalkulace nabídkové ceny ve společnosti LEXA & KRUŽÍK, s.r.o., probíhá jako kalkulační neúplných (variabilních) nákladů. Téměř nikdy však nejde o naprosto přesný odhad, díky mnoha faktorům, které nelze dopředu předpokládat. V praxi je také velmi složité rozlišovat všechny náklady na přímé a nepřímé.

Pokud se jedná o kalkulační výkonů standardních, které byly v podniku provedeny již mnohokrát, lze říci, že je kalkulant může odhadnout poměrně přesně. I zde je však jisté nebezpečí, že se zakázka prodraží kvůli chybám ve výrobě. Dalším příkladem nákladů, které nelze dopředu určit je cena práce při vytvoření návrhu díla a kalkulace zakázky, která ne vždy musí být přijata zadavatelem a tudíž realizována.

Při stanovení nabídkové ceny je pro podnik jednou z nejdůležitějších věcí stanovit především cenu tak, aby ve výsledku pokryla všechny náklady související s provedením díla a pokryla i náklady, které jsou do jisté míry nepředvídatelné. Proces tvorby nabídkové ceny zachycuje následující obrázek č. 5:



Obrázek 14: Proces tvorby nabídkové ceny

Zdroj: vlastní zpracování

2.3.5 Faktory ovlivňující cenu výkonů a stanovení celkové ceny

Na konečnou nabídkovou cenu působí externí vlivy a těmi jsou například konkurence a situace na trhu. Pro podnik je důležité stanovit cenu tak, aby uhradila veškeré náklady na zakázku s alespoň minimálním ziskem. Na druhou stranu musí být také cena přijatelná pro zákazníka. Konečnou cenu tedy tvoří součet jednicových nákladů, režijních a nepřímých nákladů, požadovaná výše zisku a další faktory, které mají vliv na cenu.

nabídková cena		
specifické faktory	hrubé rozpětí	jednicové náklady

Obrázek 15: Struktura nabídkové ceny

Zdroj: vlastní zpracování

Na konečnou nabídkovou cenu působí mnoho dalších specifických faktorů, které je nutné zohlednit a počítat s nimi v kalkulaci, jsou jimi například:

- originalita díla,
- obtížnost provedení díla,
- vzdálenost díla na montáž,
- využití subdodavatelů,
- objem a časová náročnost prací,
- požadovaná ziskovost.

Pokud je dílo originální a vyžaduje jedinečné řešení nebo je nějakým způsobem náročné na provedení je logické, že se tyto faktory promítnou také do nákladů. Další takovou položkou, která se promítne silně do nákladů, je vzdálenost. Jedná se především o cenu pohonných hmot, dojezdový čas na montáž či ubytování dělníků na montáži. Jiným příkladem prodražení nákladů může být zadávání části výkonu dalšímu subjektu, jiné firmě, která v praxi velice často navýší cenu. Logické je také promítnutí objemu a náročnosti výroby do nákladů. Čím větší je zakázka a objem prací, tím více se rozmělní náklady fixního charakteru. Všechny tyto náklady je však třeba zohlednit a započítat do celkové ceny.

2.4 Analýza odchylek

Hlavním cílem této kapitoly bude analýza odchylek skutečných nákladů od nákladů plánovaných a to u konkrétních výkonů. Analýza se pro zjednodušení bude zabývat pouze jednicovými náklady, které jsou spojené přímo s určitým výkonem, neboť vyčíslení přesných

režijních nákladů je velice obtížné a podnik sám používá pouze procentuální vyjádření těchto nákladů.

Analýza bude provedena na vybraném vzorku zakázek, které proběhly v roce 2014 v podniku LEXA & KRUŽÍK, s r.o. V následující tabulce jsou přehledně uvedeny základní informace o těchto zakázkách. Data budou převzata z interních materiálů společnosti.

Tabulka 3: Přehled vybraných zakázek realizovaných v roce 2014

Zakázka 1: 14-380-01-2 Škoda auto Mladá Boleslav	
Realizace zakázky:	22/9/2014
Druh výkonu:	Výměna okenních protipožárních křidel
Zakázka 2: 14-676-01-2 Hamzova léčebna Luže u Košumberka	
Realizace zakázky:	10/02/2014
Druh výkonu:	Dodávka hliníkových prosklených dveří
Zakázka 3: 14-660-01-2 Hotel Atom	
Realizace zakázky:	11/05/2014
Druh výkonu:	Dodávka hliníkových stěn a dveří
Zakázka 4: 14-729-01-1 HN sP Bílina	
Realizace zakázky:	16/03/2014
Druh výkonu:	Dodávka a montáž ocelových dveří pro firmu HAVI s r.o.
Zakázka 5: 14-390-01-1 Nemocnice Pelhřimov, krček GYNOPOR CN-169-2014-17	
Realizace zakázky:	19/6/2014
Druh výkonu:	Dodávka a montáž ocelové konstrukce pro firmu PKS stavby a. s.

2.4.1 Odchytky skutečných a plánovaných nákladů

Sledování odchylek je nesmírně důležité, a to proto, že odchylky byly již uznány jako náklady, jsou mnohem menší než skutečné náklady a tudíž odchylky řízení výrobního procesu poměrně zjednodušují. Skutečné jednicové náklady, které byly na zakázky vynaloženy, byly převzaty z podnikového účetního systému. Z něho byly následně vyhledány nákladové položky, které s danými výkony souvisejí. Skutečné celkové jednicové náklady byly zjištěny jednoduchým součtem jednotlivých nákladových položek a byly porovnány s náklady

plánovanými, které vyčíslil kalkulant podniku. Odchylka v procentech je vypočítána z rozdílu plánovaných a skutečných nákladů, jako rozvrhová základna byly zvoleny plánované náklady.

Tabulka 4: Výsledná bilance zakázky 1

Zakázka 1: 14-280-01-2 Škoda auto Mladá Boleslav	
Skutečné celkové náklady	146 806,00 Kč
Plánované celkové náklady	165 705,00 Kč
Faktura vystavena	269 181,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	122 378,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	18 899,00 Kč
odchylka v %	11,41 %

Tabulka 5: Výsledná bilance zakázky 2

Zakázka 2: 14-676-01-2 Hamzova léčebna Luže u Košumberka	
Skutečné celkové náklady	136 409,00 Kč
Plánované celkové náklady	159 099,00 Kč
Faktura vystavena	233 574,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	97 165,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	22 690,00 Kč
odchylka v %	14,26 %

Tabulka 6: Výsledná bilance zakázky 3

Zakázka 3: 14-660-01-2 Hotel Atom	
Skutečné celkové náklady	694 784,00 Kč
Plánované celkové náklady	760 188,00 Kč
Faktura vystavena	992 390,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	297 606,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	65 404,00 Kč
odchylka v %	8,60 %

Tabulka 7: Výsledná bilance zakázky 4

Zakázka 4: 14-729-01-1 HNsP Bílina	
Skutečné celkové náklady	60 953,00 Kč
Plánované celkové náklady	76 946,00 Kč
Faktura vystavena	100 477,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	39 524,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	15 993,00 Kč
odchylka v %	20,78 %

Tabulka 8: Výsledná bilance zakázky 5

Zakázka 5: Nemocnice Pelhřimov, krček GYNOPOR CN-169-2014-17	
Skutečné celkové náklady	62 232,00 Kč
Plánované celkové náklady	42 523,00 Kč
Faktura vystavena	53 920,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	-8 312,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	-19 709,00 Kč
odchylka v %	46,34 %

Jak je patrné z přehledu, ne každá zakázka v podniku je zisková. Může se stát, že podnik náklady špatně vyčíslí, tudíž dojde ke ztrátě, kterou musí uhradit ze zisků získaných z jiných zakázek nebo v případě zjištění přímé odpovědnosti za škodu, podnik vyrovná ztrátu z premií odpovědného zaměstnance. Tak se stalo i v poslední zakázce číslo 5, kdy skutečné náklady převýšili náklady plánované o 46,34%. Došlo k tomu tak právě chybou ve výrobě. Ostatní zakázky ve vybraném vzorku měly kladný zůstatek, jako většina zakázek společnosti. Lze tedy říci, že podnik kalkuluje své zakázky poměrně přesně s malou odchylkou.

Tabulka 9: Odchylky plánovaných nákladů od skutečných nákladů

Skutečné náklady		Plánované náklady		Odchylka v %
Zakázka 1: 14-280-01-2 Škoda auto Mladá Boleslav				
materiál	120 083,45	materiál	139 735,00	14,06 %
mzdy (výroba)	14 532,00	mzdy (výroba)	23 000,00	36,81 %
mzdy (montáž)	5 536,00	mzdy (montáž)	3 692,00	49,94 %
doprava 424km	6 655,00	doprava 378km	5 933,00	12,17 %
Zakázka 2: 14-676-01-2 Hamzova léčebna Luže u Košumberka				
materiál	90 748,53	materiál	111 280,00	18,45 %
atesty	20 000,00	atesty	21 300,00	6,10 %
mzdy (výroba)	22 125,00	mzdy (výroba)	23 841,00	7,19 %
mzdy (montáž)	-	mzdy (montáž)	-	-
doprava 103km	3 536,00	doprava 129km	2 678,00	32,04 %
Zakázka 3: 14-660-01-2 Hotel Atom				
materiál	297 049,00	materiál	339 049,00	12,39 %
mzdy (výroba)	337 649,00	mzdy (výroba)	360 649,00	6,38 %
mzdy (ostatní práce)	59 306,00	mzdy (ostatní práce)	59 710,00	0,68 %
mzdy (montáž)	-	mzdy (montáž)	-	-
doprava 60km	780,00	doprava 60km	780,00	0 %
Zakázka 4: 14-729-01-1 HN s P Bílina				
materiál	35 608,00	materiál	48 364,00	26,37 %
mzdy (výroba)	11 775,00	mzdy (výroba)	14 518,00	18,89 %
mzdy (montáž)	7 252,00	mzdy (montáž)	7 850,00	7,62 %
doprava 490km	6 370,00	doprava 478km	6 214,00	2,51 %
Zakázka 5: Nemocnice Pelhřimov, krček GYNOPOR CN-169-2014-17				
materiál	19 062,20	materiál	20 260,00	5,91 %
mzdy (výroba)	29 496,50	mzdy (výroba)	18 572,00	58,81 %
mzdy (montáž)	12 283,00	mzdy (montáž)	13 638,00	9,94 %
doprava 107km	1 391,00	doprava 107km	1 450,00	4,07 %

V průměru se plánované náklady od skutečných liší o 19,36554 %. Tyto odchylky mohou být způsobeny mnoha faktory. Nejčastěji v podniku dochází k rozdílu přímo ve výrobě, kdy jsou vyrobené tzv. zmetky, výrobky, které mají vadu a musejí být vyrobeny znovu. Tak dochází k prodražení materiálu a prodloužení časového fondu, což vede k vyšším položkám za mzdy i materiál, neboť výrobní proces musí začít znovu od začátku. K dalším rozdílům dochází například v cenách za dopravu, kdy můžou nastat na silnicích neočekávané situace nebo podnik musí absolvovat cestu víckrát, než plánoval. Podrobně budou tyto odchylky rozebrány níže, podle skupin, do které patří.

2.4.2 Analýza odchylek a zjištění jejich příčin

Tato kapitola bude navazovat na předchozí kapitolu, ve které byly vypočítané odchylky vybraných zakázek. Nyní se pokusíme určit jejich příčiny. Sledování odchylek je velice důležité, protože odchylky byly uznány již jako náklad, jsou mnohem menší než skutečné náklady a proto odchylky řízení výrobního procesu poměrně zjednodušují.

Odchylky v podniku LEXA & KRUŽÍK, s r.o. vznikají především změnou:

- objemu materiálu, který byl spotřebován,
- ceny materiálu, který byl spotřebován,
- hodin na výrobu,
- hodin na montáž,
- dopravních nákladů,
- spotřebou objemu ostatních přímých nákladů.

Materiál

Nejčastější výskyt odchylek se v podniku LEXA & KRUŽÍK, s r.o. vyskytuje právě v položce materiál. Může se zde jednat o změnu v objemu materiálu nebo změnu v ceně materiálu, který je potřeba na vyrobení zakázky.

Prvním krokem je nákup materiálu od dodavatele. Ve chvíli, kdy je materiál zapsán do registru zásob spolu s informací o dodání, příjem materiálu je zaúčtován do pořízení zásob v pořizovací ceně na vrub účtu závazků. Poté je účet pořízení zrušen oproti účtu zásob oceněnou metodou standardních nákladů a jakýkoliv rozdíl je automaticky zúčtován na účet pořizovací cena-odchylky.

Výrobní proces tedy může začít až ve chvíli, kdy je surovina naskladněná. Dochází k otevření procesu nedokončené výroby ve chvíli, kdy jsou hotové veškeré operace týkající se výrobního procesu. Poté dochází k uzavření finančního procesu, které provádí ekonomické oddělení. V dalším kroku dochází dle vzorce ke kalkulaci standardu – nákladu materiálu a ostatních přímých a režijních nákladů. Kalkulant obvykle počítá s jistou rezervou na materiál, avšak některé ztráty nelze předpokládat. Příkladem takovýchto ztrát může být chyba ve výrobě, kdy dojde k výrobě takzvaných zmetků. V takovém případě se objem materiálu zvýší, neboť výkon musí proběhnout opětovně.

Pokud se jedná o cenu materiálu, musíme zohlednit především otázky, jak často nakupujeme a od koho. Pokud nakupuje materiál s jistou periodicitou od stálých dodavatelů ve větších objemech, které jsou spotřebovávány v delším časovém období je cena často odlišná od situace, kdy nakupujeme jedinečný materiál na konkrétní zakázku. Dalším faktorem, který může pozitivně ovlivnit cenu, mohou být také dlouhodobé a vřelé vztahy s dodavatelem. Takovéto ztráty na materiálu podnik vyrovnává v případě zjištění osobní odpovědnosti odebráním ročních premií a vyrovnáním ztráty ze zisků jiných zakázek.

Tabulka 10: Odchylky ve spotřebě materiálu

	Skutečné náklady na materiál	Plánované náklady na materiál	Odchylka	Odchylka v %
Zakázka 1	120 083,45	139 735,00	19 651,55	14,06 %
Zakázka 2	90 748,53	111 280,00	20 531,47	18,45 %
Zakázka 3	297 049,00	339 049,00	42 000,00	12,39 %
Zakázka 4	35 608,00	48 364,00	12 756,00	26,37 %
Zakázka 5	19 062,20	20 260,00	1 197,80	5,91 %

V případě zakázek na výrobu ocelových dveří či ocelového krčku byl materiál nakupován ve větších množstvích na sklad. Podnik má tak vytvořenou zásobu materiálu, ze které může dle potřeby čerpat. V případě specifických projektů jako je výměna okenních protipožárních křídel či dodávka hliníkových dveří a stěn, se materiál objednává na zakázku, tedy odchylky jsou relativně vyšší.

Mzdy ve výrobě

Je zřejmé, že výše mzdy vychází ze spotřeby normohodin a stanované ceny. Počet normohodin, tedy spotřeba času, která je nutná k realizaci zakázky, je tedy rozhodujícím faktorem. Podnik v praxi kalkuluje tuto položku velmi snadno a to prostým vynásobením počtu hodin, které byly provedené na práci, cenou hodiny práce, která byla stanovena kalkulantem a pohybuje se okolo 300Kč/hod.

Tabulka 11: Odchylyky plánovaných mezd ve výrobě od skutečných mezd ve výrobě

	Skutečná cena mzdy	Plánovaná cena mzdy	Odchylka	Odchylka v %
Zakázka 1	14 532,00	23 000,00	8 468,00	36,82 %
Zakázka 2	22 125,00	23 841,00	1 716,00	7,19 %
Zakázka 3	337 649,00	360 649,00	23 000,00	6,38 %
Zakázka 4	11 775,00	14 518,00	2 743,00	18,89 %
Zakázka 5	29 496,50	18 572,00	-10 924,50	58,81 %

Tabulka 12: Odchylyky ve spotřebě normohodin ve výrobě

	Cena za hodinu	Počet skutečných hodin	cena celkem	Počet plánovaných hodin	cena celkem	odchylka počet hodin	odchylka v %
Z1	346	42	14 532,00	66,47	23 000,00	24,47	36,82 %
Z2	300	73,75	22 125,00	79,47	23 842,00	5,72	7,19 %
Z3	300	1125,50	337 640,00	1202,16	360 649,00	75,66	6,38 %
Z4	300	39,25	11 775,00	48,39	14 518,00	9,14	18,89 %
Z5	346	85,25	294 96,50	53,67	18 572,00	-31,58	58,81 %

Mzdy za montáž

V podstatě se jedná o stejný model kalkulace jako u stanovení mezd ve výrobě. Cena je kalkulována jako počet hodin, které byly potřeba k montáži vynásobená cenou pracovní síly.

Tabulka 13: Odchylyky plánovaných mezd za montáž od skutečných mezd za montáž

	Skutečná cena mzdy	Plánovaná cena mzdy	Odchylka	Odchylka v %
Zakázka 1	5 536,00	3 692,00	1 844,00	49,94 %
Zakázka 2	-	-	-	-
Zakázka 3	-	-	-	-
Zakázka 4	7 252,00	7 850,00	598,00	7,61 %
Zakázka 5	12 283,00	13 638,00	1 355,00	9,94 %

Tabulka 14: Odchylyky ve spotřebě normohodin za montáž

	Cena za hodinu	Počet skutečných hodin	cena celkem	Počet plánovaných hodin	cena celkem	odchylka počet hodin	odchylka v %
Z1	264	21	5 536,00	14	3 692,00	-1 844	49,94 %
Z2	-	-	-	-	-	-	-
Z3	-	-	-	-	-	-	-
Z4	300	24	7 200,00	26	7 850,00	650	8,28 %
Z5	346	35,5	12 283,00	39,5	13 638,00	1 355	9,94 %

Ostatní přímé náklady

Do ostatních přímých nákladů patří především náklady na cestovné, které se sledují dle spotřebovaného benzínu ve služebních vozidlech a výdaje spojené s vozidly pořízené na leasing, údržba, oprava automobilů, vyplacené diety ze služebních cest, cestovné, ubytování, a další.

Odchytky zde mohou být tvořeny neočekávanými událostmi na silnicích, jako jsou výluky nebo objížďky. Na výslednou kalkulaci má také vliv počet jízd a typ dopravního prostředku.

Tabulka 15: Odchytky cen za dopravu

	počet skutečných km	skutečná cena za dopravu	počet plánovaných km	plánovaná cena za dopravu	odchytk a ceny	odchytk a v %
Zakázka 1	424	6 655,00	378	5933,00	-722	12,17 %
Zakázka 2	103	3536,00	129	2678,00	-858	32,04 %
Zakázka 3	60	780,00	60	780,00	0	0%
Zakázka 4	490	6 370,00	478	6 214,00	-156	2,51 %
Zakázka 5	107	1 391,00	107	1450,00	59	4,07 %

Další ostatní přímé náklady zde proběhly pouze u zakázky číslo 3 – kde bylo zapotřebí odborné konzultace strojního inženýra a zadání části výroby externí firmě.

Tabulka 16: Další přímé náklady - Zakázka 3

Zakázka 3: 14-660-01-2 Hotel Atom	
odborná konzultace	1 781,00 Kč
externí výroba	57 525,00 Kč

2.4.3 Shrnutí analýzy odchylek a příčin jejich vzniku

Pokud se jedná o spotřebu objemu materiálu, analýza ukázala, že jsou společností kalkulovány relativně přesně. Největší odchylky jsou způsobeny v ceně za materiál. V té se prokazatelně odráží to, zda je nakupován ve větších objemech na sklad od stálého dodavatele, nebo přímo dovezen na jedinečnou zakázku.

U mzdových nákladů ve výrobě a i v montáži jsou odchylky poměrně vysoké. Tomuto problému však lze jen těžko předcházet. Podnik by dosahoval lepších výsledků pouze v případě zlepšení kvality materiálu, pečlivosti a přesnosti dělníků a odstranění časových prodlev.

Pokud se jedná o odchylky v nákladech za dopravu, lze říci, že podnik z dlouhodobého hlediska tyto náklady vyčísluje přesně. Podnik se rozhodl tyto náklady ještě zpřesnit a uvádí

do provozu nové vozy se zabudovaným GPS systémem. Díky této inovaci bude možné sledovat vozy při pohybu na montáži, určit přesný počet kilometrů a časová harmonogram. Tento systém bude také nápomocen proti odcizení vozů.

2.5 Zhodnocení systému řízení nákladů ve společnosti, nápravná opatření a doporučení

Vedení podniku nastavilo ve společnosti určitý trend vedení nákladů, který se ale nepřizpůsobuje aktuálnímu vývoji a potřebám podniku. Společnost své celkové náklady prozatím sleduje pouze jen jako porovnávání kvartálních výsledků hospodaření v jednotlivých letech a nejdůležitějším ukazatelem je pro ni rentabilita.

Prvním prostorem pro zlepšení v řízení nákladů je přesnější rozvrhování režijních nákladů. Zatímco u materiálových a přímých mzdových nákladů je společnost schopná transparentně popsat dopad jejich změny na výkon, nebo naopak popsat jejich výši při změně objemu nebo struktury výkonů, u režijních nákladů je něco takového velmi obtížné. Přitom právě režijní náklady mají tendenci se zvyšovat, neboť například ve výrobě je používáno stále menší množství levnějších materiálů, což vede ke snížení spotřeby materiálů, anebo naopak růst mzdových nákladů s rozvojem technologií měl za následek nárůst automatizace. Přímé náklady tedy znamenají jistou transparentnost vazeb s podnikovými výkony, a proto se podnik hledáním vazeb nějak zvlášť nezaobírá a režijní náklady průměruje. Dopady těchto nepřesností na celkové náklady jsou však znatelné. Tudíž tento způsob kalkulování režijních nákladů není schopen podávat věrné a využitelné informace, což se samozřejmě negativně odrazí na řízení nákladů, protože nároky na informační nástroje jsou v dnešní době čím dál tím vyšší.

Jak podnik kalkuluje své náklady, bylo již popsáno. Používá k tomu převážně metodu přírážkové kalkulace, někdy také označovanou jako zakázkovou kalkulaci. To je v podstatě nejrozšířenější koncept používaný pro kalkulaci nákladů a výkonů a může být velmi efektivní. Tato kalkulace má mnohé přednosti, jimiž je například široká využitelnost v heterogenní výrobě anebo její jednoduchost. Podnik ale vychází z předpokladu, že čím vyšší bude pracnost daného výkonu, tedy spotřeba mzdových nákladů, tím vyšší bude i suma režijních nákladů, které daný výkon vyvolal. Do jisté míry tomu tak i je, ale vzhledem k tomu, že dochází k nárůstu režijních nákladů, pouze tento způsob kalkulace se zdá být nedostačující. Pokud má být kalkulace skutečně přesná a náklady přiřazené výkonu mají odpovídat skutečné výši nákladů, které výkon vyvolal, musí zvolená rozvrhová základna vyjadřovat skutečný příčinný vztah mezi náklady a výkony.

Společnost by měla zkusit změnit pohled na řízení a evidenci svých nákladů a například pomocí analýzy ABC je začít lépe řídit a zlepšit strukturu své výroby. Podstatou kalkulační analýzy ABC je alokování režijních nákladů jednotlivým prováděným aktivitám, jejichž prostřednictvím jsou pak přiřazovány k jednotlivým nákladovým objektům. Cílem této metody je popsat v rámci nákladového systému podniku veškeré existující vztahy mezi jednotlivými činnostmi a aktivitami, které jsou v podniku prováděny.

Dalšímu problému v řízení nákladů této společnosti byla věnována předchozí kapitola, ve které byly analyzovány odchylky plánovaných nákladů od skutečných. V tomto typu výroby je výskyt odchylek však zcela běžný a jen těžko mu lze úplně předcházet. Avšak pokud máme k dispozici včasné informace o jejich vzniku, můžeme na ně pohotověji reagovat a tím zkvalitnit a zefektivnit nákladové řízení a tyto odchylky lépe kontrolovat.

Nástroj takovéto kontroly nákladů může být například Paretův princip v kombinaci se stanovením určitých tolerančních mezí. Pokud chceme tento princip ve společnosti zavést, je nejdůležitějším krokem identifikace tzv. triviální menšiny všech nákladů, které ovlivňují celkovou výši jednicových nákladů daného výkonu. U těchto nákladů se následně stanoví toleranční interval, v něm se budou skutečné náklady pohybovat, aniž by byl důvod k jejich zvýšené kontrole. Výhodou Paretova principu je jednoduchost, nákladová nenáročnost a využití pro průběžnou kontrolu nákladů. Pokud bude princip správně aplikován, vznikne jakýsi systém včasného varování pro náklady, které jsou při realizaci zakázky nejdůležitější, a jejich změna vyvolá největší změnu v celkových nákladech. Tento princip je nejlépe aplikovat samozřejmě u co největšího okruhu výkonů, ale můžeme sledovat pouze ty součásti výkonů, u kterých může ke vzniku odchylek dojít. Pokud budeme správně postupovat, tento systém nás bude včasně informovat a bude průběžně zachycovat negativní, ale i pozitivní odchylky.

Poslední návrh pro zlepšení řízení nákladů společnosti se bude týkat aplikace progresivního systému odměňování. Podnik používá tradiční systém odměňování pracovníků pomocí fixních bonusů, postavený na základních finančních ukazatelích, které sami pracovníci nemají velkou šanci ovlivňovat. Modernější přístup k této problematice by bylo snažit se pracovníky motivovat na základě objektivních kritérií výkonnosti pomocí srovnání s předchozími roky a pomocí ukazatelů s konkrétními vazbami na faktory, které jsou schopni pracovníci sami ovlivňovat.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo zpracování analýzy nákladů v podniku Výroba automatických dveří LEXA & KRUŽÍK, spol. s r.o. Tato společnost podniká v oboru stavebnictví a hutnictví se zaměřením na výrobu automatických dveří různého typu. Firma se pohybuje ve velmi tvrdém konkurenčním prostředí a v oboru, ve kterém podniká, se nedávno odrazila ekonomická krize, takže efektivní řízení a snižování nákladů by mělo být prioritou.

Tato bakalářská práce se dělí na část teoretickou a část praktickou. V teoretické části je popsána charakteristika náklady, jejich základní pojetí a členění. Dále se tato část bakalářské práce zaměřuje na kalkulace, metody kalkulací a způsoby přiřazování nákladů k předmětu kalkulace.

V praktické části se tato práce zaměřuje na proces plánování nákladů ve vybrané společnosti. Prvním krokem v této části práce je představení této společnosti a její krátká charakteristika. Jsou zde uvedeny základní informace o podniku, stručný nástin jeho vývoje, portfolio výrobků a organizační struktura. Tato kapitola také krátce pojednává o situaci na trhu, na kterém se společnost pohybuje neboť výsledek hospodaření, tedy i náklady, jsou tímto trhem determinovány.

Dále už se práce věnuje samotné globální analýze nákladů v této společnosti. Je zde rozebrána struktura a vývoj celkových nákladů, výnosů a hospodářského výsledku za léta 2011-2013.

Na globální analýzu společnosti plynule navazuje kapitola, která se věnuje již samotnému procesu plánování nákladů. Tato kapitola je nejprve zaměřena na metody kalkulací, které společnost LEXA & KRUŽÍK, s r.o., využívá. Společnost kalkuluje své náklady zejména jako přímé a nepřímé náklady výkonů. Pomocí přírážkové kalkulace je tvořena nabídková cena, tedy je zde popsán proces tvorby nabídkové ceny a faktory, které výši této ceny ovlivňují.

Následující velkou kapitolou v praktické části je analýza odchylek plánovaných a skutečných a to na vybraném vzorku zakázek, které byly ve společnosti realizovány v roce 2014. Tyto odchylky jsou zde detailně rozebrány, jakožto i příčiny jejich vzniku.

Samotný závěr praktické části je věnován zhodnocení systému řízení nákladů ve vybrané společnosti na základě výsledků z předchozí analýzy nákladů a jsou zde navrženy metody a nápravná opatření k efektivnějšímu řízení nákladů a k jejich úsporám.

POUŽITÁ LITERATURA

Knižní zdroje

BUCHTA, Miroslav. *Manažerská ekonomika*. Vyd. 3., (přeprac. a dopl.). Pardubice: Univerzita Pardubice, 2005, 191 s. ISBN 80-7194-726-1.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 9788073572990.

FIBÍROVÁ, Jana. *Nákladové účetnictví: (manažerské účetnictví I)*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2000, 327 s. ISBN 8024500957.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 9788024724713.

KOŽENÁ, Marcela. *Podniková ekonomika: distanční opora*. Vyd. 3. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012, 115 s. ISBN 978-80-7395-482-6.

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

KRÁL, Bohumil. *Nákladové účetnictví*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1998, 315 s. ISBN 807079058x.

MÁCHAL, Pavel, Martina KOPEČKOVÁ a Radmila PRESOVÁ. *Světové standardy projektového řízení: pro malé a střední firmy : IPMA, PMI, PRINCE2*. 1. vyd. Praha: Grada, 2015, 138 s. Manažer. ISBN 978-80-247-5321-8.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024729749.

STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2003, 236 s. ISBN 8024704560.

SYNEK, Miloslav. *Ekonomika a řízení podniku: učební texty pro inženýrské studium Podniková ekonomika*. 2. dot. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1995, 446 s. ISBN 80-7079-496-8.

SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2000, xxii, 456 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 8071793884.

Internetové zdroje

Kalkulace nákladů I. Vysoká škola finanční a správní [online]. 2005 [cit. 2012-04-10]. Dostupné z: http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BK_MUc/MU_Kalkulace_I._kalk.delenim_postupna_prubezna.txt

Lexa-kruzik [online]. [cit. 2015-06-28]. Dostupné z: <http://www.lexa-kruzik.cz/?str=kont>

Neveřejné zdroje

Vnitropodnikové informace společnosti Výroba automatických dveří LEXA&KRUŽÍK spol. s r.o.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Přehled vybraných zakázek realizovaných v roce 2014	54
Příloha 2: Výsledná bilance zakázky 1	54
Příloha 3: Výsledná bilance zakázky 2	54
Příloha 4: Výsledná bilance zakázky 3	55
Příloha 5: Výsledná bilance zakázky 4	55
Příloha 6: Výsledná bilance zakázky 5	55
Příloha 7: Odchyly plánovaných nákladů od skutečných	56
Příloha 8: Odchyly ve spotřebě materiálu	56
Příloha 9: Odchyly plánovaných mezd ve výrobě od skutečných mezd ve výrobě	57
Příloha 10: Odchyly ve spotřebě normohodin ve výrobě	57
Příloha 11: Odchyly plánovaných mezd za montáž od skutečných mezd za montáž	57
Příloha 12: Odchyly ve spotřebě normohodin za montáž	57
Příloha 13: Odchyly cen za dopravu	58
Příloha 14: Další přímé náklady – Zakázka 3	58

Přílohy

Příloha 1: Přehled vybraných zakázek realizovaných v roce 2014

Zakázka 1: 14-380-01-2 Škoda auto Mladá Boleslav	
Realizace zakázky:	22/9/2014
Druh výkonu:	Výměna okenních protipožárních křídel
Zakázka 2: 14-676-01-2 Hamzova léčebna Luže u Košumberka	
Realizace zakázky:	10/02/2014
Druh výkonu:	Dodávka hliníkových prosklených dveří
Zakázka 3: 14-660-01-2 Hotel Atom	
Realizace zakázky:	11/05/2014
Druh výkonu:	Dodávka hliníkových stěn a dveří
Zakázka 4: 14-729-01-1 HNsP Bílina	
Realizace zakázky:	16/03/2014
Druh výkonu:	Dodávka a montáž ocelových dveří pro firmu HAVI s r.o.
Zakázka 5: 14-390-01-1 Nemocnice Pelhřimov, krček GYNOPOR CN-169-2014-17	
Realizace zakázky:	19/6/2014
Druh výkonu:	Dodávka a montáž ocelové konstrukce pro firmu PKS stavby a. s.

Příloha 2: Výsledná bilance zakázky 1

Zakázka 1: 14-280-01-2 Škoda auto Mladá Boleslav	
Skutečné celkové náklady	146 806,00 Kč
Plánované celkové náklady	165 705,00 Kč
Faktura vystavena	269 181,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	122 378,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	18 899,00 Kč
odchylka v %	11,41 %

Příloha 3: Výsledná bilance zakázky 2

Zakázka 2: 14-676-01-2 Hamzova léčebna Luže u Košumberka	
Skutečné celkové náklady	136 409,00 Kč
Plánované celkové náklady	159 099,00 Kč
Faktura vystavena	233 574,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	97 165,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	22 690,00 Kč
odchylka v %	14,26 %

Příloha 4: Výsledná bilance zakázky 3

Zakázka 3: 14-660-01-2 Hotel Atom	
Skutečné celkové náklady	694 784,00 Kč
Plánované celkové náklady	760 188,00 Kč
Faktura vystavena	992 390,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	297 606,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	65 404,00 Kč
odchylka v %	8,60 %

Příloha 5: Výsledná bilance zakázky 4

Zakázka 4: 14-729-01-1 HN sP Bílina	
Skutečné celkové náklady	60 953,00 Kč
Plánované celkové náklady	76 946,00 Kč
Faktura vystavena	100 477,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	39 524,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	15 993,00 Kč
odchylka v %	20,78 %

Příloha 6: Výsledná bilance zakázky 5

Zakázka 5: Nemocnice Pelhřimov, krček GYNOPOR CN-169-2014-17	
Skutečné celkové náklady	62 232,00 Kč
Plánované celkové náklady	42 523,00 Kč
Faktura vystavena	53 920,00 Kč
Hrubé rozpětí + zisk	-8 312,00 Kč
odchylka plánovaných N od skutečných N	-19 709,00 Kč
odchylka v %	46,34 %

Příloha 7: Odchylky plánovaných nákladů od skutečných

Skutečné náklady	Plánované náklady		Odchylka v %	
Zakázka 1: 14-280-01-2 Škoda auto Mladá Boleslav				
materiál	120 083,45	materiál	139 735,00	14,06 %
mzdy (výroba)	14 532,00	mzdy (výroba)	23 000,00	36,81 %
mzdy (montáž)	5 536,00	mzdy (montáž)	3 692,00	49,94 %
doprava 424km	6 655,00	doprava 378km	5 933,00	12,17 %
Zakázka 2: 14-676-01-2 Hamzova léčebna Luže u Košumberka				
materiál	90 748,53	materiál	111 280,00	18,45 %
atesty	20 000,00	atesty	21 300,00	6,10 %
mzdy (výroba)	22 125,00	mzdy (výroba)	23 841,00	7,19 %
mzdy (montáž)	-	mzdy (montáž)	-	-
doprava 103km	3 536,00	doprava 129km	2 678,00	32,04 %
Zakázka 3: 14-660-01-2 Hotel Atom				
materiál	297 049,00	materiál	339 049,00	12,39 %
mzdy (výroba)	337 649,00	mzdy (výroba)	360 649,00	6,38 %
mzdy (ostatní práce)	59 306,00	mzdy (ostatní práce)	59 710,00	0,68 %
mzdy (montáž)	-	mzdy (montáž)	-	-
doprava 60km	780,00	doprava 60km	780,00	0 %
Zakázka 4: 14-729-01-1 HNsP Bílina				
materiál	35 608,00	materiál	48 364,00	26,37 %
mzdy (výroba)	11 775,00	mzdy (výroba)	14 518,00	18,89 %
mzdy (montáž)	7 252,00	mzdy (montáž)	7 850,00	7,62 %
doprava 490km	6 370,00	doprava 478km	6 214,00	2,51 %
Zakázka 5: Nemocnice Pelhřimov, krček GYNOPOR CN-169-2014-17				
materiál	19 062,20	materiál	20 260,00	5,91 %
mzdy (výroba)	29 496,50	mzdy (výroba)	18 572,00	58,81 %
mzdy (montáž)	12 283,00	mzdy (montáž)	13 638,00	9,94 %
doprava 107km	1 391,00	doprava 107km	1 450,00	4,07 %

Příloha 8: Odchylky ve spotřebě materiálu

	Skutečné náklady na materiál	Plánované náklady na materiál	Odchylka	Odchylka v %
Zakázka 1	120 083,45	139 735,00	19 651,55	14,06 %
Zakázka 2	90 748,53	111 280,00	20 531,47	18,45 %
Zakázka 3	297 049,00	339 049,00	42 000,00	12,39 %
Zakázka 4	35 608,00	48 364,00	12 756,00	26,37 %
Zakázka 5	19 062,20	20 260,00	1 197,80	5,91 %

Příloha 9: Odchylky plánovaných mezd ve výrobě od skutečných mezd ve výrobě

	Skutečná cena mzdy	Plánovaná cena mzdy	Odchylka	Odchylka v %
Zakázka 1	14 532,00	23 000,00	8 468,00	36,82 %
Zakázka 2	22 125,00	23 841,00	1 716,00	7,19 %
Zakázka 3	337 649,00	360 649,00	23 000,00	6,38 %
Zakázka 4	11 775,00	14 518,00	2 743,00	18,89 %
Zakázka 5	29 496,50	18 572,00	-10 924,50	58,81 %

Příloha 10: Odchylky ve spotřebě normohodin ve výrobě

	Cena za hodinu	Počet skutečných hodin	cena celkem	Počet plánovaných hodin	cena celkem	odchylka počet hodin	odchylka v %
Z1	346	42	14 532,00	66,47	23 000,00	24,47	36,82 %
Z2	300	73,75	22 125,00	79,47	23 842,00	5,72	7,19 %
Z3	300	1125,50	337 640,00	1202,16	360 649,00	75,66	6,38 %
Z4	300	39,25	11 775,00	48,39	14 518,00	9,14	18,89 %
Z5	346	85,25	294 96,50	53,67	18 572,00	-31,58	58,81 %

Příloha 11: Odchylky plánovaných mezd za montáž od skutečných mezd za montáž

	Skutečná cena mzdy	Plánovaná cena mzdy	Odchylka	Odchylka v %
Zakázka 1	5 536,00	3 692,00	1 844,00	49,94 %
Zakázka 2	-	-	-	-
Zakázka 3	-	-	-	-
Zakázka 4	7 252,00	7 850,00	598,00	7,61 %
Zakázka 5	12 283,00	13 638,00	1 355,00	9,94 %

Příloha 12: Odchylky ve spotřebě normohodin za montáž

	Cena za hodinu	Počet skutečných hodin	cena celkem	Počet plánovaných hodin	cena celkem	odchylka počet hodin	odchylka v %
Z1	264	21	5 536,00	14	3 692,00	-1 844	49,94 %
Z2	-	-	-	-	-	-	-
Z3	-	-	-	-	-	-	-
Z4	300	24	7 200,00	26	7 850,00	650	8,28 %
Z5	346	35,5	12 283,00	39,5	13 638,00	1 355	9,94 %

Příloha 13: Odchylky cen za dopravu

	počet skutečných km	skutečná cena za dopravu	počet plánovaných km	plánovaná cena za dopravu	odchylka ceny	odchylka a v %
Zakázka 1	424	6 655,00	378	5933,00	-722	12,17 %
Zakázka 2	103	3536,00	129	2678,00	-858	32,04 %
Zakázka 3	60	780,00	60	780,00	0	0%
Zakázka 4	490	6 370,00	478	6 214,00	-156	2,51 %
Zakázka 5	107	1 391,00	107	1450,00	59	4,07 %

Příloha 14: Další přímé náklady – Zakázka 3

Zakázka 3: 14-660-01-2 Hotel Atom	
odborná konzultace	1 781,00 Kč
externí výroba	57 525,00 Kč