



# Řízení variabilních a fixních nákladů jako nástroj podnikového controllingu

## Diplomová práce

*Studijní program:*

N6208 Ekonomika a management

*Studijní obor:*

Podniková ekonomika

*Autor práce:*

**Bc. Eva Janková, M.Sc.**

*Vedoucí práce:*

Ing. Radana Hojná, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví





## Zadání diplomové práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

*Jméno a příjmení:* **Bc. Eva Janková**  
*Osobní číslo:* E17000296  
*Studijní program:* N6208 Ekonomika a management  
*Studijní obor:* N6208T085 – Podniková ekonomika  
*Zadávací katedra:* katedra financí a účetnictví  
*Vedoucí práce:* Ing. Radana Hojná, Ph.D.  
*Konzultant práce:* Ing. Iva Laksarová  
Preciosa Lustry, a.s., vedoucí controllingu

*Název práce:* **Řízení variabilních a fixních nákladů jako nástroj podnikového controllingu**

### Zásady pro vypracování:

1. Teoretické aspekty problematiky řízení nákladů a kalkulací v rámci controllingu.
2. Charakteristika vybraného podniku a jeho podnikatelských aktivit.
3. Aplikace teoretických poznatků v praxi vybraného podniku.
4. Vyhodnocení současného stavu a návrh vlastních doporučení.

*Seznam odborné literatury:*

- DRURY, Colin. 2018. *Management and Cost Accounting*. 10<sup>th</sup> ed. Andover: Cengage Learning. ISBN 978-1-4737-4887-3.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KRÁL, Bohumil. 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LAZAR, Jaromír. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-4133-8.
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-57735.
- PROQUEST. 2018. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2018-09-30]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

<i>Rozsah práce:</i>	min. 65 normostran
<i>Forma zpracování:</i>	tištěná / elektronická
<i>Datum zadání práce:</i>	1. října 2018
<i>Datum odevzdání práce:</i>	31. srpna 2020

prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.  
děkan Ekonomické fakulty



Ing. Martina Černíková, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2018

## Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

6. května 2020

Bc. Eva Janková, M.Sc.

## **Poděkování**

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí diplomové práce paní Ing. Radaně Hojné, Ph.D. za podporu během celé tvorby závěrečné práce, odborné rady a připomínky, za trpělivost a přívětivý přístup v rámci konzultací. Dále bych ráda poděkovala paní konzultantce Ing. Ivě Laksarové ze společnosti Preciosa Lustry, a.s. za velmi vstřícné a profesionální zprostředkování cenných informací, bez kterých by nebylo možné práci zpracovat, a především za její ochotu nalézat prostor pro společná sezení a konzultace vybraného tématu i mimo pracovní dobu.

## **Anotace**

Obsahem diplomové práce je analýza problematiky řízení nákladů v rámci controllingu po teoretické stránce a následně i v praxi vybraného podnikatelského subjektu včetně předložení návrhů autorky pro případné zlepšení procesů. Pro zpracování tématu po praktické stránce byla oslovena společnost Preciosa Lustry, a.s. Teoretická část vysvětluje rozdíly mezi jednotlivými účetními subsystemy, přibližuje oblast nákladů, funkce a činnosti controllingového oddělení, a především se zaměřuje na problematiku řízení nákladů a kalkulačních metod. Praktická část práce charakterizuje vybraný podnik, aktivity controllingového oddělení společnosti se zaměřením na kalkulace přímých a zejména pak nepřímých nákladů z časového hlediska. Zároveň přibližuje používání různých manažerských a controllingových nástrojů v praxi. V závěru práce je zhodnocen současný stav analyzované problematiky a navržena vlastní doporučení vedoucí ke zpřesnění řízení nákladů podniku.

## **Klíčová slova**

účetní subsystemy, řízení nákladů, controlling, kalkulace, svítidla

## **Annotation**

The content of the master's thesis is an analysis of the issue of cost management in controlling from a theoretical point of view and subsequently on the practice of the selected business entity, including the submission of proposals by the of author for possible process improvement. For the purpose of the practice part of the thesis the company Preciosa Lustry, a.s. was approached. The theoretical part explains the differences between individual accounting subsystems, introduces the area of costs, functions and activities of the controlling department, and especially focuses on the issue of cost management and calculation methods. The practical part of the work characterizes the selected company, the activities of the controlling department of the company with a focus on the calculation of direct and especially indirect costs in terms of time. At the same time, it introduces the use of various management and controlling tools in practice. At the end of the work, the current state of the analysed issues is evaluated and own recommendations are proposed leading to the specification of the company's cost management.

## **Key words**

Accounting, cost management, controlling, calculation, lighting

# Obsah

Úvod .....	18
1 Řízení nákladů podniku a účetní subsystemy .....	20
1.1 Účetní systém jako zdroj informací .....	21
1.2 Finanční účetnictví .....	21
1.3 Vnitropodnikové účetnictví .....	22
1.3.1 Nákladové účetnictví .....	23
1.3.2 Manažerské účetnictví .....	23
Funkce manažerského účetnictví .....	24
2 Náklady a jejich pojetí .....	26
2.1 Klasifikace nákladů .....	27
2.1.1 Druhové členění nákladů .....	27
2.1.2 Rozdělení nákladů podle účelu vynaložení .....	28
2.1.3 Kalkulační členění nákladů .....	30
2.1.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů .....	31
3 Controlling jako nástroj podnikového řízení .....	34
3.1 Definice a pojetí controllingu .....	34
3.2 Controllingové cíle a funkce .....	35
3.3 Činnosti a nástroje controllingu .....	36
3.3.1 Plánování .....	36
Typy plánů .....	37
3.3.2 Kontrola .....	38
3.3.3 Reporting .....	39
3.4 Členění controllingu .....	40
3.4.1 Základní členění dle úrovně podnikového řízení .....	40
Strategický controlling .....	40



Operativní controlling .....	41
3.4.2 Nákladový controlling .....	41
Rozlišení variabilních a fixních nákladů .....	42
Krátkodobý výsledek hospodaření .....	43
Určení bodu zvratu .....	43
Vnitropodniková střediska.....	45
4 Řízení nákladů .....	46
4.1 Nákladová kalkulace .....	46
4.2 Struktura nákladů v kalkulaci .....	47
4.2.1 Typový kalkulační vzorec .....	48
4.3 Přiřazování nákladů výkonu .....	51
4.4 Kalkulační systém.....	52
4.4.1 Kalkulace ceny .....	53
4.4.2 Kalkulace nákladů z časového hlediska .....	53
4.5 Metody a techniky nákladových kalkulací .....	56
4.5.1 Absorpční kalkulační metoda .....	56
4.5.2 Neabsorpční kalkulační metoda.....	57
4.5.3 Metody dle způsobu přiřazování režijních nákladů.....	57
Přirážková kalkulace.....	58
Kalkulace nákladů podle aktivit .....	61
5 Charakteristika vybraného podniku a jeho podnikatelských aktivit.....	64
5.1 Charakteristika společnosti Preciosa, a.s. ....	64
5.1.1 Podnikatelská činnost společnosti Preciosa, a.s. ....	65
5.2 Preciosa Group.....	65
5.2.1 Představení podniku Preciosa Lustry .....	66
Afilace Preciosy Lustry, a.s. ve světě.....	67
6 Stávající způsob řízení nákladů v podniku Preciosa Lustry, a.s.....	69

6.1	Struktura nákladů v rámci kalkulace .....	69
6.1.1	Přímé variabilní náklady.....	70
6.1.2	Nepřímé režijní náklady .....	72
6.1.3	Nákladové druhy jednotlivých středisek .....	77
6.2	Význam a činnosti controllingu ve firmě Preciosa Lustry.....	78
6.2.1	Stanovení ceny výrobních pracovišť .....	78
6.2.2	Plánování nákladů režijních středisek .....	80
6.2.3	Sestavování plánů a jejich kontrola .....	81
6.2.4	Sledování krátkodobého výsledku hospodaření .....	83
6.2.5	Výpočet bodu zvratu.....	84
	Členění controllingového oddělení společnosti.....	88
7	Kalkulace zakázky světelného objektu.....	90
7.1	Kalkulační systém zkoumaného podniku .....	90
7.1.1	Kalkulace ceny svítidla.....	91
7.1.2	Kalkulace nákladů světelného objektu .....	92
7.2	Kalkulační vzorec společnosti Preciosa Lustry, a.s. ....	96
7.3	Sestavení kalkulace reálné zakázky světelného objektu.....	98
7.3.1	Kalkulování přímých variabilních nákladů .....	100
7.3.2	Přirážková kalkulace režijních nákladů.....	103
8	Zhodnocení současného stavu firmy, získaných výsledků a návrhy vlastních doporučení	
	111	
8.1	Zjištěné poznatky a dosažené výsledky .....	111
8.2	Návrhy vlastních doporučení .....	112
	Závěr.....	116

## Seznam obrázků

<i>Obr. 1: Struktura nákladů v kalkulaci</i> .....	47
<i>Obr. 2: Struktura typového kalkulačního vzorce</i> .....	49
<i>Obr. 3: Hlavní členění kalkulačního systému</i> .....	53
<i>Obr. 4: Kalkulační systém se zaměřením na časové kalkulace nákladů</i> .....	54
<i>Obr. 5: Kalkulační systém se zaměřením na časové kalkulace nákladů</i> .....	55
<i>Obr. 6: Druhy jednotlivých nákladových kalkulačních metod a technik</i> .....	57
<i>Obr. 7: Lokality afilací společnosti Preciosa Lustry, a.s. po světě</i> .....	68
<i>Obr. 8: Nákladové složky strukturované kalkulace podniku Preciosa Lustry</i> .....	70
<i>Obr. 9: Přehled jednotlivých přímých nákladů společnosti Preciosa Lustry, a.s.</i> .....	71
<i>Obr. 10: Rozdělení jednotlivých složek nákladů dle způsobu jejich přiřazení nákladovému objektu a v závislosti na objemu výkonů</i> .....	74
<i>Obr. 11: Soupis oddělení spadajících pod jednotlivé režie - 1. část</i> .....	75
<i>Obr. 12: Soupis oddělení spadajících pod jednotlivé režie - 2. část</i> .....	76
<i>Obr. 13: Jednotlivé nákladové druhy</i> .....	77
<i>Obr. 14: Kalkulační vzorec společnosti Preciosa Lustry, a.s.</i> .....	90
<i>Obr. 15: Pásma degresivních režii</i> .....	93
<i>Obr. 16: Předběžná kalkulace, sestavení ceny projektového manažera</i> .....	94
<i>Obr. 17: Průběh výsledné kalkulace svítidla sestavované OTD v Kč</i> .....	95
<i>Obr. 18: Kalkulační vzorec podniku Preciosa Lustry, a.s.</i> .....	97
<i>Obr. 19: Světelný objekt vyrobený na zakázku v hotelu Taj Dubai</i> .....	98
<i>Obr. 20: Grafický návrh designera světelného objektu pro hotel Taj Dubai</i> .....	99
<i>Obr. 21: Odhad ceny projektového manažera v rámci předběžné kalkulace</i> .....	99

## Seznam tabulek

<i>Tab. 1: Porovnání účetních subsystémů vnitropodnikového účetnictví .....</i>	<i>24</i>
<i>Tab. 2: Krátkodobý výsledek hospodaření za fiskální rok 2018 (tis. Kč).....</i>	<i>84</i>
<i>Tab. 3: Údaje pro propočet bodu zvratu v Kč.....</i>	<i>85</i>
<i>Tab. 4: Srovnání získaných výsledků různých metod výpočtu BZ v Kč.....</i>	<i>88</i>
<i>Tab. 5: Souhrn výpočtu minimální inkasní (prodejní) ceny zakázky.....</i>	<i>100</i>
<i>Tab. 6: Náhled vyčíslení přímých variabilních nákladů rozebíraného svítidla .....</i>	<i>101</i>
<i>Tab. 7: Mezisoučet kalkulování přímých variabilních nákladů v Kč .....</i>	<i>102</i>
<i>Tab. 8: Údaje potřebné pro kalkulaci režijní přírážky v Kč.....</i>	<i>103</i>
<i>Tab. 9: Plánované objemy režijních nákladů vybavovacích akcí (VA) v Kč spolu s průměrnými procenty přírážek režii pro fiskální rok 2020.....</i>	<i>105</i>
<i>Tab. 10: Procenta nově získaných hodnot při přepočtené NC svítidla .....</i>	<i>108</i>
<i>Tab. 11: Výsledné hodnoty analyzovaného svítidla .....</i>	<i>109</i>
<i>Tab. 12: Porovnání hodnot předběžné a finální kalkulace úplných vlastních nákladů ....</i>	<i>110</i>

## Seznam zkratk a značek

BZ	Bod zvratu
CZK	České koruny
FC	Fixní náklady
IT	Oddělení PC podpory
LP	Lidská práce
MIC	Minimální inkasní cena
NC	Nákladová cena
OJ	Obchodní jednotka
OJ Indie	Obchodní jednotka Indie
OR	Obchodní režie
OŘ	Obchodní ředitel
OTD	Oddělení technické dokumentace
PAE	Preciosa Dubai
PC	Prodejní cena
PCD	Preciosa Dongguan
PCE	Preciosa Centr
PCL	Preciosa Lustry
PHK	Preciosa Hong Kong
PNY	Preciosa New York
PPP	Podniková prodejna Praha
PR	Předvýrobní režie

PSG	Preciosa Singapore
PSZ	Pojištění sociální a zdravotní
PUK	Preciosa Londýn
PUS	Preciosa USA
RU	Rozdílový ukazatel
ŘAE	Ředitel afilace Evropa
SHV	Sklad hotových výrobků
SP	Strojní práce
SR	Správní režie
TC	Celkové náklady
TR	Celkové tržby
TU	Technický úsek
USD	Americký dolar
ÚVN	Úplné vlastní náklady
VA	Vybavovací akce
VC	Variabilní náklady

# Úvod

Diplomová práce se věnuje problematice řízení nákladů v kontextu controllingu se zaměřením na variabilní a fixní náklady. Pro zpracování tématu byla navázána spolupráce se světovým hráčem sklářského průmyslu, se společností Preciosa Lustry a.s., jejíž světelné objekty zdobí honosné paláce po celém světě. Konzultace ke zvolenému tématu po praktické stránce probíhaly v kooperaci s vedoucí controllingového oddělení společnosti. Tato práce je výrazným rozšířením a nadstavbou práce bakalářské zaměřené na kalkulační systém podniku. Diplomová práce tento námět rozpracovává mnohem podrobněji a z jiného úhlu pohledu. Soustředí se podrobně na strukturu nákladů v organizaci spolu s detailním vyčíslením kalkulací režijních nákladů, to vše z pohledu controllingu.

Zaměření diplomové práce bylo zvoleno především z důvodu zájmu autorky poznat činnosti útvaru nákladového controllingu obrovské společnosti důkladněji včetně dalších ekonomických návazností. Mimo to je problematika řízení nákladů a jeho inovativních metod velmi aktuálním tématem napříč různými oblastmi ekonomiky, jelikož podtrhuje konkurenční pozici společnosti na trhu.

**Cílem práce je posouzení současného stavu činností oddělení controllingu společnosti a aktivit spojených s řízením nákladů. Dále zhodnocení využívaných postupů a návrh vlastních doporučení na základě analýzy nástrojů controllingu a provedení praktických výpočtů.** Účelem této diplomové práce je odhalit případné nesrovnalosti v dané problematice a prostřednictvím navržených doporučení pomoci k zefektivnění systému řízení nákladů v podniku.

Pro zpracování diplomové práce byly využity metody deskripce, analýzy a porovnání činností podnikové praxe s teoretickými aspekty a zásadami. Byla zde použita odborná literatura od českých i zahraničních autorů. Literární rešerše je založena na několika stěžejních publikacích z oblasti řízení nákladů, controllingu a manažerského účetnictví, konkrétně se jedná o následující tituly: *Moderní metody řízení nákladů* od autorů Popeska a Papadaki, dále je to kniha *Controlling* zpracovaná německým autorem Eschenbachem, či *Manažerské účetnictví* v pojetí autorů Krále a kolektivu.

V rámci úvodních dvou kapitol je z teoretického pohledu objasněna problematika účetních subsystemů, pojetí nákladů spolu s jejich členěním, třetí část charakterizuje controlling a činnosti s ním spojené. Dále je věnována značná pozornost stěžejnímu tématu řízení nákladů a jeho nástrojům - kalkulačním metodám a technikám. Praktická část práce se zaměřuje na analýzu vybraného podniku a jím používaných metod řízení nákladů v rámci controllingu.

V první řadě je představena samotná společnost Preciosa Lustry a.s. a její podnikatelské aktivity s celosvětovou působností. Dále je věnována pozornost nákladové struktuře podniku a popsány činnosti controllingového oddělení, od nichž se odvíjí použití jednotlivých kalkulačních metod. V rámci této kapitoly je proveden výpočet bodu zvratu tak, jak je zjišťován v praxi podniku. Vedle toho je uveden postup výpočtu bodu zvratu, který je v souladu s výpočtem uvedeným v odborné literatuře. Poté je zanalyzován kalkulační systém firmy s orientací na nákladové kalkulace z časového hlediska. Spolu s nimi je rozebrán používaný kalkulační vzorec, pomocí kterého je vysvětlen postup ocenění projektů svítidel se zaměřením na jednotlivé typy režijních nákladů. V návaznosti na toto téma je autorkou sestavena finální kalkulace přímých variabilních a fixních režijních nákladů světelného objektu, jež je následně porovnána s předběžnou kalkulací.

V poslední řadě autorka vyhodnocuje ziskovost kalkulované vybavovací akce. V závěru práce je zhodnocena současná situace v oblasti řízení nákladů ve společnosti a jsou navržena jednotlivá opatření, která by podle názoru autorky přispěla zejména k přesnější nákladové alokaci režijních nákladů.



# 1 Řízení nákladů podniku a účetní subsystémy

Veškerá rozhodnutí managementu společnosti, prováděná v rámci řízení ekonomického procesu, zahrnují porovnání přínosů a prostředků vynaložených k jejich realizaci. V ekonomickém kontextu mohou být pro podnik přínosem například tržby, či posílení tržní pozice společnosti, a „vynaložené prostředky“ představují **náklady**. Ty se vyskytují v každé podnikatelské činnosti při jakékoliv přeměně vstupů na výstupy. Pro ekonomické subjekty sehrávají právě náklady stěžejní funkci. **Náklady jsou jedním z faktorů, díky čemuž je podnik schopen dosahovat zisku**, jakožto svého podnikatelského cíle. V současné době je tedy jejich **evidence, klasifikace, plánování a kalkulování** nepostradatelnou součástí ekonomického procesu a jsou pro efektivní řízení nákladů používány speciální instrumenty. Tyto nástroje a postupy usnadňují rozhodování managementu o důležitých aktivitách při dosahování stanovených cílů celého podniku. Účetní subsystémy jako jsou finanční, nákladové a manažerské účetnictví, jejichž jsou nástroje pro řízení nákladů součástí, prošly dlouhodobým vývojem od jednoduché účetní evidence až po složité systémy podporované IT technologiemi. Díky tomu se výrazně rozvinuly i metody řízení nákladů umožňující společně **jejich efektivnější vynakládání a dosahování nákladových úspor**. Zároveň se zvyšuje konkurence a tlak na snížení ceny výkonů s ní spojený. Firmy by proto měly **hledat a zdokonalovat postupy efektivního řízení nákladů**, aby i v případné recese ekonomiky a náročnosti zvyšování tržeb, byly schopny dosahovat zisku (Popesko, 2009).

**Způsoby řízení nákladů se měnily v rámci vývoje manažerského účetnictví**, jenž tvoří spolu s controllingem jednu z nejdůležitějších oblastí vnitropodnikového řízení. Tento účetní subsystém určený pro vnitropodnikové účely se značně liší od účetnictví finančního. **Finanční účetnictví** není na rozdíl od manažerského vhodným vnitropodnikovým nástrojem pro rozhodování managementu společnosti vzhledem k tomu, že je značně ovlivněno legislativou a účetními standardy každého státu. Pro **vnitropodnikové rozhodování** je využíván **systém vlastních regulací a směrnic**, jenž se liší podnik od podniku a vytváří tak nezbytnou pomůcku pro řízení aktivit uvnitř společnosti, na kterou se nevztahuje legislativa státní či evropská (Popesko a Papadaki, 2016).

## 1.1 Účetní systém jako zdroj informací

Pro řízení nákladů je účetní systém nezbytným nástrojem a hlavním pramenem informací o činnostech podniku, o jeho hodnotových i peněžních tocích. **Účetnictví** představuje soubor informací, jenž poskytuje všem jeho uživatelům důležitá sdělení o výkonnosti společnosti. Lze ho považovat za zrcadlení ekonomické reality, které funguje na základě stanovených metod a pravidel. Pomocí účetního systému je možné zjišťovat a posuzovat, s jakým výsledkem hospodaření je podnik schopen přeměňovat vstupy na výstupy za účetní období (Fibírová et al., 2015), (Popesko, 2009).

Hlavní myšlenkou účetního systému je důležitost **diferenciace účetních informací dle toho, pro koho jsou určeny**. Je totiž velký rozdíl, zda je využívá obchodní partner nebo manažer podniku. **Uživatele účetních informací** lze proto rozdělit do dvou skupin, na **externí a interní**. Za externí můžeme považovat subjekty figurující vně společnosti, jejichž cílem je z účetnictví zjistit, jak se daří podniku jako celku. Jsou jimi kupříkladu možní věřitelé či orgány veřejné správy a obchodní partneři. Interními uživateli jsou naopak lidé spjatí s řízením podniku na různých úrovních, tedy vedoucí pracovníci napříč všemi stupni managementu společnosti. To, pro koho je účetnictví určeno a na jaké informace se zaměřuje, dalo vzniknout dvěma účetním subsystémům, kterými jsou **finanční a vnitropodnikové účetnictví** (Král et al., 2006), (Fibírová et al., 2007).

## 1.2 Finanční účetnictví

Pro externí uživatele účetních informací, kterými jsou mimo jiné i stát či veřejnost, se vyvinulo tzv. **finanční a daňové účetnictví**. To se opírá o pevně stanovená pravidla, aby byl způsob evidence účetních záznamů totožný pro všechny podniky v zemi a bylo možné je porovnat (Lang, 2005), (Popesko a Papadaki, 2016).

Dodržování společných postupů evidence poskytuje vnějším uživatelům porovnatelnost, celistvost a jednotnost daných informací za určité časové období. Například pro správnou evidenci účetních záznamů pro korektní vyjádření základu daně z příjmu slouží jasné předpisy daňového účetnictví. Tento typ účetnictví plní stejnou funkci jako účetnictví finanční, nicméně jeho uživatelem je především stát (Král et al., 2010), (Popesko, 2009).

Prostřednictvím finančního účetnictví sdělují společnosti primárně své výsledky hospodaření věřitelům a vlastníkům. Z toho vyplývá, že tento účetní subsystém poskytuje přehled o nákladech a výnosech organizace, které jsou vyjádřeny v penězích a zobrazují uplynulé účetní období. Je tedy možné říci, že externí uživatele finančního účetnictví zajímá souhrnný výsledek hospodaření za firmu jako celek. Tyto účetní údaje jsou přehledně zpracovány v několika účetních výkazech, jakými jsou rozvaha, výsledovka a cash flow. Sestavování těchto výkazů jedenkrát za účetní období je pro externí uživatele dostačující. Účetní subsystém označovaný jako vnitropodnikové, konkrétně manažerské účetnictví, poskytuje interní účetní informace uvedené ve vnitropodnikových výkazech častěji, dle potřeby managementu vícekrát do roka (Hradecký et al., 2008), (Popesko a Papadaki, 2016).

### **1.3 Vnitropodnikové účetnictví**

Řídícím pracovníkům v organizaci pro interní účely slouží účetní záznamy **vnitropodnikové účetnictví**, které plní funkci zdroje individuálních informací o dění uvnitř podniku. (Lang, 2005). Tyto údaje poté pomáhají managementu naplňovat jednotlivé cíle ve prospěch společnosti. Jsou evidovány, tříděny a analyzovány, a manažeři jsou poté schopni efektivně sledovat a ovlivňovat hospodářský vývoj firmy. Účelem vnitropodnikového účetního subsystému je zprostředkování podrobnějšího reálného pohledu na dílčí činnosti společnosti a hledání efektivnějších aktivit, a to díky porovnání předpokladu se současným stavem (Fibířová et al., 2015), (Hradecký et al., 2008).

Vnitropodnikový účetní subsystém není pod vlivem legislativy, nepodléhá tedy žádným právním předpisům. Proto se způsoby vnitropodnikového řízení v jednotlivých organizacích velmi různí. Není potřeba, aby byl systém unifikovaný pro státní správu či daňové účely. Vzhledem k různorodosti výroby či poskytování různých druhů služeb, využívá každý podnik jiné účetní nástroje. Struktura tohoto účetního subsystému vyplývá z potřeb společnosti, kdy si účetní předpisy a pravidla vnitropodnikového řízení stanovuje firma sama. Navrhuje je tak, aby byly splněny konkrétní požadavky řídicích pracovníků (Lang, 2005), (Popesko a Papadaki, 2016).

### 1.3.1 Nákladové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví prošlo delším vývojem a chronologicky se pod tímto účetním subsystémem postupně krystalizovaly dva podsystémy účetních informací. Za prvotní a historicky starší lze považovat **nákladové účetnictví** označováno rovněž jako **účetnictví pro řízení** podniku. Vznik tohoto typu účetnictví se datuje ke konci 18. století (po skončení průmyslové revoluce). Jeho význam spočíval v poskytování informací pro řízení podnikatelského procesu v podmínkách, o kterých již bylo rozhodnuto. Společnost měla například představu, komu bude produkci prodávat, jakým způsobem vyrábět, kdežto o specifitějších aktivitách však ještě rozhodnuto nebylo.

Nákladové účetnictví se zaměřuje především na zjišťování prostředků skutečně vynaložených na vstupy, na evidenci a kalkulování těchto nákladů dle útvarů středisek. Obecně lze říci, že je tento typ účetnictví **orientován** především **na minulost** a spolu s řízením nákladů je jeho funkcí i management zisku a výnosů, aktiv a závazků či zaznamenávání peněžních toků (Fibírová et al., 2015), (Popesko a Papadaki, 2016). Vývojové fáze nákladového účetnictví je možné rozdělit na dvě části, kdy v rámci části první bylo předmětem práce pouze již zmiňované prosté zkoumání vzniklých nákladů. Druhá etapa již pokročila do fáze porovnávání skutečného stavu se stanoveným plánem, což umožnilo sledovat případné odchylky v krátkém i středně dlouhém období.

### 1.3.2 Manažerské účetnictví

Za třetí, nejmladší fázi rozvoje vnitropodnikového účetnictví lze považovat další účetní subsystém zvaný **manažerské účetnictví**. Tento typ představuje nejdokonalejší formu vnitropodnikového účetnictví a jím poskytované **účetní informace** slouží pro účely **rozhodování** managementu o dalším vývoji podniku. Stěžejní rozdíl spočívá v posunu od prosté evidence nákladů orientované na minulost ke snaze zvýšit rozsah a zkvalitnit obsah poskytovaných informací. Děje se tak pomocí nových nástrojů, díky kterým jsou řídicí pracovníci schopni určovat a vyhodnocovat různé prognózy vývoje podnikatelských aktivit v **budoucnosti** (Král et al., 2006).

Manažerské účetnictví není unifikovaně vymezené a jsou rozdíly i v samotném názvu tohoto subsystému i mezi jednotlivými státy. V Německu je pro něj využíváno pojmenování „účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování“, kdežto v anglosaských zemích je znám právě jako „manažerské účetnictví“, ve Francii je naopak používán zavádějící název „účetnictví pro řízení“ (Fibírová et al., 2015), (Král et al., 2010).

Ačkoliv není pro tento typ účetnictví vymezen jednotný název, jeho význam je zřejmý napříč různými ekonomikami a účetní informace jím sledované obecně slouží jako podklad pro taktické i strategické posuzování rozdílných možností vývoje podnikatelské činnosti účetní jednotky v budoucnu. Pro to, aby manažeři mohli dělat správná rozhodnutí, je nutné poskytovat právě ty informace, které jsou k takovým rozhodnutím dostatečným podkladem a poskytují spolehlivou oporu pro stanovené prognózy vývoje aktivit podniku. Ačkoliv prosté sledování nákladů hraje stále důležitou roli, manažerské účetnictví v rámci svých speciálních technik a postupů umožňuje aktivně ovlivňovat jejich vývoj. Tabulka č. 1 přehledně porovnává dva analyzované subsystémy vnitropodnikového účetnictví a poukazuje na rozdíly mezi nimi (Popesko a Papadaki, 2016).

**Tab. 1: Porovnání účetních subsystémů vnitropodnikového účetnictví**

<b>Nákladové účetnictví</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>
k řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech už bylo rozhodnuto	k rozhodování o potencionálních variantách budoucího vývoje
orientace na minulost	orientace na budoucnost
prostá evidence a klasifikace nákladů orientovaná na již vzniklé náklady	podpora manažerských rozhodnutí
	modelování variant budoucího vývoje

Zdroj: Janková (2017, s. 14)

### **Funkce manažerského účetnictví**

Informace a data vygenerovaná manažerským účetnictvím slouží pouze pro interní účely řízení podniku. Management vyžaduje tyto údaje pro aktivity, jakými jsou plánování, rozhodování o různých činnostech a následnou kontrolu. Příkladem daných oblastí, pro které řídicí pracovníci potřebují tato důležitá data, může být zjištění velikost tržního podílu podniku, ziskovost vyráběné produkce či odhad objemu nákladů pro příští období (Drury, 2018).

Vzhledem k vývoji vnitropodnikového účetnictví je i v současné době jednou z nejzásadnějších funkcí manažerského účetnictví právě evidence nákladů společnosti. Tato evidence by měla být systematicky stanovená určitými interními předpisy, prováděna důkladně a kontinuálně po celou dobu trvání podnikatelského procesu. Takto zjištěné náklady jsou následně přiřazovány jednotlivým produktům. Následně se stanovuje jejich prodejní cena a samotné náklady poté slouží pro vypočtení provozního výsledku hospodaření. Je tedy zřejmé, že jedním z úkolů manažerského účetního subsystému je informovat management o potřebných a jím žádaných datech, o zjištění odchylek skutečných hodnot od plánu a navrhnout hospodárná opatření. Lze zde pozorovat v rámci hospodárnosti v oblasti nákladů i funkci kontrolní a zároveň i funkci analytickou, kdy je sledování nákladů časově rozlišené. V takovém případě zde nastává možnost analyzovat příčiny vzniku nepřiměřeného objemu či nižší spotřeby nákladů a navrhnout opravná nařízení do budoucna (Lang, 2005).

Zjištěné informace jsou výsledkem několika činností. Jedná se o kalkulace, nákladové účetnictví s rozpočtováním, v rámci kterých se využívají specifické metody. Souhrnně lze říci, že manažerské účetnictví řídicím pracovníkům podává přehled o struktuře vzniklých nákladů dle jednotlivých středisek společnosti a celkových výkonech firmy. Dále slouží jako pramen informací pro podnikový útvar controllingu, či zajišťuje fungování kalkulačního systému podniku, stanovených rozpočtů a útvarového odpovědnostního managementu (Hradecký et al., 2008).

## 2 Náklady a jejich pojetí

Jak vyplývá z předešlé kapitoly, náklady na produkci hrají klíčovou roli v ekonomickém procesu každé firmy a podle uživatelů účetních informací je na ně nahlíženo odlišně. Vnímání nákladů externími a interními uživateli vychází z pojetí účetních subsystémů a náklady se proto rozlišují ze dvou hledisek. První z nich je **pohled finančního účetnictví**, pro něž náklady představují snížení ekonomického profitu a tím i aktiv, či naopak navýšení pasiv, které ve výsledku vedou k úbytku vlastního kapitálu firmy. Zjednodušeně řečeno se náklad představuje ekonomický zdroj, který je nutné vynaložit za účelem dosažení zisku. V praxi jsou náklady zobrazeny v účetním systému a představují hodnotově vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů. Ve finančním pojetí jsou náklady evidovány v historických cenách, jež vyjadřují hodnotu aktiva při jeho pořízení, a jejich výše odpovídá hodnotě zaznamenané finančním účetnictvím. Tyto „finanční“ náklady naplňují potřeby externích uživatelů účetních informací, jelikož se jedná o náklady, které byly reálně vynaloženy, a je tedy v tomto pojetí řeč o **explicitních nákladech** (Král et al., 2006), (Popesko a Papadaki, 2016).

Nicméně takovéto chápání nákladů v praxi častokrát neodpovídá racionálním požadavkům řídicích pracovníků, kteří považují za náklad jen takovou spotřebu, kde byly vynaložené prostředky spojené s konkrétní podnikovou aktivitou či s jejím budoucím vznikem. Proto zde vyvstává ještě jeden **pohled**, a to z hlediska **manažerského účetnictví**. Náklady jsou charakterizovány jako spotřeba „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností*“ (Král et al., 2010, s. 47). V tomto pojetí je zřejmá nejen **důležitost zachytit skutečnou výši nákladů**, ale i jejich **úsporné racionální vynakládání**. Proto je potřeba dodržovat několik zásad. Za první z nich je možné považovat nákladovou *účelnost*, kde je tento faktor splněn pouze za předpokladu, že vynaložení nákladů bylo úměrné a racionální k výsledku aktivity. Druhou zásadu náklad splňuje, pokud je zde zřejmý *účelový charakter*, jinak řečeno, kdy je účelem vynakládání výrobního faktoru jeho zhodnocení, tudíž hodnota výsledné produkce převyšuje hodnotu použitého zdroje (tedy nákladu). Mimo to je v pojetí manažerského účetnictví charakteristickým rysem nákladu jeho blízká spojitost právě s koncovým výkonem (Král et al., 2006).

Manažerské účetnictví sleduje ještě další dva pohledy chápání neúčetních nákladů. První přístup zvaný **hodnotové pojetí nákladů** má za úkol poskytovat účetní informace sloužící pro běžný chod podnikatelského procesu a jeho kontrolování. Náklady jsou zde kalkulovány v současných cenách, které reflektují aktuální reálnou hodnotu spotřebovaných vstupů. Nákladové položky v rámci hodnotového pojetí obsahují jak náklady finančního účetnictví (explicitní), tak i náklady účetnictví manažerského, které jsou ve finančním účetnictví evidovány v jiné hodnotě nebo nejsou sledovány vůbec. Takový druh nákladů je v manažerském účetnictví označován jako kalkulační náklady.

Další přístup, jehož pojetí nákladů je ještě vzdálenější finančnímu účetnictví, představuje **ekonomické pojetí nákladů**. Zabývá se náklady obětované příležitosti známé také jako oportunitní náklady. Jejich podstatou je zobrazení nákladů jako případného ušlého zisku (v maximální výši), jenž vznikl kvůli využití alternativy. Obecně je možné říci, že veškeré náklady, které nezaznamenává finanční účetnictví, ještě upřesňuje účetnictví manažerské a pokládá je za **implicitní náklady** (Popesko, 2009), (Popesko a Papadaki, 2016).

## 2.1 Klasifikace nákladů

Vzhledem k různorodosti podniků a obrovskému počtu nákladů napříč organizacemi, je žádoucí nákladové položky rozdělit do určitých homogenních skupin. Poté je možné zkoumat jejich reakce kupříkladu na změnu objemu produkce. Díky takovému členění nákladů dle určitých znaků jejich chování je následně možné využívat další manažerské nástroje pro efektivní nákladové řízení a provádět případnou optimalizaci nákladů. K účinné správě nákladů dochází za předpokladu, že podnik má jasný přehled o struktuře svých nákladů a zná konkrétní původy jejich vzniku. V následujících odstavcích jsou rozebrána jednotlivá členění do homogenních skupin (Popesko, 2009), (Popesko a Papadaki, 2016).

### 2.1.1 Druhovému členění nákladů

První klasifikovaná a zároveň ve finančním účetnictví nejčastěji využívaná skupina, rozděluje nákladové položky dle druhu spotřebovaného výrobního faktoru vstupujícího do podnikatelského procesu z vnějšího okolí. Druhovému členění tedy odpovídá požadavkům uživatelů finančního účetnictví a rozlišuje například tyto nákladové druhy:



- spotřebu materiálu, energie,
- mzdové a další osobní náklady (mzdy, sociální náklady,...),
- finanční náklady (pojistní, úroky zaplacené bance),
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- spotřebu a použití externích prací a služeb (IT služby, opravy).

Členění nákladů podle druhů je nezbytné pro případné zeštíhlení nákladové struktury, jelikož poměr jednotlivých nákladových druhů informuje o tom, jak velkou roli sehrává určitý náklad a jaká je jeho důležitost v podniku. Tato klasifikace představuje výchozí členění nákladů dle jednotlivých druhů pro sestavení výkazu zisku a ztráty a zjištění výsledku hospodaření. (Král et al., 2006), (Popesko, 2009).

Struktura jednotlivých nákladů ve společnosti může reflektovat podnikatelské zaměření podniku, o který typ organizace se jedná. Při detailnějším zaměření na firmu se zakázkovou výrobou (vzhledem k analyzovanému podniku Preciosa Lustry, a.s.), se zde objevuje problém u osobních nákladů, kde se nejedná zejména o přímé mzdy pracovníků ve výrobě, ale o velké procento nepřímých zaměstnanců. Nastává zde absence rozpoznání účelu těchto mzdových nákladů u administrativních pracovníků, jejichž mzda se do nákladů promítá složitěji.

Právě proto, že finanční účetnictví považuje za náklady externí spotřebované výrobní faktory, není tato druhová klasifikace dostačujícím podkladem pro manažerské účetnictví. Je tomu tak jelikož neposkytuje informace o účelu vynaložení nákladů nebo o tom, s jakými podnikatelskými činnostmi se tyto náklady pojí, či jaká je jejich vazba s finálním výkonem.

Z těchto důvodů je nezbytné pro detailnější manažerské analýzy zvolit vhodnější klasifikaci nákladů v podniku. I přesto, že je česká legislativa orientována na výkazy z finančního pojetí, pro manažerské rozhodování tyto výkazy nemají vypovídací hodnotu (Král et al., 2006), (Popesko 2009).

### **2.1.2 Rozdělení nákladů podle účelu vynaložení**

Pro dosažení efektivity při řízení nákladů je důležité členit náklady podle účelu, ke kterému byly vynaloženy. V rámci tohoto členění se rozlišují náklady *technologické* a náklady *na obsluhu a řízení* (Hradecký et al., 2008).

Do **technologických nákladů** spadají veškeré nákladové položky, které bezprostředně souvisejí s technologií využívanou ve výrobě. Jsou jimi například náklady na materiál, který se spotřebovává v rámci technologického procesu, nebo odpisy strojů, díky kterým je možné danou technologii aplikovat. Za náklady vyvolané technologií lze považovat:

- jednicový materiál,
- mzdy dělníků přímo spjatých s výrobním procesem,
- odpisy strojů,
- pronájem výrobní haly,
- energii spotřebovanou výrobními stroji,
- mzdy údržbářů ve výrobě.

Na druhou stranu pro zajištění technologického procesu jsou v podniku potřebné i doprovodné činnosti a s nimi jsou spojené **náklady na obsluhu a řízení**. Tyto doprovázející aktivity různých středisek vytvářejí podmínky pro správné fungování celého podnikatelského procesu. Lze sem zahrnout kupříkladu mzdové náklady pracovníků ekonomických útvarů, chod závodní jídelny, či vytápění budov společnosti.

Všeobecně lze do nákladů na obsluhu a řízení zahrnout veškeré nákladové položky obslužných aktivit, které spadají pod oblast řízení, personalistiky, ekonomiky či zajištění IT apod. (Popesko 2009), (Popesko a Papadaki, 2016).

Jedná se o následující náklady:

- platy řídicích pracovníků, účetních, personalistů, zaměstnanců na oddělení marketingu,
- náklady na výpočetní techniku a IT softwary podniku.

V praxi je však takovéto členění pro manažerská rozhodování příliš neurčité vzhledem k tomu, že je v podniku mnohdy velmi náročné vymezit, zda se jedná o náklad bezprostředně spojený s produkcí, nebo související s chodem společnosti jako celku.

Nicméně toto rozdělení slouží jako počáteční krok pro definování nákladu vztahujícího se k jedné jednotce výkonu. Proto se v rámci účelového členění rozlišuje ještě detailnější rozdělení technologických nákladů na jednicové a režijní náklady.

**Jednicové** náklady zahrnují tu část technologických nákladů, které jsou nejen vztaženy k samotnému technologickému procesu, ale jsou spojené přímo s jedním konkrétním výrobkem – jednotkou výkonu. Ke konkrétnímu produktu se váží například náklady na jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků, které je možné přesně vyčíslit ve vztahu ke každé jednotce produkce.

Proti tomu existují **náklady režijní**, které obsahují tu část technologických nákladů, které nejsou vztaženy k jednotce produkce, ale souvisí s celkovým výrobním procesem, plus navíc zahrnují i náklady na obsluhu a řízení. Režijní náklady tvoří ten podíl nákladů, u kterých není jednoduché vyčíslit jejich přesnou hodnotu na jeden výrobek, či vztáhnout je ke konkrétní aktivitě podnikatelského procesu. Právě kvůli této vlastnosti představují režijní náklady komplikaci správné alokace a kalkulování nákladů vůbec. Konkrétně se může jednat například o tyto náklady:

- odpisy strojů, pronájem výrobní haly,
- mzdy mistrů či údržbářů,
- mzdy manažerů, obchodníků, skladníků či personalistů,
- náklady na IT vybavení pro administrativní pracovníky,
- náklady na softwarové informační systémy společnosti (Popesko, 2009).

### 2.1.3 Kalkulační členění nákladů

Specifický typ a zároveň zpřesnění účelového členění představuje kalkulační klasifikace nákladů, která je ve firmách hojně používaná. Vychází z účelového členění v souvislosti s dělením nákladů na jednicové a režijní. Poskytuje možnost vynakládat náklady dle jejich příčiny či účelu. Náklady, které jsou alokovány danému nákladovému objektu, lze dělit na přímé a nepřímé náklady.

**Přímé náklady** jsou bezprostředně spojeny s konkrétním výkonem exkluzivní vazbou, proto je lze specificky přiřadit nákladovému objektu (kterým je například samotný produkt nebo jeho část). Mezi přímé náklady se řadí:

- náklady na jednicový materiál,
- mzdové náklady dělníků přímo spojených s výrobou produktu,
- odpisy jednoúčelového stroje.

Naproti tomu **nepřímé náklady** nelze bezprostředně alokovat ke konkrétnímu druhu výkonu nebo aktivitě, a to ze dvou důvodů. Buď se zde na rozdíl od přímých nákladů nevyskytuje exkluzivní vazba k produktu – tudíž lze náklad považovat za režijní, nebo není možné tuto specifickou vazbu identifikovat v rámci nákladové evidence.

Tyto náklady nicméně zabezpečují průběh celé podnikatelské činnosti v rámci širších souvislostí a jsou jimi například:

- pronájem výrobní haly,
- mzdy pomocných pracovníků ve výrobě,
- mzdové náklady managementu, účetních či marketérů,
- náklady na IT techniku a softwary pro administrativní pracovníky,
- náklady pomocný materiál.

V podnikatelské činnosti je rozlišení přímých a nepřímých nákladů často ovlivněno schopností řídicích pracovníků správně alokovat daný náklad ke konkrétnímu výkonu (Král et al., 2006), (Popesko a Papadaki, 2016).

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

Tato klasifikace, jež bere ohled na objem budoucích výkonů, se řadí mezi nejefektivnější nástroje řízení nákladů. Tento specifický instrument, hojně využívány zejména manažerským účetnictvím, má za cíl analyzovat chování nákladů při různých objemech výroby. Rozpoznání reakce nákladů na změnu objemu výkonů představuje významný nástroj pro rozhodování manažerů. Objem vyrobené produkce je v praxi ovlivněn různými faktory v závislosti na zaměření podniku. Příkladem mohou být počty obslužených klientů či objem vyrobeného či prodaného zboží v kusech.

Je zde zřetelný posun ve vývoji účetnictví, jelikož se management již nezaměřuje pouze na minulost, ale orientuje svou pozornost zejména na budoucí vývoj jednotlivých veličin. Pro získání odpovědí na tyto otázky je důležitá schopnost *odhadnout výši výnosů a nákladů pro různé objemy produkce*. V rámci této klasifikace se rozlišují náklady variabilní, fixní a smíšené (Popesko 2009), (Popesko a Papadaki, 2016).

**Variabilní náklady** (variable costs) jsou charakteristické tím, že na změnu objemu výkonů reagují změnou své výše v závislosti na množství produkce. Nejvýznamnější složku těchto nákladů představují tzv. **proporciální variabilní náklady**, jejichž hodnota se *mění přímo úměrou* s nárůstem či úbytkem objemu produkce. Proto jsou jednotkové variabilní náklady konstantní, zatímco souhrnné proporcionální variabilní náklady lze považovat za lineárně rostoucí s růstem produkce. V podniku spadá pod proporcionální variabilní náklady kupříkladu úkolová mzda dělníků, kdy čím větší počet kusů výrobku vyprodukují, tím vyšší bude jejich příjem, tedy vyšší přímé mzdové náklady pro zaměstnavatele.

Ne všechny variabilní náklady však reagují na změnu objemu výkonů proporcionálně, může se stát, že tyto nákladové položky stoupají rychleji či pomaleji než množství vyráběné produkce. Ty náklady, které narůstají rychlejším tempem než vyprodukované výkony, jsou označovány jako *nadproporcionální variabilní náklady*. Tento případ může nastat kupříkladu při náhlém navyšování objemu výkonů a nutnosti proplacení přesčasů. V opačném případě, kdy náklady rostou pomalejším tempem než objem produkce, je řeč o *podproporcionálních variabilních nákladech*. V obchodním řetězci se může jednat například o množstevní slevy poskytnuté dodavatelem při nákupu většího množství materiálu s cílem vyššího odbytu zboží. (Král et al., 2006), (Popesko, 2009).

Druhý typ nákladových položek v rámci členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů představují **fixní náklady** (fixed costs). Pro tyto náklady je typické, že v krátkodobém časovém horizontu nereagují na změny objemu výkonů. Jinak řečeno, nemění se jejich výše ve spojitosti se změnou objemu produkce po dobu určitého časového období. Konkrétním příkladem mohou být mzdové náklady managementu či jiných pracovníků s časovou mzdou nebo náklady na pronájem výrobní haly, či časové odpisy hmotného majetku. Celkové fixní náklady v souhrnu setrvávají i při nečinnosti firmy konstantní, podnik je musí vynakládat, i když zrovna nevyrábí. Příkladem pro takovou situaci může být nutnost hradit pronájem výrobní haly, energii, vytápění i za předpokladu, že je odstávka výroby. Nicméně jednotkové fixní náklady, nedělitelné vstupy, závisí na čase a na výrobní kapacitě.

V každém případě řízení nákladů není v praxi jednoduché a častokrát u jejich správné klasifikace bývá velmi náročné jasně stanovit, zda se jedná o náklady čistě variabilní či fixní. Mnohokrát v podniku nastává situace, kdy dané náklady vykazují určité smíšené vlastnosti, tudíž pojímají variabilní a zároveň i fixní složku. Jedná se o tzv. *semi-variabilní náklady*.

Příkladem může být spotřeba elektřiny, kdy určitá její část je využita pro osvětlení výrobní haly, tudíž jde o fixní náklady, a druhá část pro pohon výrobní linky, jež závisí na objemu produkce. Oproti tomu náklady, které se jeví jako fixní, nicméně po dosažení určitého množství produkce se jednorázově skokově navýší, jsou označovány termínem *semi-fixní náklady*, popřípadě skokově fixní. V podniku takové náklady představují položky za pronájem automobilů, skladů či odpisy strojů.

Členění nákladů na variabilní a fixní složku lze používat pouze *po určité časové období*. **Po uplynutí dostatečně dlouhé doby se všechny náklady chovají jako variabilní.** Tato klasifikace sehrává roli stěžejního instrumentu při kalkulaci nákladů a stanovování výnosů, nicméně dokáže její uživatele značně potrápiti náročným určováním jejich složek. (Popesko a Papadaki, 2016).

## 3 Controlling jako nástroj podnikového řízení

Pod pojmem účetnictví bylo možné si v německy mluvících zemích představit pouze zobrazení skutečného stavu ekonomického počínání podniku. Informace z účetních výkazů byly brány jako zrcadlo, ukázka minulých dat. Každopádně začátkem 70. let 20. století se v těchto zemích začal zavádět nový pojem **controlling**. Ten představuje *komplexní subsystém řízení, jehož cílem je poskytovat managementu dostatečné informace nejen o skutečném stavu ekonomické situace společnosti, ale i porovnání se stavem původně plánovaným*. Velký posun od tradičního účetnictví je zde zřejmý v orientaci na budoucnost, díky čemuž controlling předvídá i budoucí vývoj zkoumaných oblastí, a podnik je následně schopný úspěšně na tyto očekávané změny reagovat (Fibírová et al., 2007), (Lazar, 2012).

### 3.1 Definice a pojetí controllingu

Tento relativně nový prvek řízení je již v dnešní době považován za samostatnou vědní disciplínu. Obecně je možné tento pojem vysvětlit jako nástroj řízení, jehož úkolem je cílově orientovaná koordinace plánování a kontroly stejně jako zajištění informační základny tak, aby se působilo na koordinaci celého systému, a to vedlo ke zlepšení podnikových výsledků (Horváth, 2011). Z této definice lze odvodit, že se jedná o metodu řízení přesahující řadu funkcí, která je zaměřená na oblast plánování a kontroly spolu s informační podporou managementu. Základ slova „to control“ pocházejícího z angličtiny je vhodné chápat ve smyslu vést, řídit, dohledu případně kontrolování.

Chápání tohoto subsystému se v různých částech světa odlišuje a je možné ho vysvětlit z pohledu dvou geografických větví. První z nich je angloamerické pojetí a druhou větev prezentuje pochopení controllingu německými zeměmi (Eschenbach et al., 2004). Podle **angloamerického pojetí** plní controlling *ústřední funkci podnikového řízení*, jelikož zahrnuje veškeré nástroje, které zajišťují, aby se podnik ubíral tím směrem, jenž byl stanovenými cíli managementem orientován. V rámci tohoto pojetí se controlling zaměřuje na *sledování plnění podnikových cílů spolu s hodnocením, zda se tak daří, dále pak na porovnávání aktuálního stavu s původním plánem a na analýzu případných odchylek* (Anthony, 1988).

**Německy mluvící země** controlling vykládají jako *nástroj pro porovnávání stanoveného plánu se skutečným stavem, tudíž instrument, jenž zajišťuje plánování a kontrolu*. Nicméně v němčině pro pojem controlling neexistuje výraz, tudíž přebrali anglickou verzi. Co se týká českého chápání této disciplíny, vystihuje ji pojem „ekonomické řízení“.

V rámci obou pojetí je možné controlling definovat jako účinný instrument, který se snaží přispět ke zkvalitnění podnikového řízení. Mezi jeho klíčové role patří **poskytování utříděných informací řídicím pracovníkům** pro rychlejší tvorbu správných manažerských rozhodnutí. Navíc se značnou měrou **podílí na plánování a následné kontrole dosažených výsledků**. Mimo to obhospodařuje činnosti v rámci vnitropodnikového účetnictví jako **řízení nákladů a výnosů, rozpočtování, sestavování zpráv a reportů** sloužících jako podklad managementu (Eschenbach et al., 2004), (Vollmuth, 2004).

### 3.2 Controllingové cíle a funkce

Nejprve zastupoval controlling pouze funkci sběru dat, tudíž byla jeho role zpočátku pasivní. Přesto se po roce 1989 stával víc a víc aktivním a byl považován za nový koncepční přístup, jenž byl aplikován v tržních ekonomikách. Postupně se z controllingu stal důležitý element rozhodovacího procesu společnosti.

Současná podoba controllingu je založená na několika základních principech, jež vymezují jeho systém. První z nich je fakt, že je **orientován na podnikové cíle** a aktivně se podílí na jejich stanovování, spolu s kontrolou a tvorbou plánování. Druhý princip charakterizuje controllingové **zaměření na úzké profily**, kdy za pomoci poskytování kvalitních informací odhaluje a zároveň eliminuje slabá místa (tzv. úzké profily) podniku, která mohou být překážkou v dosahování podnikových cílů. Posledním stěžejním principem controllingu je jeho **orientace na budoucnost a budoucí vývoj**, aby bylo možné předcházet nežádoucím situacím a hrozbám (Mikovcová, 2007).

S principy controllingu souvisí vymezení jeho cílů, kdy jeho **nejdůležitějším cílem je podpora pro zajištění dlouhodobé životaschopnosti firmy**. S tímto hlavním cílem jsou spojeny dílčí cíle, jakožto **zajištění schopnosti předvídat různé aspekty, včas reagovat a přizpůsobit se** (díky informačně kontrolním mechanismům). Posledním cílem je vytváření podmínek pro sladění činností jednotlivých subsystémů řízení společnosti za účelem **zajištění koordinace** a splnění různých požadavků zainteresovaných subjektů (ať už investorů či orgánů státní správy nebo zaměstnanců) na žádané informace.



Díky tomu, že je controlling subsystémem řízení společnosti, je možné jeho funkce odvodit z funkcí podnikového vedení. Mezi ně patří **informační funkce**, kdy je controlling zodpovědný za včasnou, pro adresáta přizpůsobenou skutečnost odrážející informační podporu řízení. Druhou controllingovou funkcí je **doplňování řízení tvorbou různých nástrojů**, jež jsou následně používány managementem firmy. V rámci doplnění řízení controllingové oddělení může přebírat zodpovědnost na případné rozhodování v krizových podmínkách. Úlohou controllingu v této oblasti je zejména kladení důrazu a poukazování na nedostatky ve vedení spolu s navrhováním opravných opatření, popřípadě se podílet na jejich implementaci (Eschenbach et al., 2004), (Mikovcová, 2007).

### 3.3 Činnosti a nástroje controllingu

Pro naplňování jednotlivých funkcí controllingu je stěžejní definovat jednotlivé činnosti a nástroje tohoto systému řízení. Mezi **činnostmi controllingového oddělení** patří čtyři hlavní, jakými jsou **plánování, kontrola, reporting a koordinace**. **Nástroji**, kterými se zabývá tato práce, jsou **analýza bodu zvratu, krátkodobý výsledek hospodaření a samotné kalkulace** (Eschenbach et al., 2004).

#### 3.3.1 Plánování

Tato podniková činnost má z hlediska této akademické práce největší význam, proto jí bude věnován po teoretické stránce největší prostor. Na činnost plánování je možné nahlížet jako na **predikci budoucích aktivit podniku**, zvážení různých alternativ a zvolení toho nejlepšího plánu. **Ústřední bod plánování** představuje **cíl**, ke kterému se podnik v rámci procesu plánovaných aktivit snaží co nejvíce přiblížit. Jinak řečeno firma vytváří **plány, které budují cestu k naplnění stanoveného cíle**.

Plánování představuje důležitou oblast samotného řízení, jež je založeno na rozhodování o budoucím vývoji. Tento proces rozhodování se skládá z několika částí. První z nich je analyzování interních a externích podmínek podniku, jejich následná prognóza a dále hodnocení případných rizik, jež mohou nastat v rámci budoucích činností společnosti. Samotné plánování firma začíná provádět po dokončení analýzy podmínek, kdy by mělo nastínit eventuelní změny v budoucnu, aby byla společnost připravená jim úspěšně čelit.

Plánování je managementem zaznamenáváno do *plánové dokumentace*, jež obsahuje cíl, kam se chce podnik posunout, spolu se způsoby a prostředky, jak tohoto cíle dosáhnout. Tím, že je plán písemně zachycen ve formálním dokumentu, je možné sledovat jeho dodržování, kontrolu naplňování dílčích cílů a případné odhalení odchylek. Plán představuje klíčový instrument pro koordinaci ekonomické činnosti a spolu s komunikací eliminuje případná rizika podnikových aktivit. Aby management plánoval úspěšně, je potřeba pečlivě zanalyzovat veškerá data, díky kterým jsou odhaleny skutečnosti, jež mohou fungování podniku pozitivně i negativně ovlivnit. Samotné plánování motivuje zúčastněné strany k výkonu a rozvíjí jejich kreativitu.

Během plánování se vychází z jednotlivých **prognóz**, které představují *predikci pravděpodobného vývoje různých jevů* okolí podniku v *budoucnosti*. Prognózy se týkají budoucích okolností vně podniku, tudíž je management není schopen řídit a ovlivňovat, nicméně je velmi důležité tyto okolnosti prognózovat a respektovat je (Mikovcová, 2007).

## Typy plánů

V rámci plánování je vytvářena celá řada dílčích plánů, které dohromady utváří celkový podnikový plán, jenž je označován termínem **plán finanční**. Ten má návaznost na finanční analýzu podniku, která je odvozována z minulosti, nicméně je vhodným podkladem pro tvorbu plánů budoucích. *Jednotlivé plány*, v rámci celkového finančního plánu, jsou rozlišovány dle několika hledisek: *času, funkce* a z hlediska *předmětu plánu* a zejména jeho (Mikovcová, 2007).

Vzhledem k zaměření této práce jsou významné zejména plány z hlediska jejich funkce, proto jsou zde rozebrány do detailu. Plánů tohoto druhu je několik, počáteční z nich představuje **marketingový plán**, jenž je prvním krokem k zavedení nového produktu do výroby. Analyzuje například tržní prostředí, preference zákazníků apod, kdy na tento plán následně navazují všechny ostatní plány. Jedním z výchozích plánů je **plán odbytu**, který je prvotním podkladem pro plán tržeb a výroby. Je založen na marketingovém plánu, kde přebírá reálná čísla na základě analýzy trhu. Dále pak **plán tržeb**, který v sobě zahrnuje určení reálné výše ceny produktu, podle srovnání s konkurencí. Plánové tržby se poté stanovují jako cena výrobků násobená plánovaným množstvím prodané produkce.

Spolu s tržbami jde ruku v ruce **plán nákladů**, jenž obsahuje rozplánování nákladů na jednotlivé nákladové útvary v rámci organizační struktury podniku. Při sestavování jsou používána různá členění nákladů - druhové, kalkulační, ale i klasifikace v závislosti na objemu výkonů. Kalkulují se zde v největší míře mzdové náklady, poté náklady na materiál, náklady na IT technologie apod. Od plánu nákladů a tržeb se odvíjí **plán zisku**, kdy si společnost stanoví ideální výši zisku a v rámci toho může hledat úsporná opatření v nákladech, aby požadovaného zisku bylo dosaženo.

V rámci plánování detailních činností výroby, že sestavuje **plán výroby a prodeje**, který je zodpovědný za sladění veškerých aktivit, jak po personální, tak výrobní stránce (stroje, materiál apod.), pro výrobu stanoveného množství produkce za daných výrobních kapacit. V návaznosti na plán výroby a prodeje je zajišťován **plán nákupu** veškerých surovin a materiálu, které jsou k výrobě potřeba. Pokud management zjistí, že například výrobní kapacity na pokrytí výroby objemu produkce stanovené výrobním plánem nejsou dostačující, sestavuje tzv. **plán investic**, ve kterém naplánuje vynaložení potřebných prostředků na nákup a vybavení nové haly apod. Je zde proto stěžejní propojenost jednotlivých plánů mezi sebou (Mikovcová, 2007), (Vysušil, 2000).

Dále se sestavují *plány výzkumu a vývoje, obnovy a údržby materiálu, plán lidských zdrojů* a všechny doposud zmiňované dílčí plány jsou shrnuty v **plánu finančním**. Ten poté plánuje rozložení finančních prostředků na veškeré aktivity, které ve společnosti probíhají za účelem vypuštění produktů na trh. Po sestrojení veškerých plánů podnik následně sestavuje plánovou rozvahu a následně výkaz zisku a ztráty (Svobodová, 2009).

### **3.3.2 Kontrola**

Plánování je účinné pouze tehdy, pokud jsou plány porovnány s dosaženými výsledky a analyzovány případné odchylky. Tento proces lze shrnout termínem **kontrola**, u které je stěžejní odhalování příčin vychýlení se od původního plánu a nalézání opravných opatření jako zpětné vazby k dodržování plánu. V případě, že se působení firmy stáčí nesprávným směrem, je důležité tuto skutečnost včas odhalit a zkorigovat pomocí pravidelné kontroly. Z tohoto důvodu je kontrola jedním z elementárních předpokladů pro zdárné řízení společnosti.

Hlavní úlohou kontroly je odhalení chyb a odchylek, jež nastaly buď už během plánování, nebo až při uskutečňování plánu. Tento subsystém procesu řízení zajišťuje jak **zpětnou vazbu**, tzn., ohlížení do minulosti, tak **vazbu dopřednou**, jež poskytuje informace o budoucích jevech. Existují různé příčiny vzniku odchylek, kupříkladu chyby v samotném plánování, dále pak faktory, které nebylo možné odhadnout, nárůst cen materiálu, využití nepředpokládaných kooperací, změna používané technologie apod.

Předpokladem pro fungující kontrolu zaměřenou na budoucnost je zavedení kvalitní informační základny a metod pro zpracování a vyhodnocování obdržených informací. V reakci na to firmy *využívají manažerské IT systémy*, přizpůsobené jejich konkrétním požadavkům, které *zajišťují efektivní sběr a zpracování dat*, díky čemuž má podnik možnost odkrývat slabá místa (Mikovcová, 2007), (Vysušil, 1999).

### 3.3.3 Reporting

Jednou z důležitých úloh controllingu je **poskytování kvalitních informací žádaných řídicími pracovníky společnosti** na všech úrovních. Tato činnost controllingového oddělení je označována termínem **reporting**. Jeho úkolem je nejen uchovávat informace, ale v současné době už i jejich *zpracování včetně výsledné interpretace, upravené dle specifického uživatele těchto dat* (manažer, investor či majitel podniku). Pro různé uživatele je vhodné informace i formálně upravit, nicméně každý uživatel by měl dostávat jen ty informace, jehož zaměření se týkají. Komplexní informace by měl mít k dispozici pouze top management a poskytovaná data by měla být k dispozici v požadovaném čase, kvalitě i rozsahu. Z těchto důvodů by pro zpracování reportů měla být *stanovena určitá metodika*, reporty měly požadovanou strukturu. Obsah, frekvence vykazování a formální úprava reportů je dána interními podnikovými směrnicemi.

Pokladem pro reporting prováděný v rámci controllingu je finanční účetnictví spolu s manažerským. Controlleri pomocí manažerského IT systému zpracovávají žádoucí informace a přeměňují je na filtrovaná, stručná data poskytovaná uživateli dle jeho specifických požadavků. Výstup informačního zpracování představuje **report**, neboli zpráva, která je určena dvěma skupinám *uživatelů* – buďto *interním* (zejména managementu), nebo *externím* (věřitelé, státní správa apod.), ideálně by tato zpráva měla být prezentována ještě ústně pro správné pochopení dat. Dle frekvence vyhotovování reportů se rozlišují zprávy *standardní* či *mimořádné* (Mikovcová, 2007), (Šoljaková a Fibírová, 2010).

### 3.4 Členění controllingu

Controlling je možné dělit ze dvou hledisek. První z nich člení tento subsystém *podle úrovně organizační struktury firmy*, které zahrnuje i rozlišení času, na **strategický** a **operativní controlling**. Z hlediska *zaměření na konkrétní oblasti* se controlling rozděluje na naturální, finanční a nákladový. **Naturální controlling** je orientovaný v rámci ekonomického procesu na naturální činnosti, tudíž se jedná o controlling v rámci útvaru zásob, prodeje či například i výroby. V rámci **finančního controllingu** se společnost zaměřuje na řízení toku finančních prostředků, tedy cashflow podniku. Z důvodu zaměření této práce bude detailněji rozebrán **controlling nákladový** (Fibírová et al., 2007), (Fibírová et al., 2010).

#### 3.4.1 Základní členění dle úrovně podnikového řízení

U controllingu je důležité, ale plnil svou funkci na všech úrovních podnikového řízení firmy, které je mimo jiné ovlivněno časovým horizontem. Je důležité prověřovat, zda opatření stanovená strategickým řízením byla aplikována operativním controllingem (Eschenbach et al., 2004).

#### Strategický controlling

Tento druh controllingu má za úkol podporovat řídicí pracovníky v **zajišťování současných potenciálů úspěchu spolu s vytvářením nových možností** za tímto účelem. Strategické řízení je spojeno s *dlouhodobým horizontem* a orientováno **na budoucí vývoj podniku v horizontu 4 až 5 let**. Mezi jeho cíle se řadí aktivity jako výzkum a vývoj nového zboží, zajištění patřičných kapacit či implementace nových technologií pro jeho výrobu. (Vollmuth, 2004). Úlohou strategického controllingu je pravidelné poskytování žádoucích informací, které slouží jako podklad pro správná rozhodnutí v těžkých situacích

Nástroje strategického řízení detekují potenciaální rizika a příležitosti firmy. Pro podnik je existenčně důležité včas rozpoznat problémové oblasti a rychle nalézt patřičná řešení. Významným nástrojem jsou: **analýza silných a slabých stránek podniku spolu s analýzou potenciálu, globálního prostředí firmy, odvětví**, v němž podnik figuruje apod. Případným dalším nástrojem může být **strategická bilance**, jež řeší, jaký objem zdrojů by bylo potřeba zajistit (Mikovcová, 2007), (Svobodová, 2009).

## Operativní controlling

Tento druh řízení se zaměřuje na podnik samotný spolu s jeho interními aktivitami. Zabývá se **krátkodobým plánováním v horizontu jednoho roku** a jeho nástroje by měly být soustavně používány po celou dobu účetního období. Hlavní cíle tohoto typu řízení představují **dosahování zisku pomocí hospodárnosti, zajištění rentability a likvidity**, aby byl podnik schopen provozních aktivit (Svobodová, 2009), (Vysušil, 1999).

Pomocí nástrojů operativního controllingu je možné **včas odhalit vychýlení od dosavadního plánu a reagovat relativně brzy na dané odchylky**. V praxi se může jednat o *nedodržení plánu čerpání nákladů*, tudíž je možné jejich budoucí spotřebu přizpůsobit. Tyto **kontroly porovnání skutečnosti s původním plánem** jsou zde velmi důležité a zajišťují tvorbu zisku, jež je ústředním bodem krátkodobého řízení. Controlleri operativního řízení proto udržují **v optimálním objemu tržby a náklady**. Mezi nástroje patří *analýza konkurence, slabých míst spolu s jejich odstraněním, hodnotová analýza, výpočet bodu zvratu, krycího příspěvku*, či **analýza krátkodobého výsledku hospodaření** (Vysušil, 1999).

### 3.4.2 Nákladový controlling

Tento druh controllingu je metodou vnitropodnikového řízení, v rámci které se **sleduje hospodaření napříč všemi podnikovými útvary pomocí hodnotových instrumentů**. Díky tomu se nákladový controlling významně podílí na zvyšování efektivnosti společnosti a tím posiluje jeho konkurenční pozici na trhu. Zaměřuje se na **řízení** dvou nejdůležitějších faktorů, jež ovlivňují hospodářský výsledek podniku – **nákladů a výnosů**.

Proto, *aby mohl nákladový controlling ve firmě efektivně vykonávat svou funkci* instrumentu pro nákladové a výnosové řízení, **musí být dodrženy následující předpoklady**:

1. Společnost musí pro klasifikaci svých nákladů využívat další členění kromě druhového a kalkulačního. Je potřeba, aby byly **rozlišovány náklady dle objemu produkce**, tudíž náklady **variabilní a fixní**.
2. Podnik musí vyhotovovat **krátkodobý výsledek hospodaření** dle výpočtu a aplikovat tento nástroj pravidelně.
3. Pro oddělení controllingu je stěžejní **propočet krycího příspěvku** (marže).
4. Další nezbytný instrument představuje **propočet bodu zvratu**, v případě dělení nákladů na variabilní a fixní složku, je tento nástroj okamžitě aplikovatelný.

5. Důležitou oblast controllingu zastává kontrola veškerých podnikových plánů pro aplikování účinného řízení a porovnání plánu se skutečným stavem. Tudíž zavedení controllingu do firmy je spojené s **tvorbou ucelené plánovací základny**.
6. Posledním předpokladem je vytvoření **fungující organizační struktury podniku**, zahrnující veškeré útvary či střediska (Konečný, 2007), (Vysušil 2000).

V následujících odstavcích jsou podrobněji rozebrány předpoklady, které souvisejí s analýzou vybraného podniku.

### **Rozlišení variabilních a fixních nákladů**

Pro nákladový controlling je důležité zejména **členění nákladů dle objemu produkce** (nikoliv druhové či kalkulační). Toto členění bývá také označováno jako **kapacitní**, jelikož se změnou objemu výkonů se mění i úroveň využití výrobních kapacit. Rozdělení souhrnných nákladů podniku na variabilní a fixní složku může být obtížné. Nicméně firma může evidované náklady porovnat se *vzorovým rozdělením* a rozlišit jednotlivé složky dle následujícího vzoru:

- **variabilní náklady** – mzdy výrobních dělníků, materiál, obaly, dopravné, energie spotřebovaná stroji při výrobě,
- **všeobecné fixní náklady** – spojené s vedením a správou podniku, náklady na personální, účetní či ekonomický úsek, IT vybavení,
- **speciální fixní náklady** – výrobní režie, odbytové a marketingové náklady.

**Variabilní náklady** (VC = variable costs) vznikly v souvislosti s **jednou jednotkou výkonu**, pro výrobu každé další jednotky produkce je potřeba tuto složku nákladů vynakládat opakovaně. V dostatečně dlouhém období lze všechny náklady považovat za variabilní, ačkoliv v krátkém období může být určitá část těchto nákladů považována za fixní. (Fibírová et al., 2007).

**Fixní náklady** (FC = fixed costs) tvoří velký podíl celkových nákladů, proto je žádoucí z důvodu praktického řízení jejich bližší specifikace a rozlišení *fixních nákladů podle způsobu zajištění činnosti*. Ty v sobě zahrnují nákladové položky na **obsahu a řízení**, tedy na mzdy administrativních pracovníků, energie a vytápění budov. Toto členění je obdobné jako všeobecné fixní náklady ve vzorovém rozdělení.

Druhým specifickým členěním jsou *fixní náklady*, o **jejichž spotřebě je rozhodováno vedením společnosti**, jež obsahují náklady na marketingovou kampaň, vzdělávání, na výzkum a vývoj a část správních nákladů. Tento typ fixních nákladů lze vynakládat jednorázově i opakovaně, jejich spotřebovávaný objem je možné značně ovlivňovat či je úplně eliminovat. Poslední skupinu *fixních nákladů* představují ***náklady pravidelně o opakovaně vynakládané v neměnném množství***. Patří sem například časové odpisy nebo náklady na nájemné. Tato skupina je velmi špatně ovlivnitelná, jelikož se pojí s užíváním aktiv a z toho důvodu je jejich řízení značně omezeno (Fibírová et al., 2007), (Král et al., 2010).

### **Krátkodobý výsledek hospodaření**

Výkaz, jenž vyjadřuje krátkodobý výsledek hospodaření (KVH), představuje výsledovka, účetnictvím nazývána jako výkaz zisku a ztráty a jsou zde shrnuty informace o nákladech a výnosech. Právě rozdílem tržeb a nákladů lze získat KVH za stanovené účetní období. Tento nástroj slouží vedení podniku pro zhodnocení současné situace, jak se společnosti aktuálně daří. Zobrazuje komparaci plánu nákladů a tržeb spolu se skutečným stavem a vyhodnocuje, zda podnik dosahuje zisku či ztráty. (Mikovcová, 2007), (Konečný, 2007).

### **Určení bodu zvratu**

Bod zvratu (BZ) patří mezi klíčové ekonomické ukazatele, který se využívá v rámci nákladového controllingu pro činnosti řízení a plánování. Tento instrument je hlavním výchozím bodem pro naplánování výrobních kapacit. Pod bodem zvratu si lze představit takový objem produkce, při kterém podnik vykazuje výši celkových nákladů na úrovni tržeb, tj. jedná se o **množství produkce, při němž společnost negeneruje zisk ani nevykazuje ztrátu**.

Za předpokladu, že firma eviduje kapacitní náklady, je ***možné pomocí výpočtu určit rozdílnost v návratnosti fixních a variabilních nákladů***. V případě VC je **návratnost zajištěna pokaždé, když se prodá jednotka výkonu**, jelikož tyto náklady mají s výkonem exkluzivní vazbu a stávají se součástí produktu přímo. Prodejem veškeré produkce jsou celkové variabilní náklady postupně hrazeny.



**Návratnost FC** je poněkud **komplikovanější** vzhledem k tomu, že příčina jejich vzniku nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s časem. **Fixní náklady jsou společné pro všechny výrobky, nelze je jednoznačně přiřadit jen k jedné jednotce produkce**, jelikož nevznikají při výrobních aktivitách, ale při chodu společnosti jako celku. **Lze je u produktu zjistit nepřímo pouze jako rozdíl ceny a jednotkových VC**, kdy pro zjištění množství, jakým se každá jednotka produkce podílí na úhradě celkových FC, neexistuje přesnější postup.

**Proto je návratnost celkových FC vynaložených na výrobu produkce** zajištěna až po prodeji většího množství prodané produkce, **a každý jeden výrobek přispívá k úhradě FC jen určitou částí**. Tu lze vyjádřit jako rozdíl *jednotkové ceny* ( $c_j$ ) a *jednotkových VC* ( $v_j$ ), vzhledem k tomu, že tyto hodnoty je možné jednoznačně určit. Tento **rozdíl** ( $c_j - v_j$ ) je označován termínem **krycí příspěvek** (hrubá marže), neboli **příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku**. V situaci, **kdy je veškerá vyrobená produkce prodána a součet všech příspěvků na úhradu FC a tvorbu zisku se vyrovná celkovým vynaloženým FC**, vzniká **bod zvratu**. Krycí příspěvek slouží primárně pro uhrazení celkových FC a až následně přispívá k tvorbě zisku podniku (Král et al., 2010).

Při výpočtu BZ je důležité **rozlišit, zda se jedná o homogenní či heterogenní výrobu**, vzhledem k tomu, že u heterogenních výrobků může být rozdíl v jejich ceně a měrné jednotce. Tato práce se zabývá analýzou společnosti zaměřenou na zakázkovou výrobu, z toho důvodu bude analyzován propočet bodu zvratu pro tento typ výroby. K výpočtu bodu zvratu je nezbytné vyčíslit **jednotkové variabilní náklady** ( $v_{jT}$ ), **jež představují VC připadající na 1 Kč výnosů z prodeje**, a lze je vyjádřit následujícím vzorcem (1):

$$v_{jT} = \frac{\Sigma VC}{\Sigma TR} \quad (1)$$

Výsledkem tohoto propočtu **jsou průměrné VC na 1 Kč tržeb (TR)**, což vyjadřuje, kolik z každé koruny tržeb přispívá na úhradu VC. Zbývající část ( $1 - v_{jT}$ ) se označuje jako **příspěvek k tržbám** (neboli marže na 1 Kč tržeb), jež vyjadřují, **v jaké výši každá koruna přispívá na úhradu FC a k tvorbě zisku (Z)**. Jinak řečeno příspěvek k tržbám říká, kolik 1 Kč tržeb uhradí fixních nákladů. Pro samotný **propočet zlomového bodu zvratu** jsou již obě výchozí veličiny, jednotkové VC a příspěvek k tržbám, vyjádřeny a je možné BZ vyčíslit podle vzorce (2):

$$BZ = TR_{BZ} = \frac{FC}{1 - v_{jT}} \quad (2)$$

Tržby v bodě zvratu představují *minimální tržby potřebné pro uhrazení FC při nulové ztrátě či zisku*. V případě, že podnik chce generovat zisk, lze vyčíslit objem tržeb, při kterém je dosahováno plánovaného zisku, dle vzorce níže (3).

$$TR_z = \frac{FC + Z}{1 - v_{jT}} \quad (3)$$

Souhrnně řečeno, prostřednictvím výpočtu bodu zvratu je možné odvodit rozsah minimální aktivity podniku, jenž je dostačující pro pokrytí celkových nákladů, popřípadě minimální rozsah podnikové činnosti, který je potřeba pro generování požadovaného zisku (Fibírová et al., 2007).

### **Vnitropodniková střediska**

Vnitropodnikovými útvary jsou v organizační struktuře společnosti zajišťovány dílčí činnosti ekonomického procesu, kdy každé středisko (ať už ziskové či nákladové) má přesně vymezený konkrétní druh svých činností, jakým participuje na dělbě práce v rámci komplexního podnikatelského procesu. Mimo vymezení druhu činnosti, by měl mít každý vnitropodnikový útvar stanoven rozsah své pravomoci a odpovědnosti. Obecně lze vnitropodniková střediska rozdělit na výrobní, zásobovací, správní a odbytová. Konkrétně se může ve společnosti jednat o útvary spojené s komunikací se zákazníky, výrobou, správou, hospodařením, marketingem, personalistikou, logistikou apod.

**Nákladová střediska** představují ty útvary, na kterých jsou pouze spotřebovávány náklady za účelem tvorby podnikových výkonů, na rozdíl od **středisek ziskových**, která mimo spotřebu nákladů generují zisk (odbytová střediska). Ve společnostech mají převahu nákladové útvary, které sice negenerují zisk, ale mohou dosahovat *nákladových úspor*. U těchto středisek figuruje vedoucí zodpovědný za přidělený rozpočet. Ten má na starost čerpání nákladů, které plánuje a rozděluje v rámci útvaru objemově podle druhu (část na cestovné, mzdy, provozní náklady), a porovnává jejich skutečně čerpaný stav se stavem plánovaným. Nákladový controlling považuje nákladová střediska za přežitek a v rámci své koncepce přisuzuje celofiremní zisk nejen odbytovému útvaru, ale rozděluje ho napříč všemi vnitropodnikovými středisky (Lang, 2005), (Fibírová et al., 2007).

## 4 Řízení nákladů

Jednou ze stěžejních potřeb managementu je identifikování a klasifikace nákladů, které vznikají v průběhu podnikatelského procesu. To poté slouží jako informační základna pro řízení nákladů po linii výkonů, v rámci kterého se zadávají úkoly konkrétním pracovištím pro tvorbu výkonu. Po správném určení a charakteru nákladových položek je dále potřebné stanovit jejich výši, k čemuž slouží nejvýznamnější instrument hodnotového řízení podniku po linii výkonů – kalkulace.

**Kalkulace** představuje propočet hodnotové veličiny, jakožto nákladů, zisku, ceny, marže na jednotku výkonu vyjádřenou naturálně - výrobek, službu, práci nebo činnost. Nejvíce využívanou *podobou kalkulace je výpočet, jenž umožňuje přiřadit nákladové položky nákladovému objektu či kalkulační jednotci*. Jednoduše řečeno pomocí kalkulace lze vyčíslit objem veškerých nákladů na konkrétní výkon podniku a je v tomto případě možné hovořit o **kalkulaci nákladové** (Fibírová et al., 2007), (Král et al., 2006).

### 4.1 Nákladová kalkulace

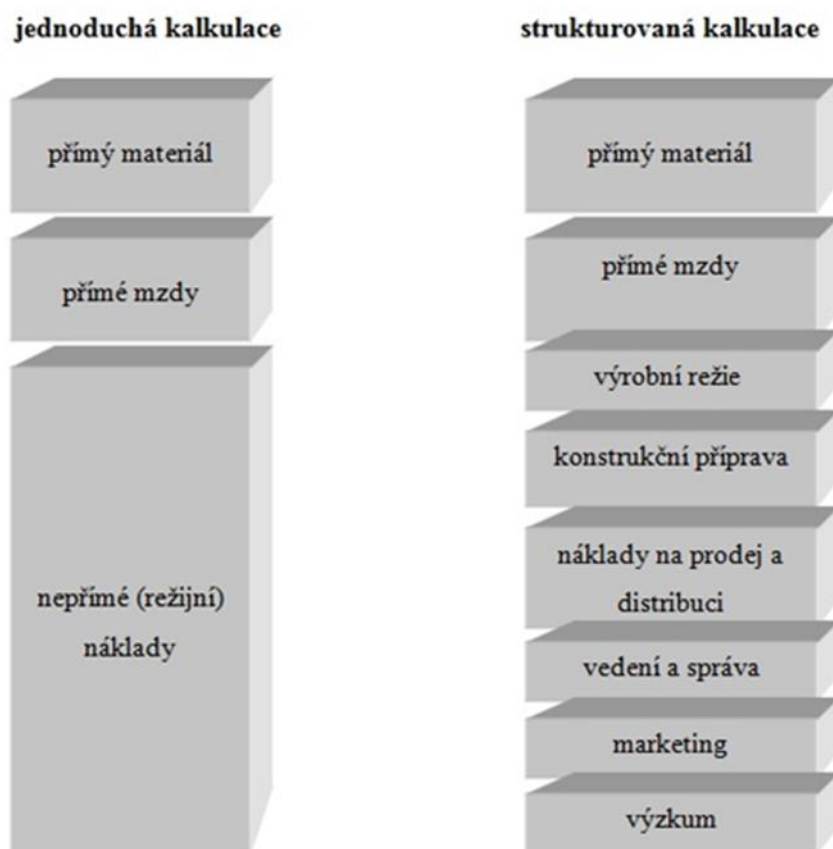
Tento typ kalkulace funguje jako důležitý předpoklad pro úspěšnost společnosti, jelikož poskytuje podklad pro tvorbu ceny výkonu, potažmo s tím i pro vyčíslení zisku či marže. Nákladová kalkulace umožňuje oceňovat, porovnávat, provádět rozbor a kontrolovat například hospodárnost jednotlivých středisek v podniku, a to zejména skutečný stav nákladů s původním plánem. Samotná kalkulace, jež je prezentována managementu, by následně měla být předložena řídicím pracovníkům ve stručné, srozumitelné a přehledné formě.

Oblast kalkulování nákladů je spojena obvykle s jejich klasifikací na přímé a nepřímé. Fakt, že existují nepřímé (režijní) nákladové položky, kde je náročné přiřadit tyto náklady ke kalkulační jednotci, dal vzniknout různým kalkulačním technikám, metodám a alokačním způsobům. **Kalkulační metoda** představuje způsob, pomocí kterého je vyčíslen objem nákladů na daný výkon. Existují různé typy kalkulací, jež se od sebe odlišují způsobem přiřazování režijních nákladů. Obecně kalkulační metoda spočívá v předmětu kalkulace, ve zmiňovaném způsobu alokování nákladů předmětu kalkulace a v poslední řadě záleží na struktuře nákladových položek. Pod *předmětem kalkulace* (neboli nákladovým objektem) je možné si představit veškeré druhy výkonů vytvořené podnikem (produkty, služby, aktivity).

Daný předmět kalkulace je vymezen *kalkulační jednotici* a *kalkulovaným množstvím*. V případě kalkulační jednotice se jedná o konkrétní výkon, jenž je blíže specifikován druhem, měrnou veličinou či jakostí, kupříkladu si lze představit metr produkované tkaniny, nebo jeden kus láhve alkoholu. Náklady jsou vyjadřovány právě na kalkulační jednotici. Kalkulované množství sdružuje více kalkulačních jednotic a určují se zde celkové (souhrnné) náklady, které byly vynaložené na produkci daného množství kalkulačních jednotic za sledované období. Díky úhrnným nákladům je následně možné zjistit průměrné náklady na kalkulační jednotici. Údaje o kalkulovaném množství jsou podstatné pro správné alokování nákladů k danému výkonu (Fibířová et al., 2015), (Popesko a Papadaki, 2016).

## 4.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Dle tradičních přístupů kalkulace nákladů podává přehled o veškerých nákladových položkách daného výkonu. Měla by poskytovat informace jak o souhrnných nákladech, jež náleží dané kalkulační jednotici, tak i o jejich struktuře, a mimo jiné i o nákladových druzích. To vše názorně ukazuje struktura kalkulace na obrázku číslo 1.



Obr. 1: Struktura nákladů v kalkulaci (Janková, 2017, s. 31)

Obrázek 1 znázorňuje dvě formy kalkulací dle struktury nákladů, **kalkulaci jednoduchou a strukturovanou**. Kalkulace jednoduchá pouze třídí náklady na přímé a nepřímé, kdy nepřímé dále nerozvádí. Strukturovaná kalkulace poskytuje náhled na možné detailní rozložení nákladů, zejména nepřímých, a podává přehled o výši nákladů jednotlivých nákladových skupin. Každá společnost může mít svůj specifický způsob strukturalizace nákladů, odlišné nároky na jejich evidenci a klasifikaci, či rozdílný způsob alokování nákladů výkonu.

Struktura nákladových položek v rámci kalkulace tudíž vychází z individuálních potřeb podniku a je vyjádřena tzv. kalkulačním vzorcem. Nejběžněji se využívá skladba, jež patří mezi nejstarší, a to **kalkulace plných nákladů**, která je charakteristická dělením nákladů na **přímé a nepřímé**. U této kalkulace hraje hlavní roli způsob alokování jednotlivých nákladů, kdy struktura kalkulačního vzorce obsahuje *přímé jednicové náklady, přímé složky režijních nákladů* a v poslední řadě *nepřímé režijní náklady*.

**Kalkulační vzorec** zachycuje jednotlivé druhy nákladů v kalkulaci i způsob přiřazování nákladových položek výkonu. Ačkoliv jsou obvykle mezi jednotlivými kalkulačními vzorci různých podniků odlišnosti, je možné definovat několik jejich podob. Prvním z nich je retrogradní kalkulační vzorec, jenž se zaměřuje na kalkulaci ceny. Retrogradní vzorec vychází ze základní ceny výkonu, od ní odečítá slevy a různá zvýhodnění, následně jsou odečteny náklady a výsledek představuje zisk na jednu jednotku produkce. Dalšími typy kalkulačního vzorce je například dynamická kalkulace či kalkulační vzorec oddělující variabilní a fixní náklady. Nicméně pro tuto práci je klíčový **typový kalkulační vzorec** (Fibířová et al., 2007), (Král et al., 2006).

#### 4.2.1 Typový kalkulační vzorec

Tento vzorec (mimo jiné označován i jako všeobecný) vyjadřuje kalkulaci **úplných vlastních nákladů**. Jsou zde promítnuty veškeré náklady, které vstoupily do transformačního procesu přímo - *náklady přímé*, tak i nepřímo - *nepřímé nákladové položky* ve formě *režii*, nicméně se také nákladově podílely na tvorbě výkonu. Typový kalkulační vzorec vyjadřuje kalkulaci nákladů, ze kterých se následně odvozuje prodejní cena sečtením nákladových položek s požadovanou procentní přírůžkou zisku. Případně se tato výsledná částka navýší o hodnotu DPH.

Všeobecný kalkulační vzorec je možné v českém podnikatelském prostředí považovat za všeobecně známý nástroj, který zachycuje strukturu nákladů v podobě, jaká byla centrálně požadována před rokem 1989. Znázorňoval jakousi standardizovanou podobu kalkulace, jež byla společností nařizována, a z tohoto důvodu se typový kalkulační vzorec stal hlavním vzorcem používaným v České republice. Je založen na součtovém principu jednotlivých nákladových položek, jak je zřejmé z jeho struktury uvedené na obrázku číslo 2.

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

*Obr. 2: Struktura typového kalkulačního vzorce (Král et al., 2006, s. 134)*

V době centrálně plánovitého řízení ekonomiky byl tento vzorec využíván pro určení ceny produktu, jež byla odvozena právě od součtu veškerých nákladových položek. Je tedy možné říci, že se pomocí tohoto vzorce stanovovala cena nákladového typu, a některé podniky takovýto postup využívají dodnes. Typový kalkulační vzorec je vhodný pro firmy, které cenu svých výrobků stanovují samy, jelikož cena není stanovená tržně. To nastává za situace, kdy se jedná o produkty, které se doposud na trhu nevyskytují, či o specifické projekty vyráběné na zakázku (Král et al., 2006), (Popesko a Papadaki, 2016).

Co se týká jednotlivých nákladových položek ve vzorci, stěžejní roli hrají nepřímé režijní náklady, které spadají do tří skupin. K přímým nákladům je přičítána **výrobní režie** a společně tvoří **vlastní náklady výroby**. Pokud je tato skupina navýšena o **správní režii**, vznikají **vlastní náklady výkonu**. Jako poslední se ke všem zmiňovaným nákladům přičítá **odbytová režie**, díky čemuž je možné hovořit o **úplných vlastních nákladech výkonu** (ÚVN), které zahrnují jak veškeré přímé, tak i nepřímé náklady dané jednotky produkce.

K této nákladové ceně je následně připočtena procentuální přírážka **zisku** a **daň z přidané hodnoty**, čímž vzniká **finální prodejní cena výstupu** (Janková, 2017).

Při podrobnějším náhledu na strukturu nákladů ve vzorci si lze pod jednotlivými položkami představit konkrétní nákladové elementy. Pod **přímý materiál** spadají suroviny všeho druhu, výrobní, pomocný i ostatní materiál, jehož spotřebu je možné přiřadit ke konkrétnímu výkonu podle technologických norem. Do skupiny přímého materiálu lze zařadit i nakupované polotovary či obalový materiál, samozřejmostí jsou polotovary vznikající vlastní výrobou. Ty jsou ve většině případů oceněny jako náklady vlastní výroby. Do **přímých mezd** jsou zahrnovány běžné mzdy dělníků ve výrobě a s nimi spojené sociální a zdravotní pojištění. Dále dodatečné příplatky a prémie zmiňovaných pracovníků, popřípadě výplaty technicko-hospodářských zaměstnanců, pokud jsou přímo spjaty s výrobou konkrétního výkonu. Doba výrobních činností na jednotlivých pracovištích, jejíž výše se musí promítnout mzdovými náklady do ceny výkonu, je stanovena zadanými úkoly řízení výroby. Další položku všeobecného kalkulačního vzorce tvoří **ostatní přímé náklady**, jako jsou výdaje na energii či palivo pro pohon výrobních strojů, popřípadě poplatky za licence či patenty, započtené ztráty za vadné produkty (BusinessInfo.cz, 2012), (Lang, 2005).

Co se týká nákladů nepřímých, tak do **výrobní režie** lze zařadit položky nákladů související s řízením výrobního procesu a jeho doprovodných aktivit, kdy například mzdy opravářů či mistrů výroby nelze přímo vyčíslit na jednotku výkonu. Dále se na výrobní režii významně podílejí odpisy technologických zařízení včetně nákladů na opravy a celkovou údržbu těchto strojů. V rámci **správní režie** se kalkulují náklady, spojené s chodem podniku jako celku, tudíž náklady na správu a vedení firmy. Konkrétněji se jedná o mzdy manažerů, náklady na cestovné, palivo nesouvisející přímo s výrobou, údržba, odpisy a pojištění správních nemovitostí, provoz závodní kantýny či zdravotnických služeb, náklady na celopodnikový rozvoj po technické stránce, ekonomický či personální úsek apod.

Některé podniky ještě spolu se správní režii kalkulují i **zásobovací nepřímé náklady**, které pokrývají veškeré výlohy s příjmem materiálu a surovin, jejich uskladnění či obaly. Jako poslední figurují v kalkulacích **náklady odbytové režie**, které zahrnují aktivity celého transformačního procesu. Těmi jsou například náklady na prodej, marketingové aktivity, skladování dokončených produktů, jejich expedování a doprava, či další režijní náklady související s dodáním výrobku zákazníkovi.

Všeobecný kalkulační vzorec tedy obsahuje veškeré náklady, které vstupují do výrobního procesu, tudíž je používán v rámci tzv. absorpčních kalkulací, o nichž bude více řečeno dále. Přestože firmám již v současné době není nařízeno použití jednotného kalkulačního vzorce, je typový vzorec nadále využíván zejména proto, že umožňuje individuální úpravy dle potřeb managementu podniku (BusinessInfo.cz, 2012), (Popesko a Papadaki, 2016).

### 4.3 Přiřazování nákladů výkonu

V předešlých kapitolách byly analyzovány různé charakteristiky nákladů – jejich členění a struktura v rámci kalkulací. Každopádně podmínkou pro efektivní nákladové řízení a využívání metod, které ho usnadňují a umožňují i úsporu nákladů, je schopnost vymezit účel jejich vynaložení. Jinak řečeno pro správné řízení nákladů je stěžejní umět identifikovat příčinu nebo objekt, jenž způsobil jejich spotřebu. Pro vyjádření příčiny vzniku nákladů je využíván termín **nákladový objekt**, který je znázorňován jakýmkoliv výkonem či aktivitou, pro níž se samostatně určuje objem nákladů. Účelovost vynakládání nákladů je vyjádřena prostřednictvím **přiřazování nákladů konkrétnímu objektu**. Tato problematika se pojí se dvěma základními otázkami:

- Jakým způsobem alokovat náklady nákladovému objektu?
- Proč je potřeba přiřazovat nepřímé náklady předmětu kalkulace?

První otázka, týkající se způsobu alokace nákladových položek se pojí s kalkulačním tříděním nákladů na přímé a nepřímé. Toto členění se odvíjí jak od příčinného vztahu nákladů s konkrétním druhem nákladového objektu, tak od početně technických postupů využívaných pro kvantifikaci tohoto příčinného vztahu (Kráal et al., 2006).

Pro **přímé náklady** je charakteristické, že mají s určitým výkonem exkluzivní vazbu, tudíž s ním jsou spojeny bezprostředně a napřímo. V podniku se jedná o přímý materiál, který je účetnictvím pokládán za položku majetku, jež po spotřebě tvoří součást finálního produktu. Přímé náklady zpravidla tvoří *náklady jednicové* a jako jsou jednicový materiál nebo jednicové mzdy. Proto lze tento typ nákladů vyčíslit na kalkulační jednici jednoduše a relativně přesně, a to buď oceněním spotřebních norem (předběžnou kalkulací) či dělením počtem jednotek (u výsledné kalkulace). Přímé náklady lze vztáhnout k objemu výkonů, nevznikají v případě, že podnik nic neprodukuje, tudíž je možné tento typ nákladů klasifikovat jako *variabilní*.

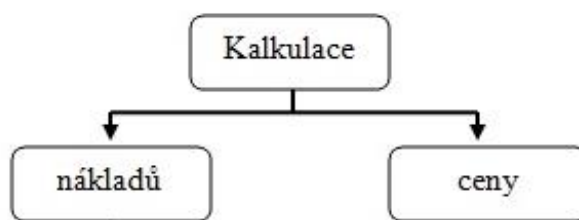


Co se týká **nákladů nepřímých**, je proces přiřazování nákladů konkrétnímu výkonu podstatně složitější, jelikož jsou obvykle spojeny s různými nákladovými objekty. Na objem těchto nákladů nemá vliv kvantita výkonů či jejich struktura. Faktorem majícím vliv na celkovou výši těchto nepřímých nákladů je využití zajištěné výrobní kapacity. Nepřímé náklady tedy lze pokládat za **náklady režijní**, a vzhledem k faktu, že nejsou závislé na objemu výkonů a obtížněji se kalkulují na jeden výrobek, je možné je považovat i za **náklady fixní** (Janková, 2017), (Popesko, 2009).

Za účelem vyčíslení průměrného množství nepřímých nákladů na kalkulační jednici je zapotřebí určitého **zprostředkujícího mechanismu**. Pomocí něho je poté možné určit podíl výkonu na spotřebě nepřímého nákladu a tato forma přiřazení nákladů pomocí zprostředkující veličiny je označována jako **nákladová alokace**. Ta má za cíl vyčíslit konkrétní sumu nákladů potřebnou pro výrobu daného výstupu. Tato problematika souvisí s druhou otázkou, proč přiřazovat náklady kalkulační jednici a konkrétně se zabývá příčinami alokování nákladů výkonu. Důležité je pomocí nákladové alokace přiřadit takové nákladové položky k objektu, jenž spotřebu nákladů vyvolal. To je možné s volbou takové zprostředkující veličiny, která funguje jako reálné měřítko vzniku těchto nákladů. V případě tradičních metod je tato veličina nazývána **rozvrhovou základnou**, u modernějších systémů pak **vztahovou veličinou** – anglicky cost driver (Popesko, 2009).

#### 4.4 Kalkulační systém

Běžně se ve firmách využívá mnoho druhů kalkulací, které se od sebe odlišují svým účelem a způsobem výpočtu nákladů. Soubor různých druhů kalkulací zastřešuje tzv. **kalkulační systém**, který se rozkládá do dvou skupin – **kalkulace nákladů** a **kalkulace ceny**, viz obrázek 3 níže. Podstatně obsáhlejší skupinu představují **nákladové kalkulace**, pro které platí tři kritéria následného členění. První z nich je hledisko **časové**, druhé kritérium rozlišuje kalkulace podle **využívaných kalkulačních metod a technik** a poslední stanovisko se zaměřuje na **samotné náklady obsažené v kalkulaci**. Pod kalkulacemi členěnými dle kalkulovaných nákladů si lze představit například kalkulaci úplných vlastních nákladů, či kalkulaci dílčích variabilních nákladů (Fibířová et al., 2007), (Popesko a Papadaki, 2016).



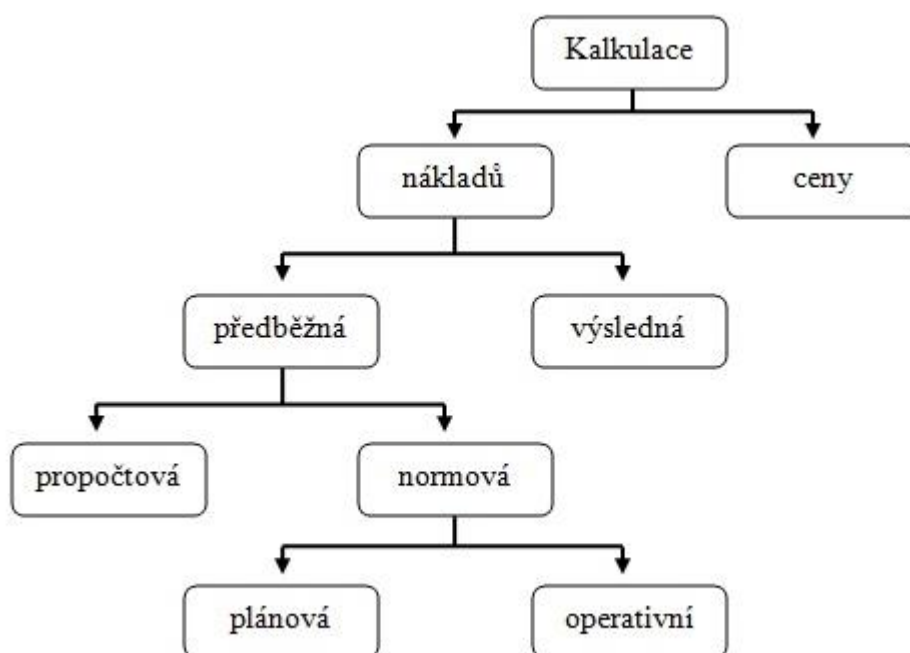
Obr. 3: Hlavní členění kalkulačního systému (vlastní zpracování dle Popesko, 2009, s. 57)

#### 4.4.1 Kalkulace ceny

Ačkoliv hlavní atribut kalkulačního systému tvoří kalkulace nákladů, neméně významná je i cenová kalkulace. Tato je okleštěna o výpočet nákladů na kalkulační jednici, proto se přímo zaměřuje na propočet **prodejní ceny výrobku**, a to bez sestavení kalkulace úplných vlastních nákladů. Tento typ kalkulace se běžně používá u nevýrobních podniků - především u překupníků, kde výpočet celkových nákladů nehraje žádnou roli. Maloobchodníci nakupují u velkoobchodů již finální produkt a poté ho pouze s určitou přírůžkou zisku prodávají koncovému spotřebiteli. Nákupní cenu, za kterou zboží maloobchodník nakoupil, lze pokládat za přímý či jednicový náklad. Tyto náklady, respektive nákupní hodnota výrobku je následně navýšena o procento obchodní marže. Sečtení těchto dvou položek vytváří prodejní cenu, za kterou je produkt nabízen spotřebiteli. Kalkulaci ceny tímto způsobem, tzn. bez kalkulace nákladů, mohou zužitkovat i výrobní společnosti, nicméně za předpokladu aplikace tzv. retrogradního kalkulačního vzorce (Popesko a Papadaki, 2016).

#### 4.4.2 Kalkulace nákladů z časového hlediska

Nicméně výrobní společnosti povětšinou sestavují plnohodnotné **kalkulace nákladů**, které poté slouží jako podklad pro kalkulaci prodejní ceny. Nákladové kalkulace zohledňující časové hledisko se dále rozlišují podle účelu a fáze ekonomického cyklu, ve které jsou konstruovány. Zde hlavní dvě skupiny tvoří kalkulace předběžné a výsledné, jež se dále rozvětvují, viz následující obrázek č. 4, zobrazující kalkulační systém.



Obr. 4: Kalkulační systém se zaměřením na časové kalkulace nákladů (Janková, 2017, s. 28)

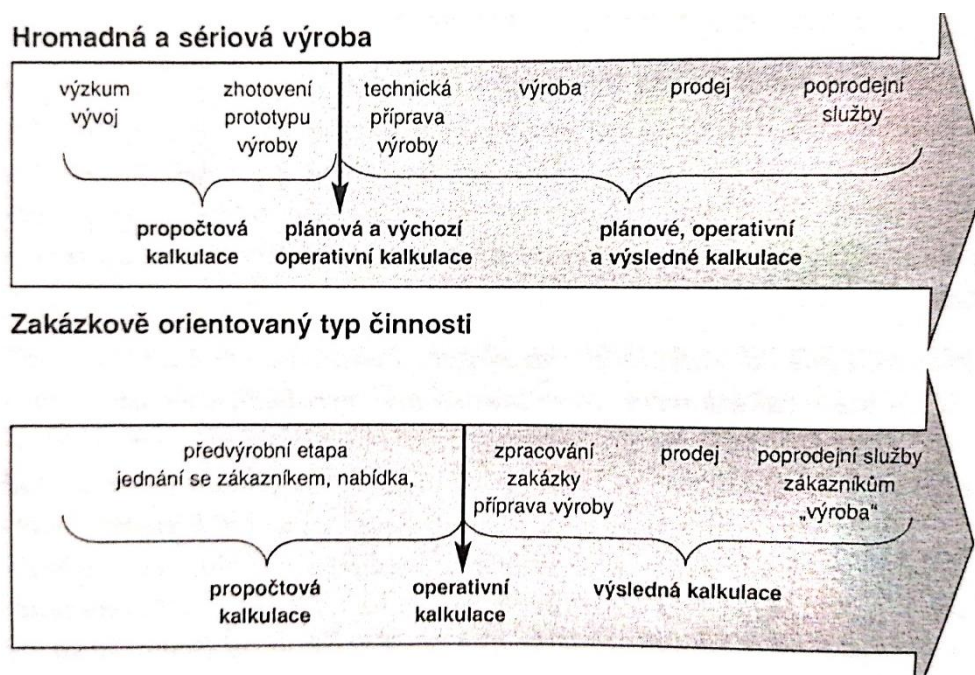
Firma sestavuje **předběžnou kalkulaci** už před samotným započítáním výroby v rámci procesu plánování, kdy je tato kalkulace základnou pro odhad prodejní ceny dané objednávky. Předběžná kalkulace je typická pro zakázkovou výrobu, jelikož na začátku jednání o obchodu nejsou známy objemy spotřebovávaných vstupů potřebných pro vyrobení zakázky (Fibířová et al., 2007), (Popesko a Papadaki, 2016).

Kalkulace předběžná se dále větví, a to na **kalkulace propočtové**, jež jsou prováděny jako rámcový odhad nákladů už během vývoje produktu a slouží k předběžnému ocenění budoucí produkce. Další variantu předběžné kalkulace představují **kalkulace normové**, které se ještě dělí na plánové a operativní kalkulace.

**Plánová kalkulace** představuje detailněji propracovanou kalkulaci propočtovou a stanovuje objem nákladů produkce na určité období, kterého by mělo být během této doby dosaženo. Z tohoto lze odvodit, že plánová kalkulace je vhodná do výroby, která se opakuje v rámci delšího časového úseku – do výroby sériové. Specifickou formu normových kalkulací zastupuje **kalkulace operativní**, která je vyhotovována na základě aktuální technicko-konstrukční dokumentace. Díky detailním postupům ze zhotovených podkladů představuje operativní kalkulace zpřesnění kalkulace plánové, a zároveň reflektuje případné výkyvy přímých nákladů jako reakce na změny ve výrobním procesu.

Oproti tomu **kalkulace výsledná** je prováděna už během výroby, po jejím skončení či až po prodaní produkce, díky čemuž je podnik schopen přesně vyčíslit hodnoty všech spotřebovaných výrobních vstupů. Výsledná kalkulace je následně porovnávána s předběžnou kalkulací, tedy nákladovým úkolem. Zde se sleduje, zda plánované hodnoty odpovídají skutečně vynaloženým nákladům na výkon, plus je možné zhodnotit hospodárnost celé výroby produktu. Stejně jako předběžná kalkulace je i výsledná často používána v zakázkové výrobě, a to zejména u výrobního procesu, který trvá delší dobu. Průběžně se během celého procesu porovnávají skutečně vynaložené náklady s operativní kalkulací. V situaci, kdy jsou zjištěny odchylky, jsou implementována nápravná opatření ještě před dokončením zakázky, aby bylo možné dodržet plánovaný objem nákladů (Fibírová et al., 2007), (Popesko, 2009).

V rámci kalkulačního systému, jehož smyslem je postupné zpřesňování nákladů, se mezi různými typy časových kalkulací vyskytují jednotlivé vazby. Tento vztah kalkulací během výrobního procesu znázorňuje obrázek číslo 5, se zřejmými rozdíly mezi kalkulacemi vyhotovovanými v zakázkové a sériové výrobě.



Obr. 5: Kalkulační systém se zaměřením na časové kalkulace nákladů (Janková, 2017, s. 28)

Z obrázku je možné odvodit, že firma zaměřená na zakázkovou výrobu jako první sestavuje předběžnou propočtovou kalkulaci, a to z důvodu potřeby stanovení prvotní cenové nabídky pro odběratele.

Následně vyhotovuje operativní kalkulaci proto, aby zjistila předběžné náklady podle podkladů konstrukčního a technologického oddělení. Jako poslední sestavuje kalkulaci výslednou, za účelem vyjádření skutečně vynaložených nákladů a reálně dosaženého zisku. Vzhledem k tomu, že analyzovaný podnik v rámci této práce je orientovaný zakázkově, není účelné dále rozebírat návaznost jednotlivých kalkulací v rámci hromadné výroby (Fibírová et al., 2015).

## 4.5 Metody a techniky nákladových kalkulací

Po několik minulých desetiletí bylo objasněno mnoho různých druhů kalkulačních metod a matematických postupů, jež mají společný cíl - poskytnout co nejvěrněji informace o celkovém objemu a struktuře nákladových položek u daných výkonů. Tyto metody a početní techniky určování nákladů se mezi sebou podstatně liší, a to například principem alokování nepřímých nákladů, povahou technologického postupu či způsobem použití apod. Vzhledem k tomu, že kalkulačních metod a postupů je celá řada, zaměřuje se tato práce na ty nejzásadnější.

V rámci volby těch nejvýznamnějších typů nákladových kalkulací je možné vycházet ze dvou základních charakteristik. První z nich řeší otázku, zda *absorbovat veškeré náklady podniku nebo pouze jejich dílčí část*, z tohoto hlediska lze metody kalkulací nákladů rozdělit na absorpční a neabsorpční kalkulaci (Popesko, 2009).

### 4.5.1 Absorpční kalkulační metoda

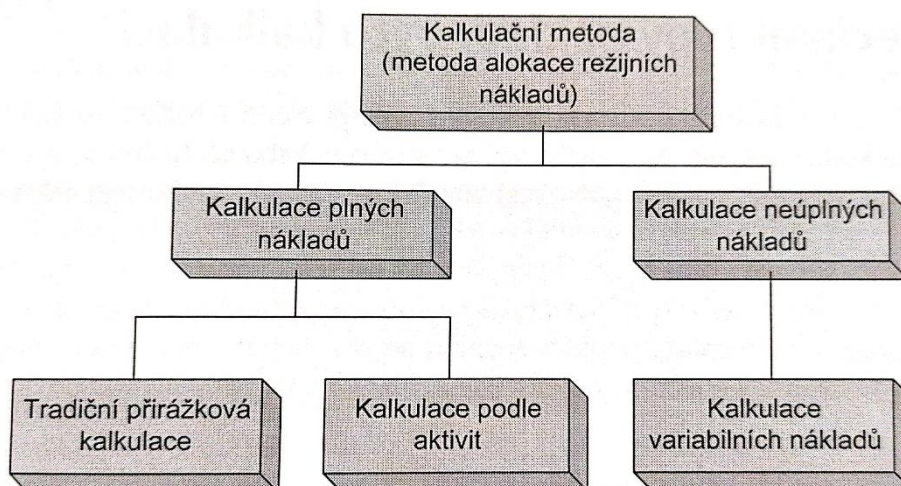
Absorpční kalkulace jinak označovanou jako **kalkulace úplných nákladů**, z čehož je patrné, že se jedná o propočet, jenž v sobě zahrnuje veškeré náklady podniku. Výsledkem této kalkulace jsou *úplné vlastní náklady* výkonu (ÚVN). Tento druh kalkulace je sestavován za účelem rozhodování o výši ceny při analýzách nákladů výstupu, a to v rámci dlouhého časového horizontu, je zde řeč o *strategickém řízení nákladů*. Pokud má být produkce firmy z dlouholetého hlediska zisková, musí svými tržbami uhradit i nepřímé náklady, jakými jsou například výdaje na marketing či výzkum. Dlouhodobě proto musí být správně stanovena prodejní cena, aby firma i po úhradě všech svých výloh generovala zisk a nebyla ve ztrátě. Pokud si podnik zvolí kalkulaci úplných nákladů, musí počítat s problematickým přiřazováním režijních neboli fixních nákladů. Tento problém nastává z důvodu absence exkluzivní vazby nepřímých nákladů s jednotkou výkonu.

## 4.5.2 Neabsorpční kalkulační metoda

Naproti tomu neabsorpční kalkulace, také zvaná **kalkulace neúplných nákladů**, vždy postrádá určitou složku podnikových nákladů, zpravidla fixní část nákladů. Tudiž se tyto nepřímé náklady v rámci neabsorpční kalkulace jednotce výkonu nepřizávají. Toto je výhoda zejména proto, že fixní náklady nejsou s danou jednotkou produkce nijak spojeny. Nicméně to je důvod, proč lze kalkulaci neúplných nákladů využívat pouze pro krátkodobé rozhodování, tj. pro *operativní řízení nákladů* (Popesko, 2009), (Popesko a Papadaki, 2016).

## 4.5.3 Metody dle způsobu přiřazování režijních nákladů

Druhý znak nejvýznamnějších nákladových kalkulací představuje *způsob přiřazování nepřímých režijních nákladů kalkulačnímu objektu*. Podle tohoto kritéria lze odlišit další druhy nákladových kalkulačních metod a technik způsobem, který zobrazuje obrázek č. 6.



Obr. 6: Druhy jednotlivých nákladových kalkulačních metod a technik (Popesko, 2009, s. 61)

Existují dvě možnosti, jak rozvrhnout režijní náklady na kalkulační jednici. V rámci první z nich podnik použije zjednodušený postup vyjádření průměrných režijních nákladů jejich proporcionálním přiřazením ke zbylým přímým nákladům výkonu. Tento způsob je nazýván **alokačním principem průměrování**. Nebo má firma druhou možnost, a to, že bude nahlížet na náklady na základě příčinné souvislosti s jejich vznikem, tudiž se jedná o **alokační princip příčinné souvislosti**.

V rámci této skutečnosti může společnost *kalkulovat plný objem nákladů* (absorption costing) a potom přichází v úvahu první možnost *objemového přiřazování režii*, jakým je tradiční technika **přirážkové kalkulace** v rámci **zakázkové metody**. Druhá možnost přiřazování nákladů probíhá na základě *skutečné příčinné souvislosti*, kterou představuje modernější **kalkulace dle aktivit** (metoda ABC). V případě, že firma zvolí variantu, kdy nebude fixní náklady přiřazovat kalkulační jednici v plné výši – tedy provede *kalkulaci neúplných nákladů*, bude aplikovat metodu **kalkulace** pouze **variabilních nákladů**, jak je přehledně zobrazeno na obrázku výše. Tato metoda neabsorpční kalkulace tedy neslouží k vyčíslení celkových nákladů objektu (Popesko a Papadaki, 2016).

### **Přirážková kalkulace**

Ve firmách nejběžněji využívanou technikou při rozvrhování režijních nákladů představuje přirážková kalkulace zejména díky své rozsáhlé a jednoduché použitelnosti. Nejvhodnější využití nalézá u společností s různorodou výrobou, pro sériovou výrobu je příhodnější kalkulace dělením (buď prostá, nebo s poměrovými čísly). Z tohoto důvodu je přirážková kalkulace využívána pro rozvrhování režijních nákladů v *zakázkové výrobě*, kterou se zabývá analyzovaný podnik, proto jsou tento typ kalkulace a jeho případné alternativy rozebírány detailněji.

Tato technika funguje na principu *proporcionální alokace režijních nákladů* k produktu pomocí **rozvrhové základny** (RZ). Ta je *většinou založena na nákladu přímém*, jenž je u výkonu měřitelný. Nicméně takováto alokace má řadu nevýhod, kdy největší z nich je značná **nepřesnost právě kvůli proporcionálnímu alokování nepřímých nákladů**. V dnešní době se *stále navyšuje podíl režijních nákladů v rámci objemu celkových nákladů* na úkor nákladů přímých. V minulosti bylo zastoupení přímých nákladů k nepřímým v poměru 9:1, kdy tento většinový podíl zastupovaly převážně mzdové náklady. Právě tento druh nákladů byl poté využit jako rozvrhová základna a díky tomu byla alokace režijních nákladů poměrně přesná. V současné době jsou přímé a režijní náklady častokrát v poměru 1:1, proto lze polemizovat, do jaké míry alokace nepřímých nákladů koresponduje se skutečností (Popesko, 2009).

Podle zvolené veličiny může mít rozvrhová základna dvě podoby, buďto **peněžní**, kdy výsledkem je v **procentech** vyjádřená zmiňovaná **režijní přirážka**, nebo **naturální**, jejíž výsledek je vyčíslen v **peněžních jednotkách** a výstupem propočtu je **režijní sazba**.

Při použití peněžní základny, čím **vyšší je přepočtené procento režijní přírážky, tím větší podíl nepřímých nákladů je konkrétnímu výkonu alokován**. Nicméně před samotným přiřazením nákladů je nutné vhodně zvolit samotnou veličinu pro rozvrhovou základnu, pomocí které by bylo možné vyjádřit spotřebu režijních nákladů, jež byla vyvolána určitým výkonem. Existuje několik obecných **požadavků pro správné stanovení rozvrhové základny**, kdy je jimi například **co nejstálější poměr** mezi rozvrhovanými **náklady a veličinou rozvrhové základny** (tyto dva parametry by se měly měnit ve stejném poměru vůči sobě). Dále je to **dostačující velikost rozvrhové základny**, její **neměnnost, snadná zjištělnost** (proto se ve většině jedná o jednoduše určitelné přímé náklady) a jako poslední **přesnost**, a aby bylo **možné veličinu základny kontrolovat** (Hradecký a Konečný, 2003), (Popesko a Papadaki, 2016).

$$\text{Režijní přírážka} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Celková hodnota peněžní RZ}} \times 100 \quad [\%] \quad (4)$$

$$\text{Režijní sazba} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Celková hodnota naturální RZ}} \quad \left[ \frac{\text{Kč}}{1 \text{ jednotka RZ}} \right] \quad (5)$$

Výpočet režijní přírážky je znázorněn vzorcem (4). Příkladem peněžní rozvrhové základny může být objem jednicových mezd vyjádřený v korunách. Na druhé straně propočtení režijní sazby je vyjádřeno vzorcem (5). Pod naturální rozvrhovou základnou je možné si představit například počet odpracovaných hodin.

Oba typy rozvrhových základen mají své pro a proti. K **výhodám RZ v peněžních jednotkách** patří **jednodušší vyčíslitelnost**, vzhledem k tomu, že údaje lze snadno zjistit z účetních výkazů. Každopádně výsledek výpočtu – **režijní přírážka** v procentech, má **podstatně horší vypovídací schopnost** než sazba, jejíž výsledek je uváděn jako množství peněz za jednu naturální jednotku. Výsledné procento režie managementu neusnadní posouzení efektivnosti určitého výkonu. Dále **není peněžní RZ ideální** za předpokladu, že se **změní cena přímého nákladu základny** a všechny ostatní náklady setrvávají stejné. Navýší se tak celkový objem přiřazovaných režijních nákladů, ačkoliv se navýšila cena pouze jednoho přímého nákladu. Z toho je zřejmé, že peněžní základny nejsou stabilní, a nelze věrohodně srovnávat režijní přírážky za různá období.



Naturální základna má tu výhodu, že je spolehlivější a přesnější spolu se značnější vypovídací schopností. Zůstává stálá i za předpokladu změny cen RZ. Na druhou stranu větší přesnost je spojena s náročností evidence spotřeby naturálních veličin rozvrhových základů (Hradecký a Konečný, 2003), (Popesko, 2009).

Přirážkovou kalkulaci lze sestavovat ve dvou variantách, buďto jako sumační přirážkovou kalkulaci nebo v diferencované podobě. Jednodušším typem této techniky je **sumační kalkulace**, jež představuje podíl režijních nákladů celé firmy bez rozlišení podnikových středisek a **obecné, unifikované rozvrhové základny** (jak peněžní, tak naturální). Její výhoda spočívá v jednoduchosti, nicméně na úkor značného zkreslení výsledku bez příčinné souvislosti režijního nákladu s výkonem.

Zpřesnění přináší **diferencovaná přirážková kalkulace**, která **rozlišuje jednotlivé skupiny režijních nákladů**, jimž stanovuje **vlastní, příčinně související rozvrhové základny**. Nicméně pro společnosti může být obtížné určit nákladové skupiny, jež by byly homogenní, zejména proto, že některá nákladová střediska jsou společná pro celý podnik. Příkladem může být personální oddělení či ekonomický úsek. Nicméně firma má možnost *režijní nepřímé náklady rozdělit podle ekonomických funkcí na různé druhy režii například **správní, zásobovací, výrobní či odbytovou***. Pro sestavení tohoto typu kalkulace je **nutné definovat specifickou rozvrhovou základnu pro každou z režii**. Pokud má kalkulace reflektovat skutečnost, měla by obsahovat příčinnou souvislost nákladu s výkonem. U **výrobní režie** je to poměrně snadné, jelikož nepřímé náklady související s výrobou jsou určitým způsobem spjaty s objemem výkonů. Z tohoto důvodu se výše těchto nákladů mění v závislosti na objemu vyrobené produkce a lze výrobní režii považovat za *variabilní*. Proto nejefektivnější rozvrhovou základnou by zde bylo **množství přímé práce** (jak lidské, tak strojní).

V rámci **zásobovací režie** jsou náklady ovlivněny celou řadou faktorů, nicméně největší vliv má hodnota veškerých nakupovaných položek. Z toho důvodu se jeví jako ideální RZ **přímý materiál**. U dalších dvou režii je volba vhodné rozvrhové základny podstatně komplikovanější. Nepřímé náklady zde vykazují *fixní charakter*, jelikož setrvávají ve stejné výši bez ohledu na výkyvy objemu produkce. Proto je velmi náročné stanovit, jak velký podíl těchto nákladů byl vyvolán určitým výkonem. U **odbytové a správní režie** je z tohoto důvodu nejlogičtější zvolit RZ obecnou - **objem veškerých přímých nákladů**, jelikož žádná jiná položka nevystihuje příčinnou spojitost mezi náklady těchto režii a vyrobenými výkony (Popesko, 2009).

Obecně je možné **přirážkovou kalkulaci** považovat za **široce využitelnou a relativně jednoduchou techniku** přiřazování režijních nákladů. Přesto však, pokud není použita buď naturální základna, nebo více diferencovaná forma přirážkové kalkulace, **nelze** takovouto alokaci nákladů **pokládat za přesnou s příčinným vztahem k výkonům**. Tato technika buď nadhodnocuje či podhodnocuje náklady přiřazené výkonům (Popesko a Papadaki, 2016).

### **Kalkulace nákladů podle aktivit**

Od 80. let 20. století v podnicích začal významně růst podíl režijních nákladů, výrazně přibyla konkurence, což má za následek tlak na pokles ceny produkce, v reakci na to se společnosti snaží snižovat své náklady, aby stále dosahovaly zisku. Tradiční postupy řízení nákladů už přestávají být dostačující a věrné skutečnosti. Neposkytují veškeré žádoucí informace - nejsou schopné zjistit příčinu vzniku nákladů či jejich příčinný vztah s výkonem. Nicméně právě tyto informace jsou pro dnešní manažerská rozhodnutí klíčové, zejména pro efektivní vynakládání výrobních faktorů a eliminaci nepřiměřené spotřeby nákladů.

Reakcí na to začaly v rámci manažerského účetnictví a controllingu vznikat nové nástroje řízení nákladů. Základní požadavek nových moderních metod byl založen na **nezbytnosti přiřazovat nepřímé náklady** k výstupům podle **skutečných příčin jejich vzniku**. To se moderní systémy řízení nákladů snaží zohledňovat pomocí dodržování úkolů, jakými jsou:

- vystihovat náklady detailně a s co nejvyšší přesností,
- detekovat výdaje a procesy, jež nepřinášejí žádnou hodnotu spolu s těmi, které ji naopak vytvářejí,
- přikládat větší důležitost řízení a plánování nákladů než jejich evidenci a reportingu,
- sledovat a měřit hospodárnost, eliminovat mrhání zdroji (Popesko, 2009).

Mezi jeden z moderních nástrojů, jenž tyto požadavky splňuje, patří **kalkulace dle dílčích aktivit**, také zvaná jako **metoda ABC** (Activity Based Costing). Největší uplatnění nalézá u heterogenní výroby a zaměřuje se na kalkulování režijních nákladů, jež nemají přímou vazbu k objemu výkonů. Metoda ABC se opírá o **konkrétní aktivity, jež jsou původcem vzniku nákladů**. Pod aktivitou je možné si představit **soubor úkonů s totožným zaměřením, který má společný cíl**. Příkladem může být aktivita „příjem materiálu“, kdy veškeré operace, jako například „vyložení“ či „uskladnění materiálu“ s tím související, utváří danou aktivitu. (Hradecký et al., 2008), (Popesko a Papadaki, 2016).

Tradičně orientované podniky obhospodařují jednotlivá nákladová střediska, která v sobě sdružují velké množství dílčích aktivit, nicméně pro rozvrhování režijních nákladů stále využívají celopodnikové přírážky. Moderní metody řízení nákladů umožňují náklady řídit efektivněji, kdy jsou **ovlivňována ne jednotlivá střediska, ale samotné dílčí aktivity**. Jsou jimi například: balení výrobků, nákup, příjem materiálu, kontrola kvality, skladování, distribuce, prodej, obsluha zákazníků, fakturace či inkaso pohledávek (Popesko, 2009).

Hlavním cílem kalkulace nákladů podle aktivit je **určení příčiny vzniku režijních nákladů** a umožnění kontroly jednotlivých procesů, v rámci kterých nákladové položky vznikají. Celkově zde dochází k **zlepšení hospodárnosti a efektivnosti činností**. Efektivnější řízení nákladů může ve výsledku **snížit výrobní cenu výkonu** a firma tak může **dosahovat vyššího zisku**. *Metoda ABC tak výrazně zpřesňuje kalkulace nákladů*, nicméně se v rámci této kalkulace **nepřirazují výkonu veškeré nepřímé náklady, pouze jejich poměrná část**. **Existují zde náklady, které lze přiřadit výkonu prostřednictvím aktivit, ale i náklady, které nelze alokovat vůbec, jelikož jsou čistě fixní a nemají žádnou účelnou souvislost s provozovanými aktivitami. Tyto náklady se výkonům alokují proporcionálně spolu s ostatními** (Král et al., 2010), (Popesko, 2009).

Pro zavedení kalkulační metody ABC jako moderního nástroje řízení nákladů je potřeba postupovat následovně:

1. nejdříve je stěžejní vymezit **nákladová střediska spolu s aktivitami**, jež jsou původcem vzniku režijních nákladů,
2. poté je nutné stanovit **celkovou hodnotu nákladů na středisko či aktivitu**,
3. dále je potřeba určit **vztahovou veličinu** tzv. **Cost Driver = CD**, neboli určit příčinu vzniku nákladů,
4. následně se stanovuje **měrná jednotka vztahové veličiny**,
5. dalším krokem je určení počtu jednotek CD podle jednotlivých výkonů a **vyčíslení sazby** (jako podíl nepřímých nákladů konkrétní aktivity a množství jednotek CD),
6. jako poslední se již **alokují režijní náklady jednotlivých aktivit ke konkrétním výstupům**.

Vztahová veličina **Cost Drivers** představuje **určitou obdobou rozvrhových základů u tradiční přírážkové kalkulace**, nicméně **CD mají schopnost vyjádřit mnohem obsáhlejší spektrum jednotlivých příčin**.

Tyto veličiny, *představující jakési měřítko, pomocí kterého je možné výkon aktivity měřit*, lze **třídít do několika skupin**. V rámci první z nich figurují tzv. **transakční veličiny**, které vyčíslují **množství výkonů konkrétní aktivity**. Lze si zde představit například počet odbavených palet s produkty nebo počet vyřízených objednávek. Druhou skupinou jsou **časové veličiny**, které vyjadřují **objem času, který byl na aktivitu vynaložen**. V praxi se může jednat například o počet hodin opravy strojů. Časové veličiny bývají přesnější než veličiny transakční. Poslední skupinu představují **silové veličiny**, jež znázorňují **intenzitu využití aktivity**, „*přiřazují použité zdroje přímo nákladovému objektu pokaždé, když je aktivita použita*“ (Popesko, 2009, s. 110).

Na vzdory nespočtu výhod metody ABC, není častokrát v podnicích aplikována zejména kvůli **nutnosti vynaložit velké úsilí a mnoho prostředků pro její implementaci**. Každopádně pokud je porovnána klasická přírážková kalkulace a metoda dílčích aktivit, přednosti metody ABC jsou významně rozsáhlejší než její nevýhody. **Tradiční kalkulace ÚVN vůbec neřeší příčinu vzniku nákladů a veškeré režijní náklady vnímá jako náklady související s množstvím produkce**. Tudíž nebere v potaz fixní složku nepřímých nákladů, u které neexistuje žádná vazba na konkrétní výkon. Vzhledem k těmto dvěma faktům **tradiční přírážková kalkulace neumožňuje efektivně redukovat objem nákladů**. Naproti tomu **metoda ABC vyzdvihuje vazby mezi nákladovými položkami a dílčími aktivitami**, díky čemuž umožňuje **přesnější kvantifikaci nákladů a jejich kontrolu** (Král et al., 2010), (Popesko, 2009).

## 5 Charakteristika vybraného podniku a jeho podnikatelských aktivit

Tato diplomová práce byla vypracována na základě konzultací se zástupcem mezinárodního podniku Preciosa a.s., konkrétně dceřiné společnosti **Preciosa Lustry, a.s.** Spolupráce byla navázána s *váženou paní Ing. Ivou Laksarovou*, jež působí na pozici vedoucí controllingového oddělení v Kamenickém Šenově.

Autorce byly zprostředkovány velmi detailní informace zejména ohledně struktury nákladů a kalkulací podniku Preciosa Lustry. Díky poskytnutí dat a vysvětlení konkrétních postupů byla autorka schopná sama provést nákladovou kalkulaci světelného objektu. Bez velmi vstřícného a detailního jednání paní konzultantky z analyzované společnosti by nebylo možné práci zpracovat.

### 5.1 Charakteristika společnosti Preciosa, a.s.

Vzhledem k tomu, že Preciosa Lustry spadá pod mateřskou společnost Preciosa, a.s. a filozofie firmy se promítá i do dceřiných společností, je žádoucí charakterizovat podnik a jeho činnosti z širšího hlediska. Společnost Preciosa se může honosit titulem jednoho z největších světových výrobců křišťálu, producenta luxusních skleněných předmětů české kvality, šperkařských komponentů, skleněných designových doplňků či křišťálových svítidel a světelných objektů. Sklářská tradice má v severočeském kraji dlouholetou tradici a možná díky tomu je český křišťál natolik proslulý i ve světě. Historie firmy Preciosa sahá až do roku 1948 a v současnosti je považována za nejvýznamnějšího představitele českého sklářství a bižuterního průmyslu v zahraničí. Mimo jiné díky významnosti firmy zde získalo pracovní uplatnění velké množství obyvatel Libereckého kraje.

Preciosa má sídlo a ředitelství v Jablonci nad Nisou, nicméně v rámci ČR působí v několika lokalitách a spravuje celkem dvanáct závodů. Mimo to působí na mezinárodní úrovni i v několika afilacích po celém světě ve významných regionech, kdy v součtu zaměstnává téměř pět tisíc lidí. Díky propojení staletých zkušeností s výrobou křišťálu a špičkových moderních technologií je firma schopná produkovat velmi kvalitní zboží. K neznámějšímu z nich patří strojně broušené kameny vyráběné pro bižuterní a módní průmysl (Chance for Czech crystal, 2014), (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

### 5.1.1 Podnikatelská činnost společnosti Preciosa, a.s.

Firma Preciosa je výjimečná tím, že produkuje vlastní křišťál a sklo, díky čemuž nabízí svým zákazníkům rozsáhlou paletu zboží. Pestrost a širší sortimentu Preciosy nemá na trhu obdoby. Zahrnuje zboží od technického skla, přes křišťálovou bižuterii a třpytících se lustrů až po perfektně vybroušenou kubickou zirkonii. Pro zákazníky podniku je pravděpodobně nejvíce atraktivní elegantní design, preciznost strojního broušení komponent či oslnivé brilance veškeré umělecké tvorby.

Produktové portfolio společnosti je složeno z těchto skupin výrobků:

- strojně broušené křišťálové bižuterní komponenty,
- skleněné perle a perličky,
- kubickou zirkonii a šperkařské kameny,
- světelné objekty a bytová svítidla,
- dekorativní skleněné produkty a technické sklo,
- křišťálovou bižuterii, dárkové předměty a trofeje,
- skleněné zátky.

Tato firma provozuje svou vlastní výzkumně-vývojovou základnu. Je vlastníkem sklářských hutí i strojírenských a brusírenských závodů, kdy každý den na těchto pracovištích zpracuje kolem 40 tun skla. Preciosa exportuje své křišťálové a bižuterní komponenty do 140 zemí světa a celkem obchoduje až se 148 státy (Preciosa, 2016), (Janková, 2017).

## 5.2 Preciosa Group

Společnost Preciosa utváří tzv. Preciosa Group, tedy skupinu několika dceřiných společností spadajících pod jednu značku. Tudiž mateřská společnost zastřešuje pět samostatně fungujících podniků, kde každý z nich je orientován na jiné produktové portfolio. **PRECIOSA, a.s.** a **PRECIOSA ORNELA, a.s.** se řadí mezi významné světové výrobce bižuterních komponent, pod nimiž je možné si představit strojně broušené a leštěné kameny, kubickou zirkonii používanou v bižuterii, textilním a galanterním průmyslu, dále pak rokajly a skleněné perly. Produkci bižuterie a dárkových předmětů se zabývá **PRECIOSA BEAUTY s.r.o.**, jež vyrábí křišťálové figurky a dekorace, dárkové předměty, exkluzivní bižuterii a trofeje. Pro zajímavost, Preciosa byla poctěna zakázkou vyhotovení trofeje pro vítěze Tour de France.

Dále je možné do Preciosa Group zařadit poměrně mladého výrobce skleněných zátek na víno nazývaných Vino-lok, jejichž autorem je **PRECIOSA GS s.r.o.** (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

### **5.2.1 Představení podniku Preciosa Lustry**

Neméně významnou součástí Preciosa Group představuje dceřiná společnost **PRECIOSA LUSTRY, a.s.** se kterou byla v rámci této závěrečné práce navázána spolupráce. Tato firma spojuje světlo a křišťál v honosné osvětlení a sehrává roli významného světového hráče v oblasti produkce dekorativních bytových svítidel a především světelných objektů. Většinový podíl výroby společnosti Preciosy Lustry drží zejména individuální projekty, vyhotovované dle speciálních představ a požadavků klienta. V praxi se jedná o světelné objekty, jež dotváří luxusní interiéry budov různých zemí, kdy je v designu promítnuta častokrát i samotná kultura daného státu. Lze si představit designová svítidla ve tvaru stromů, přírodních živlů či motivů fauny, zdobených různými ornamenty, jež charakterizují určitou lokalitu. Takto na zakázku vyhotovené lustry a osvětlení zdobí budovy, jakými jsou soukromé paláce, vily a rezidence, luxusní hotely či restaurace, nebo i reprezentační veřejné stavby (divadla a budovy parlamentu po celém světě). Preciosa Lustry má sídlo v Kamenickém Šenově, kde se nachází i její hlavní výrobní závod spolu s kamennou prodejnu bytových svítidel.

Druhou prodejnu představuje tzv. Flagship store, jenž se nachází v centru Prahy v historické budově, a sehrává roli ochutnávky nejen svítidel z významných projektů na zakázku, které si může jakýkoliv zákazník ihned zakoupit (Preciosa - Lustry, 2016), (Interní dokumenty podniku). Více kamenných obchodů s možností koupě dekorativních svítidel, jež by byly skladem, Preciosa Lustry neobsluhuje, jelikož drtivá většina výroby se týká vybavovacích akcí (projektů na zakázku). Pouze 2 % veškeré produkce firmy připadají na bytová svítidla, jejichž výrobu je možné považovat za hromadnou, do níž se řadí produktová řada Collections.

V poslední řadě pod Preciosa Group spadá i neziskový člen **Nadace PRECIOSA**, která v souladu s firemní filosofií podporuje společenskou odpovědnost podniku.

Nadace se proaktivně angažuje v mnoha oblastech, jakými jsou vzdělávání, výzkum a vývoj, humanitární pomoc, zdraví a preventivní medicína, ochrana životního prostředí, sportovní činnosti mládeže, či umění a kultura v regionu (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016), (Janková, 2017).

### **Afilace Preciosy Lustry, a.s. ve světě**

Jak již bylo řečeno, společnost je mezinárodním obchodním partnerem mnoha zemí a v hlavních světových centrech si společnost Preciosa Lustry zřídila své afilace (pobočky). Ty zajišťují veškeré obchodní kontrakty ve světě, díky nimž prosperuje celá společnost Preciosa Lustry, a.s. Díky tomu, že se afilace nacházejí v centru konkrétního trhu, značně usnadňují vyjednávání se klientem.

Jednotlivé pobočky Preciosy Lustry vystupují pod svým jménem jako její dceřiné společnosti. Pojmenování afilace je vždy složeno z názvu značky a lokality, kde se daná pobočka nachází, tedy například **Preciosa Dubai**. Celkem společnost Preciosa Lustry spravuje **jedenáct afilací v různých částech světa** a obhospodařuje v souhrnu **tři nejvýznamnější kontinenty**. Konkrétně se jedná o afilace v oblasti **Severní Ameriky** - Preciosa Los Angeles, Dallas, Chicago, Atlanta a New York. Dále **Evropa** v zastoupení afilace Preciosa Londýn, oblast **Ruska** a pobočky v Moskvě. Klíčovou roli sehrává afilace **Blízkého východu** v centru luxusu – Dubai. Poslední region představuje **jižní Asie** s pobočkami Preciosa Indie, Singapur a Hong Kong. Rozmístění jednotlivých afilací, které jsou bodově vyznačeny, zobrazuje mapa obrázku č. 7.





*Obr. 7: Lokality afilací společnosti Preciosa Lustry, a.s. po světě (Interní dokumenty vybraného podniku)*

Tato zastoupení společnosti obhospodařují veškerou klientelu v regionu, v němž se nachází, popřípadě pod ně spadají i další lokality. Afilace představují jakousi spojku mezi ředitelstvím spolu s výrobními závody v ČR a zahraničním zákazníkem. Pobočka od klienta obdrží zakázku, která je zaslána do ČR, čeští designéři a konstruktéři svítidlo zvizualizují, specialista (konkrétně projektový manažer) podle jejich nákresu lustr nacení a připraví podklady pro obchodníka. Po potvrzení kontraktu zákazníkem jde svítidlo do výroby (v drtivé většině do ČR) a vyhotovený lustr je následně dopraven do cílové destinace, pro kterou byl objednan. Pokud si zákazník připlatí za doplňkové služby, montéři společnosti Preciosa Lustry se na místo určení také dopraví, svítidlo smontují a zprovozní (Interní dokumenty vybraného podniku), (Janková, 2017).

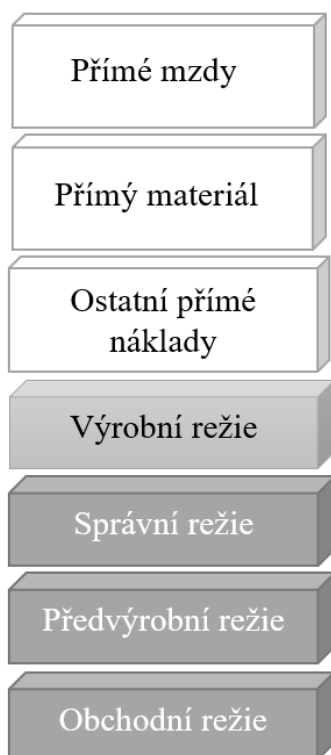
## **6 Stávající způsob řízení nákladů v podniku**

### **Preciosa Lustry, a.s.**

Pro realizaci transformačního procesu přeměny vstupů na výstupy je nezbytné vynaložit finanční prostředky, které pro firmu představují spotřebovávané náklady. Vzhledem k tržním podmínkám je možné dosahovat zisků zejména pomocí optimalizace nákladů, z tohoto důvodu je nezbytné veškeré náklady podniku efektivně řídit. Ve společnosti Preciosa Lustry se touto problematikou zabývá především oddělení controllingu. V rámci této obsáhlé kapitoly je nejdříve objasněna struktura jednotlivých nákladů v organizaci, včetně jejich klasifikace a podrobného vysvětlení. Následně je charakterizováno controllingové oddělení společnosti spolu s deskripcí jeho činností a využívaných nástrojů. Ve třetí podkapitole je přiblížen kalkulační systém z hlediska časových kalkulací. V rámci této problematiky je detailně vysvětlen proces kalkulace ceny svítidla v Preciosa Lustry se zaměřením především na režijní náklady, prostřednictvím typového kalkulačního vzorce. Je zde popsán specifický prvek degresivních režii i způsob, jakým společnost vyhodnocuje úspěšnost zakázky a celého podnikatelského procesu, od získání projektu až po jeho vyexpedování zákazníkovi.

#### **6.1 Struktura nákladů v rámci kalkulace**

Vzhledem k tomu, že nejvýznamnějším nástrojem pro řízení nákladů ve společnosti představují právě kalkulace, jsou v této části popsány jednotlivé nákladové složky pomocí strukturované kalkulace, kterou podnik Preciosa Lustry využívá. Prostřednictvím té jsou náklady strukturovány do několika skupin, v rámci kterých jsou veškeré nákladové položky, které jsou v konkrétní skupině obsaženy, spotřebovávány za stejným účelem. Strukturovaná kalkulace společnosti Preciosa Lustry poslouží následujícímu rozboru nákladů jako výchozí schéma, dle kterého jsou analyzovány jednotlivé složky nákladů firmy. Struktura nákladů společnosti je zachycena na obrázku číslo 8.



*Obr. 8: Nákladové složky strukturované kalkulace podniku Preciosa Lustry (vlastní zpracování v souladu s interními dokumenty)*

Obecně lze nákladové složky v kalkulaci rozdělit na dvě hlavní skupiny, **přímé náklady**, do kterých spadají *mzdy, materiál a ostatní přímé náklady*, a **nepřímé náklady**, do nichž lze zařadit všechny *jednotlivé režie*, jenž podnik rozlišuje.

### 6.1.1 Přímé variabilní náklady

**Přímé náklady** je možné napřímo přiřadit nákladovému objektu bez složitějšího postupu, mají s konkrétním svítidlem přímou spojitost a exkluzivní vazbu. Jedná se o veškerý použitý materiál, jenž byl využit pro výrobu konkrétního kusu svítidla a je možné jeho celkovou výši bez problému vyčíslit. V případě lustru se častokrát jedná o samotný křišťál, nějaký kov, diody či jiné světelné zařízení, elektrické zapojení pro instalaci svítidla apod. *Ačkoliv firma sama v praxi takto náklady striktně neoznačuje, v rámci konzultací bylo zkonstatováno, že lze přímé náklady považovat za variabilní.* A to zejména z toho důvodu, že **tyto náklady závisí na objemu produkce, tj. rostou, pokud roste objem výkonů.**

V praxi si lze představit situaci, kdy firma získá větší objem zakázek, než předpokládala, a aby je dokázala vyrobit, bude buď muset zaplatit přesčasy svým zaměstnancům či využít kooperaci a nakoupit větší množství materiálu, tudíž vzrostou přímé náklady úměrně nárůstu množství svítidel. Preciosa Lustry člení *přímé variabilní náklady* do několika dílčích položek, jež znázorňuje obrázek níže.

Označ.náklad.prvku
Materiál přímý
Polotovary přímé
Vedlejší produkty
Energie přímá
Kooperace externí
Výkony lidí přímé
PSZ výkonů přímých
Materiál závislý
Polotovary závislé
Výkony lidí ostatní
PSZ výkonů ostatních
Výkon strojů

Obr. 9: Přehled jednotlivých přímých nákladů společnosti Preciosa Lustry, a.s. (Interní dokumenty podniku)

Pod **přímý materiál** spadají veškeré suroviny a materiál, které v plném rozsahu vstupují do výrobku a stávají se jeho součástí. V případě výroby svítidel se konkrétně může jednat o samotný sklářský písek a jeho příměsi, různé šrouby, vodiče, sklovinu, plech, kovové součásti, diody, konektory, kabely, elektronické součásti apod. či obalový materiál pro převoz lustru. Mimo to podnik sleduje i položku *materiál závislý*, který tvoří materiál pomocný, například různé nářadí dělníků, které není vztaženo pouze k jednomu výrobku. Pod **přímými polotovary** si lze představit buď firmou vyrobené, nebo externě nakoupené jednotlivé části výrobku – například ověsy (ozdoby zavěšované na lustr). Firma rozlišuje i náklady *polotvarů závislých*, což může být například vyrobení či nákup formy na sklo, která je k výrobě lustru zapotřebí, ale netvoří součást výrobku, kdy se dá využít opakovaně pro více svítidel.

Další nákladovou položkou je **přímá energie**, neboli energie technologická, spotřebovávaná výrobními stroji (elektřina a plyn pro strojní práci). **Externí kooperaci** společnost využívá v případě, že nemá dostatečné kapacity nebo nevyužívá potřebou technologii. **Výkony lidí přímých** zahrnují mzdové náklady jednicových dělníků a jsou souhrnem nákladů lidské práce za jednotlivé prováděné činnosti potřebné pro výrobu konkrétního svítidla. Součástí mzdových nákladů jsou i náklady na sociální a zdravotní pojištění (PSZ) zahrnuté v položce **PSZ výkonů přímých**. Položka **výkony lidí ostatních** zahrnuje práci pomocných pracovníků, kteří se nepodílejí přímo na výrobě daného svítidla, ale na pracích doprovodných, například činnosti skladníka, odnašeče na huti apod. Ke mzdovým nákladům na tyto pracovníky je opět nutné přičíst i položku **PSZ výkonů ostatních**. Poslední významnou položku představují **výkony strojů**, tudíž náklady na provoz veškerých strojních zařízení podle doby, která byla potřebná pro výrobu svítidla.

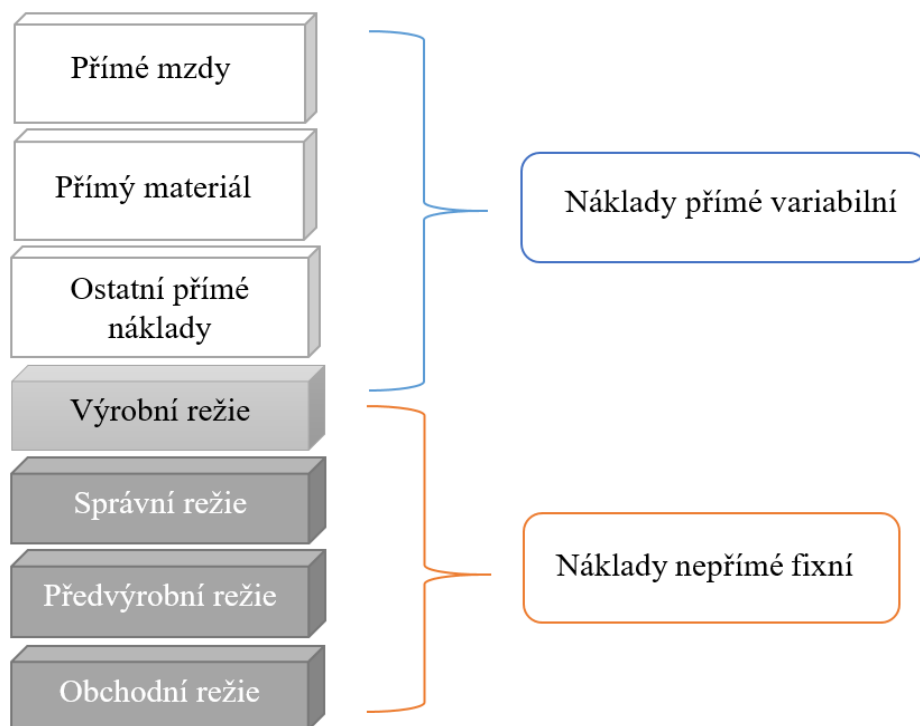
### 6.1.2 Nepřímé režijní náklady

Druhou skupinou nákladů, jež se promítají do ceny svítidla, jsou **nepřímé náklady**. Pod nimi se skrývají náklady na veškerá nákladová střediska, která **souvisejí s konkrétním svítidlem nepřímo**, proto je jejich kvantifikace na jeden kus výrobku náročnější. Tyto nepřímé náklady **nejsou přímo úměrné změně objemu výkonů**, tudíž je lze po určité časové období (minimálně jeden rok) považovat za **fixní**. V Preciose Lustry je možné tyto nepřímé fixní náklady rozdělit do několika oblastí, kdy u první z nich jsou náklady vynakládány na **správu a řízení společnosti**. Tyto náklady zahrnují především mzdové náklady veškerých administrativních pracovníků na odděleních, která zajišťují chod celé firmy. Je zde řeč o mzdách účetních, TOP managementu či personalistů a mimo to zahrnují správní fixní náklady i vytápění veškerých budov. Se všemi těmito náklady je nutné počítat, i když se firmě nedaří, jelikož zůstávají neměnné. Ve společnosti PCL zaměstnanci nejsou hodnoceni úkolově, pobírají časovou mzdu, tudíž jsou placeni dle neměnného tarifu, i když podnik nevyrobí. Vytápění budov je také samozřejmostí při jakékoliv výši produkce, aby byly zachovány důstojné pracovní podmínky pro zaměstnance.

Druhou oblastí **fixních nákladů** jsou takové náklady, o jejichž spotřebě rozhoduje **management podniku**. Konkrétně se jedná o náklady na marketing spojené s propagací či kampaněmi (jež jsou často velmi nákladné, proto o nich rozhoduje vedení firmy), nebo náklady na reprezentaci, vzdělávání zaměstnanců (jazykové kurzy v ČR nebo v zahraničí) a náklady na služební cesty (vlak, automobil či business nebo běžná economy třída v letadle).

Poslední skupinu **fixních nákladů** představují náklady **pravidelně vynakládané v konstantní výši**. Zde se jedná o položky za nájemné podnikových prodejen a kanceláří, jež je vázáno smlouvou a není možné tuto výši po dobu několika let měnit či ho úplně vypovědět (ačkoliv je tato položka nákladů velmi vysoká). Druhým příkladem těchto neměnných fixních nákladů je nákup energií, které se také po určitou dobu nakupují za stejné částky. Nicméně zde především hraje roli fakt, že je od dodavatelů nakupována hromadně za celou Preciosa Group, vzhledem k značně výhodnějším sazbám za jednotku.

Preciosa Lustry do **nepřímých fixních nákladů zahrnuje veškeré režijní náklady, rozčleněné dle 4 druhů režii – výrobní, správní, předvýrobní a obchodní**. Avšak výrobní režie představuje určitou výjimku, *specifický případ nepřímého fixního nákladu*. Její výpočet je charakteristický pro nepřímý režijní náklad (nikoliv přímý jednicový), proto je zařazena do režii, každopádně zahrnuje řídicí pracovníky související s výrobou, kterých při nárůstu objemu výkonů bude mimo jednicové pracovníky také potřeba více. Z tohoto důvodu je možné **výrobní režii** vybraného podniku považovat za **variabilní složku fixních nákladů**. Na základě těchto vysvětlení lze jednotlivé složky strukturovaného rozlišení nákladů rozdělit způsobem, který je graficky znázorněn na obrázku číslo 10.



Obr. 10: Rozdělení jednotlivých složek nákladů dle způsobu jejich přiřazení nákladovému objektu a v závislosti na objemu výkonů (vlastní zpracování v souladu s interními dokumenty)

Analyzovaný podnik kalkuluje náklady podle jednotlivých vnitropodnikových středisek. V této kapitole jsou analyzovány *útvary, kde vznikají nepřímé fixní náklady jednotlivých režii - správní, předvýrobní a obchodní režie* (výrobní režie je charakterizována v další kapitole samostatně). Následující dva obrázky poskytují náhled, jaká oddělení spadají pod jednotlivé typy režii.

Struktura režii PCL plán 1-12/F	
Středisko	Název
9910	IT
9911	Ředitel a.s.
9912	Řízení jakosti
9913, 9825, 9924	Personální úsek
9916	Ekonomický úsek
9920	Nákup
9903	Odbor správy afiliací
9915	TÚ
x	<b>Správní režie</b>
9901	Design
9902	Konstrukce
9905	Creative Director
9909	Ředitel předvýroby
9970, 9972	Technický rozvoj
65027	Náklady B.Bell
x	<b>Předvýrobní režie</b>
9940	Marketing a propagace
7302	Tiskárna
9930	SHV
9929	Certifikace
x	<b>Obchodní režie 2 (společ</b>

Obr. 11: Soupis oddělení spadajících pod jednotlivé režie - 1. část (vlastní zpracování v souladu s interními podklady)

**Správní režie** zahrnuje náklady oddělení, jež zařizují chod celé společnosti, tedy náklady na *správu a vedení firmy*. Díky této režii podnik vyhraduje náklady na pokrytí činností personálního oddělení, či ekonomického úseku, pod který spadá například účetní a controllingové oddělení. Dále IT úsek, který zajišťuje podporu všem zaměstnancům v oblasti informačních technologií.



**Předvýrobní režie** pokrývá náklady především na *činnosti designérů a konstruktérů*, kteří ještě před samotnou výrobou, prakticky na úplném začátku, tedy *před samotným získáním zakázky* svítidlo graficky vymodelují a technicky rozpracují, aby mohla být stanovena cena. Zákazník se poté rozhodne, zda má o zakázku zájem. V praxi, když se klient rozhodne při větší časové náročnosti těchto předvýrobních činností od obchodu odstoupit, hraří náklady spojené s vizualizací lustru.

x	OJ1 - Broučková	x	PHK
x	OJ2 - Brzobohatý	x	PSG
x	OJ7 - servis - celkem	x	PAE
x	PPP	x	PNY
65075	RAE - Kadleček	x	PUS
65070	OR	x	PUK
65071	Retail Development	x	PCE
65072	Maritime Programme	x	Waterford
65082	OJ2 - Brzobohatý	x	Podnikové prodejny
65077	OJ1 - Broučková	65083	OJ7 - servis - celkem
65079	OJ3 - Feix	65025	PCE
65078	Collections	65023	PAE
9863,5	Podnikové prodejny	65024	PNY
x	Obchodní režie 1 (PCL)	65021	PHK
		65081	PUK
		65028	OJ Indie
		65022	PSG
		x	Obchodní režie 1 (Afilace)

Obr. 12: Soupis oddělení spadajících pod jednotlivé režie - 2. část (vlastní zpracování v souladu s interními podklady)

Poslední z režii je obchodní režie, kterou společnost rozděluje na dvě části. **První obchodní režie** obsahuje *veškeré náklady spojené s obchodním procesem*, které zahrnují část *nákladů za českou část firmy*, tudíž Preciosu Lustry (PCL) s jejími podnikovými prodejny a nezakázkovou produktovou řadu Collections. Mimoto společnost do této režie zahrnuje i spotřebu nákladů *jednotlivých afilací po světě*. U zkratky vždy značí písmeno P název Preciosa, a zbytek představuje zkratu pro danou lokalitu – například Preciosa Arabské Emiráty (PAE), jinak označované Preciosa Dubai. **Druhá obchodní režie** zahrnuje náklady na útvary, jež jsou společné pro celou společnost, kdy velkou část obsáhnou *náklady na marketing*. Mimoto významně vstupují do obchodní režie 2 náklady na certifikace svítidel například po elektrotechnické stránce, a to pro všechny obsluhované státy samostatně.

### 6.1.3 Nákladové druhy jednotlivých středisek

Podnik pracuje s objemem nákladů u všech vnitropodnikových útvarů podle **jednotlivých nákladových druhů**, u výrobních i nevýrobních středisek. Pro představu je uveden výčet různých nákladových druhů, jež jsou účtovány na podnikové analytické účty.

501105	Materiál přímý G
502200	Spotřeba-elektřina externí
511100	Opravy E pauš. plán.
512100	Cestovné
512200	SC Hotely
512250	SC Stravné
513007	Náklady na reprezentaci
518010	Kooperace sklářské výroby externí
518200	Telefonní poplatky externí
518305	Nájemné ve skupině Preciosy
518505	Služby IT - SLA
518750	Úklid a údržba areálů externí
518805	Školení a vzdělávání ve skupině
518820	Služby právní externí
518905	Stravování závodní ve skupině
518910	Propagace externí
518915	Propagace ve skupině
518960	Nákupy software OTE
538100	Daně a poplatky ostatní
548900	Náklady provozní ostatní
549107	Manka a škody neuznatelné provozní
551120	Odpisy HIM technologického
551200	Odpisy software
562100	Úrok kontokorentů běžný
563200	Ztráty kurzové vývozu
568100	Pojistné

*Obr. 13: Jednotlivé nákladové druhy (vlastní zpracování v souladu s podnikovými dokumenty)*

Každé oddělení, středisko, úsek, pracoviště spotřebovává během roku při své činnosti různé náklady. Největší podíl u všech středisek tvoří mzdové náklady pracovníků. Podle zaměření střediska zde dochází k vynakládání nákladů i na jiné účely, kterými jsou například cestovné, IT služby (provoz počítačů, softwarů, telefonů), daně a pojistné majetku, ostatní provozní náklady (pomocné nářadí, kancelářský materiál apod.), kooperace výrobního charakteru či poradenské služby, odpisy veškerého majetku, finanční náklady, vzdělávání a zaškolování zaměstnanců, opravy či úklid, spotřeba elektřiny a vytápění budov, poplatky telefonním operátorům a další.

## 6.2 Význam a činnosti controllingu ve firmě Preciosa Lustry

Controllingové oddělení spolu s účtárnou spadá pod ekonomický úsek, úzce spolupracuje s Oddělením technické dokumentace (OTD), případně s účetním oddělením. Jeho smyslem ve firmě je **plánování a kontrola veškerých nákladů**, které firma spotřebovává, **spolu s řízením tržeb a potažmo zisku**.

V rámci plánování a kontroly nákladů a výnosů se pracovníci controllingu zabývají každý rok několika hlavními činnostmi. První z nich představuje **stanovení tarifů výrobních pracovišť**, tj. *za kolik se na jednotlivých výrobních úsecích bude vyrábět*, spolu s určením ceny střediska designu a konstrukce. Druhým úkolem controllingového oddělení je **detailní plánování nákladů všech ostatních středisek** v rámci celé firmy, tudíž náklady jednotlivých oddělení, které spadají do tří zmiňovaných režii. Následně controlleři stanovují **plán režii** na celý rok, tedy **hodnotu průměrné procentuální přírážky**, která se poté rozpouští k nákladové výrobní ceně každého svítidla, aby společnost výrobou jednotlivých lustrů postupně pokryla veškeré režijní náklady.

Třetí činností controllingu Preciosy Lustry je **sestavování různých plánů na základě předpokládaných tržeb**, kdy hlavní z nich představuje právě **plán nákladů**, s tím související **plán investic, materiálu a výroby**. Další činností controllingového útvaru je **hledání úspor** v případě, že není naplňován plán tržeb. Vzhledem k tomu, že controllingový úsek řídí jak náklady, tak tržby (výnosy) a tím ovlivňuje výši zisku, má na starosti také **sestavování a vyhodnocování krátkodobého výsledku hospodaření**, spolu s **určováním bodu zvratu**. Posledním stěžejním úkolem, který controlleři v analyzovaném podniku plní, je **vyhodnocování ziskovosti jednotlivých projektů**. Tato činnost zahrnuje **komparaci nákladových kalkulací z časového hlediska**, kdy je porovnána kalkulace nákladů plánovaná s kalkulací konečnou, spolu s výpočtem jednotlivých režii a následného vyhodnocení objemu zisku. Tato úloha controllingu bude podrobněji analyzována v rámci 7. kapitoly.

### 6.2.1 Stanovení ceny výrobních pracovišť

Do kompetencí controllingového oddělení Preciosy Lustry nespadá sestavování kalkulace úplných vlastních nákladů svítidla, proto kalkulaci nákladů jednotlivých svítidel provádí Oddělení technické dokumentace.

Controllingové oddělení samotné kalkulace neprovádí, jelikož nesestavuje pracovní postup výroby svítidla, který je zajištěn právě OTD. Úkolem controllingu je **příprava podkladů pro kalkulace přímých i nepřímých nákladů**.

Co se týká *přípravy dat pro vyčíslení přímých variabilních nákladů*, pracovníci controllingu na začátku roku vždy *nejprve vyčíslí veškeré náklady jednotlivých výrobních středisek* podle nákladových druhů, a pomocí nich **stanoví tarif výrobního pracoviště, tj. jeho cenu za hodinu (sazbu)**. Tento údaj u každého střediska slouží Oddělení technické dokumentace jako stěžejní podklad pro vyčíslení výrobních nákladů. Díky známé ceně pracoviště za hodinu je při samotných kalkulacích OTD schopné v peněžních jednotkách vyčíslit kolik stojí činnost, například broušení svítidla, kde podle pracovního postupu oddělení stanovilo, že broušení lustru si vyžádá 4 hodiny práce. Dále postupuje tak, že sazbu pracoviště vynásobí počtem hodin, kolik je potřeba, aby daný kus svítidla strávil na konkrétním úseku výroby. Toto OTD provede u každého pracoviště dle pracovního postupu, kterým musí svítidlo projít, aby získalo požadovanou podobu.

**Tarif pracoviště je stanoven následujícím vzorcem (6):**

$$\text{sazba} = \frac{\text{celkové náklady pracoviště}}{\text{výkon pracoviště}} + \text{procentuální přírážka výrobní režie} \quad (6)$$

Čítec vzorce zahrnuje *veškeré náklady, které za celý rok pracoviště spotřebuje v rámci jednotlivých nákladových druhů*. Spadají sem zejména mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění jednicových dělníků, technologická energie a teplo, pomocný materiál, IT služby a další.

*Výkon pracoviště představuje počty hodin*, které se zde *ročně odpracují*. Buď se jedná o výkon *přímých lidí*, a vychází se zde z počtu jednicových zaměstnanců na pracovišti, nebo se jedná o výkony *strojů*, tudíž odpracované počty hodin strojů. Pokud jde o výkony lidí, jedná se o hodinovou lidskou práci, v případě strojů se odpracované hodiny běžně označují jako strojhodiny.

Do přímých variabilních nákladů, a tím i do tarifu pracoviště, však nespádají pouze mzdy a ostatní náklady jednicových (přímých) dělníků, ale je zde *nutné zohlednit například i práci řídicích pracovníků ve výrobě*.

Konkrétně se jedná kupříkladu o mistry na dílně či dispečery výroby, kteří představují pro fungování výrobního provozu významný element, ale sami se na výrobě svítidla přímo manuálně nepodílí. Z tohoto důvodu se v tomto případě jedná o **procentuální přírážku specifické výrobní režie**, jež má **variabilní charakter**. Nejedná se o jednicové mzdové náklady, které okamžitě reagují na změnu objemu výkonů, každopádně se i výše těchto mzdových nákladů řídicích pracovníků mění v souvislosti s objemem vyráběných svítidel. Čím více je vlivem nárůstu objemu zakázek jednicových dělníků, úměrně tomu musí přibýt i řídicí pracovníci či dispečeri výroby.

Nicméně stále se jedná o **fixní režijní náklad** (ačkoliv s variabilní složkou), mimo jiné i proto, že do této režie spadají tři výrobní střediska, jež fyzicky nepracují se svítidly, nicméně bez nich by lustr vůbec nemohl jít do výroby. Jedná se o **činnost středisek**, které se **provádějí před samotnou výrobou**, konkrétně jde o úsek technologické přípravy výroby, Oddělení technické dokumentace a útvar řízení výroby. Technologičtí pracovníci musí jasně definovat výrobní postup z pohledu vyžadované technologie, řízení výroby musí naplánovat výrobní kapacity vzhledem k časovému průběhu výroby. Specialisti z OTD musí zpracovat souhrnnou technickou dokumentaci, neboli velmi detailní postup práce ve všech výrobních střediscích, která se podílejí na výrobě svítidla. Tito zaměstnanci, pracující v kancelářích (nikoliv ve výrobním provozu), jsou obecně označováni jako technicko-hospodářští pracovníci (THP).

## 6.2.2 Plánování nákladů režijních středisek

THP zaměstnanci tvoří podstatně větší podíl pracovníků v organizaci než pracovníci jednicoví. Controlleři také spadají do této kategorie zaměstnanců (jako všichni pracovníci na jednotlivých režijních odděleních). Mimo podklady pro kalkulace přímých nákladů, controlleři sami stanovují **průměrné procentuální přírážky třech jednotlivých režii**. Detailněji je tento postup objasněn na praktickém výpočtu v sedmé kapitole práce po vysvětlení dalších souvislostí. Nicméně pro stanovení samotné režijní přírážky je **nejdříve nutné vyčíslit celkový objem všech nepřímých fixních nákladů**, které společnost opět stanovuje na základě jednotlivých nákladových druhů.

Oproti výrobním pracovištím tato režijní střediska nevykazují například náklady na technologickou energii, nicméně nahrazují je jiné nákladové druhy, například náklady služebních cest, firemních vozů, náklady na reprezentaci či externí poradenské služby a další. Největší podíl na těchto nákladech zauímají mzdové náklady THP zaměstnanců spolu s daňovými odvody.

### 6.2.3 Sestavování plánů a jejich kontrola

Controllingové oddělení Preciosy Lustry vyhotovuje jeden **hlavní plán**, který nazývá **obchodním plánem** zahrnujícím *plán tržeb, nákladů, a zisku*. Další **související plány** představuje plán *investic, materiálu, výroby*. Hlavní obchodní plán (někdy firmou nazýván business plan) je založen na dvou dílčích významných **plánech tržeb a nákladů**, ze kterých je vyvozován plán zisku.

Controllingové oddělení dostává prodejní strategii vypracovanou, a snaží se ji implementovat do praxe. Controlleri od managementu obdrží **plánovaný objem tržeb** na nadcházející tři roky, který rozpracují detailně pro příští fiskální rok. Pro další dva roky se zpracovává pouze rámcový náhled, který se poté podle předešlého roku reviduje, aktualizuje, upřesňuje. Tudíž se controllingový úsek zabývá detailním plánováním v horizontu jednoho roku a obecným náhledem do dalších dvou let. Pro stanovení objemu tržeb se vychází jak z minulých dat, tak zejména z již vyjednaných obchodů. Z 80 % firma již má potvrzené zakázky na nadcházející rok a zbylých 20 % dotváří během roku. Plán tržeb je možné ve společnosti Preciosa považovat za *plán odbytu*, jelikož se jedná o plán prodejů, Množství zakázek neboli plánované počty prodaných svítidel u tohoto typu výroby není možné předem stanovit, proto se společnost zajímá především o celkový peněžní objem, za který plánuje vyrobit a prodat.

Úměrně k tržbám jsou následně do detailu naplánovány veškeré náklady tak, aby firma dosahovala požadované výše zisku. Hlavní činnost u **plánování nákladů** spočívá v určení aktuální výše nákladů za veškerá střediska firmy. Vychází se zde z objemů nákladů minulých let, nicméně je nutná každoroční aktualizace a zpřesnění, jelikož se výše některých složek nákladů mění. Například mzdové náklady je nutné úměrně navyšovat kvůli rostoucí minimální mzdě, v případě realizování investic je také nezbytné zahrnout odpisy nových strojů do objemu nákladů na dané středisko.

Každému podnikovému útvaru je přiřazen určitý objem nákladů podle jeho aktuálních potřeb a controlleri v pravidelných měsíčních intervalech sledují u každého z nich, zda nedošlo k překročení této výše. Pro zaznamenávání spotřeby nákladů jednotlivými středisky společnost využívá celopodnikový IT software SAP, který sdružuje data o veškerých operacích, které ve firmě probíhají. Díky tomu má controllingové oddělení perfektní přehled o všech úkonech a může potřebná data sledovat.

Pokud se středisko za měsíc odchýlí od stanoveného plánu o 5 tisíc korun a více nebo o 5 % v rámci nákladového druhu, pracovníci controllingu se dotazují vedoucího střediska, z jakého důvodu k této odchylce došlo. Po zjištění výkyvu se objem zbylých nákladů střediska controlleri snaží redukovat (například snížením rozpočtů na následující služební cesty), a častokrát navrhnou určitá opatření pro podobné situace i do budoucna. V tomto případě je možné hovořit o tom, že společnost využívá tzv. dopřednou vazbu, jelikož předvídá možné budoucí odchylky a pomocí nápravných opatření se jim snaží předejít. V případě, že je v rámci měsíční kontroly zjištěno, že není naplňován plán tržeb, opět se hledají možná úsporná opatření, jež mají zajistit snížení zisků z prodejů o co nejmenší podíl.

S plánem nákladů souvisí *plán investic*, jenž je z velké části v kompetenci technického ředitele, který informuje controlling a vyšší management o nutných opravách či nákupech nových strojů. V případě, že je investice schválena vedením, technický ředitel připravuje controllingu podklady pro zahrnutí odpisů jednotlivých strojů do nákladů středisek. Při *plánování výroby* se opět vychází z minulých dat a z plánovaného objemu tržeb a zisku, kdy plán výroby je roven nákladovým cenám, přepočteným dle aktuálního plánu prodejů. Vzhledem k tomu, že firma předem nezná počty vyrobených kusů svítidel, zajímá ji celková peněžní suma, za kterou v souhrnu lustry vyrobí. Drtivou většinu zakázek kromě amerického trhu vyrábí ve svých závodech, nicméně i tak si vyhrazuje určitou část nákladů na případnou kooperaci, za situace, kdy by nebylo v silách společnosti zakázku vyrobit. V případě, že Preciosa Lustry kooperaci s jiným podnikem nevyužije, představuje tato položka určitou rezervu.

Společnost vždy provádí veškeré plány s ohledem na míru jistoty. Pro sestavení *plánu materiálu* je také určující plán prodejů a mimoto i objem nákladových cen, z něhož má společnost historicky vysledováno, že zhruba 60 % nákladové ceny tvoří mzdy a cca 40 % náklady na materiál.

Proto vždy podle minulých let plánu materiálu a současných plánů tržeb controlleři stanoví procentuální podíl materiálu na nákladových cenách a vyčíslí celkovou peněžní sumu, s níž počítají pro nákup materiálu na daný rok.

Mimoto v rámci roku controllingové oddělení pomocí reportů přizpůsobených uživateli – stručně, jasně a výstižně podává ty nejdůležitější informace managementu o tom, jak se plány daří plnit, v jakém rozmezí se pohybují odchylky plán vs. skutečnost a popřípadě jaká byla zavedena úsporná opatření.

#### **6.2.4 Sledování krátkodobého výsledku hospodaření**

Nejvíce management společnosti zajímá, jak se v krátkodobém horizontu společnosti daří. Údaje o objemu výroby a prodeje jsou promítnuty do výkazu zisku a ztráty (výsledovky). Ten je sestaven na základě hlavního obchodního plánu, kdy na začátku roku Preciosa Lustry stanovuje plánované objemy výnosů a nákladů pro dosažení dané úrovně zisku. Každý měsíc je porovnán tento plán se skutečným stavem a vyhodnocuje se, zda společnost generuje zisk či ztrátu. Tuto kontrolu a zhodnocení controlleři provádějí na měsíční bázi a na konci roku kvantifikují souhrn celkových dat, která slouží jako podklad pro vyhotovení zmiňovaného výkazu.

Tento postup a jednotlivé nákladové druhy, na základě nichž společnost kvantifikuje celkový objem nákladů, obsahuje tabulka číslo 2. Je zde zobrazeno vyhodnocení aktuálního stavu za jeden měsíc spolu s celkovým součtem fiskálního roku 2018. Jednotlivé hodnoty jsou uvedeny v tisících Kč a je zde vidět, že společnost rozlišuje nejen několik druhů nákladů, ale i výnosů. V desátém měsíci si je patrné, že objem plánovaných nákladů byl přečerpán, naopak v součtu i s ostatními měsíci plán celkových nákladů převýšil skutečně vynaložené náklady. Z toho plyne, že podnik Preciosa Lustry během celého roku ušetřil na plánovaných nákladech více než 100 milionů Kč, což by bylo skvělé za předpokladu, že by se mu podařilo naplnit plán tržeb (které tvoří drtivou část veškerých výnosů). To se bohužel nepodařilo, vzhledem k tomu, že celkové skutečné výnosy byly o více než 330 milionů Kč nižší plán předpokládal. Proto za rok 2018 společnost generovala ztrátu ve výši 166,8 milionů Kč.



Tab. 2: Krátkodobý výsledek hospodaření za fiskální rok 2018 (tis. Kč)

Finanční plán/skut. PCL za FR 2018	10/FR18		1-12/FR18	
	plán	skutečnost	plán 1-12	skut. 1- 12/FR18
	Materiál	20 505	25 686	285 266
Energie	3 106	3 980	34 298	34 903
Opravy	244	2 061	10 120	8 513
Kooperace	3 919	2 808	39 322	26 501
Služby	15 845	12 515	208 067	173 668
Osobní náklady	27 276	26 100	305 745	300 091
Odpisy HIM	2 377	1 674	24 491	20 694
Ostatní náklady	904	455	13 184	-2 244
Finanční HV	1 672	6 192	18 676	63 727
Náklady AFI - zástupná střediska	0	476	0	5 942
<b>Náklady</b>	<b>75 848</b>	<b>81 946</b>	<b>939 169</b>	<b>834 327</b>
obchodní marže	4 019	224	36 066	7 714
Tržby	91 989	58 762	954 984	635 645
ZS zásob	-192	17 386	-2 352	15 014
Aktivace	726	290	7 750	2 286
Ostatní výnosy	100	436	1 195	7 055
Daň z příjmů za běžnou činnost-splatná	0		0	-205
Mimořádný výsledek hosp.	0		0	0
<b>Výnosy</b>	<b>96 642</b>	<b>77 098</b>	<b>997 644</b>	<b>667 509</b>
<b>HV PCL</b>	<b>20 794</b>	<b>-4 848</b>	<b>58 475</b>	<b>-166 818</b>

Zdroj: Interní materiály vybraného podniku

Jedním z důvodů, proč tato situace může ve společnosti nastávat, je velmi dlouhý proces před samotnou výrobou svítidel u velkých projektů. To má za následek skutečnost, že ačkoliv je obchod v jednání v rámci jednoho roku, promítne se do výnosů až roku následujícího.

### 6.2.5 Výpočet bodu zvratu

Jedním z dalších úkolů controllingového útvaru je provádění výpočtu bodu zvratu. Společnost Preciosa Lustry jej vyhotovuje jednou ročně a to na začátku fiskálního roku, který trvá od dubna do března. Výpočet tudíž vychází z plánovaných hodnot nákladů a tržeb a stanovuje zlomový bod zvratu, kdy společnost svými tržbami již pokrývá celkové náklady při nulovém zisku.

Vzhledem k tomu, že společnost striktně nerozlišuje variabilní a fixní náklady, jelikož to pro ni nehraje stěžejní roli, provádí výpočet bodu zvratu odlišným způsobem, než je popsáno v odborné literatuře. Prakticky proti sobě staví celkové tržby a celkové náklady.

V dalším textu jsou provedeny dva způsoby výpočtu bodu zvratu. Jeden je podroben rozlišení nákladů na variabilní a fixní složku a druhý počítán s náklady celkovými bez rozlišení jednotlivých složek. Následně jsou porovnány výsledky a zhodnocena přesnost každého z výpočtů. Pro účely propočtů slouží tabulka č. 3, kde jsou uvedeny veškeré potřebné hodnoty pro výpočet. Tato data byla poskytnuta firmou v širších souvislostech a společnost si nepřeje zveřejňovat podrobnosti k těmto informacím. Proto autorka shrnula pouze potřebná data do vlastní tabulky. **Hodnoty představují plánovaná data pouze pro vybavovací akce (VA) neboli projekty zakázkové výroby pro rok 2020.** Vybavovací akce tvoří drtivou většinu veškeré produkce společnosti, kdy bytová svítidla participují na výkonech firmy minimálním dílem.

**Tab. 3: Údaje pro propočet bodu zvratu v Kč**

<i>Hodnoty pro výpočet bodu zvratu (Kč)</i>		<i>souhrn</i>
celkové tržby VA	<b>990 503 266</b>	
celkové náklady VA	<b>901 515 040</b>	
přímé náklady ČR	411 546 484	<b>506 546 484</b>
přímé náklady Dongguan	95 000 000	
režijní náklady ČR	378 436 656	<b>394 968 556</b>
režijní náklady Dongguan	16 531 900	
rozdílový ukazatel (RU)	1,96	

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s interními dokumenty podniku

**Jako první je proveden výpočet, jak by měl být správně prováděn s rozlišením jednotlivých složek nákladů** a zaměřením na rozdílnou návratnost variabilních a fixních položek. Pro stanovení objemu fixních nákladů (FC) poslouží souhrnný údaj režijních nákladů (jak za výrobu v Čechách tak v Číně), vzhledem k tomu, že byly v předešlých kapitolách logickými argumenty tyto náklady charakterizovány jako nepřímé fixní.

Obdobným způsobem je možné označit pro tento výpočet variabilní náklady (VC), jež jsou tvořeny veškerými přímými náklady, opět vzaté jako součet nákladů z obou výrobních lokalit. Sumu fixních nákladů společnost vyčísluje jednoduše pomocí součtu veškerých nákladů třech zmiňovaných režií u všech středisek. **Variabilní náklady** zde představují **objem nákladových cen**, jejichž výpočet je o něco složitější, a lze ho vyjádřit podílem (7):

$$\text{Plánovaný objem nákladových cen} = \frac{\text{celkový plánovaný objem tržeb}}{\text{rozdílový ukazatel}} \quad (7)$$

Roční plánovaný objem nákladových cen na veškerou výrobu zahrnuje objem celkové produkce svítidel za určitý rok při daných tržbách. Jejich výše je dána zejména **rozdílovým ukazatelem (RU)** uvedeným ve výchozí tabulce. Ten vychází z prodejů minulých let a představuje *podíl souhrnných prodejních cen a výrobních (nákladových) cen všech vyprodukovaných svítidel za předešlý rok*. Tento vztah je dán podílem nikoliv rozdílem, aby společnost získala desetinné číslo, které má **poměrově vypovídací charakter**, nikoliv absolutní hodnotu v peněžních jednotkách. *Rozdílový ukazatel značí, jak dobře firma svítidla prodává nad hodnotu spotřebovaných nákladů*, tzn. *kolikrát prodejní cena převyšuje cenu nákladovou*. Tento ukazatel mimo jiné pomáhá pracovníkům controlligového oddělení naplánovat výrobní kapacity. Při výpočtu objemu nákladových cen podle vztahu (7), kdy je za plánované tržby dosazena hodnota 990 503 266 Kč, ta vydělena plánovaným RU ve výši 1,96, je **výsledek téměř roven hodnotě souhrnu přímých nákladů, tzn. 505 359 000 Kč**. Z hlediska prodejů je výše rozdílového ukazatele pro firmu výhodnější, čím je jeho hodnota vyšší.

Po vyjasnění, co v případě analyzované společnosti představují fixní a variabilní náklady, je možné vyjádřit bod zvratu, který lze vyčíslit dle vztahu (8):

$$BZ = TR_{BZ} = \frac{FC}{1 - v_{jT}} \quad (8)$$

BZ..... bod zvratu

TR..... celkové plánované tržby

FC..... veškeré plánované fixní náklady

$v_{jT}$ ..... jednotkové variabilní náklady

Pro výpočet bodu zvratu je nejdříve potřeba vyjádřit variabilní náklady na jednotku pomocí následujícího vztahu (9):

$$v_{jT} = \frac{VC}{TR} = \frac{506\,546\,484}{990\,503\,266} = 0,5114 \text{ Kč} \quad (9)$$

Tato hodnota představuje průměrné variabilní náklady, které připadají na 1 Kč tržeb, jinak řečeno jednotkové variabilní náklady určující, jaký podíl z každé koruny prodeje jde na úhradu variabilních nákladů. Ve výpočtu vyšlo, že každá koruna se podílí na úhradě VC cca 51 halíři.

Zbývající část o hodnotě 0,4886, vycházející ze vztahu  $(1 - v_{jT})$ , představuje příspěvek k tržbám. Ten udává, v jaké výši se podílí jedna koruna prodané produkce na úhradě fixních nákladů a následně po překročení bodu zvratu přispívá k tvorbě zisku. Číselné vyjádření kompletního vztahu bodu zvratu je vyjádřeno rovnicí (10):

$$TR_{BZ} = \frac{FC}{1 - v_{jT}} = \frac{394\,968\,556}{1 - 0,5114} = \mathbf{808\,367\,900\,Kč} \quad (10)$$

Tržby v bodu zvratu, tzn. při nulovém zisku a ztrátě, musí být v hodnotě cca 808,4 milionů korun, aby pokryly veškeré náklady podniku. Nad tuto hodnotu již společnost při dalších prodejkách bude generovat zisk.

Výpočet, který **provádí Preciosa Lustry**, je podstatně jednodušší. Společnost zajímá, jak vysoké tržby musí generovat, aby její zisk byl nulový, tedy roven celkovým nákladům, aniž by zohlednila rozdílovou návratnost VC a FC. Tuto myšlenku lze vyjádřit vztahem (11), kdy TC představují celkové náklady:

$$\mathbf{BZ = TR_{BZ} = TC} \quad (11)$$

Celkové náklady jsou součtem veškerých nákladů uvedených v tabulce č. 3. Jedná se o přímé a nepřímé režijní náklady za obě lokality výroby, kdy číselně lze celkové náklady potažmo tržby v bodě zvratu vyjádřit dle následujícího vztahu (12):

$$TR_{BZ} = TC = 506\,546\,484 + 394\,968\,556 = \mathbf{901\,515\,040\,Kč} \quad (12)$$

Tento výsledek jen číselně potvrdil vztah uvedený výše, že tržby v bodě zvratu musejí být minimálně ve výši celkových nákladů podniku. Celkové plánované tržby v hodnotě cca 990 milionů za vybavovací akce tedy zahrnují zhruba 89 milionů zisku. Běžně se společnost snaží dostat na úroveň zisku v hodnotě 150 až 200 milionů Kč, nicméně ne vždy je možné tohoto cíle dosáhnout samotnými prodejmi, proto podnik zvyšuje svoji úroveň ziskovosti právě nákladovými úsporami a vytvářením rezerv již při plánování nákladů.

**Tab. 4: Srovnání získaných výsledků různých metod výpočtu BZ v Kč**

<i>Porovnání výsledků metod výpočtu bodu zvratu (Kč)</i>		
	<b>výpočet dle literatury</b>	<b>výpočet Preciosy Lustry</b>
TR <sub>BZ</sub>	808 367 900	901 515 040
rozdíl	<b>93 147 140</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 4 shrnující rozdílné výsledky dvou postupů výpočtu bodu zvratu je možné odvodit, že pokud **by společnost třídila své náklady na fixní a variabilní složku, dosáhla by přesnějšího výsledku s rozdílem téměř 100 milionů korun. Nicméně Preciosa Lustry považuje veškeré své náklady za fixní (tudíž  $TC = FC$ ), jelikož jeden rok pro ni představuje velmi krátkou dobu na to, aby se změny zejména v přímých nákladech výrazně projevíly.** Jako argument pro takovéto rozlišení nákladů společnost podává příklad sklářské hutě, kde se jedná o „stroj“, který je využíván ve výrobě, a náklady na jeho provoz spadají do nákladů přímých. Nicméně za předpokladu snížení objemu produkce nelze provést ani částečný výhas hutě, jelikož i při odstávce výroby musí skláři hut' udržovat v aktivitě a za takovéto situace stále hut' spotřebovává 70 % veškeré energie.

Další příklad Preciosa Lustry uvádí v souvislosti se mzdovými náklady. I když by snižovala počty jednicových pracovníků, tři následující měsíce by dělníci byli v ochranné pracovní lhůtě se standardní mzdou. Navíc většina manuálně pracujících lidí ve firmě působí řadu let, tudíž by jim společnost musela poskytnout až pětíměsíční odstupné, a až následně na to by se jí snížily náklady za dané jednicové dělníky a úspora by nebyla téměř žádná v ročním horizontu. Z těchto důvodů společnost veškeré náklady vnímá jako fixní, jelikož není možné je efektivně ovlivňovat v krátkém období.

### **Členění controllingového oddělení společnosti**

Vzhledem k jednotlivým činnostem controllingového oddělení firmy Preciosa Lustry lze u společnosti hovořit o fungování **operativního controllingu**. Je tomu tak především z důvodu, že je orientován na vnitropodnikové záležitosti, zabývá se detailním plánováním v horizontu jednoho roku, s přihlédnutím na činnosti jako vyhodnocování KVH či sestavování bodu zvratu.

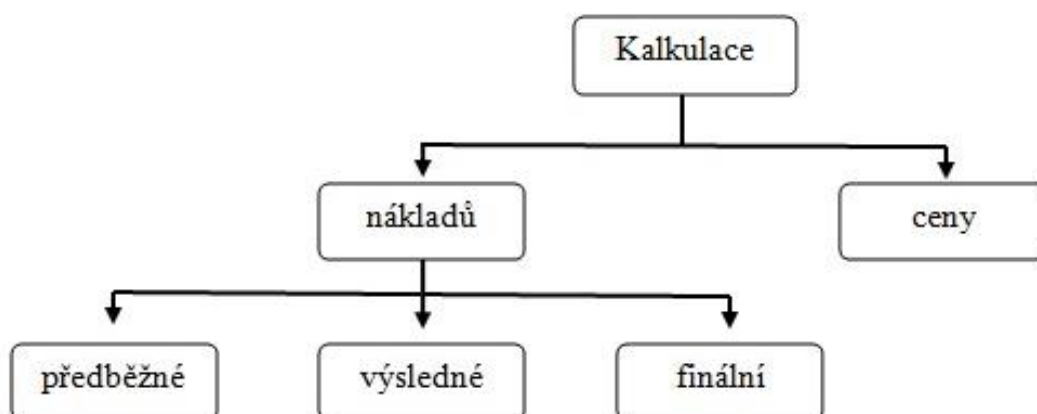
Ačkoliv se na první pohled může zdát, že firma splňuje veškeré předpoklady pro fungování **nákladového controllingu**, není tomu tak. Třebaže úsek controllingu sklářské společnosti sestavuje krátkodobý výsledek hospodaření, má ucelenou plánovací základnu, taktéž fungující ekonomickou strukturu či provádí propočet bodu zvratu, **nesplňuje nejdůležitější předpoklad**. Tím je absence využívání klasifikace nákladů dle objemu produkce a využívání jejich dělení na variabilní a fixní. Vzhledem k tomu, že společnost v žádných výkazech tento způsob třídění nákladů neaplikuje, není možné hovořit o využívání nákladového controllingu v Preciosa Lustry.

## 7 Kalkulace zakázky světelného objektu

Vzhledem k tomu, že obrat společnosti tvoří z 98 % vybavovací akce, tj. výroba svítidel na zakázku, je v rámci této kapitoly praktické části provedena **kalkulace světelného objektu vyrobeného na základě individuálních přání zákazníka**. Společnost Preciosa Lustry, a.s. sestavuje strukturované kalkulace a využívá svůj **specifický kalkulační vzorec**. V rámci této problematiky je věnována větší pozornost **nákladovým kalkulacím z časového hlediska**. Autorka práce zde sestavuje kalkulaci zakázkového svítidla podle kalkulačního vzorce firmy a porovnává ji s kalkulací, jež byla reálně provedena podnikem samotným.

### 7.1 Kalkulační systém zkoumaného podniku

Na obrázku níže je přehledně uvedeno, jaké kalkulace společnost Preciosa Lustry v rámci svého kalkulačního systému sestavuje. Prvotně firma vyhotovuje kalkulaci nákladů a z ní poté kalkuluje cenu, za kterou je projekt nabídnut zákazníkovi. Na rozdíl od kalkulačního systému popisovaného v literatuře, jenž rozlišuje pouze kalkulace předběžné a výsledné, společnost sestavuje až tři druhy kalkulací z časového hlediska, kterými jsou kalkulace nákladů **předběžné, výsledné a finální**. Takovéto členění kalkulací nákladů mimo jiné obsahuje i určité odlišnosti v používaném názvosloví v porovnání s analyzovanými literárními zdroji. Výsledná kalkulace je ve zkoumaném podniku pouze „průběžnou“ fází sestavovaných kalkulací a může být pro uživatele zavádějící, že konečnou fází představuje nikoliv právě výsledná kalkulace, ale kalkulace finální. Toto rozdělení je patrné z následujícího obrázku.



Obr. 14: Kalkulační vzorec společnosti Preciosa Lustry, a.s. (Janková, 2017, s. 41)

### 7.1.1 Kalkulace ceny svítidla

Vždy když společnost obdrží od klienta zakázku v podobě projektu, jak by si zákazník světelný objekt představoval, je pro nakupujícího stěžejním faktorem cena zakázky. Kalkulace ceny se ze strany Preciosa Lustry skládá z několika fází a prodejní cena svítidla nabídnutá zákazníkovi je vytvořena na základě několika položek.

První složku tvoří kalkulace **nákladové ceny svítidla**, jež zahrnuje veškeré spotřebované variabilní přímé náklady spolu s variabilní složkou režie – výrobní režii. K této nákladové ceně světelného objektu je nutné přičíst veškeré nepřímé fixní náklady, tedy zbylé režie, a to konkrétně **správní, předvýrobní a obchodní režii**. Cenou jednoho svítidla by měla společnost pokrýt veškeré náklady spojené s jeho výrobou - přímé i nepřímé, a díky rozpuštění i určitého procenta režijních nákladů na každý jeden kus svítidla toho firma dosáhne. Nicméně mimo rozložení procenta nepřímé režie (z celkových nákladů veškerých režijních středisek), společnost na základě plánu tržeb přiřazuje ke každému projektu i procentuální objem zisku. Tudíž připočítává do ceny každého kusu výrobku i určité **procento zisku**, které je důležité započíst, aby byly zakázkové projekty výdělečné a činnost společnosti měla smysl. Sečtením těchto třech položek vzniká tzv. **minimální inkasní cena (MIC)**, s jejíž výší potom pracuje obchodník. Pod tuto cenu by obchodník neměl klesnout, jinak by nebyla pro firmu zakázka výhodná, proto společnost tuto cenu i výstižně pojmenovává.

**nákladová cena + režie + zisková přírážka = minimální inkasní cena svítidla**

Úkolem schopného obchodního zástupce je zakázku prodat za co nejvyšší cenu, tudíž dostat se nad úroveň minimální inkasní ceny a **navýšit** tak základní procento zisku (okolo 10 %), až na **úroveň zisku** cca 15 - 20 %. Pokud je kupujícím příslušník státu, který podléhá zdanění daně z přidané hodnoty, firma připočítává k prodejní ceně i **procento DPH** v odpovídající výši. **Finální cena světelného objektu**, jež je zákazníkovi předkládána, tedy může obsahovat další dvě dodatečné položky, jak ukazuje následující rovnice:

**nákladová cena + režie + zisk + navýšení zisku + DPH = prodejní cena svítidla**

Velký vliv na výnosnost zakázky má právě obchodník, ačkoliv musí mít na paměti, že někteří zákazníci (přestože se jedná o luxusní zboží) jsou citlivější na výši ceny. Proto není u některých potencionálních kupujících žádoucí navyšovat ziskovou přírážku, jelikož by to mohlo mít za následek ztrátu lukrativního zákazníka.



Podnik po vyhotovení zakázky vyhodnocuje ziskovost projektu na základě daných kritérií. Společnost Preciosa Lustry je schopná během roku vyhotovit 300 – 500 projektů na zakázku, z čehož je zhruba 73 % ziskových, 5 % ztrátových, cca 10% tvoří zakázky nadziskové a 12 % projekty podziskové (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

***Kritéria, jak společnost stanovuje míru ziskovosti zakázek, jsou následující:***

- NADZISKOVÉ PROJEKTY - skutečný zisk na plánovaných režiiích > zisk plánovaný,
- ZISKOVÉ - skutečný zisk na plánovaných režiiích > 0, ve vyhodnocení neuváděno,
- PODZISKOVÉ - skutečný zisk na plánovaných režiiích  $\leq$  zisk plánovaný,
- ZTRÁTOVÉ - skutečný zisk na plánovaných režiiích < 0 (Janková, 2017).

### **7.1.2 Kalkulace nákladů světelného objektu**

V drtivé většině případů je zkoumaný podnik schopen velkou část komponentů svítidla vyhotovit vlastními silami. Proto sestavuje nákladové kalkulace ve skutečné výši zejména všech přímých variabilních nákladů s výrobou spojených. V případě, že některé komponenty (především elektroniku) není Preciosa Lustry schopna vyhotovit efektivně sama, tyto součástky nakoupí. Ty poté kalkuluje do přímých nákladů v plné výši ceny, za kterou je nakoupila (tudíž za prodejní cenu zahrnující i zisk prodávající společnosti).

Pro vyčíslení **nákladové ceny** je stěžejní zahrnout **veškerou spotřebu přímého i pomocného materiálu, mzdové náklady všech pracovníků podílejících se na výrobě** (přímých i doprovodných), spotřebovanou elektrickou energii strojů při výrobě s odpisy těchto strojů. Do nákladové ceny je proto k přímému materiálu a mzdám pracovníků, u kterých je možné měřit spotřebovanou práci na jeden výrobek, **připočítávána i variabilní výrobní režie**. Ta zahrnuje veškerý podpůrný materiál (např. nářadí, lepidlo apod.) a mzdy doprovodných pracovníků (např. mistrů ve výrobě, technologů, pracovníků Oddělení technické dokumentace). Hodnotu výrobní režie není reálné vyčísřit na jeden kus svítidla, jelikož samy o sobě položky této režie nevyprodukují počitatelný výstup. Nicméně tento druh režie je přímo spjat s výrobou a jeho výši ovlivňuje objem vyráběné produkce, proto ho společnost kalkuluje do nákladové ceny, ačkoliv se jedná o režijní náklad.

Jak již bylo zmíněno, **k nákladové ceně společnost přiřazuje procento fixních režii**, konkrétně předvýrobní, správní a dva typy obchodní režie. Výše tohoto procenta je složitě vypočítána pomocí firemního softwaru z celkového objemu plánovaných nákladů všech režijních středisek. Objem těchto nákladů v souhrnu (za všechna střediska a jejich veškerých nákladových druhů) za celý rok vyčísluje controllingové oddělení. IT systém poté za pomoci komplikovaných vzorců **degresivních pásem režii** přiřazuje konkrétní výši procenta dané zakázce dle výše nákladové ceny projektu.

Z obrázku č. 15 je zřejmé, že společnost rozlišuje tři tato pásma odvíjející se od ceny projektu, dle kterých program stanovuje velikost procenta jednotlivých režii. Tato pásma jsou nazývána degresivní záměrně, jelikož podnik se snaží cenově znevýhodňovat menší zakázky, a jejich cenu navyšuje o vyšší procento celkové režie. Jinak řečeno, **čím vyšší hodnota projektu bude, tím program přiřadí menší procento režii**, vypočtené z nákladové ceny. Tento jev je patrný na klesajících procentech celkové režie u projektů se zvyšující se hodnotou.

V praxi to funguje na základě controllingem aktualizovaných hodnot celkových režijních nákladů, které je potřeba během roku každým vyrobeným svítidlem uhradit. Počítačový program určuje procento režie tak, aby se tento celkový objem fixních režii během roku rovnoměrně rozpustil mezi veškeré zhotovené lustry. Software toto vyhodnocuje i na základě plnění plánu tržeb v aktuálních měsících. Proto je komplikované jednoduše stanovit přesné procento jednotlivých režii.

STRUKTURA PROJEKTŮ		Ziskovost		SR		OR1	
tis.Kč PC (cca)	tis.Kč NC	28,0%	Hodnota	31,2%	Hodnota	66,0%	Hodnota
do > 1 000tis. Kč		19,7%	16 498	22,8%	6 943	45,1%	13 703
1 000tis. Kč > 25 000tis. Kč		14,8%	96 928	17,9%	53 600	32,8%	98 057
nad 25 000tis. Kč		11,0%	35 150	14,2%	25 088	23,4%	41 399

STRUKTURA PROJEKTŮ		OR2		PR		Režie celkem	
tis.Kč PC (cca)	tis.Kč NC	24,5%	Hodnota	58,6%	Hodnota		
do > 1 000tis. Kč		18,3%	5 549	35,6%	10 817		121,8%
1 000tis. Kč > 25 000tis. Kč		14,6%	43 558	22,1%	66 009		87,4%
nad 25 000tis. Kč		11,7%	20 808	11,7%	20 710		60,9%

Obr. 15: Pásma degresivních režii (Interní dokumenty vybraného podniku)

Tímto byla objasněna problematika výpočtu nákladové ceny a stanovení procenta režii každé jedné zakázky, nicméně je neméně důležité rozebrat **nákladové kalkulace z časového hlediska**. Podnik v první řadě sestavuje **předběžnou kalkulaci nákladů**, jež je prováděna ještě před samotnou výrobou za účelem ocenění projektu, zákaznickovy specifické představy a konkrétních požadavků. Tato předběžná kalkulace ve společnosti nese pracovní název „**cena projektového manažera**“, jelikož ji vyhotovuje samotný projektový manažer, jakožto odhad ceny veškerých přímých nákladů s projektem spojených.

Tuto hodnotu lze tedy označit jako *předběžnou nákladovou cenu* (předběžná kvůli tomu, že se jedná pouze o odhad na základě zkušeností projektového manažera). K té je pomocí softwaru přiřazeno procento fixních režii spolu se ziskovou přírůžkou, což v součtu vytváří „na zkušenosti stojící“ minimální inkasní cenu. Ta je předána obchodníkovi, který s ní buď ještě dále pracuje, nebo ji takto ponechá a nabídne zákazníkovi.

Obrázek číslo 16 zobrazuje soubor konkrétních položek z firemního systému, které v průběhu tvorby minimální ceny vstupují do kalkulace. Úkolem projektového manažera je tedy předběžně odhadnout nákladovou cenu, zadat ji do systému a zbytek kalkulace provede počítačový program pomocí zadaných vzorců degresivních režii a stanovené míry zisku.

Označení	Sazba (%)	Celkem (CZK)	Celkem (USD)
NC-Nákladová cena			
PCD-Režie PCD			
SR-Správní režie			
OR1-Náklady obch.jednotek			
OR2-Nákl.MKT+skladování			
PR1-Nákl.design+konstrukce			
PR2-Režie předvýroba			
ÚVN-Úplné vlast.náklady			
Ziskovost			
MIC-Minimální cena			

Obr. 16: Předběžná kalkulace, sestavení ceny projektového manažera (Interní dokumenty vybraného podniku)

Pokud je výše ceny pro zákazníka vyhovující, projekt je posunut na jednotlivá oddělení předvýrobního procesu. V první řadě je pro zpřesnění kalkulace potřeba, aby byl světelný objekt do detailu zanalyzován do posledního šroubku a sepsán veškerý potřebný materiál pro jeho výrobu. Toto zajišťují konstruktéři spolu s technologi, a vytváří tak podklad pro Oddělení technické dokumentace, které je na základě těchto detailních popisů výroby schopné do poslední koruny vyčíslit přesnou výrobní (neboli nákladové) ceny lustru. Tímto postupem vzniká tzv. **výsledná kalkulace**, a společnost má tak přesnou představu, kolik by měla stát výroba zakázky podle naplánovaného postupu práce a zvolených technologií.

Na obrázku číslo 17 je možné nahlédnout do procesu kalkulování OTD, kdy na základě technických výkresů pracovníci oddělení naceňují jednotlivé položky, jež jsou stěžejní pro výrobu. Použitý materiál oceňují podle spotřebovaného množství. Lidskou či strojní práci pak podle controllingem vyčíslených dat „cen výrobních pracovišť“ a technologického postupu dle stanoveného počtu hodin, které jsou potřebné, aby lustr na výrobním pracovišti strávil. Pro přehlednost systém využívaný OTD náklady v kalkulaci rozděluje na variabilní a fixní složku, kdy je jejich součtem získána celková hodnota výrobní nákladovosti lustru.

Označ.náklad.prvku	Σ	Celkem	Σ	Fixní	Σ	Variabilní	Měna
Materiál přímý		82.486,97				82.486,97	CZK
Polotovary přímé		4.916,56				4.916,56	CZK
Vedlejší produkty							CZK
Energie přímá							CZK
Kooperace externí		12.914,00				12.914,00	CZK
Výkony lidí přímé		667,09				667,09	CZK
PSZ výkonů přímých		226,80				226,80	CZK
Materiál závislý		396,00				396,00	CZK
Polotovary závislé							CZK
Výkony lidí ostatní		100,30		100,30			CZK
PSZ výkonů ostatních		34,09		34,09			CZK
Výkon strojů		302,22				302,22	CZK
Režie vyr. k LP		3.756,08		481,13		3.274,95	CZK
Režie vyr. k SP		2.513,48				2.513,48	CZK
Režie spr.záv. k LP							CZK
Režie spr.záv. k SP							CZK
		<b>108.313,59</b>		<b>615,52</b>		<b>107.698,07</b>	<b>CZK</b>

Obr. 17: Průběh výsledné kalkulace svítidla sestavované OTD v Kč (Interní dokumenty vybraného podniku)

Na základě sestavených technologických postupů vyhotovení svítidla, je objekt předán do výroby, během které se zjišťuje, zda je skutečně možné zakázku vyrobit za podmínek stanovených výslednou kalkulací či nikoliv. Proto se tato fázově prostřední kalkulace během výroby dále zpřesňuje, případně optimalizuje. V praxi může nastat situace, že jednotlivé komponenty svítidla stráví na výrobním pracovišti podstatně více času, či stanovenou technologii není možné prakticky použít a konečná výrobní cena svítidla se tedy prodraží.

Z tohoto důvodu firma po dokončení výroby zakázky sestavuje *finální kalkulaci*, kdy již zná souhrn skutečně vynaložených nákladů. Na základě toho může vyhodnotit, jak moc byla výsledná kalkulace prakticky proveditelná a přesná, poučit se z chyb a pro další podobný projekt počítat s vyvstalými okolnostmi. Nicméně finální kalkulace zejména představuje nástroj, pomocí kterého se zjišťují odchylky od předběžné kalkulace – tedy od hrubého odhadu projektového manažera. Společnost zde vyhodnocuje, v jaké míře byl odhad přesný a zda byla nabídka projektovým manažerem podceněna či nadceněna. Podnik také hodnotí ziskovost zakázek dle kritérií zmíněných výše a ohodnocuje tak dovednosti obchodníka, jenž danou ziskovost projektu zajistil.

## 7.2 Kalkulační vzorec společnosti Preciosa Lustry, a.s.

Firma pro své strukturované kalkulace využívá **typový kalkulační vzorec**, jehož podoba je znázorněna na obrázku č. 18. Vyskytují se zde oproti typovým kalkulačním vzorcům uváděným v literatuře drobné rozdíly, které spočívají zejména v odlišnosti názvosloví. Například souhrn položek 1 - 4 je tradičně označován jako „vlastní náklady výroby“, kdežto firma Preciosa Lustry název zjednodušila na pojem „*nákladová cena*“. Na rozdíl od standardního kalkulačního vzorce, operuje zkoumaný podnik nikoli s odbytovou režii, ale s *obchodní režii 2*, jež zahrnuje například společné marketingové náklady za PCL i její afilace. Další odlišnost představuje zásobovací režie, kterou ve společnosti Preciosa Lustry, a.s. nahrazuje *režie předvýrobní*, jež zahrnuje náklady na provoz oddělení, která jsou zapotřebí ještě před zahájením samotné výroby.

Ačkoliv je postup získání přesného procenta jednotlivých fixních režii prováděn za pomoci firemního softwaru, je samotný výpočet postaven na základech **přirážkové kalkulace**. Zde je nezbytné správné určení vyhovující rozvrhové základny, kdy v případě společnosti Preciosa Lustry byla zvolena *peněžní základna*.

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

---

NÁKLADOVÁ CENA svítidla

---

5. Správní režie
6. Předvýrobní režie
7. Obchodní režie 2 (společná)
8. Obchodní režie 1

---

ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY lustru

---

9. Zisková přírážka

---

CENA svítidla (MIC)

*Obr. 18: Kalkulační vzorec podniku Preciosa Lustry, a.s. (vlastní zpracování na základě dat společnosti)*

Peněžní rozvrhovou základnu v podniku představuje **nákladová cena svítidla** a získaný výsledek výpočtu představuje **režijní přírážka** vyjádřená v **procentech**. Prakticky je proveden výpočet jednotlivých režijních přírážek touto metodou v následující kapitole.

Po součtu položek přímých variabilních nákladů (tzn. nákladové ceny) a veškerých nepřímých režii podnik získává „úplné vlastní náklady svítidla“, což společnost PCL označuje totožně jako je tomu v odborné literatuře. Přičtením procenta zisku firma získává minimální inkasní cenu předávanou obchodníkovi a potažmo zákazníkovi. Takovýto postup sestavování kalkulací pomocí typového kalkulačního vzorce podnik uplatňuje u veškerých svých projektů na zakázku. Pomocí tohoto postupu kalkulačního vzorce a předchozích souvislostí nákladových kalkulací je v následující kapitole prakticky vyčíslena kalkulace konkrétního projektu a získané výsledky porovnány se skutečnou kalkulací sestavenou zkoumaným podnikem.

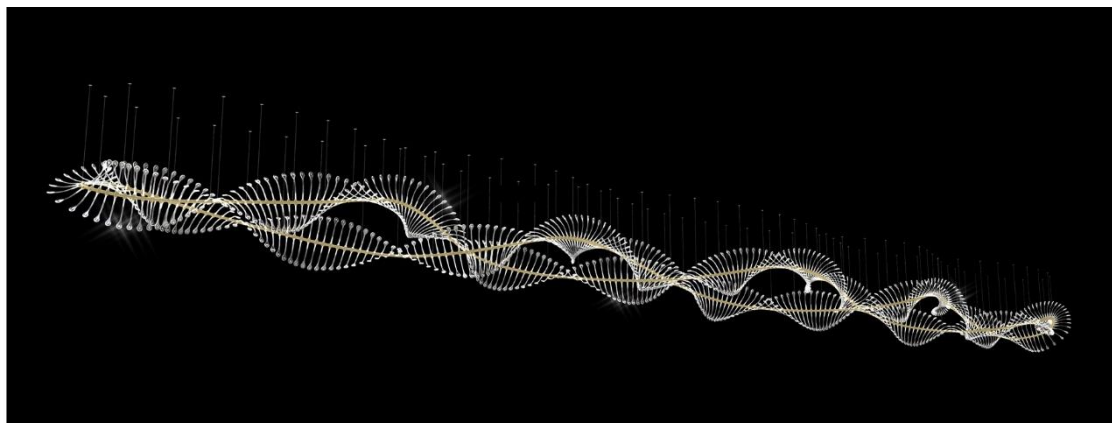
### 7.3 Sestavení kalkulace reálné zakázky světelného objektu

V rámci této kapitoly je autorkou práce sestavena kalkulace vyhotovené zakázky svítidla na základě dat a informací poskytnutých společností Preciosa Lustry, a.s. Pro tyto účely byl vybrán projekt světelného objektu o hodnotě v řádech milionů, jenž byl vyroben jako honosný lustr do luxusního pětihvězdičkového hotelu zvaného „Taj Dubai“. Jedná se spíše o designový element do lobby, kde hlavní skleněné tělo objektu samo o sobě nesvítí, ale je efektně nasvěcováno. Finální podobu vyhotoveného a nainstalovaného světelného objektu v interiéru hotelu Taj zobrazuje následující fotografie.



*Obr. 19: Světelný objekt vyrobený na zakázku v hotelu Taj Dubai (Interní materiály podniku)*

Samotné realizování obdržené zakázky začíná návrhem designéra, který tak pokládá základy pro další postup výroby popsány v předešlých kapitolách. Tento grafický návrh, tzv. render, jenž zachycuje obrázek č. 20, je zajímavé porovnat s finální podobou svítidla.



Obr. 20: Grafický návrh designera světelného objektu pro hotel Taj Dubai (Interní materiály podniku)

Tento náskres potřebuje projektový manažer, aby na základě něho mohl stanovit co nejpřesněji nákladovou cenu. Dle svých zkušeností určuje, jaký materiál a v jakém množství by mohl být použit, kolik práce by mohla výroba pojmout, jaké technologie by byly využity apod. V případě tohoto světelného objektu byla **projektovým manažerem odhadnuta nákladová cena ve výši 2 440 591 Kč**, jak je patrné z obrázku číslo 21, jenž číselně reflektuje náhled do tvorby *předběžné kalkulace* v systému společnosti. Vzhledem k tomu, že podnik lustr expedoval do Dubaje, je kalkulace prováděná nejdříve v českých korunách (pro potřeby tuzemského účetnictví), ale obchodník světelný objekt samozřejmě zákazníkovi nabízí v měně cizí. Proto systém vyčísluje hodnotu zakázky i v amerických dolarech podle předem zafixovaného kurzu.

Označení	Základ	Sazba (%)	Za kus (CZK)	Celkem (CZK)	Za kus (USD)
NC-Nákladová cena			2.440.591,00	2.440.591,00	116.774,69

Obr. 21: Odhad ceny projektového manažera v rámci předběžné kalkulace (Interní data podniku)

V rámci předběžné kalkulace byla na základě odhadnuté nákladové ceny softwarem stanovena i procenta degresivních režii, připočteno procento zisku (10 %) a **výsledná minimální prodejní cena** vzrostla na hodnotu **4 890 858 Kč**, viz souhrn předběžné kalkulace v tabulce číslo 5.



**Tab. 5: Souhrn výpočtu minimální inkasní (prodejní) ceny zakázky**

Označení	Základ	Sazba (%)	Za kus (CZK)	Celkem (CZK)	Za kus (USD)
NC-Nákladová cena			2.440.591,00	2.440.591,00	116.774,69
PCD-Režie PCD					
SR-Správní režie	2.440.591,00	17,19	419.537,59	419.537,59	20.073,57
OR1-Náklady obch.jednotek	2.440.591,00	25,78	629.184,36	629.184,36	30.104,51
OR2-Nákl.MKT+skladování	2.440.591,00	15,99	390.250,50	390.250,50	18.672,27
PR1-Nákl.design+konstrukce			29.210,00	29.210,00	1.397,61
PR2-Režie předvýroba	2.440.591,00	20,20	492.999,38	492.999,38	23.588,49
ÚVN-Úplné vlast.náklady			4.401.772,83	4.401.772,83	210.611,14
Ziskovost	4.890.858,70	10,00	489.085,87	489.085,87	23.401,24
MIC-Minimální cena	4.401.772,83	100,00	4.890.858,70	4.890.858,70	234.012,00

Zdroj: Interní data vybraného podniku

Autorka práce v následujících odstavcích vyčísluje *hodnotu celkových přímých variabilních nákladů (nákladovou cenu)* na základě dat z Oddělení technické dokumentace a pomocí *přirážkové kalkulace* vypočítává *procentuální přirážku jednotlivých režii*, tudíž vyčísluje hodnotu *úplných vlastních nákladů rozebírané zakázky* dle reálného výrobního procesu.

### 7.3.1 Kalkulování přímých variabilních nákladů

Pro vyčíslení veškerých přímých nákladů svítidla, které spolu s výrobní režii utváří nákladovou cenu lustru, je potřeba provést součet všech jednicových nákladů. Ty jsou **exkluzivní vazbou vztažené právě k jedné konkrétní zakázce a při změně okolností výroby** (nutnosti většího množství práce apod.) **se změni i jejich výše**. Proto je možné kalkulovat tyto položky jakožto *součet všech přímých variabilních nákladů*, které vstupují do výroby svítidla. U tohoto konkrétního světelného objektu je lze vyčíslit následovně:

$$\text{přímé mzdy} + \text{přímý materiál} + \text{výrobní režie} = \text{nákladová cena zakázky}$$

Vzhledem k tomu, že toto svítidlo bylo sestaveno již z nakoupených komponentů a nebylo nutné nic vyrábět, *nevstupují zde do nákladové ceny ostatní přímé náklady* v podobě spotřebované energie výrobních strojů či externí kooperace. Nákladová cena svítidla se odvíjí pouze od objemu použitého materiálu, množství práce nutné k sestavení lustru a od procenta variabilní výrobní režie. Výsledná kalkulace svítidla položek přímých nákladů byla na základě pracovního postupu Oddělení technické dokumentace vyčíslena takto:

**Tab. 6: Náhled vyčíslení přímých variabilních nákladů rozebíraného svítidla**

Číslo položky	Zdroj (text)	Hodnota celkem	Měna	Množství	Měrná jedn.
80	Přirážka SZ k LP	10 344,56	CZK	0	
81	PSZZ k LP ostatní	4,31	CZK	0	
82	Režie výrobní k LP	55 647,06	CZK	0	
83	Režie výr.celá k LPp	23,19	CZK	0	
84	Přirážka SZ k LP	191,52	CZK	0	
85	PSZZ k LP ostatní	13,13	CZK	0	
86	Režie výr.část k LPč	1 377,33	CZK	0	
87	Režie výr.část k LPp	94,46	CZK	0	
88	Přirážka SZ k LP	402,68	CZK	0	
89	Režie výr.část k LPč	4 598,22	CZK	0	
	<b>výrobní provozní režie</b>	<b>72 696,46</b>	<b>CZK</b>		
1	X-IF-332 PENDANT 3222x342x296cm	869 200,00	CZK	1	KS
2	X-KOVÁNÍ PRO VELKÉ LŽÍCE - SESTAVA	7 020,00	CZK	936	KS
3	C3 9981 639 01 990 00 00 01 Lžice 90x520	815 429,35	CZK	936	KS
5	INDUSTRIAL-PC ARK-1123H_DS	18 045,50	CZK	1	KS
6	MADRIX KEY 5 ENTRY	9 394,20	CZK	1	KS
8	RACK 19" polička 1U 20kg hloubka 25cm	373,85	CZK	1	KS
13	KONEKTOR DMX adapter NA3F5M	2 658,88	CZK	8	KS
14	KABEL PRODLUŽOVACÍ USB 3.0 5m	288,00	CZK	1	KS
19	MONITOR USB 15,6" WLED ASUS MB168B HD	3 980,00	CZK	1	KS
20	USB 3.0 HUB U3HUBMETAL403 I-TEC	239,91	CZK	1	KS
21	KLÁVESNICE C-TECH WLTK-01	412,35	CZK	1	KS
22	ZÁSTRČKA REDUKCE GB 10A	173,15	CZK	1	KS
23	DRŽÁK TABLET Fiber Mounts MC610	710,00	CZK	1	KS
24	TABLET Lenovo TAB 4 10 16GB Black	3 580,44	CZK	1	KS
29	C1 52 831-31/626 NeL1 deska las2	2 273,04	CZK	7	KS
38	CONTROLLER LT-DMX-SPI-202 5-24V	11 038,86	CZK	7	KS
39	PŘEDŘADNÍK HLG-240-12A 90-264 192W 12V	17 429,30	CZK	14	KS
43	TRUBIČKA SMRŠŤ. 4/1 TRANSP EU	30,00	CZK	4	M
47	VODIČ MultiStan.SC 2.1 1x0,5 ČERVENÝ UL	129,80	CZK	20	M
53	KRABICE 110x110x 65 F0313 HH DIN2,7	3 335,92	CZK	14	KS
54	FOLIE FIXAČNÍ BUBLINKOVÁ PERFOROVANÁ80r	956,00	CZK	200	M <sup>2</sup>
55	PAPÍR PadPak FXP ST 355 50/70g/m2 hnědý	4 352,40	CZK	930	M
56	SAMOLEPA "ATENTION" REFLEXNÍ 15x21 cm	173,60	CZK	56	KS
58	LEPIDLO TAVNÉ-TYČKY TERMIK119,300MM	187,46	CZK	1,4	KG
59	PÁSKA LEPICÍ 75 BÍLÁ S LOGEM PC-LUSTRY	65,10	CZK	70	M
	<b>přímý materiál</b>	<b>1 793 406,04</b>	<b>CZK</b>		
61	Vj09 sádrování + montáž kovu	19 369,58	CZK	140,40	HOD
	lidská práce na pracovišti sádrování + montáž kc	19 375,70	CZK		
63	VJ09 odsádrování, zapojení elektra a zk	6 456,53	CZK	46,80	HOD
	lidská práce na pracovišti odsádrování, zapojení	6 459,81	CZK		
64	letování LED	4,46	CZK	1,43	MIN
	lidská práce na pracovišti letování	4,46	CZK		
67	Vj09 montáž-zhotovení svazků	563,28	CZK	3,00	HOD
	lidská práce pracoviště zhotovení svazků	597,45	CZK		
69	zkoušet na pracovišti CLARE:	0,46	CZK	0,20	MIN
	lidská práce pracoviště CLARE-zkouška elektra	0,46	CZK		
71	Vj09 technické balení (	4 598,62	CZK	33,33	HOD
	lidská práce pracoviště technické balení	4 601,90	CZK		
73	Vj10 výroba obalu	323,02	CZK	3,50	HOD
	lidská práce pracoviště výroba obalu	323,06	CZK		
77	Vj10 balení	861,34	CZK	9,33	HOD
	lidská práce balení	861,43	CZK		
	<b>Vlastní náklady výroby (nákladová cena)</b>	<b>1 898 326,77</b>	<b>CZK</b>		

Zdroj: vlastní zpracování interních dat podniku

Z kalkulace je patrné, že největší položku nákladové ceny představuje přímý materiál, který zahrnuje především polotovary, neboli jednotlivé komponenty, ze kterých pracovníci PCL sestavují finální světelný objekt. V dané tabulce jsou ilustrativně zobrazeny pouze některé položky jednotlivých skupin přímých nákladů kvůli ochraně dat analyzované společnosti. Je zde názorně vidět cena jednotlivých výrobních pracovišť, která je v případě toho svítidla daná pouze lidskou prací (LP) a odvíjí se od množství hodin a minut, kolik svítidlo strávilo na konkrétním pracovišti. Tyto mzdové náklady každého pracoviště se řídí dle technicko-hospodářských norem. Mezisoučet jednotlivých skupin přímých nákladů utvářejících souhrnnou cenu výrobních nákladů v rámci výsledné kalkulace provedené před samotnou výrobou zobrazuje tabulka č. 7:

**Tab. 7: Mezisoučet kalkulování přímých variabilních nákladů v Kč**

<i>Výpočet přímých variabilních nákladů svítidla (Kč)</i>	
1. suma přímého materiálu	1 793 406
2. suma přímých mezd - LP	32 224,3
3. suma výrobní režie	72 696,5
<b>Σ skutečná NÁKLADOVÁ CENA svítidla</b>	<b>1 898 326,8</b>

Zdroj: vlastní zpracování

*Tato nákladová cena se v průběhu výroby svítidla dále nemění*, jelikož světelný objekt nebyl v pravém slova smyslu vyráběn, ale pouze sestavován z jednotlivých komponent. Tudíž tato *výrobní cena získaná výslednou kalkulací* pomocí detailního rozpisu potřebného materiálu a mzdových nákladů spolu s detailním postupem použitých technologií a pracovních postupů *je totožná s nákladovou cenou v rámci konečné tzv. „finální kalkulace“*. Tuto konečnou cenu svítidla je nyní možné porovnat s nákladovou cenou projektového manažera, tzn. předběžnou kalkulací, která byla na samém začátku stanovena ve výši 2 440 591 Kč. Proto je možné konstatovat, že odhadovaná cena projektového manažera byla přeceněna a společnost tím **ušetřila na výrobních nákladech** analyzovaného svítidla **542 264 Kč**. Aby bylo možné porovnat i minimální prodejní cenu svítidla finální kalkulace s předběžně kalkulovanou cenou, je potřeba vyčíslit přírážky jednotlivých režii.

### 7.3.2 Přírážková kalkulace režijních nákladů

Pro získání výše *úplných vlastních nákladů svítidla* je potřeba do kalkulace zahrnout i **veškeré nepřímé režijní náklady**. V případě společnosti Preciosa Lustry, a.s. a jejího kalkulačního vzorce se jedná o **vyčíslení procentuální přírážky jednotlivých režii**. Jak již bylo vysvětleno, tyto nepřímé režijní náklady setrvávají v krátkém období neměnné a nereagují na výkyvy objemu produkce. Tudíž lze *tuto kalkulaci považovat za vyčíslení fixních nákladů podniku*.

Tento typ nákladů je v analyzovaném podniku rozvržen na základě přírážkové kalkulace s peněžní rozvrhovou základnou a je alokován proporcionálně přírážkou k přímým nákladům. Nicméně samotné přírážkové kalkulaci předchází *vyčíslení celkových plánovaných režijních nákladů na daný rok*, které jsou pomocí *přírážek jednotlivých režii rozpuštěny v prodejních cenách všech vyrobených svítidel během celého roku*. Společnost PCL nejdříve provádí **výpočet průměrného procenta celkové režie**, aby věděla, kolik % režii v průměru musí přiřadit k nákladové ceně každého svítidla, aby byla v průběhu roku schopna pokrýt celkové roční náklady na režijní střediska. Pro výpočet procenta celkové režie v průměru je zapotřebí znát hodnoty položek uvedených v tabulce č. 8, jež byly poskytnuty samotným podnikem. Práce se zaměřuje na režijní náklady podniku v ČR, nicméně pro úplnost výpočtu je potřeba zahrnout i režie z čínského závodu.

**Tab. 8: Údaje potřebné pro kalkulaci režijní přírážky v Kč**

<i>Hodnoty pro výpočet režijních přírážek (Kč)</i>		<i>souhrn</i>
přímé náklady ČR	411 546 484	<b>506 546 484</b>
přímé náklady Dongguan	95 000 000	
náklady správní režie	80 498 172	<b>394 968 556</b>
náklady předvýrobní režie	86 195 038	
náklady obchodní režie 1	151 466 019	
náklady obchodní režie 2	60 277 427	
režijní náklady Dongguan	16 531 900	

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dat podniku

Postup pro vyčíslení průměrného procenta celkové režijní přírážky se řídí vztahem (13), kdy postup určení jmenovatele nákladových cen je detailněji přiblížen u výpočtu bodu zvratu:

$$\text{Průměrná přírážka celkové režie} = \frac{\text{celkové režijní náklady}}{\text{objem nákladových cen}} \times 100 \quad [\%] \quad (13)$$

$$\emptyset \text{ přírážka celkové režie} = \frac{80\,498\,172 + 86\,195\,038 + 151\,466\,019 + 60\,277\,427 + 16\,531\,900}{411\,546\,484 + 95\,000\,000}$$

$$\emptyset \text{ přírážka celkové režie} = \frac{394\,968\,556}{506\,546\,484} \times 100 = \mathbf{77,97 \%}$$

Výsledná hodnota přibližně 78 % značí, že ke každé nákladové ceně vyrobeného svítidla je přiřazena téměř 80 % režie, tzn., že cena úplných vlastních nákladů je takřka dvojnásobkem ceny výrobní. ***Autorkou získaný výsledek je téměř totožný s hodnotou vypočtenou podnikem PCL uvedenou v tabulce č. 9. Drobný rozdíl 0,6 %*** byl s největší pravděpodobností **způsoben zaokrouhlováním hodnot**. Na základě tohoto průměru poté firmní software určuje přesnou výši alokovaného procenta režie daného svítidla dle výše jeho nákladové ceny. Výsledné procento získané pomocí IT programu osciluje kolem vypočtené průměrné hodnoty celkové režie v závislosti na objemu výrobní ceny svítidla. Při vyšší nákladové ceně přiřadí program konkrétnímu svítidlu nižší procento režie než je průměr 78 % (podle pásem degresivních režii při NC nad 25 milionů korun), a při hodnotě nákladové ceny kolem 1 milionu korun alokuje vyšší procento režijní přírážky, častokrát i o výši 120 %. Tudíž lze říci, že **poměr přímých a nepřímých nákladů je častokrát v poměru 1:1**, což je možné odvodit i z tabulky č. 9. Konkrétně z hodnot nákladových cen (v tabulce = NC) o objemu 411 546 484 Kč, v porovnání s celkovým objemem plánovaných nepřímých režii ve výši 394 966 556 Kč v případě české výroby.

Tab. 9: Plánované objemy režijních nákladů vybavovacích akcí (VA) v Kč spolu s průměrnými procenty přírážek režíí pro fiskální rok 2020

	Název	VA	VA
	Správní režie	80 498 172	
	NC (jen výroba ČR) a %SR	411 546 484	15,9%
	Předvýrobní režie	86 195 038	
	% získaných projektů:		20,9%
	Obchodní režie 2 (společná)	60 277 427	
	% režie OR2		11,9%
	Obchodní režie 1 (PCL)	16 691 189	
	Obchodní režie 1 (Afilace)	134 774 830	
	Obchodní režie 1 celkem	151 466 019	29,9%
	Režie celkem - vč. PCD a nezahrnutých do ÚVN	394 968 556	78,6%
	Náklady PC Donguan (bez PSH)	16 531 900	100,0%
	Cena pořízení VA vyrobené v Číně (bez režie PCD)	95 000 000	
	Náklady celkem	901 515 040	
	Konsolidované tržby (bez PONŮ)	990 503 266	
	Ostatní tržby	33 926 911	
	Zisk	122 915 137	
	RU	1,96	

Zdroj: vlastní zpracování interních dat podniku

Výpočet průměrné celkové režijní přírážky je možné dále rozčlenit na kalkulaci průměrného procenta správní, předvýrobní a obchodní režie, jelikož zde **rozvrhovou základnu** společnost i při **specifikování konkrétní skupiny režijních nákladů nediferencuje**. Tu zde **pro všechny typy režíí představuje souhrnný objem nákladových cen za celý rok**, jenž je dán podílem celkových plánovaných tržeb a rozdílového ukazatele, viz detailní popis u výpočtu bodu zvratu. Hodnota objemu nákladových cen vychází z dat předešlých let a dle aktuální situace jsou jednotlivé parametry upravovány (zejména plánovaná výše tržeb).

Výpočty přírážek jednotlivých režíí jsou dány následujícími vztahy (14), (15), (16), (17):

$$\text{Průměrná přírážka správní režie} = \frac{\text{náklady správní režie}}{\text{objem nákladových cen}} \times 100 \text{ [%]} \quad (14)$$

$$\emptyset \text{ přírážka správní režie} = \frac{80\,498\,172}{506\,546\,484} \times 100 = 15,89 \text{ \%}$$

Dle získaného výsledku je možné konstatovat, že *propočít průměrné procentuální přírážky správní režie byl proveden správně*, jelikož autorkou získaná hodnota odpovídá hodnotě vyčíslené samotným podnikem.

$$\emptyset \text{ přírážka předvýrobní režie} = \frac{\text{náklady předvýrobní režie}}{\text{objem nákladových cen}} \times 100 \text{ [\%]} \quad (15)$$

$$\emptyset \text{ přírážka předvýrobní režie} = \frac{86\,195\,038}{411\,546\,484} \times 100 = \mathbf{20,94 \text{ \%}}$$

**U všech režii kromě předvýrobní jsou do objemu nákladových cen zahrnuty přímé náklady nejen z ČR, ale i z čínského závodu.** Nicméně předvýrobní režie zahrnují náklady na designéry a konstruktéry figuruje pouze v ČR, jelikož veškeré předvýrobní práce jsou prováděny pouze na českém území. Z tohoto důvodu je u *výpočtu této specifické režie jmenovatel ponížěn o přímé náklady Dongguanu.*

$$\emptyset \text{ přírážka obchodní režie 1} = \frac{\text{náklady obchodní režie 1}}{\text{objem nákladových cen}} \times 100 \text{ [\%]} \quad (16)$$

$$\emptyset \text{ přírážka obchodní režie 1} = \frac{151\,466\,019}{506\,546\,484} \times 100 = \mathbf{29,90 \text{ \%}}$$

$$\emptyset \text{ přírážka obchodní režie 2} = \frac{\text{náklady obchodní režie 2}}{\text{objem nákladových cen}} \times 100 \text{ [\%]} \quad (17)$$

$$\emptyset \text{ přírážka obchodní režie 2} = \frac{60\,277\,427}{506\,546\,484} \times 100 = \mathbf{11,89 \text{ \%}}$$

**Získané hodnoty předvýrobní a obou obchodních přírážek režii jsou shodné s hodnotami vypočtenými samotným podnikem,** proto autorka tyto výsledky průměrných hodnot jednotlivých režii **považuje za správné.** Vypočtené průměrné procentuální přírážky jednotlivých režii opět slouží jako výchozí hodnoty pro stanovení určitého procenta degresivních režii firemním softwarem. Dle nákladové ceny konkrétního svítidla je programem určeno procento přírážky správní, předvýrobní a obchodní režie (dle tabulky degresivních režii v 6. kapitole) a o to navýšena výrobní cena dané zakázky.

Tyto hodnoty degresivních režii není autorka schopna jednoduše určit kvůli využívání složitých vzorců podnikovým softwarem. Lze je pouze zhruba odhadnout dle pásem degresivních režii. U hodnot nákladových cen jednotlivých pásem je totiž velmi široký rozptyl, kdy druhé (prostřední) pásmo zahrnuje nákladové ceny svítidel v rozmezí 1 milion korun až po hodnotu 25 milionů korun. Je možné provést hrubý odhad na základě hodnot 1. pásma (NC do 1 mil. Kč) a 2. pásma degresivní režie, kdy první pásmo generuje u správní režie přírážku 22,8 % a druhé pásmo 17,9 %. Vzhledem k **nákladové ceně svítidla získané finální kalkulací o hodnotě téměř 1,9 milionů korun** je zřejmé, že **přírážka správní režie** spadá do druhého pásma, nicméně hodnota 17,9 % je jakýmsi průměrem rozmezí nákupních cen 1 mil – 25 mil korun.

***Při zohlednění pravidla klesajícího procenta režijní přírážky při vyšší NC lze říci, že čím více se hodnota nákladové ceny rozebíraného svítidla bude blížit k 25 milionům korun, tím více bude režijní přírážka klesat pod hranici 17,9 % a obráceně.*** Při nákladové ceně 1,9 milionu Kč bude hodnota přírážky spíše vyšší než zmiňované procento, proto bylo autorkou odhadnuto, že se bude správní režie pohybovat mezi 18 - 21,5 %. Kdy mezi „hraničními“ hodnotami jednotlivých pásem (22,8 % a 17,9 %) rozdíl činí pouze 4,9 %, bude proto výsledné procento degresivní správní režie s největší pravděpodobností o něco vyšší než hodnota druhého pásma. **Autorka odhadla procento přírážky správní režie ve výši 18,9 %**, a to na základě logicky vyvozeného postupu stanovení konkrétní hodnoty.

Totožný postup odhadu degresivní režie byl autorkou použit při stanovování přírážek i ostatních režii. U obchodní režie 1 byly softwarem stanoveny hodnoty 45,1 % u prvního pásma a 32,8 % u druhého pásma, rozdíl mezi hodnotami jde zde výrazně větší, konkrétně 12,3 %. Proto byla **autorkou odhadnuta degresivní přírážka obchodní režie 1** o hodnotě **35,5 %**, jelikož je i rozdíl mezi „hraničními“ hodnotami jednotlivých pásem výraznější. Pro obchodní režii 2 vyšly hodnoty degresivních režii dvou pásem ve výši 18,3 % a 14,6 %, kde je rozdíl mezi hodnotami naopak podstatně menší – 3,7%. Z toho důvodu **autorka stanovila přírážku obchodní režie 2** ve výši **15,3 %**. Zbývající položku režii představuje předvýrobní režie, kdy IT program určil hodnoty dvou pásem o velikosti 35,6 % a 22,1 %, kde je rozdíl mezi nimi opět významný ve velikosti 13,5 %, proto byla **autorem odhadnuta přírážka předvýrobní režie opět proporcionálně v hodnotě 25,7 %**.



Společnost Preciosa Lustry běžně aplikuje postup, kdy *je v předběžné kalkulaci projektového manažera stanovena nákladová cena a dle ní určeno procento jednotlivých režijních přírážek*. Ty společnost v případě *finální kalkulace* za normálních okolností (kdy bylo svítidlo prodáno se ziskem) **již nepřepočítává dle nově získané NC svítidla**.

Nicméně aby autorkou odhadnuté výsledky konkrétních režijních přírážek bylo možné s něčím porovnat, **firma provedla zpětně výpočet nových procentuálních přírážek jednotlivých režii dle nově přepočtené nákladové ceny**. Nově přepočtené režijní přírážky zobrazuje následující tabulka:

**Tab. 10: Procenta nově získaných hodnot při přepočtené NC svítidla**

NC (Kč)	SR (%)	OR 1 (%)	OR 2 (%)	PR (%)
1 898 327	18,1	33,2	14,7	24
	<b>ÚVN (%)</b>	<b>Zisk (%)</b>		
	190	15		

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dat podniku

Na základě těchto hodnot je možné porovnat přesnost odhadu autorky. **Souhrnně lze říci, že autorka jednotlivá procenta nadhodnotila**, kdy u správní režie procentuální přírážku nadhodnotila o 0,8 %, u obchodní režie 1 o 2,3 %, hodnota obchodní režie 2 zůstala téměř totožná, nicméně autorka procento navýšila o 0,6 %, a u předvýrobní režie přecenila výsledné procento o 1,7 %.

Na základě toho je možné konstatovat, že kde byl mezi hodnotami jednotlivých pásem degresivních režii větší rozdíl, autorka se od finálního výsledku také odchýlila ve větší míře a naopak. **Oproti ročním průměrně stanoveným hodnotám jsou tyto podnikem vygenerované výsledné hodnoty procentuálních přírážek také nadhodnoceny**. Celkové průměrné procento alokované režijní přírážky v souhrnu všech vyrobených svítidel bylo na začátku fiskálního roku 2020 stanoveno ve výši 78,6 %. **U analyzovaného světelného objektu do hotelu Taj Dubai činí součet všech čtyř režii 90 %**. Díky tomu lze konstatovat, že tomuto svítidlu je k přímým nákladům přiřazeno téměř jednou takové množství režijních nákladů odpovídající objemu přímých nákladů. Proto je hodnota **úplných vlastních nákladů (ÚVN)** rovna **190 %**, tudíž lze u daného svítidla říci, že jsou **přímé a nepřímé náklady k nim alokované v poměru téměř 1:1**.

Proto je v tomto případě potvrzeno tvrzení zmíněné v předešlých kapitolách práce, které říká, že v dnešní době rapidně vzrůstá procento režijních nákladů k poměru přímých nákladů.

Aby byla finální kalkulace režijních fixních nákladů svítidla porovnatelná s hodnotami předběžné kalkulace, je potřeba jednotlivé procentní hodnoty převést na částky uvedené v penězích. Autorkou byly přírážky jednotlivých režii vyčísleny a shrnuty do tabulky níže:

**Tab. 11: Výsledné hodnoty analyzovaného svítidla**

NC (Kč)	SR (Kč)	OR 1 (Kč)	OR 2 (Kč)	PR (Kč)
1 898 327	343 597	630 244	279 054	455 598
	<b>ÚVN (Kč)</b>	<b>Zisk (Kč)</b>	<b>Σ MIC (Kč)</b>	
	<b>3 606 820</b>	541 023	<b>4 147 843</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulek č. 11 a 12 lze vyčíst mimo jiné i **hodnotu ÚVN ve výši 3 606 820 Kč, tudíž výsledek finální kalkulace světelného objektu. Ten je v porovnání s hodnotou předběžné kalkulace, tedy odhadem projektového manažera ve výši 4 401 772 Kč, nižší celkem o 794 952 Kč. Na výrobních nákladech svítidla byla v kalkulování přímých variabilních nákladů ušetřena velká část této sumy, a to 524 264 Kč, tudíž zbylých 270 687 Kč společnost Preciosa Lutry ušetřila na nepřímých fixních nákladech. Tabulka číslo 12 *znázorňuje porovnání jednotlivých částí kalkulace úplných vlastních nákladů předběžné kalkulace s totožnými položkami finální kalkulace.* Tabulka zahrnuje výsledky jak kalkulování přímých variabilních nákladů, tak kalkulaci režijních fixních nákladů a vyčísluje rozdíly předběžné a finální kalkulace těchto nákladů svítidla.**

**Tab. 12: Porovnání hodnot předběžné a finální kalkulace úplných vlastních nákladů**

<i>Předběžná kalkulace ÚVN</i>		<i>Finální kalkulace ÚVN</i>		
NC	2 440 591 Kč	1 898 327 Kč		
rozdíl		542 164 Kč		
SR	17,2%	419 537 Kč	18,1%	343 597 Kč
OR 1	25,8%	629 184 Kč	33,2%	630 244 Kč
OR 2	15,9%	390 250 Kč	14,7%	279 054 Kč
PR1 + PR2	21,4%	522 209 Kč	24,0%	455 598 Kč
ÚVN	4 401 772 Kč	3 606 820 Kč		
rozdíl		794 952 Kč		

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, že **ačkoliv byla u finální kalkulace** vlivem degresivních režijních pásem **alokována vyšší procenta jednotlivých režii** (kromě obchodní režie 2), dosahovaly **náklady režijních přírůžek vyčíslených v penězích ve finále nižších hodnot**.

Proto jsou v souhrnu alokovány finální nepřímé fixní náklady k nákladové ceně v menší výši, než tomu bylo před samotným zahájením výroby svítidla.

Mimo to byl u **finální kalkulace stanoven zisk ve výši 15 %**, zatímco u předběžné kalkulace byla stanovena pro MIC pouze 10 % zisková přírůžka, aby byla prodejní cena pro zákazníka přijatelná. Vzhledem k tomu, že svítidlo původně mělo být prodáno za MIC v hodnotě 4 890 858 Kč, ale nakonec jej byl **obchodník** na Dubajské afilaci **schopen prodat za 5 623 375 Kč**, tzn. s dodatečným ziskem 15 % nad MIC lustru, bylo svítidlo **prodáno ve finále s 30 % ziskem**. Nejen, že byl světelný objekt lépe prodán, ale společnost ušetřila jak na výrobních, tak na režijních nákladech. Lze tedy konstatovat, že tento **projekt je možné vyhodnotit** dle kritérií uvedených v předešlé kapitole jako **nadziskový**, jelikož zisk na plánovaných režiiích přesáhl plánovaný zisk.

## 8 Zhodnocení současného stavu firmy, získaných výsledků a návrhy vlastních doporučení

Autorkou byla provedena analýza současného stavu vybraného podniku, byly do detailu rozebrány jednotlivé podnikové procesy controllingového oddělení a zanalyzovány postupy řízení přímých variabilních a fixních režijních nákladů. Tímto způsobem byla autorkou zjištěna řada poznatků, které jsou rozebrány v následujících podkapitolách tohoto závěrečného zhodnocení.

### 8.1 Zjištěné poznatky a dosažené výsledky

Po rozboru činností podnikového controllingu bylo autorkou zjištěno, **že dle kritérií uváděných v odborné literatuře společnost nesplňuje předpoklady pro aplikování nákladového controllingu.** Toto bylo překvapivé zjištění, jelikož byl autorkou předpokládán na základě poskytnutých konzultací opak. Je tomu tak zejména kvůli tomu, že společnost *striktně nerozděluje náklady dle objemu výkonů na variabilní a fixní, nicméně spíše na přímé a režijní.* Z tohoto důvodu nesestavuje výpočet krycího příspěvku a výpočet bodu zvratu podnik kalkuluje bez tohoto rozdělení a provádí ho svým specifickým způsobem, kdy veškeré náklady považuje na fixní.

Autorkou byl proveden výpočet bodu zvratu dle odborné literatury s **rozdělením nákladů dle objemu výkonů**, kdy veškeré přímé náklady byly považovány za variabilní a veškeré režijní náklady na fixní. **Bylo zjištěno, že tento výpočet bodu zvratu** na rozdíl od zjednodušeného propočtu firmy PCL, **přinesl podstatně přesnější výsledek**, a to o hodnotě 808 367 900 Kč. Při výsledku dle postupu Preciosy Lustry ve výši 901 515 040 Kč, **společnost by „ušetřila“ na nákladech ročně sumu téměř 100 milionů Kč.** Tudíž se společnost početně každý rok připravuje o takovýto objem peněz, který by mohla vykazovat v zisku, což by v loňském roce mohlo hrát roli při záporném výsledku hospodaření.

Mimo dva způsoby výpočtu bodu zvratu, byla autorkou **vyhotovena kalkulace úplných vlastních nákladů reálného svítidla, a získané výsledky porovnány v rámci jednotlivých kalkulací z časového hlediska.** V prvním kroku byla *autorkou určena souhrnná výše přímých variabilních nákladů konkrétního svítidla dle dat poskytnutých podnikem.*

Výsledek této kalkulace sloužil k porovnání s předběžně odhadovanou nákladovou cenou neboli cenou výrobních nákladů. *Bylo zjištěno, že odhadovaná nákladová cena „předběžné kalkulace“ byla o nezanedbatelnou část vyšší, než reálně vynaložené náklady v rámci „výsledné kalkulace“.* Společnost tedy světelný objekt nakonec vyrobila s nižšími náklady a ušetřila tak téměř 550 tisíc Kč. V souvislosti kalkulacemi z časového hlediska byla *zjištěna nesrovnalost v názvosloví jednotlivých kalkulací používaných podnikem a popsanych v odborné literatuře.* Firmou označovaná „výsledná kalkulace“ je sestavována v průběhu výroby, tudíž je její označení zavádějící.

Pro získání reálně vynaložených úplných vlastních nákladů bylo potřeba dopočítat výši jednotlivých režii, které společnost Preciosa Lustry kalkuluje. Nejdříve byl autorkou *proveden výpočet průměrných ročních procentuálních přírůžek všech tří režii* (správní, obchodní a předvýrobní) a *výsledek porovnán s daty podniku.* U jednotkového svítidla jsou procenta režijních přírůžek generována složitými vzorci podnikovým softwarem na základě principu degresivních režii, *proto byl autorkou proveden pouze odhad jednotlivých procentuálních přírůžek u konkrétního svítidla.* Tento odhad byl opět porovnán s dosaženými výsledky podniku a *následně v penězích vypočteny nepřímé fixní náklady za jednotlivé režie analyzovaného svítidla.* Na závěr bylo autorkou sestaveno porovnání výsledků úplných vlastních nákladů „předběžné“ a „finální“ kalkulace. Ačkoliv procentuální výše jednotlivých režii byly v přepočtu vyšší, díky velkému rozdílu původně odhadnuté nákladové ceny a reálně vynaložených nákladů, *činil rozdíl finálního porovnání obou kalkulací ÚVN 794 952 Kč.* Toto pro firmu představuje nezanedbatelné ušetření nákladů v porovnání s prodejní cenou svítidla. *V poslední řadě byla zhodnocena skutečná ziskovost rozebíraného světelného objektu* a opět byly zjištěny velké přebytky. Na závěr bylo autorkou stanoveno, do jaké kategorie ziskovosti analyzované svítidlo spadá.

## 8.2 Návrhy vlastních doporučení

Díky rozboru dané problematiky controllingu a nákladových kalkulací vyvstalo několik návrhů na možné zefektivnění řízení nákladů ve společnosti. **Autorkou byla navržena možnost třídít náklady podniku na variabilní přímé a fixní režijní vzhledem ke zjištěným peněžním výhodám** – zejména úspory při výpočtu bodu zvratu. Tímto způsobem by bylo možné oddělit náklady, jejich výše se mění s různým množstvím výkonů, od nákladů, které na takového změny nereagují.

Pokud by tato společnost Preciosa Lustry do svých *podnikových procesů implementovala*, bylo by možné provádět výpočet krycího příspěvku na úhradu marže. **Oddělení controllingu by tak splnilo předpoklady pro aplikování nákladového controllingu**, neprovádělo by pouze činnosti operativního controllingu.

Další zjištěný nedostatek systému podniku představuje zavádějící označení kalkulací z časového hlediska, kdy **bylo autorkou doporučeno zvolit místo výrazu „výsledná kalkulace“ na počátku výroby lépe vystihující označení „průběžná kalkulace“**. Takto může být používaná výsledná kalkulace lehce zaměnitelná s finální kalkulací, která je prováděna až po dokončení výroby lustru, a tudíž se jejich hodnoty od sebe mohou hodnotově lišit.

Pro samotný výpočet jednotlivých procentuálních přírůzků režijních nákladů byla pro všechny tři režie (správní, obchodní a předvýrobní) zvolena **stejná rozvrhová základna**. Je zde zřejmá velká nepřesnost při použití unifikované sumační rozvrhové základny u všech třech režii, proto bylo **autorkou doporučeno využít diferencovanou rozvrhovou základnu**, popřípadě zvolit zcela *odlišnou metodu pro alokaci režijních nákladů*.

Vzhledem k tomu, že se analyzovaná společnost orientuje převážně na heterogenní výrobu na zakázku, **autorka navrhuje využít výhod metody ABC**. Pomocí implementace tohoto moderního nástroje by se podařilo přiřadit příčinně související režijní náklady konkrétnímu výkonu přesněji. Ačkoliv se jedná o velmi efektivní řešení, autorka *si je vědoma, že by implementace této moderní metody řízení nákladů pro společnost znamenala vynaložení velkých vstupních nákladů spolu s náročností přeměny podnikových procesů*. Není jednoduše vyčíslitelné, kdy by se tato počáteční investice modernizace procesu firmě Preciosa Lustry, a.s. navrátila, nicméně autorka by na základě získaných výhod metody tento způsob inovace doporučila.

Náročné pro společnost by bylo zejména určení veškerých aktivit, při kterých jednotlivé režijní náklady vznikají. **Autorka navrhla několik těchto aktivit dle jednotlivých nákladových útvarů firmy, spolu s tzv. „cost drivers“ – CD (měříče efektivity dílčí aktivity)**, které by společnosti Preciosa Lustry mohly **pomoci efektivněji řídit vynakládání režijních nákladů**.

Autorka jednotlivé aktivity a jejich CD navrhla podle jednotlivých režii následujícím způsobem:

### ***Předvýrobní režie***

- Nákladové středisko: *Design*
  - o **Aktivita:** návrh designu svítidla
  - o **Cost Driver:** počet hodin, vynaložených na zhotovení renderu jednoho svítidla
  
- Nákladové středisko: *Oddělení technické dokumentace*
  - o **Aktivita:** sestavování technické dokumentace svítidla
  - o **Cost Driver:** počet dní, vynaložených na sestavení technické dokumentace jednoho kusu svítidla

### ***Správní režie***

- Nákladové středisko: *Personální úsek*
  - o **Aktivita:** příjem nových pracovníků
  - o **Cost Drivers:** počet odbavených nově příchozích pracovníků za určité období (měsíc)
  
- Nákladové středisko: *Ekonomický úsek*
  - o **Aktivita:** sestrojení mzdové dokumentace pracovníků
  - o **Cost Drivers:** počet pracovníků za určité období (měsíc), jimiž mzdová účetní sestavila mzdovou dokumentaci

### ***Obchodní režie***

- Nákladové středisko: *Obchodní úsek*
  - o **Aktivita:** nacenění zakázky projektovým manažerem
  - o **Cost Drivers:** počet dní naceňování jednoho svítidla projektovým manažerem
  
- Nákladové středisko: *Zahraniční afilace*
  - o **Aktivita:** obsluha zákazníků
  - o **Cost Drivers:** počet obslužených zákazníků za určité období (měsíc), s nimiž by byl uzavřen obchod

Takto by mohl vypadat nástin dílčích aktivit a cost driverů, ***nicméně si je autorka vědoma, že by bylo nutné bližší upřesnění „měřiče aktivity“***, kdy například počet dní strávených na sestavení technické dokumentace svítidla velmi záleží na velikosti lustru či náročnosti jeho výroby.

Poslední doporučení se týká degresivních pásem režii, které znevýhodňují menší zakázky před většími projekty, **autorka by doporučila za určitých okolností přehodnotit tento mechanismus, a snížit toto znevýhodnění menších projektů před velkými**. Touto okolností může být globální krize způsobená COVIDEM či jinou nebezpečnou infekční chorobou, kterou si celý svět v posledních měsících prochází. Autorčino doporučení je odůvodněné, přestože společnost vyrábí honosná svítidla pro exkluzivní klientelu, na kterou standardně ekonomické krize nemají likvidační dopad.

Nicméně tito zákazníci nakupují pompézní lustry ve velké míře do svých hotelů a podobných staveb, kdy cestovní ruch patřil k jednomu z nejvíce zasažených odvětví kvůli vládním restrikcím, pozastavené letecké dopravě či strachu turistů opustit svou domovskou zemi. Díky tomu by se mohla společnost dostat do nesnází kvůli nižší poptávce, kdy by při vysoké ceně malé firmy raději neinvestovaly, neměly zájem o nová svítidla či velké projekty by byly kvůli podobné krizi pozastaveny či by klesly požadavky odběratelů a tím pádem i prodejní cena.



## Závěr

Cílem této diplomové práce bylo zhodnotit současné procesy realizované v rámci podnikového controllingu spolu s využívanými metodami řízení nákladů, nalezení slabých míst a navržení vlastních doporučení, která by přinesla zefektivnění daných firemních aktivit. Naplňování cíle probíhalo pomocí konzultací s odpovědnou pracovnící analyzované společnosti a na základě autorkou provedených výpočtů.

Nicméně aby cíl práce mohl být naplněn, bylo zprvu zapotřebí pomocí deskriptivních metod vystihnout problematiku podnikových účetních subsystémů, nastínit problematiku třídění nákladů, z teoretického hlediska rozebrat činnosti controllingového oddělení a v poslední řadě zanalyzovat jednotlivé nástroje a metody řízení nákladů (kalkulace). Tyto uvedené poznatky byly následně aplikovány v praxi a komparovány se zjištěným současným stavem analyzované společnosti.

Během rozboru podnikových procesů bylo zjištěno několik nedostatků systému společnosti Preciosa Lustry, zejména v souvislosti s nepřesností výpočtu bodu zvratu, kvůli absenci klasifikace nákladů dle objemu výkonů. Dále bylo zjištěno nesprávné alokování režijních nákladů v důsledku používání nepřesné metody přirážkové kalkulace při využití jedné unifikované rozvrhové základny pro všechny druhy režijních nákladů v podniku. Autorkou byla navržena doporučení, která by mohla zpřesnit nákladové kalkulace, výpočet bodu zvratu či zpřehlednit procesy podnikového controllingu a přispět tak k efektivnějšímu vynakládání nákladů ve firmě. Díky tomu by společnost mohla ročně ušetřit statisíce korun na svých nákladech a navýšit tak ziskovost svých zakázek.

## Seznam použité literatury

ANTHONY, Robert, Newton. 1988. *The management control function*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 216 p. ISBN 08-758-4184-8.

DRURY, Colin. 2018. *Management and Cost Accounting*. 10<sup>th</sup> edition. Andover: Cengage Learning, 816 p. ISBN 978-1-4737-4887-3.

ESCHENBACH, Rolf a kolektiv. 2004. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 814 s. ISBN 80-735-7035-1.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. 2015. *Manažerské účetnictví: Nástroje a metody*. 2. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.

HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ. 2003. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 153 s. ISBN 80-7175-119-7.

HORVÁTH, Péter. 2011. *Controlling*. 12. Aufl. München: Vahlen, 832 s. ISBN 978-380-0638-789.

JANKOVÁ, Eva. 2017. *Kalkulační systém podnikatelského subjektu a jeho využití při řízení nákladů*. Liberec, 55 s. Bakalářská práce (Bc.). Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta. Vedoucí práce Ing. Radana Hojná Ph.D.

KONEČNÝ, Miloš. 2007. *Controlling*. 4. přepracované vydání. Brno: Vysoké učení technické v Brně, 140 s. ISBN 978-80-214-3346-5.

KRÁL, Bohumil a kolektiv. 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. doplň. a aktual. vyd. Praha: Management Press, 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KRÁL, Bohumil a kolektiv. 2006. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 624 s. ISBN 80-726-1141-0.

LANG, Helmut. 2005. *Manažerské účetnictví: Teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi, 216. ISBN 80-717-9419-8.

LAZAR, Jaromír. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: GRADA Publishing, 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

MIKOVCOVÁ, Hana. 2007. *Controlling v praxi*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.

POPEŠKO, Boris. 2009. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

SVOBODOVÁ, Jana. 2009. *Využití controllingu ve firmě*. Brno, 61 s. Diplomová práce (Ing.). Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, Provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Prof. Ing. Iva Živělová, CSc.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. 2010. *Reporting*. 3. vyd. Grada. Praha, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

VOLLMUTH, Hilmar, J. 2004. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 360 s. ISBN 978-80-7259-029-2.

VYSUŠIL, Jiří. 1999. *Integrované názvosloví v controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 143 s. ISBN 80-725-9007-3.

VYSUŠIL, Jiří. 2000. *Controlling do kapsy*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting s.r.o., 80 s. ISBN 80-7259-013-8.

## Internetové zdroje

BusinessInfo.cz. 2012. *Kalkulace jako nástroj hodnotového řízení* [online]. Praha:

CzechTrade [cit. 2019-11-15]. Dostupné z:

<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/kalkulace-nastroj-hodnotoveho-rizeni-2878.html>

Preciosa: *Preciosa* [online], 2016. Jablonec nad Nisou: PRECIOSA [cit. 2019-11-22].

Dostupné z: <http://www.preciosa.com/cs/preciosa>

Preciosa: *PRECIOSA – LUSTRY, a.s.* [online], 2016. Jablonec nad Nisou: PRECIOSA [cit.

2019-11-22]. Dostupné z: <http://preciosa.jobs.cz/preciosa-lustry/>

ProQuest: Chance for Czech crystal - Preciosa training of employees, as (šance pro český křišťál - vzdělávání zaměstnanců PRECIOSA, a. s.). MENA Report [online]. 2014