

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Analýza a řízení nákladů a kalkulací podniku

**Analysis of cost management and calculations in
the company**

Petra Pelíšková

Plzeň 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Analýza a řízení nákladů a kalkulací podniku“

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucí/vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 25.4.2022

v.r. Petra Pelíšková

Poděkování patří Ing. Evě Jelínkové za odborné rady a dohled nad zpracováním mé bakalářské práce, bez níž by tato práce nevznikla. Dále děkuji panu Romanu Bystřickému ze společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o., který mi poskytl data ke zpracování mé práce a odpovídal na mé dotazy.

Obsah

Úvod	7
1 Náklady	8
1.1 Pojetí nákladů.....	8
1.1.1 Finanční pojetí nákladů.....	9
1.1.2 Manažerské pojetí nákladů	9
1.2 Klasifikace nákladů.....	10
1.2.1 Druhové členění nákladů	11
1.2.2 Členění nákladů podle účelu, ke kterému byly vynaloženy	11
1.2.3 Kalkulační členění nákladů.....	13
1.2.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů	14
2 Nákladové kalkulace.....	17
2.1 Nákladová alokace	18
2.1.1 Rozvrhová základna.....	18
2.1.2 Alokační fáze	19
2.1.3 Alokační principy	20
2.2 Struktura nákladů v kalkulaci.....	20
2.2.1 Klasický kalkulační vzorec	21
2.2.2 Retrogradní kalkulační vzorec	22
2.2.3 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady.....	23
2.2.4 Dynamická kalkulace.....	23
2.3 Klasifikace metod kalkulací nákladů	24
3 Přirážková kalkulace.....	25
3.1 Stanovení rozvrhové základny a výpočet režijní přirážky a sazby	25
4 Představení společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o.	27

4.1	Výroba.....	27
4.2	Politika kvality společnosti	30
4.3	Finance	31
4.3.1	Ziskovost společnosti.....	31
4.3.2	Investiční schopnosti společnosti.....	32
4.4	Organizační struktura společnosti	33
5	Analýza nákladů a kalkulací společnosti	34
5.1	Náklady společnosti	34
5.1.1	Druhové členění nákladů ve společnosti	34
5.1.2	Vertikální analýza nákladů společnosti	36
5.1.3	Horizontální analýza nákladů společnosti	37
5.1.4	Ukazatel haléřové nákladovosti	39
5.2	Kalkulace společnosti.....	40
5.3	Zhodnocení nákladů ve společnosti a návrhy opatření	42
5.4	Zhodnocení kalkulací ve společnosti a návrhy opatření	43
	Závěr	44
	Seznam použitých zdrojů	46
	Seznam tabulek	48
	Seznam obrázků.....	49
	Seznam příloh.....	50
	Přílohy	
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Náklady a kalkulace jsou neoddělitelnou součástí fungování každého podniku a jejich správná analýza je pro podniky velmi klíčová. Jedině správnou identifikací jednotlivých nákladů, jejich klasifikací a následnou optimalizací lze docílit jejich snížení. Nižší náklady znamenají vyšší zisk, který je cílem většiny podniků. Kalkulace jsou pro podnik klíčové ke správnému nacenění produktů tak, aby byly pokryty všechny přímé i nepřímé náklady na produkt včetně marže.

Práce je rozdělena na dvě části. První teoretická část se zabývá vymezením teoretických pojmů z odborných publikací pojednávajících o nákladech a kalkulacích, jejich členění a vybraných metodách tvorby kalkulací. Blíže jsou rozebrány náklady jako takové, nákladové kalkulace, struktura nákladů v kalkulacích a kalkulace přírážková, která je jednou ze základních kalkulací v zakázkové výrobě.

Druhá část práce se věnuje praktickému použití získaných poznatků z teoretické části. Praktická část také pojednává o společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o., která se zabývá zakázkovou výrobou strojů a zařízení na míru. V kapitole o společnosti je rozebírána výrobní činnost společnosti, její finanční vývoj za celou historii a také politika kvality, na níž si společnost jako výrobní podnik velmi zakládá. Je rozebrána i certifikace společnosti ISO 9001:2009, kterou společnost získala v roce 2013. Následující kapitola je věnována analýze nákladů a kalkulací společnosti. V rámci nákladové analýzy je provedena horizontální i vertikální analýza nákladů za posledních pět období, obě analýzy jsou poté slovně interpretovány. Poté je zmiňován ukazatel haléřové nákladovosti a je slovně interpretován. Dále je provedena analýza podoby kalkulace zakázky držáku kabelového kanálu, včetně popisu výroby daného výrobku. Na konci kapitoly se autorka zabývá zhodnocením nákladů a kalkulací společnosti a navrhuje potřebná opatření ke zvýšení efektivnosti kalkulací podniku.

Dílčím cílem práce je odborně charakterizovat náklady a kalkulace a s nimi související pojmy. Hlavním cílem této práce je tedy na základě získaných teoretických poznatků zanalyzovat a zhodnotit náklady a podoby kalkulace společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o. a navrhnout potřebných opatření a následných vylepšení v těchto oblastech.

1 Náklady

Podle ekonomické teorie je každá činnost tvořící hodnotu výrobou. Výrobou zjednodušeně rozumíme zpracování surovin a materiálů do finálních výrobků. K uskutečnění výroby se podle obecné ekonomie musí spojit a zkombinovat tři výrobní faktory: práce, půda a kapitál (Synek & Kislíngerová, 2015). Synek & Kislíngerová (2015) uvádí, že do jednotlivých výrob vstupují výrobní faktory v různém množství a často se stává, že jeden konkrétní výrobní faktor převažuje, což můžeme posoudit podle nákladové struktury produkce. Podniky podle převažujícího výrobního fakturu můžeme rozdělit na:

- kapitálově náročné,
- pracovně náročné,
- materiálově náročné.

Podle Synka & Kislíngerové (2015) je zařazení podniku do určité skupiny převažujícího výrobního faktoru důležité zejména pro orientaci managementu na hlavní zdroje snižování nákladů a tím i zvyšování efektivity.

Použitím výrobních faktorů k uskutečnění výroby dochází k jejich spotřebování, a to buď najednou (materiál) nebo postupně (stroje). Tato spotřeba výrobních faktorů vyjádřený peněžně se nazývá náklady (Synek & Kislíngerová, 2015).

Náklady nejsou totéž, co výdaje. Peněžní výdaje představují úbytek peněžních fondů podniku, tedy stavu hotovosti, peněz na bankovních účtech, bez ohledu na jejich použití (Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislíngerová, & Tomek, 2011). Náklady souvisí se spotřebou dané věci, tedy nákup automobilu je výdajem, nákladem jsou až postupné odpisy.

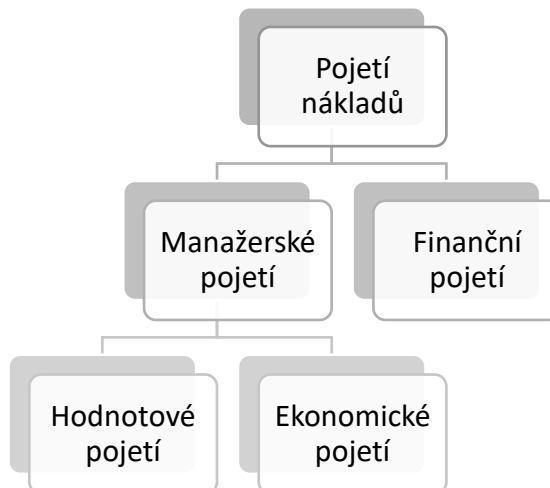
Náklady musí vždy souviset s výnosy určitého období. To je zabezpečováno časovým rozlišováním nákladů a výnosů, výsledkem tak je, že některé výnosové a nákladové položky se převádějí z jednoho období do jiného období (Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislíngerová, & Tomek, 2011). Toto vše je předmětem účetnictví.

1.1 Pojetí nákladů

Způsob pojetí nákladů je důležitý k tomu, aby byly náklady správně pochopitelné pro ty správné uživatele. Náklady jsou jinak vnímány ve finančním účetnictví a jinak

v manažerském účetnictví. Popesko & Papadaki (2016) uvádějí, že rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů, finanční pojetí nákladů a manažerské pojetí nákladů.

Obr. 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů



Zdroj: (Popesko & Papadaki, 2016, str. 28)

1.1.1 Finanční pojetí nákladů

Popesko & Papadaki (2016) tvrdí, že finanční účetnictví pojímá náklady jako spotřebu externích vstupů evidovaných v účetním systému, základní charakteristikou tohoto pojetí nákladů je skutečnost, že náklady jsou zde vyjadřovány v účetních cenách či evidované hodnotě nárůstu pasiv. V těchto souvislostech o finančních nákladech hovoříme jako o explicitních nákladech (Král, a další, 2018).

Tyto náklady jsou evidovány a vykazovány v účetnictví a účetních výkazech, jinak je můžeme označit i jako účetní náklady (Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislingerová, & Tomek, 2011). Bohužel jsou nevyhovující pro mnohé manažerské rozhodování. Proto, aby bylo použití nákladů v manažerském rozhodování možné vzniklo tzv. manažerské pojetí nákladů (Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislingerová, & Tomek, 2011).

1.1.2 Manažerské pojetí nákladů

Jak již bylo zmíněno dochází v manažerském rozhodování k situacím, kdy finanční pohled na náklady nevyhovuje. Podle Popeska & Papadaki (2016) se v manažerském účetnictví vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. Takto pojaté náklady lze označit jako manažerské.

V rámci manažerského pojetí nákladů se pak rozlišují dvě rozdílná pojetí nákladů, které se liší identifikací implicitních, neúčtních, nákladů (Popesko & Papadaki, 2016). Jedná se o hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

Hodnotové pojetí nákladů slouží podle Popeska & Papadaki (2016) k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny. Autoři dále uvádějí, že spotřebované ekonomické vstupy se oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě. Od právě uskutečňovaných aktivit se očekává, že nezajistí jen návratnost původní výše investovaných peněz, ale i reprodukci ekonomických zdrojů v jejich původní výši a v cenách, které odpovídají jejich aktuální výši (Popesko & Papadaki, 2016). Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují náklady shodné s finančním účetnictvím, ale i náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví nebo v něm nejsou vykazovány vůbec.

Ekonomické pojetí nákladů se ještě více liší od finančního pojetí nákladů, souvisí s konceptem oportunitních nákladů, tedy nákladů obětovaných příležitosti. „Toto pojetí nákladů odpovídá hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 28).

Veškeré náklady, které již nejsou v rámci finančního účetnictví evidovány, ale v rámci hodnotového a ekonomického pojetí nákladů jsou vyčísleny, jsou označovány jako implicitní (Kráal, a další, 2018)

Kvůli odlišnému chápání nákladů ve finančním a manažerském účetnictví vyplývá, že v rámci těchto dvou účetních systémů budou existovat položky nákladů, které budou ve finančním účetnictví považovány za náklad, ale manažerské účetnictví je takto akceptovat nebude. A to může být i opačným směrem.

1.2 Klasifikace nákladů

Synek a kol. (2015) říká, že aby mohli být náklady řízeny, usměrňovány, a zvyšovali hospodárnost je potřeba je podrobně třídit. V podniku jsou náklady tříděny podle druhů, podle účelu, podle závislosti nákladů na změnách objemu výroby, podle původu spotřebovaných vstupů, podle činností aj. Třídění, členění či klasifikace nákladů podle

různých kritérií je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví (Popesko & Papadaki, 2016).

1.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je nejčastěji používaným členěním nákladů. Vychází z klasifikace nákladů tak, jak je prováděna v rámci finančního účetnictví. „Druhové členění nákladů je jejich soustřeďování do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek). Toto třídění odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno.“ (Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislingerová, & Tomek, 2011, str. 81).

Podle Synka a kol. (2011) jsou základními nákladovými druhy:

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

Toto členění je v praxi používáno pro výkazy finančního účetnictví. Je možné se s ním setkat například ve Výkazu zisku a ztrát, kde je kombinováno s tříděním podle oblastí činností, provozní a finanční náklady. Lze konstatovat, že pro účely hlubších manažerských analýz a tvorbu kalkulací není druhové členění nákladů vhodné, a to z důvodů, že nedokáže rozlišit, jestli se jedná o náklady související s výrobou či o režijní náklady. Například u osobních nákladů není možné rozlišit, jaká část těchto nákladů je tvořena náklady osob přímo se podílejících na tvorbě výkonu a jaká část je tvořena výkony režijních zaměstnanců (Popesko & Papadaki, 2016).

1.2.2 Členění nákladů podle účelu, ke kterému byly vynaloženy

Jak již bylo zmíněno, pro účely manažerského rozhodování je druhové členění nákladů nevyhovující. „Manažerské rozhodování je ve své podstatě orientované nikoliv na analýzu druhu spotřebovaného náklad, ale spíše na účel, k němuž byly náklady vynaloženy.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 34). Synek a kol. tento způsob členění

nákladů vnímají spíše v souvislosti s místem vzniku nákladů. Oba tyto způsoby jsou však při dalším zkoumání v podstatě totožné, rozdílné je vnímání toho, jakým způsobem náklady rozdělujeme.

Dále náklady členíme na:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení.

Technologické náklady jsou náklady, které jsou vyvolány použitou technologií transformačního procesu nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí (Popesko & Papadaki, 2016). Jednoduchým příkladem je například spotřeba dřeva na výrobu konkrétního kusu nábytku, náklad na osvětlení dílny nebo mzda konkrétního dělníka, který nábytek vyrábí.

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Příkladem těchto nákladů může být náklady na provoz závodní jídelny, IT náklady, mzda vedoucích pracovníků.

Členění nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení není dostatečně využitelné v praxi. Důvodem proto je častá nejednoznačnost rozdělení nákladů do těchto dvou skupin, a hlavně omezená využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu (Popesko & Papadaki, 2016). V praxi se nejčastěji uplatňuje členění nákladů podle vztahu k jednici prováděného výkonu. A to na:

- náklady jednicové,
- náklady režijní.

Náklady jednicové jsou ty technologické náklady, které souvisejí přímo s určitým výkonem (Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislingerová, & Tomek, 2011). Tímto určitým výkonem je přímo jednotka prováděného výkonu, či ještě konkrétněji výrobek. Příkladem jednicových nákladů jsou náklady na jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků.

Náklady režijní zahrnují ostatní technologické náklady, které souvisejí s výrobou jako celkem a náklady na obsluhu a řízení (Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislingerová, & Tomek, 2011). Za pojmem režijní náklady se skrývají náklady, které není možné jednoduchým způsobem vztáhnout k jednotce výkonu (Popesko & Papadaki, 2016). „Řízení a kontrola režijních nákladů je obtížnější a méně přesná než nákladů jednicových. Sledují se podle

středisek a nástrojem jejich řízení jsou rozpočty režijních nákladů, které jsou součástí rozpočtu vnitropodnikových útvarů.“ (Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislingerová, & Tomek, 2011, str. 81). Režijní náklady jsou tak kvůli svému charakteru ústředním problémem nákladové alokace a kalkulací jako takových. Příkladem režijních nákladů jsou odpisy strojů, mzdy manažerů, účetních.

1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Synek a kol. (2011) klasifikují kalkulační členění nákladů, jako náklady, které byly vynaloženy na konkrétní výrobky nebo služby. Jinak tedy lze říci, že kalkulační členění náklad říká, na co byly náklady vynaloženy. Náklady, které alokujeme, lze rozčlenit do dvou kategorií a to:

- přímé náklady (bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu),
- nepřímé náklady (zajišťují průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech).

Podle Popeska & Papadaki (2016) je zásadním rozdílem mezi účelovým a kalkulačním členěním nákladů skutečnost, že u účelového členění jsme vztahovali náklad k jednici výkonu, v rámci kalkulačního členění se náklady vztahují vůči druhu výkonu, tedy k více jednicím.

Přímé náklady jsou takové náklady, které můžeme specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu. Popesko & Papadaki (2016) tvrdí, že nepřímé náklady naopak nemohou být specificky a exkluzivně vztaženy k určité aktivitě, a to zejména ze dvou důvodů:

1. Exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se tedy o režijní náklad.
2. Nebo tuto exkluzivní vazbu není možno určit v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, případně pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní.

Příkladem přímých nákladů mohou být:

- mzdové náklady výrobních dělníků,
- náklady na jednicový materiál,
- odpisy jednoúčelového stroje.

Příkladem nepřímých nákladů mohou být:

- odpisy strojů,
- pronájem prostor sloužícího k podnikání,
- mzdy manažerů, účetních, personalistů,
- náklady na informační systém podniku.

V některých případech lze toto rozdělení prohodit, podle toho, jestli je nebo není možné identifikovat exkluzivní vztah, nebo pokud pro nás tato identifikace není efektivní.

1.2.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je vnímána jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů, tato klasifikace tak bývá považována jako specifický nástroj manažerského účetnictví, jelikož je jejím cílem zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů. „Poznání toho, jak budou náklady reagovat na změnu objemu výkonů, se stává jedním ze základních nástrojů pro tvorbu manažerských rozhodnutí.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 38). Objem výkonů se pak v praxi měří celou řadou ukazatelů, jako je počet prodaných nebo vyrobených kusů, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů nebo jiných měřítek výkonu organizace (Popesko & Papadaki, 2016).

V rámci této klasifikace rozlišujeme tyto základní kategorie nákladů:

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

Variabilní náklady se obecně definují jako náklady, jejichž výše se při změně objemu výkonů změní (Popesko & Papadaki, 2016). V případě, že se tyto náklady vyvíjejí stejně rychle jako objem výroby, jedná se o proporcionální náklady, v případě, že se vyvíjejí rychleji, než objem výroby se jedná o nadproporcionální (progresivní) náklady a pokud se vyvíjejí pomaleji než objem výroby, tak jde o podproporcionální (degresivní) náklady (Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislíngrová, & Tomek, 2011).

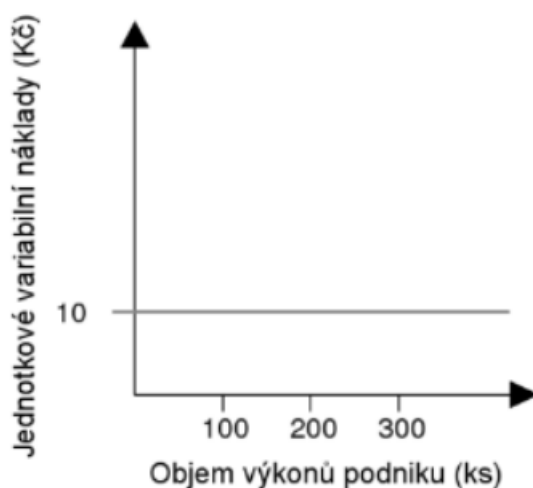
Celkové proporcionální variabilní náklady mají lineární charakter a jednotkové variabilní náklady mají konstantní charakter.

Obr. 2 Celkové variabilní proporcionální náklady



Zdroj: (Popesko & Papadaki, 2016, str. 39)

Obr. 3 Jednotkové variabilní proporcionální náklady

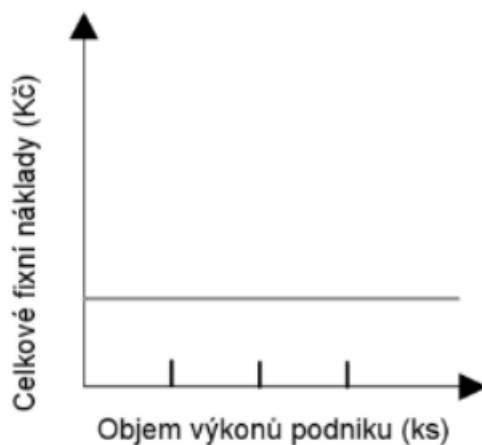


Zdroj: (Popesko & Papadaki, 2016, str. 39)

Fixní náklady jsou náklady vyvolány nutností zabezpečit chod podniku jako celku, někdy jsou nazývány jako náklady provozní připravenosti, pohotovostní nebo kapacitní (Synek a kol., 2011). Standardně jsou považovány za neměnné, avšak při změnách výrobní kapacity nebo při rozsáhlé změně výrobního programu se fixní náklady mění skokově. Fixní náklady vznikají, i když se nic nevyrábí. Do fixních nákladů pak patří velká část režii jako jsou odpisy budov, leasingy strojů, mzdy správních a technickohospodářských pracovníků, náklady na počítačové vybavení.

„Fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady (tedy fixní náklady připadající na jednotku produkce) se s růstem objemu výkonu podniku snižují.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 39).

Obr. 4 Celkové fixní náklady



Zdroj: (Popesko & Papadaki, 2016, str. 39)

Obr. 5 Jednotkové fixní náklady



Zdroj: (Popesko & Papadaki, 2016, str. 39)

Klasifikace nákladů podle objemu výroby je velmi významná pro samotné manažerské rozhodování.

2 Nákladové kalkulace

V literatuře se obecný pojem kalkulace vysvětluje jako zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, kterou je třeba v souvislosti s tvorbou výkonu provést) (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2019). „Nejčastěji využívanou formou kalkulací je kalkulace nákladů externích výkonů, tj. výkonů prodávaných na trhu zákazníkům za tržní prodejní cenu.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2019, str. 231). Dále se používají kalkulace pro potřeby řízení neboli kalkulace nákladů interních výkonů a činností podniku.

Nákladové kalkulace jsou problémové v tom, že se náklady klasifikují na náklady přímé a náklady nepřímé (režijní). Existence nepřímých (režijních) nákladů a problém spojené s jejich alokací zapříčinily rozvoj různých kalkulačních metod a alokačních principů (Popesko & Papadaki, 2016). V případě, že by všechny náklady přímý charakter, množství nákladových kalkulací by se znatelně snížilo, jelikož přímým přiřazením nákladů objektům bychom získali relativně přesné informace o nákladech výkonu (Popesko & Papadaki, 2016). „Kalkulační metoda, která se používá pro kvantifikaci nákladů na výkon, tedy vychází z toho, jaký způsob nákladové alokace je pro přiřazení nepřímých nákladů zvolen.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 59). Typy kalkulačních metod se pak liší hlavně způsobem alokace režijních nákladů.

Manažerské účetnictví obsahují velké množství kalkulačních metod, tyto metody používají různé způsoby alokace režijních nákladů, a to od velmi jednoduchých až po sofistikované a komplexní. Volba kalkulační metody, kterou bude společnost využívat v praxi by měla vždy vycházet z jejího charakteru a způsobu praktického využití této kalkulace. Pro různé účely a různé typy společností jsou vhodné rozdílné metody kalkulací (Popesko & Papadaki, 2016). Při volbě nákladové kalkulace je důležité brát v úvahu například strukturu prováděných výkonů a to, jak se od sebe navzájem liší. Významná je skutečnost, že čím detailnější kalkulační metoda bude použita, tím vyšší budou náklady na zjištění vstupních dat pro tento typ kalkulace (Popesko & Papadaki, 2016).

2.1 Nákladová alokace

Přiřazování nákladů objektu výkonu je jedním z ústředních problémů, které je v rámci nákladových kalkulací nutné vyřešit. Obecně je toto přiřazení označováno jako nákladová alokace. „Cílem přiřazování nákladů je stanovení objemu nákladů přiřazených nákladovému objektu či výkonu. V rámci tohoto procesu jsou náklady, které se v účetnictví evidují jako jednotlivé účetní položky, přiřazovány konkrétním výrobkům, zákazníkům či jiným druhům nákladových objektů.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 60).

Náklady, které jsou objektu přiřazovány se klasifikují podle kalkulačního členění nákladů. Přímé náklady lze přiřadit přímo, jelikož mezi nákladovou položkou a objektem alokace existuje přímá exkluzivní vazba. Jedná se zpravidla o přímé materiálové náklady, které se evidují jako položka majetku a po spotřebě se stanou součástí produkovaného výrobku (Popesko & Papadaki, 2016). Náklady, které nelze objektu přiřadit přímo protože neexistuje exkluzivní vazba označujeme jako nepřímé náklady. Jedná se například o náklady na pořízení strojů, stroje jsou využívány na různé druhy výrobků, a tak neexistuje přímá exkluzivní vazba mezi strojem a výrobkem. V případě, že tento typ nákladů chceme přiřadit nákladovému objektu, je nutné použít přepoččet, nějaký zprostředkující mechanismus, který pomůže vyjádřit podíl nákladového objektu na spotřebě určitého nákladu (Popesko & Papadaki, 2016). Tento typ přiřazení s použitím zprostředkující veličiny je nazýván nákladová alokace.

Nákladová alokace je tak procesem přiřazování nákladů v případě, že neexistuje přímá exkluzivní vazba mezi nákladem a výkonem (Popesko & Papadaki, 2016). Zprostředkující veličina bývá nejčastěji označována termínem rozvrhová základna, která se nejčastěji používá u tradičních nákladových systémů.

2.1.1 Rozvrhová základna

„Rozvrhová základna by měla být ve vztahu příčinné souvislosti s rozvrhovanými náklady a s objekty kalkulace. Volba správné rozvrhové základny je pro podnik velmi důležitá, protože na ní závisí přesnost, s jakou je kalkulace schopna vyčíslit náklady související s kalkulovaným výkonem.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 61).

Náklady, které jsou sdruženy v rámci výrobní nebo zásobovací režie je poměrně jednoduché definovat příčinu vzniku nákladů a zvolit tak odpovídající rozvrhovou základnu. Avšak u náklad, které jsou sdruženy v rámci správní nebo odbytové režie, často

nelze určit odpovídající rozvrhovou základnu, která by mohla být v praxi použitelná. Tradiční rozvrhovou základnou jsou přímé mzdy, s rozvojem nových technologií a výroby podniky často přechází k modernější rozvrhovým základnám jako jsou například strojhodiny. V praxi se často využívá více rozvrhových základen pro různé typy nepřímých nákladů, jedná se o diferencované rozvrhové základy. Díky tomu tak mohou existovat různé rozvrhové základy pro rozvrhování výrobní, materiálové, správní a odbytové režie.

Pokud je pro nákladovou alokaci použita taková vztahová veličina, která je skutečnou příčinnou vzniku nákladů, jedná se o alokaci podle příčinné souvislosti (Popesko & Papadaki, 2016). Na druhé straně, pokud je pro nákladovou alokaci použita veličina, která není příčinnou vzniku těchto nákladů, jedná se o arbitrární nebo svévolnou alokaci (Popesko & Papadaki, 2016).

Problémem ovlivňujícím volbu odpovídající rozvrhové základy v podnikové praxi je schopnost uživatele najít zdroj dat, který by toto umožnil. V praxi tak podniky často volí rozvrhovou základnu podle dostupných dat pro provedení nákladové alokace, a ne podle jak tato základna vyjadřuje příčinnou souvislost mezi nákladem a výkonem (Popesko & Papadaki, 2016).

2.1.2 Alokační fáze

Alokační fází se rozumí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům (Popesko & Papadaki, 2016). V této souvislosti se jedná o tři alokační fáze, v případě, že je mezi alokační fáze řazeno i přiřazování přímých nákladů v rámci první alokační fáze. Tyto alokační fáze jsou:

1. Cílem první fáze je přiřadit přímé náklady objektu alokace, který vyvolal jejich vznik, v případě jednicových nákladů, může jít přímo o finální výrobek.
2. Cílem druhé fáze je přesně vyjádřit vztah mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik, tento objekt je zprostředkující veličina, vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady.
3. Cílem třetí fáze je přesně vyjádřit podíl nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu. Zde už jde o přiřazení nákladů ze zprostředkovatele přímo konkrétnímu výkonu.

2.1.3 Alokační principy

Volba alokačního principu souvisí s volbou rozvrhové základny, tyto principy jsou aplikovány právě při volbě rozvrhové základny. Jsou rozlišovány tři alokační principy, které do určité míry vystihují cíle alokace nákladů, jedná se princip příčinné souvislosti nákladů, princip únosnosti (reprodukce) nákladů a princip průměrování (Popesko & Papadaki, 2016).

Každý z těchto principů se aplikuje v rozdílných situacích a vychází z rozdílných předpokladů. Základní alokační princip je princip příčinné souvislosti, který vychází z úvahy, že každý výkon by měl být zatížen pouze těmi náklady, které sám příčinně vyvolal (Popesko & Papadaki, 2016). V případě, kdy není zajištění principu příčinné souvislosti možné, přichází na řadu další dva principy.

Princip únosnosti nákladů je uplatňován hlavně v situacích, kdy se kalkulace využívá pro účely tvorby cen (Popesko & Papadaki, 2016). Oproti principu příčinné souvislosti neodpovídá na otázku, jaké náklady výkon skutečně vyvolal, ale na otázku, jakou výši nákladů je schopen „unést“ například v prodejní ceně.

Princip průměrování se primárně orientuje na otázku, jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek. Princip průměrování může být však velmi zavádějící při alokaci značně heterogenních výkonů.

2.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Král (2018) tvrdí, že struktura, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Zde však pojem vzorec nelze chápat, jako přesně danou a formu výkazu. Pro potřeby progresivních podniků je důležité, aby řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a další veličiny, byly vykazovány variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace přispět. „Dobrá nákladová kalkulace tedy podává nejenom informaci o celkové výši nákladů na výkon, ale i obraz o tom, z jakých skupin se náklady výkonu skládají.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 70). Z toho vychází závěr, že složitost a podrobnost kalkulace lze přizpůsobovat podle potřeb podniku.

Kalkulace, které v sobě zahrnují detailní rozklad položek nákladů, jsou označovány jako strukturované kalkulace.

Obr. 6 Úrovně nákladů v rámci kalkulace

Jednoduchá kalkulace	Strukturovaná kalkulace
<ul style="list-style-type: none">•Přímý materiál•Přímé mzdy•Nepřímé (režijní) náklady	<ul style="list-style-type: none">•Přímý materiál•Přímé mzdy•Výrobní režie•Konstrukční příprava•Náklady na prodej a distribuci•Vedení a správa•Marketing•Výzkum

Zdroj: (Popesko & Papadaki, 2016, str. 70)

2.2.1 Klasický kalkulační vzorec

Klasický kalkulační vzorec je ve své standardizované podobě základem pro kalkulační vzorce používané v tuzemské podnikové praxi (Popesko & Papadaki, 2016).

Obr. 7 Klasický kalkulační vzorec

1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímý materiál	
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)	

Zdroj: (Král, a další, 2018, str. 151)

Hlavním prvkem klasického kalkulačního vzorce je klasifikace nepřímých nákladů do tří skupin. První se k přímým nákladům přičítá výrobní režie, která sdružuje režijní náklady spojené se samotnou výrobou. Dále se k nákladům výkonu přičítají správní režie, ta sdružuje náklady na obsluhu a řízení organizace, poslední se pak přiřazují odbytové náklady a zisková přírážka (Popesko & Papadaki, 2016).

Král (2018) vytýká klasickému kalkulačnímu vzorci několik nedostatků a to:

- Vzorec syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům, a které by se měly přiřazovat podle různých principů alokace.
- Syntetizuje i nákladové položky bez zřetele na jejich relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh.
- Je statickým zobrazením vztahu nákladů ke kalkulační jednotce.

2.2.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Většina progresivních podniků odděluje kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonů. „V praxi tak dochází k tomu, že cena výkonu není tvořena pouze jako přírůžka k celkovým nákladům, ale je ovlivňována konkurenčním prostředím.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 73). Podnik musí tržní cenu akceptovat a tato cena se pro něj stává východiskem pro stanovení nákladů výkonu. V těchto situacích jsou náklady výkonu charakterizovány a kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Vztah reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny není součtový, ale rozdílový (Král, 2018).

Obr. 8 Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu:
- Dočasné cenové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
○ Sezónní
○ Množstevní
<hr/>
Cena po úpravách:
- Náklady
<hr/>
Zisk (jinak vyjádřený přínos)

Zdroj: (Král, a další, 2018, str. 154)

Principy retrográdního kalkulačního vzorce se uplatňují při použití tzv. kalkulace cílových nákladů (Popesko & Papadaki, 2016), ta se dnes velmi často využívá v odvětvích automobilového nebo elektrotechnického průmyslu.

2.2.3 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

Další modifikace kalkulačního vzorce si podrobněji všímají struktury vykazovaných nákladů (Král, a další, 2018). Pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě je účelné vykázat v kalkulačním vzorci odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů, variabilní, a náklady fixní (Král, a další, 2018).

Obr. 9 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

<p>CENA PO ÚPRAVÁCH</p> <ul style="list-style-type: none">- Variabilní náklady výrobku<ul style="list-style-type: none">○ Přímé (jednicové) náklady○ Variabilní režie <hr/> <p>Marže (krycí příspěvek)</p> <ul style="list-style-type: none">- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek <hr/> <p>Zisk v průměru připadající na výrobek</p>
--

Zdroj: (Král, a další, 2018, str. 154)

Tuto myšlenku dále rozvíjí tzv. dynamická kalkulace.

2.2.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází z odděleného sledování přímých a nepřímých nákladů a členění podle fází reprodukčního procesu (Popesko & Papadaki, 2016). Vychází z klasického kalkulačního vzorce, ale rozšiřuje jeho vypovídací schopnost o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů (Král, a další, 2018). Využívá se hlavně jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovně podnikové struktury (Král, a další, 2018).

Obr. 10 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci

Přímé (jednicové) náklady	
Ostatní přímé náklady	
	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	
	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	
Přímé prodejní náklady	
	- variabilní
	- fixní
Prodejní režie	
	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
Správní režie	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	

Zdroj: (Král, a další, 2018, str. 155)

2.3 Klasifikace metod kalkulací nákladů

„Základní členění nákladových kalkulací má podle většiny autorů podobu jejich rozdělení na absorpční a neabsorpční, podle rozsahu nákladů přiřazovaných objektu alokace.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 76). Tato členění se do jisté míry prolínají, proto Popesko & Papadaki (2016) využívají toto členění kalkulací:

- neabsorpční kalkulace,
- kalkulace Activity-Based Costing,
- kalkulace v zakázkové výrobě (sem spadá i běžná absorpční kalkulace),
- kalkulace v hromadné výrobě.

3 Přírážková kalkulace

Přírážková kalkulace je nejčastěji používanou metodou kalkulace právě v zakázkové výrobě. Jedná se o společnosti, které vyrábí své výrobky na základě objednávek od zákazníků. „Přírážková kalkulace kalkuluje výši nepřímých nákladů odpovídajících určitému výkonu na základě rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřené režijní přírážky či sazby.“ (Popesko & Papadaki, 2016, str. 99). Zjištěné nepřímé náklady jsou pak v rámci přírážkové kalkulace objektu alokace připočítávány proporcionalně k výši zvolené rozvrhové základny (Popesko & Papadaki, 2016).

3.1 Stanovení rozvrhové základny a výpočet režijní přírážky a sazby

Při procesu stanovení rozvrhové základny existují dvě možnosti.

První možností je rozvrhovou základnu stanovit v peněžní formě a na jejím základě vypočítat režijní přírážku v procentech (Popesko & Papadaki, 2016). Režijní přírážka pak udává, kolik procent objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady podniku (Popesko & Papadaki, 2016). Rovnice výpočtu režijní přírážky pak vypadá takto:

$$PP = \frac{NRN}{RZ}$$

Zdroj: (Popesko & Papadaki, 2016)

kde

PP – procento přírážky režijních nákladů,

NRN – nepřímé režijní náklady,

RZ – rozvrhová základna v Kč.

Druhou možností je použití naturální rozvrhové základny, sazba režijní přírážky je vyjádřena v peněžních jednotkách, a nikoliv v procentech. Při použití naturálních základen se zjišťuje sazba režijních nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny, např. hodina práce, kilogram pořízeného materiálu, obdobným způsobem (Popesko & Papadaki, 2016).

$$RS = \frac{NRN}{RZ_{natural.jednotky}}$$

Zdroj: (Popesko & Papadaki, 2016)

kde

RS – sazba režijních nákladů.

4 Představení společnosti Strojírenská výroba HBH

S.r.o.

Společnost Strojírenská výroba HBH s.r.o. vznikla 4. března 1998, tudíž působí na trhu již téměř třicet let. Společnost sídlí v obci Osek u Rokycan, zároveň je zde zajišťována i hlavní činnost. Předmětem podnikání společnosti je obráběčství a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Společnost se zabývá zakázkovou výrobou strojů a zařízení na míru. V rámci svého zaměření je společnost držitelem certifikátu ČSN EN ISO 9001:2009, který tak identifikuje pro společnost vysokou významnost systému managementu kvality. Pro společnost je kvalita výrobků a služeb a spokojenost zákazníka na prvním místě.

Obr. 11 Logo společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o.



Zdroj: Strojírenská výroba HBH s.r.o., 2019

4.1 Výroba

Společnost se zabývá přesnou výrobou dílů, sestav strojů a zařízení na míru, a to vše dělá s vysokou přesností a kvalitou.

Mezi hlavní okruhy výroby patří:

- obrábění,
- pálení jeklů, trubek a plechů,
- ohraňování,
- svařování kovových dílů,
- zámečnická výroba,
- lakování.

Společnost využívá ke své činnosti moderní CNC technologie. V oblasti obrábění se jedná o CNC horizontální vyvrtávačky WHN9 a WHN11 vyrobené předním českým výrobcem CNC strojů TOS Varnsdorf a.s. Dále využívá soustruh SU50 vyrobený českou společností TOS Kuřim – OS, a.s. V poslední řadě společnost využívá i drobnější CNC

frézky. V oblasti pálení jeklů, trubek a plechů využívá společnost dva druhy laserů vyrobené společností TRUMPF. První je Laser TRUMPF L3030 4000 W, který má pracovní rozsah 3000 x 1500 mm a řeznou tloušťkou pro železo 20 mm, pro nerezovou ocel 15 mm a pro hliník 10 mm, tento laser společnost používá jak pro pálení plechů, tak i na pálení jeklů a trubek. Druhý je Laser TRUMPF TruLaser 3030, jehož pracovní rozsah je 3000 x 1500 mm a řeznou tloušťkou pro konstrukční ocel 15 mm, pro nerezovou ocel do 5 mm a pro hliník do 3 mm, tento laser společnost používá pouze pro pálení plechů, tyto lasery vlastní společnost dva.

Obr. 12 Laser TRUMPF



Zdroj: Vlastní, 2022

K ohraňování využívá společnost profesionální ohraňovací lisy. Tyto lisy jsou schopné ohraňovat plechy síly 0,5 až 15 mm.

Obr. 13 Ohraňovací lis



Zdroj: Vlastní, 2022

Svařování kovových dílů pak společnost provádí v ochranné atmosféře. Společnost používá svařovací zdroje vyrobené společností ESAB, zdroje svařují pomocí metod MIG/MAG a TIG. Společnost nabízí odporové svařování plechových dílů neboli bodování do tloušťky plechu 3 mm, odporové navařování matic a odporové navařování závitových čepů do průměru 10 mm.

V zámečnické výrobě se společnost specializuje na díly a podvozky pro výrobce strojů, plechové konstrukční díly, skříně včetně podstavců, stojanů a rámu. Plechové kryty a opláštění strojů a také na výrobky pro reklamní účely a prodej. Tyto výrobky je společnost schopna dodat v různém druhu úprav, a to bez úpravy, s povrchovou úpravou zinkového fosfátování, s povrchovou úpravou nanesením práškových nátěrových hmot, s povrchovou úpravou žárového zinkování a s povrchovou úpravou galvanickým pozinkováním.

Posledním okruhem výroby, kterým se společnost zabývá je lakování mokrým procesem na kovové materiály jako je ocel, nerezová ocel, pozinkovaná ocel, hliník a zinek.

4.2 Politika kvality společnosti

Pro společnost je kvalita produkce a služeb klíčová. Vedení společnosti proto vytvořilo závazný dokument k politice kvality společnosti. Tento dokument je dostupný z webových stránek společnosti.

Vedení společnosti definovalo politiku kvality společnosti vůči zákazníkům určením cílů, strategie a měřítka.

Cíle politiky kvality společnosti:

- Spokojenost zákazníků s výrobky a službami společnosti.
- Spokojenost zaměstnanců a růst jejich kvalifikace.
- Udržovat dobré vztahy s obchodními partnery a okolím
- Minimalizovat negativní působení společnosti na životní prostředí.

Strategie politiky kvality společnosti má mnoho bodů, zde jsou vybrány ty nejvíce zajímavé či nejvíce významné:

- Porozumět potřebám a očekáváním všech zainteresovaných stran společnosti a reagovat na ně.
- Zajišťovat kvalitu tím, že společnost předchází neshodám.
- Trvale zlepšovat efektivitu procesů i s ohledem na ochranu životního prostředí.
- Trvale identifikovat potenciální rizika procesů a přijímat opatření na jejich snížení, respektive využití příležitostí z nich plynoucí
- Zajistit potřebnou kvalifikaci zaměstnanců.

Měřítkem politiky kvality společnosti pak jsou:

- Užitek pro zákazníka.
- Kvalita produkce.
- Přijatelné náklady.
- Dodržené termíny.
- Minimální negativní vliv na životní prostředí.

Tento dokument vešel v platnost v roce 2017 a lze říct, že je velmi aktuální i nyní pět let po jeho vystavení.

Společnost má také od roku 2013 certifikaci ČSN EN ISO 9001:2009. „Norma specifikuje požadavky na systém managementu kvality pro jakoukoli organizaci, která potřebuje demonstrovat svou schopnost poskytovat produkt, který splňuje požadavky zákazníka a aplikovatelné požadavky předpisů, a má za cíl zvyšovat spokojenost zákazníka.“ (Nenadál, 2009). Díky této normě je tak snadnější posoudit schopnost společnosti plnit požadavky zákazníka a také se jedná o normu, podle níž lze provádět certifikaci společnosti třetí stranou.

4.3 Finance

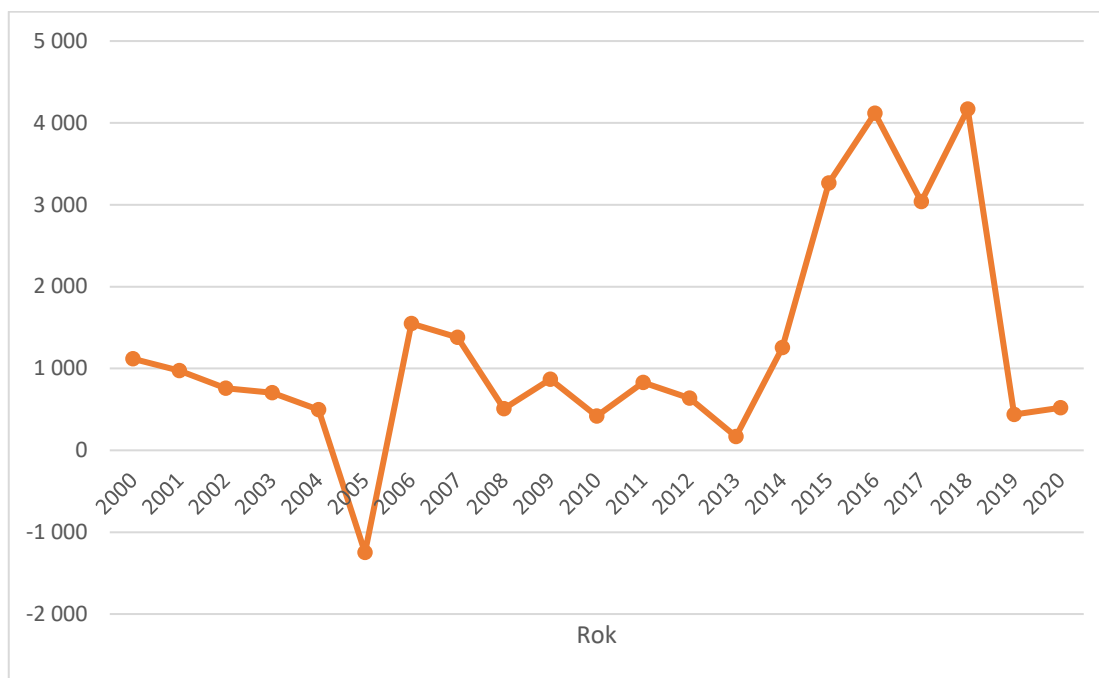
Informace k finanční situaci společnosti jsou čerpány z účetních závěrek. Jedná se o výkazy z pohledu finančního účetnictví, které musí společnost povinně sestavovat ke konci účetního období, účetním obdobím je pro společnost kalendářní rok.

Společnost je od roku 2015 nepřetržitě zařazena do kategorie malých účetních jednotek, jelikož splňuje podmínky § 1b Zákona o účetnictví, zároveň od téhož roku podléhá společnost auditu účetní závěrky a to podle § 20 odst. 1 Zákona o účetnictví.

4.3.1 Ziskovost společnosti

Finanční situace společnosti je trvale stabilní, společnosti se daří každoročně udržovat trend ziskovosti, jak je možné vidět v grafu níže (viz obrázek 3). V období, kdy ekonomika prosperovala lze vidět, že společnosti rapidně vzrostl zisk, který bohužel v roce 2019 ještě prudčeji klesl. Podle informací je tato skutečnost ovlivněna pandemií COVID-19, kvůli níž společnost vykazuje nižší odběr výrobků od odběratelů napojených na zahraniční trhy, což významně ovlivňuje ziskovost společnosti. Společnost přijímá taková opatření, aby jí v této souvislosti vznikly co nejmenší škody, počítá i se státní podporou.

Obr. 14 Trend ziskovosti společnosti v letech 2000-2020 v celých tis. Kč



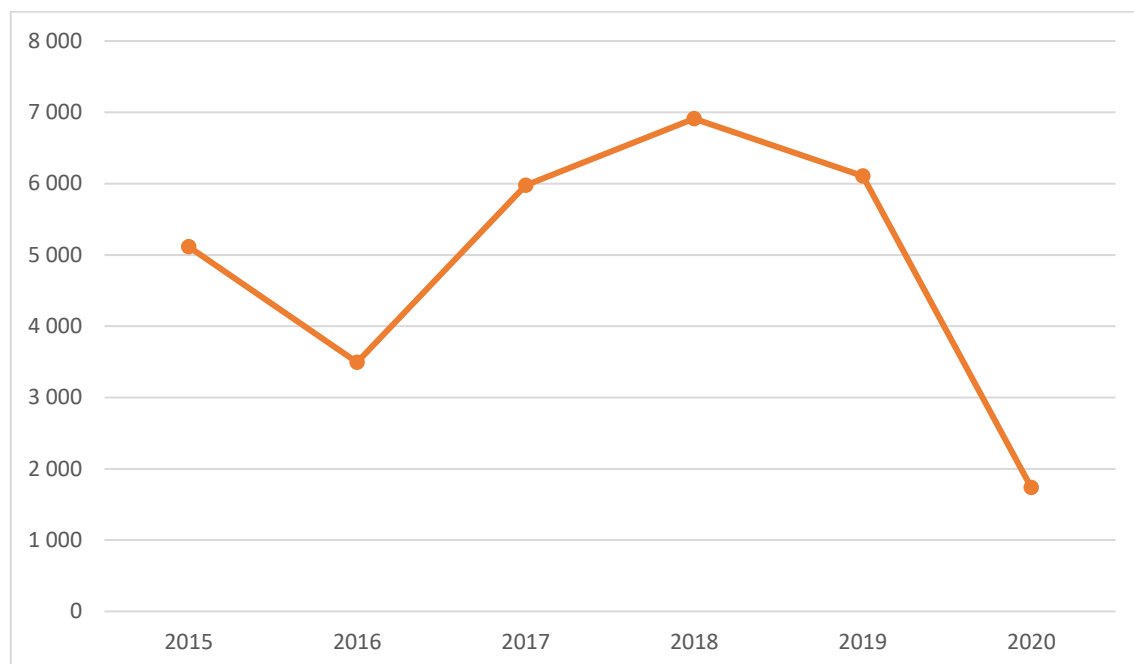
Zdroj: Strojírenská výroba HBH s.r.o. (2000-2020)

4.3.2 Investiční schopnosti společnosti

Společnost pravidelně investuje do svého rozvoje a snaží se tento trend udržet, jak je zřejmé z grafu níže (viz obrázek 4). Konkrétní data o výši investice jsou k dispozici od roku 2015, kdy společnost zpracovává výroční zprávy. Dle údaje o dlouhodobém hmotném majetku v rozvaze je však viditelné, že i v letech dřívějších společnost investovala své prostředky do rozvoje. Investice jsou uskutečňovány do strojů, dopravních prostředků a staveb.

Jako příklad investice je uveden projekt z roku 2018 „Kvalitativní inovace procesu svařování kovovýroby HBH“. Obsahem tohoto projektu je posouzení a optimalizace procesu svařování společnosti, jeho cílem je pak nastavit proces svařování ve společnosti tak, aby splňoval přísné evropské normy z pohledu jakosti a kvality svařovaných konstrukcí. Zkráceně se jedná o posouzení a optimalizaci procesu svařování ve společnosti. Na tento projekt dostala společnost dotaci od Evropské unie prostřednictvím Evropského fondu pro regionální rozvoj v programu Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost ve výši 246 750 korun českých. Jednalo se o 75% část celé ceny projektu.

Obr. 15 Trend investiční schopnosti společnosti v letech 2015-2020 v celých tis. Kč



Zdroj: Strojírenská výroba HBH s.r.o. (2015-2020)

Z grafu výše lze již na první pohled vyčíst, že s nižším ziskem jdou ruku v ruce i nižší investice, které je společnost schopna vynaložit. Jak již bylo zmíněno je za touto skutečností pandemie COVID-19, která významně ovlivnila naprostou většinu výrobních podniků. Společnost však plánuje trend investic zachovat i nadále a zlepšovat tak svou konkurenceschopnost.

4.4 Organizační struktura společnosti

V rámci organizační struktury společnosti jsou vedena pouze jednotlivá pracoviště a provozní útvary. Společnost nemá rozsáhlou a organizačně členitou výrobní strukturu. Průměrný evidovaný počet zaměstnanců společnosti je k 31.12.2020 52 zaměstnanců.

5 Analýza nákladů a kalkulací společnosti

5.1 Náklady společnosti

Společnost používá ke klasifikaci nákladů jejich druhové členění. Toto členění vychází z účetních výkazů a objevuje se i ve výročních zprávách společnosti, kde tímto způsobem počítá náklady. V tabulce 1 je možné vidět výši nákladů společnosti v posledních šesti letech. Data byla takto zvolena, protože od roku 2015 zažívala společnost vysoký růst zisku, který se držel několik dalších let. Dále je společnost od roku 2015 podřízena účetnímu auditu a musí tak vydávat výroční zprávy, které umožňují hlubší náhled na situaci v podniku.

Rok 2021 bohužel není zahrnut, protože společnost nemá hotovou účetní závěrku.

Tab. 1 Náklady společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o. v letech 2015-2020 vyjádřené v tis. Kč

Položka	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Spotřeba materiálu	35 416	30 318	42 023	35 863	30 701	25 810
Spotřeba energie	2 301	2 098	1 962	2 081	1 941	1 986
Služby	15 348	13 442	13 143	15 434	9 859	11 217
Mzdové náklady	18 314	17 093	18 126	18 423	17 239	16 467
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5 950	5 563	5 856	5 826	5 343	4 203
Ostatní náklady	1 158	1 340	1 826	1 864	1 743	1 738
Daně a poplatky	72	79	77	89	99	122
Prodaný materiál	878	964	1 281	1 108	1 349	998
Jiné provozní náklady	1 265	167	269	62	101	134
Odpisy DNM a DHM	3 588	3 972	4 209	3 746	2 326	2 724
Změna stavu rezerv a opravných položek	269	-34	2	-4	-382	-4
Nákladové úroky	497	418	326	287	219	329
Ostatní finanční náklady	721	601	777	663	614	427
Celkové náklady	85 777	76 021	89 877	85 442	71 152	66 151

Zdroj: Účetní závěrky společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o. z let 2015-2020, vlastní zpracování 2022

5.1.1 Druhové členění nákladů ve společnosti

Společnost ve výročních zprávách rozlišuje mezi náklady na spotřebu materiálu a náklady na spotřebu energií, je tak možné zanalyzovat každou položku zvlášť. Na první pohled je

možné vidět, že nejvyšší podíl na nákladech má právě spotřeba materiálu, což je k výrobnímu zaměření společnosti adekvátní.

Spotřeba energií zahrnuje spotřebu elektřiny, vodné a stočné. Společnost využívá částečně k vytápění výrobních hal velké lasery. V rámci třech výrobních hal je v každé umístěn jeden velký laser, který při svém provozu tvoří velké množství tepla, díky čemuž nemá společnost tak vysoké náklady na energie. Velkou část spotřeby energií tak tvoří právě spotřeba elektřiny na provoz elektrických strojů.

Za náklady na služby se skrývají převážně náklady na informační technologie, potřebná školení zaměstnanců jako jsou školení bezpečnosti práce, školení řidičů, školení sváření, školení práce se zdvihovacím zařízením a další potřebná pro výkon společnosti.

Osobní náklady jsou složeny z pravidelných měsíčních mezd, nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatních (dříve sociálních) nákladů. Odměny vedení společnosti jsou zahrnuty v osobních nákladech, vedení společnosti si také vyplácí pravidelnou měsíční mzdu.

Ostatní provozní náklady společnosti se skládají z nákladů na prodaný materiál, daně a poplatky a z jiných provozních nákladů. Náklady na prodaný materiál jsou poměrně vysoké, jelikož společnost mnohdy prodá zbylý materiál.

Dlouhodobý majetek vlastní společnost odepisuje těmito způsoby:

- Nehmotný dlouhodobý majetek (software) se odepisuje po dobu 3 let.
- Dle vnitropodnikových zásad jsou stanoveny vybrané druhy majetku (stroje a některé automobily), které se odepisují po dobu převážně 3–10 let. Účetní odpisy vycházejí z obecných sazeb stanovených zákonem o daních z příjmů, a v zásadě kopírují daňový odpis.
- Drobný dlouhodobý majetek je odepisován 50 % do nákladů v roce pořízení, a zbývající část v následujícím roce. Jedná se o majetek nabytý z ukončeného finančního leasingu, jehož pořizovací cena je nižší než zákonem stanovená vstupní cena pro hmotný dlouhodobý majetek.
- O hmotném majetku s pořizovací cenou od 3 do 40 tisíc korun českých společnost účtuje jako o zásobách, je tedy prohlášen za materiál. Hmotný majetek s pořizovací cenou pod 3 tis. Kč a nehmotný majetek pod 7 tis. Kč se účtuje přímo do nákladů.

- Formy a modely představují pro společnost jiný majetek, u kterého je účetní i daňový odpis odvozen od paušálně stanovené předpokládané životnosti ročního nákupu v období běžného a následující roku.

Společnost tvoří rezervy na opravy majetku a rezervy na záruční opravy.

Společnost čerpá několik dlouhodobých úvěrů na pořízení nemovitostí a strojů.

Ostatní finanční náklady jsou tvořeny náklady na bankovní poplatky, ostatní náklady spojené s bankovním stykem a kurzové ztráty.

5.1.2 Vertikální analýza nákladů společnosti

Vertikální analýza se zabývá pouze jedním obdobím, kdy zkoumá, jak se na souhrnné veličině podílely veličiny dílčí (Taušl Procházková & Jelínková, Podniková ekonomika - klíčové oblasti, 2018). Zjišťuje, zda je struktura majetku, zdrojů či výnosů a nákladů stabilní nebo k jakým změnám dochází (Taušl Procházková & Jelínková, Podniková ekonomika - klíčové oblasti, 2018).

Tab. 2 Vertikální analýza nákladů společnosti v letech 2015-2020 v procentech

Položka	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Spotřeba materiálu	41,29 %	39,88 %	46,76 %	41,97 %	43,15 %	39,02 %
Spotřeba energie	2,68 %	2,76 %	2,18 %	2,44 %	2,73 %	3,00 %
Služby	17,89 %	17,68 %	14,62 %	18,06 %	13,86 %	16,96 %
Mzdové náklady	21,35 %	22,48 %	20,17 %	21,56 %	24,23 %	24,89 %
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	6,94 %	7,32 %	6,52 %	6,82 %	7,51 %	6,35 %
Ostatní náklady	1,35 %	1,76 %	2,03 %	2,18 %	2,45 %	2,63 %
Daně a poplatky	0,08 %	0,10 %	0,09 %	0,10 %	0,14 %	0,18 %
Prodaný materiál	1,02 %	1,27 %	1,43 %	1,30 %	1,90 %	1,51 %
Jiné provozní náklady	1,47 %	0,22 %	0,30 %	0,07 %	0,14 %	0,20 %
Odpisy DNM a DHM	4,18 %	5,22 %	4,68 %	4,38 %	3,27 %	4,12 %
Změna stavu rezerv a opravných položek	0,31 %	-0,04 %	0,002 %	0,005 %	-0,54 %	-0,01 %
Nákladové úroky	0,58 %	0,55 %	0,36 %	0,34 %	0,31 %	0,50 %
Ostatní finanční náklady	0,84 %	0,79 %	0,86 %	0,78 %	0,86 %	0,65 %
Celkové náklady	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování, 2022

Jak z tabulky vyplývá je nejvýznamnější nákladovou položkou spotřeba materiálu. Průměrná výše nákladů na spotřebu materiálu je meziročně 41,94 %. Větší pokles

zaznamenala spotřeba materiálu v roce 2020, kdy tvořila jen 39,02 % nákladů. To však bylo způsobeno celkovým zpomalením výroby kvůli pandemii COVID-19.

Další významnou nákladovou položkou jsou mzdové náklady. Tyto náklady dosahují v posledním běžném období, tedy roce 2018, 21,56 %. V roce 2019 i 2020 je možné sledovat nárůst mzdových nákladů o dvě až téměř tři procenta. Tento procentní nárůst není způsoben vyššími mzdovými náklady, ale tím, že došlo k většímu snížení nákladů jiných, například na služby. Mzdové náklady naopak od roku 2018 udržují trend snižování, a to opět kvůli pandemii COVID-19 a propouštění zaměstnanců. V roce 2018 měla společnost 59 zaměstnanců a v roce 2020 má již pouze 52 zaměstnanců.

Poslední nákladovou položkou, která se pravidelně drží nad 14 % podílů nákladů, jsou náklady na služby. Společnost využívá několik externích služeb hlavně v oblasti lakování a pozinkování výrobků, dále využívá externí odborníky na rozsáhlejší opravy strojů. Náklady na služby jsou lehce proměnlivé zhruba dvěma procenty oběma směry, jejich výše totiž záleží na využitém množství externích služeb za dané období.

U další nákladových položek je zhruba podobné rozložení každý rok, je vidět, že se jedná o položky, které nemají na rozložení nákladů tak podstatný vliv.

5.1.3 Horizontální analýza nákladů společnosti

Horizontální analýza sleduje vývoj vybraných položek v čase a srovnává většinou dvě po sobě jdoucí období, nebo případně i více období (Taušl Procházková & Jelínková, Podniková ekonomika - klíčové oblasti, 2018). K horizontální analýze byly vybrány nákladové položky z výkazu zisku a ztráty z let 2015-2020.

Rok 2015 funguje jako rokem výchozím pro horizontální analýzu, byl vybrán z důvodu stabilizace situace ve firmě. Jedná se o první rok, kdy společnost vykazovala řádově vyšší zisky než v letech předchozích a tento trend udržela několik následujících období. Je důležité zmínit, že roky 2020 vykazuje výkyvy kvůli pandemii COVID-19. Tuto skutečnost je nutno brát v potaz při rozboru analýzy.

Tab. 3 Horizontální analýza nákladů společnosti v letech 2015-2020 v procentech

Položka	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Spotřeba materiálu	100,00 %	85,61 %	118,66 %	101,26 %	86,69 %	72,88 %
Spotřeba energie	100,00 %	91,18 %	85,27 %	90,44 %	84,35 %	86,31 %
Služby	100,00 %	87,58 %	85,63 %	100,56 %	64,24 %	73,08 %
Mzdové náklady	100,00 %	93,33 %	98,97 %	100,60 %	94,13 %	89,91 %
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	100,00 %	93,50 %	98,42 %	97,92 %	89,80 %	70,64 %
Ostatní náklady	100,00 %	115,72 %	157,69 %	160,97 %	150,52 %	150,09 %
Daně a poplatky	100,00 %	109,72 %	106,94 %	123,61 %	137,50 %	169,44 %
Prodaný materiál	100,00 %	109,79 %	145,90 %	126,20 %	153,64 %	113,67 %
Jiné provozní náklady	100,00 %	13,20 %	21,26 %	4,90 %	7,98 %	10,59 %
Odpisy DNM a DHM	100,00 %	110,70 %	117,31 %	104,40 %	64,83 %	75,92 %
Změna stavu rezerv a opravných položek	100,00 %	-12,64 %	0,74 %	-1,49 %	-142,01 %	-1,49 %
Nákladové úroky	100,00 %	84,10 %	65,59 %	57,75 %	44,06 %	66,20 %
Ostatní finanční náklady	100,00 %	83,36 %	107,77 %	91,96 %	85,16 %	59,22 %
Celkové náklady	100,00 %	88,63 %	104,78 %	99,61 %	82,95 %	77,12 %

Zdroj: Vlastní zpracování, 2022

Největší nákladovou položkou společnosti jsou náklady na spotřebu materiálu, což je k výrobnímu zaměření podniku naprosto samozřejmé. Ve vertikální analýze byly určeny jako druhá nejvyšší nákladová položka osobní náklady, a to hlavně mzdová část, což opět kooperuje s výrobním zaměřením podniku.

Při srovnání nákladové položky spotřeba materiálu v průběhu let, je možné zjistit, že nejvyšší nárůst měla spotřeba materiálu v roce 2017. Tyto náklady vzrostly hlavně kvůli navýšení výroby a tím pádem i vyšší potřeby materiálu. Toto zvýšení výroby lze pozorovat i při porovnání výnosů z kovovýroby v letech, tyto výnosy byly v roce 2017 jednoznačně nejvyšší. Naopak v roce 2020 náklady na spotřebu materiálu pozorují téměř 30% pokles oproti roku 2015. Tento pokles nákladů má na svědomí utlumení výroby kvůli pandemii COVID-19.

Náklady na spotřebu energie nevykazují v meziročním srovnání žádné extrémní výkyvy. Tyto rozdíly jsou způsobeny reálnou spotřebou energií, která závisí na tom, jak společnost potřebuje přitápět či ne. Společnost využívá elektrickou energii na pohon zařízení a plyn k vytápění budov. Pro vytápění výrobních hal využívá kromě plynu i teplo, které produkují lasery při svém provozu. Společnost má proto v každé ze tří hal jeden laser, který tak částečně vytápí prostor a společnost díky tomu ušetří na nákladech za energie.

Náklady vynaložené na externí služby společnost vynakládá hlavně při dodělání výrobků, které si není schopna zajistit sama, jedná se tak hlavně o práškové lakování a pozinkování materiálu. Výše těchto nákladů se podílí na tom, kolik výrobků ročně musí společnost nechat takto upravit a jaká je za tuto službu cena.

Mzdové náklady společnosti zůstávají v meziročním srovnání podobné. Při srovnání s počtem zaměstnanců daný rok (2015 64 zaměstnanců, 2016 59 zaměstnanců, 2017 60 zaměstnanců, 2018 59 zaměstnanců, 2019 53 zaměstnanců, 2020 52 zaměstnanců) lze pozorovat schopnost společnosti udržet mzdy svým zaměstnancům, ne-li je pravidelně zvyšovat.

Náklady na prodaný materiál jsou zajímavé hlavně dramatickým nárůstem v roce 2019 a to o 53,64 % oproti roku 2015. Při pohledu na celkové změny ve výši jednotlivých nákladů lze pozorovat, že společnost počítala po velmi dobrém období v letech 2015–2017 s dalším růstem objemu výroby, avšak kvůli nečekanému úmrtí ředitele se společnost dostala do propadu, který byl v následujícím roce podpořen pandemií COVID-19.

5.1.4 Ukazatel haléřové nákladovosti

Ukazatel haléřové nákladovosti ukazuje podíl nákladů na jednu korunu výnosů (Taušl Procházková, Jelínková, Jiřincová, & Lišková, 2017).

$$\text{ukazatel haléřové nákladovosti} = \frac{\text{náklady}}{\text{výnosy}}$$

Zdroj: (Synek & Kislingerová, 2015)

Obecně je od tohoto ukazatele požadována co nejnižší hodnota (Taušl Procházková, Jelínková, Jiřincová, & Lišková, 2017). Tento ukazatel je možné považovat za charakteristiku hospodárnosti (Synek & Kislingerová, 2015). Hospodárnost je často ztotožňováno přímo s efektivností (Synek & Kislingerová, 2015).

Tab.4 Ukazatel haléřové nákladovosti společnosti

Rok	Celkové náklady	Celkové výnosy	Haléřová nákladovost
2015	85 777	89 918	0,954
2016	76 021	81 397	0,934
2017	89 877	93 969	0,956
2018	85 442	91 142	0,937
2019	71 152	71 590	0,994
2020	66 151	68 523	0,965

Zdroj: Vlastní zpracování, 2022

Při pohledu na tabulku 4 je očividné, že společnost má náklady vůči výnosům velmi vysoké. Každý rok nehledě na výši obou z položek udržuje společnost trend ve výši haléřové nákladovosti. Průměrně 96 % z částky výnosů jde na uhrazení nákladů. Pouze 4 % pak tvoří zisk. Z vývoje se dá předpokládat, že ukazatel bude klesat, avšak společnost by se měla zaměřit na snížení nákladů.

5.2 Kalkulace společnosti

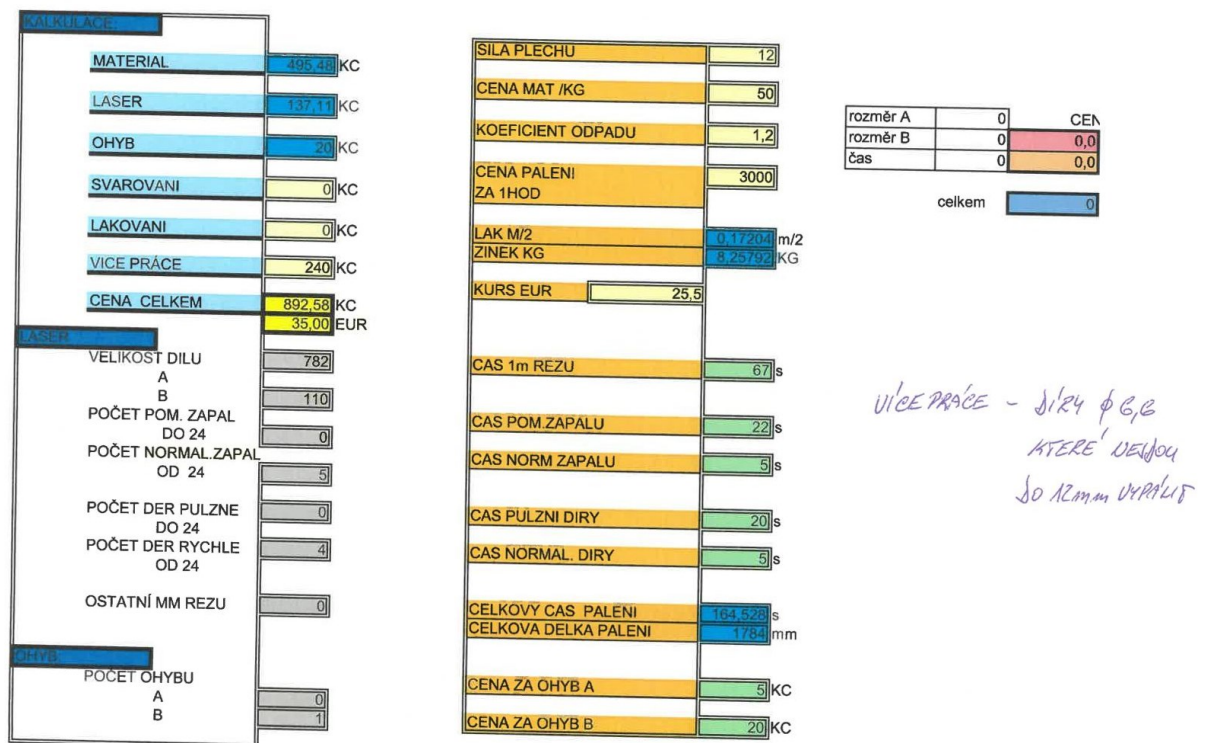
Společnost vyrábí hlavně zakázkové výrobky, které však nevyrábí ve velkých sériích, ale téměř v kusové výrobě. Každá zakázka je tak velmi unikátní, a i přesto má společnost vytvořenou obecnou kalkulaci, kterou pro kalkulování zakázek používá.

Aktuální tvorba kalkulací ve společnosti neprobíhá podle žádné konkrétní kalkulační metody. Společnost tvoří kalkulace podle poměrně jednoduchého způsobu:

1. Společnost dostane zadaný výkres dílu, který chce zákazník vyrobit. Domluví se, z jakého materiálu má zadaný díl či výrobek být.
2. Z dodaného výkresu zjistí, jestli má díl některé specifické vlastnosti, které musí být dodělány ručně.
3. Do excelového souboru s předpřipravenými daty a vzorci vloží rozměry dílu a další potřebné informace, například množství ohybů.
4. Již připravené vzorce spočtou výsledek za cenu materiálu, práci laseru, ohyby, svařování, lakování a vícepráce.

Podle interních dat má společnost přímé mzdy a režijní přírázky připočtené blíže nespécifikovaným koeficientem ve výše zmíněných excelovských vzorcích. Neřeší tak vůbec ve svých kalkulacích, vůči jaké rozvrhové základně kalkulaci tvoří a také nejsou jasně alokované režijní náklady ke konkrétním operacím.

Obr. 16 Kalkulace části 1 držáku kabelového kanálu



Zdroj: Strojírenská výroba HBH s.r.o., 2022

Kalkulace na obrázku 16 je pro část 1 držáku kabelového kanálu. Držák kabelového kanálu se skládá ze dvou částí. Výroba probíhá tak, že jsou obě části vypáleny laserem, na části 1 jsou poté vyvrtány díry o průměru 6,6 milimetrů na vrtačce, a nakonec je výrobek nahýbán podle výkresu. Část 2 je po vypálení laserem předána k vyvrtání otvorů o průměru 6,8 milimetrů na vrtačce a na závitořezu jsou dodělány závity. Nakonec jsou k sobě obě části svařeny, očištěny a zabaleny. Výkres výrobku a kalkulaci obou částí je možné vidět v příloze B.

Z popisu výroby držáku kabelového kanálu je více než jasné, že se zde odehrává poměrně velké množství operací, které je potřeba přesně označit a zjistit jaké náklady do těchto operací vstupují a v jaké výši. Bohužel společnost nechtěla vstupovat do větší hloubky svých kalkulací a z dostupných dat tak není možné těmto operacím alokovat nepřímé, ale i přímé náklady, takovým způsobem, aby bylo možné vytvořit kalkulaci lepším způsobem.

5.3 Zhodnocení nákladů ve společnosti a návrhy opatření

Při pohledu na ukazatel haléřové nákladovosti lze pozorovat, že společnost tvoří akorát tak velké výnosy, k pokrytí svých nákladů a tvorbě velmi malého zisku. Tento trend udržuje trvale několik po sobě jdoucích období bez výraznějšího zlepšení.

Jak bylo vidět z vytvořených analýz, na nákladech společnosti mají největší podíl náklady na spotřebu materiálu, osobní náklady a náklady za služby. Jelikož je společnost podnikem výrobním je toto rozdělení očekávané. I přes to by bylo vhodné, aby se společnost zaměřila na jejich snížení, hlavně tedy nákladů na spotřebu materiálu. Tohoto by šlo docílit například vyhledáním nového a levnějšího dodavatele na trhu či případným vyjednáním lepší cenové nabídky s dodavatelem současným. Je tedy nezbytné zaměřit se na efektivní fungování nákupu podniku. Bohužel v případě aktuální nepříznivé situace na trhu kovového materiálu je to však velmi náročné a společnost tak musí pracovat s tím co je aktuálně schopna vyjednat, jelikož jsou ceny materiálu velmi proměnlivé. Pokud se však situace stabilizuje, doporučuje autorka, aby se společnost zaměřila na optimalizaci nákladů na spotřebu materiálů.

Dalším vysokou položkou nákladů jsou náklady na služby. Jedná se hlavně o náklady za externí práce v oblasti lakování a pozinkování výrobků. Zde by opět společnost mohla vyhledat nového dodavatele či případně vyjednat lepší nabídku s dodavatelem současným.

K vytvoření hlubších analýz nákladových položek neexistují dostatečná data. Z interních informací je známo, že společnost se vůbec nevěnuje rozdělení nákladů na fixní a variabilní a neřeší tak ani rozdělení na různé druhy režii jako jsou například správní, odbytová, výrobní a další, či rozdělení nákladů na střediska nebo k vhodným výrobním operacím.

Do budoucna by jistě mělo být prioritou společnosti uvažovat o hlubší analýze nákladů a jejich dalšímu rozdělení, a to buď na střediska či v případě společnosti spíše na výrobní operace. Dojde tak k optimalizaci nákladů a pravděpodobně i zvýšení zisku. Zároveň by společnost měla mnohem lepší přehled o svých nákladových položkách a mohla by tak dělat lepší a přesnější manažerská rozhodnutí. Zde je však důležitá kooperace všech klíčových zaměstnanců. „Jako minimální předpoklad pro větší kooperaci při řízení nákladů by organizační pravidla neměla motivovat jednotlivce a významné skupiny zaměstnanců k jednání, které jde proti nejlepším zájmům firmy.“ (Doyle, 2006, str. 141).

5.4 Zhodnocení kalkulací ve společnosti a návrhy opatření

Z popisu tvorby kalkulace zakázky výše je jasné, že společnost nedává na použitou metodu kalkulace takový důraz jak by měla. V tom lepším případě může kalkulovat zbytečně vysoké částky, v tom horším takto může zbytečně přicházet o zisk z výrobků.

Kalkulace je kromě nejasného alokování nákladů i velmi nepřehledná. Není zde nikterak vysvětlené, co přesně z dostupných informací vstupuje do výsledných částek. Také není jasné, jak se určila částka za více práce, které v případě části 1 držáku kabelového kanálu znamenají vyvrtání děr o průměru 6,6 milimetru na vrtačce.

Jelikož se společnost zabývá převážně kusovou zakázkovou výrobou, bylo by vhodné, aby každou kalkulaci upravila individuálně pro potřeby dané zakázky. Tedy aby kalkulace obsahovala pouze adekvátní informace pro zakázku a nepotřebná data tak odstranit.

V kalkulaci by bylo dále vhodné mít i spektrum cen, které jsou pro společnost za daný výrobek přijatelné. Ideálně tři ceny, kdy první cena bude ta, pod níž nemohou jít, protože bude znamenat ztrátovost výrobku. Druhá cena bude ta, na kterou by mohli přistoupit ve chvíli kdy zákazník bude chtít vyjednat slevu, ale cena by stále pokryla veškeré náklady a výrobek nebude ztrátový. Poslední cena by byla ideální takovým způsobem, aby pokryla veškeré náklady a zároveň při ní společnost dosáhla i adekvátně vysokého zisku.

Do budoucna by společnost měla uvažovat o hlubší analýze svých kalkulací a vypracovat přesnější analýzu přímých i nepřímých nákladů vstupujících do jednotlivých operací u výrobků, díky čemuž by zvýšila přesnost a efektivnost kalkulace.

Aktuální používaný způsob tvorby kalkulace je zastaralý a neefektivní, společnost nemá přesný přehled o nákladových tocích. Jelikož se nejedná o nikterak velký podnik, je částečně pochopitelné, že společnost nemá čas ani pracovníky, kteří by se kalkulacemi zabývali do větší hloubky. Po rozhovoru s vedoucím výroby, který se věnuje právě tvorbě zakázek, každý z vedoucích zaměstnanců zastává ve společnosti více funkcí a s aktuální dramatickou situací cen na trhu kovového materiálu je pro ně téměř nemožné vytvářet kvalitní kalkulace. Pokud se však situace na trhu stabilizuje doporučuje autorka, aby se společnost zaměřila v následujícím období na optimalizaci svých kalkulací vůči potřebám moderního výrobního podniku a zajistila si tak možnost lepších manažerských rozhodnutí a větší konkurenceschopnosti, namísto například další investice do nového stroje či přepravního prostředku.

Závěr

Cílem této bakalářské práce je na základě teoretických poznatků analyzovat a zhodnotit náklady a podoby kalkulace společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o. a navrhnout potřebná opatření a následná vylepšení v těchto oblastech.

První tři kapitoly jsou zaměřeny na teorii, která vytváří základ pro praktickou část práce. Jako první jsou popsány náklady jako takové. Je uvedena jejich charakteristika, rozdíl mezi finančním pojetím nákladů a manažerským pojetím nákladů. Dále jsou rozebrány druhy klasifikací nákladů. V druhé kapitole se autorka věnuje nákladovým kalkulacím, kde se zabývá hlavně správnou alokací nákladů v kalkulaci. Autorka řeší podrobně pojmy jako rozvrhová základna, alokační fáze či alokační principy. V rámci kapitoly nákladových kalkulací je dále rozebráno téma struktury nákladů v kalkulaci, a to včetně různých druhů kalkulačních vzorců, které se v rámci tvorby kalkulací využívají. V poslední teoretické kapitole se autorka věnuje tématu jednoduché přírážkové kalkulace, která by měla být používána v rámci kalkulací v zakázkové výrobě.

Čtvrtá kapitola zahajuje praktickou část práce. Tato kapitola je věnována představení společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o. Je zde rozebíráno výrobní zaměření společnosti včetně popisu strojů, které společnost ke své činnosti používá. Další podkapitola se věnuje politice kvality společnosti, na kterou společnost klade veliký důraz, hlavně na certifikaci ISO 9001:2009, kterou společnost splňuje. Předposlední podkapitola rozebírá finanční situaci společnosti, a to hlavně z pohledu zisku a investičních schopností, tato data jsou doplněna o grafy. Poslední podkapitola se krátce věnuje organizační struktuře společnosti, která není nijak rozsáhlá.

Pátá kapitola popisuje náklady a kalkulace společnosti. Autorka se v kapitole zabývá členěním nákladů společnosti. Dále následuje sestavení horizontální a vertikální analýzy nákladů společnosti, díky nimž je získán přehled o vývoji jednotlivých nákladových položek v posledních pěti letech a také o jejich podílu na celkových nákladech. Jako poslední je vypočítán ukazatel haléřové nákladovosti pro zjištění podílu nákladů připadajících na jednu peněžní jednotku. Na konci této kapitoly je souhrnné shrnutí analýz nákladů a analýzy podoby kalkulace, a to včetně navržených opatření, která by vedla k optimalizaci a snížení nákladů společnosti. Tato opatření se věnují i podobě kalkulace společnosti, práce pro nedostatečná data hodnotí pouze podobu kalkulace.

V rámci optimalizace nákladů je navrženo, aby společnost věnovala větší pozornost rozdělení jednotlivých nákladových položek na střediska či k výrobním operacím, tak aby o svých nákladech měla větší přehled. Ke snížení nákladů je navrženo opatření na zajištění nového dodavatele materiálu nebo vyjednání lepších cen s dodavatelem současným.

Pro optimalizaci podoby kalkulace je navrženo zavedení personalizované kalkulace pro zakázkovou výrobu, a hlavně zlepšení alokování nákladů ke konkrétním výrobním operacím. V této podobě kalkulace není jasné, jaké náklady spadají, k jaké operaci. Společnost by tak měla v následujícím období investovat do analýzy svých nákladů a tvorby kalkulací než do nového technologického vybavení. Protože moderní výrobní podnik musí mít nejen moderní vybavení, ale i moderní manažerský přístup k řízení svých nákladů a kalkulací.

Seznam použitých zdrojů

- Doyle, D. P. (2006). *Strategické řízení nákladů = Cost control, strategic guide*. Praha: ASPI, a.s.
- Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Petera, P. (2019). *Manažerské účetnictví - nástroje a metody* (3. vyd.). Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Král, B., Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., Zralý, M., Matyáš, O., . . . Petera, P. (2018). *Manažerské účetnictví* (4. vyd.). Praha: Management Press.
- Nenadál, J. (30. Červen 2009). *Požadavky na systémy managementu kvality podle ČSN EN ISO 9001:2009*. Získáno 2022, z QMprofi.cz: https://www.qmprofi.cz/33/pozadavky-na-systemy-managementu-kvality-podle-csn-en-iso-9001-2009-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eou0c_K0wh9GC8T-3aQDalM/
- Popesko, B., & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů* (2. vyd.). Praha: Grada Publishing, a.s.
- Strojírenská výroba HBH s.r.o. (5. Duben 2022). Kalkulace držáku kabelového kanálu. *Interní dokument společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o.* Osek u Rokycan.
- Strojírenská výroba HBH s.r.o. (5. Duben 2022). *Výroční zpráva společnosti za rok 2015*. Načteno z Veřejný rejstřík a Sbíрка listin: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=f645226109bd4fa6bf8d7fa133b9c17b>
- Strojírenská výroba HBH s.r.o. (5. Duben 2022). *Výroční zpráva společnosti za rok 2016*. Načteno z Veřejný rejstřík a Sbíрка listin: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=5f3d5d7f6b07417288ce47a046325450>
- Strojírenská výroba HBH s.r.o. (5. Duben 2022). *Výroční zpráva společnosti za rok 2017*. Načteno z Veřejný rejstřík a Sbíрка listin: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=3f5219cd6dce4e0c8297d9c1db1886b1>
- Strojírenská výroba HBH s.r.o. (5. Duben 2022). *Výroční zpráva společnosti za rok 2018*. Načteno z Veřejný rejstřík a Sbíрка listin:

<https://or.justice.cz/ias/content/download?id=296538b917fc4efdb22d74fa5f56c1a1>

Strojírenská výroba HBH s.r.o. (5. Duben 2022). *Výroční zpráva společnosti za rok 2019*.

Načteno z Veřejný rejstřík a Sbíрка listin:
<https://or.justice.cz/ias/content/download?id=68124012795e4ae19a854d1334fc1836>

Strojírenský výroba HBH s.r.o. (5. Duben 2022). *Výroční zpráva společnosti za rok 2020*.

Načteno z Veřejný rejstřík a Sbíрка listin:
<https://or.justice.cz/ias/content/download?id=01b3b28ed7e6400fb5df838570b34dcf>

Synek, M., & Kislingerová, E. (2015). *Podniková ekonomika* (6. vyd.). Praha: C. H., Beck.

Synek, M., Dvořáček, J., Dvořák, J., Kislingerová, E., & Tomek, G. (2011). *Manažerská ekonomika* (5. vyd.). Praha: Grada Publishing, a.s.

Taušl Procházková, P., & Jelínková, E. (2018). *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, a.s.

Taušl Procházková, P., Jelínková, E., Jiřincová, M., & Lišková, J. (2017). *Úvod do podnikové ekonomiky* (3. vyd.). Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni.

Seznam tabulek

Tab. 1 Náklady společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o. v letech 2015-2020 vyjádřené v tis. Kč	34
Tab. 2 Vertikální analýza nákladů společnosti v letech 2015-2020 v procentech.....	36
Tab. 3 Horizontální analýza nákladů společnosti v letech 2015-2020 v procentech.....	38
Tab.4 Ukazatel haléřové nákladovosti společnosti.....	40

Seznam obrázků

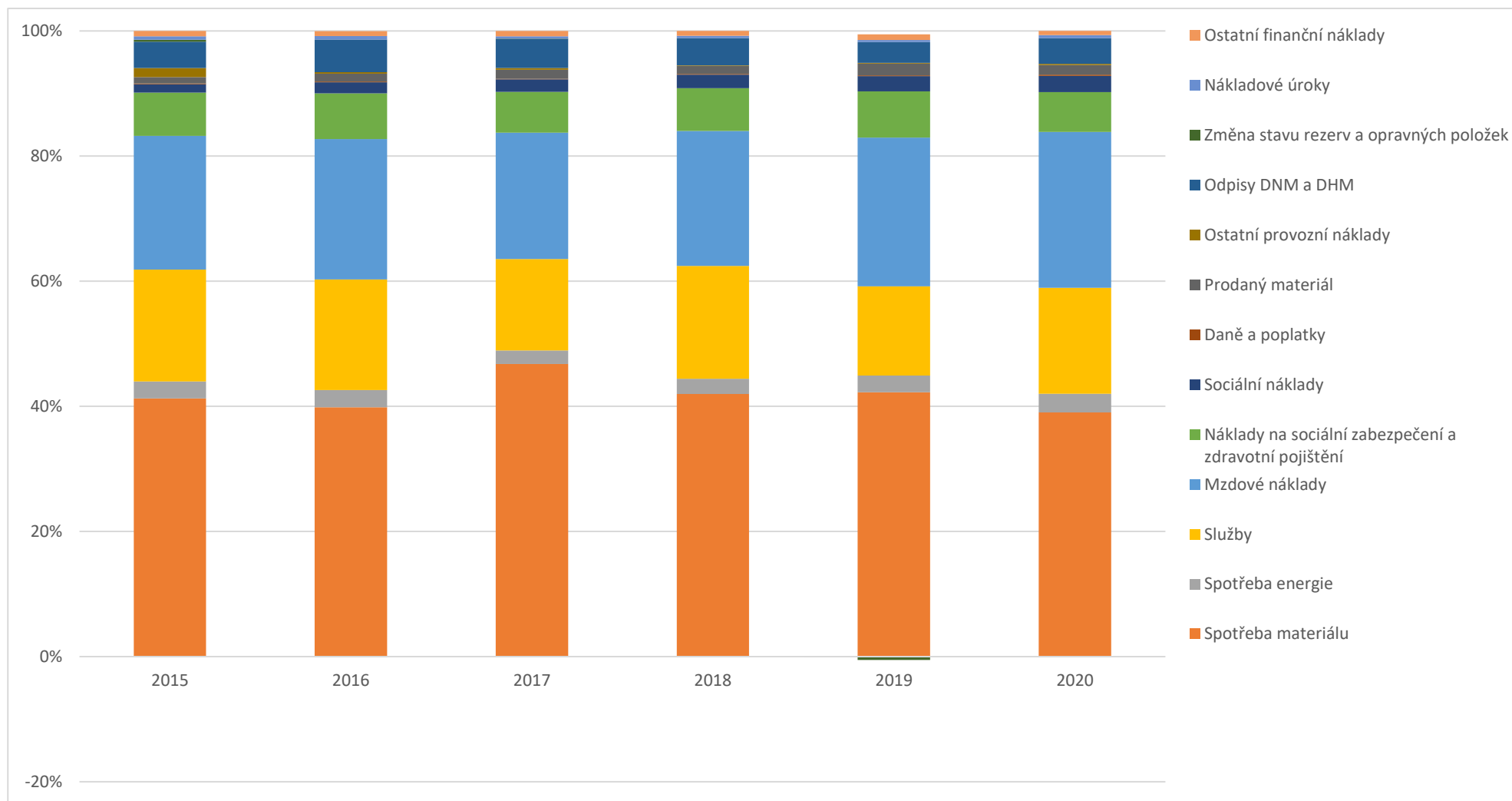
Obr. 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů.....	9
Obr. 2 Celkové variabilní proporcionální náklady	15
Obr. 3 Jednotkové variabilní proporcionální náklady	15
Obr. 4 Celkové fixní náklady.....	16
Obr. 5 Jednotkové fixní náklady.....	16
Obr. 6 Úrovně nákladů v rámci kalkulace	21
Obr. 7 Klasický kalkulační vzorec.....	21
Obr. 8 Retrográdní kalkulační vzorec.....	22
Obr. 9 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady.....	23
Obr. 10 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci	24
Obr. 11 Logo společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o.	27
Obr. 12 Laser TRUMPF	28
Obr. 13 Ohraňovací lis.....	29
Obr. 14 Trend ziskovosti společnosti v letech 2000-2020 v celých tis. Kč.....	32
Obr. 15 Trend investiční schopnosti společnosti v letech 2015-2020 v celých tis. Kč ..	33
Obr. 16 Kalkulace části 1 držáku kabelového kanálu.....	41

Seznam příloh

Příloha A: Grafické zobrazení vertikální analýzy nákladů společnosti Strojírenský výroba HBH s.r.o. v letech 2015-2019

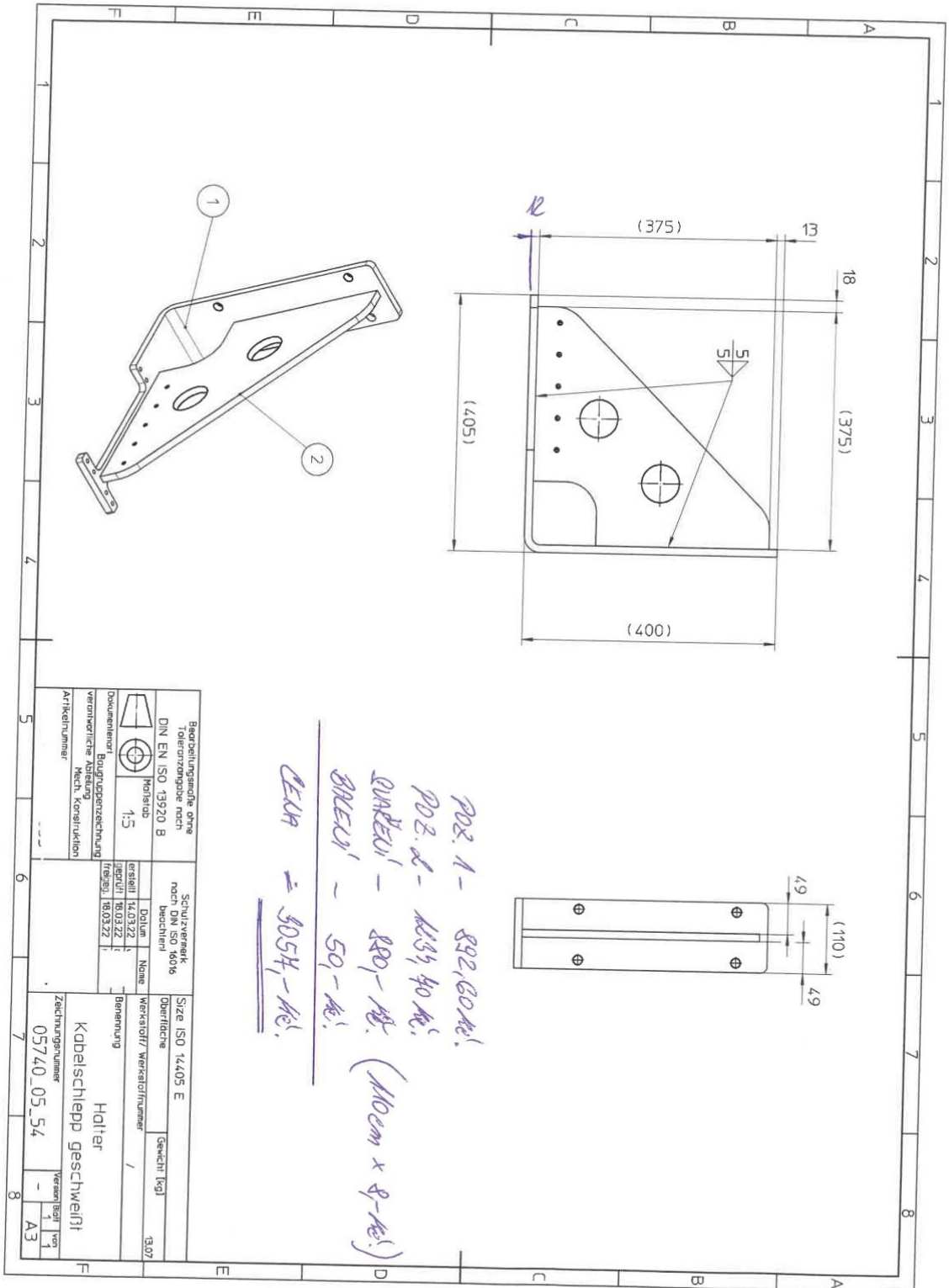
Příloha B: Kalkulace zakázky držáku kabelového kanálu

Příloha A: Grafické zobrazení vertikální analýzy nákladů společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o. v letech 2015-2020



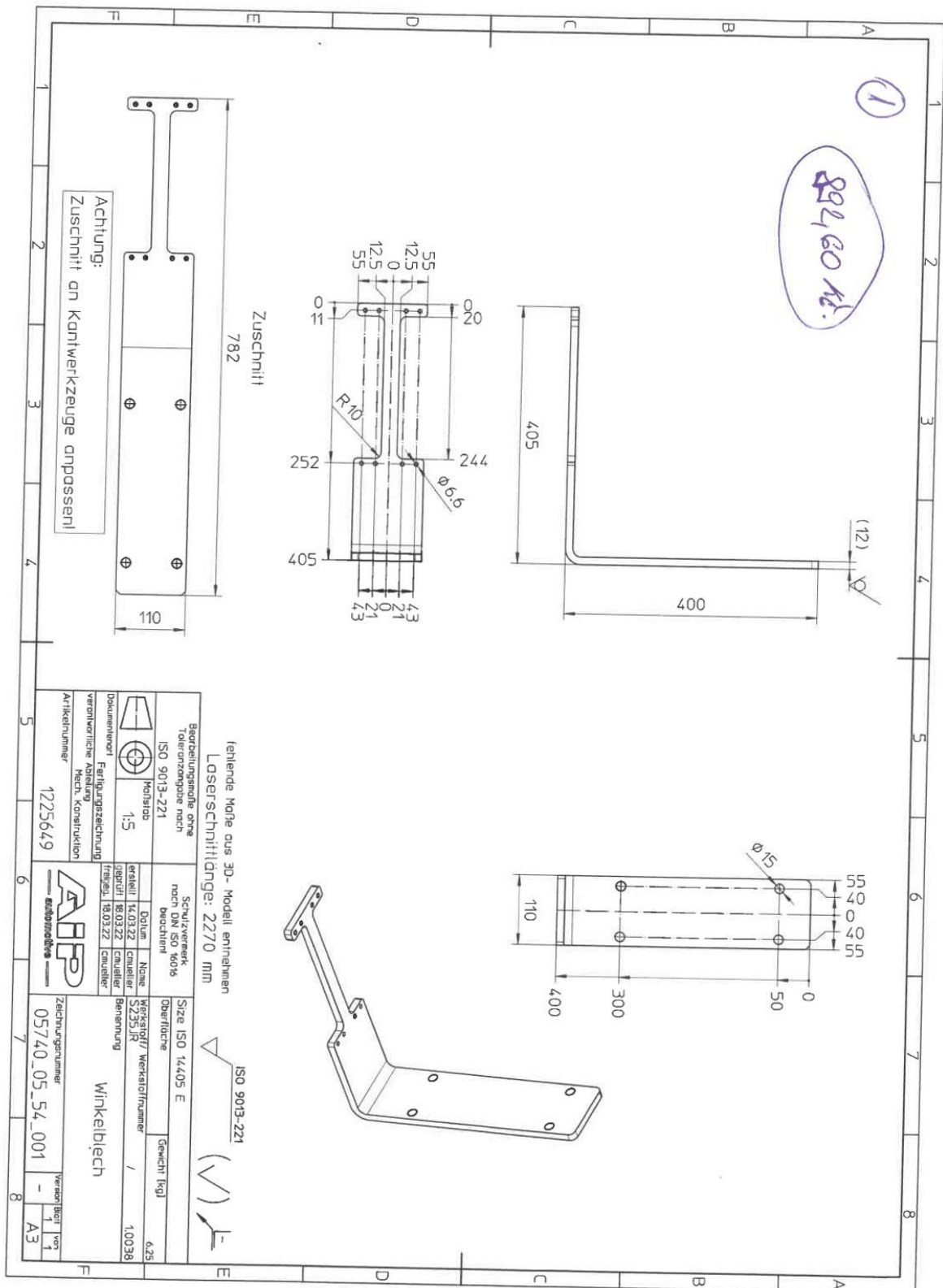
Příloha B: Kalkulace zakázky držáku kabelového kanálu

4



POZ. 1 - 892,60 Kč!
 POZ. 2 - 403,40 Kč!
 QUANTUM - 880,- Kč. (10cm x 8-kč)
 BNEU1 - 50,- Kč!
 CELA = 3054,- Kč!

Bearbeitungsgröße ohne Toleranzangabe nach DIN EN ISO 13920 B Maßstab 1:5 Dokumententyp Baugruppenzeichnung verantwortliche Abt. Mech. Konstruktion Artikelnummer	Schutzvermerk nach DIN ISO 16016 beschriftet Datum erstellt 14.03.22 geändert 16.03.22 freigebl. 16.03.22	Size ISO 14405 E Oberflächengüte Werkstoff/ Werkstoffnummer Gewicht [kg] 13,07	Zeichnungsnummer 05740_05_54 Benennung Kabelschlepp Halter Version/ Bauf. von 1 1 A3
---	---	---	---



Achtung:
Zuschnitt an Kantwerkzeuge anpassen!

Zuschnitt
782

fehlende Maße aus 3D-Modell entnehmen
Laserschmittlänge: 2270 mm

ISO 9013-221

Bezeichnung ISO 9013-221		Schutzvermerk nach DIN ISO 9016 beschriftet		Size ISO 14405 E		Gewicht [kg]	
Toleranzangabe ohne		Datum		Oberfläche		4,25	
Kohlstaub		1:5		Name		S235JR	
1:5		14.03.22		Werkstoff/		10036	
1:5		18.03.22		Werkstoffnummer		/	
1:5		18.03.22		Benennung		Winkelblech	
1:5		18.03.22		Zachnungsnummer		05/140_05_54_001	
1:5		18.03.22		Hersteller		Boff	
1:5		18.03.22		Verantwortliche Abteilung		1	
1:5		18.03.22		Mech. Konstruktion		A3	
1:5		18.03.22		Artikelnummer		1225649	
1:5		18.03.22		Verantwortliche Abteilung		Mech. Konstruktion	
1:5		18.03.22		Artikelnummer		1225649	

892,60 kg.

1



1

MATERIAL		495,48	KC
LASER		137,11	KC
OHYB		20	KC
SVAROVANI		0	KC
LAKOVANI		0	KC
VICE PRÁČE		240	KC
CENA CELKEM		892,58	KC
VELIKOST DILU		35,00	EUR
A		782	
B		110	
POČET POM. ZAPAL DO 24		0	
POČET NORMAL. ZAPAL OD 24		5	
POČET DER PULZNE DO 24		0	
POČET DER RYCHLE OD 24		4	
OSTATNÍ MM REZU		0	
POČET OHYBU		0	
A		0	
B		1	

SILA PLECHU	12	
CENA MAT /KG	50	
KOEFICIENT ODPADU	1,2	
CENA PALENI ZA 1HOD	3000	
LAK M/2	0,17202	m/2
ZINEK KG	8,25792	KG
KURSA EUR	25,5	
GAS 1m REZU	67	s
GAS POM ZAPALU	22	s
GAS NORM ZAPALU	5	s
GAS PULZNI DIRY	20	s
GAS NORMAL. DIRY	5	s
CELKOVOY GAS PALENI	164,526	s
CELKOVA DELKA PALENI	1784	mm
CENA ZA OHYB A	5	KC
CENA ZA OHYB B	20	KC

rozměr A	0	CEN
rozměr B	0	0,0
čas	0	0,0

celkem 0

*VICE PRÁČE - díry řez
KTERÉ 'DEJOU
DO KEMM VÝRUBU*

2

MATERIÁL	
MATERIAL	610,00 KC
LASER	124,68 KC
OHYB	0 KC
SVAROVANI	0 KC
LAKOVANI	0 KC
VICE PRACE	300 KC
CENA CELKEM	1234,68 KC 48,42 EUR
LASER	
VELIKOST DILU	375
POČET POM. ZAPAL DO 24	375
POČET NORMAL. ZAPAL OD 24	0
POČET DER PULZNE DO 24	0
POČET DER RYCHLE OD 24	2
OSTATNI MM REZU	360
OBYV	
POČET OHYBU	0
A	0
B	0

SILA PLECHU	12
CENA MAT /KG	50
KOEFICIENT ODPADU	1,2
CENA PALENI ZA 1HOD	3000
LAK M/2	0 281,25 m/2
ZINEK KG	13,5 KG
KURS EUR	25,5
CAS 1m REZU	67 s
CAS POM. ZAPALU	22 s
CAS NORM. ZAPALU	5 s
CAS PULZNI DIRY	20 s
CAS NORMAL. DIRY	5 s
CELKOVOY CAS PALENI	149,62 s
CELKOVA DELKA PALENI	1860 mm
CENA ZA OHYB A	5 KC
CENA ZA OHYB B	20 KC

rozměr A	0	CEN
rozměr B	0	0,0
čas	0	0,0
celkem		0

úprave - záruky
NR (5x)

Abstrakt

Pelíšková, P. (2022). *Analýza a řízení nákladů a kalkulací vybraného podniku* (Bakalářská práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

Klíčová slova: náklady, kalkulace, alokace nákladů, rozvrhová základna, přímé náklady, nepřímé náklady, režijní náklady, analýza

Tato bakalářská práce se zabývá získáním teoretických poznatků z oblasti nákladů a kalkulací a dále na základě těchto teoretických poznatků zanalyzovat a zhodnotit náklady a podoby kalkulace společnosti Strojírenská výroba HBH s.r.o. a navrhnout potřebná opatření a následná vylepšení v těchto oblastech. Práce je rozdělena na dvě části. První část je teoretická a zabývá se charakteristikou nákladů, nákladových kalkulací a alokací nákladů. Druhá praktická část je zaměřena na využití těchto poznatků. V rámci této části práce je představena společnost a její činnost. Dále je obsažena identifikace nákladů a jejich horizontální a vertikální analýza. Poté je popsána podoba kalkulace. Na závěr jsou popsána možná opatření, která by vedla k optimalizaci nákladů a zlepšení kalkulací ve společnosti.

Abstract

Pelíšková, P. (2022). *Analysis of cost management and calculations in the company* (Bachelor Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

Key words: costs, calculation, cost allocation, schedule base, direct costs, indirect costs, overheads costs, analysis

This bachelor thesis deals with the acquisition of theoretical knowledge in the field of costs and calculations and further on the basis of this theoretical knowledge to analyze and evaluate the costs and forms of calculation of the company Strojírenská výroba HBH s.r.o. and to propose the necessary measures and subsequent improvements in these areas. The work is divided into two parts. The first part is theoretical and deals with the characteristics of costs, cost calculations and cost allocation. The second practical part is focused on the use of this knowledge. Within this part of the work, the company and its activities are introduced. It also includes the identification of costs and their horizontal and vertical analysis. Then the form of calculation is described. Finally, possible measures that would lead to cost optimization and improved calculations in the company are described.