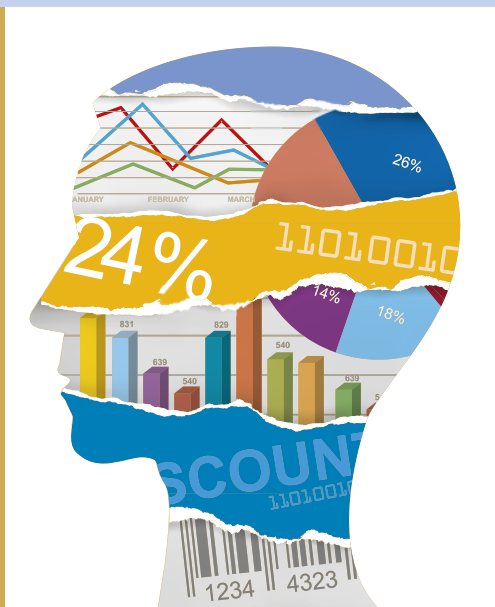


Podniková ekonomika

– klíčové oblasti



- Řízení nákladů a nákladové funkce
- Cash flow
- Financování podniku a finanční analýza
- Investiční činnost
- Management nákupu a strategický nákup
- Inovační a projektová činnost
- Kooperace a outsourcing
- Případové studie



Podniková ekonomika – klíčové oblasti



Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy.

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována ani šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.

Ing. Petra Taušl Procházková, Ph.D.

Ing. Eva Jelínková

Podniková ekonomika – klíčové oblasti

Vydala Grada Publishing, a.s.

U Průhonu 22, 170 00 Praha 7

tel.: +420 234 264 401, fax: +420 234 264 400

www.grada.cz

jako svou 6781. publikaci

Autorský kolektiv:

Ing. Petra Taušl Procházková, Ph.D. – *spoluautorka kapitoly 1, 9, 12, autorka kapitol – 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, celková koncepce, redakce textu*

Ing. Eva Jelínková – *spoluautorka kapitoly 1, 9, 12*

Odborní recenzenti:

doc. Ing. Romana Čížinská, Ph.D.

doc. Ing. Petr Řehoř, Ph.D.

Odpovědný redaktor Petr Somogyi

Sazba a grafická úprava Milan Vokál

Návrh a zpracování obálky Ondřej Mikulecký

Počet stran 256

První vydání, Praha 2018

Vytiskla Tiskárna v Ráji, s.r.o., Pardubice

© Grada Publishing, a.s., 2018

Cover Photo © Depositphotos/chachar

ISBN 978-80-271-0945-6 (ePub)

ISBN 978-80-271-0944-9 (pdf)

ISBN 978-80-271-0689-9 (print)

Obsah

O autorech	8
Úvodní slovo	9
1. Zadání případové studie	11
2. Nákladová funkce	17
2.1 Náklady	18
2.1.1 Rozšíření znalostí o fixních nákladech	23
2.2 Nákladová funkce	25
2.2.1 Příklady nákladových funkcí	26
2.2.2 Metody stanovení nákladových funkcí	28
3. Vztahy mezi základními ekonomickými veličinami	43
3.1 Výnosy	44
3.2 Zisk	46
3.3 Zisk a bod zvratu	49
3.3.1 Bod zvratu – různé situace	52
3.3.2 Bod zvratu – nelineární průběh nákladů	54
3.3.3 Provozní páka	58
3.3.4 Globální nákladová funkce a bod zvratu	61
3.4 Optimální nákladová varianta	67
4. Řízení nákladů	79
4.1 Struktura nákladů a její dopad na řízení nákladů v podniku	80
4.2 Podstata a význam kalkulací	81
4.3 Základní druhy kalkulací	84
4.4 Kalkulace úplných nákladů	86
4.4.1 Prostá kalkulace dělením	86
4.4.2 Stupňovitá kalkulace dělením	89
4.4.3 Kalkulace dělením s poměrovými čísly	90
4.4.4 Kalkulace přírážková	91
4.4.5 Kalkulace ve sdružené výrobě	94
4.5 Kalkulace neúplných nákladů	95
5. Cash flow	103
5.1 Podstata cash flow	104
5.2 Nepřímá metoda cash flow	105
5.3 Cash flow a možnosti jeho zvyšování	111

6. Financování podniku – běžné financování	117
6.1 Financování podniku	118
6.2 Běžné financování podniku	119
6.2.1 Pracovní kapitál	123
6.2.2 Bilanční pravidla	129
7. Nástroje finanční analýzy	137
7.1 Význam finanční analýzy	138
7.2 Vertikální a horizontální analýza	139
7.3 Poměrové ukazatele	142
7.3.1 Ukazatele aktivity	142
7.3.2 Ukazatele likvidity	143
7.3.3 Ukazatele rentability	144
7.3.4 Ukazatele zadluženosti	146
8. Investiční činnost podniku	157
8.1 Investiční činnost podniku	158
8.2 Metody hodnocení investic	161
8.2.1 Jednoduché metody vícekritériálního hodnocení	161
8.2.2 Metoda hodnocení podle nákladových kritérií	164
8.2.3 Statické metody hodnocení investic	168
8.2.4 Dynamické metody hodnocení investic	170
9. Nákup jako klíčový zdroj tvorby nákladů podniku	181
9.1 Role nákupu v podniku	182
9.2 Management nákupu	187
9.3 Vybrané činnosti strategického nákupu	190
9.3.1 Poznání potřeb a situační analýza	191
9.3.2 Tvorba nákupních cílů a konceptu strategického plánu nákupu	192
9.3.3 Analýza nákupního trhu, dodavatelů a dodavatelské strategie	194
9.3.4 Hodnocení dodavatelů a analýzy obrátů	198
9.3.5 Analýza spotřeb a význam řízení zásob	201
9.3.6 Optimalizace zásob a moderní způsoby řízení zásob	203
9.3.7 Moderní způsoby řízení zásob	205
10. Další oblasti podnikových činností	209
10.1 Další podnikové činnosti	210
10.2 Úvod do controllingu a interního auditu podniku	212
10.3 Inovační činnost	218
10.4 Řízení projektové činnosti	224
11. Podnikání v globálním prostředí	231
11.1 Nejčastější příklady aktivit, outsourcing	232
11.1.1 Franchising – běžný případ kooperace	237

12. Shrnutí případové studie	245
Seznam obrázků a tabulek	248
Seznam obrázků	248
Seznam tabulek	249
Přehled použitých zkratk	251
Shrnutí	252
Summary	253
Rejstřík	254

O autorech

Ing. Petra Taušl Procházková, Ph.D.

Vystudovala magisterský obor Podniková ekonomika a management na Fakultě ekonomické Západočeské univerzity (FEK ZČU) v Plzni. Zda také pokračovala v doktorském studiu se zaměřením na problematiku podnikání a podpory podnikání. Má praktické zkušenosti z oblasti bankovníctví a především z oblasti managementu zahraničních aktivit a spolupráce univerzity. V současné době působí jako odborná asistentka na Katedře podnikové ekonomiky a managementu FEK ZČU a zároveň jako vedoucí Centra podnikání FEK ZČU. Věnuje se lektorské a výzkumné činnosti v oblasti podnikové ekonomiky a podnikání. Profesně se zajímá také o oblast udržitelného podnikání a CSR. Je členem dozorčí rady Asociace společenské odpovědnosti, která představuje největší iniciativu společenské odpovědnosti v České republice.



Ing. Eva Jelínková

Vystudovala magisterský obor Podniková ekonomika a management na Fakultě ekonomické Západočeské univerzity (FEK ZČU) v Plzni. A tamtéž působila jako vyučující se specializací na oblast podnikové ekonomiky. Má za sebou řadu let praxe v oblasti podnikové ekonomiky a podnikového řízení. Praktické zkušenosti, které získala především v oblasti nákupu, propojuje s vědeckou a lektorskou činností na FEK ZČU. V současné době se věnuje centrálnímu plánování a kapacitnímu řízení projektově řízeného podniku.



Úvodní slovo

Vážení čtenáři,

předkládáme vám vysokoškolskou učebnici *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Tato publikace se zaměřuje na vybrané oblasti podnikové ekonomiky, například na základní problematiku finanční a investiční činnosti podniku nebo na řízení nákupu jako klíčového zdroje tvorby nákladů v podniku. Dále se věnuje i oblasti ostatních podnikových činností, které nejsou v každém podniku typické, ale neustále nabývají na významu (například controllingové, inovační či projektové činnosti).

Publikace je zpracována jednotným způsobem. Kapitoly mají podobnou strukturu: začínají vymezením cílů, klíčových slov, času potřebného ke studiu, dále následuje vlastní studijní text, vhodné příklady, kontrolní otázky a úkoly. Každá kapitola pak končí seznamem literatury a jiných pramenů, které jsou dostupné a přímo se vztahují k dané části. Nedílnou součástí této publikace je modelová případová studie. Ta má za úkol (ve zjednodušené podobě) demonstrovat diskutované oblasti podnikové ekonomiky. V neposlední řadě je nutné zmínit otázky k zamyšlení, které mají za úkol čtenáře povzbudit a motivovat k hlubšímu zamyšlení a procvičení zpracovaného tématu.

Publikace si klade za cíl jasně a prakticky vysvětlit vybrané klíčové oblasti podnikové ekonomiky a přinést komplexní a zároveň srozumitelný vhled do jejích nejdůležitějších oblastí. Je ideálním zdrojem informací jak pro studenty ekonomických oborů, tak pro podnikové manažery, kteří potřebují získat dostatečný vhled do vybraných podnikových činností.

Při tvorbě této publikace bylo respektováno aktuální znění příslušných právních předpisů uvedených v seznamu použité literatury. Při řešení příkladů, úkolů a i s přihlédnutím na samotný text je nutné vzít v úvahu případné legislativní změny a vycházet tedy z aktuálního znění právních předpisů. Je vhodné také upozornit, že uvedené příklady jsou ilustrativní a zjednodušené tak, aby čtenář dobře pochopil podstatu problému.

Věříme, že se tato publikace stane při vašem studiu cenným pomocníkem a pomůže vám získat kvalitní vhled do problematiky podnikové ekonomiky.

Petra Taušl Procházková a Eva Jelínková

KAPITOLA 1

Zadání případové studie

**CÍLE**

- Vysvětlit účel případové studie.
- Představit výchozí situaci příkladu.

**KLÍČOVÁ SLOVA**

příklad • zakladatelský rozpočet • rozvaha • výkaz zisku a ztráty • cash flow

**ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU KAPITOLY**

25 minut

Případová studie

Celou učebnici vás bude provázet případová studie. Jejím účelem je demonstrovat probíranou látku na praktických situacích. Případová studie vás provede situacemi, se kterými se v rámci podnikové praxe potýká každý podnikatel či podnik. Začíná u podnikatelského záměru podnikatelky paní Pučmeloudové. Následně projdete s paní Pučmeloudovou řadou situací od identifikace nákladů v jejím podniku, určení nákladové funkce, kalkulačních možností, finanční analýzy až po investiční rozhodování. Je dobré upozornit na skutečnost, že studie o podnikání paní Pučmeloudové je zjednodušená tak, aby čtenář pochopil podstatu věci a nepřekračovaly se možnosti této publikace. Úmyslně se tu například abstrahuje od daňové problematiky.

Paní Pučmeloudová tedy začíná podnikat. Její podnikatelský záměr spočívá v pořízení malé pekárny, kde bude péct medovíčky. Pro pekárnu zvolila název *La Panchie* (inspirovala se na dovolené ve Francii názvem sítě příjemných kavárniček). Z možných právních forem, které nabízí legislativa České republiky, si vybrala společnost s ručením omezeným. Do začátku svého podnikání počítá s pořízením nemovitosti – budovy pekárny. Vyhlédla si vhodné prostory, které jsou větší, než je nezbytně nutné, ale paní Pučmeloudová lišácky uvažuje do budoucnosti. Svému podnikatelskému záměru věří a doufá v budoucí rozšíření, takže považuje tyto prostory za ideální. Pořizovací cena těchto prostor činí 1 990 tis. Kč. Dále bude muset pořídit vybavení pekárny (trouby, lednice aj.) v hodnotě 613,2 tis. Kč. V rámci softwarového vybavení pro účetnictví a evidenci skladových zásob a prodeje pořídí jednoduchý systém Imidius umožňující i elektronickou evidenci tržeb. Celková hodnota pořízení tohoto IT systému se vyšplhá na 200 tis. Kč. Z vlastních zdrojů bude moci do podnikání vložit vklad ve výši 2 140 tis. Kč. Zásoby, které bude muset do začátku pořídit a následně je udržovat na stanovené hladině, budou ve výši 135 tis. Kč. Po sestavení zahajovací rozvahy a prověření možností cizího financování se paní Pučmeloudová rozhodla pro úvěr ve výši 1 460 tis. Kč. Po prověření nabídek jednotlivých bank poskytujících úvěr začínajícím podnikům se rozhodla pro podnikatelský úvěr u Monocreditbank. Splátkový kalendář tohoto úvěru ukazuje tabulka 1.1.

Tabulka 1.1 Splátkový kalendář úvěru paní Pučmeloudové

ROK	1	2	3	4	5
Roční úrok (Kč) 4 % p.a.	58 400	46 720	35 040	23 360	11 680
Roční splátka (Kč)	292 000	292 000	292 000	292 000	292 000
Zbývá výše úvěru (Kč)	1 168 000	876 000	584 000	292 000	0

Nabízený úrok činí tedy 4 % ročně při době splatnosti 5 let.

Při takto nastavených zdrojích financování zbudou paní Pučmeloudové do začátku peněžní prostředky ve výši 661,8 tis. Kč, které vloží na bankovní účet. Konečnou podobu **počáteční rozvahy** podniku zobrazuje tabulka 1.2.

Tabulka 1.2 Počáteční rozvaha La Panchie

POČÁTEČNÍ ROZVAHA v Kč k 1. 1. 20X6			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý majetek	2 803 200	Vlastní kapitál	2 140 000
DNM – software	200 000	Základní kapitál	2 140 000
DHM – prostory	1 990 000		
DHM – výrobní vybavení	613 200		
Oběžná aktiva	796 800	Cizí kapitál	1 460 000
Zásoby	135 000	Bankovní úvěr	1 460 000
Peněžní prostředky	661 800		
CELKEM AKTIVA	3 600 000	CELKEM PASIVA	3 600 000

V průběhu prvního roku podnikatelské činnosti bylo vyprodukováno a prodáváno 40 medovníků denně, a to 365 dní v roce. Prodejní cena medovníků byla stanovena s ohledem na konkurenci na 450 Kč za kus. Náklady na vstupní suroviny a balení medovníků (tedy přímé náklady) činí 250 Kč na jeden medovník.

V oblasti služeb hradí paní Pučmeloudová najatého autodopravce zajišťujícího každodenní dopravu medovníků chladicím vozem k zákazníkům, náklady za tuto službu se vyšplhaly na 97 820 Kč. Náklady ve výši 55 480 Kč byly spojené se službami reklamní agentury, která v průběhu roku koordinovala marketingové aktivity. Náklady na energie za první rok dosáhly výše 109 500 Kč. Náklady spojené se servisem a údržbou výrobního zařízení vyšly na 43 800 Kč.

Paní Pučmeloudová zaměstnala jednoho pekaře. Protože chtěla mít jistotu, že čas investovaný na zasněžení kuchaře do tajů rodinného receptu nepřijde nazmar a kuchař v jejím podniku dlouhodobě vydrží, nabídla mu úkolovou mzdu vázanou na počet upečených medovníků. Mzda je stanovena velmi motivačně, v prvním roce při produkci 40 medovníků denně dosáhly mzdové náklady výše 36 500 Kč měsíčně. Ke mzdovým nákladům je nutné počítat ještě náklady na sociální a zdravotní pojištění ve výši 34 % ze mzdových nákladů. Svoji mzdu si paní Pučmeloudová stanovila na 54 750 Kč měsíčně, opět k této mzdě patří náklady na sociální a zdravotní pojištění ve výši 34 % mzdových nákladů.

U odpisů výrobního zařízení zvolila paní Pučmeloudová způsob odepisování v závislosti na výkonech. První rok předpokládá pečení 40 medovníků denně, tedy 14 600 medovníků ročně, přičemž celková kapacita výrobního zařízení za dobu životnosti činí 87 600 medovníků (výkonový odpis činí tedy 7 Kč, odpis pro první rok činí pak logicky 102 200 Kč). U odpisů budov a softwaru zvolila lineární způsob odepisování, a to na stanovenou dobu životnosti 10 let (odpis za první rok činí 219 tis. Kč).

Mezi ostatní provozní náklady se řadí náklady spojené s pojištěním rizik vyplývajících z podnikatelské činnosti a náklady spojené se správou budov, které za první rok dosáhly celkové výše 36 500 Kč.

Už také víte, že Monocreditbanka jí po prověření podnikatelského záměru nabídla úrok ve výši 4 % ročně s dobou splatnosti 5 let. Hrazený úrok tedy představuje 4 % z 1,46 mil. Kč, 58 400 Kč ročně.

Výkaz zisku a ztráty pro první rok podnikatelské činnosti ukazuje tabulka 1.3. Uvažuje se zjednodušený model (tedy daň z příjmů ve výši 19 %, účetní výsledek hospodaření odpovídá základu daně z příjmů a abstrahuje se od slev na dani).

Tabulka 1.3 Výkaz zisku a ztráty La Panchie

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		
k 31. 12. 20X6 v Kč		běžné účetní období od 1. 1. 20X6 do 31. 12. 20X6
I	Tržby z prodeje výrobků a služeb (450 Kč × 40 medovníků denně × 365 dní v roce)	6 570 000
II	Tržby za prodej zboží	0
A	VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	3 956 600
A1	Náklady vynaložené na prodané zboží	0
A2	Spotřeba materiálu a energie (250 Kč × 40 medovníků denně × 365 dní + 109 500)	3 759 500
A3	Služby (97 820 + 55 480 + 43 800)	197 100
D	Osobní náklady (mzdové náklady, náklady na sociální a zdravotní pojištění), mzdové náklady (36 500 + 54 750) × 12 měsíců × 1,34 (sazba SP a ZP)	1 467 300
D1	Mzdové náklady (36 500 + 54 750) × 12	1 095 000
D2	Náklady na sociální a zdravotní pojištění	372 300
E	Úprava hodnot v provozní oblasti (odpisy) (výrobní zařízení 102 200 + budovy a SW 219 000)	321 200
III	Ostatní provozní výnosy	0
F	Ostatní provozní náklady (pojištění)	36 500
*	PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	788 400
VI	Výnosové úroky a podobné výnosy	0
J	Nákladové úroky a podobné náklady (úroky z úvěru)	58 400
*	FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	-58 400



VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		
k 31. 12. 20X6 v Kč		běžné účetní období od 1. 1. 20X6 do 31. 12. 20X6
**	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	730 000
L	Daň z příjmů	138 700
**	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PO ZDANĚNÍ	591 300
M	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0
***	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ	591 300
	Čistý obrat za účetní období (I. + II. + ... + VI.)	6 570 000

Pro úplnost se podívejte ještě na **cash flow** paní Pučmeloudové po prvním roce podnikatelské činnosti. Pro sestavení cash flow chybí pouze doplňující informace: první rok byla splacena 1/5 úvěru, kuchaři ani majitelce nebyla proplacena mzda za poslední měsíc, stejně tak nebyly státu proplaceny náklady na sociální a zdravotní pojištění za poslední měsíc a samozřejmě vyčíslená daň z příjmu. Závazky vůči dodavatelům (například neuhrazený materiál, zálohy na energie a jiné služby) dosáhly výše 400 tis. Kč. Zákazníci nezaplatili faktury ve výši 1 200 tis. Kč. Položky, o kterých se nemluví, jsou uhrazené.

Cash flow sestavené nepřímou metodou bude vypadat následovně:

Tabulka 1.4 Cash flow La Panchie (nepřímá metoda)

Výpočet CF nepřímou metodou k 31. 12. 20X6:	Kč
Čistý zisk	591 300
+ příjmy, které nebyly výnosy	nejsou
– výdaje, které nebyly náklady	– 292 000 (splacení 1/5 úvěru)
+ náklady, které nebyly výdaji	+ 321 200 (odpisy) + 138 700 (nezaplacená daň) + 400 000 (neuhrazené faktury dodavatelům) + 122 275 (nezaplacené mzdy včetně ZP a SP)
– výnosy, které nebyly příjmy	– 1 200 000 (neuhrazené faktury zákazníků)
Cash flow	81 475

Cash flow paní Pučmeloudové činí 81 475 Kč. Znamená to, že na začátku dalšího roku bude mít peněžní prostředky vyšší o 81 475 Kč. Pro pořádek ještě cash flow přímou metodou:

Tabulka 1.5 Cash flow La Panchie (přímá metoda)

CASH FLOW v Kč k 31. 12. 20X6	
PŘÍJEM/VÝDAJ	tis. Kč +/-
Příjem: zaplacené tržby	+ 5 370 000
Výdaj: dodavatelé surovin, energie, služby, ostatní provozní náklady atd.	– 3 593 100
Výdaj: osobní náklady včetně ZP a SP	– 1 345 025



CASH FLOW v Kč k 31. 12. 20X6	
PŘÍJEM/VÝDAJ	tis. Kč +/-
Výdaj: splacení 1/5 úvěru	– 292 000
Výdaj: zaplacený úrok z úvěru	– 58 400
CASH FLOW = PŘÍJMY – VÝDAJE	81 475

Jak je vidět, v obou případech logicky vychází stejná výše cash flow.

Zpracovat zjištěné informace do **konečné rozvahy podniku** (tedy odpovědět na otázku, jak vypadá stav majetku a kapitálu paní Pučmeloudové po prvním roce podnikatelské činnosti) už je pak jednoduché.

Tabulka 1.6 Konečná rozvaha La Panchie

KONEČNÁ ROZVAHA v Kč k 31. 12. 20X6			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý majetek	2 482 000	Vlastní kapitál	2 731 300
DNM – software	180 000	Základní kapitál	2 140 000
DHM – prostory	1 791 000	Výsledek hospodaření	591 300
DHM – výrobní vybavení	511 000		
Oběžná aktiva	2 078 275	Cizí kapitál	1 828 975
Zásoby	135 000	Bankovní úvěr	1 168 000
Pohledávky	1 200 000	Závazky dodavatelé	400 000
Peněžní prostředky	743 275	Závazky zaměstnanci, daň	260 975
CELKEM AKTIVA	4 560 275	CELKEM PASIVA	4 560 275

KAPITOLA 2

Nákladová funkce



CÍLE

- Zopakovat podstatu nákladů.
- Vysvětlit základní princip lineární nákladové funkce.
- Objasnit metody stanovení nákladové funkce.
- Poukázat na další možné průběhy nákladových funkcí a (ne)proporcionalitu nákladů.



KLÍČOVÁ SLOVA

náklady • nákladová funkce • metody • variabilní náklad • smíšený náklad • fixní náklad • nadproporcionální • podproporcionální • relativní úspora • klasifikační analýza • metoda dvou období • grafická metoda • regresní analýza



ČAS POTŘEBNÝ KE STUDIU KAPITOLY

60 minut + čas potřebný na splnění zadaných úkolů

2.1 Náklady

Náklady jsou chápány jako peněžně vyjádřená spotřeba výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů. Na náklady lze hledět z několika úhlů pohledu. Nejtypičtější je pojetí nákladů z hlediska:

- finančního a daňového účetnictví,
- manažerského účetnictví.

Ve **finančním účetnictví** se sledují informace k nákladům za podnik jako celek. Tyto informace slouží jak externím uživatelům, tak interním uživatelům. V podstatě představují základní zdroj dat, který je nutné mít k dispozici pro řízení podniku. Výstupy těchto informací lze hledat v účetní závěrce (tedy v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, cash flow a v příloze účetní závěrky). V podstatě jsou zde náklady chápány z hlediska úbytku ekonomického prospěchu. V tomto účetnictví se evidují data týkající se minulých období. Východiskem **pro daňové účetnictví** jsou informace z finančního účetnictví, které jsou upraveny o daňově uznatelné položky. Výstupy finančního i daňového účetnictví využívají externí uživatelé (banky, instituce veřejné správy atd.). Tento fakt lze pozorovat mimo jiné na struktuře výkazů, které jsou evidovány z velké míry s ohledem na okolí podniku. Tomu odpovídá například druhové členění nákladů nebo fakt, že tento druh účetnictví informuje o podniku jako celku (externí uživatelé se většinou nezajímají o informace k jednotlivým vnitropodnikovým činnostem). Ve většině případů se též data evidují v peněžních jednotkách, nikoliv v naturálních veličinách.

V **manažerském účetnictví** jsou náklady vnímány z pohledu interního účetnictví. Jsou určeny pro efektivní řízení podniku, využívají se kalkulace, rozpočty a různé statistické metody. V manažerském pojetí nákladů se náklady chápou jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku. Manažerské účetnictví není regulováno

žádnými předpisy a je fakultativní. V tomto případě je velice účelné, aby takový účetní systém byl nastaven a uzpůsoben potřebám konkrétního podniku. Proto se jednotlivé nástroje, které se využívají v tomto typu účetnictví, mohou lišit.



PŘÍKLAD: Pojetí nákladů z pohledu manažerského účetnictví

Pan Koleno se rozhodl, že bude podnikat. Podle dostupných informací zjistil, že by jeho podnik Koleno, s.r.o., mohl ročně vydělat 800 tis. Kč. Výrobní, osobní a další náklady budou činit 350 tis. Kč. On sám si mzdu nebude vyplácet. Jeho zisk před zdaněním bude tedy ve výši 450 tis. Kč (po odečtení daně z příjmu ve výši 19 % mu zbude 364,5 tis. Kč). Do zařízení podniku musí ale investovat vlastní prostředky ve výši 1 mil. Kč, které by mohl v případě, že by je nevkládal do podnikání, vložit například na termínovaný vklad s roční úrokovou mírou 2 %. Také přijde o dosavadní měsíční mzdu ve výši 19 000 Kč (čistého).

Úkol:

Zvažte nápad pana Kolena na podnikání z manažerského hlediska. Příklad je ilustrativní a zjednodušený.

Řešení:

Pan Koleno by si měl sestavit dva jednoduché rozpočty – nejlépe jeden podle finančního účetnictví a druhý rozpočet, který bere v úvahu oportunitní náklady.

Rozpočet z hlediska finančního účetnictví v tis. Kč	
Tržby	800
Náklady účetní	350
Výsledek hospodaření	450
Zisk po zdanění	364,5

Rozpočet z hlediska manažerského účetnictví v tis. Kč	
Tržby	800
Náklady účetní	350
Výsledek hospodaření	450
Zisk po zdanění	364,5
Náklady oportunitní	228 (roční čistá mzda) + 20 (roční úrok)
Ekonomický zisk/ztráta	116,5

Závěr: Podnikání můžete panu Kolenovi doporučit i po zvážení oportunitních nákladů.

Ve stručnosti lze shrnout, jak náklady členit. Je možné využít řadu hledisek. Například jde o hledisko:

- **druhu** (členění podle spotřebovaného vstupu: například spotřeba materiálu, energie, náklady na služby, osobní náklady, odpisy hmotného i nehmotného majetku, finanční náklady),
- **účelu** (členění nákladů ve vztahu k účelu jejich vynaložení: nejběžnější členění je na náklady jednicové, respektive přímé, a náklady režijní, respektive nepřímé, využívá se především pro účely kalkulační),
- **závislosti na změnách objemu výroby** (členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů: fixní a variabilní náklady, popř. smíšené),
- **podle podnikových funkcí**,
- **další** (oportunitní, přírůstkové atd.).

Praktický pohled na členění nákladů podle vybraných hledisek znázorňuje následující příklad.



PŘÍKLAD: Členění nákladů

Následující příklad poukazuje na komplexnost problému členění nákladových položek. Hezky upozorňuje na skutečnost, kdy jednotlivé nákladové položky nelze vždy jednoduše rozčlenit podle příslušnosti ke konkrétní skupině nákladů (v tomto příkladu se uvažuje členění podle tří základních úhlů pohledu: podle druhu, účelu a závislosti na změnách objemu výroby).

Představte si podnik Pekárna a Cukrárna, s.r.o., který má dvě provozovny. V jedné se peče klasický pekařský sortiment, v druhé provozovně se vyrábí cukrářský sortiment. Controllingové oddělení dostalo za úkol analyzovat jednotlivé nákladové položky. Tato analytická práce by měla následně ulehčit lepší alokaci nákladů. V tabulce jsou uvedeny nejvýznamnější typy nákladů a jejich rozčlenění. Podívejte se na ně. Zaráží vás na jejich rozčlenění nějaká skutečnost?

Nákladová položka	Podle druhu	Podle účelu	Podle závislosti na objemu výroby
Spotřeba přímého materiálu (mouka, voda, vejce atd.)	materiál	přímý	variabilní
Spotřeba režijního materiálu	materiál	nepřímý	variabilní
Spotřeba energie (provoz celého podniku)	energie	nepřímý	fixní
Spotřeba energie (výrobní provoz – technologický provoz)	energie	přímý	smíšený
Mzdové náklady – dělníci	osobní	přímý	variabilní
Mzdové náklady – THP pracovníci	osobní	nepřímý	fixní
SP a ZP dělníci	osobní	přímý	variabilní
SP a ZP THP	osobní	nepřímý	variabilní
Opravy	ostatní	nepřímý	smíšené
Služby – kooperace (například logistika, rozpracované produkty, obchodní aktivity)	služby	přímý	variabilní
Další provozní náklady	ostatní	nepřímý	fixní



Nákladová položka	Podle druhu	Podle účelu	Podle závislosti na objemu výroby
Daně a poplatky	ostatní	nepřímý	fixní
Odpisy DHM a DNM	odpisy	nepřímý	smíšené
Finanční náklady	ostatní	nepřímý	fixní

Přiřazení některých nákladových položek do určité kategorie není vždy jednoznačné. U spotřeby materiálu nebo energie je například nutné přemýšlet nad tím, zda se daná položka dá vztáhnout přímo k určitému výkonu. Je logické, že materiál vztahující se přímo k výrobě je klasifikován jako přímý a variabilní náklad. Na druhou stranu režijní materiál je určen k zajištění plynulosti výroby. Jako takový se chápe jako nepřímý náklad, ale má charakter variabilní, neboť jeho spotřeba se bude lišit podle objemu výroby. Je ovšem jasné, že v jiném, konkrétním případě by mohl mít klidně i charakter smíšený (část variabilní, část fixní nakupované pravidelně bez ohledu na výrobu). Obdobně lze uvažovat u spotřeby energie. Energie určená na celý provoz podniku bude bezesporu identifikována jako nepřímý a fixní náklad. Naopak pohled na energii spotřebovanou přímo při výrobě (technologickou energii) nebude tak jednoduchý. Část těchto nákladů se do určité míry dá chápat jako fixní náklad a částečně jako variabilní (závislé na míře výroby – například vytápění v pecích na rohlíky). Stejně tak lze vysvětlit pohled na opravy.

Obdobně jako spotřeba materiálu se vnímají i mzdové náklady. Zde je nutné rozčlenit tyto osobní náklady s ohledem na typ pracovníků. Diskutabilní by mohla být například i otázka odpisů. Ty bývají uváděny jako typický reprezentant nepřímých a fixních nákladů. Nicméně při volbě odepisování v závislosti na výkonech je možné odpisy považovat i za variabilní náklad, neboť výše odpisů bude závislá na výši výroby. Pokud si tedy podnik zvolí odepisování podle výkonu, lze chápat již tento druh nákladů jako variabilní.



OTÁZKA K ZAMYŠLENÍ

*Zamyslete se nad otázkou finanční výkonnosti podniku. Mezi běžné způsoby měření finanční výkonnosti podniku patří například **ukazatele rentability**. Ty vycházejí z velikosti **hospodářského výsledku podniku**, tudíž z rozdílu výnosů a nákladů. K jaké situaci může dojít, pokud podnik chce zvyšovat svoji rentabilitu? Bude se logicky snažit **navyšovat** svoje **výnosy**. To se ovšem může dařit pouze do určité míry, zvláště při vyšší konkurenci v oboru, kde nebude tak velký prostor pro manipulaci s cenou produktu/služby.*

*V takové situaci je pak řešením spíše **snižování nákladů**. Na co je ale potřeba si dát pozor, pokud se podnik snaží snížit náklady? Především na skutečnost, že snižování nákladů může zapříčinit i snížení hodnoty a kvality výkonů. Tato úvaha vychází ze samé podstaty nákladů. Náklady jsou vždy nějakým způsobem účelově svázány s podnikovými výkony. V případě redukce nákladů by se měly určitým způsobem redukovat i výkony. Jak tedy efektivně postupovat ve snaze snížit náklady, aby toto snižování nemělo negativní dopad na výkony podniku? Především myslet na to, že prosté osekávání nákladů není řešení. Je potřeba se nejdříve seznámit s jednotlivými náklady a s jejich vazbami na podnikový výkon.*

Představte si ještě situaci, kdy se podnik po důkladném studiu jednotlivých nákladových položek bude snažit snížit následující kategorie nákladů:

- osobní náklady,
- materiálové náklady,
- odpisy.

Jakými cestami může podnik jít? Zamyslete se nad těmito variantami a srovnajte své nápady s dalším textem.

Řešení:

Osobní náklady – je potřeba rozlišovat **přímé osobní náklady** (mzdy zaměstnanců, kteří se přímo podílejí na tvorbě podnikových výkonů) a **nepřímé osobní náklady** (mzdy technicko-hospodářských zaměstnanců).

*V případě **přímých osobních nákladů** existují v podstatě dvě cesty vedoucí ke snížení nákladů:*

- a) Snížení ceny zaměstnanců – toto je často obtížně proveditelné, zvláště v případě, kdy je na trhu nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců.
- b) Lepší využití nakupované práce – například prostřednictvím vyšší zainteresovanosti zaměstnanců vedoucí ke zvýšení výkonnosti práce, nebo zlepšením organizace práce, pracoviště.

*V případě **nepřímých osobních nákladů** lze také diskutovat dva způsoby vedoucí ke snížení nákladů:*

- a) Lepší využití této skupiny nákladů – práci technicko-hospodářských zaměstnanců lze *de facto* chápat jako fixní náklady, jde tedy o co nejlepší využití této fixní kapacity.
- b) Efektivní vykonávání práce těchto zaměstnanců. Ta se dá zjistit pouze důkladnou analýzou jejich činností ve vztahu k nákladům a podnikovým výkonům.

Materiálové náklady – v tomto případě jde především o přímé materiálové náklady. Ideálním řešením, jak snížit materiálové náklady, je například zjednodušit konstrukci výrobku tak, aby vyžadovala nižší množství vstupního materiálu. To je ovšem těžko proveditelné v řadě oborů (například automotive).

Obecně se tedy nabízí opět dvě základní varianty:

- a) Snížit plýtvání materiálem – zde je opět na místě nejdříve prozkoumat vztah nákladů, jednotlivých činností a výkonů. Bez této analýzy nelze jednoduše identifikovat situace, kdy se v podniku plýtvá materiálem.
- b) Nakoupit materiál za nižší cenu – není ideální budovat konkurenční výhodu na nízkých cenách materiálu. Jedna z nejběžnějších cest, jak dosáhnout nižší ceny vstupního materiálu, je získat množstevní slevy od dodavatele. Ty se zpravidla poskytují pouze tehdy, pokud podnik odebere dostatečné množství materiálu. Druhá skutečnost, která může komplikovat snahu nakupovat materiál za nižší cenu, je často obtížná predikce vývoje jeho ceny na daném trhu.

Odpisy – v tomto případě jde často o náklady nepřímého charakteru. Náklady tohoto charakteru se budou logicky zvyšovat v okamžiku, kdy podnik přistoupí k vyšší automatizaci výroby. Tím se dá předpokládat, že se odpisy zvýší, ale na druhou stranu se pravděpodobně sníží náklady v podobě

přímých mezd (automatizace nahradí částečně přímé náklady). Pokud chce podnik snížit tento typ nákladů, má opět dvě základní možnosti:

- a) Lepší využití instalovaných zařízení – souvisí s vyšším využitím výrobní kapacity (viz například problematika deprese fixních nákladů a relativní úspory fixních nákladů a nevyužitých fixních nákladů uvedená dále v textu).*
- b) Snížení odpisů využitím zařízení s nižší hodnotou – pokud podnik pořídí levnější zařízení, bude mít logicky nižší výši odpisů. To nelze vždy zařídit (hlavně u výrobních zařízení), především s ohledem na dopad na výrobu a výkony (například z hlediska kvality, časových termínů dodání atd.). U nevýrobních zařízení (klasický příklad je třeba autodopravní park) má podnik v tomto případě větší prostor k manipulaci.*

2.1.1 Rozšíření znalostí o fixních nákladech

Podle závislosti na objemu výroby se náklady dělí na fixní a variabilní. **Fixní náklady** jsou stálé, nemění se se změnou objemu výroby (mění se pouze v delším časovém období, například v důsledku zvýšení výrobní kapacity, změny výrobního programu apod.). Příkladem fixních nákladů mohou být například stálé platby v podobě nájemného, záloh energií, mezd vybraných zaměstnanců, splátek leasingů vozového parku atd. Grafickým znázorněním fixních nákladů je přímka rovnoběžná s osou x (tedy osou objemu produkce).

V případě fixních nákladů mohou být pro manažera zajímavé některé skutečnosti. Jde například o:

- relativní úsporu fixních nákladů,
- stanovení nevyužitých fixních nákladů.

K **relativní úspoře fixních nákladů** dochází při zvyšování objemu produkce při neměnných fixních nákladech. Lze ji vyjádřit následujícím vztahem:

$$U = FN \times (k - 1)$$

kde FN fixní náklady,
 U relativní úspora FN v Kč,
 k koeficient růstu objemu výroby (Q_1/Q_0),

Nevyužité fixní náklady představují takovou část celkových fixních nákladů, které odpovídají nevyužitým výrobním kapacitám. Jsou velice jednoduchým nástrojem k zjištění informace o efektivnosti vázání fixních nákladů. Ideální je samozřejmě situace, kdy je výrobní kapacita plně využita, a tím jsou plně využity i fixní náklady. Lze k tomu využít vztah:

$$FN_n = FN \times (1 - Q_s/Q_p)$$

kde FN fixní náklady,
 FN_n fixní náklady nevyužité,
 Q_s skutečný objem výroby (například v kusech, litrech atd.),
 Q_p maximálně možná kapacita (například v kusech, litrech atd.).



PŘÍKLAD: Doplnění k fixním nákladům podniku

Podnik Services4Automotive, s.r.o., vyrábí plastová madla do automobilů. Maximální možná výrobní kapacita činí 700 tis. kusů za sledované časové období. V současné době podnik vyrábí 500 tis. kusů. Fixní náklady podniku za sledované období činí 2 mil. Kč.

Úkol:

- Určete relativní úsporu fixních nákladů, pokud chce podnik zvýšit produkci ze současných 500 tis. kusů na 600 tis. kusů za sledované období.
- Určete velikost nevyužitých fixních nákladů za současné produkce 500 tis. kusů.

Řešení:

a)

$$U = FN \times (k - 1)$$

$$U = 2\,000 \times (600/500 - 1)$$

$$U = 400 \text{ tis. Kč}$$

Relativní úspora činí 400 tis. Kč.

b)

$$FN_n = FN \times (1 - Q_s/Q_p)$$

$$FN_n = 2000 \times (1 - 500/700)$$

$$FN_n = 571,429 \text{ tis. Kč}$$

Nevyužité fixní náklady za současné produkce 500 tis. kusů činí 571,429 tis. Kč.

Poznámka: Uvedený příklad lze interpretovat i jiným způsobem. V tomto příkladu se předpokládá, že podnik může vyrobit 700 tis. kusů. Pak jeden kus výrobku uhradí 2,857142 Kč fixních nákladů (2 000 000 Kč/700 000 ks). Pokud podnik vyrobí jen 500 000 ks, pak jeden kus výrobku musí uhradit více fixních nákladů (2 000 000/500 000 = 4 Kč). Neboli každý vyrobený výrobek musí uhradit o 1,143 Kč více (4 Kč – 2,857142 Kč). Při produkci 500 tis. kusů jsou pak nevyužité fixní náklady rovny 571 429 Kč (1,142858 × 500 000 Kč).

Případová studie

Počáteční situaci paní Pučmeloudové si už dokážete představit. Pojdte se podívat, jak je na tom paní Pučmeloudová v oblasti nákladů. Víte, že v průběhu prvního roku podnikatelské činnosti paní Pučmeloudová vyprodukovala a prodala 40 medovníků denně, tedy 14 600 medovníků za rok. Výrobní kapacita jejího podniku ale umožňuje produkovat až 60 medovníků za den, při nezměněných fixních nákladech, které dosáhly výše 1 315 460 Kč ročně (jak se k této výši došlo, ukážeme v dalším textu u příkladu znázorňujícího klasifikační analýzu).

Můžete se zeptat: „Jak vypadá relativní úspora fixních nákladů či výše nevyužitých fixních nákladů u La Panchie?“

Úkol:

- Určete velikost nevyužitých fixních nákladů za současné produkce 40 medovníků denně.

- b) K jaké relativní úspoře fixních nákladů by došlo, pokud by podnik zvýšil produkci ze současných 40 medovníků denně na 50 medovníků za den?

Řešení (zaokrouhlené na 1 desetinné místo):

a)

$$FN_n = FN \times (1 - Qs/Qp) = 1\,315\,460 \times (1 - 40/60) = 1\,315\,460 \times 0,33 = \mathbf{438\,486,7\,Kč.}$$

Nevyužité fixní náklady při produkci 40 medovníků denně dosahují výše 438 486,7 Kč za rok.

Poznámka: Vzhledem k charakteru podnikatelské činnosti (proporcionalitě produkce) a skutečnosti, že se s kapacitou pracuje ve formě podílu, je jedno, jestli se vychází z informací o denní či roční kapacitě.

b)

$$U = FN \times (k - 1) = 1\,315\,460 \times (50/40 - 1) = 1\,315\,460 \times 0,25 = \mathbf{328\,865\,Kč.}$$

Při produkci 50 medovníků denně by došlo k relativní úspoře fixních nákladů ve výši 328 865 Kč.

2.2 Nákladová funkce

Chování nákladů lze zachytit pomocí nákladové funkce. Náklady se chovají jinak v krátkém období (využívá se pro operativní řízení) a jinak v dlouhém období (využívá se pro strategické, popř. taktické řízení). Zjištění nákladové funkce podniku může být nápomocné například v rámci finančního plánování podniku, kdy podnik potřebuje stanovit výši nákladů, které bude nutno vynaložit na dosažení předpokládaného objemu produkce.



OTÁZKA K ZAMYŠLENÍ

Zamyslete se nad tím, k čemu je podniku znalost nákladové funkce vůbec dobrá? Náповědu hledejte v textu níže.

Nákladová funkce v podstatě vyjadřuje vývoj nákladů v závislosti na objemu produkce. Nákladovou funkce lze využít při řešení různých otázek a problémů spojených s podnikáním, například při:

- zjištění (analýze) bodu zvratu,
- zjištění objemu produkce potřebného pro dosažení požadované úrovně zisku,
- zjištění limitů nákladů a cen,
- zjištění průběhu jednotkových nákladů,
- stanovení minimální ceny pro pokrytí nákladů, příp. požadovaného zisku.

2.2.1 Příklady nákladových funkcí



Na začátku této části je vhodné čtenáře upozornit, že většina následujícího textu pracuje s lineárním průběhem nákladů. Jde o prostý model, na kterém si lze snadno vysvětlit podstatu a průběh nákladů.

Nejjednodušší verze nákladové funkce, s níž lze pracovat, je **lineární nákladová funkce**. Tato funkce zobrazuje proporcionální vývoj nákladů a vychází ze vztahu:

$$N = FN + vn \times Q$$

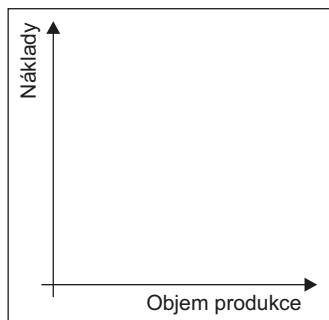
kde N celkové náklady,
 FN fixní náklady,
 vn variabilní náklady na jednotku produkce,
 Q objem produkce.



PŘÍKLAD: Lineární nákladová funkce

S využitím svých dosavadních znalostí o průběhu nákladů se pokuste do připraveného grafu načrtnout průběh celkových, fixních a variabilních nákladů pro případ lineárního průběhu nákladové funkce. Máte-li s tím problém, dosadte si do základní proporcionální nákladové funkce konkrétní hodnoty při určitých objemech produkce. Zamyslete se zároveň, proč má každá tato křivka právě takový průběh, jaký jste načrtli.

Řešení k dopracování:



Nákladová funkce může mít kromě lineárního průběhu i **jiný průběh**. Lze například uvést:

- kvadratický tvar nákladové funkce pro nadproporcionální nebo podproporcionální růst celkových nákladů,
- exponenciální tvar.

Nadproporcionální a podproporcionální růst nákladů je možné znázornit pomocí následujících nákladových funkcí: