

# CONTROLLING:

## Náklady



**SLEZSKÁ  
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

**Mgr. Šárka Čemerková, Ph.D.**  
Katedra podnikové ekonomiky a  
managementu

## Náklady:

- vznikají spotřebou výrobních faktorů
- peněžní částky, které podnik účelně vynaložil na získání výnosů.
- finanční ohodnocení spotřeby výrobních faktorů při tvorbě výrobku (služby)
- ukazatel kvality vnitropodnikových procesů
- úkolem managementu je náklady efektivně řídit
- dvojí pojetí nákladů:
  - z pohledu finančního účetnictví, které je určeno pro externí uživatele (finanční úřad, banky, ...)
  - z pohledu manažerského účetnictví - určeno pro interního uživatele, kde se jedná o náklady v rámci vnitropodnikového (manažerského) účetnictví
- **POZOR! náklady a výdaje nejsou totéž**

## Klasifikace nákladů

- pro účely řízení nákladů se náklady kumulují do stejnorodých skupin podle řady kritérií – potřeba ovlivňovat výši nákladů podle specifických charakteristik jednotlivých skupin nákladů
- typy třídění nákladů:
  - podle nákladových druhů
  - účelové třídění nákladů:
    - ❖ podle místa vzniku a odpovědnosti
    - ❖ podle výkonů (kalkulační hledisko)
  - v závislosti na změnách objemu výroby (množství poskytovaných služeb)
  - z pohledu vnitropodnikového řízení nákladů
  - podle podnikových funkcí
  - z pohledu nákladů v manažerském rozhodování



## **Druhé třídění nákladů**

- seskupování nákladů do ekonomicky stejnorodých skupin, jednotlivé skupiny nákladů jsou spojeny s činností jednotlivých výrobních faktorů
- z pohledu kontinuity reprodukčního procesu vycházíme z členění nákladů, které vstupují do výrobního procesu jako prvotní (primární) náklady - náklady externí
- základ nákladové struktury účetních výkazů, avšak málo upotřebitelné v oblasti sledování hospodárného vynakládání nákladů

- základní nákladové skupiny tvoří:
  - provozní náklady:
    - ❖ spotřeba materiálu
    - ❖ spotřeba energie
    - ❖ spotřeba a použití externích prací a služeb (výrobních kooperací, telekomunikačních, poradenských, opravářských aj. služeb)
    - ❖ osobní náklady (mzdové náklady včetně zdravotního a sociálního pojištění)
    - ❖ odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku
  - finanční náklady (úroky, pojistné, daně)
  - mimořádné náklady (manka, škody, živelné pohromy)



<b>Vztah druhového členění nákladů k účtovému rozvrhu v rámci 5. účtové třídy</b>			
Hlavní účtové skupiny	Název účetní skupiny	Hlavní syntetické účty	Název syntetického účtu (druh nákladu)
50	Spotřebované nákupy	501	Spotřeba materiálu
		502	Spotřeba energií
		504	Spotřeba zboží
51	Služby	511	Opravy a udržování
		512	Cestové
		513	Náklady na reprezentaci
		518	Ostatní služby
52	Osobní náklady	521	Mzdové náklady
		524	Zákonné sociální pojištění
55	Odpisy hmotného a nehmotného majetku	551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
56	Finanční náklady	562	Úroky



## **Příklad**

Rozhodněte, zda se jedná o náklad provozní, finanční nebo mimořádný:

- odpisy automobilu taxikáře
- spotřeba papíru při výrobě časopisů
- spotřeba kancelářského materiálu
- manko v pokladně
- poplatek za internetové služby
- kursovní ztráta
- sociální pojištění

## Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti (jednicové a režijní náklady)

- Kde náklady vznikly a kdo je za jejich vznik odpovědný?
- Třídění podle vnitropodnikových útvarů:
  - Výrobní náklady:
    - ❖ technologické náklady:
      - jednicové náklady (přímo souvisí s jednotkou výkonu (t, kg, kus,...), proporcionalní závislost na objemu výroby)
      - režijní náklady
    - ❖ náklady na obsluhu, zajištění a řízení – režijní náklady
  - Nevýrobní náklady:
    - ❖ odbytová režie
    - ❖ správní režie
    - ❖ zásobovací režie atd.



## Kalkulační členění nákladů (přímé a nepřímé náklady)

- na co byly náklady vynaloženy (na které výrobky a služby)
- pro podnikovou sféru velmi významné, protože dokáže zjistit:
  - rentabilitu (ziskovost) jednotlivých položek poskytovaných výrobků a služeb
  - jak jednotlivé výrobky či služby přispívají na tvorbu výsledku hospodaření (zisku) a tím ovlivňovat nabídkovou paletu výrobků a služeb
  - zda danou službu provozovat ve vlastní režii nebo raději danou službu nakoupit (outsourcing)
  - minimální cenu pro obchodní oblast
- náklady sledujeme v závislosti na způsobu přiřazování nákladů na nositele nákladů (na výkon, tzv. kalkulační jednici):
  - přímé náklady (jednicové náklady a režie, které s určitým výrobkem přímo souvisí )
  - nepřímé náklady (společné pro skupinu výrobků, tj. režijní náklady, které nelze přiřadit na konkrétní výrobek)



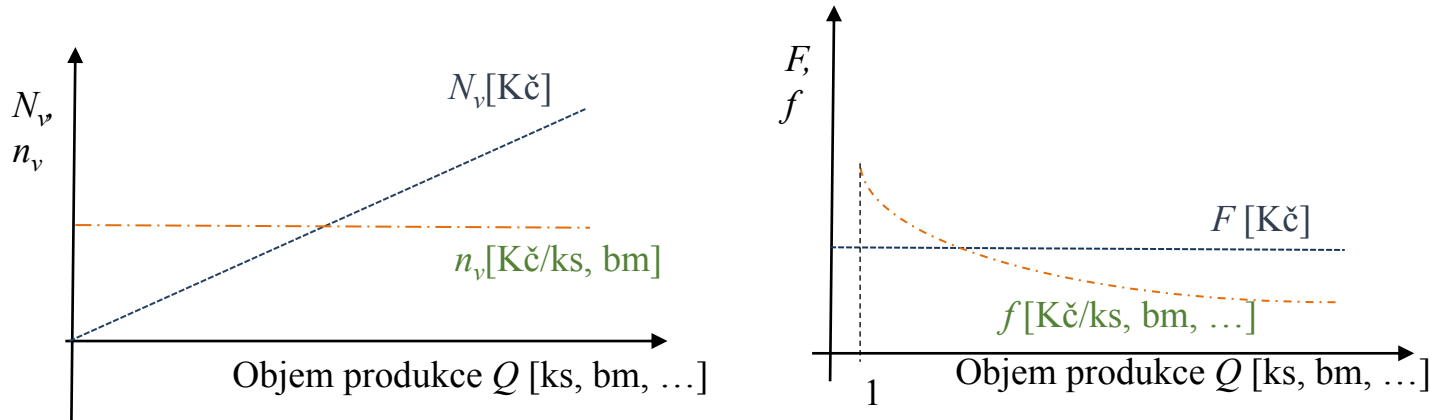
## **Příklad**

Určete, zda se jedná o přímý náklad nebo o náklad nepřímý:

- odpisy lisovny
- spotřeba papíru při výrobě knih
- mzdy vedení společnosti
- spotřeba kancelářského papíru
- propagace značky
- spotřeba energie k pohonu výrobních strojů
- náklady na úklid skladu materiálu
- kursovní ztráty
- sociální pojištění
- vodné, stočné, likvidace odpadů

## Členění nákladů v závislosti na změnách objemu výroby

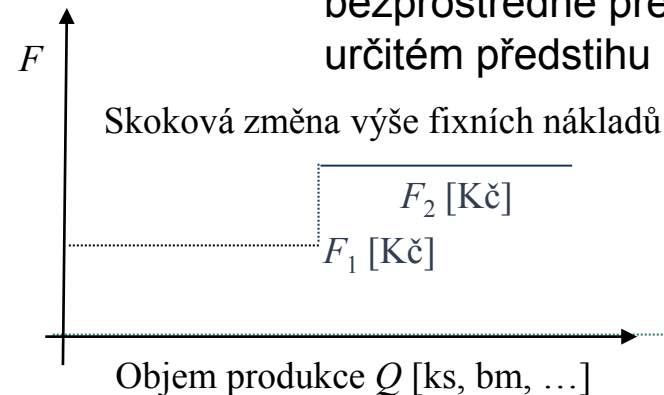
- má smysl při řízení nákladů za období kratší než 1 rok
- variabilní náklady – jejich výše je závislá na objemu produkce
- fixní náklady – jejich výše není svázána s objemem produkce





- typy variabilních nákladů:
  - proporcionální (lineární)
  - **nadproporcionální (progresivní)**
  - podproporcionální (regresivní)
- typy fixních nákladů:
  - dle ovlivnitelnosti:
    - ❖ *utopené* (vynaloženy před zahájením výrobní či nevýrobní činnosti daného podniku)
    - ❖ *vyhnutelné* (bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím)

- dle vztahu k objemu výroby:
  - ❖ *absolutně fixní*:
    - ❑ jednorázové (před zahájením činnosti, např. náklady na záběh školení, licence)
    - ❑ průběžné (odpisy budov, pojištění, nájemné, mzdy režijních pracovníků)
  - ❖ *relativně fixní* (měnící se skokem) – změna při překročení určité hranice objemu výroby
  - ❖ *remanentní náklady* – mění se skokem, k tomuto „skoku“ nedochází bezprostředně před nebo po nárůstu nebo poklesu objemu výroby, ale v určitém předstihu nebo zpoždění



### **Příklad**

Rozhodněte, zda se jedná o fixní nebo variabilní náklady v každém z následujících případů:

- měsíční mzdy vedení podniku
- odpisy výrobní haly
- spotřeba papíru při výrobě knih
- spotřeba plynu k vytápění výrobní haly
- náklady na pořízení zboží (prodejna)
- propagace značky
- spotřeba elektřiny v kancelářské budově
- poplatek za připojení k internetu
- spotřeba benzínu taxikářského vozu
- spotřeba benzínu v automobilu, který slouží pro potřeby vedoucích pracovníků

## Koeficient reakce:

- Udává stupeň variability nákladů při změně objemu výroby
- Východisko při zařazení nákladů mezi fixní a variabilní

$$k = \frac{((N1/N0)*100)-100}{((V1/V0)*100)-100}$$

$k = 1$	jsou proporcionální
$0 < k < 1$	jsou regresivní (pokles nákladů s růstem objemu)
$k > 1$	jsou progresivní (rychlejší růst než objem)
$k < 0$	jsou regresivní (pokles úrovně, redukce nákladů variabilních)

Pozn. Pro stejné jednotky (v Kč):  $k = (N1/N0)/(V1/V0)$

## **Příklad:**

Výše energetických nákladů v roce 2014 činila 55 600 Kč, v roce 2015 byla tato výše 29 300 Kč. Tržby v roce 2014 činily 820 500 Kč, v roce 2015 byly ve výši 865 000 Kč. Vypočítejte koeficient reakce.

## **Řešení:**

$$k = (N1/N0)/(V1/V0)$$

$$k = (29\,300/55\,600)(865\,000/820\,500) = 0,527/1,054 = 0,5$$



## Příklad

Ukazatel	Objem produkce v ks	Náklady materiálu v Kč	Mzdové náklady v Kč	Odpisy v Kč	Energie v Kč
Období 1	200	1000	500	400	800
Období 2	220	1090	560	400	880

Výpočet: energie

$$P_{zn} = ((880:800) \times 100) - 100 = 10$$

$$P_{zv} = ((220:200) \times 100) - 100 = 10$$

$$K = 10/10 = 1$$

Ukazatel	Pzn	Pzv	K	Trend
Náklady materiálu v Kč	9	10	0,9	Degrese
Mzdové náklady v Kč	12	10	1,2	Progrese
Odpisy v Kč	0	10	0	Fixní
Energie v Kč	10	10	1	Lineární

## Členění nákladů z pohledu vnitropodnikového řízení nákladů

- primární náklady – vznikají spotřebou ekonomických zdrojů z externího okolí podniku
- sekundární náklady:
  - vznikají předávkami vnitropodnikových výkonů mezi nákladovými středisky uvnitř podniku
  - vznikají středisku, které odebírá vnitropodnikové výkony vytvořené dodávajícím střediskem téhož podniku

### **Příklad:**

V podniku zajistí dopravní závod přepravu materiálu pro výrobní závod, je výkon dopravního závodu sekundárním nákladem výrobního závodu. Pokud však bude doprava zajištěna externím přepravcem, půjde o náklad primární.

## Náklady podle podnikových funkcí

- podle činnosti (funkce), s kterou jsou vznikající náklady spjaté, lze rozlišovat:
  - náklady na pořízení (jednání o dodávkách materiálu, objednávání materiálu, doprava materiálu, ...)
  - náklady na skladování (uložení materiálu do skladu, vhodné podmínky při skladování materiálu, evidence zásob, výdej materiálu ze skladu)
  - náklady spotřebované v rámci výrobního procesu
  - náklady na činnost správních útvarů
  - náklady spojené s vyskladněním hotových výrobků (odbyt)

## Manažerské pojetí nákladů

- oproti účetnímu pojetí nákladů pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady, které navíc nákladům zahrnují i tzv. oportunitní (alternativní) náklady (náklady obětované (ušlé) příležitosti) – ušlý výnos, který je ztracen, když není výrobní zdroj použit na nejlepší variantu
- definujeme ekonomický zisk - rozdíl mezi celkovým výnosem a ekonomickými náklady
- POZOR! Nulový ekonomický zisk neznamena, že účetně vykazuje zdanitelný základ v hodnotě 0!

### **Příklad**

Společnost Cetex v současnosti využívá kapacity svých skladů na 90 %. Na údržbu nevyužitých prostor vynakládá v průměru měsíčně 12 000 Kč. Společnost obdržela nabídku na pronájem těchto nevyužitých prostor za 15 000 Kč měsíčně. To by ale znamenalo zvýšení spotřeby energie o 2 000 Kč měsíčně a zaměstnat ostrahu za 12 000 Kč měsíčně. Náklady na údržbu se nezmění. Rozhodněte, zda bude efektivní volné prostory pronajmout.



## **Příklad**

Libor Holub je v současnosti zaměstnán jako řidič kamionu a jeho roční hrubá mzda činila 300 000Kč. Když začne podnikat, nemůže již jezdit s kamionem. Bude-li podnikat, bude potřebovat stodolu, kterou dosud pronajímal za 10 000 Kč ročně. Předpokládá, že za rok utrží 540 000 Kč, přičemž spotřebuje materiál a energie za 122 000 Kč, odpisy zařízení budou činit 40 000 Kč, další náklady budou 60 000 Kč. Zjistěte, zda se panu Holubovi podnikání vyplatí.

### **Příklad:**

V rámci projektu „Rekonstrukce výrobní haly“ máte rozhodnout o volbě varianty pro výkop nové elektrické přípojky o délce 25 m a hloubce 80 cm mezi následujícími možnostmi:

- Výkop provést minibagrem, jehož ekonomické parametry jsou následující:
  - cena výkopu za 1 m o hloubce 80 cm činí 150 Kč
  - fixní náklady spojené s dovozem minibagru jsou vyčísleny na 4 500 Kč
- Výkop zajistit skupinou kopáčů, kteří požadují:
  - cena výkopu za 1 m o hloubce 80 cm činí 300 Kč
  - fixní náklady spojené s dovozem skupiny pracovníků činí 500 Kč

Rozhodněte, kterou variantu zvolíte pro vlastní výkop přípojky.

## Pro správné hodnocení nákladů je třeba znát:

- **Celkové náklady**, jako funkci objemu výroby  **$CN = f(Q)$** 
    - Mělo by platit, že s růstem produkce by měly celkové náklady také růst
  - **Průměrné náklady  $CN/Q$**
  - **Přírůstkové náklady  $\Delta N / \Delta Q$**
  - **Výsledek hospodaření: Výnosy-celkové náklady**
-





- **Rentabilita nákladů:** zisk/náklady
  - **Rentabilita tržeb:** zisk/tržby
  - **Nákladová účinnost:** tržby/náklady .... mělo by být vyšší jak 1
  - **Nákladovost h:** náklady/výnosy(tržby) ... opačný poměr, měl by být nižší jak 1
  - **Procentní změna (PZ) nákladů na korunu výnosů:**
    - $PZ = (h_1 - h_0) / h_0 \times 100$ ,
    - $h_0$  je skutečná nákladovost dosažená v minulém roce
    - $h_1$  je plánovaná nebo očekávaná nákladovost v běžném roce
-

Pro hodnocení nákladů v podniku máte k dispozici tyto údaje v Kč:

Položka/rok	2014	2015
1. tržby	820 500	865 000
2. náklady celkem	766 000	800 000
2a materiál	330 000	250 000
2b mzdy	270 000	285 000
2c zálohy na energii	55 600	?
2d odpisy	70 000	75 000
2e spotřeba služeb	18 000	13 000
2f daně a poplatky	17 000	?
2g ostatní náklady	5 400	8 000



## Úkoly:

1. Určete výši energetických nákladů v roce 2015, když koeficient reakce je 0,5
  2. Vypočítejte úsporu/překročení materiálových nákladů
  3. Zjistěte účinnost spotřeby mezd
  4. Vypočítejte nákladovost v jednotlivých letech a okomentujte ji
  5. Vypočítejte rentabilitu celkových nákladů a okomentujte ji
  6. V jaké výši byly daně a poplatky v roce 2015?
-

**Určete výši energetických nákladů v roce 2015, když koeficient reakce je 0,5**

$$0,5 = (N1/N0) * (V0/V1) = (N1/55600) * (820500/865000)$$

$$N1 = 29\,307,74$$

**Vypočítejte úsporu/překročení materiálových nákladů**

$$h0 = 330000/820500 = 0,402$$

$$h1 = 250000/865000 = 0,289$$

$$PZ = (h1 - h0) / h0 * 100 = (0,289 - 0,402) / 0,402 * 100 = -0,2814 * 100 = -28,14\%$$

**Zjistěte účinnost spotřeby mezd**

$$2014: 820500/270000 = 3,039$$

$$2015: 865000/285000 = 3,035$$

## **Vypočítejte nákladovost v jednotlivých letech a okomentujte ji**

2014:  $766000/820500=0,933$

2015:  $800000/865000=0,925$

Z jedné koruny tržeb tvoří cca 93 haléřů náklady. Meziročně k žádné zásadní změně nedošlo.

## **Vypočítejte rentabilitu celkových nákladů a okomentujte ji**

2014:  $(820500-766000)/766000=0,071$

2015:  $(865000-800000)/800000=0,08$

1 koruna vynaložených nákladů vytvoří 7, resp. 8 haléřů zisku.

## **V jaké výši byly daně a poplatky v roce 2015?**

$800000-250000-285000-29307,74-75000-13000-8000=139\ 692,26$  Kč



---

## Shrnutí přednášky

### Umíte:

- Objasnit jednotlivé přístupy ke klasifikaci nákladů
  - Charakterizovat jednotlivé nákladové druhy
  - Uvézt konkrétní příklady jednotlivých druhů nákladů
  - Vysvětlit význam a použít koeficient reakce
  - Hodnotit náklady pomocí celé řady ukazatelů
-