Projekt systému řízení nákladů ve společnosti PENTO, s.r.o.

Bc. Dominika Blahová

Diplomová práce
2014

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	**Dominika Blahová**
Osobní číslo:	**M120705**
Studijní program:	**N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor:	**Podniková ekonomika**
Forma studia:	**kombinovaná**
Téma práce:	**Projekt systému řízení nákladů ve společnosti PENTO, s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- **Na základě rešerše literárních pramenů zpracujte teoretické poznatky o nákladech a nástrojích řízení nákladů.**

II. Praktická část

- **Proveďte analýzu současného stavu nákladového řízení ve společnosti PENTO, s.r.o.**
- **Na základě provedené analýzy stanovte nedostatky současného stavu řízení nákladů ve společnosti.**
- **S přihlédnutím ke zjištěným nedostatkům zpracujte projekt ke zlepšení řízení nákladů ve společnosti.**
- **Projekt podrobte nákladové a časové analýze.**

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**

Rozsah příloh:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson, c2004, 1280s. ISBN 18-448-0028-8.
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. Managerial accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, c2012, 762 s. ISBN 00-781-1100-5.
KRÁL, Bohumil et al. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
LANDA, Martin a Michal POLÁK. Ekonomické řízení podniku. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **22. února 2014**

Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka

UNIVERZITA TOMÁŠE BATI VE ZLÍNĚ
Fakulta managementu a ekonomiky
L.S.

doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA
DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby[1];
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3[2];
- podle § 60[3] odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

[1] *zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:*

(1) Vysoká škola nevýdělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

[2] *zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:*

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacího zařízení (školní dílo).

[3] *zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:*

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60[4] odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);

- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;

- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 30.4.2014 .....

[4] *zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:*

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá systémem řízení nákladů ve společnosti PENTO, s.r.o. První část se zaměřuje na získání teoretických poznatků z oblasti nákladů, jejich pojetí, členění a nástrojů řízení. Praktická část se po představení společnosti věnuje dosavadnímu systému řízení nákladů. Na základě této analýzy jsou identifikovány hlavní nedostatky. Cílem práce je na základě těchto nedostatků navrhnout opatření, která povedou ke zlepšení. V závěru práce je navržený projekt podroben nákladové a časové analýze.

Klíčová slova: náklady, řízení nákladů, kalkulace, rozpočet

ABSTRACT

The diploma thesis is focused on the system of cost management in the company PENTO, s.r.o. The first part focuses on getting theoretical knowledges of costs, their concept, classification and instruments of cost management. After the introduction of the company, the practical part deal with the current system of management costs. The goal of this part is to identify main shortcomings weaknesses. The aim of the thesis is based on these weaknesses to suggest precautions for improvement. In conclusion the proposed project is subject of cost and time analysis.

Keywords: costs, cost management, costing, budget

Ráda bych poděkovala panu doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za lidský přístup a cenné rady, které mi poskytl během konzultací.

Dále bych chtěla poděkovat společnosti PENTO, s.r.o., především pak panu Ing. Juráňovi za ochotný přístup a poskytnuté informace, bez kterých by diplomová práce nemohla vzniknout.

Velký dík patří mé rodině, přátelům a rodině Klímkových za podporu po celou dobu mého studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD **10**

I TEORETICKÁ ČÁST **11**

1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ **12**

1.1 ZÁSADY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ 12

1.2 ROZDÍL MEZI FINANČNÍM A MANAŽERSKÝM ÚČETNICTVÍM 13

2 NÁKLADY **15**

2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ 15

2.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ 15

2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 16

2.3.1 Druhové členění nákladů 16
2.3.2 Účelové členění nákladů 18
2.3.3 Kalkulační členění nákladů 21
2.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů 22
2.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování 255

3 KALKULACE **26**

3.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM 27

3.1.1 Předběžná kalkulace 27
3.1.2 Výsledná kalkulace 28

3.2 KALKULAČNÍ VZOREC 29

3.3 KALKULACE ÚPLNÝCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ 31

3.3.1 Kalkulace úplných nákladů 31
3.3.2 Kalkulace variabilních nákladů 32

3.4 KALKULAČNÍ METODY 34

3.4.1 Moderní kalkulační metody 36

4 ROZPOČETNICTVÍ **38**

4.1 FORMA ROZPOČTŮ 39

4.2 TYPY ROZPOČTŮ A JEJICH VZÁJEMNÝ VZTAH 39

4.3 NEDOSTATKY TRADIČNÍHO ZPŮSOBU TVORBY ROZPOČTŮ 41

4.4 MODERNÍ PŘÍSTUPY K ROZPOČETNICTVÍ 41

5 SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI **43**

II PRAKTICKÁ ČÁST **45**

6 PŘEDSTAVENÍ FIRMY PENTO, S.R.O. **46**

6.1 ANALÝZA VNITROPODNIKOVÉHO PROSTŘEDÍ 47

6.1.1 Organizační struktura 47
6.1.2 Zaměstnanci 47
6.1.3 Řízení kvality 49
6.1.4 Přehled ekonomických výsledků 49

6.1.5 SWOT analýza 54
6.2 Analýza vnějšího prostředí 55
6.2.1 Politická oblast 55
6.2.2 Ekonomická oblast 56
6.2.3 Sociální oblast 57
6.2.4 Technologická oblast 57
6.2.5 Ekologická oblast 58
6.2.6 Legislativní oblast 58
7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ 59
7.1 Analýza nákladů společnosti 59
7.1.1 Druhové členění nákladů 59
7.1.2 Odpovědnostní členění nákladů 61
7.1.3 Kalkulační členění nákladů 65
7.2 Analýza kalkulačního systému společnosti 66
7.3 Rozpočetnictví 67
8 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ 68
9 PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI PENTO, S.R.O. 69
9.1 Cíl projektu 69
9.2 Úprava odpovědnostního členění nákladů 69
9.2.1 Návrh nového odpovědnostního členění 72
9.2.2 Výsledek nového odpovědnostního členění nákladů 76
9.3 Kalkulační členění nákladů 77
9.3.1 Přímé náklady 78
9.3.2 Nepřímé náklady 79
9.3.3 Výsledek nového kalkulačního členění 80
9.4 Návrh nového kalkulačního systému společnosti 81
9.4.1 Návrh nového kalkulačního vzorce pro opravy 81
9.4.2 Návrh stanovení prodejní ceny u nakupovaného zboží 83
9.5 Návrh sestavování rozpočtu 84
9.5.1 Fáze sestavení rozpočtu 85
9.6 Nákladová a časová analýza projektu 86
9.6.1 Nákladová analýza 86
9.6.2 Časová analýza 87
ZÁVĚR 88
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 90
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK 92
SEZNAM OBRÁZKŮ 93
SEZNAM TABULEK 94
SEZNAM PŘÍLOH 955

ÚVOD

Pro společnosti je v dnešní době stále obtížnější se prosadit a udržet si kvůli vysoké konkurenci získané postavení. O to důležitější je pro podniky být ve své činnosti efektivní. Na stále větším významu tak nabývá řízení nákladů, které má zajistit levnější a efektivnější výrobu a dosahovat tak vyšších zisků.

Cílem mé diplomové práce je navrhnout vhodný způsob řízení nákladů ve zvolené společnosti, k čemuž je nutné nejprve získat teoretické poznatky, které budou dále aplikovány do dané společnosti.

V teoretické části se zaměřím na náklady společnosti, konkrétněji na rozdílnost v pohledu na náklady z hlediska uživatelů, pro které mají informace sloužit. Pro řízení nákladů ve společnosti je nutné jejich kvalitní členění, které poskytuje informace o příčinách vynaložení nákladů a možnosti jejich úspory. Dále se zaměřím na systém kalkulací, které jsou využívány pro stanovení nákladů na výrobek či službu. Poslední část se bude věnovat systému rozpočetnictví, který je pro podnik důležitý z hlediska očekávání budoucího vývoje.

Praktická část se poté zaměří na společnost PENTO, s.r.o. V rámci analýzy současného stavu, bude představena společnost a její hlavní činnosti podnikání. Pro lepší pochopení současného stavu společnosti bude nejprve provedena ekonomická analýza, která objasní její majetkovou a finanční situaci, a také analýza hospodaření společnosti. Poté se již budu věnovat analýze současného stavu systému řízení nákladů ve společnosti, která má objasnit, jakým způsobem jsou náklady ve společnosti řízeny a zjistit jejich případné nedostatky.

Na základě zjištěných nedostatků budou v rámci projektové části navrhnuta opatření, která by měla vést ke zlepšení řízení v oblasti nákladů, kalkulací a rozpočetnictví ve společnosti. Bude provedena také nákladová a časová analýza navržených změn.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Manažerské účetnictví je jednou z disciplín nauky o podnikovém hospodářství zabývajícího se vlastním podnikem a jeho začleněním do hospodářských souvislostí. Jedná se o účetnictví vytvořené „pro řízení“, jelikož jeho hlavní činností je poskytování ekonomických informací, které využívá vedení podniku ke správnému rozhodování o jejím chodu a dalším rozvoji (Lang, 2005, s. 1; Čechová, 2011, s. 3; Landa, 2008, s. 255).

Manažerské účetnictví představuje zkoumání, zjišťování, uspořádání a interpretaci informací nezbytných například pro stanovení strategie podniku, tvorbu rozhodnutí, efektivní využívání zdrojů a poskytnutí obrazu o skutečném stavu firmy, jak pro vlastníky, akcionáře, tak další externí uživatele. Toto interní účetnictví se orientuje na vnitropodnikové a individuální podnikové potřeby, přičemž pro něj v podstatě neexistují žádné zákonné předpisy (Petřík, 2009, s. 27-28; Lang, 2005, s. 1).

Jelikož manažerské účetnictví pracuje především s nákladovými položkami, patří mezi nejdůležitější informace údaje o struktuře nákladů a jim přiřazených výkonech. Informace o nákladech jsou důležité také z pohledu jednotlivých útvarů podniku, a to především v souvislosti s režijními náklady. Dalším úkolem manažerského účetnictví je tvorba podkladů pro systém kalkulací a ekonomických plánů a rozpočtů. Důležitým bodem je také zabezpečení běžné kontroly nákladů (Landa, 2008, s. 257-258; Čechová, 2011, s. 5-6).

1.1 Zásady manažerského účetnictví

V manažerském účetnictví existuje šest zásad, kterými se musí řídit, pro zajištění kritéria racionality.

Prvním z těchto zásad je pravidlo **efektivnosti**, které vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů. Hlavním vyjádřením ekonomické efektivnosti je efektivnější využití dané kapacity k dosažení zisku z určité podnikatelské činnosti. Další významnou zásadou je kritérium **hospodárnosti** vynakládaných a spotřebovaných ekonomických zdrojů projevující se ve dvou formách: forma úspornosti a výtěžnosti (Landa a Polák, 2008, s. 8-9; Schroll, 1997, s. 49).

V manažerském účetnictví je důležité dodržovat zásadu **úplnosti**, tzn. zahrnovat všechny položky nákladů a výkonů přestože k nim nemůžeme přiřadit žádné výdaje, např. kalkulační podnikatelská mzda. K zajištění transparentnosti výsledků manažerského účetnictví je

nutné dodržovat zásadu **kontinuity**, s čímž souvisí také princip **periodického pozorování**. Aby mohlo docházet ke srovnávání výsledků s předchozími roky, musí být manažerské účetnictví vedeno dlouhodobě stejným způsobem. Poslední zásadou je podstata **příčiny**, tzn. všechny náklady se přiřazují jednotlivým střediskům nebo nositelům nákladů podle příčiny jejich vzniku (Lang, 2005, s. 32).

1.2 Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím

Různorodost informačních potřeb uživatelů účetních informací vytvořila nutnost odlišení způsobu zachycení a zobrazení podnikatelského procesu. Došlo tak k obsahovému oddělení finančního a manažerského účetnictví (Landa, 2008, s. 256). Podle Krále (2010, s. 37-38) patří mezi základní odlišnosti rozdílné vymezení aktiv a pasiv a variabilita aplikovaných oceňovacích principů.

Finanční účetnictví vychází z minulosti a slouží pro poskytování ekonomických informací, které vyžadují externí uživatelé. Při sestavování účetních výkazů finančního účetnictví se klade důraz na dodržování určitých pravidel, které zaručují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky. Jelikož informace poskytované finančním účetnictvím jsou přístupné i konkurenci, existuje snaha skrývat některé významné informace, aby nedošlo k prozrazení obchodního tajemství (Landa, 2008, s. 256; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 27; Král, 2010, s. 40).

Smyslem manažerského účetnictví je poskytnout podklady pro srovnání plánovaného a skutečného stavu, resp. pro vyhodnocení srovnávaných variant budoucího vývoje. Z toho plyne, že informace poskytované manažerským účetnictvím slouží pouze pro potřeby interních uživatelů. Manažerské účetnictví se orientuje na informace zachycující faktory, které ovlivňují výši zisku (Král, 2010, s. 40-41; Landa, 2008, s. 257).

Zatímco účetní výkazy ve finančním účetnictví se zaměřují na celý podnik, manažerské účetnictví se orientuje pouze na určité prvky v podniku, jako jsou například náklady a ziskovost jednotlivých výrobků, služby zákazníkům apod. Kromě toho měří manažerské účetnictví ekonomickou výkonnost decentralizovaných provozních jednotek, jako jsou jednotlivé divize či oddělení (Drury, c2004, s. 7; vlastní překlad).

Ve finančním účetnictví jsou podrobné účetní výkazy zveřejňovány jednou popřípadě dvakrát ročně. Manažerské účetnictví, ale potřebuje aktuální informace důležité pro dané roz-

hodnutí. Z tohoto důvodu jsou zprávy manažerského účetnictví připravovány v denních, týdenních či měsíčních intervalech (Drury, c2004, s. 7-8; vlastní překlad).

2 NÁKLADY

Náklady podniku se v praxi zkoumají z různých hledisek v závislosti na uživatelích, kteří s těmito údaji pracují. V případě finančního účetnictví patří mezi hlavní uživatele vlastníci a věřitelé společnosti, kteří využívají informace obsažené ve finančním účetnictví ke zhodnocení návratnosti a rizika kapitálu, který do podniku investovali. Dalšími uživateli finančního účetnictví jsou externí uživatelé. Naopak manažeři podniku uplatňují při svých rozhodnutích manažerské účetnictví (Popesko, 2009, s. 32; Martinovičová, 2006, s. 64; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 72).

2.1 Finanční pojetí nákladů

Náklady ve finančním pojetí jsou vnímány jako **úbytek ekonomického prospěchu**, projevující se snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, který ve sledovaném období vede k poklesu vlastního kapitálu (Popesko, 2009, s. 32). Schroll (1997, s. 51) definuje náklady ve finančním účetnictví jako*: „primární vynaložení peněz na uskutečnění určitých aktivit. Předpokládaná náhrada zaručuje návratnost vynaložených peněz, teprve přebytek znamená zisk.“*

Ve finančním pojetí nákladů mohou být vykazovány pouze takové ekonomické zdroje, které jsou podloženy reálným výdejem peněz, a to buď bezprostředně, nebo v minulosti. Naopak nelze vykazovat náklady, které nemají ekvivalent peněžního vydání, jakým je například vlastní goodwill. Druhým charakteristickým znakem je kvantifikace nákladů na úrovni reálných (historických) nákladů pořízení příslušných předmětů, popř. v jejich vykazované účetní hodnotě (Schroll, 1997, s. 51; Landa, 2008, s. 259).

2.2 Manažerské pojetí nákladů

V souvislosti s manažerským pojetím nákladů odlišujeme dva přístupy, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů, které se liší především v chápání neúčetních nákladů (Popesko, 2009, s. 33).

Náklady v hodnotovém pojetí se začaly uplatňovat v souvislosti s vývojem nákladového účetnictví, jehož účelem je předkládat informace pro běžné řízení a kontrolu skutečného průběhu uskutečňovaných procesů. Hlavní význam tohoto pojetí spočívá v informačním zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek platných v současnosti nikoli v minulosti, jelikož se předpokládá, že aktuálně uskutečňované aktivity přinesou návratnost

nejen původní výše investovaných peněž, ale také současně i reprodukci ekonomických zdrojů odpovídající jejich aktuální výši (Král, 2010, s. 61; Landa, 2008, s. 259; Popesko, 2009, s. 33).

Některé náklady v hodnotovém pojetí se shodují s náklady vyjádřenými ve finančním účetnictví. Manažerské účetnictví používá ale také náklady, které se od finančního pojetí odlišují nebo v něm nejsou obsaženy vůbec. Tyto náklady nemají sice příslušný ekvivalent výdaje peněz, ale významně ovlivňují ekonomickou racionalitu dané aktivity. Takovéto náklady nazýváme kalkulačními náklady (Popesko, 2009, s. 33; Král, 2010, s. 61).

Ještě rozdílnějším přístupem od finančního pojetí nákladů je **ekonomické pojetí nákladů**, které využívá tzv. oportunitní náklady. Tento koncept vznikl v důsledku potřeby získat takové informace, které jsou využitelné nejen při řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ (Popesko, 2009, s. 33; Král, 2010, s. 64).

2.3 Členění nákladů

Úkolem managementu je řídit a usměrňovat náklady. Hlavním předpokladem pro jejich účinné řízení je podrobné členění nákladů, přičemž musí být vždy zajištěna účelová potřeba s ohledem na řešení určitých otázek a rozhodnutí (Hradecký a Král, 1995, str. 13; Král, 2010, s. 68).

2.3.1 Druhové členění nákladů

Druhové třídění nákladů je nejčastěji používaným přístupem k uspořádání nákladů v běžném finančním účetnictví. Druhové členění nákladů spočívá v jejich soustřeďování do homogenních skupin sdružených s činností jednotlivých výrobních faktorů. Účelem tohoto členění je odpovědět na otázku, co bylo spotřebováno (Popesko, 2009, s. 34; Synek et al., 2011, s. 81).

Hlavním smyslem druhového členění nákladů v podniku je podle Hradeckého a Krále (1995, s. 14) poskytovat kvalitní informační podklad pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů v podniku a vnějším okolím poskytujícího tyto zdroje. Úkolem druhové klasifikace nákladů je poskytovat informace, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony, služby, lidské a další ekonomické zdroje. V nákladovém účetnictví se používá při sestavování rozpočtů a odpočtů středisek. Zde

však už v kombinaci s dalším analytickým členěním, vyjadřujícím vztah spotřeby nákladových druhů k danému účelu, čímž je důležitým podkladem při zjišťování, na které nákladové druhy se máme zaměřit při nákladové optimalizaci nebo jak se v absolutní hodnotě projeví relativní úspora určitého nákladového druhu (Popesko, 2009, s. 35; Král, 2010, s. 70; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78).

Celkové náklady určitého období lze klasifikovat podle různých hledisek. V případě, že se nákladové druhy rozlišují podle druhů spotřebovaných výrobních činitelů, lze je stručně rozdělit na:

a) náklady odpovídající vynaložené živé práci (mzdy, sociální náklady a ostatní osobní náklady apod.);

b) náklady odpovídající spotřebě hmotných statků (spotřeba materiálu, spotřeba energie);

c) náklady odpovídající opotřebení investičního majetku (odpisy);

d) náklady odpovídající spotřebě a použití prací a služeb externích subjektů (dopravné, nájem, externí opravy udržování apod.);

e) náklady odpovídající bezprostřední peněžní úhradě (úroky, pojistné apod.), (Schroll, 1997, s. 62; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 836).

Detailnější druhové členění nákladů je obsaženo např. ve výkazu zisků a ztrát nebo v účtové osnově. Na nejvyšší úrovni se uplatňuje rozdělení nákladů podle spotřebovaných výrobních činitelů (osobní, věcné náklady atd.). Mzdové náklady se mohou například členit podle funkčních oblastí na výrobní mzdy, mzdy při pořizování, mzdy ve správě atd. Výrobní mzdy se mohou dále členit podle početně technických hledisek na jednicové mzdy a režijní mzdy. Obě skupiny lze dále rozdělit podle profesního zaměření na mzdy odborných a pomocných pracovníků, nebo podle forem mezd na časové, úkolové, prémie atd. (Synek et al., 2011, s. 81; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 838-839).

Struktura nákladových druhů se liší v souvislosti s tím, o jaký typ organizace se jedná. V případě převahy manufaktury dochází k vysokému podílu osobních nákladů, které mají charakter převážně přímých osobních nákladů, tedy nákladů na výrobní dělníky. Opak představuje automatizovaná montáž, která se vyznačuje vysokým podílem spotřeby materiálu a odpisů a naopak nízkou úrovní osobních nákladů. U zakázkové výroby je podíl materiálových a osobních nákladů na relativně průměrné úrovni, podstatnou položku tvoří ex-

terní služby, jako jsou marketing, obchodní zprostředkovatelé apod. Specifickým typem organizace v případě druhového členění nákladů jsou podniky zabývající se poskytováním služeb, kde zcela dominují osobní náklady, naopak spotřeba materiálů je velmi nízká (Popesko, 2009, s. 35).

Wöhe a Kislingerová (2007, s. 838) rozlišují podle původu spotřebovaných statků nákladové druhy na **prvotní a druhotné**. Pro prvotní náklady je typické, že obsahují spotřebu statků, pracovních výkonů a služeb, které podnik odebírá zvenčí, jsou to tedy náklady externí. Při zúčtování nákladových druhů se zachycují všechny prvotní náklady, které se pak dále zúčtují na místa vzniku nákladů (režijní náklady) nebo přímo na nositele nákladů (jednicové náklady).

Druhotné náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů, jsou jimi například spotřeba polotovarů vyrobených v podniku, spotřeba výkonů jiných středisek podniku, režijní náklady podniku vyjádřené ve formě režií apod. Jedná se o náklady interní, které mají komplexní charakter a projevují se při zúčtování nákladů podle středisek (Čechová, 2011, s. 74; Synek et al., 2011, s. 81).

Využití samostatného druhového členění nákladů je ovšem na nižších vnitropodnikových úrovních značně omezené, jelikož blíže nezkoumá příčinu vynaložení nákladů. Informace poskytované druhovým členěním nákladů pro hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových výkonů jsou tedy nedostatečné. Na druhou stranu je to také jeden z důvodů, proč se jedná o nejčastěji používané členění nákladů ve výsledovce, jelikož jeho struktura neposkytuje konkurenci podklady pro analýzu faktorů podnikové efektivnosti (Král, 2010, s. 70; Schroll, 1997, s. 103).

2.3.2 Účelové členění nákladů

Jednou z nejzákladnějších skupin rozhodovacích úloh, řešených především na nižších úrovních, jsou úlohy zabývající se řízením hospodárnosti vynaložených nákladů. Jejich hlavním úkolem je poskytnout informace o tom, zda v podniku dochází k úspoře nákladů nebo naopak k jejich plýtvání. Jak již bylo řečeno, druhové členění nákladů neobsahuje hledisko účelu nákladů, a tím nedává možnost kontroly přiměřenosti spotřeby nákladů (Král, 2010, s. 72; Hradecký a Král, 1995, s. 14; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78).

Pro tento účel se využívá členění nákladů podle účelu, které sleduje jejich vztah k vlastní příčině vzniku nákladů, jejich objektům a nositelům (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78).

V praxi se používá dvojí třídění nákladů podle účelu – třídění podle útvarů a třídění podle výkonů. Vnitropodnikovým útvarem jsou střediska, která představují místně vymezené části podniku evidující náklady, za něž jsou zodpovědné. Především v případě malých podniků, kdy nedochází k členění na střediska, se využívá pouze třídění nákladů podle výkonů (Synek a Kislingerová, 2010, s. 40)

Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Třídění nákladů podle výkonů přiřazuje náklady jednotlivým výrobkům podle tzv. nositelů nákladů. Podnik je tak schopen zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků či služeb a řídit tak výrobkovou strukturu, neboť se jednotlivé výrobky podílí různou mírou na tvorbě zisku podniku. Toto členění nákladů poskytuje manažerům řadu důležitých informací při rozhodování, zda např. výrobek vyrobit nebo koupit, zda určitou činnost zajistit vlastními silami nebo dodavatelsky apod. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 40; Synek et al., 2011, s. 82).

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Principem tohoto členění je jejich vztah k činnosti, technologickému stupni či operaci v rámci produkčního procesu. Náklady vyvolané bezprostředně „technologií“ dané činnosti, aktivity nebo operace, se nazývají **náklady technologické**. Jde například o náklad na spotřebu materiálu určitého množství a kvality. **Náklady na obsluhu a řízení** byly vynaloženy s cílem vytvoření, zabezpečení a udržení podmínek racionálního průběhu dané produkční operace. Mohou to být například náklady na spotřebu energie v kancelářích apod. (Landa a Polák, 2008, s. 11; Král, 2010, s. 72; Popesko, 2009, s. 37; Landa, 2008, s. 264).

Popesko (2009, s. 37) však považuje toto členění za příliš obecné, navíc podle něj nelze vždy přesně určit, která nákladová položka souvisí přímo s technologií, a která položka je vyvolána obsluhou transformačního procesu jako celku. Smysl tohoto členění spočívá ve stanovení výchozího bodu pro určení nákladů ve vztahu k jednotce výkonu dané organizace.

Náklady jednicové a režijní

Pro členění nákladů je často důležité i jejich funkční hledisko, spočívající ve stanovení funkcí jednotlivých složek nákladů ve vztahu k příslušnému objektu či výkonu. Z tohoto hlediska se odlišují náklady jednicové a náklady režijní (Landa a Polák, 2008, s. 12).

Náklady jednicové jsou tou částí nákladů technologických, které nesouvisí jen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou prováděného výkonu. Typickými jednicovými náklady jsou jednicový materiál a jednicové mzdy (Popesko, 2009, s. 37; Schroll, 1997, s. 65).

Náklady režijní obsahují náklady na obsluhu a řízení a část nákladů technologických, které nelze přímo přiřadit jednotce výkonu, ale souvisí s technologickým procesem jako celkem. Režijní náklady jsou vykazovány v souhrnných položkách v závislosti na jejich funkci, a to jako různých typů režií: materiálová, výrobní, odbytová a správní. Režijní náklady mají společný charakter, a proto jsou na jednotlivé objekty a výkony přiřazovány obvykle pomocí nepřímých metod (Popesko, 2009, s. 37; Landa, 2008, s. 265; Schroll, 1997, s. 65).

Náklady přímé a nepřímé

Poslední členění nákladů ve vztahu k výkonům je klasifikace z hlediska příčinných vazeb nákladů k určitému podnikovému výkonu a současně i ve vztahu ke konkrétním početně technickým možnostem, jak přiřadit náklady tomuto výkonu. Jedná se o náklady přímé a nepřímé (Landa, 2008, s. 264).

Přímé náklady je možné bezprostředně, průkazně a hospodárně kvantitativně spojit s objekty a výkony, se kterými příčinně souvisí. Povahu přímých nákladů mají především technologické náklady, jako jsou přímý materiál, přímé mzdy produkčních pracovníků apod. (Schroll, 1997, s. 64; Landa a Polák, 2008, s. 11-12).

Nepřímé náklady nemají s daným výkonem přímou vazbu a k tomuto výkonu se přiřazují nepřímo pomocí početně technických postupů. Tato charakteristika plyne především ze společného charakteru nepřímých nákladů, které jsou vynakládány na více objektů a výkonů. Typickým příkladem jsou náklady na odbyt, správní náklady apod. (Landa, 2008, s. 264).

Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti nespočívá v pouhém rozpoznání příčinného vztahu nákladů k nositeli, který vyvolal jejich vznik; ale také v provedení vyjádření vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž operace probíhá, a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů. Tomuto odpovídá klasifikace nákladů podle místa vzniku a na něj navazující členění podle odpovědnosti (Král, 2010, s. 74; Hradecký a Král, 1995, s. 15).

Třídění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik specifikuje vztah nákladů k určitému vnitropodnikovému středisku, v jehož rámci se určité aktivity a činnosti uskutečňují, a jehož pracovníci jsou zodpovědní za vznik a výši nákladů (Popesko, 2009, s. 37).

2.3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů poskytuje informace o velikosti nákladů, které připadají na výstupní produkci podniku nebo obecně na výkon podniku. Odpovídá tedy na otázku, **na co byly náklady skutečně vynaloženy**. Podnikovým výkonem nemusí být pouze výrobek, ale také celá řada služeb (Duchoň, 2007, s. 76; Synek et al., 2011, s. 82).

Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (k tzv. kalkulační jednici), a z hlediska praktických početně technických možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, je možné členit náklady na dvě základní skupiny, a to na **náklady přímé a nepřímé**. Přímé náklady jsou ty, které lze změřit nebo přímo stanovit na kalkulační jednici. Naopak nepřímé náklady nelze bezprostředně přiřadit na kalkulační jednici, neboť jsou společné pro více druhů výkonů a zajišťují výrobu jako celek (Král, 2010, s. 76; Duchoň, 2007, s. 76; Synek et al., 2011, s. 82).

Mezi přímé náklady patří především:

- přímý materiál – za přímý materiál se považuje materiál, který se stává trvalou součástí výrobku nebo podporuje tvorbu jeho nezbytných vlastností. Mohou to být suroviny, základní materiál, polotovary, pohonné hmoty, ale také obaly, stanou-li se nutným doplňkem výrobku a jsou součástí jeho ceny;
- přímé mzdy – jedná se o základní mzdy, příplatky a doplatky ke mzdě a prémie a odměny výrobních dělníků bezprostředně související s kalkulovanými výkony. Pří-

mé mzdy se obvykle stanovují vynásobením počtu odpracovaných hodin a hodinové mzdové sazby;

- ostatní přímé náklady – tato položka obsahuje širokou škálu nákladů, které lze přímo přiřadit na kalkulační jednici, jako např. technologické palivo a energie, odpisy ze základních prostředků apod. (Martinovičová, 2006, s. 67; Duchoň, 2007, s. 77; Hermanson, Edwards a Salmonson, 1989, s. 874; vlastní překlad).

Do nepřímých nákladů se řadí následující položky:

- výrobní režie – představuje náklady, které musí být vynaloženy pro zajištění chodu výroby, ale není možné je přímo přiřadit danému výrobku. Jde o náklady související s řízením a obsluhou výroby, jako jsou například režijní mzdy a materiál, opotřebení strojů, spotřeba energie apod.;
- správní režie – do správní režie připadají ty nákladové položky, které souvisejí s řízením podniku, závodu nebo obdobného organizačního útvaru jako celku. Jsou jimi psací potřeby, tiskopisy, mzdy řídících pracovníků, pojistné apod.;
- odbytová režie – jedná se o náklady spojené s odbytovou činností, jako jsou náklady na skladování, propagaci, prodej a expedici výrobků (Martinovičová, 2006, s. 67-68; Duchoň, 2007, s. 78; Hermanson, Edwards a Salmonson, 1989, s. 875; vlastní překlad).

2.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů se začalo uplatňovat ve dvacátých letech 20. století a v současnosti je považován jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Hlavním důvodem vzniku toho členění byla potřeba získávat takové informace, které pomohou v rozhodování o alternativách budoucího vývoje podniku. Základem této klasifikace je členění nákladů na náklady variabilní a fixní (Král, 2010, s. 78; Popesko, 2009, s. 39).

Variabilní náklady

Variabilní náklady se ve své absolutní výši mění v závislosti na změnách v objemu výkonů a jsou charakteristické tím, že musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku výkonu. Mezi variabilní náklady patří jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů. Typickými příklady variabilních nákladů jsou přímý materiál, přímé mzdy, variabilní prvky

výrobní režie, jako jsou například provize, licenční poplatky placené podle počtu vyrobených kusů apod. (Landa, 2008, s. 266; Garrison, Noreen a Brewer, c2012, s. 29; vlastní překlad; Martinovičová, 2006, s. 76).

Podstatnou a v praxi nejsnáze kvantifikovatelnou část variabilních nákladů představují náklady proporcionální, které jsou závislé přímo úměrně na počtu prováděných výkonů. Jejich podíl připadající na jednotku výkonu je tedy konstantní. Další část variabilních nákladů tvoří náklady podproporcionální. Pro tyto náklady je typické, že se ve své absolutní výši s růstem výkonů zvyšují, ale pomalejším tempem. Přírůstkové náklady každé další jednotky objemu tak postupně klesají. Jedná se například o náklady na úpravu a údržbu v počáteční fázi životnosti výrobního zařízení. Naopak nadproporcionální náklady za období rostou rychleji než objem výkonů a jejich přírůstkové náklady mají tedy charakter rostoucí. Příkladem mohou být mzdy za přesčasovou práci (Král, 2010, s. 79; Hradecký a Král, 1995, s. 18; Landa, 2008, s. 266; Martinovičová, 2006, s. 76).

Náklady fixní

Fixní náklady jsou náklady, které zůstávají konstantní v určitém rozsahu činností nebo aktivit podniku po stanovenou dobu. Tyto náklady jsou zpravidla vyvolány nezbytností zajistit chod podniku jako celku, proto se často nazývají také jako náklady kapacitní nebo pohotovostní. Příkladem fixních nákladů jsou odpisy výrobní haly, platy vedoucích pracovníků, leasingové splátky za automobil apod. (Drury, c2004, s. 34; vlastní překlad; Synek et al., 2011, s. 87).

Jejich neměnnost však není absolutní, v případě kdy dochází ke změně výrobní kapacity, nebo při rozsáhlé změně výrobního programu, se mění i fixní náklady. Nejedná se ovšem o plynulý růst, ale jednorázový růst skokem. Synek et al. (2011, s. 87) považuje třídění nákladů na variabilní a fixní uplatitelné pouze v krátkém období, neboť v delším časovém období se mění i náklady fixní.

Fixní náklady vyjádřené na jednotlivé výrobky s rostoucí celkovou výrobou klesají. Tomuto jevu se říká **degrese fixních nákladů** (Lang, 2005, s. 47-78).

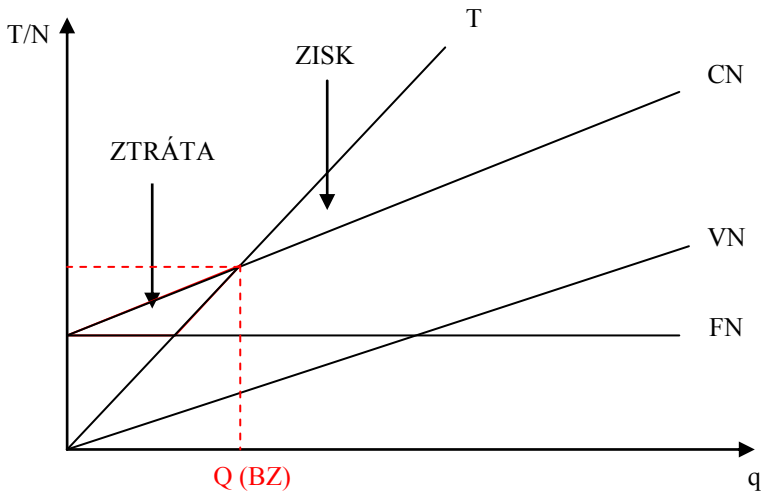
Pro fixní náklady je charakteristická jejich vazba na kapacitu podniku. Kapacita znázorňuje maximální objem výkonů, kterého lze dosáhnout při dané výši fixních nákladů v daném časovém intervalu. Pokud v podniku dochází k nevyužití výrobní kapacity, dochází současně i k nevyužití fixních nákladů. Ta část celkových fixních nákladů, která odpovídá ne-

využité výrobní kapacitě, se nazývá nevyužité neboli volné fixní náklady. Přestože se jedná pouze o teoretické rozdělení fixních nákladů, poskytuje důležitou informaci o efektivnosti vázání fixních nákladů, z čehož vyplývá, že je nutné budovat pouze takové výrobní kapacity, které je podnik schopen dostatečně využít (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 157; Martinovičová, 2006, s. 77; Synek et al., 2011, s. 89).

Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi

Informace o závislosti nákladů na objemu výkonů podstatně rozšiřují kvalitu hodnotového řízení prakticky ve všech oblastech podnikatelského procesu. Hlavní přínosem jejich využití je schopnost reagovat na jeho zvyšující se neurčitost a z toho plynoucí nezbytnost reagovat variantním způsobem na změny v jeho průběhu. Členění fixních a variabilních nákladů se aplikuje u celé řady progresivních postupů a metod využívaných např. při tvorbě variantně sestavovaného systému podnikových plánů, při kalkulování nákladů výkonů, při rozpočtování režie na principu tzv. flexibilních rozpočtů a tzv. rozpočtů vycházejících z nulového základu (Zero Based Budget) apod. (Král, 2010, s. 83).

Podle Landy (2008, s. 266) je jedním z nejpodstatnějších způsobů využití variabilních a fixních nákladů **analýza bodu zvratu** (Break Even Analysis). Bod zvratu představuje minimální rozsah činností podnikové produkce, při které podnik pouze pokryje náklady, a od které již začíná přispívat k tvorbě zisku (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 160; Popesko, 2009, s. 43).



Obrázek 1 Analýza bodu zvratu (vlastní zpracování podle Popeska, 2009, s. 44)

2.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Jednou z hlavních úloh manažerského účetnictví je poskytovat informace o různých typech rozhodovacích úloh orientovaných na budoucnost. Pro náklady členěné z hlediska rozhodování je typické, že vycházejí nikoliv z reálných hodnot, ale z odhadovaných nákladů posuzovaných variant. Podstatou porovnatelnosti těchto variant je určení, které náklady daná varianta ovlivní, a které ne. V tomto případě se jedná o náklady a výnosy **relevantní a irelevantní** (Král, 2010, s. 86; Landa a Polák, 2008, s. 14).

Relevantní náklady a výnosy jsou takové budoucí náklady a výnosy, které budou daným rozhodnutím ovlivněny, zatímco irelevantní náklady a výnosy jsou ty, které nebudou mít vliv na dané rozhodnutí. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou tzv. **rozdílové náklady**, vyjadřované jako rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů (Drury, c2004, s. 37; vlastní překlad; Popesko, 2009, s. 41).

Koncept relevantních a irelevantních nákladů začal být dle Popeska (2009, s. 41) používán pro hodnocení manažerských rozhodnutí s cílem eliminovat zkreslení, která nám mohou do rozhodovacího procesu přinést irelevantní náklady a jejich zahrnutí do rozhodovacího procesu.

V situacích, kdy existuje více možných alternativ, které ale nemohou být z důvodů omezených zdrojů realizovány, je nutné uskutečnit výběr takové alternativy, která spotřebuje všechny zdroje a neumožní tak realizaci jiné příležitosti. V takovém případě hovoříme o **oportunitních nákladech,** nazývaných také někdy jako náklady obětované příležitosti. Tyto náklady představují hodnotu ušlého příjmu z alternativy, která nebyla přijata z důvodu přijetí alternativy lepší (Schroll, 1997, s. 87; Popesko, 2009, s. 43).

Další skupinou nákladů z hlediska rozhodování, jsou náklady **přírůstkové**. Přírůstkové náklady a výnosy vyjadřují zvýšení nákladů nebo výnosů vyvolané přírůstkem objemu výroby. Znázorňují tedy změnu jejich celkové hodnoty v měřitelném rozmezí objemu výkonů. V manažerském účetnictví se termín přírůstkové náklady používá v poněkud jiném významu. Rozumí se jimi náklady, které se mění s rozhodnutím manažerů. Ostatní náklady jsou z tohoto hlediska neměnné, neboť nejsou ovlivněny rozhodnutím. Mezi náklady, které nejsou ovlivněny žádným rozhodnutím učiněným v současnosti nebo budoucnosti jsou náklady **utopené**. (Landa a Polák, 2008, s. 14; Synek a Kislingerová, 2010, s. 45; Garrison, Noreen a Brewer, c2012, s. 46; vlastní překlad).

3 KALKULACE

Pro zabezpečení existence podniku je potřebné zajistit jeho konkurenceschopnost. To se může podařit při zajištění odbytu jeho výkonů, na němž je podnik závislý. Prodejnost výkonů samozřejmě souvisí s jejich užitnou hodnotou a jí odpovídající ceně, za kterou je zákazník ochoten tento výkon koupit. Nástrojem sloužícím k určení nákladů a z nich vyplývající ceny výkonů je kalkulace (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 175).

V definici kalkulace se většina autorů velmi shoduje, např. Landa a Polák (2008, s. 35) pojem kalkulace definuje jako: *„nástroj pro propočet nákladů, přínosů, zisku, resp. jiných finančních veličin na výrobek, práci nebo službu či jinak naturálně (věcně) vyjádřený výkon“*.

Podstatou kalkulace je zejména zobrazení naturálně vyjádřeného výkonu a jeho finanční charakteristiky. Dává možnost působit na výši a strukturu nákladů produktu a tím i hospodářský výsledek podniku. Tyto informace jsou pro podnik klíčové, a proto by neměly být v podniku podceňovány. Pro zajištění kvalitní vypovídací schopnosti a využití kalkulace je nutné zajistit společný dialog mezi ekonomy a zástupci výzkumu a vývoje, konstruktéry, technology, obchodníky a manažery odpovědnými za investiční rozvoj a řešení výrobních problémů, protože každý z nich vychází z jiných kalkulačních informací (Landa a Polák, 2008, s. 35; Čechová, 2011, s. 86; Král, 2010, s. 124).

Předmětem kalkulace nemusí být pouze finální výkony, které podnik prodává za tržní cenu, ale i velká řada dílčích výkonů a činností, které jsou nutné pro vytvoření finálních výkonů. S ohledem na charakter produkce podniku může být předmětem kalkulace pouze jeden produkt, ať už se jedná o výrobek, zboží nebo typ služby, nebo jejich skupin nebo může být dokonce určen i finálním výkonem pro určitého zákazníka tzv. zákaznicky orientovaná kalkulace. Se vzrůstající úrovní automatizace je zřejmá tendence k rozšiřování rozsahu kalkulovaných výkonů (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 221-222; Landa a Polák, 2008, s. 36; Král, 2010, s. 126).

V souvislosti s konkrétním definováním předmětu kalkulace jsou stanoveny kalkulační jednice a kalkulované množství. **Kalkulační jednice** představuje přesně specifikovanou jednotku výkonů daného podniku, určenou druhem výkonu a dalšími parametry, nezbytnými k jejímu odlišení od ostatních výkonů. Ve vztahu ke kalkulační jednici se stanovují náklady popřípadě další hodnotové veličiny. **Kalkulační množství** pak tvoří určitý počet

kalkulačních jednic, pro které se určují celkové náklady. Vymezení kalkulovaného množství je velmi důležité obzvlášť při určování nebo výpočtu fixních nákladů na jednotku výkonu, protože fixní náklady nelze vztahovat k jednotlivým výrobkům přímo (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 222; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 181; Čechová, 2011, s. 87).

3.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém můžeme podle Hradeckého definovat*: „jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi“* (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182).

Kalkulační systém je hlavním nástrojem řízení nákladů na výkony. Jednotlivé kalkulace tohoto systému se odlišují nejen tím, zda znázorňují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití (Schroll, 1997, s. 145; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182).

Vzhledem k funkcím, které kalkulace plní v podnikovém řízení, se v praxi sestavuje řada typů kalkulací:

1. předběžné – propočtové, operativní a plánové;
2. výsledné (Landa a Polák, 2008, s. 37; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182).

3.1.1 Předběžná kalkulace

Pro velkou část firem je nutné znát náklady výkonů ještě před zahájením jakýchkoliv činností na výrobku nebo službě. Tyto informace jsou významnou základnou pro cenová vyjednávání. K tomuto účelu jsou využívány předběžné kalkulace, pro které je typické, že není dopředu znám objem vstupů výrobků či služeb, pro který jsou dané kalkulace sestavovány. Předběžné kalkulace se člení na předběžné kalkulace sestavované buď propočtem částečně známých údajů a odhadem údajů neznámých nebo normováním (Popesko, 2009, s. 56; Čechová, 2011, s. 98).

Kalkulace propočtová

Propočtová kalkulace se uplatňuje v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výkonu před zahájením samotné výroby a prodeje. Na základě očekávaných vlastností a parametrů výkonu, tedy způsobu jeho tvorby a prodeje, se určují a vyhodnocují budoucí ná-

klady výkonu. Základem pro sestavení kalkulace se stávají výsledné kalkulace, ceny, náčrtky, technické parametry, hmotnost apod. stejných či podobných výrobků. Hlavní úkolem tohoto procesu je zaručení uspokojení potřeb zákazníka, ale také nákladů a prodejní ceny pro zajištění požadovaného zisku podniku (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 247; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183).

Plánová kalkulace

Plánová kalkulace patří do kalkulací normových a sestavuje se pro určité plánovací období. Stanovuje úroveň nákladů výkonu, jichž by mělo být v průběhu období na tvorbu výkonů dosaženo. Vytváření předběžných kalkulací je důležité především z důvodu, že slouží jako jeden z podkladů pro sestavení podnikové rozpočtové výsledovky – plán přímých a nepřímých nákladů. Současně se jedná o jeden z nástrojů řízení hospodárnosti. Plánové kalkulace se uplatňují zejména u výkonů, jejichž výroba či provádění se budou opakovat v průběhu delšího časového intervalu (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 248; Landa a Polák, 2008, s. 38; Schroll, 1997, s. 149).

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace je zvláštním druhem kalkulací, která je typická především pro vysoce automatizovaný průmysl. Operativní kalkulace se obvykle vytváří v průběhu výroby určité série výrobků. Informační základnou pro její tvorbu jsou detailní normy spotřeby materiálu a času, účinné právě k datu sestavení operativní kalkulace. Podle Popeska (2009, s. 56) je hlavním cílem tohoto typu kalkulace aktuálně reagovat na změny výši přímých nákladů, které jsou vyvolány různými faktory jako např. změna postupu, nastavení strojů, změna dodavatele materiálu apod. Čechová (2011, s. 99) uvádí, že hlavní úkol operativní kalkulace spočívá ve vztahu k plánové kalkulaci, kdy dochází v průběhu období ke srovnání operativních kalkulací a plánové kalkulace. Určuje se, jak je zabezpečeno plnění ročního plánu nákladů. Působí také jako nástroj řízení útvarů, které odpovídají za přípravu a realizaci výroby (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183).

3.1.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace zjišťuje, jaké skutečné náklady byly průměrně vynaloženy na jednotku výkonu vyráběnou v určité sérii, zakázce či v celkovém množství výkonů vyrobených za určité období. Při srovnávání výsledné kalkulace s operativní kalkulací slouží především

jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby ve vynakládání jednicových nákladů (Král, 2010, s. 204; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 250).

Vysokou vypovídací schopností disponuje výsledná kalkulace v podmínkách, pro které je charakteristický delší výrobní cyklus a zakázkový typ konečného produktu, jako jsou stavební výroba, činnost projekčních pracovišť apod. U takovéhoto typu výroby je značně obtížné stanovit s určitou přesností budoucí náklady. Z tohoto důvodu je následná kontrola plánovaných nákladů ve srovnání se skutečnými náklady velmi důležitá. Naopak v podmínkách hromadné výroby, kdy konečný spotřebitel je v podstatě anonymní, se výsledné kalkulace využívají jako nástroj analýzy odchylek od plánovaných nákladů v jednotlivých útvarech (Čechová, 2011, s. 101; Schroll, 1997, s. 154).

3.2 Kalkulační vzorec

Strukturu nákladových položek, v níž se zjišťují náklady výkonu nelze stanovit obecně pro všechny účetní jednotky, ale vyjadřuje se v každém podniku individuálně v tzv. **kalkulačním vzorci**. Tento kalkulační vzorec se skládá z jednotlivých kalkulačních položek, setříděných v určité posloupnosti za sebou a obsahující dané peněžní částky, které se vztahují k určitému výkonu. Sled položek kalkulačního vzorce využívá kalkulačního členění nákladů, tedy náklady jednicové a režijní (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 223; Čechová, 2011, s. 96; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 177).

Protože kalkulace slouží celé řadě potřeb a využívají se při řadě evidenčních nebo rozhodovacích úloh, byla vyvinuta i řada kalkulačních vzorců. Landa (2008, s. 285-286) považuje za základní typy kalkulačních vzorců:

- typový kalkulační vzorec;
- retrográdní kalkulační vzorec;
- dynamická kalkulace;
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady;
- kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů.

Typový kalkulační vzorec je nejčastěji používaným typem kalkulačního vzorce a slouží zejména pro potřeby plánování nákladů a kontrolu rentability prováděných výkonů. Jedná se však o základní členění položek pro stanovení ceny výkonu a v žádném případě nemůže

toto členění sloužit jako kvalitní podklad pro rozhodování v manažerském účetnictví (Landa a Polák, 2008, s. 39; Čechová, 2011, s. 96).

Synek et al. (2011, s. 101) do všeobecného kalkulačního vzorce zahrnuje tyto kalkulační položky:

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní režie
   vlastní náklady výroby
5. správní režie
   vlastní náklady výkonu
6. odbytové náklady
   úplné vlastní náklady výkonu
7. zisk, případně ztráta
8. **cena výkonu**

Retrográdní kalkulační vzorec zobrazuje hlavní rozdíl mezi základním typovým vzorcem a kalkulací ceny. V praxi se cena výkonu často nestanovuje pouze jako přirážka k celkovým nákladům, ale její výši značně ovlivňuje také konkurenční prostředí. Podnik je v tomto případě nucen akceptovat tuto tržní cenu, která se stává jakýmsi základem pro stanovení nákladů tohoto výkonu. V těchto případech jsou náklady výkonu určovány a kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Schéma tohoto typu vzorce je uvedeno v příloze (viz Příloha I), (Landa a Polák, 2008, s. 40; Popesko, 2009, s. 59).

Dynamická kalkulace vychází z kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé a je dále rozvíjena do jednotlivých fází výrobního procesu. Základní vypovídací schopnost kalkulace je rozšířena o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. Vzorec dynamické kalkulace je uveden v příloze (viz Příloha I), (Landa a Polák, 2008, s. 41; Čechová, 2011, s. 97)

Další typ kalkulačního vzorce se orientuje na oddělení variabilních a fixních nákladů a jeho základní struktura je uvedena v příloze (viz Příloha I).

Posledním typem kalkulačních vzorců je **kalkulace stupňovitým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů**. Tento typ kalkulačního vzorce, který je obměnou kalkulace variabilních nákladů, se odlišuje především tím, že se s fixními náklady nepracuje jako s celkem, ale existuje snaha o oddělení fixních nákladů na principu příčinné souvislosti, a to podle

toho, zda fixní náklady vznikly ve spojitosti s konkrétním druhem výkonu nebo skupinou výkonů. Podíl těchto fixních nákladů je nutné do výrobku přiřadit prostřednictvím nějaké zvolené základny. Nebo zda se jedná o fixní náklady, jejichž vztah k jednotlivým výkonům je relativně vzdálený, a které jsou přiřazovány na principech průměrování. Vzorec kalkulace se stupňovitým rozvrstvením je uveden v příloze (viz Příloha I), (Landa a Polák, 2008, s. 42; Lazar, 2012, s. 236).

3.3 Kalkulace úplných a variabilních nákladů

Z hlediska toho, zda podnikové kalkulace zahrnují, resp. nezahrnují všechny podnikové náklady, se rozlišují dva typy kalkulací, a to kalkulace úplných a neúplných neboli variabilních nákladů. Jak již vyplývá z názvu, hlavním rozdílem mezi těmito metodami je, že kalkulace plných nákladů započítává veškeré podnikové náklady a kalkulace variabilních nákladů kalkuluje pouze přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku (Popesko, 2009, s. 60; Synek et al., 2011, s. 116).

3.3.1 Kalkulace úplných nákladů

Kalkulace plných nákladů neboli také absorpční kalkulace zahrnuje kalkulační metody a techniky, které pracují se všemi složkami přímých a nepřímých nákladů, jež jsou absorbovány danou kalkulační jednicí. Konkrétně určenému výkonu jsou připočteny také fixní náklady jako součást přímých a nepřímých nákladů. Z toho vyplývá, že se nezjišťuje příčinná souvislost vzniku fixních nákladů v porovnání s variabilními náklady. V rámci tohoto typu kalkulace jsou náklady a zisk výkonu stanoveny pouze v případě neměnného objemu a sortimentu prováděných výkonů (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 112; Duchoň, 2007, s. 78-79).

Hlavním nedostatkem kalkulací plných nákladů je rozvrhování společných nákladů. Tradiční způsob přiřazování režijních nákladů využívá často jako rozvrhovou základnu přímé mzdy nebo jiné přímé náklady. Problémem ovšem je, že pro řadu výrob tento způsob rozvrhování režijních nákladů není vhodný, jelikož nevyjadřuje spojitost mezi výrobními činiteli a náklady jimi vyvolaných. Ve značném množství případů nemají rozvrhovací klíče nic společného se skutečným objemem režijních nákladů, které jednotlivé výrobky vyvolaly (Synek et al., 2011, s. 117; Schroll, 1997, s. 127).

Další slabinou využití kalkulace plných nákladů je, že i nejpreciznější příčinné přiřazování jednotlivých položek fixních nákladů předmětu kalkulace je do jisté míry matoucí informací. Jedná se totiž o snahu proporcionalizovat fixní náklady a jejich transformaci v náklady vztažené k výrobku. Jak ale z definice fixních nákladů vyplývá, jejich úroveň není závislá na skutečném využití kapacitních možností. V krátkém časovém horizontu, pro který jsou stanoveny výrobní kapacity, může vedení podniku ovlivňovat výši fixních nákladů pouze ve velmi omezené míře. Z tohoto důvodu představují především utopené fixní náklady irelevantní náklady, jejichž zahrnutí do kalkulace může v některých případech vést k chybným závěrům (Král, 2010, s. 153-154; Schroll, 1997, s. 128).

Tato skutečnost má podle Krále (2010, s. 154) také vliv na řízení hospodárnosti, jelikož vytváří dojem, že zvýšení takto přiřazených fixních nákladů je způsoben změnami v objemu výkonů. Pro manažery podniku je pak obtížné identifikovat skutečné příčiny nehospodárnosti u fixních nákladů.

Na druhou stranu je však kalkulace plných nákladů velmi významná zejména při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti finálních výkonů, při určení, resp. obhajobě cen individuálně prováděných zakázek, pro vyjádření dlouhodobého přínosu prodávaných výkonů k celkovému zisku a jako měřítko konkurenceschopnosti podniku ve srovnání s ostatními podniky daného sektoru (Král, 2010, s. 151-152; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 213).

3.3.2 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů, v praxi často nazývána jako **kalkulace krycího příspěvku**, vznikla v reakci na nedostatky absorpčních kalkulací. Principem kalkulace variabilních nákladů je znalost průměrných nebo měrných variabilních nákladů určitého výkonu a jeho ceny. Absorpční metody přiřazují výkonu všechny náklady bez ohledu na to, zda tento výkon vyvolal fixní náklady nebo zda jeho prodejem vznikl podniku zisk. Pak je otázkou, v jakém rozsahu je výrobek schopen uhradit fixní náklady, které jsou společné a nelze je přímo přiřadit na daný produkt. K řešení tohoto problému přispívají neabsorpční metody vycházející z příspěvku na úhradu (Popesko, 2009, s. 87; Duchoň, 2007, s. 91).

Kalkulace variabilních nákladů využívá na rozdíl od tradičního členění nákladů na přímé a nepřímé klasifikaci nákladů na fixní a variabilní. Tato klasifikace nákladů je nejvýznamnějším třídícím hlediskem, které je výchozí i pro řazení nákladů ve struktuře kalkulačního

vzorce (viz Příloha I). K výrobkům jsou přiřazovány jen ty náklady, které byly příčinně vyvolány konkrétní jednotkou výkonu, tedy jednicové náklady a variabilní režijní náklady. Na fixní náklady se pohlíží jako na nedělitelný celek, který je nezbytné vynaložit pro zabezpečení chodu podniku v určitém období. Fixní náklady nejsou promítány do jednotlivých výrobků, ale zahrnují se až do celkového výsledku období (Král, 2010, s. 156; Synek et al., 2011, s. 118; Čechová, 2011, s. 101).

Jelikož v praxi ve většině případů neznáme celkové variabilní náklady na výrobek, ale jen jejich přímou část, aproximujeme příspěvek na úhradu hrubým rozpětím, jež je dáno rozdílem ceny a přímých nákladů. **Hrubé rozpětí** bývá označováno také jako marginální výnos nebo marže (Synek et al., 2011, s. 118).

Obrázek 2 Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů (Popesko, 2009, s. 90)

Členění variabilních a fixních nákladů nerozšiřuje jen spektrum pohledů na zisk podniku jako celku, ale tím že se orientuje také na příčiny vzniku a zejména na změny ve vývoji nákladů, má vliv i na řízení hospodárnosti vnitropodnikových útvarů a motivační působení na jejich aktivitu. Podstatou řízení variabilních nákladů je určení jednotkových nákladů výkonu a snaha o jejich optimalizaci a současnou eliminaci odchylek v rámci těchto jednotkových nákladů. Oproti tomu se řízení fixních nákladů orientuje na efektivní využití kapacit a úkoly pro snižování těchto nákladů a jejich úsporu v podstatě nelze stanovit (Schroll, 1997, s. 134; Popesko, 2009, s. 91; Čechová, 2011, s. 101).

Mezi hlavní výhody kalkulace variabilních nákladů patří, že poskytuje podstatné informace při řešení řady rozhodovacích úloh při pevné kapacitě, dále napomáhá k rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti výkonů, při rozhodování o cenových změnách a při otázkách typu *„vyrobit či koupit“*, resp. *„pokračovat či ukončit výrobu výkonů“*. Příčinnou je především objektivně blízký vztah variabilních nákladů k nákladům, které jsou pro řešení těchto úloh relevantní. Naopak fixní náklady jsou v tomto případě irelevantní. V případě delšího časo-

vého období, lze tuto metodu aplikovat i v obdobně koncipovaných úlohách o budoucí kapacitě, jelikož dochází k přeměně části fixních nákladů na variabilní (Král, 2010, s. 164-165; Popesko, 2009, s. 94).

Nejvýznamnějším nedostatkem této kalkulace je podle Popeska (2009, s. 94) neschopnost, co nejpřesněji stanovit náklady na určitý výkon nebo výrobek. Jelikož s fixními náklady pracuje obvykle jako s celkem, nedává žádné informace o struktuře a důvodech spotřeby fixních nákladů. Jedná se tedy spíše o určitý doplňkový manažerský nástroj aplikovatelný v určitých situacích a využívaný současně s jinými systému kalkulací než o kalkulaci samotnou, která má představovat základ nákladového řízení.

3.4 Kalkulační metody

Kalkulační metody představují způsob určení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Na stanovení metody kalkulace má vliv zejména předmět kalkulace, tj. zda kalkulujeme náklady na jednoduchý či složitý výrobek, na přičítání nákladů výkonům, dále na nárocích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů (Synek et al., 2011, s. 104).

Mezi základní metody patří:

1) **prostá kalkulace dělením** – jde o nejjednodušší metodu kalkulace, která vychází z rozdělení nákladů na kalkulační jednici prostým dělením celkové výše rozvrhovaných nákladů počtem kalkulačních jednic, přičemž nedochází k dělení nákladů na přímé a nepřímé. Uplatňuje se v podnicích s hromadnou výrobou, jako např. ve výrobě elektrické energie, v těžbě uhlí apod. Dále je možné tuto metodu využít při zúčtování jednotlivých středisek, uskutečňujících stejnorodé výkony, např. vlastní výroba energie nebo vodní hospodářství (Duchoň, 2007, s. 79; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 866; Landa, 2008, s. 288);

2) **kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly** – metoda kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly se považuje za zvláštní druh metody kalkulace dělením. Uplatňuje se opět v homogenní výrobě s jedním druhem výkonů, přičemž se jednotlivé výrobky odlišují určitým technickým parametrem jako např. rozměrem, dobou trvání technologického procesu apod. Základem pro vymezení poměrových čísel jsou objektivně zjistitelné hodnoty jako například spotřeba přímého materiálu, spotřebovaný čas,

hmotnost jednotlivých výrobků aj. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 190; Landa a Polák, 2008, s. 44);

3) **dynamická kalkulace** – odráží nákladovou funkci s ohledem na členění nákladů na fixní a variabilní a jejich změn se změnou výkonu. Dvě předchozí metody nebraly ohled na využití kapacit, takže při proměnném množství produkce náklady na jednici byly stále konstantní. Dynamická kalkulace ovšem sleduje změny výstupu, které ovlivňují změnu nákladů připadající na jednotku produkce (Duchoň, 2007, s. 83);

4) **stupňovitá kalkulace dělením** – tato metoda se využívá zejména ve stupňové neboli fázové výrobě, kdy výrobek vstupuje do několika výrobních stupňů, pro které jsou sestavovány kalkulace. Dochází tak k měření objemu produkce a určování nákladů jednotlivě pro každý výrobní stupeň, který představuje nákladové středisko. V rámci každého výrobního stupně lze buď kalkulovat náklady, které v něm vznikají, tj. zpracovací náklady, nebo veškeré náklady včetně společných nákladů, především materiálu, který je zpracováván postupně (Synek et al., 2011, s. 105);

5) **kalkulace sdružených výkonů** – kalkulace sdružených výkonů se uplatňuje v případech, kdy výrobu jednoho výrobku nelze z technologického hlediska oddělit od výroby dalších výrobků. Mezi hlavní odvětví, ve kterém se tato metoda využívá, patří zpracování ropy, chemikálií nebo zemědělská výroba. Jelikož v takové situaci lze určit jen celkové náklady produkce, přiřazují se náklady jednotlivým dílčím produktům jen nepřímo, a to zejména podle únosnosti neboli schopnosti zatížení nákladů, jež je závislá na tržní ceně. Existují dva typy kalkulací ve sdružené výrobě:

    a) rozčítací kalkulace – tato metoda se používá, pokud žádný z výrobků nelze jednoznačně určit za hlavní výrobek. Celkové náklady sdružené výroby se pak rozdělují na jednotlivé sdružené výrobky pomocí ekvivalenčních čísel;

    b) odčítací kalkulace – využití odčítací kalkulace je v případech, kdy se vyrábí jeden hlavní a jeden či více vedlejších produktů. Od celkových nákladů jsou pak odečteny náklady za vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami. Zůstatek se považuje za náklady hlavního výrobku (Popesko, 2009, s. 64; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 873-875);

6) **přirážková kalkulace** – jde o nejrozšířenější koncepci uplatňovanou pro kalkulaci nákladů výkonů, jelikož se jedná o metodu, která je díky své jednoduchosti široce využitelná jak v heterogenní výrobě, tak ve službách. U přirážkové kalkulace se přímé náklady na danou kalkulační jednici připisují v případě předběžné kalkulace obvykle podle příslušných norem, u výsledné kalkulace se používají informace o skutečné spotřebě. Pro přiřazování společných nepřímých nákladů využívá hodnotově nebo naturálně stanovené rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřeného přepočítaného koeficientu, označovaného jako režijní přirážka (Popesko, 2009, s. 69; Král, 2010, s. 128; Landa a Polák, 2008, s. 45).

3.4.1 Moderní kalkulační metody

Mezi moderní kalkulační metody patří:

1) **Kalkulace podle aktivit (Activity-based costing)** – tato metoda se snaží uplatnit principy příčinné souvislosti do kalkulačního systému firmy tak, že identifikuje a nákladově ohodnocuje procesy a aktivity, které organizace provádí a charakterizuje jejich spojitost s podnikovými výkony. Základ metody spočívá v rozložení podnikových činností do elementárních aktivit, přičemž se orientuje zejména na oblasti, ve kterých vznikají režijní náklady. Zjišťuje se, jaké náklady aktivity způsobují a testuje se jejich nezbytnost. Hlavním smyslem metody je tedy snaha o nalezení postupu, který lépe definuje příčinný vztah mezi výkonem a náklady (Popesko, 2009, s. 61; Synek et al., 2011, s. 115; Landa, 2008, s. 291);

2) **kalkulace cílových nákladů (Target costing)** – vychází z toho, že cenu výrobku nestanovují vzniklé náklady, ale trh. Od tržní ceny se odečte potřebné ziskové rozpětí a určí se tzv. přípustné náklady. Ty se porovnají s náklady, které vyplývají z aktuálních výrobních, technologických a jiných podmínek v podniku a vycházejí tedy z platných norem či standardů spotřeby ekonomických zdrojů. V případě, že jsou tyto náklady vyšší než náklady přípustné, provede se podrobná analýza a dochází k přizpůsobení k cílovým nákladům. Tuto metodu je vhodné používat u výroby složitějších výrobků, ve výrobách s rozsáhlým výzkumem a vývojem a v odvětvích s vyšší konkurencí (Synek et al., 2011, s. 115; Popesko, 2009, s. 185; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 198);

3) **metoda kontinuálního snižování nákladů (Kaizen costing)** – orientuje se na výrobní proces a snižování nákladů se dosahuje pomocí spolupráce s dodavateli, snižováním nákladů na likvidaci odpadu nebo se provádí méně nákladné změny výrobku (Popesko, 2009, s. 194; Bragg, c2012, s. 124; vlastní překlad);

4) **kalkulace životního cyklu výrobku (Life cycle costing)** – tato kalkulace odhaduje veškeré náklady, které vznikají za celou dobu životního cyklu výrobku, tedy i náklady, které vznikají před a po výrobním procesu. Těmi mohou být náklady na výzkum a vývoj, design a konstrukci výrobku, uvedení na trh, a také náklady spojené s ukončením produkce výrobku. Tato metoda umožňuje managementu identifikovat všechny oblasti, ve kterých vznikají náklady spojené s výrobkem a zaměřit se na jejich snižování (Drury, c2004, s. 944; vlastní překlad; Popesko, 2009, s. 194).

4 ROZPOČETNICTVÍ

Synek (2011, s. 124) definuje rozpočet jako: *„plán, jehož pomocí se zjišťují náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.“*

Rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Cílem rozpočetnictví je stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a kontrola plnění těchto cílů. Rozpočty se sestavují v organizaci pro jednotlivé aktivity, oddělení a funkce. Stávají se tak spojnicí mezi provozní činností organizace a jejími plánovanými cíli. Rozpočetnictví navazuje na ostatní nástroje podnikového a vnitropodnikového řízení, kterými jsou organizace podniku a vnitropodnikových útvarů, hospodářské a operativní plánování, normy, kalkulace, nákladové účetnictví aj. (Synek et al., 2011, s. 123-124; Petřík, 2009, s. 33).

V posledních letech je kladen stále větší důraz na důsledky rozpočtování pro chování řídících, popř. i výkonných pracovníků. Z tohoto hlediska vyplývají základní funkce rozpočtů:

- stanovuje cíle ve vývoji hodnotových veličin v daném období;
- zefektivňuje řídící proces, především jeho fáze plánování a rozhodování. Rozpočty dávají manažerům variantní informace o způsobech, kterými chtějí dosáhnout podnikových cílů. Rozpočty tedy poskytují pohled na budoucí vývoj podnikových aktivit a budoucí finanční pozici podniku;
- kvalitní rozpočtový systém požaduje koordinaci dílčích rozpočtů vymezených věcně nebo útvarově. K tomuto účelu je nutné jasné určení konkrétních odpovědností jednotlivých pracovníků a pravomocí manažerů za jim přiřazené položky, části nebo celé rozpočty, včetně stanovení souvisejících limitů a sankcí;
- motivuje řídící pracovníky k dosažení dílčích úkolů vymezených rozpočtem v souladu s cíli podniku jako celku. Nutnou podmínkou motivační funkce je, aby pracovníci akceptovali rozpočtem stanovené cíle. Tento předpoklad podporuje jednak jejich aktivní účast na sestavení rozpočtů, jednak respektování podmínky, že pracovníci jsou zodpovědní za splnění takových položek rozpočtů, které mohou svou činností ovlivnit;

- Měření a zhodnocení výkonnosti všech zúčastněných osob a kontrolní funkce rozpočtu je dalším kladem, který je pro podnik velmi přínosný (Landa a Polák, 2008, s. 54; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 124; Petřík, 2009, s. 33; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 273).

Hlavní rozdíl mezi kalkulací a rozpočtem je zobrazen v tabulce (viz Tabulka 1)

Tabulka 1 Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací (Synek et al., 2011, s. 124)

Rozpočet	Kalkulace
- vypočítává se pro určité období	- vypočítává se pro určitý počet výrobků
- je zaměřen na náklady a výnosy	- je zaměřena na náklady
- u nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. hledisko organizačně místní	- u nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku
- týká se vnitropodnikového útvaru	- týká se výkonů (výrobků, služeb)
- je podrobnější v režijních nákladech	- režijní náklady shrnuje do globálních položek

4.1 Forma rozpočtů

Existují dvě základní formy rozpočtů, a to pevný a variantní rozpočet.

Pevný rozpočet se sestavuje zpravidla pro určitou úroveň činnosti bez ohledu na to, jde-li o náklady fixní nebo variabilní. Často se jedná také o limit výdajů, které nesmí být překročeny. Kvůli tomu se nevyužívá v případech, kdy je objem činností nestálý a kde se skutečný objem může značně odlišovat od rozpočtované úrovně (Landa, 2008, s. 276; Čechová, 2011, s. 107).

Variantní neboli pohyblivý rozpočet se sestavuje pro různé varianty budoucího vývoje a bere tedy v úvahu různá množství výrobků vyráběných v jednotlivých obdobích. Odděluje fixní a variabilní náklady, přičemž pracuje samostatně s fixními náklady, které by měly být relativně stejné při jakémkoliv objemu produkce a samostatně s variabilními náklady, které se se změnou objemu produkce budou měnit. Variantní rozpočty jsou významné především pro kontrolu režijních nákladů, a to zejména v souvislosti s vnitropodnikovým odpovědnostním řízením (Král, 2010, s. 309; Synek et al., 2011, s. 126; Čechová, 2011, s. 108; Schroll, 1997, s. 211).

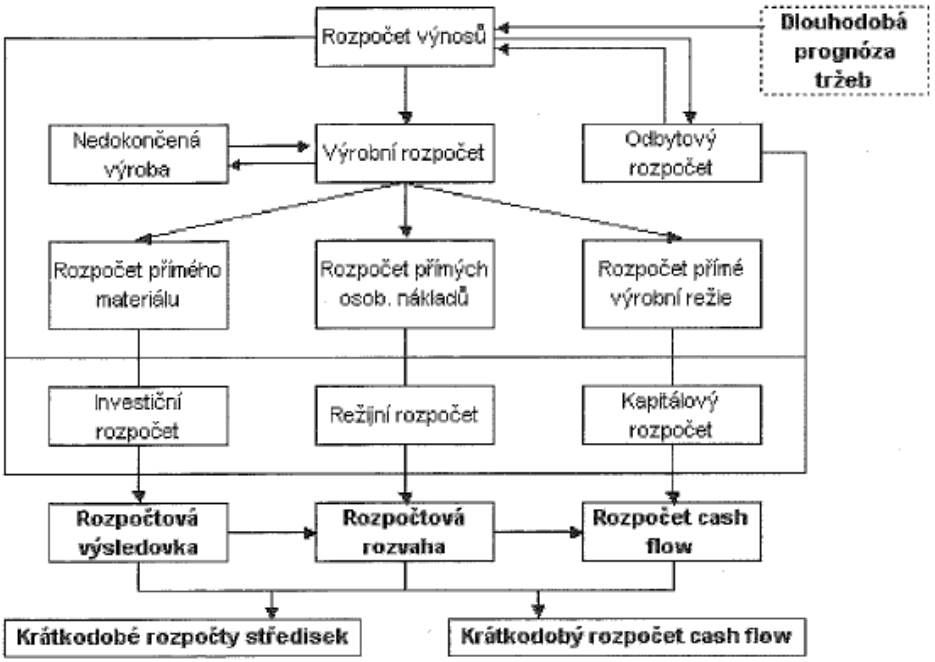
4.2 Typy rozpočtů a jejich vzájemný vztah

Landa a Polák (2008, s. 59) pokládají celopodnikový rozpočet jako prostředek pro řízení podniku jako ekonomického celku, a který souvisí s celkovou podnikovou strategií a tzv.

podnikovými politikami, jež představují v hlavních oblastech dílčí strategické, popř. i taktické cíle a způsob jejich dosažení.

Podnikový rozpočet, nazývaný také jako hlavní či velitelský rozpočet (master budget), svou podobou velmi často odpovídá standardním účetním výkazům a minimálně zahrnuje:

- rozpočtovou výsledovku;
- rozpočtovou rozvahu;
- rozpočtovaný tok peněžní hotovosti (Landa a Polák, 2008, s. 59).



Obrázek 3 Schéma soustavy rozpočtů (Landa a Polák, 2008, s. 60)

Landa (2008, s. 281-282) považuje za hlavní podklad pro sestavení rozpočtu rozpočet výnosů, vycházející z dlouhodobé prognózy tržeb a z odbytového rozpočtu. Na rozpočet výnosů navazuje výrobní rozpočet s vazbou na rozpočet nedokončené výroby a odbytový rozpočet, který obsahuje rozpočet přímého materiálu, přímých osobních nákladů a rozpočet přímé výrobní režie. Základní strukturu dílčích rozpočtů dále doplňuje investiční rozpočet (rozpočet pořízení dlouhodobého majetku a odpisů), rozpočet režijních nákladů a kapitálový rozpočet (rozpočet obsahující odhad vnitřních a vnějších zdrojů financování). Informace z jednotlivých dílčích rozpočtů pak vstupují do výsledných rozpočtovaných výkazů, tj. výsledovky, rozvahy a rozpočtu cashflow.

4.3 Nedostatky tradičního způsobu tvorby rozpočtů

Tradiční způsob tvorby rozpočtů je z hlediska svého charakteru jednou z podstatných příčin neefektivního nakládání firem se zdroji. Důležitým faktorem je z tohoto hlediska faktor času. Rozpočty jsou obvykle spojeny s ročním cyklem finančního výkaznictví, přičemž je tento cyklus pro velkou část firem nevhodný, a to především v prostředí, pro které jsou typické rychlé změny na trzích a ekonomická nestabilita. Současné pojetí tvorby rozpočtů představuje časově náročnou a automatizovanou činnost, založenou na mechanickém provádění rutinních operací a výpočtů vedoucích k sestavení rozpočtu s množstvím významných nedostatků, jež způsobují, že jen obtížně je schopen plnit funkci klíčového nástroje řízení (Popesko, 2009, s. 201; Doyle, 2002, s. 26-27).

Jedním z hlavních nedostatků tradičních rozpočtů je jejich strnulost, jelikož nejsou schopny během realizace pružně reagovat na neočekávané změny. V podnicích se často sestavuje mnoho různých typů rozpočtů, které se zabývají odlišnými aspekty hospodářské činnosti podniku, a které souvisí s různými časovými obdobími. Přestože se jedná o podrobně sestavené výkazy, nejsou často schopny tvořit jeden konzistentní celek a nemohou tak poskytovat komplexní a manažersky využitelné informace (Popesko, 2009, s. 202).

Rozpočty jsou orientovány spíše na výsledek než na hledání příčin jejich dosažení. Nejsou také schopny podchytit klíčové faktory úspěchu současného podnikání – znalosti a intelektuální kapitál, které představují hodnotu firmy pro vlastníky (Popesko, 2009, s. 202; Doyle, 2002, s. 27).

4.4 Moderní přístupy k rozpočetnictví

Mezi moderní přístupy rozpočetnictví patří:

1) **Activity Based Budgeting (ABB)** – jedná se o rozpočtování podle aktivit, které blízce souvisí s aplikací metody Activity Based Costing (dále jen ABC) do rozpočetnictví. Základním bodem pro aplikaci systému ABB je porozumění a znalost, za jakých podmínek dochází k aplikaci základních prvků ABC kalkulace, jelikož ABB vychází z naprosto totožných principů. ABB se primárně orientuje na rozpoznání aktivit a jejich vztah k tvorbě hodnoty.

   Plány a rozpočty při aplikaci ABB nejsou sestavovány pro jednotlivé organizační jednotky, které znázorňují odpovědnostní hledisko, ale jsou tvořeny podle očekáva-

né spotřeby výkonu jednotlivých aktivit, jež jsou měřeny reálnými jednotkami výkonu. To umožňuje podniku stanovit náklady výkonů s větší přesností a zajistit tak rovněž snadnější kontrolu dosažených nákladů, jelikož je známa příčina jejich vzniku (Popesko, 2009, s. 205; McLaney a Atrill, 2005, s. 415; vlastní překlad);

2) **Beyond Budgeting (BB)** – oproti tradičním rozpočtům se BB odlišuje větší přizpůsobivostí v řízení, cíle jsou standardně stanovovány na základě výkonnosti špičkových světových firem, umožňuje decentralizovanější způsob řízení a rozpočty nejsou spojovány s pevnou funkční organizační strukturou. Odměny jsou vázány na cíl založený na zlepšení relativní výkonnosti, než na splnění rozpočtu. Tento přístup poskytuje větší možnosti přizpůsobit se měnícím podmínkám na trhu, zvyšuje výkonnost a motivaci zaměstnanců (Popesko, 2009, s. 211; McLaney a Atrill, 2005, s. 418; vlastní překlad);

3) **Zero-Based Budgeting (ZBB)** – se často označuje také jako rozpočtování s nulovým základem. Znamená to, že se rozpočet vždy sestavuje pro novou činnost, o které nejsou známy náklady za předchozí období a dochází tak k neustálému přehodnocování všech činností v podniku. Předpokladem ZBB je, že vedoucí jednotlivých odpovědnostních středisek jsou povinni vždy zdůvodnit výši a strukturu položek jimi předkládaného rozpočtu od základní úrovně až po kumulovanou. Hlavní předností ZBB je, že nutí ke konstantní revizi činností a následně i priorit, kterých se tyto činnosti týkají. Náklady na tyto činnosti lze systematicky zhodnotit, seřadit podle jejich významnosti a poté srovnávat s požadavky na zdroje od ostatních útvarů (Schroll, 1997, s. 212; Doyle, 2002, s. 44).

5 SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V teoretické části je nejprve věnována pozornost manažerskému účetnictví, jež se začalo v podnicích používat pro zefektivnění řízení a vytváření správných rozhodnutí o budoucím vývoji společnosti. Mezi hlavní zásady manažerského účetnictví patří efektivnost, hospodárnost, úplnost, kontinuita, periodické pozorování a podstata příčiny. Důležitým bodem je pochopení rozdílnosti manažerského a finančního účetnictví. Zatímco finanční účetnictví slouží pro potřeby spíše externích uživatelů a pracuje pouze s explicitními daty, manažerské účetnictví slouží výhradně k potřebám interních uživatelů a využívá všechna data, která jsou pro dané rozhodnutí důležité.

V následujících kapitolách je teoretická část zaměřena na náklady, kalkulace a rozpočetnictví, které jsou nedílnou součástí manažerského účetnictví.

Existují rozdíly ve finančním a manažerském pojetí nákladů, které vyplývají z rozdílnosti těchto účetních systémů. Zatímco ve finančním pojetí nákladů se pracuje pouze s ekonomickými zdroji, které jsou podloženy skutečným vynaložením peněz. Manažerské pojetí pracuje i s náklady, které nebyly ve skutečnosti vynaloženy, ale významně ovlivňují ekonomickou racionalitu dané aktivity.

Druhové členění nákladů svou strukturou odpovídá výkazu zisku a ztrát používaném ve finančním účetnictví. Uživatele souhrnně informuje o tom, jaké druhy nákladů byly vynaloženy, nevěnuje se ovšem příčinám jejich vzniku. Tomu se podrobněji věnuje účelové členění nákladů, které poskytuje informace o hospodárnosti vynaložených nákladů. Dalším druhem třídění nákladů je kalkulační členění nákladů, jež člení náklady na přímé a nepřímé podle toho, zda jsou přímo přiřaditelné danému výkonu nebo ne. Často využívanou klasifikací je členění nákladů z hlediska závislosti na změnách objemu produkce. To vychází z rozdělení nákladů na variabilní, tedy závislé na změnách objemu produkce, a fixní, které se se změnou objemu produkce nemění. Posledním druhem členění nákladů je třídění z hlediska rozhodování. Patří sem náklady relevantní a irelevantní, rozdílové, oportunitní a přírůstkové náklady.

Další kapitola teoretické části se zabývá kalkulacemi. Jejich hlavním úkolem je přiřadit daným výkonům náklady, které vyvolaly a stanovit tak cenu, která bude těmto nákladům odpovídat a zároveň zajistí dostatečnou prodejnost a ziskovost. Mezi základní typy kalkulací, které jsou v podnicích sestavovány, patří kalkulace předběžná a výsledná. Pro stano-

vení struktury nákladových položek, které jsou danému výkonu přiřazovány, slouží kalkulační vzorec. Existuje několik druhů kalkulačních vzorců, většina společností si je však v praxi upravuje podle svých potřeb. Podle toho, zda kalkulace pracuje se všemi náklady nebo pouze s některými, se rozlišují kalkulace plných a variabilních nákladů neboli také absorpční a neabsorpční kalkulace. Vedle tradičních metod sestavování kalkulace, existuje také řada moderních metod, kterými jsou například Activity Based Costing, Target Costing, Kaizen Costing atd.

Poslední kapitola se věnuje systému rozpočetnictví, který je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Úkolem rozpočetnictví je stanovit budoucí náklady, výnosy a výsledek hospodaření, jež vyplývají z krátkodobých a dlouhodobých cílů společnosti. Existují dvě formy sestavování rozpočtů, a to pevné a variabilní rozpočty. V praxi se stále více uplatňují moderní metody sestavování rozpočtů, kterými jsou například Activity Based Budgeting, Beyond Budgeting, Zero-Based Budgeting apod.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ FIRMY PENTO, S.R.O.

Společnost PENTO, s.r.o. byla založena v roce 1991. Základní kapitál společnosti je 120 000 Kč, přičemž je rozdělen mezi tři společníky. Společnost se postupně profilovala na významného dodavatele služeb v oblast autoopravárenství nákladních i osobních vozidel, včetně velkoobchodního prodeje náhradních dílů. Servisní služby i obchodní činnost jsou poskytovány ve dvou vlastních areálech – v Hřivínově Újezdě, kde je současně i sídlo společnosti, a ve zlínské průmyslové zóně Louky.

K původní činnosti podniku, kam patří výměnným i zakázkovým způsobem prováděné opravy autoagregátů (posilovače brzd, posilovače spojky, servořízení, zátěžové regulátory, brzdové třmeny, vstřikovací čerpadla, vstřikovače, vzduchové přístroje aj.) přibyly časem nové moderní autoopravárenské provozy ve Zlíně a v Hřivínově Újezdě.

Společnost získala pro svou zlínskou provozovnu certifikát kvality Bosch Car Servis. V této provozovně jsou vedle prodeje náhradních dílů prováděna diagnostika palivových soustav, výměna provozních náplní, měření emisi, oprava mechanických i elektronických vstřikovacích čerpadel, vstřikovacích systémů, vstřikovačů a palivových soustav.

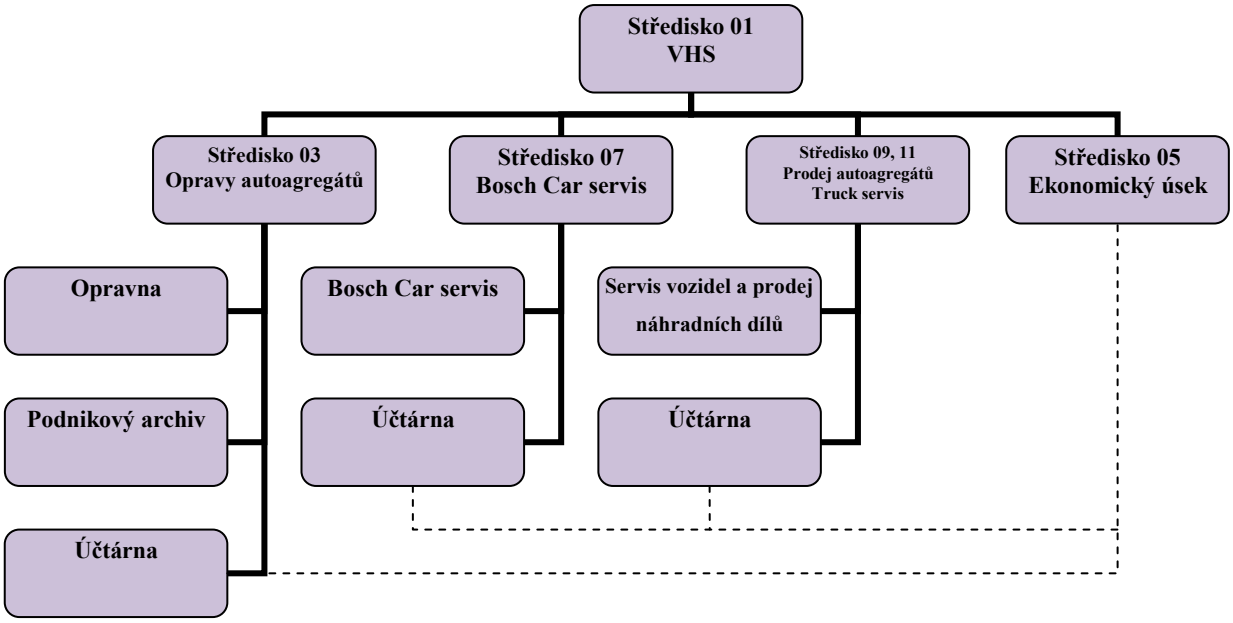
Společná spolupráce střediska prodeje autoagregátů, autopříslušenství a náhradních dílů s Truck Servis střediskem v Hřivínovém Újezdě, se zaměřuje na opravy brzdových a palivových soustav tahačů, přívěsů a návěsů.

Velkoobchodní prodej autoagregátů, autopříslušenství a náhradních dílů je orientován především na obchodní značky Avia, BPW, DAF, Iveco, Karosa, Liaz, Man, Mercedes, Nissan, Renault, Tatra a další.

Obrázek 4 Logo společnosti
(DATABOX, ©2014)

6.1 Analýza vnitropodnikového prostředí

6.1.1 Organizační struktura



Obrázek 5 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování podle PENTO, s.r.o., 2014)

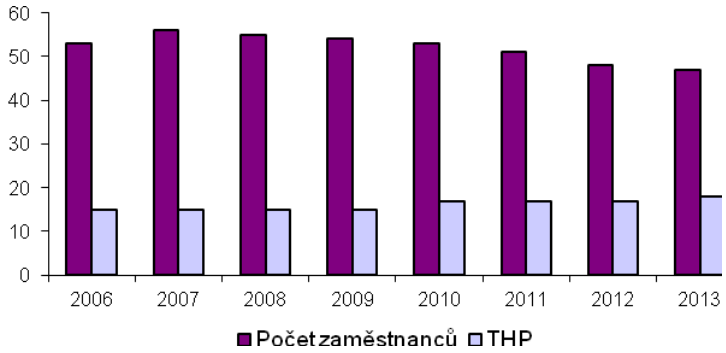
Společnost PENTO, s.r.o. je hospodářsky rozčleněna na čtyři střediska: středisko 03 Opravy autoagregátů, středisko 07 Bosch Car servis, středisko 09 Prodej autoagregátů a středisko 11 Truck servis, přičemž střediska 09 a 11 jsou vedena společně. V čele těchto středisek stojí vždy jeden ze společníků. Jednotlivá střediska samostatně řídí svá skladová hospodářství a pokladny, provádějí fakturaci prodaných výrobků, materiálu, zboží a služeb.

Zaměstnanci střediska 03 navíc vedou evidenci veškerých došlých faktur, podnikový archiv, a zpracovávají podnikové bankovní doklady. Zpracováním podnikových mezd a personální agendou je pověřeno středisko 07, vedoucí střediska 09 zajišťuje financování podniku, ekonomický úsek zpracovává měsíční i roční závěrky, daňová přiznání, statistiku apod.

6.1.2 Zaměstnanci

Na obrázku (viz Obrázek 6) je zobrazen vývoj počtu zaměstnanců ve společnosti PENTO, s.r.o. od roku 2006. Jelikož se jedná především o výrobní firmu, představují 70% všech zaměstnanců pracovníci na dělnických profesích.

Největší počet zaměstnanců byl ve společnosti v roce 2007, kdy bylo zaměstnáno 56 pracovníků, z toho 15 představovalo technicko-hospodářské pracovníky. Od tohoto roku docházelo k postupnému poklesu celkového počtu pracovníků, který souvisí s rostoucí odvětvovou konkurencí a klesajícími tržbami společnosti. V roce 2010 došlo ke zvýšení technicko-hospodářských pracovníků o dva zaměstnance na celkový počet 17 THP, přičemž tento počet zahrnuje také tři společníky společnosti.

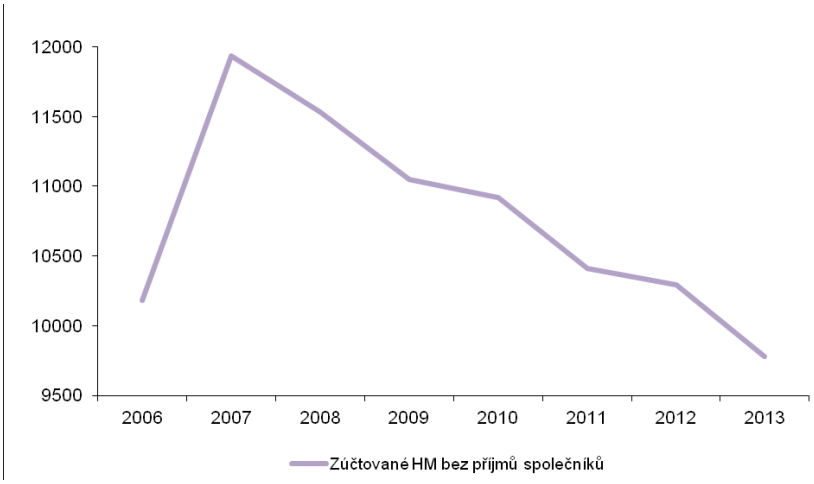


Obrázek 6 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

Vývoj mzdových nákladů odpovídá vývoji počtu zaměstnanců ve společnosti. Nejvyšších mzdových nákladů bylo tedy dosaženo v roce 2007. Jejich celková výše činila 11 932 tis. Kč. Od tohoto roku dochází současně s poklesem zaměstnanců, také k poklesu mzdových nákladů. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění odpovídají svým vývojem mzdovým nákladům. Pouze v roce 2010 byl jejich vývoj odlišný, neboť přestože se celkový počet pracovníků snížil o jednoho zaměstnance, došlo k růstu THP o dva zaměstnance. To způsobilo také růst odvodů za sociální a zdravotní pojištění. Z důvodu negativního vývoje hospodaření, způsobeného celosvětovou finanční a hospodářskou krizí, došlo ve společnosti k omezování přesčasových prací výrobních dělníků a tím i k poklesu jejich mezd.

Mzdy výrobních dělníků jsou stanovovány buď úkolovou, nebo časovou sazbou vzhledem k jejich pracovní činnosti. Obchodníkům a vybraným technikům náleží k fixnímu platu odměny přiznávané s ohledem na dosaženou výši tržeb. Účetní a další administrativní pracovníci mají stanovený fixní plat.

Od celkových mzdových nákladů jsou v jednotlivých letech odečteny příjmy společníků, jelikož se jedná o irelevantní náklady vzhledem k počtu zaměstnanců.



Obrázek 7 Vývoj mzdových nákladů v tis. Kč
(vlastní zpracování)

6.1.3 Řízení kvality

Pro společnost PENTO, s.r.o. je velmi důležité, aby její výrobky a služby byly poskytovány v takové kvalitě, kterou zákazník očekává. Ke splnění tohoto cíle společnost zavedla systém řízení kvality, díky kterému získala řadu certifikátů (Bosch Car Servis, certifikát ČSN EN ISO 9001:2009).

6.1.4 Přehled ekonomických výsledků

Přehled ekonomických výsledků zobrazuje vývoj hospodaření společnosti v letech 2011 až 2013. Za zvolené období bude provedena analýza majetkové a finanční struktury, hospodářských výsledků za dané období a rozbor výkazu zisku a ztrát.

6.1.4.1 Analýza majetkové a finanční struktury

Základní informace o majetkové struktuře poskytuje pohled na jednotlivé položky aktiv ve zkrácené rozvaze, viz tabulka (Tabulka 2), současně je provedena také vertikální analýza.

Největší podíl na celkových aktivech společnosti má oběžný majetek, který dosahuje téměř 70%, dlouhodobý majetek představuje přes 30% z celkových aktiv. Významnou položku oběžného majetku tvoří zásoby, a to zejména nedokončené výrobky představované opravenými výrobky a zboží. Zatímco výše hodnot zásob nedokončené výroby má klesající charakter, výše zásob zboží neustále mírně roste, což charakterizuje politiku společnosti, kdy

se snaží snižovat zásoby po méně poptávaných výrobků opravovaných výměnným způsobem.

Celkový dlouhodobý majetek společnosti je představován především dlouhodobým hmotným majetkem. Ten z velké části tvoří technické zhodnocení budovy Bosch Car Servis v Loukách a nově postavená budova Truck Servisu v Hřivínově Újezdě. Společnost v posledních třech letech výrazněji nenavyšuje hodnotu dlouhodobého majetku, jelikož jsou investice směřovány spíše do oblasti technologií, což má za následek 12% pokles hodnoty dlouhodobého majetku v roce 2013 oproti roku 2012.

Tabulka 2 Aktiva společnosti v letech 2011 až 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování)

	2011	%	2012	%	2013	%
Aktiva celkem	**36 759**	**100%**	**36 170**	**100%**	**33 371**	**100%**
Dlouhodobý majetek	**11 417**	**31,1%**	**11 853**	**32,8%**	**10 414**	**31,2%**
DNM	11	0,0%	73	0,2%	32	0,1%
DHM	11 406	31,0%	11 780	32,6%	10 382	31,1%
DFM	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Oběžná aktiva	**25 199**	**68,6%**	**24 200**	**66,9%**	**22 738**	**68,1%**
Zásoby	15 294	41,6%	15 249	42,2%	15 199	45,5%
Dlouhodobé pohledávky	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Krátkodobé pohledávky	8 477	23,1%	7 909	21,9%	6 177	18,5%
Krátkodobý fin. majetek	1 428	3,9%	1 042	2,9%	1 362	4,1%
Časové rozlišení	**143**	**0,4%**	**117**	**0,3%**	**219**	**0,7%**

Finanční strukturu společnosti zobrazují položky pasiv ve zkrácené verzi rozvahy v následující tabulce (viz Tabulka 3)

Ve finanční struktuře společnosti lze vidět relativně vyrovnaný podíl vlastních a cizích zdrojů financování společnosti. Nepříznivý vývoj hospodaření v roce 2012 a 2013, kdy společnost dosahovala záporných hodnot výsledku hospodaření, způsobil snížení vlastního kapitálu o 19% v roce 2013 oproti roku 2011.

Míra zadlužení byla nejvyšší v roce 2012, kdy společnost čerpala střednědobý úvěr na nákup pomůcek školícího střediska ve výši 2 399 tis. Kč, ale již v roce 2013 byl tento úvěr z velké části splacen. Krátkodobé bankovní úvěry zahrnují revolvingový úvěr na financování pohledávek a kontokorentní úvěr. Největší položkou cizích zdrojů jsou krátkodobé závazky z obchodních vztahů.

Tabulka 3 Pasiva společnosti v letech 2011 až 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování)

	2011	%	2012	%	2013	%
Pasiva celkem	**36 758**	**100%**	**36 170**	**100%**	**33 371**	**100%**
Vlastní kapitál	**20 305**	**55,2%**	**17 603**	**48,7%**	**16 391**	**49,1%**
Základní kapitál	120	0,3%	120	0,3%	120	0,4%
Kapitálové fondy	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Rezervní fondy	147	0,4%	147	0,4%	147	0,4%
Výsledek hospodaření MO	19 814	53,9%	20 038	55,4%	17 336	51,9%
Výsledek hospodaření BO	224	0,6%	-2 702	-7,5%	-1 212	-3,6%
Cizí zdroje	**16 453**	**44,8%**	**18 567**	**51,3%**	**16 980**	**50,9%**
Rezervy	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Dlouhodobé závazky	1 554	4,2%	1 034	2,9%	1 034	3,1%
Krátkodobé závazky	9 955	27,1%	10 609	29,3%	10 507	31,5%
Dlouh. bankovní úvěry	103	0,3%	2 021	5,6%	709	2,1%
Krátk. bankovní úvěry	4 841	13,2%	4 903	13,6%	4 730	14,2%
Časové rozlišení	**0**	**0,0%**	**0**	**0,0%**	**0**	**0,0%**

6.1.4.2 Analýza výsledku hospodaření

Následující tabulka (viz Tabulka 4) zobrazuje vývoj výsledku hospodaření v letech 2011 až 2013. Výsledek hospodaření je rozdělen do tří částí - provozní, finanční a mimořádný.

Tabulka 4 Vývoj hospodářského výsledku v tis. Kč

(vlastní zpracování)

	2011	2012	2013
Provozní VH	600	-2 129	-802
Finanční VH	-370	-550	-405
Mimořádný VH	0	0	0
VH	230	-2 679	-1 207

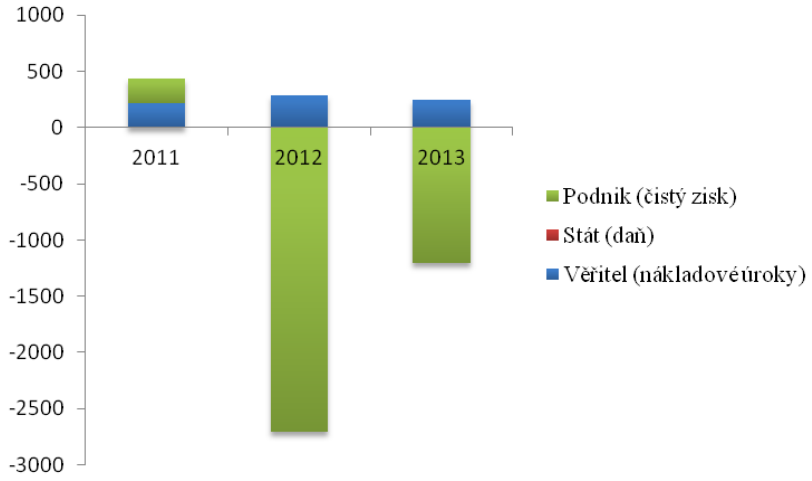
Společnost PENTO, s.r.o. dosahovala v analyzovaném období kladného výsledku hospodaření pouze v roce 2011. V roce 2012 došlo k výrazné ztrátě, a to především v oblasti provozního výsledku hospodaření. V tomto účetním období podnik nedokázal kompenzovat náhlý pokles poptávky po výrobních a službách, který se projevil poklesem tržeb, odpovídajícím snížením provozních nákladů. To mělo za následek meziroční propad provozního výsledku hospodaření o 2 729 tis. Kč. Čerpáním nového úvěru současně došlo k nárůstu nákladových úroků, a tím k poklesu finančního výsledku hospodaření. Celkový výsledek hospodaření se tak v tomto roce rovnal ztrátě -2 702 tis. Kč (včetně odložené daně).

V roce 2013 byl provozní výsledek hospodaření opět v záporné hodnotě, která ale nebyla tak velké jako v roce 2012, a to hlavně díky úsporám nákladů v provozní oblasti a růstu tržeb za prodané zboží o 8%. Finanční výsledek hospodaření byl i přes nižší úvěrovou zatíženost v záporných hodnotách. Celkový výsledek hospodaření ani v tomto roce nedosáhl v součtu kladných hodnot.

Tabulka 5 Vývoj výsledku hospodaření před úroky, zdaněním a odpisy v tis. Kč (vlastní zpracování)

	2011	**2012**	**2013**
VH za účetní období (EAT)	224	-2 702	-1 207
+ daň z příjmu za běžnou činnosti	0	0	0
+ daň z příjmu za mimořádnou činnost	0	0	0
Zisk před zdaněním (EBT)	224	-2 702	-1 207
+ nákladové úroky	212	287	248
Zisk před zdaněním a úroky (EBIT)	436	-2 415	-959
+ odpisy	1 222	1 616	1 842
Zisk před úroky, zdaněním a odpisy (EBITDA)	1 658	-799	883

Tabulka (viz Tabulka 5) znázorňuje výsledek hospodaření společnosti nezávislý na zadlužení, daňovém zatížení a odpisové politice. V roce 2013 lze vidět rozdíl ve výsledku hospodaření za účetní období a EBITDA, kdy VH za účetní období dosahuje záporných hodnot. Pokud ale pomineme nákladové úroky a odpisy, dosahuje EBITDA kladných hodnot ve výši 883 tis. Kč. Je to dáno především vyšším podílem cizích zdrojů v roce 2013 oproti roku 2011, který má vliv na výši nákladových úroků. Tuto skutečnost zobrazuje také graf (viz obrázek 8) a výše odpisů.



Obrázek 8 Dělení výsledku hospodaření společnosti před úroky a zdaněním v letech 2011-2013 (vlastní zpracování)

6.1.4.3 Analýza výkazu zisku a ztrát

V následující tabulce (viz Tabulka 6) lze vidět zkrácenou verzi výkazu zisku a ztrát společnosti v letech 2011 až 2013. Současně je provedena horizontální analýza jednotlivých položek výkazu zisku a ztrát.

Společnost PENTO, s.r.o. dosahuje nejvyšších výnosů v provozní oblasti hospodaření. V roce 2012 došlo k 20%-nímu poklesu tržeb za prodej zboží. Přestože v následujícím roce byl propad zastaven a tržby za zboží meziročně vzrostly o 8%, hodnota tržeb přesto nedosáhla úrovně z roku 2011. V roce 2013 vzrostla obchodní marže za prodané zboží, organizaci však rostly i náklady spojené s jeho realizací, jako jsou PHM, přepravné, poštovné atd. V roce 2012 došlo zároveň s poklesem tržeb za prodané zboží také k poklesu tržeb za vlastní výrobky a služby. Ten sice nebyl tak razantní, ale pokračoval i v roce 2013. Stejně jako v případě nákladů za prodané zboží se společnost snažila o snížení výkonové spotřeby, a to především v oblasti služeb.

Přestože společnost zaměstnávala v roce 2012 o tři pracovníky méně, nebyla schopna snížit osobní náklady. Z důvodu růstu sociálních nákladů o 33%, který byl způsoben zvýšením příspěvku na stravné, vzrostly tyto náklady v konečném důsledku o jedno procento. V roce 2013 společnost dosáhla úspor v oblasti mzdových nákladů a s nimi souvisejících nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

V oblasti finančního výsledku hospodaření představují klíčovou položku nákladové úroky, které přímo souvisí s čerpáním cizích zdrojů společnosti. V roce 2012 došlo k jejich nárůstu, neboť společnost čerpala střednědobý úvěr na nákup pomůcek pro školící středisko ve výši 2 399 tis. Kč.

Tabulka 6 Zkrácená verze výkazu zisku a ztrát v tis. Kč (vlastní zpracování)

	2011	**2012**	**11/12**	**2013**	**12/13**
Tržby za prodej zboží	32 936	26 470	-20%	28 680	8%
Náklady vynaložené na prodané zboží	27 765	22 393	-19%	23 895	7%
Obchodní marže	**5 171**	**4 077**	**-21%**	**4 785**	**17%**
Výkony	29 527	27 151	-8%	26 563	-2%
Výkonová spotřeba	18 011	16 519	-8%	14 945	-10%
Přidaná hodnota	**16 687**	**14 709**	**-12%**	**16 403**	**12%**
Osobní náklady	15 725	15 848	1%	15 153	-4%
Daně a poplatky	145	131	-10%	86	-34%
Odpisy DNM a DHM	1 222	1 616	32%	1 842	14%
Tržby z DM a materiálu	1 921	1 020	-47%	675	-34%
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	356	151	-58%	103	-32%
Změna stavu rezerv a opravných položek	129	250	94%	128	-49%
Ostatní provozní výnosy	77	451	486%	31	-93%
Ostatní provozní náklady	508	313	-38%	599	91%
Provozní výsledek hospodaření	**600**	**-2 129**	**-455%**	**-802**	**-62%**
Nákladové úroky	212	287	35%	248	-14%
Ostatní finanční výnosy	113	48	-58%	138	188%
Ostatní finanční náklady	271	311	15%	295	-5%
Finanční výsledek hospodaření	**-370**	**-550**	**49%**	**-405**	**-26%**
Daň z příjmu za běžnou činnost	6	23	283%	0	-100%
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	**224**	**-2 702**	**-1306%**	**-1 207**	**-55%**
Mimořádné výnosy	0	0	0%	0	0%
Mimořádné náklady	0	0	0%	0	0%
Mimořádný výsledek hospodaření	**0**	**0**	**0%**	**0**	**0%**
Výsledek hospodaření za účetní období	**224**	**-2 702**	**-1306%**	**-1 207**	**-55%**

6.1.5 SWOT analýza

V tabulce (viz Tabulka 7) je vypracována SWOT analýza. Ta se zabývá silnými a slabými stránkami společnosti, jenž jí vytváří konkurenční výhodu, resp. ji snižují. Externí analýza se zaměřuje na příležitosti a hrozby, které mohou společnost na daném trhu postihnout.

Tabulka 7 SWOT analýza (vlastní zpracování)

SILNÉ STRÁNKY	SLABÉ STRÁNKY
– Zavedení managementu kvality podle ČSN EN ISO 9001 – Certifikát Bosch Car Service – Jednoduchá organizační struktura s jasně vymezenými pravomocemi a povinnostmi – Dlouhé zkušenosti v oboru	– Malý počet prodejních a servisních míst – Slabá marketingová komunikace – Nedostatečná reakce na změny na trhu – Špatná komunikace mezi středisky
PŘÍLEŽITOSTI	**HROZBY**
– Expanze na nové trhy – Spolupráce s novými dodavateli – Vývoj nových technologií – Zavádění inovací do výroby – Růst ekonomiky	– Dovoz levných náhradních dílů ze zahraničí – Propad automobilového průmyslu – Rostoucí ceny vstupů – Zastarávání technologií – Měnící se právní podmínky v ČR – Legislativa EU – Konkurence

6.2 Analýza vnějšího prostředí

6.2.1 Politická oblast

V politické oblasti ovlivňuje společnost PENTO, s.r.o. především:

politická situace – politická situace v České republice je v současné době stále relativně nejistá. Po říjnových parlamentních volbách v roce 2013 byla jmenována vláda za účasti nových politických stran a hnutí. Momentálně nelze přesně říct, jaké změny nastanou. Tato situace vyvolává nejistotu v oblasti daní, práva, sociální oblasti apod.;

hospodářská politika státu - důležitým faktorem, který ovlivňuje společnost, je hospodářská politika státu. V této oblasti jde především o podporu oblasti malých a středních podniků. Vypracovaná koncepce jejich podpory na období let 2014-2020 se zaměřuje na poskytování poradenství po podnikatele, podporu vědy, výzkumu a

inovační infrastruktury, rozvoj vzdělávání pro podnikání a efektivnější hospodaření s energiemi. Zůstává ale otázkou, jak bude tato politicky deklarovaná pomoc státu převedena do praxe. V posledních letech totiž docházelo spíše ke snižování výdajů na vědu, výzkum a školství, což působí negativně na celé podnikatelské prostředí v České republice, jelikož dochází ke snižování odborné vzdělanosti obyvatel ČR a také snižování konkurenceschopnosti;

daňová politika - Zvyšování sazeb jednotlivých daní má dopad na ceny a ve svých důsledcích pravděpodobně způsobí další pokles poptávky. Navíc nejistý vývoj jednotlivých sazeb daní vnáší do firem nejistotu o budoucím vývoji. Snahou současné vlády je zachování stávajících sazeb v oblasti daní z přidané hodnoty, popřípadě jejich snížení u potravin, léků apod. Na druhou stranu lze očekávat zvýšení daně z příjmu u vysokopříjmových skupin obyvatelstva, kterou propaguje ČSSD.

6.2.2 Ekonomická oblast

Situaci společnosti ve velké míře ovlivňuje také makroekonomická situace, a to zejména v následujících faktorech:

vývoj HDP - HDP ve 4. čtvrtletí roku 2013 vzrostlo o 1,2% a Česká národní banka dále očekává růst HDP. To znamená, že bude docházet k růstu ekonomiky, a tím nárůstu poptávky po výrobcích. S čímž musí firma počítat při sestavování plánu tržeb;

ceny energií – v minulých letech došlo k růstu cen energií, což vedlo k růstu nákladů společnosti. I v dalším období se dá počítat s rostoucími cenami za energie, které mají negativní vliv na ziskovost firmy;

nezaměstnanost - míra nezaměstnanosti se pohybuje kolem 8,6% v celé ČR, ve Zlínském kraji to je kolem 8,7 %, což firmě nabízí možnost výběru kvalifikovaných pracovníků. Na druhou stranu vysoká nezaměstnanost znamená pokles poptávky;

úrokové sazby - úrokové sazby ČNB se pohybují na velmi nízkých hodnotách, což firmě přináší možnost levných úvěrů, které může využít na investování do nových technologií;

měnový kurz – intervence ČNB, které vedly k oslabení české koruny, by měly vést k růstu zisku společnosti, jelikož převládá export nad importem. Na druhou stranu

není výše exportu vysoká, proto nebude mít pravděpodobně tato změna měnového kurzu na společnost velký vliv.

6.2.3 Sociální oblast

demografie – dochází ke zvyšování počtu obyvatel a přílivu cizinců, tento fakt má vliv na růst celkové poptávky po výrobcích, čímž dochází k růstu přeprav zboží nákladními automobily, a tím také k růstu poptávky po výrobcích a službách společnosti;

životní úroveň - v 4. čtvrtletí roku 2013 dosáhla průměrná měsíční mzda výše 26 637 Kč, v mezičtvrtletním srovnání činil pokles reálné mzdy 2,9%. Spotřebitelské ceny se vzrostly o 0,2 %. Životní úroveň obyvatelstva výrazně neroste, zároveň se snižuje disponibilní důchod většiny obyvatel, který ovlivňuje spotřebu domácností;

vzdělanost - celková úroveň vzdělání v ČR neustále roste, přibývá více absolventů vysokých škol, což má za následek snížení počtu studentů na učňovských oborech. Tato skutečnost má za následek rostoucí problémy s přijetím kvalifikovaných pracovníků na manuální práci.

Dochází také k neustálému snižování státních výdajů na vědu, výzkum a školství, který ovlivňuje budoucí konkurenceschopnost ČR;

postoj k práci a volnému času – zaměstnanci společnosti volí mezi rozdělením svého času na práci a volný čas, musí být tedy dostatečně motivováni k tomu, aby obětovali svůj volný čas ve prospěch práce.

6.2.4 Technologická oblast

výzkum a vývoj – vývoj nových technologií vede ke zvýšení produktivity a efektivity práce. Současně může nová technologie zajistit pro společnost určitou konkurenční výhodu, a to především v současné situaci, kdy jsou výrobky společnosti nahrazovány levným zbožím z Číny;

inovace - nové přístupy k recyklaci, ochraně životního prostředí, úspoře materiálů, energií apod., které mohou také pozitivně ovlivnit konkurenční výhodu;

využívání IT - Zavádění automatizace a moderních informačních systémů do firmy, vede k zefektivnění její práce.

6.2.5 Ekologická oblast

nové technologie – nové technologie napomáhají ke snižování negativních dopadů na životní prostředí;

postoj obyvatelstva – stále rostoucí celospolečenský trend v ochraně životního prostředí nutí firmy se tomuto trendu přizpůsobit.

6.2.6 Legislativní oblast

Společnost PENTO, s.r.o. se při své činnosti musí řídit nejrůznějšími zákony a normami, které jsou státem stanoveny, jde například o:

obchodní zákoník – v lednu 2014 vešel v platnost nový Zákon č. 90/2012Sb., o obchodních společnostech a družstvech (Zákon o korporacích), který upravuje postavení podnikatelů, obchodní závazkové vztahy a jiné vztahy, které souvisejí s podnikáním;

zákoník práce – stanovuje například maximální délku zkušební doby, možnost zaměstnání na dobu určitou či podmínky pro přesčasovou práci;

trestní odpovědnost firem – od roku 2012 byla v ČR zavedena trestní odpovědnost firem. Ta může být nově potrestána za podvod, zkreslování stavu hospodaření a jmění, úplatkářství, nebo také o trestné činy proti životnímu prostředí. Tato trestní odpovědnost nezaniká ani zánikem společnosti, ale přechází na její právní nástupce;

normy ČSN a normy EU - Firma musí při výrobě dodržovat předepsané normy, což pro ni znamená další náklady, např. bezpečnost práce.

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

7.1 Analýza nákladů společnosti

Cílem analýzy nákladů společnosti PENTO, s.r.o. je zobrazit současný způsob řízení nákladů. V současné době je využíváno trojího členění nákladů, a to druhové, účelové a kalkulační.

7.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů soustřeďuje náklady do stejnorodých skupin a odpovídá struktuře nákladů ve výkazu zisku a ztrát. Druhové členění informuje společnost, jaké druhy nákladů byly spotřebovány.

Mezi nákladové položky druhového členění patří:

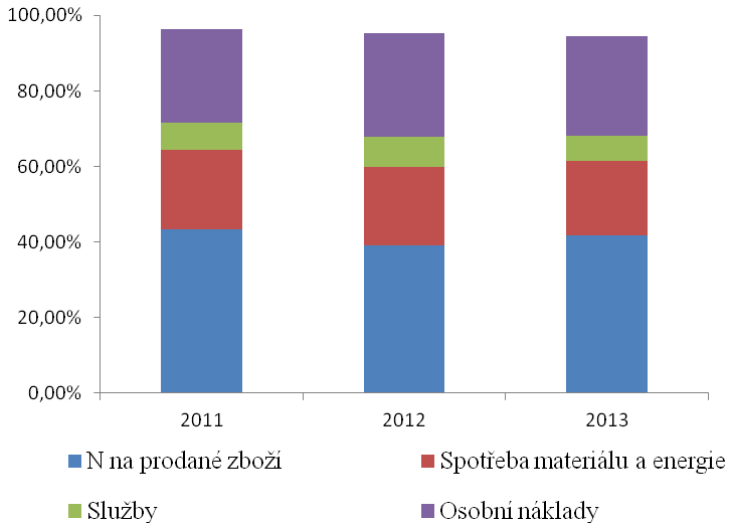
- náklady na prodané zboží – zahrnují pořizovací cenu zboží, které je dále prodáváno. Jedná se o významnou položku především pro středisko 9 zabývající se prodejem autoagregátů, autopříslušenství a náhradních dílů;
- spotřeba materiálu a energie – do této položky patří spotřeba materiálu, ochranných pomůcek, spotřeba pohonných hmot pro osobní i nákladní automobily a spotřeba energií, jako jsou voda, plyn a elektrická energie;
- služby – položka služby obsahuje náklady na cestovné, poštovní a telefonní služby, dále náklady na reprezentaci, leasing, reklamu a propagaci;
- osobní náklady – jsou tvořeny ze mzdových nákladů, zákonného a sociálního pojištění a ostatních sociálních nákladů;
- ostatní provozní náklady – zahrnují dary, smluvní pokuty a penále, odpisy nedobytných pohledávek, manka a škody z provozní činnosti a ostatní provozní náklady;
- ostatní finanční náklady – do této položky jsou zahrnuty kurzové rozdíly, manka a škody z finančního majetku a ostatní finanční náklady.

V následující tabulce (viz Tabulka 8) je zobrazena nákladová struktura druhového členění nákladů ve společnosti PENTO, s.r.o. Současně je provedena vertikální analýza nákladů, pro vyobrazení nejdůležitějších nákladových položek ve společnosti.

Tabulka 8 Druhové členění nákladů v letech 2011 až 2013 v tis. Kč (vlastní zpracování)

	2 011	**%**	**2 012**	**%**	**2 013**	**%**
N na prodané zboží	27 765	43,48%	22 393	39,00%	23 895	41,87%
Spotřeba materiálu a energie	13 299	20,83%	11 937	20,79%	11 150	19,54%
Služby	4 712	7,38%	4 582	7,98%	3 795	6,65%
Osobní náklady	15 725	24,62%	15 848	27,60%	15 153	26,55%
Daně a poplatky	145	0,23%	131	0,23%	86	0,15%
Odpisy DNM a DHM	1 222	1,91%	1 616	2,81%	1 842	3,23%
Ostatní provozní náklady	508	0,80%	313	0,55%	599	1,05%
Nákladové úroky	212	0,33%	287	0,50%	248	0,43%
Ostatní finanční náklady	271	0,42%	311	0,54%	295	0,52%
Náklady celkem	**63 859**	**100%**	**57 418**	**100%**	**57 063**	**100 %**

Nejvýznamnějšími položkami druhového členění nákladů jsou náklady vynaložené na prodané zboží, spotřeba materiálu a energie a osobní náklady. Příčinou je zaměření společnosti na prodej i opravy. Jak lze vidět z tabulky, dochází k postupnému poklesu nákladů na spotřebu materiálu a energie. To jednak souvisí s klesající produkcí, jednak s přijetím řady úsporných opatření, vč. výběru nových dodavatelů. K objemově méně významným položkám patří služby (6,65% z celkových nákladů v roce 2013), odpisy (3,23%), daně a poplatky, ostatní provozní a finanční náklady a nákladové úroky s méně než 1% z celkových nákladů společnosti.



Obrázek 9 Druhové členění nákladů v letech 2011-2013 (vlastní zpracování)

7.1.2 Odpovědnostní členění nákladů

Odpovědnostní členění nákladů ve společnosti PENTO, s.r.o. odpovídá organizačnímu členění společnosti. Ta je účetně a hospodářsky rozdělena na čtyři střediska. Tato střediska vedou samostatně svá skladová hospodářství, pokladny, provádějí fakturaci prodaných výrobků, materiálu, zboží a poskytnutých služeb. Každé středisko vykazuje samostatně své náklady, výnosy a hospodářský výsledek.

Přehled středisek:

- středisko 03 Opravy autoagregátů;
- středisko 07 Bosch Car Servis;
- středisko 09 Prodej autoagregátů;
- středisko 11 Truck servis.

V organizačním schématu společnosti je vedeno navíc středisko 05 Ekonomický úsek, jehož náklady na provoz jsou ale účtovány na vrub nákladových středisek.

Ve společnosti je vedeno také jedno podpůrné středisko, a to středisko 05 Ekonomický úsek, jehož náklady na provoz jsou účtovány na vrub hlavních nákladových středisek.

V následující tabulce (viz Tabulka 9) jsou vyobrazeny náklady střediska 03 Oprava autoagregátů. Pro posouzení nejvýznamnějších položek nákladů střediska je provedena vertikální analýza nákladů. Dále pro srovnání meziročního vývoje nákladů byla provedena také analýza horizontální.

Tabulka 9 Analýza nákladů střediska 03 Opravy autoagregátů v Kč (vlastní zpracování)

	2012	%	2013	%	12/13
Výnosy celkem	**7 287 568**		**5 942 792**		**-18,5%**
Spotřeba materiálu	4 405 158	34,9%	4 386 893	39,0%	-0,4%
Služby	1 181 200	9,4%	696 733	6,2%	-41,0%
Osobní náklady	6 606 506	52,3%	5 829 645	51,8%	-11,8%
Daně a poplatky	25 261	0,2%	16 899	0,2%	-33,1%
Odpisy DNM a DHM	175 344	1,4%	162 964	1,4%	-7,1%
Prodaný materiál	156 891	1,2%	103 235	0,9%	-34,2%
Ostatní provozní N	71 336	0,6%	61 063	0,5%	-14,4%
Ostatní finanční N	216	0,0%	77	0,0%	-64,4%
Náklady celkem	**12 621 912**		**11 257 509**		**-10,8%**
Hospodářský výsledek	**-5 334 344**		**-5 314 717**		

Středisko 03 zabývající se opravou agregátů je v podniku vedeno především jako středisko výrobní, tj. nákladové. Jeho výrobky jsou za vnitropodnikové ceny převáděny na středisko 09, kde jsou následně prodávány. Středisko 03 zaměstnává 18 pracovníků z celkového počtu 47 (v roce 2013). Z toho vyplývá velký podíl osobních nákladů na celkových nákladech společnosti. Jak lze vidět v tabulce (viz Tabulka 10) pokrývají celkové výnosy střediska v podstatě celou výši pouze osobní náklady.

Tabulka 10 Krytí osobních nákladů v Kč
(vlastní zpracování)

	2012	**2013**
Výnosy celkem	7 287 568	5 942 792
Osobní náklady	6 606 506	5 829 645
ON/Výnosy	**90,65%**	**98,10%**

Poněvadž se toto středisko zabývá pouze výrobní činností, nevyskytují se zde žádné náklady vynaložené na prodané zboží. Největší část nákladů na spotřebu materiálu zahrnuje spotřeba základního materiálu a spotřeba režijního materiálu. V roce 2013 došlo k téměř 20%-nímu propadu výnosů, které vypovídá o klesající poptávce po výrobcích tohoto střediska. Proto se vedení střediska snažilo o snížení režijních nákladů. K procentně významné úspoře došlo v položce služeb, a to zejména v oblasti reklamy a propagace. Oproti roku 2012 došlo v roce 2013 k poklesu tohoto druhu nákladů o téměř 90%. Vzhledem k tomu, že jde o podílovou položku (kalkulovaný podíl střediska 03 na celkových nákladech na reklamu, viz Kalkulační členění nákladů), neměla tato úspora příliš velký dopad na celkové hospodaření střediska.

Celkové náklady se podařilo snížit o 10%. V roce 2012 byl hospodářský výsledek tohoto střediska -5 334 tis Kč, v roce 2013 pak -5 314 tis. Kč. V meziročním srovnání nedošlo ke zlepšení hospodářského výsledku, což není pro podnik příznivá situace.

Tabulka 11 Analýza nákladů střediska 07 Bosch Car Servis v Kč (vlastní zpracování)

	2012	%	2013	%	12/13
Výnosy celkem	**16 736 054**		**16 454 812**		**-2%**
N na prodané zboží	3 223 322	19,81%	3 063 466	19,47%	-5%
Spotřeba materiálu	5 861 339	36,02%	5 308 270	33,74%	-9%
Služby	1 933 507	11,88%	1 731 092	11,00%	-10%
Osobní náklady	4 249 824	26,12%	3 944 953	25,07%	-7%
Daně a poplatky	41 992	0,26%	24 254	0,15%	-42%
Odpisy DNM a DHM	840 801	5,17%	1 175 603	7,47%	40%
Ostatní provozní N	50 624	0,31%	152 786	0,97%	202%
Nákladové úroky	0	0,00%	25 266	0,16%	0%
Ostatní finanční N	71 069	0,44%	308 486	1,96%	334%
Náklady celkem	**16 272 478**		**15 734 176**		**-3%**
Hospodářský výsledek	**463 576**		**720 636**		**55%**

Tabulka (viz Tabulka 11) zobrazuje analýzu nákladů střediska 07 Bosch Car Servis. Mezi nejvýznamnější položky patří náklady na spotřebovaný materiál, náklady na prodané zboží a osobní náklady. Ve srovnání se střediskem 03 lze vidět podstatně nižší podíl osobních nákladů na celkových nákladech střediska, což je dáno nižším počtem zaměstnanců tohoto střediska, přestože jsou oceněni vyššími mzdami.

Celkové výnosy tohoto střediska klesly v roce 2013 o 2%. Hlavní podíl na tom má pokles tržeb za poskytnuté služby a tržby za zboží, které klesly o 9% resp. 6%. Tuto ztrátu nedokázal kompenzovat obrovský růst tržeb za vlastní výrobky, jelikož se jedná o málo významnou položku (nová výroba, služba) z hlediska tržeb tohoto střediska. Úspora nákladů dosahovala 3%, a to především v oblasti nákladů vynaložených na prodané zboží, spotřeby materiálu, služeb a osobních nákladů. Hospodářský výsledek střediska se v roce 2013 zvýšil o 257 tis Kč, tedy o 55% ve srovnání s rokem 2012.

Středisko 09 zabývající se prodejem autoagregátů je nejvýnosnějším střediskem ze všech, jelikož vykazuje také tržby za středisko 03, které mu dodává své výrobky. V roce 2013 došlo k růstu tržeb o 11% na celkovou výši 25 632 tis. Kč. Hospodářský výsledek střediska v roce 2013 vykazoval 2 744 tis. Kč, což je o 1 320 tis. Kč více než v roce 2012.

Celkové náklady střediska vzrostly o 5%, největší podíl na tom má růst nákladů na prodané zboží o 10%, které tvoří více než 70% podíl na celkových nákladech. Z tohoto poměru vyplývá, že se nejedná o výrobní středisko, ale hlavní náplní střediska je nákup a následný

prodej zboží. Druhou nejvýznamnější položkou jsou osobní náklady, které představují 14% podíl na celkových nákladech. Nejpodstatnější položkou nákladů na spotřebu materiálu a energie zahrnují náklady na PHM, režijní materiál a spotřeba energií. V roce 2013 došlo k růstu osobních nákladů o 7% na konečnou výši 3 363 tis. Kč.

U střediska 09 lze vidět nízkou hodnotu odpisů. Hlavním důvodem je, že ve vlastnictví tohoto střediska jsou především automobily, které jsou z větší části již odepsané.

Tabulka 12 Analýza nákladů střediska 09 Prodej autoagregátů v Kč (vlastní zpracování)

	2012	**%**	**2013**	**%**	**12/13**
Výnosy celkem	**23 140 456**		**25 632 162**		**11%**
N na prodané zboží	15 237 192	70,17%	16 760 935	73,23%	10%
Spotřeba materiálu	1 288 612	5,93%	1 157 055	5,06%	-10%
Služby	1 043 454	4,81%	951 955	4,16%	-9%
Osobní náklady	3 146 560	14,49%	3 363 474	14,70%	7%
Daně a poplatky	76 894	0,35%	35 104	0,15%	-54%
Odpisy DNM a DHM	153 830	0,71%	124 225	0,54%	-19%
Ostatní provozní N	80 905	0,37%	244 185	1,07%	202%
Nákladové úroky	286 696	1,32%	222 553	0,97%	-22%
Ostatní finanční N	401 785	1,85%	28 471	0,12%	-93%
Náklady celkem	**21 715 928**		**22 887 957**		**5%**
Hospodářský výsledek	**1 424 528**		**2 744 205**		**93%**

Celkové výnosy střediska 11 vzrostly ze 7 730 tis. Kč v roce 2012 na 8 058 tis. Kč, což znamená meziroční růst o 4%. Výsledek hospodaření se v roce 2013 zvýšil o 27% na výši 755 tis. Kč. Největší podíl na celkových nákladech střediska mají náklady vynaložené na prodané zboží, které představují 55% podíl na celkových nákladech. Druhou nejvýznamnější položkou jsou osobní náklady s téměř 30% podílem.

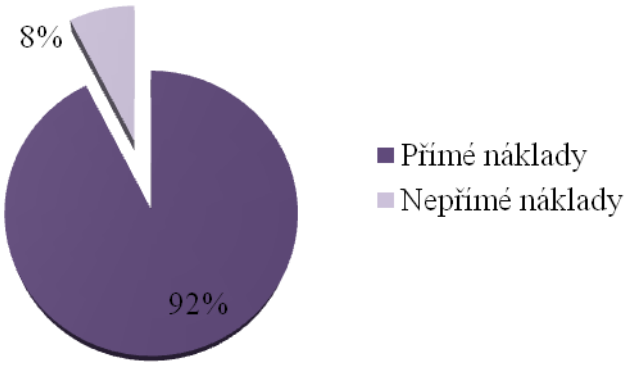
Tabulka 13 Analýza nákladů střediska 11 Truck Servis v Kč (vlastní zpracování)

	2012	%	2013	%	12/13
Výnosy celkem	**7 730 385**		**8 058 054**		**4%**
N na prodané zboží	3 932 510	55,11%	4 070 746	55,75%	4%
Spotřeba materiálu	381 357	5,34%	291 715	3,99%	-24%
Služby	415 409	5,82%	415 255	5,69%	0%
Osobní náklady	1 845 057	25,86%	2 014 711	27,59%	9%
Daně a poplatky	9 668	0,14%	9 969	0,14%	3%
Odpisy DNM a DHM	445 941	6,25%	379 322	5,19%	-15%
Ostatní provozní N	34 842	0,49%	35 136	0,48%	1%
Ostatní finanční náklady	71 349	1,00%	85 509	1,17%	20%
Náklady celkem	**7 136 133**		**7 302 363**		**2%**
Hospodářský výsledek	**594 252**		**755 691**		**27%**

7.1.3 Kalkulační členění nákladů

Společnost PENTO, s.r.o. uplatňuje také kalkulační členění nákladů, které ovšem neodpovídá klasickému členění nákladů na přímé a nepřímé. Výchozím bodem kalkulačního členění nákladů je příčinná souvislost jejich vzniku s daným střediskem.

Náklady, které lze přímo přiřadit danému středisku považuje za přímé, zbylé náklady za nepřímé a přiřazuje je střediskům poměrově. V případě, že se jedná např. o náklady na reklamu, je tato částka rozpočítána úměrně mezi čtyři střediska. Jiným případem je spotřeba energií. Jelikož středisko 07 ve Zlíně má vlastní přípojky, je mu účtována jeho přímá spotřeba. V případě středisek sídlících v Hřivínově Újezdě je celková spotřeba energií rozpočítána úměrně mezi tři střediska.



Obrázek 10 Přímé a nepřímé náklady (vlastní zpracování)

Tento způsob třídění nákladů na přímé a nepřímé je velmi zjednodušený a navazuje spíše na odpovědností členění nákladů. Odpovídá tomu i graf (viz Obrázek 10), který zobrazuje, že výše přímých nákladů ve společnosti je 92% a pouze 8% představují náklady nepřímé.

7.2 Analýza kalkulačního systému společnosti

Ve společnosti je uplatňován stejný kalkulační systém od jejího vzniku. Jedná se o jednoduché přiřazení nákladů výrobku v kalkulačním vzorci.

Kalkulační vzorec společnosti se skládá ze čtyř položek. Mezi přímé náklady jsou zahrnuty položky: přímý materiál a přímé mzdy. Režijní náklady představují vypočítaný podíl časové mzdy a náklady nepřímé.

Materiálové náklady vychází z měsíční spotřeby náhradních dílů na každý jednotlivý autoagregát a jeho produkce. Mzdové náklady přímo souvisí s odměňováním pracovníků úkolovou mzdou a ostatní osobní náklady tvoří navazující sociální a zdravotní pojištění, které je za zaměstnance odváděno. Součtem těchto položek se získají náklady na 1 kus. K těm jsou dále připočteny režijní náklady. Režijní přirážka je stanovována poměrově z podnikových režijních nákladů předcházejícího roku a zúčtovaných přímých mezd. Poslední položkou kalkulačního vzorce je podíl časové mzdy. Výpočet vychází z vyplacených časových mezd u podpůrných výrobních procesů (mytí, stříkání, pískování agregátů atd.) a počtu opravených agregátů v daném měsíci. Součtem všech položek získáme úplné vlastní náklady na kus.

Přímý materiál
+ přímé mzdy
+ ostatní osobní náklady
náklady celkem na 1 kus
+ režijní náklady
+ podíl časové mzdy
úplné vlastní náklady na kus

Jelikož se společnost zabývá opravami starých dílů, které vykazují velmi různou míru poškození, jsou tímto kalkulačním vzorcem stanovovány jen průměrné náklady na kus. Rozbory nákladů na opravené výrobky jsou zpracovávány měsíčně. Větší vypovídací hodnotu mají ovšem až roční kumulativní rozbory nákladů. V některých měsících se totiž může

vyskladnit materiál, který jde do výroby až v počátku měsíce následujícího. Tím dojde k určitému zkreslování skutečných nákladů v jednotlivých měsících.

Tuto skutečnost lze dovodit z následující tabulky (viz Tabulka 14), kde je ilustrativně zobrazena kalkulace vybraných dvou výrobků (brzdového válce TATRA a posilovače spojky) ve dvou čtvrtletích. V případě brzdového válce lze vidět rozdílnou úroveň úplných vlastních nákladů v daných čtvrtletích. Pro zásadní rozhodnutí (např. zrušení oprav určitého výrobku) je nutné proto analyzovat výsledky za delší časové úseky.

U druhého výrobku – posilovače spojky, lze vidět jeho ztrátovost v jednotlivých obdobích. Jde o jeden z historicky nejstarších výrobků, jehož opravou se společnost zabývá. Jeho zachování ve výrobě je dáno pouze existencí starých zásob náhradních dílů a obtížnou možností jejich odprodeje.

Tabulka 14 Kalkulace výrobků společnosti v Kč (vlastní zpracování)

	Brzdový válec TATRA		**Posilovač spojky**	
	II. čtvrtletí	**III. čtvrtletí**	**II. čtvrtletí**	**III. čtvrtletí**
Přímý materiál	363,37	305,18	156,28	155,68
Přímé mzdy	50,00	50,00	40,00	40,00
Ostatní osobní náklady	17,00	17,00	13,60	13,60
Přímé náklady na kus	**430,37**	**372,18**	**209,88**	**209,28**
Režijní náklady	77,50	77,50	62,00	62,00
Podíl časové mzdy	55,55	57,37	48,09	47,57
Úplné vlastní náklady na kus	**563,42**	**507,05**	**319,97**	**318,85**
Prodejní cena (bez DPH)	658,00	658,00	306,00	306,00
Zisk výrobku	**94,58**	**150,95**	**-13,97**	**-12,85**

7.3 Rozpočetnictví

V současné době ve společnosti PENTO, s.r.o. není sestavování rozpočtů věnována velká pozornost. Společnost sestavuje rozpočty za účelem pravidelné roční obnovy bankovních úvěrů. Jedná se tedy pouze o orientační plány na následující rok.

8 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Na základě provedené analýzy ve společnosti PENTO, s.r.o. je možné identifikovat základní nedostatky v současném systému řízení nákladů.

Společnost při členění nákladů uplatňuje především odpovědnostní členění nákladů orientované na útvary, které se ve společnosti používá již od jejího vzniku v roce 1991. Odpovědnostní členění nákladů svou strukturou odpovídá spíše druhovému členění nákladů, tedy rozdělení nákladů podle výkazu zisku a ztrát. Vedení společnosti tak získává informace pouze o nákladech a tržbách jednotlivých středisek, není ale věnována pozornost příčinám vzniku těchto nákladů.

Na toto odpovědnostní členění nákladů navazuje také kalkulační členění nákladů, kdy jsou za přímé náklady považovány ty náklady, které lze přímo přiřadit danému středisku. Nepřímé náklady představují pouze 8% z celkových nákladů a jsou jednotlivým střediskům přiřazovány poměrově. Jedná se o velmi zjednodušený způsob řízení nákladů, při kterém není sledována příčinná souvislost s vytvářenými výkony.

Při stanovování cen výrobků je uplatňován jednoduchý kalkulační vzorec, který se skládá ze čtyř položek. Zatímco přímé náklady jsou relativně snadno přiřaditelné, u nepřímých nákladů je jejich přiřaditelnost obtížnější. Jak již bylo na jiném místě diplomové práce zmíněno, dosavadní kalkulační členění nákladů není příliš vhodné. Sama společnost považuje náklady stanovené kalkulačním vzorcem pouze za náklady průměrné (orientační). Takto je k nim přihlíženo při stanovení prodejní ceny jednotlivých zakázek.

V současnosti je ve společnosti uplatňován jednoduchý systém plánování a rozpočtování. Společnost se zabývá zjednodušeným stanovováním předpokládaných tržeb v souvislosti s pravidelnou roční obnovou bankovních úvěrů. Nejsou ovšem stanovovány předpokládané normy spotřeby ani následná kontrola jejich plnění. Vedení společnosti tak nemá přehled, zda dochází k úspoře či překročení odpovídajících nákladů.

9 PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI PENTO, S.R.O.

Na základě provedené analýzy a zhodnocených nedostatků, kterých se společnost PENTO, s.r.o. dopouští v rámci systému řízení nákladů, bude dále navržen projekt na jejich zlepšení.

9.1 Cíl projektu

Hlavním cílem projektu je navrhnout taková opatření, která budou pro podnik přínosná a zároveň snadno proveditelná. V první řadě bude navržena úprava dosavadního systému odpovědnostního řízení nákladů. To má zabezpečit přesnější alokaci nákladů, které jsou jednotlivými středisky vyvolány.

Pro možnosti úpravy současného kalkulačního systému bude v projektu navržen nový systém kalkulačního členění nákladů. Ten má stanovit přímé a nepřímé náklady, se kterými bude dále možné lépe pracovat v rámci kalkulačního vzorce.

Poslední část projektu se bude věnovat sestavení rozpočtu na další období, jelikož společnost doposud věnuje tomuto oboru malou pozornost.

9.2 Úprava odpovědnostního členění nákladů

V rámci současného odpovědnostního členění nákladů, dochází ve společnosti k rozdělení na střediska podle zaměření. Toto členění sice odpovídá potřebám vedení společnosti, dochází ovšem k přiřazování nákladů těmto střediskům bez ohledu na to, zda alokované náklady skutečně vyvolaly. Příkladem mohou být náklady na reklamu a propagaci, které jsou rozdělovány poměrově mezi čtyři střediska, avšak příčinnou souvislost mají ve skutečnosti jen s některým z nich.

Pro jednodušší aplikaci ve společnosti bude v podstatě zachována stávající organizační struktura. Nově bude pouze zavedeno středisko Správa, na které budou alokovány náklady, které nelze přímo přiřadit jednotlivým střediskům. V současnosti jsou do organizační struktury společnosti začleněna tato střediska:

- středisko 03 Opravy autoagregátů;
- středisko 05 Ekonomický úsek

- středisko 07 Bosch Car Servis;
- středisko 09 Prodej autoagregátů;
- středisko 11 Truck Servis.

Hlavním účelem nového odpovědnostního členění je zrušit středisko Ekonomický úsek, jehož náklady byly alokovány na ostatní střediska a nahradit jej střediskem Správa. Toto středisko bude zastřešovat administrativu, vedení společnosti a stávající ekonomický úsek. Společnost se doposud snažila přiřazovat co nejvíce nákladů existujícím střediskům, aby tak mohla zjistit, jakými náklady jednotlivá střediska zatěžují celopodnikovou ekonomiku. Tento pohled bude zachován. Jediným rozdílem je menší zatěžování výrobních středisek náklady, které s ním nemají příčinnou souvislost.

V následující tabulce (viz Tabulka 15) lze vidět dosavadní náklady přiřazené jednotlivým střediskům. V případě nákladů na prodané zboží či spotřebovaného materiálu je jasná příčinná souvislost s daným střediskem a nebude tedy docházet k žádným změnám. Podobně jsou na tom náklady na spotřebované PHM, které jsou vykázány ve střediscích, kam je majetek evidenčně přiřazen. Existují ovšem i dopravní prostředky, které jsou využívány ve více střediscích. V některých případech, je jejich spotřeba vykázána poměrově, v jiných případech se ovšem způsob přiřazení liší. Je proto potřebné tuto metodiku přiřazování sjednotit. S touto skutečností souvisí také odpisy, jelikož je dopravní prostředek odepisován pouze v jednom středisku, přestože je dlouhodobě používán více středisky.

Spotřeba energie je přímo přiřazována pouze středisku 07 Bosch Car Servis, které je umístěno mimo sídlo společnosti a má tak vlastní přípojky. V tomto areálu ovšem sídlí také ekonomický úsek a je proto nutné oddělit jeho náklady od nákladů střediska 07.

Opravy a udržování budov, strojů a dopravních prostředků se vztahuje k majetku evidovaného v daném středisku. Obdobně jsou na tom výrobní a opravárenské kooperace, nájemné a odpisy.

Změna musí být dále provedena v případě mzdových nákladů. Je potřeba oddělit mzdy administrativních pracovníků, pracovníků ekonomického úseku a mzdy pracovníků, které jednoznačně souvisí pouze s výkonem konkrétního střediska.

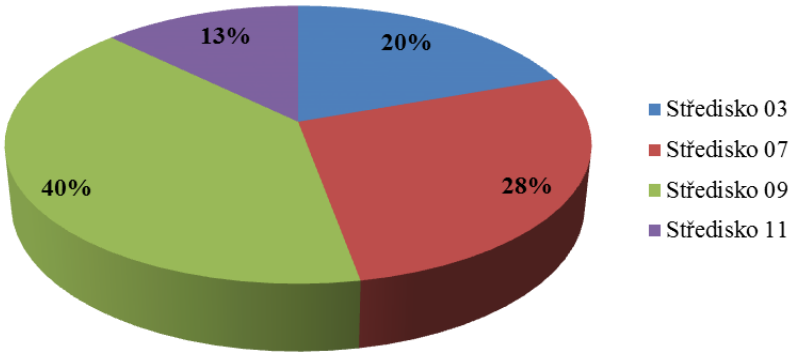
Položkami, které budou vyjmuty z nákladů jednotlivých středisek, jsou náklady na služby (například cestovné, reklama a propagace, programátorské služby apod.).

Tabulka 15 Vybrané položky odpovědnostního členění v roce 2013 v Kč

(vlastní zpracování)

	Středisko 03	**Středisko 07**	**Středisko 09**	**Středisko 11**
Náklady na prodané zboží	0	3 063 466	16 760 935	4 070 746
Spotřeba materiálu	4 066 938	4 882 999	452 473	111 395
Spotřeba PHM	106 809	141 212	546 132	5 214
Spotřeba energie	213 146	284 059	158 450	175 106
Služby	696 733	1 731 092	951 955	415 255
Osobní náklady	5 829 645	3 944 953	3 363 474	2 014 711
Daně a poplatky	16 899	24 254	35 104	9 969
Odpisy DHM a DNM	162 964	1 175 603	124 225	379 322
Ostatní provozní náklady	164 298	152 786	244 185	35 136
Nákladové úroky	0	25 266	222 553	0
Ostatní finanční náklady	77	308 486	28 471	85 509
Náklady celkem	**11 257 509**	**15 734 176**	**22 887 957**	**7 302 363**

Procentní podíl nákladů jednotlivých středisek lze vidět v grafu (viz Obrázek 11). Největší podíl zaujímá středisko 09 Prodej autoagregátů se 40%, druhým v pořadí je středisko 07 Bosch Car Servis s 28%. Nejmenší podíl má středisko 03 Opravy autoagregátů s 13%-ním podílem.



Obrázek 11 Procentní podíl středisek na celkových nákladech

(vlastní zpracování)

Pracovníci administrativy a ekonomického úseku jsou v současnosti započítáváni do počtu jednotlivých středisek. V tabulce (viz Tabulka 16) je zobrazen aktuální počet zaměstnanců středisek společnosti.

Tabulka 16 Počet zaměstnanců ve střediscích v roce 2013 (vlastní zpracování)

	Středisko 03	Středisko 07	Středisko 09	Středisko 11
Počet zaměstnanců	18	11	8	10

9.2.1 Návrh nového odpovědnostního členění

V rámci nového odpovědnostního členění budou zachována stávající čtyři střediska, kterými jsou: středisko 03 Opravy autoagregátů, středisko 07 Bosch Car Servis, středisko 09 Prodej autoagregátů, středisko 11 Truck Servis. Nově bude zavedeno středisko 05 Správa. Jeho hlavním úkolem je zastřešovat administrativní a podpůrnou činnost společnosti. Toto středisko bude evidovat náklady, které není možné přímo alokovat na jednotlivá střediska nebo také náklady, které mají všechny střediska společné.

V dalším textu budou uvedeny položky nákladů, u kterých bude navrhnuta změna na jejich evidenci v jednotlivých střediscích.

Osobní náklady

V oblasti osobních nákladů je potřebné oddělit mzdy výrobních a technicko-hospodářských pracovníků. V následujícím textu budou stanoveny obměněné osobní náklady jednotlivých středisek, včetně střediska 05 Správa. Tabulka (viz Tabulka 17) zobrazuje rozdělení osobních nákladů na výrobní a THP v rámci jednotlivých středisek.

Tabulka 17 Osobní náklady výrobních a THP v Kč (vlastní zpracování)

	Středisko 03	Středisko 07	Středisko 09	Středisko 11
Výrobní dělníci	4 255 641	2 288 073	1 311 755	1 289 415
THP celkem	1 574 004	1 656 880	2 051 719	725 296
Celkem	**5 829 645**	**3 944 953**	**3 363 474**	**2 014 711**

Osobní náklady výrobních dělníků budou v nezměněné výši přiřazovány daným střediskům. V případě technicko-hospodářských pracovníků je nutné oddělit zaměstnance spadající k daným střediskům, jakými jsou například technici a obchodní zástupci a dále na zaměstnance, kteří spadají do oblasti správy, jako jsou například společníci, ekonom, mzdová, finanční či hlavní účetní a další. Celkový počet těchto pracovníků je 10 z celkových 18.

Z toho vyplývá, že jednotlivým střediskům bude přiřazeno celkem 8 THP podle jejich kmenového zařazení.

Tabulka 18 Rozdělení osobních nákladů THP střediskům v Kč (vlastní zpracování)

	Středisko 03	**Středisko 07**	**Středisko 09**	**Středisko 11**	**Středisko Správa**
THP pracovníci	699 557	736 391	911 875	322 354	3 337 722

V tabulce (viz Tabulka 19) jsou zobrazeny celkové osobní náklady jednotlivých středisek při zavedení střediska 05 Správa, na které jsou přiřazeny osobní náklady technickohospodářských pracovníků nespadajících přímo do jednotlivých středisek.

Tabulka 19 Osobní náklady jednotlivých středisek v Kč (vlastní zpracování)

	Středisko 03	**Středisko 07**	**Středisko 09**	**Středisko 11**	**Středisko Správa**
Výrobní dělníci	4 255 641	2 288 073	1 311 755	1 289 415	0
THP	699 557	736 391	911 875	322 354	3 337 722
Celkem	**4 955 198**	**3 024 464**	**2 223 630**	**1 611 769**	**3 337 722**

Spotřeba energie

V případě nákladů na spotřebu energie společnost odděluje náklady střediska 07 Bosch Car Servis, které jako jediné sídlí ve Zlíně, a ostatních středisek sídlících v Hřivínově Újezdě.

Středisko 07 má vlastní přípojky a je proto logické, že je toto středisko účtováno zvlášť. V rámci nového odpovědnostního členění nákladů, je ovšem vhodné oddělit náklady připadající tomuto středisku a náklady stávajícího ekonomického úseku, které sídlí ve stejném areálu jako středisko 07. Tyto náklady budou nově připadat středisku 05 Správa. Pro přesné stanovení těchto nákladů by bylo nutné znát spotřebu energií jednotlivých strojů a zařízení. Obdobně je na tom rozdělení spotřeby energií v sídle v Hřivínově Újezdě. Jelikož nemám tyto informace k dispozici, ponechám stávající rozdělení spotřeby energií beze změny.

Spotřeba pohonných hmot

Ve většině případů je spotřeba pohonných hmot přiřazována podle toho, ve kterém středisku je daný dopravní prostředek evidován. Existují ovšem případy, kdy je dopravní prostředek evidován v jednom středisku, používaný je ale více středisky. Navíc se značně liší me-

todika jejich přiřazování. Proto dojde ke sjednocení této metodiky společně užívaných dopravních prostředků více středisky.

Mezi tyto dopravní prostředky patří vysokozdvižné vozíky a traktor. Zatímco spotřeba nafty vysokozdvižných vozíků je přiřazována poměrově mezi střediska 03 a 09, spotřeba nafty traktoru je alokována na střediska 09 a 11 jiným způsobem, jak lze vidět v následující tabulce (viz Tabulka 20).

Tabulka 20 Přiřazení spotřeby PHM v Kč (vlastní zpracování)

	Vysokozdvižné vozíky	**Traktor**
Středisko 03	9 098	-
Středisko 09	9 098	4 087
Středisko 11	-	2 944
Spotřeba celkem	**18 196**	**7 031**

Nyní bude v těchto případech využívána poměrová metoda, která bude dále využita také v případě odpisu a oprav a udržování majetku. U spotřeby vysokozdvižných vozíků bude tedy zachována stávající výše, v případě traktoru dojde ke změně alokované spotřeby (viz Tabulka 21)

Tabulka 21 Úprava spotřeby PHM v Kč (vlastní zpracování)

	Vysokozdvižné vozíky	**Traktor**
Středisko 03	9 098	-
Středisko 09	9 098	3 515,5
Středisko 11	-	3 515,5
Spotřeba celkem	**18 196**	**7 031**

Odpisy dopravních prostředků

V souvislosti s novým přiřazováním spotřeby PHM dopravním prostředkům používaných více středisky je nutné také změnit způsob stanovování odpisů středisek. Pokud dochází k poměrovému rozdělení nákladů na spotřebu PHM, mělo by také docházet k poměrovému rozdělení odpisů těchto dopravních prostředků.

V současnosti jsou však dopravní prostředky, kterých se tato změna týká plně odepsány, jedná se tak spíše jen o doporučení pro nově nakoupený majetek společnosti.

Opravy a udržování budov a dopravních prostředků

Obdobně je na tom položka Opravy a udržování budov a dopravních prostředků. V případě budov se jedná o středisko 07 Bosch Car Servis a ekonomický úsek, který v tomto areálu sídlí. Náklady připadající ekonomickému úseku by měly být účtovány na vrub střediska 05 Správa, jelikož nemám informace týkající se opravy a udržování budov střediska 07 k dispozici, jedná se jen o doporučení pro budoucí období, v současnosti ponechám stávající způsob účtování této položky.

U dopravních prostředků jde o analogický případ jako u položky odpisů dopravních prostředků. I v tomto případě by měly být náklady na opravy dopravních prostředků účtovány na střediska, kterými jsou skutečně používány.

Středisko 05 Správa

Nově vytvořenému středisku 05 Správa budou přiřazeny ty náklady, které nemají jasnou souvislost s ostatními středisky. Nebude tak docházek k jejich zatěžování náklady, které nevyvolaly.

Mezi náklady přiřazené středisku 05 Správa budou přiřazeny následující náklady (viz Tabulka 22):

Tabulka 22 Náklady střediska 05 Správa v Kč

(vlastní zpracování)

Jednotlivé položky	Náklady
Osobní náklady	3 337 722
Spotřeba benzín a nafta ostatní	48 480
Cestovné	344 633
Náklady na reprezentaci	19 712
Služby telefon, poštovné	181 170
Služby programátorské	66 027
Služby reklama, propagace	144 964
Ostatní služby	1 904 678
Ostatní daně a poplatky	46 097
Odpisy nehmotného majetku	20 175
Dary	11 000
Náklady celkem	**6 124 658**

Spotřeba PHM, jak již bylo řečeno, se vztahuje k majetku, evidovaném v jednotlivých střediscích. Položka *spotřeba benzín a nafta ostatní* tak zahrnuje náklady na spotřebu PHM, které nelze k těmto střediskům přiřadit. Jsou to např. PHM vozidel využívaných ekonomickým úsekem. Z tohoto důvodu je tato položka nově přiřazena středisku 05 Správa. Obdobně je na tom položka *telefon a poštovné.* Náklady na mobily pracovníků jednotlivých středisek jsou účtovány zvlášť příslušnému středisku. Tato položka tedy zahrnuje administrativní náklady nepřiřaditelné jednotlivým střediskům.

V případě nákladů na reklamu a propagaci, programátorských služeb, darů apod. jde o náklady, které byly doposud přiřazovány střediskům bez zjevné souvislosti jejich vzniku s daným střediskem. Proto jsou nově střediska od těchto nákladů očištěné.

Odpisy nehmotného majetku se týkají softwaru užívaného celým podnikem, proto i tato položka připadla nově do střediska Správa.

9.2.2 Výsledek nového odpovědnostního členění nákladů

Účelem nového odpovědnostního členění je zatěžovat výrobní střediska jen náklady, které s nimi souvisí, a které tak mohou lépe ovlivňovat. Jak lze vidět v tabulce (viz Tabulka 23) dochází k výraznému poklesu nákladů jednotlivých středisek, a tím také ke zlepšení jejich hospodářského výsledku.

Tato změna nemá vliv na celkový nepříznivý vývoj hospodaření společnosti. Může ale přinést vedení společnosti lepší informace, které náklady jsou ovlivnitelné v rámci výroby, a které jsou spojeny se zabezpečením chodu organizace.

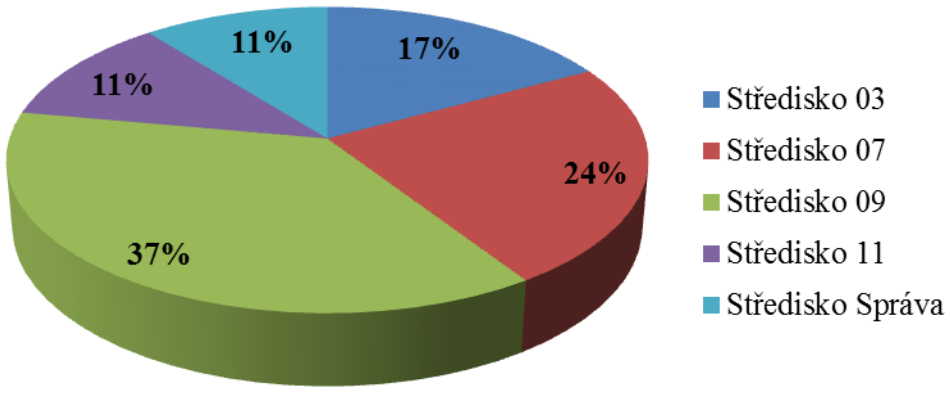
Největší rozdíl v nákladech se vyskytl u střediska 07 Bosch Car Servis, kdy celkové náklady klesly o 2 240 tis. Kč. Hlavním důvodem je, že v sídle tohoto střediska se nachází také stávající Ekonomický úsek. Značná část nákladů Ekonomického úseku byla tedy připisována na vrub střediska 07. Podobnou výši rozdílu má středisko 03 a středisko 09, a to kolem 1 500 tis. Kč. Nejmenšího rozdílu pak bylo dosaženo u střediska 11 Truck Servis, a to 777 tis. Kč. Je to dáno celkově nižšími náklady tohoto střediska s porovnáním s ostatními. Bylo tak zatěžováno menší úrovní správních nákladů.

Tabulka 23 Vybrané položky nového odpovědnostního členění v roce 2013 v Kč

(vlastní zpracování)

	Středisko 03	Středisko 07	Středisko 09	Středisko 11	Středisko Správa
Náklady na prodané zboží	0	3 063 466	16 760 935	4 070 746	0
Spotřeba materiálu	4 066 938	4 882 999	452 473	111 395	0
Spotřeba PHM	91 915	129 553	526 475	2 944	48 480
Spotřeba energie	213 146	284 059	158 450	175 106	0
Služby	180 937	458 871	445 129	48 914	2 661 184
Osobní náklady	4 955 198	3 024 464	2 223 630	1 611 769	3 337 722
Daně a poplatky	8 340	13 132	14 293	4 364	46 097
Odpisy DHM a DNM	162 964	1 155 428	124 225	379 322	20 175
Ostatní provozní náklady	164 298	148 786	237 185	35 136	11 000
Nákladové úroky	0	25 266	222 553	0	0
Ostatní finanční náklady	77	308 486	28 471	85 509	0
Náklady celkem	**9 843 813**	**13 494 510**	**21 193 819**	**6 525 205**	**6 124 658**

Obrázek (viz Obrázek 12) zobrazuje změnu procentního podílu jednotlivých středisek na celkových nákladech společnosti při zavedení střediska Správa. Procentní pokles výrobních středisek odpovídá celkovému rozdílu alokovaných nákladů na střediska.



Obrázek 12 Procentní podíl středisek na celkových nákladech

(vlastní zpracování)

9.3 Kalkulační členění nákladů

Další část projektu se zaměřuje na kalkulační členění nákladů. V současnosti je ve společnosti uplatňováno jednoduché členění nákladů na přímé a nepřímé v souvislosti s tím, zda

jde dané náklady přímo přiřadit středisku či nikoliv. Výrazná část nákladů, je tak považována za přímé a pouze 8% z celkových nákladů za nepřímé. Nové kalkulační členění bude dále využito při návrhu nového kalkulačního vzorce.

V rámci nového kalkulačního členění budou náklady rozděleny na přímé a nepřímé vzhledem k tomu, zda lze vyjádřit jednotlivé složky nákladů na jednotku kalkulovaného výkonu. Do přímých nákladů tak budou zařazeny pouze náklady, které lze přímo přiřadit kalkulovanému výkonu. Nepřímé náklady budou dále rozčleněny do tří režií, a to výrobní, správní a odbytovou. Společnost se zabývá jak opravami, tak prodejem. V rámci těchto činností vznikají odlišné náklady, které je nutné přiřadit pouze jim. Proto budou některé přímé a nepřímé náklady rozděleny do dvou skupin.

9.3.1 Přímé náklady

Do přímých nákladů budou v rámci nového kalkulačního členění zahrnuty náklady týkající se přímého materiálu, přímých mezd výrobních dělníků a ostatních přímých nákladů. Přímé náklady budou stanoveny zvlášť pro oblast prodeje a oprav.

Přímé náklady týkající se oprav jsou zobrazeny v tabulce (viz Tabulka 24). Přímý materiál zahrnuje spotřebovaný materiál základní výroby a spotřebovaný materiál na vstřikování. Přímé mzdy obsahují mzdy výrobních dělníků, ke kterým je dále připočteno zákonné sociální a zdravotní pojištění. Poslední položkou přímých nákladů jsou ostatní přímé náklady. Do této skupiny patří výrobní a opravárenské kooperace, které se vztahují k jednotlivým opravovaným kusům. Dále by sem mohla patřit spotřeba energií k pohonu výrobních zařízení. Tyto informace nemám ovšem k dispozici, proto bude spotřeba energií zařazena do nepřímých nákladů.

Tabulka 24 Přímé náklady Opravy v Kč (vlastní zpracování)

	Středisko 03	**Středisko 07**	**Středisko 09**	**Středisko 11**
Přímý materiál	3 086 515	4 130 907	0	0
Přímé mzdy	3 062 949	1 640 282	951 752	950 904
Sociální a zdravotní poj.	1 035 428	555 399	322 162	320 906
Ostatní přímé náklady	66 883	111 707	221 853	99
Přímé náklady OPRAVY	**7 251 776**	**6 438 294**	**1 495 767**	**1 271 909**

V oblasti prodeje jsou do přímých nákladů zahrnuty pouze náklady vynaložené na prodané zboží (viz Tabulka 25)

Tabulka 25 Přímé náklady Prodej v Kč (vlastní zpracování)

	Středisko 03	Středisko 07	Středisko 09	Středisko 11
Náklady na prodané zboží	0	3 063 466	16 760 935	4 070 746

9.3.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady jsou rozčleněny do čtyř skupin podle toho, zda se týkají výroby, správy či odbytu ve společnosti, a také podle toho, zda jsou spojeny s opravami poškozených dílů či prodejem zboží (viz Tabulka 26).

Tabulka 26 Nepřímé náklady v Kč (vlastní zpracování)

	Středisko 03	Středisko 07	Středisko 09	Středisko 11
Výrobní režie OPRAVY	1 538 167	2 055 512	946 252	344 437
Výrobní režie II.	289 798	384 643	302 629	130 057
Správní režie	2 116 935	2 116 935	2 116 935	2 116 935
Odbytová režie	407 507	466 802	1 286 046	209 525
Nepřímé náklady celkem	**4 352 406**	**5 023 892**	**4 651 861**	**2 800 953**

Výrobní režie je rozdělena do dvou skupin. První skupina – Výrobní režie OPRAVY, zahrnuje položky týkající se oprav. Patří sem osobní náklady techniků ve výrobě, zákonné sociální náklady techniků a výrobních dělníků, spotřeba režijního materiálu a ochranných pomůcek a také odpisy a opravy strojů a zařízení.

Do druhé skupiny výrobní režie jsou zahrnuty náklady společné jak pro opravy, tak prodej. Jde například o náklady na spotřebu pohonných hmot manipulačních dopravních prostředků, přepravné (dovoz nakoupeného zboží či materiálu), ostatní provozní náklady a další. Výrobní režie II zahrnuje také náklady na spotřebu energie. Vzhledem k tomu, že nemám přesné informace o spotřebě jednotlivých strojů či útvarů. Je tato položka rozdělena na polovinu mezi výrobní a správní režii.

Správní režie je spojena se zabezpečením chodu podniku. Patří sem osobní náklady na pracovníky oddělení Správy (viz Nové odpovědnostní členění nákladů), dále náklady na služby jako jsou telefon, poštovné, nájemné, programátorské atd., spotřeba PHM osobních automobilů, opravy a odpisy budov a osobních automobilů, daně, nákladové úroky, ostatní

finanční náklady apod. Celková výše správní režie byla rozdělena poměrově mezi čtyři střediska. Dojde tak k rovnoměrnému zatížení středisek náklady, které jsou těžce přiřaditelné jednotlivým střediskům.

Poslední skupinou nepřímých nákladů je odbytová režie. Ta obsahuje náklady jako náklady na reprezentaci, reklamu a propagaci, spotřebu pohonných hmot dopravních prostředků pro přepravu zboží k zákazníkům, osobní náklady obchodních zástupců a další. Vzhledem k tomu, že náklady na reprezentaci a náklady na reklamu nelze přesně vyčíslit na jednotlivá střediska, byly tyto náklady rozděleny úměrně mezi střediska. Hlavním důvodem je další alokace těchto nákladů na kalkulačním vzorci.

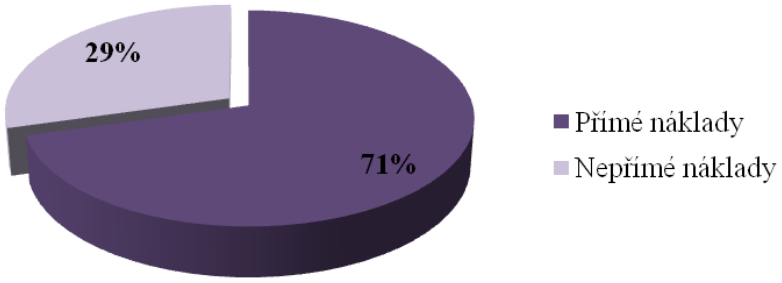
9.3.3 Výsledek nového kalkulačního členění

Výsledek nového kalkulačního členění je zobrazen v tabulce (viz Tabulka 27). Celkové náklady společnosti jsou rozděleny na přímé a nepřímé podle toho, zda je lze přímo přiřadit kalkulovanému výkonu, a zda se týkají oprav či prodeje. Obdobně je na tom výrobní režie, neboť některé náklady této skupiny nelze přiřazovat prodávanému zboží.

Tabulka 27 Nové kalkulační členění nákladů v Kč (vlastní zpracování)

	Středisko 03	**Středisko 07**	**Středisko 09**	**Středisko 11**
Přímé náklady OPRAVY	7 251 776	6 438 294	1 495 767	1 271 909
Přímé náklady PRODEJ	0	3 063 466	16 760 935	4 070 746
Přímé náklady	**7 251 776**	**9 501 760**	**18 256 702**	**5 342 655**
Výrobní režie OPRAVY	1 538 167	2 055 512	946 252	344 437
Výrobní režie II.	289 798	384 643	302 629	130 057
Správní režie	2 116 935	2 116 935	2 116 935	2 116 935
Odbytová režie	407 507	466 802	1 286 046	209 525
Nepřímé náklady	**4 352 406**	**5 023 892**	**4 651 861**	**2 800 953**
Náklady středisek celkem	**11 604 182**	**14 525 652**	**22 908 563**	**8 143 608**

Ve srovnání s původním kalkulačním členěním, ve kterém bylo považováno za přímé a nepřímé náklady 92%, resp. 8% z celkových nákladů, se v novém kalkulačním členění tento poměr výrazněji změnil. Jak lze vidět v grafu (viz Obrázek 13) představují přímé náklady 71% z celkových nákladů. Nepřímé náklady pak tvoří 29%-ní podíl na celkových nákladech společnosti.



Obrázek 13 Podíl přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

9.4 Návrh nového kalkulačního systému společnosti

Návrh nového kalkulačního systému společnosti je složitý z důvodu roztříštěnosti zaměření jednotlivých středisek. Některá střediska se zabývají pouze opravami starých dílů, některá střediska se věnují pouze prodeji.

V rámci nového kalkulačního systému se budu věnovat zvlášť sestavení nového kalkulačního vzorce pro výše uvedené výrobky (viz Tabulka 14), kde bude využito nové kalkulační členění nákladů na přímé a nepřímé. Další část bude věnována návrhu kalkulace prodejní ceny uplatňované ve středisku 07 Bosch Car Servis.

9.4.1 Návrh nového kalkulačního vzorce pro opravy

Návrh nového kalkulačního vzorce pro opravy starých dílů bude prováděn pro středisko 03 Opravy autoagregátů, ze kterého pochází výrobky z již zmiňované kalkulace (viz Tabulka 14). Změnou oproti stávající kalkulaci bude rozdělení režijních nákladů do čtyř skupin podle nového kalkulačního členění nákladů, a to výrobní režie OPRAVY, výrobní režie II., správní režie a odbytová režie.

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
Přímé náklady celkem
Výrobní režie OPRAVY
Výrobní režie II.
Vlastní náklady výkonu
Správní režie
Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu

V rámci výrobní režie OPRAVY, výrobní režie II. a odbytové režie bude pracováno pouze s náklady střediska 03. Tyto náklady budou rozděleny mezi výrobky, kterými se toto středisko zabývá. V případě správní režie budou její celkové náklady rozděleny úměrně mezi čtyři výrobní střediska. Je tomu tak z toho důvodu, že tyto režijní náklady jsou spojeny s chodem celé organizace. Pro jednotlivé typy režií budou stanoveny rozvrhové základny (viz Tabulka 28).

Tabulka 28 Stanovení sazeb režií OPRAVY (vlastní zpracování)

Typ režie	**Výrobní I.**	**Výrobní II.**	**Správní**	**Odbytová**
Rozvrhová základna	přímé mzdy	přímé mzdy	přímé náklady	přímé náklady
Suma režie	1 538 167 Kč	289 798 Kč	2 116 935 Kč	407 507 Kč
Suma rozvrhové základny	4 098 378 Kč	4 098 378 Kč	7 251 776 Kč	7 251 776 Kč
Sazba režie	**38%**	**7%**	**29%**	**6%**

Z vyčíslených nákladů jednotlivých typů režií, byly pomocí zvolených rozvrhových základen vypočteny sazby režijních přirážek pro tyto režie. S nimi budu dále pracováno v kalkulačním vzorci pro stanovení režijních nákladů jednotlivých výrobků.

V následující tabulce (viz Tabulka 29) dochází k aplikaci nového kalkulačního vzorce pro dva výrobky, a to brzdový válec TATRA a posilovač spojky.

Tabulka 29 Kalkulace pomocí nového kalkulačního vzorce v Kč
(vlastní zpracování)

	Brzdový válec TATRA	**Posilovač spojky**
Přímý materiál	305,18	155,68
Přímé mzdy	67,00	53,60
Ostatní přímé náklady	0	0
Přímé náklady celkem	**372,18**	**209,28**
Výrobní režie OPRAVY	25,15	20,12
Výrobní režie II.	4,74	3,79
Vlastní náklady výkonu	**402,06**	**233,19**
Správní režie	108,65	61,09
Odbytová režie	20,91	11,76
Úplné vlastní náklady výkonu	**531,62**	**306,04**
Prodejní cena	658,00	306,00
Zisk výrobku	**126,38**	**-0,04**

Středisko 03 se zabývá opravami velkého množství výrobků. Ne všechny výrobky jsou v daném období ve společnosti opravovány, navíc spotřeba materiálu se liší podle míry poškození. Stávající systém kalkulací ve společnosti je zatěžoval stejnou režií bez ohledu na to, kolik materiálu bylo spotřebováno. V novém návrhu je správní a odbytová režie přiřazována na základě přímých nákladů daného výrobku. Dochází tak k lepšímu zohlednění náročnosti opravy.

9.4.2 Návrh stanovení prodejní ceny u nakupovaného zboží

Společnost se ve velké míře zabývá nákupem zboží. V některých případech je zboží dále prodáváno odběrateli, v jiných je využito v rámci poskytovaného servisu automobilů. Při stanovování prodejních cen je potřebné brát v úvahu nutnost pokrytí režijních nákladů. V případě prodeje je zboží zatěžováno třemi typy režií, a to výrobní režie II, správní režie a odbytová režie. Výrobní režie OPRAVY zahrnuje pouze náklady spojené s opravami výrobků a nebude jí tak zatěžováno prodávané zboží.

Stejně jako v případě oprav je potřebné stanovit rozvrhové základy a z nich vypočítané režijní sazby. Jak lze vidět v tabulce (viz Tabulka 30) jsou za rozvrhovou základnu výrobní režie II. stanoveny náklady na prodané zboží daného střediska. Rozvrhovou základnou správní a odbytové režie jsou přímé náklady střediska 07.

Tabulka 30 Stanovení sazeb režií PRODEJ (vlastní zpracování)

Typ režie	Výrobní II.	Správní	Odbytová
Rozvrhová základna	náklady na prodané zboží	přímé náklady	přímé náklady
Suma režie	384 643 Kč	2 116 935 Kč	466 802 Kč
Suma rozvrhové základny	3 063 466 Kč	9 501 760 Kč	9 501 760 Kč
Sazba režie	**13%**	**22%**	**5%**

Znázornění sestavení prodejní ceny je zobrazeno v tabulce (viz Tabulka 31). Nákupní cena antény je 117 Kč. Po započtení výrobní režie II. správní režie a odbytové režie jsou celkové náklady vypočteny na 163,51 Kč. Po připočtení očekávané ziskové přirážky tohoto zboží, je prodejní cena stanovena na 196 Kč (výše ziskové přirážky není skutečná).

Tabulka 31 Kalkulace prodejní ceny v Kč

(vlastní zpracování)

Výrobek	**Anténa**
Nákupní cena	117,00
Výrobní režie II.	14,69
Správní režie	26,07
Odbytová režie	5,75
Náklady celkem	**163,51**
Zisková přirážka (20%)	32,70
Prodejní cena (bez DPH)	**196,21**

S takto stanovenými cenami nakoupeného zboží společnost dále pracuje při sestavování cen zakázek. Zakázkový list obsahuje činnosti, které budou v rámci servisu prováděny, např. provedení STK, seřízení světel, výměna brzd apod. Provedené činnosti a jednotlivé díly použité při servisu automobilu jsou uvedeny na faktuře. Ceny jednotlivých položek jsou určeny v prodejních cenách. Pro tyto účely musí tedy být v daném výrobku či zboží zahrnuty všechny režijní náklady, které mají být pokryty.

9.5 Návrh sestavování rozpočtu

Ve společnosti není v současnosti věnována sestavování rozpočtu větší pozornost. Jsou sestavovány pouze zjednodušené rozpočty pro potřeby obnovy úvěrů od banky. V dalším textu se proto budu věnovat návrhu při postupu sestavování rozpočtu společnosti PENTO, s.r.o.

V organizační struktuře společnosti jsou čtyři výrobní střediska a jedno správní. V čele výrobních středisek stojí vždy jeden z jednatelů společnosti (středisko 09 a 11 spadají pod jednoho jednatele). Tito jednatelé se pohybují ve společnosti od jejího vzniku a mají tak nejlepší přehled o jejím vývoji. Současně jsou také zodpovědní za hospodaření středisek. Stávající ekonomický úsek vede hlavní ekonom společnosti. Ten se v současnosti věnuje také sestavování nejrůznějších statistických dat, rozboru nákladů na výrobky apod.

Vzhledem k těmto skutečnostem navrhuji tvorbu střediskových rozpočtů, které budou sestavovány měsíčně pro přesnější zohlednění měnících se podmínek. Současně by mělo docházet k průběžnému čtvrtletnímu vyhodnocování na pravidelných poradách. Společnost se zabývá opravou a prodejem velkého počtu výrobků. Je pro ni tedy obtížné sestavovat

podrobnější plány očekávaných tržeb a nákladů pro delší období. Měsíční plány a rozpočty by měly lépe odpovídat předpokládanému vývoji pro stanovené období. Východiskem těchto měsíčních rozpočtů bude roční podnikový rozpočet.

Jednoduchou a levnou aplikaci systému rozpočtů zajistí MS Excel, který je v podniku často používaný. Jedná se sice o zjednodušenou formu sestavování rozpočtu, ale i ta je schopna poskytnout podstatné informace.

9.5.1 Fáze sestavení rozpočtu

Při sestavování rozpočtu je nejdůležitějším krokem určení hlavních cílů a priorit, které budou rozhodující při tvorbě rozpočtu. Při stanovování těchto cílů je nutné vycházet také z očekávaného vývoje prostředí, ve kterém společnosti PENTO, s.r.o. působí. K tomuto účelu může posloužit uvedená PESTEL analýza. Současně je nutné stanovit zodpovědné osoby za sestavené rozpočty. V případě výrobních středisek jimi budou vedoucí středisek, v případě hlavního podnikového rozpočtu a rozpočtu střediska Správa to bude hlavní ekonom společnosti.

Dalším krokem je příprava rozpočtu, při které musí být zohledněny stanovené cíle. Na základě kvalifikovaného odhadu budoucích tržeb jednotlivých středisek, bude sestaven plán nákladů, a to jak přímých, tak nepřímých. Je důležité sladit jednotlivé střediskové plány s celopodnikovým plánem a zohlednit také režijní náklady správního střediska. V potaz musí být brány také zamýšlené investice společnosti Po schválení plánů jednateli a hlavním ekonomem dojde k sestavování samotného rozpočtu.

V rámci jednotlivých středisek by měly být určeny úkoly, které budou kontrolovány. Pro zajištění plnění rozpočtů je nutné stanovit dílčí úkoly podřízeným pracovníkům, kteří za ně budou zodpovědní. Současně musí být stanoven systém odměňování za plnění těchto plánů a rozpočtů, například pokud obchodní zástupce dosáhne větších tržeb, než byl stanoven plán nebo při úspoře materiálu výrobním dělníkem.

V závěru každého měsíce, resp. roku bude docházet ke kontrole plnění stanovených plánů a identifikaci odchylek, které je nutné odstranit. Vedoucí středisek společně s hlavním ekonomem by měli stanovit způsob, jakým budou vzniklé odchylky eliminovány.

9.6 Nákladová a časová analýza projektu

Cílem projektu bylo navrhnout společnosti taková opatření, která pro ni budou snadno proveditelná. Proto bude na závěr práce provedena nákladová a časová analýza projektu. Nákladová analýza má za úkol určit jeho finanční náročnost, která je spojena se zaváděním navrhovaných opatření. Časová analýza se zaměřuje na určení časové náročnosti při implementaci předložených návrhů.

9.6.1 Nákladová analýza

U navrhovaného projektu je předpokládána malá nákladová náročnost, která je spojena pouze s proškolením současných zaměstnanců.

Nové odpovědnostní členění vychází ze stávající organizační struktury společnosti. Nejsou tedy požadovány žádné významné změny, které by měly vliv na náklady společnosti. V současné době společnost využívá účetní program KONTO, který by neměl mít s navrženými změnami žádný problém. Jediným rozdílem bude jiné zaúčtování režijních nákladů na středisko 05 Správa. Vedení společnosti tak bude mít rychlý přehled o hospodaření jednotlivých středisek.

Ani v případě nového kalkulačního členění není předpokládaný vznik významnějších nákladů. K tomuto účelu postačí využití programu MS Excel, který je v současnosti ve společnosti využíván. Stejný program v podniku slouží také k stanovování nákladů na výrobek (kalkulační vzorec), půjde tedy jen o změnu ve výpočtu kalkulace výrobku. Tomuto úkolu se dosud věnoval hlavní ekonom společnosti. Není tak předpokládáno, že by k tomuto účelu bylo nutné proškolování tohoto zaměstnance.

Pouze v případě zavádění systému plánování a rozpočtování lze předpokládat vznik nákladů. Pokud se společnost nerozhodne k zakoupení specializovaného softwaru, můžu i pro tento účel užívat MS Excel. Jelikož se ale vedoucí jednotlivých středisek dosud příliš nevěnovali sestavování plánů a rozpočtů, bude pravděpodobně nutné jejich proškolení. Předpokládaná cena proškolení tří vedoucích středisek a hlavního ekonoma se pohybuje kolem 20 000 Kč.

9.6.2 Časová analýza

Za optimální období pro zavedení navrhovaných opatření považuji začátek účetního období, tedy k 1. lednu 2015. Měnit způsob účtování nákladů, či úpravu kalkulačního vzorce v průběhu účetního období, nepovažuji za vhodné.

U zavedení nového odpovědnostního členění nelze předpokládat významnou časovou náročnost. Jediným úkolem je vyčlenit položky, které budou nově účtovány na středisko 05 Správa. Na tomto úkolu se bude podílet hlavní ekonom a hlavní účetní společnosti. Poté bude tento seznam představen účetním jednotlivých středisek.

Nové členění nákladů na přímé a nepřímé bude o něco náročnější, jelikož nebyl tento způsob dosud ve společnosti užíván. Hlavní ekonom určí přímé a nepřímé náklady. V případě nepřímých nákladů je dále roztřídí do jednotlivých režií. Poté dojde k přepracování kalkulací výrobků a zboží.

Časově nejnáročnějším úkolem je tvorba plánů a rozpočtů. Nejprve dojde k proškolení vedoucích středisek a hlavního ekonoma. Poté vedoucí středisek sestaví rozpočet očekávaných tržeb v jednotlivých měsících a na ně navazující rozpočet nákladů. Hlavní ekonom sestaví rozpočet nákladů správního střediska a na základě dílčích rozpočtů sestaví podnikový rozpočet na rok 2015.

ZÁVĚR

Ve své práci jsem se zabývala řízením nákladů ve společnosti PENTO, s.r.o. Tato společnost se od svého vzniku profilovala na významného dodavatele služeb v oblasti autoopravárenství, nákladních i osobních vozidel, včetně velkoobchodního prodeje náhradních dílů.

Společnost, stejně jako mnoho jiných firem, ovlivnila celosvětová hospodářská krize, která významně zapůsobila na její hospodářskou situaci. S následky této krize se společnost potýká dodnes, jelikož je závislá na mnoha odvětvích (např. stavebnictví), které se dosud z krize nevymanilo. Pro společnost se tak stává stále důležitější oblast řízení nákladů.

Cílem práce bylo odhalit případné nedostatky v této oblasti a navrhnout taková opatření, která budou pro společnost přínosná a zároveň snadno proveditelná. V první části jsem se věnovala získání teoretických poznatků z oblasti nákladů, kalkulací a rozpočtů, na něž navazuje analytická část.

V rámci představení společnosti byla vypracována vnitropodniková a vnější analýza, která vyobrazuje dosavadní hospodaření společnosti, její majetkovou a finanční strukturu a očekávaný vývoj podnikového prostředí v příštích obdobích. Druhá část analytické části se věnuje analýze dosavadního způsobu řízení nákladů.

Na základě provedené analýzy jsem zhodnotila hlavní nedostatky dosavadního způsobu řízení nákladů a navrhla možná opatření. Jedním z nedostatků je dosavadní způsob odpovědnostního členění nákladů. To přiřazuje všechny režijní náklady výrobním střediskům bez zjevné příčinné souvislosti. Daná střediska jsou tak zatěžovány náklady, které nemohou ve své činnosti ovlivnit. Řešením je zavedení nového střediska Správa (nahrazení stávajícího Ekonomického úseku), na které budou tyto režijní náklady účtovány.

Dalším identifikovaným nedostatkem je stávající kalkulační členění nákladů, jež třídí náklady na přímé a nepřímé z hlediska toho, zda jsou danému středisku přímo přiřaditelné či nikoliv. To je nahrazeno klasickým kalkulačním členěním nákladů na přímé a nepřímé podle toho, zda je lze, popř. nelze přímo přiřadit kalkulovanému výkonu. Na tento způsob členění navazuje nový kalkulační vzorec, který při své výpočtu pracuje se třemi druhy režií: výrobní, správní a odbytovou. Výrobní režie se pak dělí na dvě skupiny podle toho, zda se týká oprav či prodeje dílů.

Poslední část projektu se věnuje sestavování rozpočtů ve společnosti. V současnosti byla tomuto oboru věnována velmi nepatrná pozornost. Je tak navrženo sestavování měsíčních

střediskových rozpočtů, za které budou odpovídat vedoucích těchto středisek. V závěru práce je projekt podroben časové a nákladové analýze.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BRAGG, Steven M., c2012. *Cost accounting fundamentals: essential concepts and examples*. 3rd ed. Centennial, Colorado: S.M. Bragg. ISBN 978-098-0069-990.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.

DATABOX, ©2014. *Živé firmy: Statisíce spolehlivých kontaktů* [online]. Liberec [cit. 2014-04-26]. Dostupné z: http://www.zivefirmy.cz/pento-autoagregaty-zlin_f395189?q=pento+H%C5%99iv%C3%ADn%C5%AFv+%C3%BAjezd&region=141

DOYLE, David P., 2002. *Strategické řízení nákladů: cost control, a strategic guide*. 1. vyd. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-189-7.

DRURY, Colin, c2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: Thomson Learning. ISBN 18-448-0028-8.

DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7179-763-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-712-4.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER, c2012. *Managerial accounting*. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin. ISBN 00-781-1100-5.

HERMANSON, Roger H, James Don EDWARDS a Roland F. SALMONSON, 1989. *Accounting principles*. 4th ed. Homewood: BPI Irwin. ISBN 02-560-7349-X.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2471-3.

HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL, 1995. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: Prospektrum. ISBN 80-7175-025-5.

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

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-87071-85-4.

LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-1996-9.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-717-9419-8.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4133-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa. ISBN 80-868-5150-8.

MCLANEY, Eddie a Peter ATRILL, 2005. *Accounting: an introduction*. 3rd ed. New York: Financial Times/Prentice Hall. ISBN 02-736-8822-7.

PENTO, s.r.o., 2014. *Interní dokumenty*. Hřivínův Újezd.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3024-0.

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

SCHROLL, Rudolf, 1997. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance.

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

SYNEK, Miloslav et al., 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3494-1.

WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7179-897-2.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABB	Activity Based Budgeting.
ABC	Activity Based Costing.
BB	Beyond Budgeting.
BO	Běžné období
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EBITDA	Zisk před zdaněním, úroky a odpisy
MO	Minulé období
THP	Technicko-hospodářští pracovníci
VH	Výsledek hospodaření
ZBB	Zero-Based Budgeting

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Analýza bodu zvratu 24
Obrázek 2 Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů 33
Obrázek 3 Schéma soustavy rozpočtů 40
Obrázek 4 Logo společnosti 46
Obrázek 5 Organizační struktura společnosti 47
Obrázek 6 Vývoj počtu zaměstnanců 48
Obrázek 7 Vývoj mzdových nákladů v tis. Kč 49
Obrázek 8 Dělení výsledku hospodaření společnosti před úroky a zdaněním v letech 2011-2013 53
Obrázek 9 Druhové členění nákladů v letech 2011-2013 60
Obrázek 10 Přímé a nepřímé náklady 65
Obrázek 11 Procentní podíl středisek na celkových nákladech 71
Obrázek 12 Procentní podíl středisek na celkových nákladech 77
Obrázek 13 Podíl přímých a nepřímých nákladů 81

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací 39
Tabulka 2 Aktiva společnosti v letech 2011 až 2013 v tis. Kč 50
Tabulka 3 Pasiva společnosti v letech 2011 až 2013 v tis. Kč 51
Tabulka 4 Vývoj hospodářského výsledku v tis. Kč 51
Tabulka 5 Vývoj výsledku hospodaření před úroky, zdaněním a odpisy v tis. Kč 52
Tabulka 6 Zkrácená verze výkazu zisku a ztrát v tis. Kč 54
Tabulka 7 SWOT analýza 55
Tabulka 8 Druhové členění nákladů v letech 2011 až 2013 v tis. Kč 60
Tabulka 9 Analýza nákladů střediska 03 Opravy autoagregátů v Kč 61
Tabulka 10 Krytí osobních nákladů v Kč 62
Tabulka 11 Analýza nákladů střediska 07 Bosch Car Servis v Kč 63
Tabulka 12 Analýza nákladů střediska 09 Prodej autoagregátů v Kč 64
Tabulka 13 Analýza nákladů střediska 11 Truck Servis v Kč 65
Tabulka 14 Kalkulace výrobků společnosti v Kč 67
Tabulka 15 Vybrané položky odpovědnostního členění v roce 2013 v Kč 71
Tabulka 16 Počet zaměstnanců ve střediscích v roce 2013 72
Tabulka 17 Osobní náklady výrobních a THP v Kč 72
Tabulka 18 Rozdělení osobních nákladů THP střediskům v Kč 73
Tabulka 19 Osobní náklady jednotlivých středisek v Kč 73
Tabulka 20 Přiřazení spotřeby PHM v Kč 74
Tabulka 21 Úprava spotřeby PHM v Kč 74
Tabulka 22 Náklady střediska 05 Správa v Kč 75
Tabulka 23 Vybrané položky nového odpovědnostního členění v roce 2013 v Kč 77
Tabulka 24 Přímé náklady Opravy v Kč 78
Tabulka 25 Přímé náklady Prodej v Kč 79
Tabulka 26 Nepřímé náklady v Kč 79
Tabulka 27 Nové kalkulační členění nákladů v Kč 80
Tabulka 28 Stanovení sazeb režií OPRAVY 82
Tabulka 29 Kalkulace pomocí nového kalkulačního vzorce v Kč 82
Tabulka 30 Stanovení sazeb režií PRODEJ 83
Tabulka 31 Kalkulace prodejní ceny v Kč 84

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha PI: Typy kalkulačních vzorců

Příloha PII: Rozvaha 2012

Příloha PIII: Výkaz zisku a ztrát 2012

Příloha PIV: Rozvaha 2013

Příloha PV: Výkaz zisku a ztrát 2013

PŘÍLOHA P I: TYPY KALKULAČNÍCH VZORCŮ

Retrográdní kalkulační vzorec:

Základní cena výkonu
- dočasná cenová zvýhodnění
- slevy
množstevní
sezónní
Cena po úpravách
- náklady
Zisk

Vzorec dynamické kalkulace:

přímý (jednicový) materiál	
přímé (jednicové) mzdy	
ostatní přímé náklady	- variabilní
	- fixní
Přímé náklady celkem	
výrobní režie	- variabilní
	- fixní
Vlastní náklady výroby	
správní režie	- variabilní
	- fixní
Vlastní náklady výkonu	
přímé (jednicové) odbytové náklady	
odbytová režie	- variabilní
	- fixní
Úplné náklady výkonu	

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady:

Cena po úpravách
- variabilní náklady
přímý (jednicový) materiál
přímé (jednicové) mzdy
variabilní režie
Marže (příspěvek na úhradu)
- fixní náklady připadající na výrobek
Zisk

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů:

Cena po úpravách
- variabilní náklady přímé (jednicové) náklady variabilní režie
Marže I.
- fixní výrobkové náklady
Marže II.
- fixní náklady skupiny výrobků
Marže III.
- fixní náklady podniku
Zisk

PŘÍLOHA P II: ROZVAHA 2012

Rozvaha ÚČ POD 1-01

Finanční úřad pro Zlínský kraj
Územní pracoviště ve Zlíně
Podáno osobně dne: Došlo dne: - 2 -04- 2013
přidělено
kulky
Č.j.:
Listy: Přílohy: (07)
moky

ROZVAHA v plném rozsahu k 31.12.2012
(v celých tisících Kč)

Č.ř.	IKF	Rok	Měsíc	IČO
01	8 0 1 0 9 5	2012	12	44119054

Název a sídlo účetní jednotky:
PENTO s.r.o.
Hřivínův Újezd 191
76307 Velký Ořechov

Označení	A K T I V A	Řád	Běžné účetní období			Minule
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	1	59906	-23736	36170	36769
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	2	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	3	34606	-22753	11853	11417
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	400	-327	73	11
B.I. 1.	Zřizovací výdaje	5	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6	0	0	0	0
3.	Software	7	225	-152	73	11
4.	Ocenitelná práva	8	175	-175	0	0
5.	Goodwill (+/-)	9	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	34206	-22426	11780	11406
B.II. 1.	Pozemky	14	2448	0	2448	2448
2.	Stavby	15	17551	-9615	7936	8229
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	14207	-12811	1396	729
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	17	0	0	0	0
5.	Základní stádo a tažná zvířata	18	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	0	0	0	0
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	22	0	0	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	23	0	0	0	0
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	0	0	0	0
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25	0	0	0	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26	0	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstataný vliv	27	0	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28	0	0	0	0
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	29	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30	0	0	0	0

Označení	AKTIVA	Řád.	Běžné účetní období			Minulé
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva	31	25183	-983	24200	25199
C.I.	Zásoby	32	15249	0	15249	15294
C.I. 1.	Materiál	33	6294	0	6294	6650
2.	Nedokončená výroba a polotovary	34	0	0	0	0
3.	Výrobky	35	851	0	851	642
4.	Zvířata	36	0	0	0	0
5.	Zboží	37	8144	0	8144	8002
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	38	0	0	0	0
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	39	0	0	0	0
C.II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	40	0	0	0	0
2.	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	41	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	42	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdru	43	0	0	0	0
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44	0	0	0	0
6.	Dohadné účty aktivní	45	0	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	46	0	0	0	0
8.	Odložená daňová pohledávka	47	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky	48	8892	-983	7909	8477
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49	7259	-983	6276	8262
2.	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	50	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	51	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdru	52	0	0	0	0
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53	0	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	54	0	0	0	0
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	58	0	58	197
8.	Dohadné účty aktivní	56	0	0	0	18
9.	Jiné pohledávky	57	1575	0	1575	0
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	1042	0	1042	1428
C.IV. 1.	Peníze	59	952	0	952	1234
2.	Účty v bankách	60	90	0	90	194
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61	0	0	0	0
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	62	0	0	0	0
D.I.	Časové rozlišení	63	117	0	117	143
D.I. 1.	Náklady příštích období	64	104	0	104	133
2.	Komplexní náklady příštích období	65	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	66	13	0	13	10

Označení	PASIVA	Řád	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	67	36170	36759
A.	Vlastní kapitál	68	17603	20336
A.I.	Základní kapitál	69	120	120
A.I. 1.	Základní kapitál	70	120	120
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-/-)	71	0	0
3.	Změny základního kapitálu (+/-)	72	0	0
A.II.	Kapitálové fondy	73	0	0
A.II. 1.	Emisní ážio	74	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	75	0	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	76	0	0
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (+/-)	77	0	0
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	78	147	147
A.III.1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	79	47	47
2.	Statutární a ostatní fondy	80	100	100
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	81	20038	19814
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	82	20038	19814
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	83	0	0
A.V.	Hospodářský výsledek běžného účetního období (+/-)	84	-2702	224
B.	Cizí zdroje	85	18567	16454
B.I.	Rezervy	86	0	0
B.I. 1.	Rezervy dle zvláštních právních předpisů	87	0	0
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	88	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	89	0	0
4.	Ostatní rezervy	90	0	0
B.II.	Dlouhodobé závazky	91	1034	1554
B.II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	92	0	0
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba	93	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	94	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	95	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	96	0	0
6.	Vydané dluhopisy	97	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	98	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	99	0	0
9.	Jiné závazky	100	1039	1583
10.	Odložený daňový závazek	101	-5	-29

Označení	P A S I V A	Řád	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
B.III.	Krátkodobé závazky	102	10609	9955
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	103	8025	7683
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba	104	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	105	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	90	90
5.	Závazky k zaměstnancům	107	742	800
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	835	572
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	635	359
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	0	0
9.	Vydané dluhopisy	111	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	112	271	440
11.	Jiné závazky	113	11	11
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	6924	4944
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	2021	103
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	4903	4841
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C.I.	Časové rozlišení	118	0	0
C.I. 1.	Výdaje příštích období	119	0	0
2.	Výnosy příštích období	120	0	0

Sestaveno dne: 29.03.2013	Podpisový záznam sttutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou ① PENTO s.r.o. 763 07 HŘIVÍNŮV ÚJEZD 191 IČ: 44119054	
Právní forma účetní jednotky s r.o.	Předmět podnikání Koupě zboží a prodej, opravy motorových vozidel	Poznámka

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2012

Výsledovka ÚČ POD 2-01

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT v plném rozsahu k 31.12.2012
(v celých tisících Kč)

Č.ř.	IKP	Rok	Měsíc	IČO
01	8 0 3 0 9 5	2012	12	44119054

Finanční úřad pro Zlínský kraj
Územní pracoviště ve Zlíně
Podáno osobně dne: Došlo dne: - 2 -04- 2013
přiděleno
kolky
Č.j.:
Listy: Přílohy: (07)
znaky

Název a sídlo účetní jednotky:
PENTO s.r.o.
Hřivínův Újezd 191
76307 Velký Ořechov

Označení a	TEXT b	Řád c	Skutečnost v účetním období Sledovaném 1	Minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	26470	32936
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	22393	27765
+	Obchodní marže	3	4077	5171
II.	Výkony	4	27151	29527
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	26942	29306
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	209	221
II. 3.	Aktivace	7	0	0
B.	Výkonová spotřeba	8	16519	18011
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	11937	13299
B. 2.	Služby	10	4582	4712
+	Přidaná hodnota	11	14710	16687
C.	Osobní náklady	12	15848	15725
C. 1.	Mzdové náklady	13	11472	11471
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	3881	3883
C. 4.	Sociální náklady	16	495	371
D.	Daně a poplatky	17	131	145
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1616	1222
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	1020	1921
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	4	67
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	1016	1854
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	151	356
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F. 2.	Prodaný materiál	24	151	356
G.	Změna stavu rezerv a opr.pol. v prov.obl.a kompl.nákladů př.obd. (+/-)	25	250	129
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	451	77
H.	Ostatní provozní náklady	27	313	508
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	-2129	600

Označení	TEXT	Řád.	Skutečnost v účetním období	
			Sledované	Minulém
a	b	c	1	2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovlád.a řízených osobách a v úč.jedn.pod post.vlivem	34	0	0
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII.3.	Výnosy z ostatního finančního dlouhodobého majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	287	212
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	40	113
O.	Ostatní finanční náklady	45	311	271
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-550	-370
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	49	0	0
Q. 1.	- splatná	50	0	0
Q. 2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	-2702	324
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
S. 2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0
U.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	-2702	324
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	-2702	324

Sestaveno dne: 29.03.2013	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
	PENTO ① 783 07 HRUBÝ JESENÍK 191 IČ: 44119084

Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání	Poznámka
s.r.o.	Koupě zboží a prodej, opravy motorových vozidel	

PŘÍLOHA P IV: ROZVAHA ZA ROK 2013

Rozvaha Úč POD 1-01

ROZVAHA v plném rozsahu k 31.12.2013
(v celých tisících Kč)

Č.ř.	IKF	Rok	Měsíc	IČO
01	8 0 1 0 9 5	2013	12	44119054

Název a sídlo účetní jednotky:
PENTO s.r.o.
Hřivínův Újezd 191
76307 Velký Ořechov

Označení	A K T I V A	Řád	Běžné účetní období			Minule
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	1	59004	-25633	33371	36170
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	2	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	3	34936	-24522	10414	11853
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	399	-367	32	73
B.I. 1.	Zřizovací výdaje	5	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6	0	0	0	0
3.	Software	7	224	-192	32	73
4.	Ocenitelná práva	8	175	-175	0	0
5.	Goodwill (+/-)	9	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	34537	-24155	10382	11780
B.II. 1.	Pozemky	14	2448	0	2448	2448
2.	Stavby	15	17551	-10292	7259	7936
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	14538	-13863	675	1396
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	17	0	0	0	0
5.	Základní stádo a tažná zvířata	18	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	0	0	0	0
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	22	0	0	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	23	0	0	0	0
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	0	0	0	0
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25	0	0	0	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26	0	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstataný vliv	27	0	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28	0	0	0	0
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	29	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30	0	0	0	0

Označení	A K T I V A	Řád	Běžné účetní období			Minule
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva	31	23849	-1111	22738	24200
C.I.	Zásoby	32	15199	0	15199	15249
C.I. 1.	Materiál	33	6174	0	6174	6254
2.	Nedokončená výroba a polotovary	34	0	0	0	0
3.	Výrobky	35	675	0	675	851
4.	Zvířata	36	0	0	0	0
5.	Zboží	37	8350	0	8350	8144
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	38	0	0	0	0
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	39	0	0	0	0
C.II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	40	0	0	0	0
2.	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	41	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	42	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdru	43	0	0	0	0
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44	0	0	0	0
6.	Dohadné účty aktivní	45	0	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	46	0	0	0	0
8.	Odložená daňová pohledávka	47	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky	48	7288	-1111	6177	7909
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49	6805	-1111	5694	6276
2.	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	50	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	51	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdru	52	0	0	0	0
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53	0	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	54	0	0	0	0
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	183	0	183	58
8.	Dohadné účty aktivní	56	0	0	0	0
9.	Jiné pohledávky	57	300	0	300	1575
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	1362	0	1362	1042
C.IV. 1.	Peníze	59	1083	0	1083	952
2.	Účty v bankách	60	279	0	279	90
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61	0	0	0	0
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	62	0	0	0	0
D.I.	Časové rozlišení	63	219	0	219	117
D.I. 1.	Náklady příštích období	64	209	0	209	104
2.	Komplexní náklady příštích období	65	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	66	10	0	10	13

Označení	P A S I V A	Řád	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	67	33371	36170
A.	Vlastní kapitál	68	16391	17603
A.I.	Základní kapitál	69	120	120
A.I. 1.	Základní kapitál	70	120	120
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (+/-)	71	0	0
3.	Změny základního kapitálu (+/-)	72	0	0
A.II.	Kapitálové fondy	73	0	0
A.II. 1.	Emisní ážio	74	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	75	0	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	76	0	0
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (+/-)	77	0	0
5.	Vypořádání rozdílů z přeměn společnosti	78	0	0
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách společnosti	79	0	0
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	80	147	147
A.III.1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	81	47	47
2.	Statutární a ostatní fondy	82	100	100
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	83	17336	20038
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	84	17336	20038
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	85	0	0
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	86	0	0
A.V.	Hospodářský výsledek běžného účetního období (+/-)	87	-1212	-2702
B.	Cizí zdroje	88	16980	18567
B.I.	Rezervy	89	0	0
B.I. 1.	Rezervy dle zvláštních právních předpisů	90	0	0
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	91	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	92	0	0
4.	Ostatní rezervy	93	0	0
B.II.	Dlouhodobé závazky	94	1034	1034
B.II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	95	0	0
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba	96	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	97	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	98	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	99	0	0
6.	Vydané dluhopisy	100	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	101	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	102	0	0
9.	Jiné závazky	103	1034	1039
10.	Odložený daňový závazek	104	0	-5

Označení	P A S I V A	Řád	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
B.III.	Krátkodobé závazky	105	10507	10609
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	106	8079	8025
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba	107	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	108	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109	90	90
5.	Závazky k zaměstnancům	110	719	742
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	790	835
7.	Stát - daňové závazky a dotace	112	549	635
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	113	0	0
9.	Vydané dluhopisy	114	0	0
10.	Dohadné účty pasívní	115	269	271
11.	Jiné závazky	116	11	11
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	117	5439	6924
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118	709	2021
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	119	4730	4903
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	120	0	0
C.I.	Časové rozlišení	121	0	0
C.I. 1.	Výdaje příštích období	122	0	0
2.	Výnosy příštích období	123	0	0

Sestaveno dne: 18.03.2014	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání	Poznámka
Společnost s ručením omezeným	Koupě zboží a prodej,opravy motorových vozidel	

PŘÍLOHA P V: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ZA ROK 2013

Výsledovka ÚČ POD 2-01

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT v plném rozsahu k 31.12.2013
(v celých tisících Kč)

Č.ř.	IKF	Rok	Měsíc	IČO
01	8 0 3 0 9 5	2013	12	44119054

Název a sídlo účetní jednotky:
PENTO s.r.o.
Hřivínův Újezd 191
76307 Velký Ořechov

Označení a	TEXT b	Řád c	Skutečnost v účetním období Sledovaném 1	Minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	28680	26470
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	23895	22393
+	Obchodní marže	3	4785	4077
II.	Výkony	4	26563	27151
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	26698	26942
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	-135	209
II. 3.	Aktivace	7	0	0
B.	Výkonová spotřeba	8	14945	16519
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	11150	11937
B. 2.	Služby	10	3795	4582
+	Přidaná hodnota	11	16403	14710
C.	Osobní náklady	12	15153	15848
C. 1.	Mzdové náklady	13	10950	11472
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	3704	3881
C. 4.	Sociální náklady	16	499	495
D.	Daně a poplatky	17	86	131
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1842	1616
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	675	1020
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	4
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	675	1016
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	103	151
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F. 2.	Prodaný materiál	24	103	151
G.	Změna stavu rezerv a opr.pol. v prov.obl.a kompl.nákladů př.obd. (+/-)	25	128	250
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	31	451
H.	Ostatní provozní náklady	27	599	313
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	-802	-2129

Označení	T E X T	Řád	Skutečnost v účetním období	
			Sledovaném	Minulém
a	b	c	1	2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovlád.a řízených osobách a v úč.jedn.pod post.vlivem	34	0	0
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII.3.	Výnosy z ostatního finančního dlouhodobého majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	248	287
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	138	48
O.	Ostatní finanční náklady	45	295	311
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-405	-550
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	49	0	0
Q. 1.	- splatná	50	0	0
Q. 2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	-1212	-2702
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
S. 2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0
U.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	-1212	-2702
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	-1212	-2702

Sestaveno dne: 18.03.2014	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání	Poznámka
společnost s ručením omezeným	Koupě zboží za účelem jeho prodeje a prodej, opravy motorových vozidel	