

# **Analýza systému řízení nákladů ve firmě ZPV Rožnov, s. r. o.**

Gabriela Palacká

---

Bakalářská práce  
2012

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2011/2012

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Gabriela PALACKÁ**  
Osobní číslo: **M09095**  
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza systému řízení nákladů ve firmě ZPV  
ROŽNOV, s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

## Úvod

### I. Teoretická část

- Zpracujte teoretické poznatky týkající se řízení podnikových nákladů.

### II. Praktická část

- Provedte situační analýzu společnosti ZPV Rožnov, s.r.o.
- Analyzujte současný stav systému řízení nákladů ve společnosti.
- Na základě analýzy vyslovte závěrečná doporučení v oblasti řízení nákladů sledované společnosti.

## Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

**KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.**

**POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.**

**SVAZ ÚČETNÍCH. Manažerské účetnictví. Praha: Bilance, 1997. 461 s.**

**SYNEK, Miloslav a kol. Podniková ekonomika. Praha: C. H. Beck, 1999. 456 s. ISBN 80-7179-228-4.**

**SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 3., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2005. 466 s. ISBN 80-247-0515-X.**

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Roman Zámečník, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: **2. dubna 2012**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2012**

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



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

# PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/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<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/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<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

<sup>1</sup> 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 nevydělečně 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 nahlázení 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.

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> 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<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/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 bakalářské/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 bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně ..... 18.5. 2012

..... 

<sup>4</sup> 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**

Tato bakalářská práce se věnuje systému řízení nákladů ve společnosti s r. o. ZPV Rožnov. Cílem je analyzovat současný stav systému řízení nákladů ve firmě a na základě zjištěných skutečností vyslovit zhodnocení řízení nákladů a doporučení společnosti v této oblasti.

Práce se skládá ze dvou částí, teoretické a praktické části. Teoretická část se zabývá zpracováním teoretických poznatků týkajících se řízení podnikových nákladů, dělí se na vysvětlení pojmu nákladů a na charakteristiky jednotlivých základních nástrojů řízení nákladů. Praktická část je rozdělena na představení společnosti, analýzu jejich nákladů z pohledu základního členění a na nástroje řízení nákladů, sestávající ze specifických znaků řízení nákladů ve společnosti, kalkulací a rozpočetnictví.

Klíčová slova:

System řízení nákladů, náklady, analýza nákladů, kalkulace, rozpočetnictví

## **ABSTRACT**

This bachelor thesis deals with the system of cost management in company ZPV Rožnov. The goal is to analyse the current conditions of the companys cost management system and due to all findings evaluate the situation and recommend further steps to the company.

The thesis consists of two parts, theoretical and practical part. The theoretical part pursues theoretical knowledge concerning company cost management, and is divided in to explanation of cost definition an cost management instruments. The practical part contains introduction the monitored company, analysis of their basic costs dividing and the comapnys cost management instruments consisting of the specific characteristics of cost management, calculations and budgeting.

Keywords:

Cost management system, costs, cost analysis, calculations, budgeting

Tímto bych chtěla vřele poděkovat Ing. Renátě Slezákové za poskytnutí veškerých informací o sledovaném podniku a za nezdolnou trpělivost, a také doc. Ing. Romanu Zámečníkovi, Ph. D. za cenné rady a připomínky při zpracování této bakalářské práce.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLAD</b> .....	<b>12</b>
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
1.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	14
1.2.1 Druhové členění .....	14
1.2.2 Účelové členění .....	14
1.2.3 Kalkulační členění nákladů .....	15
1.2.4 Členění z hlediska závislosti nákladů na změnách objemu produkce.....	15
1.2.5 Klasifikace z hlediska rozhodování .....	17
<b>2 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>18</b>
2.1 KALKULACE .....	18
2.1.1 Struktura nákladů v kalkulaci.....	19
2.1.2 Metody kalkulace .....	21
2.1.3 Kalkulační systém .....	25
2.2 ROZPOČETNICTVÍ .....	26
2.2.1 Systém plánů a rozpočtů .....	26
2.2.2 Klasifikace rozpočtů.....	27
2.2.3 Rozpočtovací proces .....	29
2.2.4 Odpovědnostní účetnictví.....	30
2.3 OSTATNÍ NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....	33
<b>3 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....	<b>34</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>35</b>
<b>4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>36</b>
4.1 PROFIL SPOLEČNOSTI.....	36
4.2 SITUAČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	36
4.2.1 Interní analýza .....	36
4.2.2 Externí analýza.....	39
4.3 SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI ZPV ROŽNOV, S. R. O. ....	41
<b>5 SYSTÉM ŘÍZENÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>42</b>
5.1 ANALÝZA A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI .....	42
5.1.1 Druhové členění .....	42
5.1.2 Účelové členění .....	46
5.2 NÁKLADY NA KVALITU .....	47
5.3 COST CUTTING .....	49
5.4 KALKULACE .....	50
5.4.1 Metoda kalkulace .....	50
5.4.1 Předměty kalkulací a struktura nákladů .....	50
5.4.2 Kalkulační vzorce.....	50
5.4.3 Principy oceňování režijních nákladů .....	52
5.4.4 Kalkulační systém .....	53



5.5	ROZPOČETNICTVÍ .....	54
5.5.1	Plánové výkazy .....	54
5.5.2	Hlavní podnikový rozpočet .....	55
5.5.3	Rozpočtové útvary .....	55
5.5.4	Kontrola rozpočtu.....	57
5.5.5	Motivační program v rozpočetnictví.....	57
<b>6</b>	<b>ZHODNOCENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>58</b>
<b>7</b>	<b>NÁVRHY A DOPORUČENÍ .....</b>	<b>61</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>64</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>66</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>68</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>69</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>70</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>71</b>

## ÚVOD

Dnešní doba je pro podniky velmi složitá, nejen že se neustále zvyšují nároky na produkt, ale také roste nebezpečná konkurence, střídají se období krize a expanze apod. Pro podnikání se stává těžším plnit si vytyčené cíle. Hlavním cílem podnikání je zvýšení tržní hodnoty či maximalizace zisku. Míra zisku závisí na vytvořených výnosech a nákladech. Tržby mnohdy v rámci dané situace podniku a trhu nelze markantně ovlivňovat, firma se stává pouze příjemcem vzniklé tržní situace. Je tedy nutné vyvíjet tlak na druhou stranu, tedy na efektivní řízení nákladů. Jakožto druhý aspekt ziskovosti, totiž řízení nákladů významně podmiňuje úspěchy společnosti. Pečlivě nastavený a efektivně využívaný systém řízení nákladů signalizuje zdraví podniku a silně ovlivňuje konkurenceschopnost. Každý podnik funguje jinak a vykazuje své specifické rysy. Je tudíž nesporným faktem, že je žádoucí, aby systém řízení nákladů byl zakomponován do procesu činnosti podniku cíleně dle jeho potřeb a typických znaků, charakteristik odvětví a dané situace na trhu. Je třeba, aby se systém spolu se všemi svými atributy pro daný podnik hodil a byl schopný pružně reagovat na všechny možné požadavky a změny, které mohou nastat.

Cílem této práce je zpracovat teoretický výklad týkající se řízení podnikových nákladů, na základě takto získaných poznatků analyzovat vybranou firmu jak všeobecně, tak hlavně z pohledu právě řízení nákladů, zhodnotit zjištěné skutečnosti a vyslovit závěrečná doporučení. Teoretická část představuje shromáždění a vysvětlení všech potřebných pojmů a metodik, které budou popisovány v analytické části. Ta tedy staví na vybudovaném teoretickém základu a snaží se aplikovat tyto poznatky jako analytický podklad pro kritické zhodnocení a doporučení. V rámci analytické části je pro všeobecnou charakteristiku podniku vhodná situační analýza. Ta je schopna představit firmu spolu s jejími základními okolnostmi a také relevantní podnikové okolí. Pozornost by měla být dýke zaměřena na zobrazení charakteristických znaků podnikového řízení nákladů a zejména na zavedený kalkulační systém a využívané metody v systému rozpočetnictví. Analýza těchto základních metod řízení nákladů bude vyhotovena přestavením základních principů, které sledovaná společnost využívá ke svému řízení nákladů. Po analýze společnosti ze všech potřebných hledisek je třeba zjištěné skutečnosti zhodnotit a vyslovit závěrečná doporučení týkajících se možnosti zlepšení nejzásadnějších rezerv společnosti v rámci daného tématu bakalářské práce.

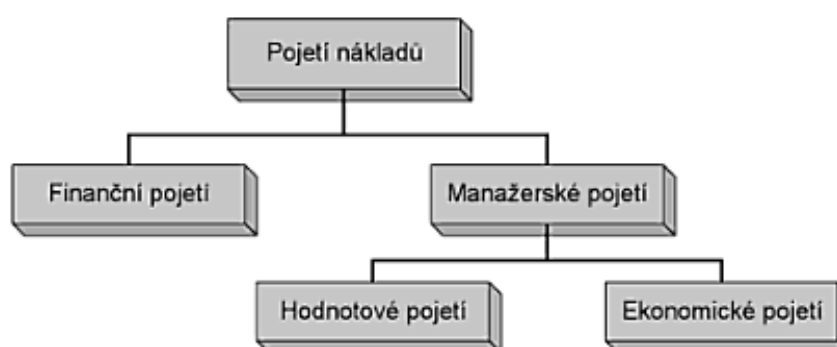
## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLAD

Miloslav Synek (1999, s. 33) popisuje náklady obecně jako **spojení, kombinaci a spotřebu výrobních faktorů v jejím peněžním vyjádření**, přičemž se některé faktory spotřebují najednou a některé spotřeby probíhají postupně opotřebováním, což představují např. odpisy majetku. Helmut Lang (2005, s. 7) říká, že náklady jsou „... *penězi oceněné množství výrobních faktorů, jakož i služby třetí straně a daně státu během zúčtovacího období, které slouží k vytvoření podnikových výkonů*“. Podle Svazu účetních (1997, s. 48) představují náklady „... *v peněžní formě uskutečněné měření vynaložení ekonomických zdrojů v určité aktivitě, uskutečněné účelně a účelově*“. Definice se opakují zejména v tom, že náklady představují vynaložení určitého zdroje, v peněžním vyjádření a vynaložení probíhá za nějakým účelem. Jiná vymezení pojmu nákladů se podřizují jednotlivými pojetími, kterými lze náklady posuzovat, proto budou pojmu „náklady“ dále věnovány následující kapitoly.

### 1.1 Pojetí nákladů

Různé literatury představují pojetí nákladů jinak, např. nejčastěji lze nalézt rozdělení na finanční, hodnotové a ekonomické (Svaz účetních, 1997, s. 50), Miloslav Synek (2003, s. 73) ale uvádí: „*V podstatě máme dvojitá pojetí nákladů: jedno ve finančním účetnictví, druhé ve vnitropodnikovém (manažerském) účetnictví.*“, kdy manažerské účetnictví zastřešuje hodnotové a ekonomické pojetí. Tato definice v podstatě souhlasí s vymezením uvedené v knize doc. Popeska, které lze charakterizovat následujícím obrázkem:



Obrázek 1 Rozdělení pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)

K hlavním důvodům pro vznik dvou základních pojetí nákladů – finanční a manažerské – je zejména rozdílný adresát informací. Finanční pojetí adresuje své informace hlavně vlastníkům a věřitelům, manažerské naopak směřuje svou pozornost k informacím vhodným pro manažery podniku k rozhodovacím úlohám. Od tohoto rozdílu, komu jsou infor-

mace daného účetnictví věnována, se odvíjejí další rozdíly. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 72) Rozdíly v pojetí nákladů v jednotlivých účetních systémech jsou natolik rozdílné, že např. v angličtině se rozchází i samotné názvosloví nákladů – pro náklady v rámci manažerského pojetí je užíván název „Costs“, zatímco ve finančním účetnictví jsou náklady označeny jako „Expenses“. (Král, 2002, s. 38)

### **Finanční pojetí**

První, finanční (pagatorní), pojetí vymezuje náklady jako *„úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu“*. O nákladu hovoříme v okamžiku primárního vyčerpání zdroje, např. nákupem či prodejem. (Král, 2002, s. 36; Svaz účetních, 1997, s. 51) Miloslav Synek (1999, s. 33) charakterizuje náklad v rámci fin. účetnictví jako *„peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, ...“*.

### **Manažerské pojetí**

V druhém, manažerském, pojetí jsou nákladem hodnoty již v okamžiku vynaložení zdroje, nutně nevedoucí k úbytku finančních zdrojů (Král, 2002, s. 38). Náklad se zde definuje jako *„...hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností“* (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 16).

### **Hodnotové pojetí**

Toto pojetí, podružené manažerskému, je založeno na poskytování informací běžnému řízení a kontroly průběhu procesů. Předmětem sledování je zde hlavně množství spotřebovaných ekonomických zdrojů v peněžním vyjádření, a to v reálném čase jeho uskutečňování. Náklady v hodnotovém pojetí shodné s finančním pojetím se označují jako **základní**, ostatní lišící se náklady jsou označovány jako **kalkulační náklady**. (Svaz účetních, 1997, s. 53; Popesko, 2009, s. 33)

### **Ekonomické pojetí**

Stojí vedle hodnotového pojetí pod záštitou manažerského pojetí. Bere v úvahu tzv. oportunitní náklady představující *„maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na určitou alternativu“*. Jde o jakési doplňkové kritérium při posuzování nákladů na danou situaci či alternativu. Do oportunitních nákladů můžeme zahrnout např. podnikatelskou mzdu – kdy posuzujeme náklady mzdy, která ovšem není reálně vyplácena. (Svaz účetních, 1997, s. 58)

## 1.2 Klasifikace nákladů

Předpokladem pro řízení nákladů je jejich roztrídění do stejnorodých skupin podle různých hledisek (Čechová, 2011, s. 72). Dle charakteristiky nákladů z různých pohledů přirozeně existuje mnoho způsobů členění:

- a) Druhové členění
- b) Účelové členění
- c) Kalkulační členění
- d) Členění z hlediska závislosti nákladů na změnách objemu produkce
- e) Klasifikace z hlediska rozhodování

V dalších podkapitolách budou jednotlivá členění blíže specifikována.

### 1.2.1 Druhové členění

Přiřazuje jednotlivé náklady do určitých skupin, které jsou spojeny s danými výrobními faktory či ekonomickými zdroji podniku – dle práce tedy mzdové a osobní náklady, pak dle spotřeby, odpisů, finanční náklady a náklady na externí služby. Druhové členění charakterizuje náklady jako prvotní, externí a jednoduché. Toto členění je vlastní výkazu zisku a ztrát (účetová třída 5) a tedy spadá pod finanční účetnictví. (Král, 2002, s. 59)

### 1.2.2 Účelové členění

Zde je sledován vztah nákladů k příčině, účelu vzniku (Svaz účetních, 1997, s. 63). Náklady tohoto členění se řadí dle dvou hledisek – dle místa vzniku, odpovědnosti a dle výkonů:

- a) **Dle místa vzniku a odpovědnosti** (dle útvarů) – Miloslav synek (2003, s. 75) uvádí definici: „*třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik*“. Vznikají zde tedy tzv. odpovědnostní střediska.
- b) **Dle výkonů** – neboli kalkulační třídění nákladů, zjišťuje výši nákladů na určitý výrobek či službu a tím získáváme představu o výnosnosti výkonu (Synek, 1999, s. 35; Svaz účetních, 1997, s. 64):
  - Náklady technologické – tyto náklady přímo vyplývají z „*technologické transformace ekonomických zdrojů*“. Jsou to náklady výroby jako např. spotřeba materiálu, mzdy apod., které naplňují hlavní podnět podnikového procesu (Čechová, 2011, s. 75).

- Náklady na obsluhu – „vytváření podmínky pro bezprostřední technologický proces“.
- V knize manažerské účetnictví (Svaz účetních, 1997) patří do účelového členění dle výkonů též náklady přímé a nepřímé, a jednicové a režijní, těm je však věnována kapitola 1.3.3.

### 1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Ve většině literatur se náklady přímé a nepřímé, které jsou předmětem této kapitoly, přiřazují pod účelové členění nákladů. Miloslav Synek (2003, s. 75) ve své knize „Manažerská ekonomika“ uvádí, že: „kalkulační členění nákladů nám říká, na co byly náklady vynaloženy. Toto hledisko je pro podnik rozhodující; umožňuje zjistit rentabilitu (zisk) jednotlivých výrobků (služeb) a řídit výrobovou strukturu, ...“. Výrobek, službu či jiný výkon je kalkulační jednice a dle způsobu přiřazení rozlišujeme náklady přímé a nepřímé:

- **Přímé** (jednicové) – lze je jednoznačně přiřadit k určitému výkonu (Čechová, 2011, s. 76);
- **Nepřímé** – nelze je jednoznačně vyčíslit na kalkulační jednici, jsou společné pro více výkonů. Je nutno je rozpočítat dle nepřímých, početně technických postupů. (Svaz účetních, 1997, s. 64; Synek, 1999, s. 35)

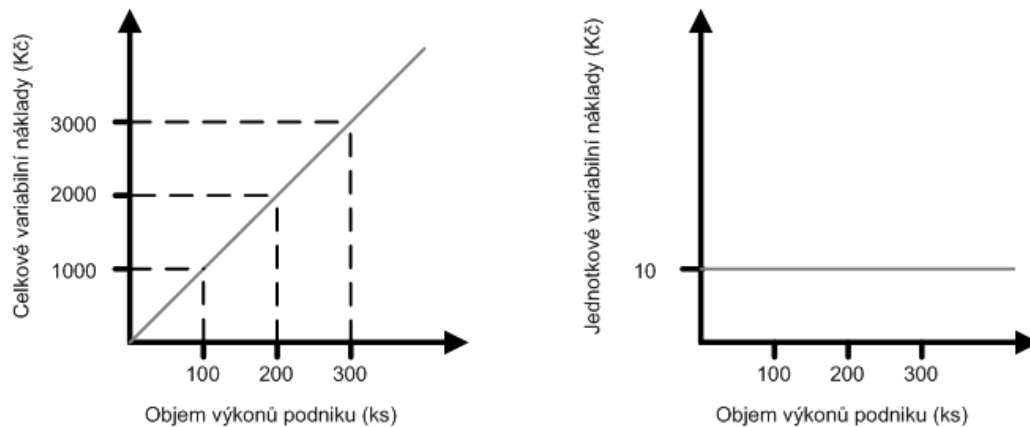
Přehled o výši nákladů přímých a nepřímých na výkon či kalkulační jednici nám poskytuje kalkulační vzorec (Synek, 1999, s. 35), kterému je věnována kapitola 2.1.1.

### 1.2.4 Členění z hlediska závislosti nákladů na změnách objemu produkce

Toto členění je v různých literaturách označováno jinak, Synek (2003, s. 76) používá označení „Členění nákladů v manažerském rozhodování“, Zámečník, Tučková a Hromková (2010, s. 13) zmiňují také označení „kapacitní členění“, Helmut Lang (2005, s. 44) jej nazývá „Vztah nákladů k zaměstnanosti“, kdy k variabilním a fixním nákladům ještě přiřazuje průměrné a mezní náklady. Všechny tyto názvy však hlavně zastřešují variabilní náklady a fixní náklady:

- A) Variabilní náklady** (proměnlivé, angl. Variable Costs) – reagují na změnu objemu produkce v krátkém i dlouhém období. Zároveň je třeba zmínit rychlost změn těchto nákladů v závislosti na rychlosti změny objemu produkce – pokud náklady stoupají úměrně rychle s produkcí, jde o proporcionální náklady, při nadproporcionálních (progresivních) nákladech stoupají rychleji než produkce (např. mzdy pracov-

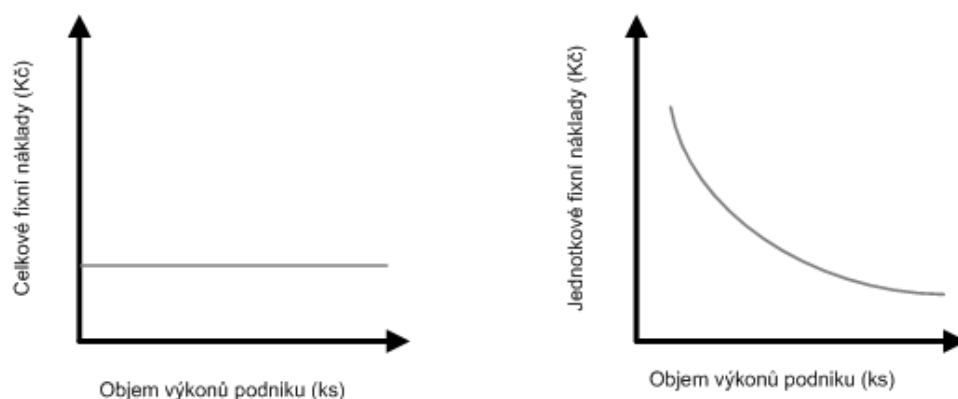
níků při přesčasech) a při pomalejším růstu hovoříme o podproporcionálních (degresivních) nákladech (např. náklady na údržbu). (Synek, 2003, s. 80; Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 22)



Obrázek 2 Celkové a jednotkové variabilní náklady (UTB, 2010-2011c)

**B) Fixní náklady** (stálé, angl. Fixed Costs) – jedná se o tzv. kapacitní náklady, vynaložené pro zajištění podmínek činnosti podniku (Král, 2002, s. 69). Pro firmu je fixní náklad v určité výši nutný při jakémkoli objemu produkce, i nulovém. V krátkém období jsou vůči objemu produkce neměnné. Jejich změna nastává skokem - jednorázově, a to např. navýšením kapacit nákupem nového stroje apod. V delším časovém úseku můžeme fixní náklady označovat taktéž za variabilní, jelikož je možno měnit výrobní kapacity. (Synek, 1999, s. 37, 69)

Následující obrázek znázorňuje průběh celkových FN a jednotkových FN:



Obrázek 3 Celkové a jednotkové fixní náklady (UTB, 2010-2011c)

**Degrese FN** – dle obrázku 3 lze pozorovat pokles průměrných fixních nákladů při zvyšování objemu výkonů. Z definice fixních nákladů víme, že jejich celková výše se s objemem



výkonů nemění – proto při zvyšování výroby se průměrně na výkon jejich hodnota „rozpočítá“ – efektem degresních nákladů vzniká tedy tzv. relativní úspora nákladů. (Svaz účetních, 1997, s. 70)

Třídění fixních a variabilních nákladů umožňuje např. vyhodnocení příspěvku na úhradu FN a zisku či analýzu bodu zvratu atd.

### 1.2.5 Klasifikace z hlediska rozhodování

**Relevantní a irelevantní náklady** – v rámci hodnocení různých alternativ či činností je důležité posoudit, které vzniklé náklady byly danou akcí ovlivněny a které ne. Zde rozlišujeme relevantní (důležité z hlediska posuzování rozhodnutí) a irelevantní náklady (náklady, které nejsou ovlivněny danou změnou). Zvláštním druhem relevantních nákladů jsou **rozdílové náklady**, definovány jako rozdíl mezi náklady před rozhodnutím a po něm. (Král, 2002, s. 75) Důležitým pojmem jsou zde **utopené (umrtvené) náklady** (angl. sunk costs), kterými rozumíme náklady neovlivnitelné žádným rozhodnutím – nelze je nijak zpětně vrátit, a proto je zbytečné se jimi při rozhodování zabývat. (Svaz účetních, 1997, s. 85)

**Oportunitní náklady** – navazujíc na ekonomické pojetí v kapitole 1.1, jsou oportunitní náklady, charakterizované jako „ušlé výnosy“, spojeny s určitým rozhodnutím na úkor jiného – a tím upuštěním od jiné alternativy (Král, 2002, s. 77).

## 2 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Pojem náklad se objevuje v každé činnosti podniku, snižování nákladů při zachování výnosů určuje, jak bude podnik ziskový, jeho řízení tedy se stává důležitým, avšak složitým, úkolem vedení celé ekonomiky dané společnosti. Řízení nákladů v podniku probíhá na různých úrovních pomocí různých metod a nástrojů:

- a) Kalkulace;
- b) Rozpočetnictví;
- c) Ostatní nástroje řízení nákladů

Těmto třem okruhům řízení nákladů v podniku jsou věnovány následující kapitoly.

### 2.1 Kalkulace

Popesko (2009, s. 55) charakterizuje kalkulaci jako „*přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak vyjádřené jednotce výkonu firmy, ...*“. V našem případě se bude hlavně jednat o přiřazení nákladů, přičemž kalkulováním zjišťujeme naturálně vyjádřený výkon a jeho peněžní vyjádření, spolu s jejich vazbami dílčích částí. Existují dva pohledy na členění nákladů (Čechová, 2011, s. 85):

- a) **Výkonnostní pohled (řízení po linii výkonů)** – přiřazuje náklady ke konkrétnímu produktu (výrobku, službě) a obslužným procesům. Veškeré výkony jsou tedy nějakým způsobem ohodnoceny, aniž by bylo zřejmé, kde náklady na daný výkon vzniká. Základním nástrojem tohoto pohledu je kalkulace.
- b) **Útvarový pohled** – naopak sleduje náklady v rámci jednotlivých útvarů v podniku. Je možno zde hovořit o ekvivalentu sledování nákladů ve vztahu k odpovědnosti. Zde zase vyvstává problém s věrohodným ohodnocením daného produktu.

Předmětem kalkulace je kalkulační jednice a kalkulované množství (Synek, 2003, s. 94):

#### Kalkulační jednice

- představuje konkrétní výkon (výrobek, polotovary, služba, práce), který je nutno vymezit měrnou veličinou, např. množstvím, hmotností, délkou, časem apod.

#### Kalkulované množství

- tvoří určitý počet daných kalkulačních jednic.

## Alokace nákladů

Náklady související s daným výkonem se musí přiřadit ke kalkulační jednotce, a to zejména proto, aby bylo zřejmé, jaké náklady jsou potřeba na danou jednotku výkonu. Principy přiřazování nákladů (alokaci) na kalkulační jednotce můžeme rozdělit do tří hlavních skupin (Čechová, 2011, s. 92,93):

- A) **Princip příčinnosti vzniku nákladů** – je zřejmě nejvěrohodnějším obrazem souvislosti nákladů k jednotce. Na daný výkon spadají ty náklady, jejichž vznik skutečně zapříčinil;
- B) **Princip únosnosti nákladů** – je další alternativou, pokud příčinnostní princip není vhodný. Únosností rozumíme takové zatížení výkonu náklady, které „dokáže unést“. Tento způsob je vhodný, pokud by cena daného výkonu, ač způsobuje více nákladů, kvůli situaci na trhu či konkurenci nepokryla s ním související náklady;
- C) **Princip průměrování** – přichází na řadu, pokud dva předchozí principy nejsou vhodné či je zbytečně nákladné je provozovat. V podstatě jen zprůměrujeme náklady na jednotlivé výkony.

Přiřazování (alokace) obsahuje tři **alokační fáze** (Král, 2002, s. 176):

- 1. **fáze** – podstatou je přiřazení přímých nákladů k výkonu, vyvolávající jejich vznik;
- 2. **fáze** – cílem je co nejpřesnější vyjádření vztahu mezi sledovaným výkonem a výkonem, který vznik alokovaného nákladu vyvolal;
- 3. **fáze** – jakožto poslední fáze má za úkol co nejpřesněji vyjádřit podíl nepřímých nákladů na sledovaný výkon.

### 2.1.1 Struktura nákladů v kalkulaci

Kalkulační vzorce zobrazují strukturu nákladů v kalkulaci. Můžeme je chápat jako písemné vyjádření dílčích částí výkonu a jejich naturální a peněžní vyjádření, které by mělo splňovat požadavky uživatele a daného rozhodnutí, pro které je vytvořen. (Svaz účetních, 1997, s.116)

Nejpoužívanější a nejjednodušší formou kalkulačního vzorce je **všeobecný (typový) kalkulační vzorec**. Tento typ vzorce zobrazuje statický vztah nákladů ke kalkulační jednotce a tvoří v podstatě tvorbu tzv. nákladové ceny, kdy jsou kvantifikovány veškeré náklady přiřazené k jednotce, připojí se očekávaný zisk a takto je získána cena. Tvorba nákladové ceny je vhodná např. při zakázkové výrobě nebo jako podklad pro domluvu s odběrateli.

Samotný vzorec s jeho dílčími položkami a ohodnoceními je však interní informací. (Synek, 2003, s. 94, 95) Všeobecný kalkulační vzorec je zobrazen na následujícím obrázku:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Výrobní (provozní) režie
<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>
Vlastní náklady výroby (provozu):
5. Správní režie
<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>
Vlastní náklady výkonu:
6. Odbytové náklady
<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>
Úplné vlastní náklady výkonu:
7. Zisk (ztráta)
<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>
Cena výkonu (základní)

*Obrázek 4 Všeobecný kalkulační vzorec  
(Popesko, 2009, s. 59)*

Položky všeob. kalkul. vzorce můžeme rozdělit na dvě části – přímé a nepřímé náklady:

- A) **Přímé náklady** – jsou lehce přiřaditelné k danému výkonu, není nutno je rozpočítávat, neboť tvoří oddělitelnou hodnotu pro jednici. Do této skupiny patří:
- **Přímý materiál** – hlavně suroviny, fyzické složky produktu;
  - **Přímé mzdy** – zpravidla základní mzdy výrobních pracovníků, které přímo souvisí se sledovaným výkonem;
  - **Ostatní přímé náklady** – takové náklady, které nebyly zachyceny v předchozích dvou přímých složkách. Jde např. o příspěvky na sociální zabezpečení přímých mezd, technologické palivo a energie apod.;
- B) **Nepřímé náklady (režijní)** - nejsou jednoznačně rozdělitelné na daný výkon, představují náklad na celé kalkulované množství. Je tedy nutno je rozpočítat pomocí různých metod pospaných v kapitole 2.1.2 (metody kalkulace). Režijní náklady v kalkulaci dělíme na (Synek, 2003, s. 95):
- **Výrobní (provozní) režie** – obsahuje náklady související s chodem výroby. Např. režijní mzdy, odpisy strojů, náklady na opravy atd.;
  - **Správní režie** – představují náklady spojené s řízením podniku či útvaru, a to např. kancelářské náklady;

- **Odbytové náklady** – souvisejí s náklady na skladování, obaly, propagaci, prodej, expedici atd.

**Retrográdní kalkulační vzorec** řeší problematiku stanovení ceny výkonu. V konkurenčním prostředí nelze pouze propočítat své náklady a poté připočítat danou ziskovou přírážku - je třeba nejdříve zjistit, za jakou cenu je trh ochotný produkt přijmout, dále stanovovat částky nákladů a až poté určit výši zisku na výkon. Postupujeme tedy opačným způsobem než u typového kalkulačního vzorce. (Popesko, 2009, s. 59) K tomu právě slouží retrográdní kalkulační vzorec, jehož strukturu zobrazuje následující obrázek:

$$\begin{array}{r}
 \text{Základní cena výkonu:} \\
 \hline
 - \text{Dočasné cenové zvýhodnění} \\
 - \text{Slevy zákazníkům:} \\
 \quad - \text{sezónní} \\
 \quad - \text{množstevní} \\
 \hline
 \text{Cena po úpravách:} \\
 \hline
 - \text{Náklady} \\
 \hline
 \text{Zisk}
 \end{array}$$

*Obrázek 5 Retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, str. 59)*

Je možno také rozlišovat **jednoduchou kalkulaci**, kterou tvoří jen přímý materiál, přímé mzdy a nepřímé náklady, a **strukturovanou kalkulaci**, která se podobá zobrazení všeobecného kalkulačního vzorce (zahrnuje navíc rozlišení např. nákladů marketingu, výzkumu atd.). (Popesko, 2009, s. 58)

Samozřejmě se vyskytují různé formy kalkulačních vzorců dle přesných požadavků uživatele či daného účelu, jsou do určité míry modifikací zmiňovaných kalkulací, např. kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady, dynamická kalkulace, kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů atd. (Svaz účetních, 1997, s. 119, 120)

### 2.1.2 Metody kalkulace

Metody kalkulací se dělí dle základního hlediska na **absorpční** (zahrnující všechny náklady v kalkulování) a **neabsorpční** (kalkulující jen s určitým druhem nákladů). (Svaz účetních, 1997, s. 127) Dále jsou k závěru podkapitoly zmíněny **moderní metody kalkulací**.

**Kalkulace absorpční (kalkulace plných nákladů)** je možno dělit na kalkulace dělením, kalkulace přírážkové, kalkulace ve sdružené výrobě, dynamickou kalkulaci a rozdílové metody:

**A) Kalkulace dělením** lze dělit na prosté dělení, stupňovitou kalkulaci a dělení ekvivalentními čísly:

**a) Prosté dělení** – jako nejjednodušší metoda kalkule, uplatňovaná při stejnorodé hromadné výrobě, využívá dělení celkových nákladů určenou kalkulační jednotkou (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 189).

**b) Stupňovitá (fázová) kalkule** – jejímž hlavním uplatněním je ve stupňové výrobě. Výrobek prochází několika fázemi, oddělené kalkule jednotlivých fází zaručuje nezatěžování výrobků všemi druhy režii jiných než výrobkem prošlých fází (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 69). Nákladem finálního produktu je součet nákladů dílčích fází. Další obdobnou metodou je postupná metoda kalkule, kdy rozdílem je, že se náklady jednotlivých fází kumulují. Výslednými celkovými náklady výrobku jsou tedy náklady poslední fáze. (UTB, 2010-2011a)

**c) Kalkule s ekvivalentními (poměrovými) čísly** – používá se při výrobě několika různých produktů ze stejných surovin, pouze lišících se určitým technickým parametrem - barvou, velikostí apod. Jelikož má každý produkt jiná rozlišovací kritéria (počet vyrobených kusů, velikost apod.), nelze přidělování nákladů provést obyčejnou kalkulací dělením. Pomocí ekvivalentních čísel tedy řeší kalkule jejich rozdílné parametry. (Lang, 2005, s. 89)

**B) Kalkule přírážkové** – jinak označována jako zakázková kalkule, je nejrozšířenějším způsobem kalkulování nákladů výkonů. K rozpočítání režijních nákladů na jednotku využívá tzv. rozvrhovou základnu (nejčastěji určitá položka přímých nákladů), která by měla mít určitý vztah k rozpočítávaným režijním nákladům, a tím stanovuje režijní přírážku, tedy procento základny, kterou je vyjádřena část režijních nákladů. (Popesko, 2009, s. 69)

**C) Kalkule ve sdružené výrobě** zahrnuje odečítací, rozčítací metodu a metodu kvantitativní výtěže:

**a) Odečítací, zůstatková metoda** – je používána v podnicích, kde je vyráběn jeden hlavní produkt a několik dalších vedlejších produktů zároveň v jednom procesu, nelze tedy oddělit kalkulaci daných produktů. Postup je zalo-

žen na tom, že od celkových nákladů se odečtou náklady vedlejších výrobků a zůstatkem jsou náklady na hl. výrobek. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 195)

**b) Rozčítací metoda** – je používána při výrobě několika výrobků z výchozí suroviny, přičemž nemůžeme výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší. Celkové náklady jsou rozčítány dle poměrových čísel vypočtených z množství výrobků či suroviny. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 196; Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 71)

**c) Metoda kvantitativní výtěže** – se hodí při vzniku sdružených výrobků ve stupňové výrobě. Tato metoda rozčítá náklady dle množství výrobků získaných z výchozí suroviny. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 71)

**D) Dynamická kalkulace** – využívá principu přírážkové kalkulace a zároveň zohledňuje změny objemu prováděných výkonů v jednotlivých fázích. Reaguje na různé využití výrobní kapacity přiřazením jiné režie fixních nákladů. (Popesko, 2009, s. 67)

**E) Rozdílové metody** – se využívají pro běžnou kontrolu vynaložení nákladů až po sestavení výsledné kalkulace. Výše uvedené metody kalkulací jsou úhrnné, neboť zjišťují skutečné náklady v úhrnu za danou kalkulační položku. Rozdílové metody však stanovují předem normu nákladů a zjišťují rozdíl od normy. Rozdílové metody se užívají nejčastěji pro řízení přímých nákladů, v hromadné a sériové výrobě. Prvním představitelem je **metoda standardních nákladů**, evidující náklady ve dvou částích – normované náklady a rozdíly ve skutečných nákladech vůči normě. Eviduje standardy přímých i režijních nákladů, využití kapacity a další. **Normová metoda**, jakožto druhá forma rozdílových metod spočívá také v předem stanovené normě a zjišťování odchylek od normy. Rozdílem od metody standardních nákladů je zaměření na normy přímých nákladů. (Synek, 2003, s. 105 -106)

Nedostatkem absorpčních metod kalkulací je, že jsou statickým zobrazením rozložení nákladů na daný jeden objem výroby, neberou tedy v úvahu výši nákladů v závislosti na změnu objemu. Zároveň rozvrhování nepřímých nákladů pomocí rozvrhové základny často hrubě nesouhlasí s příčinnou souvislostí těchto nákladů. Může docházet k neadekvátnímu zatížení výrobku nesouvisejícími náklady a je tedy zkreslena i ziskovost daných výrobků

**Kalkulace neabsorpční** (kalkulace neúplných nákladů, angl. Direct Costing) řeší nedostatky absorpčních kalkulací. Z názvů „kalkulace neúplných nákladů“ vyplývá, že kalkulu-

je na jednici jen část nákladů, a to jen variabilní náklady či přímé náklady. Problematicke rozpočítání fixních nákladů je ponechána kvantifikace rozdílu mezi cenou výrobku a jejími jednotkovými variabilními/přímými náklady. Dle rozpočítávaných pohyblivých složek nákladů (variabilní či přímé náklady) jsou neabsorpční kalkulace děleny na kalkulaci variabilních nákladů a kalkulaci přímých nákladů. (Synek, 2003, s. 110-112)

- A) **Kalkulace variabilních nákladů** (kalkulace krycího příspěvku) – počítá s variabilními náklady, tedy s náklady závislými na změně objemu výroby. Kalkulace spočívá ve stanovení jednotkových variabilních nákladů, přičemž tyto náklady jsou odečteny od ceny výrobku. Zbývající hodnota je ta část nákladů připadající na pokrytí fixních nákladů a zisku, tato zbývající hodnota je označována jako krycí příspěvek. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 73)
- B) **Kalkulace přímých nákladů** (kalkulace hrubého rozpětí) – řeší problém obtížného zjištění variabilních nákladů, jednodušší se jeví zjištění přímých nákladů. Tato kalkulace obdobně jako u kalkulace variabilních nákladů využívá zbytku ceny na pokrytí zisku a, v tomto případě, nepřímých nákladů, odečtením tentokrát přímých nákladů místo variabilních. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 74)

### Moderní metody kalkulací

Snaží se přizpůsobit změnám ve struktuře nákladů, k nimž v posledních letech dochází. Jde např. o zvyšování podílu nepřímých nákladů na úkor přímých nákladů apod. Roste tedy důležitost správného přiřazování těchto nákladů. Mezi moderní metody lze zařadit Activity Based Costing, Target costing, dále i kalkulaci životního cyklu.

- A) **Activity Based Costing** (Metoda ABC, kalkulace nákladů podle aktivit)
- Úkolem je co nejpřesněji vyjádřit vztah nákladů k příčině jejich vzniku. Nejde metodicky o nový postup, avšak o nově používanou kombinaci metody odděleného řízení fixních nákladů a variabilních nákladů s metodou dělení poměrovými čísly či přírážkovou metodou; (Svaz účetních, 1997, s. 138-141)
  - V souvislosti s principem metody ABC vzniká přístup k procesnímu nákladovému systému, označováno jako řízení podle aktivit ABM (Activity Based Management) (Popesko, 2009, s. 167). ABM tedy je manažerský nástroj využívající metodu ABC kalkulace v organizaci, tím tedy vzniká označení ABC/M, českým ekvivalentem je procesní řízení nákladů. (Popesko, 2009, s. 101)
- B) **Target costing** (metoda cílových nákladů)



- je rozšířená metoda spadající do strategického manažerského účetnictví. Metoda cílových nákladů se zaměřuje nejdříve na požadavky zákazníka – na tržní cenu (target price). Odečtením požadovaného zisku (target profit) od trhem akceptované ceny jsou zjištěny tzv. přípustné náklady (target costs, allowable costs). Po porovnání se skutečnými podmínkami v podniku se náklady rozčlení na různé aspekty výrobku a tím se tedy cílové náklady také rozčlení pro úlohu odpovědnosti útvarů či pracovníků. Je to určitá forma retrogradní kalkulace. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 198; Popesko, 2009, s. 185 - 187)

### C) Kalkulace životního cyklu (angl. life cycle costing)

- Je kalkulační metodou využívající měnících se podmínek na trhu, kdy se zkracováním životního cyklu výrobku vzrůstají požadavky předvýrobních etap (růst nákladů v době, kdy ještě nejsou evidovány tržby) a zkracuje se doba, kdy produkt tržby generuje. Výrobky jsou v různých etapách zatíženy náklady spojenými s jinými etapami, je tedy nutné provádět analýzu nákladů v těchto jednotlivých etapách. Kalkulace životního cyklu je tedy strategickým nástrojem řízení nákladů v rozdílných etapách životního cyklu výrobku. (Popesko, 2009, s. 194)

### 2.1.3 Kalkulační systém

Jak již bylo zmíněno, existuje mnoho forem a modifikací kalkulací. Jelikož v rámci výroby existuje mnoho výkonů (různé druhy výrobků, jejich polotovary, nedokončená výroba, různé činnosti apod.), existuje proto i mnoho různých kalkulací a propočtů, a tedy vzniká i nutnost vytvořit v kalkulacích efektivní systém. (Čechová, 2011, s. 97) V příloze č. 2 je uvedena struktura kalkulačního systému. Dle Svazu účetních (1997, s. 145-154) jsou jednotlivé kalkulace systému charakterizovány takto:

**Výsledná kalkulace** – je nástrojem následné kontroly hospodárnosti. Největší vypovídací schopnost má tato kalkulace při výrobě s delším výrobním cyklem a zakázkové výrobě. Delší doba cyklu totiž vyzdvihuje důležitost následné ověření reálného průběhu výroby.

**Předběžná kalkulace** – jsou sestavovány obecně před uskutečněním výkonu. Do předběžných kalkulací lze zařadit kalkulace normové (operativní a plánové) a propočtové:

- **Normová kalkulace** – jsou vypracovávány dle předem stanovených norem:
  - o **Plánová kalkulace** – je vyhotovována po konstrukční a technologické přípravě, hodnoty kalkulace jsou tedy založeny na přesných spotřebních

a výkonových normách. Plánová kalkulace např. slouží jako podklad pro sestavení rozpočetní výsledovky.

- **Operativní kalkulace** – jsou sestavovány dle okamžitých požadavků výpočtu, a to zejména pro přímé jednicové náklady na základě operativních norem (normy zohledňující okamžité podmínky). Tato kalkulace je využívána hlavně pro zadávání úkolů danému útvaru či při kontrole.
- **Propočtová kalkulace** – stanovuje podklady pro stanovení návrhu ceny a posouzení efektivnosti nově zaváděného výkonu, a to ještě před konstrukční a technologickou přípravou. Její hodnoty jsou tedy spíše orientační.

## 2.2 Rozpočetnictví

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 124) definuje rozpočet jako: „...*kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě.*“. Rozpočetnictví navazuje na všechny složky podnikového řízení - kalkulace, normy, organizace podniku apod. a vytváří plán jednotky na dané budoucí období (Synek, 2003, s. 117, 118).

### 2.2.1 Systém plánů a rozpočtů

Systém rozpočetnictví v podniku lze obecně rozdělit na:

- Rozpočty nákladů a výnosů;
- Rozpočty stavových veličin;
- Rozpočty příjmů a výdajů (peněžních toků).

Dle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 139) hlavní podnikový rozpočet, označován také jako finanční plán (angl. Master Budget) obsahuje tyto složky, jakožto období tří hlavních výkazů účetní závěrky:

- A) Rozpočtová výsledovka** - zachycuje hlavní dvě položky rozpočetnictví, a to výnosy a náklady. V rámci nákladů se upřednostňuje účelové členění nákladů, mající vyšší vypovídací schopnost než druhové členění typické pro klasický výkaz zisku a ztrát;
- B) Rozpočetní rozvaha** - představuje plánovanou strukturu aktiv a pasiv. Rozpočetní rozvaha musí prolínat s plánovanou rozpočetní výsledovkou, neboť náklady a výnosy mají nesporný vliv na položky uváděné v rozvaze;
- C) Rozpočet peněžních toků** (cashflow) – je ve své podstatě podrobný rozbor jedné z rozvahových položek.

V systému plánů a rozpočtů ve firmě musí dále být ve vhodném rozsahu kombinován krátkodobý a dlouhodobý rozpočet, celopodnikový a střediskový rozpočet, a také souhrnný vůči rozpočtu dílčích položek.

### 2.2.2 Klasifikace rozpočtů

Rozpočty lze dělit z různých hledisek:

- 1) Dle časového období na (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 128):
  - **Dlouhodobé** (strategické) – představují peněžní kvantifikaci dopadů strategických kroků podniku. Jsou vyhotovovány většinou za podnik jako celek a bývají vymezeny pro období 3-10 let.
  - **Krátkodobé** (operativní) – konkretizují jednotlivé kroky strategických podnikových plánů, a to v rámci jednoho roku či jednotlivých měsíců.
- 2) Dle stupně řízení (Synek, 2003, s. 118):
  - **Dílčí, základní** – zahrnuje sledování nákladů v rámci dílčích aktivit, útvarů, event. výkonů samostatně. Její vyhotovování je relativně přesné, ale časově náročné. Do tohoto dělení lze zahrnout rozpočty dělené dle jednotlivých středisek.
  - **Souhrnné** (celkové) – taktéž rozděluje rozpočet na dílčí aktivity, je však sestavován pro celý podnik či útvar.
- 3) Dle rozsahu zachycovaných druhů nákladů (Synek, 2003, s. 118):
  - **Zachycení všech druhů**
  - **Zachycení dílčích druhů** – kupříkladu jen rozpočet režijních nákladů.
- 4) Dle počtu variant rozpočtu (Svaz účetních, 1997, s. 211):
  - **Pevné** – nebere ohled na to, zda je předmětem rozpočtu fixní či variabilní složka nákladů, hlavně pokud je rozlišení fixní a var. části obtížné či bezvýznamné.
  - **Variantní** (flexibilní, alternativní) – fixní a variabilní náklady rozlišuje zejména kvůli předpokladu odchýlení skutečného objemu výkonů od plánovaného.

Rozlišení pevného a variantního rozpočtu lze pojmut i z jiného hlediska - a to tak, že pevným rozpočtem se rozumí jedna varianta plánu a variantním sestavení několika variant budoucího vývoje. (Synek, 2003, s. 118)

- 5) Dle vstupních dat
  - **Přírůstkový** – Bohumil Král (2002, s. 298) jej nazývá „indexní“, zatímco dle Svazu účetních (1997, s. 212) je také označován jako inkrementální. Všechny tyto názvy však popisují ten samý typ rozpočtu, kdy při jeho sestavování inde-

xováním vycházíme z výsledků minulých období. K těmto výsledkům se připočítá či odečítání obvykle procentuální hodnota dle očekávaných změn v plánovaném období (změny cen a v objemu výkonů). Tento způsob sestavování se vyznačuje svou jednoduchostí a tím i relativně nízkou nákladovostí rozpočtování. Avšak již z principu sestavování rozpočtu zde vyplývá riziko návaznosti rozpočtu na případné neefektivní a zastaralé postupy v minulosti.

- **Rozpočet „od nuly“** (angl. Zero Based Budgeting - ZBB) – při tomto typu sestavování se, jak název napovídá, vychází „od nuly“. Činnosti, na které se rozpočet stanovuje, se nově hodnotí, jsme tedy do určité míry oproštěni od minulých výsledků. Tento postup nutí sestavitele rozpočtu znovu a znovu rozmýšlet, jaké činnosti jsou jakou měrou nezbytné a jakou měrou nákladově zatížené. Tento způsob sestavování rozpočtu je ze zřejmých důvodů časově náročný a velmi pracný. Metoda ZBB je nejvíce účinná u činností poskytující určité služby či u podniků samosprávy. (Král, 2002, s. 297; Svaz účetních, 1997, s. 212)

#### 6) Dle míry korekce

- **Klouzavý** (angl. Rolling Budgets) – rozpočet zahrnuje jak základní období (rok), tak i jeho kratší části (čtvrtletí, měsíce). Hlavním principem klouzavého rozpočtu je průběžná aktualizace rozpočtu po kontrole na konci kratšího časového úseku. Tato kontrola pak umožní poklad pro upřesnění a korekci obsahu rozpočtu dle dosavadního plnění rozpočtu. Rozpočet má tedy mnohem vyšší vypovídací schopnost, ale za cenu nutnosti neustálého kontrolování a upravování, což z procesu sestavování rozpočtu dělá plynulou nepřetržitou činnost a nejen jednorázovou roční záležitost. (Svaz účetních, 1997, s. 213; Král, 2002, s. 298)
- **Pevný** (časově vymezený) – je to tedy rozpočet sestavovaný jednou za celé období, po které se musí veškeré úkony řídit podle většinou zastaralého plánu. (Svaz účetních, 1997, s. 211)

#### 7) Dle limitní kontroly

- **Limitní** – pro danou činnost se určí limit nákladů, jehož překročení je nežádoucí a vede ke schvalování nového limitu či pozastavení zdroje zvyšování nákladů. (Svaz účetních, 1997, s. 214)
- **Volné** (indikativní, nelimitovaný) – překročení stanoveného plánované hodnoty ještě neznamená úpravu limitu či zastavení činnosti, která limit překročila. Li-

mit je vyhodnocen zejména v odhadované výši, není tedy do takové míry závazný, spíše jen orientační. Manažeři mohou při překročení zhodnotit příčiny a následky zvýšení nákladů. Zvýšení nákladů totiž může jít ruku v ruce se zvýšením výnosů z dané akce či činnosti, přičemž zastavení této akce by znamenalo ještě vyšší ztrátu. (Král, 2002, s. 299)

### Moderní metody rozpočtování

Základním nedostatkem tradičních rozpočtových metod je jejich státnost spolu s vazbou na pevné období a fixovanost na stále stejné ukazatele. V současné době je třeba reagovat na změny ve společnosti i podnikovém prostředí a, tak jako u jiných metod řízení nákladů, i rozpočetnictví registruje moderní přístupy. (Popesko, 2009, s. 211)

- A) **Activity-Based Budgeting** – neboli rozpočtování podle aktivit je aplikací kalkulačky dle aktivit (Activity Based Costing) do rozpočetnictví. Rozpočty tedy jsou založeny na rozdělení výkonu jednotlivých aktivit, ne dle podnikových útvarů či dle jiného členění. (Popesko, 2009, s. 205)
- B) **Beyond Budgeting** - využívá definování cílů, soustavné plánování systémem odměňování a jiné flexibilní a kontrolní mechanismy. (Popesko, 2009, s. 211)
- C) **Zero-Based Budgeting (ZBB, rozpočtování s nulovým základem)** – je také moderní přístup rozpočtování, který již byl zmíněn výše pod pojmem „rozpočet od nuly“. (Popesko, 2009, s. 217)

Nejvěrnějším postupem rozpočtování by určitě byla kombinace nejsložitějších rozborových druhů rozpočtů. To je však velice pracné a finančně i časově náročné. Je na rozhodnutí vedení podniku, kterou formu rozpočtování si zvolí k co nejrealnějšímu zobrazení budoucích nákladů spolu s co nejefektivnějším sestavením.

#### 2.2.3 Rozpočtovací proces

Proces rozpočtování lze označit jako nepřetržitý. Předmět plánování je neustále v pohybu a dle rozpadu na dané časové období se opakují zejména kroky kontroly a případné úpravy. Fáze rozpočtovacího procesu lze znázornit následujícími kroky (Popesko, 2009, s. 200):

1. **Příprava rozpočtu** – zahrnuje definování rozpočtových priorit a sběr informací;
2. **Sestavení rozpočtu** – představuje vytvoření základních a souhrnných rozpočtů;
3. **Kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek** – je třeba průběžně srovnávat skutečné a plánované hodnoty;

#### 4. Odstranění odchylek – přichází na řadu při negativním dopadu odchylky od plánu.

Základními typy odchylek jsou podle Krále (2002, s. 300):

- a) **Kvalitativní odchylky** (rozdíl v ocenění);
- b) **Kvantitativní odchylky** (rozdíl množství či věcnou podstatou);
- c) **Sortimentní odchylky** (rozdíl ve složení);
- d) **Další** (např. odchylky z výtěžnosti a úspornosti).

Existují dva přístupy tvorby hlavního rozpočtu (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 141):

- **Rozpočet shora - dolů** (up-down) – je klasickým postupem sestavování rozpočtu, kdy je podrobně kvantifikován hlavní cíl podniku a nižší úrovně podniku jsou konkretizovány méně.
- **Rozpočet zdola – nahoru** (bottom – up) – staví důležitost na útvary na nejnižších úrovních, soustředí se na dílčí rozpočty. Cílem úprav je sestavení dílčích rozpočtů k vytvoření vyváženého rozpočtu celého podniku. Nevýhodou je velká pracnost a složitá koordinace dílčích rozpočtů, na druhou stranu zase zaručuje vysokou pravděpodobnost plnění dílčích rozpočtů pracovníky, vytvářející tyto rozpočty.

#### 2.2.4 Odpovědnostní účetnictví

V kapitole 1.2.2 o nákladech v účelovém členění již bylo zmíněno členění nákladů dle místa vzniku a odpovědnosti - hledáme tedy útvar, ve kterém náklad vznikl či za jehož vznik je tento útvar zodpovědný.

Rozlišujeme dvojí orientaci sledování nákladů dle útvarů:

- Kalkulačně výkonové střediska neboli středisko vykazující daný náklad;
- Odpovědnostní středisko nesoucí zodpovědnost za vznik nákladu.

Je třeba si uvědomit rozdíl mezi těmito rozlišeními. Může se lišit místo vzniku a odpovědnost za vznik nákladu. Odpovědnostní středisko např. ovlivní vznik nákladu, ale nemusí se tento náklad objevit právě u něj. V této terminologii se objevuje i pojem „druhotné náklady“, jejichž podstatou je předávání nákladů mezi středisky. (Svaz účetních, 1997, s. 163)

S rostoucím podnikem a složitostí podnikatelského procesu roste i důležitost oddělování těchto dvou pojetí v rámci účetnictví, středisko může vykazovat vysoké až alarmující náklady, i když je vůbec nezapříčinilo. Při výběru je zejména nutné si uvědomit, jakou měrou

se v podnikových nákladech odrážejí přímé náklady a náklady ve výrobě. Pokud převažují přímé náklady výkonů, bude snahou účetního systému soustředit se na zobrazení nákladů dle místa vzniku. Toto pojetí je vhodné pro kusové výroby s dlouhým výrobním cyklem. Naopak pro hromadnou a sériovou výrobu s krátkým výrobním cyklem je snazší předběžně stanovit nákladový úkol a tedy není nutné tolik sledovat výsledné kalkulace, jako spíše jen odchylky a preventivní kontroly. Pro takovou výrobu tedy roste význam sledování nákladů dle odpovědnosti. Je však jasné, že v praxi hlavně ve větších podnicích se oba tyto přístupy kombinují. (Svaz účetních, 1997, s. 166)

### Odpovědnostní středisko

Předpokladem pro zavedení odpovědnostního účetnictví je logicky vytvoření odpovědnostních středisek, ty mají úzkou vazbu na ekonomickou a organizační strukturu podniku. Jejich vytvoření je ale velice důležité i právě kvůli přehlednému sledování nákladů, hlavně režijních, v rámci podniku. Důležitým aspektem tvorby středisek je vymezení vzájemných vazeb, hovoříme o vertikálních vazbách a horizontálních vazbách. Míra centralizace upravuje vertikální vazby neboli rozložení pravomoci a odpovědnosti mezi vrcholovým vedením a nižšími podnikovými útvary, horizontální vazby znamenají rozdělení práce a kooperace mezi jednotlivé útvary. Vznikají tedy dva přístupy odpovědnostního řízení – centralizovaný a decentralizovaný. Následující tabulka je shrnutím základních rysů obou přístupů:

*Tabulka 1 Základní rysy centralizovaného a decentralizovaného řízení útvarů (Svaz účetních, 1997, s. 417 – 424)*

	Centralizovaný přístup	Decentralizovaný přístup
Podnikové vedení	Vrcholové vedení nese rozhodující část pravomoci a odpovědnosti	Vrcholové vedení odpovídá za dlouhodobý rozvoj, jednotlivá střediska za výsledky svých oblastí
Zadávání úkolů	Zadávání nadřízeným direktivy, v krátkém časovém intervalu	Nepřímé zadávání úkolů, delší časový interval
Kontrola plnění úkolů	Kontrola podřízeného útvaru nadřízeným vedením	Vnitřní kontrola ve středisku, rámcová kontrola podniku jako celku
Velikost a hierarchie středisek	Obsáhlé vrcholové vedení a malá podřízená střediska	Úzké vrcholové vedení a větší střediska
Míra izolace od vnějšího prostředí	Předem stanovenými cenami a podmínkami jsou střediskové útvary izolovány	Útvar nese odpovědnost za dopad vlivů vnějšího prostředí
Hmotná zainteresovanost	Útvar je zainteresován na splnění plánu a výsledků s vazností na výsledek podniku	Útvar je zainteresován na skutečně dosažené výsledky s oddělením výsledků podniku jako celku

Centralizovaný přístup soustřeďuje pravomoc i odpovědnost do vrcholového vedení, útvary jsou vytvořeny pro specializaci na dané okruhy činnosti společnosti. V decentralizovaném přístupu má vrcholové vedení ve společnosti spíše formální úlohu a nese zodpovědnost jen za dlouhodobější prospěch firmy, jednotlivá střediska přebírají odpovědnost a pravomoc za daný okruh činnosti podniku v podstatné výši. (Král, 2002, s. 353 - 359)

Odpovědnostní střediska se liší zejména předmětem jejich činnosti. Jednotlivá střediska lze dělit a charakterizovat následujícím způsobem (Král, 2002, s. 353 - 359):

- a) **Nákladové středisko** - představuje nejnižší formu odpovědnostního střediska. Nákladová střediska odpovídají pouze za plnění rozpočtu nákladů. Zainteresovanost pracovníků nákladového střediska je spojena s úsporou nákladů;
- b) **Ziskové středisko** - v rámci tohoto střediska se dostávají do kompetencí pracovníků krom nákladů i výnosy. Středisko je tedy oproti nákladovému útvaru ve spojení s vnějším okolím. Zainteresovanost pracovníků se váže na výši dosaženého zisku;
- c) **Rentabilní středisko** - v tomto středisku již pracovníci odpovídají za náklady, výnosy a dále za střediskový kapitál, resp. výši pracovního kapitálu střediska, za řízení pohledávek a závazků apod. Hmotná zainteresovanost se týká výnosnosti vázaného kapitálu;
- d) **Investiční středisko** - zde je odpovědnost střediska rozšířena o problematiku pořizování investic, přičemž zainteresovanost se tedy týká zisků a efektivity pořizovaných investic;
- e) **Výnosové středisko** – jsou analogií nákladového střediska. To má za úkol maximalizovat výnosy z prodejů, hlavně objemu prodejů neboť často nemají pravomoc stanovovat ceny výrobků a zboží.
- f) **Výdajové středisko** - jinak rozpočtové, středisko sleduje tok výdajů ve společnosti.

### **Střediskové motivace**

Motivace je jedním z předpokladů účinného působení odpovědnostního účetnictví. Je třeba předem jasně stanovit úroveň podrobnosti hodnotících kritérií, interval vyhodnocování a spojení měřitelných výsledků s formou odměny. Motivace pracovníků by měla být spojena jak s dílčími stanovenými úkoly, tak i s výsledky podniku jako celku. (Král, 2002, s. 351)



### **2.3 Ostatní nástroje řízení nákladů**

Ostatní metody řízení nákladů ve značné míře navazují na základní metody, kalkulace a rozpočetnictví. Jde spíše o jakési principy vedení společnosti jako celku, zahrnující v sobě modifikovaný postup řízení nákladů.

#### **Metody včasného řízení nákladů**

Tyto výpočetní postupy jsou aplikovány do systému řízení nákladů v podniku zejména kvůli jejich funkci snižování nákladů, ovlivňují vývoj spotřeby zdrojů ještě před samotným procesem výroby. Jde o metodu hodnotové analýzy, metodu cílových nákladů, metodu kontinuálního snižování nákladů (Kaizen costing), metodu souběžné kalkulace a metodu mezipodnikového srovnání (benchmarking). (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 196 – 199)

#### **Strategické řízení nákladů**

Do strategického řízení nákladů lze zařadit kalkulaci životního cyklu, strategické odhady nákladů, cost cutting (snižování nákladů). (UTB, ©2010-2011b)

### 3 SHRnutí TEoretické Části

Teoretická část bakalářské práce má sloužit k vykreslení všech potřebných pojmů a postupů řízení nákladů jakožto teoretický a metodický podklad k praktické části. Je koncipována tak, aby zastřešovala definování potřebných pojmů k analytické části, ale i poskytovala dostatečně podrobný pohled na tematické okolí těchto pojmů.

Teoretická část se snaží vykreslit teoretické poznatky týkající se řízení nákladů, a to v tradičním pojetí i se zmínkou moderních a ostatních metod řízení. Základem popisu nástrojů řízení nákladů je podrobné definování pojmu náklad a jeho klasifikací. Těmto tématům byla věnována první kapitola bakalářské práce. Pojem nákladů má mnoho podob jak dle různých autorů, pohledů, ale i dle geografického hlediska, kdy pojmu náklad jsou v anglickém názvosloví věnovány dvě pojmenování. Členění nákladů podléhají těmto pojetím a různým dalších hledisek. Jednotlivá členění v teoretické části se věnují základní charakteristice rozdělení nákladů v druhovém, účelovém, kalkulačním členění (přímé a nepřímé náklady), členění z hlediska závislosti nákladů na změnách objemu produkce (fixní a variabilní náklady) a klasifikace z hlediska rozhodování. Po nastínění všech základních aspektů pojmu nákladů a jeho členění přicházejí na řadu nástroje řízení nákladů v druhé kapitole. Dva hlavní nástroje řízení nákladů jsou kalkulace a rozpočetnictví. Další podkapitola nástrojů řízení nákladu je věnována ostatním metodám řízení nákladů, které znázorňují moderní přístupy kombinace řízení nákladů a řízení společnosti jako takové. Prvním základním nástrojem řízení nákladů jsou tedy kalkulace. Po úvodním představení této tematiky, je v práci kapitola kalkulace rozdělena na strukturu nákladů v kalkulaci (charakteristika základních kalkulačních vzorců a jeho složek), na metody kalkulace spolu s jejich dělením, definicemi a moderními metodami v kalkulacích, a na kalkulační systém. Rozpočetnictví, jakožto druhý základní nástroj řízení nákladů, je rozdělen na definování základních plánových výkazů účetní závěrky (rozpočtová výsledovka, rozvaha a rozpočet peněžních toků), dále na klasifikace rozpočtů dle různých hledisek, kdy je zmíněno i několik moderních metod rozpočtování, další podkapitolou je rozpočtovací proces, a charakteristika odpovědnostního účetnictví.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

### 4.1 Profil společnosti

**ZPV Rožnov, s. r. o.** se svým sídlem v Rožnově pod Radhoštěm je výrobcem autokoberců a lisovaných výrobků z technické pryže, doplněné výrobou textilních autorohoží. Společnost zahájila svou činnost v roce 1993, rokem 1998 byla započata spolupráce s hlavním dodavatelem pryžové suroviny, firmou Gumotex a. s. Díky tomuto spojení se firma dostala hlouběji do automobilového průmyslu a také se diverzifikovala do odvětví i v jiných oborech např. stavebnictví. V současné době 51 % podílu podniku je vlastněno dodavatelskou firmou Gumotex, a. s. a 49% podíl náleží managementu společnosti ZPV. (ZPV, ©2008)

Společnost disponuje Certifikacemi ISO/TS 16949:2009 a ISO 14001:2005, certifikované firmou TÜV SÜD Czech s.r.o.. Společnost se může i pyšnit oceněním „Dodavatel roku“ v letech 2009 a 2010, certifikátem „Zelená firma“ a osvědčením o úspoře emisí.

Díky kvalitě a vývoji svých výrobků se stala společnost významným dodavatelem evropských automobilových koncernů. Mezi její hlavní zákazníky patří značky ŠKODA AUTO, BMW, Mercedes-Benz, PSA/Peugeot-Citroën a FORD. Krom hlavního trhu autokoberců se zaměřuje na trh autopříslušenství v celé Evropě, ale také v USA, Asii i Africe.

### 4.2 Situační analýza společnosti

Situační analýza je zaměřena na okolí podniku, interní a externí. Následným shrnutím obou dílčích analýz představuje SWOT analýza, která je předmětem kapitoly 4.3.

#### 4.2.1 Interní analýza

Interní analýza se zaměřuje na představení **cílů, výrobního programu, základních ekonomických ukazatelů, dále řízení lidských zdrojů** a zavedeného **informačního systému**.

#### Cíle společnosti

Důležitým cílem společnosti je úspěšná politika kvality ve spojitosti s vyžadovanou jakostí od hl. odběratelů a podmínkami certifikací. Politika kvality je zaměřena na jakost výrobků, snížení nákladů, reklamací a rizik při výrobě atd. Společnost klade velký důraz na ekologii, většina produkovaného pryžového odpadu je v současnosti dále zpracovatelná. Jako významný cíl společnosti je i podpora vývoje nových typů výrobků (investice přes 1 000 000 EUR během několika let), využití nových technologií a materiálů.

## Výrobní program

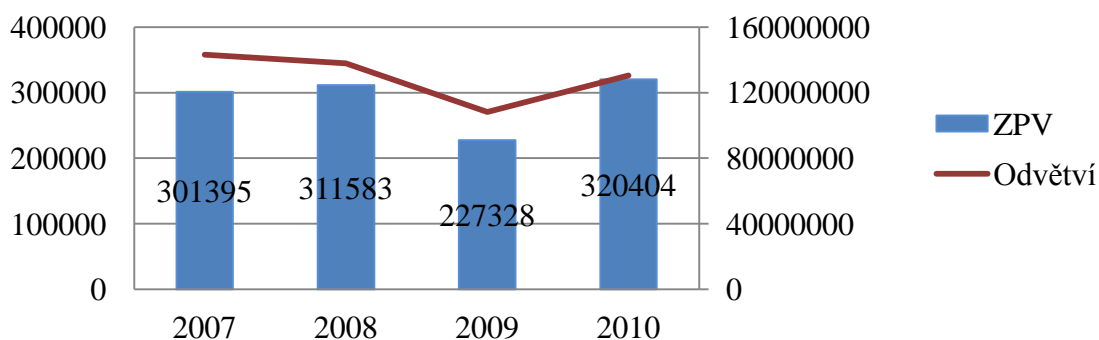
Hlavním výrobním programem společnosti je výroba autokoberců - interiérních, do zavazadlových prostor i pro terénní a nákladní vozidla. Výroba se v podniku dělí na pryžovou a textilní výrobu. Autokoberce jsou vyráběny buď v typovém provedení pro jednotlivé automobilové řady nebo v univerzálním rozměru. Výrobní program díky kombinaci materiálů zahrnuje následující produktové portfolio hlavního výrobního programu:

- **Gumové** autokoberce (CLASSIC) – z recyklovatelných kaučukových směsí;
- **Gumotextilní** autokoberce (DEKOR) – gumový autokoberec v kombinaci se zalisovanou textilní látkou, v univerzálním i typovém provedení;
- **Textilní** autokoberce (VELOUR) – polypropylenové nebo polyamidové materiály, v univerzálním i typovém provedení;
- **Gumotuftové** autokoberce (LUXUS) – vysoce luxusní provedení rohože vyrobené slisováním gumy s tuftovou kobercovinou, jen v typovém provedení.

## Základní ekonomické ukazatele společnosti

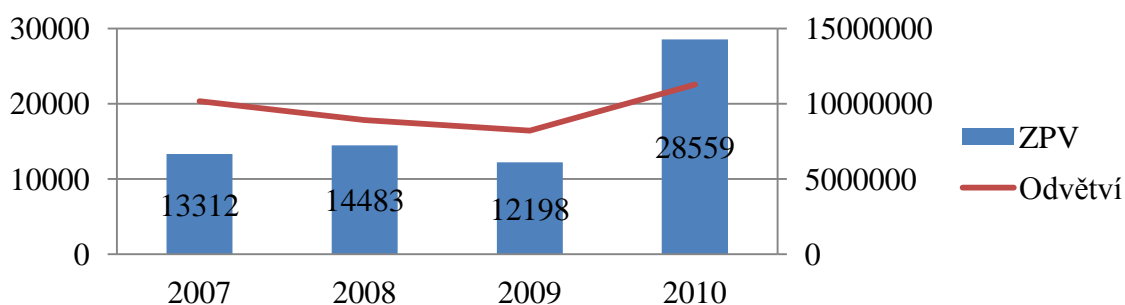
Na základě ekonomických výsledků je každý měsíc vygenerována rozvaha, výkaz zisku a ztrát a také měsíční hlášení o počtu zaměstnanců a stav pohledávek a závazků. Tyto podklady jsou předávány controllingovému útvaru společnosti Gumotex, a. s., ten provede zpracování příslušných dat, následně je zpracování zasláno zpět do ZPV prokuristovi a rozesláno dále vedoucím úseků. Zpracování se týká hodnotových ukazatelů a také relativních ukazatelů. Vybrané ukazatele jsou uvedeny v příloze číslo 8. Některé další ukazatele zpracovává i sdružení SAP (Sdružení Automobilového Průmyslu), dobrovolné uskupení PO z oblasti aut. průmyslu, a také organizace Creditreform, partner pro bezpečné obchody.

Následující graf zobrazuje průběh tržeb se srovnáním s odvětvím:



Obrázek 6 Tržby za prodej vl. výrobků, zboží a služeb ZPV a odvětví v tis. Kč v letech 2007 – 2010 (Česko, 2005b; Česko, 2005c, vlastní zpracování)

Graf ukazuje značnou podobnost průběhu sledovaných tržeb mezi firmou a odvětvím. Jak již bylo zmíněno, recese zasáhla celé odvětví i s firmou ZPV roku 2009, rok 2010 byl však, zejména pro obor výroby ostatních pryž. výrobků, ve znamení až nadprůměrného zotavení. Jako dalším základním ekonomickým ukazatelem je průběh výsledku hospodaření ZPV taktéž ve srovnání s odvětvím:



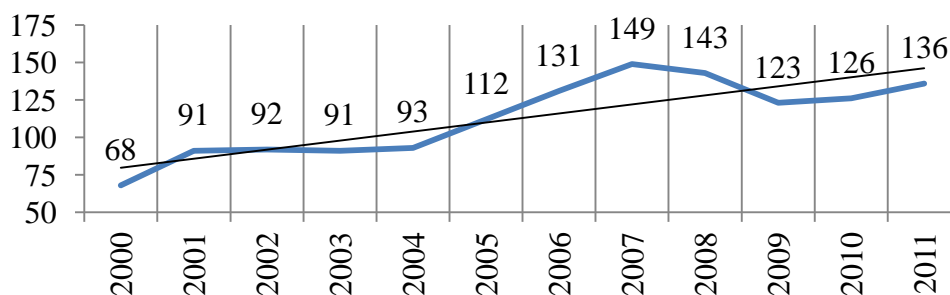
Obrázek 7 Výsledek hospodaření ZPV a odvětví v tis. Kč v letech 2007 – 2010 (Česko, 2005b; Česko, 2005c; vlastní zpracování)

Při přibližném srovnání je zřejmý podobný pokles VH do roku 2009. Ovšem sledovaná společnost byla v porovnání s odvětvím nadprůměrně zdatnější ve zotavování se z důsledků krize. Odvětví se v roce 2010 vracelo do hodnot výsledku hospodaření na úrovních let před krizí, zatímco výsledek hospodaření ZPV se podařil až dvojnásobně zvýšit.

Ohledně dalších základních ukazatelů se firma pohybuje v obecně vhodných a doporučených hodnotách. Vývoj jednotlivých ukazatelů je znázorněn v příloze číslo 8.

### Řízení lidských zdrojů

Společnost v současné době zaměstnává 136 osob. Zaměstnanci administrativy tvoří 18 % podíl, dělnických pracovníků je zaměstnáváno asi 82 %. Trend vývoje počtu zaměstnanců je stoupající, viz následující graf:



Obrázek 8 Vývoj počtu zaměstnanců ZPV v let. 2000 – 2011 (vlastní zpracování)

Z přehledu je zřejmý významný propad počtu zaměstnaných osob po roce 2008 v důsledku nepříznivé situace v podniku po celosvětové ekonomické krizi, tomuto jevu z pohledu personálního zajištění je věnována část kapitoly 5.3 (cost cutting).

Organizační struktura zaměstnanců a orgánů podniku je uvedena v příloze č. 3

Za řízení nákladů ve společnosti je zejména zodpovědný Ekonomický útvar společnosti, řízení nákladů kvality je v kompetenci vedoucí financování, kalkulační řízení náležitosti pracovníkům ekonomického oddělení a rozpočetnictví jednotlivých středisek v podniku se řídí dle vedoucího příslušného oddělení, přičemž podnikové rozpočetnictví spadá pod dohled ekonomického oddělení.

Podnik využívá rozmanitý sociální program pro své zaměstnance:

1. **Věrnostní odměna** – stanovená dle počtu let nepřetržitého trvání pracovního poměru a dle plnění úkolů, norem, docházky apod.;
2. **Sportovně-kulturní program** – zaměstnanecký fond, spoření pro jednotlivého zaměstnance, následné čerpání na permanentky do různých sportovišť;
3. **Příspěvek na rekreaci** – příspěvek určitému počtu zaměstnanců na rekreaci;
4. **Odměny pro životní a pracovní výročí** (např. dosažení 50 let, 25 let pracovního poměru atd.);
5. **Příspěvky na stravování formou stravenek.**

### Informační systém

Společnost využívá firemní informační systém **Kaskáda** pro většinu podnikových činností (obchodní procesy, ekonomické agendy, systém řízení jakosti, elektronická i papírová korespondence, kancelářské práce a další). Tento systém je využíván i pro naprostou většinu výpočetních operací souvisejících se systémem řízení nákladů. Dále je také využíván např. systém **EISOD** pro technické zabezpečení.

#### 4.2.2 Externí analýza

V rámci externí analýzy je definováno **odvětví, konkurence, trh** spolu se **zákazníky a dodavatelé/partneři společnosti**.

#### Odvětví

ZPV Rožnov, s. r. o. je zařazena do odvětví **CZ – NACE 221900 – výroba ostatních pryžových výrobků**. Výroba pryžových a plastových výrobků je subdodavatelské odvětví a je

tedy závislá na vývoji dalších odvětvích, zejména na trendu automobilového a elektrotechnického průmyslu. Po světové krizi v roce 2008 se průmysl pochopitelně zpomalil, roku 2009 se výkonnost českého průmyslu meziročně snížila o 13,6 %. V návaznosti na oživení německého průmyslu se ekonomika ČR postupně zotavovala, a to růstem průmyslové produkce o 10 % v roce 2010, na konci roku již průmysl byl zhruba na úrovni druhé poloviny roku 2008. K tomuto růstu nejvíce přispěla krom dalších právě výroba motorových vozidel, k němuž má firma ZPV, vzhledem k dodavatelskému vztahu nejvýznamnějších výrobců, úzký vztah. Automobilový průmysl je se svým podílem 47 % na produkci odvětví rozhodujícím odvětvím ekonomiky. V ČR se roku 2010 poprvé v historii vyrobilo více než 1 milion os. automobilů, české automobilky tedy zaujímají dlouhodobý růstový trend. Z analýzy vývoje ekonomiky ČR a odvětví za rok 2010 vyplývá, že v rámci celého zpracovatelského průmyslu, kde má skupina 22 významnou pozici, obor „výroba ostatních pryžových výrobků“ zaznamenal 3. nejvyšší nárůst tržeb, a to 17,3 %. (Česko, 2005a)

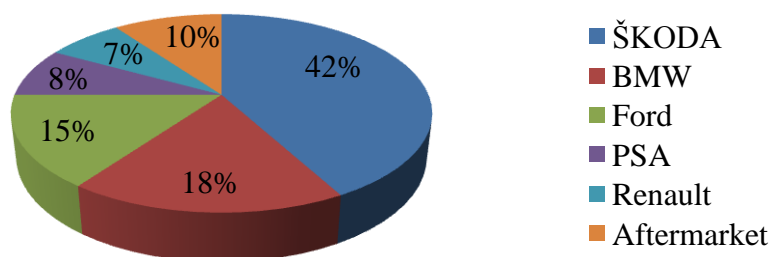
### Konkurence

Skupina 22 z členění CZ-NACE (Výroba pryžových a plastových výrobků) sestává z 58 podniků v ČR v roce 2011 (Česko, 2005b). V odvětví výroby ostatních pryžových výrobků jsou nejvýznamnějšími konkurenty firmy ZPV hlavně akciová společnost Gumárny Zubří, dále Avon Automotive a. s., spol. s r. o. Incar Praha, Velcar s. r. o., AZ Auto design s. r. o.

### Trh, odběratelé a zákazníci

Společnost situuje své produkty do dvou kategorií trhu – tzv. **OEM** a **aftermarket**:

- A) OEM** (Original Equipment Manufacturer), neboli, dá se říci, zakázková výroba originálních dílů, tvoří 90 % obchodu. Zbylých 10 % je vymezeno na následný prodej (aftermarket). Nejvýznamnějším zákazníkem OEM je Škoda Auto a. s. s celkovým 42% podílem v roce 2011.



Obrázek 9 Struktura odběratelů ZPV v roce 2011 (vlastní zpracování)



**B) Aftermarket**, neboli následný prodej dílů, tvoří 10 % obchodů. Aftermarket se z naprosté většiny (z 95 %) soustředí na zahraniční zákazníky, vývoz se uskutečňuje do Francie, Německa, Polska, Itálie, USA a dalších.

### Dodavatelé a partneři

Hlavním dodavatelem a partnerem je společnost Gumotex a. s., tvořící 50 % dodavatelské základny pro pryžovou výrobu. Dalšími významnými dodavateli jsou společnosti Durmont (Rakousko), Orotex (Belgie), FEZKO a. s. a TTA (Itálie).

### 4.3 SWOT analýza společnosti ZPV Rožnov, s. r. o.

Tato analýza představuje silné a slabé stránky spolu s příležitostmi a hrozbami podniku.

Tabulka 2 SWOT analýza ZPV Rožnov, s. r. o.

Silné stránky	Slabé stránky
<p><b>Politika kvality</b> - přináší s sebou spokojenost zákazníků, splnění certifikačních podmínek a podrobný přehled o nákladech jakosti a s tím souvisejících parametrů.</p> <p><b>Certifikace</b> - umožňuje společnosti spolupráci s nejvýznamnějšími odběrateli autokoberců, vytváří pozitivní image firmy a možnost plnění platné legislativy.</p> <p><b>Stálé obchodní vztahy s významnými odběrateli</b></p> <p><b>Výzkum, vývoj a vysoký stupeň diversifikace autokobercových typů.</b></p> <p><b>Ekologická výroba</b> jako konkurenční výhoda.</p>	<p><b>Závislost podniku na obchodním oddělení</b> - 90 % výroby závisí na sjednaných zakázkách, firma téměř veškerou činnost zakládá na objemu a výhodnosti zakázek.</p> <p><b>Specializace jen na výrobu autorohoží</b> - v případě útlumu odběru autorohoží hrozí nemožnost kompenzovat ztráty vedlejší nesouvisející výrobou.</p> <p><b>Nutnost vysokých investic do nových forem</b></p>
Příležitosti	Hrozby
<p><b>Nový okruh výroby</b> - byl pořízen nový univerzální lisovací stroj, který je určen nejen pro autokobercovou výrobu, ale i pro zcela odlišné druhy pryžových výrobků.</p> <p><b>Růst automobilového průmyslu</b> - z hlediska subdodavatské formy podnikání je firma úzce propojena s aut. průmyslem, růst by znamenal potenciální růst dodavatelských příležitostí.</p> <p><b>Expanze stálých odběratelů</b> - vázanost na své odběratele by v tomto případě znamenala tržby i pro sledovanou firmu.</p>	<p><b>Finanční krize</b> - ohrožuje celou společnost, automobilový průmysl jako jeden z "tahounů" ekonomiky by nebyl výjimkou a přenesl se i na sledovaný podnik.</p> <p><b>Cenový boj konkurentů</b> - hlavně ze strany agresivní cenové strategie nejvýznamnějších konkurentů.</p> <p><b>Růst cen vstupů</b> - zejména cen ropy a hlavní výrobní suroviny ohrožuje zisky podniku.</p> <p><b>Krize stálého odběratele</b></p>

## 5 SYSTÉM ŘÍZENÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Popis systému řízení nákladů je rozdělen na:

- analýza a členění nákladů;
- popis charakteristických znaků řízení nákladů (náklady na kvalitu, cost cutting);
- základní nástroje řízení nákladů (kalkulace a rozpočetnictví).

### 5.1 Analýza a členění nákladů společnosti

Hlavním pilířem řízení nákladů každého podniku je pečlivé zpracovávání a klasifikování různých druhů nákladů. Tato kapitola je věnována základnímu členění nákladů podniku, kdy, pro věrné zobrazení vývoje nákladů, analýzy obsahují i významné výnosové položky.

#### 5.1.1 Druhovému členění

Členění dle druhu je v této kapitole zobrazeno pomocí vertikální a horizontální analýzy a v rámci možností srovnáno s odvětvím.

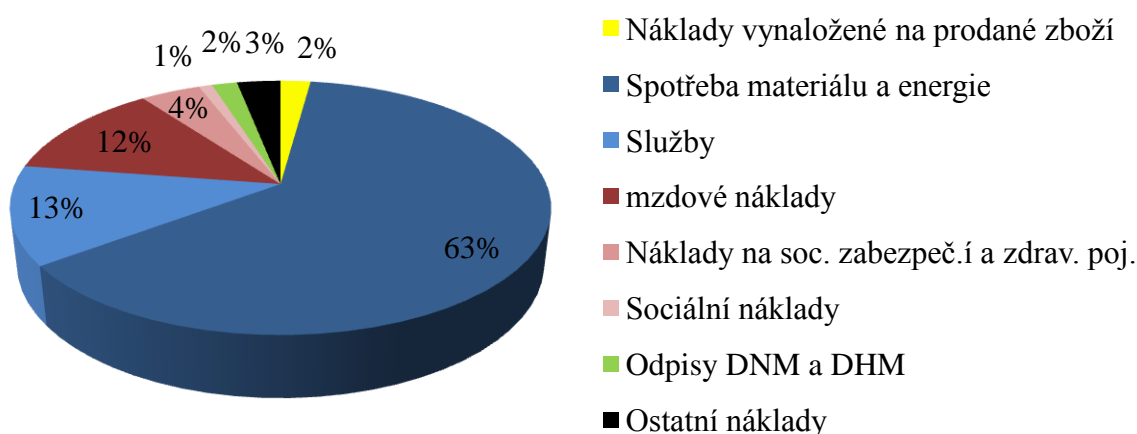
#### Vertikální analýza nákladů

*Tabulka 3 Vertikální analýza vybraných výnosů a nákladů spol. ZPV v letech 2007 – 2010 (vlastní zpracování)*

		2009		2010		2011	
		CZK	%	CZK	%	CZK	%
Výnosy	Tržby za prodej zboží	4424	1,9	1702	0,5	5423	1,5
	Tržby za prodej vl. vyr. a služeb	227328	97,0	320404	98,6	363950	97,5
	Tržby z prodeje dl. majetku a mat.	700	0,3	269	0,1	0	0,0
	<b>Celkem výnosy</b>	<b>234399</b>	<b>100,0</b>	<b>324800</b>	<b>100,0</b>	<b>373177</b>	<b>100,0</b>
Náklady	Náklady vynalož. na prod. zboží	3558	1,6	1609	0,5	4293	1,2
	Výkonový spotřeba	160886	73,7	218436	74,2	279202	78,8
	Osobní náklady	39328	18,0	56323	19,1	55684	15,7
	Odpisy DHM a DNM	4966	2,3	5372	1,8	5204	1,5
	Ostatní provozní náklady	2009	0,9	2171	0,7	3991	1,1
	Nákladové úroky	1314	0,6	422	0,1	127	0,0
	Daň z příjmů za běžnou činnost	3208	1,5	7409	2,5	4769	1,3
	<b>Celkem náklady</b>	<b>218313</b>	<b>100,0</b>	<b>294544</b>	<b>100,0</b>	<b>354336</b>	<b>100,0</b>

Co se týče výnosů, jejich většinu tvoří tržby za prodej vlastních výrobků. Nejvýznamnější položkou nákladů je výkonová spotřeba (hlavně spotřeba mat. a energie), tvořící asi 78 %, což je typický znak výrobního podniku. Další významnou složkou jsou osobní náklady, jejichž rozbor je uveden ve srovnání s odvětvím na obrázku 11.

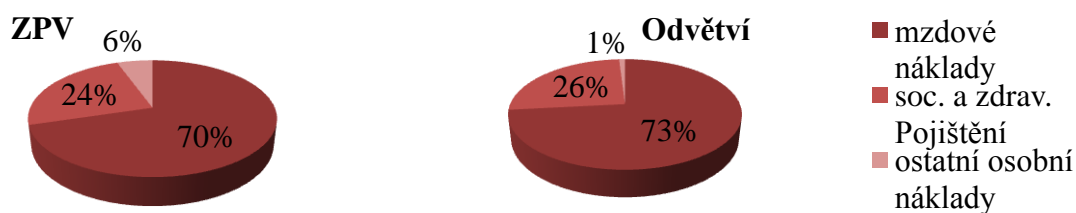
Pro rozbor významných nákladových položek následující obrázek č. 10 zobrazuje jednotlivé položky výkonové spotřeby a osobních nákladů, dále odpisy a ostatní náklady. Výkonová spotřeba je zobrazena odstíny modré barvy, osobní náklady odstíny červené:



Obrázek 10 Struktura nákl. položek VZZ společnosti ZPV v roce 2008 (vlastní zpracování)

Prodej zboží není základní činností podniku, jakožto zboží považuje využité nepotřebné formy, které zkreslují položky prodeje zboží. Hlavní činností je výroba vlastních výrobků. Významnou část výkonů jakožto i celk. nákladů tvoří spotřeba materiálu a energie.

Ohledně odvětví, výkazy zisku a ztrát, uváděné v analýzách vývoje ekonomiky ČR a odvětví v působnosti MPO, neobsahují veškeré položky nákladů, nelze tedy věrně zobrazit strukturu nákladových položek ve vertikální analýze odvětví. Veškeré dostupné informace z výkazu zisku a ztrát odvětví jsou uvedeny v příloze č. 6 Na obrázku níže je uvedeno alespoň porovnání struktury osobních nákladů:



Obrázek 11 Srovnání struktury osobních nákladů ZPV a odvětví za rok 2008 (Česko, 2005c; vlastní zpracování)

Srovnání ukazuje podobnou strukturu osobních nákladů ve firmě a odvětví. Vyšší míru ostatních osobních nákladů u firmy ZPV přisuzují hlavně zavedení finančních složek zaměstnaneckého sociálního programu.

### Horizontální analýza nákladů

Horizontální analýza je přehled procentuálních změn dané položky během sledovaného období. V následující tabulce jsou zobrazeny vybrané položky výkazu zisku a ztrát s jejich meziroční procentní změnou a také se změnou mezi obdobími 2007 až 2011 v posledním sloupci, nákladové položky jsou zvýrazněny červeným pozdím a výnosové zeleným:

*Tabulka 4 Horizontální analýza vybraných položek VZZ firmy ZPV v % mezi léty 2007 – 2011 (vlastní zpracování)*

Položka výkazu zisku a ztrát	2007-2008	2008-2009	2009-2010	2010-2011	2007-2011
Tržby za prodej zboží	202,64	-36,80	-61,53	218,62	134,46
Náklady vynalož. na prod. zboží	198,57	-46,73	-54,78	166,81	91,91
Obchodní marže	322,37	166,67	-89,14	1113,97	1385,53
Výkony	2,68	-28,84	42,63	14,21	19,03
Tržby za prodej vl. vyr. a služeb	3,38	-27,04	40,94	13,59	20,76
Výkonový spotřeba	0,99	-31,18	35,77	27,81	20,61
Spotřeba materiálu a energie	-0,01	-32,96	41,69	33,51	26,82
Služby	6,32	-22,34	10,24	-3,74	-12,39
Přidaná hodnota	8,24	-21,25	58,26	-14,36	15,52
Osobní náklady	9,44	-28,45	43,21	-1,13	10,87
Odpisy DHM a DnM	-3,62	-11,10	8,18	-3,12	-10,21
Provozní VH	2,97	-8,56	97,41	-36,38	18,25
Finanční VH	-25,18	217,12	-71,01	-119,98	-113,74
VH za účetní období	8,80	-15,78	134,13	-33,78	42,06

Z meziročních změn je zřejmý nepříznivý ekonomický dopad způsobený celosvětovou krizí v roce 2008. Její nejničivější důsledky přišly v roce 2009, čemuž vypovídají záporné červené hodnoty téměř všech polí ve srovnání roku 2008 a 2009. Jedinou položkou vyhýbající se červeným číslem v tomto roce je, krom obchodní marže, finanční výsledek hospodaření, což bylo zapříčiněno pozastavením investičních záměrů společnosti v zájmu o úsporu nákladů. Tomuto jevu odpovídá i snížení odpisů DHM a DNM v roce 2009 o 11 % - společnost nepořizovala nový majetek, spíše se majetku zbavovala, odpisy tedy byly na nižší úrovni. Vysoké kladné procentuální změny sloupce 2009 - 2010 (ač ovlivněny nízkou základnou roku 2009) značí zotavení společnosti po krizi. Pozitivní je nižší míra nárůstu

nákladů oproti tržbám. Rokem 2011 stále oproti roku 2010 položky stoupají, pozitivní je razantní nárůst obchodní marže (společnost si ale do prodaného zboží započítává prodané využití formy po skončení zakázky, hodnoty obchodních marží jsou tedy zkresleny). Výsledky hospodaření roku 2011 nebyly tak vysoké jako po ozdravení po recesi v roce 2010, nadešel tedy útlum prvotních pokrizových úspěchů.

Sledované období 2007 – 2011 je shrnuto posledním sloupcem. Po razantním propadu všech položek v roce 2009 a, na druhé straně, výrazném zotavení v roce 2010 a utlumení roku 2011 je toto sledované období typické celkovým nárůstem výnosových položek a mírným snížením nákladových, s výjimkou služeb a odpisů. Odkazujíc se na vývoj počtu zaměstnanců v grafu č 9 je počet zaměstnanců v roce 2011 nižší než roku 2007, o něco vyšší míra osobních nákladů spolu s o mnoho vyšší mírou nárůstu výsledky hospodaření vypovídají o zefektivnění pracovních sil ve společnosti.

Následující tabulka znázorňuje změny v odvětví pro porovnání se sledovanou firmou:

*Tabulka 5 Horizontální analýza vybraných položek VZZ odvětví v % mezi léty 2007 – 2010 (Česko, 2005b; Česko 2005c; vlastní zpracování)*

Položka výkazu zisku a ztrát	2007-2008	2008-2009	2009-2010	2007-2010
Tržby za prodej zboží	-1,36	-24,36	19,56	-10,79
Náklady vynaložené na prodej zboží	-1,74	-20,80	15,08	-10,44
Obchodní marže	2,81	-61,62	116,48	-14,58
Výkony	-1,83	-24,79	21,44	-10,33
Tržby za prodej vlastních výrobků	-4,04	-21,10	22,03	-8,61
Tržby za prodej služeb			-9,26	
Výkonová spotřeba	-3,09	-25,92	25,82	-9,67
Přidaná hodnota	1,71	-23,64	12,94	-12,28
Osobní náklady	8,67	-15,03	4,39	-3,61
Provozní HV	-24,30	0,61	32,74	1,09
Výsledek hospodaření	-12,42	-7,73	37,11	10,79

I v odvětví se odrážejí důsledky krize v podobném průběhu jako ve firmě ZPV. Prvním znakem byl mírný pokles při změně 2007-2008 výnosových i nákladových položek, vedoucích však k celkově dosti nepříznivých záporných hodnot výsledků hospodaření. Změna let 2008-2009 se vyznačuje velkým propadem ve všech liniích, následně však rokem 2010 začínají položky růst. Odvětví se po období 2007-2010 ocitlo ve většině položky na záporných číslech (kladné hodnoty nepřevýšily záporné), došlo k poklesu jak výnosových

tak i nákladových položek, v konečném důsledku však výsledky hospodaření naznačují mírný růst. Tento růst však je až desetinásobně menší než ve sledované firmě.

Lze říci, že sledovaná firma ačkoli nesla krizi velkými propady, naproti tomu zase odeznívání krize přinesla firmě úspěch. Odvětví se vyznačovalo menšími výkyvy.

### 5.1.2 Účelové členění

Společnost si nepřeje zveřejnit přesné číselné údaje svých kalkulačních hodnot. V této části jsou proto uváděna jen procentuální vymezení a číselné údaje v rámci možností v průměrovaných hodnotách.

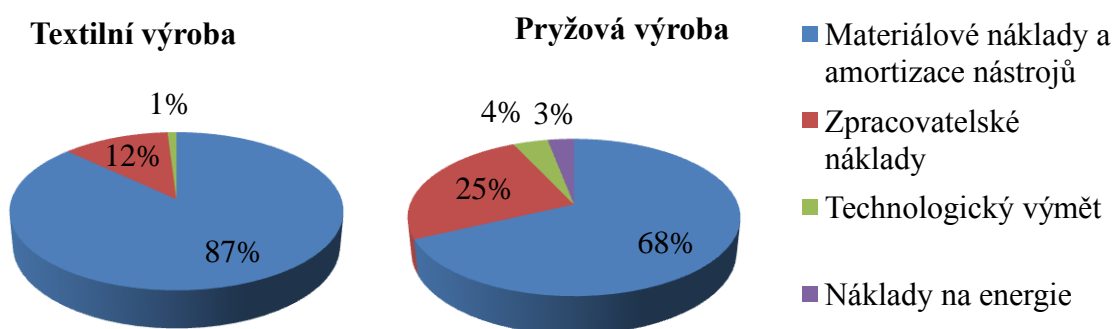
Účelové členění zastřešuje kalkulační členění a náklady dle vztahu k objemu výkonů:

#### A) Kalkulační členění

Kalkulační členění sleduje přímé a nepřímé náklady. Podnik odděluje 2 druhy výrob:

- Pryžová výroba;
- Textilní výroba.

Pryžová výroba je náročnější na zpracovatelské náklady, zatímco u textilní výroby jsou materiálové náklady výraznější. Tento rozdíl znázorňuje níže uvedený obrázek, na němž je vyobrazena struktura vnitropodnikové ceny jednotlivých výrob kromě režijních nákladů (u pryžové výroby však zpracovatelské náklady zahrnují i výrobní režii):



Obrázek 11 Struktura vnitropodnikové ceny textilního a pryžového výrobku (vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu, přímé náklady (část zpracovatelských nákladů) a přímá energie jsou zařazeny do přímých nákladů. Z předchozího obrázku je zřejmé, že textilní výroba do vnitropodnikové ceny nerozpočítává režijní náklady (kromě stanoveného technologického vý-

mětu), další nepřímé náklady textilní výroba sleduje jen v rámci celé výroby v celkových částkách. Následující tabulka znázorňuje zprůměrovanou kvantifikaci přímých a nepřímých nákladů podniku v roce 2011 i s dílčím rozdělením:

*Tabulka 6 Přímé a nepřímé náklady v roce 2011 (vlastní zpracování)*

	Položka	tis. Kč	%
Přímé náklady	Spotřeba materiálu	241 395	70
	Přímé mzdy	27 588	8
	Přímá energie	6 897	2
	<b>Celkem přímé náklady</b>	<b>275 880</b>	<b>80</b>
Nepřímé náklady	Správní režie	27 588	8
	Výrobní režie	13 794	4
	Technologický výmět	17 243	5
	Energie	1 724	0,5
	Ostatní	8 621	2,5
	<b>Celkem nepřímé náklady</b>	<b>68 970</b>	<b>20</b>
<b>Celkem přímé a nepřímé náklady</b>		<b>344 850</b>	<b>100</b>

Z rozdělení vyplývá, že přímé náklady tvoří 20 % a nepřímé 80 % celkových podnikových nákladů. Toto procentní rozdělení je typické pro výrobní podnik, jakým je i sledovaná firma ZPV.

### **B) Náklady dle vztahu k objemu výkonů**

Společnost nesleduje variabilní a fixní náklady, pouze analyzuje počty vyráběných výkonů na základě znalosti efektu degrese fixních nákladů a v souvislosti s odchylkami skutečně vyráběných výkonů oproti plánu. Výsledky sledování nákladů dle vztahu k objemu výkonů nepodmiňují žádné kalkulační či kapacitní změny. Tyto výsledky slouží spíše pro analýzu současného stavu a jako podklad pro rozhodovací úlohy mezních situací výroby daného počtu výkonů. Zjištěním, že při výrobě daného objemu výrobků bude výroba kvůli úhradě fixních nákladů ztrátová či z pohledu nízkého personálního zajištění efektivní výroby nereálná, počínají rozhodovací úlohy pro řešení těchto problémů.

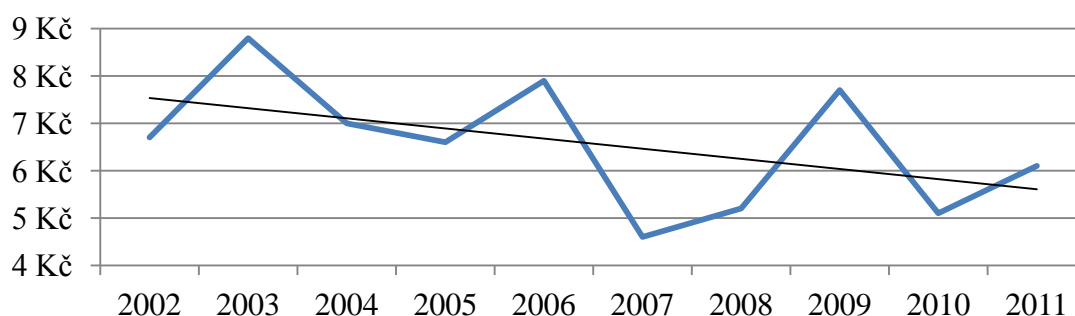
## **5.2 Náklady na kvalitu**

Důležitým aspektem řízení nákladů ve společnosti je přísná politika kvality. Management společnosti, v závislosti na precizní požadavky odběratelů, certifikačních nařízení a časté audity, vypracovává a pečlivě sleduje krom aspektů základního řízení nákladů (kalkulace, rozpočty) hlavně detailní rozbor **nákladů na jakost** v následujících nákladových druzích:

- Náklady na prevenci
- Náklady na kontrolu
- Náklady na vnitřní vadné (neshodné) výrobky (vady, prostoje pro neshody atd.)
- Náklady na vnější vadné (neshodné) výrobky (reklamace, náhrady škod apod.)

Dále se společnost v rámci nákladů kvality zaměřuje i na oblast vzdělávání, vzorkování atd. Podnik kvantifikuje finanční prostředky nutné pro proces plánování, regulování a zvyšování jakosti, eviduje významné přínosy a vyhodnocuje efektivnost zajišťování jakosti. Za sledování a vyhodnocování nákladů na jakost odpovídá vedoucí financování. Náklady na prevenci a kontrolu označuje na prvotních dokladech pracovník odpovídající za věcnou kontrolu účetního dokladu, za evidenci těchto nákladů odpovídá vedoucí ekonomického úseku a předává pověřenému pracovníku úseku řízení kvality. Náklady na vnitřní vadné výrobky sleduje a eviduje mimoúčetně pověřený pracovník. Náklady na vnější vadné výrobky jsou identifikovány obchodním úsekem, údaje z této evidence jsou poskytovány ekonomickému úseku a dále pověřenému pracovníku úseku řízení kvality. Souhrnné informace o nákladech na jakost jak z neúčetní tak i z účetní evidence souhrnně sleduje formou tabulkových a grafických výstupů vedoucí financování, který následně zpracovává zprávu o vývoji nákladů na jakost vedení společnosti včetně návrhů nápravných opatření.

Údaje o vývoji nákladů na jakost a zpráva o vývoji jsou zpracovávána měsíčně a srovnávány s předchozími lety. Celkový trend vývoje nákladů na kvalitu je mírně klesající, čemuž svědčí následující graf vývoje nákladů na jakost na čtyřdílnou sadu:



Obrázek 12 Vývoj jednotkových nákladů na jakost sady v letech 2002-2011 (vlastní zpracování)

Současných 6 Kč nákladů jakosti na sadu představuje asi 2 % průměrné ceny sady.



### 5.3 Cost Cutting

Firma na základě striktních požadavků certifikací snižuje hlavně náklady na kvalitu a na odpady. Také se pečlivě věnuje snižování nákladů úvěrového zatížení efektivním řízením cashflow (viz. podkapitola 5.5.1 Plánové výkazy). Princip Cost Cutting, neboli snižování či krácení nákladů, se dá uplatnit v jakékoli ekonomické fázi. Její význam však nabývá na hodnotě v době recese, kdy v roce 2008 společnost vykazovala při protikrizových opatření většinu z typických znaků principu **Cost Cutting**. Snižování nákladů se týkalo zejména redukce obchodních cest a prémie, zaměstnaneckých výhod (hlavně zrušení stravenek) a všech dalších možných výdajů nepotřebných k nutnému chodu podniku. Jediné investice po krizi v roce 2008 byly uskutečněny v rámci zhotovení forem pro výrobu typů autorohoží dle nově sjednaných zakázek. V rámci šetřících opatření se firma snažila sjednat co nejvýhodnější podmínky jak na straně dodavatelů tak i odběratelů, byla také omezena výroba na 4 dny v týdnu a bohužel musela společnost sáhnout i po razantní redukci zaměstnanců.

Důležitým bodem v řízení nákladů se, ohledně tohoto aktuálního tématu krize, stalo právě **řízení osobních nákladů** - řízení zaměstnanců. Dle obrázku 10 (vývoj počtu zaměstnanců) je zřejmý výrazný propad celkového počtu zaměstnanců (o 15%) po roce 2008. Významnou stránkou snižování nákladů v období krize totiž bylo propouštění zaměstnanců. V řadě jiných společností byl takovýto krok ještě krutější tím, že i pro podnik znamenal výrazný zásah do peněžních prostředků, a to v podobě vysokého odstupného – dle zákoníku práce až na úrovni trojnásobku měsíčního platu (Česko, 2006). Společnost ZPV však byla od tohoto odstupného výrazně oproštěna, neboť její řízení pracovníků bylo již před krizí stanovováno na bázi opatrnosti a tedy významná část zaměstnanců byla před krizí přijímána na dobu určitou či brigádně. Při propuštění zhruba dvaceti zaměstnanců, jak tomu bylo po roce 2008, by teoreticky odstupné pracovníků zaměstnaných na dobu neurčitou činilo až 900 000 Kč (při průměrné měsíční mzdě 15. 000 Kč propouštěných zaměstnanců dělnické profese). Z řad zaměstnanců s pracovní smlouvou na dobu neurčitou, tedy s nutností výplaty odstupného, byli propuštěni 2 zaměstnanci. Odstupné vykázané v rámci protikrizového opatření ve sledované firmě tedy ve skutečnosti činila „jen“ 150.000 Kč (při průměrné měsíční mzdě 25 000 Kč na administrativního pracovníka), tedy celkově jen jednu šestinu z potenciálního odstupného.

## 5.4 Kalkulace

Kalkulace jsou jedním ze základních nástrojů řízení nákladů ve společnosti. V podniku slouží zejména pro kvantifikování nákladů jednotlivých potenciálně vyráběných produktů jakožto podklad pro návrh minimální obchodní ceny. Dále hodnoty získané pomocí podnikového kalkulování jsou vhodné pro posuzování efektivnosti výroby daného produktu i celé výroby.

### 5.4.1 Metoda kalkulace

Jak již bylo řečeno, v podniku se oddělují dvě samostatné výroby – pryžová a textilní výroba. Společnost využívá **kalkulaci plných nákladů** (absorpční kalkulace) s principem **přirážkové metody** stanovení režijních nákladů u textilní výroby a také s prvky **pevné režijní sazby** u pryžové výroby.

Rozpočítává tedy režijní náklady na jednotky výkonů pomocí rozvrhových základů či předem stanovených režijních hodnot. Oceňování režijních nákladů je naznačeno v podkapitole 5. 4. 3.

### 5.4.1 Předměty kalkulací a struktura nákladů

Dvě oddělené výroby jsou rozlišovány z pohledu rozdílné struktury kalkulace výrobků. Kalkulace jednotlivých výrob se liší hlavně podíly materiálových a zpracovatelských (mzdových) nákladů. Pryžová výroba je náročnější na zpracovatelské náklady, zatímco u textilní výroby jsou materiálové náklady výraznější.

### 5.4.2 Kalkulační vzorce

V obou výroбах jsou rozdílné struktury kalkulačních vzorců, využívají se vzorce:

- A) Kalkulace vlastních nákladů výroby- vnitropodniková cena
- B) Kalkulační vzorec – polotovary vlastní výroby
- C) Kalkulační vzorec – hotové výrobky

Uvedené kalkulační vzorce jsou stanoveny všeobecně:

#### **Ad A) Kalkulace vlastních nákladů výroby – vnitropodniková cena**

Kalkulace vlastních nákladů výroby odpovídá na otázku, jaké jsou skutečné náklady na výrobu a jaká je minimální prodejní a obchodní cena. Tato kalkulace se tedy hodí při sjednávání odběratelských cen pro zakázkově vyráběné produkty. Její struktura je následující:

1	Materiálové náklady a amortizace nástrojů
2	Náklady na energie
3	Zpracovatelské náklady
4	Technologický výmět
A (1+2+3+4)	Vlastní náklady výroby - vnitropodniková cena
5	Správní režie
6	Náklady na realizaci
B (5+6)	Režijní náklady celkem
C (A+B)	Úplné vlastní náklady
D	Kalkulovaný zisk
E (C+D)	Návrh minimální prodejní ceny
F (C+D+provize)	Návrh minimální obchodní ceny

Obrázek 13 Kalkulační vzorec – kalkulace vlastních nákladů výroby - vnitropodniková cena (vlastní zpracování)

Na základě oddělení dvou výrob jsou jinak stanovené režijní náklady (viz. Podkapitola 5.4.3) a pro každou položku rozdílné podružné položky, hlavně materiálové náklady:

Tabulka 7 Podružné položky kalkulačních vzorců výrob (vlastní zpracování)

	Pryžová výroba	Textilní výroba
Materiálové náklady	Směs a pryžové polotovary	Textilní a jiný materiál
	Nášlapná plocha	Pořizovací náklady kobercovina
	Zalisovaný textil	Nášlapná plocha
	Kobercovina	Obšívací příze
	Pořizovací náklady textil	Došívací niť
	Pomocné materiály	Lemovka, logo
	Ostatní	Ostatní

Celý všeobecný kalkulační vzorec vnitropodnikové ceny je uveden v příloze č. 1.

#### **Ad B) Kalkulační vzorec – polotovary vlastní výroby**

Tento kalkulační vzorec slouží pro vnitropodnikové oceňování polotovarů vlastní výroby a je kvantifikací přímého materiálu s pořizovací cenou a přímé energie. Náklady na přímou energii jsou zde stanoveny na základě aktualizovaných limitů spotřeby a na základě předpokládaného vývoje cen. Nedokončená výroba je oceňována včetně výrobní režie v ocenění podle stupně zpracování.

- Přímý materiál (včetně pořizovacích nákladů)
- Přímá energie
Vnitropodniková cena

Obrázek 14 Kalkulační vzorec – polotovary vlastní výroby (vlastní zpracování)

#### Ad C) Kalkulační vzorec – hotové výrobky

Kalkulační vzorec ceny hotového výrobku je určen pro výrobky uváděné přímo na trh, tedy bez odběratelského vyjednávání (pro případ aftermarketu). Jeho struktura je následující:

- Přímý materiál (včetně pořizovacích nákladů)
- Polotovary vlastní výroby
- Ostatní pomocný materiál
- Amortizace nástroje
- Přímá energie
- Výrobní režie
- Náklady na balení
Vlastní náklady výroby - vnitropodniková cena
- Správní režie
Úplné vlastní výkony
- Zisk
Prodejní cena

Obrázek 15 Kalkulační vzorec – hotové výrobky (vlastní zpracování)

Jelikož 90 % produktů je vyráběno pro zakázkovou výrobu daného odběratele, jsou kalkulace nejvíce potřebné při prvotním sjednávání prodejních a obchodních cen jako základ pro vyjednávání, a tedy nejvyužívanějším typem je kalkulace vlastních nákladů výroby (vnitropodniková cena) obrázek č. 14. Kalkulace jsou minimálně jednou měsíčně aktualizovány v příslušném kalkulačním softwaru. Změny po ustálení kalkulačních vzorců (v etapě zavádění do výroby) však nastávají ojediněle, nastanou-li, jsou opravovány pomocí vytvořeného kalkulačního programu a materiálových listů.

#### 5.4.3 Principy oceňování režijních nákladů

Jednotlivé principy jsou ve dvou oddělených výroбах rozdílné:

### Textilní výroba

- Zpracovatelské náklady se skládají z přímých mezd, ostatních přímých nákladů (35 % z přímých mezd) a z výrobní režie (250 % z přímých mezd);
- Správní režie je stanovena na 160 % z výrobní režie;
- Náklady na energii se zde nerozpočítávají, sledují se pouze za celou textilní výrobu dohromady. Absence rozpočítaných nákladů na energii je patrná i z obrázku 12 (struktura vnitropodnikové ceny textilního a pryžového výrobku).

### Pryžová výroba

- Výrobní režie je stanovena jednotkově na 5 Kč;
- Správní režie je stanovena jednotkově na 4,8 Kč;
- Náklady na energie jsou také stanoveny na jednotku produkce, a to dle minuty strojového času (technologického kroku) či kilogramu nálože. El. energie lisu je stanovena na 0,19 Kč/min. tech. kroku, pára v hodnotě 0,314 Kč/min. tech. kroku, chladicí voda 0,056 Kč/min. tech. kroku a el. energie vytlačováku je v hodnotě 0,2 Kč/kg náloží (tech. krok gumového autokoberce trvá 6,5 minuty);
- Výrobní a správní režie je stanovena na základě rozpočtu nákladů v měsíčním členění a v členění dle účtů;

Technologický výmět se pro obě výroby ve vnitropodnikové ceně stanovuje do 5 %, její skutečná míra se průměrně pohybuje okolo jednoho až tří procent, čímž je vytvářena nepatrná rezerva v kalkulaci výrobků, vhodná pro krytí menších výkyvů v jiných položkách.

Z porovnání principu oceňování režijních nákladů obou výrob vyplývá, že u pryžové výroby byl vyhodnocen pečlivý propočet jednotkových režijních nákladů. U textilní výroby přitom převažuje procentní vazba na přímé náklady a chybí podrobnější propočet nákladů na energie. Textilní výrobky jsou v poměru k jeho nákladům výnosnější než pryžové, mohou si tedy dovolit volnější sledování kalkulačních nákladů.

#### 5.4.4 Kalkulační systém

Při sjednání nové zakázky je stanovována **propočtová kalkulace** vnitropodnikové ceny pro stanovení návrhu ceny. Přesnější kalkulování nákladů nového typu výrobku začíná zhotovením malé série, na základě údajů získaných vytvořením zkušebních sad jsou vyhotoveny **normy spotřeby pro výrobu**. Normy jsou podkladem pro vytvoření **plánové kalkulace**. Dále již následuje samotná výroba zakázky, při níž jsou jednotlivé položky kalku-

lace a hodnoty sledovány a průběžně aktualizovány dle okamžité potřeby, přicházejí na řadu tedy **průběžné kalkulace**. Ekonomické oddělení vždy průběžně každý měsíc vyhotovuje přepočtení skutečných nákladů a porovnává je s pronásobením kalkulačních položek a objemu vyráběných výkonů, hlavně pro posouzení hospodárnosti.

Výrobky jsou monitorovány z hlediska ziskovosti a úhrady vlastních nákladů, v případě dlouhodobějších negativních výsledků je individuálně zhodnocen význam výroby daného výrobku v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů a vázanosti smluv. Při nemožnosti výrobek odstavit je analýza následována úpravou kalkulace dle dané situace, či snahou o úpravu ceny. Pokud se výrobek jeví jako ztrátový, není nutně potřeba si jej udržovat ve výrobě a ani změna parametrů kalkulace není na místě, následuje vyřazení z výroby. Takovéto zásahy jsou řešeny vždy individuálně dle situace. Podnik je ochoten vyrábět daný nevhodný výrobek maximálně při úhradě úplných vlastních nákladů, vzdává se tedy pouze kalkulovaného zisku.

## 5.5 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je hlavním nástrojem vnitropodnikového řízení nákladů, jehož úkolem je zobrazit kvantifikovaný plán nákladů, výnosů, příjmů, výdajů a popř. jiných hodnot. Jednotlivé rozpočty ve společnosti musí být sladěny se strategickými i operativními cíli a zároveň reálně korespondovat s odhady situace na trhu. Rozpočtování je soustavný proces, který ve sledované společnosti probíhá na několika úrovních.

### 5.5.1 Plánové výkazy

Podnik každoročně vyhotovuje plán výkazu zisku a ztrát, plánovanou rozvahu a výkaz cashflow pro posouzení celkové plánované situace podniku v následujícím roce. Hodnoty jsou vyhotovovány na základě nasmlouvaných dohod, plánů tržeb, investic a dalších. Struktura těchto plánů odpovídá klasickým oficiálním výkazům. Plán je tvořen s rozpadem na jednotlivé měsíce.

Největší pozornost v reálném čase firma věnuje výkazu cashflow, snaží se využívat hodnot z minulých období, plánovaných hodnot a vlastních zkušeností pro co nejvýhodnější řízení peněžních toků. Vývoj peněžních toků sleduje hlavní ekonom a prokurista. Ve společnosti je udržována možnost střednědobého revolvingového úvěru pro krytí větší finanční potřeby. K investování větších částek firma využívá právě úvěru, dává však přednost vlastním generovaným přebytkovým peněžním prostředkům, hlavně pro investice menšího či střední-

ho rozsahu. Podnik si v posledních letech udržuje velice pozitivní pozici v řízení cashflow. V příloze č. 8 je uveden ukazatel „Míra zajištěnosti závazků pohledávkami“ (tedy procentuální podíl závazků na pohledávkách), který napovídá, že firmě nadbývají finanční prostředky z efektivního řízení pohledávek a závazků, které může využít právě pro menší rozsah investování. Tato schopnost taktéž snižuje náklady na případné úvěrové zatížení podniku.

### 5.5.2 Hlavní podnikový rozpočet

Hlavní rozpočtové období tvoří jeden kalendářní rok. Rozpočtovací proces hlavního plánu daného roku začíná na konci předchozího, kdy je zjištěn tzv. „globální zisk“, tedy hospodářský výsledek za účetní období. Dle strategických plánů společnosti, odhadů situací na trhu a dalších propočtů budoucích cen vstupů (v kompetenci obchodního a ekonomického oddělení) je pomocí principu indexování vypočten procentní změnou předpokládaný globální zisk sledovaného období. Je sestavována jedna varianta rozpočtu. Dle předchozích výsledků a změn je zindexované globální číslo rozpočteno do jednotlivých rozpočtových středisek. Podnikové rozpočetnictví je tedy založeno na **střediskovém řízení s přírůstkovým (indexovým) sestavováním rozpočtu**.

Dále jsou v jednotlivých střediscích pod velením příslušného vedoucího oddělení zpracovány střediskové plány a ty rozloženy na měsíční plány. Rozpočtování je ve společnosti založeno na značně **decentralizovaném principu**, neboť rozpočtové útvary jsou koncipovány k individuálnímu vedení a řízení svých hospodářských výsledků.

### 5.5.3 Rozpočtové útvary

V rámci rozpočtového řízení je společnost rozdělena na 6 hospodářských středisek, a to na:

- a) Ekonomické oddělení
- b) Obchodní oddělení
- c) Technický úsek
- d) Úsek řízení kvality
- e) Výrobní úsek
- f) Pomocné účetní středisko

Podnik nevyužívá mezistřediskové vztahy, neprovádí vzájemné vyfakturování. Nákladové položky společné pro více středisek se dle souvislosti procentuálně rozdělí mezi dané útvary, dohodou či na základě zavedených zvyklostí. Pro překlenutí nerozpočitatelných a pra-

covníky neovlivnitelných položek (např. náklady na osvětlení apod.) je vytvořené pomocné účetní středisko. Jeho funkce je dále nápomocná při pořizování investic nad rámec plánovaných akcí rozpočtu, a to zejména v závěrečných etapách rozpočtového období. Pomocné středisko tuto investici převezme, aby investice neovlivnila plán daného střediska a tedy i motivační prémie pracovníků (viz kapitola 5.5.5 Motivační program v rozpočtnictví). Pro další rozpočtové období je tato investice zpětně předmětem rozpočtování již pro dané zodpovědné středisko. Jednotlivá střediska si plánují své náklady dle nákladových účtů s rozdělením na syntetické a analytické účty. Jakožto ukázka slouží následující tabulka, znázorňující plánovaný rozpočet režijních nákladů úseku řízení kvality:

*Tabulka 8 Roční rozpočet režijních nákladů úseku v tis. Kč (vlastní zpracování)*

Účet	Položka rozpočtu	Průměrný měsíční rozpočet	Celkem za rok
501-500	Spotřeba režijního materiálu	3,60	43,20
501-520	Spotřeba dl. hm. investičního majetku	4,00	48,00
501-530	Spotřeba pohonných hmot	1,40	16,80
511-100	Opravy a udržování	3,00	36,00
512-100	Cestovné tuzemsko, zahraničí	5,00	60,00
513-600	Reprezentace	2,00	24,00
518-100	Ostatní služby	13,00	156,00
518-310	Telefony	2,10	25,20
518-420	Školení, semináře	3,85	46,20
518-430	Náklady na jakost	35,00	420,00
518-440	Pořízení dl. nehm. investič. majetku	0,90	10,80
521-100	Mzdy Technicko-hospodářští prac.	65,00	780,00
521-200	Mzdy Dělníci	13,72	164,64
524	Zákonné pojištění SP + ZP	27,55	330,60
527-100	Zákonné sociální náklady	0,10	1,20
527/8-200	Stravenky	9,67	116,06
528-100	Ostatní sociální náklady	3,50	42,00
551	Odpisy investičního majetku	7,67	92,06
	Předpokládané náklady celkem	194,99	2 339,90
	Rozpočtovaná suma	195,00	2 400,00

Z hlediska členění odpovědnostních středisek, spadá do klasifikace nákladových středisek ekonomické, technické oddělení a úsek řízení kvality. Obchodní úsek je charakterizován jako rentabilní středisko, neboť krom nákladů a výnosů má v kompetenci i řízení pohledávek a závazků. Výrobní úsek splňuje předpoklady pro nákladové středisko spolu se zainteresovaností ke střediskovému kapitálu ve formě řízení zásob.



#### **5.5.4 Kontrola rozpočtu**

Kontrola rozpočtů probíhá každý měsíc, zpětně po dvou měsících (pro zachycení i opožděných plateb po konci daného měsíce). Kontrola je vykonávána jak na úrovni jednotlivého střediskového rozpočtu v kompetenci vedoucího úseku, tak i na úrovni celopodnikového rozpočtu plánových výkazů. V případě markantnější odchylky od plánu ekonomický úsek schvaluje změnu střediskového rozpočtu. Změny střediskových rozpočtů jsou pod velením příslušného vedoucího střediska řešeny principem naznačeným v podkapitole 5.5.3. Odchylky jsou posuzovány vždy dle konkrétní situace, rozpočet je tedy do určité míry volně sestaven. V průběhu devíti let, kdy je tento způsob rozpočtování ve společnosti využíván, se i při různých odchylkách a změnách vždy dosáhlo přiměřeného výsledku dle původního plánu.

#### **5.5.5 Motivační program v rozpočetnictví**

Ve společnosti je zaveden motivační program do rozpočetnictví jednotlivých středisek. V každém úseku jsou do motivačního programu zahrnuti ti zaměstnanci, kteří mají vliv na dosažený hospodářský výsledek střediska (např. v obchodním oddělení jsou zařazeni všichni pracovníci) a vždy příslušný vedoucí oddělení, neboť za plnění rozpočtu svého úseku zodpovídá. Tímto způsobem jsou zaměstnanci, schopni ovlivnit měsíční hospodářský výsledek oddělení, zainteresováni na důsledném plnění rozpočtu střediskového a tím i celopodnikového. Při úspoře nákladů či zvýšení tržeb střediska oproti plánu jsou na základě těchto výsledků vykázány přiděly mzdových prémie těmto zaměstnancům nad rámec základní mzdy.

## 6 ZHODNOCENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

V praktické části byla provedena analýza systému řízení nákladů, jak z pohledu základních nástrojů řízení nákladů, tak i specifických znaků nákladového řízení.

System řízení nákladů má ve společnosti na starosti zejména ekonomické oddělení ve spolupráci s technologickým zajištěním technického úseku.

Z analýzy nákladů a jejich členění vyplývá, že ve společnosti zcela absentuje sledování fixních a variabilních nákladů, čímž se podnik oprošťuje od veškerých kapacitních plánování nákladů a přichází o možnost přesného stanovení bodu zvratu, sledování vývoje zisku či hrubého rozpětí jednotlivých druhů výrobků. Z pohledu vývoje nákladových položek výkazu zisku a ztrát je zřejmá vysoká zdatnost vstřebat následky ekonomické krize v roce 2008 a navázat velmi příznivými výsledky počínaje rokem 2010 oproti odvětví. To svědčí o schopnosti využití nově nabízených příležitostí.

Dále byla soustředěna pozornost na řízení nákladů na jakost, což jistě je silnou stránkou podniku, neboť díky tomuto řízení se podařilo soustavně snižovat nepříznivé náklady na vadné výrobky, reklamace, odpady apod. Firmě také díky ekologickému řízení odpadů byla osvědčena certifikátem „Zelená firma“ a získává i nezanedbatelnou konkurenční výhodu v ekologickém zpracování. Tím také byla schopna svědomitě plnit certifikační nařízení v rámci požadavků hlavních odběratelů, pro něž je politika kvality velmi důležitá. I díky zdatnému zotavení z krize a dobré image firmy společnost ZPV získala ocenění „Dodavatel roku“ v letech 2009 a 2010.

V kapitole Cost cutting byly zmíněny úspěšné snahy o řízení osobních nákladů, výhodná hlavně po razantním propouštění zaměstnanců v období krize, a řízení cashflow které podniku také přinášejí pozitivní výsledky. Společnost má v posledních letech velmi výhodnou bilanci přijatých úhrad od odběratelů a placených závazků dodavatelům. Díky přebytkovým finančním prostředkům se firmě daří hradit investice menšího a středního rozsahu bez úvěrového zatížení a tedy snižovat nákladové úroky. Spolu s řízením kvality, která také značně snižuje reklamační a jiné náklady, zaručuje značnou spokojenost zákazníků a plnění certifikačních nařízení, a výhodnými podmínkami dodavatelů, umožňujícím nižší materiálové náklady, se podniku díky všem těmto pozitivním atributům snižování podnikových nákladů daří úspěšně využívat nastavených podnikatelských podmínek.

V rámci kalkulací je třeba opět zmínit absenci podrobnějšího řízení nákladů. Firma totiž z pohledu její vázanosti na sjednané zakázky (90 % výroby se řídí předem sjednaných cen) zdánlivě nepotřebuje pečlivě sledovat kalkulační či kapacitní členění. Je třeba kvantifikovat cenu výhodnou pro obě strany a popřípadě poupravit zavedené kalkulační vzorce dle potřeby. Problém nastává v dříve pevně nastaveném kalkulačním vzorci, kdy jednotlivé režijní a nepřímé náklady rozpočítány dle dlouho používaných principů. I princip přírážkové kalkulace není z obecného hlediska zcela bezchybný. Kalkulace nemusí odpovídat skutečné spotřebě dané položky. Výroba se z hlediska rozdílných principů kalkulací dělí na pryžovou a textilní výrobu. Zavedený systém řízení kalkulací bez kapacitního členění vyhovuje firemním potřebám a požadavkům jen do určité meze. Vynecháním sledování kalkulačního a kapacitního členění totiž firma přichází o cenné informace např. z výpočtu bodu zvratu, příspěvku na úhradu atd.

Systém rozpočetnictví je koncipován na podrobnějším principu než kalkulační systém. V rozpočetnictví podniku je zavedeno střediskové řízení s přírůstkovým (indexním) sestavením rozpočtu. Je sestavována jedna varianta podnikových a střediskových rozpočtů. Firma zpracovává verzi oficiálních finančních výkazů jakožto plán na příští období s rozpadem na měsíce. Střediskové rozpočty jsou sestavovány nezávisle na sobě dle příslušného vedoucího úseku. Mezi středisky neprobíhá mezistřediskové fakturování, pro překlenutí společných či nerozpočitatelných nákladových položek slouží pomocné účetní středisko. Je využíván motivační systém, což jistě je vhodným nástrojem pro důsledné plnění plánových rozpočtů. Vhodným nastavením tohoto systému jsou zaměstnanci, schopni ovlivnit hospodářský výsledek v daném měsíci, vysoce zainteresováni na důsledném plnění rozpočtu a případných úsporách nákladů či zvýšení výnosů nad rámec plánu. Také skutečnost, že střediskový rozpočet sestavuje vedoucí daného oddělení, je podmínkou věrně zobrazeného útvarového plánu. Zároveň však zde vzniká mírný střet zájmů, neboť právě i každý vedoucí daného oddělení je zahrnut do motivačního systému. Toto úskalí ovšem neshledávám jako příliš závažné, protože hlavní součástí střediskového rozpočtu, rozpočtený indexovaný výsledek hospodaření z minulého období, je přidělován v rámci celopodnikového rozpočtu po zvážení ekonomického odboru.

Společnost je z mnoha směrů svazována určitými atributy jejich činnosti. Společnost ZPV Rožnov s. r. o. je součástí subdodavatelského odvětví. Jejími hlavními principiálními těžkostmi jsou závislost na svých odběratelích a sjednaných zakázkách obchodním oddělením. V současnosti je firma z 90ti % vázána na sjednané smlouvy. Přísné podmínky certi-

fikace a časté audity dále svazují podnik a nutí ji trávit mnoho času řízením kvality a nákladů na kvalitu a odpadů. Dalším typem závislosti firmy je také vázanost na jediného dodavatele základní výrobní suroviny, který je zároveň majoritním vlastníkem. Tato vazba je teoreticky do jisté míry skličující v případě, když by se objevil dodavatel s výhodnějšími cenovými nabídkami. I přes velmi rozšířenou diversifikaci výrobních řad autokoberců chybí vedlejší nesouvisející výroba, vhodná zejména při útlumu odběru autokoberců. Vedlejší výroba by alespoň částečně ulevila finanční tísní podniku v takovéto situaci. Všechny tyto nedostatky a svazující okolnosti by se mohly alespoň relativně eliminovat či poměrně odlehčit zavedením vedlejší výroby. Podnik již tento krok má v plánu, pořízený multifunkční lisovací stroj by firmě otevřel nové trhy, hlavně pro prodej koncovým zákazníkům. Jakožto shrnutí bych vyjmenovala silné a slabé stránky, které mají vliv na nákladovost sledovaného podniku:

Do silných stránek řadím zdatnost podniku vymanit se z následků krize, efektivní řízení lidských zdrojů a cashflow, dále svědomitá politika kvality a efektivní principy řízení rozpočtů (motivační systém a střediskové účetnictví).

Slabé stránky podniku zejména zahrnují několikrát zmiňované formy svazujících okolností (subdodavatelské odvětví, vázanost na obchodní oddělení, majoritní vlastník-hlavní dodavatel), nerozvinutý systém kalkulování, ve kterém chybí kapacitní členění nákladů, a zastaralé principy oceňování režijních nákladů v kalkulačním vzorci, věrně nezobrazující skutečnou spotřebu nákladů.

## 7 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Potenciální zavedení nové vedlejší výroby by znamenalo nutnost větší koncentrace na marketingové aktivity, které při současné zakázkové výrobě nebyly tolik třeba, a také by znamenal nutnost pečlivějšího řízení a kontroly nákladů.

V analýze nákladů společnosti zcela chybí podrobné sledování fixních a variabilních nákladů, toto sledování by vedlo k efektivnějšímu sledování ziskovosti výrobků, zákazník či ohodnocení obchodních zástupců, dále by vedlo k možnosti analýzy bodu zvratu, příspěvku na úhradu, limitu fixních nákladů, ohodnocení obchodních zástupců atd. V příloze č. 4 je uveden návrh tabulky možného kapacitního členění nákladů, znázorňující potenciální rozčlenění položek současných nákladů analytické evidence na variabilní a fixní náklady (speciální a všeobecné). Díky tomuto dělení je možné vyhotovit propočtení dvojstupňovitého příspěvku na úhradu fixních nákladů. Příspěvek na úhradu spočívá v odečtení jednotkových variabilních nákladů od ceny. Při rozdělení fixních nákladů na speciální a všeobecné lze vyhotovit dva druhy příspěvku, při kvantifikaci celkového objemu je možno také propočítat potenciální zisk zbývající podniku. Následující propočty se týkají vybraného gumového autokoberce, jsou orientační:

*Tabulka 9 Výpočet příspěvků na úhradu FN a zisku*

Celkové tržby	637 867 176
- variabilní náklady	459 264 367
= příspěvek na úhradu I	178 602 809
- výrobkově fixní náklady (speciální)	45 926 437
= příspěvek na úhradu II	132 676 373
- podnikově fixní náklady (všeobecné)	68 889 655
= zisk podniku	63 786 718

Tato ukázka rozvržení příspěvku na úhradu gumového autokoberce lze využít pro další výrobkové řady. Z výpočtu vyplývá, že příspěvek na úhradu I slouží k pokrytí celého fixního nákladu a zisku, příspěvek na úhradu II hradí fixní náklady všeobecné a zisk.

Na základě dělení fixních a variabilních nákladů lze provést i analýzu bodu zvratu, který slouží hlavně pro stanovení počtu výrobků, kdy zisk z produkce výrobku nulový. Objem produkováných výrobků při bodu zvratu se vypočítá následovně (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010):

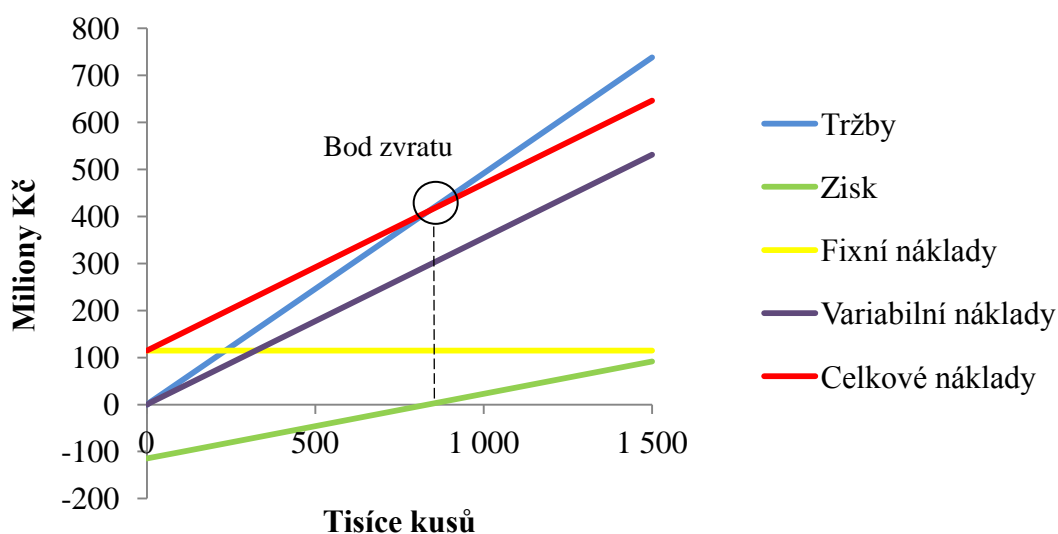
$$Q(\text{BZ}) = \frac{\text{celkové FN}}{\text{cena} - \text{jednotkové VN}} \quad (1)$$

Pro ilustraci uvádím příklad výpočtu bodu zvratu u vybraného gumového autokoberce. Předpokladem je, že skutečná výrobní kapacita je vyšší než uváděné hodnoty – tím se fixní náklady stávají neměnné, a dalším předpokladem je lineární průběh variabilních nákladů. Hodnoty jsou opět ilustrativní kvůli přání firmy nezveřejňovat citlivé informace:

Tabulka 10 Vstupní hodnoty pro analýzu bodu zvratu (vlastní zpracování)

Počet kusů	0	10 000	100 000	1 000 000	1 500 000
Tržby	0	4 920 000	49 200 000	492 000 000	738 000 000
Zisk	-114 816 092	-113 438 492	-101 040 092	22 943 908	91 823 908
Fixní náklady	114 816 092	114 816 092	114 816 092	114 816 092	114 816 092
Var. náklady	0	3 542 400	35 424 000	354 240 000	531 360 000
Celk. náklady	114 816 092	118 358 492	150 240 092	469 056 092	646 176 092

Při zanesení vstupních hodnot do grafu lze jednoduše vyčíst hodnota vyráběných produktů při bodu zvratu - tedy v bodě, kdy je zisk nulový a tržby se rovnají celkovým nákladům:



Obrázek 16 Bod zvratu vybraného výrobku (vlastní zpracování)

Výpočtem dle zmiňovaného vzorce bodu zvratu se tento objem rovná asi 830 000 kusům.

Díky třídění nákladů na FN a VN by podnik byl schopen nově se zvyšující výrobu produktů přímo spotřebitelům lépe sledovat a hodnotit efektivnost výroby daných produktů. Při nevýhodné výrobě výrobků koncovým zákazníkům je snazší výrobu odstavit či řídit jejich cenové relace, které by samozřejmě již nebyly vázány na podmínky ve sjednaných smlou-

vách. Sledování kapacitního členění nákladů by, podle mého názoru, i nyní při této situaci podniku bylo přínosné pro zobrazení výnosnosti jednotlivých produktů a pro efektivnější řízení výrobních kapacit. Tento přístup spolu po zavedení výroby pro volný trh by byl zcela jistě vhodný.

V současnosti je firma z 90ti % vázána na sjednané smlouvy - kalkulace slouží spíše pro vytvoření prvotních představ o nákladovém zatížení jakožto podklad pro sjednání obchodních cen. Z tohoto pohledu ani příliš pečlivá kontrola není zcela na místě, neboť jak z hlediska dojednané smlouvy, tak ze snahy udržet si dobré vzájemné obchodní vztahy je vyřazení produktu z výroby, z důvodu malé ziskovosti, spíše velice ojedinělou záležitostí. Co se týče struktury nákladů kalkulace ve společnosti, tak tato je v rámci možností dostačující. Jediný problém nastává v dříve pevně nastaveném kalkulačním vzorci, kdy jednotlivé režijní a nepřímé náklady rozpočítávány dle dlouho používaných principů. I metoda přírážkové kalkulace není z obecného hlediska zcela bezchybná. V této oblasti by prospěla aktualizace a alespoň jednorázový podrobný propočet těchto nákladů či zavedení jedné z moderních metod kalkulování (metoda ABC, metoda cílových nákladů). To by však znamenalo časové i peněžní investice do zavádění. Je otázkou, zda by výhody nově zavedených modernějších, přesnějších metod kompenzovaly tyto investice.

Systém rozpočtování je sledován podrobněji než kalkulování. Postup indexování minulých výsledků hospodaření je však již z principu zavádějící. Hodnoty minulých let nemusí věrně zobrazovat skutečnost a indexování hrne tyto chyby dále do dalšího období. Je jasné, že každoroční rozpočtování od nuly by bylo časově i finančně velice náročné. Bylo by možná vhodné tento důkladnější propočet budoucích výnosů, nákladů a dalších provést alespoň jednou za několik let, aby firma také měla lepší představu o vývoji jednotlivých rozpočtovaných položek v rámci jednotlivých středisek a také pro jakousi revizi struktury rozpočtů.

## ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat vybranou firmu z pohledu jejího řízení nákladů, objasnění principu systému nákladového řízení, kriticky zhodnotit zjištěné skutečnosti a navrhnout opatření zlepšující stávající situaci.

Základem pro analytické sledování podniku je vymezení potřebných pojmů v rámci teoretické části. Ta se skládala ze základního vymezení pojmu náklad, jejího pojetí z různých pohledů a ze členění nákladů. Dále následovalo teoretické zpracování nástrojů řízení nákladů – kalkulací, rozpočetnictví a vybraných dalších. Tématu kalkulace se týkalo vymezení struktury nákladů v kalkulaci (kalkulační vzorce), metod kalkulací a kalkulačního systému. Kapitola rozpočetnictví obsahovala popis základních pojmů, klasifikace rozpočtů, představení moderních metod rozpočtování, popis rozpočtovacího procesu a v neposlední řadě téma odpovědnostního účetnictví.

Po nutném teoretickém úvodu do problematiky následuje tedy praktická část bakalářské práce týkající se sledované firmy. Analytická část začíná charakteristikou společnosti, kdy je podnik představen hlavně situační analýzou. Ta je rozdělena na interní a externí analýzu. Interní představuje cíle společnosti, výrobní program, základní ekonomické ukazatele, způsoby řízení lidských zdrojů a využívaný informační systém. Externí analýza se soustředí na relevantní okolí společnosti, tedy na odvětví, konkurenci, trh, zákazníky a dodavatele/partnery. Obecná charakteristika společnosti je zakončena SWOT analýzou. Následuje základ bakalářské práce, tedy samotná analýza systému řízení nákladů. Nejprve je představena analýza a členění nákladů, kdy je v rámci druhového členění firma srovnávána s odvětvím díky vertikální a horizontální analýze, a účelové členění zobrazuje principy kalkulačního členění a nákladů dle vztahu k objemu výkonů. Po této, dá se říci, „nákladové charakteristice podniku“ následují kapitoly věnující se specifickým znakům řízení nákladů ve společnosti – řízení nákladů na kvalitu a principy Cost Cutting. Dále práce přechází na základní nástroje řízení nákladů, počínaje kapitolou Kalkulace. Zde jsou popsány využívané metody kalkulací, kalkulační vzorce, principy oceňování režijních nákladů a kalkulační systém. V kapitole Rozpočetnictví jsou promítnuty postupy rozpočtování v podniku. Představeny jsou plánové výkazy princip sestavení hlavního podnikového rozpočtu, rozpočtování středisek a motivační program v rozpočetnictví.

Analýza systému řízení nákladů je následně zhodnocena a je načrtnuto závěrečné doporučení. Doporučení se zejména týká problematiky absence řízení nákladů dle objemu výko-



nu, tedy fixních a variabilních nákladů. Systém je s nastavenými podmínkami schopen efektivně řídit náklady, ale pro další růst společnosti je žádoucí tuto absenci napravit.

Podnik je ve svém oboru velmi úspěšný, schopný se vyrovnat s nepříznivou situací v období krize a následně se rychle vzchopit. Hlavním problémem je fakt, že je podnik z mnoha ohledů svazován (subdavatelské odvětví, certifikační nařízení, předem vyjednané smlouvy apod.). Jedním z řešení je rozšíření své činnosti o vedlejší výrobu. Tímto je otevřena cesta k oproštění od většiny zmíněných limitujících podmínek a k nápravě chybějícího řízení fixních a variabilních nákladů.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

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

ČESKO. MINISTERSTVO Průmyslu a obchodu, ©2005a. MPO: *Analýza vývoje ekonomiky ČR a odvětví v působnosti MPO* [online]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument76395.html>

ČESKO. MINISTERSTVO Průmyslu a obchodu, ©2005b. MPO: *Finanční analýza podnikové sféry za první pololetí 2011* [online]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument102021.html>

ČESKO. MINISTERSTVO Průmyslu a obchodu, ©2005c. MPO: *Finanční Analýza podnikové sféry za rok 2008* [online]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument66391.html>

ČESKO, 2006. Zákoník práce. In: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zakonik-prace/>. 262/2006 Sb.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří Lanča a Ladislav Šiška, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2471-3

KRÁL, Bohumil, 2002. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-062-7.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: Teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.

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

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. ISBN 978-80-7318-702-6.

SVAZ ÚČETNÍCH, 1997. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance.

SYNEK, Miloslav, 2003. *Manažerská ekonomika*. 3., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-247-0515-X.

SYNEK, Miloslav a kol., 1999. *Podniková ekonomika*. Praha: C.H. Beck. ISBN 80-7179-228-4.

UNIVERZITA TOMÁŠE BATI V ZLÍNĚ. FAME, ©2010-2011a. Fázová a postupná metoda kalkulace. *Finport.fame.utb.cz* [online]. [cit. 2012-03-01]. Dostupné z: [http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=rizeni\\_vynosu\\_a\\_nakladu:kalkulace:metody\\_aborpcnich\\_kalkulaci:fazova\\_a\\_postupna\\_metoda\\_kalkulace](http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=rizeni_vynosu_a_nakladu:kalkulace:metody_aborpcnich_kalkulaci:fazova_a_postupna_metoda_kalkulace)

UNIVERZITA TOMÁŠE BATI. FAME, ©2010-2011b. Strategické nákladové řízení. *Finport.fame.utb.cz* [online]. [cit. 2012-03-14]. Dostupné z: [http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=rizeni\\_vynosu\\_a\\_nakladu:strategicke\\_nakladove\\_rizeni](http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=rizeni_vynosu_a_nakladu:strategicke_nakladove_rizeni)

UNIVERZITA TOMÁŠE BATI V ZLÍNĚ. FAME, ©2010-2011c. Základní kategorie nákladů v rámci členění dle vztahu k objemu prováděným výkonům a jeho využití. *Finport.fame.utb.cz* [online]. [cit. 2012-03-01]. Dostupné z: [http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=rizeni\\_vynosu\\_a\\_nakladu:naklady\\_podniku\\_a\\_jejich\\_rizeni:klasifikace\\_nakladu\\_ve\\_vztahu\\_k\\_objemu\\_provedenych\\_vykonu:zakladni\\_kategorie\\_nakladu\\_v%C2%A0ramci\\_cleneni\\_dle\\_vztahu\\_k%C2%A0objemu\\_provedenym\\_vykonum\\_a\\_jeho\\_vyuziti](http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=rizeni_vynosu_a_nakladu:naklady_podniku_a_jejich_rizeni:klasifikace_nakladu_ve_vztahu_k_objemu_provedenych_vykonu:zakladni_kategorie_nakladu_v%C2%A0ramci_cleneni_dle_vztahu_k%C2%A0objemu_provedenym_vykonum_a_jeho_vyuziti)

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Petr NOVÁK, 2008. *Podniková ekonomika I*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-701-9.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2010. *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-624-1.

ZPV Rožnov, 2012. *Interní podklady podniku*. Rožnov pod Radhoštěm.

ZPV, ©2008. O nás. *Zpv.cz* [online]. [cit. 2012-03-12]. Dostupné z: <http://www.zpv.cz/o-nas.php>

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
CZ-NACE	Klasifikace ekonomických činností
FN	Fixní náklady
VN	Variabilní náklady

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obrázek 1 Rozdělení pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32) .....</i>	12
<i>Obrázek 2 Celkové a jednotkové variabilní náklady (UTB, 2010-2011c).....</i>	16
<i>Obrázek 3 Celkové a jednotkové fixní náklady (UTB, 2010-2011c).....</i>	16
<i>Obrázek 4 Všeobecný kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59) .....</i>	20
<i>Obrázek 5 Retrogradní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, str. 59).....</i>	21
<i>Obrázek 6 Tržby za prodej vl. výrobků, zboží a služeb ZPV a odvětví v tis. Kč v letech 2007 – 2010 (Česko, 2005b; Česko, 2005c, vlastní zpracování) .....</i>	37
<i>Obrázek 7 Výsledek hospodaření ZPV a odvětví v tis. Kč v letech 2007 – 2010 (Česko, 2005b; Česko, 2005c; vlastní zpracování) .....</i>	38
<i>Obrázek 8 Vývoj počtu zaměstnanců ZPV v let. 2000 – 2011 (vlastní zpracování) .....</i>	38
<i>Obrázek 9 Struktura odběratelů ZPV v roce 2011 (vlastní zpracování) .....</i>	40
<i>Obrázek 10 Struktura nákl. položek VZZ společnosti ZPV v roce 2008 (vlastní zpracování) .....</i>	43
<i>Obrázek 11 Struktura vnitropodnikové ceny textilního a pryžového výrobku (vlastní zpracování) .....</i>	46
<i>Obrázek 12 Vývoj jednotkových nákladů na jakost sady v letech 2002-2011 (vlastní zpracování) .....</i>	48
<i>Obrázek 13 Kalkulační vzorec – kalkulace vlastních nákladů výroby - vnitropodniková cena (vlastní zpracování) .....</i>	51
<i>Obrázek 14 Kalkulační vzorec – polotovary vlastní výroby (vlastní zpracování) .....</i>	52
<i>Obrázek 15 Kalkulační vzorec – hotové výrobky (vlastní zpracování) .....</i>	52
<i>Obrázek 16 Bod zvratu vybraného výrobku (vlastní zpracování).....</i>	62

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tabulka 1 Základní rysy centralizovaného a decentralizovaného řízení útvarů (Svaz účetních, 1997, s. 417 – 424).....</i>	<i>31</i>
<i>Tabulka 2 SWOT analýza ZPV Rožnov, s. r. o. ....</i>	<i>41</i>
<i>Tabulka 3 Vertikální analýza vybraných výnosů a nákladů spol. ZPV v letech 2007 – 2010 (vlastní zpracování) .....</i>	<i>42</i>
<i>Tabulka 4 Horizontální analýza vybraných položek VZZ firmy ZPV v % mezi léty 2007 – 2011 (vlastní zpracování) .....</i>	<i>44</i>
<i>Tabulka 5 Horizontální analýza vybraných položek VZZ odvětví v % mezi léty 2007 – 2010 (Česko, 2005b; Česko 2005c; vlastní zpracování) .....</i>	<i>45</i>
<i>Tabulka 6 Přímé a nepřímé náklady v roce 2011 (vlastní zpracování) .....</i>	<i>47</i>
<i>Tabulka 7 Podružné položky kalkulačních vzorců výrob (vlastní zpracování) .....</i>	<i>51</i>
<i>Tabulka 8 Roční rozpočet režijních nákladů úseku v tis. Kč (vlastní zpracování) .....</i>	<i>56</i>
<i>Tabulka 10 Výpočet příspěvků na úhradu FN a zisku .....</i>	<i>61</i>
<i>Tabulka 9 Vstupní hodnoty pro analýzu bodu zvratu (vlastní zpracování) .....</i>	<i>62</i>

**SEZNAM PŘÍLOH**

- P I Kalkulace vlastních nákladů výroby – vnitropodniková cena
- P II Kalkulační systém
- P III Organizační schéma
- P IV Návrh tabulky možného kapacitního členění nákladů
- P V Rozvaha firmy ZPV v tis. Kč v letech 2008 - 2011
- PVI Výkaz zisku a ztrát odvětví CZ-NACE 22 v tis. Kč v letech 2007 - 2010
- PVII Výkaz zisku a ztrát firmy ZPV v tis. Kč v letech 2007 - 2011
- PVIII Základní ekonomické ukazatele firmy ZPV v letech 2008 - 2011

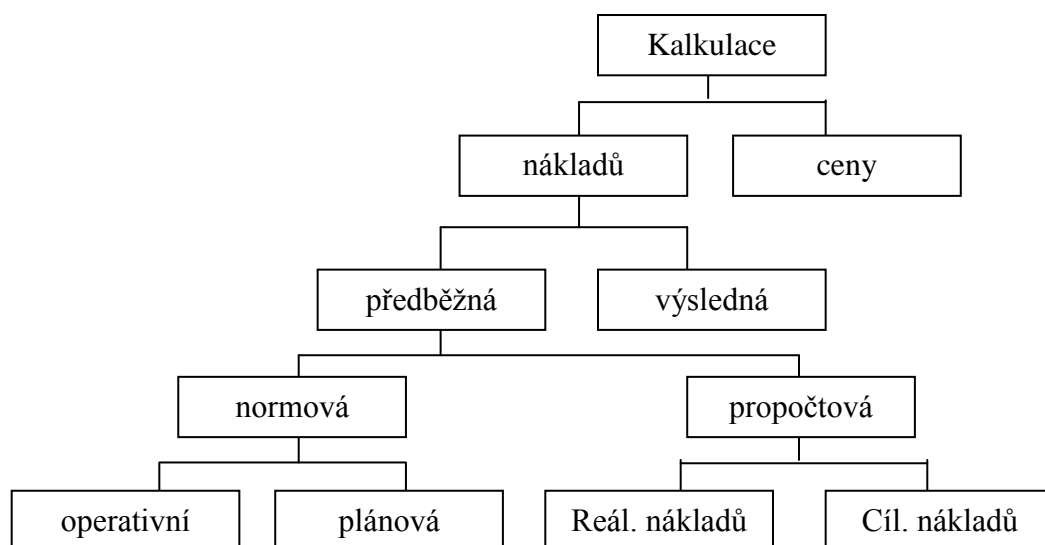
## PŘÍLOHA P I: KALKULACE VLASTNÍCH NÁKLADŮ VÝROBY – VNITROPODNIKOVÁ CENA

	Položka	mj	spotřeba v mj	jedn. Cena Kč	Celkem v Kč
1.1.1.1.	Vytlačované nálože	kg	-	-	
1.1.1.2.	Sekané nálože	kg	-	-	
1.1.1.3.	Tvarové nálože	kg	-	-	
1.1.1.4.	Nánosované směsi	kg	-	-	
1.1.1.5.	Požizovací náklady - směs	kg	-	-	
1.1.1.	Směs a pryžové polotovary	součet			
1.1.2.	Směs - nášlapná plocha	kg	-	-	
1.1.3.	Zalisovaný textil	m	-	-	
1.1.4.	Kobercovina	m <sup>2</sup>	-	-	
1.1.5.	Požizovací náklady - kobercovina-tex.	Kč	-	-	
1.1.6.	Pomocné materiály	Kč	-	-	
1.1.7.	Separátor	kg	-	-	
1.1.	Materiálové náklady HS 750	součet			
1.2.1.	Textilní materiál - kobercovina	m <sup>2</sup>	-	-	
1.2.2.	Požizovací náklady - kobercovina	Kč	-	-	
1.2.3.	Nášlapná plocha	ks	-	-	
1.2.4.	Obšívací příže	kg	-	-	
1.2.5.	Došívací nit	m	-	-	
1.2.6.	Lemovka	m	-	-	
1.2.7.	Flok	ks	-	-	
1.2.8.	Logo	ks	-	-	
1.2.	Materiálové náklady HS 770	součet			
1.3.1.	Amortizace formy	Kč	-	-	
1.3.2.	Amortizace sekacích nožů	Kč	-	-	
1.3.	Amortizace nástrojů	součet			
1.4.1.	Ramínko	ks	-	-	
1.4.2.	Laše	ks	-	-	
1.4.3.	PE fólie	m	-	-	
1.4.4.	Karton	ks	-	-	
1.4.5.	Výztuha do kartonu	ks	-	-	
1.4.6.	Vázací páska	m	-	-	
1.4.7.	Vázací spona	ks	-	-	
1.4.8.	Paleta	ks	-	-	
1.4.9.	Fixační šrouby	ks	-	-	
1.4.10.	PE sáček	ks	-	-	
1.4.11.	Etiketa	ks	-	-	
1.4.12.	PPS hranoly	ks	-	-	
1.4.	Náklady na balení	součet			
1.	Mat. náklady a amortizace nástrojů celkem	součet			
2.1.	Elektrická energie	Kč	-	-	
2.2.	Technologická pára	Kč	-	-	
2.3.	Chladicí voda	Kč	-	-	
2.	Náklady na energie celkem	součet			
3.1.1.		ks	-	-	
3.1.2.	Výrobní režie HS 750	Kč	5,00	-	
3.1.	Zpracovatelské náklady HS 750	součet			
3.2.1.1.	Řezání	Kč	-	-	
3.2.1.2.	Vysekávání	Kč	-	-	
3.2.1.3.	Našívání nášlapných ploch	Kč	-	-	
3.2.1.4.	Obšívání dílců	Kč	-	-	

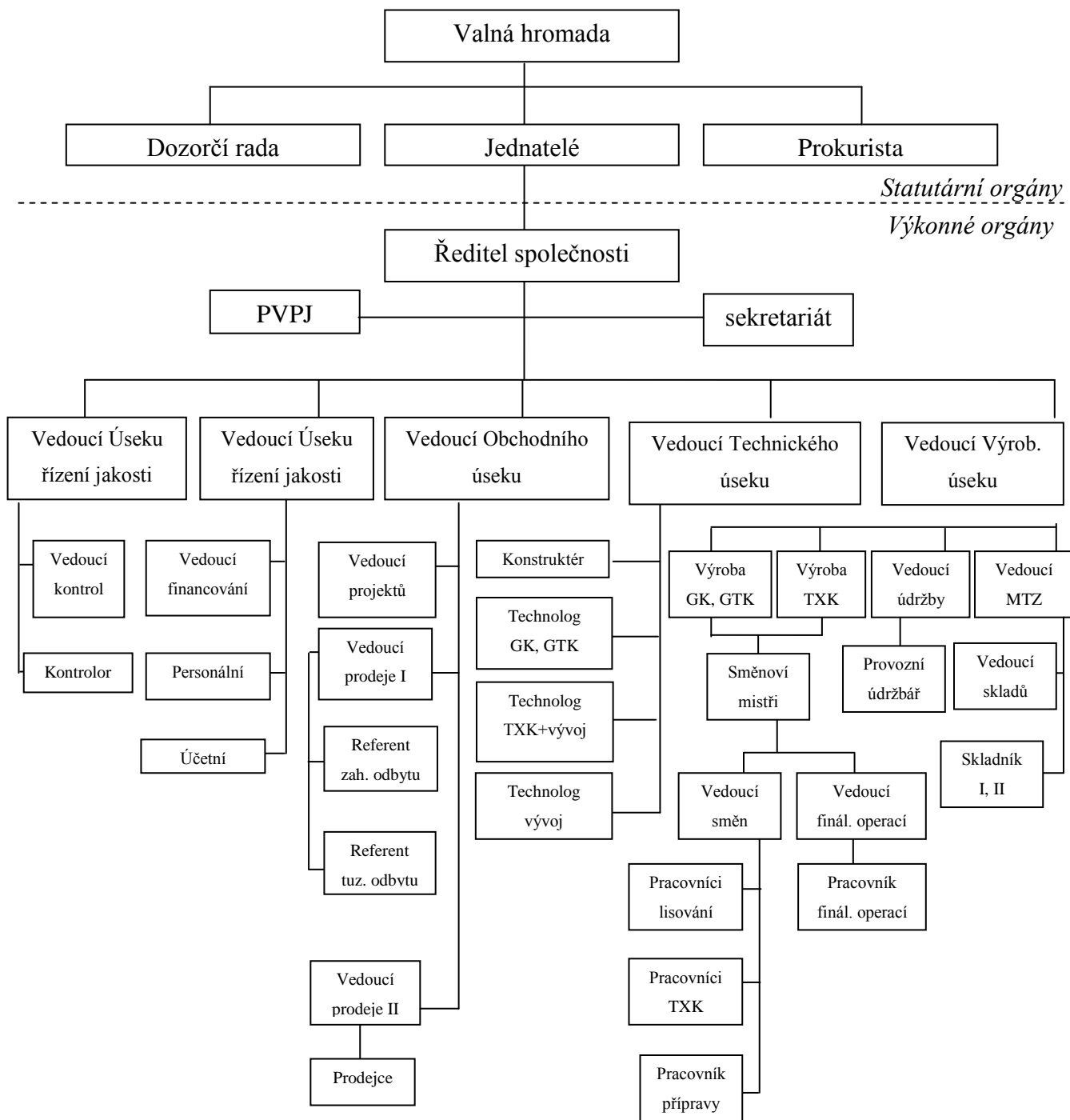


3.2.1.5.	Flokování	Kč	-	-	
3.2.1.6.	Navazování loga	Kč	-	-	
3.2.1.7.	Vkládání fixátorů	Kč	-	-	
3.2.1.8.	Čištění koberců	Kč	-	-	
3.2.1.9.	Kompletace, sadování	Kč	-	-	
3.2.1.10.	Ostatní práce	Kč	-	-	
3.2.1.11.	Balení - HS 770	Kč	-	-	
3.2.1.	Přímé mzdy	součet			
3.2.2.	Ostatní přímé náklady z přímých mezd	%	35 %		
3.2.3.	Výrobní režie HS 770	%	250 %		
3.2.	Zpracovatelské náklady HS 770	součet			
3.	Zpracovatelské náklady	součet			
4.1.	Technologický výmět HS 750	%	-		
4.2.	Technologický výmět HS 770	%	-		
4.	Technologický výmět	součet			
A.	Vlastní náklady výroby – vnitropodnik. cena 1 + 2 + 3 + 4	součet			
5.1.	Správní režie k nákladům HS 750	Kč	-	4,80 Kč	
5.2.	Správní režie k nákladům HS 770	%	160 %	-	
5.3.	Vícenáklady na vývoj	Kč	-	1,00 Kč	
5.	Správní režie	součet			
6.1.	Doprava - odbyt	Kč	-		
6.2.	Provize obchodním zástupcům	Kč	-		
6.3.	Odbytová režie		-		
6.	Náklady na realizaci	součet			
B.	Režijní náklady celkem 5 + 6	součet			
C.	Úplné vlastní náklady A + B	součet			
D.1	Kalkulovaný zisk 5,00 %	Kč	5 %		
D.2	Kalkulovaný zisk 10,00 %	Kč	10 %		
D.3	Kalkulovaný zisk 15,00 %	Kč	15 %		
D.4	Kalkulovaný zisk 20,00 %	Kč	20 %		
E.1	Návrh minimální prodejní ceny C+D.1 5%	součet	-		
E.2	Návrh minimální prodejní ceny C+D.1 10%	součet	-		
E.3	Návrh minimální prodejní ceny C+D.1 15%	součet	-		
E.4	Návrh minimální prodejní ceny C+D.1 20%	součet	-		
	Provize obchodním zástupcům	Kč	-		
F.1	Návrh minimální obchodní ceny C+D.1 5 % + provize	součet	-		
F.2	Návrh minimální obchodní ceny C+D.1 10 % + provize	součet	-		
F.3	Návrh minimální obchodní ceny C+D.1 15 % + provize	součet	-		

## PŘÍLOHA II: KALKULAČNÍ SYSTÉM



## PŘÍLOHA III: ORGANIZAČNÍ SCHEMA



## PŘÍLOHA IV: NÁVRH TABULKY MOŽNÉHO KAPACITNÍHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Kalkulační položka nákladů	Účet FÚ	Druhá položka nákladů	VN	FN	
				Spec.	Všeob.
1. Přímý materiál	501-100	Spotřeba př. mat. – pryž. koberce	x		
	501-200	Spotřeba př. mat. – textil. koberce	x		
	501-290	Spotřeba mat. - podpora prodeje	x		
2. Přímé mzdy	521-100	Mzdové náklady		x	
3. Ostat. př. N.	502-100	Elektrická energie	x		
4. Technologická výrobní režie	501-300	Materiál pro vývoj		x	
	501-520	Spotřeba DHIM do 3.000,- Kč			x
	501-525	Spotřeba DHIM do 40.000,- Kč			x
	511-100	Opravy a udržování			x
	511-110	Opravy a udržování vysokozdv. voz.		x	
	511-200	Opravy a udržování - budova M6		x	
	511-220	Opravy a udržování - budova M5		x	
	511-300	Opravy a udržování - lisy		x	
	511-400	Opravy a udržování - ostatní stroje		x	
	511-410	Opravy a udržování - CROWE		x	
	511-500	Opravy a udržování - formy		x	
	551-100	Odpisy základních prostředků		x	
	551-120	Odpisy lisovacích nástrojů		x	
	5. Všeobecná výrobní režie	501-500	Spotřeba jiného režijního materiálu		
501-530		Spotřeba pohonných hmot			x
512-100		Cestovné tuzemsko			x
512-200		Cestovné zahraničí			x
518-100		Ostatní služby			x
518-110		Odvoz odpadu			x
518-120		Služby PO			x
518-130		SW služby			x
518-135		SW služby - KASKÁDA			x
518-140		Úklidová služba			x
518-300		Poštovné			x
518-310		Telefony			x
518-400		Právní a ekonomické služby			x
518-430		Systém jakosti		x	
518-440		Pořízení DNIM do 60. 000,- Kč			x
518-710		Výrobní kooperace - KABRO			x
518-740		Úprava zákaznických nástrojů		x	
518-999		Ostatní služby daňově neúčinné			x
527-400		Ochranné nápoje		x	

	528-100	Ostatní daně a poplatky		x	
6. Zásobovací režie	502-120	Technické plyny	x		
	502-300	Teplo a pára	x		
	502-400	Voda k výrobě	x		
	502-600	Zemní plyn	x		
	503-100	Spotřeba ost. neskladovatelných dod.	x		
	549-100	Likvidace nepotřebných zásob	x		
7. Správní režie	501-510	Spotřeba kancelářských potřeb			x
	501-515	Spotřeba - tonery a cartridge			x
	502-100	Elektrická energie			x
	513-100	Náklady na reprezentaci			x
	524-200	Zákonné zdravotní pojištění			x
	525-100	Ostatní sociální pojištění Allianz			x
	527-100	Zákonné sociální náklady			x
	527-300	Zákonné pojištění - kooperativa			x
	531-100	Daň silniční			x
	532-100	Daň z nemovitosti			x
	538-100	Ostatní daně a poplatky			x
	544-100	Smluvní pokuty a úroky z prodlení			x
	545-100	Ostatní pokuty a penále			x
	548-100	Ostatní provozní náklady			x
	548-200	Pojištění			x
	548-250	Zákonné pojištění vozidel			x
	549-900	Manka a škody		x	
	552-100	Tvorba zákonných rezerv			x
	558-500	Tvorba zákonných oprav. položek			x
	562-100	Úroky			x
568-800	Ostatní finanční náklady			x	
8. Odbytová režie	501-600	Obchodní vzorky - výrobky	x		
	518-200	Přepravné - odbyt - tuzemsko	x		
	518-210	Přepravné - odbyt - zahraničí	x		
	518-250	Obchodní provize	x		
	518-420	Výstavy, veletrhy, reklama a propagace			x
	518-431	Ostatní náklady spojené s vnější reklamací	x		
	518-432	Cestovné - spojené s vnější reklamací	x		
	518-433	Právní pomoc - spojená s vnější reklamací		x	

**PŘÍLOHA V: ROZVAHA FIRMY ZPV V TIS. KČ V LETECH 2008 -  
2011**

Tis. Kč	2008	2009	2010	2011
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>121291</b>	<b>129345</b>	<b>124767</b>	<b>137094</b>
Pohledávky za upsaný základní kapitál				
Dlouhodobý majetek	41458	39980	45105	58048
Dlouhodobý nehmotný majetek				
Dlouhodobý hmotný majetek	41455	39977	45102	58045
Pozemky	1693	1693	1693	1693
Stavby	32979	31269	32515	33155
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	5030	4418	8438	6191
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1753	1870	2457	8408
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek		727		8597
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku				
Dlouhodobý finanční majetek	3	3	3	3
Jiný dlouhodobý finanční majetek	3	3	3	3
Oběžná aktiva	76564	87253	87996	78344
Zásoby	35940	28939	29127	29120
Materiál	15983	13340	15552	15752
Nedokončená výroba a polotovary	10049	9085	8805	8160
Výrobky	9544	6371	4734	5102
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
Zboží	364	143	36	105
Poskytnuté zálohy na zásoby				
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	20673	32927	35445	34254
Pohledávky z obchodních vztahů	18925	30579	31785	31717
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
Stát - daňové pohledávky	1346	1032	145	1268
Krátkodobé poskytnuté zálohy	402	1316	3515	1257
Dohadné účty aktivní				
Jiné pohledávky				
Krátkodobý finanční majetek	19951	25387	23424	14971
Peníze	304	69	31	74
Účty v bankách	19648	25317	23392	14897
Krátkodobé cenné papíry a podíly				
Požizovaný krátkodobý finanční majetek				
Časové rozlišení	3269	2111	1666	702
Náklady příštích období	3269	1919	1171	702
Komplexní náklady příštích období				
Příjmy příštích období				

PASIVA CELKEM	121291	129345	134767	137094
Vlastní kapitál	61795	75894	89453	92364
Základní kapitál	14000	14000	14000	14000
Základní kapitál	14000	14000	14000	14000
Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)				
Změny základního kapitálu				
Kapitálové fondy	-1900	0	0	0
Emisní ážio				
Ostatní kapitálové fondy				
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	-1900			
Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností				
Rozdíly z přeměn společností				
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	1400	1400	1400	1400
Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	1400	1400	1400	1400
Statutární a ostatní fondy				
Výsledek hospodaření minulých let	33813	48295	45494	58053
Nerozdělený zisk minulých let	33813	48295	45494	58053
Neuhrazená ztráta minulých let				
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	14483	12198	28559	18911
Cizí zdroje	56779	52703	41693	41895
Rezervy	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	127	667	0	0
Jiné závazky	127	667	0	0
Krátkodobé závazky	26844	27651	38350	33041
Závazky z obchodních vztahů	21587	22298	28372	28533
Závazky k zaměstnancům	2516	2535	3176	2632
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	935	1133	1595	1246
Stát - daňové závazky a dotace	1037	1045	3836	340
Krátkodobé přijaté zálohy	476	204		
Dohadné účty pasivní	200	345	1268	188
Jiné závazky	93	92	102	103
Bankovní úvěry a výpomoci	29808	24385	3342	8854
Bankovní úvěry dlouhodobé	7385	3342	854	6667
Krátkodobé bankovní úvěry	22422	21043	2489	2187
Krátkodobé finanční výpomoci	0	0	0	0
Časové rozlišení	2717	748	3622	2835
Výdaje příštích období	1419	748	3622	2835
Výnosy příštích období	1298		593	1603

**PŘÍLOHA P VI: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ODVĚTVÍ CZ-NACE 22  
V TIS. KČ V LETECH 2007-2010**

tis. Kč	2007	2008	2009	2010
Tržby za prodej zboží	19479304	19214665	14534505	17377420
Náklady vynaložené na prodej zboží	17850356	17539913	13891752	15985985
Obchodní marže	1628948	1674752	642753	1391435
Výkony	127111179	124786472	93857469	113977033
Tržby za prodej vlastních výrobků	123639503	118639633	89642097	109391963
Tržby za prodej služeb			3969555	3601867
Změna stavu zásob vlastní činnosti	428673	1313762	-669482	200320
Aktivace	3043003	4833077	921298	782882
Výkonová spotřeba	93431704	90549129	67078492	84397572
Přidaná hodnota	35308423	35912095	27421730	30970896
Osobní náklady	11647681	12657649	10755594	11227623
mzdové náklady	8521809	9284218	7688406	7980797
Sociální a zdravotní pojištění	2982633	3249476	2792306	2845555
Ostatní osobní náklady	143239	123955	274882	401271
Provozní HV	14425866	10919903	10985994	14582738
Nákladové úroky	1116649	1300915	612692	-
Finanční VH	-874723	613242	598425	552564
Mimořádný VH			-	-
HV před zdaněním	13551143	11533145	10387569	14030174
Daň	3376335	2621954	2165597	2757281
Výsledek hospodaření	10174808	8911191	8221972	11272894



**PŘÍLOHA VII: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT FIRMY ZPV V TIS. KČ V  
LETECH 2007- 2011**

Tis. Kč	2007	2008	2009	2010	2011
Tržby za prodej zboží	2313	7000	4424	1702	5423
Náklady vynaložené na prodané zboží	2237	6679	3558	1609	4293
Obchodní marže	76	321	856	93	1129
Výkony	305822	314007	223448	318707	364023
Tržby za prodej vl. výrobků a služeb	301395	311583	227328	320404	363950
Změna stavu zásob vlastní činnosti	4427	2424	-3880	-1696	73
Aktivace					
Výkonový spotřeba	231494	233793	160886	218436	279202
Spotřeba materiálu a energie	194819	194801	130604	185054	247070
Služby	36675	38992	30282	33382	32132
Přidaná hodnota	74405	80535	63419	100364	85950
Osobní náklady	50224	54967	39328	56323	55684
mzdové náklady	35040	38653	28311	41358	40806
Náklady na soc. zab.í a zdrav. pojištění	12280	13282	3167	13423	13217
Sociální náklady	2904	3031	1251	1542	1661
Daně a poplatky	158	135	132	117	147
Odpisy DNM a DHM	5796	5586	4966	5372	5204
Tržby z prodeje dl. majetku a mat.	333	32	700	269	0
Tržby z prodeje dl. majetku	333	16	700	269	
Tržby z prodeje materiálu		16			0
ZC prodaného dl. majetku a materiálu	0	15	0	0	0
Prodáný materiál		15			
Změna stavu rezerv a OP v prov. ob- lasti a komplex. NPO	-2443	-1668	-318	543	-1603
Ostatní provozní výnosy	866	718	702	817	963
Ostatní provozní náklady	2005	1796	2009	2171	3991
Provozní výsledek hospodaření	19864	20454	18704	36924	23489
Výnosové úroky	5	12	64	200	132
Nákladové úroky	1543	1745	1314	422	127
Ostatní finanční výnosy	1308	3358	1181	1408	2709
Ostatní finanční náklady	1160	2705	3230	2142	2522
Převod finančních výnosů					
Převod finančních nákladů					
Finanční výsledek hospodaření	-1390	-1040	-3298	-956	191
Daň z příjmů za běžnou č. - splatná	5161	4931	3208	7409	4769
Výsledek hospodaření za b. č.	13312	14483	12198	28559	18911
Výsledek hospodaření za účetní období	13312	14483	12198	28559	18911
Výsledek hospodaření před zdaněním	18473	19416	15406	25968	23680

**PŘÍLOHA VIII: ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE FIMRY  
ZPV V LETECH 2008 - 2011**

Ekonomický ukazatel (jednotka)	2008	2009	2010	2011
Rentabilita celkových aktiv ROA (%)	16,01	11,91	26,69	17,27
Rentabilita vlastního kapitálu ROE (%)	31,42	20,30	40,21	25,64
Rentabilita tržeb (%)	6,09	6,65	11,17	6,41
Doba obratu pohledávek (dny)	21,68	48,16	36,02	31,34
Doba obratu závazků (dny)	24,73	35,12	32,15	28,20
Doba obratu zásob (dny)	41,18	45,58	33,01	28,78
Čistý pracovní kapitál (tis. Kč)	27 298,00	38 559,00	47 157,00	43 116,00
Míra zajištěnosti závazků pohledávkami (%)	76,65	116,28	92,42	103,67
Relativní vázanost stálých aktiv (%)	13,01	17,25	14,00	15,72
Běžná likvidita	1,55	1,79	2,15	2,22
Pohotová likvidita	0,82	1,20	1,44	1,40
Okamžitá likvidita	0,40	0,52	0,57	0,42
Ukazatel zadluženosti I (%)	49,05	41,32	33,62	32,56
Ukazatel zadluženosti II (%)	46,81	40,75	30,94	30,56