

Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě XY, a.s.

Eva Vlašaná

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: **Eva VLAŠANÁ**

Osobní číslo: **M09142**

Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě XY, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se oblasti nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu nákladů společnosti a analýzu nástrojů, v současné době využívaných pro účely řízení nákladů a tvorbu nákladových kalkulací.
- Na základě provedených analýz formulujte návrhy a doporučení pro podnik.

Závěr



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

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
HRADECKÝ, Mojmír a KRÁL, Bohumil. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. 100 s. ISBN 8071750255.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů : jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha : Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Boris Popesko, 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 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 obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

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

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

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

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

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

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

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

- podle § 60⁴ 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 15.5.2012

Barbora Erná

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

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Tato bakalářská práce s názvem Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě XY, a. s. se zabývá analýzou nákladů z několika hledisek a analýzou systému řízení nákladů ve společnosti.

Práce se skládá ze dvou částí, kde v teoretické části byl proveden rozbor literárních pramenů pojednávajících o nákladech a jejich řízení. Praktická část obsahuje představení společnosti, detailní analýzu nákladů a analýzu systému řízení nákladů. Závěr práce obsahuje zhodnocení řízení nákladů společně s doporučením a návrhy pro zlepšení.

Klíčová slova: analýza nákladů, druhové členění nákladů, variabilní náklady, fixní náklady, bod zvratu, řízení nákladů

ABSTRACT

Abstrakt ve světovém jazyce

This bachelor thesis named The Cost Analysis and Their Controlling in Company XY, a. s. deals with a cost analysis from several aspects and analysis of a cost controlling system.

The thesis consists of two parts, where the analysis of literary sources treating of costs has been made and their controlling. Practical part contains the company presentation, detailed cost analysis and analysis of a cost controlling system. The conclusion of this work includes the evaluation of cost control together with recommendations and suggestions for improvement.

Keywords: Cost Analysis, generic cost classification, Variable costs, Fixed costs, Break – even point, Cost Controlling

Úvodem této bakalářské práce bych chtěla poděkovat svému odbornému vedoucímu, doc. Ing. Borisi Popeskovi, PhD., za veškerý čas, který mi věnoval při konzultacích a také za jeho připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování mé bakalářské práce. Rovněž děkuji panu Ing. Milanu Novákovi, finančně-ekonomickému řediteli firmy XY, a. s. za jeho trpělivost a čas, který mi byl ochoten věnovat a za veškeré poskytnuté interní materiály a informace k danému tématu. V neposlední řadě bych ráda poděkovala svým blízkým za jejich trpělivost a velkou podporu.

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

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| ÚVOD | 9 |
| I TEORETICKÁ ČÁST | 10 |
| 1 NÁKLADY | 11 |
| 1.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ..... | 11 |
| 1.2 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ..... | 12 |
| 1.3 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ..... | 12 |
| 2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ | 14 |
| 2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ..... | 14 |
| 2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ..... | 15 |
| 2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení..... | 15 |
| 2.2.2 Náklady jednicové a režijní..... | 16 |
| 2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ..... | 16 |
| 2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ..... | 17 |
| 2.4.1 Variabilní náklady..... | 17 |
| 2.4.2 Fixní náklady..... | 18 |
| 2.4.3 Smíšené náklady..... | 20 |
| 2.4.4 Využití informací o fixních a variabilních nákladech – bod zvratu..... | 20 |
| 2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ..... | 22 |
| 3 KALKULACE NÁKLADŮ | 24 |
| 3.1 PŘEDMĚT KALKULACE..... | 24 |
| 3.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM..... | 25 |
| 3.2.1 Předběžná kalkulace..... | 26 |
| 3.2.2 Výsledná kalkulace..... | 26 |
| 3.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI..... | 27 |
| 3.3.1 Typový kalkulační vzorec..... | 27 |
| 3.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec..... | 28 |
| 3.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady..... | 29 |
| 3.3.4 Dynamická kalkulace..... | 29 |
| 3.3.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů..... | 30 |
| 3.4 METODY ABSORPČNÍ KALKULACE..... | 30 |
| 3.4.1 Kalkulace dělením..... | 31 |
| 3.4.2 Přirážková kalkulace..... | 32 |
| 3.4.3 Kalkulace sdružených výkonů..... | 33 |
| 3.4.4 Fázová kalkulace..... | 33 |
| 3.4.5 Stupňová kalkulace..... | 34 |
| 3.4.6 Dynamická kalkulace..... | 34 |
| 3.5 METODY NEABSORPČNÍ KALKULACE..... | 34 |
| 3.5.1 Kalkulace variabilních nákladů..... | 34 |
| 3.6 KALKULACE NA ZÁKLADĚ DÍLČÍCH AKTIVIT (ACTIVITY BASED COSTING)..... | 36 |
| 3.6.1 Základní etapy tvorby ABC systému..... | 37 |
| 3.6.1.1 Úprava účetních dat..... | 37 |
| 3.6.1.2 Přiřazení nákladů aktivitám..... | 37 |
| 3.6.1.3 Vyčíslení nákladů na jednotku aktivity..... | 38 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 3.6.1.4 | Přiřazení nákladů na nákladové objekty | 38 |
| 4 | ROZPOČETNICTVÍ | 39 |
| 4.1 | ZÁKLADNÍ ČLENĚNÍ ROZPOČTŮ | 39 |
| 4.2 | TVORBA ROZPOČTŮ | 40 |
| 4.3 | NEDOSTATKY TRADIČNÍCH ZPŮSOBŮ TVORBY ROZPOČTŮ | 40 |
| 5 | SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI..... | 41 |
| II | PRAKTICKÁ ČÁST | 42 |
| 6 | PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI..... | 43 |
| 6.1 | ZÁKLADNÍ ÚDAJE | 43 |
| 6.2 | HISTORIE SPOLEČNOSTI | 43 |
| 6.3 | SOUČASNÁ PŮSOBNOST | 44 |
| 6.4 | STRUČNÁ CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ | 46 |
| 6.5 | SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI..... | 46 |
| 6.6 | ORGANIZAČNÍ STRUKTURA A VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ | 47 |
| 7 | ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, A. S..... | 48 |
| 7.1 | PŘEHLED ZÁKLADNÍCH EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ SPOLEČNOSTI | 48 |
| 7.2 | ANALÝZA NÁKLADŮ DLE DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ | 50 |
| 7.3 | ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY | 52 |
| 7.3.1 | Struktura položek variabilních nákladů..... | 53 |
| 7.3.2 | Struktura položek fixních nákladů | 55 |
| 7.4 | ANALÝZA BODU ZVRATU..... | 57 |
| 8 | ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI..... | 59 |
| 8.1 | INFORMAČNÍ PODPORA PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ | 59 |
| 8.2 | METODA KALKULACE..... | 60 |
| 8.2.1 | Způsob stanovení režijní přírážky v kalkulaci ABC | 61 |
| 8.3 | PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ..... | 63 |
| 9 | IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ | 65 |
| | ZÁVĚR | 67 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 68 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK | 70 |
| | SEZNAM OBRÁZKŮ | 71 |
| | SEZNAM TABULEK..... | 72 |
| | SEZNAM PŘÍLOH..... | 73 |

ÚVOD

„Mějme na mysli, že možnosti rozmnožovat jmění jsou neomezené a čím více hodnot v zásobě, tím snadněji se všem lidem rozmnožují. Všichni lidé mohou být boháči, jen jedna chyba jest v naší přirozenosti, že všichni lidé nemohou být stejně bohatými.“ Baťa (2002, s. 70)

Za základní finanční cíl podniku se považuje maximalizace tržní hodnoty podniku. Jedním z dílčích cílů je také trvalý, dostatečně vysoký výsledek hospodaření. K tomu, aby byla společnost schopna ovládnout určitou část trhu a rozšiřovala na něm své postavení, je důležité tento trh neustále monitorovat a zajišťovat konkurenceschopnost. Pro plnění tohoto cíle je potřeba soustavná inovace a rozvoj a také efektivní plánování a řízení nákladů. Obzvláště v dnešním prostředí je řízení nákladů velice důležité, neboť jsou firmy pod velkým tlakem konkurence nuceny tlačit své ceny dolů a tím pádem také neustále snižovat náklady a hledat takové nástroje, které jim umožní efektivněji vykonávat své činnosti. Náklady hrají podstatnou roli při vytváření a udržení finanční rovnováhy a samozřejmě také při tvorbě výsledku hospodaření.

Cílem této bakalářské práce je především analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, a. s. Na základě této analýzy pak navrhnout doporučení, která by vedla k minimalizaci nákladů a jejich efektivnějšímu řízení ve společnosti.

Teoretická část bude věnována rozboru literárních pramenů, pojednávajících o nákladech, způsobech, jak lze náklady klasifikovat, a o nejdůležitějších nástrojích řízení nákladů, kterými jsou kalkulace nákladů, a v neposlední řadě se krátce zmíním také o rozpočtovnictví, které též patří mezi velmi důležité nástroje řízení. Z těchto teoretických poznatků vycházím ke zpracování praktické části.

V praktické části představím společnost XY, a. s., její historii, výrobní program, stručnou charakteristiku odvětví, SWOT analýzu a organizační strukturu. Dále bude následovat přehled základních ekonomických výsledků společnosti a samotná analýza nákladů. Tato analýza bude vypracována za období 2008-2010 dle druhového členění a dle členění nákladů v závislosti na objemu výroby. Následná analýza řízení nákladů bude obsahovat popis informačního systému využívaného ve společnosti pro řízení nákladů, proces plánování nákladů a s nimi spojených tržeb, používanou metodu kalkulace a způsob stanovení režijní přírážky. Na závěr provedu zhodnocení řízení nákladů ve společnosti a navrhnou možný způsob řešení, který by vedl k jejich efektivnějšímu řízení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Můžeme říci, že v podstatě používáme dvojí pojetí nákladů. Jedno ve finančním účetnictví, které je určeno pro externí uživatele a druhé v manažerském účetnictví, kterého využívají manažeři v řízení. (Synek, 2011, s. 80)

Externí uživatelé účetních informací chápou náklady jako jakékoliv peněžně vyjádřené snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období, vyjadřují skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje. Pokud se podíváme na náklad z manažerského hlediska, tento pojem představuje hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu činnosti podniku. Toto vymezení nákladů zdůrazňuje potřebu zajistit hospodárnost vynaložených nákladů a ne jen potřebu jejich následného zobrazení v jejich skutečně vynaložené výši. Náklady je nutné nezaměňovat s peněžními výdaji, které představují úbytek peněžních prostředků. (Fibírová, 2007, s. 90)

Rozdílnost mezi finančním a manažerským účetnictvím je ovlivněna také způsobem vyjádření a ocenění nákladů. V této souvislosti je obecným východiskem trojí pojetí nákladů zobrazovaných v účetnictví a to finanční, hodnotové a ekonomické. (Král, 2010, s. 60)

1.1 Finanční pojetí nákladů

Historicky nejstarším a tradičním úkolem nákladového účetnictví je kvantifikovat náklady pro potřeby vykazování a oceňování složek majetku v rozvaze a v konečném důsledku i hospodářského výsledku běžného období ve výsledovce finančního účetnictví. Rozdělování nákladů je v tomto případě podřízeno finančnímu účetnictví, které je odvozeno z předpokladu nepřetržité pokračující činnosti podniku. (Král, 1997, s. 41)

Finanční pojetí nákladů se prokazuje typickými znaky. Platí, že jako spotřebované nebo využívané ekonomické zdroje mohou být vykazovány jen takové, které jsou prokázány reálným výdejem peněz. Dalším znakem je oceňování nákladů ve skutečných (historických) pořizovacích cenách. Třetí typický znak souvisí s očekáváním návratnosti vynaložených nákladů prostřednictvím realizovaných výkonů. Z tohoto hlediska je možné rozlišovat dvě skupiny nákladů, a to náklady produktu a náklady období. Schroll (1997, s. 51) ve své knize uvádí definici: „*Náklady produktu představují tu část nákladů vynaložených v příslušných aktivitách, které se ve finančním pojetí nákladů identifikují*

s příslušnými výkony a prodělávají s nimi celý koloběh.” Náklady produktu pro něj představují „část nákladů vynaloženou v daných aktivitách, která se ve finančním pojetí nákladů neidentifikuje s příslušnými výkony a běžně se vylučuje z koloběhu.”

1.2 Hodnotové pojetí nákladů

Druhé základní zaměření spočívá v poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečněných procesů po linii výkonů nebo po linii útvarů.

Schroll (1997, s. 53) ve svém své knize uvádí: „*Náklady v hodnotovém pojetí představují v penězích vyjádřenou množstevní spotřebu ekonomických zdrojů za podmínek, které existují v reálném čase uskutečňováním příslušných aktivit. Očekávaná náhrada má zajistit návratnost spotřebovaného množství ekonomických zdrojů na základě aktuálně platných cen; teprve přebytek znamená zisk.*”

Jak Král (1997, s 45), tak Schroll (1997, s. 53) se ve svých knihách shodují na tom, že hodnotové pojetí nákladů se od toho finančního liší ve dvou základních směrech, a to:

1. Spotřebované či využité ekonomické zdroje se neoceňují na bázi historických nákladů pořízení, ale na úrovni cen, jež odpovídají jejich věcné reprodukci.
2. Jako faktory vzniku nákladů nevystupují jen peněžní zdroje, ale i zdroje, které nemají ekvivalent výdaje peněz a jejich uplatnění má v dané aktivitě specifické ekonomické důsledky.

Náklady, které se vykazují shodně ve finančním i hodnotovém pojetí se nazývají náklady základní. Mezi takové náklady můžeme zařadit například mzdové náklady, které vykazují v obou pojetích skutečnou výši odpovídající peněžnímu vypořádání.

Existuje však řada položek, které se v hodnotovém pojetí vykazují v jiném rozsahu, než je tomu ve finančním pojetí nebo které se ve finančním pojetí nevykazují vůbec. Takové náklady označujeme jako kalkulační, a to proto, že se s nimi kalkuluje při vyhodnocování ekonomické racionality aktuálně uskutečňovaných aktivit. Mezi takovéto náklady můžeme zařadit např. kalkulační odpisy, které mají za úkol vyjádřit skutečné hodnotové opotřebení a snižování hodnoty investičního majetku. (Král 1997, s 45, 46)

1.3 Ekonomické pojetí nákladů

Dle Krále (2010, s. 64) vychází ekonomické pojetí nákladů z požadavku zajistit odpovídající informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby

rozhodování za účelem výběru nejvhodnějších budoucích alternativ. S výběrem alternativ pak souvisí obecné ekonomické chápání nákladů jako maxima hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy.

Schroll (1997, s. 58) uvádí ve své knize: „*Náklady ekonomických zdrojů se rovnají hodnotě, kterou můžeme získat při jejich nejefektivnějším využití.*”

Tyto podmínky obecné ekonomické interpretace nákladů naplňuje kategorie oportunitních nákladů, které vyjadřují maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. (Král, 1997, s. 51) Oportunitní náklady tedy nepředstavují reálně vynaložené náklady, které byly vynaloženy na vytvoření určitého produktu, ale fiktivní ocenění omezených ekonomických zdrojů. (Král, 2010, s. 64)

Definice dle Schrolla (1997, s. 58) popisuje: oportunitní náklady jako maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na určitou alternativu.

Podnik ovšem nesleduje a nezabývá se pouze náklady. K dalším velmi důležitým charakteristikám hospodaření každého podniku patří také výnosy a hospodářský výsledek.

Synek (2011, s. 74) uvádí definici nákladů následovně: „*Výnosy podniku jsou peněžní částky, které podnik získal z veškerých svých činností za určité účetní období bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu.*”

Hlavní složku výnosů u výrobních podniků tvoří tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, u obchodních podniků pak tvoří největší část výnosů rozdíl mezi prodejní a kupní cenou.

Výnosy podniku tvoří:

- provozní výnosy, které podnik získal v provozně-hospodářské činnosti podniku,
- finanční výnosy získané z finančních investic, cenných papírů, vkladů a účastí,
- mimořádné výnosy, které podnik získal mimořádně, např. prodejem odepsaných strojů. (Synek, 2011, s. 74)

Rozdíl mezi výnosy a náklady pak tvoří výsledek hospodaření podniku. Pokud jsou výnosy za dané období vyšší než náklady, firma dosahuje zisku. Naopak pokud jsou výnosy menší než náklady, podnik hospodařil se ztrátou.

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Náklady ve všech jejich pojetích představují nestejnorodý celek, jelikož se skládají z různých složek, které se liší druhem uplatněného ekonomického zdroje, zvláštnostmi jejich funkce v transformačním procesu, formou jejich projevu nebo způsobem jejich reakce na působící faktory. (Schroll, 1997, s. 61)

Pro kontrolu a řízení nákladů (a výnosů) je zapotřebí náklady utřídit. Hlediskem třídění je například důvod, účel, cíl řízení a možnosti kalkulací, analýz a normování. Podstatou třídění nákladů do jednotlivých skupin je různorodost pohledů řídicích pracovníků na náklady, které souvisí s konkrétními rozhodovacími úlohami. (Fibírová, 2007, s. 99; Hunčová, 2007; Schroll, 1997, s. 61)

2.1 Druhé členění nákladů

Druhé členění nákladů vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů na vstupu. Pro nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- z hlediska účetního zobrazení jsou **prvotní**, což znamená, že se stávají předmětem zobrazení ihned při svém vstupu do podniku,
- jsou **externí**, vznikají spotřebou materiálu, dodávek a prací či jiných služeb od jiných subjektů, kterými jsou dodavatelé a zaměstnanci,
- z hlediska jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou **jednoduché**, tyto náklady nelze již dále rozdělovat na jednodušší složky. (Král, 2010, s. 69, 70; Schroll, 1997, s. 62)

Dle Krále a další autorů se za základní nákladové druhy považují spotřeba materiálu a energie, spotřeba a použití externích prací a služeb (např. doprava, nájemné, náklady spojené s opravami a údržbou), mzdové a ostatní osobní náklady (včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků), odpisy dlouhodobého majetku a finanční náklady (např. pojistné, úroky apod.). (Král, 2010, s. 70; Fibírová, 2007, s. 100)

Předností druhového členění nákladů je průkaznost a jednoznačnost spotřeby zdrojů podniku. Toto členění nákladů je také velmi důležité pro základní kontrolu úplnosti účetních informací v daném období. (Fibírová, 2007, s. 101)

2.2 Účelové členění nákladů

Členění nákladů podle nákladových druhů neobsahuje hledisko účelu nákladů a tím nedává možnost kontroly přiměřené spotřeby nákladů. Proto je nutné použít k hodnocení přiměřenosti vznikajících nákladů účelové členění nákladů, které sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů, s úzkou vazbou k vlastnímu procesu tvorby výkonů, s věcnými a technickoekonomickými vztahy uvnitř podniku, ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem. (Hradecký, 2008, s. 78)

Jelikož nás účelové členění informuje o tom, za jakým účelem byly náklady vynaloženy a ve které fázi produkce vznikly, používá se toto členění nejen k již zmiňované kontrole přiměřenosti, ale také pro kalkulaci nákladů a kontrole hospodárnosti. (Hunčová, 2007)

Podle Rudolfa Schrolla a kol. (1997, s. 63) můžeme rozčlenit náklady do dvou hlavních skupin. U první skupiny je rozhodující otázka, jak se postupuje v transformaci zdrojů na konečné výkony. V tomto případě hovoříme o členění nákladů po linii výkonů. V druhém případě se ptáme na to, kde a v jakém organizačním uspořádání se jednotlivé operace uskutečňují. Zde hovoříme o sledování nákladů po linii útvarů.

Častější rozdělení nákladů dle účelu je ale to, které uvádí Bohumil Král (2010, s. 72), a to na náklady technologické a na obsluhu a řízení a dále na náklady jednicové a režijní.

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou vyvolané technologií určité činnosti, určitého výkonu. Jako příklad technologických nákladů můžeme uvést spotřebu základního materiálu, mzdové náklady výkonných pracovníků, spotřebu energie technologického zařízení a jeho odpisy.

Náklady na obsluhu a řízení jsou vynaloženy za účelem vytváření, zajištění a udržení podmínek průběhu činnosti. Jsou důsledkem specializace a dělby práce a postupného vyčleňování různých činností z technologického procesu. Díky zvyšující se mechanizaci a automatizaci ve firmách, se jejich rozsah objektivně zvyšuje. Do této skupiny nákladů můžeme zařadit např. náklady na provoz budov, mzdy řídicích pracovníků na všech úrovních řízení, skladování materiálu nebo opravy a údržba strojů. (Fibírová, 2007, s. 102; Král, 2010, s. 72)

2.2.2 Náklady jednicové a režijní

Členění nákladů na jednicové a režijní navazuje na předchozí členění nákladů, je jejich podrobnějším členěním. Zatímco náklady na obsluhu a řízení jsou vždy režijní, technologické náklady zahrnují jak režijní, tak jednicové náklady.

Jednicové náklady jsou náklady na jednici produkce přímo měřitelné. Rostou úměrně s počtem vyrobených kusů, váhou či časem. Jde zejména o přímé mzdy a materiál. Tyto náklady se často kalkuluje do norem spotřeby a pak se poměrují se skutečností. (Fibírová, 2007, s. 103; Hunčová, 2007)

Režijní náklady jsou takové náklady, které není možno přímo přiřadit k jednici produkce, výkonu. Nerostou přímo úměrně počtu jednotek výkonu a jejich normativ bývá stanoven např. na využitou kapacitu, na určitý časový horizont, na výrobu konkrétní série výrobků apod. Režijní náklady mohou být z části závislé na množství výroby, jde např. o výrobní režii, nebo mohou být zcela nezávislé, které se pak jeví jako náklady fixní.

Jelikož režijní náklady nemůže k jednici výkonu přiřadit přímo, rozvrhují se na tuto jednici pomocí režijní přírážky nebo režijní sazby, přes námi zvolenou kalkulační základnu. (Hunčová, 2007)

2.3 Kalkulační členění nákladů

Rozhodovací úlohy typu preferovat či potlačit výrobu určitého typu výrobku, vyrobit nebo raději koupit, zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu vychází z posouzení příčinné souvislosti nákladů k určitému finálnímu nebo dílčímu výkonu. Takovému přiřazování nákladů k výkonu nebo jeho částí říkáme kalkulační členění nákladů. (Hradecký, 1995, s. 16)

Jak Král (1993, s. 50) uvádí, toto členění je zvláštním typem účelového členění nákladů, jelikož se na něj do určité míry vztahují úvahy týkající se stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů.

Z hlediska příčinných vazeb mezi náklady a výkonem, který je druhově, jakostně a objemově specifikován, a z hlediska prakticky početně technických možností pro přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu, můžeme rozlišovat dvě základní skupiny nákladů, a to:

- přímé náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu,

- nepřímé náklady, které se nevztahují pouze k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. (Popesko, 2008, s. 24)

2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Členění nákladů dle jejich závislosti na objemu výkonů, ať už dílčích nebo finálních, se začalo hojně využívat od dvacátých let 20. století. Král (2010, s. 78) uvádí, že tato aplikace se považuje za přerod klasicky orientovaného nákladového účetnictví na účetnictví manažerské. Z manažerského hlediska není hlavním cílem dávat odpovědi pouze na otázky týkající se minulosti nebo zajišťování srovnání skutečně dosažených výsledků s těmi plánovanými, ale snaží se poskytovat informace o alternativách budoucího vývoje.

Základem tohoto členění jsou dvě skupiny nákladů, a to náklady variabilní a fixní.

2.4.1 Variabilní náklady

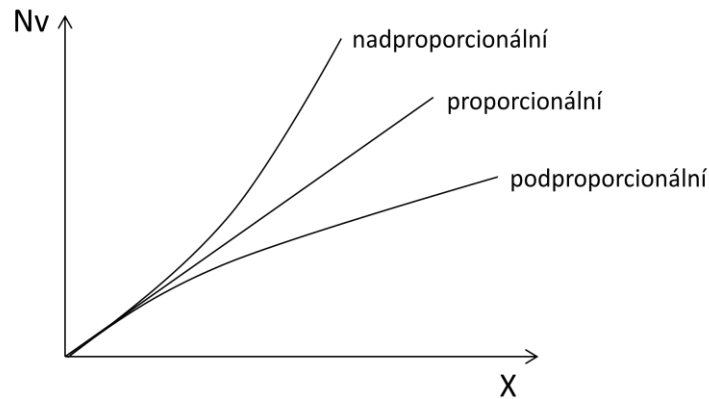
Variabilní náklady se mění v závislosti na změnách objemu výkonů a jsou charakteristické tím, že musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku výkonu. (Landa, 2008, s. 12)

Klasickým příkladem variabilních nákladů jsou **proporcionální náklady**. Při řízení těchto nákladů se předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu, náklady připadající na tuto jednotku jsou konstantní. Je pro ně charakteristické, že celkový objem roste přímo úměrně s počtem výkonů. (Schroll, 1990, s. 48) Tento typ variabilních nákladů přichází v úvahu, pokud se všechny výrobky vyrábějí stejným způsobem a každý z nich vyžaduje stejné vklady výrobních činitelů.

Pokud však rostou variabilní náklady pomaleji než objem produkce, hovoříme o **podproporcionálních nákladem**. Z toho vyplývá, že průměrné náklady na jednotku produkce s rostoucím objemem výrobků klesají a přírůstkové náklady na každý další výrobek jsou nižší. (Schroll, 1990, s. 50) Příkladem jsou, především v počátcích životnosti výrobních zařízení, náklady na jejich opravy a údržbu sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků. (Král, 2010, s. 79)

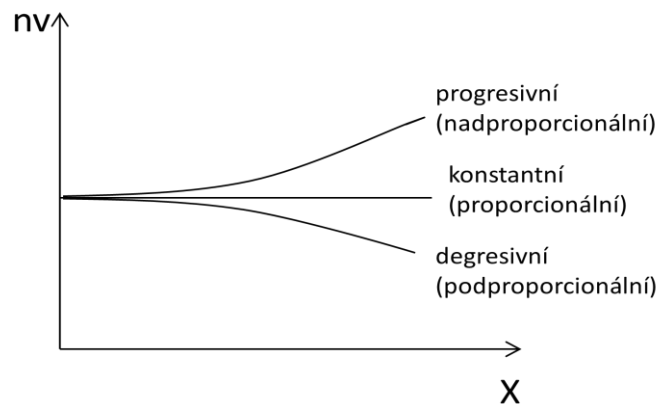
Dalším typem variabilních nákladů jsou **nadproporcionální náklady**. V tomto případě se náklady ve své celkové výši mění v závislosti na objemu výroby rychlejším tempem. Při zvyšování objemu výkonů jsou přírůstkové náklady každé další jednotky vyšší. (Landa,

2008, s. 13) Pokud zjistíme, že se náklady vyvíjejí nadproporcionálně, měli bychom udělat taková opatření, abychom tento nepříznivý vývoj změnili. (Synek, 2011, s. 87)



Obr. 1 Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby (průběh celkových nákladů) (Popesko, 2008, s. 26)

Průběh jednotkových variabilních nákladů pak můžeme graficky znázornit následovně:



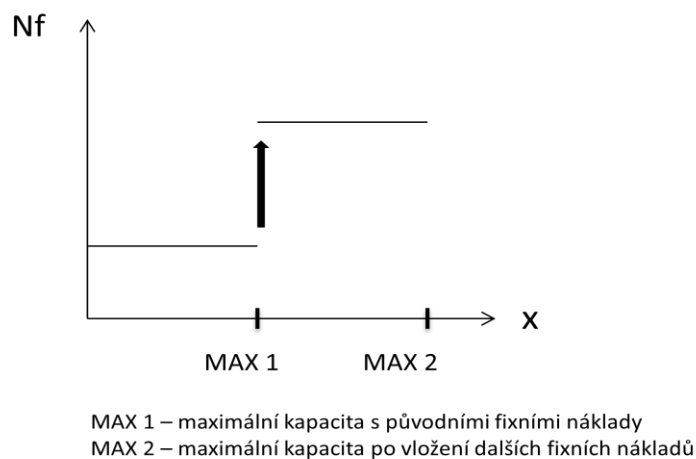
Obr. 2 Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby (průběh průměrných nákladů) (Popesko, 2008, s. 26)

2.4.2 Fixní náklady

Druhou část nákladů, která není závislá na objemu výroby, nemění se, nazýváme fixními náklady. Tyto náklady jsou vyvolány nutností zabezpečit chod podniku jako celku. Fixní náklady vznikají zejména v důsledku jednorázových vkladů potenciálních, ekonomických nebo technicky nedělitelných zdrojů a jsou charakteristické schopností podílet se na uskutečnění určitého objemu výkonů za určitý časový interval. Tato schopnost se nazývá

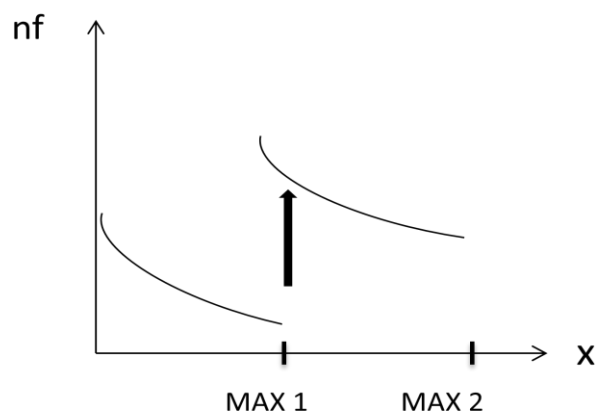
kapacita, proto se fixní náklady mohou označovat též jako náklady kapacitní nebo pohotovostní. (Landa, 2008, s. 13)

Jejich neměnnost je ale relativní, jelikož i fixní náklady se mění, a to např. při změnách výrobní kapacity nebo při změně výrobního programu. Nemění se ovšem plynule, jako je tomu u variabilních nákladů, ale skokem. Dělení nákladů na fixní a variabilní plní svou úlohu pouze v krátkém období, jelikož v delším časovém období se mění i náklady fixní. (Synek, 2011, s. 87)



Obr. 3 Fixní náklady při různých úrovních výrobních kapacit (Popesko, 2008, s. 27)

Průběh průměrných fixních nákladů pak můžeme graficky znázornit následovně:



Obr. 4 Graf průměrných fixních nákladů (Popesko, 2008, s. 27)

Do fixních nákladů můžeme zařadit velkou část režii, např. mzdy správních a technickohospodářských pracovníků, úroky z půjček, náklady na školení a vzdělávání pracovníků, odpisy, leasingové poplatky aj. (Synek, 2011, s. 87)

2.4.3 Smíšené náklady

Jinými slovy semivariabilní náklady, jak popisuje Popeska (2008, s. 28), obsahují jak proměnlivou tak fixní složku nákladů zároveň. Rozlišení variabilních a fixních nákladů je teoretické, jelikož každý proces můžeme uskutečnit jen na základě spojení a kombinace opakovaných a potenciálních činitelů. V takovém případě obsahují celkové náklady daného procesu neoddělitelně fixní složku, která je vyvolaná fixními náklady, a proměnlivou složkou, způsobenou variabilními náklady. (Král, 1997, s. 61)

Popesko (2009, s. 41) uvádí jako velmi dobrý příklad spotřebu elektrické energie, kde část nákladů má fixní charakter, jelikož pokrývá spotřebu energie na vytápění, osvětlení hal nebo provoz výpočetní techniky. Část této spotřeby, která souvisí se spotřebou energie na provoz výrobních linek, bude mít, při zachování plynulosti výroby, proporcionální charakter.

2.4.4 Využití informací o fixních a variabilních nákladech – bod zvratu

Informace o závislosti nákladů na objemu výkonů rozšiřují kvalitu hodnotového řízení prakticky ve všech oblastech podnikatelského procesu. Kvantifikace variabilních a fixních nákladů tvoří základ celé řady progresivních postupů a metod využívaných např. při tvorbě variantně sestavovaného systému podnikových plánů nebo při kalkulování nákladů výkonů.

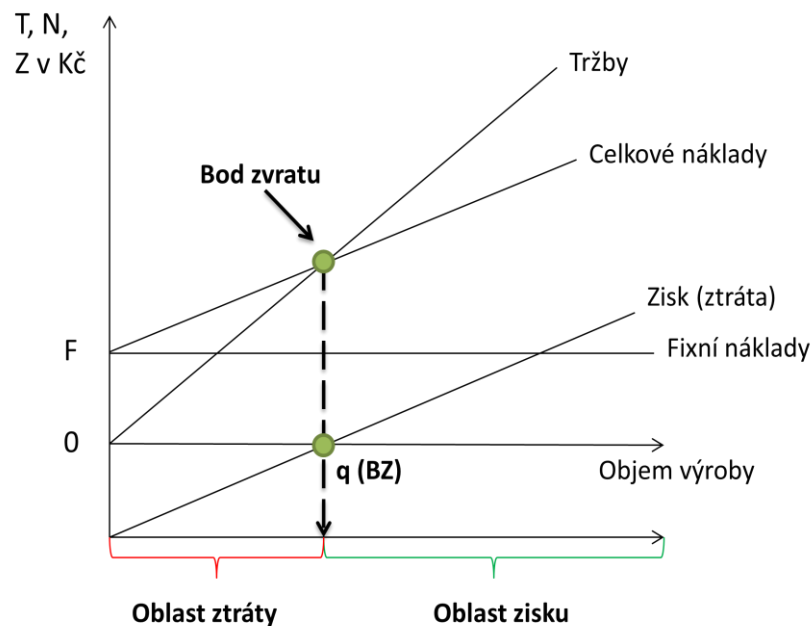
Jak uvádí Král (2010, s. 84) toto členění se nejvíce využívá při řešení tzv. rozhodovacích úloh, které vychází z úvahy, jak změna objemu a sortimentu výkonů ovlivňují výši nákladů, výnosů a zisku. Nejdůležitějším momentem řešení těchto úloh, od kterého se odvíjí celá řada dalších závěrů a rozhodnutí, je analýza bodu zvratu.

Pomocí analýzy bodu zvratu můžeme stanovit minimální rozsah činnosti nezbytný k úhradě celkových nákladů nebo minimální rozsah činnosti pro dosažení požadovaného zisku. Podnik se nachází v bodě zvratu právě tehdy, když se jeho celkové výnosy z prodeje rovnají celkovým nákladům. Z této definice jsme schopni si také odvodit vzorec pro výpočet bodu zvratu:

$$T = N \quad (1)$$

$$p \times q = NF + b \times q \quad (2)$$

Pokud se rozhodneme pro grafické znázornění bodu zvratu, schéma bude následující:



Obr. 5 Bod zvratu (Zámečník, 2009, s. 47)

Celkové výnosy v okamžiku dosažení bodu zvratu se vypočítají, jak uvádí Popesko (2008, s. 33):

$$CV(BZ) = \frac{NF}{1 - \left(\frac{VN}{CV}\right)} \quad \text{nebo} \quad CV(BZ) = \frac{NF}{\left(\frac{U}{CV}\right)} \quad (3)$$

V rámci analýzy bodu zvratu manažeři také sledují rozdíly mezi skutečně dosaženými výnosy a výnosy v bodě zvratu, které jim napovídají, jak moc je podnik náchylný ke změnám v úrovni příjmů. Zde, jak uvádí Popesko (2008, s. 33) se definují další dva ukazatele. Prvním z nich je bezpečnostní podnikatelská rezerva, která nám říká, o kolik se mohou snížit výnosy, než podnik dosáhne bodu zvratu.

$$BPR = CV - CV(BZ) \quad (4)$$

Bezpečnostní podnikatelskou rezervu můžeme také vyjádřit v procentech, a to pomocí bezpečnostního koeficientu:

$$BPK = \frac{BPR}{CV} \times 100 \quad (5)$$

2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Pro manažerské rozhodování o budoucnosti je typické, že nevychází ze skutečných nákladů, které jsou evidovány v účetním systému, ale z nákladů, které jsou zaměřené na budoucnost a jsou odhadovány v souvislosti se zvažovanými variantami.

Relevantní a irelevantní náklady

Základem porovnatelnosti různých variant je posouzení, které náklady budou danou variantu ovlivňovat a které ne. Podle tohoto kritéria rozdělujeme náklady na relevantní a nerelevantní. Relevantní náklady jsou takové náklady, které se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit. Naopak irelevantní náklady nejsou pro dané rozhodnutí důležité, jelikož změna varianty nemá vliv na jejich výši. (Král, 2010, s. 86; Popesko, 2008, s. 39, 40)

Náklady připisované danému rozhodnutí

Jak uvádí Král (1997, s. 65): „*Předpokladem správného rozhodnutí je, aby uvažované alternativě byly přiřazeny všechny ekonomické důsledky, které ovlivní budoucí peněžní toky. Patří k nim nejen náklady a výnosy, které přímo vyplývají z realizace příslušného rozhodnutí, ale také důsledky, které ovlivní změny peněžních toků v širším rámci činnosti podniku. Hovoříme o nákladech (a výnosech) připisovaných (imputovaných) danému rozhodnutí.*”

Imputované náklady (a výnosy) jsou odvozené náklady (a výnosy), které lze ztotožnit s příslušným rozhodnutím. Tyto náklady ovlivní výsledky podniku v širších souvislostech, jež rozhodnutí přináší. Popesko (2008, s. 42) uvádí jako příklad omezení nebo zastavení výroby, při které může dojít k propouštění zaměstnanců a s tím spojené nutnosti vyplácet odstupné, likvidovat přebytečné výrobní zařízení atd.

Oportunitní náklady

Oportunitní náklady, jinak také náklady obětované příležitosti, představují hodnotu ušlého příjmu, o který se podnik připravil tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje. Král (2010, 89) ve své knize uvádí: „*Kvantifikace oportunitních nákladů je*

založena na obecné úvaze, že konkrétní výdej ekonomických zdrojů za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem."

Rozdílové náklady

Tyto náklady mají pro manažerské účetnictví významnou informační hodnotu. Nejsou totiž měřítkem celého procesu, ale umožňují hodnocení určitého intervalu vymezeného porovnávanými hodnotami.

Specifickým případem jsou rozdíly typu rozpětí, které se vypočítají na základě porovnání výnosů (ceny) a jim příslušejících relevantních nákladů. Představují reziduum, které zbývá poté, co jsou z výnosů spotřebovány náklady, které jsou s nimi přímo spojené. Rozpětí pak slouží jako příspěvek na úhradu irelevantních nákladů a zbytek představuje zisk. (Kráal, 1997, s. 68)

Přírůstkové náklady

„Přírůstkové náklady představují takové zvýšení (snížení) jejich stávající výše, které bylo způsobeno dodatečným zvýšením (snížením) aktivity o určitý počet jednotek jejího objemu. Přírůstkové veličiny mají tedy platnost od určitého bodu objemu aktivity a vypovídají o jejím dalším průběhu. Jsou odrazem změn v intenzitě dané aktivity za určitý časový interval.“ (Schroll, 1993, s. 46)

Utopené náklady

Jak uvádí Popesko (2008, s. 43) utopené náklady jsou ty, které byly v minulosti vynaloženy tak, že už v budoucnu nemohou být ovlivněny žádným rozhodnutím. Pro utopené náklady jsou charakteristické určité souvislosti, jako to, že se vynakládají před zahájením výroby, jejich celková výše již nejde ovlivnit, jejich jedinou možností snížení je opačně působící investiční rozhodnutí. Do této skupiny můžeme zařadit např. odpisy fixních aktiv. Pro utopené náklady je typický relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu.

Definice dle Holmana (2005, s. 54) zní: *„Utopené náklady jsou ty náklady, které člověk nese, ať se rozhodne pro kteroukoli z volených možností.“*

3 KALKULACE NÁKLADŮ

Jednou z podmínek, aby byl podnik schopen přežít, je jeho konkurenceschopnost, která souvisí zejména s jeho výkony, na jejichž odbytu je podnik závislý. Je jisté, že prodejnost výkonů podniku je závislá na jejich užitné hodnotě a jí odpovídající ceně, kterou je zákazník ochoten za daný výkon zaplatit. Nástroj, který slouží ke stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny výkonu, se nazývá kalkulace. (Hradecký, 2008, s. 175)

Dle Landy (2006, s. 356) spočívá význam kalkulace hlavně v tom, že zobrazuje naturálně vyjádřený výkon a jeho finanční charakteristiku a umožňuje ovlivňovat výši a strukturu nákladů na produkt a tím i celý hospodářský výsledek podniku.

Jak uvádí Král (1997, s. 83) kalkulaci můžeme obecně chápat ve třech základních významech:

1. jako **činnost**, která vede ke zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně objemově, druhově a jakostně vymezen (na tzv. kalkulační jednici),
2. jako **výsledek této činnosti**, tzn. propočet celkových či dílčích nákladů na kalkulační jednici,
3. jako **nedělitelnou část informačního systému podniku**, která je velmi úzce spjata především s rozpočtovnictvím, podnikovým plánováním, nákladovým účetnictvím a podnikovou statistikou, ale je také nezastupitelná svým informačním obsahem a metodou jeho získání. V tomto pojetí se o kalkulaci mluví ne jako o izolovaném propočtu nákladů na kalkulační jednici, ale jako o systému vzájemně skloubených propočtů, zpracovaných pro širší rozsah kalkulačních jednic a pro různé účely.

3.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace se rozumí všechny druhy jak dílčích, tak finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. (Landa, 2006, s. 356) To znamená, že předmětem kalkulace nemusí být jen výkon, který představuje určitý výrobek, ale také poskytnutá služba, která může být, jak uvádí Macík (1994, s. 6), vyjádřena např. v přepravených tunokilometrech, jedná-li se o dopravní společnost nebo v nákladech na jedno lůžko a den, hovoříme-li o hotelích nebo zdravotnických zařízeních. Vzhledem k charakteru produkce podniku může mít předmět kalkulace podobu jednoho výrobku (zboží nebo služby), nebo jejich skupin,

což se nejčastěji používá u drobných výrobků, jako jsou šroubky a hřebíky, kde je předmětem kalkulace např. 1 kg těchto výrobků. (Macík, 1994, s. 6), (Landa, 2006, s. 356)

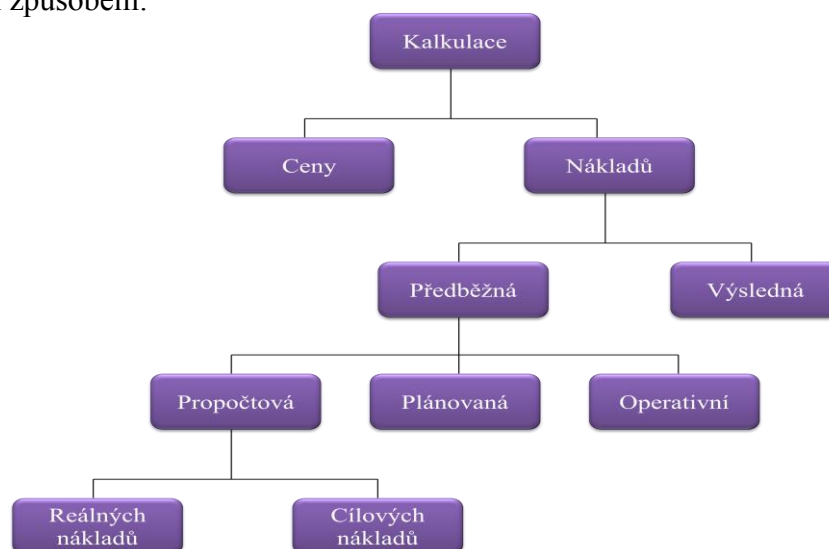
Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednotkou a kalkulovaným množstvím:

- **kalkulační jednotice** je konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady. Čechová (2011, s. 87)
- **kalkulované množství** zahrnuje určitý počet kalkulačních jednotic, pro které se zjišťují celkové náklady. Kalkulované množství je důležité hlavně z hlediska určení průměrného podílu nepřímých, především fixních nákladů na kalkulační jednotici. Tyto náklady přímo nesouvisí s počtem prováděných výkonů, ale i tak je nutné je uhradit v ceně těchto výkonů při jejich prodeji. (Král, 1998, s. 130)

3.2 Kalkulační systém

Všechny kalkulace sestavované v podniku a vztahy mezi nimi tvoří rozsáhlý kalkulační systém. Jednotlivé kalkulace v tomto systému se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotici, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišení to, jestli jsou podkladem strategického, taktického či operativního řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů. (Král, 2010, s. 192)

Z tohoto hlediska lze jednotlivé kalkulace, které tvoří kalkulační systém, rozčlenit následujícím způsobem:



Obr. 6 Kalkulační systém (Popesko, 2009, s. 57)

3.2.1 Předběžná kalkulace

Predběžné kalkulace se sestavují před vlastním výrobním nebo jiným procesem. Jak můžeme vidět výše na obrázku, předběžná kalkulace se skládá z propočtové, operativní a plánované kalkulace:

- **propočtová kalkulace** se sestavuje u nových výrobků, v době, kdy se výrobek teprve technicky vyjasňuje a kdy tedy není k dispozici podrobná konstrukční a technologická dokumentace. Podkladem pro její sestavení jsou výsledné kalkulace, náčrtky, technické parametry, ceny apod. stejných nebo podobných výrobků. V kusové a malosériové výrobě je v podstatě každý výrobek nový a něčím jiný, a proto se propočtová kalkulace sestavuje pro každý výrobek zvlášť. (Hradecký, 2008, s. 183)
- pro **operativní kalkulaci**, někdy označovanou jako kalkulace běžná či výrobní, jsou podkladem pro sestavení podrobné normy spotřeby materiálu a času, platné právě k datu sestavení operativní kalkulace. Sestavuje se v jednicových kalkulačních položkách přičítaných přímo na základě operativních technickohospodářských norem, které jsou stanoveny pro jednotlivé spotřební a technologické operace. Podrobné operativní normy navazující na příslušnou technickou a výrobní dokumentaci. (Hradecký, 2008, s. 183-184; Schroll, 1990, s. 148)
- **plánovanou kalkulaci** můžeme sestavovat na základě plánovaných norem nebo na základě výchozí kalkulace. Je vhodným nástrojem řízení nákladů výkonů v hromadné výrobě. Jelikož plánovaná kalkulace platí po celé období, pro které je sestavena, je kalkulací intervalovou a představuje průměrné náklady výrobku, vyráběného během tohoto období. V průběhu období své platnosti se tato kalkulace realizuje prováděním plánovaných změn. Jejich výsledkem jsou nové operativní normy, které pak ve svém souhrnu ukazují, jestli plánovaná kalkulace bude jako celek dodržena. (Hradecký, 2008, s. 184-185; Schroll, 1990, s. 148)

3.2.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je z časového hlediska završením celé kalkulační soustavy. Sestavuje se po skončení příslušného výkonu a funguje jako kontrolní nástroj všech druhů předběžných kalkulací daného výkonu. (Hradecký, 2008, s. 187)

Vypovídací schopnost výsledné kalkulace je však trochu omezená, protože náklady v každé kalkulační položce jsou uvedeny jednou celkovou částkou, a proto podrobné příčiny překročení nebo úspor nákladů v dané kalkulační položce je možné zjistit jen následnou analýzou všech účetních dokladů, které byly v dané kalkulační položce zúčtovány. Přesto se podniky nemohou vzdát jejich sestavování, jelikož výsledné kalkulace slouží jako jeden z podkladů pro řízení cen, jako podklad pro sestavování propočtových kalkulací podobných výkonů nebo např. při sestavování časových řad pro sledování dlouhodobého trendu ve vývoji vlastních nákladů určitého výkonu. (Hradecký, 2008, s. 187)

3.3 Struktura nákladů v kalkulaci

Dobrá nákladová kalkulace dává informaci nejen o celkové výši nákladů na výkon, ale poskytuje také obraz o tom, z jakých skupin se náklady výkonu skládají. Struktura, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. (Kráal, 2010, s. 137)

3.3.1 Typový kalkulační vzorec

Jak uvádí Popesko (2009, s. 59) kalkulační vzorec bývá v naší zemi velmi často spojován s tzv. typovým kalkulačním vzorcem, jelikož tento typ vzorce představoval jedinou variantu kalkulace, která byla před rokem 1990 podnikům nařízena vládou, s cílem zajistit centrální dohled nadřízených orgánů nad tvorbou kalkulací a cen v tehdejší průmyslu. Struktura tohoto kalkulačního vzorce je následující:

Tab. 1 Typový kalkulační vzorec (Popesko, 2008, s. 57)

- | |
|---|
| 1. Přímý (jednicový) materiál |
| 2. Přímé (jednicové) mzdy |
| 3. Ostatní přímé (jednicové) náklady |
| 4. Provozní (výrobní) režie |
| 1. – 4. Vlastní náklady výroby |
| 5. Správní režie |
| 1. – 5. Vlastní náklady výkonu |
| 6. Odbytové náklady |
| 1. – 6. Úplné vlastní náklady výkonu |
| 7. Zisk (ztráta) |

- **přímý materiál** tvoří výrobní spotřeba surovin a základního materiálu, výrobků, polotovarů a služeb, kterou můžeme přímo přiřadit k příslušným kalkulačním jednicím (Zámečnick, 2007, s. 64)
- **přímé mzdy** jsou mzdy, které přímo souvisí s uskutečněním příslušného výkonu, které můžeme stanovit přímo na kalkulační jednici. Patří sem mzdy výrobních dělníků, příplatky, prémie a odměny, které souvisí s kalkulovaným výkonem (Zámečnick, 2007, s. 64)
- **ostatní přímý materiál** netvoří hlavní podstatu výrobku, ale i tak jej můžeme stanovit přímo na kalkulační jednici. (Zámečnick, 2007, s. 65)
- **výrobní (provozní) režie** je souhrnem nákladů, které souvisejí s řízením a obsluhou provozu výrobního procesu, ale nelze je stanovit přímo na kalkulační jednici a stanovují se pomocí přepočtových metod (Zámečnick, 2007, s. 65)
- do **správní režie** patří náklady související s řízením a správou podniku, divize nebo jiného organizačního útvaru (Zámečnick, 2007, s. 65)
- do **odbytových nákladů** patří náklady spojené s prodejní činností, jako jsou náklady na propagaci a prodej produktů. (Landa, 2006, s. 360)

3.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Řada firem vyjadřuje již formou kalkulačního vzorce zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací cen. Rozdíl mezi těmito kalkulacemi nespočívá ve formálním rozšíření kalkulace nákladů o propočet průměrného zisku připadajícího na výkon, ale v odlišném přístupu k tvorbě obou skupin kalkulací. (Král, 2010, s. 140)

Kalkulace ceny vychází hlavně z úrovně zisku nebo marže, kterou firma musí generovat, aby byla zajištěná celková výnosnost kapitálu. Jak je známo z praktického života, podnik si nemůže stanovit jakkoliv vysokou cenu, jelikož cena výrobku je prakticky dopředu dána trhem a postavením daného výrobku na trhu. Náklady na daný výkon pak musí výši této ceny respektovat a dosahovat jen takové výše, aby byla zajištěna rentabilita výkonu. (Landa, 2006, s. 361; Popesko, 2008, s. 58)

Vzájemný vztah reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny není součtový, ale rozdílový, a proto tento typ kalkulace nazýváme jako retrogradní kalkulace. (Popesko, 2008, s. 58)

Tab. 2 Retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2008, s. 59)

| |
|-----------------------------|
| Základní cena výkonu: |
| - Dočasné cenové zvýhodnění |
| - Slevy zákazníkům: |
| · sezónní |
| · množstevní |
| Cena po úpravách: |
| - Náklady |
| Zisk |

3.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Další typ kalkulačního vzorce se více stará o strukturu vykazovaných nákladů. Pro řadu úloh je účelné vykazovat odděleně náklady, které jsou ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů (variabilní) a náklady fixní. (Král, 1997, s. 92)

3.3.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází z členění nákladů na přímé a nepřímé a ze členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Do určité míry se tento typ kalkulace podobá typovému kalkulačnímu vzorci, ale jeho vypovídací schopnost je rozšířena o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami ve struktuře prováděných výkonů. (Král, 1997, s. 92-93; Popesko, 2008, s. 59)

Tab. 3 Dynamická kalkulace (Popesko, 2008, s. 59)

| | |
|---------------------------|-------------------------|
| Přímé (jednicové náklady) | |
| Ostatní přímé náklady | - variabilní - fixní |
| Přímé náklady celkem | |
| Výrobní režie | - variabilní - fixní |
| Náklady výroby | |
| Prodejní režie | - variabilní - fixní |
| Náklady výkonu | |
| Správní režie | |
| Plné náklady výkonu | |

3.3.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů je variantou kalkulace variabilních nákladů, avšak odlišuje se tím, že fixní náklady se neposuzují jako celek, ale člení se na náklady alokované na principu příčinné souvislosti a fixní náklady přiřazované podle jiných principů. (Král, 1997, s. 93; Landa, 2006, s. 363)

V kalkulačním členění se pak, hlavně první skupina nákladů, člení podrobněji, a to podle toho, jestli byly fixní náklady vyvolány konkrétním druhem výrobku nebo skupinou výrobků. (Král, 2010, s. 142)

Odděleně kalkuluje ještě tu část fixních nákladů podniku, jejichž vztah k jednotlivým výkonům je relativně vzdálený a které jsou připočítány na principech průměrování. (Král, 2010, s. 142)

Tab. 4 Kal. se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Popesko, 2008, s. 59)

| |
|--|
| Ceny po úpravách |
| - Variabilní náklady výrobku |
| o přímé náklady |
| o variabilní režie |
| Marže (krycí příspěvek) |
| - Fixní náklady v průměru připadající na výrobek |
| Zisk v průměru připadající a výrobek |

3.4 Metody absorpční kalkulace

Jinými slovy kalkulace plných nákladů přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které se vynakládají v souvislosti s vytvořením výkonu. V členění položek kalkulovaných nákladů člení náklady podle jejich propočtu, a to na náklady přímé a nepřímé. Danému výkonu se přiřazují také náklady fixní. (Fibířová, 2007, s. 198)

Specifické pro tuto kalkulaci je, že vyjadřuje náklady a zisk výkonu jen v případě, že se nemění objem a sortiment prováděných výkonů. Základní vlastností absorpční metody je vztah k jedné variantě činnosti dané určitým množstvím a strukturou výkonů. (Fibířová, 2007, s. 198)

Dle Krále (1997, s. 100) je hlavním problémem všech kalkulací plných nákladů rozvrhování nepřímých nákladů, a to bez ohledu na princip a metodu jejich přiřazení. Dalším problémem je, že pokud máme větší rozdíly mezi předpokládaným a skutečným objemem a strukturou výkonů, tak nám vznikají rozdíly mezi skutečnou a „uznanou“ reží.

Tyto rozdíly jsou zapříčiněny fixními náklady, které jsou přiřazovány výkonům podle předpokládaného objemu a struktury výkonů.

Jaká říká Král (1997, s. 101) kalkulace plných nákladů je kalkulací staticky vyjadřující výši nákladů, která v průměru připadá na jednotku výkonu, ale jen pod podmínkou, že se nemění objem a sortiment výkonů, který byl dán jako základ propočtu.

3.4.1 Kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením

Základem prosté kalkulace dělením je rozdělení režijních nákladů na kalkulační jednici prostým dělením celkové výše rozvrhovaných nákladů počtem kalkulačních jednic. (Landa, 2006, s. 363) Uplatňuje se hlavně v těchto variantách:

- pro výpočet ostatních jednicových nákladů, jako je např. spotřeba pomocného materiálu nebo výrobní režie v případech, kdy jsou si vyráběné výrobky podobné
- pro výpočet režijních nákladů u výrob s jedním druhem stejnorodých výkonů.

(Landa, 2008, s. 43)

Stupňovitá kalkulace dělením

Tato metoda se využívá hlavně ve stupňovité neboli fázové výrobě, kdy výrobek prochází několika výrobními fázemi a my pak sestavujeme kalkulaci pro jednotlivé výrobní fáze. To předpokládá měření objemu produkce a zjišťování nákladů zvlášť pro každou výrobní fázi, která je nákladovým střediskem. (Synek, 2011, s. 106)

Jak uvádí Synek (2011, s. 106) náklady se mohou kalkulovat v každém výrobním stupni, ve kterém vznikají a celkové náklady finálního výrobku zjistíme jako součet ceny materiálu spotřebovaného v první výrobní fázi, zpracováním nákladů jednotlivých výrobních fází a společných nákladů.

Druhý způsob výpočtu nákladů je, že v každém výrobním stupni budeme kalkulovat veškeré náklady, tj. náklady včetně společných nákladů, hlavně materiálu, který je postupně zpracováván. V tomto případě se kalkulují celkové náklady každého výrobního stupně, které pak přecházejí jako materiálové náklady do dalšího výrobního stupně. Nevýhodou však je, že v kalkulaci finálního výrobku jsou všechny náklady předcházejících výrobních stupňů kumulovány v jedné položce a struktura nákladů je značně zkreslena. (Synek, 2011, s. 107)

Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Tato metoda se používá tam, kde se vyrábí více druhů výkonů, které se od sebe liší např. hmotností či pracností, velikostí, tvarem nebo jakostí. Tuto odlišnost vyjadřujeme pomocí poměrových čísel, která určují vzájemný poměr výše nákladů mezi jednotlivými výkony. (Landa 2008, s. 44; Sedláček, 1996, s. 70; Synek, 2011, s. 107)

Základem pro stanovení poměrových čísel jsou různé objektivně zjistitelné hodnoty jako např. spotřeba přímého materiálu, hmotnost jednotlivých výrobků, spotřebovaný čas apod.

Synek (2011, s. 107) ve své knize uvádí jednoznačně pochopitelný způsob výpočtu kalkulační dělením s ekvivalenčními čísly: *„Objem výroby v poměrových jednotkách vypočteme vynásobením poměrových čísel a příslušného objemu výroby a jejich sečtením. Celkové náklady dělíme součtem poměrových jednotek, čímž dostaneme náklady na 1 jednotku základního výrobku. Náklady ostatních výrobků zjistíme vynásobením nákladů základního výrobku poměrovými čísly.“*

3.4.2 Přírážková kalkulace

Tato kalkulace se hojně využívá v sériové a hromadné výrobě. Další výhodou je také to, že je poměrně jednoduchá. (Popesko, 2009, s. 69; Synek, 2011, s. 108)

Náklady v tomto případě dělíme do dvou skupin a to na náklady přímé a režijní. Přímé náklady spočítáme přímo na kalkulační jednici. Výši režijních nákladů odpovídajících určitému výkonu kalkulujeme na základě rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřeného přepočítacího koeficientu, který nazýváme režijní přírážka. Přírážka je stanovena buď **procentem**, které zjistíme jako podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu, nebo **sazbou**, kterou vypočítáme jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny. (Popesko, 2009, s. 69; Synek, 2011, s. 108)

Přírážkovou kalkulaci můžeme dělit na sumační a diferencovanou:

- u sumační přírážkové kalkulace používáme jednotnou, univerzální rozvrhovou základnu pro přiřazení všech režijních nákladů podniku. Tyto režijní náklady soustředíme do jediné skupiny režijních nákladů podniku. Vychází se zde z předpokladu, že všechny režijní náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna.
- podstatou diferencované varianty je rozdělení režijních nákladů do určitých skupin, pro které jsou určeny různé rozvrhové základny. Tato varianta je mnohem přesnější

než sumarizační přírážková kalkulace a jejím cílem je zpřesnění kalkulace tím, že pro jednotlivé skupiny režijních nákladů identifikujeme samostatné rozvrhové základny.

3.4.3 Kalkulace sdružených výkonů

Při určitém výrobním procesu vznikají s výrobou hlavních výrobků také zužitkovatelné vedlejší produkty. Může to být zapříčiněno při chemickém nebo fyzickém procesu. Jako příklad uvádí Lang (2005, s. 98) frakční destilaci ropy v rafinériích, kde vzniká benzín, nafta a olej, nebo vysoké pece, kde vedle hlavního produktu železa vzniká také vysokopecní plyn a upotřebitelná škvára.

Dle Popeska (2009, s. 64) můžeme rozlišovat dvě varianty kalkulací ve sdružené výrobě, a to rozčítací a odčítací kalkulace. Pokud mají všechny výrobky, které vzniknou při výrobě, stejnou prodejní hodnotu a považujeme je za hlavní, pak v takovýchto situacích použijeme **rozčítací** metodu kalkulace. Pokud dojde k situaci, že vyrábíme jeden hlavní výrobek a zároveň s ním nám vznikají výrobky vedlejší, které mají nižší prodejní hodnotu nebo nejsou z hlediska rozhodování významné, použijeme **odčítací** metodu kalkulace

3.4.4 Fázová kalkulace

Při fázové metodě zajišťuje výrobu jednoho finálního výkonu několik útvarů. Základní proces je rozdělen do několika fází, které se liší charakterem činností, objemem prováděných výkonů v jednotlivých časových úsecích a většinou také místem provádění. Náklady vynaložené v každé výrobní fázi se sledují samostatně, z toho vyplývá, že předmětem kalkulace nejsou podnikové výkony, nýbrž výrobní fáze. Přímé náklady se v tomto případě určují na jednotlivé fáze výroby a režijní náklady se rozvrhují na jednotlivé výrobní fáze podle vhodně zvolené rozvrhové základny. (Fibířová, 2007, s. 251; Macík, 1994, s. 51)

Macík (1994, s. 51) stručně popisuje: „V každé fázi výroby se určí náklady na kalkulovaný meziprodukt nebo polotovár. Součet nákladů na jednotku produkovaného výkonu za všechny fáze pak představuje náklady na jednotku konečného výkonu, resp. finálního výrobku.“

3.4.5 Stupňová kalkulace

I tato metoda, podobně jako fázová, řeší problematiku předávání výkonů mezi jednotlivými útvary podniku. Na rozdíl od výkonů prováděných v jednotlivých fázích mají výstupy jednotlivých stupňů podobu polotovarů, které může podnik spotřebovat v dalších útvarech nebo je prodat externím odběratelům. (Fibírová, 2007, s. 257)

Podstata této kalkulace je v tom, že náklady jednotlivých výrobních stupňů se kumulují, a tím pádem jsou všechny náklady na výrobek zachyceny až v posledním stupni. Je to dáno tím, že výkony z předchozího stupně tvoří materiálové náklady následujícího stupně, ke kterým daný stupeň přidává své náklady zpracovací. (Popesko, 2008, s. 75)

3.4.6 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace se do jisté míry podobá kalkulaci přírážkové, avšak rozšiřuje její vypovídací schopnost o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. Jednotkové náklady budou závislé na tom, kolik výkonů daná organizace produkuje nebo jak je využita její instalovaná kapacita. Čím nižší bude počet vyrobených výrobků, při stejných celkových fixních nákladech, tím vyšší bude podíl těchto fixních nákladů připadat na jeden výrobek. (Popesko, 2009, s. 67)

3.5 Metody neabsorpční kalkulace

3.5.1 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů bývá velmi často označována také jako kalkulace krycího příspěvku a můžeme o ní říci, že reaguje na nedostatky absorpční kalkulace a na problémy spojené s jejím využitím. Jelikož fixní náklady příčinně nesouvisejí s kalkulační jednicí, ale s časovým obdobím, musíme je jednoznačně oddělit od nákladů variabilních. (Král, 2010, s. 156; Popesko, 2009, s. 87)

Tato kalkulace, jak již vyplývá z názvu, klade mnohem větší důraz na variabilní náklady, které zahrnují jednicové náklady a variabilní složku režie a předpokládá se, že jsou příčinně vyvolány jednicí konkrétního výkonu. (Král, 2010, s. 156)

V souvislosti s kalkulací variabilních nákladů se nám objevuje další pojem, a to příspěvek na úhradu. Ten představuje rozdíl mezi prodejní cenou výrobku a variabilními náklady tohoto výrobku. Příspěvek na úhradu je částka, kterou výrobek přispívá ke krytí fixních

nákladů a následně k tvorbě zisku podniku. (Macík, 1994, s. 104) Zámečník (2007, s. 47) uvádí podobu tohoto vztahu takto:

$$ú = p - b. \quad (6)$$

Další pojem, který je spojován s metodou variabilních nákladů je hrubá rentabilita. Ta slouží k posouzení prospěšnosti jednotlivých výrobků z hlediska tvorby zisku podniku. Jak uvádí Popesko (2008, s. 82) spočítá se jako poměr dosažené marže k ceně výrobku.

$$Rh = \frac{U}{CV} \quad (7)$$

Pořadí výroby se pak stanoví tak, že výrobek, který má nejvyšší hrubou rentabilitu je zařazen do výroby jako první a pak teprve výrobky následující. Příspěvky tak postupně uhrazují fixní náklady. (Popesko, 2008, s. 82)

Jak uvádí Popesko (2009, s. 92) metoda variabilních nákladů se v praxi používá v několika variantách, které se od sebe liší různým přístupem ke strukturalizaci fixních nákladů. Přesněji jde o dvě varianty, a to o jednostupňovou a vícestupňovou kalkulaci variabilních nákladů.

Jednostupňová metoda

Je charakteristická tím, že fixní náklady jsou vyjadřovány v rámci jedné skupiny nákladů, která se vztahuje k organizaci jako celku. Jedná se tedy o tradiční přístup, kdy nejsou fixní náklady rozděleny do více složek, ale pracujeme s nimi jako s nedělitelným celkem. Popesko (2008, s. 84) uvádí strukturu kalkulace u této metody následovně:

Tab. 5 Jednostupňová metoda Popesko (2008, s. 84)

| |
|----------------------|
| Celkové výnosy |
| - variabilní náklady |
| Příspěvek na úhradu |
| - fixní náklady |
| Hospodářský výsledek |

Vícestupňová metoda

Tato metoda se využívá hlavně v podnicích, které mají složitější vnitřní strukturu a jsou složeny z velkého počtu vnitřních útvarů. V takovémto případě totiž dochází k tomu, že část fixních nákladů je spojena s celou organizací a část fixních nákladů se vztahuje jen k určitým organizačním jednotkám. Díky tomu, že zde nebereme fixní náklady jako celek,

jsem schopni tu část fixních nákladů, která se váže jen na určité objekty, např. útvary, těmto objektům jasně přiřadit. (Popesko, 2009, s. 93)

Jak uvádí Macík (1994, s. 110) a Popesko (2009, s. 93), fixní náklady můžeme rozčlenit až do pěti vrstev:

- fixní náklady jednotlivých výrobků,
- fixní náklady jednotlivých skupin výrobků,
- fixní náklady jednotlivých středisek,
- fixní náklady úseků odpovědnosti,
- fixní náklady celého podniku.

Jelikož je členění do pěti vrstev náročné, používá se většinou rozdělení fixních nákladů do dvou skupin:

- všeobecné fixní náklady – nemají přímou souvislost s jednotlivými výrobky. Můžeme sem zařadit např. správní náklady,
- zvláštní fixní náklady – můžeme je přímo přiřadit určitým výrobkům. Patří sem např. fixní náklady úseků marketingu a odbytu. (Macík, 1994, s. 110)

Velkou výhodou kalkulace variabilních nákladů je to, že nám napomáhá se rozhodnout při otázkách typu „vyrobit nebo koupit“, „pokračovat či zrušit provádění výkonů“. (Popesko, 2009, s. 94)

Nevýhodou však je, že nedokáže vyčíslit to, co je pro kalkulaci nejdůležitější, a tj. vyčíslit co nejpřesněji náklady na určitý výkon či výrobek. (Popesko, 2009, s. 94)

3.6 Kalkulace na základě dílčích aktivit (Activity Based Costing)

Řízení nákladů a přínosů orientované na jejich vztah k aktivitám, činnostem a procesu je poměrně nové téma. Tato metoda se začala rozvíjet v druhé polovině osmdesátých let dvacátého století, a jak popisuje Král (2010, s. 171), rozděluje odborníky na dva tábory, kde jedni říkají, že jde o revoluci oproti jiným metodám a druhá skupina naopak tvrdí, že jde o tradiční postup, jehož důležitost vzrostla pouze díky změnám v podnikatelském procesu.

Král (2010, s. 172) i Landa (2006, s. 367) se shodují na tom, že hlavním důvodem vzniku a rozvoje této metody jsou podstatné změny, které probíhají v podnikatelském procesu v posledních dvou desetiletích nejen ve výrobních odvětvích, ale také v odvětví služeb a

dopravy, bankovníctví a jiných podnikatelských sférách. Mezi tyto podněty můžeme zařadit zejména značný nárůst struktury prováděných výkonů, narůstající nároky na kvalitu poskytovaných výkonů, dále nutnost dodávat široký sortiment výkonu v kratších časových intervalech a zkracování doby životnosti nabízených.

3.6.1 Základní etapy tvorby ABC systému

3.6.1.1 Úprava účetních dat

Manažerské požadavky jsou stále častěji orientovány na poznávání skutečných ekonomických nákladů, které opravdu souvisejí s jednotlivými podnikovými procesy či aktivitami. Proto je nezbytné provést přiměřenou úpravu účetních nákladů. (Popesko, 2009, s. 113)

Je potřebné vyloučit určité specifické účetní náklady, které se do účetnictví dostaly důsledkem specifických úprav finančního účetnictví. Tyto položky se vyřazují proto, že skutečně nesouvisí s prováděnými aktivitami a bylo by velmi složité je jakýmkoli způsobem přiřazovat k aktivitám. Jako příklad takovýchto nákladů, které je nutno eliminovat uvádí Popesko (2009, s. 113) kurzové rozdíly, inventarizační a cenové rozdíly, opravné položky, dary nebo smluvní pokuty a penále.

Tak jako je třeba některé náklady vyloučit, je také potřeba některé náklady, které se ve finančním účetnictví neevidují, naopak zahrnout. Provádíme to hlavně z důvodu, že pokud bychom při manažerském rozhodování počítali pouze s náklady, které se evidují ve finančním účetnictví, nedokázali bychom správně vystihnout všechny faktory, které naše rozhodování ovlivňují a mají za následek ekonomické přínosy těchto rozhodnutí. Jednou z nejvýznamnějších položek, které se liší v manažerském a finančním účetnictví jsou odpisy, dále pak úroky. (Popesko, 2009, s. 113 - 115)

3.6.1.2 Přiřazení nákladů aktivitám

Cílem této fáze je kvantifikace nákladů vyvolaných vykonáváním jednotlivých aktivit. Pokud identifikujeme výši nákladů spojených s výkonem jednotlivých aktivit, získáme pak mnohem přirozenější přehled o tom, které zdroje jsou jednotlivými činnostmi podniku spotřebovány.

Před tím, než začneme náklady přiřazovat jednotlivým aktivitám, je potřebné si náklady nejprve rozdělit na:

- **přímé náklady**, které můžeme přiřadit přímo, bez použití přiřazování podle aktivit (např. přímý materiál),
- **náklady alokovatelné pomocí aktivit**, které jsou spojené s výkonem definovaných aktivit, ale nemají charakter přímých nákladů (např. montáž výrobku),
- **nealokovatelné náklady**, představující skupinu podnikových nákladů, které nemají žádnou příčinnou vazbu s výkonem aktivit podniku. Takové náklady nepřisuzujeme aktivitám, jelikož by mohli zkreslovat reálné úrovně nákladů přiřazených aktivitám. Tato část nákladů tvoří cca 5 % ze všech nákladů podniku a můžeme sem zařadit např. právní nebo soudní poplatky, pokuty a penále. (Popesko, 2009, s. 124)

3.6.1.3 Vyčíslení nákladů na jednotku aktivity

V tomto kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity a vymezí se vztahová veličina aktivity a stanoví se náklady na jednotku aktivity. Vztahová veličina nám udává, kolik se spotřebuje aktivity na nákladový objekt. Je příčinou, jejímž důsledkem je náklad na určitý nákladový objekt. Jednotkový náklad můžeme dle Popeska (2008, s. 94) vyčíslit následovně:

$$JNA = \frac{CNA}{MVA} \quad (8)$$

3.6.1.4 Přiřazení nákladů na nákladové objekty

Přiřazení nákladů aktivitám je poslední fází tvorby ABC kalkulace. V této etapě je zásadní změna oproti tradičnímu přiřázkovému modelu. V prvních fázích se tyto dva přístupy do určité míry podobaly, jelikož zdroje u tradičního modelu se rozdělují na střediska podobně jako u modelu ABC zdroje na aktivity. Hlavní změna v této etapě spočívá, jak uvádí Staněk (2003, s. 121) v tom, že u této metody nepoužíváme průměrné režijní přiřázky, které smíchají režijní náklady dohromady a pak dávají všem průměrně stejně. Místo tohoto průměrného rozprostření režijních nákladů používáme vztahy, které respektují skutečnou příčinu vzniku režijních nákladů. V tomto kroku je tedy důležité správně vyčíslit počet jednotek aktivit, které spotřebovaly jednotlivé nákladové objekty.

4 ROZPOČETNICTVÍ

Rozpočetnictví je dalším důležitým nástrojem řízení nákladů ve firmě. Rozpočetnictví je proces navazující na věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů. Je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Zaměřuje se na stanovení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku. (Fibířová, 2011, s. 269; Popesko, 2008, s. 121)

O rozpočtu můžeme říci, že je to plán, pomocí kterého se zjišťují náklady a výnosy podniku nebo jeho útvarů na jejich plánovanou činnost v daném období. Mezi základní charakteristické znaky rozpočtu podle Popeska (2008, s. 121-122) patří:

- stanovuje hodnotové ukazatele v nepeněžních jednotkách,
- stanovuje určité úkoly s rozdílnou mírou závaznosti, podle konkrétních podmínek,
- má určitou vazbu na časové období,
- nezakládá se vždy na exaktně stanovených veličinách.

S rozpočetnictvím jsou spojovány pojmy jako norma a limit. Popesko (2008, s. 122) popisuje tyto pojmy následovně: „*Norma je směrná veličina spotřeby materiálu, práce atd. stanovená nejdříve v naturálních jednotkách a poté vyjádřená v jednotkách peněžních. Limit nákladů představuje horní omezení nákladů a stanovuje se hodnotově i naturálně. Limit výnosů nebo výtěžnosti představuje dolní omezení výnosů.*”

4.1 Základní členění rozpočtů

V podniku se používá celá řada rozpočtů. Obecně můžeme rozpočty rozdělit do několika skupin podle různých kritérií. Landa (2008, s. 275) člení rozpočty dle těchto kritérií:

1. podle období, na které se sestavují:
 - krátkodobé (měsíční, čtvrtletní, roční),
 - střednědobé (období 1 rok až 3 nebo 5 let), označují se jako plány a zpravidla zahrnují celkový pohled na podnik,
 - dlouhodobé (více než 5 let), používá se hlavně k hodnocení dlouhodobých investičních projektů a záměrů nebo podnikové strategie.

2. z hlediska předmětu plánu či rozpočtu:
 - dílčí rozpočty (rozpočet režijních nákladů, rozpočet krátkodobé likvidity atd.),
 - kompletní podnikový rozpočet, který zahrnuje celkový ekonomický pohled na podnik. Skládá se z plánované výsledovky, plánované rozvahy a plánovaného cash flow.
3. z hlediska technik sestavení
 - pevný a variantní rozpočet
 - přírůstkový rozpočet a rozpočet vycházející z nuly,
 - rozpočty sestavované za pevné období a klouzavé rozpočty.

4.2 Tvorba rozpočtů

Rozpočtování lze chápat jako soubor činností, které směřují k vytvoření ročních finančních plánů. Rozpočtovací proces zahrnuje tyto následující fáze:

1. Příprava rozpočtů - vychází se z marketingového plánu odbytu, od kterého se odvodí plán výroby a jeho nároky na plán zásobování a plán práce.
2. Tvorba rozpočtů - v rámci této fáze jsou vytvořeny rozpočty pro dané období na základě vstupních dat shromážděných ve fázi přípravy rozpočtů.
3. Kontrola plnění a průběhu rozpočtů a identifikace odchylek - základem kontroly plnění rozpočtů je kvantifikace a analýza rozdílů (tzv. odchylek) mezi skutečně dosaženou a rozpočtovanou úrovní hodnocené veličiny.
4. Odstranění odchylek - tímto krokem bychom měli dosáhnout toho, že odstraníme negativní odchylky zjištěné v rámci plnění a průběhu rozpočtů. (Popesko, 2008, s. 127)

4.3 Nedostatky tradičních způsobů tvorby rozpočtů

Tvorba plánů je velmi pracný a nákladný proces. Zdlouhavá činnost, která je založená na mechanickém provádění opakujících se operací a výpočtů, odčerpává značnou část odborné schopnosti manažerů a výkonných pracovníků. Výsledkem takovýchto aktivit je plán, který má řadu zásadních nedostatků, takže může jen těžce plnit funkci klíčového nástroje řízení. Mezi největší nedostatky patří zejména to, že jsou plány strnulé, nejsou vzájemně provázané, plány bývají orientovány na výsledek a ne na příčiny a také to, že tvorba plánů má slabé metodické zámezi. (Popesko, 2008, s. 132)

5 SHRNUÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Prostudovala jsem doporučenou literaturu, která se týká tématu práce. Zjistila jsem, že existuje více pojetí nákladů, přičemž každé z nich je vhodné pro jiný účel. Jsou známa různá členění nákladů a i zde platí, že každé členění má jiné využití při řízení nákladů. Jednotlivé náklady se mohou lišit druhem uplatněného zdroje, svou funkcí v transformačním procesu, formou svého projevu nebo způsobem reakce na působící faktory.

Kalkulace je základním nástrojem řízení nákladů. V oblasti kalkulací existuje velké množství kalkulačních metod. Nelze přesně určit, která metoda je správná. Záleží to na podmínkách konkrétního podniku. Obecně platí, že metody absorpční kalkulace jsou vhodné pro komplexní řízení nákladů, zatímco kalkulace variabilních nákladů je spíše doplňkový manažerský nástroj, který má své využití v krátkém období.

Dalším důležitým nástrojem řízení nákladů je rozpočetnictví. Systém rozpočetnictví zahrnuje celou řadu rozpočtů. Záleží na tom, zda se připravují za podnik jako celek nebo jen za část podniku, dále záleží na technikách sestavení, předmětu plánu či rozpočtu a na období, pro které se sestavují. Jejich použití opět závisí na podmínkách konkrétního podniku.

PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost vznikla v roce 2004 spojením dvou firem. Výroba čerpací techniky v obou původních společnostech má více jak stoletou tradici a díky spojení výrobních kapacit a sortimentů těchto společností vznikl celek, který svým programem patří k největším výrobcům průmyslových čerpadel v České republice.

Společnost XY a. s. v této práci vystupuje pod smyšlenou identifikací z důvodu ochrany před případným zneužitím dat.

6.1 Základní údaje

| | |
|---------------------|--------------------|
| Obchodní firma: | XY, a. s. |
| Sídlo: | Olomouc |
| Právní forma: | akciová společnost |
| Datum zápisu do OR: | 10. 07. 1997 |
| Základní kapitál: | 84 600 000,- Kč |

6.2 Historie společnosti

Historie této společnosti sahá až do roku 1907, kdy jistý pan Salivar postavil malou slévárnu na šedou litinu a tovaru na stroje a zahájil zde přibližně s osmi dělníky provoz. Jeho první významnou zakázkou byla dodávka potrubních částí pro stavební úřad města Olomouce na výstavbu nové kanalizace. Zanedlouho potom se objevil zákazník, s nímž spolupráce pokračovala po celá další desetiletí. Jednalo se o továrnu na pumpy a čerpadla, která si od pana Salivara nechala odlévat stojany ke svým studničním pumpám, jelikož neměla vlastní slévárnu.

V prosinci téhož roku uzavřel pan Salivar společenskou smlouvu členů s olomouckými podnikateli a vznikla tak nová společnost, která se začala velmi rychle rozrůstat. Během následujících dvou let vzrostl počet pracovníků z původních dvanácti téměř sedmkrát. I počet spolujednatelů vzrostl na dvaadvacet a firma měla kapitál ve výši jednoho milionu tehdejší rakouské měny.

V roce 1911 se vedle kamen začaly ve velkém vyrábět také žehličky na dřevěné uhlí, které se vyvážely do celé rakousko-uherské monarchie.

Během první světové války se podnik dostal do problémů a hospodařil se zápornými čísly. Díky novým společníkům však společnost krizi přežila a v roce 1917 dosahovala takových zisků, že bylo možné poprvé od založení vyplácet dividendy a firma mohla dále investovat do výstavby dalších budov pro výrobu mlecích strojů na maso a mák. Koncem roku 1918 tato výroba představovala dvě třetiny celkové produkce továrny.

V roce 1932 rozšířila továrna svou nabídku o domácí vodovodní armatury, jejichž výrobu odkoupila od jisté zkrachovalé firmy v Olomouci.

V roce 1942 vstoupila společnost do režimu válečného hospodářství a v továrně byla zahájena výroba dělostřeleckých granátů, která trvala téměř třicet let.

V roce 1947 byla továrna, díky tehdejšímu režimu, začleněna do národního podniku Sigma Pumpy, který vznikl zestátněním pumpařských firem.

Okolo roku 1950 začala společnost vyrábět ruční křídlová a stojanová čerpadla a dá se říci, že s postupným vývojem a inovacemi, se výroba čerpadel stala hlavní činností společnosti.

V rámci kuponové privatizace v roce 1993 se stal dědicem společnosti někdejší podnik zahraničního obchodu, společnost Intersigma Hydraulic, s. r. o., se sídlem v Praze a ta v následujícím roce založila akciovou společnost se sídlem v Olomouci pod názvem, jak ji známe dnes.



Obr. 7 Život ve firmě (30. – 60. léta) (vlastní zpracování)

6.3 Současná působnost

I když je velkým trendem dnešní doby většinu výrobků dovážet především ze zahraničí a nepodporovat naše podniky, této společnosti se daří s konkurencí vyrovnat a díky orientaci na zákazníka se společnost řadí k největším dodavatelům průmyslových čerpadel v České republice.

Dominujícím prvkem ve výrobě a prodeji jsou čerpadla dodávaná především do oborů jaderná energetika, klasická energetika, petrochemický a chemický průmysl, vodní hospodářství a také těžební a zpracovatelský průmysl.

Mezi hlavní výrobní a prodejní sortiment patří:

- průmyslová čerpadla,
- procesní čerpadla,
- hermetická čerpadla.

Mezi další sortiment patří:

- bagrovací, kalová a ponorná kalová čerpadla,
- zubová čerpadla,
- ruční čerpadla,
- čerpací agregáty,
- pružné spojky pro točivé stroje,
- specializovaná kooperační výroba.



Obr. 8 Čerpadlo využívané v energetickém průmyslu (vlastní zpracování)

Společnost se také může pyšnit řadou oprávnění a různými certifikáty. Vývoj, výroba, prodej a servis strojírenské produkce jsou prováděny v systému jakosti ISO 9001, který byl již v roce 1996 certifikován společností RW TÜV Cert. Dále je držitelem oprávnění Institutu technické inspekce Praha k výrobě čerpacích soustrojí pro jaderné elektrárny a řady výrobních certifikátů. Společnost byla mimo jiné auditována společnostmi ČEZ a Moteurs-Leroy Somer a na základě pozitivního závěru těchto auditů je zapsána do seznamu jejich prověřených dodavatelů.

6.4 Stručná charakteristika odvětví

Dle klasifikace CZ-NACE se společnost řadí do skupiny 28 – Výroba strojů a zařízení jinde neuvedených, přesněji do části 28.1 – Výroba strojů a zařízení pro všeobecné účely.

Oddíl CZ-NACE 28 zahrnuje velmi širokou paletu zařízení, která mechanicky nebo tepelně působí na materiály nebo na materiálech provádějí výrobní procesy. Patří sem také speciálně vyrobené díly na tyto stroje a zařízení. Do tohoto oddílu dále patří pevná, pohyblivá nebo ručně ovládaná zařízení bez ohledu na to, zda jsou určená pro průmysl, řemesla, stavebnictví, zemědělství nebo pro použití v domácnostech. Spadá sem rovněž výroba speciálních zařízení pro cestující nebo nákladní dopravu.

Největší podíl na tržbách za prodej vlastních výrobků a služeb zaujímají dvě skupiny. Jedná se o CZ-NACE 28.2 Výroba ostatních strojů a zařízení pro všeobecné účely s podílem 44 % a CZ-NACE 28.1 Výroba strojů a zařízení pro všeobecné účely s podílem 24,5 %.

Tento oddíl se v roce 2010 podílel 8 % na tržbách za vlastní výrobky a služby ZP, čímž obsadil třetí místo v rámci zpracovatelského průmyslu. Podíl 10 % na počtu zaměstnanců řadí tento oddíl rovněž na třetí pozici. Oproti předchozímu roku 2009 však představuje tento podíl snížení průměrného počtu zaměstnanců v oddíle o cca 8,4 %. CZ-NACE 28 se v roce 2000 podílel 10,1 % na účetní přidané hodnotě celého ZP. (MPO, 2012)

6.5 SWOT analýza společnosti

Tab. 6 SWOT analýza (vlastní zpracování)

| Silné stránky | Slabé stránky |
|---|---|
| více než 100 let tradice česká firma kvalita výrobků schopnost vyvíjet výrobky dle přání zákazníka platná osvědčení a certifikace možnost poskytování komplexních služeb zkušenosti pracovníci | náklady na kontrolu zatěžující cenu výrobků náklady na vývoj zatěžující cenu výrobků finanční náročnost obnovy stávajících strojů relativně vysoké fixní náklady |
| Příležitosti | Hrozby |
| noví zákazníci získání dotací proniknutí na další zahraniční trhy vývoj nových produktů | konkurence velkých nadnárodních společností legislativa, právo výkyvy v kurzu české měny vůči měnám ostatním zvyšování cen vstupních materiálů |

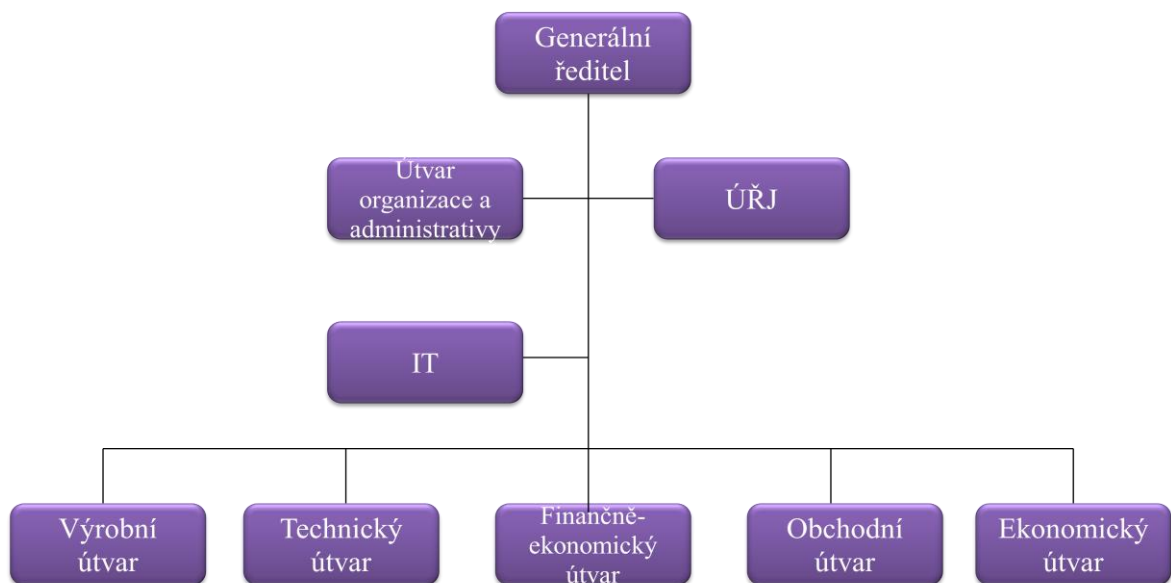
6.6 Organizační struktura a vývoj počtu zaměstnanců

Počty pracovníků se v posledních letech radikálně nemění. Podrobný počet pracovníků je uveden v následující tabulce (Tab. 7). Za řídicí pracovníky se zde považují ředitelé, jejich náměstci a vedoucí útvarů. I když se společnost řadí mezi výrobní podniky, dělníci zde tvoří přibližně jen polovinu zaměstnanců. Je to dáno především tím, že se společnost v dnešní době zaměřuje na zakázkovou výrobu, a proto potřebuje více konstruktérů a technologů, kteří tvoří poměrně velkou část zaměstnaneckého portfolia.

Tab. 7 Počet zaměstnanců (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

| rok | dělníci | řídicí pracovníci | ostatní | celkem |
|------|---------|-------------------|---------|--------|
| 2008 | 65 | 5 | 55 | 125 |
| 2009 | 57 | 5 | 52 | 114 |
| 2010 | 55 | 4 | 54 | 113 |

Od roku 2008 nedošlo ve společnosti ke změně v organizační struktuře. V té době došlo k rozdělení výrobně technického úseku. Současná organizační struktura podniku je následující:



Obr. 9 Organizační struktura (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

7 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, A. S.

V této části bakalářské práce se budu zabývat vývojem nákladů v období 2008 – 2010. Jelikož je společnost akciová a nemá dosud zveřejněnou výroční zprávu za rok 2011, nebyly mi poskytnuty informace z tohoto roku, a proto se jím nemohu zabývat.

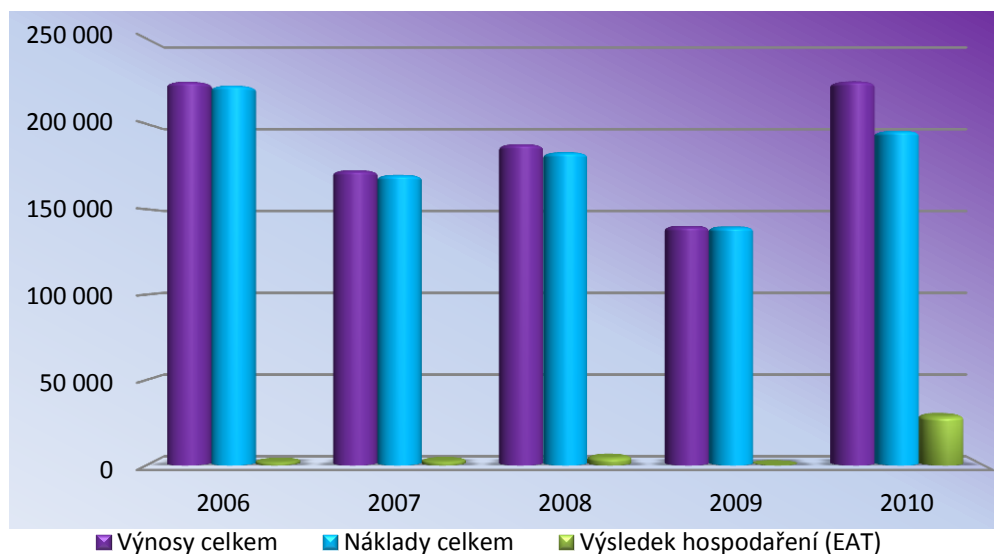
V tomto oddíle nejprve provedu analýzu druhového členění nákladů, která, podle mého názoru, patří mezi základní členění, protože vyjadřuje podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech a tím společnosti umožňuje lépe odhadnout jejich vývoj v budoucích letech. Dále budu analyzovat náklady v závislosti na změnách objemu výroby a provedu analýzu bodu zvratu. Tato analýza má pro firmu velký význam, jelikož poskytuje informace o tom, jakých výnosů musí dosahovat, aby byly pokryty veškeré fixní a variabilní náklady a ukáže, kdy podnik začíná tvořit zisk.

7.1 Přehled základních ekonomických výsledků společnosti

Předtím, než začnu se samotnou analýzou nákladů dle druhového členění, uvádím přehled vývoje celkových výnosů, celkových nákladů a hospodářského výsledku za období 2006 - 2010. Toto shrnutí základních ekonomických výsledků ukazuje, jak je firma schopná efektivně hospodařit, a zda plní jeden ze základních ekonomických cílů, dosahování zisku.

Tab. 8 Vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku v letech 2006 – 2010
(vlastní zpracování dle interních zdrojů)

| (v tis CZK) | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|-----------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Výnosy celkem | 225 101 | 173 090 | 188 429 | 140 388 | 225 370 |
| Náklady celkem | 222 889 | 170 419 | 183 717 | 140 058 | 196 354 |
| Výsledek hospodaření (EAT) | 2 212 | 2 671 | 4 712 | 330 | 29 016 |
| Podíl nákladů k výnosům | 99,02% | 98,46% | 97,50% | 99,76% | 87,13% |



Obr. 10 Vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku v letech 2006 – 2010
(vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Z vývoje nákladů, zachyceného v tabulce (Tab. 8) a na grafu (Obr. 10), vyplývá poměrně vysoký podíl nákladů k výnosům, který je v letech 2006 – 2008 a v roce 2010 okolo 99 % a v roce 2009 se blíží až k hraničním 100 %. Mezi faktory, které způsobují tak vysoký podíl nákladů k výnosům patří zejména:

- vysoká konkurence v odvětví,
- nevyužité kapacitní možnosti fixních nákladů
- vysoké náklady na vývoj výrobků.

V roce 2006 činily tržby společnosti 206 mil. Kč. Větší část produkce, přibližně 60 %, byla určena pro zákazníky na českém a slovenském trhu. Zbylá část produkce směřovala především do Ruska.

V roce 2007 firma realizovala celkově tržby za 160 mil. Kč. I když to znamenalo prodej více jak 500 ks různých čerpadel, tento rok se snížily společnosti tržby o 22 %. Většina produkce byla umístěna na domácím českém trhu. Zahraniční dodávky směřovaly hlavně na blízké trhy na Slovensko a Polsko, ale i na trhy jako je Rusko a Pákistán.

V roce 2008 byla polovina produkce umístěna na domácím trhu. Zahraniční dodávky směřovaly taktéž, jako v předešlém roce, na Slovensko, Polsko a Rusko. Celkově společnost realizovala tržby ve výši 181 mil. Kč., což znamenalo meziroční nárůst o 13 %.

V roce 2009 byla společnost po obchodní stránce tvrdě postižena důsledky hospodářské krize, což se projevilo poklesem celkového počtu prodaných čerpadel i tržeb firmy.

V tomto roce bylo hlavním úkolem společnosti získat alespoň takový objem zakázek, které by pokryly fixní náklady. Společnost realizovala tržby ve výši 132 mil. Kč, což zapříčinilo meziroční pokles tržeb o 27 %. V rámci obchodu bylo 67 % produkce realizováno na domácím českém trhu a 19 % na blízkém slovenském trhu. Zbylá část zakázek byla exportována do Ruska a Kazachstánu.

V roce 2010 se společnost po obchodní stránce vrátila na pozice před hospodářskou krizí, což se projevilo nárůstem celkového počtu prodaných čerpadel i tržeb společnosti. Celkem firma realizovala tržby ve výši 201 mil. Kč, to znamenalo meziroční nárůst o 52 %. V rámci obchodu bylo 42 % produkce realizováno na domácím trhu a 34 % na slovenském trhu. Společnost také výrazně posílila prodej na ruském trhu a udržela si pozice na trhu v Kazachstánu.

7.2 Analýza nákladů dle druhového členění

Tato část obsahuje přehled vývoje nákladů dle druhového členění za období 2008 – 2010. Údaje pro tuto analýzu jsem čerpala z účetních výkazů (viz příloha) s použitím vertikální analýzy. Tato metoda spočívá ve vyjádření jednotlivých položek účetních výkazů jako procentuální podíl ke zvolené základně položené jako 100 %. V tomto případě jsem si zvolila jako základnu položku celkové náklady.

Tab. 9 Vývoj nákladů dle druhového členění v letech 2008 – 2010 (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

| V tis. CZK | 2008 | | 2009 | | 2010 | |
|--|---------|--------|---------|--------|---------|--------|
| Náklady vynaložené na prodané zboží | 12 | 0,01% | 5 005 | 3,57% | 28 673 | 14,60% |
| Spotřeba materiálu a energie | 90 234 | 49,12% | 49 191 | 35,12% | 81 044 | 41,27% |
| Služby | 17 000 | 9,25% | 13 207 | 9,43% | 26 831 | 13,66% |
| Osobní náklady | 47 732 | 25,98% | 38 038 | 27,16% | 43 086 | 21,94% |
| Daně a poplatky | 207 | 0,11% | 209 | 0,15% | 641 | 0,33% |
| Odpisy DNM a DHM | 10 052 | 5,47% | 8 680 | 6,20% | 8 559 | 4,36% |
| Ostatní provozní náklady | 10 862 | 5,91% | 21 115 | 15,08% | -2 630 | -1,34% |
| Finanční náklady | 6 278 | 3,42% | 4 317 | 3,08% | 3 441 | 1,75% |
| Daň z příjmu | 1 340 | 0,73% | 296 | 0,21% | 6 709 | 3,42% |
| Celkové náklady | 183 717 | 100 % | 140 058 | 100 % | 196 354 | 100 % |

Pokud se podíváme na procentuální rozbor **nákladů vynaložených na prodané zboží**, můžeme si všimnout, že tento nákladový druh má stoupající tendenci. V letech 2008 a 2009 jsou částky oproti jiným nákladovým druhům zanedbatelné. V roce 2010 se však tyto náklady vyšplhaly až k necelým 15 % z celkových nákladů daného roku. Toto zvýšení bylo zapříčiněno neplánovanou zakázkou dodaného zboží do elektráren v rámci budování dobrých obchodních vztahů.

Z procentuálního rozboru nákladů je evidentní, že největší zastoupení na celkových nákladech ve všech sledovaných letech má **spotřeba materiálu**, což je pro výrobní podnik charakteristické. Více jak 90 % z této skupiny přitom zaujímá spotřeba jednicového materiálu a spotřeba elektřiny a páry. Dále sem společnost zahrnuje např. spotřebu materiálu na opravy a udržování, spotřebu přípravků a nástrojů, spotřebu kancelářských potřeb, spotřebu čistících prostředků, náklady vynaložené na ochranné pomůcky a pracovní oděv, dále marketingový materiál, spotřebu pohonných hmot nebo spotřebu vody.

V kategorii **služby** vznikají společností náklady na opravy a udržování, dále cestovné, náklady na reprezentaci, dopravné, marketingové služby, nájemné, náklady spojené s certifikáty a technickým poradenstvím, různá školení a kurzy nebo poradenské služby (právní, daňové, účetní). Při podrobnějším zkoumání nákladů vynaložených na služby jsem si všimla, že nárůst těchto nákladů v roce 2010 oproti předešlým rokům byl způsoben především tím, že společnost investovala do oprav budov a to částku více jak 6 mil. Kč.

Osobní náklady v sobě zahrnují veškeré mzdové náklady, dále zákonné zdravotní a sociální pojištění a odměny členům orgánů společnosti. Tato skupina nákladů tvoří každoročně přibližně čtvrtinu celkových nákladů.

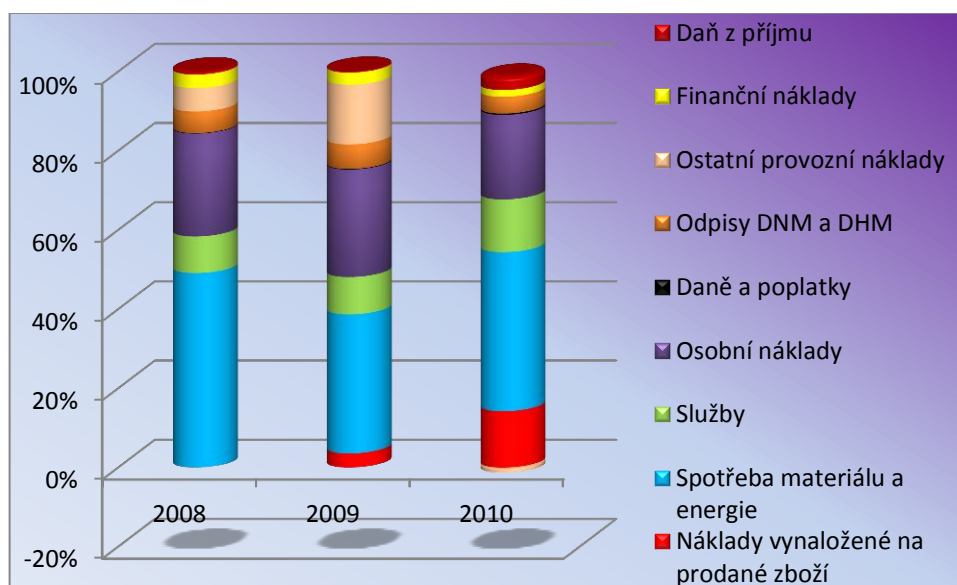
Daně a poplatky tvoří v jednotlivých letech nejmenší podíl na celkových nákladech. Jejich procentuální podíl je natolik malý, že v níže uvedeném grafu (Obr. 11) jsou téměř přehlédnutelné. Nejvýznamnější složkou je zde daň z nemovitosti, která činí v letech 2008 a 2009 150 tis. Kč a v roce 2010 přispívá do této skupiny částkou půl milionu Kč. Další výraznější položkou je silniční daň, jejíž výše se každoročně pohybuje okolo 27 tis. Kč.

Odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku tvoří též zanedbatelnou část, přibližně 5 – 6 % ročně.

Do skupiny **ostatních provozních nákladů** jsem si dovolila zařadit mimo jiné i zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku a materiálu a také změnu stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a k NPO. V této kategorii nákladů jsou

pravděpodobně největší meziroční rozdíly. Je to způsobeno položkou změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti, která v jednotlivých letech dosahovala hodnot -2, 3 mil. Kč v roce 2008, 12,1 mil Kč v roce 2009 a v roce 2010 -5, 1 mil Kč.

Mezi **finanční náklady** patří úroky, kurzové ztráty a bankovní poplatky.



Obr. 11 Podíl jednotlivých nákladových druhů na celkových nákladech v letech 2008 – 2010 (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

7.3 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby

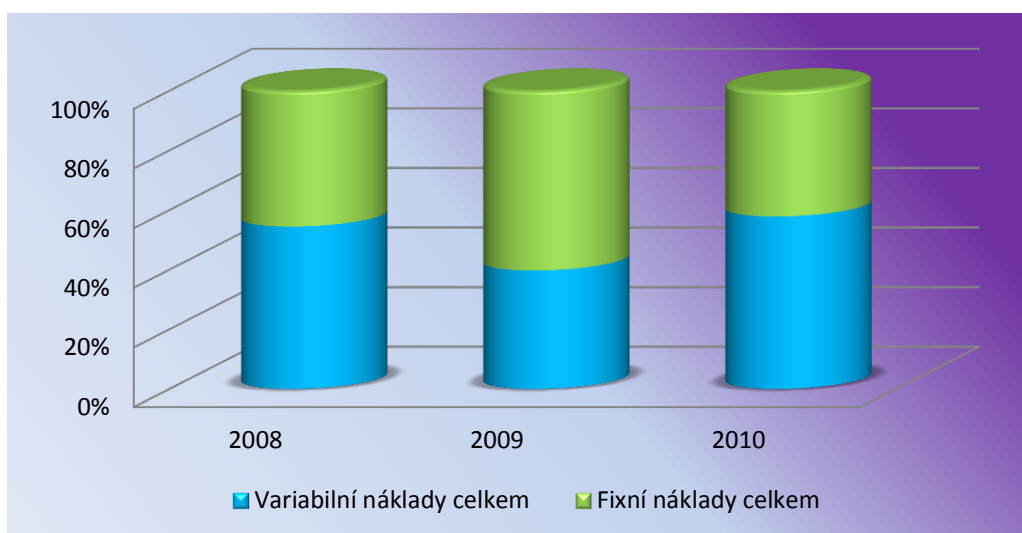
Dalším členěním nákladů, jehož uvedení je předpokladem analýzy bodu zvratu a analýzy řízení nákladů je členění nákladů v závislosti na objemu výroby. Následující část obsahuje přehled vývoje nákladů v závislosti na objemu výroby za období 2008 – 2010.

K členění nákladů přistupuji v jednotlivých letech z pohledu krátkého období, neboť v delším časovém období jsou všechny náklady variabilní. Údaje pro zhodnocení čerpám z účetních výkazů obsahující přehled všech používaných analytických nákladových účtů ve společnosti.

Z níže uvedeného grafu (Obr. 12) vyplývá, že podíl variabilních nákladů na celkových nákladech se pohybuje ve sledovaném období okolo 50 %. K poklesu těchto nákladů došlo v roce 2009 (necelých 40 %), což bylo zapříčiněno především hospodářskou krizí, jelikož se firma potýkala s nedostatkem zakázek. V roce 2010 se však tento podíl vyšplhal opět

přes 50 %, společnost se po obchodní stránce vrátila na pozice před hospodářskou krizí, což se projevilo nárůstem celkového počtu prodaných čerpadel.

Na výši celkových nákladů a jejich procentuální změně mají velký vliv především variabilní náklady, jelikož fixní náklady ve všech sledovaných obdobích vykazují téměř stejnou hodnotu. Výše fixních nákladů je každoročně přibližně 80 mil. Kč.



Obr. 12 Podíl variabilních a fixních nákladů za období 2002 – 2010 (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

7.3.1 Struktura položek variabilních nákladů

Variabilní náklady, část nákladů, které se mění s objemem prováděných výkonů, tvoří každoročně přibližně polovinu celkových nákladů. V následující tabulce je proveden rozbor těchto nákladů i s jejich procentuálním vyčíslením.

Tab. 10 Struktura variabilních nákladů ve společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

| v tis. CZK | 2008 | | 2009 | | 2010 | |
|--|--------|--------|--------|--------|---------|--------|
| Spotřeba přímého materiálu | 82 251 | 82,86% | 42 252 | 76,13% | 73 740 | 67,23% |
| Náklady na prodané zboží a materiál | 10 433 | 10,51% | 10 451 | 18,83% | 30 231 | 27,56% |
| Služby | 6 584 | 6,63% | 2 798 | 5,04% | 5 713 | 5,21% |
| · kooperace kalkulovaná | 5 581 | 5,62% | 1 821 | 3,28% | 3 750 | 3,42% |
| · zkoušky k zakázkám | 26 | 0,03% | 528 | 0,95% | 978 | 0,89% |
| · doprava výrobků | 818 | 0,82% | 375 | 0,68% | 830 | 0,76% |
| · doprava ke kooperaci | 159 | 0,16% | 74 | 0,13% | 155 | 0,14% |
| Variabilní náklady celkem | 99 268 | 100% | 55 501 | 100% | 109 684 | 100% |

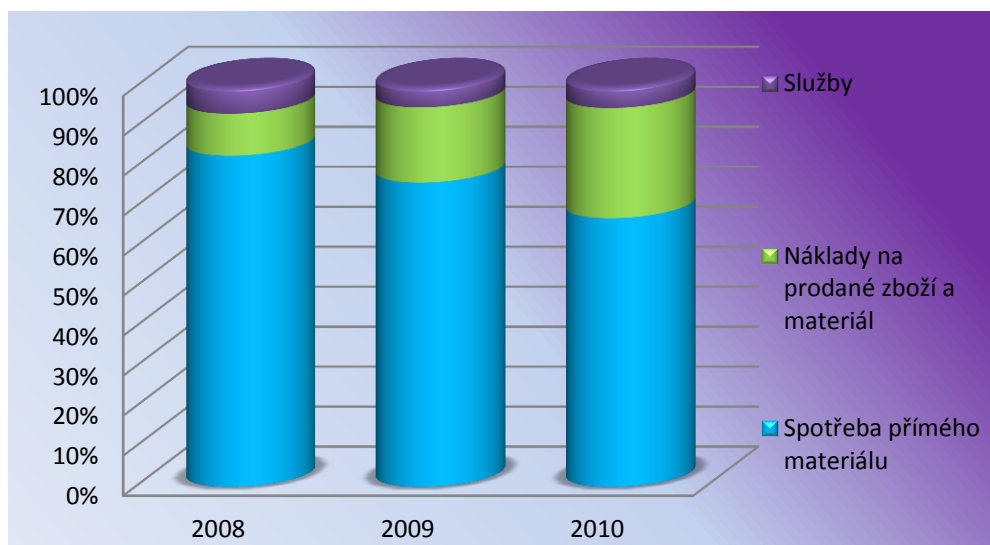
Ve struktuře variabilních nákladů nejsou zařazeny mzdy výrobních dělníků a část spotřeby energie a tepla. I když je společnost XY, a. s. výrobní firma, mezi variabilní náklady tyto dvě položky nákladů nezahrnuje, jak je tomu u většiny výrobních podniků. Společnost vyplácí výrobní dělníky za čas, který strávili na směně a ne za skutečně vykonanou práci.

Spotřeba přímého materiálu zaujímá největší podíl na celkových variabilních nákladech, což je pro výrobní firmu typické. Tuto skupinu tvoří především náklady na nákup základního jednicového materiálu a nezbytné přídavné suroviny jako barvy a obalový materiál.

Výrazněji se na celkových variabilních nákladech podílejí také **náklady na prodané zboží a materiál**. Tato položka má rostoucí tendenci. V roce 2010 podíl těchto nákladů činil necelých 28 %. Tento nárůst byl způsoben neplánovanou zakázkou dodaného zboží do elektráren v rámci budování dobrých obchodních vztahů.

Třetí a poslední položka, která tvoří variabilní náklady, jsou **služby**. Služby zaujímají nejmenší podíl na celkových variabilních nákladech, který je každoročně přibližně 5%. Do služeb, které se mění s objemem vyráběného množství zakázek, patří především kalkulovaná kooperace, která tvoří velkou část této skupiny nákladů. Do kooperace společnost řadí veškeré činnosti, u kterých je zapotřebí externí spolupráce. Mezi tyto činnosti patří zejména žihání, tryskání, broušení a také svařování, pokud má společnost v daném okamžiku mnoho zakázek a nestihá svařovat vše sama. I když se náklady na kooperaci pohybují každoročně v milionových částkách, i tak je pro podnik výhodnější si tyto jednotlivé činnosti nechat dělat od jiných firem, jelikož jsou tyto činnosti velmi rozmanité a různorodé. Kdyby si měla společnost koupit veškeré stroje, které jsou zapotřebí k těmto činnostem, pravděpodobně by došlo k malému využívání těchto strojů a návratnost investice do strojů by trvala velmi dlouho.

S kalkulovanou kooperací je také spojena doprava ke kooperaci, která je též variabilní položkou. Mezi variabilní služby dále řadíme dopravu výrobků a zkoušky k zakázkám. Tyto položky však v celkovém úhrnu činí zanedbatelné částky.



Obr. 13 Struktura variabilních nákladů ve společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

7.3.2 Struktura položek fixních nákladů

Fixní náklady, které se nemění s objemem výroby, tvoří ve sledovaném období přibližně 50 % celkových nákladů. V následující tabulce je proveden rozbor těchto nákladů i s jejich procentuálním vyčíslením. Z tabulky je patrné, že výše fixních nákladů v jednotlivých letech je téměř konstantní. Meziroční nárůst fixních nákladů je opravdu malý, přibližně 1 %.

Tab. 11 Struktura fixních nákladů ve společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

| v tis. CZK | 2008 | | 2009 | | 2010 | |
|---|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Spotřeba režijního materiálu | 3 522 | 4,24% | 3 029 | 3,60% | 3 034 | 3,79% |
| Spotřeba energie | 4 461 | 5,37% | 3 910 | 4,64% | 4 270 | 5,34% |
| Služby | 10 416 | 12,53% | 10 409 | 12,36% | 21 118 | 26,41% |
| Osobní náklady | 47 732 | 57,43% | 38 038 | 45,15% | 43 086 | 53,88% |
| · <i>mzdové náklady</i> | 34 787 | 41,86% | 28 241 | 33,52% | 31 923 | 39,92% |
| · <i>odměny členům orgánů společnosti</i> | 0 | 0,00% | 180 | 0,21% | 180 | 0,23% |
| · <i>zdravotní a sociální pojištění výrobních dělníků</i> | 12 494 | 15,03% | 9 039 | 10,73% | 10 382 | 12,98% |
| · <i>sociální náklady</i> | 451 | 0,54% | 578 | 0,69% | 601 | 0,75% |
| Ostatní provozní náklady | 441 | 0,53% | 15 657 | 18,58% | -4 188 | -5,24% |
| Daně a poplatky | 207 | 0,25% | 209 | 0,25% | 641 | 0,80% |
| Odpisy | 10 052 | 12,09% | 8 680 | 10,30% | 8 559 | 10,70% |
| Finanční náklady | 6 278 | 7,55% | 4 317 | 5,12% | 3 441 | 4,30% |
| Fixní náklady celkem | 83 109 | 100% | 84 249 | 100% | 79 961 | 100% |

Spotřeba režijního materiálu nemá přímou souvislost s výrobní činností podniku a nezávisí na objemu prováděných výkonů, vznikají převážně při administrativní a marketingové činnosti. Tuto položku tvoří z větší části především spotřeba materiálu na opravy a údržbu, různé přípravky a nástroje, dále kancelářské potřeby, brožury, knihy a odborné časopisy a také marketingový materiál.

Veškerá **spotřeba energie** se považuje za fixní, a to z toho důvodu, že společnost nesleduje spotřebu jednotlivých strojů.

Služby tvoří v prvních dvou sledovaných letech přibližně 12 % celkových fixních nákladů. V roce 2010 však tato položka vzrostla na dvojnásobných 24 %. Tento nárůst je způsoben investicí více jak 6 mil. Kč do zateplení budov a také provizemi pro obchodní zástupce, které činily v roce 2010 5, 5 mil. Kč. Mimo tyto dvě položky žádné jiné nikterak nevybočují a jejich výše se v jednotlivých letech výrazně neliší. Mezi služby, které tvoří fixní část, jsem zařadila dále cestovné, náklady na reprezentaci, telekomunikační poplatky, skladování modelů, právní služby, školení a leasing.

Veškeré **osobní náklady**, které společnosti vznikají, se považují za fixní náklady. Patří sem i mzdy výrobních dělníků a s nimi spojené náklady na sociální a zdravotní pojištění, jelikož tito pracovníci nejsou placeni od vykonané práce, nýbrž za čas, který strávili na pracovišti. Osobní náklady tvoří největší část fixních nákladů. Jejich podíl na celkových fixních nákladech je každoročně okolo 50 %.

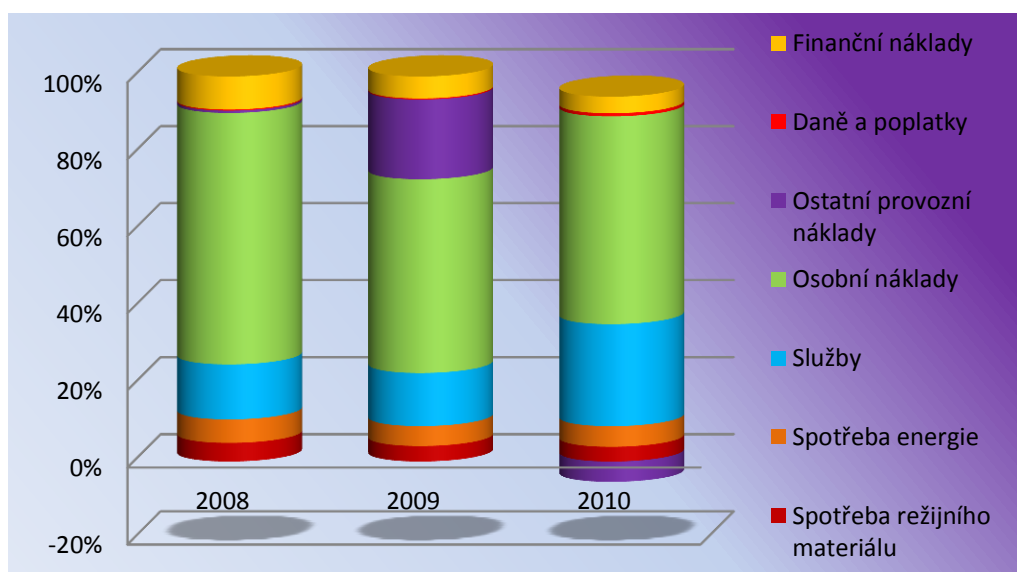
U skupiny **ostatní provozní náklady** si můžeme všimnout největších meziročních změn. Do této položky jsem zařadila zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku, dále změnu stavu rezerv a ostatní provozní náklady, zejména různá pojištění majetku. V roce 2008 došlo k rozpuštění rezerv v hodnotě 2, 3 mil. Kč, což v konečném výsledku snížilo celkovou hodnotu této skupiny. Naopak v roce 2009 je tato položka vysoká právě kvůli tvorbě rezerv v hodnotě 12 mil. Kč. V roce 2010 došlo opět k rozpuštění rezerv, což vedlo v konečném důsledku k zápornému výsledku. Rezervy byly vytvořeny na opravu střech. Společnost tak investovala nemalé částky do oprav svého majetku

Daně a poplatky činí zanedbatelnou část celkových fixních nákladů.

Odpisy mají též fixní charakter. Svou výší zauímají třetí místo, co se týče podílu na celkových nákladech. Jejich podíl však každoročně klesá. Pokles činí přibližně jen 1 % ročně. Tento pokles je způsoben mimo jiné tím, že se postupně odepisují současné stroje, které společnost dále využívá. Dalším důvodem je, že se společnost snaží využívat spíše

technická zhodnocení stávajících strojů, než jejich výměnu, a to z důvodu jejich spolehlivost a nižších nákladů. Dalším důvodem je i to, že se společnost na pořízení nových strojů snaží využívat dotace z evropských fondů, které snižují pořizovací cenu, a tedy i odpisy nově pořízených strojů.

Hodnota **finančních nákladů** má klesající tendenci. Společnost se snaží díky spolupráci s bankovním ústavem a díky spolupráci s obchodními partnery tyto náklady snižovat.



Obr. 14 Struktura fixních nákladů ve společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

7.4 Analýza bodu zvratu

Tato část zahrnuje analýzu bodu zvratu, pro který je hlavním předpokladem rozdělení nákladů společnosti na fixní a variabilní část v předchozí kapitole. Jak již bylo zmíněno v teoretické části, bod zvratu nastává při objemu výroby (q), kdy se tržby (T) rovnají celkovým nákladům (N) a firma zatím nevykazuje zisk (Z).

Jelikož má společnost XY, a. s. různorodou produkci je pro výpočet bodu zvratu nutné určit hodnotu ukazatele nákladovosti (h), který znázorňuje podíl variabilních nákladů na 1 Kč výroby. Následující tabulka (Tab. 12) zahrnuje výpočet hodnot bodu zvratu za období 2008-2010. Pro výpočet jsem použila rovnici pro bod zvratu celkových výnosů, která je uvedena výše v teoretické části (rovnice 3).

Tab. 12 Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|---------------------|---------------|---------------|---------------|
| CV (tis. Kč) | 188 429 | 140 388 | 225 370 |
| VN (tis. Kč) | 99 268 | 55 501 | 109 684 |
| FN (tis. Kč) | 83 109 | 84 249 | 79 961 |
| h (Kč) | 0,53 | 0,40 | 0,49 |
| BZ (tis. Kč) | 175639 | 139333 | 155773 |

Jak můžeme vidět v tabulce (Tab. 12), fixní náklady se v jednotlivých letech téměř nemění. V roce 2009 došlo oproti roku 2008 ke snížení hodnoty bodu zvratu díky snížení objemu produkce způsobeného již zmiňovanou finanční krizí. V roce 2009 společnost dosahovala bodu zvratu při objemu výkonů 139 333 tis. Kč. Naopak v roce 2010 se hodnota bodu zvratu opět zvýšila. Toto zvýšení způsobil především nárůst zakázek.

V rámci analýzy bodu zvratu podnik sleduje také rozdíly mezi současnou úrovní výnosů a úrovní výnosů v bodě zvratu. K tomuto posouzení jsem použila vzorec bezpečnostní podnikatelské rezervy, který je uveden výše v teoretické části (rovnice 4).

Bezpečnostní podnikatelskou rezervu pak vyjádřím též v procentech pomocí bezpečnostního koeficientu. Tento ukazatel jsem počítala dle rovnice též uvedené v teoretické části (rovnice 5).

Tab. 13 Bezpečnostní podnikatelská rezerva, bezpečnostní koeficient (vlastní zpracování)

| (v tis. Kč) | 2008 | 2009 | 2010 |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|
| CV | 188 429 | 140 388 | 225 370 |
| CV (BZ) | 175 639 | 139 333 | 155 773 |
| BPR | 12 790 | 1 055 | 69 597 |
| BPK | 6,79% | 0,75% | 30,88% |

Z tabulky (Tab. 13) je patrné, že je podnik velmi náchylný na změny příjmů. Tato skutečnost je způsobena vysokými fixními náklady. Společnost je velmi závislá na objemu zakázek, což můžeme vypočítat z tabulky. Pokud je na tom společnost se zakázkami dobře, jak tomu bylo v roce 2010, vychází BPR ve vyšších kladných číslech. Pokud je ovšem rok podprůměrný, s menším počtem zakázek, jako v roce 2009, dostane se firma velmi rychle do problémů. Společnost však není schopna, mimo jiné díky zákonům, ale i díky možnému potenciálnímu vývoji do budoucna, razantněji eliminovat případné dopady nižší poptávky po produktech.

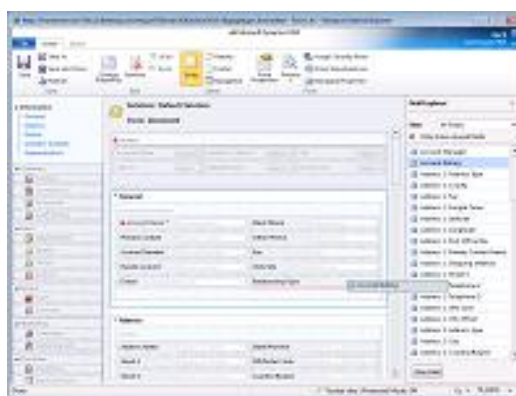
8 ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

V této části bakalářské práce popíšu metody řízení nákladů ve společnosti. Představím informační systém, který společnost používá nejen pro evidenci a sledování nákladů, dále uvedu ukázkou kalkulačního vzorce používaného v současné době ke kalkulaci cen výrobků a popíšu způsob užití metody ABC ve společnosti. Na závěr popíšu metody krátkodobého a dlouhodobého plánování nákladů.

8.1 Informační podpora pro řízení nákladů

Společnost využívá pro své řízení nákladů informační systém Microsoft Dynamics NAV, který se skládá z několika mezi sebou propojených modulů, jako např. Řízení lidských zdrojů, Výroba, Více provozů a mezinárodní aktivity, Řízení projektů, Prodej a marketing, Řízení služeb, Řízení dodavatelského řetězce.

Mezi moduly zpracovávající informace o nákladech patří především modul Správa financí. S tímto modulem pracuje ekonomický útvar a účtárna. Tento modul umožňuje využívat mimo jiné i tzv. účetní schémata, která jsou využívána jako zdroj dat pro manažerské účetnictví. Modul Správa financí dokáže kromě odsouhlasování bankovních účtů a provádění inkasa efektivně spravovat hlavní knihu, závazky, pohledávky, zásoby, analytické účetnictví, dlouhodobý majetek a cashflow. Umí také spravovat své finanční procesy v rámci různých měn, míst nebo společností.



Obr. 15 Náhled do modulu Správa financí (vlastní zpracování)

Dalším velmi důležitým a využívaným modulem pro tuto společnost je modul Výroba. Díky tomuto modulu je podnik schopen efektivně řídit výrobu, včetně zakázek, kusovníků, technologických postupů, dodavatelského plánování a plánování požadavků na kapacitu.

Díky funkci Správa výrobních zakázek může společnost lépe koordinovat požadavky výroby na objednávku.

Modul Prodej a marketing nabízí pracovníkům obchodního úseku přístup k přesným a aktuálním informacím a nástroje pro efektivní správu kontaktů, příležitostí a kampaní při současném budování vztahů se zákazníky, což organizaci pomáhá dosahovat lepších výsledků prodeje a vyšší loajality zákazníků. Dále lze v tomto modulu mimo jiné zjistit aktuální pohledávky, rozpracované zakázky, termíny a další důležité informace.

Jelikož má společnost velkou základnu dodavatelů, využívá též hojně modul Řízení dodavatelského řetězce. Zde se zpracovávají objednávky, plánuje se poptávka a řídí se zásoby na skladě. Dále zde mohou pracovníci výrobního plánování a zásobování sledovat stav nákupních objednávek, kvalitu a komplexnost dodávek a dodržování termínu dodání. Díky tomuto modulu se daří společnosti snižovat náklady na zásobování a distribuci, jelikož modul umožňuje využívat řadu informací o dodávkách materiálu, z různých úhlů pohledu.

8.2 Metoda kalkulace

Kalkulace jednotlivých výrobků vypracovávají pracovníci obchodního úseku na základě podkladů, které dostanou k dispozici od technického oddělení a oddělení výrobního plánování. Pro kalkulaci je potřebné mít kusovník výrobku a technologický postup, obsahující veškeré informace, které jsou potřebné pro kalkulaci. Při sestavování kalkulace se obchodní úsek z části řídí také cenami, které mají konkurenční firmy. Jelikož největšími konkurenty společnosti XY, a. s. jsou především velké zahraniční nadnárodní společnosti, které se snaží neustále tlačit své ceny výrobků dolů, nemůže si společnost dovolit mít dražší výrobky, než mají konkurenti.

V dnešní době využívá společnost pro kalkulaci nákladů metodu ABC.

Pro srovnání počítá společnost výši nákladů na jednotlivý výrobek i nadále pomocí přírážkové kalkulace, kterou využívala v minulosti. Kalkulace obsahuje položku přímý materiál. Náklady na kalkulační jednici zjistí pracovníci podle již zmiňovaného kusovníku. Dále se zjistí náklady na přímé mzdy, jejichž výsledek dostaneme vynásobením mzdového tarifu a normominut, které jsou potřeba pro výrobu daného výrobku. Výše normominut vychází z technologického postupu. Další položkou v tomto kalkulačním vzorci je

jednicová kooperace, která je přímo zjistitelná na daný výrobek a položka režijní náklady, ve které jsou zahrnuty veškeré nepřímé náklady rozvrhovány podle výše přímých mezd.

Tab. 14 Ukázka kalkulace (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

| | množství | cena/množství (Kč) | cena/ks (Kč) |
|---------------------------------|-----------------|---------------------------|---------------------|
| Materiál: | | | |
| <i>hydraul. Část řerpadla</i> | 1 | 4 500 | 4 500 |
| <i>mechanická ucpávka</i> | 1 | 954 | 954 |
| <i>ložisková konzola</i> | 1 | 2 820 | 2 820 |
| <i>těsnění</i> | 1 | 145 | 145 |
| <i>spojení s el. Motorem</i> | 1 | 8 270 | 8 270 |
| <i>pružná spojka</i> | 1 | 1 580 | 1 580 |
| <i>elmot</i> | 1 | 19 200 | 19 200 |
| <i>ucpávka</i> | 1 | 1 500 | 1 500 |
| <i>pdajové štítky</i> | 1 | 85 | 85 |
| Přímý materiál celkem | | | 39 054 |
| Přímá práce | | | 3 200 |
| Přímé služby (kooperace) | | | 80 |
| Přímé náklady celkem | | | 42 334 |
| Doprava | | | 3 000 |
| Ostatní režijní náklady | | | 33 500 |
| Celkové náklady | | | 78 834 |

V uvedeném kalkulačním vzorci pracuji se smyšlenými cenami.

8.2.1 Způsob stanovení režijní přírážky v kalkulaci ABC

Jak již bylo uvedeno výše, společnost XY, a. s. používá v současné době metodu kalkulace ABC. Tato metoda spočívá v rozdělení režijních nákladů na jednotlivé aktivity. Společnost rozděluje náklady celkem do 8 hlavních aktivit, kterými jsou:

- obchod,
- konstrukce a technologie,
- nákup a příjem materiálu,
- balení, skladování, expedice a odbytová administrativa,
- výrobní aktivity, výrobní administrativa a obsluha výroba,
- zkoušení a kontrola,
- uvádění do provozu, záruční servis,
- podpůrné aktivity.

Tyto hlavní aktivity dále podnik rozčleňuje na dílčí aktivity, aby bylo rozvrhování nákladů co nejpřesnější. Nákladovými objekty jsou jednotlivá střediska, která jednotlivé náklady spotřebovávají a jednotlivé aktivity, kterými potenciálně prodaný produkt prochází.

Tab. 15 Kalkulace nákladů metodou ABC (vlastní zpracování dle interních zdrojů)

| | cena/ks (Kč) |
|--|---------------------|
| Přímý materiál celkem | 39 054 |
| Přímá práce | 5 000 |
| Přímé služby (kooperace) | 80 |
| Přímé náklady celkem | 42 334 |
| Náklady na model | 3 200 |
| Doprava | 3 000 |
| Ostatní režijní náklady: | |
| <i>obchodní náklady</i> | 2 800 |
| <i>konstrukce a technologie</i> | 6 750 |
| <i>nákup a příjem materiálu</i> | 5 500 |
| <i>balení, odbyt, administrativa</i> | 2 430 |
| <i>výroba a obsluha výroby</i> | 11 380 |
| <i>zkoušení a kontrola</i> | 3 630 |
| <i>financování, pojištění, reklamace</i> | 790 |
| Režijní náklady celkem | 33 280 |
| Celkové náklady | 83 614 |

Kalkulace obchodních nákladů je součtem dalších dílčích aktivit, které se dále člení následovně:

- marketing a vyhledávání zákazníků, obchodní jednání; vztahovou veličinu tvoří počet nabídek * obtížnost zákazníka 1-5
- příjem poptávek a zpracování nabídky; vztahovou veličinu tvoří počet pozic na nabídkách * obtížnost zákazníka 1-5
- příjem objednávky, zpracování smlouvy; vztahová veličina tvořena počtem objednávek * obtížnost oboru 1-5

Aktivita konstrukce a technologie se rozpočítává podle předpokládaného počtu hodin, které jsou nutné na úpravu čerpadla dle požadavků zákazníka.

Aktivita nákupu a příjmu materiálu je rozdělena odborným odhadem, který vznikl na základě dlouholetých praktik zaměstnanců společnosti.

Vztahová veličina pro náklady na balení, skladování a odbytovou administrativu je opět vytvořena tak, aby co nejlépe vystihovala vztah mezi potenciálně prodanou jednotkou a náklady společnosti.

Výrobní náklady, náklady obsluhy výroby a výrobní administrativy se podrobněji člení na další aktivity, jako např. třískové obrábění, svařování, montáž nebo lakování. Vztahovou veličinu pro veškeré tyto činnosti představují odpracované minuty.

Stejně jako výrobní náklady se také rozpočítávají náklady na zkoušení, kontrolu a tvorbu plánu jakosti, a to podle počtu odpracovaných hodin a elektrickém příkonu motoru.

Další rozvrhovanou a kalkulovanou aktivitou je i aktivita financování, pojištění a reklamace.

Pokud porovnáme režijní náklady obou kalkulací, můžeme si všimnout, že jsou odlišné. Rozdílnost režijních nákladů je zapříčiněna rozdílnými rozvrhovými základnami. Na ukázce tohoto modelu, který se řadí k malým čerpadlům, je rozdíl poměrně malý, řádově ve stovkách. Pokud bychom se ale podívali na velké čerpadlo, jehož hodnota se pohybuje ve stovkách tisíců korun, tyto rozdíly by byly mnohem větší, v řádech tisíců až desetitisíců Kč. Jelikož má výše nákladů velký vliv na konečnou cenu výrobků, je potřeba je rozvrhovat co nejpřesněji, aby výrobkům byly přiřazeny náklady, které s výrobou opravdu souvisí a aby nebyly výrobky zbytečně zatěžovány náklady, které pak zkreslují celkovou hodnotu nákladů a tím i cenu výrobku. Díky metodě ABC, kterou v současné době společnost využívá, se, dle mého názoru, kvůli rozdělení režijních nákladů do velkého množství aktivit, podařilo snížit riziko špatného přiřazování nákladů.

8.3 Plánování nákladů

Dalším nástrojem, který společnost využívá k řízení nákladů ve společnosti, je plánování nákladů a jejich zpětná kontrola. Plán je vytvořen jak na celý rok, tak také pro jednotlivé měsíce. Plány začínají u obchodního útvaru, který má za úkol vytvořit plán tržeb. Ten se sestavuje na základě předpokládaného prodejního sortimentu, obchodní útvar vypracuje též podrobný rozpis všech potenciálních zákazníků a rozdělí tyto zakázky podle místa, kam mají být vyexpedovány. Na základě těchto údajů se vypracuje plán pracovníků. Všechny tyto údaje se dále posílají na ekonomický úsek, který z těchto plánů následně vypracuje plány nákladů, které budou potřeba pro realizaci všech daných činností.

Další plány, které mají přímou souvislost s náklady, jsou plány oprav a investic. Na tomto plánování se podílejí všichni ředitelé úseků. V roce 2010 ovlivnily tyto plány nejvíce investice do nových strojů a kancelářské techniky.

Plán nákladů a tržeb předkládá ekonom na poradě vedení, kde se vyjadřuje k jednotlivým částkám. Pokud vedení plán schválí, finančně-ekonomický ředitel jej sleduje a kontroluje. V případě, že se plánovaná hodnota se skutečnou hodnotou na konci měsíce liší, je odpovědná osoba za daný úsek, kde nastala odchylka, povinna zdůvodnit tento rozdíl vedení společnosti. Na základě odchylek se pak průběžně stanovují úsporná a nápravná opatření.

Dle mého názoru je systém krátkodobého plánování nákladů a jejich zpětná kontrola efektivní, jelikož v případě, kdy dojde k překročení plánovaných nákladů je odpovědná osoba schopna zavčas stanovit úsporná opatření a předejít tak zbytečným ztrátám. Podobně je tomu i u krátkodobých plánů tržeb, pokud se v některé oblasti nedaří plnit plán, vedení společnosti je o této skutečnosti zavčas informováno a může stanovit nápravná opatření k řešení dané situace.

9 IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Co se týče výsledků hospodaření za jednotlivá léta, všimla jsem si meziročního kolísání, které je způsobeno skutečností, že je společnost zakázková a vyrábí specifické výrobky, které mají dlouhou životnost. Z toho důvodu není počet zákazníků v jednotlivých letech stejný. V roce 2010 však společnost vykazovala velmi uspokojivý výsledek hospodaření, jehož trend by si měla společnost udržet i v následujících letech. Pro firmu je stěžejní, kolik má zakázek v jednotlivých účetních obdobích. Proto si myslím, že je velmi důležité, aby expandovala na nové trhy. Dle mého názoru se společnost soustřeďuje jen na velmi malý zlomek trhu, který představuje východní Evropa. I když je v tomto odvětví velká konkurence a téměř všechny konkurenční firmy jsou nadnárodní a mnohonásobně větší a ovládají velkou část trhu, i tak by se měla společnost pokusit získat zakázky na dalších trzích, byť by byly malé.

Při podrobnějším členění nákladů na variabilní a fixní si nelze nevšimnout, že má společnost velmi vysoký podíl fixních nákladů na celkových nákladech. Tento fakt je zapříčiněn především skutečností, že společnost řadí veškeré mzdy do fixních nákladů a nesleduje náklady na energii, která je určena pro chod strojů a veškerého výrobního zařízení. Dle mého názoru by měla firma rozdělovat mzdové náklady na fixní část, která připadá na administrativní a řídicí pracovníky a na část variabilní, kam bych zařadila mzdy výrobních dělníků. Uvědomuji si, že je společnost zakázková a nerealizuje v každém období stejný objem produkce, nicméně bych alespoň část mezd připadajících právě na výrobní pracovníky vyplácela podle opravdu odpracovaných výkonů a část bych ponechala fixní v podobě určité hodinové sazby. Další řešení, jak snížit tyto náklady vidím v tom, že by společnost mohla na hlavní pracovní poměr zaměstnávat méně výrobních pracovníků a podle zakázek přijímat jen dočasně pracovníky navíc. Tento způsob řešení mzdových nákladů by však mohl mít za následek nižší kvalifikovanost dočasně najímaných pracovníků a tím i snížení celkové efektivity práce.

S členěním nákladů v závislosti objemu je úzce spjat také bod zvratu. Zde se mi při podrobné analýze potvrdilo, že by společnost měla udělat opatření, aby se snížily celkové fixní náklady. Kdyby se společnosti podařilo toto snížení, vznikla by určitá rezerva a společnost by nebyla natolik náchylná na změnu objemu produkce.

Co se týče stanovování nákladů na výrobek, pomocí kalkulace ABC, která se v současné době ve společnosti využívá, je dle mého názoru vyhovující. Myslím si, že nejdůležitější u této metody je správně stanovit aktivity a podle nich rozvrhovat nepřímé náklady. Společnost XY, a. s. má aktivity rozděleny velmi podrobně, a proto jsou náklady na výrobky poměrně přesně přiřazeny. Společnost se také snaží co nejvíce zaimplementovat kalkulace do svého informačního systému, aby zlepšila jejich celkovou evidenci a následně zjednodušovala postup při kalkulacích nákladů na nové výrobky. To je, dle mého názoru, velká výhoda a přednost firmy, jelikož se díky tomu může výrazně zkrátit celkový čas od zadání zakázky až po konečnou distribuci k zákazníkovi, který kratší čekací lhůtu na svůj výrobek jistě ocení.

Poslední problematikou, kterou jsem se zabývala, bylo plánování nákladů. Dle mého názoru je systém krátkodobého plánování nákladů a jejich zpětná kontrola efektivní, jelikož v případě, kdy dojde k překročení plánovaných nákladů je odpovědná osoba schopna zavčas stanovit úsporná opatření a předejít tak zbytečným ztrátám.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo vypracovat analýzu nákladů a jejich řízení ve firmě XY, a.s. Na základě této analýzy pak identifikovat nedostatky a navrhnout doporučení, která by přispěla k minimalizaci nákladů a zefektivnila jejich řízení. Teoretická část byla zaměřena na rozbor literárních pramenů pojednávajících o nákladech, jejich členění, kalkulacích nákladů a rozpočtnictví.

V praktické části jsem úvodem představila společnost, její historii, současný výrobní program, stručně jsem popsala charakteristiku daného odvětví, ve kterém společnost vystupuje, provedla SWOT analýzu a popsala organizační strukturu. V druhé části jsem se věnovala analýze nákladů. Nejprve jsem uvedla přehled základních ekonomických výsledků společnosti za období 2006 – 2010. Dále jsem provedla analýzu nákladů dle druhového členění s použitím vertikální analýzy. Poté jsem se zabývala analýzou nákladů v závislosti na změnách objemu výroby jejich rozdělením na variabilní a fixní náklady. Při rozdělování nákladů jsem vycházela z analytických nákladových účtů. Závěr této kapitoly jsem věnovala analýze bodu zvratu a s ní spojený výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy a podnikatelského koeficientu. Ve všech těchto případech jsem vycházela z údajů za období 2008 – 2010. Rokem 2011 jsem se nezabývala záměrně, jelikož společnost v době, kdy jsem se věnovala analýze nákladů, neměla zhotovenou výroční zprávu za toto období a potřebná data mi nebyla dána k dispozici. V kapitole 8 jsem se věnovala analýze řízení nákladů ve společnosti, kde jsem popsala informační systém, který používá společnost pro řízení nákladů. Dále jsem uvedla příklad kalkulace výrobků, který firma používala v minulosti a následně uvedla a popsala metodu ABC, kterou používá společnost nyní. V závěru této části jsem popsala plánování nákladů ve společnosti.

V závěru praktické části jsem zhodnotila současný způsob řízení nákladů a uvedla návrhy a doporučení, které by vedly k minimalizaci nákladů a jejich efektivnějšímu řízení.

Největší problém společnosti, co se nákladů týče, vidím ve vysokém podílu fixních nákladů na celkových nákladech, proto jsem firmě doporučila, aby se více věnovala mzdovým nákladům, které nejvíce zatěžují celkové fixní náklady a ovlivňují tím celou řadu dalších věcí, jako například výši bodu zvratu.

Věřím, že tato práce nebyla přínosem jen pro mě, ale že pomůže společnosti při jejím dalším působení.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- BAŤA, Tomáš. *Úvahy a projevy*. Zlín: Zlínský kraj, 2002, 218 s. ISBN 80-731-8103-7.
- ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- FIBÍROVÁ, Jana. *Nákladové a manažerské účetnictví: základy*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 4. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 709 s. ISBN 80-717-9891-6.
- HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL. *Řízení režijních nákladů*. Praha: PROSPEKTRUM, 1995, 104 s. ISBN 80-7175-025-5.
- HRADECKÝ, Mojmír. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 2007, 125 s. ISBN 80-866-1734-3.
- KRÁL, Bohumil, Eva HOLÍNSKÁ, Jana MISTERKOVÁ a Marie POSPÍŠILOVÁ. *Vnitropodnikové účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1993, 285 s. ISBN 80-7079-831-9.
- KRÁL, Bohumil. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997, 407 s. ISBN 80-717-5060-3.
- KRÁL, Bohumil. *Nákladové účetnictví*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1998, 315 s. ISBN 80-707-9058-X.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví: základy*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANDA, Martin. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006, 495 s. *Ekonomie* (Eurolex Bohemia). ISBN 80-868-6111-2.
- LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, a. s., 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

LANDA, Martin, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů: nástroje a metody*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2008, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

MACÍK, Karel. *Jak kalkulovat podnikové náklady*. 1.vyd. Ostrava: Montanex, 1994. ISBN 80-857-8016-X.

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9 (BROŽ.).

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy manažerského účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 1996, 149 s. ISBN 80-210-1312-5.

SCHROLL, Rudolf, Jaromír BÁČA a Jiří JANOUT. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. Praha: Státní nakladatelství technické literatury, 1990, 448 s. ISBN 8003003822.

SCHROLL, Rudolf, Jiří JANOUT, Bohumil KRÁL a Vladimír KRÁLÍČEK. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha: TRIZONIA, 1993, 256 s. ISBN 80-85573-23-7.

SCHROLL, Rudolf, Bohumil KRÁL, Jiří JANOUT a Jana FIBÍROVÁ. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance, 1997, 461s.

STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2011, 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ. *Podniková ekonomika II*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

interní materiály společnosti XY, a. s. za období 2007 - 2010

Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2010. *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. 23.2.2012 [cit. 2012-05-15]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument102273.html>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

| | |
|---------|--|
| ABC | Activity Based Costing. |
| b | Variabilní náklady na jednotku. |
| BPK | Bezpečnostní podnikatelský koeficient. |
| BPR | Bezpečnostní podnikatelská rezerva |
| CNA | Celkové náklady aktivity. |
| CV (BZ) | Celkové výnosy bodu zvratu. |
| CV | Celkový výnosy. |
| JNA | Jednotkový náklad aktivity. |
| MVA | Míra výkonu aktivity. |
| N | Celkové náklady. |
| Nf | Celkové fixní náklady. |
| Nf | Celkové fixní náklady. |
| Nv | Celkové variabilní náklady. |
| nv | Průměrné variabilní náklady. |
| P | Cena jednotky. |
| q (BZ) | Množství při bodu zvratu. |
| q | Množství. |
| T | Celkové tržby. |
| U | Celková marže. |
| Ú | Příspěvek na úhradu výrobku. |
| Z | Zisk. |

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|---|----|
| Obr. 1 Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby (průběh celkových nákladů)..... | 18 |
| Obr. 2 Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby (průběh průměrných nákladů)..... | 18 |
| Obr. 3 Fixní náklady při různých úrovních výrobních kapacit..... | 19 |
| Obr. 4 Graf průměrných fixních nákladů..... | 19 |
| Obr. 5 Bod zvratu..... | 21 |
| Obr. 6 Kalkulační systém..... | 25 |
| Obr. 7 Život ve firmě (30. – 60. léta)..... | 44 |
| Obr. 8 Čerpadlo využívané v energetickém průmyslu..... | 45 |
| Obr. 9 Organizační struktura | 47 |
| Obr. 10 Vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku v letech 2006 – 2010 | 49 |
| Obr. 11 Podíl jednotlivých nákladových druhů na celkových nákladech v letech 2008 – 2010 | 52 |
| Obr. 12 Podíl variabilních a fixních nákladů za období 2002 – 2010 | 53 |
| Obr. 13 Struktura variabilních nákladů ve společnosti XY, a. s. | 55 |
| Obr. 14 Struktura fixních nákladů ve společnosti XY, a. s. | 57 |
| Obr. 15 Náhled do modulu Správa financí | 59 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|----|
| Tab. 1 Typový kalkulační vzorec | 27 |
| Tab. 2 Retrográdní kalkulační vzorec | 29 |
| Tab. 3 Dynamická kalkulace | 29 |
| Tab. 4 Kal. se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů | 30 |
| Tab. 5 Jednostupňová metoda..... | 35 |
| Tab. 6 SWOT analýza..... | 46 |
| Tab. 7 Počet zaměstnanců..... | 47 |
| Tab. 8 Vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku v letech 2006 – 2010 | 48 |
| Tab. 9 Vývoj nákladů dle druhového členění v letech 2008 – 2010 | 50 |
| Tab. 10 Struktura variabilních nákladů ve společnosti XY, a. s. | 53 |
| Tab. 11 Struktura fixních nákladů ve společnosti XY, a. s. | 55 |
| Tab. 12 Výpočet bodu zvratu..... | 58 |
| Tab. 13 Bezpečnostní podnikatelská rezerva, bezpečnostní koeficient..... | 58 |
| Tab. 14 Ukázka kalkulace..... | 61 |
| Tab. 15 Kalkulace nákladů metodou ABC | 62 |

SEZNAM PŘÍLOH

| | |
|---|------|
| PŘÍLOHA P I: ÚČETNÍ VÝKAZY 2007 – 2010..... | (75) |
|---|------|

PŘÍLOHA P I: ÚČETNÍ VÝKAZY 2007 – 2010

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY DRUHOVÉ ČLENĚNÍ v plném rozsahu k 31. 12. 2007

v tis. Kč

| ROK | MĚSÍC |
|------|-------|
| 2007 | 12 |

| Označ. | TEXT | Číslo řad. | Skutečnost v běžném účetním období | |
|---------|--|------------|------------------------------------|---------|
| | | | skledovaném | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| a | b | c | | |
| I. | Tržby za prodej zboží | 01 | 2 258 | 2 846 |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 02 | 1 603 | 1 625 |
| * | Obchodní marže | 03 | 655 | 1 221 |
| II. | Výkony | 04 | 155 138 | 204 978 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 05 | 153 261 | 205 611 |
| II. 2. | Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby | 06 | 845 | -1 416 |
| II. 3. | Aktivace | 07 | 1 032 | 783 |
| B. | Výkonová spotřeba | 08 | 104 198 | 151 116 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 09 | 80 445 | 106 053 |
| B. 2. | Služby | 10 | 23 753 | 45 063 |
| + | Přidaná hodnota | 11 | 51 595 | 55 083 |
| C. | Osobní náklady | 12 | 47 615 | 44 865 |
| C. 1. | Mzdové náklady | 13 | 35 161 | 32 799 |
| C. 2. | Členské příspěvky členům orgánů společnosti a družstva | 14 | 75 | 216 |
| C. 3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 15 | 12 060 | 11 532 |
| C. 4. | Sociální náklady | 16 | 319 | 318 |
| D. | Daně a poplatky | 17 | 213 | 194 |
| E. | Ódpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 18 | 10 759 | 10 636 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 19 | 7 280 | 3 869 |
| III. 1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 20 | 2 556 | 355 |
| III. 2. | Tržby z prodeje materiálu | 21 | 4 724 | 3 514 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 22 | 7 670 | 4 279 |
| F. 1. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 23 | 2 434 | 210 |
| F. 2. | Prodaný materiál | 24 | 5 236 | 4 069 |
| G. | Změna stavu rezerv a oprav. položek v provoz. oblasti a KNPO | 25 | -7 093 | 2 135 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 26 | 6 307 | 12 364 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 27 | 2 490 | 5 809 |
| V. | Převod provozních výnosů | 28 | 0 | 0 |
| I. | Převod provozních nákladů | 29 | 0 | 0 |
| * | Provozní výsledek hospodaření | 30 | 3 528 | 3 398 |

| Označ. a | T E X T b | Číslo řád. c | Skutečnost v běžném účetním období | |
|-------------|---|-----------------|------------------------------------|---------|
| | | | sledovaném | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| VI. | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | 31 | 0 | 0 |
| J. | Prodané cenné papíry a podíly | 32 | 0 | 0 |
| VII. | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | 33 | 0 | 0 |
| VII.1. | Výnosy z podílů v ovládaných a řiz.os a jednotkách pod podst.vliver | 34 | 0 | 0 |
| VII.2 | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | 35 | 0 | 0 |
| VII.3. | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku | 36 | 0 | 0 |
| VIII. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | 37 | 0 | 0 |
| K. | Náklady z finančního majetku | 38 | 0 | 0 |
| IX. | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | 39 | 0 | 0 |
| L. | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | 40 | 0 | 0 |
| M. | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | 41 | 0 | 0 |
| X. | Výnosové úroky | 42 | 60 | 9 |
| N. | Nákladové úroky | 43 | 929 | 817 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 44 | 2 047 | 1 035 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 45 | 1 724 | 1 749 |
| XII. | Převod finančních výnosů | 46 | 0 | 0 |
| P. | Převod finančních nákladů | 47 | 0 | 0 |
| * | Finanční výsledek hospodaření | 48 | -546 | -1 522 |
| Q. | Daň z příjmu za běžnou činnost | 49 | 311 | -336 |
| Q. 1. | splatná | 50 | 1 203 | 312 |
| Q. 2. | odložená | 51 | -892 | -648 |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 52 | 2 671 | 2 212 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | 53 | 0 | 0 |
| R. | Mimořádné náklady | 54 | 0 | 0 |
| S. | Daň z příjmu z mimořádné činnosti | 55 | 0 | 0 |
| S. 1. | splatná | 56 | 0 | 0 |
| S. 2. | odložená | 57 | 0 | 0 |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření | 58 | 0 | 0 |
| T. | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) | 59 | | |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | 60 | 2 671 | 2 212 |
| | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) | 61 | 2 962 | 1 876 |

| | |
|--|--|
| Sestaveno dne : 6. 5. 2008 | Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky |
| Právní forma účetní jednotky akciová společnost | Výkaz sestavil Ing. Petra Samárková |
| Podmínky podnikání výroba čepadel | Poznámka |

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
DRUHOVÉ ČLENĚNÍ
v plném rozsahu
k 31.12.2008

v tis. Kč

| ROK | MĚSÍC |
|------|-------|
| 2008 | 12 |

| Označ. | TEXT | Číslo řad. | Skutečnosti v běžném účetním období | |
|---------|--|------------|-------------------------------------|---------|
| | | | skladovaném | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| a | b | c | | |
| I. | Tržby za prodej zboží | 01 | 31 | 2 258 |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 02 | 12 | 1 603 |
| + | Obchodní marže | 03 | 19 | 655 |
| II | Výkony | 04 | 167 158 | 155 138 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 05 | 169 674 | 153 261 |
| II. 2. | Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby | 06 | -3 153 | 845 |
| II. 3. | Aktivace | 07 | 637 | 1 032 |
| B. | Výkonová spotřeba | 08 | 107 234 | 104 198 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 09 | 90 234 | 80 445 |
| B. 2. | Služby | 10 | 17 000 | 23 753 |
| + | Přidaná hodnota | 11 | 59 943 | 51 595 |
| C. | Osobní náklady | 12 | 47 732 | 47 615 |
| C. 1. | Mzdové náklady | 13 | 34 787 | 35 161 |
| C. 2. | Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 14 | 0 | 75 |
| C. 3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 15 | 12 494 | 12 060 |
| C. 4. | Sociální náklady | 16 | 451 | 319 |
| D. | Daně a poplatky | 17 | 207 | 213 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 18 | 10 052 | 10 759 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 19 | 11 526 | 7 280 |
| III. 1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 20 | 259 | 2 555 |
| III. 2. | Tržby z prodeje materiálu | 21 | 11 267 | 4 724 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 22 | 10 518 | 7 670 |
| F. 1. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 23 | 97 | 2 434 |
| F. 2. | Prodaný materiál | 24 | 10 421 | 5 236 |
| G. | Změna stavu rezerv a opráv. položek v provoz. oblasti a KNPO | 25 | -2 300 | -7 093 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 26 | 6 586 | 6 307 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 27 | 2 644 | 2 490 |
| V. | Převod provozních výnosů | 28 | 0 | 0 |
| I. | Převod provozních nákladů | 29 | 0 | 0 |
| + | Provozní výsledek hospodaření | 30 | 9 202 | 3 528 |

| Označ. | T E X T | Číslo řád. c | Skutečnost v běžném účetním období | |
|--------|--|--------------|------------------------------------|---------|
| | | | sledovaném | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| a | b | | | |
| VI | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | 31 | 0 | 0 |
| J. | Prodané cenné papíry a podíly | 32 | 0 | 0 |
| VII. | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | 33 | 0 | 0 |
| VII.1. | Výnosy z podílů v evropských a řiz. os. a jednotkách pod podst. vlivem | 34 | 0 | 0 |
| VII.2 | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | 35 | 0 | 0 |
| VII.3. | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku | 36 | 0 | 0 |
| VIII. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | 37 | 0 | 0 |
| K. | Náklady z finančního majetku | 38 | 0 | 0 |
| IX. | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | 39 | 0 | 0 |
| L. | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | 40 | 0 | 0 |
| M. | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | 41 | 0 | 0 |
| X. | Výnosové úroky | 42 | 68 | 60 |
| N. | Nákladové úroky | 43 | 1 575 | 929 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 44 | 3 060 | 2 047 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 45 | 4 703 | 1 724 |
| XII. | Převod finančních výnosů | 46 | 0 | 0 |
| P. | Převod finančních nákladů | 47 | 0 | 0 |
| * | Finanční výsledek hospodaření | 48 | -3 150 | -546 |
| Q. | Daň z příjmu za běžnou činnost | 49 | 1 340 | 311 |
| Q. 1. | splatná | 50 | 2 113 | 1 203 |
| Q. 2. | odložená | 51 | 773 | -892 |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 52 | 4 712 | 2 671 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | 53 | 0 | 0 |
| R. | Mimořádné náklady | 54 | 0 | 0 |
| S. | Daň z příjmu z mimořádné činnosti | 55 | 0 | 0 |
| S. 1. | splatná | 56 | 0 | 0 |
| S. 2. | odložená | 57 | 0 | 0 |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření | 58 | 0 | 0 |
| T. | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkem (+/-) | 59 | 0 | 0 |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | 60 | 4 712 | 2 671 |
| | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) | 61 | 6 052 | 2 982 |

| | |
|--|--|
| Sestaveno dne: 16.4.2009 | Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky |
| Právní forma účetní jednotky akciová společnost | Výkaz sestavil Ing. Petra Samárková |
| Předmět podnikání výroba čepadel | Poznámka |

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
DRUHOVÉ ČLENĚNÍ
v plném rozsahu
k 31.12.2009

v tis. Kč

| | |
|-------------|--------------|
| ROK | MĚSÍC |
| 2009 | 12 |

| Označ. | T E X T | Číslo řádk. | Skutečnost v běžném účetním období | |
|---------|---|-------------|------------------------------------|---------|
| | | | sledovaném | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| a | b | c | | |
| I. | Tržby za prodej zboží | 01 | 6 041 | 31 |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 02 | 5 005 | 12 |
| * | Obchodní marže | 03 | 1 036 | 19 |
| II. | výkony | 04 | 114 633 | 187 158 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 06 | 118 603 | 189 874 |
| II. 2. | Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby | 08 | -4 147 | -3 153 |
| II. 3. | Aktivace | 07 | 177 | 637 |
| B. | Výkonová spotřeba | 08 | 62 398 | 107 234 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 09 | 49 191 | 90 234 |
| B. 2. | Služby | 10 | 13 207 | 17 000 |
| + | Přidaná hodnota | 11 | 53 271 | 59 943 |
| C. | Osobní náklady | 12 | 38 038 | 47 732 |
| C. 1. | Mzdové náklady | 13 | 28 241 | 34 787 |
| C. 2. | Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 14 | 180 | 0 |
| C. 3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 15 | 9 039 | 12 494 |
| C. 4. | Sociální náklady | 16 | 578 | 451 |
| D. | Daně a poplatky | 17 | 209 | 207 |
| E. | Odply dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 18 | 8 680 | 10 062 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 19 | 7 288 | 11 528 |
| III. 1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 20 | 55 | 259 |
| III. 2. | Tržby z prodeje materiálu | 21 | 7 233 | 11 267 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 22 | 6 458 | 10 518 |
| F. 1. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 23 | 0 | 97 |
| F. 2. | Prodaný materiál | 24 | 6 458 | 10 421 |
| G. | Změna stavu rezerv a oprav položek v provoz. oblasti a KNPO | 25 | 12 142 | -2 300 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 26 | 8 979 | 6 586 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 27 | 3 515 | 2 644 |
| V. | Převod provozních výnosů | 28 | 0 | 0 |
| I. | Převod provozních nákladů | 29 | 0 | 0 |
| * | Provozní výsledek hospodaření | 30 | 1 496 | 9 202 |

| Označ. | T E X T | Číslo řad. | Skutečnosti v běžném účetním období | |
|--------|---|------------|-------------------------------------|---------|
| | | | středově | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| VI. | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | 31 | 0 | 0 |
| J. | Prodané cenné papíry a podíly | 32 | 0 | 0 |
| VII. | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | 33 | 0 | 0 |
| VII.1. | Výnosy z podílů v ovládaných a. řiz.os.a jednotkách pod podíl smlouvy | 34 | 0 | 0 |
| VII.2. | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | 35 | 0 | 0 |
| VII.3. | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku | 36 | 0 | 0 |
| VIII. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | 37 | 0 | 0 |
| K. | Náklady z finančního majetku | 38 | 0 | 0 |
| IX. | Výnosy z placení cenných papírů a danvátů | 39 | 0 | 0 |
| L. | Náklady z placení cenných papírů a danvátů | 40 | 0 | 0 |
| M. | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | 41 | 0 | 0 |
| X. | Výnosové úroky | 42 | 95 | 68 |
| N. | Nekladové úroky | 43 | 1 595 | 1 575 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 44 | 3 352 | 3 050 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 45 | 2 722 | 4 703 |
| XII. | Převod finančních výnosů | 46 | 0 | 0 |
| P. | Převod finančních nákladů | 47 | 0 | 0 |
| * | Finanční výsledek hospodaření | 48 | -870 | -3 150 |
| Q. | Daň z příjmu za běžnou činnost | 49 | 296 | 1 340 |
| Q. 1. | splátná | 50 | 369 | 2 113 |
| Q. 2. | odložena | 51 | -73 | -773 |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 52 | 330 | 4 712 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | 53 | 0 | 0 |
| R. | Mimořádné náklady | 54 | 0 | 0 |
| S. | Daň z příjmu z mimořádné činnosti | 55 | 0 | 0 |
| S. 1. | splátná | 56 | 0 | 0 |
| S. 2. | odložena | 57 | 0 | 0 |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření | 58 | 0 | 0 |
| T. | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) | 59 | 0 | 0 |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | 60 | 330 | 4 712 |
| | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) | 61 | 626 | 6 052 |

| | |
|--|--|
| Sečteno dne: 28.4.2010 | Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky |
| Právní forma účetní jednotky akciová společnost | Výkaz sestavil: Ing. Petr Samáňková |
| Právní podnikání výroba žepudel | Poznámka: <i>100% zisk</i> |

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
DRUHOVÉ ČLENĚNÍ**

v plném rozsahu
k 31.12.2010

v tis. Kč

| ROK | MĚSÍC |
|------|-------|
| 2010 | 12 |

| Označ. a | T E X T b | Číslo řád. c | Skutečnost v běžném účetním období | |
|-------------|--|--------------------|------------------------------------|---------|
| | | | sledovaném | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| I | Tržby za prodej zboží | 01 | 33 049 | 6 041 |
| A | Náklady vynaložené na prodané zboží | 02 | 28 073 | 5 005 |
| + | Obchodní marže | 03 | 4 376 | 1 036 |
| II | Výkony | 04 | 179 661 | 114 833 |
| II.1 | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 05 | 185 084 | 118 603 |
| II.2 | Změna sleva vnitropodnikových zásob vlastní výroby | 06 | 13 799 | -4 147 |
| II.3 | Aktivace | 07 | 798 | 177 |
| B | Výkonová spotřeba | 08 | 107 875 | 82 308 |
| B.1 | Spotřeba materiálu a energie | 09 | 81 044 | 49 191 |
| B.2 | Služby | 10 | 26 831 | 13 207 |
| + | Přidaná hodnota | 11 | 76 162 | 63 271 |
| C | Osobní náklady | 12 | 43 086 | 38 038 |
| C.1 | Mzdové náklady | 13 | 31 923 | 28 241 |
| C.2 | Členství členům orgánů společnosti a družstva | 14 | 180 | 180 |
| C.3 | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 15 | 10 382 | 9 039 |
| C.4 | Sociální náklady | 16 | 601 | 578 |
| D | Daně a poplatky | 17 | 641 | 209 |
| E | Odosy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 18 | 8 559 | 8 680 |
| II | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 19 | 3 161 | 7 288 |
| II.1 | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 20 | 137 | 55 |
| II.2 | Tržby z prodeje materiálu | 21 | 3 024 | 7 233 |
| F | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 22 | 1 558 | 5 458 |
| F.1 | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 23 | 0 | 0 |
| F.2 | Prodávý materiál | 24 | 1 558 | 5 458 |
| G | Změna stavu rezerv a opráv. položek v provoz. oblasti a KNPC | 25 | -5 112 | 12 142 |
| IV | Ostatní provozní výnosy | 26 | 5 381 | 8 979 |
| H | Ostatní provozní náklady | 27 | 924 | 3 515 |
| V | Převod provozních výnosů | 28 | 0 | 0 |
| I | Převod provozních nákladů | 29 | 0 | 0 |
| * | Provozní výsledek hospodaření | 30 | 35 058 | 1 496 |

| Označ. | TEXT | Číslo řad. | Skutečnost v běžném účetním období | |
|--------|--|------------|------------------------------------|---------|
| | | | sedovaném | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| VI. | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | 31 | | 0 |
| J. | Prodané cenné papíry a podíly | 32 | | 0 |
| VII. | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | 33 | 0 | 0 |
| VII.1 | Výnosy z podílů v ovládaných a řízených jednotkách pod podst. úřadem | 34 | | 0 |
| VII.2 | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | 35 | | 0 |
| VII.3 | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku | 35 | | 0 |
| VIII. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | 37 | | 0 |
| K. | Náklady z finančního majetku | 38 | | 0 |
| IX. | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | 39 | | 0 |
| L. | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | 40 | | 0 |
| M. | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | 41 | | 0 |
| X. | Výnosové úroky | 42 | 47 | 35 |
| N. | Nákladové úroky | 43 | 1 000 | 1 595 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 44 | 4 051 | 3 352 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 45 | 2 441 | 2 722 |
| XII. | Převod finančních výnosů | 46 | | 0 |
| P. | Převod finančních nákladů | 47 | | 0 |
| * | Finanční výsledek hospodaření | 48 | 667 | -870 |
| Q. | Daň z příjmu za běžnou činnost | 49 | 6 709 | 296 |
| Q. 1. | zaplacená | 50 | 7 096 | 369 |
| Q. 2. | odložená | 51 | -387 | -73 |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 52 | 29 016 | 330 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | 53 | | 0 |
| R. | Mimořádné náklady | 54 | | 0 |
| S. | Daň z příjmu z mimořádné činnosti | 55 | 0 | 0 |
| S. 1. | zaplacená | 56 | | 0 |
| S. 2. | odložená | 57 | | 0 |
| + | Mimořádný výsledek hospodaření | 58 | 0 | 0 |
| T. | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) | 59 | | 0 |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | 60 | 29 016 | 330 |
| | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) | 61 | 35 725 | 626 |

| | | |
|------------------------------|----------------------|--|
| Seřazené dne | 15.4.2011 | Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky |
| Právní forma účetní jednotky | akciová společnost | Výkaz sestavil Ing. Jaroslava Hladová |
| Právní podpis kanti | výsledek hospodaření | Průběh práce |