

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

Karin Laryšová

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: **Karin LARYŠOVÁ**

Osobní číslo: **M09073**

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

- Zpracujte teoretické poznatky z oblasti řízení nákladů.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současné struktury nákladů a jejich vývoje ve firmě XY, a.s.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte způsob řízení nákladů a navrhněte řešení jejich optimalizace.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Aspi, a.s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

POPEŠKO, Boris, JIRČÍKOVÁ, Eva a ŠKODÁKOVÁ, Petra. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 162 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

SYNEK, Miloslav, KOPKÁNĚ, Heřman a KUBÁLKOVÁ, Markéta. Manažerské výpočty a ekonomická analýza. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009. 302 s. ISBN 978-80-7400-154-3.

ZÁMEČNÍK, Roman, TUČKOVÁ, Zuzana a HROMKOVÁ Ludmila. Podniková ekonomika II. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 196 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Zuzana Virglerová
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 2. dubna 2012
Termín odevzdání bakalářské práce: 18. května 2012

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 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 nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k 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 portzovat na své náklady výpisy, opisy nebo roznoženy.
- (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). Odptřá-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 16.5.2012

Laupova

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 jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licencí 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

Tato bakalářská práce se zaměřuje na analýzu nákladů a jejich řízení ve společnosti XY. Cílem práce je rozebrat náklady a navrhnout opatření na zlepšení stávající situace v oblasti řízení nákladů ve společnosti. V teoretické části jsou vysvětleny pojmy, související s řízením nákladů a použité v analýzách v praktické části práce. Praktická část zahrnuje analýzu současného systému řízení nákladů, zejména jejich vývoj, kalkulace a bod zvratu. V závěru bakalářské práce jsou uvedeny návrhy a doporučení pro jejich optimalizaci.

Klíčová slova: analýza nákladů, řízení nákladů, krycí příspěvek, bod zvratu, kalkulace

ABSTRACT

This bachelor thesis is focused on analysing costs and its management in the company XY, a.s. The goal of this thesis is to analyze costs and suggest correction measures to improve current situation in cost management in the company. In theoretical part are explained terms, which are connected with topic of cost control and are used in the analysis in practical part of thesis. The practical part contains analysis of present cost management system, particularly development of costs, calculation and break-even point. In the end of bachelor thesis are inducted suggestions and recommendations for its optimalization.

Keywords: cost analysis, cost management, contribution margin, break-even point, calculation

Tímto bych ráda poděkovala Ing. Zuzaně Virglerové za odborné vedení při zpracovávání své bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala společnosti XY, a.s. za poskytnuté informace a spolupráci.

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

OBSAH

| | |
|--|-----------|
| ÚVOD | 10 |
| I TEORETICKÁ ČÁST | 11 |
| 1 NÁKLADY | 12 |
| 1.1 POJETÍ NÁKLADŮ..... | 12 |
| 1.1.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů..... | 12 |
| 1.1.2 Hodnotové pojetí nákladů..... | 13 |
| 1.1.3 Ekonomické pojetí nákladů..... | 14 |
| 1.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ..... | 15 |
| 1.2.1 Druhové členění nákladů..... | 15 |
| 1.2.2 Účelové členění nákladů..... | 16 |
| 1.2.3 Kalkulační členění nákladů..... | 18 |
| 1.2.4 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby..... | 18 |
| 2 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ KALKULACE | 22 |
| 2.1.1 Metoda kalkulace..... | 22 |
| 2.1.2 Předmět kalkulace, kalkulační jednice, kalkulované množství..... | 22 |
| 2.1.3 Přiřazování nákladů určitému předmětu kalkulace..... | 23 |
| 2.1.4 Alokační fáze..... | 23 |
| 2.2 METODY KALKULACE..... | 24 |
| 2.2.1 Metoda kalkulace dělením..... | 24 |
| 2.2.2 Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly..... | 24 |
| 2.2.3 Metoda přírážkové kalkulace..... | 24 |
| 2.2.4 Zůstatková (odečítací) metoda kalkulace..... | 26 |
| 2.2.5 Rozčítací metoda..... | 27 |
| 2.2.6 Rozdílové metody..... | 27 |
| 2.2.7 Metoda ABC – kalkulace podle aktivit..... | 27 |
| 2.2.8 Target costing..... | 27 |
| 2.3 KALKULAČNÍ VZOREC..... | 28 |
| 2.3.1 Typový kalkulační vzorec a jeho nedostatky..... | 28 |
| 2.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec..... | 29 |
| 3 STANOVENÍ BODU ZVRATU | 30 |
| 3.1 PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU..... | 30 |
| 3.2 BOD ZVRATU..... | 31 |
| II PRAKTICKÁ ČÁST | 34 |
| 4 INFORMACE O SPOLEČNOSTI XY, A.S. | 35 |
| 4.1 HISTORIE SPOLEČNOSTI..... | 36 |
| 4.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA A ORGÁNY SPOLEČNOSTI..... | 37 |
| 4.3 VÝROBNÍ SORTIMENT A AKTIVITY V OBLASTI VÝZKUMU A VÝVOJE..... | 39 |
| 4.4 SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI..... | 41 |
| 4.5 CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ A SROVNÁNÍ NĚKTERÝCH ODVĚTVOVÝCH UKAZATELŮ..... | 42 |
| 5 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI A JEJICH ŘÍZENÍ | 44 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 5.1 | VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ | 44 |
| 5.2 | ANALÝZA VÝVOJE A STRUKTURY NÁKLADŮ..... | 45 |
| 5.3 | ANALÝZA BODU ZVRATU..... | 55 |
| 5.4 | KALKULAČNÍ SYSTÉM VE SPOLEČNOSTI A ANALÝZA KALKULAČNÍHO VZORCE..... | 57 |
| 5.4.1 | Kalkulační systém společnosti | 57 |
| 5.4.2 | Metoda kalkulace | 57 |
| 6 | NÁVRHY A DOPORUČENÍ | 60 |
| | ZÁVĚR | 62 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY..... | 63 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK..... | 65 |
| | SEZNAM OBRÁZKŮ | 66 |
| | SEZNAM TABULEK..... | 67 |

ÚVOD

Za vrcholový cíl každé společnosti je považována dlouhodobá maximalizace zisku a té lze dosáhnout, pokud má firma stabilní pozici na trhu a dosahuje zisku. K udržení si stálé pozice na trhu je třeba konkurenceschopnost podniku. Snahou všech útvarů společnost je inovovat, přicházet s novými a lepšími nápady, aby společnost nezůstala pozadu za konkurencí, která je v dnešní době vysoká. K tomu je nezbytný neustálý rozvoj společnosti, sledování měnících se podmínek na trhu a mimo jiné i efektivní plánování a řízení nákladů.

Cílem této bakalářské práce je provést analýzu nákladů a jejich řízení ve společnosti XY a formulovat návrhy a doporučení, které by vedly k optimalizaci současného systému řízení nákladů ve společnosti.

Teoretická část vychází z literárních zdrojů a jejím cílem bude seznámení s problematikou týkající se nákladů, zejména jejich pojetí a členění, dále budou vysvětleny pojmy spjaté s kalkulacemi a budou rozebrány jejich jednotlivé metody. Stěžejní metodou bude metoda přírážkové kalkulace, která bude použita v praktické části. Uvedeny budou také typy kalkulačního vzorce a v poslední části bude popsán bod zvratu a jeho výpočet.

V praktické části bude představena společnost XY, a.s., její historie, výrobní program, organizační struktura a pro lepší představu o společnosti bude provedena SWOT analýza. V další kapitole bude zanalyzován hospodářský výsledek společnosti, náklady a jejich vývoj a struktura v letech 2008-2011. Následovat bude analýza bodu zvratu a analýza kalkulačního vzorce, která bude obsahovat popis současné metody kalkulace a kalkulačního systému. V závěru praktické části budou navržena doporučení, která by mohla vést ku zefektivnění řízení nákladů v současné době.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Náklady se obecně charakterizují jako spotřeba ekonomického zdroje, výrobních činitelů. Vznikají v okamžiku spotřeby, představují použití prostředků podniku na určité výkony. Je to například spotřeba materiálu ve výrobním procesu, odpisy stroje, kterými pořizovací cenu stroje převádíme do nákladů. (Zámečník a Tučková a Hromková, 2007, s. 12)

Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.

V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. (Popesko a Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 17)

Náklady z pohledu manažerského účetnictví jsou charakteristické dvěma vlastnostmi (Popesko a Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 18):

- *Účelovost – je vyjádřena ekonomickým prospěchem, který představuje na peníze převoditelný užitečný výstup dané aktivity,*
- *Účelnost – se vyjadřuje pomocí kritérií racionality vynaložených nákladů:*
 - *Hospodárnost se projevuje ve formě úspornosti (snižování spotřeby ekonomických zdrojů na jednotku výstupu v čase) a ve formě výtěžnosti (zvyšování podílu výstupu na jednotku vstupu),*
 - *Ekonomická účinnost vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů.*

1.1 Pojetí nákladů

V manažerském účetnictví rozlišujeme dvě pojetí nákladů a to finanční a manažerské pojetí, které dále dělíme na hodnotové a ekonomické pojetí. (Popesko, 2009, s. 32)

1.1.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Toto pojetí vychází z toho, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem je jejich tržně ověřená náhrada. Náklady jsou vnímány jako úbytek ekonomického prospěchu. Vede ve sledovaném období ke snížení vlastního kapitálu, projevuje se buď úbytkem aktiv, nebo přírůstkem dluhů. (Popesko, 2009, s. 32; Landa a Polák, 2008, s. 7)

Finanční pojetí je úzce spjato se zobrazením nákladů ve finančním účetnictví. (Synek a kol., 2007, s. 78)

Typické znaky finančního pojetí nákladů (Král a kol., 1997, s. 42; Landa a Polák, 2008, s. 7; Popesko, 2009, s. 32):

- Za spotřebované ekonomické zdroje se považují a mohou se vykazovat jen ty náklady, které jsou podloženy reálným úbytkem peněz, a to buď bezprostředně (mzdy) nebo v minulosti (odpisy dlouhodobého majetku). Nemohou tedy být obsaženy náklady, které s úbytkem peněz nejsou spojeny (goodwill, kalkulační úrok z použití vlastního kapitálu),
- Oceňování spotřebovaných či využitých ekonomických zdrojů v jejich účetní hodnotě, tedy v pořizovacích cenách spotřebovaných aktiv, či v evidované hodnotě nárůstu pasiv,
- Očekává se návratnost vynaložených nákladů (viz. 1. odrážka). Rozlišujeme náklady produktu (ty náklady, které budou z budoucích výkonů prokazatelně reprodukovány) a náklady období (náklady, které nebudou z budoucích výkonů prokazatelně reprodukovány, odčerpávají výnosy z výkonů realizovaných v daném období).

1.1.2 Hodnotové pojetí nákladů

V hodnotovém pojetí představují náklady v penězích vyjádřenou množstevní spotřebu ekonomických zdrojů za podmínek, které existují v reálném čase uskutečňování příslušných aktivit. Smyslem je poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. (Landa a Polák, 2008, s. 7; Král a kol., 1997, s. 44; Popesko, 2009, s. 33)

Základní rozdíly mezi pagatorním a hodnotovým pojetím nákladů (Král a kol., 1997, s. 45; Landa a Polák, 2008, s. 7; Popesko, 2009, s. 32):

- Spotřebované ekonomické zdroje se neoceňují v historických cenách, ale na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci na rozdíl od oceňování ve finančním pojetí nákladů,
- V pagatorním pojetí nákladů se zobrazují také dodatkové náklady (k nákladům se dodatečně přiřazují, nemají odpovídající ekvivalent výdeje peněz). Zahrnují se také

kalkulační náklady, které ve finančním účetnictví nejsou vykazovány vůbec, nebo jsou vykazovány v jiné výši (Král a kol., 1997, s. 47, 48):

- Kalkulační odpisy DM – vyjadřují skutečné hodnotové opotřebení a skutečné snižování hodnoty investičního majetku. Jako odpisová základna se používá reprodukční pořizovací cena, odepisuje se po dobu skutečného využívání daného předmětu;
- Kalkulační úroky z vlastního nebo cizího kapitálu – v hodnotovém pojetí nákladů se také kapitál oceňuje jako výrobní faktor, při uskutečňování výkonů je vázána určitá část kapitálu. Ve skutečnosti i tato vázaná část musí přinášet odpovídající výnos, jinak by se vyplatilo jej investovat jiným způsobem. Kalkulační úroky představují nákladový ekvivalent vázanosti kapitálu. Kalkulační úroky vypočítáme vynásobením provozně nutného kapitálu (kapitál vázaný v hodnotě využitého investičního majetku a oběžného majetku) a kalkulační úrokové míry (nejpříznivější možnost získání cizího kapitálu nebo optimální alternativa jiného investování vlastního kapitálu);
- Kalkulační rizika – zahrnují se zde speciální individuální rizika, jež jsou prokazatelně konkrétní a příčinně souvisejí s uskutečňováním jednotlivých aktivit. U každého z nich existuje zvýšená pravděpodobnost, že v průběhu jednotlivých aktivit může docházet k různým zvýšeným nákladům, škodám nebo ztrátám, jejichž konkrétní výše ani čas nejsou předem známy. součástí nákladů jednotlivých aktivit v hodnotovém pojetí jsou i náklady z rizik dané aktivity, určené pomocí kalkulačních rizikových přírážek;
- Kalkulační mzda podnikatele;
- Kalkulační nájemné nákladů.

1.1.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů je ještě odlišnější od finančního pojetí nákladů. Jak uvádí Král, náklady jsou v ekonomickém pojetí chápány jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy (1997, s. 50). Jsou rovny hodnotě, kterou lze získat při jejich nejefektivnějším využití (Landa a Polák, 2008, s. 7,8).

V tomto pojetí se používá pojem oportunitní náklady (alternativní náklady), což je maximální ušlý efekt, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve

zvolené alternativě. Nejsou to reálně spotřebované nebo využití ekonomické zdroje. Oportunitní náklady se v manažerském účetnictví používají jako doplňující měřítko reálných nákladů, které vzniknou realizací zvolené alternativy. Oportunitní náklady nám tedy pomáhají zvolit jednu z více variant, alternativ – při vykazování nákladů za jednotlivé varianty se předpokládá, že z výnosů zvolené alternativy budou uhrazeny reálné náklady, ale také ušlý efekt, který byl jejím přijetím vytlačen. Jsou používány při analýzách ekonomické efektivnosti investičních projektů či zjišťování hodnoty podniku. (Král a kol., 1997, s. 51; Landa a Polák, 2008, s. 7,8; Popesko, 2009, s. 33)

1.2 Členění nákladů

Pro provádění jakýchkoliv analýz a práci s náklady je důležité jejich poznání a pochopení jejich podstaty. V každém podniku vznikají stovky až tisíce nákladových položek, proto je důležité je umět rozčlenit. Člení se do stejnorodých skupin, dle různých kritérií a hledisek. Klasifikace nákladů je předpokladem jejich účinného řízení. (Popesko, 2009, s. 34; Král a kol., 2008, s. 64)

Existují dva typy členění (Král a kol., 2008, s. 65):

- Způsoby členění, mající význam pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo v podstatě rozhodnuto,
- Způsoby členění nákladů, mající význam pro rozhodování o budoucích variantách podnikání.

1.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů odpovídá peněžně vyjádřené struktuře a výši primárních ekonomických zdrojů vynaložených na určité vstupy a je pro ně charakteristické, že se jedná o náklady externí, prvotní a jednoduché. Druhové náklady lze klasifikovat podle vstupu do reprodukčního procesu. (Landa a Polák, 2008, s. 11; Král a kol., 1997, s. 52,53; Hunčová, 1999, s. 49)

Jsou rozlišeny tzv. nákladové druhy (Král a kol., 1997, s. 52-53):

- a) Náklady odpovídající vynaložené živé práci (mzdy, sociální náklady)
- b) Náklady odpovídající spotřebě hmotných prostředků (materiálu, energie)
- c) Náklady odpovídající opotřebení investičního majetku (odpisy strojů, budou a zařízení)

- d) Náklady odpovídající spotřebě a použití prací a služeb externích subjektů (dopravné, externí opravy a udržování)
- e) Náklady odpovídající bezprostřední peněžní úhradě (úroky z poskytnutého cizího kapitálu)

Tyto náklady lze dále rozdělit na prvotní a druhotné. Prvotní jsou náklady vznikající na vstupu do výroby, vznikající stykem podniku s jeho okolím, nebo s jeho zaměstnanci. Druhotné náklady vznikají na vnitropodnikové úrovni, jsou to náklady interní, vznikající spotřebou vnitropodnikových výkonů, projevují se odečítáním na přestupu mezi jednotlivými nákladovými středisky. (Synek a Kopkáně a Kubálková, 2009, s. 79; Hunčová, 1999, s. 49)

Význam druhového členění nákladů pro podnik tkví v tom, že obsahuje informace potřebné pro finanční účetnictví a pro finanční a jiné analýzy. Z makroekonomického hlediska je důležité proto, že se díky němu snadněji zjišťuje národní důchod, úhrnná materiálová spotřeba, osobní náklady a obdobné souhrnné hodnotové veličiny za celé národní hospodářství jeho subsystémy. (Král a kol., 2008, s. 66; Synek a Kopkáně a Kubálková, 2009, s. 79)

1.2.2 Účelové členění nákladů

Toto nákladové členění úzce souvisí s příčinou vzniku nákladů. Podle toho, jak je vlastní proces tvorby výkonů spojen se vznikem nákladů, určujeme jejich výši. To je úzce svázáno s věcnými a technickoekonomickými vztahy uvnitř podniku, se vztahy ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem. Účelové členění nákladů se provádí na různé úrovni podrobnosti. Strukturalizace účelového členění probíhá v několika úrovních. V první úrovni se člení náklady podle toho, zda jsou spjaté s výrobními činnostmi, pomocnými činnostmi či obslužnými činnostmi. V jejich rámci se dále člení dle jednotlivých operací, aktivit. Úkolem tohoto členění je identifikace věcného nositele, tedy nositele, který vyvolává vznik nákladů. Velikost nositele je určující pro úroveň nákladů. (Fibířová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 102; Král a kol., 2008, s. 68)

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Další úrovní účelového členění nákladů je členění na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Kritériem pro toto členění je vztah nákladu k operaci, aktivitě nebo činnosti, která vyvolává jeho vznik. Náklady, které jsou vynaloženy při vlastní tvorbě

výkonů, vyvolané technologií dané činnosti, operace, nebo s touto technologií účelově souvisí, jsou náklady technologické. Naopak náklady, které jsou potřebné k zajištění chodu a řízení organizace, k zajištění doprovodných činností, operací v organizaci, se nazývají náklady na obsluhu a řízení. Tyto náklady jsou relativně nezávislé na tom, jaké konkrétní výkony se vytvářejí. Zajišťují podmínky a infrastrukturu samotného výrobního procesu. (Fibírová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 102; Král a kol., 2008, s. 68; Popesko, 2009, s. 37)

Náklady jednicové a režijní

Toto členění nákladů je podrobnějším rozčleněním nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení. Náklady na obsluhu a řízení jsou vždy náklady režijní, ovšem náklady technologické se rozdělují podle toho, zda jsou režijní či jednicové. Při určování, zda jde o jednicové či režijní náklady odpovídáme na otázky jak stanovit nákladový úkol, jak řídit hospodárnost.

Jednicové náklady jsou náklady, které přímo souvisí s tvorbou přesně definované jednotky výkonu. Rostou úměrně s počtem vyrobených jednotek. Nákladový úkol jednicových nákladů můžeme určit pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů a ocenění této naturální spotřeby. Mezi jednicové náklady patří mzda dělníka na operaci nebo výrobek, spotřeba materiálu či energie na určitou operaci či výrobek. (Fibírová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 104; Hunčová, 1999, s. 50)

Režijní náklady nelze přesně určit na dílčí jednotku výkonu, nerostou přímo úměrně s objemem výkonů. Jsou to společné náklady pro druh výkonu, útvary, zajišťují chod technologického procesu jako celku. Nákladový úkol režijních nákladů je stanoven na základě limitů a normativů, které jsou platné pro určité časové období, pro celkový předpokládány objem výkonů.

Základním nástrojem řízení jednicových nákladů je kalkulace a u režijních nákladů je to rozpočet. Kontrola režijních nákladů je mnohem obtížnější, protože na rozdíl od jednicových nákladů nelze jednoduše vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Mohou být zčásti závislé na množství výroby – výrobní režie, nebo mohou být zcela nezávislé, pak se jeví jako náklady fixní. Rozpočet režijních nákladů většinou stanovuje úkol určitému útvaru na vymezené časové období. Kontrola tohoto útvaru a jeho režijních nákladů je založena na odpovědnosti řídicích pracovníků. (Fibírová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 104; Král a kol., 2008, s. 71; Hunčová, 1999, s. 50)

1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Tyto dvě základní skupiny nákladů se rozlišují z hlediska způsobu přiřazení (alokace) nákladů konkrétně vymezenému předmětu kalkulace.

Přímé náklady jsou náklady jednicové, jsou příčinně vyvolány konkrétní kalkulační jednicí. Je poměrně snadné zjistit přímé náklady na kalkulační jednici, přiřazují se již při samotném vzniku těchto nákladů. Pokud jde o výslednou kalkulaci, přímé náklady se přiřazují dělením (celkové přímé náklady se vydělí vyrobeným množstvím) a u předběžné kalkulace se zjišťují přímé náklady za použití norem. Do přímých nákladů patří také režijní náklady výkonu, které slouží k zajištění druhu výkonu. Náklady přímé s konkrétním druhem výkonu souvisejí a lze je tedy jednoznačně tomuto výkonu přiřadit. (Fibírová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 105, 120; Čechová, 2011, s. 88)

Nepřímé náklady jsou společné náklady pro více výrobků, souvisí se zajištěním konkrétní skupiny výkonů, jsou spotřebovávány pro různé činnosti. Je těžší určit jejich vztah ke kalkulační jednici. Výše nepřímých nákladů není ovlivňována objemem vyráběné produkce ani strukturou výkonů. Tyto náklady vznikají činností konkrétního útvaru v podniku, ale nesouvisí pouze s tímto jedním konkrétním útvarem. Patří zde odpisy společného technologického vybavení, spotřeba režijního materiálu, mzdy řídicích a administrativních pracovníků. (Fibírová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 120; Čechová, 2011, s. 88)

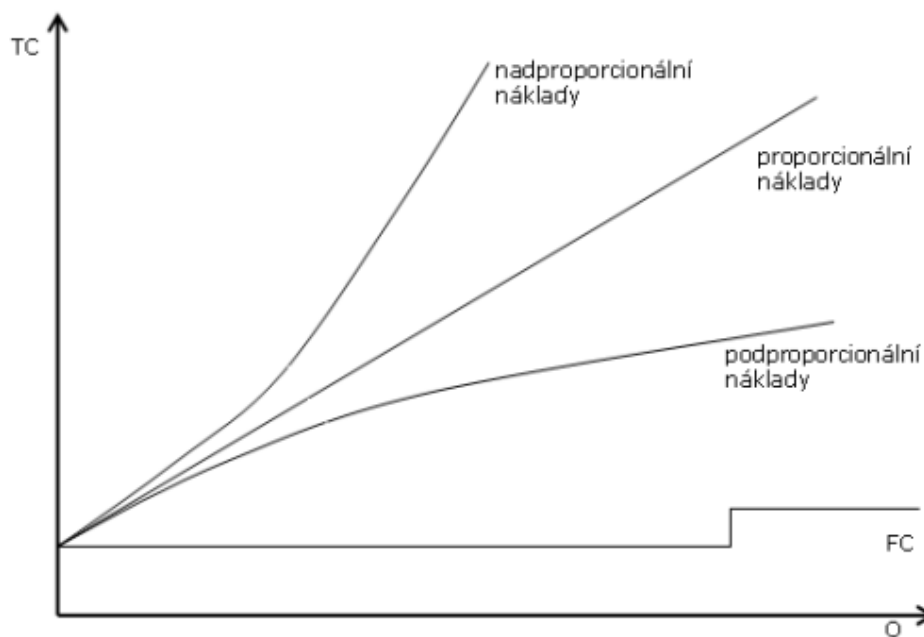
Nepřímé náklady se neváží k jednomu druhu výkonu, ale souvisejí s více druhy výkonů a zabezpečují činnost útvarů a průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech. (Fibírová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 105; Král a kol., 2008, s. 72; Synek a kol., 2007, s. 80)

1.2.4 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby

Toto členění nákladů patří mezi nejdůležitější z hlediska řízení nákladů. Variabilní náklady jsou závislé na objemu výkonů, mění se v souvislosti se změnou objemu výkonů. Tyto náklady dále dělíme na proporcionální, jsou konstantní na jednotku výkonu, platí přímá úměra, celkový objem nákladů roste stejným tempem jako počet výkonů, vyvíjí se stejně rychle jako objem výroby. Patří zde všechny jednicové náklady, dále režijní náklady, které jsou ovlivněny stupněm využití výrobní kapacity. (Fibírová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 107; Král a kol., 2008, s. 74, 75; Synek a kol., 2007, s. 84)

Existují také podproporcionální náklady, se kterými se v praxi setkáváme poměrně často. Celkové náklady rostou rychleji než objem výroby. (Král a kol., 2008, s. 75)

Oproti tomu nadproporcionální náklady, jejichž celkový objem roste rychleji než objem výroby. Tento jev již není tak častý, může to být způsobeno například zvýšením mzdových nákladů v souvislosti se zajištěním výroby pomocí přesčasů. (Král a kol., 2008, s. 75; Synek a kol., 2007, s. 84)



Obr. 1 Variabilní náklady podniku, fixní náklady (nop.topsid.com, ©2007)

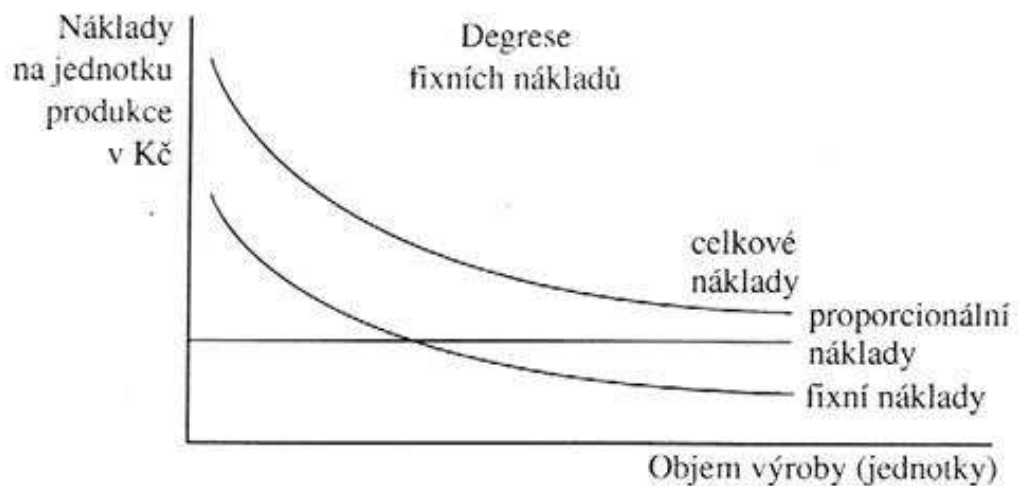
Fixní náklady jsou charakteristické tím, že se nemění v určitém intervalu využití kapacity. Jedná se tedy o náklady, které zajišťují podmínky potřebné pro vykonávání podnikatelského procesu. Fixní náklady se také nazývají náklady provozní připravenosti. Protože se tyto náklady nemění, je cílem maximálně využít danou kapacitu. Pokud dojde ke zvýšení využití dané kapacity, sníží se podíl fixních nákladů na jednotku daného výkonu. Tomuto projevu rozměňování fixních nákladů na jednici výkonu s rostoucím využitím výrobní kapacity se říká degrese fixních nákladů, viz. Obrázek 2. (Král a kol., 2008, s. 76,77; Lang, 2005, s. 48, 49, Hunčová, 1999, s. 52)

S degesí fixních nákladů je spojen pojem relativní úspora fixních nákladů, ke které dochází při zvyšování objemu produkce při neměnných fixních nákladech. Vzorec pro výpočet relativní úspory nákladů je následující (Synek a kol., 2007, s. 86-87):

$$U = FN * (k - 1) \quad (1.1)$$

Pokud není výrobní kapacita podniku využita na 100%, vznikají tzv. nevyužité fixní náklady, které odpovídají té části nevyužité výrobní kapacity. Lze je vypočítat podle vzorce (Synek a kol., 2007, s. 86-87):

$$FN_n = FN * \left(1 - \frac{Q_s}{Q_p}\right) \quad (1.2)$$



Obr. 2 Degrese fixních nákladů, jednotkové náklady (scigroup.com, ©2012)

V praxi se stává, že se zvýšením využití výrobní kapacity nad 80-85% většinou firmě vznikají dodatečné fixní náklady, např. pro dodělavky, vyšší opotřebení strojů. Při větším využití výrobní kapacity rostou náklady o dodatečně vložené kapacity, náklady se tedy mění skokem. Při větším vytížení se tedy vyskytují skokové fixní náklady, viz. Obrázek 1. Kalkulační dělení nákladů má tedy význam jen v krátkém období, protože v delším časovém období se i fixní náklady mění. (Lang, 2005, s. 49,50; Hunčová, 1999, s. 52; Synek a kol., 2007, s. 85)

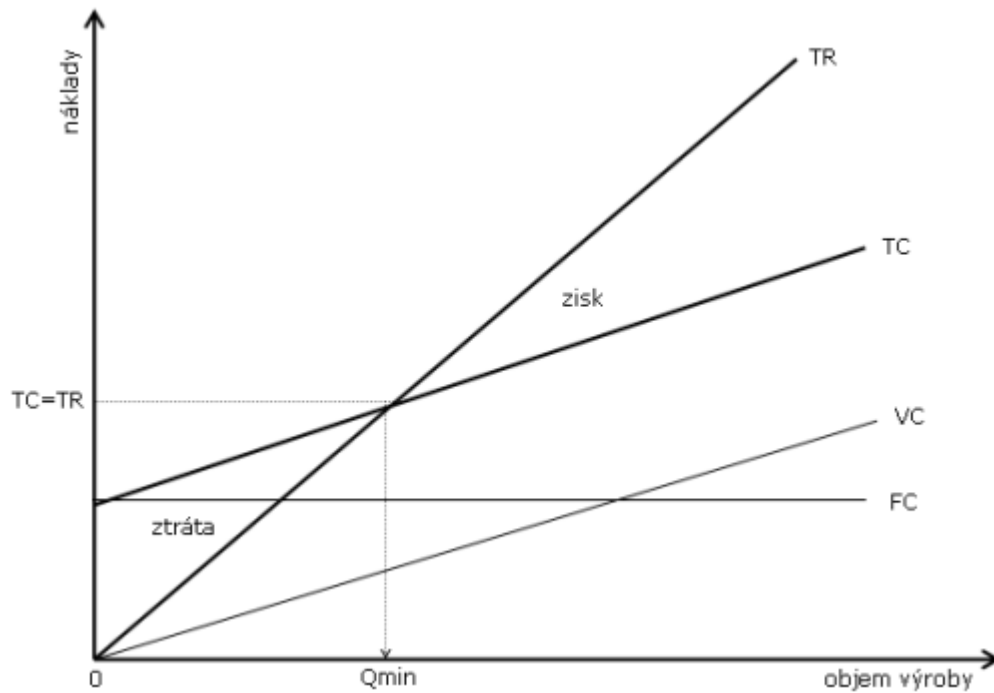
Fixní náklady vznikají i v tom případě, že se nic nevyrábí. Při částečném nebo úplném zastavení výroby dále existují fixní náklady, při vyřazení neefektivních výrobků s tímto musí podnik stále počítat s fixními náklady jako daně, pojištění, odpisy budov a strojů, úroky, náklady na opravy a údržbu, nájemné, apod. To se označuje jako efekt kontinuity fixních nákladů při poklesu nebo zastavení výroby podniku, neboli nákladová remanence.

Variabilní náklady oproti fixním nákladům vznikají jen tehdy, pokud podnik provádí výkony – výroba výrobků, poskytování služeb. Pokud se využívá výrobní kapacita, vznikají variabilní náklady a to veškeré jednicové náklady a také variabilní část režijních nákladů. (Lang, 2005, s. 49,50; Synek a kol., 2007, s. 85)

Celkové náklady se vyjádří jako suma fixních nákladů a variabilních nákladů, tedy (Lang, 2005, s. 85):

$$CN = FN + VN \quad (1.3)$$

Na Obrázku 3. můžeme vidět, že variabilní náklady rostou proporcionálně s objemem výroby, kdežto fixní náklady zůstávají konstantní.



Obr. 3 Celkové náklady, tržby, zisk v závislosti na objemu výroby (nop.topsid.com, ©2007)

2 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ KALKULACE

Kalkulace jsou základním nástrojem řízení z hlediska výkonnostního. Jedná se o výpočet nákladů, zisku, ceny, případně jiné finanční veličiny na jednotku výkonu – výrobek, jednotku práce, službu apod., jednoduše řečeno na naturálně vyjádřený výkon. (Čechová, 2011, s. 86)

Kalkulace je (Čechová, 2011, s. 86):

- *činnost, při které zjišťujeme náklady na kalkulační jednici (konkrétní, přesně vymezený výkon podniku),*
- *výsledek výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici,*
- *část informačního systému podniku, která je úzce spjata s manažerským účetnictvím a je jí možné vyčlenit.*

2.1.1 Metoda kalkulace

Existují různé metody kalkulace, které používáme při zjišťování nákladů na kalkulační jednici, celkových nákladů na kalkulační jednici. Použití určité metody závisí na (Fibířová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 117):

- *vymezení předmětu kalkulace,*
- *strukturu nákladových položek, ve které se zjišťují náklady na kalkulační jednici,*
- *způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace.*

2.1.2 Předmět kalkulace, kalkulační jednice, kalkulované množství

Předmětem kalkulace jsou všechny druhy výkonů, které jsou vytvářeny podnikem. Tento předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednice je konkrétní výkon, jednotka výkonu, která je vymezena druhem, jakostí a měrnou jednotkou. Zjišťují se náklady na kalkulační jednici. Může to být například konkrétní výrobek, jehož měrnou jednotkou je kus, provoz stroje, dopravního prostředku, měrnou jednotkou je hodina či ujeté km nebo energie, kdy je měrnou jednotkou vyrobená energie. Kalkulované množství tvoří určitý počet kalkulačních jednic. Náklady na kalkulační jednici se vynásobí počtem kalkulačních jednic, které se vyrobí, či byly vyrobeny a tím zjistíme kalkulované množství. (Fibířová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 117; Čechová, 2011, s. 86)

2.1.3 Přiřazování nákladů určitému předmětu kalkulace

Přiřazování nákladů na kalkulační jednici je spojen se členěním nákladů na přímé a nepřímé. Tento proces je nazýván také alokace nákladů.

Cílem alokace nákladů je poskytnout informace o nákladech, které jsou pro určité rozhodnutí relevantní. Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena. (Landa a Polák, 2008, s. 37)

Rozlišují se tři různé principy v procesu alokace nákladů (Popesko a Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 53-54):

- Princip příčinné souvislosti vzniku nákladů – nejučinnější princip, měl by být uplatněn při každé alokaci nákladů. Na každý výkon by měly být alokovány pouze ty náklady, které výkon příčinně vyvolal,
- Princip únosnosti nákladů – odpovídá na otázku, jakou výši nákladů je výkon schopen unést, aplikujeme v případě, že není možné aplikovat princip příčinné souvislosti,
- Princip průměrování – také aplikujeme až v případě, kdy nelze uplatnit princip příčinné souvislosti, odpovídá se na otázku, jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek.

2.1.4 Alokační fáze

Alokační fáze je ta část procesu přiřazování nákladů předmětu kalkulace. Cílem alokační fáze je vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi náklady a předmětem kalkulace. Postupuje se tímto způsobem (Popesko a Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 54; Landa a Polák, 2008, s. 37):

- 1) Přiřazení přímých nákladů objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik
- 2) Určení vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Tento objekt je zprostředkovatelem, který vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady.
- 3) Přiřazení co nejpřesnějšího podílu nepřímých nákladů ze zprostředkovatele, kterému byly náklady přiřazeny ve druhé fázi alokace, přímo konkrétnímu vyráběnému či prováděnému výkonu.

K přiřazování (alokaci) nepřímých nákladů využíváme metody kalkulace (Synek a kol. 2007, s. 101):

- 1) Kalkulace dělením – prostá, stupňovitá, s poměrovými čísly
- 2) Kalkulace přírážková – součtová, diferencovaná

2.2 Metody kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek), na způsobu přičítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. (Synek a kol., 2007, s. 101)

2.2.1 Metoda kalkulace dělením

Jedná se o nejjednodušší metodu kalkulace, která se uplatňuje v podnicích s homogenní hromadnou výrobou. Tato metoda spočívá v tom, že se celkové náklady vydělí počtem výrobků. Používá se např. ve výrobě elektrické energie, v těžbě uhlí apod. (Hradecký a Lanča a Šiška, 2008, s. 189)

2.2.2 Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly

Existuje také metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly, ta je považována za zvláštní případ metody kalkulace dělením. Používá se zejména ve výrobě výrobků lišících se pouze velikostí, tvarem, hmotností, pracností, nebo jakostí. Poměrová čísla se zvolí podle poměru času, mezd vynaložených na výrobu, hmotnosti či podle velkoobchodní ceny výrobku. (Hradecký, 2008, s. 190)

2.2.3 Metoda přírážkové kalkulace

Tato kalkulace se používá v podnicích, které vyrábí či provádí různorodé výkony, tedy se jedná o heterogenní výrobu. Čím je rozsáhlejší diferenciací výroby v podniku, tím problematičtější je tvorba ekvivalenčních čísel, pomocí kterých alokujeme náklady. Výrobky v podnicích obsahují různé druhy základního materiálu, různé množství, jsou různě časově náročné na výrobu a hlavně v různé míře se na jejich výrobě podílí různá výrobní zařízení a podniková střediska. Je nutno přiřadit režijní náklady vyvolané výrobou kalkulační jednice tak, aby odpovídaly míře zapojení výrobního zařízení v této výrobě. U

přirážkové metody kalkulace se postupuje nepřímo, tedy přičtením režijních nákladů kalkulačním jednicím podle rozvrhových základen. (Hradecký a Lanča a Šiška, 2008, s. 191, Lang, 2005, s. 91)

Rozvrhová základna

Je to veličina, pomocí níž jsou nepřímé náklady přiřazovány jednotce výkonu. (Čechová, 2011, s. 93)

Rozvrhová základna je druh přímého nákladu. Vyjádří se podíl zvoleného přímého nákladu na jednotku výkonu a pomocí něj se vypočítá také podíl nepřímých nákladů na jednotku výkonu.

Rozvrhová základna je druh přímého nákladu. Vyjádří se podíl zvoleného přímého nákladu na jednotku výkonu, tedy přirážka, která je vyjádřena buď procentem, nebo sazbou. Předpokládá se, že veškeré nepřímé náklady rostou úměrně vzhledem k veličině, která slouží jako rozvrhová základna.

Důležité je správně zvolit rozvrhovou základnu, zjistit, která má v daném případě největší vypovídací schopnost. Je nutné najít rozvrhovou základnu, která je v přímé souvislosti s jednotkou výkonu a taktéž s rozvrhovanými náklady. (Čechová, 2011, s. 93; Synek a kol. 2007, s. 105)

Tuto metodu ovšem není možné aplikovat ve složitějších podmínkách činnosti útvarů a podniku. V praxi se využívá spíše diferencovaná přirážková kalkulace, kdy se používají různé rozvrhové základny pro různé skupiny nepřímých nákladů. To zajišťuje větší přesnost, výběr rozvrhové základny vychází ze zkoumání příčinného vztahu mezi základnou a nepřímými náklady.

Rozvrhové základny dělíme na naturální a peněžní. Přirážka nepřímých nákladů v procentech u peněžních základen se vypočte (Král a kol., 2008, s. 124):

$$PP = \frac{NRN}{RZ(Kč)} * 100 \quad (2.1)$$

U naturálních základen je zjišťována sazba nepřímých nákladů v Kč na jednu naturální jednotku základny (Král a kol., 2008, s. 124):

$$SNN = \frac{NRN}{RZ(natur.jednotky)} \quad (2.2)$$

Klady peněžních základů spočívají v tom, že jejich zjišťování je snadné a přesné. Nevýhodou je ovšem to, že podléhají častým změnám, které jsou vyvolávány např. pouze změnou ceny materiálu či mzdových sazeb. I pro změněné objemy výkonů se používá stejná zúčtovací přírážka, což vede k chybnému rozvrhu režijních nákladů. To znamená, že pokud je vyráběn větší objem výkonů, přenáší se na jednotku výkonu větší část režijních nákladů a naopak při menším objemu výkonů se část režijních nákladů neuhradí. (Král a kol., 2008, s. 125; Synek a kol., 2007, s. 106)

Naturální základny se v současnosti využívají čím dál více, a to proto, že peněžní základny jsou nestálé a omezují srovnatelnost procenta přírážek nepřímých nákladů v jednotlivých obdobích. Naturální základny nepodléhají cenovým vlivům, ovšem jejich zjišťování je složitější. Vybírají se podle zkušenosti, nebo na základě konkrétních technicko-ekonomických rozborů. Nejčastěji jsou za naturální rozvrhové základny zvoleny (Král a kol., 2008, s. 125):

- *Hodiny práce, které je vhodné použít tehdy, pokud je možno měřit objem činnosti vytvořený konkrétním pracovníkem a pokud jsou práce či vynaložený čas pracovníka bezprostředně spojeny s využitím technického zařízení;*
- *Strojové hodiny zařízení či jeho části je vhodné zvolit, pokud:*
 - *Je možno měřit pracnost výkonů na každém zařízení nebo jejich skupině,*
 - *Náklady provozu takového zařízení (údržba zařízení, spotřeba náradí, pohonných látek, energie...) jsou relativně vysoké ve vztahu k osobním nákladům útvaru,*
 - *Významnou nákladovou položkou nákladové náročnosti produktu tvoří odpisy zařízení.*

2.2.4 Zůstatková (odečítací) metoda kalkulace

Tuto metodu je možno použít ve sdružených výroбах, kde lze jen jeden výrobek považovat za hlavní a ostatní výrobky za vedlejší. Odečítací metoda je založena na odečtení vedlejších výrobků oceněných prodejními cenami od celkových nákladů za sledované období. Zůstanou tedy náklady hlavního výrobku. Náklady na kalkulační jednotici hlavního výrobku tvoří podíl nákladů hlavního výrobku na kalkulační jednotici hlavního výrobku. Tato metoda je velmi jednoduchá, její nevýhodou ovšem je to, že se nezabývá náklady na vedlejší výrobu a nemůže je tedy kontrolovat. (Popesko, 2009, s. 64; Synek a kol., 2007, s. 107)

2.2.5 Rozcítací metoda

Rozcítací metoda je taktéž využívána ve sdružené výrobě, ale jen pokud nelze určit, který výrobek je hlavní a který vedlejší. Podle poměru užitečných hodnot jednotky jednotlivých výrobků (množství získaných výrobků nebo suroviny vstupující do jednotlivých výrobků, poměru technických vlastností či cen jednotlivých výrobků) se určí poměrová čísla. S jejich pomocí se poté rozcítají celkové náklady na jednotlivé výrobky. (Synek a kol, 2007, s. 107; Popesko, 2009, s. 65)

2.2.6 Rozdílové metody

U těchto metod se určuje výše nákladů předem jako úkol (norma) a poté se zjišťuje rozdíl skutečných nákladů v období a stanoveného úkolu. Do rozdílových metod patří Standard Costing, který eviduje náklady předem určené, tedy normy a rozdíly mezi stanovenými náklady a normami, tedy odchylky, které jsou analyzovány podle příčin vzniku a odpovědnosti, či z hlediska využití výrobních činitelů. (Synek a kol., 2007, s. 109; Popesko a Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 102-107)

2.2.7 Metoda ABC – kalkulace podle aktivit

Metoda ABC, tedy Activity Based Costing je metoda, která se objevila asi na začátku 80. let. Vychází ze vztahu, že procesy spotřebovávají zdroje a výkony spotřebovávají procesy. Snaží se o rozvržení režijních nákladů podle principu příčinné souvislosti a to tak, že mapuje a nákladově oceňuje procesy, aktivity, které podnik provádí a určuje jejich vztah k jednotlivým výkonům. Vztahy, které vyvolávají vznik nákladů jsou označovány jako cost drivers, zde patří např. počet objednávek, faktur, dodavatelů, zákazníků, strojové hodiny, počet kontrol. Testuje se nezbytnost aktivit, které vyvolávají náklady. Na výkony se alokují náklady zjištěné na aktivitu jako jednotkové náklady. (Synek a kol., 2007, s. 111,112, Popesko, 2009, s. 61; Popesko a Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 89-95)

2.2.8 Target costing

U této metody kalkulace se vychází z toho, že cena výrobku není určena vzniklými náklady, ale trhem. Z tržní ceny a plánované ziskové přírážky se odvodí přípustné náklady (allowable costs), které jsou akceptovatelné trhem. Pokud jsou podnikové náklady vyšší, musí být podrobeny důkladné analýze a přizpůsobeny cílovým nákladům (target costs). Racionalizace se netýká jen výroby, ale i předvýrobních etap. V poslední době kalkulace

target costing nahrazuje dosud převážně používanou nákladovou kalkulaci. (Synek a kol., 2007, s. 112)

2.3 Kalkulační vzorec

Každý podnik si individuálně stanovuje strukturu nákladů v kalkulaci, nelze stanovit univerzální strukturu, která by platila pro všechny účetní jednotky.

V kalkulačním vzorci jsou seskupeny v určitém sledu za sebou jednotlivé kalkulační položky. V tomto sledu je využíváno kalkulační členění nákladů, tedy členění na jednicové a režijní. Postupem času se podstatně měnila struktura kalkulačního vzorce a to podle požadavků uživatele. Jeho struktura se měnila, přizpůsobovala se vývoji podmínek ve výrobním procesu na začátku 20. století. Změna politických poměrů v roce 1948 měla výrazný vliv na kalkulační vzorec, zavedl se tzv. typový kalkulační vzorec, protože v té době byla snaha o jednotný postup ve všech odvětvích hospodářství. Tento typový kalkulační vzorec od té doby slouží jako základna pro konstrukci kalkulačních vzorců pro různé organizační, technologické podmínky. Existuje také retrográdní kalkulační vzorec. (Hradecký a Lanča a Šiška, 2009, s. 177,178, Čechová, 2011, s. 96)

2.3.1 Typový kalkulační vzorec a jeho nedostatky

Tento typ kalkulačního vzorce byl před revolucí v roce 1990 využíván v podnicích jako standardizovaná varianta kalkulace (dle vyhlášky tehdejšího Ministerstva hospodářství) a ještě dnes si mnoho lidí plete pojmy kalkulační vzorec a typový kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59; Synek a kol. 2007, s. 99):

1.Přímý materiál

2.Přímé mzdy

3.Ostatní přímé náklady

4.Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby

5.Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6.Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7.Zisk (ztráta)

Cena výkonu

Nedostatky typového kalkulačního vzorce tkví v tom, že syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům a měly by se přiřazovat podle různých principů alokace. Například položka ostatní přímé náklady, výrobní režie, správní režie a odbytové náklady mohou zahrnovat různorodé dílčí náklady. Syntetizuje i nákladové položky bez zřetele na jejich relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh (využití kalkulací při rozhodování o optimalizaci sortimentu na existující kapacitě). Je statickým zobrazením vztahu nákladů ke kalkulační jednici. Informuje o průměrně výši nákladů, připadající na kalkulační jednici. Tato průměrná hodnota ovšem vychází z předpokladu, že se nezmění objem a struktura výkonů, o kterých již bylo rozhodnuto. Neposkytuje tak informace o změnách nákladů, který by byly vyvolány změnou v objemu nebo sortimentu, a je nedostatečným podkladem pro obdobné odpovědi na otázky : „Co se stane, když...“, pro které by manažerské účetnictví mělo dávat podklady v první řadě. (Král a kol., 2008, s. 135)

2.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Retrográdní, nebo také rozdílová kalkulace stanovuje rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Pro tento typ kalkulací je určen retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59):

| |
|------------------------------|
| <u>Základní cena výkonu:</u> |
| - Dočasné cenové zvýhodnění |
| - Slevy zákazníkům |
| - Sezónní |
| - Množstevní |
| <u>Cena po úpravách:</u> |
| - Náklady |
| Zisk |

3 STANOVENÍ BODU ZVRATU

3.1 Příspěvek na úhradu

K určení bodu zvratu je třeba vědět, co jsou to náklady fixní, variabilní a co je to příspěvek na úhradu.

Příspěvek na úhradu je rozdíl mezi tržbou z prodeje a variabilními náklady. Tato hodnota pokrývá fixní náklady a zbývající část představuje zisk. (Lang, 2005, s. 114)

Příspěvek nejprve slouží k úhradě existujících fixních nákladů. Až poté, co počet výkonů bude stačit na to, aby tento příspěvek pokryl celkové fixní náklady, příspěvek začne firmě vydělávat, přispívat k tvorbě zisku. Je tedy závislý na čistých tržbách z prodeje a použitých variabilních nákladech na výrobu prodaných výrobků a naopak.

Celkový příspěvek na úhradu se získává násobením příspěvku na úhradu na kus a počtu prodaných kusů

Veličina, spojená s příspěvkem na úhradu je sazba příspěvku na úhradu, která udává, kolik procent obratu je k dispozici na pokrytí fixních nákladů. (Popesko, 2009, s. 43; Lang, 2005, s. 122):

$$Sazba = \frac{ú * 100}{P} \quad (3.1)$$

Tato veličina se používá v direct costingu, což je metoda kalkulace neúplných nákladů, která na výrobky kalkuluje pouze variabilní náklady, u jednotlivých druhů výrobků se neurčuje zisk, ale vypočítává se až jako výsledek činnosti podniku jako celku. Při použití dílčí kalkulace, ne kalkulace úplných nákladů, se porovnává navzájem cena s variabilními náklady a ze vzniklého příspěvku na úhradu nejsou sraženy fixní náklady. Kalkulace dílčích nákladů je vhodná pro dodatečnou výrobu, dodatečné výkony. V případě, že se rozhodneme pro další výrobu, u kalkulace úplných nákladů jsou započítávány veškeré náklady, ačkoliv fixní náklady byly pokryty již při dosažení bodu zvratu a to značně zkresluje výsledek. Dílčí kalkulace pouze odhadnou náklady, které vznikají v souvislosti s produkcí dalších výkonů, tedy variabilní náklady. (Synek a kol., 2007, s. 115; Lang, 2005, s. 116, 123)

3.2 Bod zvratu

Pro management podniku je určení bodu zvratu velmi důležité. Bod zvratu (též kritický bod rentability, bod krytí nákladů, bod zisku, mrtvý bod, nulový bod) je určitý bod, ve kterém obrat z prodaného počtu kusů pokryje veškeré fixní a variabilní náklady, a podnik začíná dosahovat zisku. Bod zvratu je tedy moment, kdy podnik dosáhne zisku v hodnotě 0. Pro velký počet podniků je výchozím bodem pro mnohá rozhodnutí, pro podnik má velký význam informace o tom, kdy se mu začnou vracet peníze, které byly investovány do výzkumu, výroby, propagace nového výrobku. Jeho pomocí lze stanovit minimální rozsah činnosti nezbytný k úhradě celkových nákladů, popřípadě minimální rozsah činnosti pro dosažení požadovaného zisku. (Synek a kol., 2007, s. 132; Lang, 2005, s. 125)

Objem výroby q , při kterém se tržby rovnají celkovým nákladům ($T=N$), nazýváme bod zvratu. (Zámečník a Tučková a Hromková, 2007, s 46)

Příspěvek na úhradu je při výpočtu bodu zvratu velmi nápomocen, díky něj je zaručeno, že variabilní náklady na kus jsou pokryty při ceně, která je na kus stanovena. Zbývající část slouží podniku k pokrytí fixních nákladů. Výpočet bodu zvratu se odvodí takto:

$$T = N \quad (3.2)$$

$$p * q = F + b * q \quad (3.3)$$

Bod zvratu v naturálním vyjádření se po odvození vypočítá následovně (Lang, 2005, s. 125):

$$q_{bz} = \frac{FN}{ú} \quad (3.4)$$

nebo

$$q_{BZ} = \frac{FN}{p - b} [ks, kg, l, km] \quad (3.5)$$

Bod zvratu v peněžním vyjádření se určí tak, že se vynásobí bod zvratu v naturálním vyjádření cenou za kus.

Bodu zvratu je dosaženo, jestliže se cena rovná průměrným nákladům (Fibířová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 170; Synek a kol., 2007, s. 134):

$$p = \frac{FN}{q} + b[Kč] \quad (3.6)$$

Lze také odvodit, že se bodu zvratu dosahuje, pokud se příspěvek na úhradu rovná průměrným fixním nákladům (Lang, 2005, s. 125):

$$ú = \frac{FN}{q}[Kč] \quad (3.7)$$

Vzorec pro výpočet bodu zvratu je možno upravit tak, aby z něj bylo zjistitelné, jaký objem výkonů zajistí nejen úhradu fixních nákladů, ale také požadovaný zisk. V tomto případě má vzorec následující podobu (Fibířová a Šoljaková a Wagner, 2007, s. 170; Synek a kol., 2007, s. 134):

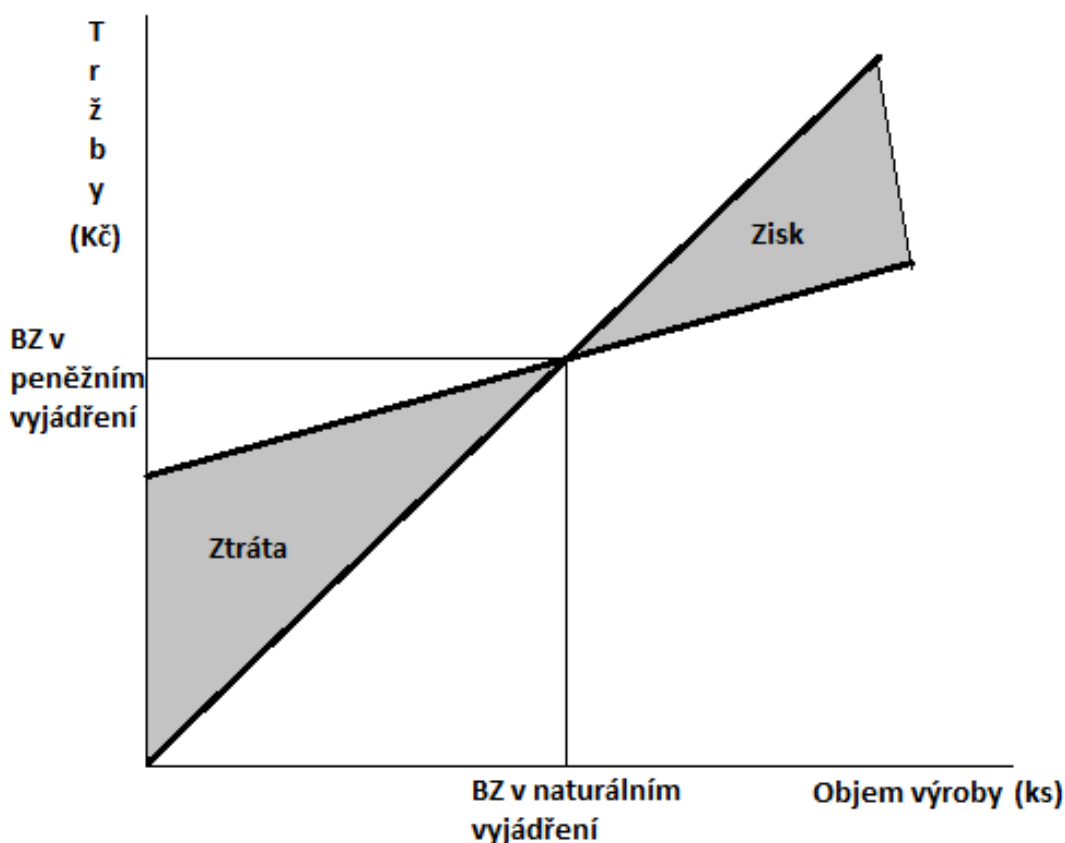
$$q_{bz} = \frac{FN + Z_p}{p - b} \quad (3.8)$$

V grafickém vyjádření je bod zvratu průsečíkem křivky tržeb a nákladů.

Křivka tržeb začíná v bodě nula, protože v tomto bodě není dosahováno žádných tržeb. Křivka je závislá na ceně prodaných kusů, čím vyšší cena, tím strmější křivka je.

Křivka nákladů nezačíná v bodě 0, jak již byl vysvětlen pojem nákladová remanence, fixní náklady podniku vznikají i v případě, že nevyrábí žádné výrobky. Výchozí bod této křivky je tedy ve výši fixních nákladů, s růstem objemu výrobků se přibalují k fixním nákladům variabilní náklady na kus a křivka tedy stoupá. Křivka by samozřejmě neměla být tak strmá jako křivka tržeb, znamenalo by to, že podnik prodává výrobek hodně pod cenou a bodu zvratu ani nedosáhne.

Na grafu je viditelný trojúhelník, který je tvořen od nulové výroby k bodu zvratu křivkami tržeb a nákladů. Plocha tohoto trojúhelníku ukazuje, jaká část fixních nákladů není pokryta. Se zvyšujícím se množstvím prodaných výrobků se tato plocha zmenšuje až do bodu zvratu, kde se celkové náklady rovnají celkovým tržbám. Od tohoto bodu vzniká nový trojúhelník, jehož plocha vyjadřuje zisk podniku. Se zvyšujícím se množstvím prodaných výrobků se plocha trojúhelníku zvětšuje. Tato zisková zóna je ohraničena výrobními kapacitami podniku. Je zde také znázorněn bod zvratu v naturálním vyjádření, ke kterému dojde pokud křivka zisku protne osu objemu výroby. (Lang, 2005, s. 126; Popesko, 2009, s. 44; Synek a kol., 2007, s. 132)



Obr. 4 Bod zvratu (Lang, 2005, s. 126)

U heterogenní produkce, tedy ve výrobě, kde jsou výkony různorodé a je jich mnoho se pro výpočet bodu zvratu používá ukazatel nákladovosti h (Zámečník a Tučková a Hromková, 2009; Synek a kol., 2007):

$$h = \frac{VN}{Q} \quad (3.9)$$

Halěřový ukazatel nákladovosti nám udává, kolik variabilních nákladů připadá na 1 Kč tržeb. Následně se bod zvratu vypočítá pomocí tohoto vzorce (Zámečník a Tučková a Hromková, 2009; Synek a kol., 2007):

$$q_{(BZ)} = \frac{FN}{1 - h} \quad (3.10)$$

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 INFORMACE O SPOLEČNOSTI XY, A.S.

Firma XY, a.s. má své sídlo v Moravskoslezském kraji a je zapsána v obchodním rejstříku u Krajského soudu v Ostravě. K 1. 1. 2009 došlo k fúzi sloučením jmění společnosti XY a další společnosti na nástupnickou společnost XY, a.s.

Společnost přináší technologicky vyspělé produkty z různých oborů technického textilu. V každé strategické sortimentní skupině se orientuje na specializaci, výklenkové trhy, rychlé dodávky na míru a na čas.

Základní podnikatelskou strategií firmy je od začátku 90. let proexportní orientace, budování firmy evropského formátu založené na specializaci, vývoji, aplikaci nových technologií, kvalitě a flexibilitě. Firma působí celosvětově svými dodávkami do více než 50-ti zemí, přičemž dominantní podíl mají trhy EU a Ruska. Podíl exportu tvoří 85% z obratu.

Firma má slogan „You can be sure“, což je vyjádřením podstaty vztahu k zákazníkům. Dbá na to, aby maximálně kvalitně, rychle a přesně řešili potřeby a přání svých zákazníků, aby při této činnosti vytvářeli dostatečné zdroje pro další rozvoj společnosti a naplňování zadání jejich akcionářů, to vše v souladu s rozvojem kvality zaměstnanců a ochranou životního prostředí.

Firma XY, a.s. má 4 dceřiné společnosti:

- 100% podíl v dceřiné společnosti v Polské republice, která byla založena v roce 2000 a zabývá se distribucí produktů firmy XY, a.s. na polském trhu,
- 100% podíl v dceřiné společnosti se sídlem v Brezně ve Slovenské republice. Tato společnost byla založena v roce 2003 a předmětem její činnosti byla výroba a prodej flexibilních obalů. V roce 2009 proběhla restrukturalizace výroby flexibilních obalů ve skupině XY, v rámci které byla výroba v této dceřiné společnosti ukončena a převedena do mateřské společnosti
- 100% podíl v dceřiné společnosti se sídlem v Sudkově,
- 95% podíl v dceřiné společnosti, která vznikla v roce 2005
- 66% podíl v dceřiné společnosti se sídlem v Orlu v Ruské federaci. Tato společnost byla založena v prosinci 2010 pro výrobu a prodej PP vláken na ruských mluvících trzích. (Výroční zpráva XY za rok 2011)

4.1 Historie společnosti

Tradice výroby textilních lan v dané lokalitě sahá až do roku 1949. Značka XY se přitom úspěšně rozvíjí od počátku 90. let 20. století.

V roce 1992 byl schválen privatizační projekt Ministerstvem průmyslu a následná transformace státního podniku XY na akciovou společnost 1. 5. 1992, v té době byl počet pracovníků 370 a roční obrat dosahoval 221 mil. Kč.

Mezi lety 1993 a 1999 dynamicky rostla výroba a prodej velkoobjemových vaků, k tomuto účelu se pořizovaly nové výrobní závody a pronajímaly výrobní haly. Také rostl prodej lodních lan a implementoval se první informační systém ve firmě. V roce 1997 se implementovaly zásady řízení systému jakosti podle EN ISO 9001.

V roce 2000 byla založena první zahraniční dceřiná společnost v Polsku. V roce 2001 byly vytvořeny dvě strategicko-podnikatelské jednotky SPJ I flexibilní obaly a SPJ II lana a vlákna. Došlo k recertifikačnímu auditu managementu jakosti podle EN ISO 9001:2000 v roce 2003.

V roce 2005 se stala společnost XY členem evropské asociace výrobců lan, motouzů a sítí – Eurocord, byla založena další dceřiná společnost.

Firma byla od roku 2007 zařazena do dotačního programu „Využití nanotechnologií pro povrchovou úpravu lan“, který oficiálně skončil v květnu roku 2010. Výsledek, kterého dosáhli díky tomuto projektu, je nová impregnace na bázi nanotechnologií. Tento projekt byl realizován za finanční podpory z prostředků státního rozpočtu prostřednictvím Ministerstva průmyslu a obchodu.

V roce 2009 se projevila hospodářská krize a to prudkým propadem poptávky a zakázek v celosvětovém měřítku v naprosté většině sortimentů, propadem tržeb o 20-40% v počátečních měsících roku. Ke konci roku se firma postupně stabilizovala a rostla. V roce 2010 se začala vyrábět monofilamentní vlákna pro umělé trávníky.

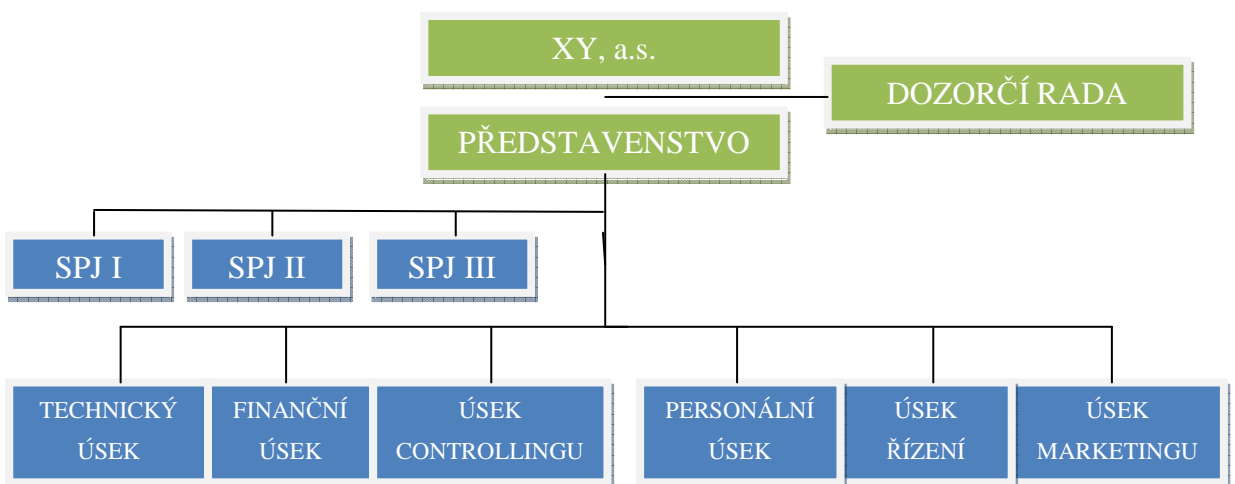
V roce 2011 došlo k odštěpení SPJ flexibilní obaly do nově vzniklé společnosti XY Packaging s.r.o., jež se stává sesterskou společností ve vztahu k XY, a.s. (Výroční zpráva XY za rok 2011)

4.2 Organizační struktura a orgány společnosti

V roce 2011 byla společnost řízena v dále uvedené organizační struktuře, která členila společnost XY na strategicko-podnikatelské jednotky. Tyto jsou relativně samostatnými organizačními jednotkami, které nemají právní subjektivitu a možnost samofinancování, ale v ostatních oblastech mají vysokou míru nezávislosti, kompetencí a zodpovědností. Jedná se o provádění hlavních business procesů, tj. obchodních a marketingových činností, vývoje a inovací, nákupu a výroby. Pro znázornění jsem na obrázku č. 5 ukázala orgány společnosti a na obrázku č. 6 je znázorněna organizační struktura společnosti. (Výroční zpráva XY za rok 2011)



Obr. 5 Orgány společnosti XY, a.s. (Výroční zpráva XY za rok 2011, 2012)



Obr. 6 Organizační struktura společnosti XY, a.s. (Výroční zpráva XY za rok 2011, 2012)

Vztah k životnímu prostředí

Společnost ve své činnosti respektuje a dodržuje všechna platná legislativní opatření k ochraně životního prostředí. Jsou uplatňována a zdokonalována interní preventivní opatření vedoucí k předcházení negativních dopadů v oblasti bezpečnosti práce a pracovního a životního prostředí.

V oblasti ochrany životního prostředí přispívá i výrazným zvýšením podílu recyklace vlastního i nakupovaného výrobního odpadu na bázi syntetických textilních materiálů. Významnou část recyklovaných polypropylenů a polyethylenů zpětně zpracovává do svých finálních produktů. (Výroční zpráva XY za rok 2011)

Pracovně právní vztahy

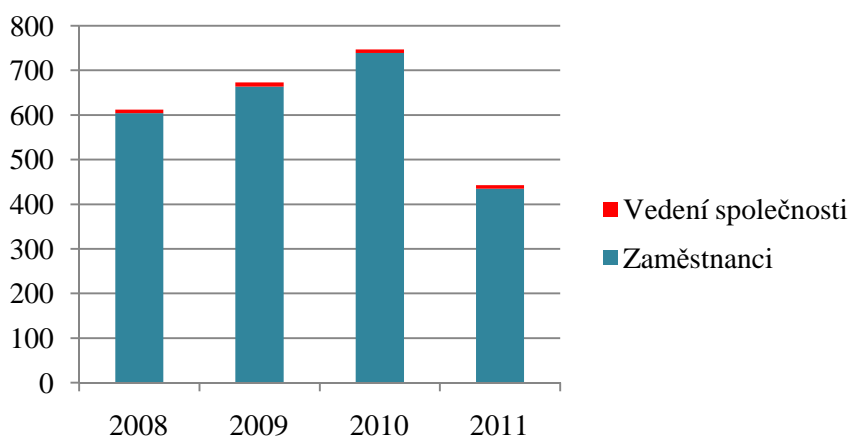
Společnost XY ctí právní předpisy a pravidla stanovená pro oblast pracovně-právních vztahů a bezpečnosti práce. Ve společnosti působí odborová organizace, která je partnerem vedení společnosti. Pro každý kalendářní rok je uzavřena kolektivní smlouva, jež vychází z minimálních nároků vyšší kolektivní smlouvy a tyto v některých částech navyšuje. Všechny zásadní záležitosti jsou s odbory projednávány nebo o nich dostávají potřebné informace. Interní zásady řízení společnosti vycházejí z Pracovního řádu, Příručky jakosti, Zásad ekonomického řízení a uceleného systému interních předpisů pro řízení společnosti.

Výsledky kontrol z úřadů práce, okresních správ sociálního zabezpečení, inspektorátu bezpečnosti práce resp. Orgánů inspekce práce, příp. dalších orgánů a institucí, potvrzují uvedený přístup. (Výroční zpráva XY za rok 2011)

V následující tabulce jsou uvedeny průměrné přepočtené počty pracovníků v jednotlivých letech:

Tab. 1 Průměrný přepočtený počet zaměstnanců v letech 2008-2011 (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|--------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Zaměstnanci | 604 | 664 | 739 | 435 |
| Vedení společnosti | 8 | 9 | 8 | 8 |
| Celkem | 612 | 673 | 747 | 443 |



Obr. 7 Vývoj průměrného přepočteného počtu zaměstnanců v letech 2008-2011 (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Průměrný přepočtený počet zaměstnanců se postupem let zvyšoval, jen v roce 2011 prudce klesl. Bylo to způsobeno odštěpením jedné výrobní divize do samostatné právnické osoby.

4.3 Výrobní sortiment a aktivity v oblasti výzkumu a vývoje

Výrobní sortiment společnosti je na základě tržní segmentace rozdělen na strategické sortimentní skupiny. Společnost má vlastní produktový vývoj, organizovaný samostatně v každé strategicko-podnikatelské jednotce. Vedení společnosti schvaluje pro každý rok projekty výzkumu a vývoje a inovací jednotlivých sortimentních skupin. Vývojové útvary zajišťují sledování materiálových a výrobních trendů a formou inovací či vlastního vývoje nových produktů hledají cesty odlišení, zdokonalování užitečných vlastností výrobků a snižování nákladů.

K nejvýznamnějším vývojovým úkolům roku 2011 patřil například vývoj užitečným vzorem chráněného statického lana s vysokou odolností vůči destrukci, vývoj texturizovaných provedení vláken pro umělou trávu a vývoj vysokopevnostních lan s minimální tažností pro arboristiku a jachting.

Společnost vyrábí lodní lana, jachtařská lana, elektrické ohradníky, postroje, systémy a pásy pro zajištění bezpečnosti práce, dále technická vlákna, šicí nitě a popruhy, papírenská zaváděcí lana, průmyslová a hobby lana, lana statická a dynamická a prostředky a zařízení pro zajištění bezpečnosti při outdoorových aktivitách.

Součástí výrobního programu společnosti jsou také monofilamenty a fibrilované pásy včetně speciálních texturovaných materiálů, sloužící jako polotovar pro výrobu umělotravních koberců a povrchů určených pro sport – fotbal, tenis, golf, pozemní hokej, jakož i dekorativní a průmyslové účely. Tento výrobek byl společností zaveden na trh v roce 2010 a bude využíván v dalších analýzách v praktické části bakalářské práce. (Interní materiály společnosti)

Na následujícím obrázku můžeme vidět monofilamenty pro umělé trávníky, lodní lano Cruiser, ochranná helma, zachycovací postroj pro práci ve výškách (horní řada), šicí popruhy a multifilamentní lana (dolní řada).



Obr. 8 Ukázky produktů společnosti XY (interní materiály společnosti XY)

4.4 SWOT analýza společnosti

Tab. 2 SWOT analýza společnosti XY (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

| | |
|---|---|
| <p><u>Silné stránky</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Flexibilita, rychlost, inovativnost - Lidský potenciál - Stabilní a rovnoměrná zakázková náplň ve všech sortimentních skupinách - Rozšíření produktového portfolia SPJ akvizicí jiné společnosti - Orientace na export - Široký sortiment výrobků - Tradice výroby | <p><u>Slabé stránky</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Závislost na cenách ropy - Nedostatek vysokoškolsky vzdělaných a zkušených pracovníků - Nutnost vysokých investic do výroby |
| <p><u>Příležitosti</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Fúze se společností, se kterou proběhla v roce 2011 akvizice - Vývoj nových výrobků, v souvislosti s tím orientace na další typy trhů - Zavedení na trh nových produktů, určených pro B2C sektor - Získání zakázky – dodavatel vlákna pro umělou trávu na EURO 2012 | <p><u>Hrozby</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Kolísající kurz české měny vůči ostatním měnám - Stagnující/klesající poptávka na trzích zejména EU v roce 2012-2013 - Tlak na zvyšování cen vstupních materiálů na bázi polyolefinů v důsledku zvýšení cen ropy - Vstup konkurence na trh |

4.5 Charakteristika odvětví a srovnání některých odvětvových ukazatelů

Společnost se zabývá zpracovatelským průmyslem, zejména výrobou ostatních textilií a také výrobou plastových výrobků.

Dle klasifikace podle CZ-NACE se společnost XY řadí do oddílu (esipa.cz, ©2010):

13.9 Výroba ostatních textilií:

- 13.94 Výroba lan, provazů a síťovaných výrobků
- 13.96 Výroba ostatních textilních a průmyslových textilií
- 13.99 Výroba ostatních textilií

22.2 Výroba plastových výrobků

- Výroba ostatních plastových výrobků

Textilní průmysl v ČR patří k proexportně orientovaným odvětvím, téměř 2/3 (66,7%) tržeb tvoří export. U společnosti tvoří export 85% tržeb, což je vyšší než podíl odvětvových tržeb na exportu. Je to způsobeno hlavně tím, že společnost XY má v zahraničí své dceřiné společnosti.

Z analýzy jednotlivých oddílů zpracovatelského průmyslu vyplynulo, že srovnávané hodnoty u oddílu textilního průmyslu neustále klesají. Jedná se o podíl tržeb na celkových tržbách zpracovatelského průmyslu, podíl přidané hodnoty a podíl počtu pracovníků. Je to způsobeno vysokou konkurencí na světových trzích. Oproti tomu oddíl výroby plastových výrobků v předchozích letech posiloval. (mpo.cz, ©2005)

Oddíl výroby plastových výrobků je ve zpracovatelském průmyslu jedním z klíčových oddílů. Před finanční krizí zažil tento oddíl velký boom. Poté došlo k poklesu poptávky ve všech odběratelských oddílech. Po krizi se ale tento oddíl začal rychle zotavovat a tržby se v roce 2010 oproti recesí zasaženému roku 2009 zvedly o 13%. Výroba textilních výrobků byla zasažena krizí tak, že se obrat snížil o 17,7%. V roce 2010 již bylo vykázáno zvýšení výroby. Textilní průmysl je jedním z tradičních oddílů zpracovatelského průmyslu, ale je velmi citlivý a v současné době se musí potýkat s vysokou konkurencí na světových trzích.

Řada studií dokázala, že textilní průmysl má vysoký inovační potenciál, je ovšem nutno se zaměřit na vysoce kvalitní, specializované a technologicky náročné produkty a marketing

těchto produktů a zároveň zaměření se na ochranu duševního vlastnictví a snaha o získání přístupu na trhy třetích zemí.

Vyhledky v oddílu výroby ostatních plastových výrobků jsou příznivé. Plastové výrobky totiž napomáhají hospodářskému rozvoji a ekologickým úsporám, protože jsou recyklovatelné. Vysoký podíl plastů mají obalové materiály, které jsou díky nim lehčí a šetří energii. Společnost XY se zabývá právě výrobou průmyslových obalů z plastů, potenciální vývoj tohoto oddílu je velmi pozitivní. (mpo.cz, ©2005)

Tab. 3 Tržby za vlastní výrobky a služby – odvětví (mpo.cz, ©2005)

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------------------|---------|---------|---------|
| CZ-NACE 13.9 (tis. Kč) | 13 710 | 11 208 | 12 179 |
| CZ-NACE 22.2 (tis. Kč) | 46 957 | 37 041 | 40 283 |
| Společnost XY (tis. Kč) | 728 336 | 725 458 | 905 275 |

Tab. 4 Výkonová spotřeba – odvětví (mpo.cz, ©2005)

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------------------|---------|---------|---------|
| CZ-NACE 13.9 (tis. Kč) | 9 959 | 7 595 | 8 800 |
| CZ-NACE 22.2 (tis. Kč) | 36 169 | 27 067 | 30 908 |
| Společnost XY (tis. Kč) | 547 850 | 491 272 | 628 832 |

Tab. 5 Osobní náklady – odvětví (mpo.cz, ©2005)

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------------------|---------|---------|---------|
| CZ-NACE 13.9 (tis. Kč) | 2 446 | 2 104 | 2 195 |
| CZ-NACE 22.2 (tis. Kč) | 7 901 | 6 740 | 7 080 |
| Společnost XY (tis. Kč) | 175 477 | 180 908 | 201 874 |

V předchozích tabulkách jsou uvedeny hodnoty tržeb za vlastní výrobky a služby, výkonové spotřeby a osobních nákladů v jednotlivých odvětvích a ve společnosti samotné. Při srovnání oddílů a společnosti vidíme, že jsou hodnoty velmi rozdílné. Společnost XY je v porovnání s ostatními podniky v odvětví větší. Jednotlivé hodnoty za odvětví jsou průměrem tržeb, výkonové spotřeby či osobních nákladů. Jsou vypočítány jako podíl celkových tržeb za vlastní výrobky a služby, výkonové spotřeby či osobních nákladů za celé odvětví a počtu podniků v odvětví.

5 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI A JEJICH ŘÍZENÍ

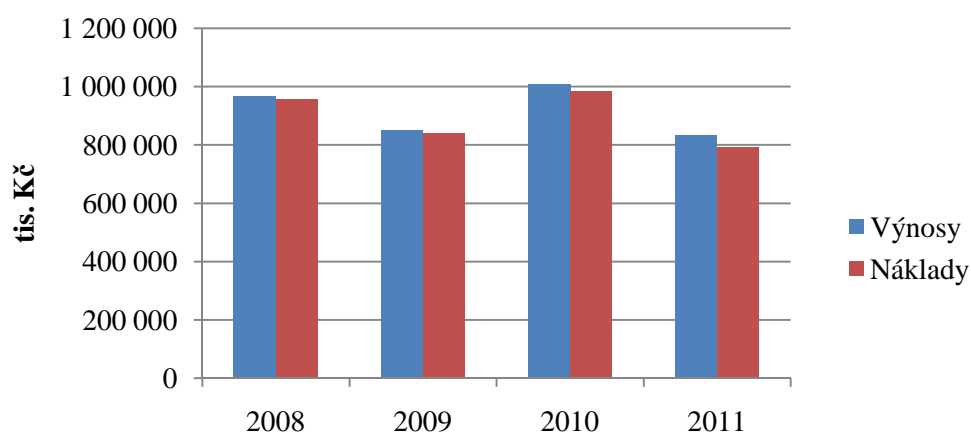
5.1 Výsledek hospodaření

V této kapitole zanalyzují hospodářský výsledek a jeho vývoj v letech 2008-2011. V následující tabulce jsou uvedeny výnosy, náklady a hodnota výsledku hospodaření.

Tab. 6 Výnosy, náklady a výsledky hospodaření společnosti v letech 2008-2011 (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|--------------------------|----------------|--------------|---------------|---------------|
| Výnosy (tis. Kč) | 965 411 | 848 705 | 1 009 227 | 833 257 |
| Náklady (tis. Kč) | 956 323 | 840 024 | 982 271 | 789 873 |
| EBT (tis. Kč) | -29 403 | 8 681 | 75 383 | 14 596 |

Společnost dosahovala v posledních třech letech hospodaření zisku, v roce 2011 se zisk výrazně snížil vlivem odštěpení výrobní divize do samostatné právnické osoby. Přestože v roce 2009 se svět musel vyrovnávat s hospodářskou krizí, hospodářský výsledek společnosti byl kladný, což je velmi pozitivní. V roce 2008 došlo k fúzi s další společností, to se projevilo v nákladech společnosti a výsledek hospodaření dosahoval záporných hodnot. Při odečtení nákladů od výnosů v daném roce vyjde kladné číslo, hospodářský výsledek je však zmenšen ještě o náklady společnosti, se kterou byla společnost sjednocena fúzí.



Obr. 9 Výnosy a náklady v letech 2008-2011 (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Na Obr. 9 vidíme, že ve všech letech výnosy převyšovaly náklady, což se promítlo v hospodářském výsledku (viz. Tab. 2). V roce 2009 se náklady i výnosy snížily, což bylo způsobeno hospodářskou krizí, snížil se prodej výrobků a tedy i výroba. V roce 2010 se již firma stabilizovala a vytvořila vysoký hospodářský výsledek. Jelikož v roce 2011 došlo k odštěpení výrobní divize, náklady i výnosy podniku klesly, ale nelze jejich výši objektivně posoudit ve srovnání s předchozími lety.

5.2 Analýza vývoje a struktury nákladů

V následující tabulce jsou uvedeny náklady společnosti v letech 2008-2011. Tyto náklady jsem čerpala z výkazů zisku a ztráty společnosti XY. Jejich výše je nezbytná pro provedení analýz v následujících kapitolách.

Tab. 7 Náklady společnosti v letech 2008-2011 – tis. Kč (Interní materiály společnosti)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Náklady na prodané zboží | 74 407 | 39 665 | 34 024 | 62 911 |
| Výkonová spotřeba | 547 850 | 491 272 | 628 832 | 498 854 |
| - Spotřeba materiálu a energie | 476 698 | 422 986 | 560 498 | 436 080 |
| - Služby | 71 152 | 68 286 | 68 334 | 62 774 |
| Osobní náklady | 175 477 | 180 908 | 201 874 | 140 868 |
| - Mzdové náklady | 125 685 | 132 777 | 145 544 | 100 624 |
| - Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 2 822 | 2 410 | 2 760 | 3 142 |
| - Náklady na SP a ZP | 43 647 | 42 143 | 49 468 | 34 209 |
| - Sociální náklady | 3 323 | 3 578 | 4 102 | 2 893 |
| Daně a poplatky | 565 | 1 048 | 966 | 768 |
| Odpisy DNHM | 40 387 | 43 018 | 43 504 | 38 071 |
| Zůstatková cena prodaného DM a materiálu | 66 831 | 39 960 | 20 932 | 11 952 |
| - ZC prodaného DM | 5 158 | 15 061 | 155 | |
| - Prodaný materiál | 61 673 | 24 899 | 20 777 | 11 952 |
| Změna stavu rezerv a opravných | 9 984 | -2 637 | 3 998 | 4 971 |
| Ostatní provozní náklady | 5 152 | 4 347 | 3 123 | 4 382 |
| Náklady z přecenění CP a derivátů | | | | 30 250 |
| Nákladové úroky | 9 241 | 14 161 | 8 601 | 5 861 |
| Ostatní finanční náklady | 26 429 | 28 282 | 25 473 | 19 773 |
| Celkové náklady | 956 323 | 840 024 | 971 327 | 818 661 |

Vertikální analýza nákladů nám ukazuje, jak se jednotlivé náklady procentuálně podílí na celkových nákladech podniku v jednotlivých letech. Při analýze nákladů společnosti XY byly zjištěny následující podíly:

Tab. 8 Vertikální analýza nákladů společnosti XY (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Náklady na prodané zboží | 7,78% | 4,72% | 3,50 | 7,68 |
| Výkonová spotřeba | 57,29% | 58,48% | 64,74% | 60,94% |
| - Spotřeba materiálu a energie | 49,85% | 50,35% | 57,70% | 53,27% |
| - Služby | 7,44% | 8,13% | 7,04% | 7,67% |
| Osobní náklady | 18,35% | 21,54% | 20,78% | 17,21% |
| - Mzdové náklady | 13,14% | 15,81% | 14,98% | 12,29% |
| - Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 0,30% | 0,29% | 0,28% | 0,38% |
| - Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní | 4,56% | 5,02% | 5,09% | 4,18% |
| - Sociální náklady | 0,35% | 0,43% | 0,42% | 0,35% |
| Daně a poplatky | 0,06% | 0,12% | 0,10% | 0,09% |
| Odpisy DNHM | 4,22% | 5,12% | 4,48% | 4,65% |
| Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 6,99% | 4,76% | 2,15% | 1,46% |
| - Zůstatková cena prodaného DM | 0,54% | 1,79% | 0,02% | 0,00% |
| - Prodaný materiál | 6,45% | 2,96% | 2,14% | 1,46% |
| Změna stavu rezerv a opravných | 1,04% | -0,31% | 0,41% | 0,61% |
| Ostatní provozní náklady | 0,54% | 0,52% | 0,32% | 0,54% |
| Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 3,70% |
| Nákladové úroky | 0,97% | 1,69% | 0,89% | 0,72% |
| Ostatní finanční náklady | 2,76% | 3,37% | 2,62% | 2,42% |
| Celkové náklady | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% |

Vycházela jsem z nákladů společnosti v letech 2008-2011. Protože se jedná o výrobní podnik, největší podíl na celkových nákladech tvoří výkonová spotřeba. Ta tvoří zhruba 60% nákladů společnosti, zejména se jedná o spotřebu materiálu a energie. Do nákladů

spojených se službami jsou zahrnuty zejména právní služby, opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, telefon, internet, nájemné, leasing, certifikace, ISO, údržba SW/HW apod. Největší podíl na celkových nákladech měly služby v roce 2009.

Osobní náklady společnosti tvořily největší podíl na celkových v letech 2009 a 2010. V porovnání s ostatními roky se v těchto letech zvýšily sociální náklady. V roce 2011 se snížil počet zaměstnanců, snížil se také podíl osobních nákladů, ovšem odměny členům orgánů společnosti byly vyšší než v předchozích letech.

V roce 2008 má v porovnání s údaji v následujících letech společnost vysoké náklady na prodaný materiál. Jednalo se zejména o prodej tkaniny, kterou společnost nepotřebovala pro výrobu. V následujících letech se prodávaly také palety a odpad, ale prodej tohoto nepotřebného materiálu se snižoval.

Společnost vytváří ostatní rezervy a to na nevybranou dovolenou, doplatek mezd a odhad potenciálních nákladů na případné soudní spory. Opravné položky vytváří k zásobám a k pohledávkám. V roce 2009 došlo k čerpání opravných položek i rezerv, proto je jejich podíl na celkových nákladech záporný.

Do ostatních provozních nákladů společnosti patří dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, odpisy pohledávek a postoupené pohledávky, pojištění majetku a manka a škody v provozní oblasti. V roce 2010 je nejnižší podíl těchto nákladů na celkových nákladech, což je způsobeno jejich snížením. Společnosti se podařilo významně snížit právě smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále a odpisy pohledávek.

V roce 2009 došlo k fúzi s jinou společností, což znamenalo pro společnost XY převzetí závazků této společnosti a splácení úroků. To vedlo ke zvýšení podílu nákladových úroků na celkových nákladech.

Z ostatních finančních nákladů jsou pro společnost nejvýznamnější kurzové ztráty, dále tyto náklady tvoří náklady z derivátových operací a bankovní výlohy. Právě náklady z derivátových operací tvořily v roce 2009 podstatnou část těchto nákladů a tím pádem se také podíl ostatních finančních nákladů zvýšil v poměru k celkovým nákladům.

Nyní provedu horizontální analýzu nákladů, která spočívá v porovnání údajů mezi jednotlivými lety. Srovnám roky 2008 a 2009, 2009 a 2010, 2010 a 2011 a nakonec 2008 a 2011.

Tab. 9 Horizontální analýza nákladů společnosti XY (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

| | 2008/ 2009 | 2009/ 2010 | 2010/ 2011 | 2008/ 2011 |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Náklady na prodané zboží | -46,69% | -14,22% | 84,90% | -15,45% |
| Výkonová spotřeba | -10,33% | 28% | -20,67% | -8,94% |
| - Spotřeba materiálu a energie | -11,27% | 32,51% | -22,20% | -8,52% |
| - Služby | -4,03% | 0,07% | -8,14% | -11,77% |
| Osobní náklady | 3,09% | 11,59% | -30,22% | -19,72% |
| - Mzdové náklady | 5,64% | 9,62% | -30,86% | -19,94% |
| - Odměny členům orgánů společnosti a družstva | -14,60% | 14,52% | 13,84% | 11,34% |
| - Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní | -3,45% | 17,38% | -30,85% | -21,62% |
| - Sociální náklady | 7,67% | 14,65% | -29,47% | -12,94% |
| Daně a poplatky | 85,49% | -7,82% | -20,50% | 35,93% |
| Odpisy DNHM | 6,51% | 1,13% | -12,49% | -5,73% |
| Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a | -40,21% | -47,62% | -42,90% | -82,12% |
| - Zůstatková cena prodaného DM | 191,99% | -98,97% | -100,00% | -100,00% |
| - Prodaný materiál | -59,63% | -16,55% | -42,47% | -80,62% |
| Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a | -126,41% | -251,61% | 24,34% | -50,21% |
| Ostatní provozní náklady | -15,63% | -28,16% | 40,31% | -14,95% |
| Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | | | | |
| Nákladové úroky | 53,24% | -39,26% | -31,86% | -36,58% |
| Ostatní finanční náklady | 7,01% | -9,93% | -22,38% | -25,18% |
| Celkové náklady | -12,16% | 15,63% | -15,72% | -14,39% |

Z uvedených hodnot můžeme na první pohled vidět, že skoro u všech jednotlivých nákladů došlo k poklesu v roce 2011 oproti roku 2008. Vlivem odštěpení výrobní divize od společnosti XY do samostatného právního subjektu nelze v plné míře provést srovnání ukazatelů za rok 2011 s ukazateli předchozích let. Celkové i jednotlivé náklady se snížily, což bylo způsobeno právě oním odštěpením, nemohu tedy objektivně zhodnotit další vlivy.

Srovnání let 2008 a 2009 odhalilo prudké snížení nákladů na prodané zboží, protože se společnost na něj méně zaměřovala. Prodej vlastních výrobků také mírně poklesl a v souvislosti s tím i výkonová spotřeba. Tento pokles byl způsoben hospodářskou krizí.

Management podniku přijal již na samém počátku nastupující krize opatření v oblasti restrukturalizace kapacit výroby vaků, tedy zrušení jednoho výrobního provozu ze tří; řízení cash-flow, byly redukovány veškeré zbytečné náklady a výdaje (včetně omezení čerpání osobních nákladů), uzavřeny smlouvy o prodloužení lhůty splatnosti s dodavateli a také byly redukovány firemní zásoby, a to až o 24%. Provedená opatření společnost zachránila a podnik i v tomto nelehkém roce dokázal vytvořit zisk. V roce 2009 došlo k fúzi s jinou společností, což vedlo ke zvýšení nákladů osobních, daní a poplatků, odpisů a nákladových úroků a mimo jiné také ostatních finančních nákladů. Společnosti byl poskytnut úvěr na akvizici, což mělo za následek vyšší úrokové náklady.

Při porovnání roku 2009 a 2010 můžeme vidět, že se zvýšily celkové náklady a to o necelých 16%. Celkové náklady ovlivnily zejména náklady na materiál, které se zvýšily hlavně proto, že se zvýšila výroba a také proto, že v roce 2010 soustavně a poměrně rychle rostly ceny vstupního materiálu na bázi polyolefinů. Dalším důvodem bylo rozšíření výroby o výrobu monofilamentů pro umělé trávničky, což vedlo také ke zvýšení počtu zaměstnanců a osobních nákladů. Ve vedení společnosti bylo v roce 2010 o jednoho člena méně, přesto byly osobní náklady na vedení společnosti vyšší než v roce 2009. To bylo způsobeno zvýšením mezd a odměn vedoucích pracovníků. Zvýšily se také průměrné hrubé mzdy za zaměstnance v roce 2010.

Jak bylo již výše zmíněno, porovnání roku 2011 s ostatními je irelevantní, a to z důvodu odštěpení výrobní divize podniku do samostatné právnické osoby. (Interní materiály společnosti XY)

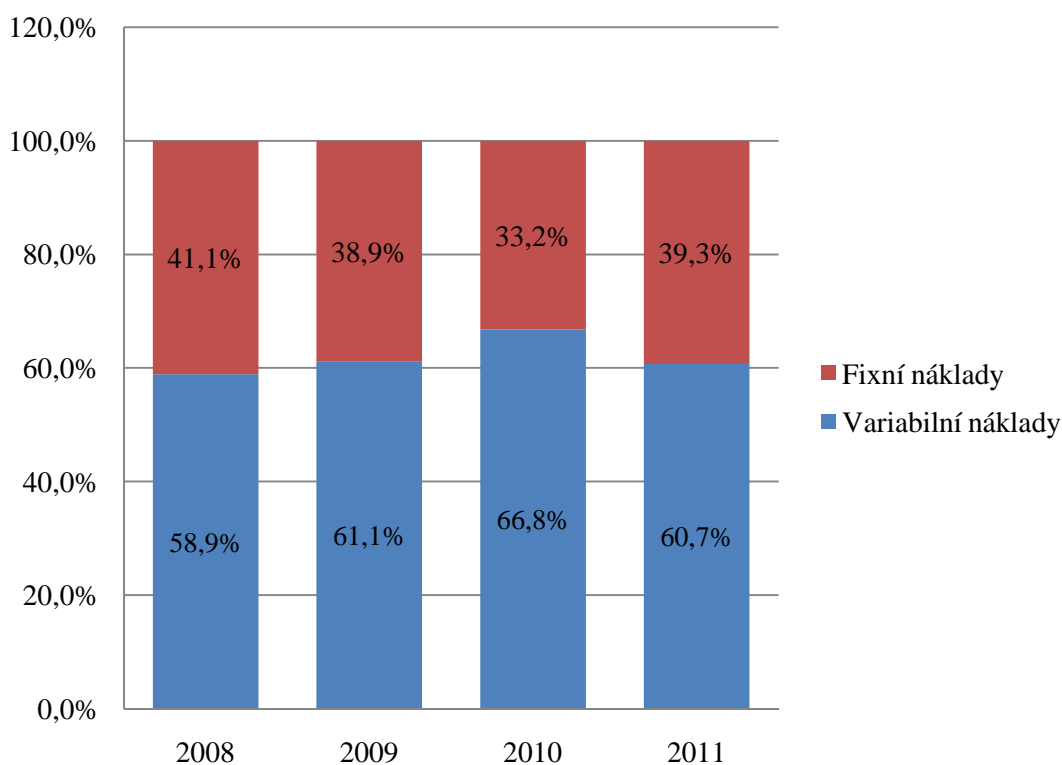
Variabilní a fixní náklady

Pro analýzu bodu zvratu, která bude provedena v následující kapitole, je zásadní členění nákladů v závislosti na objemu výroby, tedy rozdělení celkových nákladů na náklady fixní a variabilní. Údaje pro toto členění jsou čerpány z finančních výkazů společnosti za jednotlivé roky. V následující tabulce jsem uvedla jednotlivé druhy variabilních nákladů, které jsou závislé na objemu výroby a fixních nákladů, které se nemění, jsou konstantní bez ohledu na počet vyrobených výrobků a jejich součet.

Tab. 10 Variabilní a fixní náklady společnosti v letech 2008-2011 – tis. Kč (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Spotřeba materiálu – variabilní | 406 813 | 360 975 | 484 224 | 372 251 |
| Mzdy výrobních dělníků | 97 107 | 98 419 | 104 120 | 75 824 |
| SP a ZP výrobních dělníků | 33 723 | 31 273 | 35 389 | 25 780 |
| Spotřeba energie ve výrobě | 25 537 | 22 660 | 25 284 | 23 280 |
| Variabilní náklady | 563 180 | 513 291 | 649 017 | 497 135 |
| Spotřeba materiálu – fixní | 35 375 | 31 389 | 42 106 | 32 370 |
| Spotřeba energie – fixní | 8 973 | 7 962 | 8 884 | 8 179 |
| Cestovné | 3 994 | 4 008 | 5 556 | 6 251 |
| Služby a náklady na reprezentaci | 67 158 | 64 278 | 62 778 | 56 523 |
| Mzdy vedení společnosti a THP pracovníků | 28 578 | 34 358 | 41 424 | 24 800 |
| SP a ZP vedení společnosti a THP pracovníků | 9 924 | 10 906 | 14 079 | 8 429 |
| Náklady na prodej zboží | 74 407 | 39 665 | 34 024 | 62 911 |
| Ostatní osobní náklady | 6 145 | 5 988 | 6 862 | 6 035 |
| Daně a poplatky | 565 | 1 048 | 966 | 768 |
| Ostatní provozní náklady | 5 152 | 4 347 | 3 123 | 4 382 |
| Odpisy | 40 387 | 43 018 | 43 504 | 38 071 |
| Rezervy a ZC prodaného DM a mat. | 76 815 | 37 323 | 24 930 | 16 923 |
| Úroky | 9 241 | 14 161 | 8 601 | 5 861 |
| Ostatní finanční náklady | 26 429 | 28 282 | 25 473 | 50 023 |
| Fixní náklady | 393 143 | 326 733 | 322 310 | 321 526 |
| Celkové náklady | 956 323 | 840 024 | 971 327 | 818 661 |

Z hodnot v Tab. 10 jsem vycházela při tvorbě následujícího grafu. Znáznorňuje podíl variabilních a fixních nákladů na nákladech celkových v jednotlivých letech. Díky němu přesněji vidíme, jak se tyto náklady vyvíjely v jednotlivých obdobích.



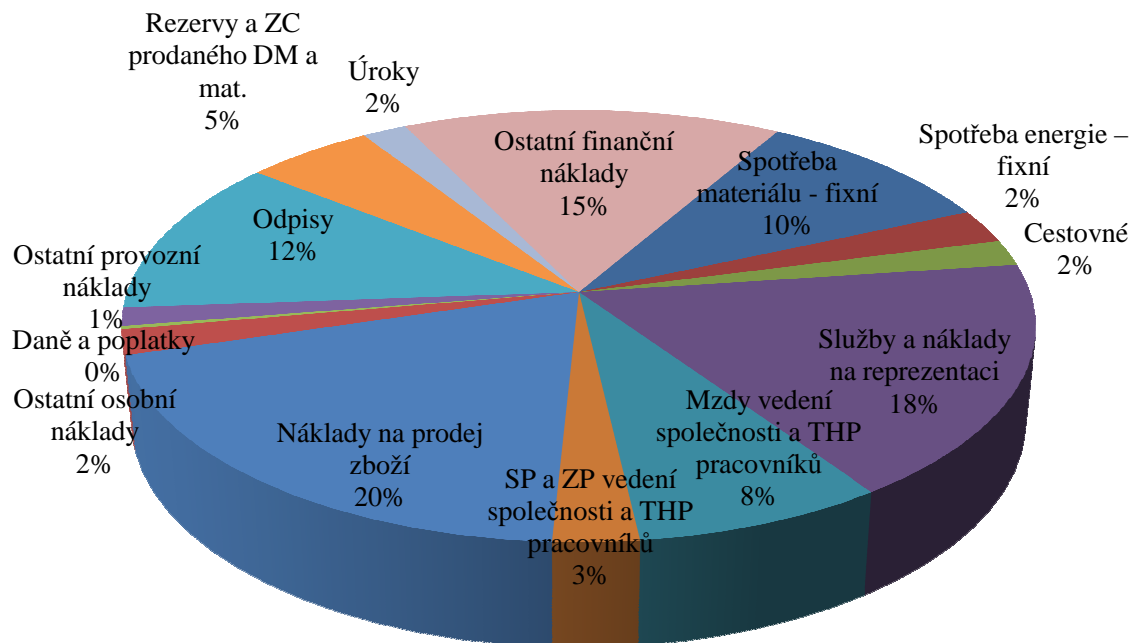
Obr. 10 Fixní a variabilní náklady společnosti v letech 2008-2011 (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Podíl fixních nákladů na celkových nákladech společnosti se pohybuje okolo 33-41%. Nejvyšší podíl v porovnání s dalšími lety měly fixní náklady na celkových v roce 2008. To bylo způsobeno již zmíněným začátkem výstavby nové výrobní haly.

V roce 2009 byly také fixní náklady poměrně vysoké. Došlo k výraznému snížení výroby, což se odrazilo v nižších variabilních nákladech. Fixní náklady na objemu výroby závislé nejsou, proto i přes pokles vyrobených produktů zůstal podíl fixních nákladů vysoký.

Nejnižší procentuální podíl na celkových nákladech měly náklady fixní v roce 2010. Oproti tomu variabilní dosáhly 66,8%, a to z důvodu zvýšení výroby a prodeje výrobků, společnost se začala vyrovnávat s krizí. Začala také vyrábět nový výrobek, monofilamenty pro umělé trávníky.

V roce 2011 fixní náklady tvoří 39,3% celkových. Variabilní náklady se snížily, protože jejich velká část vznikala právě ve výrobní divizi, která byla odštěpena. Také došlo k výraznému zvýšení nákladů z přecenění cenných papírů a derivátů.



Obr. 11 Podíl jednotlivých fixních nákladů na celkových fixních nákladech v roce 2011 (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Obr. 9 vyjadřuje podíl jednotlivých fixních nákladů na nákladech celkových, a to pro analyzovaný rok 2011. Z kruhového grafu je možno vyčíst, že největší podíl na fixních nákladech mají náklady na prodej zboží, které byly v roce 2011 poměrně vysoké.

Další významnou položkou celkových nákladů jsou služby a náklady na reprezentaci. Náklady na služby tvoří náklady na opravy a udržování, cestovné, telefon, fax, internet, nájemné, leasing, přepravné, provize, kooperace, ochrana objektu, výstavy, konference, náklady na propagaci, inzerce, certifikace, ISO, právní služby, personální služby, poradenství, školení, údržba SW/HW, ostatní služby (audit).

Na třetím místě, co se podílu na celkových nákladech týče, jsou ostatní finanční náklady, jejichž součástí jsou i náklady na přecenění cenných papírů a derivátů, které v daném roce vznikly. Vysoký podíl mají také kurzové ztráty, které jsou způsobeny kolísáním měnového

kurzu EUR/CZK. Ostatní finanční náklady tvoří také bankovní výlohy a náklady z derivátových operací.

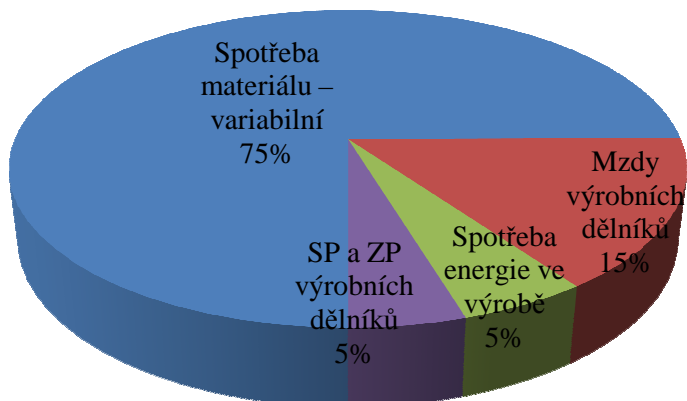
Velkou část fixních nákladů tvoří odpisy. Společnost vlastní mnoho administrativních a výrobních budov, dále výrobní stroje, software a mnoho dalších. Tyto tři druhy dlouhodobého majetku zvyšují náklady společnosti ve formě odpisů nejvíce.

Fixní spotřeba materiálu tvoří takový materiál, který je využíván i ve výrobě, ale nelze přímo určit jeho závislost na objemu výroby, jedná se například o mazadla, čisticí potřeby, ochranné pomůcky, pracovní oblečení a také přirozené úbytky materiálu v rámci norem. Jsou zde zahrnuty také tiskopisy, časopisy, knihy a papírové potřeby, čisticí prostředky, které jsou používány vedením společnosti a THP pracovníky a hlavně pohonné hmoty pro firemní vozidla. Energie spotřebovaná v administrativních budovách společnosti se zařazuje do spotřeby energie – fixní.

Mzdy vedení společnosti a THP pracovníků a jejich sociální a zdravotní pojištění tvoří dohromady 11% fixních nákladů. Odměny členům orgánů v daném roce tvoří spolu se sociálními náklady 2%, a to je poměrně vysoký podíl, v daném roce se odměny zvýšily, přestože jeden z členů orgánů společnosti díky odštěpení výrobní divize ubyl.

V roce 2011 došlo k tvorbě ostatních rezerv, čímž se zvýšily fixní náklady. Ty byly vytvořeny na doplatek mezd závislých na výsledcích roku 2011, potenciální náklady na případné soudní spory a na nevybranou dovolenou. Prodaný materiál tvoří prodej tkaniny, palet a odpadu.

Mezi další složky fixních nákladů se řadí úroky, cestovné, daně a poplatky a ostatní provozní náklady.



Obr. 12 – Variabilní náklady v roce 2011 (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Do variabilních nákladů společnosti patří spotřeba materiálu – variabilní, spotřeba energie ve výrobě, mzdy výrobních dělníků a jejich sociální a zdravotní pojištění.

Největší podíl na variabilních nákladech tvořila spotřeba materiálu, což zahrnuje základní materiál pro výrobu, dále také obaly apod. Do spotřeby energie ve výrobě patří spotřeba elektrické energie, plynu, vody.

Mzdy výrobních dělníků, spolu se zdravotním a sociálním pojištěním tvoří 20% variabilních nákladů, což je poměrně vysoký podíl, hlavně co se SP a ZP týče. Zaměstnanci jsou ohodnocováni časovou mzdou, zahrnují se zde i příplatky za práci přesčas, v noci, ve svátky, za práci v sobotu a v neděli. (Interní materiály společnosti XY)

5.3 Analýza bodu zvratu

V následující kapitole zanalyzují bod zvratu společnosti v jednotlivých letech. Jak již bylo řečeno v teoretické části, bodu zvratu je dosaženo tehdy, rovnají-li se náklady a tržby společnosti.

K výpočtu je třeba znát náklady fixní a variabilní, což bylo rozebráno v předchozí kapitole, kdy jsem náklady společnosti rozdělila v závislosti na objemu výroby. Pro zjištění, kdy začíná společnost dosahovat zisku, použiji vzorce z teoretické části práce, konkrétně z kapitoly 2.2.

Tab. 11 Výpočet bodu zvratu společnosti (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|----------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Výnosy (Q) (tis. Kč) | 965 411 | 848 705 | 1 009 227 | 833 257 |
| VN (tis. Kč) | 563 180 | 513 291 | 649 017 | 497 135 |
| FN (tis. Kč) | 393 143 | 326 733 | 322 310 | 321 526 |
| h (Kč) | 0,58 | 0,60 | 0,64 | 0,60 |
| BZ (tis. Kč) | 936 055 | 816 833 | 895 306 | 803 815 |

Jelikož se jedná o společnost, která vyrábí heterogenní produkty, vypočítává se bod zvratu pomocí ukazatele nákladovosti h , podle vzorce 3.9, uvedeného v teoretické části. Hodnota h (Kč) představuje podíl variabilních nákladů na 1 Kč tržeb. Bod zvratu jsem vypočítala pomocí vzorce 3.10 z kapitoly 3 v teoretické části.

Z tabulky můžeme pozorovat každoročně se měnící hodnotu bodu zvratu. Je to způsobeno podílem variabilních nákladů na výnosech a výší fixních nákladů, čím vyšší tento podíl a fixní náklady jsou, tím déle trvá dosažení bodu zvratu. Lze vypočítat tzv. koeficient bezpečnosti, který udává, kde se nachází firma od bodu zvratu. V letech 2008, 2009 a 2010 se výnosy společnosti nacházely velmi blízko bodu zvratu, což je negativní.

V roce 2008 se začala stavět nová výrobní hala, což podstatně zvýšilo fixní náklady a tím pádem se také zvýšila hodnota bodu zvratu. V tomto roce byl nejnižší ukazatel nákladovosti, ale vzhledem k vysokým fixním nákladům se také zvýšila hranice, kdy začala společnost vydělávat.

V roce 2009 klesla hodnota bodu zvratu, což bylo způsobeno snížením produkce a prodeje vlivem hospodářské krize. V roce 2010 se naopak objem výroby i prodeje zvýšil, narostly tržby a tím pádem také hodnota bodu zvratu.

Ukazatel nákladovosti se vyvíjel v podstatě stejně jako hodnota bodu zvratu. Dá se říci, že čím vyšší je hodnota ukazatele nákladovosti, tím vyšší je také hodnota bodu zvratu. Samozřejmě záleží na fixních nákladech společnosti v daném roce. V roce 2008 byl tento ukazatel nejnižší, ale jak již bylo řečeno, vysoký podíl fixních nákladů způsobil také vysokou hodnotu bodu zvratu. Nejvyšší byl ukazatel nákladovosti v roce 2010 a vzhledem k vysokým výnosům v tomto roce byla společnost zisková.

5.4 Kalkulační systém ve společnosti a analýza kalkulačního vzorce

5.4.1 Kalkulační systém společnosti

Kalkulační systém společnosti je postaven na využívání kalkulací předběžných a výsledných. Kalkulace předběžné se dále dělí podle toho, kdy jsou sestavovány.

- Propočtové kalkulace společnost používá v případě posuzování efektivnosti nově zaváděných výrobků, slouží ke zjištění nákladovosti nového výrobku a zjištění, zda se zvažovaná investice vyplatí;
- Operativní kalkulace jsou důležitou součástí kalkulačního systému společnosti. Pokud dojde ke změně ve výrobě, například se změní dodavatel materiálu, cena vstupního materiálu, změní se množství výrobků, které odběratel požaduje. Protože je společnost zaměřena na B2B sektor, o cenách vstupního materiálu i prodejních cenách s dodavateli či odběrateli vyjednává. Tím pádem jsou ve společnosti změny v podmínkách procesu výroby časté a použití operativních kalkulací je důležité pro kontrolu plnění stanoveného úkolu.
- Plánová kalkulace – sestavuje se na začátku období, stanoví se plán na celý rok pro jednotlivé útvary, pomocí operativních kalkulací se poté zjišťuje, jak je zajištěn roční plán nákladů.

Společnost také sestavuje výslednou kalkulaci, a to po dokončení výroby.

5.4.2 Metoda kalkulace

Společnost má široký sortiment výrobků a ty obsahují různé druhy a různá množství materiálu, jsou různě pracné a především nestejně zatěžují různá výrobní zařízení. Proto se jako nejvhodnější metoda kalkulace jeví kalkulace přírážková. Režijní náklady podniku se přičítají jednotlivým výrobkům podle zvolených rozvrhových základů. Protože se jedná převážně o strojní výrobu, za rozvrhovou základnu byly zvoleny strojní hodiny, popř. strojní minuty. Režijní sazba se tedy stanovuje pro každý stroj či výrobní zařízení samostatně.

Společnost určí rozpočet výrobní režie za rok (nebo období) a z tohoto rozpočtu se vychází při výpočtu režijní sazby. Rozpočet se vydělí plánovaným objemem strojních hodin za rok (období) a získáme režijní sazbu.

Kalkulace se sestaví z jednicových nákladů, které zjišťuje nákladové účetnictví, a k těmto nákladům se připočítají náklady režijní, které se rozvrhnou pomocí režijní sazby.

Společnost sestavuje kalkulace pomocí určeného kalkulačního vzorce. Ukázkou tohoto kalkulačního vzorce a jeho analýzu provedu na výrobku, který začala společnost vyrábět v roce 201é. Jedná se o monofilamenty pro umělé trávníky.

Tab. 12 Kalkulace monofilamentů pro umělé trávníky [1 kg] (Interní materiály společnosti)

| | Kč | € |
|-----------------------------|-------------|--------------|
| Spotřeba přímého materiálu | 32,2 | 1,29 |
| Zásobovací režie | 1,27 | 0,05 |
| Odpisy stroje | 2,43 | 0,1 |
| Osobní náklady dělníků | 10,3 | 0,41 |
| Spotřeba elektrické energie | 4,7 | 0,19 |
| Údržba strojů | 2,9 | 0,12 |
| Náklady výroby | 53,8 | 2,16 |
| Režijní náklady | 16,71 | 0,67 |
| Přímé náklady prodeje | 0,89 | 0,037 |
| Celkové náklady | 71,4 | 2,866 |
| Zisk | 3,6 | 0,143 |
| Cena | 75 | 3 |

Společnost stále využívá kalkulaci přírážkovou. Jako rozvrhovou základnu používá strojové hodiny či přímý materiál. U zásobovací režie se využívá jako rozvrhová základna přímý materiál, protože zásobování souvisí s množstvím materiálu. Při výpočtu osobních nákladů dělníků, odpisu stroje, údržby stroje, elektrické energie se přiřazují náklady pomocí strojových hodin. K vypočítaným nákladům výroby se dále přičtou režijní náklady, které jsou také rozpočítány pomocí strojových hodin a přímé náklady prodeje. Dále se musí připočítat marže, která je požadována, v tomto případě to je 5%. Marže se ovšem může měnit, podle úspěšnosti vyjednávání s odběratelem se stanoví cena za 1 kg monofilamentu či fibrilované pásky. Mohou se měnit i vstupní ceny základního materiálu a to také ovlivní kalkulaci.

Dle mého názoru jsou poměrně vysoké náklady na údržbu strojů, což zahrnuje mazadla, opravy, výměny náhradních dílů. To může být způsobeno vadným zacházením, špatnou kvalifikací pracovníků.

Společnost má dceřiné společnosti v zahraničí a export se podílí na obratu z 85%, je zde uvedena i kalkulace v Eurech.

V následující tabulce je uvedena kalkulace příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku.

Tab. 13 Kalkulace příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku u monofilamentů pro umělé trávníky (vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

| | Kč | € |
|---------------------|-------------|-------------|
| Cena výrobku | 75 | 3 |
| VN | 64,5 | 2,58 |
| ú | 10,5 | 0,42 |
| FN | 6,9 | 0,277 |
| Zisk | 3,6 | 0,143 |

Zisk za 1 kg monofilamentů se shoduje v případě přírážkové kalkulace i kalkulace příspěvku na úhradu.

6 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Na první pohled se může zdát, že systém řízení nákladů ve společnosti je dobře zaveden. Dle mého názoru má určité rezervy, je zde prostor pro zlepšení. Existuje mnoho moderních postupů, jejichž zavedení ve společnosti by vedlo k eliminaci některých nákladů a k přesnějšímu a efektivnějšímu řízení nákladů.

Na základě provedeného rozboru nákladů jsem zjistila, že největší podíl na celkových nákladech má výkonová spotřeba, což je pro výrobní společnosti charakteristické. Při dalším rozdělení těchto nákladů na fixní a variabilní byly zjištěny podíly spotřeby materiálu na celkových variabilních a fixních nákladech. Dle mého názoru fixní část spotřeby materiálu je velmi vysoká a společnost by se měla snažit tyto náklady eliminovat. Služby jsou jedním z nákladů nejvýrazněji se podílejících na celkových fixních nákladech. Je to způsobeno tím, že společnost využívá outsourcing. Ochrana objektů a právní služby jsou zajišťovány najatými firmami. Přesto by se měla společnost zaměřit na jejich snižování.

Vysoký podíl na celkových nákladech mají osobní náklady THP pracovníků a dělníků. Jak jsem uvedla ve SWOT analýze, slabou stránkou společnosti je nedostatek vysokoškolsky vzdělaných a zkušených pracovníků. Myslím si, že je ve firmě příliš vysoký počet THP pracovníků. Společnost by se měla snažit své pracovníky rozvíjet, zvyšovat jejich kvalifikaci a tím pádem také motivaci. Produktivita práce dělníků je nízká oproti odvětví, což může znamenat, že společnost zaměstnává více pracovníků, než je potřeba, někteří pracovníci nejsou tak vytíženi jako ostatní a společnost má zbytečně vysoké osobní náklady. Doporučuji personální audit THP pracovníků a případné snížení pracovníků, nebo rozšíření jejich pracovních povinností. Na personální audit se vynaloží určité prostředky, ale jednorázové a díky výsledkům tohoto auditu by mohla společnost zefektivnit některé činnosti a sloučit pracovní povinnosti, a tím pádem zredukovat počet zaměstnanců a osobní náklady. U dělníků by se měla zcela určitě zkoumat produktivita práce a zjistit, zda se nedají rozšířit pracovní povinnosti některých dělníků a snížit počet dělníků ve výrobě. Aby společnost zvyšovala výkonnost pracovníků, mohla by část nákladů, ušetřených díky předchozím návrhům na zlepšení, použít k vyplácení prémie, odměn, či s jejich pomocí jinak motivovat zaměstnance.

Pozitivního zjištění bylo dosaženo při analýze bodu zvratu. Při srovnání tržeb a hodnoty bodu zvratu jsem zjistila, že v každém roce společnost dosáhla bodu zvratu. To znamená,

že byla v každém roce zisková, a to dokonce i v roce, kdy se potýkala s poklesem poptávky vlivem hospodářské a finanční krize. Analýzu bodu zvratu společnost při řízení nákladů nevyužívá, ale myslím si, že může být velmi přínosná, hlavně co se jednotlivých výrobků týče. Navrhovala bych tedy zavedení analýzy bodu zvratu v řízení nákladů. S tímto je spojená i kalkulace příspěvku na úhradu, kterou společnost nepoužívá, ale jistě by byla v řízení nákladů přínosem.

Společnost používá ve svém kalkulačním systému také kalkulace výsledkové, díky nimž zpětně zkontroluje skutečně vynaložené náklady a zisk na danou zakázku, což velmi chválím. Mnoho společností tento druh kalkulace nepoužívá a nemá tedy přesné informace o jednotlivých zakázkách.

Společnost stále používá kalkulaci přírážkovou, přestože existují nové metody kalkulace, které přesněji alokují nepřímé náklady a jejichž použití vede ke zlepšení řízení nákladů. Jako rozvrhová základna jsou použity strojové hodiny. Ty zajišťují poměrně přesnou alokaci, ale navrhovala bych, aby byla využita metoda ABC. Tato metoda poskytuje vedoucím pracovníkům zpětnou vazbu pro kontrolu především režijních nákladů. Rozlišují se jednotlivé aktivity a těm jsou přiřazeny nákladové položky, které s nimi souvisí. Velkou výhodou jsou přesné informace o nákladech a hlavně zjištění příčinné souvislosti nákladů. Díky tomu by mohla společnost přijít na způsoby, jak některé náklady eliminovat.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo provedení analýzy nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, a.s. a formulovat doporučení, která by řízení nákladů zlepšila.

Teoretická část práce je zaměřena na vysvětlení pojmů spojených s oblastí řízení nákladů. V první kapitole byly rozebrány náklady, jejich různá pojetí a členění. Dále byla práce zaměřena na kalkulace, vysvětlení metody a předmětu kalkulace, a dalších pojmů s kalkulacemi spjatých. Následně bylo vysvětleno, co je to kalkulační jednice a jakým způsobem probíhá přiřazování nákladů na kalkulační jednici. V závěru kapitoly byly popsány jednotlivé metody kalkulace, přičemž nejpodrobněji byla rozebrána kalkulace přírážková. V další kapitole byl vysvětlen příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku a bodu zvratu.

Praktická část je orientována na aplikaci poznatků z části teoretické. Na začátku byla představena společnost XY, byly uvedeny informace o její historii, výrobním programu a byla znázorněna organizační struktura. Byla zpracována také SWOT analýza a porovnány některé ukazatele s odvětvím. Analytická část byla zaměřena na vývoj hospodářského výsledku, vývoj a strukturu nákladů v jednotlivých letech a určení variabilních a fixních nákladů. Tento rozbor byl výchozí pro analýzu bodu zvratu, která následovala v další kapitole. Byl popsán také kalkulační systém společnosti a metoda kalkulace, kterou používá. V závěru praktické části byly uvedeny návrhy a doporučení, které by vedly k optimalizaci řízení nákladů společnosti v budoucnu.

Tato práce mne obohatila o mnoho nových poznatků a doufám, že bude i společnosti XY, a.s. přínosem při jejím dalším působení

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno : Computer Press, a.s., 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Aspi, a.s., 2007, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří, ŠIŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. 1. Vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví*. 1. Vyd. Ostrava : Mirago, 1999, 126 s. ISBN 80-85922-68-1.

INTERNÍ MATERIÁLY SPOLEČNOSTI.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, s.r.o., 2008, 623 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

KRÁL, Bohumil a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, s.r.o., 1997, 408 s. ISBN 80-7175-060-3.

LANDA, Martin, POLÁK, Michal. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2008, 202 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. Vyd. Praha: C.H.Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU, ©2005. Publikace: Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2010. Mpo.cz [online]. [cit. 2012-04-29]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument102273.html>.

NAUKA O PODNIKU, ©2007. Nop.topsid.com [online]. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: http://nop.topsid.com/index.php?war=cviceni_2&unit=cleneni_nakladu.

OGEROVÁ, Brigitte, FIBÍROVÁ, Jana. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: HZ Editio s.r.o., 1998, 156 s. ISBN 80-86009-24-6.

POPEŠKO, Boris, JIRČÍKOVÁ, Eva a ŠKODÁKOVÁ, Petra. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 162 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. Vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SBÍRKA PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ, ©2010. Esipa.cz [online]. [cit. 2012-04-28]. Dostupné z:

http://www.esipa.cz/sbirka/sbsrv.dll/sezn?DR=NR&SORT=CP&ROK=0&NR=CZNACE_S1.

SCRI GROUP, ©2012. Scrigroup.com [online]. [cit. 2012-03-17]. Dostupné z: <http://www.scrigroup.com/limba/ceha-slovaca/29/PODNIKOV-EKONOMIKA-Hospodsk-pr45923.php>.

SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2007, 452 s. ISBN 80-247-0515-X.

SYNEK, Miloslav, KOPKÁNĚ, Heřman, KUBÁLKOVÁ, Markéta. *Manažerské výpočty a ekonomická analýza*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, 301 s. ISBN 978-80-7400-154-3.

ZÁMEČNÍK, Roman, TUČKOVÁ, Zuzana a HROMKOVÁ Ludmila. *Podniková ekonomika II*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 196 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

| | |
|-----------------|--|
| BZ | Bod zvratu |
| CN; N | Celkové náklady |
| FN | Fixní náklady |
| FN _n | Nevyužité fixní náklady |
| h | Ukazatel nákladovosti, haléřový ukazatel |
| k | Koeficient růstu objemu výroby |
| NRN | Nepřímé rozvrhované náklady |
| p | Cena [ks, kg, l] |
| PP | Přirážka nepřímých nákladů u peněžních základů |
| q _{BZ} | Bod zvratu |
| Q _p | Výrobní kapacita v ks nebo Kč |
| Q _s | Skutečný objem výroby v ks nebo Kč |
| RZ | Rozvrhová základna |
| SNN | Sazba nepřímých nákladů |
| T | Tržby |
| U | Relativní úspora nákladů |
| ú | Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku |
| VN; b | Variabilní náklady |
| Z _p | Požadovaný zisk |

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|--|----|
| Obr. 1 Variabilní náklady podniku, fixní náklady | 19 |
| Obr. 2 Degrese fixních nákladů, jednotkové náklady..... | 20 |
| Obr. 3 Celkové náklady, tržby, zisk v závislosti na objemu výroby | 21 |
| Obr. 4 Bod zvratu | 33 |
| Obr. 5 Orgány společnosti XY, a.s. | 37 |
| Obr. 6 Organizační struktura společnosti XY, a.s. | 37 |
| Obr. 7 Vývoj průměrného přepočteného počtu zaměstnanců v letech 2008-2011 | 39 |
| Obr. 8 Ukázky produktů společnosti XY | 40 |
| Obr. 9 Výnosy a náklady v letech 2008-2011 | 44 |
| Obr. 10 Fixní a variabilní náklady společnosti v letech 2008-2011 | 51 |
| Obr. 11 Podíl jednotlivých fixních nákladů na celkových fixních nákladech v roce 2011 | 52 |
| Obr. 12 – Variabilní náklady v roce 2011 | 54 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|---|----|
| Tab. 1 Průměrný přepočtený počet zaměstnanců v letech 2008-2011 | 38 |
| Tab. 2 SWOT analýza společnosti XY | 41 |
| Tab. 3 Tržby za vlastní výrobky a služby – odvětví..... | 43 |
| Tab. 4 Výkonová spotřeba – odvětví..... | 43 |
| Tab. 5 Osobní náklady – odvětví..... | 43 |
| Tab. 6 Výnosy, náklady a výsledky hospodaření společnosti v letech 2008-2011 | 44 |
| Tab. 7 Náklady společnosti v letech 2008-2011 – tis. Kč | 45 |
| Tab. 8 Vertikální analýza nákladů společnosti XY | 46 |
| Tab. 9 Horizontální analýza nákladů společnosti XY | 48 |
| Tab. 10 Variabilní a fixní náklady společnosti v letech 2008-2011 – tis. Kč..... | 50 |
| Tab. 11 Výpočet bodu zvratu společnosti..... | 55 |
| Tab. 12 Kalkulace monofilamentů pro umělé trávníky [1 kg] | 58 |
| Tab. 13 Kalkulace příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku u monofilamentů pro umělé trávníky | 59 |

SEZNAM PŘÍLOH

PI Výkaz zisku a ztráty za rok 2009

PII Výkaz zisku a ztráty za rok 2010

PIII Výkaz zisku a ztráty za rok 2011

PŘÍLOHA I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK 2009

VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT

| | Období do 31. 12. 2009 | Období do 31. 12. 2008 |
|--|---------------------------|---------------------------|
| I. Tržby za prodej zboží | 50 287 | 90 813 |
| A. Náklady vynaložené na prodané zboží | 39 665 | 74 407 |
| + OBCHODNÍ MARŽE | 10 622 | 16 406 |
| II. Výkony | 716 656 | 741 158 |
| II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 725 458 | 728 336 |
| II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti | -8 984 | 5 995 |
| II.3. Aktivace | 182 | 6 827 |
| B. Výkonová spotřeba | 491 271 | 547 850 |
| B.1. Spotřeba materiálu a energie | 422 986 | 476 698 |
| B.2. Služby | 68 286 | 71 152 |
| + PŘIDANÁ HODNOTA | 236 006 | 209 714 |
| C. Osobní náklady | 180 908 | 175 477 |
| C.1. Mazové náklady | 132 777 | 125 685 |
| C.2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 2 410 | 2 822 |
| C.3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 42 143 | 43 647 |
| C.4. Sociální náklady | 3 578 | 3 323 |
| D. Daně a poplatky | 1 048 | 565 |
| E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 43 018 | 40 387 |
| III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 40 198 | 71 214 |
| III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 16 672 | 6 422 |
| III.2. Tržby z prodeje materiálu | 23 526 | 64 792 |
| F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 39 960 | 66 831 |
| F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 15 061 | 5 158 |
| F.2. Prodaný materiál | 24 899 | 61 673 |
| G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů přitřích období | -2 637 | 9 984 |
| IV. Ostatní provozní výnosy | 5 171 | 4 184 |
| H. Ostatní provozní náklady | 4 347 | 5 152 |
| * PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ | 14 731 | -13 284 |
| IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | 13 220 | |
| X. Výnosové úroky | 164 | 11 |
| N. Nákladové úroky | 14 161 | 9 241 |
| XI. Ostatní finanční výnosy | 23 019 | 58 031 |
| O. Ostatní finanční náklady | 28 282 | 26 429 |
| * FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ | -6 050 | -16 119 |
| Q. Daně z příjmů za běžnou činnost | 661 | -7 054 |
| Q.1. - splatná | 92 | |
| Q.2. - odložená | 569 | -7 054 |
| ** VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BĚŽNOU ČINNOST | 8 020 | -22 349 |
| *** VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ (+/-) | 8 020 | -22 349 |
| **** VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM | 8 681 | -29 403 |

PŘÍLOHA II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK 2010

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT

údaje v tis. Kč

| | 2010 | 2009 |
|--|----------------|----------------|
| I. Tržby za prodej zboží | 45 864 | 50 207 |
| A. Náklady vynaložené na prodané zboží | 34 024 | 30 885 |
| * Obchodní marže | 11 840 | 10 622 |
| II. Výkony | 890 056 | 716 656 |
| II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 805 275 | 725 458 |
| II.2. Změna stavu zásob vlastních činností | - 5 640 | - 8 984 |
| II.3. Aktivace | 330 | 102 |
| B. Výkonová spotřeba | 626 832 | 491 272 |
| B.1. Spotřeba materiálů a energie | 560 408 | 422 005 |
| B.2. Služby | 66 424 | 69 267 |
| + Přidaná hodnota | 282 764 | 236 006 |
| C. Osobní náklady | 201 874 | 180 008 |
| C.1. Mzdové náklady | 145 544 | 132 777 |
| C.2. Odměny členům orgánů společnosti a družstev | 2 760 | 2 410 |
| C.3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 49 468 | 42 143 |
| C.4. Sociální náklady | 4 102 | 3 678 |
| D. Daně a poplatky | 666 | 1 048 |
| E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 43 504 | 43 016 |
| II. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů | 24 067 | 40 198 |
| II.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 450 | 16 672 |
| II.2. Tržby z prodeje materiálů | 23 617 | 23 526 |
| F. Zjizvenková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálů | 20 932 | 30 960 |
| F.1. Zjizvenková cena prodaného dlouhodobého majetku | 155 | 15 061 |
| F.2. Prodaný materiál | 20 777 | 14 899 |
| G. Změna stavu rezerv a opravných položek v pracovní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 9 990 | - 2 637 |
| IV. Ostatní provozní výnosy | 5 671 | 5 171 |
| H. Ostatní provozní náklady | 3 123 | 4 347 |
| * Provozní výsledek hospodaření | 38 125 | 14 731 |
| VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | 1 301 | |
| VII.1. Výnosy z podílů v osídlených a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 1 301 | |
| IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | 37 483 | 13 220 |
| X. Výnosové úroky | 7 | 354 |
| N. Nákladové úroky | 8 601 | 14 161 |
| XI. Ostatní finanční výnosy | 32 451 | 23 019 |
| O. Ostatní finanční náklady | 25 473 | 26 282 |
| * Finanční výsledek hospodaření | 37 258 | - 6 050 |
| D. Daň z příjmů za běžnou činnost | 10 044 | 661 |
| D.1. - splacená | 8 703 | 32 |
| D.2. - odložená | 1 341 | 629 |
| ** Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 64 439 | 8 020 |
| *** Výsledek hospodaření za účetní období (-/+) | 64 439 | 8 020 |
| **** Výsledek hospodaření před zdaněním | 75 383 | 8 681 |

PŘÍLOHA III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK 2011

Výkaz zisku a ztráty

(údaje v tis. Kč)

| | DO 31. 12. 2011 | DO 31. 12. 2010 |
|--|-----------------|-----------------|
| I. Třížby za prodávající | 77 612 | 46 664 |
| A. Náklady vynaložené na prodej zboží | 62 911 | 34 624 |
| + Obchodní marže | 14 701 | 11 540 |
| B. Výkony | 604 884 | 600 958 |
| B.1. Třížby za prodej vlastních výrobků a služeb | 604 540 | 606 775 |
| B.2. Změna stavu zásob v účetní jednotce | 20 207 | -6 540 |
| B.3. Akvizice | 128 | 330 |
| E. Výkonové apofize | 493 954 | 628 932 |
| B.1. Spotřeba materiálu a energie | 436 080 | 560 498 |
| B.2. Služby | 67 774 | 68 334 |
| + Přidání hodnoty | 210 731 | 262 764 |
| C. Odborní náklady | 140 888 | 201 874 |
| C.1. Mzdové náklady | 100 624 | 145 544 |
| C.2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 3 142 | 2 760 |
| C.3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 34 209 | 49 468 |
| C.4. Sociální náklady | 2 893 | 4 102 |
| D. Daně a poplatky | 768 | 168 |
| E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 36 071 | 43 584 |
| III. Třížby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 16 489 | 24 097 |
| III.1. Třížby z prodeje dlouhodobého majetku | 137 | 469 |
| III.2. Třížby z prodeje materiálu | 16 352 | 23 628 |
| F. Zřetelková cena prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 11 362 | 20 932 |
| F.1. Zřetelková cena prodeje dlouhodobého majetku | | 169 |
| F.2. Prodej materiálu | 11 362 | 20 777 |
| G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 4 071 | 3 998 |
| M. Čistý provozní výnos | 4 463 | 5 671 |
| H. Čistý provozní náklad | 4 382 | 3 123 |
| * Provozní výsledek hospodaření | 29 671 | 36 125 |
| VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | 2 391 | 1 301 |
| VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných společnostech a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 2 391 | 1 301 |
| Ž. Výnosy z přecenění cizích papírů a derivátů | | 37 483 |
| L. Náklady z přecenění cizích papírů a derivátů | 30 250 | |
| X. Výnosové úroky | 241 | 7 |
| N. Nákladové úroky | 6 981 | 6 601 |
| XI. Čistý finanční výnos | 38 177 | 32 461 |
| O. Čistý finanční náklad | 19 773 | 25 473 |
| * Finanční výsledek hospodaření | -16 075 | 37 266 |
| Q. Deficit příjmů za běžnou činnost | 1 462 | 10 944 |
| Q.1. - splátky | 1 109 | 6 703 |
| Q.2. - odložené | 353 | 4 241 |
| ** Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 13 134 | 64 439 |
| *** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | 13 134 | 64 439 |
| **** Výsledek hospodaření před zdaněním | 14 586 | 75 363 |