

# **Analýza nákladů zaměřená na kalkulační systém a kalkulaci ceny zboží společnosti XY, s. r. o.**

Marie Urbaníková

---

Bakalářská práce  
2010



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2009/2010

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Marie URBANÍKOVÁ**  
Osobní číslo: **M07359**  
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza nákladů zaměřená na kalkulační systém  
a kalkulaci ceny zboží společnosti XY, s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

#### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů pojednávajících o nákladech, jejich řízení a kalkulačních metodách.

#### II. Praktická část

- Zpracujte analýzu nákladů a současného kalkulačního systému společnosti XY, s. r. o.
- Zhodnoťte přednosti a nedostatky současného řízení nákladů a kalkulačního systému společnosti.
- Na základě analýzy navrhněte optimalizaci nákladového řízení a vhodný kalkulační vzorec pro tvorbu ceny zboží.

### Závěr

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

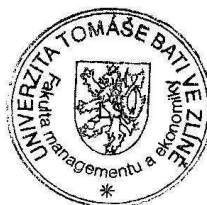
Seznam odborné literatury:

- [1] ČECHOVÁ, A. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.  
[2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.  
[3] HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.  
[4] KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.  
[5] KRÁL, B. a kol. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Petr Novák, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: **6. dubna 2010**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **21. května 2010**

Ve Zlíně dne 6. dubna 2010

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



prof. Ing. Jiří Polách, CSc.  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby <sup>1)</sup>;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3 <sup>2)</sup>;
- podle § 60 <sup>3)</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 <sup>3)</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou 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 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 práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně .....7.5.2010.....



.....

*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 pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.*

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

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

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

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

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst.

3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

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

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

---

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů, kalkulačním systémem a kalkulací cen zboží společnosti XY, s. r. o. Práce se skládá z teoretické a praktické části. V teoretické části jsou vysvětleny všechny zásadní pojmy, které jsou důležité pro pochopení dané problematiky. Jedna kapitola je zaměřená na náklady a jejich členění, další kapitola se zase zabývá kalkulačním systémem a kalkulacemi. Praktická část obsahuje nejprve stručnou charakteristiku společnosti. V dalších kapitolách praktické části se nachází členění a struktura jejích nákladů, popis kalkulačního systému a kalkulací využívaných společností a rozbor jednotlivých položek kalkulačního vzorce. Závěr práce je tvořen návrhy na možná zlepšení řízení nákladů a kalkulací ve společnosti.

Klíčová slova: Náklady, členění nákladů, kalkulační systém, kalkulace, kalkulační vzorec, cena.

## **ABSTRACT**

This Bachelor dissertation dealing with costs analysis, with the system of calculation and with the calculation of goods' prices of XY company, plc. The dissertation consists of two parts - a theoretical part and a practical part. In the theoretical part the principal concepts, which are important for understanding given issue, are explained. One of the chapter focuses on the costs and their division, another chapter is dealing with the system of calculation and costing. The practical part contains firstly a brief description of company, structuring of its costs, descriptions of the system of calculation and costing that company uses and analysis of single items of model costing. The conclusion of this dissertation is formed by proposal for the possible improvements in administration of the costs and the costing of company.

Keywords: Costs, price splitting, system of calculation, calculation, model costing, price.

„Kdo chce mít zisk, ten musí nést i náklady.“

Plautus

Úvodem bych ráda poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za odborné vedení, připomínky a jeho věnovaný čas. Mé poděkování patří také finančnímu řediteli a hlavní účetní společnosti XY, s. r. o. Děkuji jim za poskytnuté informace, rady, doporučení a za čas, který mi věnovali při zpracovávání této bakalářské práce.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 NÁKLADY</b> .....	<b>12</b>
1.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	13
1.1.1 Třídění nákladů ve výkazu zisků a ztrát.....	14
1.1.2 Druhové členění nákladů.....	14
1.1.3 Účelové členění nákladů .....	15
1.1.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	16
1.1.5 Kalkulační členění nákladů .....	17
1.1.6 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů.....	17
<b>2 KALKULACE</b> .....	<b>21</b>
2.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	21
2.1.1 Propočtová kalkulace .....	22
2.1.2 Plánová kalkulace.....	23
2.1.3 Operativní kalkulace .....	24
2.1.4 Výsledná kalkulace.....	24
2.2 KALKULACE CENY .....	25
2.3 KALKULAČNÍ VZORCE .....	25
2.3.1 Typový kalkulační vzorec .....	26
2.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec .....	28
2.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady .....	29
2.4 KALKULAČNÍ METODY .....	30
2.4.1 Kalkulace dělením.....	30
2.4.2 Kalkulace přiřázková.....	30
2.4.3 Kalkulace ve sdružené výrobě.....	30
2.4.4 Kalkulace rozdílové.....	31
2.4.5 Neabsorpční metody kalkulace .....	31
<b>3 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....	<b>33</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>34</b>
<b>4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>35</b>
4.1 STRUČNÁ HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	35
4.2 PŘEDMĚTY ČINNOSTI SPOLEČNOSTI .....	35
4.3 HLAVNÍ SORTIMENT PRODEJE .....	36
4.4 ZJEDNODUŠENÁ ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	37
4.5 HLAVNÍ OBCHODNÍ PARTNEŘI SPOLEČNOSTI.....	37
4.6 ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ ÚDAJE SPOLEČNOSTI.....	38
4.6.1 Výsledek hospodaření .....	39
4.6.2 Tržby a náklady .....	40
4.6.3 Zaměstnanci .....	40



4.7	VÝVOJ MARŽE ZA NÁHRADNÍ DÍLY A STROJE .....	41
<b>5</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ .....</b>	<b>43</b>
5.1	POSTUP ANALÝZY NÁKLADŮ .....	43
5.2	ANALÝZA HLAVNÍCH POLOŽEK NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.....	44
5.2.1	Vyhodnocení rok 2008/2007 .....	47
5.2.2	Vyhodnocení rok 2009/2008 .....	48
5.3	ANALÝZA NÁKLADŮ VZTAHUJÍCÍCH SE K PRODÁVANÉMU ZBOŽÍ .....	49
<b>6</b>	<b>ZHODNOCENÍ NÁKLADOVÉHO ŘÍZENÍ SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.....</b>	<b>54</b>
6.1	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ .....	54
<b>7</b>	<b>ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>56</b>
7.1	PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE NÁKLADŮ.....	57
7.1.1	Postup zpracování předběžné kalkulace nákladů ve společnosti .....	57
7.1.2	Rozbor jednotlivých položek kalkulačního vzorce a položek rabatů a slev .....	58
7.1.3	Ukázková předběžná kalkulace vybraného stroje .....	59
7.2	VÝSLEDNÁ KALKULACE NÁKLADŮ .....	62
7.2.1	Rozbor jednotlivých položek kalkulačního vzorce pro výslednou kalkulaci .....	63
7.2.2	Ukázková výsledná kalkulace vybraného stroje.....	63
<b>8</b>	<b>ZHODNOCENÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.....</b>	<b>65</b>
8.1	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ .....	65
<b>9</b>	<b>ZHODNOCENÍ KALKULACÍ CEN ZBOŽÍ SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.....</b>	<b>66</b>
9.1	KALKULACE PŘEDBĚŽNÁ.....	66
9.2	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ .....	66
9.2.1	Režijní přírážka .....	67
9.3	KALKULACE VÝSLEDNÁ .....	71
9.4	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ .....	71
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>73</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>74</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>76</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>77</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>79</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>80</b>

## ÚVOD

V dnešní době, která je zasažena hospodářskou krizí, má spousta firem ve svém podnikání problémy. Většinou se jedná o problémy spojené s poklesem hospodářského výsledku nebo s nízkým prodejem zboží. Proto se většina firem více zabývá analýzami nákladů, nákladovým řízením, kalkulacemi nákladů a stanovováním cen prodávaného zboží a služeb. Ve své bakalářské práci se budu, právě z výše uvedených důvodů, zabývat touto problematikou.

Společnost, ve které zpracovávám svou bakalářskou práci, byla důsledky vyvolanými krizí též zasažena. Moje práce by mohla společnosti pomoci vyřešit některé problémy, které s probíhající ekonomickou krizí souvisí, ale i problémy, které s ní přímo nesouvisí. Společnost XY, s. r. o. je obchodní firmou, jejímž hlavním předmětem podnikatelské činnosti je nákup, prodej a servis zemědělských strojů a náhradních dílů.

Zemědělství je odvětví, které má v České republice velkou tradici. Mnoho občanů naší země stále pěstuje zemědělské plodiny, obdělává půdu a prodává svou vypěstovanou zeleninu a ovoce do obchodů a domácností. Zemědělství je však také odvětví, které výrazně zasáhla právě probíhající ekonomická krize. Díky ekonomické krizi ceny zemědělských plodin klesly a zemědělci nemají peníze na nákup nového vybavení a strojů pro obdělávání svých polí. Vzniklá situace se tedy musela podepsat i na vývoji výsledku hospodaření společnosti XY, s. r. o. V důsledku nízkého prodeje tržby společnosti klesají.

Ve své práci budu řešit hned několik problémů. Z důvodů, které jsem již vyjmenovala je pro podniky podstatné analyzovat a řídit náklady. Pokud firma správně analyzuje a řídí náklady, dokáže lépe hospodařit a efektivněji vynakládat své ekonomické prostředky. Ve své práci tedy nejprve podrobně zanalyzuji položky celkových nákladů dle výkazu zisků a ztrát a položky nákladů vztahující se k prodávanému zboží společnosti. Na základě své analýzy zjistím vývoj a stav nákladů v období 2007 – 2009. Zjistím, jakým způsobem společnost řídí své náklady, a navrhnou možná zlepšení.

Dalším cílem mé práce je seznámení se s kalkulačním systémem společnosti a metodami, dle kterých společnost stanovuje kalkulace nákladů a cen prodávaného sortimentu. Firma XY, s. r. o. je obchodní firmou, proto je stanovování cen prodávaného sortimentu odlišené od stanovování cen nových výrobků ve výrobních podnicích. Na základě své analýzy zhodnotím kalkulační systém společnosti a navrhnou vhodný postup pro stanovování cen prodávaného zboží.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 NÁKLADY

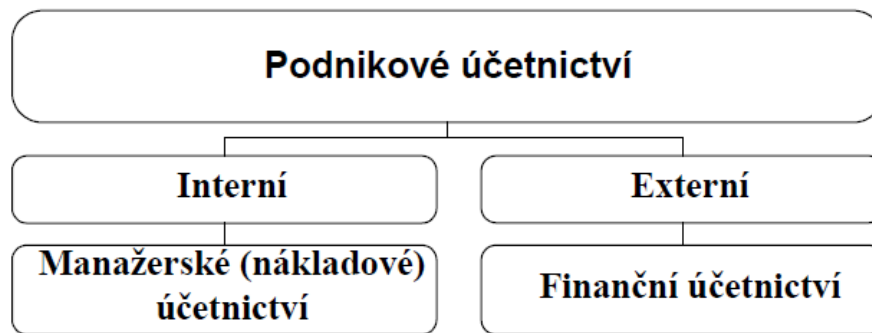
Úvodní kapitola mé bakalářské práce je věnována nákladům a jejich členění. Členění nákladů je klíčové pro nákladové řízení a analýzu nákladů společnosti, kterou se budu zabývat v praktické části této práce.

Náklady jsou peněžně vyjádřená spotřeba výrobních faktorů, které byly účelně vynaloženy na tvorbu podnikových výnosů. Jedná se o určité snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo v účetním období. Náklady vznikají při výkonu každé podnikatelské činnosti. Podniky bychom podle vykonávaných činností mohli rozčlenit na podniky zabývající se obchodem, podniky výrobní a podniky poskytující služby.

Pro podnik zabývající se obchodem budou hlavními složkami nákladů náklady externí. Především se bude jednat o náklady na prodané zboží a náklady na nakoupené služby. Ostatní položky nákladů nebudou dosahovat podstatných hodnot. Pro výrobní podnik je hlavní položkou nákladů spotřeba výrobního materiálu, náhradních dílů, apod. Hlavní složkou nákladů pro podnik poskytující služby jsou náklady na služby (telefony, nájemné, reklama, apod.), náklady na spotřebu materiálu budou podstatně nižší než u výrobního podniku a položka nákladů na pořízení zboží zde nebude vůbec.

Známe dvě pojetí nákladů, a to pojetí nákladů ve finančním nebo manažerském účetnictví. Ve finančním účetnictví jsou náklady vymezeny jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje snížením aktiv nebo zvýšením dluhů a který ve sledovaném období vede ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem, než je snížení kapitálu vlastníky společnosti). Toto pojetí nákladů slouží především pro výpočet daní společnosti a externím uživatelům (bankám, dodavatelům, odběratelům,...). Ve smyslu finančního účetnictví se náklad stane nákladem až v okamžiku, kdy tento zdroj „vyčerpá“ svou užitečnost (např. tím, že se stane součástí výrobku, který byl prodán odběrateli).

V manažerském účetnictví jsou náklady charakterizovány jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. Toto pojetí je poněkud jiné. Využívají jej především manažeři v řízení podniku. Vyjadřují nejen to, co bylo zapláceno v penězích, ale i to co bylo skutečně obětováno. Zahrnujeme zde například úroky z vlastního kapitálu, úslou mzdu podnikatele a ostatní oportunitní náklady. Z hlediska manažerského účetnictví se náklad projeví již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje. [1, 2, 4]

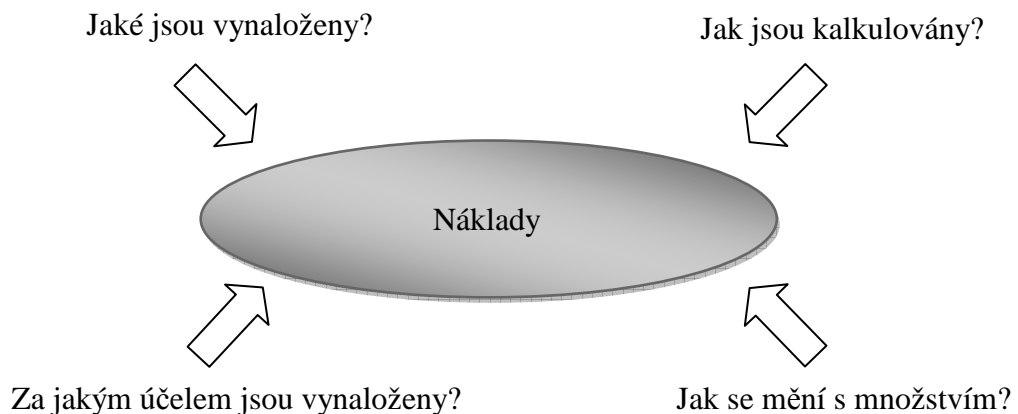


Obr. 1 Základní členění podnikového účetnictví [10]

## 1.1 Členění nákladů

Jak již bylo řečeno, správné rozčlenění nákladů je velmi důležité pro jejich další efektivní a účinné řízení. Existuje mnoho způsobů jak náklady rozčlenit. Při členění nákladů je však důležité si uvědomit, že členění jakýchkoli jevů musí být vztaheno k řešení určitých otázek a rozhodnutí. [1]

Základní úhly pohledu na členění nákladů je možné názorně charakterizovat následujícím zobrazením:



Obr. 2 Členění nákladů podle základních rozhodovacích úloh [vlastní úprava dle 1]

K uspokojení našich potřeb nám bude dostatečně vyhovovat členění nákladů dle jejich zařazení ve výkazu zisků a ztráty, členění podle nákladových druhů, účelové členění nákladů a v neposlední řadě členění dle závislosti na změnách objemu výkonů. [6]

### 1.1.1 Třídění nákladů ve výkazu zisků a ztrát

Ve výkazu zisků a ztrát členíme náklady na běžné provozní náklady, odpisy dlouhodobého majetku, ostatní provozní náklady, finanční náklady a mimořádné náklady.

Provozní náklady jsou vynaloženy tak, aby nám přinesly provozní výnosy. Mezi provozní náklady řadíme spotřebu materiálu, energií, náklady na služby, mzdy, apod. Rozdílem mezi provozními náklady a provozními výnosy získáme provozní výsledek hospodaření společnosti. Finanční náklady mohou být tvořeny splátkami úvěrů, platbami úroků, kurzovými ztrátami nebo bankovními poplatky. Mezi mimořádné náklady můžeme zařadit například škody způsobené živelnými pohromami, manka, aj. [6]

### 1.1.2 Druhovému členění nákladů

Základní význam členění nákladů podle druhů spočívá v tom, že tvoří informační podklad pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou podnikových zdrojů a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Druhovému členění nákladů společnosti poskytne odpovědi na některé otázky. Odpoví například na to od koho, jak a kdy si má podnik zajišťovat materiál, energii, další ekonomické zdroje, apod. Velký význam má toto členění však i z makroekonomického hlediska. Slouží k zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby nebo osobních nákladů za celé národní hospodářství.

Nákladové druhy, vstupující do podniku lze označit jako náklady prvotní, externí a jednoduché. Prvotními náklady se náklady stávají ihned při vstupu do účetnictví podniku. Externí náklady vznikají spotřebou materiálu, prací či služeb od jiných subjektů. Jednoduché náklady jsou takové náklady, které lze v podniku podrobněji členit. [2, 3]

#### **Základní členění nákladových druhů je následující:**

- spotřeba materiálu a energie;
- spotřeba a užití externích služeb a prací (např. nájemné, opravy a udržování, doprava);

- osobní náklady (mzdy, sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců);
- odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku;
- finanční náklady (např. pojistné, bankovní poplatky).

Pokud zvolíme vhodné analytické členění nákladových druhů, můžeme získat spoustu podrobných informací nejen o tom, co je spotřebováno (např. jaký konkrétní druh výrobního materiálu), ale i informace od koho (od jakého dodavatele) a kdy je materiál spotřebováván. [4, 5]

Členění nákladů dle jednotlivých druhů je důležité také pro zajištění stability, proporcí a rovnováhy mezi spotřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečením od dodavatelů, zaměstnanců, apod. Druhové členění nákladů má samozřejmě své přednosti a nedostatky. Mezi přednosti patří průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. Díky druhovému členění nákladů lze provést základní kontrolu úplnosti účetních informací ve sledovaném účetním období. Na druhou stranu se však druhové členění nezabývá příčinou vynaložení nákladů (tj. k jakým činnostem a výkonům se náklady vztahují). Tuto skutečnost lze označit jako hlavní nedostatek členění nákladů dle druhů. Kvůli tomuto nedostatku nelze bezprostředně kvantifikovat hospodářský výsledek podniku. [1, 2]

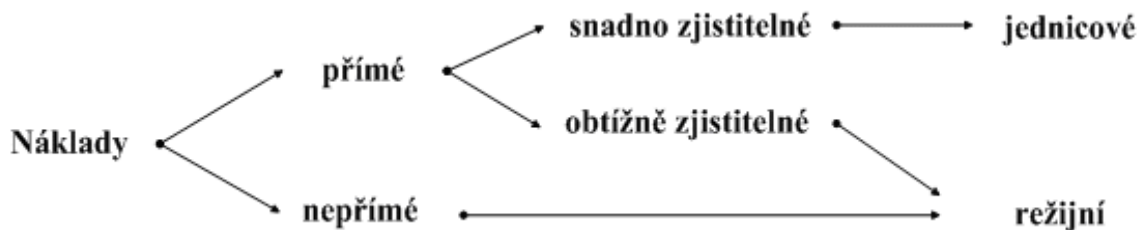
### 1.1.3 Účelové členění nákladů

Za pomoci účelového členění nákladů lze sledovat náklady na rozdílné úrovni a podrobnosti. Při tomto členění jsou náklady vyjádřeny ve vztahu ke konkrétním výkonům, činnostem a útvarům. Podstatou účelového členění nákladů je jejich členění dle vztahu k příslušnému technologickému procesu na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Náklady technologické vznikají v daném technologickém procesu a vztahují se k určité kalkulační jednotce. Tyto náklady také příčinně souvisejí s technologickými operacemi při výrobě daného výkonu. Příkladem může být například spotřeba látky na určitý druh šatů. Mezi náklady na obsluhu a řízení řadíme náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti. Příkladem může být například plat mistra v dílně. [1]

Další možností jak podrobněji rozčlenit náklady je jejich členění na náklady jednicové a režijní. Toto členění plně navazuje na předchozí členění nákladů na technologické a na

obsahu a řízení. Náklady na obsluhu a řízení jsou zpravidla náklady režijní. Náklady technologické mohou být jednicové i režijní.

Mezi jednicové náklady můžeme zařadit jednicový materiál, jednicové mzdy a ostatní jednicové náklady. Jednicové náklady se vztahují ke konkrétní jednotce výkonu. Tyto náklady jsou vyvolány příčinně a díky nim je možné stanovit nákladový úkol na jednotku výkonu za pomoci norem spotřeby ekonomických zdrojů a ocenění této naturální spotřeby. U režijních nákladů nelze bezprostředně stanovit jejich vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Jsou to společné náklady útvaru, střediska, skupiny výkonu, apod. [2, 5]



Obr. 3 Vztah mezi náklady [7]

#### 1.1.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Na základní členění nákladů na druhové a účelové navazují další možná rozčlenění nákladů. Například členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění nákladů nebo členění dle závislosti na objemu prováděných výkonů.

Pro úspěšné řízení nákladů a hospodárnosti není důležité pouze účelové spojení nákladů s činnostmi, ale také jejich vztah ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, ve kterém činnost probíhá a jehož pracovníci za činnost odpovídají. Takovéto přiřazování nákladů k jednotlivým podnikovým útvarům (odpovědnostním střediskům) se nazývá členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik. Smyslem tohoto členění je zjištění nákladů konkrétních středisek a možnost získání potřebných informací k řízení nákladů, vedení společnosti nebo stanovování úsporných opatření. [2]



### 1.1.5 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů se zabývá přiřazováním jednotlivých druhů nákladů ke konkrétně stanoveným výkonům. Jedná se o zvláštní typ účelového členění nákladů. Díky tomuto členění lze přesněji stanovovat náklady na jednotlivé druhy výkonů a efektivněji tak řídit materiálové toky, kontrolovat hospodárnost a stanovovat ceny nových výrobků.

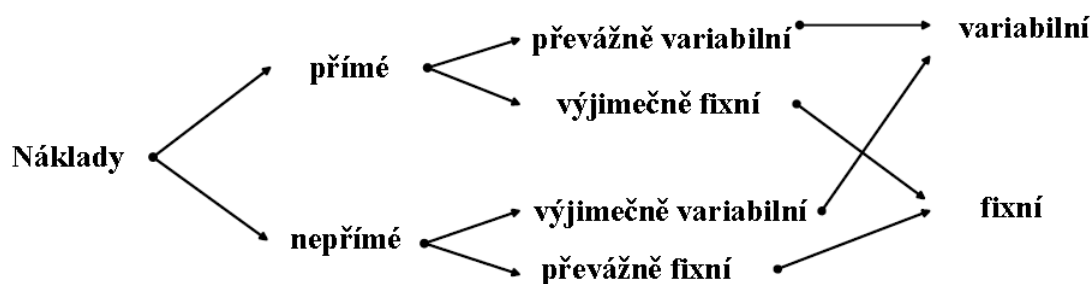
Kalkulační náklady členíme na přímé a nepřímé. Přímé náklady bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Nepřímé náklady se neváží pouze k jednomu druhu výkonu, proto se musí přiřazovat k daným výkonům například za pomoci rozvrhových základů.

Mezi náklady přímé můžeme zařadit například spotřebovaný materiál na výrobu určitého druhu výrobku nebo mzdy dělníků, kteří se podílejí na výrobě daného výrobku.

Mezi nepřímé náklady můžeme zařadit například náklady na skladování, odbyt, mzdy vedoucích pracovníků společnosti apod. [1, 6]

### 1.1.6 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Některé náklady se mění v závislosti na objemu finálních výkonů podniku. Tyto náklady rozdělujeme na fixní a variabilní.

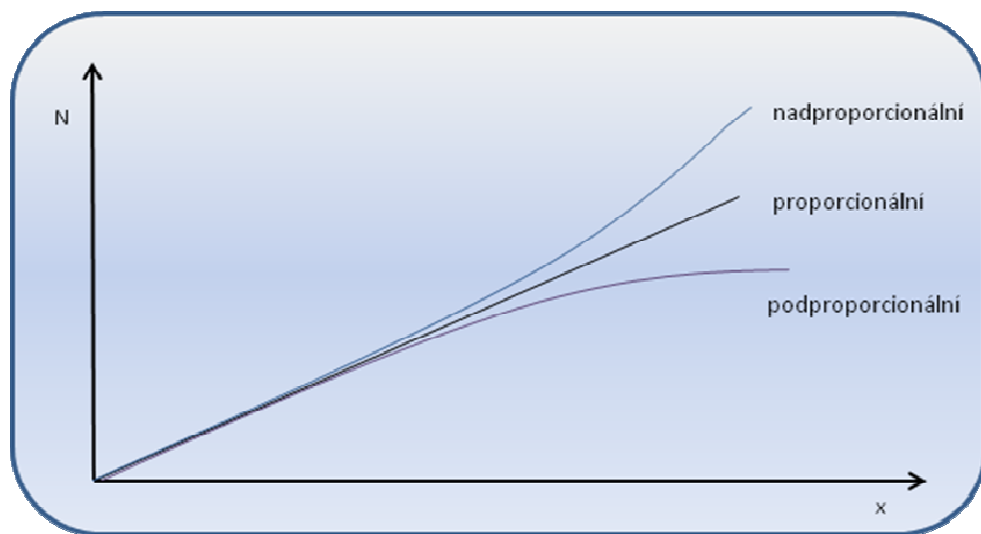


Obr. 4 Vztah nákladů fixních a variabilních [7]

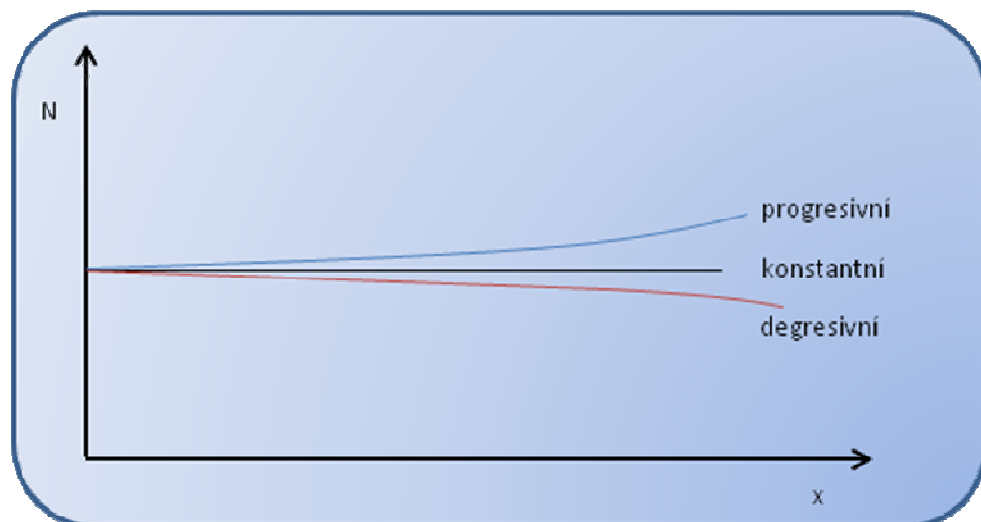
Variabilní náklady jsou náklady, které se mění v závislosti na vyrobené produkci. Do variabilních nákladů lze zařadit položky jednicových nákladů a variabilní část režijních nákladů. Variabilními režijními náklady rozumíme například spotřebu režijního materiálu bezprostředně spojenou s objemem výkonů, spotřebu energie k technologickým účelům, režijní mzdy včetně zdravotního a sociálního pojištění, aj.

Variabilní náklady členíme na:

- **proporcionální náklady** – celkový objem těchto nákladů roste přímo úměrně počtu prováděných výkonů;
- **podproporcionální náklady** – celkový objem nákladů roste zpravidla pomaleji než objem prováděných výkonů;
- **nadproporcionální náklady** – celkový objem nákladů roste zpravidla rychleji než objem prováděných výkonů. [2, 5, 7]



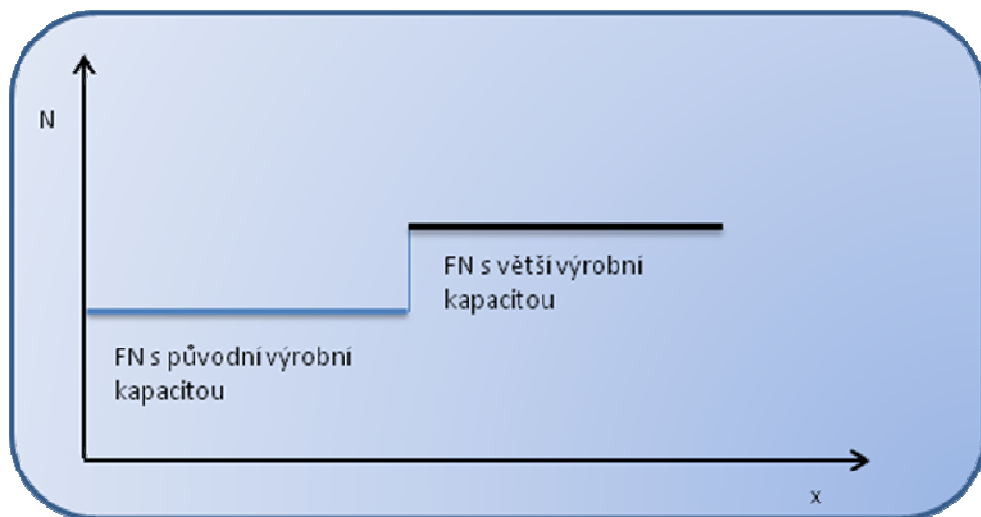
Obr. 5 Průběh celkových variabilních nákladů [vlastní úprava dle 2]



Obr. 6 Průběh průměrných variabilních nákladů [vlastní úprava dle 2]

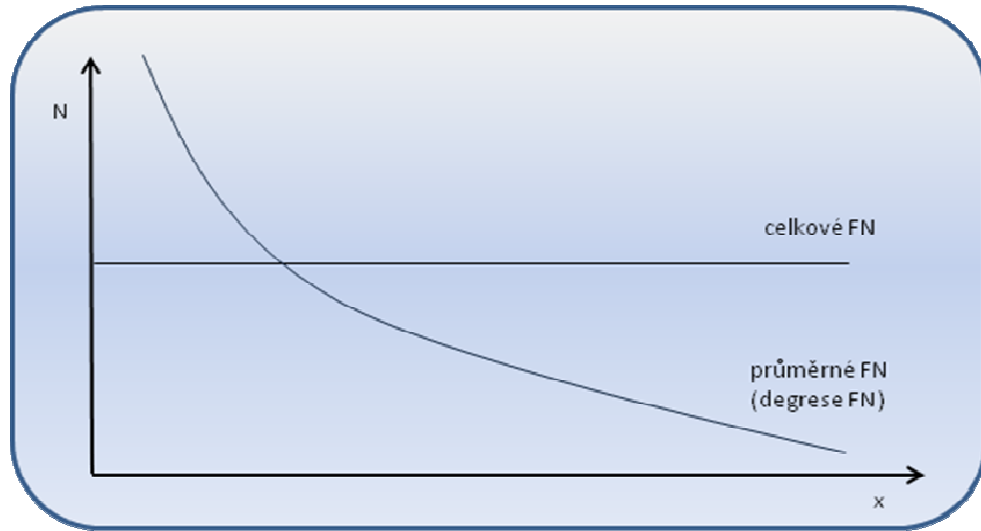
Fixní náklady se na rozdíl od variabilních nemění v závislosti na objemu vyráběné produkce. Fixní náklady lze charakterizovat jako jednorázový vklad do podnikání ještě před výrobou první jednotky výkonu – vznikají již v nulovém bodě objemu. Mezi fixní náklady řadíme platy řídicích pracovníků, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nájemné, náklady na patenty a licence, kancelářské potřeby, telekomunikační služby, atd.

Fakt, že se fixní náklady nemění, je však relativní. Mohou se změnit například při zvýšení výrobní kapacity. Fixní náklady se nemění postupně, ale jakýmsi skokem, který je znázorněn na následujícím grafu.



Obr. 7 Graf fixních nákladů [vlastní úprava dle 2]

Fixní náklady se do jisté míry při zvyšujícím se objemu produkce nemění. Z této skutečnosti vyplývá fakt, že průměrné fixní náklady klesají, protože na stejný rozsah fixních nákladů připadá stále vyšší objem výkonů. Tento jev odborně nazýváme degresí fixních nákladů.



Obr. 8 Průběh celkových a průměrných fixních nákladů [vlastní úprava dle 2]

Fixní náklady existují pouze v krátkodobém časovém horizontu. Pokud je zkoumáme dlouhodobě, veškeré výrobní činitele jsou proměnné, a proto neexistují žádné fixní náklady.

Klasifikace nákladů dle závislosti na objemu prováděných výkonů má pro podnik další důležitý význam. Díky jasné klasifikaci fixních a variabilních nákladů si podnik může spočítat některé základní ekonomické ukazatele, jako je například bod zvratu, příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku nebo limity variabilních a fixních nákladů a limitní ceny. [5, 6, 7]

## 2 KALKULACE

V této kapitole mé bakalářské práce se budu věnovat kalkulacím nákladů a kalkulačnímu systému, protože kalkulace jsou prvním krokem k vytváření cen výrobků a zboží společnosti. Kalkulacemi, kalkulačním systémem a tvorbou ceny zboží se budu dále zabývat v praktické části této bakalářské práce.

Kalkulace jsou nástroj, jehož použití je velmi široké. Zejména jejich využití v manažerském řízení společnosti. Největší význam mají při rozhodování o sortimentním složení prodávaných výrobků a služeb a o způsobu jejich provádění. Také slouží jako podklad pro tvorbu vnitropodnikových cen, ale též jako nástroj řízení hospodárnosti, při sestavování plánů a rozpočtů, při ocenění aktiv vytvořených vlastní činností (pro ocenění především nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků i dlouhodobých aktiv) a při cenových úlohách.

Všechny tyto úlohy ovšem nemůže plnit jediný propočet nákladů na kalkulační jednici. V podnicích se proto sestavují různé typy kalkulací na základě toho, k jakému účelu slouží.

Předmětem kalkulace je kalkulační jednice a kalkulované množství. Kalkulační jednice je určitý výkon, který je měřitelný. Mezi kalkulační jednice patří jednotky množství, hmotnosti, plochy, délky, času, apod. Kalkulované množství představuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž jsou zjišťovány celkové náklady.

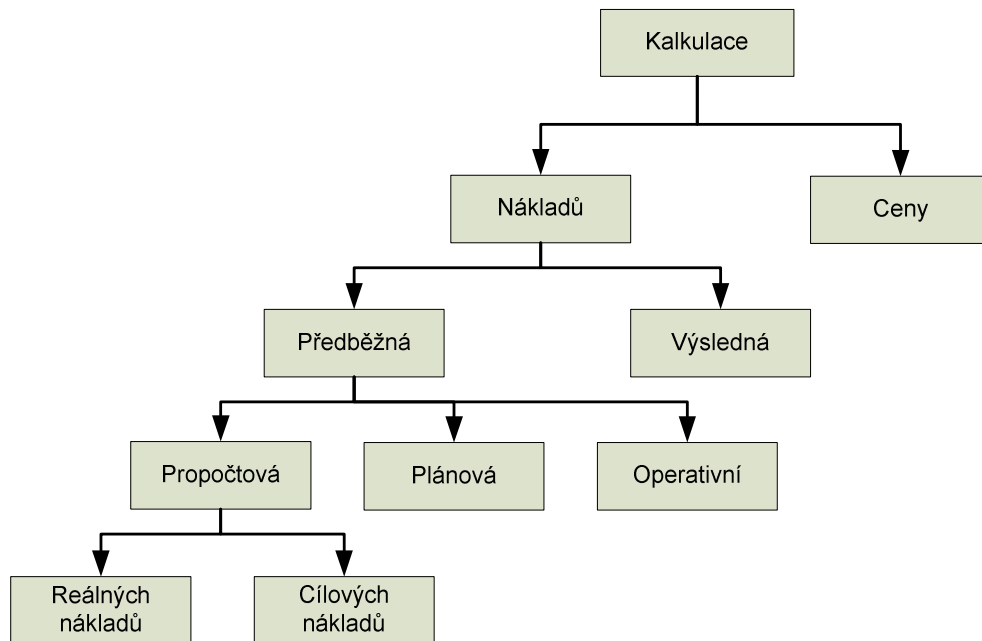
Kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří kalkulační systém, kterému se budu dále podrobněji věnovat v následujících odstavcích. [1, 2]

### 2.1 Kalkulační systém

Všechny kalkulace sestavované v podniku a vztahy mezi nimi tvoří často velmi rozsáhlý a variantní kalkulační systém. Jednotlivé prvky tohoto systému, jednotlivé kalkulace, se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. Základním kritériem jejich rozlišení je tedy to, zda jsou podkladem rozhodování běžného, preventivního, střednědobého nebo strategického.

Účinnost tohoto systému však není určena pouze obsahovou kvalitou a rozsahem jeho prvků. Značně ji ovlivňují i vazby mezi prvky, umožňující porovnávat jednotlivé kalkulace, využívat je ve značně variantních spojeních a kombinovat jejich informace. [2, 5]

Kalkulace lze rozčlenit dle následujícího obrázku:



*Obr. 9 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití. [vlastní zpracování dle 9]*

Kalkulace předběžné se sestavují v době před zahájením výroby výkonu a plní svou úlohu zejména ve fázi plánování. Předběžné kalkulace se dále člení na propočtové, operativní a plánové.

Kalkulace výsledné se sestavují v průběhu výrobních činností, po dokončení či po prodeji výkonů. [2]

### 2.1.1 Propočtová kalkulace

Hlavním obecným úkolem propočtové kalkulace je vytvořit podklady pro předběžné posouzení efektivity. Navrhnout cenu nově vyrobeného výkonu.

Propočtová kalkulace se zpravidla sestavuje současně s technickým upřesněním nového výkonu. Sestavuje se ještě před jeho konstrukční a technologickou přípravou. V této době ještě nejsou k dispozici přesné spotřební a výkonové normy, proto se vychází především z informací o nákladech podobných výrobků, z normativů obecnější platnosti a z odhadů. Propočtová kalkulace, plní funkci limitu nákladů pro útvary technické přípravy výroby, které zajišťují konkrétní podmínky tvorby výkonu.

Využití propočtové kalkulace závisí na charakteru činnosti podniku. V hromadné a sériové výrobě představuje jedno ze základních kritérií při posuzování předběžné ziskovosti nového výkonu. Porovnáním propočtové kalkulace s cenou akceptovatelnou na trhu se zkoumá, zda navrhovaný výrobek zajistí požadovaný zisk. Toto srovnání umožní následně firmě zjistit, zda výkon vyrábět či ne. Pakliže se rozhodne vyrábět, slouží tato kalkulace jako orientační hranice pro útvary přípravy výroby. V zakázkově orientovaném typu činnosti podniku je podkladem pro zpracování cenové nabídky a jednání o ceně s konkrétním zákazníkem. Výsledek kalkulace je určen pro útvary zajišťující přípravu a realizaci zakázky při dané úrovni nákladové náročnosti. [1, 2]

### 2.1.2 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace se využívá u výkonů, jejichž výroba se opakuje v průběhu delšího časového období. Při sestavování se vychází z existujících podmínek daných konstrukčními vlastnostmi výkonu a technologickými postupy. Součástí plánové kalkulace je také stanovení výchozích spotřebních a výkonových norem.

Plánová kalkulace může mít dvojí podobu:

- **plánová kalkulace dílčího období** vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech, následujících po realizaci předpokládaných změn;
- **plánová kalkulace celého hodnoceného období** je v podstatě váženým aritmetickým průměrem jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů, (reagující na změny v plánu inovací), přičemž jako váhy vystupují objemy výkonů, jejichž výroba se v daném dílčím období předpokládá.

Při zpracovávání hlavního podnikového rozpočtu, je tato kalkulace důležitým podkladem, a to zejména při rozpočtování nákladů v rozpočtové výsledovce, výdajů v rozpočtu peněžních toků a zásob vlastní výroby v rozpočtové rozvaze.

Plánové kalkulace jsou ve vazbě na operativní kalkulaci významným nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů. Vymezuji cíle, kterých mají technické útvary přípravy výroby při realizaci různých inovací dosáhnout. [1]

### 2.1.3 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace vyjadřují předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám výrobní činnosti. Představují výši nákladů dle konstrukční a technologické dokumentace, které jsou zpracované v útvarech zodpovídajících za přípravu výroby.

Kalkulace operativní nám přináší další zpřesnění položek nákladů podle konkrétních podmínek. Navazuje tak na kalkulaci plánovou. Jejich vzájemným srovnáním se v průběhu roku kontroluje zajištěnost ročního plánu nákladů podniku.

Tyto kalkulace se sestavují na základě tzv. operativních, spotřebních a výkonových norem a sestavují se především na položkách přímých jednicových nákladů. Normy určené pro sestavování těchto konkrétních kalkulací se mění, dochází-li k jakýmkoli změnám vytvořených podmínek.

Kalkulace je využívána především při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Hlavní využití je při uplatnění tzv. rozdílových metod, které poskytují preventivní a běžnou kontrolu hospodárnosti tím způsobem, že porovnává skutečně vynaložený náklad s nákladovým úkolem již v okamžiku spotřeby zdrojů nebo ještě před jejich vynaložením. [2]

### 2.1.4 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je nástrojem následné kontroly hospodárnosti. Vyjadřuje skutečné náklady vynaložené nebo průměrně vynaložené na jednotku výkonu vyrobenou v určitém časovém období či dávce.

Při porovnání s operativní kalkulací slouží především jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby ve vynakládání jednicových nákladů.

Význam výsledné kalkulace souvisí s charakterem činnosti. Vyšší využití má v zakázkovém typu činnosti a ve výrobcích s delším výrobním cyklem. Zde je třeba průběžně porovnávat náklady dle operativní kalkulace a skutečné náklady. V případě rozdílu ještě před



dokončením zakázky by se měla provést opatření, která povedou k dodržení stanoveného nákladového úkolu. Výsledná kalkulace je informačním nástrojem, který pomáhá k řízení výkonů, jejichž provádění ještě probíhá.

V hromadné a sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem kontrola skutečných nákladů, probíhá na úrovni jednotlivých odpovědnostních středisek. Analýza odchylek, zjištění jejich příčiny a odpovědnosti za jejich vznik poskytuje cenné informace pro řízení, i když v krátkém výrobním cyklu nelze možnému negativnímu stavu zabránit. [1, 2]

## 2.2 Kalkulace ceny

Kalkulace ceny se od kalkulace nákladů liší nejen obsahem, ale také výchozím přístupem k její tvorbě. Tento přístup se následně projevuje i v jejím obsahu. Cenová kalkulace zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku uskutečněné ve formě výnosů.

Vzhledem k vývoji tržního hospodářství se u nás význam cenových kalkulací mění. Jejich sestavování je čím dál méně časté. V dnešní době tyto kalkulace neslouží jako zásadní podklad pro konečnou cenu výrobku nebo služby. Dnes se využívají jen při některých způsobech tvorby ceny.

Skutečnost je však taková, že i v případech, kdy se cena například různými způsoby odvozuje, je důležité si sestavovat určitou „stínovou“ kalkulaci ceny. Při tzv. „stínové“ kalkulaci porovnáváme různé skutečnosti, které souvisí s prodejem nebo nákupem požadovaného zboží nebo služby. Tato kalkulace nám zajistí, že budeme prodávat nebo nakupovat se ziskem, který požadujeme, a naše podnikání bude efektivní. [2]

## 2.3 Kalkulační vzorce

Kalkulace se obvykle sestavují za pomoci různých kalkulačních vzorců. Kalkulační vzorce jsou v podstatě určité systémy seřazení jednotlivých položek kalkulovaných nákladů.

V časech Československa existovala jistá „federální“ vyhláška o kalkulaci, která udávala i typizovaný kalkulační vzorec. Všechny podniky jej musely využívat i v případě, že pro jejich podnikání nebyl zrovna nejvhodnější. V dnešní době si každá společnost může vytvořit vlastní kalkulační vzorec nebo vzorce podle toho jak jim to vyhovuje.

Kalkulační vzorce figurující v následujícím textu patří mezi nejznámější a nejvyužívanější v českých podnicích. [13]

### 2.3.1 Typový kalkulační vzorec

Tento vzorec byl dříve povinný pro všechny podnikatele bez výjimky. Ministerstvo hospodářství jej zavedlo kvůli určité jednotnosti. Díky tomuto vzorci bylo snazší kontrolovat hospodárnost jednotlivých podnikatelských subjektů.

#### **Struktura typového kalkulačního vzorce**

- Přímý materiál
  - Přímé mzdy
  - Ostatní přímé náklady
  - Výrobní režie
- 

#### **SOUČET: VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY**

- Správní režie
  - Zásobovací režie
- 

#### **SOUČET: VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU**

- Odbytové náklady/režie
- 

#### **SOUČET: ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU**

- Zisk (ztráta)
- 

#### **SOUČET: PRODEJNÍ CENA**

#### **Vysvětlení jednotlivých položek typového kalkulačního vzorce**

- **Přímý materiál** je tvořen spotřebou surovin potřebných k výrobě. Jedná se především o základní materiál, výrobky, polotovary, služby, aj.
- **Přímé mzdy** jsou mzdy, které přímo souvisejí s výrobou určitého výrobku. Lze je přesně stanovit přímo na kalkulační jednici. Příkladem mohou být mzdy dělníků výroby.
- **Ostatní přímé náklady** jsou náklady, které nejsou obsaženy v předchozích dvou položkách kalkulačního vzorce. Tyto náklady také můžeme stanovit přímo na kal-

kulační jednici. Mezi ostatní přímé náklady řadíme např. technologické palivo, odpisy, energie, patenty, licence, opravy, apod.

- **Výrobní režie** zahrnuje souhrnné náklady související s řízením a obsluhou provozu podniku. Jsou to společné náklady na výrobu všech výrobků, které společnost vyrábí a nabízí. Tyto náklady nelze přesně přidělit určité kalkulační jednici. Náklady výrobní režie stanovujeme za pomoci různých přepočtů, např. za pomoci rozvrhové základny, kterou mohou být přímé mzdy, přímý materiál, aj.
- **Správní režie** je tvořena všemi náklady, souvisejícími s řízením a správou podniku.
- **Odbytové náklady** zahrnují veškeré náklady související s odbytem. Jedná se o náklady na obaly, přepravné, reklamu nebo propagaci.

Úplné vlastní náklady výkonu udávají všechny náklady, které podnik vynaloží nebo vynaložil na výrobu kalkulační jednice. Jsou také základem pro tvorbu prodejní ceny. Pro podnik je nevýhodné dlouhodobě prodávat své výrobky (kalkulační jednice) za cenu nižší, než jsou úplné vlastní náklady výkonu. V takovém případě podnik prodává se ztrátou a mohou mu vzniknout vážné finanční potíže. [6, 13]

### **Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici**

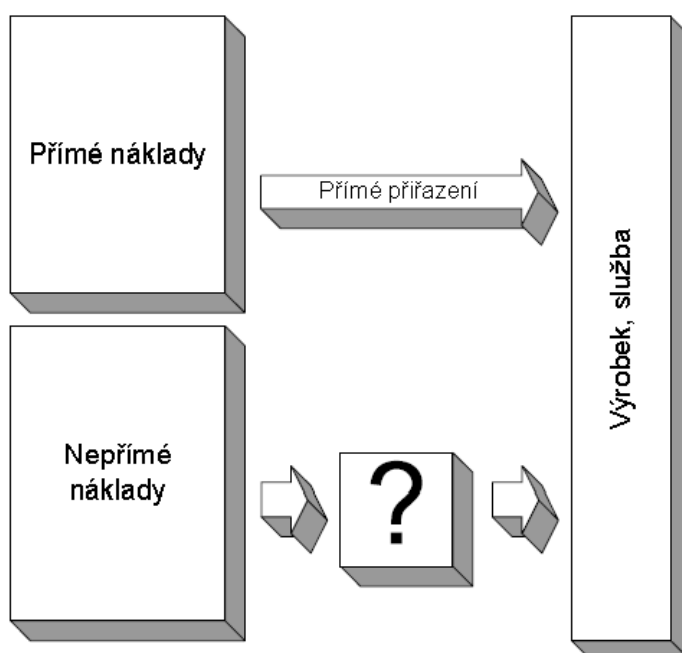
Při sestavování kalkulace je pro nás žádoucí, abychom co největší objem nákladů stanovovali přímo. Kalkulace je tak přesnější a má lepší vypovídací schopnost. Přímé náklady na kalkulační jednici stanovujeme zpravidla za pomoci určitých norem spotřeby, pracnosti, apod. Údaje pro vypracování těchto norem čerpáme z účetnictví, skladové evidence, atd.

Nepřímé náklady na kalkulační jednici stanovujeme za pomoci režijní přírážky nebo režijní sazby. Režijní přírážka je v procentech vyjádřený poměr režijních nákladů ke zvolené peňěžní rozvrhové základně. Režijní sazba je podíl režijních nákladů připadajících na jednotku naturální rozvrhové základny. Pro rozvrhování režijních nákladů můžeme zvolit základnu:

- **peněžní** (přímé mzdy, přímý materiál nebo celkové přímé náklady);
- **naturální** (hmotnost výrobku, normohodiny, počet kusů výrobku);
- **nevýrobní středisko** (počet vyřízených zakázek, počet vyexpedovaných výrobků).

Jakou základnu pro výpočet naší kalkulace zvolíme, je pouze naše rozhodnutí. Měli bychom však zvážit všechny výhody a nevýhody jednotlivých základen. Naším cílem je vypracovat kalkulaci, která bude mít optimální vypovídající schopnost pro řízení společnosti. Peněžní základny jsou snadněji zjistitelné, musíme však zvážit vývoj cen výrobků na trhu. Naturální základny jsou naopak stabilní, ale často obtížněji zjistitelné.

Rozvrhovou základnu bychom měli zvolit tak, aby základna měla co největší příčinnou závislost s daným výkonem, byla stabilní, velká a snadno zjistitelná. Dále by měla tvořit podstatný podíl ve struktuře nákladů. [6, 8, 11]



Obr. 10 Přiřazení přímých a nepřímých nákladů výkonu [8]

### 2.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulační vzorec se používá s ohledem na potřebu podniku vyjádřit zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Základem této úvahy je také skutečnost, že cena výrobku je dopředu dána trhem a tržním postavením daného výrobku a je tedy prvotním a nejdůležitějším vstupním údajem kalkulace.

Tento typ kalkulačního vzorce je využíván například u automobilového průmyslu, kde se výběr materiálů a doplňků musí odvíjet od předem stanovené ceny, kterou je ochoten trh akceptovat. Pokud by automobilový výrobci postupovali opačným způsobem, mohlo by se

stát, že náklady na výrobu automobilu by byly příliš vysoké a tím by byla vysoká i prodejní cena, se kterou by na trhu neuspěli. [12]

### **Struktura retrográdního kalkulačního vzorce**

#### **ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU**

---

- dočasná cenová zvýhodnění
  - slevy zákazníkům (sezónní, množstevní,...)
- 

#### **CENA PO ÚPRAVÁCH**

- náklady
- 

#### **ZISK**

### **2.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady**

Další modifikací vzorců může být podrobnější struktura vykazovaných nákladů, tj. odděleně vykazovat náklady ovlivnitelné změnami v objemu výroby. V dnešní době je stále nezbytnější sledovat míru využití výrobních kapacit a tyto skutečnosti zobrazit také v kalkulačním systému. Patří sem například kalkulace variabilních nákladů. [12]

### **Struktura vzorce oddělujícího fixní a variabilní náklady**

#### **CENY PO ÚPRAVÁCH**

- **Variabilní náklady výrobku**
    - Přímé (jednicové) náklady
    - Variabilní režie
- 

#### **Marže (krycí příspěvek)**

- **Fixní náklady v průměru připadající na výrobek**
- 

#### **Zisk v průměru připadající na výrobek**

## 2.4 Kalkulační metody

Metody kalkulace představují určitý postup sestavování jednotlivých kalkulací. Kalkulační metoda určuje, jakým způsobem kalkulaci sestavíme. Známe mnoho kalkulačních metod. Některé se využívají více, jiné méně. Blíže se s jednotlivými metodami kalkulací seznámíme v následujících odstavcích.

### 2.4.1 Kalkulace dělením

Kalkulace, které sestavujeme za pomoci dělení, můžeme dále ještě členit na prosté kalkulace dělením, stupňovité kalkulace dělením a kalkulace dělením poměrovými čísly.

Prostá kalkulace dělením se využívá nejčastěji v hromadné výrobě (při výrobě piva, limonád nebo při výrobě motorů). Výpočet této kalkulace je jednoduchý. Jednotlivé položky kalkulačního vzorce jsou zjišťovány tak, že úhrn celkových nákladů za období vydělíme počtem kalkulačních jednic vyrobených v období.

Stupňovitá kalkulace dělením se využívá nejčastěji tehdy, když se liší počet vyrobených a prodaných výrobků. S její pomocí lze oddělit výrobní, správní či odbytové náklady. Tato metoda zajistí, že výrobky, které nebyly v daném období prodány, nejsou zatěžovány správními náklady. Využívá se především ve fázové výrobě, kdy výrobek prochází několika výrobními stupni – sestavujeme kalkulace pro jednotlivé stupně.

Kalkulace dělením poměrovými čísly se používá u výroby výrobků, které se od sebe liší pouze tvarem, velikostí, hmotností nebo jakostí, jedná se např. o dřevařské nebo cihlářské výrobky. U takovýchto výrobků je velmi obtížné zjišťovat výrobní náklady. [6, 11, 12]

### 2.4.2 Kalkulace přírážková

Přírážková kalkulace se využívá především v sériové a hromadné výrobě, při kalkulování režijních nákladů. U této metody je nutné, abychom náklady pečlivě rozdělili na přímé a režijní. Přímé náklady rozpočítáváme přímo na určitou kalkulační jednici a režijní náklady rozpočítáváme za pomoci stanovené rozvrhové základny a zúčtované přírážky. [8, 12]

### 2.4.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Ve sdružené výrobě vzniká v jednom výrobním procesu více výrobků (např. při výrobě uhlí vzniká také dehet a koks). Vznikají nám tak sdružené náklady, které je třeba rozčlenit

k jednotlivým druhům výrobků. K tomuto rozdělení lze využít zůstatkovou metodu kalkulace nebo rozčítací metodu kalkulace.

Zůstatkovou metodu kalkulace lze použít tehdy, když můžeme jeden výrobek označit jako hlavní a ostatní jako vedlejší. Tato metoda je jednoduchá. Její hlavní nevýhodou je velmi obtížná kontrola nákladů jednotlivých výrobků. Opakem zůstatkové metody kalkulace je rozčítací metoda kalkulace. U této kalkulace totiž výrobky nelze rozdělit na hlavní a vedlejší. Pro výpočet proto využívá poměrových čísel. [6, 8, 11]

#### **2.4.4 Kalkulace rozdílové**

Rozdílové metody kalkulace se využívají pro běžnou, operativní kontrolu. Tyto kalkulace stanoví výši nákladů předem jako normu nebo standard a následně zjišťují rozdíly skutečných nákladů a tímto úkolem. Rozdílové metody se využívají především v hromadné nebo sériové výrobě pro řízení přímých nákladů. Představiteli rozdílových kalkulací jsou metoda standardních nákladů a normová metoda. [8, 12]

#### **2.4.5 Neabsorpční metody kalkulace**

Hlavní rozdíl mezi absorpčními a neabsorpčními metodami kalkulací spočívá v tom, že u absorpčních metod, tedy u všech doposud prezentovaných metod, přiřazujeme jednotlivým výrobkům všechny složky nákladů. U absorpčních metod neboli u kalkulací plných nákladů musíme znát vyráběné množství, které je základním předpokladem pro stanovování nákladů na kalkulační jednici. Naopak u neabsorpčních metod kalkulací považujeme za důležité pouze některé složky nákladů. U tohoto typu kalkulací zohledňujeme fakt, že ne každý výrobek vyvolává vznik fixních nákladů nebo při prodeji přináší zisk. Neabsorpční kalkulace tedy nejsou závislé na přesné znalosti počtu vyráběných výrobků, ale váží se na určité časové období.

U neabsorpčních kalkulací nezjišťujeme zisk na daný výrobek, ale celkový zisk společnosti za dané období, který jí přinese výroba a prodej celého výrobního sortimentu. Známe dvě skupiny kalkulací neúplných nákladů, a to:

- kalkulace variabilních nákladů;
- kalkulace hrubého rozpětí neboli kalkulace přímých nákladů. [6, 8, 11, 12]

### **Kalkulace variabilních nákladů**

Při sestavování kalkulace variabilních nákladů se zabýváme pouze kalkulačními položkami variabilních nákladů. Díky této kalkulaci zjišťujeme, jak daný výrobek přispívá na úhradu fixních nákladů a zisku. Využíváme zde výpočtu příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, o kterém je podrobněji psáno již v předchozích odstavcích bakalářské práce. Pro připomenutí zdůrazňuji, že se jedná o rozdíl mezi cenou výrobku a variabilními náklady připadajícími na daný výrobek. [8, 12]

### **Kalkulace hrubého rozpětí**

Pro některé podniky je obtížné přesně stanovit výši variabilních nákladů. Je pro ně jednodušší zjišťovat náklady přímé. S přímými náklady počítá druhá neabsorpční metoda kalkulační – kalkulační hrubého rozpětí. Hrubé rozpětí zjistíme jako rozdíl mezi tržní cenou výrobku a přímými náklady.

Z výpočtu hrubého rozpětí zjišťujeme, jak daný výrobek přispívá na úhradu nepřímých nákladů a k tvorbě zisku. Díky vypočteným hodnotám hrubého rozpětí můžeme výrobky seřadit od nejvýhodnějších po nejméně výhodné pro danou společnost. Výrobky s nejvyšší hodnotou hrubého rozpětí přinášejí podniku největší prospěch. [6, 12]



### 3 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Po pečlivém prostudování literatury týkající se analýzy nákladů, kalkulačního systému, kalkulačních vzorců a kalkulačních metod jsem sestavila teoretickou část mé bakalářské práce. Při jejím sestavování jsem využila také poznatků, které jsem získala při svém studiu na střední a vysoké škole.

V první kapitole teoretické části jsou podrobně rozebrány náklady a jejich členění. Členění nákladů je pro podnik velmi důležité. Díky správnému rozčlenění nákladů lze náklady efektivněji řídit a přinášet tak prospěch celé společnosti. Náklady lze rozčlenit dle výkazu zisku a ztrát, dle nákladových druhů, dle účelu a podle závislosti na změnách objemu výroby.

Další část mé bakalářské práce je věnována problematice kalkulací a kalkulačního systému. Kalkulace jsou pro každou společnost nezbytnou součástí při stanovování cen výrobků a služeb. Díky kalkulacím může každá společnost přesněji stanovovat náklady na jednotlivé výkony, a tak lépe hospodařit. V této kapitole se podrobně zabývám kalkulačním systémem, kalkulacemi předběžnými a výslednými, kalkulacemi propočtovými nebo plánovými.

Pro výpočet kalkulací je také nezbytné znát kalkulační vzorce a metody sestavování kalkulací. Další kapitola teoretické části je tedy věnována této problematice. Máme několik kalkulačních vzorců. Dříve všechny společnosti musely využívat jeden typový kalkulační vzorec, v dnešní době si však každá firma může svobodně stanovit, který kalkulační vzorec pro své výpočty využije. Stejně tak je to i s metodami sestavování kalkulací. Pro každou firmu a pro každý výrobek je vhodná jiná metoda kalkulace.

Poznatky, které jsem získala při vypracovávání teoretické části mé bakalářské práce, využiji při vypracování části druhé, tedy v části praktické.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Pro zpracování praktické části mé bakalářské práce jsem si vybrala společnost XY, s. r. o. Jedná se o společnost střední velikosti, která na českém trhu působí téměř dvacet let.

Hlavní podnikatelskou činností společnosti XY, s. r. o. je prodej zemědělské techniky. Téměř 20 let si tato společnost udržuje silnou pozici na českém trhu se zemědělskými stroji. Svými obchody pokrývá téměř celé území České republiky.

Za dobu svého působení si společnost vybudovala propracovaný systém prodeje a služeb pro své zákazníky. Kromě prodeje zemědělských strojů a náhradních dílů, poskytuje společnost také služby v podobě servisu zemědělské techniky. [14]

### 4.1 Stručná historie společnosti

Společnost XY, s. r. o. byla založena v roce 1990 dvěma společníky a v roce 1991 zahájila svou obchodní činnost. Její základní kapitál činil 100 000,-- Kč a v prvním roce podnikání dosáhla obratu 13,5 mil. Kč.

Během prvních desíti let se společnost rozrůstá. Pokrývá svými obchody stále větší území, vytváří více pracovních míst a její obrat prudce roste. V roce 1996 je překročen obrat 299 mil. Kč.

V roce 2004 společnost navyšuje svůj základní kapitál na 25 mil. Kč a postupně rozšiřuje svou nabídku zboží a služeb a snaží se co nejlépe plnit potřeby a přání svých nových i stávajících zákazníků. V letošním roce firma oslaví dvacáté výročí své působnosti. [14]

### 4.2 Předměty činnosti společnosti

Společnost XY, s. r. o. se kromě obchodu se zemědělskou technikou zabývá následujícími předměty činnosti:

- obchod s náhradními díly k zemědělské technice;
- komplexní servis zemědělské techniky;
- agrobazar;
- zemědělské služby;
- komplexní servis vozidel IVECO.

### 4.3 Hlavní sortiment prodeje

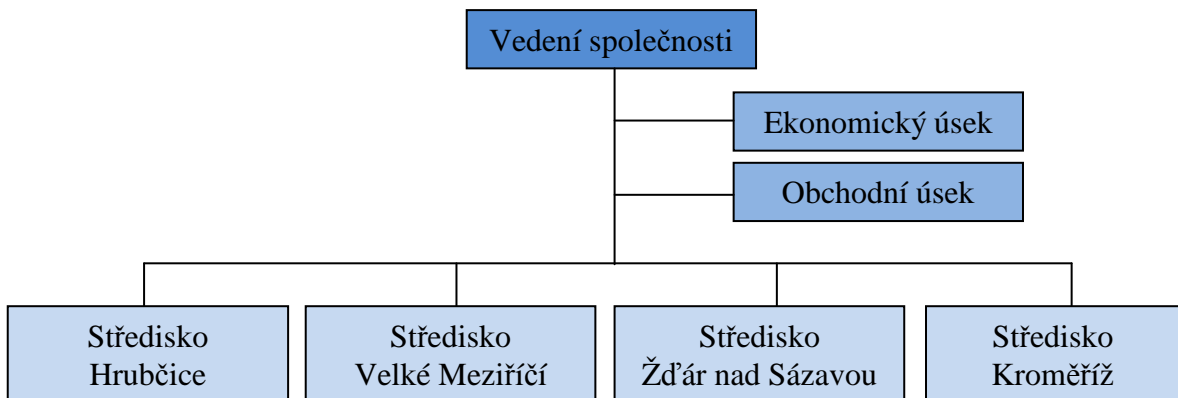
Prodejní sortiment společnosti XY, s. r. o. je velmi bohatý. Svým zákazníkům nabízí široké spektrum zemědělských strojů a příslušenství od mnoha dodavatelů. Vybrala jsem několik ukázek strojů, které společnost nabízí svým zákazníkům.

Tab. 1 Ukázky prodávaných strojů společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování dle 14]

Traktory NEW HOLLAND	Komunální traktory KIOTI
	
Sklízecí mlátičky NEW HOLLAND	Řezačky KEMPER
	
Manipulátory NEW HOLLAND	Čtyřkolky JOURNEY MAN
	

Kromě již výše zmíněných strojů nabízí firma k prodeji také adaptéry, secí a sázecí stroje, dopravní techniku, žací stroje, mulčovače, lisy, baličky, rozmetadla, apod.

#### 4.4 Zjednodušená organizační struktura společnosti



Obr. 11 Zjednodušená organizační struktura společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování]

Vedení společnosti XY, s. r. o. je představováno jednatelem a společníky podniku. Vedení společnosti sídlí v centrále, kde se taktéž nachází ekonomický a obchodní úsek společnosti. Jsou zde zpracovávány a uloženy veškeré účetní doklady. Obchodní referentky zde objednávají dopravu dovážených strojů, tvoří cenové nabídky a objednávky.

Společnost XY, s. r. o. má dále svá jednotlivá střediska, která jsou situována téměř napříč celou Moravou. Každé středisko má svého vedoucího, který řídí jeho hospodaření. Každé středisko má také vlastní účetní, která vyřizuje jeho agendu a obchodní případy. Pod každé středisko spadá několik obchodních zástupců, kteří jsou neustále v terénu a prodávají stroje a pečují o zákazníky. Na střediscích se nacházejí také pracoviště servisu, kde servisní technici provádějí záruční i pozáruční opravy zemědělských a lesnických strojů.

#### 4.5 Hlavní obchodní partneři společnosti

Společnost XY, s. r. o. není, jak jsme se již dozvěděli, výrobním podnikem. Jedná se o obchodní firmu, která pouze nakupuje a prodává zemědělskou techniku. Firma tedy musí nabízené zboží nejdříve koupit od svých obchodních partnerů. Dobré vztahy s dodavateli a obchodními partnery jsou tudíž pro firmu nezbytné.

Mezi nejdůležitější partnery této obchodní společnosti patří následující firmy.

Tab. 2 Obchodní partneři společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování dle 14]

L. BERGMANN, Maschinenfabrik	NEW HOLLAND
	
Deaong – KIOTI	Sampo Rosenlew AG
	
Maschinenfabrik KEMPER	Great Plains Manufacturing
	

#### 4.6 Základní ekonomické údaje společnosti

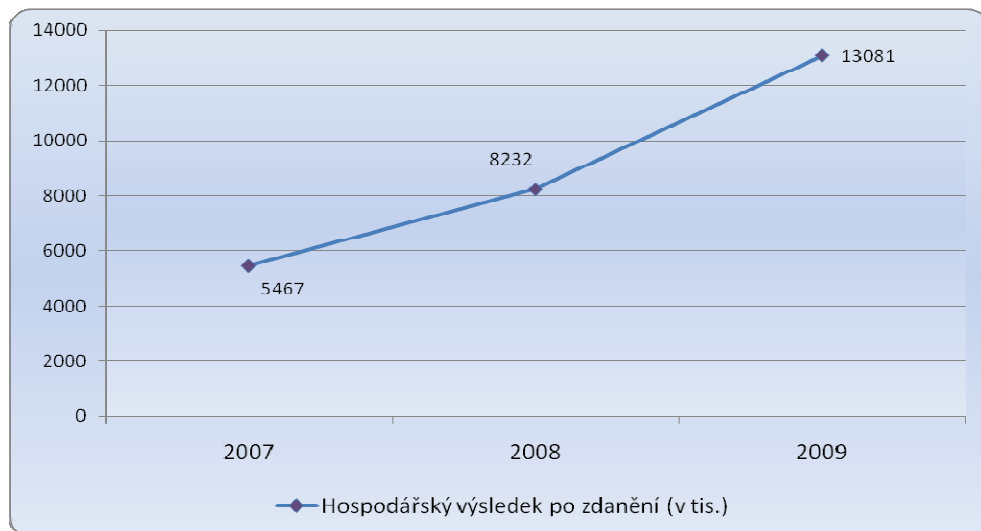
V praktické části své bakalářské práce jsem se rozhodla zkoumat náklady a kalkulace společnosti v letech 2007 – 2009, a proto bych ráda uvedla několik základních ekonomických údajů, týkajících se sledovaného období.

V roce 2008 propukla ve Spojených státech hospodářská krize. V zemědělském oboru, ve kterém vykonává svou podnikatelskou činnost společnost XY, s. r. o., vyvolala krize výrazné důsledky. Ceny zemědělských produktů postupně klesaly, zemědělci tedy dosahovali nižších zisků, a proto omezili investice do nové zemědělské techniky. V dnešní době si

totiž každý podnikatel, který obdělává zemědělskou půdu, raději nechá své starší stroje pečlivě opravit, místo toho, aby nakupoval stroje nové. V důsledku této situace tržby společnosti rapidně klesly. Servisních zakázek přibylo, ale strojů se prodalo méně, než se očekávalo.

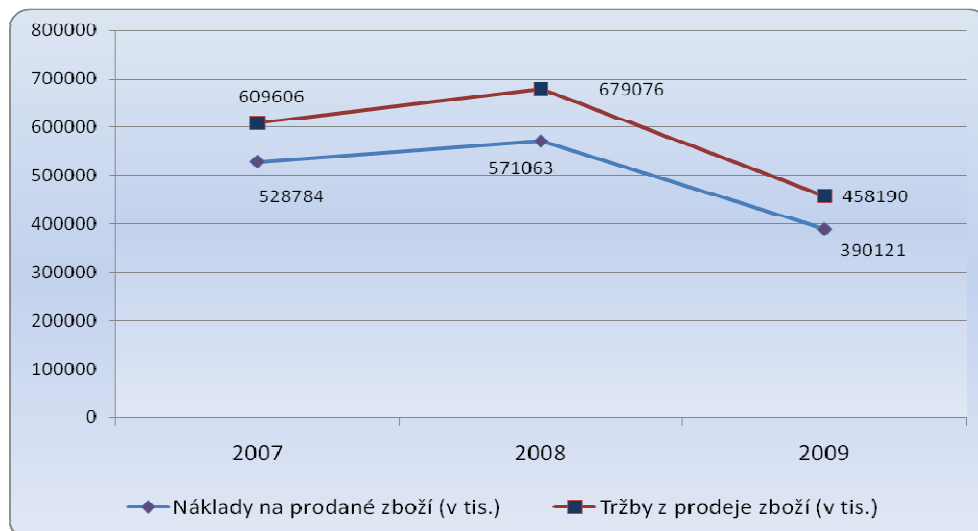
Na následujících grafech je znázorněn vývoj výsledku hospodaření společnosti, vývoj tržeb za prodané zboží, vývoj nákladů vynaložených na prodané zboží a vývoj počtu zaměstnanců společnosti v letech 2007 – 2009.

#### 4.6.1 Výsledek hospodaření



Obr. 12 Vývoj hospodářského výsledku po zdanění v letech 2007 – 2009  
[vlastní zpracování dle 14]

#### 4.6.2 Tržby a náklady



Obr. 13 Vývoj tržeb a nákladů za prodané zboží v letech 2007 – 2009  
[vlastní zpracování dle 14]

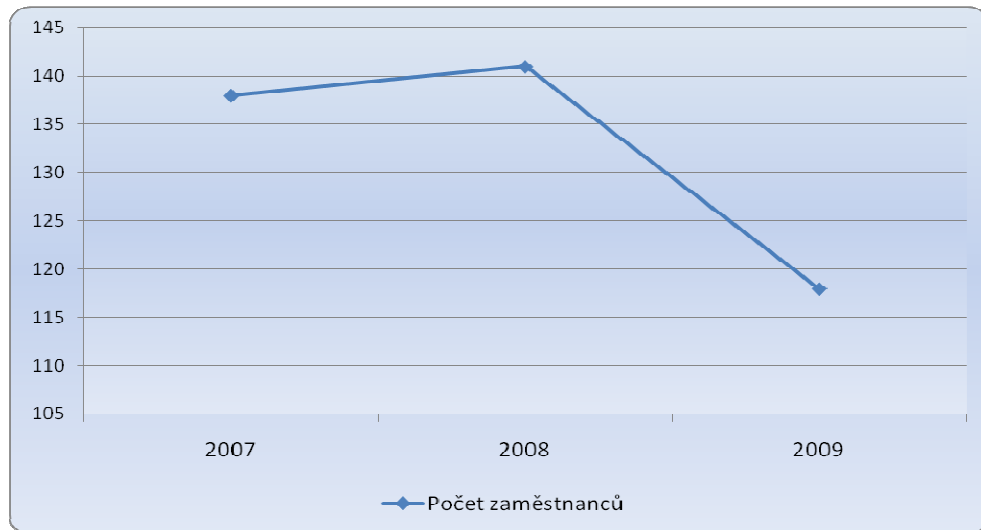
Na obrázcích č. 12 a 13 můžeme pozorovat, že i přes rapidní pokles tržeb za prodané zboží v roce 2009 hospodářský výsledek společnosti v daném roce stoupl a vyšplhal se na hodnotu cca 13 mil. Kč. Tento nárůst výnosů byl způsoben prodejem obchodního podílu dceřinné společnosti za 18 mil. Kč. Díky tomuto prodeji vykázala společnost daný zisk. Výnosy a náklady za prodané zboží se vyvíjely po celé zkoumané období přímo úměrně.

#### 4.6.3 Zaměstnanci

Tab. 3 Počty zaměstnanců společnosti v letech 2007 – 2009  
[vlastní zpracování]

Rok	Počet zaměstnanců
2007	138
2008	142
2009	118





Obr. 14 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

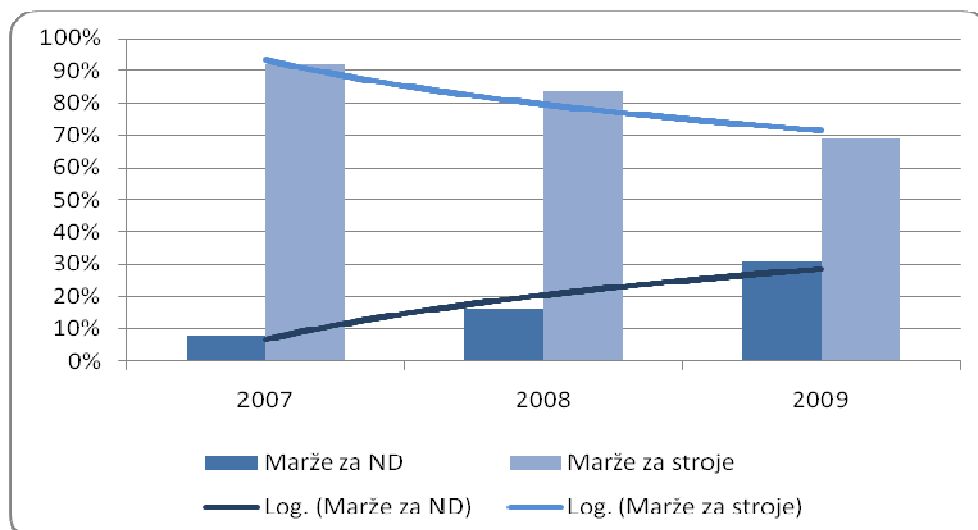
Na obrázku č. 14 vidíme vývoj počtu zaměstnanců za období 2007 – 2009. Jak můžeme vidět, v důsledku poklesu sjednávaných obchodů a tržeb společnost zredukovala stav svých zaměstnanců. Tento krok byl v dané situaci logický. Méně se prodávalo, bylo méně práce, proto firma nepotřebovala tak velkou pracovní sílu. V roce 2009 bylo snížení počtu zaměstnanců jedním z úsporných opatření, které společnost realizovala.

#### 4.7 Vývoj marže za náhradní díly a stroje

Některé společnosti zabývající se prodejem zemědělské techniky se specializují na prodej náhradních dílů. Hlavním zdrojem jejich příjmů jsou tedy marže získané z prodeje náhradních dílů. Naopak zemědělské stroje prodávají s nízkou marží.

Firma, ve které zpracovávám svou práci, se specializuje především na prodej zemědělských strojů. Prodej náhradních dílů je pouze vedlejší činností podnikání. Většina příjmů společnosti je tedy tvořena maržemi získanými při prodeji strojů.

Na následujícím grafu je znázorněn vývoj marží za stroje a náhradní díly ve firmě XY, s. r. o. za období 2007 – 2009.



Obr. 15 Vývoj marže za náhradní díly a stroje v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

Na grafu č. 15 vidíme, že celková marže za stroje rok od roku klesá a naopak se zvyšuje marže za náhradní díly. Tento vývoj je způsoben především situací na trhu se zemědělskými stroji. Poptávka po strojích od roku 2008 vysoce poklesla v důsledku hospodářské krize. Objem uzavřených obchodů se výrazně zmenšil. Zemědělci nemají finanční prostředky na nákup nových strojů, proto raději investují do servisních oprav a nákupu náhradních dílů na starší stroje.

Pokud bude tento vývoj pokračovat i nadále, firma by se měla snažit zvýšit prodej náhradních dílů a provádět co nejvíce servisních oprav. Alespoň částečně by tím mohla smazat propad v prodeji strojů a zlepšit tak své hospodaření.

## 5 ANALÝZA NÁKLADŮ

Jak již bylo řečeno v teoretické části mé bakalářské práce, analýza nákladů je pro každý podnik velice důležitá. Díky správnému sledování nákladů může podnik lépe hospodařit, eliminovat únik finančních prostředků z podniku, a tak vytvářet vyšší zisk.

Náklady vznikají v každém podnikání. Společnost XY, s. r. o. je obchodní společností. Její náklady jsou tudíž z převážné části tvořeny náklady na prodávané zboží. Občas není jednoduché přesně stanovit náklady, které se váží k určitému produktu, zboží nebo službě. Proto je velmi důležité náklady co nejpodrobnější členit.

Firma XY, s. r. o. sleduje své náklady za pomoci podrobné účetní analytické evidence. Díky této evidenci tak lze okamžitě zjistit jak vysoké náklady firma má například na kancelářské potřeby, na náhradní díly, na prodávané stroje, na nájemné, apod.

Účetní program, který je v podniku využíván, umožňuje náklady sledovat ale ještě podrobněji, než pouze podle jednotlivých analytických účtů. Pracovníci účtárny evidují náklady podle jednotlivých druhů nákladů (např. spotřeba materiálu, mzdové náklady, ostatní služby, apod.), dle středisek, ke kterým se náklady společnosti vztahují (např. náklady obchodního střediska Hrubčice, náklady obchodního oddělení, apod.), dle jednotlivých skupin strojů (evidence dle jednotlivých dodavatelů – např. náklady na stroje New Holland), a také podle jednotlivých výkonů (náklady na určitý prodávaný traktor, nebo náklady na účast na veletrhu zemědělské techniky). Díky této evidenci je možné zjistit, jaké náklady nese každé, samostatné středisko nebo útvar, nebo jak vysoké jsou náklady na určitou zakázku, akci nebo výkon.

### 5.1 Postup analýzy nákladů

Z důvodu rozsáhlého členění nákladů a mnoha možností dle jakých kritérií náklady společnosti analyzovat, jsem se rozhodla, že analýzu nákladů pro svou bakalářskou práci zpracuji dle následujících kritérií:

- nejprve provedu analýzu vývoje hlavních položek nákladů za celou společnost, které jsou obsaženy ve výkazu zisku a ztráty;

- dále se podrobně zaměřím na náklady, které se vztahují k prodávanému zboží a rozčlením je dle druhů na přímé a nepřímé (tyto náklady se využívají při zpracovávání kalkulací nákladů a jsou potřebné ke stanovování cen nových produktů).

Vývoj nákladů budu sledovat v letech 2007 – 2009. Poukážu na hlavní rozdíly, které v jednotlivých položkách nákladů za sledované období vznikly, a objasním skutečnosti, díky kterým se tyto náklady měnily a vyvíjely.

## 5.2 Analýza hlavních položek nákladů společnosti XY, s. r. o.

Jako hlavní položky nákladů společnosti XY, s. r. o. jsem klasifikovala položky nákladů obsažené ve výkazu zisku a ztráty. Hodnoty jednotlivých položek nákladů jsou uvedeny a zanalyzovány v následující tabulce. Při zpracování tabulky jsem využila údajů obsažených ve výkazů zisků a ztrát společnosti za sledované roky.

Tab. 4 Procentuální rozbor nákladových položek v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

Náklad (částky jsou uvedeny v tis. Kč)	2007	% podíl na celkových nákladech	2008	% podíl na celkových nákladech	2009	% podíl na celkových nákladech
Náklady celkem	647 902	100%	725 439	100%	500 086	100%
Náklady vynaložené na prodané zboží	528 784	81,61%	571 063	78,72%	390 121	78,01%
Výkonová spotřeba	54 421	8,40%	63 068	8,69%	36 638	7,33%
z toho spotřeba mat. a energie	13 638	2,10%	16 694	2,30%	10 632	2,13%
z toho služby	40 783	6,29%	46 374	6,39%	26 006	5,20%
Osobní náklady	46 535	7,18%	59 109	8,15%	51 053	10,21%
z toho mzdové náklady	34 247	5,29%	43 141	5,95%	38 427	7,68%
z toho náklady na soc. zabezpečení	11 321	1,75%	14 792	2,04%	11 392	2,28%
z toho sociální náklady	967	0,15%	1 176	0,16%	1 234	0,25%
Daně a poplatky	1 389	0,21%	1 078	0,15%	756	0,15%
Odpisy	4 908	0,76%	6 369	0,88%	6 165	1,23%
Zůstatková cena prodaného DHM	457	0,07%	264	0,04%	359	0,07%
Ostatní provozní náklady	1 428	0,22%	5 801	0,80%	3 302	0,66%
Prodané cenné papíry a podíly	0	0,00%	140	0,02%	200	0,04%
Nákladové úroky	4 681	0,72%	5 388	0,74%	3 363	0,67%
Ostatní finanční náklady	5 299	0,82%	13 159	1,81%	8 129	1,63%

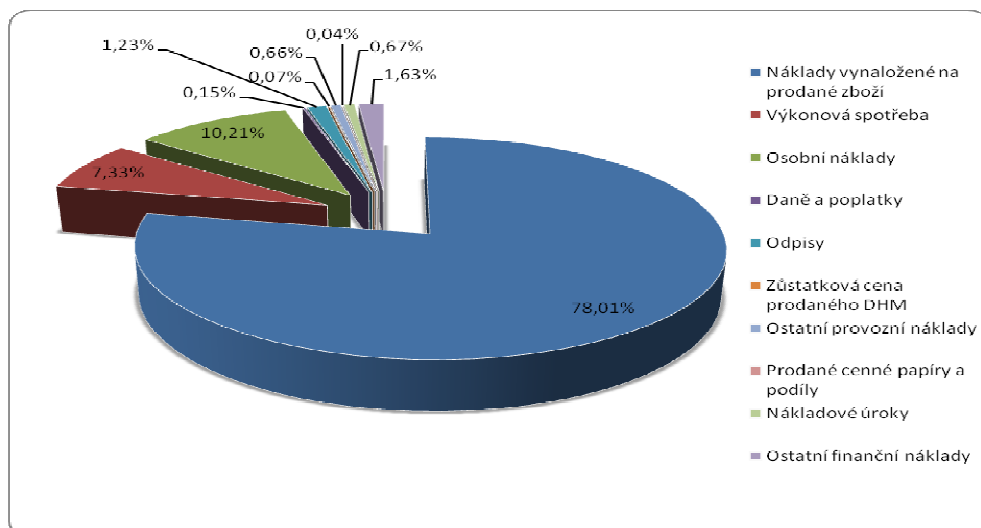
Z tabulky č. 4 je patrné, že náklady společnosti jsou dle očekávání tvořeny z největší části náklady vynaloženými na prodané zboží. Tyto náklady tvoří v průměru téměř 80% celkových nákladů ve sledovaných letech. V letech 2008 a 2009 podíl těchto nákladů na nákladech celkových nepatrně poklesl.

Dále jsou celkové náklady společnosti tvořeny náklady na výkonovou spotřebu. Jedná se o náklady na spotřebovaný materiál a energie a náklady vynaložené na služby. Převážná část těchto nákladů nepřímo souvisí s prodávaným zbožím.

Poslední položkou, která má větší podíl na celkové výši nákladů jsou náklady osobní, tedy náklady na mzdy pracovníků, náklady na sociální zabezpečení a sociální náklady. Podíl osobních nákladů na nákladech celkových je nejvyšší v roce 2009. Důvodem je, že náklady na prodané zboží klesaly, z důvodu nižšího prodeje, a redukce zaměstnanců ve společnosti, probíhala postupně. V souvislosti s propouštěním bylo také vypláceno odstupné.

Ostatní položky nákladů nemají z hlediska celkových nákladů pro firmu zásadní význam, i když se jedná někdy o milionové částky.

Procentuální struktura celkových nákladů se během sledovaných let 2007 – 2009 zásadně nezměnila. Na následujícím grafu je znázorněna procentuální struktura celkových nákladů společnosti za rok 2009.



Obr. 16 Procentuální struktura celkových nákladů společnosti v roce 2009

[vlastní zpracování]

Tab. 5 Vývojové trendy nákladů v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

Náklad (částky jsou uvedeny v tis. Kč)	2007	2008	2008/2007	2009	2009/2008	2009/2007
Náklady celkem	647 445	725 035	12%	499 527	-31%	-23%
Náklady vynaložené na prodané zboží	528 784	571 063	8%	390 121	-32%	-26%
Výkonová spotřeba	54 421	63 068	16%	36 638	-42%	-33%
Osobní náklady	46 535	59 109	27%	51 053	-14%	10%
Daně a poplatky	1 389	1 078	-22%	756	-30%	-46%
Odpisy	4 908	6 369	30%	6 165	-3%	26%
Ostatní provozní náklady	1 428	5 801	306%	3 302	-43%	131%
Nákladové úroky	4 681	5 388	15%	3 363	-38%	-28%
Ostatní finanční náklady	5 299	13 159	148%	8 129	-38%	53%

Pro srovnání vývoje nákladů ve vztahu k dosaženým výnosům uvádím také vývojové trendy položek výnosů obsažených ve výkaze zisků a ztrát společnosti v letech 2007 – 2009.

Tab. 6 Vývojové trendy výnosů v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

Výnos (částky jsou uvedeny v tis. Kč)	2007	2008	2008/2007	2009	2009/2008	2009/2007
Výnosy celkem	650 513	733 572	13%	513 398	-30%	-21%
Tržby za zboží	609 606	679 076	11%	458 190	-33%	-25%
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	24 127	25 930	7%	23 654	-9%	-2%
Tržby za DHM	1 248	318	-75%	1 117	251%	-10%
Ostatní provozní výnosy	1 453	4 576	215%	2 151	-53%	48%
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	140	140%	18 000	12757%	18000%
Výnosy z DFM	7 125	12 000	68%	70	-99%	-99%
Výnosové úroky	184	369	101%	216	-41%	17%
Ostatní finanční výnosy	6 770	11 163	65%	10 000	-10%	48%

V tabulkách číslo 5 a 6 jsou uvedeny vývojové trendy položek celkových nákladů a celkových výnosů ve zkoumaných letech. Některé položky nákladů jsem záměrně vynechala, protože jejich hodnoty nebyly zásadní.

Z obou tabulek vyplývá, že celkové náklady a výnosy se ve zkoumaných letech ve společnosti vyvíjely přímo úměrně. Následující komentář je věnován pouze položkám nákladů, protože moje práce zkoumá především firemní náklady.

### 5.2.1 Vyhodnocení rok 2008/2007

Pokud se do tabulky pozorně podíváme, všimneme si, že v roce 2008 vzrostly oproti roku 2007 téměř všechny položky nákladů, kromě nákladů vynaložených na daně a poplatky.

Celkové náklady vzrostly o 12%. Náklady vynaložené na prodávané zboží, se zvýšily celkem o 8% a náklady na výkonovou spotřebu dokonce o 16%. Tento nárůst byl způsoben především větším prodejem zboží. V průběhu 1. pololetí roku 2008 se zemědělcům a i ostatním firmám dařilo ještě dobře, takže se i více prodávalo, tudíž rostly i náklady s tímto prodejem spojené.

Zvýšení počtu zaměstnanců, patrné z grafu na straně 38, vysvětluje nárůst celkových osobních nákladů o 27%.

Daně a poplatky, které se jako jediné snížily o 22%, se snížily především kvůli nižším nákladům spojených s prováděním atestů prodávaného zboží. Pokud firma začíná dovážet nové zboží, toto zboží musí být schváleno ministerstvem, a s tím jsou spojeny poplatky. V roce 2008 firma nedováželo tolik druhů nových strojů jako v roce 2007.

Náklady spojené s odpisy se ve zkoumaném období zvýšily o 30%. Firma nakoupila v tomto období několik nových provozních objektů, které odepisuje.

Ostatní provozní náklady společnosti se v roce 2008 zvýšily, ve vztahu k roku 2007 o 306%. Toto zvýšení bylo způsobeno několika faktory. Firma se v roce 2008 rozhodla odepsat nedobytné pohledávky v hodnotě 461 tis. Kč. Dále v daném roce společnost vykázala při inventurách zásob manka a v neposlední řadě se firma snažila podpořit prodej poskytováním skont za včasné placení závazků. Přestože byla vyvinuta snaha o zlepšení peněžních toků společnosti, společnost platila spoustu svých závazků po splatnosti. Úroky z prodlení tedy mají na nárůstu ostatních provozních nákladů také svůj podíl.

Vzrůst nákladových úroků je v daném období spojen s pořízením nových provozních objektů. Tyto provozní objekty společnost financuje prostřednictvím několika úvěrů. S těmito úvěry jsou samozřejmě spojeny úroky, které společnost musí platit bance, za poskytnuté finanční zdroje.

Ostatní finanční náklady firmy vzrostly o 148%. Tyto náklady jsou tvořeny především kurzovými ztrátami. Zvýšení nákladů bylo způsobeno tím, že v roce 2008 se zásadně měnil kurz. Pro společnosti nakupující zboží ze zahraničí je výhodnější, když česká koruna posiluje. V druhé polovině roku 2008 koruna vlivem krize zásadně oslabila a způsobila tak nárůst ostatních finančních nákladů podniku.

### 5.2.2 Vyhodnocení rok 2009/2008

Při analýze vývojových trendů v letech 2008 a 2009 zjistíme, že celkové náklady společnosti klesly o 31%. Tento vývoj je způsoben poklesem všech položek nákladů.

Pokles všech položek nákladů je spojen s probíhající ekonomickou krizí. Firma v roce 2009 uzavřela podstatně méně obchodů, proto se náklady vynaložené na prodané zboží a náklady na výkonovou spotřebu snížily o 32% a 42%. Klesaly tržby, tím pádem klesaly i náklady spojené s prodejem zboží. Tržby za zboží poklesly o 33%.

Úsporné opatření, rozvázání pracovního poměru s několika zaměstnanci a snížení mezd všem zaměstnancům o 20%, způsobilo pokles osobních nákladů společnosti o 14%.

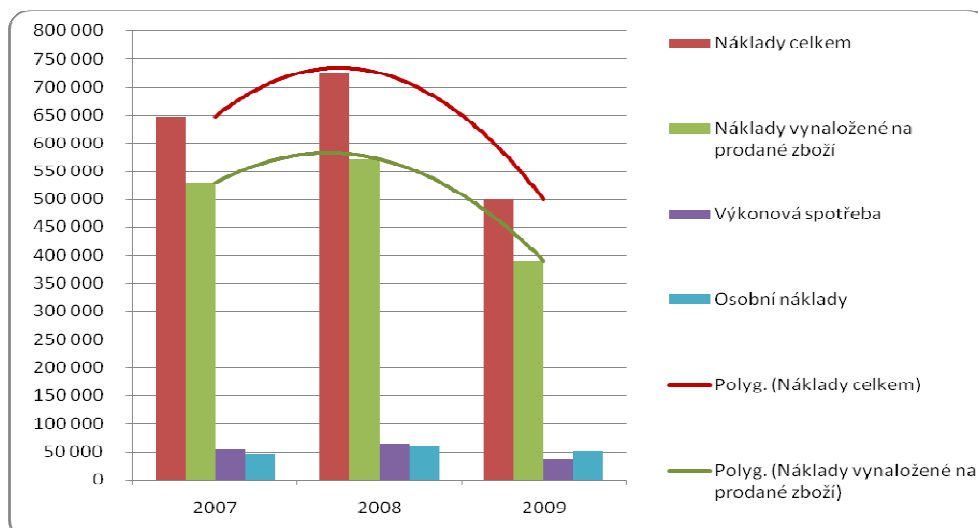
V roce 2009 se provádělo ještě méně atestů nově dováženého zboží, než v roce 2008. Náklady na daně a poplatky tedy klesly ještě o 30%.

Odpisy majetku v roce 2009 zůstaly téměř na stejné úrovni jako v roce předcházejícím.

Ostatní provozní náklady v roce 2009 poklesly o 43%. Tento vývoj je způsoben především skutečností, že v roce 2009 již nejsou v nákladech zahrnuty nedobytné pohledávky společnosti. Menší množství uzavřených obchodů zase ovlivnilo náklady vynaložené na skonta z prodejní ceny.

Nákladové úroky a ostatní finanční náklady poklesly v roce 2009 o 38%. Vzniklá situace opět souvisí s množstvím uzavřených obchodů. Pokud firma méně prodává a nakupuje, nevznikají jí tak vysoké kurzové ztráty. Co se týče nákladových úroků, firma postupně splácí své úvěry, a tak nákladové úroky klesají.





Obr. 17 Vývoj složek nákladů s největším podílem na celkových nákladech + vývoj celkových nákladů společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

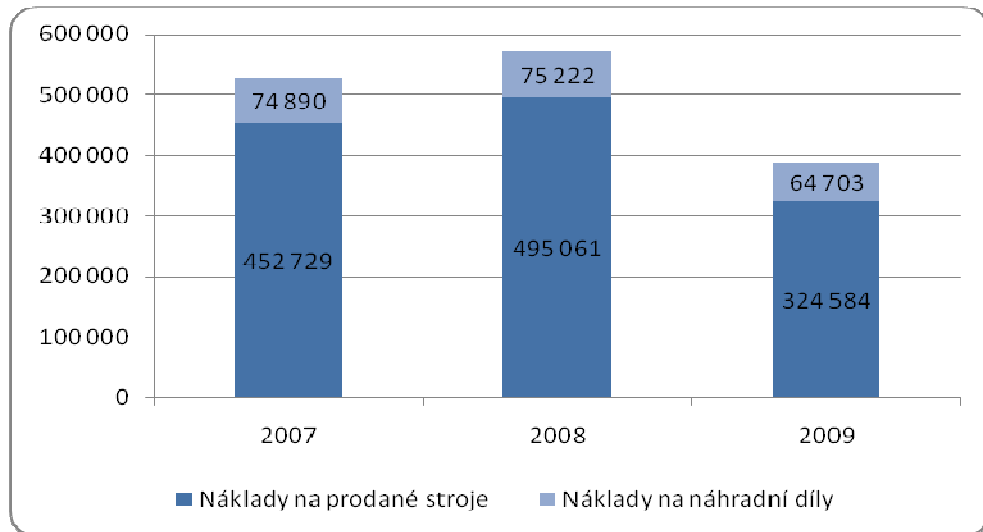
### 5.3 Analýza nákladů vztahujících se k prodávanému zboží

Náklady vztahující se k prodávanému zboží jsou za jednotlivé roky uvedeny v následujících tabulkách. Položky nákladů jsem si rozčlenila dle druhů na přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady se vztahují přímo k prodávanému sortimentu, nepřímé náklady musí společnost k jednotlivému zboží přiřazovat různými způsoby.

Při vypracovávání této části analýzy a tabulek jsem využila účetních sestav, ve kterých je vedena podrobná účetní analytická evidence nákladů společnosti.

Tab. 7 Přímé náklady společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

Přímé náklady (částky v tis. Kč)	2007	2008	2009
Náklady na prodané stroje	452 729	495 061	324 584
Náklady na náhradní díly	74 890	75 222	64 703
<b>Přímé náklady celkem</b>	<b>527 619</b>	<b>570 283</b>	<b>389 287</b>



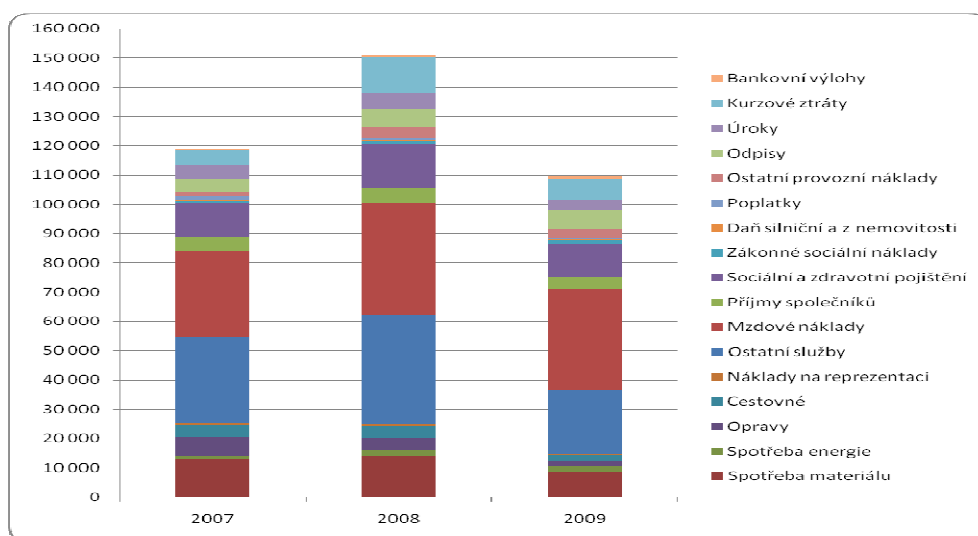
Obr. 18 Struktura přímých nákladů společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

V tabulce č. 7 jsou identifikované přímé náklady společnosti týkající se prodeje zboží. Hlavní sortiment zboží společnosti tvoří zemědělské stroje a náhradní díly. Firma však jako vedlejší činnost poskytuje i služby v podobě servisních prací, pronájmů apod. Dále provozuje ještě prodej květin a dekorací. Náklady spojené s tímto prodejem zde nejsou zahrnuty. Upozorňuji na tuto skutečnost z důvodu rozdílných částek v této tabulce a ve výkaze zisků a ztrát. Ve výkaze zisků a ztrát se částka nákladů vynaložených na prodané zboží liší. Tato odlišnost je způsobena právě náklady spojenými s poskytováním služeb a oblasti prodeje květin. Tyto náklady do své další analýzy nezahrnuji.

Přímé náklady společnosti jsou tvořeny náklady na prodej strojů a náklady na prodej náhradních dílů. Tyto položky nákladů společnost při sestavování kalkulací přiřazuje přímo v konkrétní výši k dané kalkulační jednotici. Ve vybrané společnosti považujeme za kalkulační jednotici určitý kalkulovaný stroj nebo určitý náhradní díl.

Tab. 8 Nepřímé náklady společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

Nepřímé náklady (částky v tis. Kč)	2007	2008	2009
Spotřeba materiálu	12 781	13 976	8 829
Spotřeba energie	1 121	2 096	1 814
Opravy	6 579	4 247	1 681
Cestovné	4 366	4 021	2 095
Náklady na reprezentaci	577	544	533
Ostatní služby	29 260	37 560	21 720
Mzdové náklady	29 358	38 131	34 635
Příjmy společníků	4 890	5 010	3 789
Sociální a zdravotní pojištění	11 322	14 792	11 393
Zákonné sociální náklady	967	1 176	1 234
Daň silniční a z nemovitosti	368	375	359
Poplatky	1 021	703	398
Ostatní provozní náklady	1 258	3 745	3 214
Odpisy	4 908	6 165	6 369
Úroky	4 681	5 388	3 326
Kurzové ztráty	4 940	12 253	7 332
Bankovní výlohy	360	907	795
<b>Nepřímé náklady celkem</b>	<b>118 757</b>	<b>151 089</b>	<b>109 516</b>



Obr. 19 Struktura nepřímých nákladů společnosti v letech 2007 – 2009

[vlastní zpracování]

Na obrázku č. 19 je znázorněna struktura nepřímých nákladů společnosti za sledované období. Tyto vybrané nepřímé náklady by měly být součástí kalkulací nákladů a ceny. Při

stanovování cen nových produktů je totiž důležité zohledňovat i náklady, které se přímo neváží ke kalkulační jednotce.

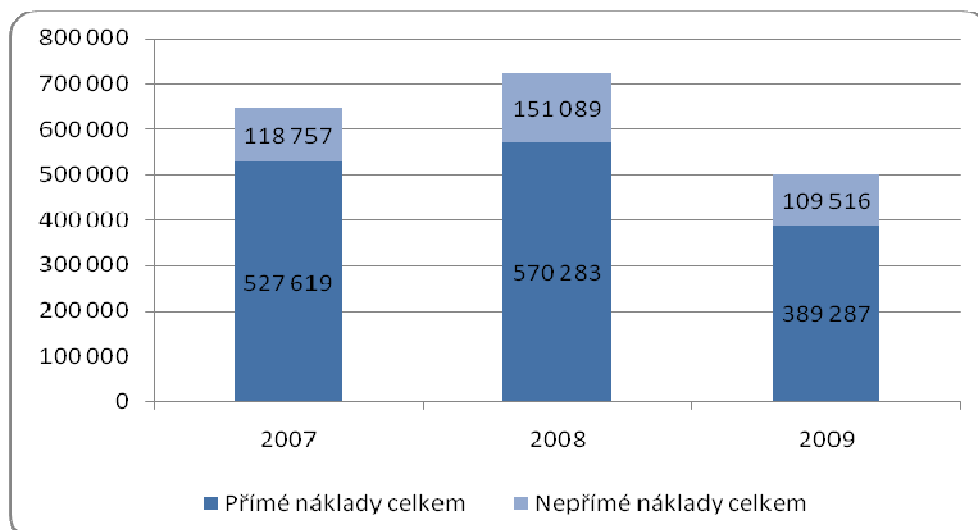
Nepřímé náklady, které jsou zahrnuty v tabulce č. 8, tvoří režijní náklady společnosti. Jelikož firma převážně obchoduje se zemědělskými stroji a náhradními díly musí většinu svých režijních nákladů zahrnovat do kalkulací nákladů a cen svého zboží. Jiným způsobem totiž tyto režijní náklady nepokryje. Pouze malá část režijních nákladů je kryta z ostatních výnosů – z tržeb za poskytnuté služby, kurzových zisků a ostatních výnosů. Ostatní nepřímé náklady musí společnost krýt svými výnosy z prodeje zboží.

Jak můžeme vidět, v tabulce i na grafu, nejvyšší podíl na nepřímých nákladech společnosti mají následující položky:

- **spotřeba materiálu** – zde společnost zahrnuje náklady na drobný režijní materiál, kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, reklamní předměty, spotřebu pohonných hmot, drobný majetek, aj.;
- **ostatní služby** – zde jsou zahrnuty náklady na leasing, telefony, internet, poštovné, cestovné, reklamní činnost, dopravné, nájemné a ostatní služby;
- **mzdové náklady** – jsou tvořeny náklady na mzdy technicko-hospodářských pracovníků, obchodních zástupců, skladníků a servisních techniků, náklady na provize a náklady na mzdy pracovníků pracujících na dohody o provedení práce nebo pracovní činnosti;
- **zákonné sociální náklady** – zahrnují náklady na sociální a zdravotní pojištění;
- **odpisy;**
- **kurzové ztráty.**

Ostatní složky nepřímých nákladů dosahují nižších hodnot, ale i tak je velmi důležité, jak již bylo řečeno, zahrnout je do sestavovaných kalkulací.

Na následujícím grafu můžeme vidět, jak velký podíl na celkových nákladech mají v jednotlivých letech náklady přímé a náklady nepřímé. Pokud si výsledky přepočítáme na procenta, zjistíme, že náklady přímé tvoří ve všech letech přibližně 80% celkových nákladů a náklady nepřímé přibližně 20% celkových nákladů. Těchto 20% tedy firma musí nepřímě přiřadit ke svému prodávanému sortimentu při zpracování kalkulací nákladů a cen.



Obr. 20 Podíl přímých a nepřímých nákladů na nákladech celkových v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování]

Vývoj položek přímých i nepřímých nákladů byl již analyzován v předchozí kapitole, kdy jsem zkoumala vývoj nákladů společnosti z hlediska výkazu zisků a ztrát. Nyní jsem pouze některé složky nákladů podrobněji rozčlenila a některé vynechala, kvůli jejich dalšímu využití v kalkulacích nákladů a cen prodávaného zboží společnosti.

Přímé náklady jsou zahrnuty ve výkaze zisků a ztrát pod pojmem náklady na prodané zboží a nepřímé náklady zase ve zbylých položkách tohoto výkazu.

Kalkulačním systémem společnosti a způsobem sestavování jednotlivých kalkulací se budu zabývat v dalších kapitolách této bakalářské práce.

## 6 ZHODNOCENÍ NÁKLADOVÉHO ŘÍZENÍ SPOLEČNOSTI XY, S.

### R. O.

Společnost XY, s. r. o. má pečlivě a podrobně propracovanou evidenci nákladů. Ve finančním účetnictví eviduje náklady za pomoci mnoha analytických účtů, což pracovníkům společnosti usnadňuje jednotlivé druhy nákladů lépe sledovat a identifikovat.

Firma při zpracovávání svého účetnictví využívá účetní program Visual Manufacturing. Tento program je velmi dobře vyřešený a umožňuje tak společnosti sledovat náklady ještě z dalších hledisek. Kromě evidence na jednotlivých finančních účtech společnosti program umožňuje firmě evidovat náklady například podle obchodních středisek, ke kterým se dané náklady vztahují, dle jednotlivých skupin strojů, které firma nakupuje, dle účelu, ke kterému se náklady vztahují, aj.

Díky této podrobné evidenci společnost může sledovat své náklady, řídit je a zjišťovat případné rezervy. Oblast evidence nákladů ve společnosti XY, s. r. o. je pečlivě propracována.

Náklady společnosti jsou pečlivě sledovány ekonomickým úsekem firmy. Každý rok jsou sestavovány plány nákladů pro jednotlivá obchodní střediska. Při plánování se využívají údaje získané z vyhodnocené skutečnosti předcházejícího období. Je dobré, že si společnost vytváří plány nákladů. Je však potřebné důsledně kontrolovat plnění těchto plánů.

V provedené analýze nákladů můžeme vidět, že některé položky nákladů jsou vysoké a meziročně se ještě zvyšují. Tlak vynakládaný na snižování nákladů v době krize i mimo ni, není zřejmě dostatečný.

### 6.1 Návrhy na zlepšení

Náklady společnosti jsou sledovány ekonomickým úsekem firmy a jejím finančním ředitelem. Pracovníci pověřeni zpracováním analýzy nákladů by měli pečlivě sledovat náklady a pravidelně předkládat výsledky svých analýz vedení společnosti. Analýza nákladů by měla být hlavní náplní jejich práce.

Analytici by měli pravidelně sestavovat plány nákladů a kontrolovat jejich plnění. Pokud by se skutečně vynaložené náklady společnosti odchylovaly od sestaveného plánu, upozornili by na tuto skutečnost vedení společnosti. Vedení společnosti může na základě výsledků analýz lépe řídit náklady, a pokud budou náklady příliš vysoké přijímat úsporná opatření.

Je důležité, aby s plány nákladů byli seznámeni vedoucí jednotlivých středisek. Vedoucí středisek totiž rozhodují o nákupech a menších investicích střediska. Mělo by být jasné stanoveno, kolik mohou jednotlivá střediska a útvary utratit. Při nedodržování plánů je vhodné uložit odpovědným pracovníkům nějaké sankce. Já bych navrhovala například snížení prémie nebo srážky ze mzdy. Pokud pracovníci vědí, že jim hrozí nějaká sankce, pracují svědomitěji a více si hlídají svoje povinnosti.

Do práce firemních analytiků musí být vložena odpovídající důvěra, protože jejich dalším úkolem by bylo hledání možných rezerv v úsporách nákladů. Na poradách vedení by své výsledky prezentovali. Vedení by poté mohlo přijmout určitá úsporná opatření.

Dále v návaznosti na provedenou analýzu nákladů doporučuji zvýšení tlaku na plnění úsporných opatření. Úspora nákladů může společnosti pomoci ve špatné finanční situaci. Společnost by měla neustále hledat místa, kde je možné náklady ušetřit za pomoci různých analýz a průzkumů (analýzy nákladů, analýza trhu, konkurence), zvažování zda je náklady nutné na určitou věc skutečně vydat (přinesou vynaložené náklady očekávané výnosy), zda je vhodné realizovat určité investice (hodnocení investic).

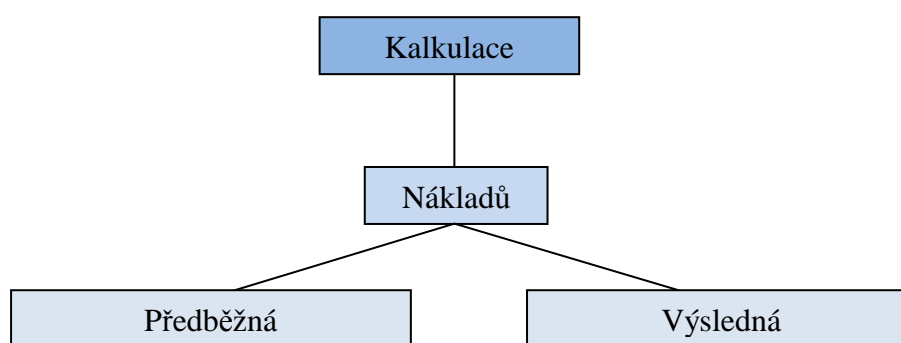
Společnost by mohla sledovat své náklady také z hlediska manažerského účetnictví. Zahrnovat do podnikových analýz i náklady obětovaných příležitostí. Vypovídací schopnost analýz by potom byla opět lepší. Tyto analýzy by měly být zpracovávány pečlivě kvalifikovaným pracovníkem, který za ně ponese odpovědnost.

## 7 ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SPOLEČNOSTI

Kalkulační systém společnosti je tvořen veškerými kalkulacemi prováděnými v podniku. V obchodní společnosti XY, s. r. o. nelze využívat kalkulace nákladů a ceny stejným způsobem jako u výrobních podniků. V obchodních společnostech je většinou velmi složité přesně rozvrhnout náklady, které se přímo či nepřímo k danému výrobku nebo zboží vztahují. Většinou se kalkulace nákladů využívají pouze jako určité vodítko ke stanovování konečné ceny prodávaného zboží. Stejně tak je tomu i u společnosti XY, s. r. o.

V současných tržních podmínkách, které vznikly v zemědělství, je velmi složité prodávat, natož se ještě při stanovování cen svých výrobků ohlížet na přesně kalkulované náklady. Nutno říct, že situace v tomto odvětví dospěla do stádia, kdy si společnosti musí hýčkat každého zákazníka, a pokud chtějí uspět ve velkém konkurenčním boji a prodat, musí občas své zboží nabídnout s minimální nebo i s nulovou marží.

Kalkulační systém firmy XY, s. r. o. je tvořen dvěma kalkulacemi. Kalkulací nákladů předběžnou a výslednou. Tyto dvě kalkulace jsou využívány při stanovování ceníkových cen prodávaných strojů a náhradních dílů a k následné kontrole plnění plánovaných nákladů a zisku.



Obr. 21 Kalkulační systém společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování]

Jednotlivé kalkulace jsou v podniku sestavovány pracovníky ekonomického a obchodního oddělení. Při zpracování kalkulací je nutné postupovat pečlivě, aby sestavené výpočty byly co nejpresnější, měly co nejlepší vypovídající schopnost a co nejvíce usnadňovaly postup při stanovování cen prodávaných strojů a náhradních dílů.



## 7.1 Předběžná kalkulace nákladů

Předběžnou kalkulaci nákladů společnost sestavuje vždy na počátku každého účetního období. Tato kalkulace slouží jako podklad pro tvorbu firemních ceníků strojů a náhradních dílů. Předběžná kalkulace se sestavuje pro každý stroj zvlášť. Sestavuje se pro celou skupinu strojů. Skupiny strojů jsou tvořeny vždy stroji od stejného dodavatele.

### 7.1.1 Postup zpracování předběžné kalkulace nákladů ve společnosti

- Aby společnost vůbec mohla začít sestavovat předběžné kalkulace, musí znát ceníkové ceny strojů a náhradních dílů jednotlivých dodavatelů. Za tyto ceny totiž firma nakupuje stroje nebo náhradní díly a dále je prodává. Od této ceny se tedy sestavovaná kalkulace musí odvíjet.
- Firma při sestavování kalkulací využívá vlastní kalkulační vzorec, který má upravený podle svých potřeb. Struktura vzorce je následující:

*Tab. 9 Kalkulační vzorec společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování dle 14]*

Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce
1	Ceníková cena dodavatele
2	Netto nákupní cena (ř. 1 – rabat)
3	Doprava do střediska Velké Meziříčí
4	Doprava k distribučnímu místu
5	Kompletační náklady celkem (ř. 6 + 7 + 8)
6	- z toho materiálové
7	- z toho pracovní
8	- z toho režijní
9	Finanční náklady celkem (ř. 10 + 11)
10	- z toho úroky
11	- z toho bankovní poplatky
<b>12</b>	<b>Nákladová cena celkem (ř. 2 + 3 + 4 + 5 + 9)</b>

- Po dosazení jednotlivých položek nákladů do výše uvedeného kalkulačního vzorce dostaneme nákladovou cenu zboží. Tato nákladová cena však není cenou prodejní. K nákladové ceně je nutno ještě přičíst přírážku a možné slevy.

- Pracovník, který sestavuje předběžné kalkulace, stanovuje přírážku k ceně a slevy především dle konkurence a vývoje poptávky po daném zboží. Pokud je poptávka po daném zboží vysoká, společnost si může dovolit nabídnout vyšší cenu zákazníkovi, tedy stanovit i vyšší celkový rabat. Společnost musí kalkulovat s takovými přírážkami a slevami, které jsou za dané situace pro odběratele akceptovatelné.

*Tab. 10 Přírážka k ceně a slevy poskytované společností XY, s. r. o. [vlastní zpracování]*

Přírážka k ceně a slevy	
	- přírážka k ceně (PŘ)
	- sezonní sleva (SS)
	- speciální sleva (SPS)
	- ostatní slevy (OS)
	- skonto za platbu předem (SZPP)

- Po stanovení jednotlivých slev a přírážky vypočítáme celkový obchodní rabat (COR) dle následujícího vzorce:

$$\text{COR} = 1 - (1 - \text{PŘ}) * (1 - \text{SS}) * (1 - \text{SPS}) * (1 - \text{OS}) * (1 - \text{SZPP})$$

- V celkovém obchodním rabatu je tedy zahrnuta přírážka k ceně a veškeré slevy, které je společnost ochotna zákazníkovi poskytnout. Pokud společnost poskytne zákazníkovi slevy v plné výši, dosáhne požadovaného minimálního výnosu z obchodního případu (přírážku).
- Vypočtený celkový obchodní rabat připočítá firma k nákladové ceně a získá svou ceníkovou cenu stroje nebo náhradního dílu. Za tuto cenu bude nabízet a prodávat zboží svým zákazníkům.

### 7.1.2 Rozbor jednotlivých položek kalkulačního vzorce a položek rabatů a slev

- **Ceníková cena dodavatele** je cena, za kterou dodavatel nabízí své zboží obchodním firmám a zákazníkům.
- **Netto nákupní cena** je cena, za kterou společnost zboží od dodavatele skutečně nakoupí. Pokud má firma u dodavatele sjednanou určitou slevu (rabat), nakupuje zboží levněji než je stanovená ceníková cena. Výše tohoto obchodního rabatu větší-

nou závisí na dobrých obchodních vztazích a množství nakupovaného zboží od daného dodavatele.

- **Položka dopravy** je tvořena cenou za dovoz zboží od dodavatele (většinou ze zahraničí) na středisko Velké Meziříčí. Výše této ceny je odvozena od mnoha faktorů – např. rozměry a hmotnost stroje, dopravní vzdálenosti, apod.
- **Doprava k distribučnímu místu** tvoří náklady, které jsou vynaloženy na přepravu stroje do místa, kde je uzavřena kupní smlouva, a kde zákazník přebere svoje zboží.
- **Kompletační náklady** jsou tvořeny náklady materiálovými, pracovními a režijními. Materiálové náklady, jsou náklady vynaložené například na náhradní díly, které firma k prodávánému stroji přimontuje. Pracovní náklady, jsou náklady vynaložené na mzdy servisních techniků pracujících na daném stroji. Režijní náklady jsou tvořeny společnými náklady na provoz dílny, pracovní oblečení, energie, teplo, apod.
- **Finanční náklady** – úroky a bankovní poplatky. Tato kalkulační položka obsahuje část nákladů spojených s bankovními službami, které jsou vynakládány například při rezervaci peněžních zdrojů při nákupu zboží, zahraničních bankovních transakcích nebo při vzniklých kurzových rozdílech.
- **Nákladová cena celkem** je cena, za kterou minimálně musí firma nabízet své zboží, aby pokryla své vynaložené náklady a neprodávala se ztrátou.
- **Přirážka k ceně** je požadovaný výnos z obchodního případu.
- **Sezónní sleva** – sleva, pokud zákazník nakupuje mimo sezónu – časově omezena.
- **Speciální sleva** – například individuální sleva.
- **Ostatní slevy** – množstevní slevy, sleva za platbu v hotovosti, apod.
- **Skonto za platbu předem** je sleva, kterou firma poskytuje zákazníkovi za to, že mu bude zboží zapláceno předem nebo během dohodnuté kratší doby nežli je doba fakturace.

### 7.1.3 Ukázková předběžná kalkulace vybraného stroje

Pro vypracování ukázkové kalkulace nákladů jsem si vybrala jeden z nejprodávanějších produktů společnosti v minulých letech. Exaktní kypřič Köckerling Vario 4,80 m firma

nakupuje od svého dlouholetého dodavatele, od společnosti Köckerling. Tento exaktní kypřič vlastní bezkonkurenční kypřící a rovnací efekt, výborně pracuje s rostlinnými zbytky a lze jej flexibilně využít v půdoochranných i klasických technologiích.



Obr. 22 Exaktní kypřič Köckerling Vario 4,80 [14]

Tab. 11 Ukázková předběžná kalkulace stroje Köckerling Vario 4,80 [vlastní zpracování]

Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce	Částka	Poznámka
1	Ceníková cena dodavatele	1 125 000,00	Cena, za kterou stroj prodává dodavatel.
2	Netto nákupní cena (ř. 1 - rabat)	956 250,00	Dodavatel poskytuje 15% rabat.
3	Doprava do střediska Velké Meziříčí	20 000,00	Průměrná cena dopravy na daný stroj.
4	Doprava k distribučnímu místu	3 000,00	Průměrná cena dopravy k distribučnímu místu.
5	Kompletační náklady celkem (ř. 6 + 7 + 8)	34 425,00	
6	- z toho materiálové	10 000,00	Náhradní díly přidané ke stroji.
7	- z toho pracovní	1 425,00	Hodinový tarif servisního technika 285,- Kč násobený počtem hodin (5)
8	- z toho režijní	23 000,00	Režijní náklady stanovené dle průměru v roce 2008. (přibližně 2,5% z netto nákupní ceny)
9	Finanční náklady celkem (ř. 10 + 11)	10 062,50	
10	- z toho úroky	9 562,50	1% z netto nákupní ceny.
11	- z toho bankovní poplatky	500,00	Průměrná výše bankovních poplatků.
12	<b>Nákladová cena celkem (ř. 2 + 3 + 4 + 5 + 9)</b>	<b>1 023 737,50</b>	<b>Minimální prodejní cena.</b>

Tab. 12 Přirážka k ceně a slevy pro předběžnou kalkulaci stroje Köckerling Vario 4,80  
[vlastní zpracování]

Rabaty a slevy, přirážka	%	Poznámka
- přirážka k ceně	5%	
- sezonní sleva	0%	
- speciální sleva	2%	Sleva 2% pro dobrého zákazníka.
- ostatní slevy	0%	
- skonto za platbu předem	2%	Standardní výše skonta.
Celkový obchodní rabat (dle vzorce)	9%	Celková přirážka k nákladové ceně.
<b>Ceníková cena XY (zaokrouhleno)</b>	<b>1 122 000,00</b>	<b>Nákladová cena stroje + 9% z této nákladové ceny.</b>

Kalkulační vzorec společnosti obsahuje dva druhy nákladů – náklady přímé a náklady nepřímé.

#### Přímé náklady v předběžné kalkulaci:

- **netto nákupní cena** – nákupní cena stroje pro firmu XY, s. r. o. Společnost Köckerling prodává své zboží společnosti se slevou 15%.
- **doprava do Velkého Meziříčí** – doprava tohoto stroje (s touto hmotností, s těmito rozměry a od daného dodavatele) stojí 20 000,-- Kč.
- **doprava k distribučnímu místu** – na fakturách v minulém roce většinou cena 3 000,-- Kč.
- **kompletační náklady materiálové** – náhradní díly přidávané k tomuto stroji byly ve většině obchodních případů ve výši 10 000,-- Kč.
- **kompletační náklady pracovní** – servisní technici pracují na takovém typu stroje ve většině možností asi 5 hodin, než jej zkompletují. Cena za 1 hodinu servisních prací je stanovena na 285,-- Kč. Tato cena zohledňuje mzdy servisních techniků.

#### Nepřímé náklady v předběžné kalkulaci:

- **kompletační náklady režijní** – v roce 2008 byla stanovena sazba 2,5% z netto nákupní ceny. Měly by zde být zohledněny náklady na nájem, energie, ostatní služby, apod.

- **finanční náklady** – náklady na úroky jsou stanoveny jako 1% z netto nákupní ceny. Náklady na bankovní výlohy jsou stanoveny průměrem na 1 obchodní případ.

Uvedeným způsobem společnost XY, s. r. o. sestavuje své předběžné kalkulace.

Jelikož se jedná o kalkulaci předběžnou, částky nemusí být stanoveny na korunu přesně. Je ale důležité, aby byly stanoveny alespoň přibližně. Tato kalkulace, by měla být společností vodítkem pro stanovování cen daného prodávajícího zboží.

Společnost se při sestavování předběžných kalkulací řídí především jedním pravidlem. Hlavně se snaží stanovit svou prodejní cenu nižší než je cena dodavatele, od kterého stroj nakupuje. To se v tomto případě podařilo. Tato strategie má společnosti umožnit lépe uspět v konkurenčním boji, který je v daném odvětví v České republice velmi silný.

## 7.2 Výsledná kalkulace nákladů

Výslednou kalkulaci nákladů firma vytváří vždy po uzavření konkrétního obchodního případu. Výsledná kalkulace slouží ke kontrole hospodárnosti obchodu. Do výsledné kalkulace jsou zahrnovány skutečné náklady vynaložené na prodej daného stroje.

Vzorec využívaný pro výsledné kalkulace není tak podrobný jako vzorec určený pro kalkulace předběžné. Předběžná kalkulace je vypracovávána podrobněji.

Jedná se o opravdu jednoduchý vzorec, ze kterého není na první pohled jasně patrné, které položky nákladů byly do nákupní a prodejní ceny zahrnuty, a které nikoliv. Struktura vzorce určeného pro výslednou kalkulaci zboží je následující.

Tab. 13 Struktura vzorce pro výslednou kalkulaci [vlastní zpracování]

Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce
1	Ceníková cena
2	Prodejní cena stroje
3	Celková sleva z prodejní ceny v Kč (ř. 1 – 2)
4	Požizovací cena stroje
5	Celková marže (ř. 2 - 4 v %)
<b>6</b>	<b>Výsledek obchodního případu (ř. 2 - 4)</b>

### 7.2.1 Rozbor jednotlivých položek kalkulačního vzorce pro výslednou kalkulaci

- **ceníková cena stroje** je cena stanovená předběžnou kalkulací.
- **prodejní cena stroje** – je tvořena skutečnou cenou, za kterou je stroj prodán.
- **celková sleva z prodejní ceny** – celková sleva poskytnutá zákazníkovi při prodeji zboží.
- **pořizovací cena stroje** – v pořizovací ceně stroje jsou zahrnuty veškeré skutečné náklady vynaložené na pořízení stroje od dodavatele a jeho zprovoznění. Pořizovací cena stroje je při aplikaci na kalkulaci předběžnou, nákladovou cenou. Pořizovací cena však v sobě na rozdíl od nákladové ceny neobsahuje nepřímé náklady společnosti.
- **celková marže** – celkový zisk nebo ztráta z obchodního případu v %.
- **výsledek obchodního případu** – rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou stroje.

### 7.2.2 Ukázková výsledná kalkulace vybraného stroje

Při sestavování ukázkové výsledné kalkulace budu pokračovat v příkladu vybraného stroje. Pro sestavení výsledné kalkulace nákladů jsem si vybrala konkrétní obchodní případ podniku z roku 2009.

Tab. 14 Výsledná kalkulace obchodního případu stroje Köckerling Vario 4,80 [vlastní zpracování dle 14]

Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce	Částka	Poznámka
1	Ceníková cena stroje	1 122 000	Cena stanovená předběžnou kalkulací.
2	Prodejní cena stroje	1 137 660	Prodejní cena pro zákazníka včetně marže.
3	Celková sleva z prodejní ceny v Kč (ř. 1 – 2)	-15660	Slevy nebyly poskytnuty.
4	Pořizovací cena stroje	963 238	Skutečná cena pořízení.
5	Celková marže (ř. 2 - 4 v %)	15,33%	
<b>6</b>	<b>Výsledek obchodního případu (ř. 2 - 4)</b>	<b>174 422</b>	

Výsledek obchodního případu dle sestavené výsledné kalkulace je pro firmu příznivý. Nutno však podotknout, že nákupní cena stroje nezahrnuje položku nepřímých nákladů. Kalkulace proto nemá přesnou vypovídací schopnost.

Pro pečlivější vyhodnocení daného obchodního případu navrhuji přidat do kalkulačního vzorce nepřímé náklady ve výši stanovené dle kalkulace předběžné.

*Tab. 15 Výsledná kalkulace obchodního případu stroje Köckerling Vario 4,80 po přidání nepřímých nákladů [vlastní zpracování]*

Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce	Částka	Poznámka
1	Ceníková cena stroje	1 122 000	
2	Prodejní cena stroje	1 137 660	
3	Celková sleva z prodejní ceny v Kč	-15 660	
4	Pořizovací cena stroje celkem (ř. 5 + 6 + 7)	997 451	
5	z toho pořizovací cena stroje	963 238	Skutečná nákupní cena stroje od dodavatele.
6	z toho kompletační náklady režijní	24 081	2,5% z nákupní ceny stroje.
7	z toho finanční náklady	10 132	Úroky 1% z nákupní ceny, bankovní výlohy.
8	Celková marže (ř. 2 - 4 v %)	12,32%	
<b>9</b>	<b>Výsledek obchodního případu (ř. 2 - 4)</b>	<b>140 209</b>	

Kalkulace, která je znázorněna v tabulce č. 15 má lepší vypovídací schopnost, protože má v sobě zahrnuty i nepřímé náklady, které jsou součástí kalkulace předběžné. Toto vyhodnocení daného obchodního případu je vhodnější, protože poskytuje společnosti lepší zpětnou vazbu vztaženou ke kalkulaci předběžné. Z výsledků kalkulací je zřejmé, že výsledek obchodního případu, se po přidání nepřímých nákladů do kalkulace snížil o více než 34 000,-- Kč.

Na uvedeném příkladu vidíme, že předběžná kalkulace stroje byla sestavena metodicky dobře a není nutné kalkulaci upravovat. Obchod byl ziskový a celková marže byla vyšší než 12%.



## 8 ZHODNOCENÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.

Kalkulační systém společnosti XY, s. r. o., který se skládá v podstatě ze dvou kalkulací nákladů (kalkulace předběžné a výsledné) je dle mého názoru pro tuto obchodní firmu dostačující.

Firma na počátku každého roku sestavuje nové ceníky strojů a náhradních dílů a při jejich sestavování využívá předběžných kalkulací. Jakmile proběhne konkrétní obchodní případ, pracovníci firmy jej za pomoci výsledné kalkulace vyhodnotí.

Společnost za pomoci kalkulací potřebuje stanovit cenu, za kterou má zboží prodávat a následně vyhodnotit skutečně vzniklé náklady na určitý obchod. Sestavení výsledné kalkulace firmě poskytne zpětnou vazbu, zda byla předběžná kalkulace zboží sestavena správně.

### 8.1 Návrhy na zlepšení

Díky kalkulačnímu systému firma získává odpovědi na dvě základní otázky:

- Za kolik máme prodat?
- Prodali jsme s očekávaným výnosem?

Tyto dvě otázky jsou pro obchodní firmu nejdůležitější. Jediný návrh jak kalkulační systém společnosti zlepšit, je doporučení, aby předběžné kalkulace nákladů byly ve společnosti prováděny 2x ročně. Zvláště v současné hospodářské situaci, kdy se podmínky na trhu, náklady přímé i nepřímé mění a vyvíjejí rychleji. Pokud by byla kalkulace sestavována častěji měla by lepší vypovídající schopnost, byla by aktuálnější a stanovování cen prodáváného zboží by bylo přesnější a efektivnější.

## 9 ZHODNOCENÍ KALKULACÍ CEN ZBOŽÍ SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.

### 9.1 Kalkulace předběžná

Vzorec využívaný v předběžných kalkulacích obsahuje položky přímých a nepřímých nákladů. Přímé náklady jsou ve vzorci rozčleněny dobře. Veškeré složky přímých nákladů, které se mohou vázat k určitému obchodnímu případu, mají ve vzorci své místo.

Nepřímé náklady jsou ve vzorci vyjádřeny jako režijní náklady na kompletaci a finanční náklady. V těchto položkách nepřímých nákladů nejsou však zahrnuty veškeré náklady, které jsem zařadila do své analýzy přímých a nepřímých nákladů. Nejsou zde obsaženy například ostatní provozní náklady, poplatky, náklady na daň z nemovitostí, aj.

Vzhledem k faktu, že je firma obchodní a nemůže podstatnou část svých nepřímých nákladů pokrýt jinak než z příjmů za zboží je nutné tyto náklady zahrnout do kalkulací nákladů.

To, že nejsou veškeré nepřímé náklady do kalkulace zahrnuty, znamená, že společnost tyto náklady nerozvrhuje vhodným způsobem. Režijní přírážka, která byla stanovena v roce 2008, není aktuální a není stanovena tak, aby zahrnovala opravdu veškeré položky nepřímých nákladů.

### 9.2 Návrhy na zlepšení

Kalkulační vzorec pro předběžnou kalkulaci, i přestože není složitý, by se dal dle mého názoru zjednodušit. Jeho vypovídací schopnost by byla lepší. Na postupu pro stanovování celkového rabatu bych nic neměnila. Výše přírážky a slev se totiž ve své podstatě mění dle každého jednotlivého obchodního případu v závislosti na situaci na trhu a konkurenčním prostředí. Prodejní cena výrobku by neměla v žádném případě klesnout pod výši nákladové ceny.

Strukturu kalkulačního vzorce pro předběžnou kalkulaci bych upravila hlavně z toho důvodu, že zde nemusí být vůbec rozčleňovány jednotlivé složky nepřímých nákladů společnosti. Nepřímé náklady připadající na prodávané zboží navrhuji stanovit za pomoci režijní přírážky.

V následující tabulce je znázorněn původní kalkulační vzorec a návrh nového kalkulačního vzorce. Vzorce se od sebe na první pohled příliš neliší. Výsledek kalkulace však bude značně odlišný.

Tab. 16 Původní kalkulační vzorec předběžné kalkulace a návrh nového vhodného kalkulačního vzorce pro předběžnou kalkulaci [vlastní zpracování]

Původní vzorec		Nový vzorec	
Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce	Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce
1	Ceníková cena dodavatele	1	Ceníková cena dodavatele
2	Netto nákupní cena (ř. 1 - sleva)	2	Přímé náklady celkem (ř. 3 + 4 + 5 + 6)
3	Doprava do střediska Velké Meziříčí	3	Netto nákupní cena
4	Doprava k distribučnímu místu	4	Doprava do VM
5	Kompletační náklady celkem (ř. 6 + 7 + 8)	5	Doprava k distribučnímu místu
6	- z toho materiálové	6	Kompletační náklady celkem (ř. 7 + 8)
7	- z toho pracovní	7	- z toho materiálové
8	- z toho režijní	8	- z toho pracovní
9	Finanční náklady celkem (ř. 10 + 11)	9	Nepřímé náklady celkem (režijní přírážka)
10	- z toho úroky	10	<b>Nákladová cena celkem (ř. 2 + 9)</b>
11	- z toho bankovní poplatky		
12	<b>Nákladová cena celkem (ř. 2 + 3 + 4 + 5 + 9)</b>		

### 9.2.1 Režijní přírážka

V návrhu nového kalkulačního vzorce navrhuji nepřímé náklady připadající na kalkulační jednici přiřazovat za pomoci režijní přírážky.

Při zpracování analýzy nákladů jsem si náklady rozčlenila na přímé a nepřímé. Vzhledem k tomu, že se snažím vytvořit pro společnost vhodnější kalkulační vzorec, který by jí umožnil efektivněji kalkulovat náklady na prodávané zboží (stroje a náhradní díly), musím při stanovování režijní přírážky zohlednit fakt, že společnost kromě prodeje zboží také po-

skytuje určité služby a má i jiné provozní výnosy. Tyto výnosy a tržby za služby pokryjí určitou část nepřímých nákladů. Abych mohla co nejpřesněji stanovit režijní přírážku, určenou ke kalkulování nákladů vynakládaných na prodávané zboží, vytvořila jsem následující tabulku.

*Tab. 17 Struktura tržeb společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování]*

Druh tržeb (částky v tis. Kč)	2007	2008	2009
Tržby za zboží	609 606	679 076	458 190
Tržby za služby + ostatní výnosy	38 191	42 356	37 331
<b>Tržby celkem</b>	<b>647 797</b>	<b>721 432</b>	<b>495 521</b>
Tržby za zboží v %	94%	94%	92%
Tržby za služby v %	6%	6%	8%

Z tabulky č. 17 je vidět, že tržby z prodeje zboží tvoří v letech 2007 a 2008 94% celkových tržeb a tržby za služby 6%. V roce 2009 tvoří tržby za služby 8% a tržby za zboží 92%. Je tedy zřejmé, že větší část nepřímých nákladů je krytá z tržeb plynoucích z prodeje zboží. Malá část nepřímých nákladů je však krytá z ostatních provozních výnosů a tržeb za poskytnuté služby. Aby byla režijní přírážka zahrnovaná do předběžných kalkulací stanovena co nejpřesněji, je nutné, aby bylo kalkulováno pouze s 94% (v letech 2008 a 2009) a 92% (v roce 2010) nepřímých nákladů.

Pomocné výpočty pro správné stanovení režijní přírážky jsou uvedeny v následujících tabulkách.

*Tab. 18 Celkové nepřímé náklady společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování]*

Nepřímé náklady	2007	2008	2009
Nepřímé náklady celkem v tis. Kč	118 757	151 089	109 516

*Tab. 19 Tabulka upravených nepřímých nákladů [vlastní zpracování]*

Nepřímé náklady	2007	2008	2009
% nepřímých nákladů vztahujících se k prodávanému zboží	94%	94%	92%
Nepřímé náklady vztahující se k prodávanému zboží v tis. Kč	111 632	142 024	100 755

Pro stanovení režijní přírážky je nutné zvolit co nejvhodnější rozvrhovou základnu. Jako rozvrhovou základnu bych v tomto případě zvolila celkové přímé náklady společnosti. Dle mého názoru je tato rozvrhová základna pro stanovování režijní přírážky pro výpočet nepřímých nákladů připadající na kalkulační jednici v obchodní firmě nejvhodnější.

**Vzorec pro výpočet režijní přírážky:**

$$\text{Režijní přírážka} = \text{Rozvrhovaný náklad} / \text{Rozvrhová základna} * 100$$

**Rozvrhovaný náklad** = nepřímé náklady společnosti vztahující se k prodávanému zboží

**Rozvrhová základna** = celkové přímé náklady společnosti

Při výpočtu režijní přírážky bych v jednotlivých letech vycházela ze skutečných přímých nákladů předcházejícího období. Pro výpočet režijních přírážek jsem využila údajů vypočítaných v předchozích částech práce.

**Režijní přírážka 2007** - nelze spočítat, protože neznám celkovou výši nepřímých a přímých nákladů týkajících se roku 2006.

**Režijní přírážka 2008** – 94% nepřímých nákladů společnosti za rok 2007 / celkové přímé náklady společnosti v roce 2007

$$111\ 632 / 527\ 619 * 100 = 21,16\%$$

**Režijní přírážka 2009** - 94% nepřímých nákladů společnosti za rok 2008 / celkové přímé náklady společnosti v roce 2008

$$142\ 024 / 570\ 283 * 100 = 24,90\%$$

**Režijní přírážka 2010** - 92% nepřímých nákladů společnosti za rok 2009 / celkové přímé náklady společnosti v roce 2009

$$100\ 755 / 389\ 287 * 100 = 25,88\%$$

Z mých výpočtů vyplývá, že režijní přírážka nepřímých nákladů by pro rok 2010 měla být stanovena na 25,88% z celkových přímých nákladů na kalkulované zboží.

Po výpočtu režijních přírážek pro roky 2007 – 2010 je patrné, že nepřímé náklady společnosti neustále rostou. I z tohoto důvodu je nutné pečlivěji analyzovat náklady, snažit se je snižovat a sestavovat nákladové kalkulace častěji.

Tab. 20 Ukázka zjednodušené předběžné kalkulace nákladů pro rok 2010 na stroj Vario 4,80m s využitím režijní přírážky nákladů [vlastní zpracování]

Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce	Částka
1	<b>Ceníková cena dodavatele</b>	<b>1 125 000,00</b>
2	<b>Přímé náklady celkem (ř. 3 + 4 + 5 + 6)</b>	<b>990 675,00</b>
3	Netto nákupní cena	956 250,00
4	Doprava do VM	20 000,00
5	Doprava k distribučnímu místu	3 000,00
6	Kompletační náklady celkem (ř. 7 + 8)	11 425,00
7	- z toho materiálové	10 000,00
8	- z toho pracovní	1 425,00
9	<b>Nepřímé náklady celkem (režijní přírážka = 25,88% z celkových přímých nákladů)</b>	<b>256 386,69</b>
10	<b>Nákladová cena celkem</b>	<b>1 247 061,69</b>

Nákladová cena stroje, která vyšla při využití režijní přírážky nepřímých nákladů ve výši 25,88% je téměř o 120 000,-- Kč vyšší než u firemního postupu sestavování kalkulace.

Mým úkolem bylo zvážit okolnosti sestavování kalkulací tak, aby firma kalkulovala své prodávané zboží co nejpřesněji. Za pomoci vzorce, který jsem navrhla je to možné. Otázkou však zůstává, zda si firma může dovolit stanovit tak vysokou cenu prodávaného zboží, s přihlédnutím k tomu, že konkurence nabízí mnohdy zboží za ceny nižší, než jsou nákupní. Je na vedení firmy zda se rozhodne krýt veškeré nepřímé náklady společnosti nebo pouze jejich část. Pokud by se rozhodla krýt pouze část režijních nákladů, cena zboží bude nižší, ale hospodářský výsledek firmy bude nedostačující.

Firma však může využít i jinou strategii. Pokud stanoví nižší cenu a porazí konkurenci, množství uzavíraných obchodů by se mohlo zvýšit a tak i postupně pokrýt veškeré nepřímé náklady.

### 9.3 Kalkulace výsledná

Kalkulace výsledné, které se ve společnosti sestavují, zajišťují jistou zpětnou vazbu ke kalkulacím předběžným. Ve výsledných kalkulacích však nejsou zahrnuty veškeré nepřímé náklady, se kterými se počítá v kalkulaci předběžné. Firma tak získává zkreslený výsledek uskutečněného obchodního případu. Vyhodnocení obchodního případu není úplné. Výsledná kalkulace by měla zahrnovat stejné náklady, které jsou zahrnuty v kalkulaci předběžné.

### 9.4 Návrhy na zlepšení

V návaznosti na návrhy na zlepšení kalkulací předběžných navrhuji následující úpravu kalkulačního vzorce určeného pro výsledné kalkulace.

Tab. 21 Původní kalkulační vzorec výsledné kalkulace a návrh nového vhodného kalkulačního vzorce pro výslednou kalkulaci [vlastní zpracování]

Původní vzorec		Nový vzorec	
Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce	Číslo řádku	Položka kalkulačního vzorce
1	Ceníková cena	1	Ceníková cena
2	Prodejní cena stroje	2	Prodejní cena stroje
3	Celková sleva z prodejní ceny v Kč (ř. 1 – 2)	3	Celková sleva z prodejní ceny v Kč
4	Požizovací cena stroje	4	Požizovací cena stroje (ř. 5 + 6)
5	Celková marže (ř. 2 - 4 v %)	5	z toho přímé náklady
6	<b>Výsledek obchodního případu (ř. 2 - 4)</b>	6	z toho nepřímé náklady
		7	Celková marže (ř. 2 - 4 v %)
		8	<b>Výsledek obchodního případu (ř. 2 - 4)</b>

Domnívám se, že pro výslednou kalkulaci postačí, když v ní budou obsaženy v sumě přímé a nepřímé náklady, které tvoří nákupní cenu stroje. Dále skutečná prodejní cena, kterou zákazník za stroj zaplatí. Výsledek obchodního případu je tvořen rozdílem mezi prodejní cenou stroje a nákupní cenou stroje. Procentní vyjádření tohoto výsledku je celkovou marží (ziskem) obchodního případu.

Pokud je rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou kladný můžeme konstatovat, že byl obchod úspěšný. Uzavřený obchod pokryl veškeré kalkulované náklady.

Pokud budou ve vzorci obsaženy veškeré náklady, se kterými bylo kalkulováno, a které má prodejní cena stroje pokrýt, bude mít kalkulační vzorec lepší zpětnou vazbu a lepší vypovídací schopnost. Obchodní případy budou vyhodnoceny opravdu dle skutečné situace, a budou zde zohledněny veškeré skutečné náklady, které byly vynaloženy na daný obchodní případ.



## ZÁVĚR

Při vypracovávání této bakalářské práce jsem se seznámila s činností obchodní firmy, která funguje na českém trhu již řadu let. Získala jsem mnoho nových poznatků a zkušeností, které využiji nejen v praxi, ale i ve skutečném životě.

Práce se skládá ze dvou částí. Z části teoretické a části praktické. V teoretické části jsem provedla průzkum literárních pramenů pojednávajících o nákladech, jejich členění, o kalkulačním systému, kalkulacích, kalkulačních vzorcích a kalkulačních metodách. Poznátky získané při vypracovávání teoretické části práce jsem využila při tvorbě části praktické.

V úvodu praktické části práce jsem stručně představila společnost XY, s. r. o., ve které jsem svou práci zpracovávala. Seznámila jsem se s hlavními podnikatelskými činnostmi firmy, jejím sortimentem prodeje, obchodními partnery, základními ekonomickými ukazateli a vývojem marží společnosti.

V další části bakalářské práce jsem zpracovala analýzu nákladů společnosti. Při vypracovávání této analýzy jsem se podrobně seznámila s náklady a jejich vývojem ve společnosti. Náklady společnosti se ve zkoumaném období vyvíjely přímo úměrně dosaženým výnosům. Náklady jsem dále rozčlenila také na náklady přímé a nepřímé. Toto členění jsem později využila v analýze kalkulačního systému a kalkulací firmy. Po vyhodnocení analýzy nákladů jsem navrhla několik řešení, která by mohla společnosti pomoci v řízení nákladů a zlepšit tak její hospodaření.

Analýza kalkulačního systému firmy a jejích jednotlivých kalkulací byla dalším krokem při zpracovávání této práce. Kalkulační systém společnosti je velmi jednoduchý, dle mého názoru však dostačující. Společnost využívá při své činnosti dvou kalkulací – kalkulaci předběžnou a kalkulaci výslednou. Při seznámení se s jednotlivými kalkulacemi jsem však narazila na určité nedostatky, díky nimž není vypovídací schopnost kalkulací příliš dobrá a neodpovídá skutečnosti. Po vyhodnocování těchto jednotlivých kalkulací jsem navrhla nové kalkulační vzorce a novou metodiku jejich sestavování a stanovování režijní přírážky nepřímých nákladů tak, aby kalkulace měly přesnější vypovídací schopnost a vypovídaly tak o skutečných nákladech podniku.

Tématika této bakalářské práce tvoří oblast, která je pro podniky velmi důležitá, a proto by jí měla být věnována dostatečná pozornost. Správné řízení nákladů a správně sestavené kalkulace jsou základem úspěchu každého podnikání.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

Monografie:

- [1] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [2] KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha : Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [3] HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha : Grada, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [4] ČECHOVÁ, A. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha : Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [5] KRÁL, B. a kol. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [6] ZÁMEČNÍK, R., TUČKOVÁ, Z., HROMKOVÁ, L. Podniková ekonomika II. 1. vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně Academia centrum, 2007. 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.
- [7] VYSUŠIL, J. Vnitropodnikové hospodaření. Ostrava : Montanex, 1998. 224 s. ISBN 80-7225-003-5.
- [8] POPESKO, B., JIRČÍKOVÁ, E., ŠKODÁKOVÁ, P. Manažerské účetnictví, 1. vyd. UTB ve Zlíně, 2008, 158 s. ISBN: 978-80-7318-702-6.
- [9] LANDA, M. Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Ostrava : Key Publishing, 2008. 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.
- [10] RAJNOHA, R. Trhvoorientované nákladové účtovníctvo a kalkulácie – možnosti ich uplatnenia v podniku drevospracujúceho priemyslu. Disertační práce, Zvolen : TU vo Zvolene, 2003.
- [11] LANČA, J., SEDLÁČEK, J. Manažerské účetnictví. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2005. 172 s. ISBN 80-210-3643-5.
- [12] SYNEK, M. a kol. Manažerská ekonomika. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Praha : Grada, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Internetové zdroje:

- [13] *Testy z účetnictví* [online]. 2008 [cit. 2010-03-25]. Slovníček účetních pojmů - Kalkulace. Dostupné z WWW: <<http://www.testyzucetnictvi.cz/slovnicek-ucetnich-pojmu.php?pojem=kalkulace>>.

Interní materiály:

- [14] Interní materiály společnosti XY, s. r. o.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

DHM Dlouhodobý hmotný majetek

DFM Dlouhodobý finanční majetek

PŘ Přirážka k ceně

SS Sezónní slevy

SPS Speciální slevy

OS Ostatní slevy

SZPP Skonto za platbu předem

COR Celkový obchodní rabat

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1</i> Základní členění podnikového účetnictví [10] .....	13
<i>Obr. 2</i> Členění nákladů podle základních rozhodovacích úloh [vlastní úprava dle 1].....	13
<i>Obr. 3</i> Vztah mezi náklady [7].....	16
<i>Obr. 4</i> Vztah nákladů fixních a variabilních [7] .....	17
<i>Obr. 5</i> Průběh celkových variabilních nákladů [vlastní úprava dle 2] .....	18
<i>Obr. 6</i> Průběh průměrných variabilních nákladů [vlastní úprava dle 2] .....	18
<i>Obr. 7</i> Graf fixních nákladů [vlastní úprava dle 2] .....	19
<i>Obr. 8</i> Průběh celkových a průměrných fixních nákladů [vlastní úprava dle 2] .....	20
<i>Obr. 9</i> Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití. [vlastní zpracování dle 9].....	22
<i>Obr. 10</i> Přřazení přímých a nepřímých nákladů výkonu [8] .....	28
<i>Obr. 11</i> Zjednodušená organizační struktura společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování] .....	37
<i>Obr. 12</i> Vývoj hospodářského výsledku po zdanění v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování dle 14].....	39
<i>Obr. 13</i> Vývoj tržeb a nákladů za prodané zboží v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování dle 14].....	40
<i>Obr. 14</i> Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....	41
<i>Obr. 15</i> Vývoj marže za náhradní díly a stroje v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....	42
<i>Obr. 16</i> Procentuální struktura celkových nákladů společnosti v roce 2009 [vlastní zpracování] .....	45
<i>Obr. 17</i> Vývoj složek nákladů s největším podílem na celkových nákladech + vývoj celkových nákladů společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....	49
<i>Obr. 18</i> Struktura přímých nákladů společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....	50
<i>Obr. 19</i> Struktura nepřímých nákladů společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....	51
<i>Obr. 20</i> Podíl přímých a nepřímých nákladů na nákladech celkových v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....	53
<i>Obr. 21</i> Kalkulační systém společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování] .....	56

*Obr. 22 Exaktní kypřič Köckerling Vario 4,80 [14]..... 60*

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1 Ukázky prodávaných strojů společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování dle 14] .....</i>	36
<i>Tab. 2 Obchodní partneři společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování dle 14] .....</i>	38
<i>Tab. 3 Počty zaměstnanců společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....</i>	40
<i>Tab. 4 Procentuální rozbor nákladových položek v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....</i>	44
<i>Tab. 5 Vývojové trendy nákladů v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....</i>	46
<i>Tab. 6 Vývojové trendy výnosů v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....</i>	46
<i>Tab. 7 Přímé náklady společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....</i>	49
<i>Tab. 8 Nepřímé náklady společnosti v letech 2007 – 2009 [vlastní zpracování] .....</i>	51
<i>Tab. 9 Kalkulační vzorec společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování dle 14] .....</i>	57
<i>Tab. 10 Přírážka k ceně a slevy poskytované společností XY, s. r. o. [vlastní zpracování] .....</i>	58
<i>Tab. 11 Ukázková předběžná kalkulace stroje Köckerling Vario 4,80 [vlastní zpracování] .....</i>	60
<i>Tab. 12 Přírážka k ceně a slevy pro předběžnou kalkulaci stroje Köckerling Vario 4,80 [vlastní zpracování] .....</i>	61
<i>Tab. 13 Struktura vzorce pro výslednou kalkulaci [vlastní zpracování] .....</i>	62
<i>Tab. 14 Výsledná kalkulace obchodního případu stroje Köckerling Vario 4,80 [vlastní zpracování dle 14] .....</i>	63
<i>Tab. 15 Výsledná kalkulace obchodního případu stroje Köckerling Vario 4,80 po přidání nepřímých nákladů [vlastní zpracování] .....</i>	64
<i>Tab. 16 Původní kalkulační vzorec předběžné kalkulace a návrh nového vhodného kalkulačního vzorce pro předběžnou kalkulaci [vlastní zpracování] .....</i>	67
<i>Tab. 17 Struktura tržeb společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování] .....</i>	68
<i>Tab. 18 Celkové nepřímé náklady společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování] .....</i>	68
<i>Tab. 19 Tabulka upravených nepřímých nákladů [vlastní zpracování] .....</i>	68
<i>Tab. 20 Ukázka zjednodušené předběžné kalkulace nákladů pro rok 2010 na stroj Vario 4,80m s využitím režijní přírážky nákladů [vlastní zpracování] .....</i>	70
<i>Tab. 21 Původní kalkulační vzorec výsledné kalkulace a návrh nového vhodného kalkulačního vzorce pro výslednou kalkulaci [vlastní zpracování] .....</i>	71

## SEZNAM PŘÍLOH

P I Výkaz zisků a ztrát společnosti XY, s. r. o. za rok 2007

P II Obratová předvaha společnosti XY, s. r. o. za rok 2009



# PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SPOLEČNOSTI XY, S. R. O. ZA ROK 2007

12.4.2010 12:54:

Page:

## Výkaz zisků a ztrát v plném rozsahu

Mina sestavy je CZK, Led 2007 - Pro 2007

	Sled. úè. období	Min. úè. období
I. Tržby za prodej zboží	609 605 779,49	504 703 395,84
A. Nákl.vynal.na prod.zboží	528 783 765,91	424 452 609,27
+ Obchodní marže	80 822 013,58	80 250 786,57
II. Výkony	28 536 036,36	15 461 663,50
II.1.Trž. za prod. vl.v.a sl.	24 126 636,36	15 461 663,50
II.2.Zmìna st. vnit.zàs.vl.v.	0,00	0,00
II.3.Aktivace	4 409 400,00	0,00
B. Výkonná spotřeba	54 421 376,30	42 518 193,81
B.1. Spotřeba mat. a ener.	13 638 440,37	10 114 242,21
B.2. Služby	40 782 935,93	32 403 951,60
+ Pøidaná hodnota	54 936 673,64	53 194 256,26
C. Osobní náklady	46 535 249,65	41 020 704,13
C.1. Mzdové náklady	34 247 333,00	29 730 990,00
C.2. Odmìny èl.org.sp.a sdruž.	0,00	0,00
C.3. Náklady na soc. zabezp.	11 320 775,78	10 446 346,00
C.4. Sociální náklady	967 140,87	843 368,13
D. Danì a poplatky	1 388 599,81	679 340,09
E. Odpisy DHM a DNM	4 907 904,23	3 121 477,47
III. Tržby z prodeje dlhd majetku a materiálu	1 247 612,70	149 754,30
III.1.Tržby z prod.dlhd maj.	900 756,00	134 453,80
III.2.Tržby z prodeje mater.	346 856,70	15 300,50
F. Zùstatková cena prodaného dlhd majetku a materiálu	457 486,43	48 597,25
F.1. Zùstat.cena prod.dlhd.maj	416 336,63	48 597,25
F.2. Zùstatková cena materiálu	41 149,80	0,00
IV. Zùèt.rez. a èas.rozlišení provozních výnosù	0,00	0,00
G. Tvorba rez.a èas.rozliš. provoz. nákladù	0,00	0,00
V. Zùèt.opr.pol.do prov.výn.	0,00	0,00
H. Zùèt.opr.pol.do prov.nákl	-72 100,80	- 511 740,70
VI. Ostatní provozní výnosy	1 453 408,96	2 510 599,75
I. Ostatní provozní náklady	1 428 043,47	1 277 324,07
VII. Pøevod provozních výnosù	3 776 531,75	1 955 920,50
J. Pøevod provozních nákladù	3 776 531,75	1 955 920,50
<b>Provozní hospodářský výsledek</b>	<b>2 992 512,51</b>	<b>10 218 908,00</b>
VIII.Tržby z prodeje cenných papírù a podilù	0,00	0,00
K. Prod.cen.papíry a podily	0,00	0,00
IX. Výnosy z dlhd.fin.majetku	7 124 698,00	583 128,00
IX.1.Výnosy z cenných papírù a podilù v pod. ve skup.	5 975 200,00	583 128,00

## Výkaz zisků a ztrát v plném rozsahu

Mina sestavy je CZK, Led 2007 - Pro 2007

12.4.2010

12:54:

Page:

	Sled. úč. období	Min. úč. období
IX.2.Výnosy z ostatních dlhd. cenných papírů a podílů	0,00	0,00
IX.3.Výnosy z ostatního dlhd finančního majetku	1 149 498,00	0,00
X. Výnosy z krátk.fin.majetku	0,00	0,00
L. Náklady z finan. majetku	0,00	0,00
XI. Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů	0,00	0,00
M. Náklady z přecenění majetkových cenných papírů	0,00	0,00
XII.Zúčetování rezerv do finančních výnosů	0,00	0,00
N. Tvorba rezerv na fin.nákl.	0,00	0,00
XIII.Zúčet.opr.pol.do fin.výn.	0,00	0,00
O. Zúčet.opr.pol. do fin.nákl.	0,00	0,00
XIV.Výnosové úroky	183 733,43	106 818,40
P. Nákladové úroky	4 681 184,01	2 649 545,59
XV. Ostatní finanční výnosy	6 770 225,30	5 181 945,78
Q. Ostatní finanční náklady	5 298 877,59	4 264 155,77
XVI.Převod finančních výnosů	0,00	0,00
R. Převod finančních nákladů	0,00	0,00
<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>4 098 595,13</b>	<b>-1 041 809,18</b>
S. Daň z př. za biž. činnost	1 623 783,00	2 165 121,00
S.1.Splatná	1 571 400,00	2 169 060,00
S.2.Odložená	52 383,00	-3 939,00
<b>Výsl.hospod.za bižnou činnost</b>	<b>5 467 324,64</b>	<b>7 011 977,82</b>
XVII.Mimozádné výnosy	0,00	0,00
T. Mimozádné náklady	0,00	9,93
U. Daň z příj.z mim.činnosti	0,00	0,00
U.1.Splatná	0,00	0,00
U.2.Odložená	0,00	0,00
<b>Mimozádný hosp.výsledek</b>	<b>0,00</b>	<b>-9,93</b>
W. Převod podílu na hospodář. výsledku společníkům	0,00	0,00
<b>Výsl.hospodaření za úč. období</b>	<b>5 467 324,64</b>	<b>7 011 967,89</b>
<b>Výsl.hospodaření před zdaněním</b>	<b>7 091 107,64</b>	<b>9 177 088,89</b>



# PŘÍLOHA P II: OBRATOVÁ PŘEDVAHA SPOLEČNOSTI XY, S. R. O. ZA ROK 2009

Předvaha

Str.

1

Výkazová měna je CZK; Účet: 500000 - 599999

Účetní období: Led 2009 - Pro 2009

Podnik: 01

Účet	Popis	Rok	-- Roční obrat do období --		-- Obrat za období --		Akt. období Zůstatek
		Poč. zůstatek	Má dāti	Dal	Má dāti	Dal	
501000	Nepoužívat - Implitní účet Spotřeba	0,00	0,00	0,00	-23 693,89	0,00	-23 693,89
501008	Drobný reční materiál	0,00	0,00	0,00	1 159 275,00	32 518,83	1 126 756,17
501009	Spotřeba materiálu - daňové neuznat	0,00	0,00	0,00	259,33	0,00	259,33
501010	Spotřeba materiálu k zakazkám	0,00	0,00	0,00	21 584,36	0,00	21 584,36
501021	Kancelářské potřeby	0,00	0,00	0,00	264 506,08	824,47	263 681,61
501030	Spotřeba OOPP	0,00	0,00	0,00	130 816,70	1 603,63	129 213,07
501040	Reklamní předměty	0,00	0,00	0,00	325 796,46	14 712,18	311 084,28
501100	Spotřeba PHM	0,00	0,00	0,00	3 307 961,71	419 523,08	2 888 438,63
501200	Spotřeba nahradních dílů	0,00	0,00	0,00	1 856 497,47	327 103,64	1 529 393,83
501300	Garance	0,00	0,00	0,00	5 828 118,62	5 449 369,78	378 748,84
501310	Garance na stroje Agrobazar - záruka	0,00	0,00	0,00	348 754,82	17 906,22	330 848,60
501320	Garance OOO	0,00	0,00	0,00	15 724,49	0,00	15 724,49
501400	Spotřeba drobného mat. pro výrobu	0,00	0,00	0,00	115 806,09	3 204,81	112 601,28
501450	Spotřeba materiálu k předváděcím str	0,00	0,00	0,00	359 868,84	0,00	359 868,84
501600	Drobný majetek - mob. telefony	0,00	0,00	0,00	69 662,18	4,21	69 657,97
501700	Drobný hmotný majetek v ceně od 30	0,00	0,00	0,00	1 253 671,37	88 075,44	1 165 595,93
501800	Drobný hmotný majetek v ceně od 10	0,00	0,00	0,00	87 323,77	5 788,23	81 535,54
501900	Drobný hmotný majetek v ceně do 10	0,00	0,00	0,00	49 183,92	1 892,02	47 291,90
502000	Spotřeba elektrické energie	0,00	0,00	0,00	840 512,49	25 264,07	815 248,42
502100	Spotřeba plynu	0,00	0,00	0,00	1 051 795,29	224 478,61	827 316,68
502200	Spotřeba vody, stočné	0,00	0,00	0,00	168 863,68	111 152,00	57 711,68
502300	Spotřeba tepla, páry	0,00	0,00	0,00	26 985,00	26 985,00	0,00
502400	Spotřeba uhlí	0,00	0,00	0,00	114 954,50	0,00	114 954,50
504000	Prodané zboží	0,00	0,00	0,00	40 188,15	0,00	40 188,15
504100	Prodané stroje	0,00	0,00	0,00	328 031 474,82	6 529 272,08	321 502 202,74
504110	Náklady střediska na zprovoznění str	0,00	0,00	0,00	2 716 079,97	100,54	2 715 979,43
504199	Prodané stroje - dohadné	0,00	0,00	0,00	252 874,38	-87 125,62	340 000,00
504200	Prodané ND	0,00	0,00	0,00	65 810 042,27	1 028 613,10	64 781 429,17
504250	Náklady na prodej agroslužby	0,00	0,00	0,00	654 430,16	0,00	654 430,16
504500	Prodané zboží - ostatní	0,00	0,00	0,00	889 999,50	1 222 501,94	-332 502,44
504910	Prodané umělé květiny a mat.	0,00	0,00	0,00	84 367,23	0,00	84 367,23
504911	Prodané živé květiny	0,00	0,00	0,00	514 294,97	0,00	514 294,97
511000	Opravy a udržování	0,00	0,00	0,00	785 235,30	10 864,10	774 371,20
511100	Opravy aut	0,00	0,00	0,00	1 090 745,68	183 471,01	907 274,67
512000	Cestovné tuzemské	0,00	0,00	0,00	240 180,96	38 536,00	201 644,96
512100	Cestovné zahraniční	0,00	0,00	0,00	431 174,49	13 722,05	417 452,44
512110	Kapesné	0,00	0,00	0,00	40 208,83	0,00	40 208,83
512200	Cestovné-soukromé auta	0,00	0,00	0,00	1 443 449,69	6 981,00	1 436 468,69
513000	Náklady na reprezentaci	0,00	0,00	0,00	570 544,80	36 931,38	533 613,42
518000	Ostatní služby - kontrolní účet	0,00	0,00	0,00	300,00	0,00	300,00
518010	Ostatní přímé náklady (překupované	0,00	0,00	0,00	67 825,00	0,00	67 825,00
518018	Drobný nehmotný software	0,00	0,00	0,00	22 821,99	0,00	22 821,99
518100	Leasing	0,00	0,00	0,00	5 404 271,13	174 579,16	5 229 691,97
518200	Telefony - hlasové služby	0,00	0,00	0,00	1 018 466,64	99 450,35	919 016,29
518210	Internet - datové služby	0,00	0,00	0,00	652 340,18	4 358,00	647 982,18
518220	Car Control	0,00	0,00	0,00	273 473,78	9 252,00	264 221,78
518300	Poštovné	0,00	0,00	0,00	287 614,80	3 762,84	283 851,96
518400	Ostatní služby	0,00	0,00	0,00	5 370 331,60	295 067,30	5 075 264,30
518409	Služby - daňové neuznateln	0,00	0,00	0,00	66 042,86	0,00	66 042,86
518500	Provize	0,00	0,00	0,00	1 062 368,43	44 107,00	1 018 261,43
518510	Provize - factoring	0,00	0,00	0,00	1 401 787,76	1 401 787,76	0,00
518520	Provize - fyz.os. OZ	0,00	0,00	0,00	3 394 135,82	266 041,32	3 128 094,50
518530	Provize z obchodních případů - zamě	0,00	0,00	0,00	4 765 826,00	293 596,00	4 472 230,00
518531	Provize OP-soc. a zdrav. poj.	0,00	0,00	0,00	933 080,00	4 401,65	928 678,35
518560	Provize zaměstnanci - odúčtování	0,00	0,00	0,00	225 664,00	5 445 731,00	-5 220 067,00
518600	Reklamní činnost	0,00	0,00	0,00	1 412 218,79	47 631,70	1 364 587,09
518700	Dopravné	0,00	0,00	0,00	930 032,27	32 095,00	897 937,27
518800	Školení	0,00	0,00	0,00	426 604,52	57 711,02	368 893,50
518900	Nájemné	0,00	0,00	0,00	2 701 920,42	319 042,39	2 382 878,03
521000	Mzdové náklady	0,00	0,00	0,00	35 015 014,00	283 469,00	34 731 545,00
521010	Náhrada DPN	0,00	0,00	0,00	99 043,00	49 523,50	49 519,50
521020	Hrubá mzda -prémie prodej ND	0,00	0,00	0,00	153 491,00	0,00	153 491,00
521030	Hrubá mzda -prémie servis	0,00	0,00	0,00	558 970,00	0,00	558 970,00
521100	Mzdy - dohody	0,00	0,00	0,00	303 402,00	0,00	303 402,00
521200	Refundace mezd	0,00	0,00	0,00	0,00	2 010,00	-2 010,00
521590	Vyplacené provize předch. roku	0,00	0,00	0,00	0,00	16 932,00	-16 932,00
521900	Mzdové náklady dohadné	0,00	0,00	0,00	-1 155 422,00	0,00	-1 155 422,00

Výkazová měna je CZK; Účet: 500000 - 599999

Účetní období: Led 2009 - Pro 2009  
Podnik: 01

Účet	Popis	Rok		-- Roční obrat do období --		-- Obrat za období --		Akt. období Zůstatek
		Poč. zůstatek		Má dáti	Dal	Má dáti	Dal	
522000	Příj. společ. ze záv. činnost.	0,00		0,00	0,00	3 797 128,00	6 000,00	3 789 128,00
522010	Náhrada DPH	0,00		0,00	0,00	4 355,00	2 177,50	2 177,50
524000	Sociální pojištění	0,00		0,00	0,00	10 289 773,00	1 068 627,00	9 221 146,00
524100	Zdravotní pojištění	0,00		0,00	0,00	3 880 547,00	444 854,00	3 435 693,00
524510	Odvody ZP a SP k vyplaceným proviz	0,00		0,00	0,00	4 401,65	1 026 321,00	-1 021 919,35
527000	Zákonné sociální náklady	0,00		0,00	0,00	788 161,22	8 158,02	780 003,20
527100	Penzijní přípojištění	0,00		0,00	0,00	209 825,00	42 005,00	167 820,00
528000	Ostatní sociální náklady	0,00		0,00	0,00	6 000,00	0,00	6 000,00
528200	Kapitálové živ. pojištění daň.	0,00		0,00	0,00	261 124,00	22 541,00	238 583,00
529900	Kapitálové pojištění nedaňové	0,00		0,00	0,00	24 002,00	6 001,00	18 001,00
531000	Daň silniční	0,00		0,00	0,00	230 072,00	175,00	229 897,00
532000	Daň z nemovitosti	0,00		0,00	0,00	129 436,00	0,00	129 436,00
538000	Poplatky	0,00		0,00	0,00	402 550,54	20 251,00	382 299,54
538500	Poplatky soudní	0,00		0,00	0,00	107 620,00	2 260,00	105 360,00
538600	Poplatky - daňovní známky	0,00		0,00	0,00	708,00	0,00	708,00
541000	Zůstatková cena prodaného dlouhodo	0,00		0,00	0,00	358 853,00	0,00	358 853,00
543100	Dary - daňově neuznané	0,00		0,00	0,00	2 073,00	0,00	2 073,00
544000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení - n	0,00		0,00	0,00	1 110 912,91	454,40	1 110 458,51
544100	Smluvní pokuty a úroky z prodlení - u	0,00		0,00	0,00	454,40	0,00	454,40
545000	Ostatní pokuty a penále	0,00		0,00	0,00	82 105,00	137,00	81 968,00
548000	Ostatní provozní náklady	0,00		0,00	0,00	9 425,61	296 442,02	-287 016,21
548010	Pojištění	0,00		0,00	0,00	1 399 262,74	122 270,92	1 276 991,82
548020	Poskytovaná skonta z prodeje ND	0,00		0,00	0,00	983,31	0,00	983,31
548030	Poskytovaná skonta z prodeje strojů	0,00		0,00	0,00	2 248 045,02	402 467,21	1 845 577,81
548050	Poskytnutý obrátový bonus	0,00		0,00	0,00	253 326,00	0,00	253 326,00
548900	Ost. provozní náklady d.n.	0,00		0,00	0,00	120 950,54	0,00	120 950,54
548990	OPN - daňové poukázky d.n.	0,00		0,00	0,00	15 000,00	0,00	15 000,00
549000	Manka a škody	0,00		0,00	0,00	3 870,00	500,00	3 370,00
551000	Odpisy dlouhodobého nehmotného a	0,00		0,00	0,00	6 368 626,00	0,00	6 368 626,00
561000	Prodané cenné papíry a podíly	0,00		0,00	0,00	200 000,00	0,00	200 000,00
562000	Úroky	0,00		0,00	0,00	724 340,26	813,42	723 526,84
562101	Úroky z úvěru - Kroměříž	0,00		0,00	0,00	59 393,17	4 275,08	55 118,09
562102	Úroky z úvěru - Hrubčice	0,00		0,00	0,00	74 013,75	0,00	74 013,75
562103	Úroky z úvěru - Velké Meziříčí	0,00		0,00	0,00	602 914,16	35 465,33	567 448,83
562104	Úroky z úvěru - Kroměříž	0,00		0,00	0,00	125 759,61	0,00	125 759,61
562105	Úroky z úvěru - Šumperk	0,00		0,00	0,00	201 373,11	0,00	201 373,11
562106	Úroky z kontokorentu	0,00		0,00	0,00	631 818,33	0,00	631 818,33
562107	Úroky z revolov. úvěru	0,00		0,00	0,00	976 245,84	0,00	976 245,84
563000	Kurzové ztráty k OP	0,00		0,00	0,00	586 610,52	11 118,19	575 492,33
563100	Realizovaná kurzová ztráta	0,00		0,00	0,00	13 553 354,60	6 788 892,83	6 764 461,77
568000	OFN - bankovní výtahy	0,00		0,00	0,00	191 567,47	26 582,53	164 984,94
568101	Poplatky úv. Kroměříž	0,00		0,00	0,00	9 270,22	0,00	9 270,22
568102	Poplatky úv. Hrubčice	0,00		0,00	0,00	5 500,00	0,00	5 500,00
568103	Poplatky úv. -VelMez	0,00		0,00	0,00	5 500,00	0,00	5 500,00
568104	Poplatky úv. -Kroměříž	0,00		0,00	0,00	500,00	0,00	500,00
568105	Poplatky úv. -Šumperk	0,00		0,00	0,00	5 000,00	0,00	5 000,00
568106	Poplatky úv. -kontokorent	0,00		0,00	0,00	800,00	800,00	0,00
568107	Úroky úv. -revolov.	0,00		0,00	0,00	556 450,00	4 000,00	552 450,00
568200	OFN - správní poplatky kolký	0,00		0,00	0,00	2 200,00	0,00	2 200,00
568400	Rozdíly z parování sald.	0,00		0,00	0,00	9 718,94	80 597,05	-70 878,11
568700	Poplatky z transakcí pl. kartou	0,00		0,00	0,00	1 514,25	0,00	1 514,25
568750	Poplatky za pl. karty	0,00		0,00	0,00	21 109,00	0,00	21 109,00
568800	Poplatky ze zahraničních plateb	0,00		0,00	0,00	100 740,36	1 384,63	99 355,73
591000	Daň z příjmu z běžné činnosti splatná	0,00		0,00	0,00	29 280,00	0,00	29 280,00
597200	Převod prov. nákl. mezi sř. - servis	0,00		0,00	0,00	3 907 332,90	0,00	3 907 332,90
597220	Náklady výroby a kompletace strojů	0,00		0,00	0,00	2 636 649,75	0,00	2 636 649,75
597225	Výroba včetně spotřeby materiálu	0,00		0,00	0,00	304 364,00	0,00	304 364,00
597300	Převod prov. nákl. mezi sř. - doprava	0,00		0,00	0,00	1 328 297,30	19 375,00	1 308 922,30
<b>CELKEM:</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>545 542 254,35</b>	<b>35 031 768,92</b>	<b>510 510 485,43</b>