

Analýza nákladů a kalkulace zakázek ve firmě Spectra System, s.r.o.

Markéta Maláčová

Bakalářská práce
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Markéta MALÁČOVÁ**

Osobní číslo: **M09080**

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

Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza nákladů a kalkulace zakázek ve společnosti
Spectra System, s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky v oblasti nákladů, kalkulací a tvorby cen.

II. Praktická část

- Provedte analýzu nákladů dané organizace a analyzujte současný systém kalkulace zakázek ve společnosti.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte současný stav řízení nákladů a navrhněte způsoby jeho optimalizace.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

- ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.**
KRÁL, Bohumil et al. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
LANG, Helmut. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
SYNEK, Miloslav et al. Podniková ekonomika. 5. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

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

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

- (1) Vysoká škola nevýdělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

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

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

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

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

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou 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/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 18.5.2012

Maláčková

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

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

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce s názvem Analýza nákladů a kalkulace zakázek ve společnosti Spectra System, s.r.o. je zaměřena na analýzu a klasifikaci nákladů, a dále na systém kalkulace zakázek ve firmě. Teoretická část obsahuje rozbor literárních pramenů zabývajících se především problematikou nákladů, jejich pojetím a klasifikací, dále oblastí kalkulací s orientací na jejich druhy a metody a v neposlední řadě také tvorbou cen. Hlavním zaměřením praktické části je analýza nákladů, jejich členění, a také podrobná analýza kalkulace zakázek. V závěru analýzy jsou uvedeny návrhy a doporučení, které by mohly vést ke zlepšení systému kalkulace zakázek ve společnosti.

Klíčová slova: náklady, klasifikace nákladů, analýza nákladů, kalkulace, kalkulační vzorec, metody kalkulace, zakázky, kalkulace zakázek

ABSTRACT

This bachelor thesis named Cost Analysis and Costing of Orders in the Company Spectra System, s.r.o. is focused on cost analysis and classification, and also on costing of orders system in the company. The theoretical part which is based on literary sources includes especially the issue of costs concepts and classification, costing with focus on types and methods and also pricing. The main focus of practical part is cost analysis, cost classification and also detailed costing of orders analysis. The conclusion of the analysis includes suggestions and recommendation which can cause an improvement in costing of orders system in the company.

Keywords: Costs, Cost Classification, Cost Analysis, Costing, Calculation Formula, Methods of Costing, Orders, Costing of Orders

Touto cestou bych ráda poděkovala vedoucímu bakalářské práce panu doc. Ing. Borisi Popeskovi, PhD. za odborné rady, cenné připomínky a vstřícný přístup při vypracovávání této práce. Dále bych chtěla poděkovat společnosti Spectra System s. r. o. za ochotu a poskytnutí potřebných materiálů a informací, bez kterých by nebylo možné tuto práci realizovat.

Zvláštní poděkování patří mé rodině za jejich plnou podporu, důvěru a trpělivost při studiu.

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

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY	12
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ	12
1.2 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	12
1.3 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	13
1.4 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	14
1.4.1 Druhové členění nákladů	14
1.4.2 Účelové členění nákladů	15
1.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ROZHODOVÁNÍ	16
1.5.1 Fixní náklady	17
1.5.2 Variabilní náklady	19
1.6 ANALÝZA BODU ZVRATU	20
2 KALKULACE	22
2.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	22
2.2 PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ OBJEKTU – NÁKLADOVÁ ALOKACE	23
2.2.1 Principy alokace	24
2.2.2 Alokační fáze	25
2.3 FORMA KALKULACE	26
2.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM	27
2.5 DRUHY KALKULACÍ	28
2.6 PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE	28
2.6.1 Propočtová kalkulace	28
2.6.2 Plánová kalkulace	29
2.6.3 Operativní kalkulace	29
2.7 VÝSLEDNÁ KALKULACE	29
3 METODY KALKULACE	30
3.1 ABSORPČNÍ KALKULACE	30
3.1.1 Kalkulace dělením	30
3.1.2 Přirážková kalkulace	31
3.1.3 Kalkulace sdružených výkonů	32
3.1.4 Fázová metoda kalkulace	33
3.1.5 Postupná metoda kalkulace	33
3.1.6 Dynamická metoda kalkulace	33
3.2 NEABSORPČNÍ KALKULACE	34
3.2.1 Základní principy neabsorpčních kalkulačí	35
3.2.2 Metoda variabilních nákladů	35
3.3 ACTIVITY BASED COSTING (ABC)	37
3.3.1 Klasifikace nákladů v ABC kalkulaci	39
3.3.2 Základní kategorie aktivit	39
4 TVORBA CEN	40

4.1	ZÁKLADNÍ TYPY CEN	40
4.1.1	Nákladově orientovaná cena	40
4.1.2	Poptávkově orientovaná cena	41
4.1.3	Konkurenčně orientovaná cena	41
	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	42
	II PRAKTICKÁ ČÁST	43
5	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	44
5.1	HISTORIE SPOLEČNOSTI	44
5.2	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	45
5.3	PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ	45
5.4	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	46
5.5	SWOT ANALÝZA	48
5.6	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ VÝSLEDKY SPOLEČNOSTI	48
6	ANALÝZA NÁKLADŮ	50
6.1	CELKOVÉ NÁKLADY	50
6.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	51
6.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY.....	54
7	ANALÝZA KALKULACE ZAKÁZEK.....	56
7.1	PROCES KALKULACE ZAKÁZEK	56
7.1.1	Proces zakázky	56
7.1.2	Kalkulace zakázky.....	58
7.2	PŘÍKLAD KALKULACE ZAKÁZKY	61
8	NÁVRHY A DOPORUČENÍ PRO PODNIK	65
	ZÁVĚR	67
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	68
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	71
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	74
	SEZNAM TABULEK	75
	SEZNAM PŘÍLOH	76

ÚVOD

V současné době se každý podnik snaží využít veškerých dostupných prostředků, aby dosáhl nejzákladnějších cílů, jako je vykazování zisku a udržení si své pozice na konkurenčních trzích. V posledních letech však podnikům jejich postavení a konání na trhu zkomplikovala hospodářská krize. Tato krize bezesporu zasáhla většinu organizací působících v našem tržním prostředí a každý podnik přemýšlel, jak přežít. Možností a východisek, jak si s danou situací poradit, je jistě několik. Důležité je však mít v podniku takové manažery, kteří budou schopni rozpoznat, kde podnik krize nejvíc zasáhla a na základě těchto aspektů vytvořit podnikovou strategii a následná opatření. Významnou roli v takovém procesu můžou hrát náklady a jejich optimalizace.

V pokrizovém období je většina malých a středních podniků nucena vykonávat zakázky téměř s mizivou marží a to z důvodu přizpůsobení se konkurenčnímu nátlaku. Náklady jsou jedním z ukazatelů hospodaření podniku a jejich řízení je důležitým kritériem pro ekonomické rozhodování. Hlavním cílem v oblasti řízení nákladů je tedy zabezpečit jejich trvalé snižování a tím zajistit vykazování vyššího zisku, jež je ukazatelem prosperity společnosti.

Důležitým kritériem při volbě tématu bakalářské práce byla její praktická použitelnost v podniku. Společnost Spectra System s. r. o., u které bakalářskou práci vypracovávám, se zabývá montáží elektrických zařízení. Jelikož se jedná o malou firmu, která nemá dostatečné kapacity pro zaměstnávání pracovníků v oblasti řízení a kalkulací nákladů, vzniká zde prostor pro zpřesnění a podrobnější analýzy.

Teoretickým cílem mé bakalářské práce je získání poznatků o nákladech, jejich členění, klasifikaci a dále o možnostech a způsobech kalkulací. Na základě těchto poznatků a interních dokumentů poskytnutých společností bude vypracována praktická část, jejímž cílem je analýza celkových nákladů podniku, kde budu sledovat jejich strukturu a následně vyčísím jejich podíl dle druhového členění. Částečně zde také nastíním problematiku členění nákladu dle závislosti na objemu výroby. Dalším cílem je provedení detailní analýzy kalkulčního systému zakázek ve společnosti na konkrétním příkladě. Na základě zpracovaných analýz navrhu doporučení pro společnost Spectra System s. r. o. v oblasti řízení nákladů a kalkulace zakázek.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Pro ekonomické rozhodování potřebuje manažer znát řadu aspektů, které charakterizují celkové působení podniku a jeho úspěšnost na trhu. Základní informace o hospodaření podniku získá manažer každodenním sledováním výnosů a nákladů. Jejich porovnáváním získá výsledek hospodaření, který může mít podobu zisku, jsou-li náklady nižší než výnosy, nebo může vykazovat ztrátu, pokud jsou náklady vyšší než výnosy. Pro kvalitní řízení podniku je tedy třeba velmi dobrá znalost těchto dvou složek. (Vlček, 2009, s. 492; Kolář, Veselá, 2006, s. 272; Švarcová, 2008, s. 139)

V této kapitole bakalářské práce se zaměřím na podrobnější popis nákladů, jejich členění a klasifikaci dle různých specifík a v závěru nastíním problematiku analýzy bodu zvratu.

1.1 Pojetí nákladů

Pod pojmem náklady si lze představit vynaložení výrobních faktorů, které jsou vyjádřené v penězích a jsou účelně spotřebovávány na tvorbu podnikových výnosů spolu s dalšími nutnými náklady spojených s činností podniku. Podstatné je však uvědomit si, že rozlišujeme dvojí pojetí nákladů, a to finanční, které je vymezené především pro externí uživatele, a vnitropodnikové neboli manažerské, které používají zejména manažeři k plánování a řízení uvnitř podniku. (Synek, 2011, s. 80; Synek et al., 2010, s. 39)

1.2 Finanční pojetí nákladů

Charakteristiku finančního pojetí nákladů uvádí ve své knize autor Helmut Lang (2005) jako: „celkové využití a spotřeba hodnoty na zboží, služby a daně (poplatky) státu v podniku během účetního období, a to bez diferenciací s ohledem na podnikovou potřebu“. Rozdílnou definici uvádí autor Bohumil Král (2010) a to: „úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu“.

Já osobně se více přikláním k druhé definici, jelikož se mi jeví jako srozumitelnější a jasnější vysvětlení podstaty finančního pojetí nákladů.

Toto vymezení nákladů je charakteristické tím, že společně s výnosy podniku je jakousi základnou pro zjišťování zisku ve finančním účetnictví. Takovéto tvrzení můžeme podložit primárním vztahem pro výpočet zisku (Král, 2010, s. 47; Kolektiv autorů, 1998, s. 290)

$$\text{Výnosy} - \text{Náklady} = \text{ZISK} \quad (1)$$

Z tohoto vztahu vyplývá, že rozsáhlost nákladů přímo ovlivňuje zisk podniku. Redukcí těchto nákladů má poté v podniku na starosti finanční oddělení.

Dále musíme nutně náklady diferencovat od finančních výdajů, které představují úbytek peněžních toků v podniku bez ohledu na způsob použití, a také musí zůstat zachován časový a věcný soulad nákladů s vykazovaným obdobím. Důležitým znakem také je, že náklad ve smyslu finančního účetnictví vzniká až v momentě, kdy tento zdroj „spotřebuje“ svou užitečnost. (Synek, 2011, s. 80; Král, 2010, s. 49)

1.3 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské pojetí nákladů charakterizuje Bohumil Král (2010) jako: „hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností“. V této definici se s Králem shodují i autoři Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007), kteří navíc dodávají, že toto vymezení nákladů klade důraz na nutnost zajistit úspornost vynaložených nákladů.

Tyto náklady v sobě obsahují dva podstatné znaky. Prvním z nich je **účelnost**, která vychází ze základní podmínky, že vynaložení ekonomických zdrojů je přiměřené výsledku činnosti a je racionální. Dále obsahují **účelový charakter** poukazující na smysl vynaložených ekonomických zdrojů, kterým je jejich zhodnocení. K tomuto zhodnocení může docházet při vytvoření takové struktury majetku podniku, která přinese nebo již přinesla větší ekonomický prospěch, než kolik činila výše původních nákladů. Značnou vlastností takto chápaného nákladu je jeho velmi blízký vztah k výkonům vytvářejících podstatu neboli předmět existence podniku. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 93; Král, 2010, s. 47)

Výkazy manažerského účetnictví se od výkazů ve finančním účetnictví liší tím, že nepodléhají žádné zákonem stanovené úpravě či formě. Každý podnik si je vytváří dle svého uvážení, uzpůsobeného potřebám podniku. (Bařinová, 2005, str. 37)

Manažerské pojetí na rozdíl od finančního počítá s ekonomickými náklady, což znamená, že se do manažerského rozhodování zahrnují i tzv. **oportunitní náklady**. Dále při každém rozhodování bere v potaz ty náklady, které jsou tímto rozhodováním ovlivňovány a v tomto pojetí jsou nazývány **přírůstkovými náklady**. Na druhé straně ty náklady, které tímto rozhodováním nejsou ovlivněny, se nazývají **utopené náklady**. (Synek, 2011, s. 85-86)

Obsahová odlišnost těchto dvou pojetí je v některých případech natolik fatální, že se v řadě jazyků projevuje odlišnými pojmy. (Král, 2010, s. 48)

1.4 Klasifikace nákladů

Náklady ve všech směrech představují nehomogenní celek, který souvisí s určitými rozhodovacími úlohami. Jednotlivé složky se liší ekonomickým opodstatněním, neobvyklým chováním v transformačním procesu, metodou jejich reakce na působící faktory či způsobem jejich projevu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, s. 100; Schroll, 1997, s. 61)

Pochopení složitosti třídění nákladů nám umožňuje jejich klasifikace, ve které se díky třídícím hlediskům zdůrazňuje určitá podstata jejich vlastností. Tato klasifikace nám poskytuje racionální uspořádání nákladů do celků, které nám poskytují informace důležité při rozhodování, analýze nákladů a jejich řízení. (Schroll, 1997, s. 61)

1.4.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů patří v účetnictví mezi nejpoužívanější, stejně jako účelové členění. Náklady členíme dle druhů vynaložených ekonomických zdrojů, které byly využity na určité vstupy nebo také můžeme použít definici, kterou uvádí autor Landa (2008), a to: „druhové členění nákladů odpovídá peněžně vyjádřené struktuře primárních ekonomických zdrojů, vstupujících do hospodářské činnosti podniku“. Druhově lze rozlišit náklady, které jsou **externí, prvotní a jednoduché**, nerozlišujeme však konkrétní účel daných nákladů. (Čechová, 2011, s. 73; Landa, Polák, 2008, s. 11.)

Jako ukázkou základních nákladových druhů můžeme uvést (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78):

- odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku;
- mzdové, osobní a finanční náklady;
- spotřeba materiálu, energie.

Příkladem **externích nákladů** mohou být mzdové náklady či spotřeba nakupovaných výrobků (materiál, energie). **Prvotními náklady** jsou takové náklady, které se v určitém procesu objevují poprvé a jelikož náklady vznikající uvnitř podniku patří mezi **druhotné náklady**, můžeme říci, že tyto náklady vznikají spotřebou prvotních nákladů. Jako příklad **jednoduchého nákladu** lze obecně označit spotřebovanou službu, respektive náklad vyjádřený pouze jednou položkou. (Čechová, 2011, s. 73-74)

Členění podle nákladových druhů je užitečné jak pro externí, tak pro interní uživatele. Podává nám soustavné informace o celkově vynaložených finančních prostředcích a s tím souvisejícím vztahu podniku s okolím. Dále zajišťuje souhru hlavního podnikového rozpočtu s ostatními plány zajišťujícími chod podniku. V neposlední řadě je toto členění podkladem pro vypracování výkazu zisku a ztráty. (Čechová, 2011, s. 11; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78)

1.4.2 Účelové členění nákladů

Abychom učinili správná rozhodnutí a maximálně využili zdroje našeho podniku, jsou pro nás rozhodující informace o nákladech, které byly pro tento účel využity. Použijeme-li informace připravené pro jiný účel, můžeme docílit chybovosti. (Staněk, 2003, s. 29)

Účelové členění nákladů se zakládá na pozorování nákladů ve vztahu k výnosům, k jejichž docilení byly vynaloženy. Na základě tohoto aspektu můžeme rozdělit tyto náklady do dvou základních skupin a to podle místa **vzniku a odpovědnosti** a podle **výkonů**. (Marek, 2009, s. 112; Synek, 2011, s. 81)

Třídění podle místa vzniku a odpovědnosti

Třídění podle místa vzniku a odpovědnosti nebo také podle vnitropodnikových útvarů (středisek) nám podává odpověď na otázku, kde náklady vznikly a kdo je zodpovědný za jejich zisk. Tyto náklady můžeme dále rozčlenit na technologické a náklady na obsluhu a řízení. (Synek, 2011, s. 81)

Technologické náklady jsou náklady, které určitým způsobem účelově souvisí s nějakou technologií nebo byly touto technologií bezprostředně vyvolány. Příkladem takového nákladu může být spotřeba papíru v hlavní výrobě tisku na určitý titul. V souvislosti s technologickými náklady bych chtěla zmínit náklady **jednicové**, jelikož souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu, tudíž i s technologickým procesem jako celkem. (Popesko, 2009, s. 37; Král, 2010, s. 72)

Další skupinou nákladů jsou **náklady na obsluhu a řízení**, které zajišťují a zachovávají podmínky průběhu dané aktivity či doprovodných činností. Jako příklad se uvádí spotřeba energie v budovách nebo mzdy administrativních pracovníků. V souvislosti s technologickými náklady a náklady na obsluhu a řízení se hovoří o **režijních nákladech**, které zahrnují jak část nákladů na obsluhu a řízení, tak část související s technologickým procesem jako celkem. (Popesko, 2009, s. 37; Král, 2010, s. 72)

Toto členění však není z hlediska praktického velmi vhodné, jelikož se jeví jako příliš obecné, na druhé straně je toto rozdělení odrazovým můstkem pro určování nákladů ve vztahu k jednotce výkonu daného podniku. (Popesko, 2009, s. 37)

Třídění nákladů podle výkonu

Třídění nákladů podle výkonu, neboli také kalkulační členění nákladů, nám udává, na které výrobky či služby byly dané náklady vynaloženy. Díky tomuto třídění může podnik zjišťovat rentabilitu jednotlivých výrobků a služeb a podle tohoto hlediska může dále regulovat výrobovou strukturu, jelikož každý výrobek se podílí na tvorbě zisku různou měrou. Tímto kalkulační členění přispívá k řadě dalších manažerských rozhodnutí, zda výrobek zakoupit či vyrobit vlastní činností. (Synek, 2011, s. 82)

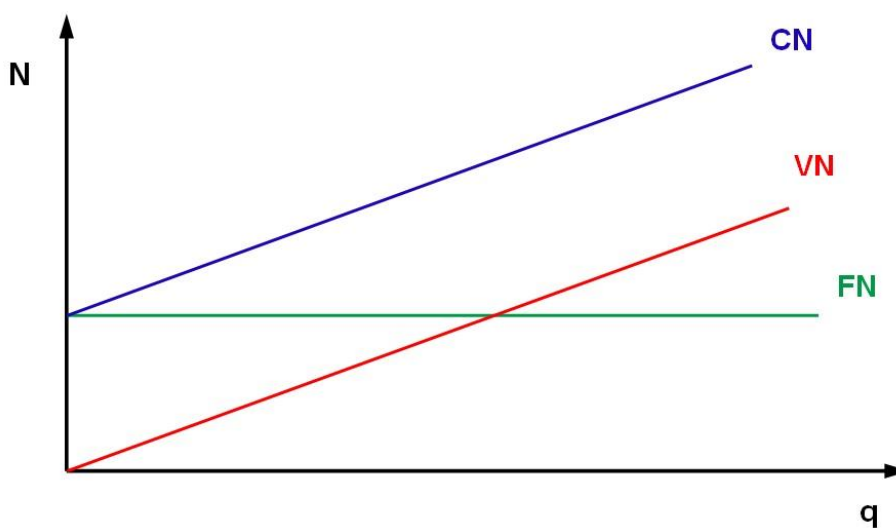
Kalkulační členění se dále dělí na **přímé** a **nepřímé** a to v souvislosti přiřazování nákladů konkrétně stanovenému předmětu alokace. Toto členění je velmi podstatné pro podnik, jelikož je nezbytnou součástí pro konstrukci kalkulací a je ovlivňováno nároky na vypovídací způsobilost kalkulace (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 104-105)

Přímé náklady, jak už jejich název vypovídá, přímo a průkazně souvisí s konkrétním druhem výkonu. Toto specifikum je typické pro řadu technologických nákladů, jako je základní materiál nebo mzdy výrobních pracovníků. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 105; Schroll, 1997, s. 64)

Druhou skupinou jsou **nepřímé náklady**, které vytváří podmínky pro více druhů výkonů a souvisí s výrobou jako celkem. Do této skupiny se řadí režijní náklady, které jsou hromadné pro více druhů výrobků a jako příklad se uvádí správní náklady. (Synek, 2011, s. 82; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 105; Lazar, 2001, s. 19)

1.5 Členění nákladů v manažerském rozhodování

Důležitým členěním nákladů v manažerském účetnictví je členění v závislosti na celkovém objemu produkce, ale i dílčích výkonech, a to na náklady **fixní**, které jsou při změnách v určitém intervalu prováděných výkonů neměnné, a náklady **variabilní**, které se v závislosti na objemu produkce mění. (Král, 2010, s. 78; Hunčová, 2007, s. 52)



Graf 1. Průběh celkových, fixních a variabilních nákladů (Lang, 2005, s. 50)

1.5.1 Fixní náklady

Jak již bylo řečeno, fixní náklady nejsou v rámci objemu produkce ovlivňovány změnami. Vynakládají se bez ohledu na výši objemu produkce jednorázově a jsou obvykle spojovány s určitým časovým obdobím. Některé náklady bývají pravidelně vynakládány v měsíčních intervalech, jiné jsou zase spojovány s ročním mezidobím. (Šoljaková, 2009, s. 45; Houska, Šoljaková, 2003, s. 73; Pavelková, Knápková, 2009, s. 118)

Američtí autoři Hansen, Mowen a Guan (2009) definují ve své publikaci fixní náklady jako náklady, které jsou v celkovém úhrnu konstantní k objemu výroby, avšak k jejich proměnlivosti může docházet v souvislosti se změnou výrobní kapacity.

Jak ukazuje výše uvedená definice, fixní náklady nejsou pouze pojmem českého manažerského účetnictví, ale užívá se i ve světovém měřítku. V některých případech překladu z anglického jazyka do jazyka mateřského, v našem případě tedy českého, může docházet ke změně obsahového významu, což ovšem neplatí v tomto případě.

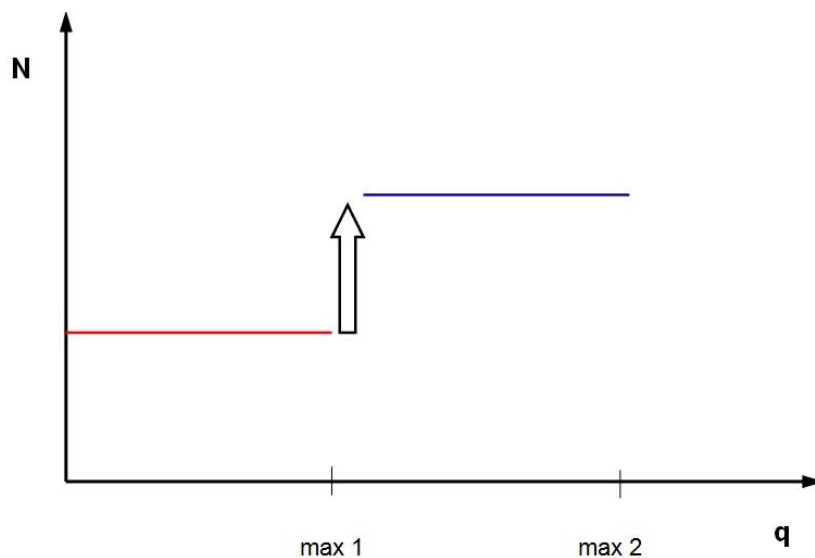
Fixní náklady jsou ve vztahu k celkové produkci konstantní, což ale neplatí v poměru k jednotce produkce, kdy je jejich průběh hyperbolický. Z hlediska jejich ovlivnitelnosti v situaci patrného poklesu ve využití kapacity se člení na dvě skupiny fixních nákladů. (Hunčová, 2007, s. 52; Král, 2010, s. 80)

První skupina nákladů je charakteristická tím, že se často vynakládá ještě před založením podniku nebo započítáním výroby, kdy je potřeba zaškolení pracovníků, nakoupení strojů

nebo uskutečnění investičních rozhodnutí. Tyto náklady se dále vyznačují tím, že jejich souhrnnou výši nelze ovlivnit v průběhu podnikatelské činnosti. Jediným způsobem, jak snížit jejich hodnotu, je realizovat protikladné investiční rozhodnutí (např. prodej stroje). Podstatnou charakteristikou těchto nákladů je z pohledu potřeb jejich kvantifikace, například v kalkulacích, poměrně vzdálený časový interval mezi výdajem a jeho projevením se v časově formulovaných nákladech. (Král, 2010, s. 81; Hunčová, 2007, s. 52)

Druhá skupina těchto nákladů nebývá bezprostředně spojována s určitým finančním rozhodnutím, ale s užitím podnikové kapacity, v důsledku čehož je možná jejich redukce při znatelném snížení kapacity. Jako příklad těchto vyhnutelných fixních nákladů se uvádí časové mzdy mistrů, odpisy strojních zařízení nebo náklady na vytápění hal. (Král, 2010, s. 81; Hunčová, 2007, s. 52)

Nejpodstatnější charakteristikou obou skupin fixních nákladů je tedy skutečnost, že v určitém období využití kapacity zůstávají konstantní. Tento fakt nás podněcuje k maximálnímu využití kapacity, a čím větší toto využití bude, tím rychleji bude docházet ke snižování podílu fixních nákladů na jednotku výkonu. Průběh celkových fixních nákladů při rozdílných úrovních výrobních kapacit je znázorněn na následujícím grafu (Graf. 2). (Král, 2010, s. 81)



Graf 2. Průběh celkových fixních nákladů (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27)

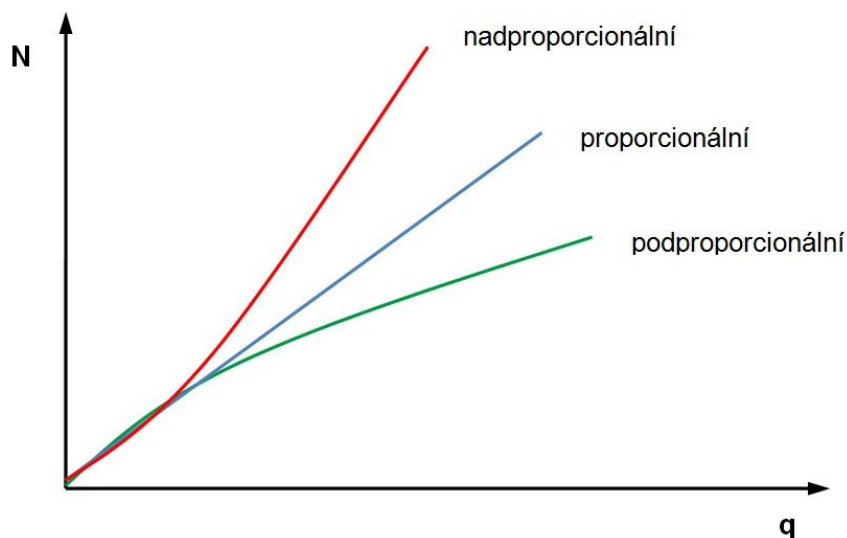
1.5.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady neboli proměnlivé náklady, jsou takové náklady, které se s vzrůstající úrovní výstupu mění. Pokud výrobní kapacita roste, rostou i variabilní náklady, a pokud výrobní kapacita klesá, klesají náklady s ní. Můžeme tedy říci, že variabilní náklady jsou přímo úměrné výrobní kapacitě. (Holman, 2005, s. 62; Samuelson, Nordhaus, 2007, s. 125)

Nejpodstatnější částí variabilních nákladů jsou náklady **proporcionální**. O těchto nákladech obecně platí, že je vyvolala jednotka výkonu a že se mění přímo úměrně počtu výkonů. Jako příklad těchto nákladů se uvádí jednicové náklady a ty režijní náklady, které jsou ovlivněny stupněm využití kapacity. (Král, 2010, s. 79; Landa, 2008, s. 13)

Ne všechny variabilní náklady v podniku musí být proporcionální. Existují případy, kdy náklady rostou rychleji než objem výroby a takovéto náklady se označují jako **nadproporcionální** neboli progresivní náklady. Příkladem z praxe mohou být mzdové náklady dělníků, kdy mzdový tarif nočních směn je vyšší než mzdový tarif denních směn, ale objem produkce zůstává neměnný. (Popesko, 2009, s. 39; Kožená, 2008, s. 9)

Průběh procesů v podniku může být také ovlivněn náklady, které rostou rychleji než objem produkce. Takové náklady se nazývají **nadproporcionální** a jejich vznik není tak častý jako u nákladů předcházejících. Jako příklad těchto nákladů uvádí Král (2010) vzrůstající spotřebu pohonných hmot při zvýšení rychlosti za účelem dosažení kratšího času dopravního výkonu. Tyto náklady se mohou jevit jako nevhodné a snižující celkovou výkonnost podniku. Není to však obecně platné pravidlo. Rychlejší nárůst těchto nákladů může zamezit větším ztrátám, které by nastaly, pokud by jim podnik chtěl předejít za každou cenu.



Graf 3. Průběh variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)

S problémem modelového vývoje se však často střetáváme při posuzování budoucí spotřeby těchto agregovaných nákladových součástí. Proto se v praxi vychází z propočtů, které redukuje jejich průběh tak, že jej ve zkoumaném úseku nahrazují kvantifikací proporciální a fixní složky. (Král, 2010, s. 79)

Členění nákladů na fixní a variabilní má svou podstatu především při zkoumání vztahů mezi základními ekonomickými veličinami, jako jsou náklady, objem produkce a zisk. Základní otázkou v tomto směru není pouze to, jaké jsou náklady výkonu, ale především to, kdo je zodpovědný za konkrétní položky fixních a variabilních nákladů a kdo zodpovídá za celkové užití kapacity. Při stupňujícím se objemu výroby, respektive větším využití celkové kapacity, dochází k úbytku fixních nákladů na jednotku produkce a tím i k úbytku celkových nákladů. Tato skutečnost se označuje jako **degrese nákladů**. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 107; Kožená, 2008, s. 9)

Hlavním cílem tohoto členění nákladů je podávat údaje o nákladech výkonů a středisek v takové formě, aby vytvořilo výchozí bod pro informace o řízení nákladů a zisku, a to jak pro nejvyšší úroveň řízení, tak pro celou strukturu vnitropodnikových středisek. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 107; Král, 2010, s. 83)

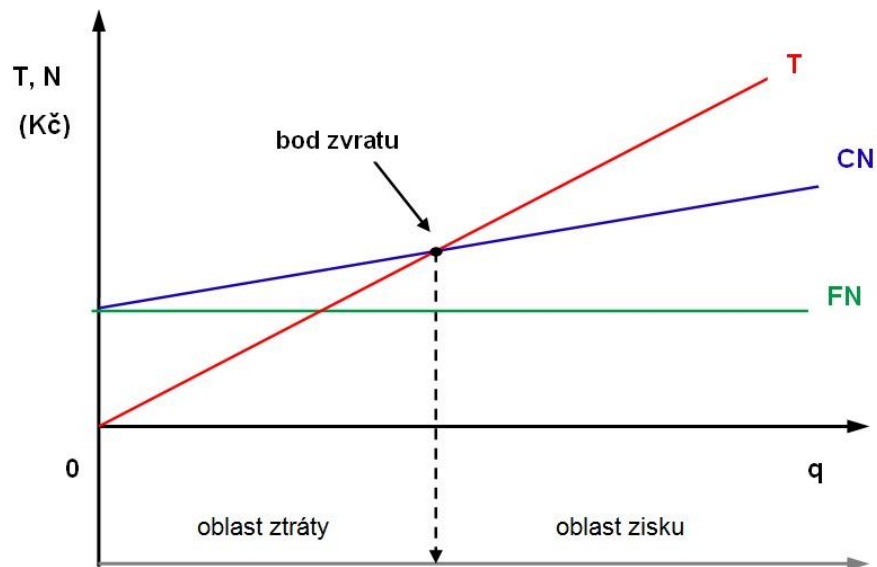
1.6 Analýza bodu zvratu

Mezi poměrně nejvýznamnějšími problémy hodnotového řízení patří plánování a kontrola zisku. Stanovení plánovaného zisku vyžaduje prozkoumání mnoha zásadních faktorů jeho vývoje a vhodné zvolení nástrojů tak, aby se tento zisk stal co nejvíce uskutečnitelný. Analýza bodu zvratu je proto vhodným metodickým nástrojem pro řízení zisku a zároveň důležitým prostředkem ulehčující manažerské rozhodování. (Fibírová, Šoljaková, 2005, s. 79; Kolář, Veselá, 2006, s. 272)

Bod zvratu (BZ) obecně vyjadřuje, při jaké výši výkonů pokryjí výnosy veškeré náklady do činnosti vložené. Z odlišného chování variabilních a fixních nákladů vzniká i jejich rozdílná návratnost. Variabilní náklady na jednotku výkonu (b) jsou vyvolány určitým výkonem a měly by být uhrazeny cenou (p) každého prodaného výkonu. Na druhé straně fixní náklady (FN) jsou obětovány ve stanovené výši v daném období a prodaný výkon se pouze podílí na jejich úhradě. Rozdíl mezi cenou výkonu a jeho variabilními náklady se označuje jako **příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku** či **krycí příspěvek**. Výpočet

bodů zvrátu nám znázorňuje následující vzorec: (Hunčová, 2007, s. 82; Fibírová, Šoljaková, 2005, s. 79; Popesko, 2009, s. 44)

$$Q(BZ) = \frac{FN}{p - b} \quad (2)$$



Graf 4. Analýza bodu zvrátu (Synek et al., 2010, s. 47)

Grafické znázornění bodu zvrátu zachycuje výše uvedený obrázek (Obr. 3). V prostoru mezi bodem zvrátu a užitou výrobní kapacitou můžeme pozorovat podmínky efektivity výroby a prodeje. Každou finanční položku výnosů z prodeje lze rozčlenit na část, která představuje úhradu variabilních nákladů, a na část, která tvoří příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. V okamžiku, kdy podnik dosáhne bodu zvrátu, ve kterém je výsledek hospodaření roven nule, začíná podnik vykazovat zisk. V případě lineárního vývoje celkových nákladů je tento zisk přímo úměrný objemu produkce, tedy čím vyšší objem produkce, tím vyšší zisk. (Popesko, 2009, s. 44; Hunčová, 2007, s. 82; Král, 2010, s. 84-85)

2 KALKULACE

Nákladové kalkulace patří v dnešní době mezi nejpoužívanější nástroj hodnotového řízení. Identifikace nákladů, které jsou propojeny s výkonem podnikových činností, jsou nezbytnou součástí znalostí manažera. Především v případě, kdy se výkony prodávají externě, je jejich nákladová kvantifikace jedním z výchozích předpokladů úspěšného chodu podniku. Díky této kvantifikaci je možné posoudit ziskovost výkonů podniku. (Popesko, 2009, s. 55)

2.1 Vymezení základních pojmů

Kalkulaci definuje autor Boris Popesko (2009) jako: „přirazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy“.

Pomocí metody kalkulace stanovujeme náklady na konkrétní výkon. Všeobecně metoda kalkulace závisí na (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 117):

- určení předmětu kalkulace;
- způsobu alokace nákladů předmětu kalkulace;
- složení nákladových položek, ve kterém se stanovují na kalkulační jednici.

Přesně definovaný předmět kalkulace, kterým mohou být výrobky, služby nebo určitá série výrobků vymezené měrnou jednotkou, se nazývá **kalkulační jednice**. Za měrnou jednotku se považuje např. jednotka množství (kus), délky (m), hmotnosti (kg) atd. a výrobky můžeme rozčlenit do dvou kategorií, a to na odbytové, distribuované mimo podnik, nebo vnitropodnikové, předávané uvnitř podniku. (Duchoň, 2007, s. 76; Kožená, 2007, s. 70; Synek, 2011, s. 101)

Kalkulované množství vyjadřuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které zjišťujeme celkové náklady. S tímto předmětem kalkulace se setkáváme především v sériové výrobě, kde se u jednoho výrobního úkonu zadává výrobní dávka nebo série stejných výrobků. Tato dávka nebo série tedy představují kalkulační množství. Náklady na kalkulační jednici poté získáme jako podíl celkových nákladů na kalkulované množství a počtu reálně vyrobených kalkulačních jednic. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 119; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182)

Kalkulace tedy představují výchozí podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů, slouží při plánování a kontrole operativních postupů a jsou jedním z důležitých podkladů pro roz-

hodování o skladbě a výběru produkovaných výkonů. Ovlivňují také cenovou politiku podniku a představují výchozí bod pro stanovení vnitropodnikových cen. Tyto vlastnosti charakterizují kalkulace v současném systému řízení podniku. Stejně jako ostatní nástroje řízení se i kalkulace a její funkce vyvíjela v důsledku potřeb společnosti a technologie výroby a jejího řízení. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 175)

Klasifikace nákladů na přímé a nepřímé způsobuje problém nákladových kalkulací. Pře-
vážně existence nepřímých nákladů a nedostatky způsobené jejich alokací vytvořily před-
poklad pro rozvoj jednotlivých kalkulačních metod a alokačních principů. Pokud by
všechny náklady měly povahu přímých nákladů, škála kalkulačních metod by se razantně
snížila, jelikož přímým alokováním nákladů výkonu bychom kdykoli získali značně přesné
informace. Překážkou, která nám sestavování kalkulací ztěžuje, je neustále rostoucí podíl
režijních, tedy nepřímých nákladů. Kalkulační metoda, která je použita k určování nákladů
na výkon, vychází ze způsobu nákladové alokace nepřímých nákladů. Jednotlivé metody se
obvykle liší druhem alokace režijních nákladů. (Popesko, 2009, s. 55)

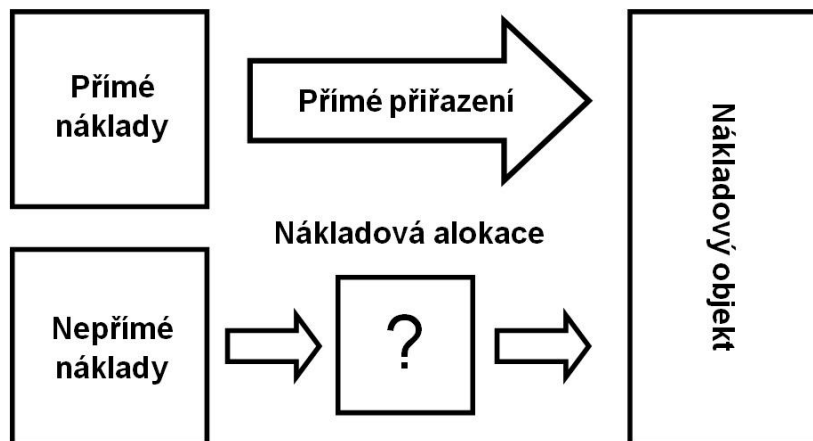
2.2 Přiřazování nákladů objektu – nákladová alokace

Přiřazování nákladů objektu je základním problémem řešeným v souvislosti s kalkulacemi. Abychom dosáhli snadnějšího řízení a snižování nákladů, musíme umět charakterizovat objekt či příčinu, která je vyvolala. Pro formulaci této příčiny se užívá pojem nákladový objekt. **Nákladový objekt** je definován jako určitá aktivita či výkon, pro něž manažer vykonává odloučené sledování nákladů. Příkladem mohou být výrobky, služby, ale i trhy, skupina dodavatelů, distribuční kanály, zakázky apod. (Staněk, 2003, s. 99; Popesko, 2009, s. 47)

Způsob přiřazování nákladů objektu je všeobecně úzce spojen s členěním nákladů na **přímé** a **nepřímé**. Přímé náklady můžeme rovnou přiřadit nákladovému objektu, jelikož se mezi nimi vyskytuje přímá a jedinečná vazba. Takovéto přiřazování se nazývá **přímé přiřazení nákladů**. (Popesko, 2009, s. 47; Král, 2010, s. 127)

U nepřímých nákladů však nemáme možnost přímého přiřazení, jelikož tyto náklady jsou obvykle společné pro větší sortiment nákladových objektů. Abychom mohli přiřadit objektu takovýto typ nákladů, je nutné užití přepočtu nebo zprostředkující veličiny k vyjádření podílu nákladového předmětu na spotřebě určitého nákladu. Tato veličina bývá označována jako **rozvrhová základna**, jedná-li se o tradiční nákladové systémy, nebo také jako

vztahová veličina u moderních procesních nákladových systémů. Takovýto způsob přiřazování nepřímých nákladů s využitím vztahové veličiny bývá označován jako **alokace nákladů**. (Popesko, 2009, s. 47-48; Král, 2010, s. 127)



Obr. 1. Přiřazení nákladů objektu (Popesko, 2009, s. 48)

Měnící se podmínky na trhu však způsobují, že členění na náklady přímé a nepřímé ustupuje do pozadí a stále větší význam dosahuje členění na náklady jednicové a režijní, variabilní a fixní a v neposlední řadě relevantní a irelevantní. (Král, 2010, s. 127)

2.2.1 Principy alokace

Hromadným cílem všech metod kalkulací je nalezení vzájemného vztahu mezi kalkulovanými náklady a nákladovým objektem. V souvislosti s cíli, které alokace sleduje, jsou definovány tři různé principy přiřazování nákladů výkonům a to (Král, 2010, s. 132; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 121):

- princip příčinnosti;
- princip průměrování;
- princip únosnosti (reprodukce) nákladů.

Je třeba podotknout, že tyto principy nejsou zcela na stejné úrovni. Z hlediska hledání řešení u veškerých typů rozhodovacích úloh a informačně nejpřínosnější je pouze užití **principu příčinnosti**. Ten vychází z tvrzení, že každý objekt alokace má být zatížen pouze takovými náklady, které skutečně vyvolal. Pokud ale není možné nebo účelné tento princip dodržet, bereme v potaz další dva. (Král, 2010, s. 132)

Princip průměrování by měl přijít na řadu až v případech, kdy není možné aplikovat princip příčinnosti. Výchozím bodem tohoto principu je orientace na průměrné náklady, které se

vztahují k určitému výkonu. Převážné uplatnění tohoto principu je při vypracování výsledných kalkulací, lze jej však uplatnit i v předběžných propočtech. (Král, 2010, s. 133)

Posledním principem je **princip únosnosti** nákladů, který se využívá především v reprodukčních úlohách a v úlohách souvisejících s obhajobou ceny. Jeho hlavním smyslem je zodpovědět otázku, jakou výši nákladů je objekt alokace schopen unést. (Král, 2010, s. 132)

2.2.2 Alokační fáze

Autor Král (2010) ve své publikaci definuje alokační fázi jako dílčí část celkového průběhu alokace nákladů konečným výkonům, jejímž cílem je především formulovat míru příčinné souvislosti mezi náklady a konečným výkonem. V této souvislosti se rozlišují tři alokační fáze (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 130):

1. Cílem **první fáze** alokace je přiřazení přímých nákladů takovému předmětu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik. Tímto předmětem může být např. útvar, který se zabývá opravou strojů, nebo konkrétní aktivita tohoto útvaru. Výjimku však tvoří spotřeba jednicového materiálu nebo jednicových osobních nákladů, u kterých může být předmětem alokace až konečný výrobek. U takovýchto nákladů pak tímto způsobem celý proces alokace končí.
2. **Druhá fáze** se zaměřuje na co nejpřesnější vyjádření vztahu mezi dílčími předměty alokace a předmětem, který vyvolal jejich vznik. Tato fáze je vlastně jakýmsi přetříděním nákladů z jednoho objektu na druhý, u složitějších výrob se postupuje v řadě dílčích kroků. Jako příklad můžeme uvést náklady na opravy montážních a obráběcích strojů na dvou různých útvarech, které mohou být zúčtovány např. podle počtu hodin, které pracovníci strávili na opravách v obou útvarech.
3. Poslední **třetí fáze** má za cíl co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadající na konkrétní druh prováděného výkonu. Příkladem je přiřazení části celkových nákladů na opravu a údržbu montážních strojů na výrobu určitého typu ledničky. Rozvrhovou základnou pak může být čas, který tráví každý typ vyráběné ledničky na montážním stroji.

2.3 Forma kalkulace

Kalkulace jako projev nákladů na určité množství vykonané práce má danou podobu, kterou představuje **kalkulační vzorec**. Tento vzorec obsahuje jednotlivé kalkulační položky, seskupené dle určitého pořadí za sebou a zahrnující náležitě peněžní částky, související s daným výkonem. Posloupnost položek kalkulačního vzorce aplikuje klasifikaci nákladů jednicových a režijních. Typový kalkulační vzorec je nejvíce užívaným kalkulačním vzorcem a hraje významnou roli při plánování nákladů a revizi rentability daných výkonů. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 177; Landa, Polák, 2008, s. 39)

Tab. 1. Typový kalkulační vzorec (Landa, Polák, 2008, s. 39)

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
= <i>Vlastní náklady výroby</i> (1 – 4)
5. Správní režie
= <i>Vlastní náklady výkonu</i> (1- 5)
6. Odbytová režie
= Úplné vlastní náklady výkonu (1 – 6)
7. Zisk (ztráta)
= Cena výkonu (základní)

Mnoho organizací separuje kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonů a to především ty podniky, které se pohybují zejména na velmi konkurenčních trzích. Díky tomu je cena ovlivňována konkurenčním prostředím a není formována pouze přírůžkou k celkovým nákladům. V takovém případě kalkulace vychází z úrovně zisku, který musí podnik vytvářet a z cenových korekcí (např. o slevy) a tato hodnota je dále srovnávána s odhadovanými náklady. Taková kalkulace se nazývá **retrográdní** a s ní koresponduje také používaný kalkulační vzorec. (Landa, Polák, 2008, s. 40; Popesko, 2009, s. 59)

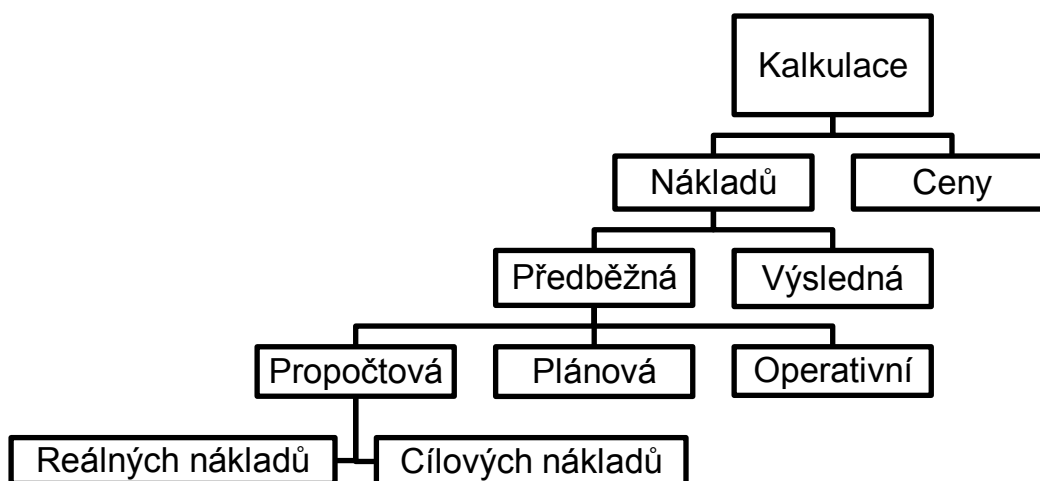
Tab. 2. Retrográdní kalkulační vzorec

(Popesko, 2009, s. 59)

<u>Základní cena výkonu:</u>
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům:
- množstevní
- sezónní
<u>Cena po úpravách:</u>
- Náklady
= Zisk

2.4 Kalkulační systém

V podnicích se sestavují různé typy kalkulací s ohledem na jejich funkce, které pro podnik vykonávají. Všechny tyto soubory kalkulací a jejich vzájemné vztahy vytváří rozsáhlý kalkulační systém, který je základním nástrojem pro řízení nákladů na výstupy podniku. Tento systém musí obsahovat technickou jednotu a vzájemnou návaznost jednotlivých kalkulací. Názorně nám kalkulační systém demonstruje níže uvedený obrázek (Obr. 2). (Schroll, 1997, s. 145; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182; Landa, Polák, 2008, s. 37)



Obr. 2. Kalkulační systém (Landa, Polák, 2008, s. 38)

2.5 Druhy kalkulací

Bereme-li v potaz kombinovaný kalkulační systém, je zřejmé, že se jednotlivé prvky vyznačují různými odlišnostmi. Různost může spočívat v zobrazení plných nebo dílčích nákladů, v době sestavení a časových možnostech využití nebo metodách alokace nákladů jednotce výkonu. (Čechová, 2011, s. 98; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182-183)

Kalkulace nákladů můžeme rozdělit dle doby jejich sestavení na **předběžné** a **výsledné**. V souladu s předběžnými kalkulacemi dále rozlišujeme kalkulace **operativní** a **plánové**, které spadají pod kalkulace normové, a kalkulace **propočtové**. Kalkulace založené na reálných hodnotách objemu spotřebovaných vstupů, sestavované po zakončení daného výkonu, se nazývají **výsledné**. (Popesko, 2009, str. 56; Čechová, 2011, str. 98; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182-183)

Z hlediska rozsahu nákladů zahrnutých do kalkulace rozlišujeme **kalkulace úplných** (plných) a **neúplných nákladů**. Kalkulace úplných nákladů zahrnují veškeré náklady použité na daný výkon a autor Synek (2011) je také označuje jako absorbční kalkulace, neboť absorbují veškeré náklady. Na druhé straně kalkulace neúplných nákladů obsahují pouze variabilní náklady nebo náklady přímé. (Kožená, 2007, s. 72-73)

Posledním aspektem je struktura kalkulace, která se sestavuje buď postupně, nebo průběžně. **Postupná kalkulace** zahrnuje položku polotovary vlastní výroby, která obsahuje vlastní náklady polotovarů vyrobených v předcházejících fázích. **Průběžná kalkulace** tento údaj nezahrnuje a k výpočtu vlastních nákladů těchto polotovarů využívá členění typového kalkulačního vzorce. (Synek, 2011, s. 116)

2.6 Předběžná kalkulace

Převážná část podniků potřebuje informace o nákladech výstupů ještě před započítáním jejich výroby. Pro tento záměr využívané kalkulace se nazývají předběžné, jelikož v momentě jejich sestavování neznáme přesné informace o spotřebovaných nákladech. Předběžná kalkulace tedy vyjadřuje pouze odhadované náklady na jednotku budoucího výkonu. (Popesko, 2009, s. 56; Landa, Polák, 2008, s. 38)

2.6.1 Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se využívá u nových výrobků, kdy ještě nejsou k dispozici podrobné dokumenty o jejich konstrukci a technologiích. Sestavuje se z výsledných kalkulací, tech-

nických kritérií, cen apod. stejných nebo podobných výrobků. Věrohodnost této kalkulace pak závisí a na dostupnosti a spolehlivosti vynaložených dat. Ze získaných informací vytváří kalkulace podklady pro zhodnocení předběžné efektivnosti výrobku a cenové návrhy. (Landa, 2008, s. 285; Schroll, 1997, s. 146; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183)

2.6.2 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace vychází z relativně spolehlivých odhadů spotřeby vstupů a poskytuje detailnější informace než kalkulace propočtová. Nezbytnou součástí jsou výchozí spotřební a výkonové normy. Její použití je vhodné jak v opakované, tak i ve stabilizované sériové a hromadné výrobě. Úlohou této kalkulace je také poskytování podkladů pro sestavení podnikové výsledovky a zároveň působí jako nástroj pro řízení hospodárnosti. (Popesko, 2009, s. 56; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184; Landa, 2008, s. 285)

2.6.3 Operativní kalkulace

Jednotlivé operativní kalkulace formulují úroveň předběžně stanovených nákladů odpovídajících určitým dosaženým technickým a výrobním podmínkám, ve kterých se výrobní proces realizuje. Určují výši nákladů pouze za podmínky dodržení technologických, konstrukčních a výrobních předpokladů. Podkladem pro vypracování operativní kalkulace jsou dopodrobna vypracované normy spotřeby času a materiálu, které musí být zároveň platné k datu sestavování kalkulace. Výše režijních položek se stanovuje podle přírážek nebo režijních tarifů, vypočtených z daných rozpočtů režijních nákladů středisek. Operativní kalkulace z jakéhokoliv hlediska reprezentují platnou výši běžných, operativních norem spotřeby ekonomických zdrojů, z čehož vyplývá, že patří mezi nejpřesnější kalkulace konstruované v podniku. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183-184; Král, 2010, s. 201; Landa, 2008, s. 285)

2.7 Výsledná kalkulace

Z časového hlediska můžeme tuto kalkulaci považovat za konečnou fázi celé kalkulační soustavy. Vyjadřuje skutečné náklady, které byly spotřebovány na vyráběnou jednotku výkonu. Dále vykonává funkci kontrolního nástroje předběžných kalkulací, jelikož je jako jediná sestavována až po skončení daného výkonu. Zapříčiněním pozdních informací pro nás výsledná kalkulace není nástrojem operativního řízení vývoje nákladů a díky tomu také není možná konat operativní zásahy ve výrobě. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 187; Landa, 2008, s. 285)

3 METODY KALKULACE

Základním cílem těchto metod je podání co nejpřesnějších a nejuvěrohodnějších informací o výši a struktuře nákladů výkonu. Jednotlivé metody se od sebe liší poměrně rozsáhlým spektrem prvků, mezi které může být zahrnut např. princip alokace režijních nákladů, rozsah alokovaných nákladů, počet vstupů a výstupů transformačního procesu nebo další speciální parametry. (Popesko, 2009, s. 59-60)

V této kapitole se zaměřím na popis základních metod kalkulací, kdy budu vycházet z primárního dělení na absorpční a neabsorpční kalkulace. Příslušné kalkulace následně rozvedu do jejich podrobnějšího členění.

3.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace zahrnují veškeré spotřebované náklady ve vztahu ke kalkulační jednotce. Podávají nám informace, které jsou významné zejména při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti konečných výkonů, při stanovování cen jednotlivých zakázek nebo pro vyjádření dlouhodobého přínosu prodávaných výstupů k celkovému zisku. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 64; Král, 2010, s. 151-152)

Absorpční kalkulace se však potýkají s mnohými nedokonalostmi. Základním problémem je rozvrhování společných režijních nákladů dle nákladů přímých. Tento způsob je pro mnoho výrobních nevyhovující, jelikož nevyjadřuje přesnou souvislost mezi výrobními faktory a jimi vyvolanými náklady. Předpokladem těchto kalkulací je přesná znalost vyráběného množství výrobků. Pokud ovšem dojde ke změně objemu, vznikají rozdíly mezi skutečnou a připočtenou režií. V neposlední řadě můžeme za nedostatek označit fakt, že v určování minimální ceny výrobku tyto kalkulace neberou v úvahu příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 76-77; Král, 2010, s. 151-152)

3.1.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením patří mezi nejjednodušší způsoby výpočtu kalkulací a lze je rozdělit na kalkulaci prostou, stupňovitou a kalkulaci dělením s poměrovými čísly. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 189)

Prostá kalkulace

Jedná se o nejjednodušší metodu nákladové kalkulace. Náklady na jednotku produkce udává jako podíl celkových nákladů podniku a počtu vyrobených jednotek. I když je tato kal-

kulace založená na velmi jednoduchém principu, její využití v praxi je velmi omezené. V případě, že vyjádříme náklady výkonu jako prostý podíl celkových nákladů, musíme si být jisti, že výkony podniku jsou homogenní, že spotřebovávají stejné procento nákladů přímých a nepřímých. Proto se uplatnění této metody vyskytuje především v organizacích se stejnorodou hromadnou výrobou (výroba elektřiny, těžba dřeva). (Popesko, 2009, s. 62; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 189)

$$n = \frac{N}{Q} \quad (3)$$

Stupňovitá kalkulace

Použit tuto kalkulaci lze v případě, chceme-li oddělit výrobní, správní či odbytové náklady. Tím se zabezpečí, že výrobky, které nebyly v daném časovém intervalu prodány, nebudou zatěžovány těmito náklady. Největší uplatnění má tato metoda ve stupňové výrobě, kdy výrobek absolvuje několik výrobních fází (chemická výroba). V takovém případě se sestavuje kalkulace pro jednotlivé výrobní fáze. (Kožená, 2007, s. 74; Synek, 2011, s. 105)

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Kalkulace dělením s poměrovými, nebo také ekvivalentními, čísly patří mezi zvláštní typ metody kalkulace dělením. Tato metoda nachází využití především při homogenní výrobě produktů, které se liší pouze velikostí, hmotností, tvarem, pracností nebo jakostí, a u kterých by bylo zjišťování výrobních nákladů velmi obtížné. Poměrová čísla zvolíme dle poměru spotřeby času na zvolený ukazatel, popř. více ukazatelů. (Synek, 2011, s. 107; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 190)

3.1.2 Přirážková kalkulace

Tato kalkulace se používá pro kalkulaci režijních nákladů při produkci heterogenních výrobků, a to především v sériové a hromadné výrobě. Náklady se rozdělí na přímé, které se vypočítají přímo na kalkulační jedni, a režijní, které se zjišťují na principu zvolené rozvrhové základny a zúčtovací přirážky. Obecně lze rozvrhové základny rozdělit na peněžní a naturální. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 68; Synek, 2011, s. 108)

U **peněžních základn** se přirážka vypočítává v **procentech** a to jako podíl nepřímých režijních nákladů a zvolené peněžní základny. Takovou základnou pro tyto účely může být přímý jednicový materiál nebo osobní náklady. Při výpočtu se vychází z následujícího vztahu (Popesko, 2009, s. 70; Synek, 2011, s. 108):

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{Kč}} [\%] \quad (4)$$

Výhodou těchto základů je jejich jednoduché a přesné zjišťování. Na druhé straně však nepřináší manažerům informace o efektivnosti daného výkonu. Existuje zde riziko špatného přiřazení režijních nákladů, což způsobuje nestálost těchto základů a také omezují srovnatelnost režijních přírůžek v jednotlivých obdobích. (Popesko, 2009, s. 70-71)

Přirážka může být dána také **sazbou**, kterou zjišťujeme prostřednictvím **naturálních rozvrhových základů**. Tato sazba je vyjádřena v peněžních jednotkách a vypočte se jako podíl nepřímých režijních nákladů a naturální rozvrhové základny (např. na hodinu práce) podle následujícího vzorce (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 68-69; Synek, 2011, s. 108):

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{\text{naturální jednotky}}} [Kč] \quad (5)$$

Naturální základny jsou jistým způsobem přesnější a stálější než peněžní základny. Zůstávají neměnné i v případě, že dojde ke změně ceny rozvrhové základny. Tato skutečnost má však své nevýhody a to nutnost evidování naturální spotřeby rozvrhové základny. (Popesko, 2009, s. 71)

3.1.3 Kalkulace sdružených výkonů

Využití této kalkule se uskutečňuje především v případech, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být z technologického hlediska oddělena od výroby dalších výrobků (např. při výrobě uhlí, zpracovávání ropy nebo v chemickém průmyslu). V praxi se v tomto smyslu využívají dvě metody, a to metoda odčítací a rozčítací. V tomto rozdělení se shodují autoři Popesko (2009) a Synek (2011), rozdílné dělení ovšem uvádí Lang (2005) a to na **metodu zůstatkové hodnoty** a **metodu tržní ceny**. Pro účely mé bakalářské práce jsem si vybrala dělení podle autorů Popeska a Synka.

Odčítací (zůstatková) metoda

Metodu odčítací kalkule použijeme ve výrobcích, kde můžeme označit jeden výrobek za hlavní a ostatní za vedlejší (např. v cukrovaru, kdy je hlavním výrobkem cukr a vedlejším melasa). Metoda spočívá v tom, že od celkových nákladů výrobního procesu se odečtou náklady výrobků vedlejších oceněných prodejními cenami a zůstatek je pak považován za

náklady hlavního výrobku. Výpočet je definován následující rovnicí (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 195; Synek, 2011, s. 110):

$$N_h = N - \sum Q_v \times c_i \quad (6)$$

Rozčítací metoda kalkulace

Tato metoda se ve sdružené výrobě využívá tehdy, nemáme-li možnost rozdělit výrobky na hlavní a vedlejší (např. zpracování ropy). Celkové náklady se rozpočítávají na jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel, které se vypočítají z množství vyprodukovaných výrobků, podle poměru technických vlastností nebo jednotlivých cen výrobků. (Synek, 2011, s. 110; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 196)

3.1.4 Fázová metoda kalkulace

Pokud zajišťuje výrobu jednoho typu konečného výkonu několik útvarů, využívá se fázová metoda kalkulace. Výrobek prochází jednotlivými fázemi, které se liší druhem činností, objemem prováděných výkonů a často i místem provádění. Předmětem kalkulace jsou tedy náklady v jednotlivých fázích výroby, kdy se náklady přímé a výrobní režie sledují samostatně v individuálních útvarech a správní režie se přičte až k celkovým nákladům. V každé fázi se využívá prostá metoda kalkulace, pomocí které se zjišťují náklady daného meziprojektu. Náklady finálního produktu jsou pak dány součtem nákladů z jednotlivých fází. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 251; Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 73)

3.1.5 Postupná metoda kalkulace

Postupná neboli stupňová metoda kalkulace řeší předávání výkonů mezi individuálními útvary obdobně jako metoda fázová. U postupné metody však mohou být tyto výstupy použity jako polotovary v ostatních stupních nebo být prodány externím uživatelům. Principem této kalkulace je kumulace nákladů v dílčích výrobních stupních a k zachycení celkových nákladů na výrobek dochází až v posledním stupni výroby. Součástí nákladů jednotlivých útvarů jsou materiálové náklady z předcházejícího stupně, ke kterým dané pracoviště přidává své náklady zpracování. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 257; Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 75)

3.1.6 Dynamická metoda kalkulace

Dynamická kalkulace patří mezi speciální kalkulační metody a mohli bychom ji také označit jako alokační princip, který může být uplatněn v jiných kalkulačních metodách. Do jisté

míry je postavena na obdobném principu jako tradiční přírážková kalkulace s tím rozdílem, že nám poskytuje informace, do jaké míry budou náklady ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. (Popesko, 2009, s. 67)

Dynamická kalkulace je značně závislá na bezchybném rozdělení nákladů na fixní a variabilní. Výše jednotkových nákladů pak bude záležet na tom, jaký objem produkce daný podnik produkuje nebo do jaké míry je využita jeho kapacita. Trendem dnešní doby je motivace odběratelů k objednávání menšího objemu výkonů. Důvodem je nejen obtížné plánování budoucího odbytu, ale i snaha ušetřit náklady na skladování. Pokud podnik dokáže pomocí dynamické kalkulace nabídnout různé ceny produktů v závislosti na objednaném množství, může tak motivovat odběratele k nákupu vyššího množství najednou. (Popesko, 2009, s. 67; Kalouda, 2009, s. 53)

3.2 Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace neboli také kalkulace neúplných či variabilních nákladů reaguje na nedokonalosti absorpční kalkulace a problémy spojené s jejím použitím v podstatě velmi jednoduše. Jelikož fixní náklady příčinně nesouvisí s kalkulační jednotkou, ale s časovým obdobím, je třeba jejich oddělení od nákladů variabilních. (Král, 2010, s. 156)

Kalkulace, jak už vyplývá z názvu, klade větší důraz na přiřazení variabilních nákladů kalkulovaným výkonům. Na kalkulační jednotku přiřazuje výhradně náklady jednicové a variabilní složku režijních nákladů. Za variabilní část režijních nákladů považujeme složku měnící se s objemem výroby, které nelze konkrétně přiřadit k podnikovému výkonu. (Král, 2010, s. 156; Šiman, Petera, 2010, s. 85)

Fixní náklady považuje metoda za nedělitelný celek, který je třeba vynaložit v souvislosti se zajištěním podmínek pro výrobu a prodej v určitém časovém období. Je tedy třeba tuto část uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výrobků či služeb bez ohledu na objem prodeje. Rozdíl prodejní ceny a součtu jednicových nákladů se nazývá **hrubé rozpětí**. V této souvislosti se také hovoří o **příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku**, který je vyjádřen jako rozdíl prodejní ceny produktu a jeho variabilními náklady. Hrubé rozpětí, resp. příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku vyjadřuje, v jaké míře je výrobek schopen uhradit část fixních nákladů a zisku, které na něj nelze přímo přičíst. Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů je zachycena na

níže uvedeném obrázku (Obr. 3). (Král, 2010, s. 156; Šiman, Petera, 2010, s. 85; Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 81)



Obr. 3. Struktura ceny v absorpčních kalkulacích (Martinovičová, 2006, s. 73)

3.2.1 Základní principy neabsorpčních kalkulací

Vznik kalkulace neúplných nákladů byl založen ve snaze odstranit negativní dopady plné alokace fixních nákladů, a proto nerozpočítává tyto náklady na jednotlivé výrobky či služby, ale pokládá je za skupinu nákladů spojenou s provozem celé organizace. Kalkulaci variabilních nákladů můžeme rozdělit do tří fází. V **první fázi** zjišťuje příspěvky na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku jednotlivých produktů. **Druhá fáze** tyto příspěvky sčítá podle jednotlivých typů produktů a tím získá celkový příspěvek na úhradu vyprodukovaný veškerými podnikovými výkony. V poslední **třetí fázi** odečteme fixní náklady, které nebyly do tohoto bodu kalkulovány od hodnoty celkového příspěvku na úhradu, čímž dosáhneme k vyjádření hospodářského výsledku podniku jako celku. (Popesko, 2009, s. 89)

3.2.2 Metoda variabilních nákladů

Pomocí metody variabilních nákladů lze určit podíl jednotlivých produktů na tvorbě zisku, umožňuje lepší orientaci ve výhodnosti výkonů, rozhodování se ohledně ceny atd. K největšímu využití kalkulace variabilních nákladů dochází v operativním řízení, kdy bývá dosahováno častých odchylek ve využití výrobní kapacity. Metoda poukazuje na možnosti, jak nakládat s nevyužitou či nedostatečnou kapacitou, zda je výhodné snížit přechodně cenu nebo jakým způsobem volit mezi výrobky. V takových případech nám umožňuje se-

stavení výrobního portfolia tak, abychom maximalizovali zisk. (Král, 2010, s. 164; Popesko, 2009, s. 94; Martinovičová, 2006, s. 73)

Metoda variabilních nákladů odstraňuje nedokonalost přírážkových kalkulací, avšak neposkytuje nám žádné informace o režijních nákladech. Její nevýhoda také spočívá v orientaci na kratší časová období, kdy může docházet k rozporu se strategickými zájmy podniku. Obecně lze říci, že zásadním nedostatkem této kalkulace je fakt, že ve svých výpočtech nebere v úvahu fixní náklady. V praxi existují dvě varianty této kalkulace, které se liší postojem ke struktuře fixních nákladů, a to kalkulace **jednostupňová** a **dvoustupňová**. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 83; Popesko, 2009, s. 92)

Jednostupňová kalkulace variabilních nákladů

Způsob, kdy jsou fixní náklady vyjadřovány v rámci jedné stejnorodé skupiny nákladů, se nazývá **jednostupňová metoda variabilních nákladů**. Je založena na velmi jednoduchém principu, kde s náklady pracujeme jako s nedělitelným celkem, tudíž není nutná jejich bližší specifikace. Strukturu této kalkulace znázorňuje následující tabulka (Tab. 3). (Popesko, 2009, s. 92-93)

Tab. 3. Jednostupňová metoda (Popesko,

Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 84)

Celkové výnosy
- variabilní náklady
<hr/>
Příspěvek na úhradu
- fixní náklady
<hr/>
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK

Vícestupňová metoda variabilních nákladů

Pokud se jistá část fixních nákladů vztahuje pouze k určitým organizačním jednotkám, především v podnicích s vysokým množstvím středisek, uplatňuje se **vícestupňová metoda variabilních nákladů**. Pracuje s fixními náklady jako s dělitelným celkem, který rozdělí podle specifických oblastí nebo skupin výrobků na fixní podíly, a vyjadřuje je v několika vrstvách. Díky tomuto jsme schopni přiřadit část fixních nákladů takovým objektům, ke kterým mají určitou vazbu. V rámci této metody rozlišujeme následující vrstvy fixních nákladů (Popesko, 2009, s. 93; Lang, 2005, s. 145):

- jednotlivých výrobků nebo skupin výrobků;
- jednotlivých středisek;
- úseků odpovědnosti;
- celého podniku.

V praxi se nejčastěji používá rozdělení do dvou vrstev a to na **zvláštní (speciální) fixní náklady** a **všeobecné fixní náklady**. Zvláštní fixní náklady se vyznačují přímou souvislostí s výkony či skupinou výkonů (odpisy strojních zařízení, fixní náklady odbytu). Naopak všeobecné fixní náklady nemají přímou souvislost s určitými výkony (správní náklady, vedení účetnictví). Rozdělení na zvláštní a všeobecné fixní náklady se označuje jako **dvoustupňová metoda** variabilních nákladů. (Popesko, 2009, s. 93; Synek, 2011, s. 118-122)

Tab. 4. Vícestupňová metoda (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 54)

Celkové výnosy
- variabilní náklady
Příspěvek na úhradu I
- zvláštní fixní náklady
Příspěvek na úhradu II
- všeobecné fixní náklady
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK

3.3 Activity Based Costing (ABC)

Podnětem ke vzniku Activity Based Costing, neboli kalkulace nákladů podle aktivit, byly nedostatky tradičních kalkulačních systémů. Neméně důležitými aspekty pro vznik a rozvoj této metody jsou zásadní změny v oblasti podnikatelských činností, uskutečňujících se v posledních dvou desetiletích, a to zejména: (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 90; Král, 2010, s. 172)

- zvyšování struktury prováděných výkonů, často však nepřímo úměrné k jejich objemu;
- snaha odběratelů minimalizovat zásoby, která vede k vytváření tlaku na výrobce ohledně dodávání širokého sortimentu výkonů v kratších časových intervalech;
- zkracování doby životnosti produktů;
- značné zvyšování požadavků zákazníků na kvalitu produktů;
- výrazné změny v metodách provádění výkonů ve výrobní i nevýrobní sféře.

Model ABC používá při přiřazování nákladů objektům měření reálných výkonů prováděných činností a aktivit (nakupování, uskladnění, zabalení, distribuce atd.). Toto tvrzení vychází z předpokladu, že příčinou vzniku nákladů nejsou produkty přímo, nýbrž aktivity organizace. Metoda ABC poskytuje rozsáhlé spektrum informací o nákladech, činnostech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, jejichž využití se uplatňuje nejen při nákladových kalkulacích, ale i při řízení činností konaných uvnitř podniku a strukturalizaci podnikových procesů. Tato metoda je také důležitým nástrojem nákladového řízení, jelikož slouží k redukci nákladů a jejich optimalizaci. (Popesko, 2009, s. 100-101; Staněk, 2003, s. 102)

Základem ABC kalkulace je přiřazování režijních nákladů jednotlivým aktivitám, jejichž prostřednictvím jsou pak přiřazovány daným objektům. Postup kalkulace můžeme shrnout do následujících kroků (Popesko, 2009, s. 101-107; Fibírová, Šoljaková, 2005, s. 160):

1. V **prvním kroku** je vynaložený ekonomický zdroj, tedy nepřímý náklad, přiřazen k dílčím aktivitám. Přiřazení režijních nákladů aktivitám je však velmi často složité. Jelikož se nákladová položka vztahuje k více aktivitám, nelze část režijních nákladů přiřadit přímo. V takovém případě se přiřazení provádí pomocí vztahové veličiny nákladů (Cost Driver), která určuje metodu přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé aktivity.
2. Zjišťování celkových nákladů na aktivitu (Cost Pool), vymezení vztahové veličiny a stanovení nákladů na jednotku aktivity je součástí **druhého kroku**. V tomto kroku se provádí měření dané aktivity a je třeba určit jednotku, ve které bude měření uskutečňováno. Muže to být např. počet, kus, čtvereční metr atd. Náklady na jednu vztahovou veličinu se pak vypočítá jako podíl spotřeby nákladů na aktivitu a počtu vztahových veličin.
3. V posledním **třetím kroku** dochází k přiřazení režijních nákladů předmětu alokace (výkon, zákazník) podle nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto aktivit spotřebovaných předmětem alokace.

Cílem konstrukce ABC metody je popsat veškeré vztahy mezi dílčími aktivitami a činnostmi. Vzhledem ke vzrůstající složitosti konaných činností a stále více heterogenním vztahům mezi nimi bývá komplikované sestavit **jednoduchý ABC model**, ve kterém by byl každý spotřebovaný zdroj přiřazen objektu pouze přes jedinou aktivitu. Velmi často se však setkáváme s případy, kdy v dílčích aktivitách dochází ke vzájemnému spotřebovávání

výstupů. Pokud vyžadujeme v takových případech přesnost systému, musíme veškeré tyto vazby zobrazit v **rozšířeném ABC systému**. (Popesko, 2009, s. 102)

3.3.1 Klasifikace nákladů v ABC kalkulaci

V rámci kalkulace ABC je prováděna alokace pouze části podnikových nákladů. Obecně lze tyto náklady rozdělit do tří skupin. Mezi první skupinu patří **přímé náklady**, které stejně jako u tradičních systémů lze přiřadit přímo. Další skupinou jsou náklady čistě fixního charakteru, které nemají žádný příčinný vztah s prováděnými aktivitami či činnostmi. Takové náklady se označují jako **nealokovatelné náklady**. Jejich přiřazení je velmi složité právě díky nepřičinným vazbám s výkony. Východiskem může být přiřazení nákladů objektům proporcionálně k objemu celkových nákladů. Poslední skupinou nákladů, která je ve své podstatě totožná s tradičními režijními náklady, jsou **náklady alokovatelné pomocí aktivit**. (Popesko, 2009, s. 102-103; Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 95)

3.3.2 Základní kategorie aktivit

V rámci systému ABC lze aktivity obecně rozdělit na **primární** a **podpůrné**. Primární aktivity přidávají výkonům hodnotu, neboli to, co je zákazník ochoten zaplatit. Na druhé straně podpůrné aktivity tuto hodnotu nepřidávají. Tyto aktivity jsou v podniku realizovány pro interní potřeby anebo přispívají k podporování aktivit primárních. Z tohoto důvodu není vhodné alokovat podpůrné aktivity přímo na nákladový objekt, jelikož zde nebude nalezena příčinná souvislost. Vhodné je však přiřazení k primárním aktivitám, neboť jsou jimi spotřebovávány. (Popesko, 2009, s. 103; Šoljaková, 2003, s. 36)

Základním přínosem ABC systému je přesnější identifikace nákladů, které vychází ze skutečného ocenění aktivit a činností. Tento fakt nám umožňuje efektivnější řízení nákladů, tedy jejich optimalizaci či redukci. Na druhé straně jde však o velmi náročnou metodu ve smyslu rozsahu zjišťovaných dat. Metoda ABC se ve světě od svého vzniku výrazně rozšířila, i když jsou často vyzdvihovány její některé nedostatky. Česká republika patří ve využívání této metody stále k nováčkům i přes to, že se ABC metoda v současné době řadí mezi vrchol kalkulačních metod. (Popesko, 2009, s. 164; Landa, Polák, 2008, s. 116; Král, 2010, s. 181)

4 TVORBA CEN

Mezi klíčová manažerská rozhodnutí a nejdůležitější oblast hodnotového řízení patří správné zvolení ceny, za kterou bude podnik poskytovat své produkty zákazníkům. Nevhodné zvolení ceny či její nesprávná regulace může mít tragické následky pro každý podnik, jelikož významně ovlivňuje celkovou úspěšnost organizace. Pokud zvolíme příliš vysokou cenu, může to pro podnik znamenat ztrátu zákazníků, z čehož vyplývá i snížení tržeb. Na druhé straně při nízké úrovni ceny může docházet k nenaplnění plánovaných ekonomických kritérií, či dokonce k nepokrytí vstupních nákladů, což může zapříčinit fatální ekonomické důsledky. Při stanovování ceny bychom tedy měli zohlednit minimálně úroveň vlastních nákladů, tržní situaci a platnou legislativu, která upravuje ceny. (Král, 2010, s. 530; Veber, Srpová, 2008, s. 200-201)

4.1 Základní typy cen

Při stanovování cen výrobků by měl podnik brát v potaz svou cenovou politiku, která do určité míry souvisí se strategickými záměry podnikatele. V neposlední řadě by cena měla zohlednit přijatelnou výši pro odběratele a zároveň fakt, do jaké míry uhrazuje dodavateli náklady na produkci. V praxi rozlišujeme tři základní typy cen a to (Veber, Srpová, 2008, s. 201; Král, 2010, s. 531; Kožená, 2007, s. 48):

- nákladově orientovaná cena,
- poptávkově orientovaná cena,
- konkurenčně orientovaná cena.

4.1.1 Nákladově orientovaná cena

Stanovení ceny na základě nákladů patří mezi nejběžnější způsoby stanovení cen. Jedním z hlavních důvodů četnosti využití tohoto postupu je jeho jednoduchost. Výchozími podklady pro cenová rozhodnutí jsou informace o podmínkách a předpokladech, týkajících se dosažení požadovaných či očekávaných výsledků. Toto rozhodování je spojeno s propočty **směrné ceny**, což je vnitřní kalkulovaná cena, která by podniku zajistila požadovaný zisk. Na základě porovnání směrné ceny a tržní prodejní ceny si podnik definuje cíle v oblasti vývoje nákladů, rozsah aktivit, rozložení trhů apod. Propočet směrné ceny se skládá ze dvou částí, a to kalkulace nákladů a určení ziskové přírážky. Nevýhodou nákladových cen je nerespektování podmínek realizace zboží na trhu. Z tohoto důvodu lze metodu aplikovat

pouze po dostatečném prověření ceny trhem. (Foret, 2001, s. 93; Král, 2010, s. 549-550; Kožená, 2007, s. 49)

4.1.2 Poptávkově orientovaná cena

Tvorba cen na základě poptávky, též nazývána jako cena orientovaná na zákazníka, vychází z hodnot, které produktům přisoudí spotřebitelé. Rozhodování o ceně je přímo spojeno s reakcí trhu na cenu a s dopadem této změny, za jinak neměnných podmínek, na výnosy z prodeje. Pokud hovoříme o hrazení nákladů či tvorbě zisku při nízkých cenách a větším množství prodaných produktů, jedná se o tzv. **ceny proniknutí**. Na druhé straně cenová politika založená na vysokých prodejních cenách se označuje jako tzv. **cena sbírání smetany**. (Foret, 2001, s. 93; Král, 2010, s. 545; Kožená, 2007, s. 49; Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 153)

Rozhodování o cenové politice podstatně ovlivňuje konkrétní situace na trhu. Za průchozí se považuje takový přístup, který umožňuje dosažení plánovaného zisku a reprodukování nákladů s přiměřenou mírou rizika. Dalším přístupem stanovení ceny je **empirické určení ceny**. V takovém případě kupující přímo určuje cenu, kterou je schopen vyvodit z tržních cen obdobných výrobků. V neposlední řadě bych zmínila tzv. **psychologické ceny**, které vstoupily do povědomí zákazníků díky Tomáši Baťovi (číslice 9 v ceně produktu). (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 154; Král, 2010, s. 547-549)

4.1.3 Konkurenčně orientovaná cena

Následující metoda vychází z předpokladu, že pokud má firma srovnatelné výrobky s konkurencí, může za ně požadovat srovnatelné ceny. Podmínky konkurence na trhu se projevují podle míry závislosti mezi konkurenty a jím přímo podmíněným rozmezím pro vlastní ovlivňování kupujícího. Čím blíže má situace na trhu k monopolu dodavatele, tím vyšší je pravděpodobnost ovlivňování ceny prodávajícím. Tato metoda má význam především při vstupu firem na nové trhy, kdy se střetávají zájmy několika silných konkurentů. (Král, 2010, s. 537; Foret, 2001, s. 95)

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V teoretické části jsem vypracovala rozbor literárních pramenů v oblasti nákladů, kalkulací a tvorby cen, který bude dále sloužit jako podklad pro zpracování praktické části.

Nejprve jsem vymezila pojem náklady a charakterizovala jejich vztah k výnosům a tedy i celkovému výsledku hospodaření. Uvedla jsem různá pojetí nákladů a klasifikovala náklady dle účelového a druhového členění. Zmíněné druhy pojetí i klasifikace nákladů se vyznačují rozdílností, která však naskytuje možnost podnikům použít vhodnější varianty. Dále jsem se věnovala členěním nákladů z hlediska závislosti na objemu výroby a nastínila jsem také problematiku analýzy bodu zvratu.

Ve druhé části jsem se zabývala vymezením pojmu kalkulace, popsala jsem prvky kalkulačního systému, kalkulační vzorec a detailněji charakterizovala jednotlivé druhy a metody kalkulací. U druhů kalkulací jsem se zaměřila na předběžné a výsledné kalkulace a způsoby jejich užití. Kapitola metody kalkulace vychází ze dvou základních koncepcí, kterými jsou absorpční a neabsorpční kalkulace. Zde jsem provedla jejich podrobné rozdělení a uvedla výhody a nevýhody těchto koncepcí. V rámci metod jsem se také zmínila o ABC kalkulaci, která vznikla na základě nedostatků tradičních kalkulačních systémů. V závěru jsem se okrajově věnovala tvorbě a základním typům cen. Pro lepší názornost dané problematiky jsem v teoretické části užila vizuálních pomůcek jako obrázků, grafů a tabulek.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Název firmy Spectra System s. r. o. může vytvářet dojem, že se jedná o zahraniční firmu, nebo alespoň o firmu se zahraniční mateřskou společností. Ve skutečnosti tomu tak ale není. Spectra System s. r. o. je česká firma, která na našem území působí již sedmnáctým rokem. Předmětem činnosti této společnosti jsou především montáže, opravy a údržby vyhrazených elektrických zařízení. Společnost je vedena v obchodním rejstříku Krajského soudu v Brně v oddílu C, vložce 19069.



Obr. 4. Logo společnosti Spectra System s. r. o.

5.1 Historie společnosti

Firma byla založena třemi společníky 24. dubna 1995 se sídlem ve Vyškově. Jelikož se jedná o firmu s ručením omezeným, musel základní kapitál přesáhnout 100 000 Kč. Každý ze společníků se podílel na vkladu stejnou částí (34 000 Kč), a zároveň vystupovali rovným dílem jako jednatelé společnosti, tvořili tedy statutární orgán. Po zápisu do obchodního rejstříku zahájila společnost svoji činnost, jejímž předmětem byla montáž, opravy a údržba elektrických zařízení a zprostředkovatelská činnost mimo činnosti vyžadující zvláštní povolení anebo vyloučené zákonem. K první změně došlo v květnu 2000, kdy byl navýšen základní kapitál na 1 602 000 Kč, na kterém se společníci opět podíleli rovným dílem. O dva roky později v roce 2002 dochází k odchodu dvou společníků a firma se tak transformuje na společnost pouze s jedním společníkem, který vlastní 100% podíl. Další podstatnou změnou je také rozšíření předmětu podnikání na přípravné práce pro stavby, poskytování technických služeb k ochraně majetku a osob a velkoobchodní činnost. Ve stejném roce vlastník zakládá další společnost – Elmatel s. r. o., se kterou spolupracuje v rámci velkoobchodních aktivit. V roce 2006 dochází k přemístění firemního sídla do zrekonstruovaného areálu v Brně – Židenicích, který je součástí majetku společnosti. K posledním změnám došlo v říjnu 2007, kdy společnost přidala činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence mezi předmět podnikání.

5.2 Základní údaje

Název společnosti:	Spectra System s. r. o
Datum vzniku:	24. dubna 1995
Sídlo:	Markéty Kuncové 9, 615 00 Brno – Židenice
Základní kapitál:	1 602 000 Kč
IČO:	60749172
DIČ:	CZ60749172
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
CZ-NACE:	4321 Elektrické instalace 2712 Výroba elektrických rozvodných a kontrolních zařízení 4310 Demolice a příprava stavenišť 4690 Nеспециализovaný velkoobchod 6920 Účetnické a auditorské činnosti, daňové poradenství 7400 Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti
Počet zaměstnanců:	18

5.3 Předmět podnikání

Hlavním předmětem podnikání společnosti jsou montáže, opravy a údržby vyhrazených elektrických zařízení, respektive kompletní služby v oblasti realizace elektromontážních prací od zhotovení projektu, zpracování variantních řešení, přes realizaci až po zabezpečení servisu. V této souvislosti provádí firma především montáže:

- silnoproudých zařízení – nízké napětí do 1000 V
- slaboproudých zařízení
- měření a regulace.

V rámci montáže slaboproudých zařízení instaluje firma elektronické zabezpečovací systémy, ozvučovací a docházkové systémy, elektronické protipožární systémy, anténní a kamerové systémy, rozvody jednotného času, strukturovanou kabeláž či elektronické protipožární systémy. Nabízené elektromontáže jsou prováděny v administrativních budovách,

obchodních centrech, školských a zdravotnických zařízeních, bankovních a bytových domech nebo průmyslových stavbách.

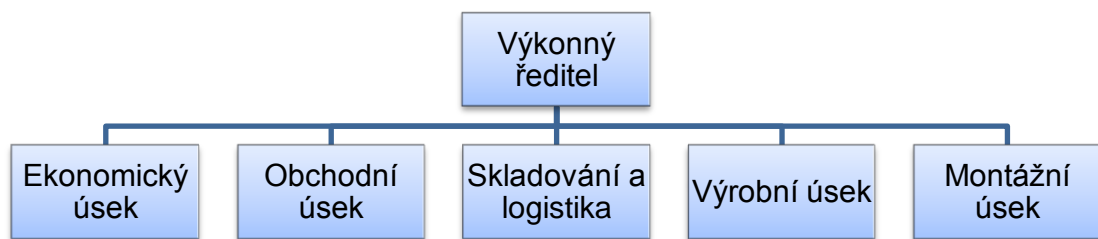
K vedlejším předmětům činnosti společnosti patří velkoobchod elektromateriálu. Sortiment obsahuje různé druhy jističů, rozvaděčů, svítidel, kabelů, pojistek a mnoho dalšího příslušenství, které je buď využito pro vlastní potřeby firmy v rámci individuálních zakázek, nebo dále distribuováno firmám. Není zde však ani vyloučena možnost odběru běžným spotřebitelem. Mezi vedlejší předměty podnikání firma dále klasifikuje přípravné práce pro stavby a poskytování technických služeb k ochraně majetku a osob, které přímo souvisí s hlavním předmětem činnosti. Všechny výše uvedené vedlejší činnosti patří mezi živnosti volné, tudíž k nim firma podle zákona¹ nepotřebuje odbornou způsobilost. Dostačující jsou pouze všeobecné podmínky uvedené ve zmiňovaném zákoně. V poslední řadě připojila společnost mezi předměty podnikání také činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence, které patří do živností vázaných a na rozdíl od volných živností je potřeba odborné vzdělání a praxe. Jelikož ředitel společnosti splňuje v této oblasti pouze všeobecné podmínky uvedené v zákoně, působí zde odpovědný zástupce, který je zároveň vedoucím ekonomického úseku.

Společnost poskytuje své služby nejen na našem území, ale také v zahraničí. Několik zakázek bylo realizováno na území Slovenské republiky a firma také obdržela nabídky z Německa, Rumunska a Francie.

5.4 Organizační struktura

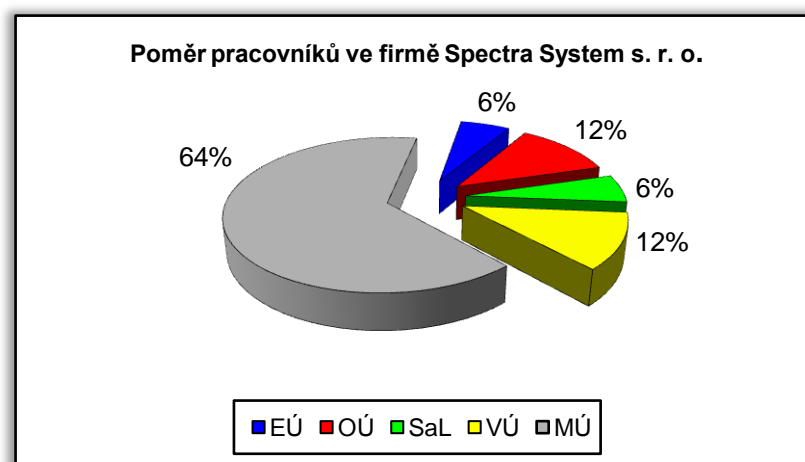
Společnost Spectra System s. r. o. patří mezi malé firmy a v současné době v ní pracuje 18 stálých zaměstnanců (údaj k 30. 4. 2012). Organizační struktura se vyznačuje liniovým charakterem. Společnost je řízena výkonným ředitelem, který zároveň zaujímá pozici statutárního orgánu a vlastní 100% podíl ve společnosti. Řediteli je dále podřízen ekonomický úsek, obchodní úsek, skladování a logistika a montážní úsek. Organizační strukturu znázorňuje následující diagram.

¹ Zákon č. 455/1991 Sb. (Živnostenský zákon)



Obr. 5. Organizační struktura společnosti Spectra System s. r. o. (Vlastní zpracování)

Jelikož se nejedná o velký podnik, zajišťuje veškeré finanční a účetní operace v **ekonomickém úseku (EÚ)** pouze jedna osoba - účetní. Její povinnosti zahrnují administrativní práce, mzdové účetnictví, finanční účetnictví, daňovou evidenci a samozřejmě na konci každého období sestavení příslušných finančních a daňových výkazů. **Obchodní úsek (OÚ)** obstarává všechny činnosti spojené jak s poptávkou (zpracování a realizace objednávek), tak s nabídkou (návrhy a kalkulace potenciálních zakázek, ceník služeb). V současnosti jsou v obchodním úseku zaměstnáni dva rozpočtáři. Vedení skladové evidence, skladování materiálu a expedice zakázek opatřuje úsek **skladování a logistiky (SaL)**. O správný chod úseku, jako je příjem a výdej materiálu nebo jeho včasné dodávky, se stará jeden skladník. Do **montážního úseku (MÚ)** jsou zahrnuty veškeré finální instalace, pomocné práce, opravy, ale také kontrola provedených montáží. V montážním úseku se během roku mohou objevit výkyvy v počtu zaměstnanců, což je ovlivněno četností zakázek. Pokud má firma vysoký počet objednávek ve stejném období, řeší nedostatek pracovní síly najmutím externích pracovníků. V současné době v tomto úseku působí 11 dělníků. O správné fungování montážního úseku se stará **výrobní úsek (VÚ)** v čele se dvěma stavbyvedoucími. Na následujícím grafu (Graf. 5) je zobrazen poměr pracovníků ve firmě Spectra System s. r. o. k 30. 4. 2012.



Graf 5. Poměr pracovníků ve firmě Spectra System s. r. o. (Vlastní zpracování)

5.5 SWOT analýza

V následující kapitole jsem pro lepší představu o stavu firmy zanalyzovala jak vnitřní, tak vnější prostředí společnosti. Prostřednictvím SWOT analýzy se v rámci vnitřního prostředí dozvíme, co patří mezi silné a slabé stránky společnosti, a v oblasti vnějšího prostředí zjistíme, jaké by se mohli vyskytnout příležitosti nebo naopak, jakým hrozbám by mohla společnost v budoucnu čelit.

<p style="text-align: center;">SILNÉ STRÁNKY</p> <ul style="list-style-type: none"> ● dlouholeté zkušenosti ● orientace na zákazníka (zakázky na míru) ● kvalifikace zaměstnanců ● diverzifikace služeb ● záruky a kvalitní služby 	<p style="text-align: center;">SLABÉ STRÁNKY</p> <ul style="list-style-type: none"> ● malá společnost ● propagace, webové stránky ● vlastní areál zatížený úvěrem ● vyšší ceny oproti větším firmám ● nedostatečné kapacity
<p style="text-align: center;">PŘÍLEŽITOSTI</p> <ul style="list-style-type: none"> ● strategický partner ● velké zakázky ● expandace na nové trhy ● zájem investorů ● pokles tržních bariér ● vznik nových zákaznických segmentů 	<p style="text-align: center;">HROZBY</p> <ul style="list-style-type: none"> ● finanční krize ● zvyšující se náročnost zákazníků ● konkurence velkých společností ● nařízení EU ● výpadek klíčového zákazníka ● rostoucí ceny

Obr. 6. SWOT analýza společnosti Spectra System s. r. o. (Vlastní zpracování)

5.6 Základní ekonomické výsledky společnosti

Společnost Spectra System s. r. o. vykazovala v předchozích letech až do roku 2008 zisk. V roce 2009 však můžeme pozorovat fatální propad a přechod firmy do ztráty, což bylo zapříčiněno světovou finanční krizí. Společnost pocítovala dopady finanční krize i v roce 2010. Tyto dopady jsou patrné z výsledku hospodaření, který vykazuje třikrát větší ztrátu než v roce předešlém. Na rozdíl ale od mnohých firem, které finanční krizi bohužel podlehly a nezvládly její nátlak, společnost Spectra System s. r. o. dokázala překonat její nástrahy a udržet se na stávajícím trhu. O tom, že se firma opět postavila na své nohy, nás ubezpečuje výsledek hospodaření z roku 2011, ze kterého je patrné opětovné dosahování zisku,

tedy základního ekonomického cíle. V letošním roce firma předpokládá mírný nárůst zisku oproti roku 2011. Přehled vývoje výsledku hospodaření v jednotlivých letech 2008 – 2011 nám zobrazuje následující tabulka (Tab. 5).

Tab. 5. Vývoj hospodaření v letech 2008 – 2011 (Vlastní zpracování)

Ukazatel / rok	2008	2009	2010	2011
Výnosy	106 000 000 Kč	61 411 000 Kč	54 408 000 Kč	62 003 000 Kč
Náklady	105 501 000 Kč	61 695 000 Kč	55 289 000 Kč	61 698 000 Kč
Výsledek hospodaření	499 000 Kč	-284 000 Kč	-881 000 Kč	305 000 Kč

V další tabulce (Tab. 6) si rozebereme dílčí části výsledku hospodaření v jednotlivých letech. K zisku podniku nejvíce přispívá výsledek hospodaření z provozní činnosti. Opačný efekt má však výsledek hospodaření z finanční činnosti a jak můžeme vidět v tabulce, jeho charakter je vždy záporný. Tento jev je z velké části zapříčiněn platbami za hypotéku, kterou společnost splácí areál, v němž má své sídlo. Výsledek hospodaření z mimořádné činnosti vykazuje firma v nepravidelných intervalech, a jak nám udává tabulka, v roce 2008 přispěl k zisku společnosti velkou měrou. Důvodem byla náhrada od pojišťovny přijatá za škody způsobené požárem.

Finanční výsledek hospodaření je více méně ve všech letech stejný, a to i v období finanční krize, kdy byl zaznamenán jen nepatrný pokles. Výsledek hospodaření z mimořádné činnosti dle tabulky nevykazuje žádný přímo úměrný vztah k finanční krizi, zato na druhé straně provozní výsledek hospodaření v tomto období rapidně klesl. Z této skutečnosti vyplývá, že se finanční krize podepsala zejména na provozní části hospodářského výsledku.

Tab. 6. Struktura výsledku hospodaření v letech 2008 – 2011 (Vlastní zpracování)

VH / rok	2008	2009	2010	2011
VH provozní	986 000 Kč	890 000 Kč	255 000 Kč	1 124 000 Kč
VH finanční	-953 000 Kč	-1 039 000 Kč	-1 113 000 Kč	-736 000 Kč
VH mimořádný	489 000 Kč	-108 000 Kč	0 Kč	0 Kč
VH před zdaněním	522 000 Kč	-137 000 Kč	-858 000 Kč	388 000 Kč
VH za účetní období	499 000 Kč	-284 000 Kč	-881 000 Kč	305 000 Kč

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Pro společnost Spectra System s. r. o. je velmi důležité poskytovat svým zákazníkům vysoký standard služeb a samozřejmě také docílit co nejlepších hospodářských výsledků. Náklady jsou jedním z významných ukazatelů kvality celkového působení podniku. Pro společnost je velmi podstatné ekonomické rozhodování v oblasti nákladů, neboť na základě jejich správného řízení je firma schopna efektivně a kvalitně řídit veškerou svoji činnost.

V následující části bakalářské práce zanalyzuji vývoj nákladů společnosti Spectra System s. r. o. v letech 2008 – 2009, které rozčlením na provozní, finanční a mimořádné. Dále provedu výčet veškerých nákladů za rok 2011, analýzu podle druhového členění a na závěr se budu okrajově věnovat analýze nákladů dle závislosti na objemu výroby a to vše na základě interních dokumentů výkazů zisku a ztráty poskytnuté společností pro účely této bakalářské práce.

6.1 Celkové náklady

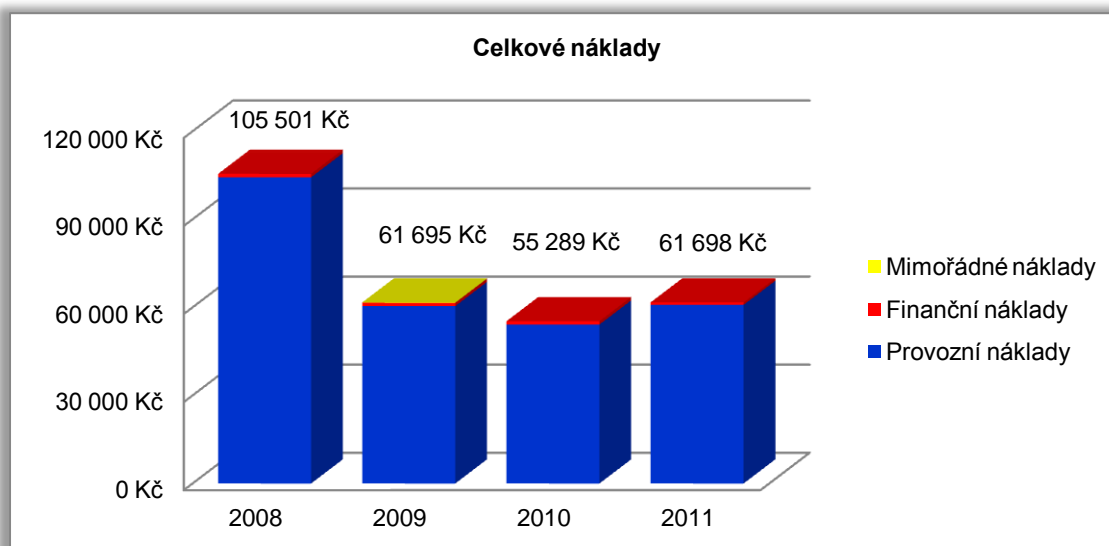
Evidence celkových nákladů společnosti je vedena prostřednictvím finančního účetnictví a jejich hodnoty můžeme vyčíst z výkazu zisku a ztráty za jednotlivá účetní období. V následující tabulce uvedu rozbor celkových nákladů podniku v letech 2008 – 2011. Náklady jsou v této části rozčleněny na provozní, finanční a mimořádné.

Tab. 7. Celkové náklady společnosti v tis. Kč (Vlastní zpracování)

Náklady / rok (v tis. Kč)	2008	2009	2010	2011
Provozní náklady	104 322	60 451	54 153	60 852
Finanční náklady	1 179	1 124	1 136	846
Mimořádné náklady	0	120	0	0
Náklady celkem	105 501	61 695	55 289	61 698

Jak je z tabulky (Tab. 7) patrné, vykazovala společnost nejvyšší náklady v roce 2008. V této době měla firma velký počet zakázek. Zlom nastal v roce 2009 a 2010, kdy došlo k rapidnímu snížení nákladů, což bylo zapříčiněno vysokým poklesem zakázek. Tento jev byl převážně způsoben finanční krizí, díky které firma musela prudce snížit svoji obchodní marži a to z běžných 10% na 0 - 1%. Toto konání mělo pro firmu fatální a nevyhnutelné důsledky, díky nimž byla v letech 2009 – 2010 ztrátová. Finanční náklady, které jsou

v jednotlivých letech téměř stejné, zahrnují z velké části úroky za hypotéku, dále poplatky bankám a kurzové ztráty. V roce 2009 byly součástí celkových nákladů i náklady mimořádné, ve kterých byla zahrnuta škoda na majetku, která nebyla proplacena pojišťovnou. Vývoj celkových nákladů zobrazuje následující graf (Graf 6.).



Graf 6. Celkové náklady v letech 2008 – 2011 (Vlastní zpracování)

6.2 Druhé členění nákladů

V této části provedu detailnější členění nákladů a to podle druhů. Toto členění poskytuje podniku důležité informace pro efektivní řízení a je využíváno ve výkazech zisku a ztráty za jednotlivá účetní období. Společnost Spectra System s. r. o. do druhového členění nákladů zahrnuje tyto položky:

- **Náklady na prodané zboží** aneb zboží prodané firmou v rámci velkoobchodní činnosti.
- **Výkonová spotřeba**, která se dělí na spotřebu materiálu a energie a služby. Do spotřeby materiálu je zahrnut všechen materiál využitý na montážích (jističe, kabely, rozvaděče, svítidla atd.). Spotřeba energie obsahuje veškeré poplatky za spotřebu energie, vody a plynu. Do položky služby potom patří náklady na reprezentaci, opravy, zabezpečovací systém, telekomunikační poplatky, leasing, školení zaměstnanců a ochranu softwaru.
- **Osobní náklady** zahrnují mzdové náklady a náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Součástí této položky jsou celkové náklady na mzdy zaměstnanců, zákonné sociální a zdravotní pojištění.

- **Daně a poplatky** jako jsou silniční daň, daň z nemovitosti, spotřební daň, a poplatky za dálniční známky, správní řízení nebo notářské poplatky.
- **Odpisy DHM a DNM**
- **Ostatní provozní náklady** obsahují různá pojištění proti úrazu nebo škodě, havarijní pojištění, povinné ručení, administrativní poplatky, kancelářské potřeby nebo také dary.
- **Nákladové úroky** vůči bankám (půjčky, hypotéka).
- **Ostatní finanční náklady** jako jsou poplatky bankám, kurzové ztráty, manka a schodky ve finančním majetku.
- **Daň z příjmu za běžnou činnost**
- **Mimořádné náklady**, tedy náklady způsobené za mimořádných okolností jako jsou živelné pohromy, v našem případě požár, nebo náklady zapříčiněné odcizením.
- **Daň z příjmu za mimořádnou činnost**

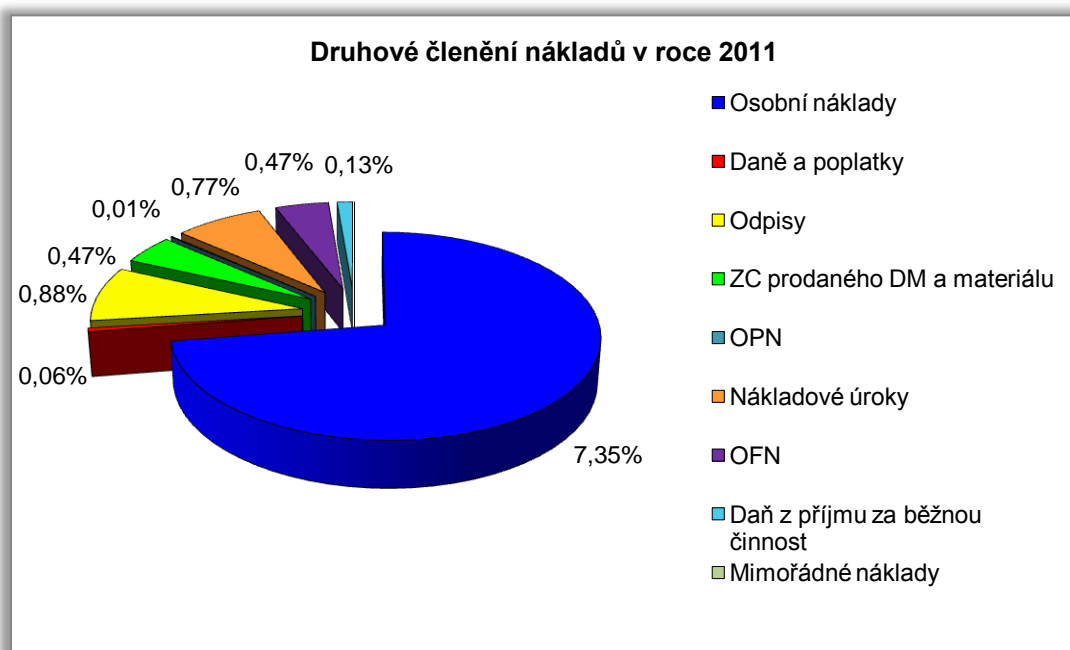
V níže uvedených tabulkách (Tab. 8. a Tab. 9.) jsou jednotlivé položky nákladů přesně vyčísleny a vypočítán jejich procentuální podíl na celkových nákladech v letech 2008 - 2011. Pro lepší představu jsem připojila také graf (Graf 7.) pro rok 2011, který znázorňuje jednotlivé podíly na celkových nákladech.

Tab. 8. Druhé členění nákladů v letech 2008 – 2009 (Vlastní zpracování)

Náklady / rok (v tis. Kč)	2008	% podíl	2009	% podíl
Náklady na prodané zboží	4 703	4,46%	0	0,00%
Výkonová spotřeba	93 877	88,98%	54 244	87,92%
Osobní náklady	5 010	4,75%	5 422	8,79%
Daně a poplatky	52	0,05%	39	0,06%
Odpisy DNM a DHM	554	0,53%	716	1,16%
ZC prodaného DM a materiálu	124	0,12%	0	0,00%
Ostatní provozní náklady	2	0,00%	30	0,05%
Nákladové úroky	758	0,72%	583	0,94%
Ostatní finanční náklady	398	0,38%	514	0,83%
Daň z příjmu za běžnou činnost	23	0,02%	27	0,04%
Mimořádné náklady	0	0,00%	0	0,00%
Daň z příjmu za mimořádnou činnost	0	0,00%	120	0,19%
Náklady celkem	105 501	100,00%	61 695	100,00%

Tab. 9. Druhové členění nákladů v letech 2010 – 2011 (Vlastní zpracování)

Náklady / rok (v tis. Kč)	2010	% podíl	2011	% podíl
Náklady na prodané zboží	0	0,00%	0	0,00%
Výkonová spotřeba	47 958	86,74%	55 443	89,86%
Osobní náklady	4 948	8,95%	4 537	7,35%
Daně a poplatky	23	0,04%	36	0,06%
Odpisy DNM a DHM	0	0,00%	543	0,88%
ZC prodaného DM a materiálu	219	0,40%	287	0,47%
Ostatní provozní náklady	1 005	1,82%	6	0,01%
Nákladové úroky	601	1,09%	476	0,77%
Ostatní finanční náklady	512	0,93%	287	0,47%
Daň z příjmu za běžnou činnost	23	0,04%	83	0,13%
Mimořádné náklady	0	0,00%	0	0,00%
Daň z příjmu za mimořádnou činnost	0	0,00%	0	0,00%
Náklady celkem	55 289	100,00%	61 698	100,00%



Graf 7. Druhové členění nákladů v roce 2011 (Vlastní zpracování)

Prostřednictvím analýzy nákladů pomocí výše uvedených tabulek (Tab. 8. a Tab. 9.) bylo zjištěno, že největší částí ke skladbě nákladů přispívá výkonová spotřeba, která se ve všech letech pohybuje v rozmezí 86 – 90%. Tato výkonová spotřeba se skládá z položek spotřeby materiálu a energie a služby. Výsledná hodnota je dána povahou společnosti, která provádí elektroinstalace, a tudíž v zakázkách spotřebovává nejvíce materiálu. Nakoupený materiál

putuje přímo na stavby nebo montáže, kde je dále zpracováván a instalován. Zajímavostí je, že procentuálně jsou služby téměř na stejné úrovni jako spotřeba materiálu a energie. Což je zapříčiněno vysokým podílem leasingů ve firmě. Čím více zakázek společnost má, tím jsou tyto náklady vyšší. Z tabulek je zřejmé, že tyto náklady výrazně klesly v období finanční krize, ale procentuální podíl zůstává stále stejný. Skutečnost proč tedy společnost v období krize vykazovala ztrátu, je zapříčiněna velikostí marže na prováděných zakázkách. Druhou nejvíce zastoupenou položkou jsou osobní náklady, do kterých společnost zahrnuje mzdové náklady zaměstnanců a náklady na sociální a zdravotní pojištění. Osobní náklady se pohybují okolo 4 – 9%. Ostatní náklady podniku tvoří v celkovém souhrnu téměř zanedbatelný podíl. Jejich procentuální množství je znázorněno na výše uvedeném grafu (Graf 6.). Položky jsou zobrazeny v porovnání s osobními náklady, jelikož porovnání s největší částí nákladů, tedy výkonovou spotřebou by bylo nesmyslné z důvodu nevyniknutí ostatních položek.

6.3 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby

Na základě teoretických pramenů dělíme náklady dle závislosti na objemu výroby na fixní a variabilní. Společnost Spectra System s. r. o. speciálně toto členění neprovádí. Jelikož se nejedná o výrobní firmu, pokusím se rozvrhnout náklady dle závislosti na objemu prováděných zakázek a to pomocí klasifikační analýzy. K vypracování této kapitoly užiji interních dokumentů výkazů zisku a ztráty pro rok 2011.

Tab. 10. Variabilní náklady za rok 2011 (Vlastní zpracování)

Variabilní náklady		
Spotřeba materiálu a energie	28 152 000 Kč	48,87%
Osobní náklady	1 650 000 Kč	2,67%
Celkem	32 552 000 Kč	51,54%

V celkovém úhrnu nákladů za rok 2011 tvoří variabilní náklady 51, 54%. Do těchto nákladů jsou zahrnuty náklady spotřeby materiálu a energie a osobních nákladů. Spotřeba materiálu se mění v závislosti zakázek a to z důvodu jeho užití v těchto zakázkách. Tvoří tak nejvýznamnější část variabilních nákladů. Do variabilních nákladů je také zahrnuta část osobních nákladů, do které patří mzdové náklady a s nimi související náklady na sociální a zdravotní pojištění. Tyto mzdové náklady jsou náklady montážních pracovníků, kteří se

přímo podílí na zakázkách společnosti, tudíž tuto složku lze zařadit mezi variabilní náklady.

Tab. 11. Fixní náklady za rok 2011 (Vlastní zpracování)

Fixní náklady		
Spotřeba energie	750 000 Kč	1,22%
Služby	24 541 000 Kč	39,78%
Osobní náklady	2 887 000 Kč	4,68%
Daně a poplatky	36 000 Kč	0,06%
Odpisy DNM a DHM	543 000 Kč	0,88%
ZC prodaného DM a materiálu	287 000 Kč	0,47%
Ostatní provozní náklady	6 000 Kč	0,01%
Nákladové úroky	476 000 Kč	0,77%
Ostatní finanční náklady	287 000 Kč	0,47%
Daň z příjmu za běžnou činnost	83 000 Kč	0,13%
Celkem	29 146 000 Kč	47,24%

Podíl fixních nákladů na nákladech celkových tvoří 47,24%. V této složce nákladů zaujímají největší část služby (39,78%). Mezi podstatné části můžeme také zařadit osobní náklady administrativních pracovníků (4,68%) a spotřebu energie v administrativních budovách (1,22%). Ostatní položky toho rozdělení přispívají pouze nepatrnou částí a to nižší než 1%. Na rozdíl od nákladů variabilních, kde jsou klasifikovány pouze dvě složky, zahrnují náklady fixní celkem 10 položek. Jejich hodnoty nejsou ale natolik vysoké, aby převýšily procentuální podíl nákladů variabilních.

Z výše uvedených tabulek (Tab. 10. a Tab. 11.) můžeme vyčíst téměř stejný procentuální podíl jak nákladů variabilních, tak fixních. Vyšší podíl variabilních nákladů má pro firmu kladný význam a to z hlediska větší ovlivnitelnosti těchto nákladů. Rozdíl mezi těmito složkami nákladů je však pouze nepatrný. Z celkové analýzy nákladů lze konstatovat, že firma se svými náklady hospodaří dobře a má je pod kontrolou. Počíná si se svými náklady efektivně a dle mého názoru by se tato efektivnost mohla zvýšit a to detailnějším prostudováním nákladů. Na základě této studie by firma mohla lépe poznat složení nákladů a díky tomu by mohla zdokonalit oblast v řízení nákladů a následně zapříčinit jejich účelné snižování, což by vedlo k dlouhodobému vykazování zisku.

7 ANALÝZA KALKULACE ZAKÁZEK

Správné ocenění zakázek je pro podnik velmi důležité. Musí nejen zahrnovat veškeré náklady, které s danou zakázkou přímo i nepřímo souvisí, ale také marži, tedy přidanou hodnotu, která přináší podniku zisk z dané zakázky. Společnost Spectra System s. r. o. ke kalkulaci zakázek používá svůj vlastní systém, který má vytvořený v Excelu dle svého aktuálního ceníku a sazeb a jehož základem pro vytvoření byl tzv. RTS systém². V RTS systému mají ceny uvedené u jednotlivých položek pouze orientační charakter a jsou propočteny na základě individuální kalkulace zpracovatele. Společnost si systém přetransformovala dle svých potřeb a rozdělila ho dle druhu elektromontážních prací na čtyři sekce - M21 (silnoproud), M22 (slaboproud), M36 (měření a regulace) a M46 (zemní práce). Obsahem tohoto systému jsou jednotlivé sborníky cen dle výše uvedených sekcí. Ceny se mohou u individuálních zakázek měnit, jelikož v některých případech je firma nucena jít s cenou dolů, což je zapříčiněno vysokou konkurencí v daném oboru. Ceny jsou také rozrůzněny pro stálé zákazníky, kteří odebírají zakázky s cenovým zvýhodněním.

Z důvodu uzavírání smluv o dílo, které jsou v mnoha případech vystavené na delší časový horizont v řádech měsíců, jsou rozpočtáři nuceni ocenit materiál a montáže předem, což vyžaduje co nejsprávnější odhad množství budoucího materiálu a práce. Je zde tedy nezbytný předpoklad jejich praktických znalostí v oboru.

7.1 Proces kalkulace zakázek

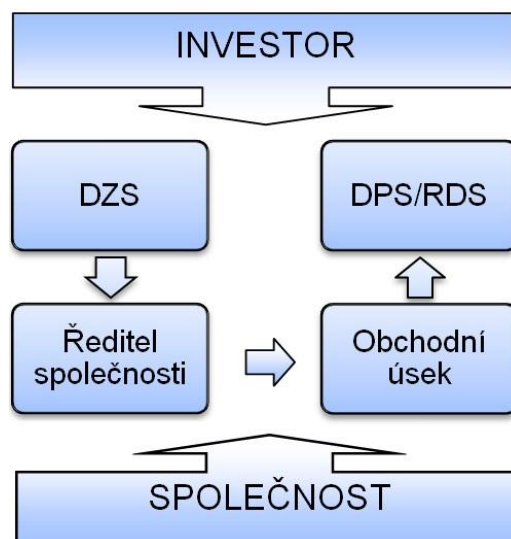
V následující části bakalářské práce provedu podrobný popis procesu zakázky, který začíná oslovením společnosti či vybráním z výběrového řízení, přes zhotovení návrhu zakázky a veškeré dokumentace, až po vypracování finální kalkulace ze strany společnosti. Detailněji rozeberu jednotlivé kalkulace položek, které jsou obsaženy v kalkulaci.

7.1.1 Proces zakázky

Celý proces začíná podnětem ze strany objednavajícího, který může společnost Spectra System s. r. o. oslovit účelně, nebo se podnik zapojí do výběrového řízení. Pokud se jedná o výběrové řízení, vychází iniciativa ze strany investora, jenž zahájí poptávku po montáž-

² RTS systém zahrnuje informační a produktové softwary, které podporují veškeré procesy spojené s přípravou, tedy kalkulací, a samotnou realizací projektu.

ních pracích. Díky této poptávce začne firma vypracovávat projektové podklady, sestávající se z několika fází. V první fázi firma obdrží od investora dokumentaci pro zadání stavby (DZS) neboli tendrovou dokumentaci, která se vyznačuje pouze orientačním charakterem, a slouží investorovi pro výběr zhotovitele a stanovení předběžné ceny. Další fází je dokumentace pro provedení stavby (DPS), tedy podrobnější propracování návrhu na základě zadávací dokumentace. Jelikož zadávací dokumentace obsahuje pouze obecné informace o projektu, je mnohdy složité vypracovat detailnější podklady. Zde je nezbytná odborná znalost projektantů a rozpočtářů, aby bylo dosaženo co nejspesifitějšího zpracování. Po této fázi by měla následovat realizační dokumentace stavby (RDS), což je ještě podrobněji propracovaná dokumentace s možnými návrhy na vylepšení. V praxi se však téměř nepoužívá z finančních a časových důvodů. Pro lepší názornost a představivost je proces zakázek zobrazen na níže uvedeném obrázku (Obr. 7).



Obr. 7. Proces zakázek (Vlastní zpracování)

Pokud společnost vyhraje výběrové řízení, je takováto objednávka podkladem pro vystavení smlouvy o dílo podle platné legislativy³, jejíž nedílnou součástí je také upřesněná kalkulace, dle požadavků investora respektive objednavatele. Smlouva o dílo musí obsahovat jména či názvy obou smluvních stran, tedy objednatele a zhotovitele, předmět a dobu provedení díla, cenu a způsob úhrady, případné sankce za nedodržení podmínek a další usta-

³ Zákon č. 513/1991 Sb., §536 (Obchodní zákoník)

novení, na kterých se obě strany dohodnou. Součástí příloh smluv také bývá BOZP, požární ochrana a ochrana životního prostředí na staveništi, nebo etický kodex společnosti. Etický kodex společnosti se však v současnosti objevuje ve smlouvách pouze ojediněle (např. Skanska a. s.).

Na základě podpisu obou dvou stran se stává smlouva platnou a společnost může začít s vykonáváním práce. V průběhu prováděných montáží je veden stavební deník, do kterého je denně zaznamenáván popis veškerých pracovních činností, méněpráce a vícepráce, počasí, počet montérů, kteří se daných prací účastní - jednoduše vše, co se na stavbě či montáži v daný den odehraje. Fakturace probíhá měsíčně na základě skutečně provedené práce. Po dokončení všech prací je hotové dílo předáno objednavateli na základě předávacího protokolu, do kterého lze zaznamenat popřípadě různé nedostatky či nedodělavky.

7.1.2 Kalkulace zakázky

Společnost Spectra System s. r. o. kalkuluje v rámci zakázek následující položky:

1. Spotřeba materiálu

Základem pro stanovení ceny zakázky je použitý materiál. Pro stanovení této ceny využívá společnost interních tabulek, ve kterých je obsažen veškerý potřebný materiál k realizaci zakázek. Tyto ceny jsou rozpočtovány ve skutečných nákupních cenách zhotovitele. Do konečných cen použitých v zakázkách je již zahrnuta marže, která se pohybuje v rozmezí 5 – 15%. Její výše je závislá na velikosti zakázky. Platí zde nepřímá úměra, tedy čím větší zakázka, tím nižší marže.

2. Montáž

V ceně montáží jednotlivého materiálu jsou již zahrnuty následující položky – mzdové náklady, OPN I (ostatní přímé náklady I), OPN II (ostatní přímé náklady II), režie a zisk. Všechny tyto položky má společnost rozpočítány na každý materiál v interních sbornících cen.

- **Mzdové náklady** - montéři jsou odměňováni dle výše stanovené ceny položky, která má v interních dokumentech firmy vymezenou normohodinu, tedy čas, za který by měl montér být schopen danou práci vykonat. Pokud úkol neprovede včas, promítne se to poté v jeho konečném hodnocení, čili snížením odměny. Naopak pokud úkol splní dříve, může v konečném důsledku obdržet bonus. V interních tabulkách společnosti také najdeme sazby odměn náležitých pracovníkovi, a to dle

druhu použitého materiálu nebo druhu vykonané práce. Mzdové náklady vychází z předpokládaných hodinových sazeb v jednotlivých tarifních třídách. Hodnota odměn se pohybuje kolem 40 – 41% z ceny materiálu nebo konané práce. Tyto odměny se liší dle charakteru položky a můžou být rozpočítány na kus, m, m² nebo hodinu. Celkové mzdové náklady jsou v konečném důsledku dány součtem úkolové a časové mzdy.

- **OPN I**, neboli ostatní přímé náklady I, jsou položky sociálního a zdravotního pojištění, které odvádí zaměstnavatel. Tyto ostatní přímé náklady tvoří 34% z celkových mzdových nákladů.
- **OPN II** - do skupiny OPN II je zahrnut podíl nutných vedlejších nákladů ve výši 2% z celkových přímých nákladů. Tyto náklady rovněž kryjí náklady zhotovitele na pomocný a spojovací materiál a náklady spojené s drobnými pomocnými pracemi (řezání trubek, závitů, ohýbání, případně drobné úpravy rýh a prostupů).
- **Režie** - tato položka se skládá ze správní a odbytové režie. Do správní režie jsou zahrnuty veškeré náklady spojené s chodem podniku jako celkem jako například mzdy administrativních pracovníků, poplatky za energii, telefon, odpisy správních budov atd. V odbytové režii jsou obsaženy náklady spojené s odbytem a dopravou, skladováním, expedicí atd. Sazba této režie je stanovena na 67% ze sumy mzdových nákladů, OPN I a OPN II. V celkovém součtu se pak pohybuje okolo 37% z konečné částky.
- **Zisk** společnosti neboli marže, se pohybuje v rozmezí 8 – 10%. Tato marže je závislá na druhu zakázky a samozřejmě také na ekonomické situaci. Jak bylo již zmíněno, v období finanční krize musela společnost operovat s marží od 0 - 1%, což bylo nezbytné k přežití podniku.

Pokud zakázka obsahuje demontážní práce, které nejsou zahrnuty v interních sbornících cen společnosti, kalkulují se jako 50% z celkové ceny za provedené montáže nebo hodinovou sazbou. Další výjimkou jsou také práce nezařazené do sborníků cen, které přímo nesouvisí s předmětem činnosti společnosti, ale jsou nutné k vykonání zakázky. Mezi takové práce patří například vystěhování nábytku z budovy, aby bylo možné uskutečnit účel vykonávané práce. V takovém případě se dané práce oceňují hodinovou sazbou a to v rozmezí 250 – 350 Kč/hod.

Celkové ceny jsou dále v zakázce rozděleny na dvě části. V jedné je uvedená cena pouze za jednotku a v druhé je uvedená konečná cena dle kalkulovaného množství. To platí jak pro položky montáže, tak pro spotřebu materiálu.

3. Služby

Součástí zakázky mohou být také služby poskytované zhotoviteli dalšími subjekty. Do položky služby zahrnuje společnost náklady na ubytování poskytnuté montérům v době zakázky, pokud to je nezbytně nutné, dále výchozí revize, ale i náklady spojené s dopravou materiálu

Kalkulační vzorec společnosti Spectra System s. r. o. je znázorněn pomocí níže uvedené tabulky (Tab. 8).

Tab. 12. Kalkulační vzorec zakázek

(Vlastní zpracování)

1. Spotřebovaný materiál
2. Montáž
• mzdové náklady
• OPN II
• OPN II
• režie
• zisk
3. Služby
<hr/>
= Cena bez DPH
4. DPH 20%
<hr/>
= Cena s DPH

Jak již bylo výše zmíněno, rozpočtáři společnosti musí mnohdy předem odhadnout, kolik hodin stráví montéři na dané zakázce nebo kolik materiálu bude potřeba. V těchto případech je nezbytná jejich vzdělanost a praxe v oboru, jelikož pokud nesprávně odhadnou počet hodin a uvedou do rozpočtu nižší množství, než bylo ve skutečnosti vykonáno, přichází tím firma o peníze.

7.2 Příklad kalkulace zakázky

V této části analýzy kalkulace zakázek provedu rozbor vybrané zakázky, konkrétně teplárny ve Vítkovicích. Zde byla prováděna rekonstrukce elektroinstalace zařízení elektroodlučovače popílků, kde bylo zapotřebí demontáže stávajících elektrorozvodů (svítidla, kabely) a výměny kompletních rozvaděčů. Nejprve provedu kalkulaci spotřebovaného materiálu (Tab. 13), dále vypracuji detailnější kalkulaci jednotlivých položek montáže (Tab. 14) a následně vytvořím tabulku (Tab. 15), ve které budou zachyceny celkové náklady zahrnuté do montáže. Na základě vypočtených nákladů dále stanovím celkovou kalkulaci zakázky. K vypracování této kapitoly jsem užila interních dokumentů, které korespondují s touto zakázkou, tedy smlouvu o dílo, sborníky cen a technickou a cenovou nabídku elektromontážních prací.

Tab. 13. Spotřebovaný materiál (Vlastní zpracování)

Pol.	Popis	jedm.	množ.	Dodávka	
				za m.j.	Celkem
1	CYKY-J 3x1,5 mm ²	m	250	11,20	2 800,00
2	CYKY-J 4x1,5 mm ²	m	1 415	16,40	23 206,00
3	CYKY-J 4x2,5 mm ²	m	80	31,40	2 512,00
4	CSSS-J 4x1,5 mm ²	m	168	52,80	8 870,40
5	CSSS-O 4x1,5 mm ²	m	50	52,80	2 640,00
6	JQTQ-O 2x0,8 mm ²	m	530	12,60	6 678,00
7	Označovací štítek na kabel PLAST	ks	170	20,00	3 400,00
8	Trubka ocelová 6021 prům.21mm	m	114	96,20	10 966,80
9	Kabelová přichytka SONAP	ks	160	17,80	2 848,00
10	Kabelový žlab MARS 125/100 + víko	m	64	155,00	9 920,00
11	Požární ucpávky	ks	6	550,00	3300,00
12	Krabice ACIDUR	ks	45	84,00	3780,00
13	Ocelová konstrukce pro topení izolátorů a výsypek	ks	30	45,00	1 350,00
14	Ocelová konstrukce pro osvětlení	ks	56	45,00	2 520,00
15	Svítidlo POINTER-N-I-PC-WR 2x11W + zdroje	ks	40	920,00	36 800,00
16	Svítidlo POINTER-N-I-PC-WR 2x11W + zdroje + nápis	ks	16	1020,00	16 320,00
17	Pomocný materiál	ks	1		5198,80
Celkem				143 110,00 Kč	

První položkou kalkulačního vzorce je spotřeba materiálu. Pro účely kalkulace je v daných cenách již započtena marže, která je ve výši 12%. Na demonstrovaném příkladu byl materiál oceněn ve skutečných nákupních cenách zhotovitele, ke kterým byla následně připočtena výše zmiňovaná marže. Do položky spotřebovaný materiál jsou tedy započteny veškeré položky materiálu nutné k vypracování zakázky a to jak přímý, tak i pomocný materiál.

Jednotlivé ceny za jednotku byly vynásobeny množstvím použitých jednotek a celková suma těchto nákladů je ve výši 143 110, 00 Kč.

Další položkou kalkulačního vzorce společnosti Spectra System s. r. o. je montáž. V zakázce je sice uvedena cena za jednotku montáže jednotlivých položek, ale není zde již uvedeno, co všechno je součástí této ceny. Dílčí částí těchto cen jsou mzdové náklady, ostatní přímé náklady (OPN I a OPN II), režie a zisk. Součástí mohou také být náklady na stroje, které nejsou do cen montážních prací zahrnuty a v případě jejich užití je nutné jejich náklady do ceny dokalkulovat samostatně. Ve vybraném příkladu zakázky však nedošlo k použití strojů, tudíž není nutné se zabývat jejich kalkulováním. Strukturu cen jednotlivých položek demonstruje následující tabulka (Tab. 14). Uvedené ceny jsou vyčísleny v Kč.

Tab. 14. Dílčí části cen (Vlastní zpracování)

Popis	Mzdy	OPN I	OPN II	Režie	Zisk	Nhod	Celkem
CYKY-J 3x1,5 mm ²	5,62	1,93	0,15	5,16	1,14	0,05	14,00
CYKY-J 4x1,5 mm ²	5,62	1,93	0,15	5,16	1,14	0,05	14,00
CYKY-J 4x2,5 mm ²	5,62	1,93	0,15	5,16	1,14	0,05	14,00
CSSS-J 4x1,5 mm ²	5,62	1,93	0,15	5,16	1,14	0,05	14,00
CSSS-O 4x1,5 mm ²	5,62	1,93	0,15	5,16	1,14	0,05	14,00
JQTQ-O 2x0,8 mm ²	5,62	1,93	0,15	5,16	1,14	0,05	14,00
Označovací štítek na kabel PLAST	8,00	2,72	0,21	7,40	1,67	0,07	20,00
Trubka ocelová 6021 prům.21 mm	18,40	6,26	0,49	16,97	3,73	0,15	46,00
Kabelová příchytky SONAP	8,96	3,05	0,24	8,28	1,82	0,02	22,40
Kabelový žlab MARS 125/100 + víko	44,00	14,96	1,18	40,59	8,91	0,35	110,00
Ukončení kabelů do 5x1,5 mm ²	23,20	7,89	0,62	21,40	4,70	0,19	58,00
Ocelová konstrukce pro topení izolátorů a výsypek	18,00	6,12	0,48	16,61	3,68	0,50	45,00
Ocelová konstrukce pro osvětlení	18,00	6,12	0,48	16,61	3,68	0,50	45,00
Svítilno POINTER-N-I-PC-WR 2x11W + zdroje	72,10	24,51	1,93	66,43	14,58	0,68	180,00
Svítilno POINTER-N-I-PC-WR 2x11W + zdroje + nápis	72,10	24,51	1,93	66,43	14,58	0,68	180,00
Montáž skříně vvn	502,00	170,68	13,45	462,50	101,50	4,33	1250,00
Montáž panelu do rozvaděče	264,33	89,87	7,08	244,20	54,12	3,15	660,00
Krabičky ACIDUR	32,00	10,88	0,86	29,60	6,48	0,25	80,00
Montáž topení izolátorů a výsypek	72,10	24,51	1,93	66,43	14,58	0,46	180,00
Požární ucpávky	140,00	47,60	3,75	129,50	29,35	1,33	350,00

U jednotlivých položek je také zaznamenána Nhod, tedy čas určený k vykonání montáže dané položky. V kalkulaci zakázek se počítá s dodržením těchto normohodin. Pokud však dojde k nesplnění, tedy nedodržení lhůty dané zakázky, může být společnost sankciována. Tyto sankce jsou součástí smlouvy o dílo, které uzavírá investor se zhotovitelem. Celková kalkulace montáží je zobrazena na níže uvedené tabulce (Tab. 15).

Tab. 15. Náklady na montáž (Vlastní zpracování)

Pol.	Popis	jedm.	množ.	Montáž	
				za m.j.	Celkem
1	CYKY-J 3x1,5 mm ²	m	250	14,00	3 500,00
2	CYKY-J 4x1,5 mm ²	m	1 415	14,00	19 810,00
3	CYKY-J 4x2,5 mm ²	m	80	14,00	1 120,00
4	CSSS-J 4x1,5 mm ²	m	168	14,00	2 352,00
5	CSSS-O 4x1,5 mm ²	m	50	14,00	700,00
6	JQTQ-O 2x0,8 mm ²	m	530	14,00	7 420,00
7	Označovací štítek na kabel PLAST	ks	170	20,00	3 400,00
8	Trubka ocelová 6021 prům.21mm	m	114	46,00	5 244,00
9	Kabelová příchytka SONAP	ks	160	22,40	3 584,00
10	Kabelový žlab MARS 125/100 + víko	m	64	110,00	7 040,00
11	Ukončení kabelů do 5x1,5 mm ²	ks	190	58,00	11 020,00
12	Ocelová konstrukce pro topení izolátorů a výsypek	ks	30	45,00	1 350,00
13	Ocelová konstrukce pro osvětlení	ks	56	45,00	2 520,00
14	Svítilno POINTER-N-I-PC-WR 2x11W + zdroje	ks	40	180,00	7 200,00
15	Svítilno POINTER-N-I-PC-WR 2x11W + zdroje + nápis	ks	16	180,00	2 880,00
16	Montáž skříně vvn	ks	1	1250,00	1 250,00
17	Montáž panelu do rozvaděče	ks	2	660,00	1 320,00
18	Krabice ACIDUR	ks	45	80,00	3 600,00
19	Montáž topení izolátorů a výsypek	ks	30	180,00	5 400,00
20	Požární ucpávky	ks	6	350,00	2 100,00
20	Demontážní práce	hod	60	250,00	15 000,00
Celkem				107 810, 00 Kč	

Celkové náklady na montáž i se všemi dílčími částmi jednotlivých položek činí 107 810, 80 Kč.

Nedílnou součástí kalkulace zakázek jsou také služby. V tomto případě firma kalkuluje položky výchozí revize, doprava a přesun materiálu a ubytování. K výchozí revizi potřebuje firma externího revizora, který musí být majitelem speciálního oprávnění⁴ k této činnos-

⁴ Vyhláška Českého úřadu bezpečnosti práce a Českého báňského úřadu č. 50/1978Sb., o odborné způsobilosti v elektrotechnice

ti. Jelikož se jedná o menší zakázku, je zde ubytování uvedeno zvlášť. U větších zakázek se takto samostatně neuvádí, nýbrž je rozpuštěno do jednotlivých položek montáže. V tabulce (Tab. 16) je zobrazeno složení nákladů na služby a ceny jsou uvedeny v Kč. Celkové náklady na služby v dané zakázce jsou vyčísleny na 35 000, 00 Kč.

Tab. 16. Služby (Vlastní zpracování)

Popis	jedn.	Množ.	za m.j.	Celkem
Výchozí revize	ks	1	4 500,00	4 500,00
Ubytování	ks	1	18 000,00	18 000,00
Doprava a přesun materiálu	ks	1	12 500,00	12 500,00
Celkem				35 000, 00 Kč

Po analýze veškerých nákladů této zakázky bude kalkulační vzorec pro tento případ vypadat následovně:

Tab. 17. Kalkulační vzorec zakázky

(Vlastní zpracování)

1. Spotřebovaný materiál	143 110 Kč
2. Montáž	107 810 Kč
3. Služby	35 000 Kč
= Cena bez DPH	285 920 Kč
4. DPH 20%	57 184 Kč
= Cena s DPH	343 104 Kč

Celková cena zakázky po vyčíslení všech nákladů, udává cenu bez DPH 285 920 Kč. DPH je ve výši 20% z ceny a po jeho připočtení získáme konečnou cenu, tedy 343 104 Kč.

Z uvedené analýzy vyplývá, že ceny zakázek ve společnosti Spectra System s. r. o. vychází z celkových nákladů na danou zakázku. Do těchto nákladů je zahrnut spotřebovaný materiál již obsahující složku marže (5 – 15%), dále náklady na montáž, které získáme sumou dílčích položek zahrnujících mzdové náklady, OPN I, OPN II, režie a zisk. Zisk obsažený v položkách se pohybuje v rozmezí 8 – 10%, ale může být také mnohem nižší a to vzhledem k ekonomické situaci. V neposlední řadě jsou do ceny zakázky zahrnuty náklady na služby. Na závěr se k sumě nákladů připočte DPH a tím získáme finální cenu zakázky. Ceny jednotlivých položek nákladů se mohou v různých zakázkách nepatrně lišit, jelikož je firma v některých případech nucena snižovat ceny a to z důvodu konkurenčního boje.

8 NÁVRHY A DOPORUČENÍ PRO PODNIK

Na základě provedených analýz usuzuji, že společnost Spectra System s. r. o. má poměrně vyváženou strukturu nákladů. Vyznačuje se však vysokým podílem nákladů k výnosům. Tento fakt je zapříčiněn charakterem firmy, která realizuje zakázky v oblasti elektroinstalace, tudíž největší část nákladů tvoří spotřeba materiálu. V některých případech společnost vykazuje zbytečně vysokou účast finančních nákladů. Tyto náklady jsou převážně složené z nákladů na úroky z hypoték a z kurzových ztrát. Je samozřejmé, že úroky k hypotéce nelze nijak snižovat, tudíž v této oblasti je nějaké doporučení bezpředmětné. Kurzovým ztrátám by se však v některých případech dalo vyvarovat. Možným řešením je fixace nebo-li zajištění kurzu. Díky tomuto východisku by se společnost mohla vyhnout zbytečným kurzovým ztrátám v důsledku nevýhodného vývoje kurzu. Toto zajištění však není vhodné v každém období. Společnost by si musela udělat průzkum vývoje měnového kurzu a také propočítat případné náklady spojené s tímto rozhodnutím.

Jak již bylo řečeno, hlavním předmětem činnosti společnosti Spectra System s. r. o. jsou montáže, opravy a údržby vyhrazených elektrických zařízení na základě zakázek. V této souvislosti je pro firmu velmi důležité získání většího počtu objednávek, jelikož přímo souvisí s náklady podniku. Náklady spojené se zakázkami tvoří v podniku složku variabilních nákladů, které pouze nepatrným podílem převyšují náklady fixní. Nízký počet objednávek tedy může způsobit, že fixní náklady přesáhnou náklady variabilní. Pro podnik je důležité tyto fixní náklady sledovat, jelikož musí být vynaloženy v jakékoliv situaci nezávisle na objemu zakázek firmy. V takovém případě pak fixní náklady přímo ovlivňují tržby společnosti. Především v období finanční krize se pak společnost musí rozhodovat, zda krátkodobě vykazovat ztrátu a alespoň pokrýt fixní náklady, či podnikatelskou činnost ukončit.

Se zakázkami firmy je také spojena jejich nedílná součást, tedy kalkulace. Jak jsem již výše uvedla v praktické části, společnost mnohdy musí vypracovat kalkulace zakázek dopředu, aby se mohla zúčastnit výběrového řízení. Tento způsob kalkulací je velmi nepřesný a může firmě způsobit zbytečné ztráty. Také položky kalkulované v rámci zakázek jsou dle mého názoru nepřesné, čímž mohou zkreslovat konečné náklady v zakázkách. Prvním problémem v kalkulačním vzorci jsou ostatní přímé náklady II, které tvoří 2% z celkových přímých nákladů. Dle mého názoru je procentuální výše ostatních přímých nákladů závislá na individuální zakázce. Další nepřesností v kalkulaci je režie, do které je zahrnuta jak od-

bytová, tak správní režie. Jejich souhrnná výše se pohybuje okolo 67%, ale společnost nikde neviduje přesné procentuální vyjádření jejich podílů. V tomto případě bych opět navrhovala zpřesnění a detailnější rozpracování dle jednotlivých zakázek a v souvislosti s tím i podrobnější vyčíslení nákladů spojených s odbytem, dopravou a skladováním. V neposlední řadě bych také ráda zmínila ziskovou přírážku, která je opět součástí montáže jednotlivých položek. V první řadě bych vypracovala dokumenty spojené s různými druhy zakázek, u kterých by se lišily i jejich marže. Ve druhé řadě bych nezařazovala marži do individuálních položek montáže, nýbrž bych ji v závěru připočetla k celkovým nákladům spojeným se zakázkou.

Některé uvedené návrhy a doporučení pro společnost by mohly být nákladově a časově náročnější, avšak dle mého názoru by se firmě tyto náklady v konečném důsledku vrátily v její prospěch. Následkem těchto opatření může být posun společnosti vpřed v oblasti řízení nákladů a kalkulací zakázek a díky nim si může zajistit schopnost snižování nákladů a tím i zvyšování zisku.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo vypracovat analýzu celkových nákladů se zaměřením na jejich strukturu, četnost ve druhovém členění a také ve členění dle závislosti na objemu výroby. Dalším cílem bylo provedení podrobné analýzy kalkulačního systému zakázek ve společnosti. Prostor pro vypracování bakalářské práce mi poskytla společnost Spectra System s. r. o.

V literární rešerši jsem vypracovala teoretické poznatky potřebné pro praktickou část. V první části jsem se zabývala členěním a klasifikací nákladů, následně jsem ve druhé části kladla důraz především na kalkulace. V závěru jsem nastínila problematiku způsobu tvorby cen. V praktické části jsem na začátek charakterizovala firmu, její předmět podnikání a pro lepší představivost o její situaci jsem vypracovala SWOT analýzu. V analytické části jsem na úvod do problematiky nákladů vytvořila analýzu základních ekonomických výsledků společnosti, tedy výsledků hospodaření. Následně jsem provedla analýzu celkových nákladů, které jsem dále rozčlenila dle nákladových druhů a dle závislosti na objemu výroby. Podstatnou částí také byla analýza kalkulace zakázek ve společnosti a její podrobnější zpracování.

Základní problém ve společnosti je dle mého názoru nedostatečné řízení nákladů. Firma postrádá kvalifikované zaměstnance v tomto směru, kteří by byli schopni vypracovat plán vedoucí ke snižování nákladů a tím i dosahování zisku. Dalším problémem je nepřesné kalkulování zakázek, které je mnohdy nutné vypracovat dopředu, což může být za následek nesprávné zahrnutí nákladů. Nepřesné se mi také zdá vyčíslení některých položek kalkulačním vzorcem společnosti. Po provedení veškerých analýz jsem navrhla opatření, která by mohla vést ke snižování nákladů a také k přesnějším kalkulacím jednotlivých zakázek.

Zpracování této práce bylo pro mě velkým obohacením a přínosem nových poznatků a doufám, že poslouží i pro firemní účely a přinese jí nový náhled.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- BAŘINOVÁ, Dagmar, 2005. *Vyhodnocení a využití účetních výkazů pro manažery, společníky a akcionáře*. 1. vyd. Praha: Grada. 99 s. ISBN 80-247-1115-X.
- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.
- FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI. 263 s. ISBN 807357084X.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- FORET, Miroslav, 2001. *Marketing - základy a postupy*. 1.vyd. Praha: Computer Press. 162 s. ISBN 80-722-6558-X.
- HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management*. 6th ed. Mason: South-Western Cengage Learning. 832 s. ISBN 03-245-5967-4.
- HOUSKA, Martin a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2003. *Manažerské účetnictví: oficiální terminologie*. 1. vyd. Praha: ASPI. 294 s. ISBN 808639543X.
- HOLMAN, Robert, 2005. *Ekonomie*. 4. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck. 709 s. ISBN 80-7179-891-6.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago. 125 s. ISBN 80-866-1734-3.
- KALOUDA, František, 2009. *Finanční řízení podniku*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk. 279 s. ISBN 978-80-7380-174-8.
- KOLÁŘ, Pavel a Monika VESELÁ, 2006. *Ekonomie a ekonomika*. 2. přeprac. a rozš. vyd. Praha: ASPI. 323 s. ISBN 80-735-7218-4.
- KOLEKTIV AUTORŮ, 1998. *Finanční řízení v praxi*. 1. vyd. Praha: Alena Pavlíková, 3x3. 467 s.

KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. 216 s. ISBN 978-807-1796-732.

KOŽENÁ, Marcela, 2008. *Manažerská ekonomika: pro kombinovanou formu studia*. 2. vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice. 103 s. ISBN 978-80-7395-051-42.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Key. 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno: Computer Press. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. 216 s. ISBN 80-717-9419-8.

LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada. 152 s. ISBN 8071699853.

MAREK, Petr, 2009. *Studijní průvodce financemi podniku*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Ekopress. 634 s. ISBN 978-80-86929-49-1.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa. 178 s. ISBN 80-868-5150-8.

PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ, 2009. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera: teorie a praxe*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde. 333 s. ISBN 978-80-86131-85-6.

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

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

SAMUELSON, Paul Anthony a William D. NORDHAUS, 2007. *Ekonomie: 18. vydání*. 1. vyd. Praha: NS Svoboda. 775 s. ISBN 978-80-205-0590-3.

SCHROLL, Rudolf, 1997. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance. 461 s.

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

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav et al., 2010. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

ŠIMAN, Josef a Petr PETERA, 2010. *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. 192 s. ISBN 978-80-7400-117-8.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press. 146 s. ISBN 80-726-1087-2.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

ŠVARCOVÁ, Jena, 2008. *Ekonomie: stručný přehled: teorie a praxe aktuálně a v souvislostech*. Zlín: CEED. 303 s. ISBN 978-80-903433-7-5.

VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ, 2008. *Podnikání malé a střední firmy*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada. 311 s. ISBN 978-80-247-2409-6.

VLČEK, Josef, 2009. *Ekonomie a ekonomika*. 4., zcela přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 515 s. ISBN 978-80-7357-478-9.

INTERNÍ DOKUMENTY společnosti Spectra System s. r. o.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing.
b	Variabilní náklady na jednotku.
BZ	Bod zvratu.
c_i	Cena vedlejšího výrobku.
CN	Celkové náklady.
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek.
DPS	Dokumentace pro provedení stavby.
DZS	Dokumentace pro zadání stavby.
EÚ	Ekonomický úsek.
FN	Fixní náklady.
MÚ	Montážní úsek.
n	Průměrné náklady.
N	Náklady.
N_h	Náklady na hlavní výrobek.
Nhod	Normohodina.
NRN	Nepřímé režijní náklady.
OFN	Ostatní finanční náklady.
OPN	Ostatní přímé náklady.
OÚ	Obchodní úsek
p	Cena výrobku.
PP	Procento přírážky režijních nákladů.
q	Množství.
Q	Objem výroby.

Q(BZ)	Objem výroby v bodu zvratu.
Q _v	Množství vedlejšího výrobku.
RDS	Realizační dokumentace.
RZ	Rozvrhová základna.
SaL	Skladování a logistika.
T	Tržby.
VH	Výsledek hospodaření.
VN	Variabilní náklady.
VÚ	Výrobní úsek.
ZC	Zůstatková cena.

SEZNAM GRAFŮ

<i>Graf 1. Průběh celkových, fixních a variabilních nákladů</i>	17
<i>Graf 2. Průběh celkových fixních nákladů</i>	18
<i>Graf 3. Průběh variabilních nákladů</i>	19
<i>Graf 4. Analýza bodu zvratu</i>	21
<i>Graf 5. Poměr pracovníků ve firmě Spectra System s. r. o.</i>	47
<i>Graf 6. Celkové náklady v letech 2008 – 2011</i>	51
<i>Graf 7. Druhové členění nákladů v roce 2011</i>	53

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Přiřazení nákladů objektu</i>	<i>24</i>
<i>Obr. 2. Kalkulační systém</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 3. Struktura ceny v absorpčních kalkulacích</i>	<i>35</i>
<i>Obr. 4. Logo společnosti Spectra System s. r. o.....</i>	<i>44</i>
<i>Obr. 5. Organizační struktura společnosti Spectra System s. r. o.</i>	<i>47</i>
<i>Obr. 6. SWOT analýza společnosti Spectra System s. r. o.</i>	<i>48</i>
<i>Obr. 7. Proces zakázek</i>	<i>57</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Typový kalkulační vzorec</i>	26
<i>Tab. 2. Retrográdní kalkulační vzorec</i>	27
<i>Tab. 3. Jednostupňová metoda</i>	36
<i>Tab. 4. Vícestupňová metoda</i>	37
<i>Tab. 5. Vývoj hospodaření v letech 2008 – 2011</i>	49
<i>Tab. 6. Struktura výsledku hospodaření v letech 2008 – 2011</i>	49
<i>Tab. 7. Celkové náklady společnosti v tis. Kč</i>	50
<i>Tab. 8. Druhové členění nákladů v letech 2008 – 2009</i>	52
<i>Tab. 9. Druhové členění nákladů v letech 2010 – 2011</i>	53
<i>Tab. 10. Variabilní náklady za rok 2011</i>	54
<i>Tab. 11. Fixní náklady za rok 2011</i>	55
<i>Tab. 12. Kalkulační vzorec zakázek</i>	60
<i>Tab. 13. Spotřebovaný materiál</i>	61
<i>Tab. 14. Dílčí části cen</i>	62
<i>Tab. 15. Náklady na montáž</i>	63
<i>Tab. 16. Služby</i>	64
<i>Tab. 17. Kalkulační vzorec zakázky</i>	64

SEZNAM PŘÍLOH

P I Výkaz zisku a ztráty za rok 2008

P II Výkaz zisku a ztráty za rok 2009

P III Výkaz zisku a ztráty za rok 2010

P IV Výkaz zisku a ztráty za rok 2011

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK 2008

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2008

(v celých tisících Kč)

IČ
6 0 7 4 9 1 7 2

FINANČNÍ ÚŘAD BRNO II -13-	
Č.j.:	Přílohy
Doručeno dne: 24.08.2009	24-08-2009
Mězevňní účetní jednotky SPECTRA System spol. s r. o. Markétka, Kruškové 9 Brno 61500	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	5 067	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	4 703	0
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	364	0
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	99 986	98 327
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	100 229	99 722
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-243	-1 395
3.	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	93 877	92 764
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	42 046	61 035
2.	Služby	10	51 831	31 729
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. -B.)	11	6 473	5 563
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	5 010	4 100
C. 1.	Mzdové náklady	13	3 711	3 036
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	0	0
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 299	1 064
4.	Sociální náklady	16	0	0
D.	Daně a poplatky	17	52	52
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	554	466
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů (III.1. + III.2.)	19	168	346
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	168	346
2.	Tržby z prodeje materiálů	21	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu (F.1. + F.2.)	22	124	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	124	0
2.	Prodaný materiál	24	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	87	15
H.	Ostatní provozní náklady	27	2	11
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+), až V.)	30	986	1 295

IČ: 60749172

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	758	578
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	203	2
O.	Ostatní finanční náklady	45	398	368
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	-953	-944
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	23	78
Q. 1.	- splatná	50	23	78
2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	10	273
XIII.	Mimořádné výnosy	53	489	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58	489	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	499	273
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	522	351

Sestaveno dne: 29.4.2009

Právní forma účetní jednotky: Spol. s r. o.

Předmět podnikání účetní jednotky: Montáž, oprava, údržba vyhr. el. zař.

Podpisový záznam:



PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK 2009

FINANČNÍ ÚŘAD BÝVALÝ ÚŘAD PRŮMYSLU A OBCHODU		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění	
Č.j.:	v plném rozsahu		
Doručeno dne:	25-03-2010	31.12.2009	
(v celých tisících Kč)			
DORUČENO OSOBNĚ		Kelky/Kč	
		iČ	
		6 0 7 4 9 1 7 2	

Název a sídlo účetní jednotky
 SPECTRA System spol. s r. o.
 Markéty Kuncové 9
 Brno
 61500

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	0	5 067
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	0	4 703
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	0	364
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	61 001	99 986
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	60 201	100 229
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	800	-243
3.	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	54 244	93 877
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	32 972	42 046
2.	Služby	10	21 272	51 831
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	6 757	6 473
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	5 422	5 010
C. 1.	Mzdové náklady	13	4 107	3 711
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	0	0
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 315	1 299
4.	Sociální náklady	16	0	0
D.	Daně a poplatky	17	39	52
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	716	554
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů (III.1. + III.2.)	19	216	168
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	216	168
2.	Tržby z prodeje materiálů	21	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálů (F.1. + F.2.)	22	0	124
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	124
2.	Prodaný materiál	24	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	124	87
H.	Ostatní provozní náklady	27	30	2
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+). až V.)	30	890	986

IČ: 60749172

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minutém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	583	758
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	58	203
O.	Ostatní finanční náklady	45	514	398
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	-1 039	-953
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	27	23
Q. 1.	- splatná	50	27	23
2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	-176	10
XIII.	Mimořádné výnosy	53	12	489
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55	120	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
2.	- odložená	57	120	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58	-108	489
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	-284	499
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	-137	522

Sestaveno dne: 24.3.2010

Právní forma účetní jednotky: Spol. s r. o.

Předmět podnikání účetní jednotky: Montáž, oprava, údržba vyhr. el. zař.

Podpisový záznam:



SPECTRA System, spol. s r.o.
 Markéty Kunčové 9, 615 00 BRNO
 IČO: 60749172
 DIČ: CZ60749172

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK 2010

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2010

(v celých tisících Kč)

IČ
6 0 7 4 9 1 7 2

FINANČNÍ ÚČETNÍ ZPRÁVA
 Název a sídlo účetní jednotky
 SPBCHERA System spol. s r.o.
 dne: 24-03-2011
 Markéty Kuncové 9
 Brno
 61900
 RUČENO OSO

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	0	0
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	0	0
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	54 031	61 001
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	53 995	60 201
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	36	800
3.	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	47 958	54 244
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	23 725	32 972
2.	Služby	10	24 233	21 272
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	6 073	6 757
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	4 948	5 422
C. 1.	Mzdové náklady	13	3 695	4 107
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	0	0
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 253	1 315
4.	Sociální náklady	16	0	0
D.	Daně a poplatky	17	23	39
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	0	716
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů (III.1. + III.2.)	19	235	216
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	235	216
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu (F.1. + F.2.)	22	219	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	219	0
2.	Prodaný materiál	24	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	142	124
H.	Ostatní provozní náklady	27	1 005	30
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+), až V.)	30	255	890

IČ: 60749172

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	601	583
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	0	58
O.	Ostatní finanční náklady	45	512	514
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	-1 113	-1 039
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	23	27
Q. 1.	- splatná	50	23	27
2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	-881	-176
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	12
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55	0	120
S. 1.	- splatná	56	0	0
2.	- odložená	57	0	120
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58	0	-108
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	-881	-284
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	-858	-137

Sestaveno dne: 22.3.2011

Právní forma účetní jednotky: Spol. s r. o.

Předmět podnikání účetní jednotky: Montáž, oprava, údržba vyhr. el. zař.

Podpisový záznam:



PŘÍLOHA P IV: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK 2011

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2011

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

SPECTRA System spol. s r. o.

Markéty Kuncové 9

Brno

61500

IČ

6 0 7 4 9 1 7 2

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	0	0
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	0	0
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	61 551	54 031
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	61 763	53 995
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-212	36
3.	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	55 443	47 958
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	30 902	23 725
2.	Služby	10	24 541	24 233
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	6 108	6 073
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	4 537	4 948
C. 1.	Mzdové náklady	13	3 411	3 695
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	0	0
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 126	1 253
4.	Sociální náklady	16	0	0
D.	Daně a poplatky	17	36	23
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	543	0
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů (III.1. + III.2.)	19	341	235
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	341	235
2.	Tržby z prodeje materiálů	21	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu (F.1. + F.2.)	22	287	219
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	287	219
2.	Prodaný materiál	24	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	84	142
H.	Ostatní provozní náklady	27	6	1 005
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+), až V.)	30	1 124	255

IČ: 60749172

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	476	601
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	27	0
O.	Ostatní finanční náklady	45	287	511
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	-736	-1 112
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	83	23
Q. 1.	- splatná	50	83	23
2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	305	-880
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	305	-880
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	388	-857

Sestaveno dne: 17.3.2012

Právní forma účetní jednotky: Spol. s r. o.

Předmět podnikání účetní jednotky: Montáž, oprava, údržba vyhr. el. zař.

Podpisový záznam:

