

Analýza současného stavu a návrh efektivnějšího řízení nákladů ve firmě XY

Danuše Hemžalová

Bakalářská práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Danuše HEMŽALOVÁ**
Osobní číslo: **M10760**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Analýza současného stavu a návrh efektivnějšího řízení nákladů ve firmě XY**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte literární průzkum a na jeho základě zpracujte teoretické poznatky v oblasti evidence a řízení nákladů firmy.

II. Praktická část

- Analyzujte současnou strukturu nákladů a jejich řízení ve firmě XY.
- Zhodnoťte nedostatky ve stavu řízení nákladů v dané firmě.
- Navrhněte zkvalitnění současného stavu řízení nákladů ve firmě XY.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. *Managerial accounting*. 13th ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin, 2010, 804 s. ISBN 978-0-07-337961-6.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SOUKUPOVÁ, Věra a Dana STRACHOTOVÁ. *Podniková ekonomika*. Vyd. 2., přeprac. Praha: Vydavatelství VŠCHT, 2009, 128 s. ISBN 978-80-7080-711-8.
SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 22. února 2014
Termín odevzdání bakalářské práce: 16. května 2014

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

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

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

- (1) Vysoká škola nevydělčně 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, užitje-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacího zařízení (školní dílo).

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

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

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně

16.5.2014



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

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím 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

Cílem této bakalářské práce je zpracování analýzy nákladů a jejich řízení ve společnosti XY. V teoretické části jsou zpracovány literární zdroje zabývající se analýzou nákladů a jejich rozdělením. Praktická část představí společnost, následuje analýza nákladů, kalkulační a plánovací proces společnosti. Na závěr jsou výsledky shrnuty a navrženy vhodné způsoby řešení zjištěných problémů.

Klíčová slova: analýza nákladů, fixní náklady, variabilní náklady, bod zvratu, výsledek hospodaření, kalkulace, plán

ABSTRACT

The aim of this bachelor's thesis is the analysis of cost structure and cost management techniques in the company XY. The theoretical part deals with the literal sources which describe the analysis of costs and their distribution. The practical part contains the company information, analysis of costs, calculation and planning processes of this company. In conclusion, the results are summarized and the appropriate methods to solve the detected problems are proposed.

Keywords: Cost Analysis, Fixed Costs, Variable Costs, Break Even Point, Profit, Calculation, Plan

“Není moudrý ten, kdo ví mnoho, ale ten, kdo ví, co je třeba.”

Aisópos Ezop

Na úvod děkuji vedoucímu mé bakalářské práce panu Ing. Petru Novákovi, Ph.d. za jeho věnovaný čas, připomínky, pokyny a cenné rady. Moje poděkování patří rovněž zaměstnancům účetního a controllingového oddělení analyzované společnosti za poskytnutý materiál, doporučení a vstřícnost při zpracovávání bakalářské práce.

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

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 POJEM NÁKLADŮ V ÚČETNICTVÍ	12
1.1 ÚČETNICTVÍ JAKO ZDROJ INFORMACÍ	12
1.2 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	13
1.3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	13
1.3.1 Úkoly manažerského účetnictví	13
1.3.2 Nákladové účetnictví.....	14
1.3.3 Účetnictví pro rozhodování.....	14
1.4 FINANČNÍ ANALÝZA	15
1.4.1 Horizontální analýza	15
1.4.2 Vertikální analýza	15
1.4.3 Výsledek činnosti podniku.....	16
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
2.1.1 Třídění nákladů ve výkazu zisků a ztrát.....	17
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	18
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V PODLE JEJICH ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ	18
2.3.1 Variabilní náklady	19
2.3.2 Fixní náklady.....	21
2.3.3 Smíšené (semivariabilní) náklady	21
2.3.4 Bod zvratu	22
3 KALKULACE A ROZPOČETNICTVÍ	24
3.1 KALKULACE NÁKLADŮ	24
3.1.1 Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici	25
3.2 METODY KALKULACE	26
3.2.1 Prostá kalkulace dělením.....	26
3.2.2 Vícetupňová kalkulace dělením.....	26
3.2.3 Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly.....	27
3.2.4 Kalkulace přírážková	27
3.2.5 Kalkulace ve sdružené výrobě	27
3.2.6 Kalkulace rozdílové	27
3.3 ROZPOČETNICTVÍ	28
3.3.1 Třídění rozpočtu	29
3.3.2 Rozpočtovací proces	30
3.4 PODNIKOVÉ A VNITROPODNIKOVÉ PLÁNOVÁNÍ	31
II PRAKTICKÁ ČÁST	32
4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	33

4.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI	33
4.2	HISTORIE SPOLEČNOSTI	34
4.3	HOSPODÁŘSKÝ ROK	34
4.4	MAJETKOVÁ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	34
4.5	STRUČNÁ ANALÝZA ODVĚTVÍ.....	35
4.6	VÝROBNÍ PROGRAM SPOLEČNOSTI.....	35
4.7	ORGANIZAČNÍ SCHÉMA SPOLEČNOSTI	36
4.8	PRACOVNĚPRÁVNÍ VZTAHY	38
4.9	ROZVAHA SPOLEČNOSTI	39
5	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	42
5.1	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	43
5.2	VERTIKÁLNÍ A HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI	45
5.3	VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY	46
5.3.1	Peněžní bod zvratu	52
5.4	ZÁVĚR ANALÝZY NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI	53
6	KALKULACE A PLÁNOVACÍ PROCES SPOLEČNOSTI	55
6.1	KALKULAČNÍ SYSTÉM	55
6.2	ZÁKLADNÍ POJMY KALKULACE.....	56
6.3	ZÁKLADNÍ DRUHY KALKULACÍ.....	59
6.3.1	Předběžná kalkulace.....	59
6.3.2	Plánová kalkulace.....	60
6.3.3	Výsledná kalkulace	60
6.4	PRAVOMOCI A ODPOVĚDNOSTI KALKULACE	61
6.4.1	Postup při předběžné kalkulaci	61
6.4.2	Postup při plánové kalkulaci	62
6.4.3	Postup při výsledné kalkulaci.....	62
6.4.4	Závěr ke kalkulaci výrobku společnosti.....	63
6.5	PLÁNOVACÍ PROCES	63
6.5.1	Druhy souhrnného plánu	64
6.5.2	Plán nákladů	65
6.5.3	Závěr k plánování nákladů společnosti	69
	SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI A DOPORUČENÍ.....	71
	ZÁVĚR	74
	SEZNAM OBRÁZKŮ	80
	SEZNAM TABULEK.....	81

ÚVOD

V dnešní době se bez stálého a správného řízení nákladů neobejde žádná společnost. Náklady společnosti je nutné sledovat a vyhodnocovat. Při důležitých rozhodnutí nám potom slouží tyto získané výsledky. Problematika sledování nákladů, jejich rozdělení, plánování a kalkulací je jedním z mnoha oblastí manažerského účetnictví, které společně pomáhá při správném vedení dosáhnout vyšší ziskovosti, zefektivnit využití vynakládaných prostředků a v neposlední řadě obstát v konkurenčním prostředí. Náklady jsou pro management společnosti důležité a jejich sledování také, jenomže když rychleji než náklady rostou výnosy, řešení nákladů přestává být prioritou. Management se vrací k jejich řízení, až pokud přestane být společnost úspěšná, a pak začnou razantní šetřící programy, které nevedou vždy k efektivnímu řešení pro celou společnost. Z toho důvodu je třeba náklady dlouhodobě strategicky řídit a také takticky snižovat.

Cílem této bakalářské práce je provést analýzu nákladů vybrané společnosti, zhodnotit jejich řízení a navrhnout doporučení.

Teoretické zpracování tématu obsahuje vybrané pojmy týkající se nákladů, různých analýz, kalkulací a plánování. V první části je vysvětlen pojem nákladů v manažerském a finančním účetnictví. Následuje členění nákladů na druhové, účelové a podle závislosti na objemu prováděných výkonů. Poslední část teorie je věnovaná kalkulacím a rozpočetnictví.

V praktické části bakalářské práci budu analyzovat náklady a jejich porovnání s výnosy, rozdělím náklady na variabilní a fixní, s nimi vypočítám bod zvratu, zpracuji horizontální a vertikální analýzu nákladů. V další části analýzy obecně popíšu kalkulační systém společnosti, jeho funkci a základní druhy kalkulací, protože kalkulace jsou považovány za nástroje řízení nákladů. Sestavení plánu rovněž patří k prvořadým úkolům společnosti, proto je mu věnována poslední kapitola. Zaměřeno pak bude na plán nákladů a výnosů společnosti jako celku a poté rozlišení na divize. V závěru na základě provedených analýz zhodnotím v řízení nákladů kladné i záporné stránky a vypracuji doporučení pro zlepšení řízení a navrhnou případné snížení nákladů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 POJEM NÁKLADŮ V ÚČETNICTVÍ

Jak uvádí Král (2006, s. 43), nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od účetnictví finančního je výrazně větší potřeba informací o nákladech, které pracovníci na různých úrovních podnikové hierarchie vyžadují jednak pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto, a jednak pro rozhodování o jeho budoucích variantách. Uvedená odlišnost se projevuje až do té míry, že pojem nákladů je v obou účetních subsystémech rozdílně vymezen.

Podle Popeska (2009, s. 32), finanční pojetí nákladů je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.

Synek a Kislingerová (2010, s. 35) uvádí, že náklady podniku můžeme charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku. Toto je v podstatě pojetí nákladů ve finančním účetnictví. Ekonomické pojetí nákladů je poněkud jiné. Charakterizuje to, co bylo skutečně obětováno. Charakterizuje tedy nejen to, co bylo v penězích zapláceno, ale vše co bylo obětováno.

1.1 Účetnictví jako zdroj informací

Nástrojem, který eviduje a umožňuje nám získávat informace o peněžních a hodnotových tocích uvnitř organizace, je účetnictví. Základní funkcí dnešního účetnictví je poskytnout všem zainteresovaným stranám spolehlivé informace o podnikatelské zdatnosti podniku při plnění jeho základní ekonomické funkce. Zcela jiné nároky na informace budou mít zainteresovaní externí uživatelé účetních informací, jako jsou orgány státní správy nebo banky, jejichž cílem je přesná kvantifikace výsledků podniku dle jednotné metodiky umožňující srovnávání více podnikatelských subjektů. (Popesko, 2009, s. 28)

Evidenci nákladů v podniku zabezpečuje účetnictví podniku. To se obvykle člení na:

1.2 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví sleduje informace za podnik jako celek a je určeno především pro externí uživatele (např. daňové orgány, banky), je upravováno závaznými normami (je standardizováno). Základní normou regulujícími finanční účetnictví v ČR je zákon o účetnictví, který obsahuje osnovy a postupy pro různé typy účetních jednotek. V současné době dochází k harmonizaci finančního účetního výkaznictví v rámci EU i ostatního světa. Z finančního účetnictví vychází daňové účetnictví, které podle daňových předpisů třídí veškeré náklady na daňově uznatelné (tj. náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a náklady, které jsou považovány za rozdělení zisku a do základu daně z příjmu se nezahrnují (např. pokuty, penále, cestovné nad stanovený limit, odměny členům orgánů). (Synek, 2007, s. 82)

1.3 Manažerské účetnictví

V anglosaské oblasti se tento systém nejčastěji označuje výrazem **manažerské účetnictví** (Management Accounting, resp. Managerial Accountancy). Ve francousky mluvících zemích se označuje jako **účetnictví pro řízení** (Comptabilité de Gestion) a zejména v novější německé literatuře se používá název „**účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování**“ (Entscheidungsorientierte Kostenund Leistungsrechnung). (Král, 2006, s. 20)

Manažerské účetnictví slouží bezprostředně pro efektivní vedení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů (středisek). Využívá údajů finančního i nákladového účetnictví, kalkulací, operativní evidence, statistiky. Jeho předmětem jsou nejen náklady, ale i výnosy, někdy Cash flow. (Synek, 2007, s. 81 – 82)

1.3.1 Úkoly manažerského účetnictví

Nejdůležitější funkcí manažerského účetnictví je hospodářským způsobem plně, kontinuálně a systematicky evidovat náklady spadající do zúčtovaného období. Jsou přiřazovány výkonům daného období a vzájemně porovnávány tak, aby byl tímto způsobem vypočítán provozní výsledek. Kromě toho manažerské účetnictví plní ještě další důležité funkce, a to (Lang, 2005, s. 3):

- Informační
- Zjišťovací
- Normované
- Kontrolní
- Analytické

1.3.2 Nákladové účetnictví

Podrobnější struktura manažerského účetnictví vychází hlavně z toho, jaký typ informací řídicím pracovníkům poskytuje. Určující je zejména členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu. Tento vztah je také typický pro historický vývoj manažerského účetnictví. (Král, 2006, s. 21)

Nákladové účetnictví tvoří soustava analytických účtů, na kterých se nemusí účtovat podvojně a které slouží především vnitropodnikovému řízení. Je úzce spojeno kalkulacemi, rozpočty, hmotnou stránkou hospodářských procesů a kontrolní činností. Tradiční nákladové účetnictví postupně přerostlo v účetnictví manažerské. (Synek, 2007, s. 82)

V první fázi se takto zaměřené účetnictví orientovalo hlavně na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, a to nejprve podle jejich vztahu k prodávaným finálními výkonům. A později také ve vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které za vynaložené náklady odpovídají. **Ve druhé fázi** dalo možnost takto rozčleněné náklady porovnat se žádoucím (plánovaným, rozpočtovaným, kalkulovaným) stavem, a dát tak podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek.

Podle svého základního obsahového zaměření bylo nákladové účetnictví tradičně koncipováno buď jako:

- **Výkonové účetnictví**, jehož hlavním cílem je – v úzkém vztahu s kalkulacemi výkonů odpovědět na otázku: „jaké jsou náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky finálních nebo dílčích výrobků, prací služeb, které podnik provádí, nebo jako
- **Odpovědnostní účetnictví**, které zejména ve vazbě na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen sleduje odpověď na otázky, „jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary“, resp. „jak řídit vnitropodnikové útvary, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů firmy jako celku“. (Král, 2006, s. 22)

1.3.3 Účetnictví pro rozhodování

Ve třetí fázi je základní snahou manažerského účetnictví rozšířit škálu poskytovaných informací o takové, které umožňují vyhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje firmy. Právě tato fáze se historicky označuje jako přerůstání nákladového účetnictví v manažerské. (Král, 2006, s. 22)

1.4 Finanční analýza

Finanční analýza slouží ke komplexnímu zhodnocení finanční situace podniku. Znalost finančního postavení je nezbytná jak ve vztahu k minulosti, tak – a to zejména – pro odhad a prognózování budoucího vývoje. Zpracování finanční analýzy vyžaduje získání dat, jež tvoří východisko pro kvalitní zpracování a dosažení relevantních výsledků. Základní zdroj dat představují účetní **výkazy podniku** (Knápková, Pavelková a Štekr, 2013, s. 17 – 18):

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty
- Přehled o finančních tocích (Cash Flow)

Finanční analýza je oblast, která představuje významnou součást komplexu finančního řízení podniku, neboť zajišťuje zpětnou vazbu mezi předpokládaným efektem řídicích rozhodnutí a skutečností. Je úzce spojena s finančním účetnictvím, které poskytuje data a informace pro finanční rozhodování prostřednictvím základních finančních výkazů. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 118)

Obvykle se začíná rozbořem absolutních ukazatelů (tržeb, nákladů, zisku, aktiv atd.) a jejich změn (meziročních, časových řad atd.). Následuje rozbor struktury (procentní rozbor), resp. mezipodnikové srovnávání. Základem finanční analýzy je rozbor poměrových ukazatelů. (Synek a Kislíngerová, 2010, s. 239)

1.4.1 Horizontální analýza

Horizontální analýza se zabývá porovnáváním změn položek jednotlivých výkazů v časové posloupnosti. Vypočítává se absolutní výše změn a její procentní vyjádření k výchozímu roku. Výpočet je následující:

$$\text{Absolutní změna} = \text{Ukazatel}_t - \text{Ukazatel}_{t-1}$$

$$\% \text{ změna} = (\text{Absolutní změna} \times 100) / \text{Ukazatel}_{t-1}$$

1.4.2 Vertikální analýza

Vertikální analýza (procentní rozbor) spočívá ve vyjádření jednotlivých položek účetních výkazů jako procentního podílu k jediné zvolené základně položené jako 100%. Pro rozbor rozvahy je obvykle za základnu zvolena výše aktiv (pasiv) a pro rozbor výkazu zisku a ztráty velikost celkových výnosů nebo nákladů. (Knápková, Pavelková a Štekr, 2013, s. 68)

1.4.3 Výsledek činnosti podniku

Při provozu firmy se spotřebovává různý materiál, energie, musí se platit za různé služby, vyplácet mzdy apod. Protože se peníze na tuto spotřebu vynakládají, hovoříme o nákladech. Jejich velikost musíme řádně sledovat a evidovat, jelikož nám slouží ke kalkulaci cen a k daňovým účelům. (Němec, 1998, s. 24)

Výnosy, náklady a především hospodářský výsledek patří k nejdůležitějším charakteristikám hospodaření každého podniku. Výnosy podniku jsou peněžní částky, které podnik získal z veškerých svých činností za určité účetní období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu. Hlavními výnosy výrobního podniku jsou tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Náklady podniku jsou peněžní částky, které podnik účelně vynaložil za získání výnosů. (Synek, 2007, s. 67)

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Existuje celá řada způsobů, kterými lze toto členění provést. Je však nutné si uvědomit, že členění jakýkoliv jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou – vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. Členění, resp. klasifikace nákladů podle různých kritérií je tedy základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2010, s. 20)

Abychom mohli náklady řídit (usměrňovat) a tím zvyšovat hospodárnost, musíme je podrobněji třídit. V podniku náklady třídíme podle druhů (druhovému třídění nákladů), podle účelu (účelové třídění nákladů, a to podle útvarů, nebo podle výkonů), podle závislosti nákladů na změnách objemu výroby (podle variability nákladů), podle původu spotřebovaných vstupů, podle činností aj. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 36)

2.1 Druhovému členění nákladů

Druhovému členění nákladů je nejběžnějším přístupem ke klasifikaci nákladů v běžném finančním účetnictví. Toto členění nákladů se používá i při konstrukci standardních účetních výkazů, např. při tvorbě výkazů zisku a ztrát. (Popesko, 2009, s. 34)

2.1.1 Třídění nákladů ve výkazu zisků a ztrát

Dle tohoto hlediska lze náklady podniku rozčlenit na:

- Běžné provozní náklady (spotřeba materiálu a energie, osobní náklady)
- Odpisy dlouhodobého majetku
- Ostatní provozní náklady
- Finanční náklady (úroky a jiné finanční náklady)
- Mimořádné náklady (např. dary, mimořádné odměny)

(Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 13)

Pokud se podrobněji člení náklady vstupující do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí, projevují se v prvotní podobě jednotlivých druhů. Za základní nákladové druhy se přitom považují:

- spotřeba materiálu
- spotřeba a použití externích prací a služeb
- mzdové a ostatní osobní náklady

- odpisy dlouhodobě využívaného majetku
- finanční náklady

Druhové vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní, předmětem zobrazení se stávají hned při svém vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím. Jsou to náklady externí, vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů. Z úrovně podnikového řízení nelze tyto náklady rozlišit na jednodušší složky, z kterých se skládají. (Král, 2006, s. 66)

2.2 Účelové členění nákladů

Jak uvádí Král (2006, s. 68), jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy založené na kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů. Jejich cílem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří, nebo naopak překračují. Účelový vztah nákladů lze charakterizovat na různé úrovni podrobnosti.

Podle Synka (2007, s. 79) je účelové třídění nákladů založeno na jednom ze dvou základních hledisek:

- Náklady třídíme podle místa vzniku a odpovědnosti, tj. podle vnitropodnikových útvarů (středisek). Třídění nákladů podle místa vzniku odpovědnosti odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik
- Náklady třídíme podle výkonů, tj. kalkulační třídění nákladů. Kalkulační členění nákladů nám říká, na co byly náklady vynaloženy (na které výrobky nebo služby). Toto hledisko je pro podnik rozhodující, umožňuje zjistit rentabilitu (zisk) jednotlivých výrobků (služeb) a řídit výrobovou strukturu, neboť jednotlivé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku podniku

2.3 Členění nákladů v podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů

Členění nákladů ve vztahu o objemu prováděných výkonů je vnímáno jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Toto členění bývá také považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví. Je cílem členění ve vztahu k výkonům zaměřeno na zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů. (Popesko, 2009, s. 39)

Základem tohoto členění jsou dvě základní skupiny nákladů:

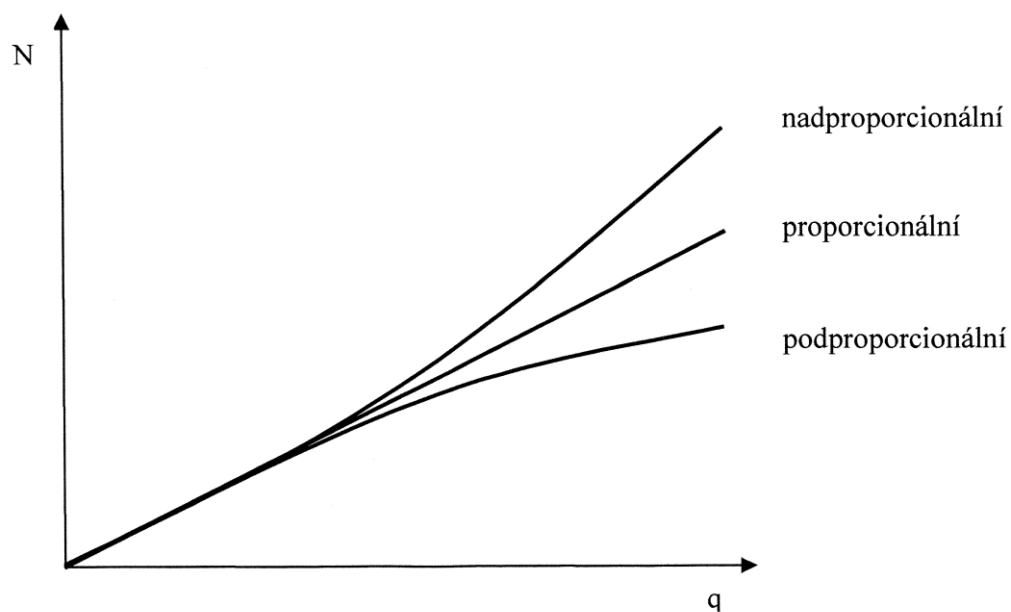
- náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění, označované jako **variabilní náklady**
- **náklady fixní**, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné (Král, 2006, s. 74)

Celkové náklady N jsou veškeré náklady vynaložené na celkový objem produkce. Nebudou-li náklady blíže určeny, budeme mít vždy na mysli celkové náklady. **Průměrné (jednotkové) náklady N_j** jsou náklady na jednotku produkce, Vypočteme je tak, že celkové náklady dělíme celkovým množstvím produkce. (Synek, 2007, s. 80)

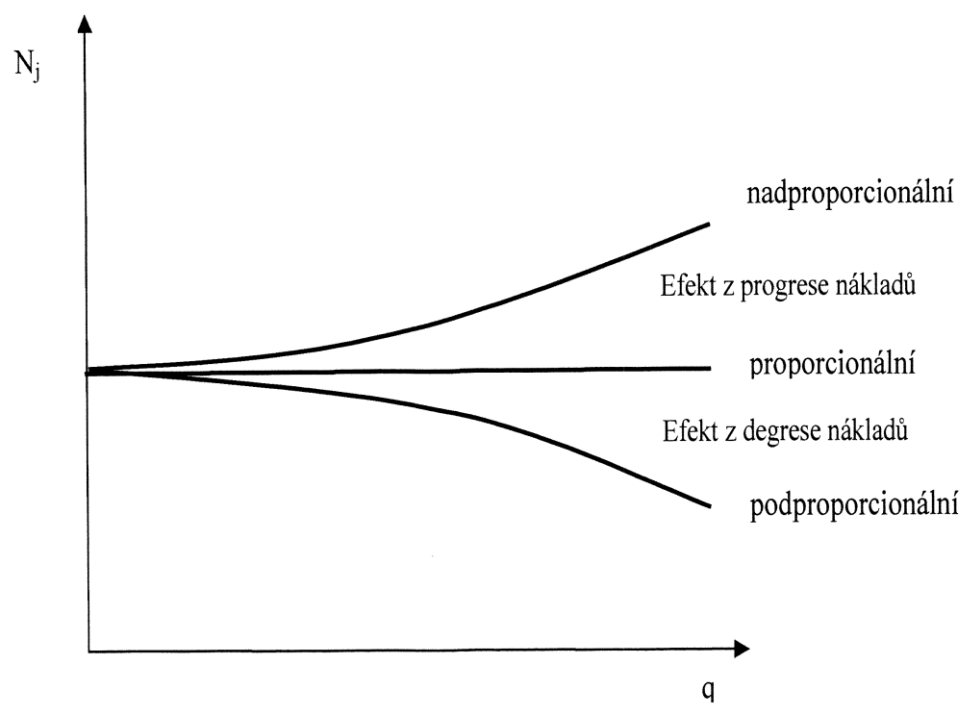
2.3.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou charakteristické tím, že musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku objemu výkonů, při změně výkonů se mění jejich celková výše. Podle typu této změny rozlišujeme náklady na:

- **Proporcionální náklady** se v jejich celkové výši mění s objemem výkonů přímo úměrně, další vklad nákladů na další jednotku objemu výkonů je stále stejný. Proto vypočtené průměrné náklady jsou v celém intervalu neměnné, konstantní, což vyjadřuje zachování stejné úrovně hospodárnosti. Jsou typické pro rutinní opakované procesy v rámci platné technologie.
- **Podproporcionální náklady** se při stoupajícím objemu zvyšují, ale pomalejším tempem než objem výkonů, každý vklad na další jednotku objemu je nižší. Vypočtené průměrné náklady se tak v rámci zkoumaného intervalu snižují a projevují se jako náklady degresivní, což signalizuje zvyšující se úroveň hospodárnosti. Tato kategorie nákladů je typická pro období záběhu výroby nebo zvyšování objemu.
- **Nadproporcionální náklady** se celkové výši mění se změnou v objemu výkonů rychlejším tempem, kdy každý vklad nákladů na další jednotku objemu je tedy vyšší. Vypočtené průměrné náklady vykazují v rámci zkoumaného intervalu vyšší hodnotu a projevují se jako náklady progresivní, což ukazuje na snižující se úroveň hospodárnosti. Tato kategorie je typická pro etapu překročené optimální zaměstnanosti, kdy stoupá množství nekvalitních výkonů, platí se vyšší mzdy, zhoršuje se hospodaření s materiálem, energií, nástroji a působí další negativní vlivy. (Král, 2006, s. 57)



Obrázek 1 Celkové variabilní náklady (Král, 2006, s. 78)

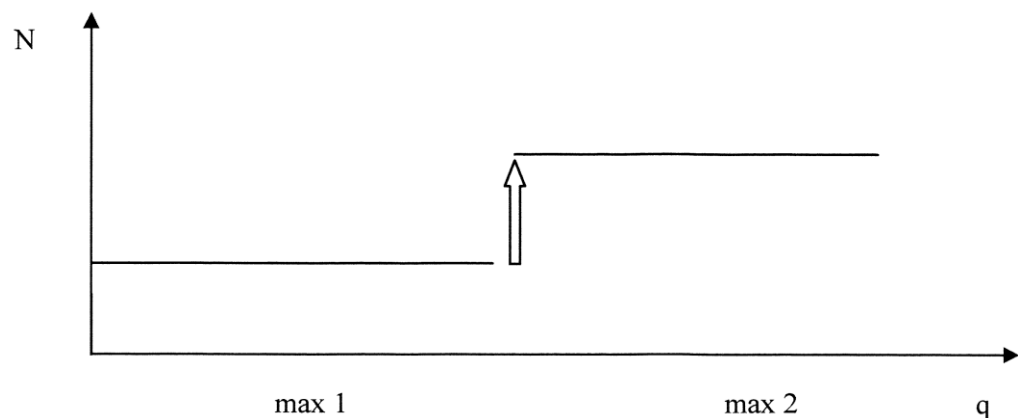


Obrázek 2 Průměrné variabilní náklady (Král, 2006, s. 78)

2.3.2 Fixní náklady

Fixní náklady vznikají, i když se nic nevyrábí. Existence fixních nákladů má mimořádný vliv na vztahy mezi základními ekonomickými veličinami podniku, jako jsou objem výroby, náklady a zisk. (Synek, 2007, s. 85)

Fixní náklady (fixed costs) představují takové náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého časového období. Příkladem takového typu nákladů mohou být např. odpisy budov, leasing automobilů nebo mzdy manažerů podniku. Fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady se s růstem objemu výkonů podniku snižují. (Popesko, 2009, s. 40)



Obrázek 3 Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 24)

max 1 – maximální kapacita s původními fixními náklady

max 2 – maximální kapacita po vložení dalších fixních nákladů

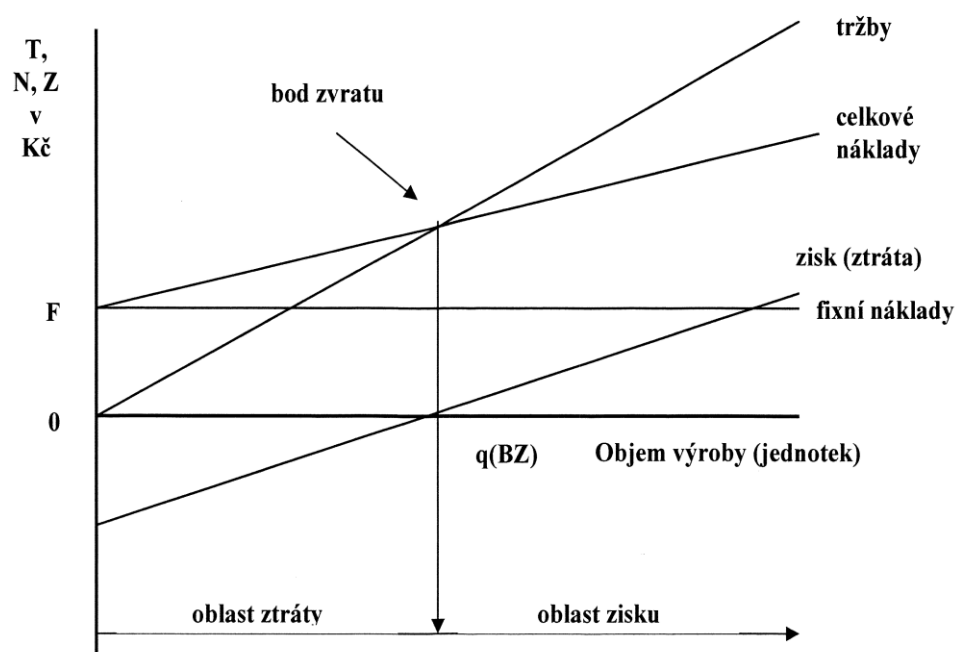
2.3.3 Smíšené (semivariabilní) náklady

Smíšené (semivariabilní) náklady obsahují jak fixní, tak proměnlivou složku zároveň. Fixní složka působí již od nulového bodu objemu a k ní se postupně se zvyšujícím se objemem přiřazují variabilní náklady. Členění nákladů na fixní a variabilní je absolutně platné v krátkodobém pohledu. V delším časovém rozmezí jsou všechny náklady variabilní. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)

Krátkodobých nákladových funkcí používají manažeři v běžném, operativním řízení, dlouhodobých nákladových funkcí v dlouhodobém nebo strategickém plánování. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 80)

2.3.4 Bod zvratu

Výnosy podniku za určité období jsou zachyceny ve výkazu zisku a ztrát. Stejně jako náklady jsou sledovány ve třech skupinách: provozní, finanční a mimořádné. Rozdíl mezi výnosy a náklady podniku za určité období tvoří **hospodářský výsledek podniku**. Jsou-li výnosy vyšší než náklady, označujeme jej jako **zisk**, jsou-li výnosy nižší než náklady, označujeme jej jako **ztrátu**.



Obrázek 4 Analýza bodu zvratu (Synek, Kislíngrová, 2010, s. 44)

Objem výroby, který odpovídá průsečíku přímky tržeb a přímky nákladů, nazýváme bod zvratu (též mrtvý bod, bod krytí nákladů, bod zisku, kritický bod rentability, break even point). Představuje objem výroby, při kterém se tržby rovnají celkovým nákladům, kdy podnik není ztrátový, ale ještě nedosahuje zisku. Vztahy mezi veličinami jsou nejnázorněji patrné z obrázku č. 1. Osa x je osou, na které vynášíme objemy výroby (v naturálních jednotkách nebo v Kč), osa y zachycuje tržby, náklady, zisk, vše v Kč. Z obrázku je patrné několik faktů (Synek a Kislíngrová, 2010, s. 43 – 44):

- přímka tržeb začíná v bodě nula, protože při nulovém objemu prodeje jsou i tržby nulové,

- přímka celkových nákladů (dále jen nákladů) začíná v bodě F, tj. V bodě ukazujícím na výši fixních nákladů,
- nemá-li být výroba ztrátová, musí mít přímka nákladů menší sklon než přímka tržeb,
- přímka zisku (ztráty) začíná v záporných hodnotách na ose y, a to ve stejné vzdálenosti od 0 jako přímka celkových nákladů, neboť při nulových tržbách vzniká ztráta ve výši fixních nákladů,
- protože přímka tržeb stoupá strměji než přímka nákladů, obě přímky se v určitém bodě protknou,
- přímka zisku protíná osu x ve stejné vzdálenosti od 0, jejíž souřadnicí odpovídá průsečík přímky tržeb a nákladů.

Synek (2007, str. 133) uvádí, že při **různorodé produkci** musíme pro vyjádření závislosti nákladů a objemu výroby použít globální nákladovou funkci, tj. funkci vyjadřující vztah mezi celkovou produkcí a celkovými náklady. Pak funkci

$$N = FN + hQ$$

představuje parametr h podíl celkových variabilních nákladů na 1 Kč produkce (tržeb), proměnná Q celkovou produkcí (tržby) vyjádřenou peněžně. Parametr h je obdobou známého haléřového ukazatele nákladovosti, který však představuje podíl veškerých nákladů na 1 Kč produkce. Rovněž propočtení bodu zvratu a bodu kritického využití výrobní kapacity je shodný s propočtem při stejnorodé produkci. Použijeme tyto vzorce:

$$BZ = \frac{FN}{1 - h}, \text{ popř. } BZ = \frac{FN + Z_{min}}{1 - h}$$

Jmenovatel zlomku $1 - h$ představuje výši příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku připadající na 1 Kč objemu výroby, je to obdoba příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku v absolutní výši. Pokud neznáme nákladovou funkci, zjistíme ho jako podíl celkových variabilních nákladů a celkového objemu tržeb.

3 KALKULACE A ROZPOČETNICTVÍ

Kalkulace, pokud se uskutečňuje před provedením výkonů (stanovení nákladů), se označuje jako **předběžná**. Jestliže se kalkuluje až po uskutečnění výkonů (zjištění nákladů), označuje se příslušná kalkulace jako **výsledná**. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 275)

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích a i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. V řadě podniků se širokým sortimentem podobných výrobků, které se provádějí stejnou technologií, se tak kalkuluje náklady pouze nejdůležitějším druhů výkonů nebo jejich skupin. Předmět kalkulace je vymezen jednak kalkulačními jednotkami, jednak kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednotky se rozumí konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny.

Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednotek, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Jeho vymezení je významné zejména z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednotku. (Král, 2006, s. 122)

3.1 Kalkulace nákladů

K řízení nákladů je nezbytné jejich sledování i z hlediska věcného, tj. podle výkonů (výrobků a služeb). To je úkolem kalkulací vlastních nákladů. Jejich význam je mnohostranný. V podniku slouží ke stanovení vnitropodnikových cen výrobků, k sestavování rozpočtů, ke kontrole a rozborů hospodárnosti výroby a rentability výkonů, k limitování nákladů apod. Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednotku. Kalkulační jednotka je určitý výkon (výrobek, polotovar, práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou, např. jednotkou množství (kusy), hmotnost (kg), délky (m), plochy (m²), času (hod.) apod. (Synek, 2007, s. 98)

Struktura jednotlivých nákladových položek je většinou v každém podniku odlišná, každý podnik má jinou strukturu nákladů a jiné požadavky na jejich evidenci, klasifikaci a způsoby alokace. Struktura těchto nákladů bývá vyjádřena v tzv. kalkulačním vzorci. (Popesko, 2009, s. 58)

Struktura typového kalkulačního vzorce (Král, 2006, s. 134):

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
<u>4. Výrobní (provozní) režie</u>
Vlastní náklady výroby (provozu):
<u>5. Správní režie</u>
Vlastní náklady výkonu:
<u>6. Odbytové náklady</u>
Úplné vlastní náklady výkonu:
<u>7. Zisk (ztráta)</u>
Cena výkonu (základní)

Náklady, které jsou přiřazovány nějakému nákladovému objektu lze rozčlenit do dvou kategorií:

- přímé náklady
- nepřímé náklady

Náklady přímé jsou takové náklady, které můžeme specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu (např. výrobku). Naproti tomu **nepřímé náklady** nemohou být specificky a exkluzivně vztaženy k určité aktivitě zejména ze dvou důvodů:

- buďto exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se pak o režijní náklad,
- nebo tuto exkluzivní vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, nebo pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní. (Popesko, 2009, s. 38)

3.1.1 Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici

Přímé náklady se v operativních a plánovaných kalkulacích stanoví přímo na kalkulační jednici podle norem spotřeby materiálu a práce, ve výsledných kalkulacích ve výši skutečné spotřeby podle údajů účetnictví, operativní evidence apod.

Režijní náklady se v operativním nebo plánové kalkulaci stanoví na kalkulační jednotci zúčtovací (režijní) přírážkou, což je v procentech vyjádřený poměr režijních nákladů ke zvolené peněžní rozvrhové základně, nebo zúčtovací (režijní) sazbou, což je podíl režijních nákladů připadajících na jednotku naturální rozvrhové základny. (Synek, 2007, s. 96)

3.2 Metody kalkulace

Kalkulační metody lze členit následovně (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 68):

- Kalkulace dělením (prostá kalkulace dělením, stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením, kalkulace dělením poměrovými čísly)
- Kalkulace přírážkové
- Kalkulace ve sdružené výrobě (zůstatková (odečítací) metoda, rozčítací metoda, metoda kvantitativní výtěže)
- Kalkulace rozdílové (metoda standardních nákladů, metoda normová)
- Neabsorpční metody kalkulace (kalkulace neúplných nákladů)
- Netradiční kalkulační postupy (Activity Based Costing, Target Costing)

3.2.1 Prostá kalkulace dělením

Náklady na kalkulační jednotci n se zjišťují podle položek kalkulačního vzorce dělením úhrnů nákladů N za období počtem kalkulačních jednic q vyrobených v období:

$$n = \frac{N}{q}$$

Používá se nejčastěji v hromadné výrobě (těžba uhlí a rud, výroba piva, limonád apod.), ve strojírenství jen při omezeném výrobním sortimentu (výroba turbín, motorů). (Synek, 2007, s. 97 - 98)

3.2.2 Vícestupňová kalkulace dělením

Kalkulace dělením je použitelná jako model také při komplexním výrobním způsobu pro každý výrobní stupeň, kdy např. vzniká mezisklad nebo nastane výrobně technický úbytek. V tomto případě se určí výrobní náklady za kus na každý stupeň a stanoví se jako základní nákladová hodnota pro další krok zpracování. Suma výrobních nákladů na kus a stupeň výroby udává vlastní náklady na kus. V tomto případě je nutná evidence nákladů podle nákladových středisek. (Lang, 2005, s. 87)

3.2.3 Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly

Této kalkulace se využívá při výrobě výrobků lišících se pouze velikostí, tvarem, hmotností, pracností nebo jakostí (např. hutnické, cihlářské, dřevařské výrobky), u nichž by zjišťování výrobních nákladů bylo obtížné. Poměrová číslo zvolíme podle poměru spotřeby času na výrobu, hmotnosti, přímých mezd, velkoobchodní ceny výrobku, popř. podle více ukazatelů. Objem výroby v poměrových jednotkách vypočteme pronásobením poměrových čísel a příslušného objemu výroby a jejich sečtením. Celkové náklady dělíme součtem poměrových jednotek, čímž dosáhneme náklady na jednu jednotku základního výrobku. Náklady ostatních výrobků zjistíme vynásobením nákladů základního výrobku poměrovými čísly. (Synek, 2007, s. 100 – 101)

3.2.4 Kalkulace přírážková

Někdy je také označovaná jako zakázková kalkulace, je nejrozšířenějším konceptem používaných pro kalkulaci nákladů výkonů. Mezi její hlavní přednosti patří její široká využitelnost v heterogenní výrobě, případně službách, a také značná jednoduchost. Přírážková kalkulace kalkuluje výši režijních nákladů odpovídajících určitému výkon na základě rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřeného přepočítacího koeficientu, označovaného jako režijní přírážka. (Popesko, 2009, s. 69)

U výrobků s komplexní výrobní strukturou se musí provést přiřazení nákladů diferencovaným způsobem. Na kalkulační jednici se stanoví vynaložené jednicové náklady na materiál, výrobní mzdy a případně zvláštní jednicové náklady výroby a prodeje na základě interních a externích dokladů. (Lang, 2005, s. 91)

3.2.5 Kalkulace ve sdružené výrobě

Ve sdružené (někdy též nazvané vázané) výrobě vzniká v jednom technologickém postupu několik druhů výrobků (např. při výrobě plynu z uhlí vzniká kromě plynu i koks, dehet, čpavek a benzol), vzniklé sdružené náklady proto musíme rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomu se používá zůstatkové a rozčítací metody kalkulace, lze jich použít i při stanovení normovaných nákladů (Synek, 2007, s. 103)

3.2.6 Kalkulace rozdílové

Pro běžnou, operativní kontrolu se používají rozdílové metody, které stanoví výši nákladů předem jako úkol (normu, standard) a zjišťují rozdíly skutečných nákladů s tímto úkolem

(normou). Představitelem rozdílových metod je metoda standardních (normálových) nákladů (Standard Costing, u nás normová metoda). Metoda eviduje náklady ve dvou složkách – náklady předem určené (standardní, normované) a rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady (odchylky od standardních, normovaných nákladů). Odchylky se analyzují podle příčin vzniku a odpovědnosti, nebo i z hlediska využití výrobních činitelů. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 71)

3.3 Rozpočetnictví

Jak uvádí Synek (2007, s. 117) rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Je zaměřeno na stanovení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu plnění těchto cílů. Stanoví konkrétní úkoly jak pro celý podnik (rozpočet nebo plán výnosů, nákladů a zisku podniku), tak pro jednotlivé vnitropodnikové útvary (rozpočet střediska). Rozpočet je plán, jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku na jejich plánovanou činnost v určitém období.

Tabulka 1 Hlavní rozdíly mezi kalkulací a rozpočtem (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 81)

ROZPOČET	KALKULACE
<ul style="list-style-type: none"> • vypočítává se pro určité období • je zaměřen na náklady a výnosy • u nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. hledisko organizačně místní • týká se vnitropodnikového útvaru • je podrobnější v režijních nákladech 	<ul style="list-style-type: none"> • vypočítává se pro určitý počet výrobků • je zaměřena na náklady • u nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku • týká se výkonů (výrobků a služeb) • režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno)

Jestliže v kalkulaci nákladů jde primárně o stanovení (nebo zjištění) nákladů na určité jednotky výkonů, jsou **rozpočty nákladů** sestavovány pro jednotlivé vnitropodnikové útvary (střediska). Celek vzájemně provázaných střediskových rozpočtů tvoří relativně samostatnou část podnikového účetnictví, označovanou jako rozpočetnictví. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 276)

Král (1998, s. 198 – 199) uvádí, že s vývojem manažerského účetnictví se měnil i názor na pojetí jeho vztahu k rozpočetnictví. Při širším pojetí manažerského účetnictví se rozpočetnictví považuje za jeho součást. To platí bezvýhradně o rozpočtech potřebných pro vnitřní řízení (rozpočty režie, střediskových nákladů a výnosů atd.), ne však vždy o podnikových rozpočtech (rozpočetní výsledovka, rozpočetní rozvaha, rozpočet peněžních toků). Tyto rozpočty navazují totiž současně na finanční účetnictví a pochopitelně na finanční analýzu a někdy se považují za relativně samostatný celek.

Tvorba, sestavování a vyhodnocování rozpočtů patří dodnes k základním předmětům činnosti pracovníků ekonomických útvarů. Rozpočetnictví je v současné podnikové praxi přikládána často velmi vysoká důležitost, zejména z hlediska jeho schopnosti plánovat a kontrolovat vývoj ekonomických ukazatelů podniku a provádět odpovědnostní kontrolu řídicích pracovníků na všech úrovních řízení. Rozpočetnictví je orientováno primárně na budoucnost. Ve své podstatě má **tři základní funkce** (Popesko, 2009, s. 199):

- stanovuje v peněžních jednotkách plánované hodnoty budoucích nákladů a výnosů za jednotlivé organizační jednotky i za podnik jako celek. Rozlišujeme podnikové (souhrnné) a vnitropodnikové (základní) rozpočty
- plní kontrolní funkci tím, že vytváří předpoklady pro běžnou kontrolu hospodaření středisek, neboť údaje rozpočetnictví (předpoklad) se porovnávají s údaji vnitropodnikového účetnictví (skutečnost). S kontrolní funkcí je spojena také funkce odpovědnostní
- poskytuje informace pro tvorbu předběžných kalkulací tím, že poskytuje informace o plánovaných režijních nákladech a jejich poměru k přímým nákladům, představujících rozvrhové základny používané v tradiční přírážkové kalkulaci

3.3.1 Třídění rozpočtu

Rozpočty lze třídit (Synek, 2007, s. 118):

- **podle období**, na které se sestavují (dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů, roční rozpočty výnosů – nákladů – zisku, krátkodobé /čtvrtletní, měsíční/ rozpočty a rozpočet peněžních příjmů a výdajů
- **podle stupně řízení**, za který se sestavují (základní – za jednotlivá hospodářská střediska nebo výkony, souhrnné – za vyšší stupně řízení)
- **podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů** (rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy, rozpočty zachycující jen část nákladů a výnosů /obvykle režijní

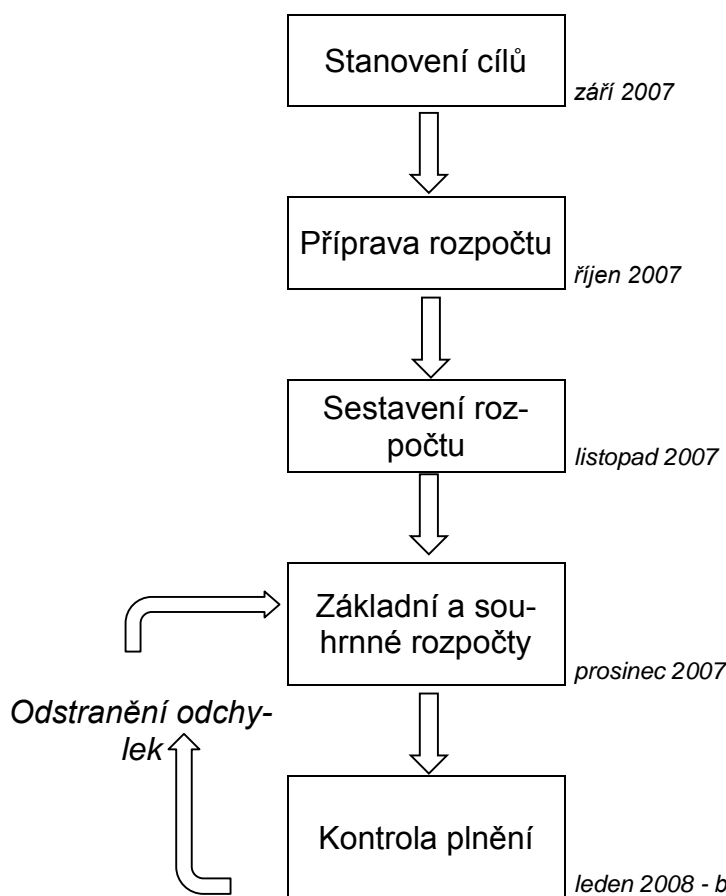
náklady, náklady pomocných vedlejších výrob, pro něž nejsou k dispozici spolehlivé technickohospodářské normy, rozpočet prodeje, rozpočet výroby, rozpočet investic aj.)

- **podle počtu variant plánu** (pevné – pro jednu variantu plánu výkonů, pohyblivé, pružné, variantní – pro více variant plánu výkonů nebo pro různé stupně využití výrobní kapacity)

3.3.2 Rozpočtovací proces

Proces rozpočtování začíná zpravidla začátkem září, kdy jsou vedením podniku definovány základní rozpočtové priority a postupy, podle kterých se mají jednotlivé útvary při tvorbě rozpočtu řídit a které reflektují současnou situaci a taktické cíle podniku. Na základě těchto priorit sestaví jednotlivé útvary své návrhy pro tvorbu rozpočtů, které jsou konzultovány s vedením podniku. V říjnu nebo v listopadu jsou na úrovni útvarů sestaveny detailní základní rozpočty, které jsou vedením opět přezkoumány a vráceny k případnému zpřesnění. V prosinci se poté sejde širší vedení podniku či představenstvo a rozpočet na následující rok schválí. Rozpočtovací proces se ovšem neskládá jen ze samotné tvorby rozpočtů. V tradičním pojetí v sobě zahrnuje čtyři základní fáze (Popesko, 2009, s. 200 – 201):

1. Příprava rozpočtů obsahuje úkony spojené se sběrem dat a informací potřebných pro tvorbu rozpočtů
2. Sestavení rozpočtu sestává ze samotného vytvoření jednotlivých základních rozpočtů a souhrnných podnikových rozpočtů
3. Kontrola a plnění rozpočtu a identifikace odchylek spočívá v průběžném srovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot ekonomických veličin a identifikaci jejich odchylek, jak v průběhu období, kterého se rozpočet týká, tak po jeho skončení
4. Odstraněním odchylek se odstraňují negativní dopady těchto odchylek, případně se přijímají opatření, která mají sloužit eliminaci jejich budoucího vzniku.



Obrázek 5 Průběh rozpočtovacího procesu (Popesko, 2009, s. 201)

3.4 Podnikové a vnitropodnikové plánování

Dle Čechové (2011, s. 105) je třeba si uvědomit, že je určitý rozdíl mezi:

- **plánováním podnikovým**, které má vztah především k finančnímu účetnictví, tedy určitým výhledům a plánům v oblasti finančního účetnictví – rozvaha, výsledovka, peněžní toky apod., tyto se využívají k:
 - Plánování celkových aktivit podniku,
 - Jsou velmi často používány ve vztahu k získání investorů, ať již v podobě banky, leasingové společnosti, ale i jiných investorů
- a **plánováním vnitropodnikovým**, které má vztah k jednotlivým útvarům podniku, jednotlivým aktivitám.

Plánování podnikové a vnitropodnikové nelze oddělit, existuje zde velmi úzký vztah. Podnikový rozpočet (plán) je obvykle základem vyjádření podnikových cílů, vnitropodnikové rozpočty jsou pak tvořeny v návaznosti na tyto podnikové plány, jsou jejich podrobnějším rozčleněním, konkretizací.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost je komplexní firma zabývající se vývojem a výrobou obráběcích strojů. Tím, že vlastní slévárenské prostory, které jsou ve výrobním areálu společnosti, disponuje koncentrovanou kapacitou zahrnující všechny etapy vývoje a výroby. Společnost zaujímá v České republice čelní postavení v oblasti obráběcích center a vícevřetenových automatů. Patří mezi největší české exportéry, zařazuje se do skupiny předních světových výrobců. Podíl přímého a nepřímého vývozu dosáhl takřka 75 % z vyrobené roční produkce. Vyrobené stroje se uplatňují v nejnáročnějších průmyslových odvětvích na všech světových trzích a získaly si velmi dobrou pověst pro svoje vysoké technické parametry, přesnost a spolehlivost. Od roku 2004 rozšířila své produkční možnosti a zahájila výrobu vstřikolisů a dlouhotočných soustružnických automatů.

4.1 Základní údaje o společnosti

Firma:	XY obchodní firma
Právní forma:	akciová společnost
Datum vzniku společnosti:	5. 6. 2000
Základní kapitál:	347 000 000Kč
Předmět podnikání:	stavba obráběcích strojů s mechanickým pohonem, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, zprostředkování obchodu a služeb, pronájem nemovitostí a nebytových prostor, vykonávání a dodávky prací průmyslové povahy a průmyslových kooperací, výroba – instalace – opravy elektrických strojů a přístrojů, kovoobráběčství, zámečnictví, činnost technických poradců v oblasti ekologie (s výjimkou posuzování vlivů na životní prostředí), provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy, poskytování technických služeb, technicko-organizační činnost v oblasti požární ochrany, pronájem a půjčování věcí movitých, výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd nebo společenských věd, výroba – instalace – opravy elektronických zařízení, zpracování dat, služby databank, správa sítí
Akcie:	2 ks akcií o jmenovité hodnotě 500 000Kč

346 ks akcií o jmenovité hodnotě 1 000 000Kč

Složení orgánů společnosti: Představenstvo a Dozorčí rada

4.2 Historie společnosti

Společnost vznikla v roce 1903 jako první strojírenská dílna ve firmě Baťa. V roce 1936 byla zahájena výroba obráběcích strojů a následně do roku 1980 v ní byly postupně vyráběny první obráběcí centra a vícevřetenové automaty. Po privatizaci státní akciové společnosti v roce 1992, získala velmi dobré umístění ve světovém žebříčku výrobců obráběcích strojů. V červnu roku 2000 společnost přebírá nový majitel. V průběhu let 2005 až 2010 společnost získala několik zlatých medailí na IMT Brno.

4.3 Hospodářský rok

Ve společnosti od roku 2000, kdy společnost přebírá nový majitel se neúčtuje v kalendářním roce, ale v roce hospodářském. Hospodářský rok začíná 1. říjnem a končí 30. září. (např. hospodářský rok 2013 začíná 1. 10. 2012 a končí 30. 9. 2013). Veškeré výpočty, analýzy a výsledky jsou analyzovány, vypočítány a komentovány z řádné účetní závěrky hospodářských roků 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 a 2013.

4.4 Majetková struktura společnosti

Majetkem podniku se rozumí souhrn všech věcí, peněz, pohledávek a jiných majetkových hodnot, které patří podnikateli a slouží k jeho podnikání.

Tvoří jej dvě skupiny:

- Investiční majetek (hmotný i nehmotný investiční majetek a finanční investice)
- Oběžný majetek (zásoby materiálu, rozpracované výroby a hotových výrobků, peníze na pokladně a na účtech, pohledávky a krátkodobý finanční majetek)

Majetková struktura společnosti závisí především na zásobách materiálu, rozpracované výroby a hotových výrobků. Jedním z důležitých úkolů firmy je stanovení výše oběžného majetku. Za jeho optimální výši se považuje taková výše, která zabezpečuje normální chod firmy s co nejnižšími náklady. Je velmi důležité plánování každé položky.

4.5 Stručná analýza odvětví

Dle předmětu podnikání je hlavní činností podniku stavba obráběcích strojů. Společnost zařazujeme podle klasifikace odvětvových a ekonomických činností (OKEČ) do OKEČ 29, což je zařazení do DK – výroba a opravy ostatních obráběcích strojů. Podle tohoto zařazení se tedy jedná o strojírenství, což je jedno s nejdůležitějších odvětví českého průmyslu s dlouhou tradicí. Podle CZ-NACE je společnost zařazena do klasifikace Výroba ostatních obráběcích strojů pod označením CZ-NACE 28.

4.6 Výrobní program společnosti

Výrobní program společnosti je rozdělen do pěti základních komodit:

- Víceřetenové automaty
- Vertikální a horizontální obráběcí centra
- Dlouhotočné automaty
- Vstříkolisy
- Kooperiční výroba

Víceřetenové automaty, obráběcí centra a dlouhotočné automaty představují hlavní tři projektové pilíře společnosti. **Víceřetenové automaty** se vyznačují vysokými otáčkami pracovních vřeten i poháněných příslušenství, vysokou tuhostí a dosahováním krátkých cyklových časů. Vyrábějí se v metrickém provedení pro evropský i americký trh.



Obrázek 6 Víceřetenový soustružnický automat (Interní materiál společnosti)

Komodita **obráběcích center** zahrnuje výrobu vysoce robustních, univerzálních a přesných vertikálních i horizontálních strojů a multi-profesních strojů. Vertikální obráběcí stroje jsou uznávány hlavně z pohledu mnohostranného technologického využití, a to jak pro tříosé, tak i pro šestiosé obrábění s možností soustružení a broušení. Výrobní program je tvořen mnoha variantami kolem základní specifikace osvědčených modelů s možností volby velkého množství základního a zvláštního příslušenství a různými typy vřeten s rychlostí až 24 000 otáček za minutu, vysokorychlostním výměníkem nástrojů, vynikajícím zrychlením, rychloposuvy a pracovními posuvy .



Obrázek 7 Vertikální obráběcí centrum (Interní materiál společnosti)

4.7 Organizační schéma společnosti

Představenstvo je statutárním orgánem, jenž řídí činnost společnosti a jedná jejím jménem. Představenstvo má tři členy. Působnost představenstva daná stanovami je následující:

- rozhoduje o všech záležitostech společnosti, pokud nejsou obchodním zákoníkem a stanovami vyhrazeny do působnosti dozorčí rady
- členové představenstva volí svého předsedu a místopředsedu
- funkce člena představenstva je nezastupitelná

Dozorčí rada je kontrolním orgánem společnosti. Působnost dozorčí rady je následující:

- dohlíží na výkon působnosti představenstva a uskutečňování podnikatelské činnosti společnosti
- kontroluje dodržování obecně závazných předpisů, stanov společnosti
- přezkoumává řádnou, mimořádnou a konsolidovanou, příp. i mezitimní účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo úhrady ztráty a předkládá své vyjádření představenstvu
- navrhuje představenstvu své požadavky, vyjádření, doporučení a návrhy
- nahlíží kdykoliv do evidence, účetnictví, obchodních knih a ostatních dokladů společnosti

V čele společnosti stojí **generální ředitel**. Vnitřní organizační strukturu společnosti na nejvyšším organizačním stupni tvoří úseky, divize a projekty. V čele úseku stojí odborný ředitel, v čele divizí stojí ředitel divize, v čele projektu vedoucí projektu přímo podřízený generálnímu řediteli. Jednotlivé úseky a divize sestávají ze středisek, které tvoří organizační jednotky. Generální ředitel je nejvyšším výkonným řídicím orgánem společnosti. Do funkce je ustaven na základě rozhodnutí představenstva akciové společnosti. Ve své činnosti je vázán rozhodnutími představenstva a všeobecně platnými legislativními předpisy. Generální ředitel má vedle působnosti vycházející z úkolů, práv a povinností daných obecními právními předpisy a organizačním a pracovním řádem i řídicí působnost svěřenou rozhodnutím představenstva. Odborní ředitelé a ředitelé divizí jsou bezprostředně podřízeni generálnímu řediteli. Kromě práv a povinností vyplývajících z příslušných zákonných ustanovení je jejich další odpovědnost a z ní vyplývající povinnosti a práva vymezena činnostmi jim podřízených úseků.

- **TECHNICKÝ ŘEDITEL** (správa kanceláře, podpora technických činností, patenty, výzkumně vývojová základna)
- **FINANČNÍ ŘEDITEL** (správa kanceláře, souhrnné plánování a financování, účetnictví, právní a personální oddělení)
- **ŘEDITEL NÁKUPU** (správa kanceláře, nákup, zásobování, výrobní činnost elektromontáže)
- **ŘEDITEL DIVIZE VÝROBY** (výrobní a obchodní činnost, kvalita, zásobování)

- ŘEDITEL DIVIZE CNC (technická činnost, montáže, obchodní činnost, kvalita)
ŘEDITEL DIVIZE AUTOMATY (technická činnost, montáže, obchodní činnost, kvalita)
- ŘEDITEL DIVIZE MANURHIN (technická činnost, montáže, obchodní činnost, kvalita)
- PROJEKT NEGRI BOSSI (technická činnost, montáže, obchodní činnost, kvalita)

V organizační struktuře společnosti je audit systému kvality, dispečink vozidel, investiční a ekologické oddělení, oddělení požární ochrana, IS/IT a propagační oddělení. Výzkumnou a vývojovou základnu společnosti tvoří od 1. 10. 2009 střediska IS/IT, Podpora technických činností, Konstrukce CNC, Zkušebna CNC, Aplikační provoz CNC, Konstrukce Automaty, Zkušebna Automaty, Aplikační středisko Automaty, Konstrukce Manurhin.

4.8 Pracovněprávní vztahy

Z důvodů postupného rozšiřování výrobních kapacit vzrostly požadavky na nábor nových zaměstnanců a to převážně na dělnické pozice. Ke konci fiskálního roku 2012 společnost zajistila práci 659 kmenových zaměstnanců, podílela se na vzdělávání 16 studentů a zaměstnávali 6 agenturních zaměstnanců. V souladu s ustanovením Kolektivní smlouvy společnost vynakládá finanční prostředky na zajištění sociálních zaměstnaneckých programů. Finanční prostředky jsou vydávány zejména na stravování, rekreaci, zdravotní péči a životní pojištění. V oblasti vzdělávání jsou zabezpečeny zejména odborné kurzy stanovené pro konkrétní funkce zákonnými předpisy a dále vzdělávací akce zaměřené na změny v legislativě v různých oblastech.

Tabulka 2 Zaměstnanci a mzdy (Interní materiál společnosti)

OBDOBÍ	POČET ZAMĚSTNANCŮ			CELKEM
	THP	RD	VD	
2008	444	199	478	1121
2009	330	115	301	746
2010	279	95	229	603
2011	281	95	246	622
2012	292	91	276	659

Na vliv zaměstnanosti ve společnosti měl razantní dopad celosvětové krize v roce 2008, který se projevil následně v roce 2009 redukcí zaměstnanců o 1/3. Do roku 2010 se stav zaměstnanců ještě o 20% snížil. Následně se situace v zaměstnanosti do roku 2012 zlepšuje.

Z důvodu zvýšené poptávky po obráběcích strojích a postupného rozšiřování výrobních kapacit vzrostl i požadavek na nábor nových zaměstnanců. Převážně se jednalo o dělnické profese. Rozšířili se i týmy prodejců na různých divizích a s tím i spojený příjem zaměstnanců v odděleních služeb zákazníků. Přijímali se absolventi středních a vysokých škol. Zvýšil se zájem zákazníků o nové stroje a s ním i počet objednaných strojů. Již nyní je ale jisté, že počet zaměstnanců již hranici 1000 pracovníků (kteří byli ve firmě zaměstnáni v roce 2008 před krizí) nepřekročí. V současnosti je průměrný hrubý příjem zaměstnance 28 000 Kč a celorepublikově patří k těm vyšším.

Tabulka 3 Vývoj průměrných mezd ve společnosti (Interní materiál společnosti)

Průměrný výdělek: (v Kč)	OBDOBÍ		
	2010	2011	2012
VD	17 268	23 832	24 495
RD	16 052	19 185	20 757
THP	29 198	32 212	33 195
průměrný výdělek zaměstnance	21 108	26 927	27 875

4.9 Rozvaha společnosti

Aktiva a pasiva společnosti jsou zaznamenány v rozvaze společnosti. Součet všech aktiv a pasiv se vždy rovná (bilanční rovnice=zlaté pravidlo). V roce 2013 byla bilanční suma společnosti v hodnotě 2 228 mil. Kč. Ve výkazu aktiv je zaznamenán majetek podniku a ve výkazu pasiv je zdroj jeho financování. Pro lepší posouzení společnosti je v tabulce znázorněn vývoj aktiv a pasiv v rozvaze. Vzdávající charakter bilanční sumy poukazuje na to, že se společnosti daří. Každoročně se navyšuje vlastní kapitál i hodnotu dlouhodobého majetku. Nejvyšší položkou oběžných aktiv tvoří zásoby (okolo 70% v průběhu sledovaných období). Zde je třeba posoudit jak moc je to pro společnost efektivní tak vysoký stav zásob, když je v jiných firmách vyvíjen tlak na snížení zásob. V analyzované společnosti se stav zásob drží, z důvodu co nejrychlejší zpracování a dokončení objednávky a dodání objednaného obráběcího centra, či vícevřetenového automatu zákazníkovi. Zásoby také mohou tvořit určitý „finanční polštář“, který firma realizuje v době, kdy dochází k oživení trhu a konkurenční

firmy, které nejsou zásobeny, mají pak méně času o a oběžných prostředků k rychlému naplnění zvyšujícího se množství poptávek na trhu. Bankovní úvěry tvoří jen 10% cizích zdrojů. Z toho plyne, že se společnost zadlužuje minimálně.

Tabulka 4 Základní rozvaha společnosti (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2010	2011	2012	2013
AKTIVA CELKEM	1 840 870	1 990 515	2 076 134	2 228 274
Dlouhodobý majetek	929 178	951 130	1 019 892	1 113 802
Oběžná aktiva	907 454	1 033 812	1 048 297	1 103 061
Časové rozlišení	4 238	5 573	7 945	11 411
PASIVA CELKEM	1 840 870	1 990 515	2 076 134	2 228 274
Vlastní kapitál	928 096	959 307	1 118 101	1 252 570
Cizí zdroje	911 405	1 005 337	954 852	964 435
Časové rozlišení	1 369	25 871	3 181	11 269

Pro kontrolu evidenci zásob, z důvodu vysoké hodnoty, jsem spočítala ukazatele aktiv. Ukazatelé aktivity měří schopnost společnosti využívat vložené prostředky. K základním ukazatelům aktivity patří rychlost obratu zásob (obratovost zásob). Spočítá se vzorečkem:

$$\text{rychlost obratu zásob} = \frac{\text{tržby}}{\text{zásoby}} \text{ (počet obrátek)}$$

$$\text{rychlost obratu zásob v roce 2011} = \frac{1\,051\,341}{700\,631} = 1,5 \text{ počet obrátek}$$

$$\text{rychlost obratu zásob v roce 2012} = \frac{1\,260\,448}{747\,975} = 1,69 \text{ počet obrátek}$$

$$\text{rychlost obratu zásob v roce 2013} = \frac{1\,236\,389}{790\,568} = 1,56 \text{ počet obrátek}$$

Tržby a zásoby jsou uvedeny v tis. Kč. Ukazatel rychlosti obratu zásob nám pak vyjadřuje kolikrát se peněžní zásoby přemění v ostatní formy oběžného majetku až po prodej hotových výrobků a opětovaný nákup surovin. Tento ukazatel nám vyjadřuje využití zásob. Spočítáme jej se vzorečkem:

$$\text{doba obratu zásob} = \frac{360}{\text{obratovost zásob}} \text{ (dny)}$$

Dobu obratu zásob máme již spočítanou a tak nám vychází, že zásoby se skladují ve společnosti v průměru 230 dnů, což je asi 7,5 měsíce. Tuto dobu lze považovat za docela dlouhou, i přesto, že výroba a sestavení stroje určitou dobu trvá. Tad je třeba podoknout, že hodnotu

zásob tvoří 10,5% materiál, 65% nedokončená výroba a 24,5% hotových výrobků. Přestože se v roce 2012 podařilo dobu obratu zásob snížit, v roce 2013 se opět zvýšila. Doba obratu zásob by se měla více sledovat a optimalizovat.

Cizí zdroje společnosti jsou rozděleny téměř shodnou půlkou na krátkodobé a dlouhodobé. Z toho nejvyšší položku dlouhodobých cizích zdrojů (cca. 75%) tvoří závazky – ovládající a řídicí osoba (znamená to, že společnost je podporována mateřskou společností). V oblasti financování oběžného majetku se tedy jedná o konzervativní strategii financování, protože oběžný majetek je krytý z půlky krátkodobými cizími zdroji a z půlky dlouhodobými cizími zdroji. Společnost je sice finančně stabilní, ale drahými dlouhodobými zdroji financuje poměrně velkou část krátkodobého majetku. Mluvíme tedy o tom, že je společnosti překapitalizovaná, financování je tedy bezpečné, ale málo výnosné.



Obrázek 8 Strategie financování společnosti (vlastní zpracování)

Při analýze rozvahy, je evidentní, že společnost se nezadluhuje, bankovní úvěry tvoří jen 10% cizích zdrojů. Své aktivity financuje převážně ze svých vlastních zdrojů (a ze zdrojů mateřské společnosti), protože se snaží vyhnout výraznému zadlužování u finanční instituce. Pro investory se tedy svým postojem jeví jako bezpečná.

5 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Tato část je zaměřena na analýzu nákladů a dalších ekonomických ukazatelů s ní spojených. Veškeré hodnoty vychází z oficiálního výkazu zisku a ztráty společnosti XY.

Tabulka 5 Výkaz zisku a ztráty (Interní materiál společnosti)

v tis. Kč	2010	2011	2012	2013
Výkony	695 705	1 139 229	1 349 273	1 344 868
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	753 290	1 051 341	1 260 448	1 236 389
Změna stavu vnitrop. zásob vlastní výroby	-80 901	56 036	66 539	56 888
Aktivace	23 316	31 852	22 286	51 591
Výkonová spotřeba	479 243	832 448	949 651	924 198
Spotřeba materiálu a energie	397 362	729 851	816 402	811 257
Služby	81 991	102 597	133 249	112 941
Přidaná hodnota	216 462	306 781	399 622	420 670
Osobní náklady	241 363	275 530	323 328	299 394
Mzdové náklady	177 220	201 147	240 925	216 405
Odměny členům orgánů společnosti	696	696	696	696
Náklady na sociální zabezpečení	57 125	67 077	74 426	74 774
Sociální náklady	6 322	6 610	7 281	7 519
Daně a poplatky	2 544	33	1 707	1 707
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	145 620	127 244	122 780	90 419
Tržby z prodeje dlouh. majetku a materiálu	72 829	65 320	63 169	56 321
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	36 182	6 788	1 201	1 040
Tržby z prodeje materiálu	36 647	58 532	61 968	55 281
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	60 655	55 915	50 440	44 780
Zůstatková cena prodaného dlouh. majetku	28 947	3 226	0	33
Prodaný materiál	31 708	52 689	50 440	44 747
Změna stavu rezerv a opravných pol.v provoz.obl.a komplex.nákl.PO	-4 080	-4 171	9 306	8 760
Ostatní provozní výnosy	149 399	163 242	146 252	132 162
Ostatní provozní náklady	16 850	46 666	29 389	11 249
Provozní hospodářský výsledek	-24 262	34 126	72 093	152 696
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0	700	700
Prodané cenné papíry a podíly	0	0	1 000	1 000
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0	2 000	4 000
Výnosy z ostatních dlouh. cenných papírů	0	0	2 000	2 000
Výnosové úroky	21	86	98	46
Nákladové úroky	13 523	14 065	14 961	13 770
Ostatní finanční výnosy	20 078	18 391	22 956	23 487
Ostatní finanční náklady	19 708	14 486	22 212	13 624
Finanční výsledek hospodaření	-13 132	-10 074	-12 419	139
Daň z příjmů za běžnou činnost	-8 092	2 834	9 528	27 325
- splatná	602	6 429	12 951	23 857
- odložená	-8 694	-3 595	-3 423	3 468
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-29 302	21 218	50 146	125 510
Výsledek hospodaření za účetní období	-29 302	21 218	50 146	125 510
Výsledek hospodaření před zdaněním	-37 394	24 052	59 674	152 835

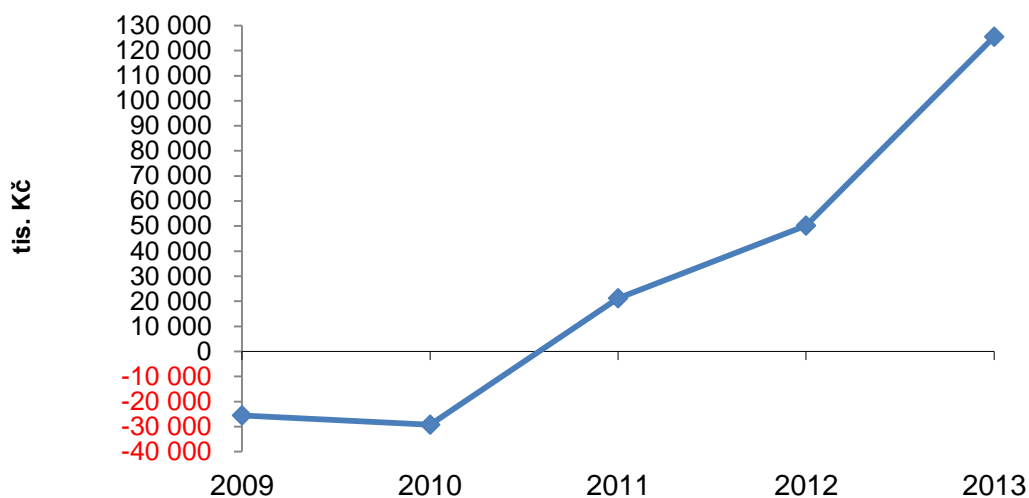
Rozčlenění nákladů ve výkazu zisku a ztráty je druhové členění nákladů. Je naprosto přehledný a k určitým nákladům můžeme porovnat jejich výnos. Náklady vždy souvisí s výnosy. A porovnáváním nákladů a výnosů zjistíme také, jestli byla společnost zisková či ztrátová. Nejvyšší položkou ve výkazu jsou výkony a s nimi související tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, který je hlavní činností společnosti. Ve sledovaných HR 2010 až HR 2013 se postupně mění provozní hospodářský výsledek ze ztráty na zisk, který se zvyšuje, stejný průběh má i výsledek hospodaření za běžnou činnost a s ním i spojený výsledek hospodaření za účetní období a výsledek hospodaření před zdaněním. Oproti tomu byl finanční výsledek hospodaření v obdobích HR 2010 až HR 2012 záporný a v průměru 12 mil. Kč. Až v hospodářském roce 2013 je absolutní změna, kdy se finanční výsledek hospodaření mění na kladný 139 tis. Kč. V tomto případě se ale nejedná o příznivý dopad, protože poukazuje na to, že společnost. O správném finančním hospodaření podniku vždy vypovídá záporný finanční výsledek hospodaření.

5.1 Výsledek hospodaření

Z příložených tabulek nelze přehlednout pokles tržeb mezi roky 2009/2010 o více jak 25%, kdy společnost zaznamenala ztrátu. Následný růst tržeb o 40% v roce 2011, se společnost definitivně vzpamatovala ze světové krize a její tržby, a s nimi i zisk společně dosáhli velmi pozitivních výsledků. V roce 2012 narostl zisk až na dvojnásobek oproti předchozímu období, kdy jeho výše byla daleko vyšší než v období před krizí. V grafu vývoje hospodářského výsledku sledujeme hluboký propad v období krize, a pak následné oživení firmy v roce 2011 s nadále stoupajícím ziskem až do roku 2012. V roce 2013 se zisk zvedl o 2,5 násobek.

Tabulka 6 Vývoj hospodářského výsledku (vlastní zpracování)

Období	2009	2010	2011	2012	2013
Provozní HV	-17 939	-24 262	34 126	72 093	152 696
Finanční HV	-18 426	-13 132	-10 074	-12 419	139
HV před zdaněním	-36 065	-37 394	24 052	59 674	152 835
HV za účetní období	-25 558	-29 302	21 218	50 146	125 510



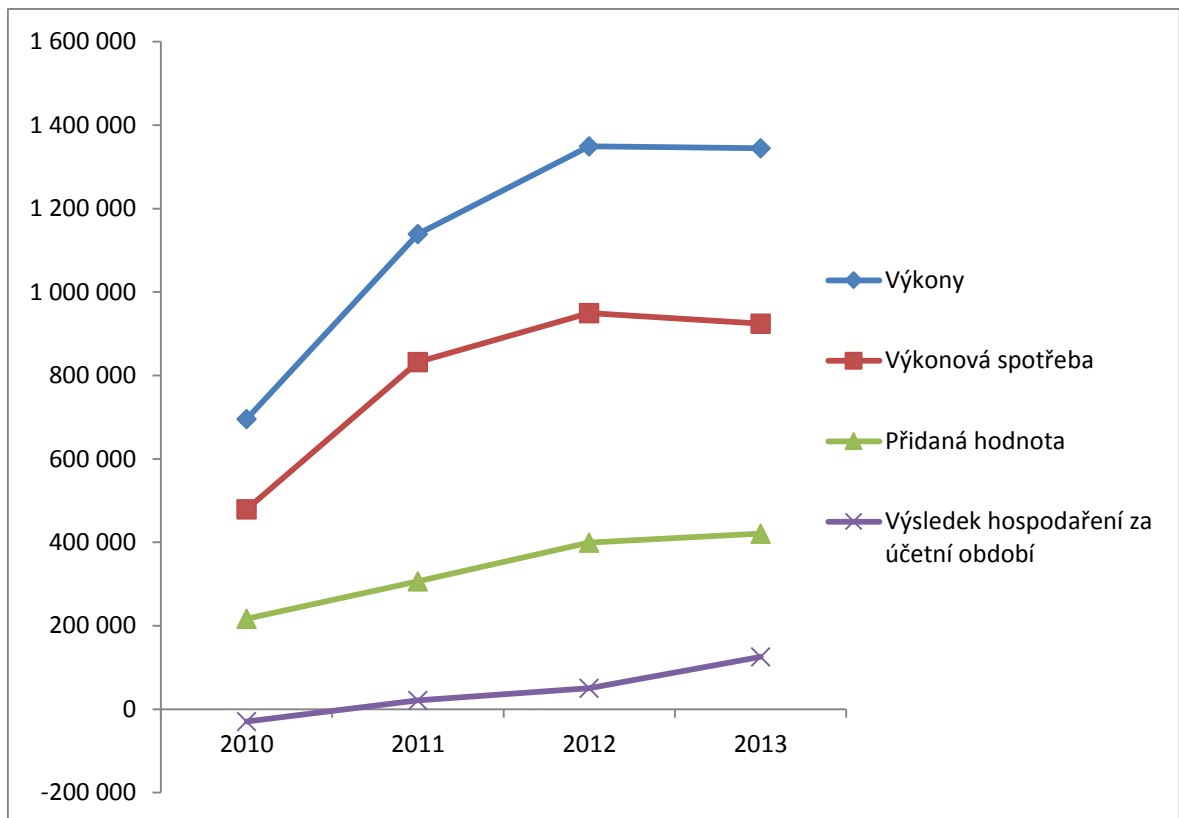
Obrázek 9 Vývoj hospodářského výsledku (vlastní zpracování)

V následující tabulce je identifikován hospodářský výsledek společnosti jako rozdíl výnosů a nákladů v hospodářském roce 2010, 2011, 2012 a 2013. Vysoká hodnota výsledku hospodaření v hospodářském roce 2013 není výsledkem vyšších výnosů, ale naopak je dán především velkou úsporou nákladů (téměř 100 mil. Kč).

Tabulka 7 Hospodářský výsledek v tis. Kč (Interní materiál společnosti)

období	2009	2010	2011	2012	2013
Výnosy	1 335 214	938 142	1 386 268	1 584 448	1 560 884
Náklady	1 360 772	967 444	1 365 050	1 534 302	1 435 374
Výsledek hospodaření	-25 558	-29 302	21 218	50 146	125 510

Pro lepší přehlednost vývoje zisku je zpracován i graf, kde jsou porovnány hlavní položky výkazu zisku a ztráty. Na první pohled se všechny položky vyvíjí stejně, ale při zaměření na rok 2013 je zaznamenán růst zisku i při poklesu výnosů (o 4,4 mil. Kč), a rozhodně větším poklesu výkonové spotřeby (o 25,5 mil. Kč).



Obrázek 10 Porovnání hodnot hlavních položek výkazu zisku a ztráty (vlastní zpracování)

5.2 Vertikální a horizontální analýza nákladů společnosti

K porovnání nákladů vertikální a horizontální analýze nákladů jsem vybrala hospodářské roky 2010, 2011 a 2012. Rok 2013 byl k předchozím obdobím 2011 a 2012 procentuálně identický, tedy jsem ho nezařadila. Daleko významnější je porovnání s HR 2010, kdy byla zaznamenána nejvyšší ztráta pro společnost za celé období její existence. Jako první můžeme sledovat tabulku vertikální analýzy nákladů. Je zde zřejmé, že se jedná o výrobní podnik. Přes 50 % nákladů je tvořeno spotřebou materiálu. Další významnou položkou jsou osobní náklady, které jsou zohledněny k základně celkových nákladů ve výši 21%. V roce 2010 byla výkonová spotřeba nákladů o více jak 10 % nižší, zatímco osobní náklady byly o 5 % vyšší. V tomto roce se na výkonové spotřebě promítl prodej oddělení zámečnictví, které se stalo samostatnou společností. Vyráběné produkty této nově vzniklé společnosti se již nevyrábí v analyzované společnosti, ale mění se jejich evidence na nakupované položky. Snížení výkonů výroby mělo také za následek zkrácení pracovního týdne na 32 hodin u výrobních a režijních dělníků. Roky 2011 a 2012 jsou poměrově k základnám konstantní.

Tabulka 8 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)

Náklady (v tis. Kč)	2010	v %	2011	v %	2012	v %
Výkonová spotřeba	479 243	49,54%	832 448	60,98%	949 651	61,89%
Spotřeba materiálu a energie	397 362	41,08%	729 851	53,47%	816 402	53,21%
Služby	81 991	8,48%	102 597	7,52%	133 249	8,68%
Osobní náklady	241 363	24,95%	275 530	20,18%	323 328	21,07%
Daně a poplatky	2 544	0,26%	33	0,00%	1 707	0,11%
Odpisy DHM a DNM	145 620	15,05%	127 244	9,32%	122 780	8,00%
Zůstatková cena prod. DM	60 655	6,27%	55 915	4,10%	50 440	3,29%
Změna stavu rezerv	-4 080	-0,30%	-4 171	-0,31%	9 306	0,61%
Ostatní provozní náklady	16 850	1,74%	46 666	3,42%	29 389	1,92%
Prodané CP	0	0,00%	0	0,00%	1 000	0,07%
Nákladové úroky	13 523	1,40%	14 065	1,03%	14 961	0,98%
Ostatní finanční náklady	19 708	2,04%	14 486	1,06%	22 212	1,45%
Daň z příjmů za běžnou činnost	-8 092	-0,84%	2 834	0,21%	9 528	0,62%
Náklady celkem	967 334	100,00%	1 365 050	100,00%	1 534 302	100,00%

Tabulka 9 Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)

Náklady (v tis.Kč)	2010	2011	2011/2010	2012	2012/2011
Výkonová spotřeba	479 243	832 448	73,7%	949 651	14,1%
Osobní náklady	241 363	275 530	14,2%	323 328	17,3%
Daně a poplatky	2 544	33	-98,7%	1 707	5072,7%
Odpisy dlouhod. Majetku	145 620	127 244	-12,6%	122 780	-3,5%
ZC prodaného majetku a mat.	60 655	55 915	-7,8%	50 440	-9,8%
Změna stavu rezerv	-4 080	-4 171	2,2%	9 306	-2,2%
Ostatní provozní náklady	16 850	46 666	176,9%	29 389	-37,0%
Prodané CP	0	0	0,0%	1 000	1000,0%
Nákladové úroky	13 523	14 065	4,0%	14 961	6,4%
Ostatní finanční náklady	19 708	14 486	-26,5%	22 212	53,3%
Daň z příjmů za b. činnost	-8 092	2 834	-135,0%	9 528	135,0%
Náklady celkem	967 334	1 365 050	41,1%	1 534 302	12,4%

U horizontální analýzy nákladů je procentní vývoj mezi analyzovanými roky s velkými skoky. 74% nárůst výkonové spotřeby mezi roky 2010 a 2011, která měla za následek navrácení se k standardnímu pracovnímu týdnu. Navýšení položky Daně a poplatky v porovnaných HR 2012/2011 souvisí s vyhodnoceným ziskem, ze kterého se odvedla daň. V porovnaných HR 2011/2010 je efekt položky Daně a poplatky opačný z důvodu vyčíslené ztráty. Mezi hlavní finanční náklady se řadí především kurzové ztráty a úroky z půjček.

5.3 Variabilní a fixní náklady

Evidenci nákladů jako variabilních a fixních je možné rozdělit jen v krátkodobém pohledu, v dlouhodobém pohledu jsou všechny náklady variabilní. Rozdělení nákladů na variabilní a fixní je řazeno jako účelové členění nákladů. Variabilní náklady vznikají, jen pokud se něco vyrábí, zatímco fixní náklady vznikají i v případě, kdy se nic nevyrábí. Fixní náklady s rostoucí výrobou klesají. Tento efekt je možný sledovat v následující tabulce. Špatné výsledky

pro společnost v roce 2010 jsou vidět i rozkladu nákladů na variabilní a fixní. Výroba byla minimalizována a variabilní náklady s ní spojené byly nižší než náklady fixní.

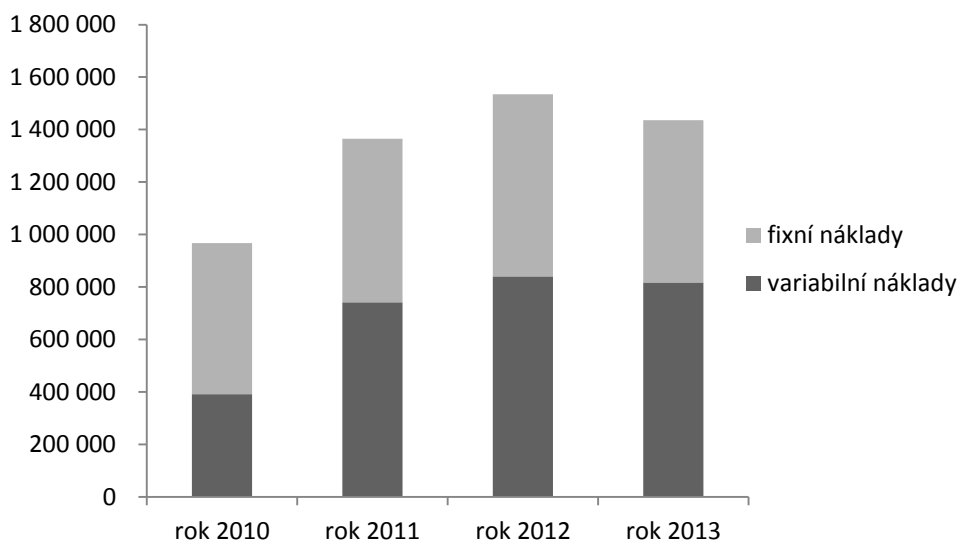
Tabulka 10 Variabilní a fixní náklady (vlastní zpracování)

v tis. Kč	náklady variabilní	náklady fixní	náklady celkem
HR 2010	411 505	555 829	967 334
HR 2011	763 627	601 422	1 365 049
HR 2012	865 175	669 128	1 534 303
HR 2013	843 609	591 766	1 435 375

Procentní rozdělení variabilních a fixních nákladů je rozepsáno v tabulce níže:

Tabulka 11 Variabilní a fixní náklady v % (vlastní zpracování)

období	náklady variabilní v %	náklady fixní v %	náklady celkem v %
HR 2010	43%	57%	100%
HR 2011	56%	44%	100%
HR 2012	56%	44%	100%
HR 2013	59%	41%	100%



Obrázek 11 Porovnání variabilních a fixních nákladů v tis. Kč (vlastní zpracování)

Pro lepší přehled variabilních a fixních nákladů v letech 2010 až 2012 je zpracován graf, kde jsou rozdíly poměru fixních a variabilních nákladů viditelnější. I jejich růst, zajišťující nárůst

výnosů v daném období hospodářského roku (zpracováno v tabulkách hospodářského výsledku). Organizační struktura byla maximálně zeštíhlena, aby byla zajištěna její celková efektivita. V hospodářském roku 2011, 2012 a 2013 je změna, kdy jsou vyšší variabilní náklady než náklady fixní. Signály o oživení, které se objevily na konci roku 2010, se skutečně naplnily v průběhu roku 2011. Účelové členění nákladů v procentech se v hospodářském roku 2011, 2012 nemění, v hospodářském roce 2013 se fixní náklady snižují o 3% a proti nim se naopak navyšují náklady variabilní. Společnost eviduje náklady pomocí mnoha analytických účtů. Variabilní náklady jsou rozepsány v tabulce, protože jich není mnoho a lze je rychle roztrždit. Ve variabilních nákladech jsou nejvyšší položkou nakupované součástky, které jsou používány k montáži a sestavování strojů, tvoří 77% celkových variabilních nákladů. Další významnou položkou jsou odlitky a výkovky, určené o opracování ve výrobní divizi společnosti a ty tvoří 8% celkových variabilních nákladů. Průměrná mzda výrobních dělníků je spočítaná v posledním sledovaném HR 2013 na 18 000 Kč (při zaměstnanosti 278 výrobních dělníků). V porovnání s celkovou průměrnou mzdou společnosti, je podstatně nižší.

Tabulka 12 Variabilní náklady (vlastní zpracování)

v tis. Kč	NÁKLADY - VARIABILNÍ	2010	2011	2012	2013
501201	Přímý materiál - slevy	0	-926	-1 458	-1 702
501101	Základní materiál	12 079	21 127	17 798	14 462
501102	Odlitky, výkovky	28 320	77 394	91 852	74 794
501103	Nakupované součástky	298 408	556 636	624 637	633 209
501xxx	Přímý materiál - celkem	338 807	654 231	732 829	720 763
502xxx	Spotřeba energie - výroba	20 348	22 243	24 609	26 525
511xxx	Opravy a udržování-přímé nákl.	2 282	1 727	2 888	2 621
518101	Externí kooperace	7 046	21 459	36 000	25 391
518102	Práce cizích dělníků, ostatní	19	1 084	2 594	1 086
518xxx	Ostatní služby celkem	7 065	22 543	38 594	26 477
521201	Tarifní mzda výrobních dělníků	20 977	32 735	35 055	35 465
521202	Výkonn. Mzdy výrobních dělníků	11 101	13 481	14 360	14 680
521205	Produktivní činnost učňů	14	20	28	21
521xxx	Mzdové náklady celkem	32 092	46 236	49 443	50 166
524xxx	Zákonné soc. a zdrav. pojištění	10 911	16 646	16 811	17 057
5.TŘ.	CELKEM VARIABILNÍ NÁKLADY	411 505	763 627	865 175	843 609

Fixních nákladů je však mnohem více, je využito více analytických účtů, a tak jsou v tabulce uvedeny pouze syntetické účty a k nim je níže zpracován seznam, z čeho se skládají a jaká položka nejvíce ovlivňuje uvedenou skupinu nákladů.

Tabulka 13 Fixní náklady (vlastní zpracování)

v tis. Kč	N Á K L A D Y - F I X N Í	2010	2011	2012	2013
501xxx	Spotřeba materiálu	28 034	42 256	46 659	51 115
502xxx	Spotřeba energie	10 174	11 121	12 305	13 126
511xxx	Opravy a udržování	2 203	3 773	4 705	5 370
512xxx	Cestovné	16 402	18 161	19 687	21 576
513xxx	Náklady na reprezentaci	776	997	1 647	1 668
518xxx	Ostatní služby	53 154	55 395	65 727	55 229
521xxx	Mzdové náklady	145 128	154 911	191 482	166 239
523xxx	Odměny členům představenstva	696	696	696	696
524xxx	Zákonné soc. a zdrav. pojištění	42 187	52 160	57 615	57 718
527xxx	Zákonné sociální náklady	3 576	3 657	3 878	3 913
528xxx	Ostatní sociální náklady	2 746	2 954	3 403	3 606
531xxx	Daně silniční	88	100	103	101
532xxx	Daně z nemovitostí	1 621	-511	1 435	1 196
538xxx	Ostatní daně a poplatky	835	444	168	558
541xxx	ZC prodaného DM	28 947	3 226	0	33
542xxx	Prodaný materiál	31 708	52 689	50 440	44 747
543xxx	Dary	14	40	120	163
544xxx	Smluvní pokuty a penále	2	12	2 674	748
545xxx	Ostatní pokuty a penále	223	2	0	86
546xxx	Odpis pohledávky	8 952	28 880	14 721	676
548xxx	Ostatní provozní náklady	6 666	16 003	9 828	7 669
549xxx	Manka a škody	0	0	2 046	1 908
551xxx	Odpisy DNM a DHM	145 620	127 244	122 780	90 419
554xxx	Tvorba ostatních rezerv	310	957	2 314	2 479
558xxx	Tvorba a zúčtování zákonných OP	3 568	2 183	-70	-11
559xxx	Tvorba a zúčtování OP	-2 938	-7 311	7 062	6 292
561xxx	Prodané cenné papíry a podíly	0	0	1 000	0
562xxx	Úroky	13 524	14 065	14 961	13 770
563xxx	Kurzové ztráty	18 290	13 626	20 718	12 810
567xxx	Náklady z derivátových operací	328	0	456	0
568xxx	Ostatní finanční náklady-bank.popl.	1 090	860	1 038	814
591xxx	Daň z příjmů z b.činn.-splatná	0	6 429	12 951	23 700
592xxx	Daň z příjmů z b.činn.-odložená	-8 695	-3 595	-3 423	3 468
595xxx	Dodatečné odvody daně z příjmů	602	0	0	157
5.TŘ.	CELKEM FIXNÍ NÁKLADY	555 829	601 422	669 128	591 766

Podrobnější rozčlenění fixních nákladů je rozepsáno níže, položky, jejichž hodnota bude nejvíce ovlivňovat daný syntetický účet, je uvedena v závorce (položky jsou udávány z hospodářského roku 2013):

- ve spotřebě materiálu (účet 501) je evidován režijní materiál k výrobním účelům (26 353 tis. Kč), spotřeba náradí a přípravků, ochranné předměty a pomůcky, materiál na záruční opravy, slevy od dodavatelů (tato položka je účtovaná záporně, tudíž náklady snižuje), spotřeba pohonných hmot, nafta, spotřeba materiálu k reklamním účelům a výstavy a veletrhy
- spotřeba energie (účet 502) obsahuje elektrickou, tepelnou a ostatní energii

- syntetický účet 511 má ve fixních nákladech pouze jednu položku a to opravy a udržování, dále není členěn
- cestovné (účet 512) je rozděleno na tuzemské, zahraniční (16 028 tis. Kč), pro soukromé automobily a na výstavy a veletrhy
- ostatní služby (účet 518) tvoří přepravné stroje, přepravné ostatní (9 493 tis. Kč), režijní práce cizích dělníků, výkony spojů, nájemné ploch a objektů, nájemné: operativní a finanční leasing, nakupované služby/servis, záruční opravy, provize (9 210 tis. Kč), audit, poradenství a překlady, propagace, ostraha podniku, stočné, odpadní vody, odvoz odpadu, údržba software, technické zhodnocení DHM menší než 60 000Kč, ostatní nerozdělené služby (9 993 tis. Kč) a výstavy a veletrhy (6 600 tis. Kč)
- mzdové náklady se skládají (účet 521) z tarifní a výkonnostní mzdy režijních dělníků, tarifní (79 693 tis. Kč) a výkonnostní mzdy THP (19 837 tis. Kč), vyrovnání mzdy z nedokončené výroby (11 018 tis. Kč), příplatky za práci přesčas, o sobotách a nedělích, náhrada mzdy za dovolenou (24 494 tis. Kč), svátek a jiné zákonné volno, náhrada mzdy za nemoc, odměny ředitelů, odměny dle mzdových předpisů, odměny na základě dohod a odstupné
- Zákonné sociální pojištění (účet 524) se odvíjí od výše mzdových nákladů a je rozdělené na zdravotní a sociální
- Zákonné sociální náklady (účet 527) tvoří náklady na vzdělávání, příspěvky na závodní stravování (2 567 tis. Kč), ostatní sociální náklady, firemní časopis a příspěvek na životní pojištění
- ostatní sociální náklady (účet 528) představují náklady příspěvky nad 55% ceny jídel (3 316 tis. Kč), sociální program a odborové příspěvky
- na účtu 531 jsou evidovány daně a poplatky za osobní automobily a soukromé automobily při služebních jízdách
- v ostatních daních a poplatecích (účet 538) je zaznamenána spotřeba kolků, správní, soudní a jiné poplatky, dálniční poplatky a ostatní daně a poplatky – nedaňové (408 tis. Kč)
- prodaný materiál (účet 542) eviduje prodej materiálu ze zásobování, nakoupené příslušenství a přípravky a prodej nakoupených náhradních dílů (31 278 tis. Kč)

- ostatní provozní náklady (účet 548) obsahuje technické a technologické ztráty, pojištění majetku (1 690 tis. Kč), zákonné havarijní pojištění vozidel, pojištění odpovědnosti, cestovní pojištění, úrazové pojištění a pojištění léčebných výloh (1 862 tis. Kč), ostatní provozní náklady, technické zhodnocení DHM nižší než 40 000Kč, ostatní provozní náklady nedaňové
- manka a škody (účet 549) jsou rozděleny na manka zjištěné při inventarizaci a náklady na nejakostní výrobu (1 740 tis. Kč)
- v odpisech DHM a DNM (účet 551) jsou evidovány odpisy budov a staveb, odpisy strojů, přístrojů a zařízení (18 826 tis. Kč), odpisy dopravních prostředků, osobních automobilů, předmětů IS/IT, inventáře, běžné nářadí a měřidla, nástrojů a přípravků, odpisy modelů, odpisy DNM (48 344 tis. Kč) a odpisy DHM a DNM při likvidaci
- tvorba a zúčtování opravných položek (účet 559) tvoří tvorba a zúčtování opravných položek k zásobám a tvorba a zúčtování opravných položek k pohledávkám (4 812 tis. Kč)
- úroky (účet 562) jsou z kontokorentních účtů, z provozních úvěrů, z investičních úvěrů, z půjček (5 919 tis. Kč), ze směnek, z obligací a úroky neuznané dle Z. 586/92Sb.

Nejvyšší položkou fixních nákladů jsou mzdy THP (průměrná mzda technického pracovníka v HR 2013 činí 33 500 Kč), další významnou hodnotu tvoří odpisy nehmotného majetku společnosti. Podstatnou položkou nákladů je spotřeba režijního materiálu k výrobním účelům, spotřeba přípravků a nářadí, materiál na záruční opravy. Specifikum společnosti je spotřeba energie. Spotřeba elektrické energie (technologické) je vedena jako režijní položka a nepřiznává se na kalkulační jednici. Pro účely rozdělení na variabilní a fixní náklady, jsem 33, 34% energie přiřadila do fixních nákladů a 66,66% jsem dala do variabilních nákladů k výrobě. Zjišťování a evidování nákladů pro účely kalkulací sebou nese, stejně jako každý jiný proces, náklady. Proto, i když by bylo možné spotřebu elektrické energie zjistit a evidovat na každém stroji (pomocí elektroměrů namontovaných na každý stroj) a evidovat tak náklady na konkrétní výrobek vyráběný na takto evidovaném stroji, tuto možnost společnost nevyužila z důvodu vysoké nákladovosti (následná obsluha a údržba). Rozdělení energie není u konkrétních technologických pracovišť, je rozdělena následovně:

- tepelná energie je rozpočítaná na plochu v m²
- elektrická energie je rozpočítaná na plánovaný výkon stroje v kW, znásobená časovým fondem

- voda je rozpočítaná na počet pracovníků
- vzduch je rozpočítaný na počet technologických pracovišť

5.3.1 Peněžní bod zvratu

Protože má společnost velmi různorodou produkci a ceny vyrobených strojů se liší v řádech 100 tis. Kč až miliónů, vybrala jsem způsob výpočtu peněžního bodu zvratu. K potřebnému navýšení tržeb se dostanu postupně, přes výpočet haléřového ukazatele nákladovosti:

$$\text{haléřový ukazatel nákladovosti (h)} = \frac{\text{Variabilní náklady (VN)}}{\text{Tržby}}$$

Haléřový ukazatel nákladovosti (h) následně dosadím do vzorce pro výpočet bodu zvratu:

$$\text{Bod zvratu (BZ)} = \frac{\text{Fixní náklady (FN)}}{1 - h}$$

Z vypočítaných ukazatelů porovnáám bod zvratu a celkové náklady. Konečný výsledek mi pak odpoví na otázku: o kolik je nutné zvýšit tržby, aby byl bod zvratu překročen. K tržbám za prodej vlastních výrobků a služeb, což je hlavní činností společnosti jsem připočetla tržby za prodej materiálu a částku za prodej dlouhodobého majetku (hodnoty čerpány z tab. č. 5). Výše uvedené vzorečky a výpočty jsou shrnuty do tabulky:

Tabulka 14 Výpočet Bodu Zvratu (Vlastní zpracování)

v tis. Kč	VN	Tržby	h (VN/T)	FN	BZ	CN-BZ
HR 2010	411 505	826 119	0,50	555 829	1 111 658	-144 324
HR 2011	763 627	1 116 661	0,68	601 422	1 879 444	-514 395
HR 2012	865 175	1 323 617	0,65	669 128	1 911 794	-377 491
HR 2013	843 609	1 292 710	0,65	591 766	1 690 760	-255 385

Poslední sloupec (CN – BZ) kde je od celkových nákladů odečten bod zvratu vychází ve všech obdobích záporně. Vypočítaná hodnota nám sděluje: o kolik by se měly navýšit tržby, aby bylo docíleno bodu zvratu, tedy skutečnosti, kdy tržby pokryjí celkové náklady, i když ještě není vytvořen zisk (zisk je nulový). Podle výkazu zisku a ztráty se společnost potýkala se ztrátou jen v HR 2010, ale náklady převyšovaly tržby ve všech sledovaných obdobích. Takže při výpočtu peněžního bodu zvratu je nejvíce ztrátový HR 2011, zatímco HR 2010 vychází z těchto výpočtů nejlépe a je nejbližší k bodu zvratu. Je to způsobeno dosazením tržeb k porovnávaným celkovým nákladům, proti porovnávání nákladů a výnosů. Ve výnosech je zahrnuta změna stavu nedokončené výroby a změna stavu vyrobených strojů (které

byly dokončeny, převedeny na sklad, ale k prodeji v hospodářském roku nedošlo), aktivovaný materiál nedokončené výroby, aktivace dlouhodobého hmotného majetku. V ostatních provozních výnosech je nejvyšší položkou zúčtování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (každý HR ve stejné výši 115 447 tis. Kč, jedná se o majetek společnosti, který byl odkoupen v roce 2000 v jiné hodnotě, než na jakou byl oceněn, proto probíhá rozpouštění opravných položek proti ostatním výnosům) a dotace (které se pohybují od 11 501 až do 21 600 tis. Kč), jedná se o velmi podstatnou část výnosů (viz. tab. č. 5). Všechny tyto položky výrazně navyšují výnosy, ale nepřinášejí peněžní příjem společnosti, což je pro výpočet peněžního bodu zvratu podstatné.

Během výpočtu peněžního bodu zvratu, kdy jsem fixními a variabilními náklady proměřovala s tržbami, jsem se dopočítala k výsledku, že tržby, oproti výkonům nejsou schopny pokrýt celkové náklady, a pokud by společnosti neevidovala na dalších výnosových účtech podstatně vysoké částky, zisk by nebyl vykázán. Tržby ve všech sledovaných obdobích 100% pokrývají variabilní náklady, a tak z krátkodobého hlediska, výroba je sice se ztrátou, ale nemusí být ukončena. Fixní náklady jsou z tržeb uhrazeny jen částečně, viz. příložená tabulka.

Tabulka 15 Úhrada FN z tržeb v Kč a v % (Vlastní zpracování)

v tis. Kč	FN	FN úhrada z tržeb	FN úhrada z tržeb v %	FN neuhrazené z tržeb	FN neuhrazené z tržeb v %
HR 2010	555 829	414 614	75%	141 215	25%
HR 2011	601 422	353 034	59%	248 388	41%
HR 2012	669 128	458 442	69%	210 686	31%
HR 2013	591 766	449 101	76%	142 664	24%

5.4 Závěr analýzy nákladů společnosti

Nejvyšší položkou nákladů tvoří materiál a osobní náklady. Společnost eviduje své náklady pomocí mnoha analytických účtů, proto je rozčlenění jednotlivých položek velmi podrobné a tak se jednotlivé položky lépe dohledávají. Jedná se o výrobní/montážní společnost, a z toho jsou patrné i vysoké hodnoty za materiál. Významnou položkou nákladů dále tvoří odpisy drobného nehmotného majetku a mzdové náklady technických pracovníků. Společnosti je rozdělena do divizí, které fungují jako samostatné celky. Je mezi nimi účtováno na vnitropodnikových účtech (č. účtu 599) které evidují:

- Materiál ze středisek stejné divize, přímý materiál ze středisek jiné divize, příp. likvidace zásob
- Opravy a udržování ze středisek, z jiné divize
- Služby ze středisek téže divize, přímé služby ze středisek jiné divize
- Režijní služby ze středisek jiné divize
- Mzdové náklady ze středisek jiné divize
- Sociální pojištění ze středisek jiné divize

K vnitropodnikovému účtování nákladů se vrátím v kapitole 6.5.2, kde porovnám jednotlivé plány divizí ze skutečností v hospodářském roce 2013. Každá divize má velmi rozlišný a široký sortiment vyráběných strojů. Analyzovány byly hospodářské roky 2010, 2011, 2012 a 2013. Nejhorší výsledky společnosti byly zaznamenány v roce 2010, kdy se naplno projevil vliv finanční krize z roku 2008. V roce 2009 a 2010 byla společnost ztrátová. Společnost začala být zisková až mezi hospodářským rokem 2010 a 2011, od tohoto období zisk strategicky stoupá. V hospodářském roce 2013 byl zisk nejvyšší 125,5 mil. Kč a byl dosažen úsporou nákladů ve výši téměř 100 mil. Kč. Pro porovnání tržeb a variabilních a fixních nákladů jsem spočítala peněžní bod zvratu na hospodářský rok, i když spíše patří spíše ke krátkodobým ukazatelům. Dle mého názoru by si společnost měla hlídat peněžní bod zvratu měsíčně pro porovnání tržeb a spotřebovaných nákladů a vyvozovat ze zvýšené spotřeby nákladů důsledky, popř. ihned reagovat na jejich omezení a regulaci. Závěrem je, že tržby, oproti výkonům nejsou schopny pokrýt celkové náklady, a pokud by společnosti nevidovala na dalších výnosových účtech podstatně vysoké částky, zisk by nebyl vykázán. Tržby ve všech sledovaných obdobích 100% pokrývají variabilní náklady. Fixní náklady jsou z tržeb uhrazeny jen částečně.

6 KALKULACE A PLÁNOVACÍ PROCES SPOLEČNOSTI

6.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém společnosti je zpracován ve vnitropodnikové směrnici a je závazný pro všechny zaměstnance a jejich činnost. Účel směrnice je stanovit zásady zajišťující kalkulační systém a vymezit kompetence při zpracování a schvalování kalkulací ve společnosti. Zásadní vymezení způsobu kalkulace/výrobku je uvedeno v tabulce:

Tabulka 16 Kalkulační vzorec společnosti (Interní materiál)

Středisko:

Cenová úroveň - projekt:

Typ výrobku:

Číslo objednávky/zakázky:

Model (číslo výkresu):

Výrobní číslo stroje:

Údaje jsou v Kč a v %

<i>Pol.</i>	<i>Kalkulační položka</i>	<i>Způsob ocenění</i>
<i>Tvorba prodejní ceny výrobku - výkonu</i>		
1	Základní prodejní cena	PC odsouhlasená zodpovědným manažerem
2	Dočasná - přechodná cenová zvýhodnění	dle schválené firemní strategie
3	Slevy zákazníkům – množstevní	dle schválené firemní strategie
4	Slevy zákazníkům – ostatní	dle schválené firemní strategie
5	Prodejní cena po úpravách	$5 = 1 - 2 - 3 - 4$
<i>Kalkulace nákladů</i>		
6	Základní (hutní) materiál	dle kusovníku a aktuální ceny materiálu
7	Odlitky a výkovky	dle kusovníku a aktuální ceny materiálu
8	Nakupovaný materiál – subdodávky	dle kusovníku a aktuální ceny materiálu
9	Přímý materiál celkem	$9 = 6 + 7 + 8$
10	Externí kooperace (náklady za provedené služby)	hodnota fakturována dodavatelem
11	Přímé mzdy (vlastní)	počet Nh x hodinová sazba
12	Sociální a zdravotní pojištění	$12 = 11 \times \text{sazba soc. a zdrav. pojištění dle zákona}$
13	Přímé náklady	$13 = 9 + 10 + 11 + 12$
14	Výrobní režie	počet Nh x sazba výrobní režie konkrétního pracoviště
15	Vlastní náklady	$15 = 13 + 14$
16	Režie technického rozvoje	Nh montáže x sazba RTR v Kč/Nh dle divize/projektu
17	Obchodní režie	Nh montáže x sazba OR v Kč/Nh dle divize/projektu
18	Divizní/projektová správní režie	Nh montáže x sazba DSR v Kč/Nh dle divize/projektu
19	Holdingová správní režie	Nh celkem (výroby a montáže) x jednotná sazba HSR v Kč/Nh
20	Úplné vlastní náklady	$20 = 15 + 16 + 17 + 18 + 19$
<i>Výčíslení výsledku - zisku (marže)</i>		
21	Krycí příspěvek I (hodnota v Kč)	$21 = 5 - 13$
22	Krycí příspěvek I (v %)	$22 = 21/5 \times 100$
23	Krycí příspěvek II (hodnota v Kč)	$23 = 5 - 15$
24	Krycí příspěvek II (v %)	$24 = 23/5 \times 100$
25	zisk (hodnota v Kč)	$25 = 5 - 20$
26	zisk (v %)	$26 = 25/5 \times 100$

6.2 Základní pojmy kalkulace

Kalkulace můžeme považovat za nástroj řízení nákladů. Využíváním kalkulace dosahujeme efektivnějšího vynakládání nákladů a také k jejich snížení. Základem kalkulace je rozvrh nákladů na kalkulační jednici. Kalkulace je schopna vypočítat, kolik stál průchod vybrané zakázky společnosti a jaká by měla být cena konečného hotového výrobku/výkonu, aby společnost v konečném součtu neprodělala.

a) oceňování v rámci nedokončené výroby až po odvedení na sklad výrobků na úrovni VN

1. Výroba (VN divize výroba):	
Základní materiál (odlitky, výkovky, hutní)	Přímé náklady
Náklady na externí kooperace	
SNh x výrobní mzda = mzdové náklady + sociální a zdrav. pojištění (34%)	
SNh x výrobní režie celkem = zásobovací režie + výrobní režie	Režijní náklady



1. Montáž (VN divize výroba) :	
Základní materiál (odlitky, výkovky, hutní)	Přímé náklady
Náklady na externí kooperace	
SNh x výrobní mzda = mzdové náklady + sociální a zdrav. pojištění (34%)	
SNh x výrobní režie celkem = zásobovací režie + výrobní režie	Režijní náklady

+

2. Montáž projektu (VN montáže projektu):	
Materiál – subdodávky	Přímé náklady
Náklady na externí kooperace	
Nh x výrobní mzda = mzdové náklady + sociální a zdrav. pojištění (34%)	
Nh x výrobní režie celkem = zásobovací režie + výrobní režie	Režijní náklady

=

3. VN PRODUKTU/VÝROBKU CELKEM v celém kalkulačním členění

b) oceňování na úrovni úplných vlastních nákladů:

3. VN PRODUKTU/VÝROBKU CELKEM v celém kalkulačním členění

+

4. Režijní náklady - režie nad úroveň VN dle projektů/komodit	
Nh x celková sazba divizních režii nad úroveň VN	technická režie obchodní režie správní režie
Nh x sazba holdingové správní režie	správní režie holdingová

=

5. ÚVN

Obrázek 12 Schéma kalkulace výrobku (Interní materiál společnosti)

Ve výsledných kalkulacích se používá sazba STA (hod. spotřeby obsluhy strojního pracoviště).

Ve společnosti se propočítává kontrolní výpočet režijních paušálů. Nepřepočítává se (zůstává stále stejná) zásobovací režie. **Sazebník režijního paušálu** je ve společnosti rozdělen na:

- **Výkony výrobní povahy (výroba a montáž)**
- Výkony režijní povahy (vnitropodnikové, dotační programy)

Pro lepší vysvětlení pojmů a vyčíslení režii jsem vybrala kalkulaci nákladů u stroje XX dříve 6:

Parametry ostatních subjektů:						
Strojní a ruční díve-roba				Elektromon-táž		
VM Kč/Nh, SNh	117,42810		VM Kč/Nh	120,39072		
VRC Kč/Nh, SNh	505,81825		VRC Kč/Nh	112,16107		
Výr.sazba Kč/Nh, SNh	663,17190		Výr.sazba Kč/Nh	273,48463		
Popis pracovního výkonu	Přímý materiál Kč	Externí kooperace Kč	Pracnost výkonů v Nh	Výrobní mzda Kč	SZP Kč	
Výrobní dílny	159 180	15 933	394,83	46 364	15 764	
Elektromontáž	795 901		57,17	6 883	2 340	
<i>Za DV + EM</i>	<i>955 081</i>	<i>15 933</i>	<i>452,00</i>	<i>53 247</i>	<i>18 104</i>	
Strojní montáž	636 720		138,05	16 816	5 717	
Celkem za výkon	1 591 801	15 933	590,05	70 062	23 821	

Parametry vybraného projektu:						
Strojní montáž				Paušální sazby režii nad VN		
VM Kč/Nh	121,81191		Kč/Nh	Divizní režie	SR1 (HSR)	Kč/Nh
VRC Kč/Nh	321,05071			952,62358	160,46643	
Výr.sazba Kč/Nh	484,27867					
Popis pracovního výkonu	Přímé náklady Kč	Výrobní režie Kč	Výkony ve VN v Kč	Ostatní divizní režie Kč	Holdingová správní režie Kč	Celkem ÚVN Kč
Výrobní dílny	237 241	199 712	436 953		63 357	500 309
Elektromontáž	805 123	6 412	811 536		9 174	820 709
<i>Za DV + EM</i>	<i>1 042 364</i>	<i>206 124</i>	<i>1 248 488</i>		<i>72 531</i>	<i>1 321 019</i>
Strojní montáž	659 254	44 320	703 574	131 508	22 152	857 234
Celkem za výkon	1 701 618	250 444	1 952 062	131 508	94 683	2 178 253

Obrázek 13 Kalkulace nákladů stroje XX (Interní materiál společnosti)

Ve společnosti probíhá kontrola plánu a na základě vyhodnocení výsledků se zpracuje rozbor ekonomiky produktu. Nejdříve se spočítá ziskovost u plánovaného stroje:

Navrhovaná cena 2 480 000 Kč

Krycí příspěvek I (prodejní cena-přímé náklady) 778 382 Kč

Krycí příspěvek II (prodejní cena-vlastní náklady)	527 938 Kč
Hrubá ziskovost (krycí příspěvek I/prodejní cena)	21,3 %
Čistý zisk/ztráta	301 747 Kč
Čistá ziskovost	12,2 %
Při prodeji se zpětně zkontrolují docílené hodnoty vyrobeného stroje:	
Vlastní náklady	1 991 394 Kč
Úplné vlastní náklady	2 296 469 Kč
Prodejní cena	2 525 545 Kč
Krycí příspěvek II (prodejní cena-vlastní náklady)	534 151 Kč
Zisk/Ztráta	229 076 Kč
% Hrubý zisk	21,1 %
% Čistý zisk	9,1 %

Rozvrhová základna je veličina, pomocí které jsou nepřímé náklady alokovány na jednici výkonu. **Je vyjádřena v naturálních jednotkách (výrobní a montážní normohodiny).** Ve společnosti je zvolena pouze jedna rozvrhová základna. Výpočet probíhá:

$$\begin{array}{r}
 \text{čistý časový fond výrobního dělníka} \\
 \times \\
 \text{základní časový fond v roce x 7,5 hod.} \\
 - \\
 \text{řádná dovolená, prostoje, svátky,} \\
 \text{soboty, neděle, nemocnost, apod.} \\
 = \\
 \text{čistý nominální časový fond (bez přesčasů)} \\
 + \\
 \text{plánovaný přesčas} \\
 \times \\
 \text{počet výrobních dělníků, kteří jsou k dispozici} \\
 = \\
 \text{režijní rozvrhová základna v rámci režii}
 \end{array}$$

Obrázek 14 Výpočet rozvrhové základny (Vlastní zpracování)

Pokud vychází vyšší náplň než kapacita, plánují se přesčasové hodiny, pokud hodnota přesáhne 20 %, plánuje se příjem nového zaměstnance, popř. přesun zaměstnance z jiné divize,

kde vychází náplň nižší než plánovaná kapacita. Výpočet rozvrhové základny probíhá na každé divizi zvlášť a následně se všechny rozvrhové základny sečtou.

Kalkulační jednice představuje jednotku produkce (výrobek, službu), na kterou jsou kalkulovány všechny přímé a nepřímé náklady

Vlastní náklady vynaložené na výrobu (materiál, mzda, ostatní přímé náklady, sociální zabezpečení) a nepřímé náklady vztahující se k výrobě (výrobní režie).

Úplné vlastní náklady se rovná součtu vlastních nákladů, režie technického rozvoje a správní režie (divizní a holdingová).

V **nedokončené výrobě** jsou rozpracované produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni. Oceňuje se vlastními náklady v odpovídajícím kalkulačním členění.

Dědičný model je označení stroje (případné provedení výrobního čísla stroje) použitého při zpracování předběžné (výjimečně a přechodně i plánové) kalkulace na nový stroj, který je nejbližším pro uvažovaný nový stroj.

6.3 Základní druhy kalkulací

Struktura kalkulace nákladů, vyčíslení krycího příspěvku a ziskovosti je shodná pro všechny druhy kalkulací a je součástí kalkulačního vzorce pro všechny divize a projekty.

V kalkulačním vzorci jsou uvedeny etapy kalkulací:

- předběžná
- plánová
- výsledná

A jsou v něm porovnávány odchylky:

- kalkulace plánová a kalkulace předběžná
- kalkulace výsledná a kalkulace plánová
- kalkulace výsledná a kalkulace předběžná

6.3.1 Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace konkretizuje očekávané náklady a ziskovost u výrobků zařazených do technického rozvoje, vč. Prototypu nebo pro sériovou výrobu v průběhu hospodářského roku ve všech položkách kalkulačního vzorce až do úrovně úplných vlastních nákladů a rovněž

obsahuje porovnání s uvažovanou prodejní cenou. Je zpracována odborným odhadem a použitím dědičného modelu.

6.3.2 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace se používá v kalkulačním systému společnosti v plánovacím procesu a ke stanovení celkových vynaložených nákladů na realizaci produkce a v porovnání s plánovaným objemem tržeb za vlastní výrobky i ke stanovení krycího příspěvku a ziskovosti výrobků. Jednotlivé plánové kalkulace konkretizují náklady na výrobek ve všech položkách kalkulačního vzorce až do úrovně úplných vlastních nákladů a porovnání s plánovanou prodejní cenou. Oceňování jednotlivých položek plánové kalkulace vychází z předpokladu, že výrobek má kusovník a technologický postup. Vyjímkou je mimořádné a přechodné použití dědičného modelu nebo výrobního čísla do doby zpracování vlastního kusovníku a technologického postupu. Oceňování výkonů v nedokončené výrobě se provádí na základě hodinových výrobních sazeb (zahrnujících dílčí sazby: přímé mzdy, sociální a zdravotní pojištění a výrobní režie) na strojní hodinu pro konkrétní technologická pracoviště (ruční, strojní). Za zpracování hodinových sazeb zodpovídá odbor souhrnného plánování a financování na základě rozpočtů výrobních a montážních středisek ve spolupráci s odborem logistiky výroby. Sazby režii nad úroveň vlastních nákladů jsou stanoveny odborem souhrnného plánování a financování dle rozpočtu příslušných středisek pro daný rozpočtový rok pro jednotlivé oblasti režii.

6.3.3 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace zjišťuje náklady na jednotlivé stroje, modely či výrobní čísla a na další kalkulační jednotice ve všech položkách kalkulačního vzorce. Cílem je vyčíslit skutečné náklady, skutečnou/realizovanou prodejní cenu, krycí příspěvek a docílenou ziskovost na kalkulační jednotice.

Význam výsledné kalkulace je:

- porovnáním skutečných nákladů a prodejní ceny je možné stanovit efektivitu prodeje
- porovnáním skutečných přímých nákladů s plánem, popř. předběžnou kalkulací je možné vyhodnotit úroveň plánovacího procesu

Výsledná a plánová kalkulace musí být vždy věcně i formálně srovnatelné. Musí obsahovat všechny položky dle schváleného kalkulačního vzorce.

6.4 Právomoci a odpovědnosti kalkulační

Za metodické vedení kalkulací (kalkulační vzorec, etapy kalkulací, používané sazby a přiřázky) zodpovídá finanční ředitel ve spolupráci s ostatními odbornými řediteli. Za zpracování kalkulací na kalkulační jednici (výrobek), její hodnotovou správnost a schválení kalkulace zodpovídají dle jednotlivých typů a etap kalkulací vedoucí pracovníci:

Typ kalkulační	za zpracování zodpovídá	Předkládá/schvaluje
1. Předběžná	a) odhadem: vedoucí příslušné konstrukce, vedoucí technologického pracoviště, ředitel nákupu	Technický ředitel/PVS
	b) použitím dědičného modelu (popř. provedení výrobního čísla): vedoucí příslušné konstrukce, vedoucí technologického pracoviště	
2. Plánová	vedoucí příslušné konstrukce, vedoucí technolog. pracoviště, vedoucí odboru řízení výroby, ředitel nákupu, vedoucí odboru správy a financí	Finanční ředitel/PVS
3. Výsledná	vedoucí odboru IS/IT, vedoucí prodeje divize, vedoucí odboru správy a financí	Finanční ředitel/PVS

Obrázek 15 kompetence při zpracování a schvalování kalkulací (interní materiál společnosti)

6.4.1 Postup při předběžné kalkulaci

Při návrhu nového výrobku, který není dosud veden v modelech nebo výrobních číslech, zajistí vedoucí příslušné konstrukce (zodpovědný za technický rozvoj) zpracování kalkulace nákladů ve všech stanovených položkách kalkulačního vzorce. Předběžná kalkulace pro nový výrobek – prototyp je klíčová pro schválení výroby prototypu a následně do sériové výroby. Předběžná kalkulace je schvalována při oponentním řízení výrobku. Předkládaná kalkulace na prototyp musí být zpracována jedním z níže uvedených způsobů vyhotovení:

- odborným odhadem
- použitím dědičného modelu, příp. Provedení výrobního čísla stroje

Předběžná kalkulace pro sériovou výrobu musí být zpracována pro předpokládaný počet kusů v sérii budoucí výroby na základě poptávky s předběžnými prodejními cenami. Předběžné prodejní ceny a předpokládané počty kusů nového výrobku v ročním objemu stanovuje příslušný vedoucí prodeje, který zařazení výrobku – prototypu do sériové výroby požaduje. Zařazení prototypů strojů do výroby, nebo zařazení prototypů do sériové výroby, podléhá schválení vedením společnosti. Podklady o požadovaných počtech kusů se předkládají

písemně. Speciální formou předběžné kalkulace jsou **operativní kalkulace**, které se používají v případě změn vyvolaných výsledkem obchodního jednání, vynucené změny technického řešení a náhrady používaného materiálu.

6.4.2 Postup při plánové kalkulaci

Plánové kalkulace jsou tvořeny pro použití v plánovacím procesu všech stupňů. Plánová kalkulace je základním dokumentem pro stavbu souhrnného plánu pro konkrétní hospodářský rok. Podnětem pro revizi plánových kalkulací jsou:

- změny v cenách materiálu, kooperací
- změny v technologickém postupu, kusovníku
- změny v oblasti mzdových tarifů a uplatňovaného mzdového vývoje
- změny sazeb režii v důsledku zásadních změn objemů produkce a rozpočtů středisek

Všechny výše uvedené změny jsou zaneseny do zdrojových databází, které využívá IS SME.UP pro stanovení plánových kalkulací vyráběného sortimentu.

6.4.3 Postup při výsledné kalkulaci

Výslednou kalkulaci je v podmínkách společnosti výstupní odváděcí lístek, který je automatizovaným výstupem z IS SME.UP v elektronické podobě. V podmínkách účetnictví firmy se jedná o konečné ocenění výrobku/výkonu. V podstatě jde o kombinaci ocenění skládajícího se z:

- vynaložených přímých nákladů – skutečné hodnoty přímého materiálu a externích kooperací, hodnotu přímých nákladů mezd a sociálního a zdravotního pojištění jako násobku skutečně odpracovaných strojních normohodin (Nh) a plánované sazby přímé mzdy dle STA,
- přiřazené hodnoty nepřímých nákladů – konkrétního druhu režie, jako násobku strojních Nh nebo ručních Nh a příslušné sazby výrobní režie v Kč (platí pro výrobní režii za konkrétní výrobní nebo montážní dílnu), nebo jako násobku vykázaných montážních Nh a plánovaných sazeb jednotlivých divizních režii nad úroveň vlastních nákladů v Kč, nebo jako násobku celkových vykázaných Nh (za strojní i ruční profese) a plánované sazby holdingové správní režie v Kč.

Prvotní plánové kalkulace (tj. Včetně uvedení plánových prodejních cen a vyčíslení hrubé a čisté ziskovosti) dle komodit jsou k dispozici pověřeným osobám v samostatném souboru na firemním intranetu.

V prostředí SME.UP je v aplikaci „Kalkulace výrobku“ průběžně zpracovávána revize plánových kalkulací ve formě kalkulovaných nákladů v závislosti na změně kusovníků modelů strojů nebo konkrétních výrobních čísel strojů. V další části jsou zachyceny skutečně dosažené náklady na vyrobené a skladované výrobky. Současně je zde uvedeno porovnání plánových a skutečných nákladů a evidovány všechny provedené technické změny, které měly vliv na změnu kusovníku a plánovaných i skutečných nákladů.

Výsledná kalkulace výrobků a výkonů z IS SME.UP jsou nezbytným dokumentem pro posouzení konečné rentability realizovaných obchodních případů a podkladem pro pravidelná jednání týmů k jednotlivým projektům. Tím není dotčen význam plánových, popř. předběžných kalkulací.

6.4.4 Závěr ke kalkulaci výrobku společnosti

Ve společnosti je kalkulace každého výrobku perfektně naplánovaná i propočítaná a zároveň sledovaná ve všech svých fázích přípravy i realizace. Do kalkulačního vzorce se zaznamenává do základního materiálu odlitky, výkovky, hutní materiál a externí kooperaci v kalkulaci ve výrobě a v montážní výrobě. V kalkulačním vzorci montáže projektu jsou již v materiálu převedeny subdodávky z výroby a montáže výroby, plus externí kooperace. Dle mého názoru při rozdělení nákladů by se měli do kalkulace připočíst i přímé náklady na návody k obsluze strojů. Které by poté bylo možné evidovat a přiřazovat k jednotlivým strojům. Dále by mohla být evidovaná spotřeba elektrické energie na každém stroji za pomocí elektroměrů a ta by se promítla do konkrétního výrobku vyráběného na takto evidovaném stroji a byla by pak vedena na kalkulační jednici. Při obnově strojního zařízení ve výrobě, by se mohl zohlednit nákup i již zmíněných elektroměrů.

6.5 Plánovací proces

Sestavení plánu patří k prvořadým úkolům společnosti. Jeho plnění je finanční motivací pro zaměstnance společnosti. Hodnotí se jednotlivé divize zvlášť. Pokud není na vyráběný stroj zákazník, odčítá se plánovaná prodejní cena stroje z plánu tržeb. Plánovací systém společnosti souvisí s organizační strukturou (a jejími číselníky středisek), s účetnictvím, rozpočtováním, kalkulačním systémem a vnitřním reportingem společnosti, který zajišťuje pravidelné sledování a vyhodnocování.

Souhrnný plán společnosti je základním plánovacím dokumentem, jehož sestavení pro určené období (3 roky u strategických plánů, 1 rok, popř. čtvrtletí či 1 měsíc u prováděcích plánů)

zajišťuje odbor souhrnného plánování (SP). Na tvorbě souhrnného plánu se v dílčích plánech podílí odborné úseky. Jejich povinností je předávat ve stanovených termínech předem definovaná vstupní data, podklady nebo dílčí plány. Cílem je po všech stránkách vyvážený, reálný a stabilní závazný souhrnný plán. Harmonogramem zpracování souhrnného plánu je dáno stanovení odpovědností a termínů pro zabezpečení celého rozsahu činností při zpracování souhrnného plánu společnosti. Aktuální harmonogram činností zpracovává odbor SP a finanční ředitel předkládá ke schválení PVS (porada vedení společnosti).

Příprava souhrnného plánu probíhá ve třech etapách:

- I. Etapa – sestavení souhrnného plánu na hospodářský rok v kumulovaných hodnotách (např. celkový počet kusů provedení stroje v prodejním plánu, atd.) ve přecházejícího hospodářského roku
- II. Etapa – sestavení souhrnného plánu v měsíčních hodnotách za 1. čtvrtletí hospodářského roku a v kumulovaných hodnotách za zbývajících čtvrtletí hospodářského roku a v plném rozsahu dílčích plánů s ukončením plánovacích prací do 30. 6. předcházejícího hospodářského roku
- III. Etapa sestavení souhrnného plánu v měsíčních hodnotách za celý hospodářský rok a v plném rozsahu dílčích plánů s ukončením plánovacích prací do 30. 9. předcházejícího hospodářského roku

6.5.1 Druhy souhrnného plánu

V prováděcím plánu se jedná především o rozpracování plánu nákladů a výnosů – rozpočtů středisek, výsledovky a rozvahy, prodejního plánu, výrobního plánu a ostatních plánů do požadovaných časových úseků hospodářského roku a za jednotlivá střediska z hlediska účelnosti a potřeby pro řízení. Revize prováděcího plánu se provádí za situace, kdy se realizace prováděcího plánu, především v oblasti prodejního plánu – v zajištění tržeb, zásadním způsobem odchyluje od přijatého plánu (hraniční odchylkou je 20%).

Strategický plán je dokument schválený statutárními orgány společnosti určující hlavní postupy cílů. Strategické plány jsou dlouhodobé a střednědobé. Za zpracování strategického plánu na základě podkladů připravených vedoucími jednotlivých úseků v termínech a členěním zodpovídá finanční ředitel. Po projednání na PVS předkládá strategický plán ke schválení představenstvu společnosti. Podkladem pro tvorbu strategického plánu je existence zpracované strategie rozvoje společnosti a z ní vycházející zásadní strategické záměry společnosti. Mezi ně v rámci jednotlivých strategických plánů patří:

- a) Plán technického rozvoje (výrobní inovační strategie a rozvojové programy, za zpracování zodpovídá technický ředitel)
- b) Plán prodeje (vývoj sortimentu a podíl jednotlivých komodit, model vývoje tržeb na základě vývoje trhu a cenové politiky, za zpracování zodpovídá obchodní ředitel)
- c) Plán výroby (bilance výrobních kapacit s ohledem na očekávaný vývoj sortimentu, tj. Kvantifikace požadavků na rozvoj výrobní základny a profesní struktury pracovních sil, za zpracování zodpovídá výrobní ředitel)
- d) Plán investic (strategické investiční záměry směřující k zajištění potřeb rozvoje výrobní základny a rozvoje informačních systémů i informačních technologií, za zpracování zodpovídá ředitel správy ve spolupráci se všemi odbornými řediteli)
- e) **Plán práce, mezd, plán nákladů a výnosů a finanční plán (zásadní záměry v oblastech: pracovních sil /počtu zaměstnanců v jednotlivých kategoriích, mzdového vývoje/, organizační struktury, majetku firmy, daňového vývoje, potřebných objemů tvorby zisku, za zpracování zodpovídá finanční ředitel**

6.5.2 Plán nákladů

Prozatím jsem třídila náklady prvotní (externí). V analyzované společnosti se účtují i náklady druhotné (interní). Druhotné náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů. Vnitropodnikové náklady (účet 599) a výnosy (účet 699) spolu prokazatelně souvisí a ve společnosti si je divize účtují mezi sebou. Ve sledovaném plánu můžeme zaznamenat, že i když nebyly splněné plánované tržby o 218 mil. Kč, zisk byl o 13 mil. Kč vyšší než plánovaný. Podstatný vliv má nedodržení plánu ve změně stavu vnitropodnikových zásob, kdy se naplánoval prodej již vyrobených a uskladněných zásob v hodnotě 66 mil. Kč a skutečnost při vyhodnocení plánu byla, že se stav zásob spolu se změnou stavu vnitropodnikových zásob ještě zvýšil o 57 mil. Kč. Rozdíl se navýšil proti plánu ve změně stavu vnitropodnikových zásob o 122 mil. Kč. I když hodnota zásob je ve společnosti značně vysoká (spočítáno v ukazatelích obratovosti zásob), a plánovalo se zásoby snížit, výsledek byl, že byly ještě navýšeny. Navýšení změny stavu vnitropodnikových zásob je účtováno ve třídě 6 (tedy ve výnosové třídě) a mělo za následek dosažení zisku, i když nebyl splněn plán tržeb.

Tabulka 17 Plán nákladů a výnosů HR 2013 (Interní materiál společnosti)

Číslo Účtu	NÁKLADY A VÝNOSY SPOLEČN.	Celkem Společnost		Absolutní Rozdíl	% z Rozpočtu
		Plán HR	Skutečnost		
501-504	Výkonová spotřeba + Prodané zboží	869 092 500	811 256 976	-57 835 524	93,35
510	Služby	105 863 823	112 940 969	7 077 146	106,69
520	Osobní náklady	303 260 800	299 394 036	-3 866 764	98,72
530	Daně a poplatky	1 986 000	1 855 013	-130 987	93,40
540	Jiné provozní náklady	51 841 000	56 029 695	4 188 694	108,08
550	Odpisy, rezervy a opr.pol.	128 454 800	99 178 402	-29 276 398	77,21
560	Finanční náklady	18 838 000	27 394 475	8 556 475	145,42
570	Rezervy a opr.pol. fin.nákladů				
580	Mimořádné náklady				
590	Daně z příjmů a převodové účty	603 988 000	580 740 189	-23 247 811	96,15
	DRUHOTNÉ NÁKL. PŘÍMÉ	570 704 000	492 058 273	-78 645 727	86,22
	DRUHOTNÉ NÁKL. REŽIJNÍ	33 284 000	61 356 602	28 072 602	184,34
	PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ	883 684 400	817 083 500	-66 600 900	92,46
	PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ vč. druh.	1 454 388 400	1 309 141 673	-145 246 727	90,01
	PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ	595 652 523	618 291 480	22 638 957	103,80
	PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ vč. druh.	628 936 523	679 648 082	50 711 559	108,06
	NÁKLADY CELKEM bez druhotných	1 479 336 923	1 435 374 880	-43 962 043	97,03
	NÁKLADY CELKEM vč. Druhotných	2 083 324 923	1 988 789 755	-94 535 168	95,46
601-604	Tržby + Prodané zboží	1 454 515 000	1 236 388 934	-218 126 066	85,00
610	Změny stavu vnitropod. Zásob	-65 903 000	56 887 945	122 790 945	-86,32
620	Aktivace	18 459 000	51 591 242	33 132 242	279,49
640	Jiné provozní výnosy	184 357 000	188 483 581	4 126 581	102,24
650	Zúčt.rez.a opr.pol.prov.výnosů				
660	Finanční výnosy	320 000	27 533 279	27 213 279	8 604,15
670	Zúčt. rezerv a opr.pol. fin.				
680	Mimořádné výnosy				
690	Převodové účty	603 988 000	553 414 875	-50 573 125	91,63
	VÝNOSY CELKEM bez druhotných	1 591 748 000	1 560 884 980	-30 863 020	98,06
	VÝNOSY CELKEM vč. Druhotných	2 195 736 000	2 114 299 856	-81 436 144	96,29
	ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ bez druhotných	112 411 077	125 510 100	13 099 023	111,65
	ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ vč. Druhotných	112 411 077	125 510 100	13 099 023	111,65

Plán nákladů a výnosů je rozdělen do divizí, které se pak na společném zisku/ztrátě podílejí.

Je opět vyčíslen s prvotními i druhotnými náklady. Pro lepší přehled přikládám i rozdělení nákladů a výnosů všech divizí společnosti. Divize si mezi sebou přeučtovávají své výkony na vnitropodnikových účtech (599 náklady a 699 výnosy. Budu tedy věnovat pozornost zisku či ztrátě včetně druhotných nákladů a výnosů. V divizi č. 1 bylo naplánovaná ztráta 63 451 tis. Kč z důvodu, že se jedná o správné divizi společnosti, kde je začleněna pouze elektro-montáž a tato divize nemá možnost zisk vytvořit. I přes plánovanou ztrátu se divizi podařilo tuto ztrátu ve skutečnosti snížit o 25 012 tis. Kč. Skutečné náklady byly oproti plánovaným

jen o 2 426 tis. Kč vyšší, zatímco plánované výnosy oproti skutečným byly navýšeny o 27 438 tis. Kč. Podíl na snížené ztrátě měly výnosy divize.

Tabulka 18 Plán divize 1 (Interní materiál společnosti)

HR 2013	Divize 1		Absolutní Rozdíl
	Plán HR	Skutečnost	
DRUHOTNÉ NÁKL. PŘÍMÉ		1 360 339	1 360 339
DRUHOTNÉ NÁKL. REŽIJNÍ	28 749 000	22 099 159	-6 649 841
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ	213 955 700	228 208 800	14 253 100
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ vč. druh.	213 955 700	229 569 139	15 613 439
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ	217 647 693	211 110 436	-6 537 257
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ vč. druh.	246 396 693	233 209 594	-13 187 099
NÁKLADY CELKEM bez druhotných	431 603 393	439 319 236	7 715 843
NÁKLADY CELKEM vč. Druhotných	460 352 393	462 778 733	2 426 340
VÝNOSY CELKEM bez druhotných	173 306 000	199 648 695	26 342 695
VÝNOSY CELKEM vč. Druhotných	396 901 000	424 339 032	27 438 032
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ bez druhotných	-258 297 393	-239 670 541	18 626 852
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ vč. Druhotných	-63 451 393	-38 439 701	25 011 692

V divizi č. 2 byl naplánován zisk 23 533 tis. Kč, tato divize skončila ve ztrátě 5 254 tis. Kč. Ztráta byla způsobena snížením vnitropodnikových zásob o 22 389 tis. Kč, jedná se o výnosový účet, tedy byly sníženy výnosy divize.

Tabulka 19 Plán divize 2 (Interní materiál společnosti)

HR 2013	Divize 2		Absolutní Rozdíl
	Plán HR	Skutečnost	
DRUHOTNÉ NÁKL. PŘÍMÉ		1 529 688	1 529 688
DRUHOTNÉ NÁKL. REŽIJNÍ	738 000	17 856 692	17 118 692
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ	231 015 100	174 172 100	-56 843 000
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ vč. druh.	231 015 100	175 701 788	-55 313 312
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ	148 219 970	152 691 211	4 471 241
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ vč. druh.	148 957 970	170 547 903	21 589 933
NÁKLADY CELKEM bez druhotných	379 235 070	326 863 311	-52 371 759
NÁKLADY CELKEM vč. Druhotných	379 973 070	346 249 691	-33 723 379
VÝNOSY CELKEM bez druhotných	49 935 000	41 379 870	-8 555 130
VÝNOSY CELKEM vč. Druhotných	403 506 000	340 995 330	-62 510 670
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ bez druhotných	-329 300 070	-285 483 441	43 816 629
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ vč. Druhotných	23 532 930	-5 254 361	-28 787 291

V divizi č. 3 byl plánován zisk 94 558 tis. Kč, tento zisk nebyl ve skutečnosti splněn o skoro 17 000 tis. Kč. Skutečné výnosy byly sice oproti plánovaným výnosům o 28 377 tis. Kč převyšeny, ale zároveň byly navýšeny oproti plánovaným nákladům náklady skutečné a to o 45 376 tis. Kč. Tímto nepoměrem je zaviněna již zmíněná ztráta divize.

Tabulka 20 Plán divize 3 (Interní materiál společnosti)

HR 2013	Divize 3		Absolutní Rozdíl
	Plán HR	Skutečnost	
DRUHOTNÉ NÁKL. PŘÍMÉ	188 891 000	199 444 992	10 553 992
DRUHOTNÉ NÁKL. REŽIJNÍ	1 890 000	14 700 744	12 810 744
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ	155 992 300	171 007 900	15 015 600
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ vč. druh.	344 883 300	370 452 892	25 569 592
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ	87 441 790	94 437 130	6 995 340
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ vč. druh.	89 331 790	109 137 874	19 806 084
NÁKLADY CELKEM bez druhotných	243 434 090	265 445 030	22 010 940
NÁKLADY CELKEM vč. Druhotných	434 215 090	479 590 766	45 375 676
VÝNOSY CELKEM bez druhotných	502 601 000	534 166 490	31 565 490
VÝNOSY CELKEM vč. Druhotných	528 773 000	557 150 467	28 377 467
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ bez druhotných	259 166 910	268 721 460	9 554 550
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ vč. Druhotných	94 557 910	77 559 701	-16 998 209

V divizi č. 4 byl plán zisku téměř dodržen, zaznamenaný rozdíl je o 4 142 tis. Kč nižší. V celkovém plánování byly sníženy oproti plánu skutečné náklady včetně druhotných i výnosy včetně druhotných o 100 000 tis. Kč. Z toho je patrné, že se snížil plán výroby i prodeje vyráběných a montovaných strojů této divize.

Tabulka 21 Plán divize 4 (Interní materiál společnosti)

HR 2013	Divize 4		Absolutní Rozdíl
	Plán HR	Skutečnost	
DRUHOTNÉ NÁKL. PŘÍMÉ	276 130 000	156 514 271	-119 615 729
DRUHOTNÉ NÁKL. REŽIJNÍ	1 242 000	3 096 968	1 854 968
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ	121 399 500	121 033 400	-366 100
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ vč. druh.	397 529 500	277 547 671	-119 981 829
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ	94 010 640	111 603 609	17 592 969
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ vč. druh.	95 252 640	114 700 577	19 447 937
NÁKLADY CELKEM bez druhotných	215 410 140	232 637 009	17 226 869
NÁKLADY CELKEM vč. Druhotných	492 782 140	392 248 248	-100 533 892
VÝNOSY CELKEM bez druhotných	543 290 000	444 034 588	-99 255 412
VÝNOSY CELKEM vč. Druhotných	543 940 000	447 548 270	-96 391 730
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ bez druhotných	327 879 860	211 397 578	-116 482 282
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ vč. Druhotných	51 157 860	55 300 022	4 142 162

V projektu č. 5 byly sice náklady i výnosy oproti plánu sníženy o 40 000 tis. Kč, ale plánovaný zisk 881 tis. Kč, byl s minimálním rozdílem dodržen. Divize č. 4 a divize č. 5 se z hlediska dodržení plánu zisku jeví jako stabilní i při nedodržení plánovaných nákladů a výnosů, jejichž rozdíl je konstantní.

Tabulka 22 Plán projektu 5 (Interní materiál společnosti)

HR 2013	Projekt 5		Absolutní Rozdíl
	Plán HR	Skutečnost	
DRUHOTNÉ NÁKL. PŘÍMÉ	51 431 000	69 034 764	17 603 764
DRUHOTNÉ NÁKL. REŽIJNÍ	167 000	2 423 500	2 256 500
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ	130 692 200	70 696 900	-59 995 300
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ vč. druh.	182 123 200	139 731 664	-42 391 536
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ	24 697 830	24 743 268	45 438
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ vč. druh.	24 864 830	27 166 768	2 301 938
NÁKLADY CELKEM bez druhotných	155 390 030	95 440 168	-59 949 862
NÁKLADY CELKEM vč. Druhotných	206 988 030	166 898 432	-40 089 598
VÝNOSY CELKEM bez druhotných	207 870 000	165 767 787	-42 102 213
VÝNOSY CELKEM vč. Druhotných	207 870 000	167 779 055	-40 090 945
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ bez druhotných	52 479 970	70 327 619	17 847 649
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ vč. Druhotných	881 970	880 623	-1 347

Oproti porovnávaným předchozím divizím – divize č. 6 předčila plánovaný zisk od 29 732 tis. Kč. Náklady sice byly převýšeny o 32 010 tis. Kč, ale zároveň s nimi byl převýšen i výnos a to o podstatně vyšší hodnotu 61 742 tis. Kč.

Tabulka 23 Plán divize 6 (Interní materiál společnosti)

HR 2013	Divize 6		Absolutní Rozdíl
	Plán HR	Skutečnost	
DRUHOTNÉ NÁKL. PŘÍMÉ	54 252 000	64 174 219	9 922 219
DRUHOTNÉ NÁKL. REŽIJNÍ	498 000	1 179 539	681 539
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ	30 629 600	51 964 300	21 334 700
PRVOTNÉ NÁKLADY PŘÍMÉ vč. druh.	84 881 600	116 138 519	31 256 919
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ	23 634 600	23 705 826	71 226
PRVOTNÉ NÁKLADY REŽIJNÍ vč. druh.	24 132 600	24 885 366	752 766
NÁKLADY CELKEM bez druhotných	54 264 200	75 670 126	21 405 926
NÁKLADY CELKEM vč. druhotných	109 014 200	141 023 885	32 009 685
VÝNOSY CELKEM bez druhotných	114 746 000	175 887 551	61 141 551
VÝNOSY CELKEM vč. Druhotných	114 746 000	176 487 702	61 741 702
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ bez druhotných	60 481 800	100 217 425	39 735 625
ZISK /+/, ZTRÁTA /-/ vč. druhotných	5 731 800	35 463 817	29 732 017

6.5.3 Závěr k plánování nákladů společnosti

Při konečném porovnávání nákladů jsem zaměřila na rozdělení mzdových nákladů, kde je výrobním dělníkům vyplácena mzda v tarifním i výkonnostním stupni v Kč/hod. Mzdové náklady z kalkulace vychází ze splněných normohodin. Tyto hodnoty by se měli shodovat při plnění plánu i výkonu. Při nesplnění výkonu je mzda účtována na zvláštním účtu 521/506 (vyrovnání mzdy v nedokončené výrobě). Na tomto účtu bylo ve skutečnosti za hospodářský rok 2013 zúčtováno 11 017 586 Kč. Ačkoliv se neplnění výkonu také plánuje (a bylo zaplánované v částce 8 mil. Kč) je tato částka poměrně vysoká a bylo by na místě zvážit znovu

hmotnou motivaci plnění pro výrobní dělníky zvlášť. Pro posouzení, na kterých divizích a o kolik se tato hodnota musela naučtovat, překládám rozpis po jednotlivých divizích:

- Divize 1: částka - 394 142 Kč
- Divize 2: částka 7 200 196 Kč
- Divize 3: částka 1 500 240 Kč
- Divize 4: částka 439 550 Kč
- Projekt 5: částka 1 655 711 Kč
- Divize 6: částka 616 031 Kč

Zatímco divize č. 1 (správa) měla v nákladech zápornou hodnotu, tzn., že výkony byly splněny a zároveň přesáhnuty a na dorovnávacím účtu se musely tedy snížit, v divizi č. 2 (výroba a výrobní montáž) se jedná o zaúčtování a tedy nesplnění výkonů a s nimi i mzdových nákladů o 7 200 196 Kč. Tato částka je hodně vysoká a zároveň podstatná. Protože se jedná o výrobu a výrobní montáž, která pak své subdodávky převádí na projektové montáže k celkovému sestavení stroje a následnému prodeji, je důležité ji sledovat a snažit se tento propad co nejvíce optimalizovat. Z důvodů neplnění plánu a nepředání subdodávek z výrobní divize, dochází ke zpoždění a montáže stroje a s tím i spojené zpoždění dodané zakázky/stroje zákazníkovi. Je zde i zdůvodněný rozdíl 122 mil. Kč ve vnitropodnikových zásobách, které byly plánovány, že se sníží, z důvodu zpoždění dokončovací montáže u strojů, které měly být dokončeny a prodány v hospodářském roce 2012 a jejich prodej byl tedy přesunut do hospodářského roku 2013. V hospodářském roce 2013 byly tyto stroje prodány a předány zákazníkovi, ale znovu se na konci sledovaného období nestihlo z výroby odvést dostatečný počet subdodávek na montáž strojů, které měly být dokončeny a prodány v HR 2013 a byly přesunuty do HR 2014. Zmíněný problém se táhne už od restrukturalizace, která probíhala v hospodářském roce 2009 a 2010, v HR 2011 (období, kdy společnost po dvouleté ztrátě začala být opět zisková) začalo obnovování prodejních i výrobních kapacit. Bohužel se zde projevil nedostatek kvalifikovaných pracovních sil na trhu. Společnost čelila mnoha komplikacím při plnění všech objednávek zákazníků, následkem bylo zpoždění některých dodávek. Situace pořád trvá a poptávka převyšuje výrobní kapacity společnosti. Vedení společnosti schválilo vysoké investice do strojového zařízení ve výrobě, které se postupně realizuje, a s ní se i snížili požadavky na potřeby pracovních sil.

SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI A DOPORUČENÍ

Na základě zpracované analýzy nákladů ve společnosti XY jsem došla k následujícím závěrům:

- Bilanční suma společnosti má vzrůstající charakter. Každoročně se navyšuje vlastní kapitál i hodnotu dlouhodobého majetku. **Nejvyšší položkou oběžných aktiv tvoří zásoby (okolo 70% v průběhu sledovaných období).** Doba obratu zásob je okolo 230 dnů (z toho je necelých 70% nedokončená výroba a přes 30% vyrobené produkty připravené k prodeji). **Dlouhé držení vyrobených produktů na skladě se jeví jako neefektivní.**
- Nejvyšší položkou nákladů je spotřeba materiálu, tvoří více než 50% nákladů společnosti, další významné položky nákladů jsou osobní náklady a spotřeba energie. Společnost rozděluje náklady na přímé a režijní, prvotné a druhotné. Ve společnosti se náklady na variabilní a fixní nerozdělují, jsem je zkusila rozdělit sama. Na tomto základě jsem zpracovala peněžní bod zvratu. **I když je společnost zisková (viz. kapitola 5.1, výpočet hospodářského výsledku), peněžní bod zvratu, při porovnání tržeb a veškerých nákladů vyšel jako záporný.** Výsledkem je, že ve všech sledovaných obdobích tržby nepokryjí náklady. V položkách, které tvoří výnosy, ale nejsou peněžním příjmem pro společnost je zahrnuta změna stavu nedokončené výroby, změna stavu vyrobených strojů, aktivovaný materiál nedokončené výroby, aktivace dlouhodobého hmotného majetku. V ostatních provozních výnosech je nejvyšší položkou zúčtování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Pracovala jsem pouze s obdobím hospodářského roku, **společnosti bych doporučila sledování peněžního bodu zvratu měsíčně a při narůstajícím překročení nákladů vůči tržbám optimalizovat spotřebu jak variabilních nákladů, tak nákladů fixních.** Škrty v nákladech jsou velmi nepopulární. Účelem by nemělo být snížení nákladů pro jejich pokles samotný. Účelem snižování nákladů by mělo být co nejvíce zvýšit poměr mezi tržbami a náklady, tzn. zvýšení produktivity společnosti. Škrtní nákladů nepřináší mnoha firmám kýžené výsledky, protože je velmi jednoduché snížit náklady propouštěním zaměstnanců, snížením pracovního fondu či odprodejem strojů nebo majetku. Otázkou je zda tyto důsledky budou mít dopad na nárůst či pokles tržeb, protože ve výsledku jde pouze o tohle.
- Variabilní náklady související s výrobou, jsou překračovány z důvodů narůstajících zásob. **V oblasti plánovacího procesu je zřejmé, že společnost nestíhá plnit své**

objednávky zákazníkům, a i když jsou pořízeny plánované náklady na tyto výrobky/stroje neplní se ve sledovaných obdobích jejich prodej a přesouvají se spolu s tržbami do dalšího hospodářského roku. Tady je třeba zvážit, co je hlavní příčinou neplnění plánu prodeje. V první řadě **výrobní dělníci nestíhají splnit svou práci v normohodinách**. Při analýze plnění plánu po jednotlivých divizích jsem spočítala, že muselo být v HR 2013 na jejich mzdách dorovnáno 11 mil. Kč. **Není tedy problémem plnění norem plánovaných režijních nákladů, problémem je neplnění pracovních hodin. Splněných Nh je o 20% méně, než se plánovalo**. Doporučením je spolupráce s učňovskými středisky, výchova a zaučení vlastních zaměstnanců ve výrobě a zlepšení stupně odměňování na těchto pozicích. Každý by chtěl být v dnešní době manažerem a téměř nikdo výrobním dělníkem. Pokud by se zlepšil pohled managementu na tyto pozice, byla by zde větší motivace pro jednotlivé pracovníky a nabídka seberealizace různými kurzy, vnitropodnikovým školením a případným tzv. kolečkem, kdy jsou převedeni zaměstnanci z dané, vykonávané práce na práci jinou, kterou se postupně naučí. Takto vznikne případná zastupitelnost při nemoci, úrazu, či čerpání dovolené. Pokud je zaměstnanost společnosti 100% vytížená. Může pracovní neschopnost zaměstnanců výroby zpomalit celý plánovací proces.

- Společnost má dle odpisů již téměř opotřebovaný majetek, a tak se rozhodla i z důvodů zautomatizování výrobní divize k nákupu nových strojních zařízení do výrobní divize. Mé doporučení je, aby znovu zvážil nákup elektroměrů na jednotlivé pořízené strojní zařízení z důvodů začlenění elektrické energie do kalkulačního vzorce, i do variabilních nákladů. Zlepšilo by se rozdělení nákladů za energii, které tvoří významnou část celkových nákladů. A také by byl přesnější výpočet jednicových nákladů na jednotlivé vyrobené produkty na takto evidovaných strojích.
- Kalkulační systém je ve společnosti naprosto detailně zpracován s veškerými kompetencemi. Zde znovu připomínám návrh na jeho zlepšení **zavedením elektroměrů k nově pořízeným strojním zařízením na výrobu produktů a také začlenění návodů k vyráběným strojům do kalkulace výrobku**. Ke každému vyrobenému stroji patří vlastní návod k použití.
- Znovu se obracím k otázce vysokých zásob, společnost by se měla zaměřit na své zásoby, zbytečně je nenavyšovat a **zhodnotit, zda nejsou některé položky zásob nepotřebné, ne-li zbytečné a následně by měla zvážit jejich likvidaci či odprodej**. Pro uskladnění přebytečných zásob je zapotřebí prostor, kterých by se dalo jinak využít k rozšíření výroby, tzn. ke splnění poptávky strojů od zákazníků, která se stále

nedaří společnosti uspokojit. Protože poptávka převyšuje nabídku. Nebo můžou být vyklizené prostory nabídnuty k pronájmu externím firmám, které se společností spolupracují, jsou jejími odběrateli nebo dodavateli a jistě by pronájem prostor uvítali.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce byla analýza nákladů a doporučení ke zlepšení problémových oblastí ve společnosti XY. Na základě analýzy jsem zhodnotila současný stav a porovнала ho s hodnotami minulých období.

Nejdříve jsem v teoretické části provedla průzkum literárních zdrojů, který se týkal pohledu nákladů ve finančním a manažerském účetnictví, členěním nákladů, kalkulací a rozpočtů. Na jejich základě jsem pokračovala v teoretické části práce.

V praktické části jsem nejdříve představila společnost a následně jsem se zaměřila na analýzu nákladů ve všech spojeních s teoretickou částí. Nejdříve jsem představila společnost, její historii, majetkovou strukturu, organizační schéma, pracovněprávní vztahy a výrobní program. Mé další zaměření bylo na vertikální a horizontální analýzu nákladů ve společnosti, na výsledek hospodaření, rozdělení nákladů na variabilní a fixní a s ním i spojený výpočet peněžního bodu zvratu. Dále jsem rozebrala celý kalkulační systém společnosti, který je perfektně detailně propracovaný i se všemi zodpovědnostmi vedoucích pracovníků. Plánování společnosti je také kvalitně a podrobně zpracováno a rozděleno na dílčí jednotky divizí, které pak dohromady dávají plán celé společnosti. Při konkrétním zaměření se na HR 2013 byl velký rozdíl mezi plánovanými a skutečnými náklady a výnosy v jednotlivých divizích. Je zde promítnut vliv nedodaných subdodávek z výroby, kvůli kterým dochází k opožděnému sestavování strojů a nesplnění prodeje v termínu. Následkem je nárůst zásob a nedodržení tržeb v termínu za uvedený stroj, který se přesouvá i s plánovanou tržbou do dalšího hospodářského roku. Návrh na zlepšení situace je uveden v předchozí kapitole SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ. Ve všech zpracovaných závěrech doporučuji snížení zásob (neefektivní nakládání s aktivy, společnosti s narůstajícími zásobami zvyšuje výnosy na změně stavu výrobků, ale ne na tržbách, což má vliv na výpočet peněžního bodu zvratu).

Společnost je strategickým zaměstnavatelem v kraji. Při pořízení nových strojních zařízení, jednak zautomatizují výrobu, a s ní i sníží potřebný počet pracovních sil ve výrobě (pro společnost dojde k úsporám za mzdy výrobních dělníků, pro kraj se zvýší o tyto pracovníky poměr nezaměstnaných a může to mít dopad na jeho ekonomiku). Dále nutné počítat i se zvýšením fixních nákladů, které se navýší o odpisy těchto pořízených strojních zařízení. Je otázkou do budoucna zda, nebude mít společnost při další finanční krizi s úhradou těchto fixních nákladů problémy.

I přes nepříznivý ekonomický vývoj v roce 2010 společnost investovala (a dál stále investuje) do výzkumu a vývoje svých produktů v průměrné roční výši 80 až 90mil. Kč za vyhodnocované období. Část nákladů se následně společnosti vrací, neboť část konstrukční a technologické kapacity je věnována na dotační programy. Zde je třeba společnost pochválit za efektivní využívání státní dotační politiky, která pak významně vylepšuje hospodářský výsledek společnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

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

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, 263 s. ISBN 807357084.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. Vyd. Praha: Grada, 2013, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.

KOURDI, Jeremy. *Podniková strategie: průvodce rozvojem vašeho byznysu*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2011, 300 s. ISBN 978-80-251-2725-4.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. Vyd. Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

KRÁL, Bohumil. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. Vyd. Praha: Prospektrum, 1997, 407 s. ISBN 8071750603.

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

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

NĚMEC, Vladimír. *Řízení a ekonomika firmy*. 1. Vyd. Praha: Grada, 1998, 315 s. ISBN 8071696137.

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

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

SOUKUPOVÁ, Věra a Dana STRACHOTOVÁ. *Podniková ekonomika*. Vyd. 2., přeprac. Praha: Vydavatelství VŠCHT, 2009, 128 s. ISBN 978-80-7080-711-8.

STROUHAL, Jiří. *Ekonomika podniku*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012, 176 s. ISBN 978-80-86716-83-1.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. Vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. Vyd. v Praze: C.H. Beck, 2010, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

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

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Petr NOVÁK. *Podniková ekonomika I*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 295 s. ISBN 978-80-7318-701-9.

Internetové zdroje:

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE). Český statistický úřad [online]. 2007 [cit. 2014-05-05]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_\(cz_nace\)](http://www.czso.cz/csu/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_(cz_nace))

Ostatní:

Vnitřní materiál společnosti

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BZ	Bod zvratu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DSR	Divizní/projektová správní režie
DV	Výrobní dílny
HR	Hospodářský rok
HSR	Holdingová správní režie
HV	Hospodářský výsledek
FN	Fixní náklady
IS/IT	oddělení informačního systému a informačních technologií
N	Celkové náklady
Nh	Normohodina (montážní)
Nj	Průměrné náklady
OR	Obchodní režie
PVS	Porada vedení společnosti
RD	Režijní dělník
RTR	Režie technického rozvoje
SME.UP	Software pro výrobní činnost
SNh	Strojní normohodina
SP	Souhrnné plánování
T	Tržby
THP	Technicko hospodářský pracovník
ÚVN	Úplné vlastní náklady
VD	Výrobní dělník
VN	Vlastní náklady

VM	Výrobní mzda
VRC	Výrobní režie celková (výrobní režie + zásobovací režie)
Z	Zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Celkové variabilní náklady (Král, 2006, s. 78)	20
Obrázek 2 Průměrné variabilní náklady (Král, 2006, s. 78)	20
Obrázek 3 Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 24)	21
Obrázek 4 Analýza bodu zvratu (Synek, Kislíngrová, 2010, s. 44)	22
Obrázek 5 Průběh rozpočtovacího procesu (Popesko, 2009, s. 201)	31
Obrázek 6 Vícevrátenový soustružnický automat (Interní materiál společnosti)	35
Obrázek 7 Vertikální obráběcí centrum (Interní materiál společnosti)	36
Obrázek 8 Strategie financování společnosti (vlastní zpracování)	41
Obrázek 9 Vývoj hospodářského výsledku (vlastní zpracování)	44
Obrázek 10 Porovnání hodnot hlavních položek výkazu zisku a ztráty (vlastní zpracování)	45
Obrázek 11 Porovnání variabilních a fixních nákladů v tis. Kč (vlastní zpracování)	47
Obrázek 12 Schéma kalkulace výrobku (Interní materiál společnosti)	56
Obrázek 13 Kalkulace nákladů stroje XX (Interní materiál společnosti)	57
Obrázek 14 Výpočet rozvrhové základny (Vlastní zpracování)	58
Obrázek 15 kompetence při zpracování a schvalování kalkulací (interní materiál společnosti)	61

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Hlavní rozdíly mezi kalkulací a rozpočtem (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 81).....	28
Tabulka 2 Zaměstnanci a mzdy (Interní materiál společnosti).....	38
Tabulka 3 Vývoj průměrných mezd ve společnosti (Interní materiál společnosti)	39
Tabulka 4 Základní rozvaha společnosti (vlastní zpracování).....	40
Tabulka 5 Výkaz zisku a ztráty (Interní materiál společnosti)	42
Tabulka 6 Vývoj hospodářského výsledku (vlastní zpracování)	43
Tabulka 7 Hospodářský výsledek v tis. Kč (Interní materiál společnosti)	44
Tabulka 8 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)	46
Tabulka 9 Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)	46
Tabulka 10 Variabilní a fixní náklady (vlastní zpracování)	47
Tabulka 11 Variabilní a fixní náklady v % (vlastní zpracování)	47
Tabulka 12 Variabilní náklady (vlastní zpracování).....	48
Tabulka 13 Fixní náklady (vlastní zpracování)	49
Tabulka 14 Výpočet Bodu Zvratu (Vlastní zpracování).....	52
Tabulka 15 Úhrada FN z tržeb v Kč a v % (Vlastní zpracování)	53
Tabulka 16 Kalkulační vzorec společnosti (Interní materiál).....	55
Tabulka 17 Plán nákladů a výnosů HR 2013 (Interní materiál společnosti)	66
Tabulka 18 Plán divize 1 (Interní materiál společnosti)	67
Tabulka 19 Plán divize 2 (Interní materiál společnosti)	67
Tabulka 20 Plán divize 3 (Interní materiál společnosti)	68
Tabulka 21 Plán divize 4 (Interní materiál společnosti)	68
Tabulka 22 Plán projektu 5 (Interní materiál společnosti)	69
Tabulka 23 Plán divize 6 (Interní materiál společnosti)	69

