

Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Alfa Plastik, a. s.

Jana Hřebačková

Bakalářská práce
2010

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

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

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana HŘEBAČKOVÁ**
Osobní číslo: **M07242**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

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

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

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

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu nákladů a systému řízení nákladů ve firmě Alfa Plastik, a. s.
- Zhodnoťte přednosti a nedostatky současného řízení nákladů a navrhněte doporučení pro jeho zlepšení.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

- [1] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1. vyd. Praha: Aspi, 2005. 264 s. ISBN 80-7357-084-X.
[2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Aspi, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
[3] HRADECKÝ, M., KRÁL, B. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. 104 s. ISBN 80-7175-025-5.
[4] KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
[5] SYNEK, M. a kol. Manažerská ekonomika. 4. akt. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

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

Ve Zlíně dne 6. dubna 2010



doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



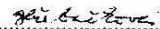
prof. Ing. Jiří Polách, CSc.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby ¹⁾;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3 ²⁾;
- podle § 60 ³⁾ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 ³⁾ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně 20. 5. 2010

..... 

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Tato bakalářská práce, která se nazývá Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Alfa Plastik, a. s., je zaměřena na analýzu nákladů a zhodnocení současného stavu řízení nákladů společnosti Alfa Plastik, a. s. Teoretická část obsahuje rozbor literárních pramenů zabývajících se náklady, jejich klasifikací, kalkulací nákladů a rozpočtováním. Praktická část zahrnuje představení společnosti, další část je věnována analýze nákladů a systému řízení nákladů ve společnosti. Na závěr jsou uvedeny návrhy a doporučení na zlepšení nákladového řízení ve firmě.

Klíčová slova: analýza, náklady, druhové členění nákladů, kalkulace nákladů, řízení nákladů, rozpočet.

ABSTRACT

Abstrakt ve světovém jazyce

My bachelor thesis, titled Cost analysis and its control in the company Alfa Plastik, a. s., is focused on the cost analysis and evaluation of the present situation of cost control in the company Alfa Plastik, a. s. The theoretical part contains analysis of literature sources dealing with costs, their classification, cost calculation and budgeting. The practical part consists of introducing company, cost analysis and evaluation of present situation of cost control in the company. At the conclusion there are given suggestions and recommendations to improve cost control in the company.

Keywords: analysis, costs, generic cost classification, cost calculation, cost control, budget.

Na začátku své bakalářské práce bych ráda poděkovala Ing. Borisi Popeskovi za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce.

Rovněž děkuji ekonomickému úseku společnosti Alfa Plastik, a. s. za poskytnuté informace.

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

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY	12
1.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY	12
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ	12
1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů	13
1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů	13
1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů	13
1.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	14
1.3.1 Druhové členění nákladů.....	14
1.3.2 Účelové členění nákladů	15
1.3.3 Kalkulační členění nákladů	16
1.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	16
1.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování.....	21
2 KALKULACE NÁKLADŮ	22
2.1 POJEM KALKULACE	22
2.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	23
2.2.1 Předběžná kalkulace	23
2.2.2 Výsledná kalkulace.....	24
2.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	25
2.3.1 Typový kalkulační vzorec	25
2.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec	26
2.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	26
2.3.4 Dynamická kalkulace	27
2.4 METODY ABSORPČNÍ KALKULACE	27
2.4.1 Kalkulace dělením.....	27
2.4.2 Přirážková kalkulace	28
2.4.3 Kalkulace sdružených výkonů.....	28
2.4.4 Fázová kalkulace	29
2.4.5 Stupňová kalkulace	29
2.4.6 Dynamická kalkulace	29
2.5 NEABSORPČNÍ KALKULACE	30
2.5.1 Kalkulace variabilních nákladů.....	30
2.6 KALKULACE NA ZÁKLADĚ DÍLČÍCH AKTIVIT (ACTIVITY BASED COSTING).....	31
3 ROZPOČETNICTVÍ	33
3.1 SYSTÉM ROZPOČETNICTVÍ	33
3.2 FORMY ROZPOČTŮ.....	34
3.3 SESTAVENÍ ROZPOČTŮ.....	34
3.3.1 Metody sestavení rozpočtů režijních nákladů středisek.....	34
3.3.2 Metody sestavení hlavního podnikového rozpočtu.....	35

3.4	KONTROLA ROZPOČTŮ.....	36
4	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....	37
II	PRAKTICKÁ ČÁST	38
5	CHARAKTERISTIKA FIRMY ALFA PLASTIK, A. S.	39
5.1	HISTORIE SPOLEČNOSTI	39
5.2	SOUČASNÉ POSTAVENÍ SPOLEČNOSTI NA TRHU	39
5.3	PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ	40
5.4	VÝROBNÍ PROGRAM	41
5.5	STRUČNÁ CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ.....	42
5.6	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	42
5.7	SWOT ANALÝZA FIRMY ALFA PLASTIK, A.S.	43
6	ANALÝZA NÁKLADŮ PODNIKU A JEJICH ŘÍZENÍ.....	45
6.1	VÝVOJ NÁKLADŮ.....	45
6.2	ANALÝZA DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	46
6.3	NÁKLADY JEDNICOVÉ A REŽIJNÍ	48
6.4	ÚTVARY ZABÝVAJÍCÍ SE PLÁNOVÁNÍM, ZACHYCOVÁNÍM A KONTROLOU NÁKLADŮ	51
6.5	PRINCIPY VEDENÍ NÁKLADOVÉHO ÚČETNICTVÍ VE SPOLEČNOSTI.....	51
6.6	KALKULACE NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI.....	56
6.7	SYSTÉM ROZPOČETNICTVÍ VE SPOLEČNOSTI.....	59
7	ZHODNOCENÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....	62
	ZÁVĚR	65
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	66
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	68
	SEZNAM OBRÁZKŮ	69
	SEZNAM TABULEK.....	70
	SEZNAM PŘÍLOH.....	71

ÚVOD

Za základní finanční cíl podniku je považována maximalizace tržní hodnoty podniku. Jedním z dílčích cílů je také trvalý dostatečně vysoký výsledek hospodaření. Možnou cestou pro dosažení tohoto cíle je správně řídit náklady. Zvláště v dnešním prostředí je řízení nákladů velice důležité. Firmy jsou pod silným tlakem konkurence nuceny tlačit své náklady dolů a hledat takové nástroje, které jim umožní efektivněji vykonávat své činnosti. Předpokladem pro efektivní řízení je také podnikový informační systém.

Cílem této bakalářské práce je provést analýzu nákladů podniku, zhodnotit, jak jsou v podniku náklady řízeny, a navrhnout, jak by se dalo řízení nákladů ve společnosti zlepšit.

Teoretická část bude věnována rozboru literárních pramenů, pojednávajících o nákladech, způsobech, jak lze náklady klasifikovat, a o nejdůležitějších nástrojích řízení nákladů, kterými jsou kalkulace nákladů a rozpočetnictví.

V praktické části nejprve představím společnost Alfa Plastik, a. s., uvedu její historii i současné postavení na trhu, dále popíšu výrobní program a organizační strukturu společnosti, pokusím se o stručnou charakteristiku odvětví a provedu SWOT analýzu. Potom už přejdu k samotné analýze nákladů a jejich řízení v podniku, kde nejprve krátce zhodnotím vývoj nákladů v posledních letech, dále se pokusím analyzovat náklady podle různých hledisek a nastíním, jak jsou náklady ve firmě řízeny. V oblasti řízení nákladů se budu věnovat tomu, jak je ve společnosti vedeno nákladové účetnictví, jak firma provádí kalkulaci nákladů a jak je uspořádán systém rozpočetnictví ve společnosti. Na závěr zhodnotím přednosti a nedostatky současného řízení nákladů ve firmě a navrhu doporučení pro jeho zlepšení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Pro provedení analýzy nákladů je nejprve nutné vymezit, co to náklady jsou. Dále je třeba definovat, jak se dají náklady klasifikovat a podle jakých kritérií. Tímto se budu zabývat v první kapitole mé bakalářské práce.

1.1 Vymezení pojmu náklady

Náklady je možné vymezit různě. Uvádím proto pár definic od několika autorů.

„Náklady se obecně definují jako v penězích vyjádřené vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů, uskutečněné za určitým předem vymezeným užitečným účelem.“ [KRÁL, 9, str. 39]

„Náklady podniku můžeme charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, vč. dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.“ [SYNEK, 16, str. 33]

Výše uvedená definice vysvětluje náklady, jak je na ně pohlíženo ve finančním účetnictví. Z hlediska ekonomického pojetí náklady představují nejen to, co bylo zapláceno, ale i to, co bylo obětováno. [16]

„Náklady jsou penězi oceněné množství výrobních faktorů, jakož i služby třetí straně a daně státu během zúčtovacího období, které slouží k vytvoření podnikových výkonů.“ [LANG, 10, str. 7]

„Náklad znamená, že něco obětujeme pro dosažení budoucího prospěchu, že koupíme nějaké zdroje (např. materiál, stroj).“ [STANĚK, 14, str. 30]

1.2 Pojetí nákladů

Náklady můžeme definovat buď z pohledu externího uživatele, který je dán finančním účetnictvím, nebo z pohledu manažerského účetnictví, kterého využívají manažeři v řízení. [13, 15]

Rozlišujeme tři pojetí nákladů:

- finanční (pagatorní) pojetí nákladů,
- hodnotové pojetí nákladů,

- ekonomické pojetí nákladů. [8]

1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů se uplatňuje ve finančním účetnictví. V tomto pojetí jsou náklady vnímány jako úbytek ekonomického prospěchu. Ten může být dán úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů. Mezi hlavní znaky a zároveň omezení finančního pojetí nákladů patří skutečnost, že jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být pouze takové náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz. Dalším důležitým znakem je skutečnost, že náklady jsou oceňovány v pořizovacích cenách. [8, 13]

Toto pojetí je vyhovující pro potřeby externích uživatelů. Z pohledu manažera finanční pojetí nevyhovuje, protože ten považuje za náklady pouze prostředky vynaložené v souvislosti s nějakou podnikovou činností nebo vzniklé až v budoucnosti. [13]

1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů se vyvinulo v závislosti na vývoji nákladového účetnictví. Spočívá v poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Spotřebované ekonomické vstupy jsou zde vyjádřeny v cenách odpovídajících jejich současné reálné hodnotě. [8, 13]

V hodnotovém pojetí se jako náklady nechovají jenom peněžně zajištěné ekonomické zdroje, ale i takové faktory, které sice nejsou podloženy reálným výdejem peněz, ale svými důsledky mají vliv na ekonomickou racionalitu dané aktivity. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují náklady shodné s finančním účetnictvím a dále náklady vykazované v manažerském účetnictví v jiné výši než ve finančním účetnictví nebo jím nevykazované vůbec. Hovoříme o tzv. kalkulačních druzích nákladů. Příkladem těchto nákladů jsou kalkulační odpisy, kalkulační úroky nebo kalkulační nájemné. [3, 8, 13]

1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Cílem ekonomického pojetí nákladů je zabezpečení informací nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. Toto pojetí souvisí s oportunitními náklady, které představují ušlý výnos, který je ztracen, když zdroje nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu. V ekonomickém pojetí nákladů je do nákladů zahrnut úbytek ekonomického zdroje, ale i oceněný prospěch,

který nebyl realizován z toho důvodu, že tento zdroj nebyl využit jiným alternativním způsobem. [8, 15]

1.3 Klasifikace nákladů

Pro kvalitu činnosti podniku je důležité, aby manažeři náklady usměrňovali a řídili. Pro řízení nákladů je nutné jejich podrobné třídění. Byl vytvořen rozsáhlý terminologický aparát, jehož smyslem je vyjádřit ekonomickou podstatu nákladů, přístupy jejich zjišťování, příčinné souvislosti jejich vývoje, nástroje jejich řízení atd. Členěním nákladů z různých hledisek se budu zabývat dále. [4, 15]

1.3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů spočívá v soustřeďování nákladů do stejnorodých skupin podle jejich spojitosti s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek). Toto dělení odpovídá na otázku, jaké vstupy z externího prostředí byly spotřebovány. [4, 15]

Jako výchozí členění nákladových druhů může být použito členění na:

- a) spotřebu materiálu a energie,
- b) spotřebu a použití externích prací a služeb (např. doprava, nájemné, telekomunikační služby),
- c) mzdové a ostatní osobní náklady (včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků),
- d) odpisy nehmotných a hmotných dlouhodobých aktiv,
- e) finanční náklady (pojistné, úroky, poplatky). [4, 5]

Nákladové druhy lze charakterizovat třemi základními vlastnostmi:

- z hlediska jejich účetního zobrazení jsou **prvotní**, předmětem zobrazení se stávají ihned při vstupu do podniku,
- jsou **externí**, vznikají spotřebou materiálu, subdodávek, prací nebo služeb od jiných dodavatelů či zaměstnanců,

- jsou **jednoduché**, nelze je rozlišit na jednodušší složky, z kterých by se tyto náklady skládaly. [4, 8]

Druhové členění je důležité pro finanční účetnictví. Jeho úkolem je zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů a jejich zabezpečením od externího okolí. Za přednost druhového členění je považována průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. Avšak toto členění se nezabývá příčinou vynaložení nákladů, což je na druhou stranu hlavním důvodem toho, proč se nejvíce používá při vykazování nákladů ve výkazu zisků a ztrát. Tato struktura totiž nenapovídá konkurenci, jak je v podniku dosaženo efektivnosti. [4, 8, 15]

1.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v těsném spojení s příčinnými souvislostmi jejich vzniku. Slouží pro určení vztahu jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům a k efektivnosti prováděných operací. Používá se několik odlišných členění: [4, 13]

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Kritériem pro toto členění je vztah nákladů k činnosti, technologickému stupni či operaci.

Technologické náklady jsou vyvolané technologií dané činnosti nebo operace. Jsou vynaloženy na tvorbu výkonů. Jedná se např. o spotřebu materiálu, spotřebu energie technologického zařízení nebo jeho odpisy. [4, 8]

Náklady na obsluhu a řízení jsou takové náklady, jejichž cílem je zajištění doprovodných činností technologického procesu. Zde bychom mohli zařadit náklady na provoz budov nebo mzdy řídicích pracovníků. [4, 13]

Náklady jednicové a režijní

Kritériem tohoto členění je vztah nákladů ke konkrétnímu výkonu či jednici.

Jednicové náklady jsou technologické náklady, které souvisejí přímo s určitým výkonem. Zato u režijních nákladů nelze vyjádřit jejich přímý vztah ke konkrétnímu výkonu. Režijní náklady zahrnují náklady na obsluhu a řízení a tu část technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem. [4, 13,15]

1.3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů se zabývá otázkou schopnosti podniku přiřadit náklady konkrétně vymezenému předmětu kalkulace. Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozlišujeme náklady:

- **přímé** – přímo souvisejí s určitým druhem výkonu a tomuto výkonu se tedy jednoznačně přiřazují,
- **nepřímé** – souvisejí s více druhy výkonů, jejich úkolem je zabezpečit výrobu jako celek. [4, 13, 15]

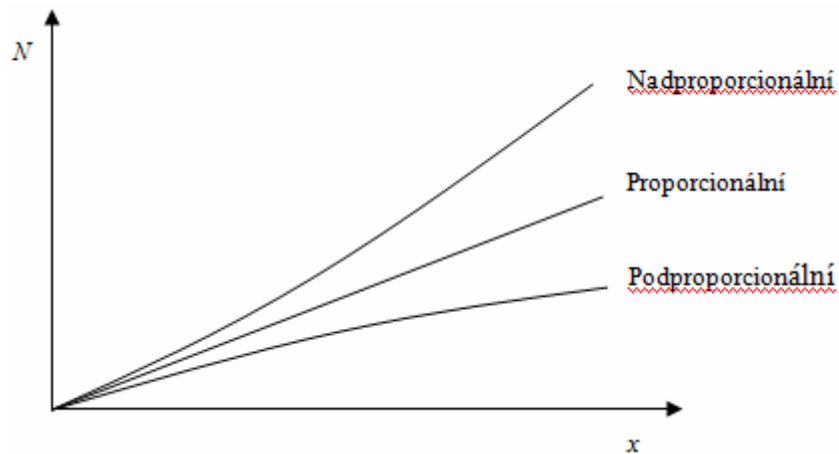
Do přímých nákladů můžeme zařadit náklady jednicové a část režijních nákladů, která souvisí s určitým výrobkem. Za nepřímé považujeme ty režijní náklady, které jsou společné pro více výrobků. [15]

1.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

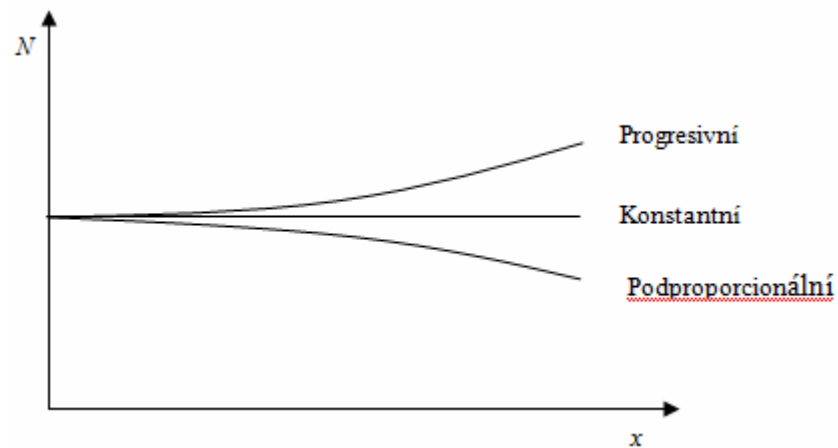
Toto členění se od předcházejících liší tím, že se nezaměřuje pouze na náklady minulé, ale poskytuje také informace o různých alternativách budoucího vývoje. Dochází zde ke zkoumání toho, jak budou náklady reagovat na změnu v objemu výkonů. V souvislosti s tím lze rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

- **variabilní náklady,**
- **fixní náklady.** [5, 8, 13]

Variabilní náklady jsou náklady, které se mění v závislosti na objemu produkce. Nejčastěji se jedná o **proporcionální** náklady. To znamená, že se vyvíjejí stejně rychle jako objem výroby. Celkové proporcionální náklady mají lineární charakter a podíl, připadající na jednotku výkonu, je konstantní. Příkladem jsou všechny náklady jednicové. V případě, že se náklady vyvíjejí rychleji než objem výroby, pak jde o **nadproporcionální** náklady. Příkladem těchto nákladů může být vzrůst mzdových nákladů způsobený prací přesčas. Když se náklady vyvíjejí pomaleji než objem výroby, jedná se o **podproporcionální** náklady. Jako příklad bychom mohli použít situaci, kdy při nákupu většího množství materiálu nám mohou být nabídnuty množstevní slevy. [5, 13, 15]

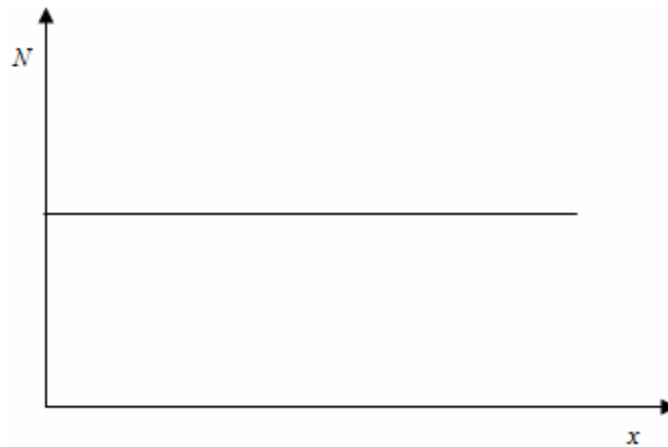


Obr. 1 Průběh jednotlivých typů celkových variabilních nákladů [8]

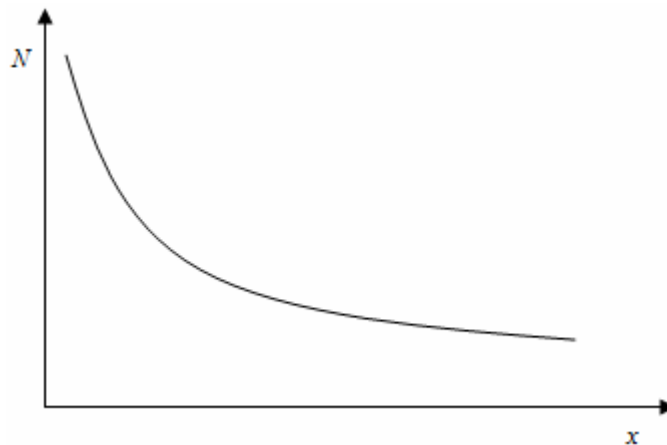


Obr. 2 Průběh jednotlivých typů průměrných variabilních nákladů [8]

Fixní náklady jsou náklady, které zůstávají v určitém intervalu výroby neměnné. K jejich vzniku dochází i v případě, kdy se nic nevyrábí. Proto jsou tyto náklady označovány také jako náklady provozní připravenosti. Příkladem mohou být odpisy, mzdy správních pracovníků, pojištění majetku, nájemné, leasingové poplatky atd. Celkové fixní náklady zůstávají při dané kapacitě konstantní. Fixní náklady na kus se však s rostoucí produkcí snižují. Tento jev bývá nazýván jako deprese fixních nákladů. Fixní náklady se mohou měnit, ale tato změna se projeví skokem. Dochází k tomu například při změně výrobní kapacity. [5, 10, 15]



Obr. 3 Průběh celkových fixních nákladů [8]



Obr. 4 Průběh průměrných fixních nákladů [8]

V praxi je značně obtížné rozdělit náklady na čistě variabilní a fixní. Mnoho nákladových položek je smíšeného charakteru. Hovoříme tedy o **nákladech smíšených**. Obsahují fixní část, která je vyvolaná fixními náklady, a proměnlivou část, jež je způsobena variabilními náklady. Příkladem může být např. spotřeba energie (na osvětlení, vytápění – fixní složka; na provoz výrobní linky – variabilní složka). [9, 13]

Náklady dělíme na variabilní a fixní pouze v krátkém období. V delším období, kdy se mění výrobní kapacita jsou všechny náklady variabilní. [16]

Když budeme znát fixní a variabilní náklady podniku, je možné stanovit **nákladovou funkci**, která vyjadřuje vztah objemu výroby a nákladů. Její nejjednodušší formou je lineární funkce, která má tvar [15, 16]

$$N = F + b \cdot q \quad (1)$$

Kde: N = celkové náklady v Kč

q = objem výroby v naturálních jednotkách

b = variabilní náklady na 1 jednotku

F = fixní náklady.

Průměrné náklady se pak spočítají jako

$$N_j = \frac{F}{q} + b \quad (2)$$

Parametry nákladových funkcí můžeme odhadnout pomocí několika metod:

- **klasifikační analýza** – nákladové položky se rozčlení na fixní a variabilní část, podle toho, zda se se změnou objemu výroby mění či ne.
- **metoda dvou období** – spočívá v řešení dvou rovnic – lineárních funkcí, sestavených z údajů dvou období, jednoho s malým a druhého s velkým objemem produkce.
- **grafická metoda** – je založena na odvození nákladových funkcí z tzv. bodového diagramu (osa x – objem výroby, osa y – náklady). Každá dvojice hodnot je znázorněna bodem a těmito body se proloží přímka tak, aby od ní byly body vzdáleny co nejméně.
- **metoda regresní a korelační analýzy** – umožňuje stanovit i nelineární nákladové funkce, řeší se na počítači. Můžeme zde stanovit i spolehlivost zjištěných funkcí.
[15, 16]

V souvislosti s fixními a variabilními náklady se často hovoří o analýze bodu zvratu.

Analýza bodu zvratu

Stanovení bodu zvratu má pro podnik velký význam. Tato analýza poskytuje podniku informace, které mu umožňují v budoucnu lépe rozhodovat. Tyto informace obsahují zejména to, jaký počet kusů stačí na pokrytí veškerých fixních a variabilních nákladů a kde se začíná tvořit zisk. [10, 11]

Bod zvratu představuje objem produkce, kdy se tržby rovnají celkovým nákladům, podnik nedosahuje zisku ani není ve ztrátě. Vzorec pro výpočet bodu zvratu můžeme odvodit následovně: [15]

$$T = N \quad (3)$$

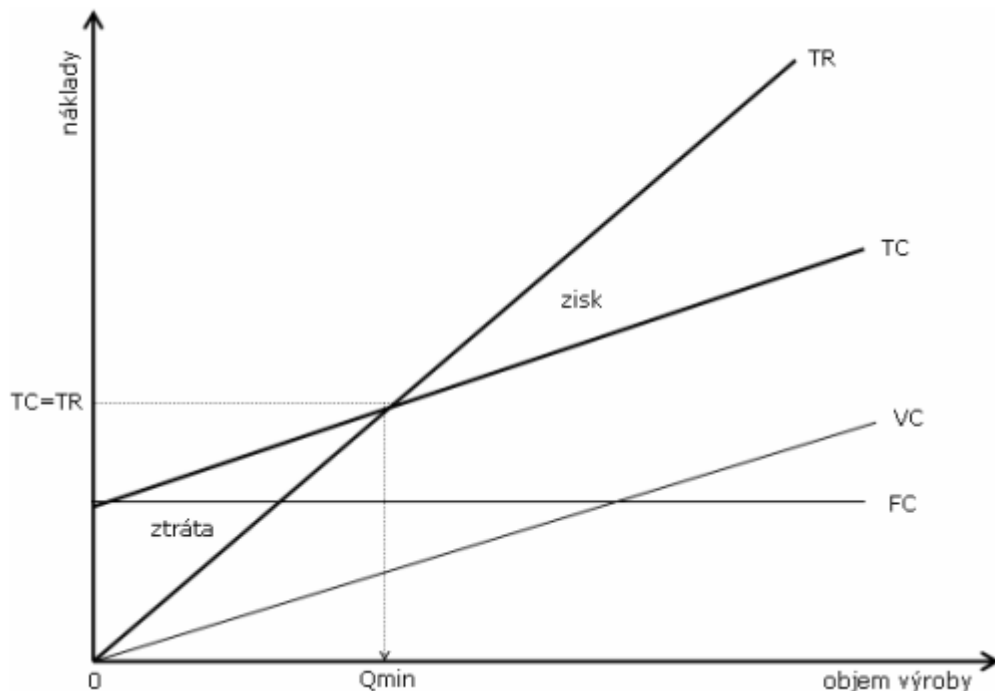
$$pq = F + bq \quad (4)$$

$$q(BZ) = \frac{F}{p - b} \quad (5)$$

Jmenovatele tohoto vzorce tvoří rozdíl mezi cenou výrobku a jeho variabilními náklady. Ten bývá nazýván jako **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku** nebo také krycí příspěvek. Vyjadřuje úroveň, s jakou přispívají prodané výkony k pokrytí fixních nákladů a k tvorbě zisku, přičemž v první řadě jsou uhrazeny celkové fixní náklady a až následně je tvořen zisk. [8, 13]

Krycí příspěvek má velký význam pro řadu manažerských rozhodování. Je zásadním ukazatelem v kalkulacích neúplných nákladů, je důležitý při rozhodování, zda něco vyrobit nebo nakoupit, vychází se z něj při stanovení minimální prodejní ceny atd. [16]

Analýza bodu zvratu je zobrazena na obrázku (Obr. 5).



Obr. 5 Analýza bodu zvratu [12]

Z grafu je patrné, že při nulovém objemu výroby vzniká ztráta, která se s rostoucím objemem produkce zmenšuje a to až do bodu, kdy se obě přímky protínají. Zde tedy ztráta zaniká a začne vznikat zisk, který se s objemem výroby dále zvyšuje. Růst zisku je omezen pouze výrobními kapacitami podniku. [10, 15]

1.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Tato členění jsou významná pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Náklady se zde třídí podle jejich vztahu k nějakému rozhodnutí, přičemž tyto náklady nejsou skutečné, nýbrž jde o odhad budoucích nákladů. [8, 13]

Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní náklady jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se s různými variantami tohoto rozhodnutí budou měnit. Naproti tomu irelevantní náklady nejsou důležité pro dané rozhodnutí, s různými variantami rozhodnutí nedochází k jejich změně. [8]

Rozdílové náklady

Rozdílové náklady umožňují hodnocení určitého intervalu určeného porovnáváním veličinami. Jedná se o rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně. [8, 9]

Utopené náklady

Utopené (umrtvené) náklady jsou náklady, které byly vynaloženy v minulosti a které již nemohou být ovlivněny žádným budoucím rozhodnutím. Příkladem jsou odpisy strojů, zařízení, budov. [9]

Náklady připisované danému rozhodnutí

Tyto náklady bývají nazývány také jako imputované náklady. Představují všechny ekonomické důsledky, které se týkají uvažované varianty rozhodnutí. Ovlivňují tedy výsledky podniku v širších souvislostech. [8, 9]

Oportunitní náklady

Oportunitní náklady můžeme označit také jako náklady obětované příležitosti. Představují ušlé výnosy, o něž se podnik připravuje tím, že určitou variantu rozvoje neuskutečňuje. [8, 9]

Přírůstkové náklady

Přírůstkové náklady jsou náklady vyvolané přírůstkem objemu produkce. Pokud je přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem produkce o jednu jednotku, hovoříme o tzv. marginálních (mezních, diferenciálních, hraničních) nákladech. [16]

2 KALKULACE NÁKLADŮ

V předchozí kapitole jsem náklady definovala, nyní se budu zabývat řízením nákladů. Základem nákladového řízení jsou nákladové kalkulace. Těm proto bude věnována následující kapitola.

2.1 Pojem kalkulace

Kalkulace je jedním z nejstarších a zároveň nejrozšířenějších nástrojů hodnotového řízení. Může být vymezena následovně.

„Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“ [KRÁL, 8, str. 168]

„Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.“ [SYNEK, 15, str. 98]

„V podnikové hospodářské praxi znamená kalkulace výpočet zaměřený speciálně na postižení nákladů, které je třeba vynaložit na vznikající výkon.“ [MACÍK, 11, str. 10]

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy výkonů, které se v podniku vyrábí. V praxi se však kalkulují jen nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny. Předmět kalkulace může být vymezen kalkulační jednicí nebo kalkulovaným množstvím. [9]

Kalkulační jednice je konkrétní výkon (výrobek, polotovar, služba) vymezený měrnou jednotkou (kusy, kg, m, h). [15]

Kalkulované množství je tvořeno určitým počtem kalkulačních jednic, pro něž se určují celkové náklady. [9]

Pojem kalkulace nákladů může být chápán ve třech rovinách:

- jako činnost, jejímž cílem je stanovení nákladů na určitý výkon
- jako výsledek této činnosti
- jako odlučitelná část informačního systému podniku (jde o systém vzájemně propojených propočetů). [9]

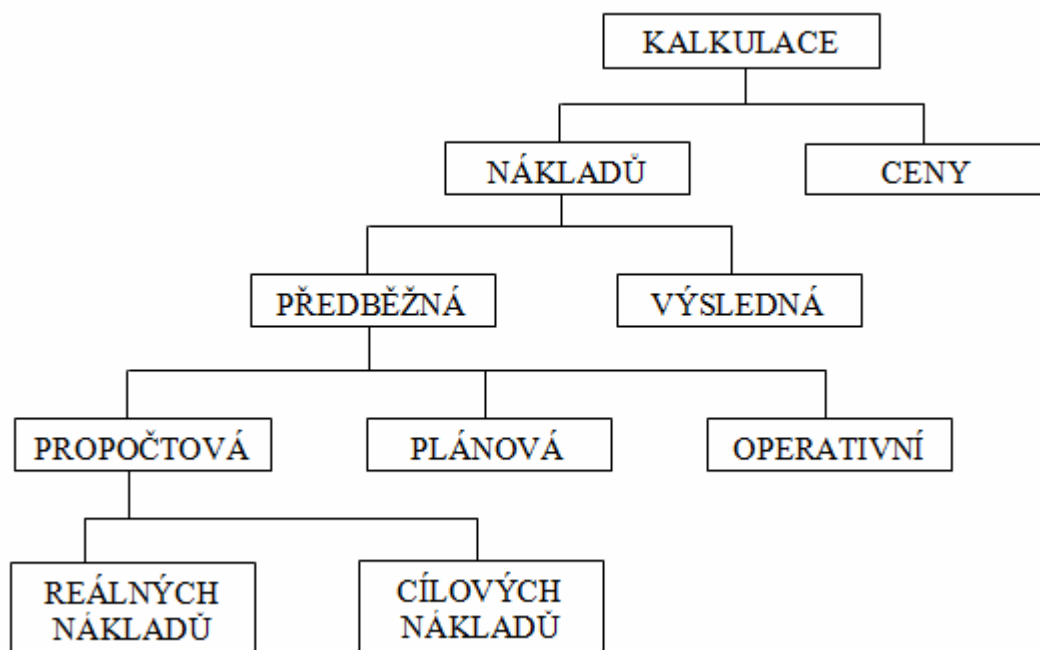
Metoda kalkulace je způsob stanovení nákladů na konkrétní výkon. Závisí na:

- určení předmětu kalkulace;
- strukturu nákladových položek, v níž jsou zjišťovány náklady na kalkulační jednici;
- způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace. [4]

2.2 Kalkulační systém

Kalkulační systém může být vymezen jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Je jedním z hlavních nástrojů řízení nákladů. Cílem je přitom zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. Jednotlivé kalkulace se zde liší nejen metodami přiřazení nákladů nebo tím, zda jde o kalkulaci plných či dílčích nákladů, ale i dobou sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. Podle tohoto můžou sloužit ke strategickému rozhodování, k střednědobému řízení, k operativnímu řízení či k následnému ověření průběhu realizace výkonů. [6, 8]

Schematický přehled kalkulačního systému je znázorněn na obrázku (Obr. 6).



Obr. 6 Kalkulační systém a jeho členění [8]

2.2.1 Předběžná kalkulace

Předběžné kalkulace jsou sestavovány v době před zahájením vlastní realizace výkonu a plní své funkce ve fázi plánování, kde se stanovují cíle a zadávají úkoly. Jedná se tedy o

odhad budoucích nákladů na nákladový objekt. V rámci předběžných kalkulací rozlišujeme propočtové, plánové a operativní kalkulace. [4, 13]

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se sestavuje u nových produktů, a to ještě předtím než je k dispozici podrobná konstrukční a technologická dokumentace. Jako podklad pro její sestavení slouží výsledné kalkulace, ceny, náčrtky, technické parametry či hmotnost stejných nebo podobných výrobků. Dostupnost a spolehlivost dokumentace je důležitým faktorem kvality propočtové kalkulace. Jejím cílem je zajistit, aby výkon splňoval požadavky zákazníka, a také aby jeho náklady a prodejní cena přinesli podniku požadovaný zisk. Hlavní uplatnění mají propočtové kalkulace v dlouhodobém plánování a strategickém řízení. [4, 6, 15]

Plánová kalkulace

Plánová kalkulace se sestavuje na určité rozpočtové období a vyjadřuje výši nákladů daného výkonu, které by mělo být v průběhu daného období na tvorbu výkonů dosaženo. Z toho je zřejmé, že plánová kalkulace má uplatnění u výkonů, jejichž výroba se opakuje v průběhu delšího období. Plánová kalkulace je tedy vhodným nástrojem řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové i hromadné výrobě. Má význam pro střední a vyšší úrovně řízení. Může být využita především jako jeden z podkladů pro sestavení rozpočtové výsledovky nebo jako nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů. [4, 6, 8]

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se sestavuje na základě podrobných norem (standardů) spotřeby materiálu a času, platných právě k datu jejího sestavení. Operativní kalkulace je nejpřesnější kalkulací, protože při každé změně v konstrukční a technologické dokumentaci, se mění na novou. Můžeme se s ní setkat ve všech typech výroby. Operativní kalkulace se využívají v operativním řízení. Své uplatnění má při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Srovnáním operativní a plánové kalkulace se kontroluje zajištění ročního plánu nákladů podniku. Funguje také jako vnitropodniková cena. [6, 8]

2.2.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace se sestavuje až po dokončení výkonu. Vyjadřuje skutečné náklady vynaložené na jednotku výkonu v určitém období. Je kontrolním nástrojem všech druhů předběžných kalkulací. Při porovnání s operativní kalkulací slouží jako podklad pro kontrolu

hospodárnosti výroby ve vynakládání jednicových nákladů. Dále může být výsledná kalkulace využita jako jeden z podkladů pro řízení cen, jako podklad pro sestavování propočtových kalkulací podobných nebo příbuzných výkonů apod. [4, 6]

2.3 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura, v níž se zjišťují náklady výkonů, bývá v každém podniku vyjádřena individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Ten je tvořen jednotlivými kalkulačními položkami, které jsou seříděny do určitého pořadí za sebou a které obsahují příslušné peněžní částky, vztahující se k danému výkonu. Kalkulační vzorec je v tuzemských podmínkách často spojován s tzv. typovým kalkulačním vzorcem. [6, 9, 13]

2.3.1 Typový kalkulační vzorec

Tento typ kalkulačního vzorce byl určitým standardem, který byl před rokem 1990 nařizován podnikům vyhláškou ministerstva hospodářství, se záměrem zajistit centrální dohled nad tvorbou kalkulací a cen. Bývá využíván dodnes, přestože jeho pevná struktura neumožňuje jeho variantní využití a přizpůsobení různým rozhodovacím úlohám. [13]

Struktura typového kalkulačního vzorce je následující:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

[KRÁL, 8, str. 181]

Přímé náklady se přímo přiřazují jednotlivým výkonům. Do přímého materiálu se zařazují suroviny, základní materiál, polotovary, pohonné hmoty, pomocný materiál atd. Do přímých mezd patří základní mzdy (úkolové, časové), příplatky ke mzdě, prémie a odměny

výrobních dělníků. Ostatními přímými náklady jsou například technologické palivo, odpisy či opravy a udržování. Režijní náklady se společně vynakládají na celé kalkulované množství výrobků. K výrobkům se přiřazují nepřímo prostřednictvím přírážek. Výrobní režie souvisí s řízením a obsluhou výroby a patří tam režijní mzdy, opotřebení nástrojů, spotřeba energie atd. Správní režie souvisí s řízením podniku a zahrnuje platy řídicích pracovníků, poštovné, telefonní poplatky aj. Příkladem odbytových nákladů jsou náklady na skladování, propagaci, prodej atd. [15]

2.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulace vychází z ceny (ta je ovlivněna konkurenčním prostředím) nebo z jejich variant a zisk je v nich vyjádřen jako rozdíl mezi cenou a náklady. [8, 13]

Struktura retrogradního kalkulačního vzorce je následující:

Základní cena výkonu

-
- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům množstevní, sezónní...

CENA PO ÚPRAVÁCH

-
- Náklady

ZISK (jinak vyjádřený přínos)

[KRÁL, 8, str. 183]

2.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Kalkulace variabilních nákladů vykazuje odděleně náklady ovlivněné změnami objemu produkce a náklady fixní. To je praktické zejména pro řešení rozhodovacích úloh.

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku
 - přímé (jednicové) náklady
 - variabilní režie...

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

[KRÁL, 8, str. 183]

výrobku a dále to, že nedochází ke změnám stavu zásob polotovarů ani hotových výrobků. Používá se v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou, jako např. v těžbě uhlí, ve výrobě elektrické energie apod. [6, 18]

Stupňovitá kalkulace dělením

Stupňovitá kalkulace se používá proto, aby výrobky, které nebyly prodány, nebyly zatěžovány odbytovými, resp. správními náklady. Tato metoda se uplatňuje především ve stupňové (fázové) výrobě. [15]

Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly

Tato metoda se využívá v případech, kdy se vyrábí více druhů určitého výrobku. Výkony nejsou stejnorodé, existuje však mezi nimi určitá příbuznost. Může být například zpracováván stejný základní materiál a výrobek se bude lišit pouze velikostí, tvarem či pracností (např. hutnické, cihlářské, dřevařské výrobky). [15, 18]

2.4.2 Přírážková kalkulace

Přírážková kalkulace se používá pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků. Přímé náklady se přiřadí přímo danému výkonu a režijní náklady se určí pomocí rozvrhové základny a zúčtovací přírážky (sazby) jako přírážka k nákladům přímým. Přírážkové kalkulace rozlišujeme na sumační a diferencované. **Sumační přírážková kalkulace** se vyznačuje tím, že je zde pouze jedna rozvrhová základna a tu tvoří buď všechny nebo jen vybrané druhy jednicových nákladů. Předpokládá se, že jednicové a režijní náklady jsou proporcionální, to ale není obvykle splněno. **Diferencovaná přírážková kalkulace** používá více rozvrhových základen, přičemž ty jsou v příčinném vztahu k vývoji režijních nákladů. [15, 18]

2.4.3 Kalkulace sdružených výkonů

Sdruženými výkony se myslí dva nebo více druhů výrobků, které jsou na sebe vázány určitým způsobem zpracování výchozí suroviny či materiálu. Při výrobě určitého výrobku může současně vznikat více dalších výrobků. Například při frakční destilaci ropy vzniká benzin, nafta a olej. Podle vzájemného vztahu tyto výrobky členíme na hlavní, vedlejší a využitelný odpad. Náklady jsou vynakládány společně na celý sdružený proces. V rámci kalkulace sdružených výkonů rozlišujeme metodu odečítací a metodu rozčítací. [10, 11, 18]

Metoda odečítací se používá, když jeden z výrobků je považován za hlavní a ostatní jsou výrobky vedlejší. Například při výrobě cukru vzniká ještě melasa a řízky. Postupuje se tak, že od celkových nákladů se odečtou náklady vedlejších výrobků, oceněné prodejními cenami sníženými o zisk, čímž zjistíme náklady na hlavní výrobek. [6, 11]

Metoda rozčítací se používá, když sdružené výrobky mají rovnocenný charakter, nelze je rozčlenit na hlavní a vedlejší. Příkladem může být výroba mouky. Celkové náklady se rozdělují na sdružené výrobky pomocí ekvivalenčních čísel, přičemž jejich koeficienty jsou odvozeny od poměru užitných hodnot jednotky jednotlivých výrobků. [6, 11, 13, 18]

2.4.4 Fázová kalkulace

Při této metodě je výroba finálního výkonu zajišťována více útvary. Základní proces je rozdělen do několika fází lišících se charakterem činností, objemem prováděných výkonů v jednotlivých časových úsecích a také místem provádění. Náklady se sledují podle jednotlivých fází, ty jsou tedy předmětem kalkulace. Přímé náklady se přiřazují na jednotlivé fáze, režijní se rozvrhují na výrobní fáze pomocí vhodně zvolené rozvrhové základny. [4, 11]

2.4.5 Stupňová kalkulace

Stupňová (postupná) kalkulace se používá ve výroбах, kdy produkt prochází jednotlivými technologickými i organizačně oddělenými výrobními stupni. Výstupy jednotlivých stupňů mají charakter polotovarů, které mohou být spotřebovány v dalších útvarech podniku nebo prodány odběratelům. Předmětem kalkulace jsou zde nejen finální výkony, ale i polotovary. Polotovary představují samostatnou kalkulační položku návazných stupňů. [4, 11]

2.4.6 Dynamická kalkulace

Pomocí dynamické kalkulace zjišťujeme, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. Výše jednotkových nákladů bude záviset na objemu produkce dané organizace a na využití její instalované kapacity. [13]

S kalkulací plných nákladů je spojeno několik problémů. Tím hlavním je rozvrhování nákladů vyvolaných konkrétním druhem výkonu a nákladů společných, které se přiřazují výkonům na jejich předem stanovený objem a sortiment. Když se tento objem či struktura výkonů změní, vznikají rozdíly mezi skutečnými a uznanými náklady. Rozdíly jsou způsobeny fixními náklady, které se přiřazují podle předpokládaného objemu a struktury výkonů.

Dalším problémem je to, že i jakkoli přesné příčinné přiřazování fixních nákladů předmětu kalkulace je pro rozhodovací úlohy zavádějící informací. [8]

2.5 Neabsorpční kalkulace

Tuto kalkulaci můžeme označit také jako kalkulaci neúplných nákladů. Neabsorpční kalkulační metody jsou takové metody, které vycházejí jen z určité skupiny nákladů a neberou v úvahu všechny nákladové položky. Přiřazují jen část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní) nerozpočítávají. [11, 13]

2.5.1 Kalkulace variabilních nákladů

V této kalkulaci je pro členění nákladů důležitá příčina vzniku nákladů. Rozlišujeme náklady vyvolané konkrétním výkonem a náklady vyvolané časem. Kalkulace variabilních nákladů přiřazuje výrobkům pouze variabilní náklady, to znamená jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů. Zbylé fixní režijní náklady se považují za náklady, které je nutné vynaložit pro zajištění chodu podniku v daném časovém období. Celkové fixní náklady je tedy třeba uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů, a to bez ohledu na objem prodeje. [3, 8, 15]

U jednotlivých druhů výrobků se nezjišťuje zisk (na ten je pohlíženo jako na výsledek činnosti podniku jako celku). Určuje se zde příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, což je rozdíl mezi prodejní cenou výrobku a jeho variabilními náklady. Rentabilita výrobku je tu měřena podílem, jaký má příspěvek na úhradu na ceně výrobku. [15]

cena výrobku			
celkové náklady			zisk
přímé náklady	režie		
variabilní náklady			hrubé rozpětí
přímé náklady	variab. režie	fixní režie	zisk
variabilní náklady		příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku	

Obr. 7 Struktura ceny [15]

U kalkulace neúplných nákladů se předpokládá, že fixní náklady jsou neměnné. Při jejich změně je třeba sestavit kalkulace nové. [15]

Jednostupňová metoda variabilních nákladů soustřeďuje všechny fixní náklady do jednoho celku.

Vícestupňová metoda variabilních nákladů člení fixní náklady do více vrstev podle toho, jak se vztahují k určitým objektům. Ty postupně odečítá od celkového příspěvku na úhradu. Rozlišuje se pět těchto vrstev:

- fixní náklady jednotlivých výrobků,
- fixní náklady jednotlivých skupin výrobků,
- fixní náklady jednotlivých středisek,
- fixní náklady závodu,
- fixní náklady celého podniku. [11, 15]

Kalkulace variabilních nákladů má jak přednosti, tak některá omezení. Mezi omezení patří to, že orientuje manažery jen na krátkodobá rozhodnutí, a také to že vůbec nesleduje fixní náklady. Za přednost můžeme považovat to, že poskytují přiměřené informace pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě, v delším časovém horizontu i pro úlohy o budoucí kapacitě. Kalkulace variabilních nákladů vytváří předpoklady k lepším výsledkům v řízení hospodárnosti. [8]

2.6 Kalkulace na základě dílčích aktivit (Activity Based Costing)

Kalkulace na základě dílčích aktivit patří mezi moderní metody řízení nákladů.

„Activity Based Costing (ABC) je systém dávající výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, regiony, distribuční kanály, apod.“ [STANĚK, 14, str. 81]

Metoda kalkulace podle aktivit se orientuje na sledování nákladů ve vztahu k jednotlivým aktivitám. Informace o nákladech a jednotlivých aktivitách jsou potom využity při alokaci nákladů k jednotlivým výkonům. Cílem je rozvrhnout režijní náklady podle skutečné příčinnosti jejich vzniku. Od tradiční kalkulace se liší tím, že mezi náklady a nákladové objekty vkládá podstatný prvek, a tím jsou činnosti. [3, 14, 15]

Postup u kalkulace ABC začíná přiřazením nepřímých nákladů k aktivitám, a to na základě vztahové veličiny nákladů (Resource Cost Driver). Pro každou aktivitu se takto zjistí celkové náklady potřebné k jejímu zajištění (Cost Pool). Ty se pomocí dalšího typu vztahových veličin (Activity Cost Driver) přiřazují jednotlivým podnikovým výkonům. [6, 13]

Metoda ABC slouží nejen pro přiřazování režijních nákladů produktům, zakázkám, zákazníkům a jiným nákladovým objektům, ale také pro měření a hodnocení nákladů, výkonnosti procesů a jejich aktivit. [14]

Mezi přednosti metody ABC patří to, že dává podklady pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit, aby jejich průběh byl co nejefektivnější. Další výhodou je to, že tato metoda (na rozdíl od tradiční kalkulace) upozorňuje na nákladovou náročnost nestandardních a v malých objemech prováděných výkonů. Zprostředkovaně tak působí na efektivnost celkového procesu. Znalost dílčích aktivit umožňuje zpracovat variantní rozpočty, měřit výkonnost útvarů a působit na hospodárnost. [8]

S metodou ABC jsou spojena i některá omezení. Jedná se o metodu náročnou na rozsah zjišťovaných dat. Navíc efektivnost využití těchto dat je omezena tím, jak se povede kvantifikovat proporce nákladů závislých a nezávislých na objemu dané aktivity. Můžou se také vyskytnout potíže s přiřazením nákladů, jež jsou společné více aktivitám. [8]

Informace, které metoda ABC poskytuje, se využívají také pro řízení činností v podniku a dosažení cílů organizace. Jedná se o **řízení na základě dílčích aktivit (Activity Based Management)**, někdy také procesní řízení nákladů. [13, 14]

3 ROZPOČETNICTVÍ

Rozpočetnictví patří mezi hlavní nástroje finančního a vnitropodnikového řízení. Jeho úkolem je stanovit budoucí náklady, výnosy, hospodářský výsledek, příjmy a výdaje, které plynou z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a následně kontrolovat plnění těchto cílů. Rozpočetnictví určuje konkrétní úkoly jak pro celý podnik (rozpočet nebo plán výnosů, nákladů a zisku podniku), tak pro jednotlivé vnitropodnikové útvary (rozpočet střediska). Rozpočet se tedy zabývá sestavením a vyhodnocováním rozpočtů. [4, 15]

„Rozpočtem rozumíme kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě.“ [HRADECKÝ, 6, str. 124]

„Rozpočet je plán, jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.“ [SYNEK, 15, str. 121]

3.1 Systém rozpočetnictví

Podle toho, zda je rozpočetnictví zaměřeno na podnik jako celek nebo na jeho vnitřní dimenzi, rozlišujeme:

- celopodnikové rozpočty – stanovují úkoly podniku jako celku, patří zde hlavní podnikový rozpočet včetně jeho nejdůležitějších součástí, kterými jsou rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků;
- střediskové rozpočty – stanovují úkoly pro konkrétní středisko. [6]

Podle charakteru rozpočtovaných veličin lze rozpočty členit na:

- rozpočty nákladů a výnosů – představují penězi vyjádřený objem spotřeby ekonomických zdrojů nebo vytvořených výkonů za určité rozpočetní období;
- rozpočty stavových veličin – udávají předpokládaný stav jednotlivých položek majetku a závazků k určitému okamžiku;
- rozpočty peněžních toků – obsahují údaje o objemech přijatých a vydaných peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. [6]

Podle toho, zda se jedná o strategickou nebo operativní oblast řízení, a také podle délky rozpočetního období rozlišujeme:

- strategické rozpočty – obsahují peněžní vyjádření dopadů strategických plánů podniku, v praxi jsou obvykle 3-10 leté;
- operativní rozpočty (krátkodobé) – zde se zkonkrétnují údaje prvního roku strategického rozpočtu. [6]

Všechna výše uvedená třídění lze vzájemně kombinovat.

3.2 Formy rozpočtů

U operativních rozpočtů režijních nákladů rozeznáváme dvě základní formy rozpočtů. Kriteériem tohoto rozlišení je to, jestli zohledňují závislost nákladů střediska na úrovni jeho aktivity či ne. [6]

- **Pevný rozpočet** – je využíván tehdy, pokud režijní náklady nejsou závislé na objemu výkonů střediska. Během rozpočetního období se nemění, představuje nepřekročitelnou absolutní částku, která je limitem režijních fixních nákladů. Sestavuje se nejčastěji pro správní střediska. [5, 6]
- **Pružný rozpočet** (variantní, flexibilní) – zohledňuje závislost režijních nákladů na objemu výkonů střediska, a to tak, že odděluje náklady fixní od nákladů variabilních. Zpracovává se pro různé varianty budoucího vývoje. Má význam zejména tehdy, jestliže dochází k výkyvům ve výkonech. [6, 8, 15]

Specifickou formou rozpočtu je také **klouzavý rozpočet**. Tuto formu mají zpravidla strategické rozpočty, kdy se rozpočet stanoví na několik let a vždy po uplynutí roku se zbývající roky aktualizují a přidá se rozpočet pro další rok. Podobně lze tento rozpočet použít u operativních rozpočtů, kde jsou místo let rozpočtována čtvrtletí. [6]

3.3 Sestavení rozpočtů

3.3.1 Metody sestavení rozpočtů režijních nákladů středisek

Rozlišujeme dva hlavní postupy, jak sestavit rozpočet. Jeden je založen na údajích o nákladech v minulosti, druhý směřuje do budoucna.

Indexní metoda – pomocí indexů očekávaného nárůstu či poklesu rozpočtových položek se při ní upravují údaje o minulosti, které jsou poskytovány nákladovým účetnictvím.

Metoda rozpočtování od nulového základu (Zero Base Budget) – opírá se o budoucí očekávané údaje, vůbec nebere v úvahu údaje o minulosti. Nevýhodou je značná pracnost.

V praxi se oba výše uvedené postupy běžně kombinují. Kromě obecných metod existuje i řada speciálních – stanovení limitů fixních režijních nákladů, stanovení normativů pro variabilní režijní náklady, využití matematicko-statistických metod, věcná analýza, určení variátorů, odborný odhad. [6]

3.3.2 Metody sestavení hlavního podnikového rozpočtu

Hlavní podnikový rozpočet (Master Budget) tvoří rozpočetní výsledovka, rozpočetní rozvaha a rozpočet peněžních toků. Jeho úkolem je pomoci vrcholovému managementu s předvídáním budoucího stavu podniku a s hledáním způsobů, jak zlepšit podnikové procesy. [6]

Rozpočetní výsledovka – pro její sestavení je nutná řada operativních plánů. Tvoří ji rozpočet výnosů, který je odvozený z rozpočtu prodeje, a dále tři typy rozpočtů nákladů:

- rozpočet jednicových nákladů – odvozený z rozpočtů výroby,
- rozpočet přímých výrobních nákladů – odvozený z rozpočtů některých strategicky orientovaných a servisních činností a ze známých údajů o externích vztazích,
- rozpočet režijních nákladů – odděleně se rozpočtuje fixní a variabilní složka.

Základem rozpočtování nákladů je účelové členění nákladů, které má větší vypovídací schopnost pro manažerské rozhodování. Minimálně jednou měsíčně se kontroluje, zda dochází k plnění rozpočtovaného výsledku hospodaření. [6, 8]

Rozpočetní rozvaha – je to nástroj sloužící pro vyvážení zdrojů používaných podnikem ke své činnosti. Obsahuje přehled o majetku nutného pro chod podniku a o zdrojích jeho financování. Musí probíhat současně se sestavením rozpočetní výsledovky a rozpočtu peněžních toků, protože spotřeba zdrojů (vyjádřená náklady) a peněžní platby ovlivňují například výši pohledávek a závazků. [6]

Rozpočet peněžních toků – zachycuje toky očekávaných příjmů a výdajů peněz, jedná se o podrobný rozbor peněžních prostředků. Využívá se jako nástroj řízení solventnosti a likvidity. [6, 8]

Existují dva krajní přístupy, jak lze organizovat tvorbu hlavního podnikového rozpočtu:

- „**shora-dolů**“ – vrcholový management sestaví hrubý rozpočet, jehož čísla rozepíše formou nákladových a výnosových úkolů na jednotlivé podřízené útvary, ty už pak provádí pouze méně významné úpravy;
- „**zdola-nahoru**“ – jednotlivé útvary předkládají návrhy svých dílčích rozpočtů vrcholovému vedení, to pak provede korekci těchto rozpočtů do podoby, která bude dávat vyvážený celek hlavního podnikového rozpočtu.

Jelikož ani jeden přístup není optimální, existuje v praxi kombinace obou – **protisměrné plánování a rozpočtování**. Proces začíná u vrcholového managementu, který určuje hlavní plánované cíle a směrná čísla podřízeným útvarům. Tyto útvary zpracují podle instrukcí návrhy svých rozpočtů, které předají zpět vrcholovému vedení. To dá návrhy dohromady a projednává, pokud někde něco neseďí, dokud nedojde k sladění všech podnikových činností. [6]

3.4 Kontrola rozpočtů

Pro efektivní řízení podniku je třeba nejen sestavovat rozpočty, ale také kontrolovat, zda stanovené požadované hodnoty v rozpočtu byly skutečně dosaženy. K tomu slouží analýza rozdílů (tzv. odchylek) skutečného a předem stanoveného vývoje. Toto porovnání se provádí měsíčně, kdy je v podobě přehledného výkazu („reportu“) předloženo k vyhodnocení konkrétním řídicím pracovníkům. [4, 6]

Odchytky skutečného a předem stanoveného vývoje mohou být způsobeny buď nereálně stanoveným úkolem rozpočtu, nebo odlišným vývojem podmínek v daném období.

V průběhu roku se plnění rozpočtu vyhodnocuje a rozhoduje se, zda měnit parametry rozpočtu nebo odchylky nejsou významné a není tedy důvod pro změnu. [4]

4 SHRNUÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V teoretické části mé bakalářské práce jsem provedla kritický rozbor literárních pramenů, pojednávajících o nákladech, způsobech klasifikace nákladů a o nástrojích důležitých pro řízení nákladů – jmenovitě o kalkulaci nákladů a o rozpočetnictví.

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

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

Dalším důležitým nástrojem řízení nákladů je rozpočetnictví. Systém rozpočetnictví zahrnuje celou řadu rozpočtů. Záleží na tom, zda se připravují za podnik jako celek nebo jen za vnitřní dimenzi, dále záleží na charakteru rozpočtovaných veličin nebo na tom, zda se jedná o strategickou či operativní oblast řízení. U rozpočtů se také rozlišují různé formy, metody sestavení apod. Jejich použití opět závisí na podmínkách konkrétního podniku.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA FIRMY ALFA PLASTIK, A. S.

Společnost Alfa Plastik, a. s. patří k předním firmám v oboru zpracování plastů vstříkováním a výroby nástrojů pro plastikářskou výrobu. Jde o akciovou společnost, jejíž základní kapitál činí 37 820 000 Kč. Kapitál je rozdělen na 378 200 kusů akcií o jmenovité hodnotě 100 Kč. [1, 17]

Identifikační údaje společnosti

Obchodní firma:	Alfa Plastik, a. s.
Sídlo:	Bruntál, Opavská 1435/45, PSČ 792 01
IČO:	607 93 791
Den zápisu:	1. září 1995
Zapsáno:	obchodní rejstřík, vedený u Krajského soudu v Ostravě, oddíl B, složka 1903 [7, 17]

5.1 Historie společnosti

Společnost Alfa Plastik se specializuje na výrobu plastových výlisků vstříkováním již od svého založení v roce 1955, kdy byla v Bruntále založena výrobní pobočka Lisoven nových hmot Vrbno pod Pradědem. Od roku 1990 firma působí jako samostatný podnikatelský subjekt, který byl v roce 1994 privatizován společností vytvořenou zaměstnanci a vedením podniku metodou přímého prodeje. V roce 1994 firma expandovala na Ukrajinu, kde založila dceřinou společnost Alfainterplast. V roce 1995 došlo ke změně právní formy ze společnosti s ručením omezeným na akciovou společnost, bez upisování akcií. Koncem roku 2002 se majoritním akcionářem společnosti stala ostravská společnost PAC, spol. s r.o. V roce 2006 byla realizována akvizice s převzetím podnikatelských aktivit bývalého podniku Strojplast v Tachově. [1]

5.2 Současné postavení společnosti na trhu

V současné době je Alfa Plastik největším českým výrobcem vratných plastových obalů pro manipulaci s materiály a zároveň je významným evropským zpracovatelem plastů technologií vstříkování. [1]

V roce 2008 byl ve společnosti zahájen 3-letý revitalizační program, jehož hlavním cílem je nastavení finanční stability. Nejvýznamnější oblastí s potencionálem vysokého růstu je v současnosti vlivem pořízené technologie IML, oblast velkých pivovarských skupin (příležitost se již realizovala na projektu Staropramen). Pokračuje také posilování přítomnosti společnosti na ukrajinském trhu prostřednictvím dceřiné společnosti Alfainterplast – Luck. Společnost se nevyhnula celosvětové hospodářské krizi. Došlo ke snížení objemů výroby zejména pro automobilový průmysl. Investice byly v důsledku priority zajištění finanční stability od roku 2008 výrazně omezeny. Společnost je jedním z největších zaměstnavatelů v okrese Bruntál. Průměrný stav zaměstnanců (včetně závodu v Tachově) v roce 2008 činil 686. Společnost se snaží o zlepšení vztahu k životnímu prostředí, a to přípravou projektu sanace kontaminované půdy ropnými látkami a těžkými kovy v lokalitě závodu Bruntál. [7]

Alfa Plastik má vlastní R&D oddělení (Research & Development), které je schopné kreativně reagovat na potřeby zákazníků. Zároveň společnost disponuje komplexním technologickým vybavením a know-how v hlavních oborech vstřikování plastů a produkci nástrojů pro nejnáročnější plastikářskou výrobu, v níž jsou všechny procesy certifikovány podle ISO 9001:2000, ISO/TS 16949:2002 a ISO 14001:2004. [1]

Strategií společnosti je usilování o další růst a posilování pozice firmy na trhu, a to pomocí strategického plánování se synergickým efektem a díky technickým a technologickým inovacím. [1]

5.3 Předmět podnikání

Předmětem podnikání společnosti je:

- a) výroba výrobků z plastických hmot
- b) výroba nástrojů
- c) koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
- d) výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů
 - provozování dráhy – vlečky, drážní doprava
 - podnikání v oblasti nakládání s odpady mimo nebezpečných
 - ubytovací služby [17]

5.4 Výrobní program

Výrobní program je tvořen zakázkovou výrobou a zároveň standardním sortimentem vlastních výrobků. V Bruntále jsou dva závody – závod Plasty a závod Nástroje.

Závod Plasty se zabývá výrobou výlisků zejména pro potravinářský, farmaceutický, automobilový, nábytkový a stavební průmysl. Pro potravinářský průmysl jsou to nejrůznější přepravky a nádoby pro skladování a přepravu ovoce, zeleniny, masa, drůbeže, pečiva a dalších potravin nebo nápojů (Obr. 8, Obr. 10). Pro farmaceutický průmysl firma vyrábí tzv. klinik boxy pro nakládání s nebezpečným nemocničním odpadem (Obr. 9). Pro automobilový průmysl společnost zajišťuje dodávky dílů, montáže kompletů či ultrazvukové svařování. Stavebnímu průmyslu Alfa Plastik dodává konstrukční desky a stěnové prvky. Dále firma nabízí nejrůznější spotřební zboží, které lze zakoupit v jednotlivých závodech – koše na prádlo, kbelíky (Obr. 11), vědra, mísy, květináče, nádoby s víkem, odkapávače, podnosy, ukládací bedny, příborníky, dětské sáně, ramínka na šaty atd. [1]



Obr. 8 Kompakt kombi 20/0,5 l [1]



Obr. 9 Klinik box 30 litrů [1]



Obr. 10 Přepravka N na pečivo [1]



Obr. 11 Kbelík 15 l [1]

Závod Nástroje nabízí řešení při přípravě plastikářské výroby. Zajišťuje vývoj a výrobu středních a velkých vstřikovacích forem pro automobilový, potravinářský a spotřební průmysl. [1]

Odběratelé

Mezi odběratele závodu Plasty patří například IKEA, Budějovický Budvar, Kofola, Penam, United Bakeries, Drinks Union, Kellner, Phoenix, Samsonite, Kovona system, Topol Water atd. Hlavními odběrateli závodu Nástroje jsou IKEA Hanim, HTP Slovakia, Plastkov Automotive, Röchling Automotive, CIE Plasty, Grupo Antolin, Rostra, Trevos, Visteon – Autopal aj.

5.5 Stručná charakteristika odvětví

Společnost Alfa Plastik můžeme zařadit podle klasifikace odvětvových a ekonomických činností do OKEČ 25 – Výroba pryžových a plastových výrobků DH (od roku 2009 je vedena jako CZ NACE 22), přesněji 25.2 – výroba zboží z plastů.

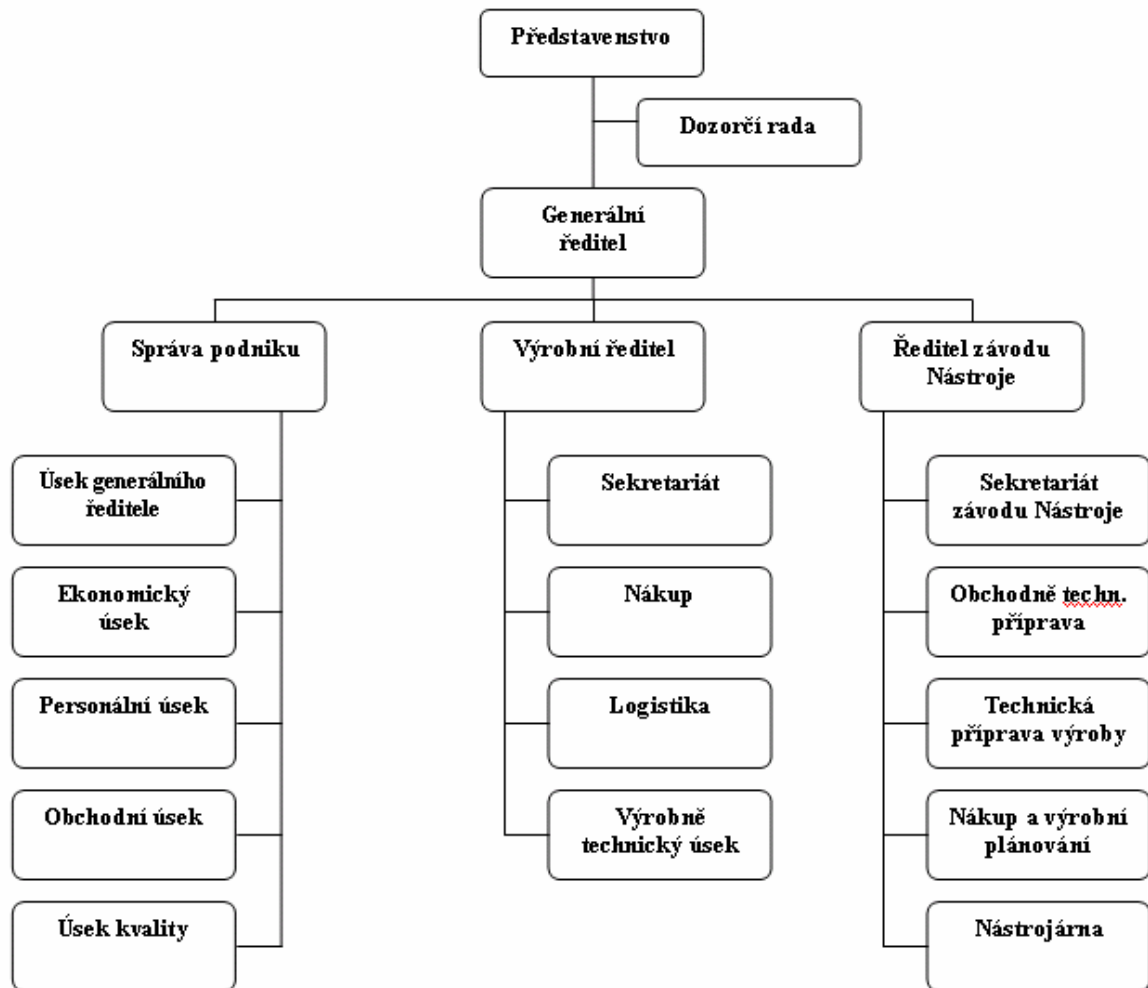
Výroba pryžových a plastových výrobků se v ČR v posledních letech rozvíjela vysokým tempem. K rozhodujícím odběratelům patří automobilový, elektrotechnický, obalový průmysl, stavebnictví, zemědělství apod. Tento sektor se v souladu s mezinárodní klasifikací člení na dva výrobové obory – výroba zboží z plastů (v r. 2008 tržní podíl v odvětví – 63 %) a výroba pryžových výrobků (v r. 2008 tržní podíl v odvětví – 37 %). Pozice odvětví 25 v rámci zpracovatelského průmyslu v posledních letech postupně posilovala, ovšem v 2. polovině roku 2008 se začaly projevovat dopady hospodářské recese a podíl na tržbách zpracovatelského průmyslu klesl v roce 2008 na 6,4 % (ze 7 % v roce 2007). Podíl na účetní přidané hodnotě se snížil na 7,4 % (v roce 2007 7,6 %). Podíl na celkovém počtu zaměstnanců zpracovatelského průmyslu v roce 2008 činil 7,2 %, což odpovídalo roku 2007.

Mezi velké podniky v odvětví 25.2 patří Candence Innovation, k.s., Gumotex, a.s., Fatra, a.s., Borges CS aj. [2]

5.6 Organizační struktura

Organizační struktura firmy se vyznačuje liniovým uspořádáním řídicích vztahů s jednou štábní jednotkou, kterou je dozorčí rada. Pod generálním ředitelem je správa podniku, která se dále člení na 5 úseků, dále je tam výrobní ředitel, který je vedoucím jak závodu Plasty,

tak závodu v Tachově, a posledním je ředitel závodu Nástroje. Organizační struktura je znázorněna na obrázku (Obr. 12).



Obr. 12 Organizační struktura podniku Alfa Plastik, a. s. [7]

5.7 SWOT analýza firmy Alfa Plastik, a.s.

Silné stránky:

- možnost poskytování komplexních služeb – možnost vývoje vylisku, nástroje, modelu, včetně lisování
- know-how a dobrá pověst nástrojárny
- systém řízení jakosti podle normy ISO 9001:2000 a dále certifikáty ISO/TS 16949:2002 a ISO 14001:2004
- kvalita výrobků

- stabilní postavení na trhu
- flexibilita výroby
- tradice plastikářské výroby
- široký sortiment výrobků

Slabé stránky:

- zastaralost vybavení, budov, infrastruktury
- nutnost vysokých investic do výrobních technologií
- finanční náročnost obnovy stávajících strojů
- nízká úroveň stávajícího personálu
- nedostatek vysokoškolsky vzdělaných a zkušených pracovníků
- nedostatečná kapacita technických vývojových útvarů
- slabé marketingové aktivity, malá propagace

Příležitosti:

- geografické umístění jednotek firmy – Bruntál na východě, Tachov na západě
- oslovení perspektivních východních trhů (Ukrajina, Rusko) – zejména prostřednictvím dceřiné společnosti Alfainterplast ve městě Luck
- vývoj nových produktů
- trhy související s automobilovým a elektrotechnickým průmyslem

Hrozby:

- vysoká citlivost oboru na kolísání cen ropy
- konkurence na trhu a její náskok v technologickém vybavení (zejména zahraniční a nadnárodní firmy)
- legislativa méně příznivá činností podniku
- zpřísnující se ekologické normy pro výrobu, recyklaci a sběr
- výkyvy v kurzu české měny vůči měnám ostatním
- finanční krize

6 ANALÝZA NÁKLADŮ PODNIKU A JEJICH ŘÍZENÍ

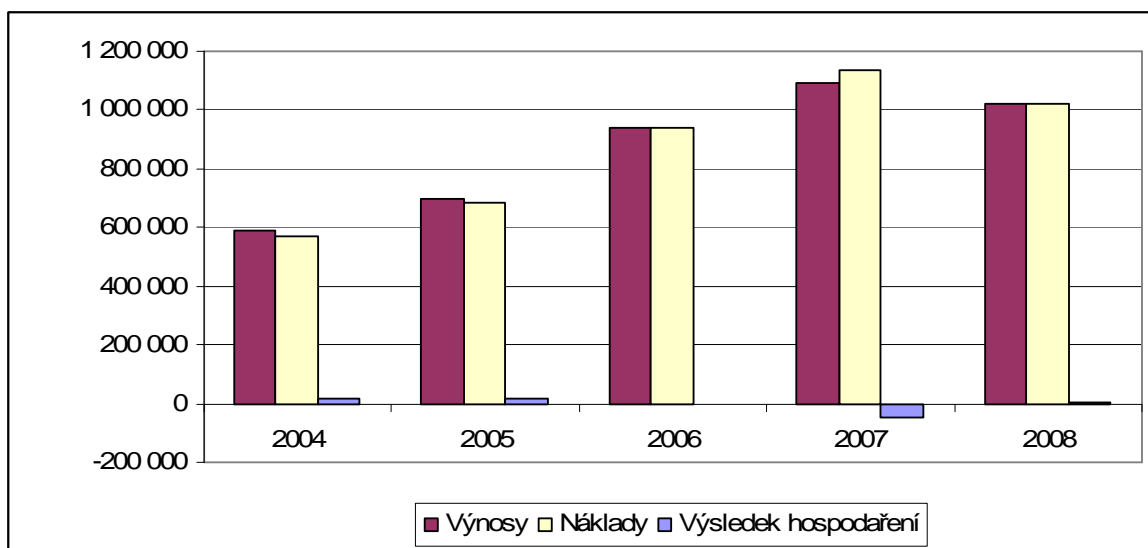
V této části mé bakalářské práce se budu nejprve zabývat vývojem nákladů za posledních pět let. Dále provedu analýzu druhového členění nákladů ve firmě. V další podkapitole budu analyzovat náklady jednicové a režijní. Budu se věnovat také tomu, které útvary se zabývají plánováním, zachycováním a kontrolou nákladů. Následně popíšu, jaké jsou principy vedení nákladového účetnictví společnosti, jaký je ve firmě systém rozpočetnictví a kalkulační systém.

6.1 Vývoj nákladů

Předtím, než začnu analyzovat konkrétní náklady, uvádím přehled celkových nákladů, výnosů a výsledků hospodaření za posledních pět let.

Tab. 1 Vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření za období 2004 – 2008

V tis. Kč	2004	2005	2006	2007	2008
Náklady	571 904	682 020	939 807	1 136 817	1 018 835
Výnosy	586 184	695 307	939 634	1 091 908	1 021 630
Výsledek hospodaření	14 280	13 287	-172	-44 909	2 795
% podíl nákladů k výnosům	98 %	98 %	100 %	104 %	100 %



Obr. 13 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za období 2004 – 2008 (v tis. Kč)

Z vývoje nákladů, zachyceného v tabulce (Tab. 1) a na obrázku (Obr. 13), je patrná vysoká nákladovost. V letech 2004 až 2008 se průměrně pohybuje kolem 100 % z výnosů.

Mezi faktory, které ovlivňují vysokou nákladovost patří zejména:

- vysoká konkurence mezi plastikářskými podniky na trhu, která nutí držet nízké ceny výlisků a umožňuje jen obtížně rozšiřovat tržní podíly,
- nevyužité kapacitní možnosti fixních aktiv,
- nízká produktivita práce vyplývající ze zastaralosti strojního parku a organizačních nedostatků.

Mimořádným vlivem, který negativně ovlivnil nákladovost společnosti v polovině roku 2006, bylo odkoupení majetku bývalého hlavního konkurenta Strojplast Tachov k rozšíření podnikání s cílem posílení tržního podílu a naplnění strategie přiblížit se západní Evropě. Společnost tedy pořídila fixní majetek, ale bez odpovídající zakázkové náplně. Tato skutečnost vysvětluje ztrátu z let 2006 a 2007. V roce 2008 již společnost vykazuje kladný výsledek hospodaření. Situace charakteristická nízkým objemem zakázek, ovlivněná také světovou finanční krizí, však přetrvává ve společnosti dodnes.

6.2 Analýza druhového členění nákladů

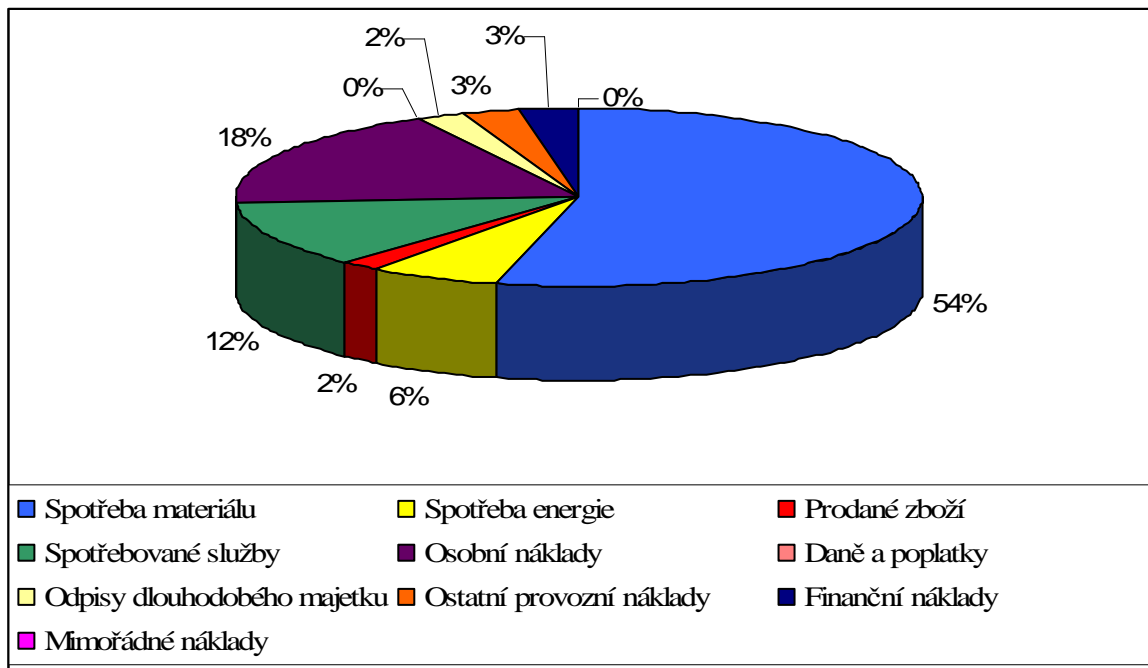
Druhové členění nákladů podnik používá při sestavování výkazů zisků a ztrát. Poskytuje informace pro široce zaměřené řízení nákladů. V podniku se nachází následující nákladové druhy:

- a) Spotřeba materiálu** – zahrnuje veškerý přímý materiál (pro závod Plasty je to regenerát, koncentráty, potiskovací barvy, obaly, oběhové palety a barvy, zálisky; pro závod Nástroje je to zejména hutní materiál), drobný hmotný majetek (jako např. nástroje, nářadí, měřidla a měřicí zařízení) a dále režijní materiál, který zahrnuje benzín, naftu, oleje, plyn, hygienické a čisticí prostředky, kancelářské prostředky, náhradní díly na stroje, materiál na propagaci a reklamu, vzorky pro zákazníka, publikace a časopisy aj.
- b) Spotřeba energie** – zahrnuje spotřebu elektrické energie, vody a plynu.
- c) Prodané zboží** – jedná se o zboží prodané v prodejně, a to jednak vlastní výroby a jednak zboží cizí.

- d) **Spotřebované služby** – zahrnují opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby, kam patří poštovné, telekomunikační poplatky, nájemné, náklady na propagaci, střežení objektu, stočné, provize, odpady, údržba softwaru, náklady na vzdělávání a výcvik, kooperace, nákladní doprava.
- e) **Osobní náklady** – představují mzdové náklady, kam patří mzda úkolová a ostatní, a dále příjmy společníků, odměny statutárních orgánů, zákonné a ostatní sociální pojištění a zákonné a ostatní sociální náklady (např. stravenky, příspěvky na obědy, životní připojištění)
- f) **Daně a poplatky** – tvoří daň silniční, daň z nemovitosti a ostatní daně a poplatky, jako např. kolky, dálniční známky, úhrada správních a soudních poplatků atd.
- g) **Odpisy dlouhodobého majetku** – zahrnují odpisy dlouhodobého majetku nehmotného (zřizovací výdaje, software, ocenitelná práva) a hmotného (budovy a stavby, samostatné movité věci a lisovací nástroje).
- h) **Ostatní provozní náklady** – patří sem zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, prodaný materiál, dary, odpisy pohledávek, různá pojištění, tvorba zákonných a ostatních rezerv, tvorba zákonných a ostatních opravných položek.
- i) **Finanční náklady** – bankovní úroky, ostatní finanční úroky a ostatní finanční náklady

Tab. 2 Druhové členění nákladů ve firmě Alfa Plastik, a. s.

Náklady	v tis. Kč	% podíl
Spotřeba materiálu	548 700	54 %
Spotřeba energie	62 463	6 %
Prodané zboží	19 238	2 %
Spotřebované služby	122 939	12 %
Osobní náklady	186 155	18 %
Daně a poplatky	259	0 %
Odpisy dlouhodobého majetku	22 290	2 %
Ostatní provozní náklady	27 399	3 %
Provozní náklady	989 442	97 %
Finanční náklady	29 366	3 %
Mimořádné náklady	27	0 %
Náklady celkem	1 018 835	100 %



Obr. 14 Druhové členění nákladů ve firmě Alfa Plastik, a. s.

Jak je vidět v tabulce 2 a na obrázku 14, nejvyšší zastoupení na nákladech firmy má spotřeba materiálu. Ta společně se spotřebou energie tvoří 60 % celkových nákladů. Tento vysoký podíl je pro výrobní podniky charakteristický. Další významnou položkou jsou osobní náklady, které tvoří 18 % celkových nákladů. Tento podíl je mnohem vyšší než u odvětví, kde dosahuje průměrně okolo 10 %. Domnívám se, že tento vysoký podíl je způsoben nízkou produktivitou práce ve firmě, ke které přispívá nízká kvalifikace zaměstnanců, nízký stupeň automatizace a s tím související zastaralost strojního parku a špatná úroveň řízení organizace. Dalším důvodem, proč jsou osobní náklady vysoké, je také to, že firma minimálně využívá outsourcing.

6.3 Náklady jednicové a režijní

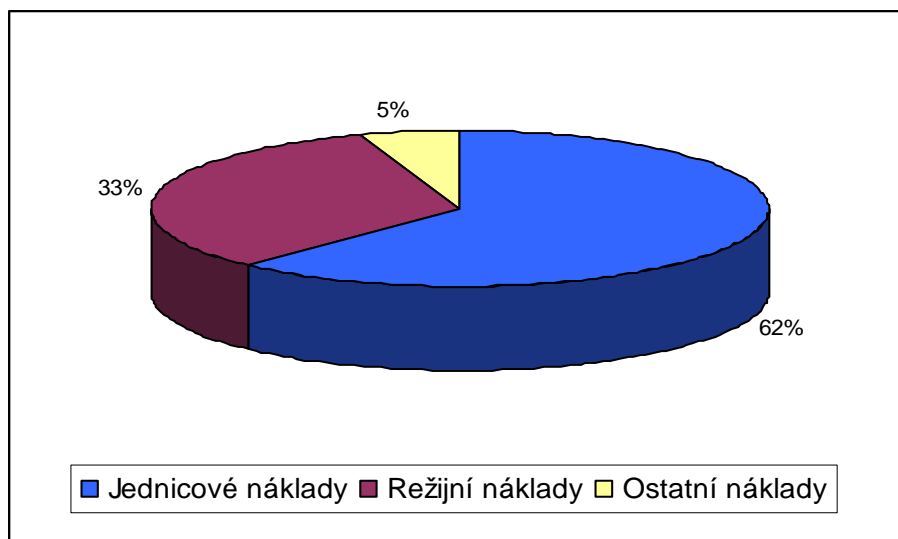
Jednicové a režijní náklady jsou popsány v teoretické části. U jednicových nákladů se na základě rozpoznání příčinné souvislosti vzniku výkonu a jeho jednicových nákladů stanovuje nákladový úkol pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů (spotřeby materiálu, práce, energie, služeb). U režijních nákladů není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah k jednotce výkonu. Řízení hospodárnosti režijních nákladů je zajišťováno pomocí rozpočtu režijních nákladů útvarů.

Tab. 3 Rozdělení nákladů na jednicové a režijní s vyjádřením jejich procentuálních podílů

Náklady	v tis. Kč	Procentuální podíl	
		Podíl na celkových nákladech	Podíl na jednicových nákladech
Jednicové náklady			
Spotřeba přímého materiálu	503 883	49%	80%
Spotřeba přímé elektrické energie	36 684	4%	6%
Poplatky	1 359	0%	0%
Provize	793	0%	0%
Kooperace	34 750	3%	6%
Dopravní náklady	17 146	2%	3%
Úkolová mzda	26 928	3%	4%
Sociální a zdravotní pojištění z úkol. mezd	9 425	1%	1%
Jednicové náklady celkem	630 966	62%	100%
Režijní náklady			
Spotřeba režijního materiálu	44 817	4%	13%
Spotřeba ost. elektrické energie	12 228	1%	4%
Spotřeba vody	1 694	0%	1%
Spotřeba zemního plynu	11 857	1%	4%
Opravy	8 718	1%	3%
Ost. služby rež. charakteru	60 175	6%	18%
Osobní náklady rež. charakteru	149 802	15%	45%
Daně a poplatky	259	0%	0%
Odpis – DNM	3 189	0%	1%
Odpis - DHM - Budovy a stavby	5 690	1%	2%
Ostatní provozní náklady	7 570	1%	2%
Finanční náklady	29 366	3%	9%
Mimořádné náklady	27	0%	0%
Režijní náklady celkem	335 392	33%	100%
Ostatní náklady			
Prodané zboží	19 238	2%	37%
Zůstat. cena prodaného DM	59	0%	0%
Prodaný materiál	19 770	2%	38%
Odpis - DHM - Sam. movité věci	10 561	1%	20%
Odpis - DHM - Lisovací nástroj	2 850	0%	5%
Ostatní náklady celkem	52 477	5%	100%
Náklady celkem	1 018 835	100%	xxx

V tabulce (Tab. 3), znázorňující rozdělení nákladů na jednicové a režijní, jsou zobrazeny i náklady, které jsou zařazeny do skupiny ostatních nákladů. Jedná se v první řadě o prodané

zboží, zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku a prodaný materiál. Tyto náklady jsou kryty tržbami z jejich prodeje, a proto se nevyjadřuje jejich vztah k jednotce výkonu. Dále jsou v této skupině odpisy dlouhodobého hmotného majetku, konkrétně samostatných movitých věcí a lisovacích nástrojů. Firma totiž počítá s kalkulačními odpisy, které se liší od odpisů používaných ve finančním účetnictví.



Obr. 15 Podíl jednicových a režijních nákladů na nákladech celkových

Ve firmě převládají jednicové náklady. Jejich podíl na nákladech celkových je 62 %. Režijní náklady jsou v podniku zastoupeny 33 %.

Nejvyšší podíl na jednicových nákladech má jednoznačně spotřeba přímého materiálu, která tvoří 80 % jednicových nákladů, což je pro výrobní podnik charakteristické. Ostatní náklady už mají o poznání nižší zastoupení. Nejvyšší podíl na režijních nákladech mají osobní náklady režijního charakteru (45 %). Tyto náklady zahrnují všechny mzdy kromě úkolových mezd dělníků, sociální a zdravotní pojištění (opět kromě části z úkolových mezd dělníků) a odměny statutárních orgánů.

Co se týká členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů, firma považuje variabilní náklady za jednicové a fixní náklady za režijní. Proto se tímto členěním nebudu zabývat. Jen bych chtěla podotknout, že toto zaměnění není vždycky správné. Například položky ve spotřebě režijního materiálu nemusí být všechny fixní. Příkladem jsou pohonné hmoty, kde část spotřebovaná firemními automobily je fixní náklad, ale část spotřebovaná ve výrobě pro pohon vysokozdvizných vozíků je variabilní náklad. Odpisy samostatných movitých věcí a lisovacích nástrojů firma nezačleňuje ani jako jednicové ani jako režijní. V členění

podle závislosti na objemu výroby by však tyto náklady měly být považovány za fixní, protože firma používá časové odpisy, nikoliv výkonové.

6.4 Útvary zabývající se plánováním, zachycováním a kontrolou nákladů

Zpracování informací o nákladech je v odpovědnosti finančního ředitele, podporovaného útvary Účetnictvím, Financováním a controllingem.

Útvar Účetnictví, PaM (práce a mzdy) – vede finanční a nákladové účetnictví, sestavuje finanční výkazy, zabezpečuje mzdovou agendu.

Útvar financování a controllingu – činnost financování spočívá v zajišťování likvidity podniku, controlling se zabývá koordinací tvorby plánu a rozpočtu, sestavuje hlavní podnikový rozpočet, připravuje předběžné kalkulace podnikových výkonů na budoucí období, provádí kontrolu údajů skutečných nákladů středisek a jednicových nákladů všech výkonů ve srovnání s plánovanými, kalkulovanými a rozpočtovanými hodnotami. Provádí průběžnou kontrolu výsledků, analýzu odchylek od plánu, informuje vedoucí pracovníky o výsledcích hospodaření a zjištěných odchylkách formou reportingu – podnikového výkaznictví – za oblasti podnikové činnosti, za které zodpovídají.

Společnost využívá při svém řízení automatizovaný integrovaný **informační systém** s těmito subsystémy: prodej, zásoby, nákup, technická příprava výroby, výroba, servis, finance, účetnictví, majetek. Do podnikového informačního systému jsou zahrnuty i naturální informace.

Vzhledem k širokému rozsahu problematiky řízení nákladů a existenci více druhů výroby v podniku se dále nebudu ve své práci zabývat oblastí nástrojářské výroby.

6.5 Principy vedení nákladového účetnictví ve společnosti

a) **Nákladové účetnictví je organizováno analytickým členěním syntetických účtů finančního účetnictví.**

Uvádím příklad analytického členění spotřeby materiálu a energie:

501 Spotřeba materiálu

- 501101 Přímý materiál - Plasty - TP
- 501103 Přímý materiál - Plasty - Regenerát - čistý
- 501106 Přímý materiál - Plasty - Regenerát - přepravky
- 501111 Přímý materiál - Plasty - Koncentráty
- 501112 Přímý materiál - Plasty - Potiskovací barvy
- 501113 Přímý materiál - Plasty - Obaly
- 501114 Přímý materiál - Plasty - Oběhové palety a bedny
- 501121 Přímý materiál - Plasty - Zálisky
- 501333 Přímý materiál-Plasty-Regenerát- k přečištění
- 501430 Drobný HM - Měřidla a měřicí zařízení
- 501440 Drobný HM - Nástroje, nářadí, měřidla do 40.000 Kč - Ostatní
- 501451 Drobný HM - do 5.000 Kč
- 501452 Drobný HM - od 5.000 do 40.000 Kč
- 501500 Přímý materiál - Plasty - Regenerát - vlastní
- 501604 Režijní materiál - Benzín
- 501605 Režijní materiál - Nafta
- 501606 Režijní materiál - Oleje
- 501607 Režijní materiál - Plyn
- 501700 Režijní materiál - Hygienické a čistící prostředky
- 501702 Režijní materiál - Kancelářské potřeby
- 501706 Režijní materiál - ND na stroje-lisy
- 501708 Režijní materiál - Materiál na propagaci a reklamu
- 501709 Režijní materiál - Opatřené palety
- 501710 Režijní materiál - Ostatní
- 501711 Režijní materiál - Propagační předměty nad limit
- 501715 Režijní materiál - Vzorky pro zákazníka (výrobky)
- 501718 Režijní materiál - Publikace a časopisy
- 501801 Režijní materiál - OOPP
- 501802 Režijní materiál - OOPP nad normu*

502 Spotřeba energie

- 502100 Elektrická energie
- 502200 Voda
- 502300 Plyn

Obr. 16 Ukázka analytického členění spotřeby materiálu a energie

System členění účtů umožňuje pracovat se dvěma základními druhy členění nákladů:

- druhovým členěním, které dává informace o spotřebě vstupních ekonomických zdrojů (syntetické účty)
- kalkulačním účelovým členěním, které slouží k hodnocení přiměřenosti nákladů – na náklady jednicové a režijní a současně variabilní a fixní, protože (jak už bylo zmiňováno) společnost používá tzv. náhradního řešení, kdy za variabilní náklady se považují pouze jednicové náklady, režijní za fixní (analytické účty).

b) Nákladové účetnictví je vedeno jako úplné střediskové účetnictví.

Veškeré účetní zápisy jsou přiřazovány na střediska prostřednictvím příslušné vnitropodnikové dimenze. Na jednotlivých střediscích se pak zjišťují náklady i výnosy za výkony. Jejich porovnáním se vyjadřuje výsledek hospodaření střediska.

Úplné střediskové účetnictví umožňuje tedy členění podle vnitropodnikových útvarů, tj. členění podle místa vzniku a odpovědnosti za vznik nákladů. V členění nákladů středisek kromě prvotních nákladů jsou i nákladové položky, představující spotřebu vnitropodnikových výkonů – náklady druhotné, interní a složené.

Členění středisek (ekonomická struktura podniku):**I. výrobní střediska:**

P59 Vstřikovna, P64 Dokončování PV.

II. výrobně správní střediska:

P10 Správa Plastů, P40 Správa plastikářské výroby, P41 Hospodář s nářadím, P70 Správa technického úseku, P80 Řízení kvality Plasty.

III. zásobovací střediska:

P30 Nákup, P31 Materiálová logistika.

IV. obslužná střediska:

P25 Vlečka, P26 Logistika, P42 Údržba PV, P43 Regenerace, P71 Zkušebna, S30 Informační technologie, S42 Úklid, S60 Energetika.

V. odbytová střediska:

P23 Expedice, P24 Sklad hotových výrobků, S70 Správa obchodního úseku, S71 Marketing.

VI. správní střediska:

S10 Správní činnosti, S20 Správa ekonomického úseku, S41 Správa budov.

VII. realizační střediska:

P22A až P22G Obchodní tým B1 až B7, P90 Realizace ostatní Plasty, S90 Realizace Správa.

c) **Vnitropodnikové účetnictví je organizováno formou jednookruhového účetnictví** prostřednictvím účtů 599 a 699. Prostřednictvím těchto účtů jsou předávány vnitropodnikové výkony mezi středisky.

599 Vnitropodnikové náklady	699 Vnitropodnikové výnosy
599100 Vnitronáklady - Vytápění	699100 Vnitrovýnosy - Vytápění
599110 Vnitronáklady - Osobní doprava	699110 Vnitrovýnosy - Osobní doprava
599115 Vnitronáklady - Spotřeba PHM	699115 Vnitrovýnosy - Spotřeba PHM
599120 Vnitronáklady - Nákladní doprava	699120 Vnitrovýnosy - Nákladní doprava
599121 Vnitronáklady - Mechanik	699121 Vnitrovýnosy - Mechanik
599130 Vnitronáklady - Vlečka	699130 Vnitrovýnosy - Vlečka
599135 Vnitronáklady - Kamióny	699135 Vnitrovýnosy - Kamióny
599140 Vnitronáklady - Nástrojárna	699140 Vnitrovýnosy - Nástrojárna
599142 Vnitronáklady - Zkušebna	699142 Vnitrovýnosy - Zkušebna
599150 Vnitronáklady - Zlomkové listky	699150 Vnitrovýnosy - Zlomkové listky
599160 Vnitronáklady - Malíř, stolař, zedník	699160 Vnitrovýnosy - Malíř, stolař, zedník
599170 Vnitronáklady - Uklizečky	699170 Vnitrovýnosy - Uklizečky
599700 Vnitronáklady - Převod výrobků - APB-Tachov	699701 Vnitrovýnosy - Správní režie
599701 Vnitronáklady - Správní režie	699702 Vnitrovýnosy - Příspěvek na úhradu ztráty
599702 Vnitronáklady - Příspěvek na úhradu ztráty	699703 Vnitrovýnosy - Odbytová režie
599703 Vnitronáklady - Odbytová režie	699704 Vnitrovýnosy - Údržba
599704 Vnitronáklady - Údržba	699705 Vnitrovýnosy - Zásobovací režie
599705 Vnitronáklady - Zásobovací režie	699706 Vnitrovýnosy - Pomletí hmoty
599706 Vnitronáklady - Pomletí hmoty	699707 Vnitrovýnosy - Pročištění hmoty
599707 Vnitronáklady - Pročištění hmoty	699708 Vnitrovýnosy - Režie řízení - Plasty
599708 Vnitronáklady - Režie řízení - Plasty	

Obr. 17 Ukázka účtů vnitropodnikového účetnictví

Interní výnosy středisek jsou stanoveny na základě předem stanovených nákladů daného střediska dle rozpočtu na daný kalendářní rok (v měsíčním členění) s výjimkou středisek výrobně-správních, kde jsou interní výnosy stanoveny na základě skutečně zjištěných nákladů.

- ve **střediscích výrobně-správních** představují výnosy převod nákladů řídicích útvarů, tj. úhradu režijních nákladů výrobně-správních střediska do nákladů hlavního výrobního střediska (vstříkovna). Tento interní výnos je oceněn pevnou zúčtovací částkou režie.
- ve **střediscích zásobovacích** představují výnosy převod nákladů zásobovacích útvarů do nákladů hlavního výrobního střediska (vstříkovna) prostřednictvím pevné zúčtovací přírážky režie stanovené na 100 Kč základního materiálu.
- ve **střediscích obslužných** – výnosy představují dodávky vnitropodnikových výkonů ostatním střediskům.

Dopravní výkony – výnosy představují dodávky dopravních výkonů. Pro jednotlivé dopravní prostředky jsou stanoveny pevné zúčtovací sazby režie na ujetý km (bez nákladů na pohonné hmoty).

Vlečka – výnosy představují úhradu nákladů spojených s nakládkou a vykládkou žel. vagónů a kamionů. Odebírajícím střediskům jsou náklady střediska vlečka předávány prostřednictvím pevné zúčtovací sazby režie spočtenou na vagon nebo kamion.

Údržba – náklady údržby jsou předávány odebírajícím střediskům pevnou zúčtovací cenou pomocí hodinové sazby střediska.

Energetika – náklady střediska energetika jsou předávány pomocí pevné zúčtovací sazby režie spočtené dle objemu vytápěného prostoru odebírajícího střediska.

Regenerace – zde se uskutečňuje převod nákladů střediska regenerace do nákladů hlavního výrobního střediska (vstříkovna) prostřednictvím pevné zúčtovací sazby režie spočtené na kg pomleté nebo pročištěné hmoty.

Informační technologie - náklady střediska informační technologie jsou předávány pomocí pevné zúčtovací sazby režie spočtené dle počtu technicko-hospodářských pracovníků odebírajícího střediska.

Zkušebna - převod nákladů střediska zkušebna se uskutečňuje prostřednictvím pevné zúčtovací ceny pomocí hodinové sazby střediska.

Úklid - náklady střediska úklid jsou předávány odebírajícím střediskům pevnou zúčtovací cenou pomocí hodinové sazby střediska.

- ve **střediscích odbytových** – výnosy představují převod odbytových nákladů do nákladů realizačních středisek. Tento interní výnos je oceněn pevnou zúčtovací částkou režie. Rozvrhovou základnou pro přidělení odbytové režie jednotlivým realizačním střediskům jsou plánované tržby za vlastní výrobky konkrétního realizačního střediska.
- ve **střediscích správních** - převod správní režie jako ocenění vnitropodnikového výkonu, který spočívá v procesu řízení, do nákladů realizačních středisek, prostřednictvím pevné zúčtovací částky režie. Rozvrhovou základnou pro přidělení správní

režie jednotlivým realizačním střediskům jsou plánované tržby za vlastní výrobky konkrétního realizačního střediska.

- **výrobní střediska** – uhrazují režijní náklady prostřednictvím pevné zúčtovací sazby režie přes odpracované strojní hodiny konkrétního stroje nebo zařízení, která se přičte k jednicovým nákladům výkonu.

d) **Způsob zachycování nákladů na výrobu**

Jednicové náklady se v nákladovém účetnictví společnosti zachycují souhrnnou částkou, bez ohledu na to, zda-li skutečný náklad odpovídá předem stanovené normě spotřeby. Zjišťování odchylek od norem probíhá až následně po skončení období.

- e) **Do účetního systému jsou začleněny informace o plánovaném stavu** a provádí se v něm i srovnání se skutečným stavem, a to za příslušný měsíc a za nápočtové období hospodářského roku.
- f) **Účetním obdobím nákladového účetnictví je měsíc.**

6.6 Kalkulace nákladů ve společnosti

Předmětem kalkulace ve společnosti jsou **kalkulační jednice**, a to:

- **odbytových výkonů** pro externí zákazníky – převážně výrobky,
- **vnitropodnikových výkonů** určených pro spotřebu uvnitř podniku – kalkulací vnitropodnikových výkonů jsem se dotkla v kapitole vedení nákladového účetnictví, touto problematikou se nebudu více zabývat.

Předmětem kalkulace je také **kalkulované množství** – zpravidla dávka konkrétních výrobků zadaná jedním výrobním příkazem. Výsledná kalkulace se pak vypočte dělením celkových nákladů kalkulovaného množství počtem skutečně vyrobených kalkulačních jednic.

Kalkulační systém společnosti tvoří kalkulace předběžné (propočtové, operativní, plánové) a kalkulace výsledné.

- **Propočtová kalkulace** – sestavuje se u nových výrobků ve fázi, kdy se výrobek teprve technicky vyjasňuje a není k dispozici podrobná dokumentace.

- **Operativní kalkulance** – sestavuje se na základě podrobných norem spotřeby materiálu a času. Výše režijních položek se stanoví podle přírážek či sazeb režijních nákladů, vypočtených z rozpočtů režijních nákladů středisek.
- **Plánová kalkulance** – sestavuje se na základě operativních norem k 1.1. plánovaného roku.
- **Výsledná kalkulance** – sestavuje se po dokončení výroby. Kontrola spotřebovaných nákladů je při používané souhrnné metodě nákladového účetnictví možná až po dohotovení výkonu.

Metody kalkulance

Ve společnosti se používá **metoda přírážkové kalkulance**, což je metoda kalkulance úplných nákladů.

Plastikářská výroba vyrábí výrobky z různých druhů a množství materiálu. Pracnost výrobků je rozdílná, výrobky různým způsobem zatěžují výrobní zařízení. Režijní náklady, vzniklé při použití strojního zařízení se proto přičítají kalkulačním jednicím výkonů v té míře v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány, a to přičtením režijních nákladů podle zvolené rozvrhové základny. Touto rozvrhovou základnou jsou strojní hodiny (strojní minuty). Sazba výrobní režie se stanovuje pro každý stroj nebo výrobní zařízení. Ukázka sazeb strojů je znázorněna na obrázku (Obr. 16).

Značení strojů	Název stroje	TG/MG/aj.	středisko	sazba výrobní režie Kč/Sh	sazba odbytové režie Kč/Sh	sazba správní režie Kč/Sh
PS001	Engel DUO 11050/1500	TG	P57	1 140	180	210
PS002	Engel CL 3550/500	TG	P53	722	180	210
PS004	CSE 4000/1000 GO	TG	P55	667	180	210
PS005	CS 7750/1200 ADAPTÉR	TG	P56	749	180	210
PS006	CS 7750/1200 ADAPTÉR	TG	P56	723	180	210
PS007	CSE 4000/1000 ELAP	TG	P55	679	180	210
PS008	CS 7750/1200	TG	P56	702	180	210
PS009	Engel ES 7000/500	TG	P53	784	180	210
PS010	CS 4700/800	TG	P54	711	180	210
PS011	SANDRETTO 4400/650	TG	P54	709	180	210

Obr. 18 Ukázka sazeb strojů závodu Plasty

Čas výrobního chodu, vynásobený sazbou daného strojního zařízení udává náklady výrobní režie tohoto zařízení, které se týkají výrobku, vyráběného daným strojním zařízením.

Sazba výrobní režie se vypočte jako podíl rozpočtu výrobní režie za období a plánovaného objemu strojních hodin (minut) pracoviště za období (rok).

Kalkulace se sestavuje s pomocí údajů nákladového účetnictví, kde se zjistí skutečné jednicové náklady. Prostřednictvím zjištěného počtu konkrétních výrobků a tzv. kalkulačního toolu (soubor kalkulačních listů vyráběných výrobků) se k jednicovým nákladům výrobku přiřadí náklady režijní.

Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec uvádím na příkladu konkrétního výrobku – jedná se o přepravku typ 20 x 0,5 l KOMBI regenerát (Obr. 8).

Tab. 4 Kalkulace nákladů – přepravka typ 20 x 0,5 l KOMBI regenerát

	v Kč
Spotřeba přímého materiálu	34,02
Zásobovací režie (% sazba z Kč zákl. mat.)	0,47
Osobní náklady jednicových dělníků	2,79
Kalkulační odpis stroje	2,32
Kalkulační odpis formy	3,84
Spotřeba přímé el. energie	3,30
Kooperace	0,00
Náklady výroby	46,74
Režijní náklady (% sazba přes strojní min.)	13,94
Přímé náklady prodeje	0,29
Nákladová cena	60,97
Zisková přírážka (5 % z nákladové ceny)	3,05
Doporučená prodejní cena	64,02

Firma používá kalkulační vzorec, kdy nejprve určí náklady výroby sečtením následujících položek:

- **spotřeba přímého materiálu** na jednu měrnou jednotku nebo kus,
- **zásobovací režie**, která se stanovuje přírážkou jako procentní sazba z Kč základního materiálu,
- **osobní náklady jednicových dělníků**, které se přiřazují přes normohodiny,
- **kalkulační odpis stroje** a **kalkulační odpis formy** se přiřazují přes strojní minuty,
- **spotřeba přímé elektrické energie** se opět přiřazuje přes strojní minuty,

- **kooperace** na kus.

Dalším krokem je určit nákladovou cenu – k nákladům výroby se přičtou:

- **režijní náklady**, které se stanoví přírážkou jako procentní sazba přes strojní minuty,
- **přímé náklady prodeje** na kus.

Posledním krokem je přičíst k nákladové ceně ziskovou přírážku, která je 5 % z nákladové ceny, a výsledkem je doporučená prodejní cena.

6.7 Systém rozpočtovnictví ve společnosti

Rozpočtovým obdobím je kalendářní rok. Rozpočtované údaje se dále rozdělují do jednotlivých měsíců.

Druhy podnikových rozpočtů

Firma sestavuje **celopodnikové rozpočty** sestavované za podnik jako celek (rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka, rozpočet peněžních toků) a **střediskové rozpočty**, které stanovují úkoly pro konkrétní středisko.

Rozpočetní výsledovka

Sestavení rozpočetní výsledovky ve společnosti předchází sestavení operativních plánů, vyjádřených v naturálních jednotkách, především:

- předpokládané spotřeby jednicových nákladů pro plánovaný objem výnosů,
- spotřeby režijních nákladů středisek,
- rozpočtovaných výnosů odvozených na základě objemu plánovaného prodeje a předpokládaných prodejních cen.

Rozpočetní výsledovka je znázorněna v příloze P I.

Střediskové rozpočty

Obsah střediskových rozpočtů závisí na typu střediska, tzn. na tom zda odpovídají za náklady, výnosy nebo za zisk.

- **nákladová střediska** – odpovídají za náklady, u nákladových středisek se porovnávají standardy spotřeby se skutečnými náklady. Ve společnosti jsou to všechna střediska s výjimkou realizačních středisek.
- **výnosová střediska** – odpovídají za objem tržeb a jsou to všechna realizační střediska.
- **zisková** – ve společnosti jsou to kumulovaná střediska např. závod Plasty (součet středisek začínajících v číselníku středisek písmenem P). V těchto střediscích – relativně samostatných divizích se porovnává plánovaný prodej a plánované náklady se skutečností. Rozpočet má podobu rozpočetní výsledovky.

Způsob sestavení celopodnikového rozpočtu

Ve společnosti se používá tzv. **protisměrné plánování a rozpočtování**. Vedení společnosti určuje a kvantifikuje hlavní plánované cíle. Na základě zadání, finanční ředitel s pomocí útvaru controlling koordinuje tvorbu podnikových rozpočtů tak, aby bylo dosaženo cílových hodnot při vyváženosti všech podnikových činností. Výsledný rozpočet pak předkládá ke schválení vedení společnosti. Po schválení se rozpočet stává závazným pro všechny podnikové útvary.

Metody sestavení rozpočtů režijních nákladů středisek

Při sestavování rozpočtů se ve společnosti používá kombinace více metod:

- a) **metoda vycházející z údajů o nákladech v minulosti**, pomocí indexů se pak údaje o minulosti upravují (zejm. spotřeba olejů, spotřeba pohonných hmot, spotřeba kancelářských potřeb, spotřeba hygienických a čistících prostředků, spotřeba osobních ochranných pomůcek, náklady na reprezentaci, cestovné, poštovné, telekomunikační poplatky, odpady, dary aj.)
- b) **rozpočty se odvozují od budoucích očekávaných aktivit a očekávaných cen** (zejm. spotřeba přímých jednicových nákladů, spotřeba energie, opravy, propagace, nájemné, provize, údržba softwaru aj.).

Forma rozpočtu

Rozpočet ve společnosti se sestavuje jako **pevný rozpočet**. Rozpočet tak představuje absolutní částku, která stanovuje limit režijních nákladů.

Rozpočet je detailní podle jednotlivých druhů nákladů, pro každý nákladový druh se údaj kombinuje s účelem, na jaký bude náklad spotřebován.

Kontrola rozpočtu

Kontrola rozpočtu ve společnosti vychází z průběžného srovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot, ze srovnání se vyčíslují odchylky, které se následně analyzují. Odchylky se vyčíslují prostým porovnáním hodnot položek pevného rozpočtu a skutečnosti.

Odchylky jednicových nákladů jsou ve společnosti zjišťovány jako:

- **množstevní odchylka** - odráží odchylku ve spotřebovaném množství vstupu při standardní ceně pořizovaného vstupu,
- **cenová odchylka** – říká, jak se při skutečném množství spotřebovaného vstupu promítla do výsledku hospodaření odchylka mezi skutečnou a standardní cenou vstupu.

U jednicového materiálu se ještě zjišťuje

- **sortimentní odchylka** – říká, jak se skutečný sortiment promítl do výsledku hospodaření oproti standardnímu sortimentu.

Odchylky režijních nákladů se zjišťují, jako spotřební a objemové odchylky.

- **spotřební odchylka** vyjadřuje, o jakou částku se skutečná spotřeba režijních nákladů lišila od spotřeby režijních nákladů, která byla stanovena fixním rozpočtem.
- **objemová odchylka** vypovídá o tom, zda celková částka standardních režijních nákladů střediska byla celá pokryta skutečně dosaženým objemem výkonů.

7 ZHODNOCENÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Společnost Alfa Plastik, a. s. se vyznačuje vysokým podílem nákladů k výnosům. Je to způsobeno mnoha faktory, z nichž v poslední době nejvýznamnějším bylo odkoupení majetku bývalého hlavního konkurenta Strojplast Tachov. Společnost není schopna získat odpovídající zakázkovou náplň a nevyužívá tak své kapacitní možnosti fixních aktiv. Firma by tedy měla buď získat nové zakázky nebo prodat nevyužitou část fixních aktiv. První možnost se bude ovšem obtížně realizovat zejména v důsledku celosvětové finanční krize. Jednou z oblastí, které by měla firma věnovat větší pozornost je marketing. Větší propagací by se jí mohlo podařit zvýšit svou zakázkovou náplň. V době krize jsou totiž marketingové výdaje často hozeny přes palubu. To je však chybou. Je moudré náklady řídit, ale ne přestat s podporou značky.

Firma má podle mého názoru zdravou strukturu nákladů. Převládá výkonová spotřeba, což je pro výrobní podniky charakteristické. Společnost nečlení náklady na variabilní a fixní. Používá náhradní řešení, kdy variabilní náklady považuje za jednicové a režijní za fixní. Toto řešení však není úplně vhodné, protože existují položky, které jsou jednicové a zároveň fixní a naopak položky režijní a z hlediska objemu prováděných výkonů variabilní (příklady jsou uvedeny v kapitole Jednicové a režijní náklady). Firma by se měla více zabývat členěním nákladů na fixní a variabilní, protože toto členění je důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Například by se dalo zjistit, jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, pokud by se zvýšil objem výroby konkrétního výrobku o 10 %.

Členění nákladů v **nákladovém účetnictví** je dostatečně podrobné. Vytváří základní předpoklady pro řízení nákladů. Informace z nákladového účetnictví umožňují zejména sestavení výsledné kalkulace, hospodárnostní kontrolu středisek, zjištění a analýzu podnikového výsledku apod.

Vedení nákladového účetnictví ve společnosti umožňuje řízení po výkonové i odpovědnostní linii řízení. Náklady se zachycují podle místa vzniku – středisek. Veškerá činnost podniku je rozdělena mezi střediska. Ty si předávají výkony prostřednictvím vnitropodnikových cen, postavených ve většině případů na základě předem stanovených nákladů. Přímo v účetním systému lze srovnat skutečnost s rozpočtovanou výší a zjistit příslušný rozdíl, jímž se výkon nebo útvar podílí na hospodaření celého podniku.

Nákladové účetnictví společnosti umožňuje zjišťování odchylek jednicových nákladů od norem až následně. Po celý průběh výrobního procesu není tedy k dispozici informace o přiměřenosti vznikajících nákladů. Tato metoda umožňuje shromáždit, zachytit a zjistit skutečné vlastní náklady výkonu a tak poskytnout podklady pro sestavení výsledné kalkulace, ale neslouží jako podklad pro operativní rozhodnutí při řízení výrobního procesu. Pro operativní řízení je vhodná metoda standardních nákladů, která umožňuje okamžitě zjišťovat odchylky mezi skutečnou a normovanou výší nákladů. Tato metoda však klade zvýšené nároky na informační zajištění – spotřeba jednicových nákladů na konkrétní výkony musí být již na prvotním dokladu rozdělena na náklady vyjádřené v předem stanoveném ocenění a v normované spotřebě a na odchylky. Současná aplikace podnikového informačního systému neumožňuje metodu standardních nákladů využívat. Doporučovala bych však to, aby následně zjištěnou odchylkou jednicových nákladů od norem, bylo zatěžováno středisko, které je za vznik odchylky odpovědné, tzn. technická příprava výroby, výrobní středisko nebo zásobovací středisko.

Společnost má vytvořenu základní podmínku pro **sestavování kalkulací** a tou je existence norem spotřeby ekonomických zdrojů.

Kalkulace představují základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů, dále mají význam při plánování a kontrole v operativním řízení a slouží také jako podklad pro stanovení cen výkonů.

Režijní náklady se v kalkulačním vzorci člení obvykle podle funkce, kterou zastávají při průběhu daného výrobního procesu na výrobní režii, správní režii, zásobovací režii a odbytovou režii. Ve společnosti se v kalkulačním vzorci používá jen zásobovací a ostatní režie, což omezuje informační hodnotu kalkulace. Proto by bylo vhodné, aby firma používala různé druhy režii.

Ve společnosti se používá absorpční kalkulace, ta poskytuje primární informaci o nákladech kalkulovaného výkonu, lze ji využít k stanovení cen výkonů, k ocenění změny stavu vnitropodnikových zásob apod. Absorpční kalkulace však nebere zřetel na různý charakter fixních a variabilních nákladů, přičítá podíl fixních nákladů výkonům podle zvolených rozvrhových základů režijních nákladů. Nepřesnost vznikající při kalkulování pomocí úplných nákladů odstraňuje kalkulace neúplných (variabilních) nákladů. Tato kalkulace bývá používána jako doplňkový manažerský nástroj, používaný paralelně s jinými systémy

kalkulací, který má své využití v krátkém období. Je vhodný pro efektivní manažerské rozhodování při operativním řízení. Proto bych firmě doporučovala využívat současně s absorpční metodou kalkulace i tuto metodu.

Dále by možná stálo za uvážení využití kalkulační metody Activity Based Costing, která je popsána v teoretické části. Tato moderní metoda řízení nákladů se snaží zjistit skutečné příčiny vzniku nákladů. Její aplikace může mít kladný vliv na výkonnost firmy a také na její ziskovost. S implementací ABC systému však souvisí i mnoho překážek (např. pracnost), a proto často firmy její využití zavrhnou.

Proces rozpočetnictví je ve společnosti velmi časově náročný. Začíná v září a končí koncem roku, proces je komplikovaný vlivem širokého sortimentu výrobků, materiálů a množstvím dodavatelů i odběratelů. Společnost navíc disponuje velkým množstvím útvarů a středisek.

Rozpočetnictví společnosti je založeno na pevných rozpočtech, není schopno se pružně přizpůsobovat neočekávaným změnám. Odchyly se vyčíslují porovnáním hodnot položek pevného rozpočtu a skutečnosti. Vypovídací schopnost takové kontroly je však nízká. Odchyly vypovídají jen o nákladové disciplině daného střediska při plnění zadaných limitů. Spotřebu nákladů ve středisku není možné poměřovat s objemem činnosti, kterou středisko provedlo. Překročení rozpočtovaných nákladů tak může signalizovat nejen nedodržení limitů, ale může být také důsledkem zvýšené aktivity střediska. Rozpočty jsou orientovány na výsledek, nikoliv na příčiny.

V oblasti rozpočtů bych doporučovala použití flexibilních nebo klouzavých rozpočtů. Rozpočetnictví ve společnosti by tak bylo schopné se přizpůsobovat změnám a výkyvům v hospodaření společnosti.

Z moderních metod v oblasti rozpočetnictví, které by se daly ve společnosti použít, bych zmínila metodu Activity Based Budgeting, která souvisí s kalkulační metodou Activity Based Costing a je tedy založena na stejných principech. Aplikace nástrojů procesního řízení nákladů (Activity Based Cost Management) ve firmě je ve srovnání s tradičními metodami značně komplikovanější, což je asi jedním z důvodů, proč procesní řízení nákladů ve firmách zatím není tolik realizováno.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo provést analýzu nákladů podniku, zhodnotit, jak jsou v podniku náklady řízeny, a navrhnout, jak by se dalo řízení nákladů ve společnosti zlepšit. Práce se skládá ze dvou částí – z teoretické a praktické.

Teoretická část byla zaměřena na rozbor literárních pramenů, pojednávajících o nákladech a o nástrojích používaných při řízení nákladů. V praktické části jsem uvedla nejprve charakteristiku společnosti Alfa Plastik, a.s., a poté jsem se věnovala již samotné analýze nákladů a jejich řízení v podniku. V charakteristice firmy nechybí informace o historii společnosti, o jejím současném postavení na trhu, je zde popsán výrobní program a organizační struktura společnosti. Dále jsem stručně charakterizovala odvětví a nakonec jsem provedla SWOT analýzu. V části analýzy nákladů jsem nejprve zhodnotila vývoj nákladů za posledních pět let, dále jsem analyzovala druhové členění nákladů, a také jsem se věnovala členění nákladů na jednicové a režijní. Dále jsem krátce charakterizovala útvary zabývající se plánováním, zachycováním a kontrolou nákladů. V oblasti řízení nákladů jsem se věnovala tomu, jak je ve společnosti vedeno nákladové účetnictví, jak firma provádí kalkulaci nákladů a jak je uspořádán systém rozpočetnictví ve společnosti. V závěru mé práce jsem zhodnotila přednosti a nedostatky současného řízení nákladů a navrhla jsem doporučení pro jeho zlepšení.

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

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] *Alfa Plastik, a. s.* [online]. [cit. 26-03-2010]. Dostupný z WWW: <www.alfaplastik.cz>.
- [2] DRÁŽDIL, M. *Panoráma zpracovatelského průmyslu ČR 2008*. Praha: 2009. Kapitola OKEČ 25. 127 – 136 s.
- [3] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 264 s. ISBN 80-7357-084-X.
- [4] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: Prospektum, 1995. 104 s. ISBN 80-7175-025-5.
- [6] HRADECKÝ, M., LANČA J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2417-3.
- [7] Interní materiály firmy
- [8] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [9] KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [10] LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [11] MACÍK, K. *Kalkulace nákladů: Základ podnikového controllingu*. 1. vyd. Ostrava: MONTANEX, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.
- [12] *Nauka o podniku* [online]. [cit. 09-03-2010]. Dostupný z WWW: <http://nop.topsid.com/index.php?war=cviceni_2&unit=cleneni_nakladu>.
- [13] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

- [14] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [15] SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. 4. akt. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [16] SYNEK, M. a kol. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2000. 456 s. ISBN 80-7179-388-4.
- [17] *Výpis z obchodního rejstříku* [online]. [cit. 26-03-2010]. Dostupný z WWW: <http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/report?sysinf.vypis.CEK=153480&sysinf.vypis.rozsah=aktualni&sysinf.@typ=transformace&sysinf.@strana=report&sysinf.vypis.typ=XHTML&sysinf.vypis.klic=647040122f8292b8efc8a3444fecef78&sysinf.spis.@oddil=B&sysinf.spis.@vlozka=1093&sysinf.spis.@soud=Krajsk%FDm%20soudem%20v%20Ostrav%EC&sysinf.platnost=23.04.2010>.
- [18] WÖHE, G. *Úvod do podnikového hospodářství*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995. 748 s. ISBN 80-7179-014-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
b	Variabilní náklady na 1 jednotku
BZ	Bod zvratu
F	Fixní náklady
MG	Malá gramáž
N	Celkové náklady
N_j	Průměrné náklady
p	Cena výrobku
PaM	Práce a mzdy
q	Objem výroby v naturálních jednotkách
R&D	Research & Development
Sh	Strojní hodina
T	Tržby
TG	Těžká gramáž

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Průběh jednotlivých typů celkových variabilních nákladů.....</i>	17
<i>Obr. 2 Průběh jednotlivých typů průměrných variabilních nákladů</i>	17
<i>Obr. 3 Průběh celkových fixních nákladů</i>	18
<i>Obr. 4 Průběh průměrných fixních nákladů</i>	18
<i>Obr. 5 Analýza bodu zvratu</i>	20
<i>Obr. 6 Kalkulační systém a jeho členění.....</i>	23
<i>Obr. 7 Struktura ceny.....</i>	30
<i>Obr. 8 Kompakt kombi 20/0,5 l.....</i>	41
<i>Obr. 9 Klinik box 30 litrů.....</i>	41
<i>Obr. 10 Přepravka N na pečivo</i>	41
<i>Obr. 11 Kbelík 15 l</i>	41
<i>Obr. 12 Organizační struktura podniku Alfa Plastik, a. s.</i>	43
<i>Obr. 13 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za období 2004 – 2008 (v tis. Kč)</i>	45
<i>Obr. 14 Druhé členění nákladů ve firmě Alfa Plastik, a. s.</i>	48
<i>Obr. 15 Podíl jednicových a režijních nákladů na nákladech celkových</i>	50
<i>Obr. 16 Ukázka analytického členění spotřeby materiálu a energie</i>	52
<i>Obr. 17 Ukázka účtů vnitropodnikového účetnictví.....</i>	54
<i>Obr. 18 Ukázka sazeb strojů závodu Plasty</i>	57

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření za období 2004 – 2008.....</i>	<i>45</i>
<i>Tab. 2 Druhové členění nákladů ve firmě Alfa Plastik, a. s.....</i>	<i>47</i>
<i>Tab. 3 Rozdělení nákladů na jednicové a režijní s vyjádřením jejich procentuálních podílů.....</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 4 Kalkulace nákladů – přepravka typ 20 x 0,5 l KOMBI regenerát.....</i>	<i>58</i>

SEZNAM PŘÍLOH

P I Rozpočetní výsledovka za rok 2008

PŘÍLOHA P I: ROZPOČETNÍ VÝSLEDOVKA ZA ROK 2008

	Roční plán	Plán	Skutečnost	Rozdíl	Plán kum.	skutečnost kum	Rozdíl kum.
Tržby za vlastní výroby - ZP	1 069 184 000	71 096 000	36 822 864	-34 273 136	1 069 184 000	789 386 974	-279 797 026
Tržby za vlastní výroby - ZN	104 650 000	7 200 000	5 705 151	-1 494 849	104 650 000	106 460 118	1 810 118
Tržby za služby	14 708 000	1 597 000	2 162 963	565 963	14 708 000	13 015 993	-1 692 007
Tržby za zboží - prodejna	4 500 000	250 000	324 030	74 030	4 500 000	4 054 737	-445 263
Tržby za zboží - kooperace	15 475 000	700 000	758 993	58 993	15 475 000	16 956 259	1 481 259
Změna stavu ned. výroby		-297 000	147 382	444 382		-9 127 645	-9 127 645
Změna stavu polotovarů			-1 215 440	-1 215 440		-336 025	-336 025
Změna stavu hot. výrobků ZP			5 537 606	5 537 606		23 858 027	23 858 027
Změna stavu hot. výrobků ZN							
Aktivace materiálu a zboží	34 553 000	784 000	725 237	-58 763	34 553 000	28 920 810	-5 632 190
Aktivace dlouh. hmot. majetku						103 364	103 364
Tržby z prodeje dlouh. majetku	3 000 000				3 000 000	749 420	-2 250 580
Tržby z prodeje materiálu	7 000 000	583 000	1 736 107	1 153 107	7 000 000	17 682 673	10 682 673
Tržby z prodeje palet	1 500 000	125 000	141 310	16 310	1 500 000	4 139 724	2 639 724
Ostatní provozní výnosy	5 650 000	1 335 000	1 828 966	493 966	5 650 000	6 439 063	789 063
* Provozní výnosy celkem	1 260 220 000	83 373 000	54 675 169	-28 697 831	1 260 220 000	1 002 303 492	-257 916 508
* Finanční výnosy			7 568 577	7 568 577		17 690 882	17 690 882
* Mimořádné výnosy			1 416 908	1 416 908		1 635 921	1 635 921
* Vnitropodnikové výnosy	231 863 500	20 800 500	19 295 284	-1 505 216	231 863 500	217 055 069	-14 808 431
Energetika	22 188 000	2 121 500	2 121 500		22 188 000	22 188 000	
Doprava	4 490 500	379 000	131 455	-247 545	4 490 500	2 405 457	-2 085 043
Vlečka	5 289 500	400 000	88 738	-311 262	5 289 500	2 484 300	-2 805 200
Kamióny	300 000	25 000	21 504	-3 496	300 000	364 800	64 800
Nástrojárna	10 000 000	550 000	863 436	313 436	10 000 000	7 326 233	-2 673 767
Zlomkové listky	4 092 000	338 500	197 559	-140 941	4 092 000	3 753 891	-338 109
Informační technologie	5 026 500	411 500	27 450	-384 050	5 026 500	661 550	-4 364 950
Regenerace	2 119 000	175 500	25 369	-150 131	2 119 000	740 627	-1 378 373
Zkušebna	950 000	45 000	81 945	36 945	950 000	2 268 645	1 318 645
Uklízečky	1 695 500	141 500	85 592	-55 908	1 695 500	1 341 392	-354 108
Údržba PV	18 366 500	1 368 000	1 448 014	80 014	18 366 500	13 777 598	-4 588 902
Režie řízení výrob. středisek	61 486 000	6 097 000	5 221 047	-875 953	61 486 000	58 248 070	-3 237 930
Příspěvek na správu	41 707 500	4 205 500	4 980 500	775 000	41 707 500	48 444 500	6 737 000
Příspěvek na odbyt	46 590 000	3 753 000	3 753 000		46 590 000	46 590 000	
Příspěvek na zásobování	7 562 500	789 500	248 176	-541 324	7 562 500	6 303 422	-1 259 078
Mezizávodové převody						156 583	156 583
** Výnosy celkem	1 492 083 500	104 173 500	82 955 938	-21 217 562	1 492 083 500	1 238 685 363	-253 398 137
Spotřeba ZM - TP	601 999 500	40 438 000	15 305 059	-25 132 941	601 999 500	367 933 589	-234 065 911
Spotřeba ZM - čistý regenerát	33 725 000	672 000	1 180 020	508 020	33 725 000	54 109 463	20 384 463
Spotřeba ZM - SV	14 500 000	700 000	1 885 314	1 185 314	14 500 000	12 432 880	-2 067 120
Spotřeba PM	16 957 000	1 104 000	1 194 645	90 645	16 957 000	19 799 030	2 842 030
Spotřeba NM	29 990 000	1 388 000	2 539 558	1 151 558	29 990 000	49 608 046	19 618 046
Spotřeba přímého materiálu	697 171 500	44 302 000	22 104 597	-22 197 403	697 171 500	503 883 009	-193 288 491
Spotřeba ost. drobného majetku	7 507 000	320 000	342 000	22 000	7 507 000	5 312 113	-2 194 887
Spotřeba regen. k přečištění	30 360 000	584 000	271 309	-312 691	30 360 000	24 499 116	-5 860 884
Spotřeba PHM - benzín	418 000	32 000	48 306	16 306	418 000	472 616	54 616
Spotřeba PHM - nafta	1 597 000	129 000	151 254	22 254	1 597 000	2 125 869	528 869
Spotřeba olejů	2 509 000	229 000	123 267	-105 733	2 509 000	954 418	-1 554 582
Spotřeba plynu	470 000	39 500	46 140	6 640	470 000	990 821	520 821
Spotřeba kanc. potřeb	606 000	45 000	-4 067	-49 067	606 000	575 571	-30 429
Spotřeba hyg., čist. prostředků	520 000	40 500	27 071	-13 429	520 000	521 998	1 998
Spotřeba ost. rež. materiálu	10 149 500	799 500	485 388	-314 112	10 149 500	8 838 755	-1 310 745
Spotřeba os. ochran. pomůcek	783 500	36 000	62 846	26 846	783 500	526 053	-257 447
* Spotřeba materiálu	752 091 500	46 556 500	23 658 110	-22 898 390	752 091 500	548 700 338	-203 391 162
Spotřeba elektrické energie	63 536 500	4 516 500	2 835 088	-1 681 412	63 536 500	48 911 648	-14 624 852
Spotřeba vody	1 974 500	158 000	144 670	-13 330	1 974 500	1 694 108	-280 392
Spotřeba zemního plynu	11 325 500	1 928 000	2 154 692	226 692	11 325 500	11 857 104	531 604
* Spotřeba energií	76 836 500	6 602 500	5 134 450	-1 468 050	76 836 500	62 462 861	-14 373 639
Prodané zboží - prodejna	3 337 000	183 000	181 112	-1 888	3 337 000	3 049 780	-287 220
Prodané zboží - kooperace	14 935 000	671 000	781 726	110 726	14 935 000	16 188 106	1 253 106
Opravy - stavební	2 950 000	10 000	103 589	93 589	2 950 000	486 676	-2 463 324
Opravy - ostatní	12 060 000	955 000	554 346	-400 654	12 060 000	8 230 991	-3 829 009
Cestovné	1 489 500	118 500	406 291	287 791	1 489 500	1 619 775	130 275
Náklady na reprezentaci	158 500	12 500	31 884	19 384	158 500	176 798	18 298

Poštovné	214 500	18 000	24 937	6 937	214 500	199 775	-14 725
Telekomunikační poplatky	2 221 000	179 500	182 899	3 399	2 221 000	2 176 239	-44 761
Nájemné za DNM							
Nájemné za budovy, místnosti	6 797 500	557 500	578 751	21 251	6 797 500	6 821 204	23 704
Nájemné za movitosti	700 000	57 500	85 940	28 440	700 000	1 373 081	673 081
Nájemné z leasingových smluv	30 349 000	2 386 000	936 272	-1 449 728	30 349 000	26 511 759	-3 837 241
Poplatky	33 500		704	704	33 500	1 358 595	1 325 095
Náklady na propagaci	1 762 500	318 500	295 355	-23 145	1 762 500	1 068 693	-693 807
Náklady na sřežení objektu	2 708 000	225 500	125 000	-100 500	2 708 000	2 330 168	-377 832
Stočné	869 500	69 500	26 545	-42 955	869 500	832 323	-37 177
Ostatní služby	12 603 500	866 500	1 710 010	843 510	12 603 500	13 658 395	1 054 895
Provize	250 000	20 000	565 800	545 800	250 000	792 555	542 555
Odpady	645 500	32 500	37 322	4 822	645 500	567 661	-77 839
Údržba softwaru	2 320 500	40 000	35 244	-4 756	2 320 500	2 014 111	-306 389
Náklady na vzdělávání a výcvik	1 215 000	67 000	77 536	10 536	1 215 000	824 718	-390 282
Kooperace	21 790 500	1 317 000	1 423 799	106 799	21 790 500	24 155 462	2 364 962
Kooperace - cizí VD	4 400 000		56 124	56 124	4 400 000	10 594 062	6 194 062
Dopravní náklady	21 849 500	1 462 500	1 850 587	388 087	21 849 500	17 145 734	-4 703 766
* Ostatní služby celkem	110 730 000	7 617 500	8 012 823	395 323	110 730 000	112 424 534	1 694 534
Úkolová mzda	34 595 500	2 924 500	1 272 294	-1 652 206	34 595 500	26 928 316	-7 667 184
Ostatní mzda	116 470 500	12 319 500	9 838 398	-2 481 102	116 470 500	108 315 785	-8 154 715
* Mzdové náklady	151 066 000	15 244 000	11 110 692	-4 133 308	151 066 000	135 244 101	-15 821 899
Příjmy společníků							
Odměny statutárních orgánů	1 776 000	148 000	139 000	-9 000	1 776 000	1 767 000	-9 000
Zákonné a ost. soc. pojištění	52 873 000	5 334 500	3 765 338	-1 569 162	52 873 000	46 976 352	-5 896 648
Zákonné a ost. soc. náklady	3 056 000	246 000	155 473	-90 527	3 056 000	2 167 462	-888 538
* Osobní náklady	208 771 000	20 972 500	15 170 503	-5 801 997	208 771 000	186 154 915	-22 616 085
Daň silniční	132 500	7 000	33 118	26 118	132 500	127 460	-5 040
Daň z nemovitosti	252 500				252 500	378 057	125 557
Ostatní daně a poplatky	230 500	15 500	86 518	71 018	230 500	219 452	-11 048
Zůstat. cena prodaného DM						58 712	58 712
Prodáný materiál - materiál	5 932 000	494 000	1 621 745	1 127 745	5 932 000	15 510 355	9 578 355
Prodáný materiál - palety	1 500 000	125 000	367 186	242 186	1 500 000	4 259 848	2 759 848
Dary	55 500	12 500	3 310	-9 190	55 500	6 988	-48 512
Odpis pohledávek			5 377 604	5 377 604		5 625 555	5 625 555
Ostatní provozní náklady	2 270 000	140 000	2 261 899	2 121 899	2 270 000	5 290 152	3 020 152
Odpis - DNM	3 232 500	221 500	219 028	-2 472	3 232 500	3 189 297	-43 203
Odpis - DHM - Budovy a stavby	5 908 000	490 000	472 848	-17 152	5 908 000	5 689 685	-218 315
Odpis - DHM - Sam. movité věci	10 356 000	652 500	766 127	113 627	10 356 000	10 560 592	204 592
Odpis - DHM - Lisovací nástroj	1 775 500	117 500	204 684	87 184	1 775 500	2 850 090	1 074 590
Vyúčtování ZC - DNM a DHM							
Tvorba zákonných a ost. rezerv			-2 724 266	-2 724 266		-3 352 383	-3 352 383
Tvorba zákonných a ost. OP							
* Provozní náklady celkem	1 215 004 000	85 974 500	62 724 634	-23 249 866	1 215 004 000	989 908 634	-225 095 366
*** HV provozní	45 216 000	-2 601 500	-8 049 465	-5 447 965	45 216 000	12 394 858	-32 821 142
Bankovní úroky	7 766 000	639 000	797 585	158 585	7 766 000	9 508 066	1 742 066
Ostatní finanční úroky			218 096	218 096		2 308 712	2 308 712
Ostatní finanční náklady	1 650 000	120 000	2 934 568	2 814 568	1 650 000	17 548 935	15 898 935
* Finanční náklady celkem	9 416 000	759 000	3 950 248	3 191 248	9 416 000	29 365 714	19 949 714
*** HV z finančních operací	-9 416 000	-759 000	3 618 329	4 377 329	-9 416 000	-11 674 832	-2 258 832
*** HV za běžnou činnost	35 800 000	-3 360 500	-4 431 135	-1 070 635	35 800 000	720 026	-35 079 974
* Mimořádné náklady celkem			5 834	5 834		27 463	27 463
*** HV mimořádný			1 411 074	1 411 074		1 608 457	1 608 457
* Vnitropodnikové náklady	231 863 500	20 800 500	19 295 284	-1 505 216	231 863 500	217 055 069	-14 808 431
Energetika	22 188 000	2 121 500	2 121 500		22 188 000	22 188 000	
Doprava	4 490 500	379 000	131 455	-247 545	4 490 500	2 405 457	-2 085 043
Vlečka	5 289 500	400 000	88 738	-311 262	5 289 500	2 484 300	-2 805 200
Kamióny	300 000	25 000	21 504	-3 496	300 000	364 800	64 800
Nástrojárna	10 000 000	550 000	863 436	313 436	10 000 000	7 326 233	-2 673 767
Zlomkové lístky	4 092 000	338 500	197 559	-140 941	4 092 000	3 753 891	-338 109
Informační technologie	5 026 500	411 500	27 450	-384 050	5 026 500	661 550	-4 364 950
Regenerace	2 119 000	175 500	25 369	-150 131	2 119 000	740 627	-1 378 373
Zkušebna	950 000	45 000	81 945	36 945	950 000	2 268 645	1 318 645
Uklízečky	1 695 500	141 500	85 592	-55 908	1 695 500	1 341 392	-354 108
Údržba PV	18 366 500	1 368 000	1 448 014	80 014	18 366 500	13 777 598	-4 588 902
Režie řízení výrob. středisek	61 486 000	6 097 000	5 221 047	-875 953	61 486 000	58 248 070	-3 237 930
Příspěvek na správu	41 707 500	4 205 500	4 980 500	775 000	41 707 500	48 444 500	6 737 000
Příspěvek na odbyt	46 590 000	3 753 000	3 753 000		46 590 000	46 590 000	