

# **Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě EXERION Precision Technology Olomouc s.r.o.**

Gabriela Lounová

---

Bakalářská práce  
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2011/2012

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Gabriela LOUNOVÁ**  
Osobní číslo: **M09076**  
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Exerion PTO**

Zásady pro vypracování:

## Úvod

### I. Teoretická část

- Provedte kritický rozbor literárních pramenů zaměřujících se na oblast nákladů a rozpočetnictví.

### II. Praktická část

- Zpracujte analýzu nákladů, současného způsobu řízení nákladů a rozpočetnictví dané firmy.
- Zhodnoťte přednosti a nedostatky současného systému pro řízení nákladů.
- Na základě zjištěných nedostatků zpracujte návrh a doporučení pro firmu.

## Závěr

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

Seznam odborné literatury:

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

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

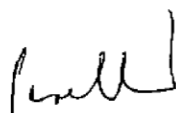
LANDA, Martin a POLÁK, Michal. Ekonomické řízení podniku. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

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

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

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

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012

  
prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
děkanka



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

# PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

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

---

<sup>1</sup> 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 nahlášení 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.

<sup>2</sup> 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 nezahnuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, učiní-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).

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

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

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně

18.5.2012

Šoumota

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

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

## **ABSTRAKT**

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů a jejich řízení ve společnosti EXERION Precision Technology Olomouc s.r.o.. Hlavním cílem je podrobný přehled jednotlivých nákladů z různých úhlů pohledu, nalezení nedostatků v řízení nákladů a návrh na zlepšení pro firmu.

Práce je rozdělena do dvou částí. V té první je proveden rozbor literárních pramenů zaměřujících se na oblast nákladů, rozpočtovnictví a odpovědnostního účetnictví. Druhá praktická část je rozdělena na představení společnosti, její vývoj a zaměření výroby, analýzu nákladů dle druhu a účelu a odpovědnostní účetnictví.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, odpovědnostní účetnictví, analýza nákladů, rozpočtovnictví

## **ABSTRACT**

This thesis deals with the analysis of costs and their management in the company EXERION Precision Technology Olomouc s.r.o.. The main objective is a detailed overview of the costs from different perspectives, finding weaknesses in cost control and the proposed improvements for the company.

The work is divided into two parts. In the first phase are analyzed literatures focusing on costs, budgeting and responsibility accounting. The second part is divided into introduction of the company, its development and specialization of production, cost analysis by type and purpose and responsibility accounting.

Keywords: management accounting, responsibility accounting, cost analysis, budgeting

Na úvod této práce bych chtěla poděkovat společnosti EXERION Precision Technology Olomouc s.r.o., především Ing. Petru Maturovi, za poskytnuté interní informace a jeho praktické a odborné rady při zpracování mé práce.

Dále bych chtěla poděkovat svému odbornému vedoucímu, doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D., za jeho připomínky a rady při vypracování práce a v neposlední řadě bych chtěla také poděkovat mé rodině za jejich velkou podporu a trpělivost.

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

## OBSAH

<b>ÚVOD .....</b>	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST .....</b>	<b>12</b>
<b>1 POJEM ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>13</b>
1.1 MANAŽERSKÉ A FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ.....	13
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	15
<b>2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>17</b>
2.1 STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	17
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ A JEJICH VÝZNAM.....	17
2.2.1 Druhové členění .....	18
2.2.2 Účelové členění .....	18
2.2.3 Členění nákladů v závislosti na změně objemu výkonu .....	20
2.2.4 Náklady z hlediska rozhodování .....	22
<b>3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>24</b>
3.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	24
3.2 EKONOMICKÁ STRUKTURA .....	24
3.3 VNITROPODNIKOVÉ CENY.....	25
3.3.1 Typy vnitropodnikových cen .....	26
3.4 CENTRALIZACE A DECENTRALIZACE .....	27
<b>4 ROZPOČETNICTVÍ .....</b>	<b>29</b>
4.1 DĚLENÍ ROZPOČTŮ Z ČASOVÉHO HLEDISKA .....	29
4.2 ROLE ROZPOČTŮ V PLÁNOVÁNÍ A KONTROLOVÁNÍ.....	29
4.3 PODNIKOVÉ ROZPOČTY.....	30
<b>5 SHRNUÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....</b>	<b>31</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>32</b>
<b>6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>33</b>
6.1 PRODUKTY A VÝROBA .....	33
6.2 HISTORIE A VÝVOJ.....	35
6.2.1 Organizační struktura.....	36
6.3 VÝVOJ ZÁKLADNÍCH EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ.....	37
6.3.1 Výsledek hospodaření.....	37
6.3.2 Vertikální a horizontální analýza .....	38
<b>7 ANALÝZA NÁKLADŮ .....</b>	<b>40</b>
7.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	40
7.2 VÝKONOVÁ SPOTŘEBA .....	40
7.3 OSOBNÍ NÁKLADY .....	42
7.4 NÁKLADOVÉ ÚROKY .....	44
7.5 ODPISY .....	44
7.6 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	45
7.7 FIXNÍ A VARIABILNÍ NÁKLADY .....	46
<b>8 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>47</b>



8.1	EKONOMICKÁ STRUKTURA STŘEDISEK .....	47
8.2	ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE STŘEDISCÍCH .....	48
8.2.1	Kovovýroba.....	48
8.2.2	Montáž .....	48
8.2.3	Nevýrobní střediska.....	48
8.3	SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ .....	49
8.3.1	PTO – kovovýroba.....	50
8.3.2	PTS - montáž.....	51
<b>9</b>	<b>ZHODNOCENÍ ANALÝZY .....</b>	<b>52</b>
<b>10</b>	<b>DOPORUČENÍ .....</b>	<b>53</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>55</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>56</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>58</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ.....</b>	<b>59</b>
	<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>60</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>61</b>

## ÚVOD

*„Obchodní úspěch jest založen na vítězství nad našimi slabostmi. Nepřítel našeho obchodního úspěchu sídlí v nás.“*

(Baťa, 2002, s. 47)

Nejistá ekonomická situace tlačí vrcholový management dělat zásadní rozhodnutí, která jim pomohou udržet své zisky na přijatelné hranici. Snižující se prodej výrobků a služeb a s tím i propad tržeb, nutí společnosti řešit, jak mít co nejmenší náklady. Obecně se nejvíce hovoří o úspoře osobních nákladů, kdy se v první řadě snižují počty zaměstnanců. Snaha o reorganizaci uvnitř společnosti může být v mnoha případech přínosem, otázkou je, zda to společnosti nepřinese více škody než užitku. Propuštění zkušených pracovníků, zejména ve vedení podniku, a jejich nahrazení mladou generací, nemusí být vždy tou nejlepší volbou. Vnější prostředí společnosti je neovlivnitelnou částí, se kterou se musí vedení vyrovnat. V této době je zásadní mít ve vrcholovém managementu, zejména pak na pozici finančního ředitele, zkušené manažery. Jejich analytické myšlení, schopnosti a dovednosti získané během několika let mohou společnosti pomoci přečkat krizové období a dostat svůj zisk zpět do kladných hodnot. Jejich prioritou je nejen zvýšit prodej a získat finanční prostředky na pokrytí nezbytně nutných nákladů, ale zejména pak dobré řízení nákladů.

Cílem této bakalářské práce je detailní analýza nákladů a jejich řízení. Teoretická část je rozdělena na objasnění rozdílu mezi manažerským a finančním účetnictvím, včetně pojetí nákladů v těchto dvou oblastech, samotnou analýzou nákladů podle členění durhového, účelového, dále pak na náklady z hlediska změny objemu výroby a rozhodování. Tato část je ukončena odpovědnostním účetnictvím a rozpočtovým účetnictvím.

Pro aplikaci teoretické části, jsem si vybrala společnost EXERION Precision Technology Olomouc s.r.o.. Záměrem praktické části je analýza nákladů, jejich řízení a odpovědnostní struktura výrobních středisek včetně zjištění odchylek plánovaných rozpočtů se skutečným stavem. Tato část je rozdělena na čtyři hlavní kapitoly. Nejprve se zaměřím na samotné představení společnosti. Její historický vývoj a budoucí výhled, produktové portfolio a vertikální a horizontální analýzu hlavních položek výkazu zisku a ztrát a srovnání výsledku hospodaření v letech 2009 až 2011. Srovnání tohoto tříletého období je z důvodu zajímavého vývoje, který mezi těmito lety nastal a který je níže popsán. V další kapitole se dosta-

nu již na samotnou analýzu nákladů společnosti. Jednotlivé nákladové položky jsou vždy blíže specifikovány a podrobněji popsány v podkapitolách. Další částí je zaměření na odpovědnostní účetnictví s tvorbou rozpočtů pro jednotlivá výrobní střediska. Tato střediska mají svoji ekonomickou strukturu s jasně definovanými odpovědnostními osobami a vytvořený rozpočtový plán, který jsem zde srovnala s reálnými výsledky a analyzovala tak vzniklé odchylky.

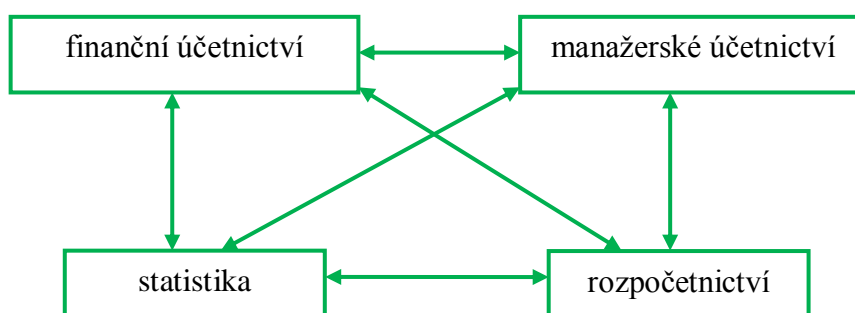
Poslední kapitolou praktické části je doporučení a návrh na zlepšení řízení nákladů ve společnosti, kdy nedostatky tohoto řízení byly v rámci mé bakalářské práce identifikovány a jasně definovány.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 POJEM ÚČETNICTVÍ

Účetnictví podává všem zainteresovaným uživatelům informace o zdatnosti daného podniku. Tím se rozumí, zda se podniku daří efektivně přeměnit získané vstupy na zákazníkem požadované výstupy. Podle využití těchto informací a vztahu uživatele ke společnosti se účetnictví dělí na finanční a manažerské. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 285) Toto rozdělení je v následující podkapitole objasněno.

Dále do oblasti účetnictví Langa (2005, s. 2) zařazuje rozpočetnictví a statistiku. Jejich vzájemný vztah a propojení je zobrazen na následujícím obrázku.



Obr. 1. Propojení jednotlivých složek účetnictví

(Lang, 2005, s. 2)

### 1.1 Manažerské a finanční účetnictví

Jak již bylo zmíněno, účetnictví se rozděluje podle uživatelů, kteří potřebují odlišné informace o podniku. Odlišnost není jen v uživateli, kterým jsou poskytovány informace, ale například i zda se řídí podle určitých striktních pravidel anebo je v závislosti na rozhodnutí vedení podniku. Další odlišností je i pojetí nákladů, kterému jsem věnovala samostatnou podkapitolu.

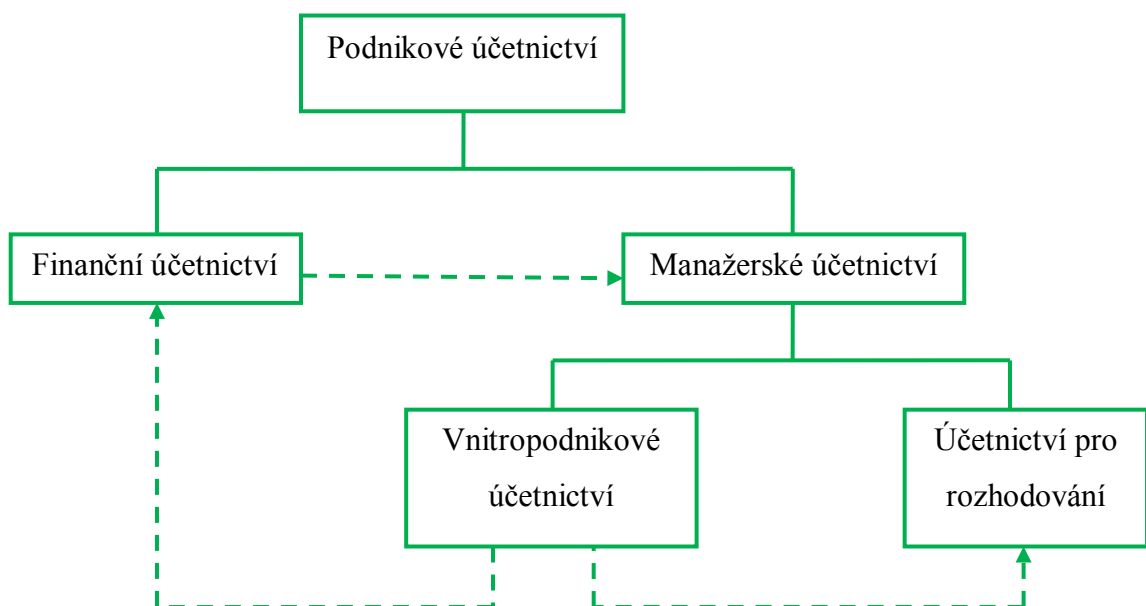
**Ve finančním účetnictví** jsou náklady sledovány za podnik jako celek a jsou určeny zejména pro **externí uživatele**, kterými jsou například odběratelé, dodavatelé, banky a vlastníci kapitálu. Jelikož jsou informace určeny zejména mimo hodnocený subjekt, jsou uživatelé s podnikem různým způsobem spjati a výstupy musí být u tohoto pojetí jednotné. Uživatelé chtějí mít možnost srovnání různých ekonomických ukazatelů. Finanční účetnictví by mělo mít jednotnou úpravu a držet se účetních pravidel, která jsou pro všechny subjekty stejná.

**Manažerské účetnictví** je využíváno **interními uživateli**, proto u tohoto pojetí není žádný jednotný model, jak informace získávat, porovnávat a prezentovat. Vedení podniku, především jeho finanční manažeři, tyto podklady využívají pro rozhodování a kontrolu ekonomické situace společnosti a pro efektivní řízení jejího dalšího vývoje.

Manažerské pojetí účetnictví je označováno jako **nákladové účetnictví** a mělo by dát vedení společnosti potřebné detaily a analýzy ohledně skutečně vynaložených nákladů a výnosů, jak ve vztahu k prodávaným výkonům, tak např. vnitropodnikovým střediskům. Toto obsahové zaměření nákladového účetnictví se nazývá jako **výkonové účetnictví** a má úzkou vazbu na kalkulace výkonů.

Druhou oblast, kterou by mělo manažerské účetnictví plnit, je porovnání a vyhodnocení skutečného stavu se stavem plánovaným, což je nazýváno **odpovědnostním účetnictvím**. Touto problematikou se budu zabývat v samostatné kapitole.

(Popesko, 2009, s. 32; Synek a kolektiv, 2007, s. 82; Landa a Polák, 2008, s. 5)



Obr. 2. Struktura podnikového účetnictví (Landa a Polák, 2008, s. 4)

Finanční účetnictví se zaměřuje zejména na minulost, kdežto manažerské účetnictví by mělo porovnávat skutečnost se žádoucím stavem a zabezpečit budoucí vývoj a trvalý růst firmy. Primárním zaměřením manažerského účetnictví je poskytnout informace o faktorech ovlivňující výši zisku. Největším rozdílem mezi finančním a manažerským účetnictvím

jsou daleko podrobnější informace o struktuře a členění nákladů a výnosů a možnost zaměření se na klíčové oblasti vedoucí ke zvýšení zisku a v delším horizontu hodnoty společnosti.

Tab. 1. Srovnání finančního a manažerského účetnictví (finport.fame.utb.cz)

Účetnictví	Manažerské	Finanční
Uživatelé	Externí	Interní
Časová orientace	Do budoucna	Do minulosti
Úprava	Neregulované	Regulované státem
Ceny	Kalkulované	Reálné
Jednotky	Hodnotové i naturální	Finanční
Charakter	Důvěrné	Veřejné

## 1.2 Pojetí nákladů

Popesko, Jirčíková a Škodáková (2011, s. 16) charakterizují pojetí nákladů ve **finančním účetnictví** jako úbytek ekonomického prospěchu, který se vyznačuje snížením aktiv nebo zvýšením dluhů. Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 72) pojetí nákladů ve finančním účetnictví vysvětlují jako úbytek užitečnosti majetku podniku, aniž by byl sledován účel vynaložení nákladů, a zda je výše nákladů úměrná výsledné činnosti, na kterou byly vynaloženy.

V **manažerském účetnictví** je pojetí nákladů odlišné. Popesko, Jirčíková a Škodáková (2011, s. 16) je označují za ekonomický zdroj, který je účelně vynaložen na ekonomickou činnost podniku. V praxi se setkáváme s nejednou položkou, která se vyskytuje jen ve finančním účetnictví, jako například kurzové rozdíly, nebo naopak pouze v účetnictví manažerském. Podle autorů Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 72) je cílem pojetí manažerského účetnictví podávat manažerům informace o všech jednotlivých činnostech, které probíhají v podniku. Úkolem manažerského účetnictví je tedy kontrolovat poměr mezi spotřebovanými vstupy s peněžním oceněním výstupů.

Ve své práci se budu podrobněji zabývat pojetím nákladů v manažerském účetnictví, které poskytuje vedení podniku podrobné informace o stavu nákladů potřebné pro rozhodování a řízení společnosti. Pro efektivní řízení rozděluje Král (2010, s. 68) v manažerském účetnictví náklady podle druhu a účelu, podle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění, členění z hlediska potřeb rozhodování. Podrobně se některými náklady budu zabývat v následující kapitole.



## 2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Do manažerské zodpovědnosti zahrnují autoři Thomase Edmonds a Cindy Edmonds (2000, s. 4) plánování, organizování a řízení činností podniku. Všechny zmíněné manažerské povinnosti vyžadují informace z minulosti, současnosti a o budoucím vývoji společnosti. Na rozdíl od finančního účetnictví, které pracuje s fakty z minulých let, manažeři očekávají „co se stane zítra“. (vlastní překlad)

### 2.1 Struktura manažerského účetnictví

Podle úkolů, které manažerské účetnictví provádí, autoři Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 76) předpokládají, že by dnešní manažerské účetnictví mělo mít integraci s **nákladovým účetnictvím, rozpočtováním a kalkulací**. Kdy první ze zmíněných dokáže předpovědět budoucí vývoj pomocí sledování tendence vývoje z historických dat. Rozpočtování rozdělují jednotlivým útvarům úkoly v nákladech pro budoucí vývoj. Poslední zmíněným byla kalkulace, která zahrnuje celý výrobní proces, od vývoje a technických příprav výrobku až po konečné zhotovení.

### 2.2 Členění nákladů a jejich význam

Aby vedení podniku mohlo lépe porozumět nákladům a efektivně je řídit, rozdělují se náklady do několika skupin podle různých kritérií. Jejich rozdělení podle určitých hledisek umožňuje managementu podniku lépe porozumět jednotlivým složkám a pozorovat jejich chování v různých situacích. Pro lepší přehlednost jsem nejprve zobrazila v tabulce č. 2 ty skupiny nákladů, které jsem níže charakterizovala.

Tab. 2. Struktura nákladů (vlastní zpracování)

<b>Druhovému členění</b>	<b>Náklady v závislosti na změně objemu výkonu</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- variabilní</li> <li>- fixní</li> </ul>
<b>Účelové členění</b>	<b>Náklady z hlediska rozhodování</b>
<u>Ve vztahu k výkonům</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- jednicové a režijní</li> <li>- technologické a na obsluhu a řízení</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- rozdílové</li> <li>- oportunitní</li> <li>- utopené</li> </ul>
<u>Ve vztahu k útvarům</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- podle místa vzniku</li> <li>- podle odpovědnosti</li> </ul>	

### 2.2.1 Druhové členění

Podle Krále (2010, s. 70) existují pro druhové členění nákladů 3 vlastnosti:

- **prvotní zobrazení** - předmětem zobrazení se stávají ihned po vstupu do podniku
- **externí náklady** – vznikají při spotřebě výrobků a služeb jiných subjektů
- **jednoduchost** – možnost dalšího rozčlenění na jednodušší složky

Synek (2007, s. 82) ve své knize vysvětluje druhové členění, jako odpověď na otázku: „Co bylo spotřebováno?“ Za základní druhy nákladů považuje:

- spotřebu surovin, materiálu, paliv a energie
- odpisy budov, strojů, nástrojů a zařízení
- mzdové a ostatní osobní náklady
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky a jiné)
- náklady na externí služby – již jsem popsala výše, jako jednu ze tří vlastností

Druhové členění je důležité pro finanční manažery při finanční analýze. Pro výkaz zisku a ztrát se uplatňuje podrobnější druhové členění.

### 2.2.2 Účelové členění

Jak je již z názvu tohoto třídění zřejmé, jedná se o členění, které rozděluje náklady podle toho, k jakému účelu byly vynaloženy. Je to jedno z nejdůležitějších hledisek dělení. Management musí dobře vědět, za jakým účelem náklady vznikají a co bude výsledkem procesu, k němuž byly náklady využity. Podle daného účelu sleduje Čechová (2011, s. 75) náklady ve vztahu k výkonům nebo ve vztahu k útvarům. Toto členění umožňuje vedení společnosti kontrolu hospodárnosti vynaložených nákladů.

#### **Náklady ve vztahu k výkonům**

Náklady ve vztahu k výkonům zahrnují:

- **náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.**

Technologické náklady souvisí s výrobou, jako spotřeba materiálu a mzdy pracovníků, kteří vykonávají danou výrobní činnost. Zavedení nového výrobku nebo rozšíření výroby přímo souvisí s rozšířením technologických nákladů. Naopak u nákladů na obsluhu a řízení se při zavedení nového výrobku, zrušení výroby či její rozšíření nemění a zůstávají stejné.

Pokud dojde k jejich změně, tak jen v malém rozsahu a bez přímé souvislosti se zmíněnou změnou.

- **náklady jednicové (přímé) a režijní (nepřímé)**

Někteří autoři nazývají tyto náklady jednicové a režijní, jiní přímé a nepřímé. Rozdíl mezi jednicovými a režijními náklady je v přiřazení k jednici výkonu anebo jsou náklady vyjádřeny společně. Režijní náklady se dále dělí podle funkce, kterou představují v procesu, a to: zásobovací, výrobní, správní a odbytovou režii. Tyto činnosti podniku na sebe postupně navazují. **Zásobovací režie** má za úkol rozpočítat náklady, které vznikají při zásobovací činnosti, na ostatní střediska. Jakmile je materiál nachystán pro výrobu, vznikají náklady jednicové i režijní, které se rozpočítávají na jednotlivé jednotky výkonu. To je úkol pro **výrobní režii**. **Správní režie** se vyskytuje u činností, které přímo nesouvisí s výrobou, ale jsou nutné pro správný chod společnosti, jedná se například o mzdy řídicích a účetních pracovníků. Poslední skupinou je **odbytová režie**, která také přímo nesouvisí s výkonem, je ale stejně nutná jako režie správní, protože kdyby výrobky nebyly prodány, podnik by neměl žádné tržby. Patří sem například mzdy obchodníků, pracovníků oddělení expedice nebo prodeje. Všechny režijní náklady se rozvrhují pomocí nepřímých metod.

(Čechová, 2011, s. 75)

### **Náklady ve vztahu k útvarům**

Efektivní manažerské řízení ve firmě nekončí určením účelového vztahu nákladu k nositeli, který vyvolal jeho vznik. Detailní analýza musí jít až na úroveň jednotlivých vnitropodnikových útvarů (středisek) v němž daná činnost probíhá a jehož pracovníci za tyto aktivity odpovídají.

K vytvoření a efektivnímu fungování nákladových středisek musí být splněny určité organizační a jiné předpoklady:

- musí být **jasně vymezeny činnosti** prováděné střediskem a jeho vazby na ostatní útvary v podniku
- výkony, které si střediska předávají mezi sebou, musí být měřitelné a **oceněné vnitropodnikovými cenami**
- náklady vznikající v rámci střediska musí být **měřitelné**

V praxi se střediska vytvářejí seskupováním jednotlivých činností na základě jejich podobnosti. Větší podniky jsou tedy tvořeny soustavou středisek a tvoří strukturu podniku. Musí

být jasně vymezeny pravomoci, odpovědnosti a řízení jednotlivých středisek, aby nedocházelo ke zbytečným konfliktům a zpoždování rozhodovacího procesu.

Náklady ve vztahu k útvarům rozlišuje Čechová (2011, s. 80) na dvě skupiny:

- **náklady podle místa vzniku**

Rozložení činnosti podniku do určitých organizačních složek, vede k rozdělení nákladů, které vznikají v těchto jednotlivých celcích. Je nutné, aby došlo ke správnému načasování mezi objemem výkonů a požadovanou velikostí zdrojů k jeho vytvoření. Je potřeba, aby tyto zdroje byly co nejefektivněji zpracovány a nevznikal tak zbytečný odpad, popřípadě byl nedostatek zdrojů, jejich nedokonalým využitím. Důležitá je také spolupráce mezi jednotlivými útvary. Zbytečné prostoje, kdy jeden útvar musí čekat na výrobky z předešlých procesů, může vést k nadbytečným nákladům.

- **náklady podle odpovědnosti**

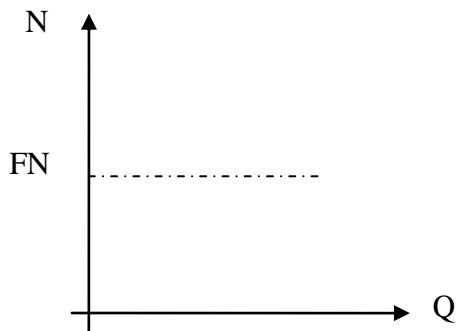
Jakmile vzniknou jednomu útvaru neplánované náklady, za jejichž vznik je odpovědný jiný útvar, převádějí se tyto náklady na útvar, který je svojí činností zodpovědný za jejich vznik. Dle Čechové (2011, s. 80) se pro oceňování nákladů v odpovědnostním účetnictví používají předem stanovené vnitropodnikové ceny.

### 2.2.3 Členění nákladů v závislosti na změně objemu výkonu

Podle autorů Hansena, Mowena a Guana (2009, s. 50) patří plánování, kontrolování a rozhodování mezi hlavní činnosti managementu společnosti. Aby tyto činnosti byly prováděny co nejefektivněji, měl by management společnosti znát chování svých nákladů, především jejich změnu chování vzhledem ke změnám objemu výroby. Na základě toho se rozdělují náklady na ty, které se změnou objemu výroby nemění, ty se označují jako **fixní náklady**. (vlastní překlad)

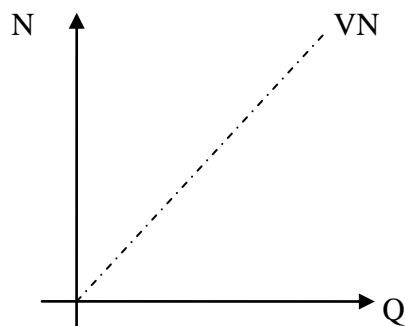
Tyto náklady zajišťují, aby mohlo docházet k provádění výroby. Jako příklad lze uvést, spotřeba osvětlení a tepla u nevýrobních budov, pronájem budov a mzdy administrativních pracovníků a vedení společnosti. Tyto náklady se mohou během roku měnit, ale příčinou jejich zvýšení či snížení budou jiné faktory, než je změna objemu výroby.

(Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 143)



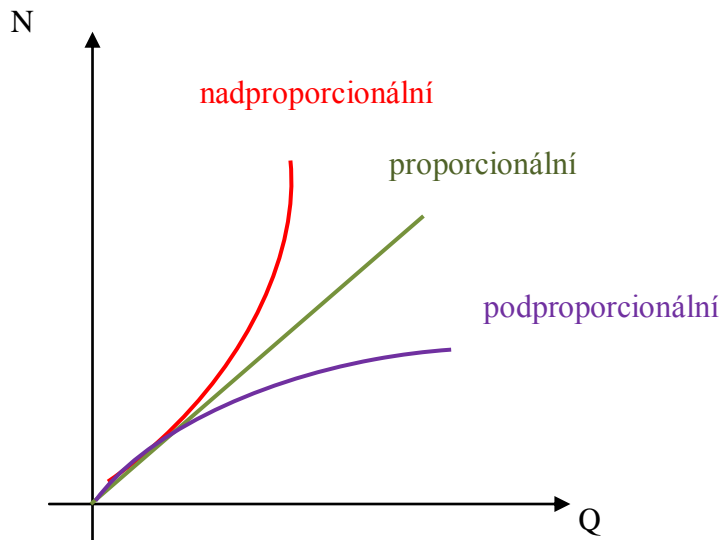
Obr. 3. Fixní náklady

Náklady, které se mění v závislosti na změně objemu výroby, se považují za **variabilní náklady**. Ty mohou být spojeny s jedním anebo se skupinou výkonů. Náklady na jeden kus budou pořád stejné, například 30 Kč/ks, jakmile dojde k růstu objemu vyrobených jednotek, náklady se budou úměrně zvyšovat podle počtu vyrobených kusů. Jedná se například o náklady na vyskladnění výrobku, mzdy dělníků podle objemu výroby a odpisy strojů podle počtu vyrobených kusů.



Obr. 4. Variabilní náklady

Variabilní náklady se rozdělují do tří kategorií a to podle jejich vztahu se změnou objemu výroby. Jestliže se náklady mění ve stejném rytmu, jako se mění objem výroby, jedná se o **proporcionální** náklady. Pokud dojde k rychlejšímu růstu nákladů v poměru s růstem objemu výroby, jedná se o **nadproporcionální**. Pokud situaci obrátíme a náklady se nám budou měnit pomaleji než objem výroby, půjde o **podproporcionální** náklady.



Obr. 5. Průběh celkových nákladů

### Využití fixních a variabilních nákladů v praxi

Bod zvratu určuje pro vedení podniku minimální hranici objemu výroby, kdy se celkové výnosy rovnají celkovým nákladům a je schopná tyto náklady splácet (a). Jestliže chce společnost vykazovat při daném objemu výkonů zisk, z dosažené marže musí uhradit nejen fixní náklady, ale i požadovaný profit (b).

$$\text{a) } BZ = \frac{FN}{p - b}$$

$$\text{b) } BZ = \frac{FN + Z}{p - b}$$

Podnik začne vykazovat zisk v momentě, kdy objem výroby překročí hranici bodu zvratu.

(Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 170; Synek, 2011, s.136)

#### **2.2.4 Náklady z hlediska rozhodování**

Existují náklady, které nejsou vedeny v účetním systému podniku a jsou manažery odhadovány na budoucí činnosti a operace. Popesko, Jirčíková a Škodáková (2011, s. 38) uvádějí, že základní činností manažera je rozhodování o těchto činnostech a operacích. Pokud má být toto rozhodování efektivní a správné, musí být schopen správně odhadovat budoucí náklady pro dané výkony.

- **Rozdílové náklady (relevantní, irelevantní)**

Tato skupina nákladů blíže specifikují rozhodnutí manažerů o budoucích nákladech. Kožená (2009, s. 16) ve své knize uvádí, že náklady, které se mění v závislosti na rozhodnutí vedení podniku, a ovlivňují jejich rozhodnutí, se označují jako **náklady relevantní**. Naopak **náklady irelevantní** jsou nezávislé na daném rozhodnutí a jejich výše zůstává stále stejná bez ohledu na zvolené variantě.

Podle Popeska, Jirčíkové a Škodákové (2011, s. 40) se pro manažerské rozhodování používají jen náklady, které jsou závislé na daném rozhodnutí, tedy ty relevantní, a irelevantní by se při manažerském rozhodování neměly posuzovat.

- **Oportunitní náklady**

Podle Weila a Mahera (2005, s. 167) jde o čistý peněžní tok, o který společnosti přichází, pokud své zdroje nepoužije na nejlepší možnou alternativu. Měří výhodu, kterou by podnik dostal z ušlé příležitosti. (vlastní překlad)

- **Utopené náklady**

Jedná se o náklady, které byly v minulosti vynaloženy a již nemohou být změněny. Jedná se o druh irelevantních nákladů, které, jak je popsáno výše, nejsou závislé na daném rozhodnutí, a jsou vynakládány před zahájením výroby.

(fame.utb.cz)

### 3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Jak bylo popsáno výše v podkapitole *Účelové členění*, náklady podle odpovědnosti vznikají v jednotlivých útvarech, které jsou za ně zodpovědné. Tyto jednotky mají jednoho vedoucího pracovníka, který je zodpovědný za výsledek svého útvaru. Popesko, Jirčíková a Škodáková (2011, s. 130) uvádějí, že informační systém takového řízení se nazývá odpovědnostní účetnictví, kterým se budu zabývat v následující kapitole. Jednotlivé činnosti podniku jsou rozděleny do útvarů., středisek, týmů či samostatných pracovišť.

V následujících podkapitolách se budu zabývat hlavními hledisky při zavádění odpovědnostního účetnictví.

#### 3.1 Organizační struktura

Vymezení jednotlivých činností uvnitř podniku a jejich vzájemné vazby jsou zobrazeny v **organizační struktuře** podniku. Jak charakterizují Fibírová, Šoljáková a Wagner (2007, s. 316) přehledný popis takové struktury je nezbytný pro jasné definování pravomocí a zodpovědnosti jednotlivých útvarů. Teorie i praxe se zpravidla zabývá tou organizační strukturou, jak ve své knize zmiňuje Landa (2008, s. 277).

Tradiční organizační struktura tedy uvádí linii zodpovědnosti a je většinou ve formě pyramidového grafu, jak uvádí Hansen, Mowen a Guan (2009, s. 336), a postupuje od vrcholového management přes střední management až po ten nižší management. (vlastní překlad)

#### 3.2 Ekonomická struktura

V podnicích se ale kromě organizační struktury využívá i **ekonomická struktura**, která je z ekonomického pohledu tvořena různými útvary či středisky, autory Fibírová, Šoljáková a Wagner (2007, s. 320) označovanými jako **odpovědnostní střediska**, která dle Popeska, Jirčíkové a Škodákové (2011, s. 131) vykazují samostatně své náklady, výnosy a další ekonomické veličiny. Tato střediska se podle daných úkolů, odpovědnosti a zainteresovanosti nejčastěji člení podle autora Landy (2008, s. 278) na:

- **nákladové středisko**

Jedná se o nejnižší útvar, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů, které vznikají danou činností Toto středisko, je založeno na srovnání skutečné a předem plánované výše nákladů a analýze zjištěných odchylek. Pracovníci takového střediska nemohou ovlivnit výši externích výnosů, jako je tomu u ziskového střediska.



- **ziskové středisko**

Jedná se o odpovědnostní útvar, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů i externích výnosů, které souvisejí s jeho činností. Pracovníci takového střediska musí mít pravomoc ovládat ovlivňující činitele.

- **rentabilní středisko**

Toto středisko odpovídá podle Popeska, Jirčíkové a Škodákové (2011, s. 132) nejen za výši nákladů a výnosů, ale i za výši vázaných prostředků v pracovišti, tzv. míře vázaného čistého pracovního kapitálu. Pracovníci mohou ovlivňovat výši zásob, pohledávek nebo závazků.

- **investiční středisko**

Landa (2008, s. 278) popisuje, že pokud se rentabilnímu středisku přidá navíc pravomoc pro pořizování investic, vzniká investiční středisko.

Další autoři ještě uvádějí střediska výnosová a výdajová.

- **výnosové středisko**

Výnosové středisko je obdobou nákladového, ale s rozdílem jeho zaměření na výnosy. Jeho aktivita je orientována na maximální objem prodeje.

- **výdajové středisko**

Podle Krále (2010, s. 405) má toto středisko blízko ke středisku nákladovému, ale s tím rozdílem, že zaměstnanci pracují s výdaji, které jsou vynaloženy, aby v budoucnu přinesly podniku prospěch.

(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 13; Král, 2010, s. 405)

### 3.3 Vnitropodnikové ceny

Pro oceňování výkonů při předávání mezi jednotlivými středisky slouží **vnitropodnikové ceny**, které stanovují výnosy jednotlivých pracovišť. Popesko, Jirčíková a Škodáková (2011, s. 134) vymezují základní funkci těchto vnitropodnikových cen:

- **motivace pracovníka**

Cena by měla pracovníka odpovědnostního střediska motivovat, aby jeho rozhodnutí a chování bylo efektivní nejen pro něj, ale i pro podnik jako celek.

- **úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska**

Cena by měla být nastavena tak, aby co nejlépe odrážela úroveň pravomocí a odpovědností daného střediska, a to nejen ve vztazích nadřízený – podřízený, ale i v rámci horizontálních vztahů.

### 3.3.1 Typy vnitropodnikových cen

Typy vnitropodnikových cen se v závislosti na odlišném chápání podnikových cílů rozdělily do pěti základních přístupů, jak vnitropodnikovou cenu určit: ekonomický, matematický, účetní.

Níže uvádím typy vnitropodnikových cen, které jsou podle autorů Fibírová, Šoljáková a Wagner (2007, s. 332) založené na nákladech:

- **s připočtením ziskové přírážky**

Tyto vnitropodnikové ceny se nejčastěji vyskytují u ziskových, rentabilních a investičních odpovědnostních středisek. Autoři Popesko, Jirčíková a Škodáková (2011, s. 134) dále uvádí, že tyto ceny se většinou používají pro ocenění finálních výrobků, které se prodávají mimo podnik.

- **na úrovni variabilních nákladů**

Toto ocenění se používá nejčastěji u nákladových středisek, které neovlivňují využití kapacity, ale zajišťují v požadovaném termínu a objemu výkony pro jiná střediska. Jejich snahou je snížení celkového objemu vynaložených zdrojů a úsporou nákladů tak dosáhnout co nejlepší hospodárnosti.

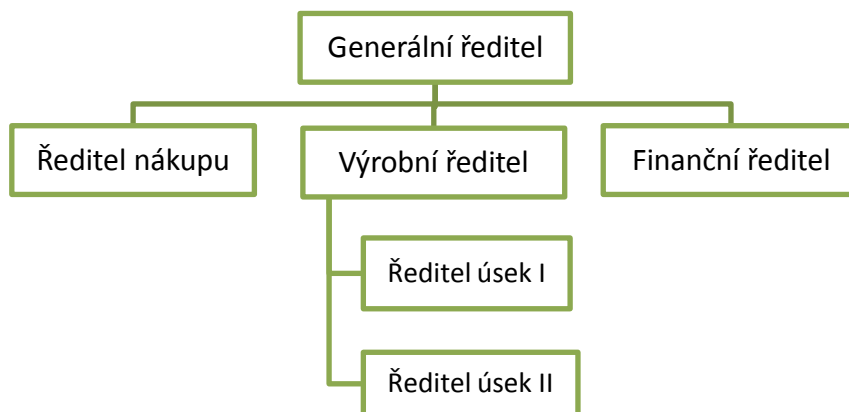
- **na úrovni střediskových nákladů**

Toto ocenění se používá u středisek, kde se mimo úsporu nákladů dbá na dosažení vyššího využití kapacity. Tento typ vnitropodnikových cen se využívá tam, kde kapacitní možnosti střediska určují kapacitu celého podniku a také kde je možné využít volnou kapacitu k prodeji na externím trhu.

### 3.4 Centralizace a decentralizace

Společnosti s těmito odpovědnostními středisky většinou volí pro řízení aktivit buď centralizovaný, nebo naopak decentralizovaný přístup rozhodování.

Rozhodování v **centralizovaném** přístupu popisují Hansen, Mowen a Guan (2009, s. 337) tak, že vyšší management zvolí určitá rozhodnutí a pracovníci v nižším managementu jsou nuceni akceptovat tato rozhodnutí a řídit se podle nich.



Obr. 6. Centralizovaná organizační struktura podniku  
(Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 317)

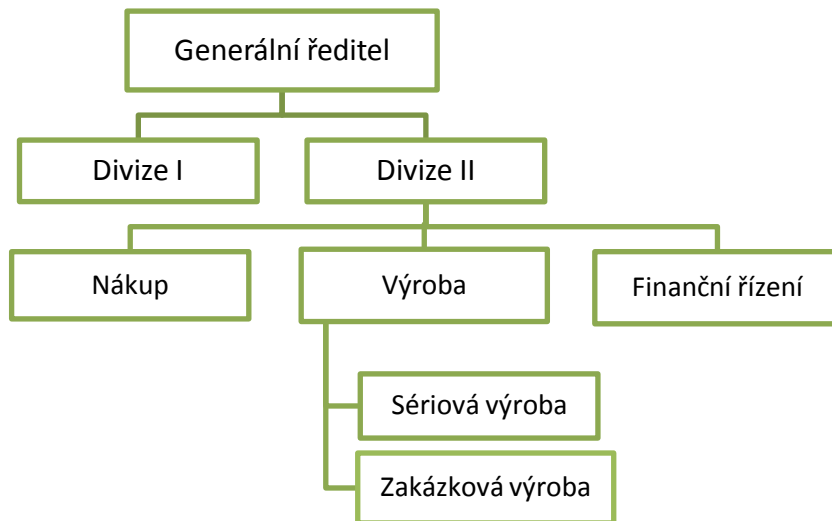
Autor Odcházel (2007, s. 140) ve své knize uvádí následující **výhody** centralizace:

- větší jednotnost a konzistence v rozhodování
- nižší potřeba rozsáhlého plánování
- menší počet výborných, drahých manažerů

Plánování v centralizované struktuře je v rukách jediného vrcholového managementu a jeho obsah je tak více jednoznačný. Je zde potřeba pouze jeden vrcholový management. Takové vedení rozhoduje a uděluje úkoly manažerům na nižších pozicích. Jejich činnost tak nevyžaduje velkou zodpovědnost a pro organizaci nejsou finančně nároční.

Naproti tomu **decentralizovaný** přístup umožňuje pracovníkům v nižším managementu vytvářet a realizovat klíčová rozhodnutí, která se týkají jejich odpovědnostnímu prostoru. Vrcholový management předává část svých rozhodovacích úkolů nižšímu managementu a

tento čas využívá pro další řešení dlouhodobějších a strategických plánů. Pracovník nižšího managementu musí mít určité rozhodovací dovednosti, aby jeho výsledky byli pro podnik přínosné.



Obr. 7. Decentralizovaná organizační struktura podniku  
(Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 317)

Odcházel (2007, s. 140) uvádějí **výhody** decentralizace jako:

- snazší rozhodování na nižších pozicích
- pružnější rozhodování nižšího managementu
- rozvíjení rozhodovacích dovedností nižšího managementu
- motivace pracovníků nižšího managementu

Jako hlavní výhoda decentralizované struktury je motivace nižšího managementu, který může rozhodovat o činnostech svého útvaru, a díky větší zodpovědnosti jsou rozvíjeny dovednosti pověřených pracovníků.

## 4 ROZPOČETNICTVÍ

Správné plánování je nezbytné pro udržení zdravého chodu každé společnosti. Vedení podniku musí znát možnosti svých zdrojů a umět naplánovat efektivní využití těchto zdrojů. Hlavním cílem rozpočtů by mělo být zefektivnit rozhodovací proces, omezit neurčitost a zanalyzovat možné budoucí komplikace. Rozpočty by měly být reálné a zároveň dostatečně ambiciózní. Plnění takového rozpočtu přispívá k optimalizaci činnosti firmy a k neustálému rozvoji společnosti.

### 4.1 Dělení rozpočtů z časového hlediska

Rozpočty se vždy tvoří na určité časové období, většinou i s ohledem na finanční účetnictví, na kalendářní rok. Takto postavený rozpočet by měla mít firma rozdělena do menších časových úseků (měsíc), aby mohlo vedení firmy operativně reagovat na případné nežádoucí odchylky. Takovému rozpočtu říkáme **taktický rozpočet**. Účinnost a smysl těchto rozpočtů vzrůstá, jsou-li součástí **dlouhodobého plánu** podniku, tzv. širší strategie a koncepce směřování podniku.

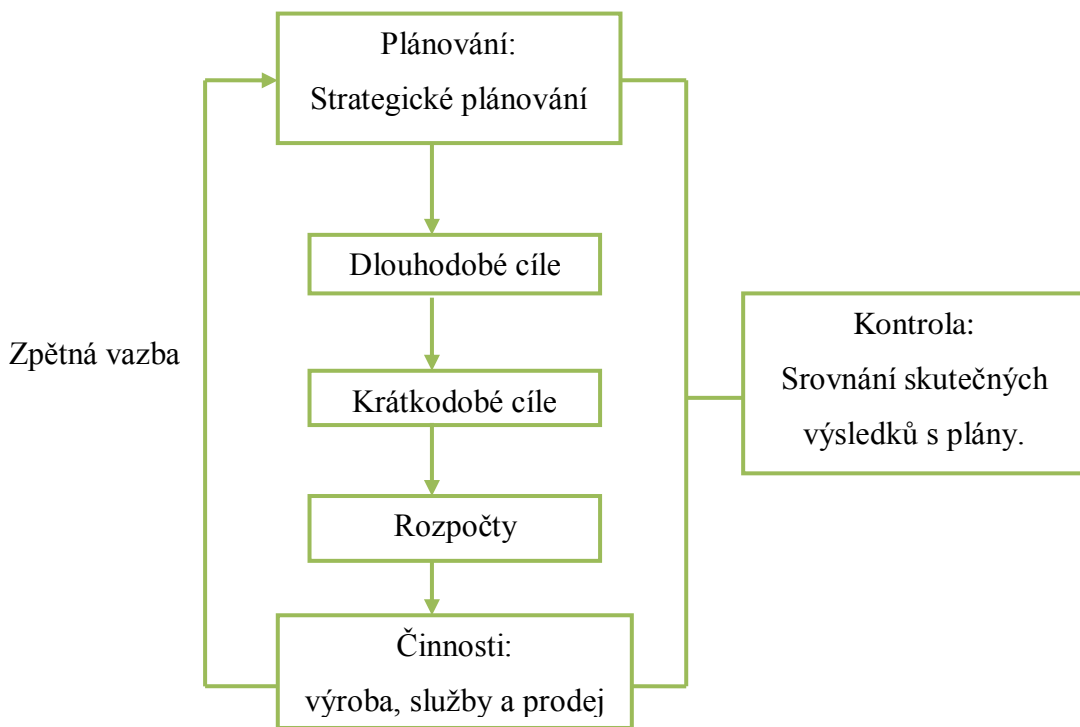
*„Rozpočet je plán, jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.“*

(Synek, 2011, s. 124)

### 4.2 Role rozpočtů v plánování a kontrolování

Rozpočty hrají podle autorů Hansena, Mowena a Guana (2009, s. 250) důležitou roli v plánování a kontrolování. V **plánování** se pomocí rozpočtů přeměňují cíle a strategie společnosti do podmínek, které jsou vhodné pro provozní činnosti. U **kontrolování** hraje rozpočetnictví také důležitou roli a to v porovnání mezi skutečnými výstupy s těmi plánovanými. V případě potřeby může společnost prostřednictvím rozpočtů směřovat činnost zpět k plánům.

Následující obrázek nám zobrazuje vzájemné propojení rozpočtů, plánování, kontrolování a činností společnosti. Rozpočty jsou vyvíjeny na základě dlouhodobých cílů a tvoří základ pro hlavní činnosti podniku, kam můžeme zařadit výrobu, služby a prodej. Srovnání skutečných a plánovaných výsledků poskytuje zpětnou vazbu pro zmíněné činnosti a pro budoucí rozpočty organizace.



Obr. 8. Vzájemné vztahy mezi rozpočty, plány, kontrolou a činnostmi  
(Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 250)

### 4.3 Podnikové rozpočty

Hlavní podnikový rozpočet, který je charakteristický pro celou společnost se skládá z rozpočtové **výsledovky**, **rozpočtové rozvahy** a **rozpočtu peněžních toků**

Rozpočtová výsledovka je základní a nejvýznamnější částí rozpočtu jako celku. Její základ je tvořen rozpočtem výnosů (z plánu prodeje) a na něj navazující rozpočet nákladů.

Rozpočtová rozvaha je méně detailní, ovšem pro podnik je důležité vědět předem zejména údaje o oběžných aktivech a krátkodobých závazcích

Rozpočet peněžních toků slouží jako nástroj řízení solventnosti a likvidity, to znamená plánování dostatečných peněžních prostředků v potřebném čase nutných ke krytí podnikových potřeb.

## 5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Manažerské účetnictví poskytuje, na rozdíl od finančního, informace pro manažery a interní uživatele podniku. Není založeno na standardech a pravidlech a jeho struktura je závislá na rozhodnutí vedení podniku a především je odlišná v každé společnosti. Činnost manažerů je založena na správném řízení nákladů. Manažerské účetnictví najdeme i pod pojmem účetnictví nákladové.

Náklady hrají ve všech organizacích velice důležitou roli a jejich neefektivní řízení může organizaci přinést velké problémy. Neúměrný růst nákladů vůči výnosům je cesta k ukončení činnosti podniku. Správný manažer musí vědět, z jakého důvodu byly náklady vynaloženy, předpovídat jejich vývoj a přizpůsobovat tomu výkony v podniku. K vyřešení těchto nelehkých úkolů používají manažeři podrobnou analýzu nákladů, která jim zobrazí důkladný a velice detailní přehled o nákladech. Pojetí nákladů je další rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím. Zatímco manažery zajímá účelné vynaložení nákladů, ve finančním účetnictví se náklady berou jako úbytek majetku, ale účel tohoto úbytku již není podstatný.

Strukturu nákladů jsem ve své práci rozdělila na druhové a účelové, členění v závislosti na změně objemu výkonu a náklady v závislosti na rozhodování. Další důležitou oblastí, která manažerům rozděluje náklady podle středisek či pracovišť je odpovědnostní účetnictví, kterému jsem věnovala kapitolu 3. Pro jednotlivá střediska jsou jasně definované vnitropodnikové ceny a rozpočty, jejichž skutečná výše je kontrolována s plánovanými hodnotami. V rámci takového střediska či útvaru je zvolen vedoucí pracovník, který je zodpovědný za kvalitní výstupy v plánovaném čase a objemu.

Na základě vývoje nákladů, který vzejde z uvedené analýzy jednotlivých nákladů, může manažer sestavovat plány pro budoucí období. Tímto se dostáváme do další části mé práce, kde jsem popisovala rozpočetnictví. I ty nejlépe sestavené rozpočty, musí být neustále kontrolovány se skutečnými stavy ve výrobě a případné neočekávané změny a výkyvy v plánech mohou být tak rychle vyřešeny. Rozpočty se pro podnik jako celek sestavují na základě výsledovky, rozvahy a cash flow.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**



## 6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Pro aplikaci teoretické části jsem si vybrala společnost EXERION Precision Technology Olomouc s.r.o. (dále jen **EXERION PTO**).



V první části představím zaměření a rozdělení výroby podniku s podílem hlavních odběratelů na obratu, historii a předpokládaný budoucí vývoj

Obr. 9. Logo společnosti EXERION PTO ([www.exerion.cz](http://www.exerion.cz))

společnosti, strukturu celkové organizace s jednotlivými podíly i organizaci samotné společnosti Exerion v Olomouci. Dále se pak zaměřím na vývoj základních ekonomických ukazatelů důležitých pro finanční řízení a v samotné kapitole se již budu zabývat podrobnou analýzou nákladů s grafickým zobrazením a srovnání v letech 2009 až 2011. Na závěr praktické části jsem uvedla odpovědnostní strukturu v podniku s rozpočty na rok 2010 a na základě identifikovaných problémů jsem navrhla doporučení pro vedení podniku.

<b>Název společnosti:</b>	EXERION Precision Technology Olomouc s.r.o.
<b>Sídlo:</b>	Lipenská 1170/45, 779 00 Olomouc
<b>Zařazení:</b>	Výroba ostatních strojů a zařízení pro všeobecné účely
<b>CZ – NACE:</b>	<b>28.23</b> - Výroba kancelářských strojů a zařízení, kromě počítačů a periferních zařízení

### 6.1 Produkty a výroba

Hlavním předmětem činnosti je výroba kovových rámců a jejich následná montáž. Výroba se specializuje na malé výrobní série s velkým množstvím vstupujících komponent, zejména pak velkokapacitní **kopírovací stroje** a od roku 2009 výroba a montáž **zubních rentgenů** pro společnost Carestream/Trophy.



Obr. 10. K8000 pro Carestream

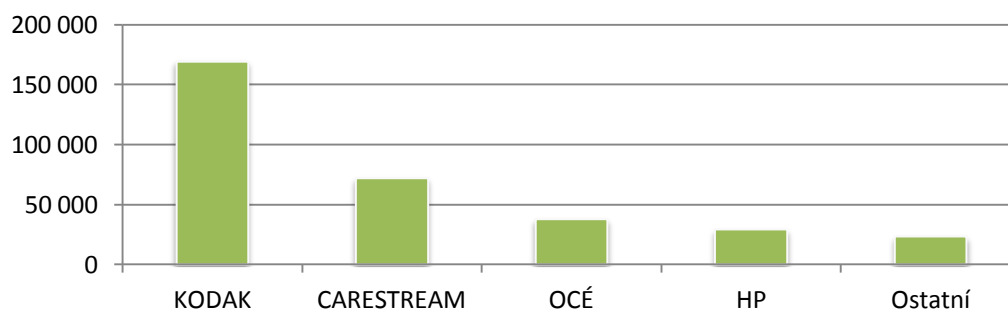


Obr. 11. MCU pro Kodak

Firma se řídí mottem „*Human Touch High Tech*“, tedy neustálé zdokonalování veškerých činností s úzkou kooperací se zákazníky na designu, vývoji, industrializaci a úsporách. Hlavními zákazníky jsou světoznámé organizace Kodak, již zmíněná Carestream/Trophy ve Francii, Océ-Technologies B.V. se sídlem v Holandsku a Hewlett-Packard v Izraeli. Exerion PTO dodává těmto zákazníkům plně funkční a otestované produkty pro finálního spotřebitele po celém světě.

## Podíl na obratu 2011

(tis. CZK)



Obr. 12. Podíl odběratelů na obratu v roce 2011

Výroba společnosti je rozdělena do dvou divizí, která jsou označována jako PTO a PTS. Toto pojmenování je zachováno z dřívějšího rozdělení výroby v Olomouci a Šternberku. V roce 2008 došlo k přestěhování firmy do nových výrobních prostor. Hlavním cílem bylo

mít obě výrobní divize na jednom místě a realizovat úspory zejména v logistické oblasti a optimalizovat výrobní tok.

### 1) Výroba kovových rámových konstrukcí a zpracování plechů

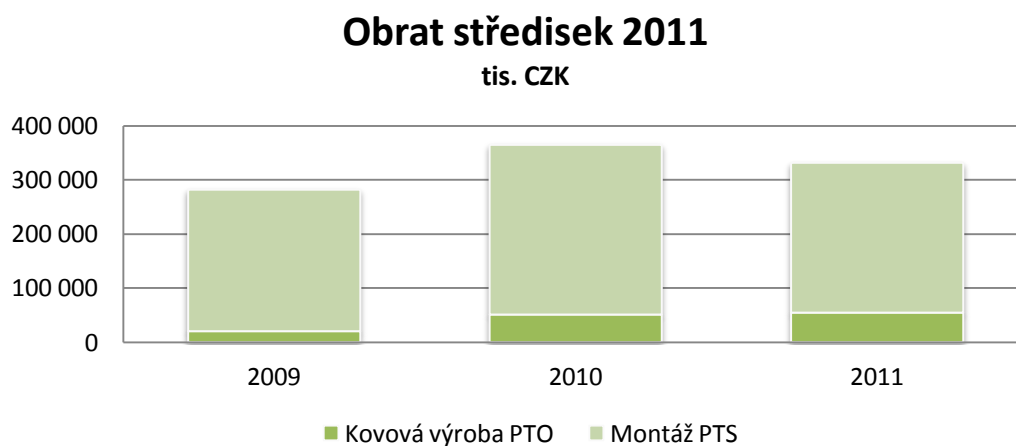
Opracované plechové komponenty a kovové rámy jsou určeny jak k externímu prodeji, tak jsou zejména základem pro další navazující montáž. Do montáže jsou jednotlivé dílce prodávány za vnitropodnikové ceny a interní obrat byl v roce 2011 **36 865 tis. CZK**.

Externí prodej již konečným zákazníkům kovových konstrukcí a plechů byl ve stejném roce **52 880 tis. CZK**.

### 2) Následná montáž jednotlivých dílců do ucelených produktů

Po zpracování plechů a zfinalizování rámu jsou jednotlivé nakupované díly smontovány do hotových výrobků a následně prodány externím zákazníkům. Jeden hotový výrobek obsahuje průměrně 600 - 800 nakupovaných dílů. V roce 2011 byl obrat v tomto středisku **272 780 tis. CZK**.

Následující graf zobrazuje vývoj obratu v jednotlivých výrobních útvarech. Obrat za výrobu kovových konstrukcí je za externí prodej.



Obr. 13. Obrat jednotlivých středisek

## 6.2 Historie a vývoj

Společnost byla v Olomouci založena v roce 1998 se záměrem přebrat výrobu od své sesterské společnosti v Holandsku EXERION Precesion Technology Ulft B.V. Mateřskou společností těchto dvou závodů je EXERION Precision Technology Holding B.V., který má 100% podíl na základním kapitálu.

Kritické období pro firmu nastalo v roce 2005, kdy firma řešila v České republice výstavbu vlastního výrobního závodu. Vzhledem ke zpoždění a velkému nárůstu prvotních cen, došlo ke zrušení celého projektu a odpisu značné části nákladů. Také se musely narychlo řešit nové výrobní prostory. Současně s celosvětovým propadem ekonomiky došlo také ke snížení objemu výroby a to znamenalo pro společnosti propad hospodářského výsledku do záporných čísel. Stabilní medicínský průmysl, rozšíření výroby o rentgeny a další produkty pro Carestream/Trophy pomohl společnosti ustát toto tříleté období. Po překonání tohoto nelehkého období, přišlo další rozšíření výroby a to díky získání nového zákazníka, kterým se stala známá společnost Hewlett Packard. Společnosti se podařilo dostat hospodářský výsledek ze záporných čísel a v roce 2010 tento výsledek prudce vzrostl.

Lepší spolupráci a zefektivnění procesů mezi sesterskými závody v Holandsku, Malajsii, Singapuru a Číně chce EXERION PTO zajistit svoji konkurenceschopnost na trhu.

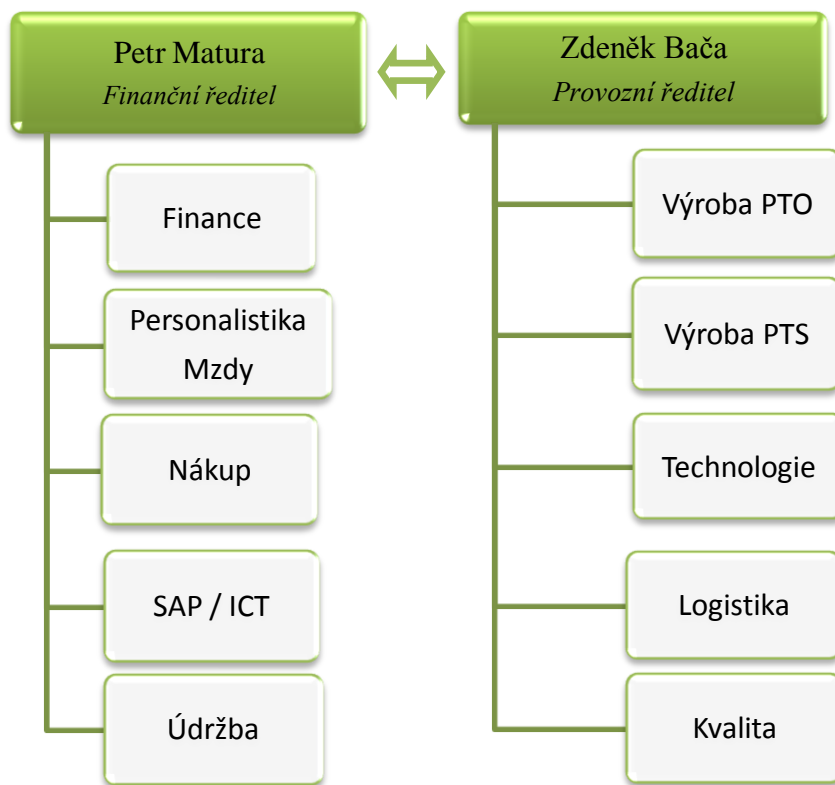
### 6.2.1 Organizační struktura

Jak jsem uvedla výše, dceřiné společnosti Exerionu PTO jsou v Holandsku a Malajsii a jejich mateřská společnost je Exerion Holding se sídlem v Holandsku. Zde jsem uvedla organizační strukturu všech jednotlivých majitelů i s jejich podílem.



Obr. 14. Celková struktura společnosti EXERION

Na obrázku níže je zobrazena organizační struktura samotné společnosti **Exerion PTO**, která je rozdělena na finanční a provozní činnost. Jejich spolupráce je velmi dobře propojena a z organizačního hlediska tato společnost nemá větší problémy.



Obr. 15. Organizační struktura EXERION PTO

### 6.3 Vývoj základních ekonomických ukazatelů

Před samotnou analýzou nákladů jsem zařadila podkapitolu s vývojem hlavních ekonomických položek, jako jsou tržby, nákladové položky a výsledek hospodaření.

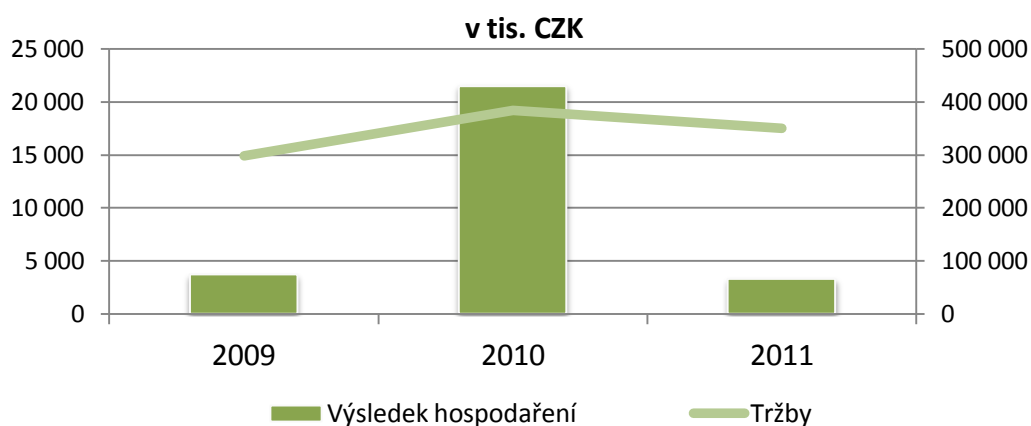
#### 6.3.1 Výsledek hospodaření

Pro srovnání hlavních ekonomických výsledků jsem vybrala období 2009 až 2011. Přes nelehkou celosvětovou situaci se společnosti podařilo v roce 2009 vykázat hospodářský výsledek ve výši **3 722 tis. CZK**.

Následující rok byl pro EXERION PTO velmi úspěšný co se týče výsledku hospodaření, kdy se jeho hodnota zvýšila na **21 505 tis. CZK**. Důvodem byl zvýšený obrat a ukončení jednoho z výrobních programů odběratele Océ-Technology, kdy došlo k jednorázovému zvýšení cen, až o 25% což pomohlo společnosti vykázat výsledek v této výši.

V roce 2011 se snižoval prodej tiskáren pro společnost Kodak, která již od počátku roku měla finanční problémy, a tento pokles objemu výroby pro největšího odběratele měl jasný dopad na výsledek hospodaření. I přesto se jeho hodnota neliší od té plánované a je v kladných číslech, a to **3 301 tis. CZK**.

Tento graf nám zobrazuje vývoj výsledku hospodaření, jejichž hodnoty jsou uvedeny výše a vývoj tržeb, které jsou zařazeny v podkapitole vertikální a horizontální analýza společně s náklady.



Obr. 16. Vývoj výsledku hospodaření a tržeb

### 6.3.2 Vertikální a horizontální analýza

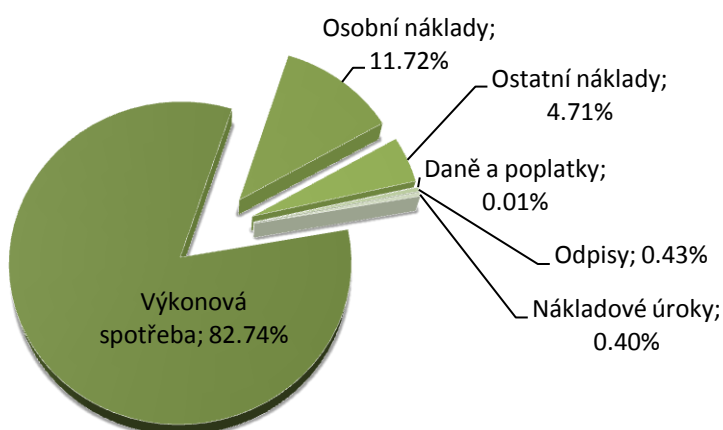
V následující tabulce jsou zobrazeny tržby a hlavní nákladové položky za poslední tři období. Poslední dva sloupce slouží k zobrazení změny v procentech mezi jednotlivými lety 2009 a 2010 a 2010 a 2011.

Pod tabulkou je zobrazen výšečový graf s jednotlivými druhy nákladů za rok 2011 a bližší rozebrání a popis jednotlivých nákladů jsem uvedla v další kapitole Analýza nákladů.

Tab. 3. Vývoj tržeb a nákladů

Položka	2009		2010		2011		Změna	Změna
	v tis. CZK	v %	v tis. CZK	v %	v tis. CZK	v %	09 - 10	10 - 11
<b>Tržby</b>	<b>298 302</b>		<b>384 632</b>		<b>350 663</b>		28,9	8,8
<b>Náklady</b>	<b>292 122</b>	<b>100</b>	<b>357 002</b>	<b>100</b>	<b>347 506</b>	<b>100</b>	22,2	2,7
Výkonová spotřeba	231 578	79,2	290 747	81,5	287 542	82,7	25,6	1,1
Osobní náklady	41 347	14,2	42 882	12,0	40 724	11,7	3,7	5,03
Daně a poplatky	205	0,1	107	0,0	20	0,0	47,8	81,3
Odpisy	2 365	0,8	2 963	0,8	1 479	0,4	25,3	50,1
Nákladové úroky	1 450	0,5	1 427	0,4	1 385	0,4	1,6	2,9
Ostatní náklady	15 177	5,2	18 877	5,3	16 353	4,7	24,4	13,4

Změna celkových nákladů se nejvíce změnila mezi roky 2009 a 2010, z důvodů vývoje, který byl přiblížen již výše. Jednotlivé položky nákladů jsou okomentovány v následující kapitole. I když nákladové položky každý rok změnilly svoji hodnotu, jejich poměr zůstává vůči celkovým nákladům stále zachovaný. K největším položkám tedy patří výkonová spotřeba, což odpovídá charakteru výrobní společnosti a osobní náklady.



Obr. 17. Analýza nákladů dle druhu v roce 2011

## 7 ANALÝZA NÁKLADŮ

V této části se zaměřím na analýzu nákladů společnosti EXERION PTO. Budu zde specifikovat jednotlivé náklady, které nejvíce ovlivňují celkovou hodnotu. Zaměřím se i na jejich dílčí položky, které jsou důležité pro řízení nákladů. U výkonové spotřeby jsem specifikovala i náklady režijní, stejně tak i osobních nákladů, kde jsem rozdělila náklady na přímé a nepřímé zaměstnance, podle jejich rozdělení v rámci spojení s výrobním procesem. Analýzou účelových nákladů se tedy v samostatné kapitole nebudu již podrobněji zabývat, pouze jsem zde zobrazila poměr přímých a nepřímých nákladů ve společnosti.

### 7.1 Členění nákladů

U druhového členění se jedná o analýzu nákladů podle toho, co bylo spotřebováno. Patří sem externí a prvotní náklady, který vznikají ihned po vstupu do výroby. U společnosti EXERION PTO tvoří největší část výkonová spotřeba, dále osobní náklady a ostatní finanční a provozní náklady. Daně a poplatky, odpisy a nákladové úroky netvoří ani 1% z celkových nákladů. Jednotlivé položky nákladů jsou komentovány v následujících podkapitolách.

### 7.2 Výkonová spotřeba

Tato položka v sobě zahrnuje náklady spojené se spotřebou materiálu a službami. Z obrázku 17 výše je vidět, že výkonová spotřeba se podílí z 82,74% na celkových nákladech společnosti. Z toho vyplývá, že je tato nákladová položka pro firmu velice klíčová. Neustálý tlak zákazníků na snižování cen nutí vedení společnosti, vedle neustálého zvyšování produktivity práce, k hledání dalších úspor zejména v oblasti nakupovaných materiálů a služeb. Nákupní oddělení se snaží nacházet nejoptimálnější dodavatele zejména s ohledem na:

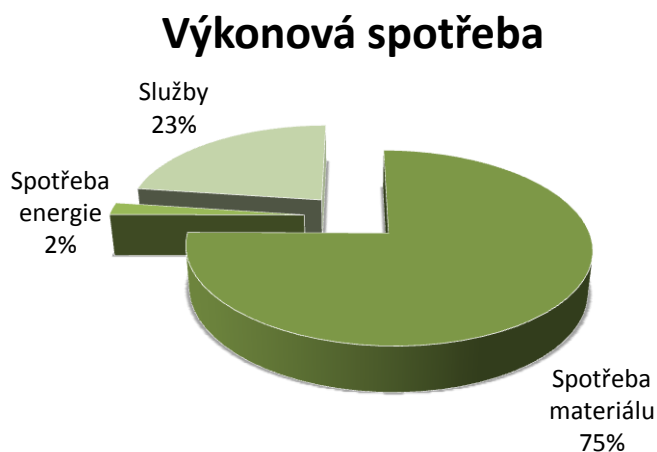
- **kvalitu** – nelze nahrazovat jednotlivé materiály za materiál s horším, méně kvalitním složením
- **cenou** – neustále hledat nové dodavatele či vyjednávat se stávajícími dodavateli o cenových a dodacích podmínkách (cena vs. dodací množství, platební podmínky apod.)
- **přepravní náklady** – jelikož firma nakupuje vstupující komponenty z celého světa, tvoří nemalou nákladovou položku cena za přepravu (letecká vs. lodní doprava, větší množství vs. výše skladových zásob).



Vzhledem k velikosti poměru výkonové spotřeby k ostatním nákladům a tím i její důležitosti ve společnosti jsem ji dále rozdělila na položky, které její hodnotu ovlivňují a pod tabulkou je komentuji.

Tab. 4. Výkonová spotřeba

V tis. CZK	2009	2010	2011
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>231 578</b>	<b>290 747</b>	<b>287 542</b>
<b>Spotřeba materiálu</b>	<b>181 383</b>	<b>227 162</b>	<b>215 925</b>
<b>Spotřeba energie</b>	<b>5 132</b>	<b>5 670</b>	<b>5 965</b>
Teplo	2 923	2 884	3 592
Elektřina	2 089	2 661	2 258
Voda	120	126	115
<b>Služby</b>	<b>45 063</b>	<b>57 915</b>	<b>65 652</b>
Nájem budovy	9 327	9 460	9 810
Přepravní náklady	12 449	17 101	19 030
Kooperace	7 051	12 150	12 880
Poplatky mateřské společnosti	13 447	15 520	16 649
Režijní materiál	2 176	3 119	5 462
Ostatní	613	565	1 821



Obr. 18. Výkonová spotřeba v roce 2011

**Spotřeba materiálu** byla závislá na objemu výroby, který byl v jednotlivých letech ovlivněn situací společnosti a vyrobených produktů. Hodnota nákladů za spotřebu **energie** je

závislá na vývoji cen na trzích. Tuto položku společnost sama z větší část ovlivnit nemůže. Úspory v podobě šetrné spotřeby jsou ve výrobních podnicích téměř nemožné, jelikož výrobní zařízení jsou závislá na přísunu elektřiny a špatné pracovní podmínky, v podobě úspory na topení, by znamenalo nespokojenost pracovníků a s tím spojené další negativní dopady.

Třetí položkou, která ovlivňuje výkonovou spotřebu, jsou **služby**. Nejvyšší hodnotu tvoří poplatky mateřské společnosti. Tuto výši nemůže EXERION PTO nijak ovlivnit a je smluvně zavázán ji v určitém procentu každoročně odvádět. S vývojem cen se potýká i podnájem, ve kterém se společnost nachází. Dobře vyjednané podmínky pomáhají udržet cenu nájmu na přijatelné hranici, i když se i tato hodnota zvyšuje.

Do kooperace se zahrnují činnosti nutné pro úpravu produktů, které nejsou prováděny v rámci výroby ve společnosti, jako je například lakování.

### 7.3 Osobní náklady

Osobní náklady tvoří mzdy zaměstnanců, odváděné sociální a zdravotní pojištění. Počet zaměstnanců, po sestěhování obou výrobních divizí pod jednu střechu, byl v předešlých letech velmi snížen, přesto dochází k pozvolnému snižování zaměstnanců každý rok díky zvýšení produktivity práce, nacházení lepších výrobních postupů a částečnou automatizaci výroby (např. pořízení svařovacích robotů).

Mzdy nejsou každoročně upravovány plošně, ale ve firmě je individuální přístup k případným mzdovým navýšením. Tento přístup se firmě osvědčil a stejně tak tomu je i v případě ročních bonusů, které nejsou v případě kladného hospodářského výsledku vypláceny stejně všem, ale na základě pracovního výkonu rozhodují o výši bonusů jednotlivý vedoucí. Další změna v počtu zaměstnanců a mzdových úprav bude záviset na budoucím vývoji společnosti a případných nových výrobních zakázkách.

V následující tabulce je zobrazen vývoj počtu zaměstnanců. Jak jsem popsala výše, tento počet byl ještě před rokem 2009 rapidně snížen. I přesto dochází od roku 2009 k neustálému snižování pracovníků zejména ve výrobě.

Jak tento vývoj ovlivnil osobní náklady, je ukázáno v tabulce číslo 6 a vzájemný vztah je možné porovnat na obrázku číslo 19.

Tab. 5. Vývoj počtu zaměstnanců

Počet zaměstnanců	2009	2010	2011
celkem	118	113	105
TH pracovníci + ostatní	39	41	38
dělníci	79	72	67

Na následující tabulce vidíme podrobnější zobrazení nákladů, které jsou tvořeny mzdami na **přímé a nepřímé pracovníky**.

Do přímých zaměstnanců patří ti, kteří jsou ve výrobním procesu a pracují se strojním zařízením.

Nepřímí zaměstnanci tvoří z větší části administrativní zaměstnanci z oddělení financí, obchodu, logistiky, ale řadí se sem například i skladníci a ti, kteří neobsluhují žádné výrobní zařízení, ale nejsou ani součástí administrativních prací.

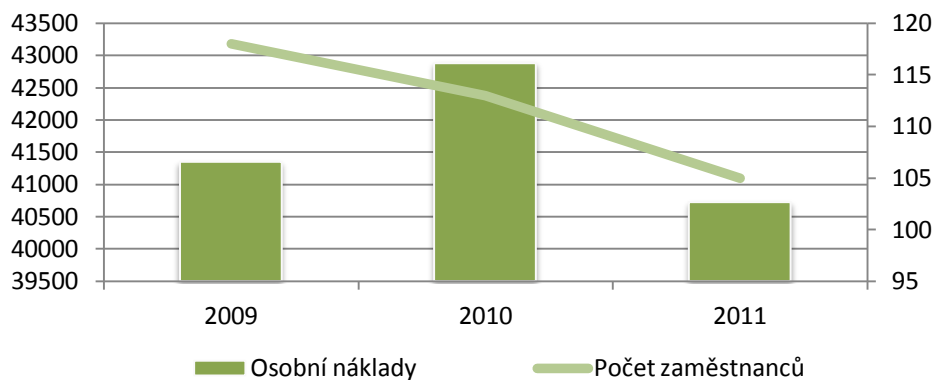
V tabulce je zobrazena výše superhrubých mezd, tedy včetně sociálního a zdravotního pojištění.

Tab. 6. Hlavní položky osobních nákladů

Náklady v tis. CZK	2009	2010	2011
Osobní náklady celkem	41 347	42 882	40 724
Přímí zaměstnanci	17 831	18 347	16 698
Nepřímí zaměstnanci	22 494	22 977	22 660
Ostatní (výpomoc, agentury)	1 022	1 558	1 366

Následující graf zobrazuje vývoj osobních nákladů v závislosti na počtu zaměstnanců. Vidíme, že v roce 2010 se sice celkový počet zaměstnanců oproti roku 2009 snížil, ale celkové osobní náklady se navýšily. V tabulce č. 5 vidíme navýšení o 2 pracovníky v administrativě či v oblasti, které přímo nesouvisí s výrobou, a snížení o 5 pracovníků, kteří přímo ovlivňují objem výroby. Zvýšení osobních nákladů bylo způsobeno zejména jednorázovým plošným zvýšením platů kompenzující inflaci, a také zvýšenými mzdovými náklady vzhledem k nutnosti práce na směny, přesčas a o víkendech. V roce 2011 již nebyl

objem výroby na takové úrovni jako v předešlém roce a osobní náklady tedy poklesly stejně jako počet zaměstnanců.



Obr. 19. Vývoj zaměstnanců a osobních nákladů

## 7.4 Nákladové úroky

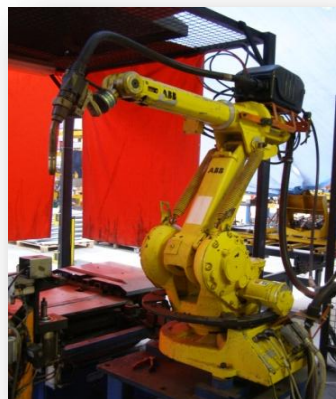
Nákladové úroky tvoří ve společnosti téměř 5%. Je to dáno krátkodobými bankovními úvěry, které se používají jako jeden ze zdrojů financování. Společnost má otevřen bankovní úvěr v českých korunách ve výši 15 milionů a kontokorentní úvěr v eurech ve výši 1,3 milionů.

## 7.5 Odpisy

Administrativní a výrobní prostory organizace se nacházejí v najatých výrobních prostorech. Z rozvahy je patrné, že společnost nedisponuje velkým množstvím hmotného majetku a vzhledem k tomu, že téměř všechno strojní zařízení je již odepsáno, nákladová položka odpisů je nízká. Neinvestování do modernějších zařízení může mít ve střednědobém až dlouhodobém časovém horizontu negativní dopad na výrobu.



Obr. 20. Svařovací robot



Obr. 21. Laser T600

Další položky, které tvoří náklady, jsou oproti spotřebě materiálu a osobním nákladům nepatrné.

## 7.6 Účelové členění nákladů

V následující podkapitole je zjednodušená podoba účelového členění. Nejprve je zde tabulka srovnání vývoje přímých a nepřímých nákladů v letech 2009 až 2011.

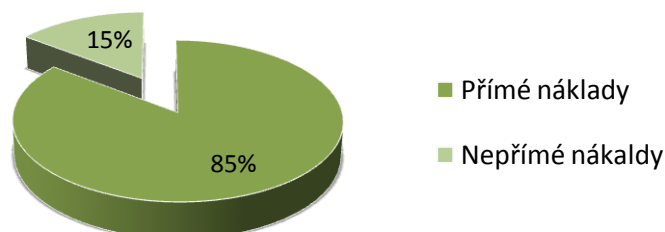
**Přímé (jednicové) náklady** jsou tvořeny z největší části spotřebovaným materiálem, kde jednotlivé položky jsou součástí kusovníku. Dále jsou to výrobní zaměstnanci, kteří svojí činností vytvářejí přidanou hodnotu. Hodnota kooperací a přepravních nákladů jsou přímo ovlivněny výrobou.

**Nepřímé (režijní) náklady** jsou z největší částí tvořeny pracovníky, kteří přímo neovlivňují objem výroby, jako například administrativní pracovníci či skladníci. Další položkou režijních nákladů jsou energie, nájem budovy a režijní materiál.

Tab. 7. Účelové členění nákladů

V tis. CZK	2009	2010	2011
<b>Přímé náklady</b>	<b>218 714</b>	<b>274 760</b>	<b>264 533</b>
přímí zaměstnanci	17 831	18 347	16 698
materiál	181 383	227 162	215 925
kooperace	7 051	12 150	12 880
přepravní náklady	12 449	17 101	19 030
<b>Nepřímé náklady</b>	<b>40 151</b>	<b>42 784</b>	<b>45 263</b>
nepřímí zaměstnanci	23 516	24 535	24 026
energie	5 132	5 670	5 965
režijní materiál	2 176	3 119	5 462
nájem budovy	9 327	9 460	9 810

Na následujícím grafickém zobrazení je zřetelná převaha přímých nákladů oproti nepřímým. Tento vývoj je dán tím, že společnost EXERION PTO je výrobní podnik a většina nákladů je závislá na velikost objemu produkce.



Obr. 22. Přímé a nepřímé náklady v roce 2011

## 7.7 Fixní a variabilní náklady

Rozdělení nákladů na fixní a variabilní je u společnosti téměř totožné, jako rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Variabilními náklady jsou náklady, které jsou závislé na objemu výroby, a jejich hodnota se zvyšuje přímo úměrně s objemem výroby. U výrobního podniku, kterým společnost EXERION PTO je, tvoří největší položku variabilních nákladů spotřeba materiálu a mzdy pracovníků, kteří jsou hodnoceny podle provedených výkonů. Dále to jsou přepravní náklady a kooperace.

Odpisy strojů či spotřeba energie nejsou ve společnosti počítány v závislosti na objemu výroby a spadají tedy pod fixní náklady, jejich výše je stále stejná a v případě nulové výroby je podnik musí stále platit. Dále do fixních nákladů zařazujeme mzdy těch pracovníků, kteří patří do skupiny nepřímých zaměstnanců, anebo jejich mzda je časová a není tedy závislá na počtu vyrobených kusů a také nájemné budovy.

## 8 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

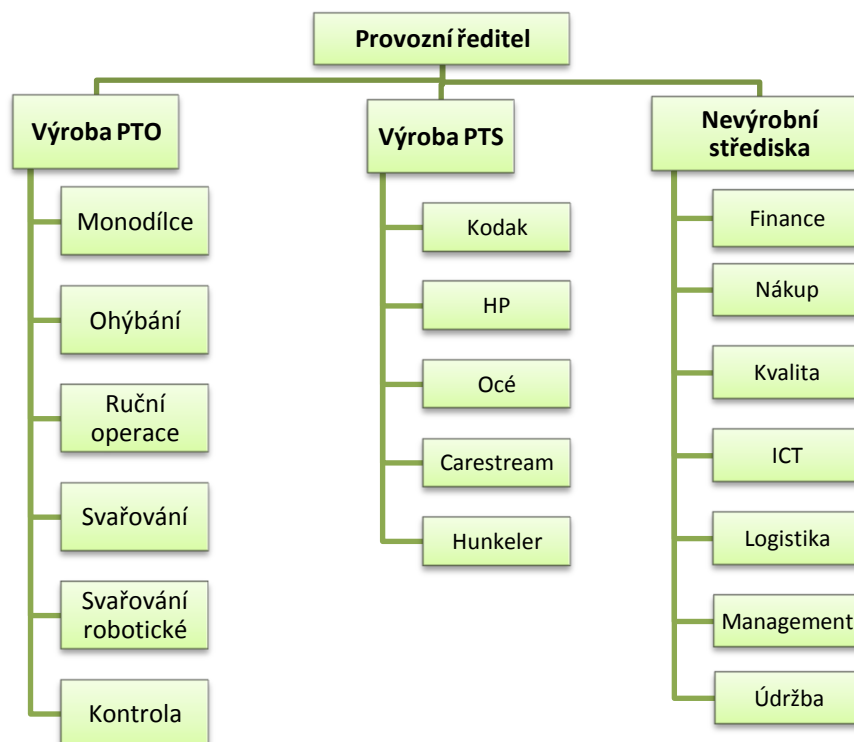
Firma má nadefinovanou střediskovou strukturu až na úroveň výrobních jednotek (programů), v praxi se však náklady a vyhodnocení jejich skutečné hodnoty s plánem nesleduje. Středisková struktura je používána pro uplatnění požadavků informačního systému, SAP. Protože se ale nevyužívá, budu se blíže zabývat jen rozdělením na kovovýrobu a následnou montáž, ve společnosti označovány jako PTO a PTS. Na této úrovni jsou jasně definovány vztahy, vnitropodnikové ceny i detailní rozpočet.

### 8.1 Ekonomická struktura středisek

Odповідnost výrobních středisek PTO a PTS je rozdělena podle činností, která v nich probíhají. Kovovýroba, jak již bylo popsáno výše, probíhá ve středisku PTO. Jelikož výsledné produkty musí splňovat nejvyšší kvalitativní nároky, dochází po každé operaci k procesu kontroly. Výrobek nemůže být propuštěn do další operace bez důkladné kontroly.

Ekonomická struktura PTS, kde probíhá montáž dílců, je rozdělena podle zodpovědnosti u daných projektů pro Kodak, HP, Océ, Carestream a Hunkeler. Zde je opět jeden vedoucí pracovník zodpovědný za včasné a kvalitní zpracování dílců do hotových produktů.

Každé nevýrobní středisko, má svého ředitele, který zodpovídá za splněné cíle a plánů. Tyto útvary nejsou součástí výroby a nevytvářejí přidanou hodnotu. Jejich činnost je ale stejně důležitá.



Obr. 23. Ekonomická struktura středisek

## 8.2 Řízení nákladů ve střediscích

Jak jsem se již zmínila výše, firma má propracovanou střediskovou strukturu. Jelikož společnost nevytváří rozpočty až na úroveň těchto útvarů, nemůžu provést toto detailní srovnání ve své práci a omezím se na analýzu dvou hlavních středisek PTO a PTS, která jsou zároveň i profitcentry. Na této úrovni firma tvoří plány a pravidelně jejich plnění porovnává se skutečností.

Tab. 8. Náklady a tržby výrobních středisek

V tis. CZK	Náklady	Tržby
<b>PTO</b>	81 568	52 880
<b>PTS</b>	251 202	272 780

### 8.2.1 Kovovýroba

První část výroby je rozdělena podle hlavních činností, které jsou nutné k úpravě plechů. Mezi hlavní aktivity patří řezání plechových tabulí na monodílce, jejich následné zpracování na různých pracovištích ohýbání a ruční operace, jako je čištění, odmašťování a nýtování. Následuje svařování těchto ohnutých dílců do přesných kovových rámců, kde je využíváno kvalifikovaných pracovníků. Výsledné produkty jsou předávány do následujícího střediska, kde jsou dále zpracovány nebo jsou prodávány externím odběratelům.

Jednotlivé operace na sebe logicky navazují dle výrobního toku. Stejně tak jsou střediska a pracoviště rozmístěna fyzicky. Každá z výše uvedených aktivit tvoří samostatné středisko a každému středisku je přiřazeno vždy nejméně jedno pracoviště.

### 8.2.2 Montáž

Druhou částí výroby je montáž, kde do kovových rámců vyrobených v PTO vstupují nakupované komponenty. Finální produkty mají průměrně 600 – 800 materiálových položek. Středisková struktura je rozdělena podle hlavních projektů.

### 8.2.3 Nevýrobní střediska

Jedná se o střediska, kde je jasná odpovědnost vedoucího za své oddělení. Při účtování na tyto útvary je nutný podpis vedoucího, kdy každý z vedoucích má určitý limit a v případě



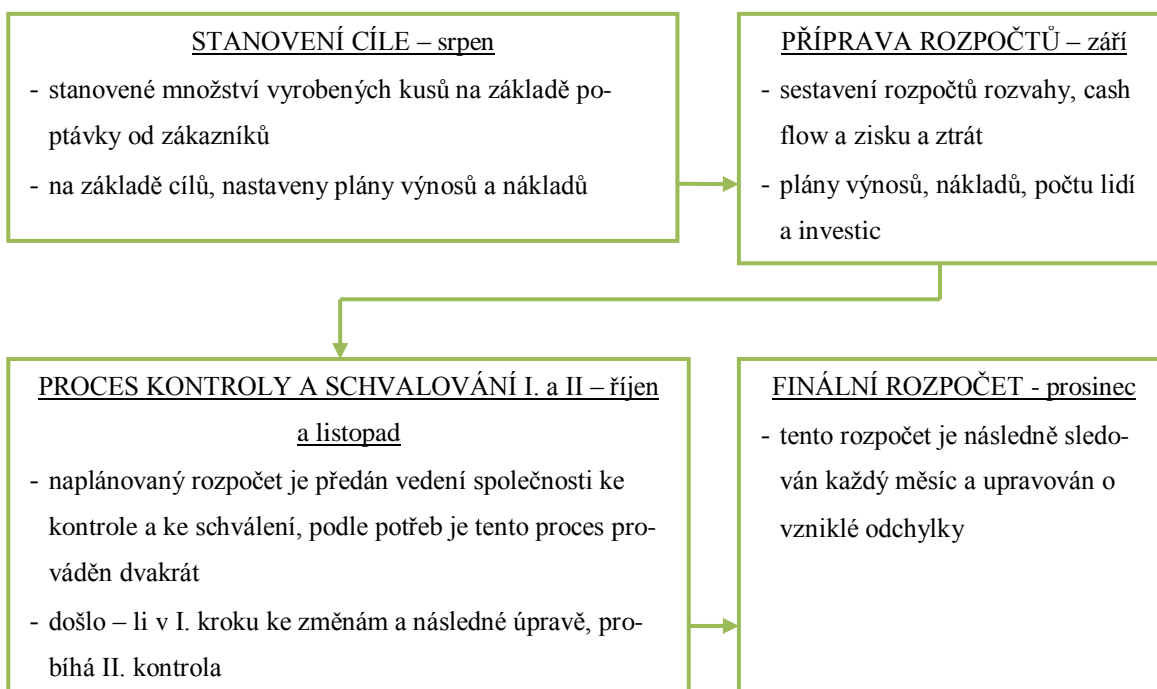
překročení tohoto limitu, je nutný podpis finančního ředitele. Náklady na nevýrobní střediska jsou alokovány do ceny výrobků prostřednictvím procentuální přírážky.

### 8.3 Sestavování rozpočtů

Plánování rozpočtů pro výrobní střediska PTO a PTS probíhá v několika krocích, které na sebe postupně navazují. Každé středisko má svůj individuální rozpočet na základě plánu výroby pro následující rok. Tyto rozpočty jsou sestavovány na období kalendářního roku, od 1. ledna do 31. prosince. Každý měsíc jsou pak plány upravovány vzhledem k aktuálnímu vývoji.

V období srpna a září vedení podniku stanovuje cíle, kterých bude chtít společnost v následujícím roce dosáhnout. A to cíle zejména v oblasti výnosů a nákladů. Rozpočty pro obě střediska vycházejí z plánovaného počtu prodaných výrobků, který je získáván na základě zkušeností z minulých let, předvídání situace u odběratelů a finanční situaci společnosti. Takto navržený rozpočet, který se skládá z rozpočtové rozvahy, výkazu zisku a ztrát a cash flow, je v říjnu předáván vedení společnosti ke kontrole a jejímu schválení. Jakmile dochází ke změnám v počtu plánovaných kusů, je tento rozpočet předělán dle aktuálních požadavků a v listopadu je v druhé fázi opět schvalován vedením. Finální rozpočet je připraven v prosinci pro další období.

Firma řeší rozbor na úrovni tržeb a jednotlivých nákladových položek.



Obr. 24. Postup při sestavování rozpočtů (vlastní zpracování)

### 8.3.1 PTO – kovovýroba

Výsledek střediska PTO, kovovýroba, vychází v záporných hodnotách z důvodu alokování některých nákladů pouze na toto středisko (odpisy, nájem, leasing, některé služby). Společnost s tímto kalkuluje již ve svých rozpočtech a zatím nemá potřebu toto rozložení měnit a to z důvodu zachování historických trendů a pro jednodušší orientaci při analýzách.

Tab. 9. Rozpočet PTO pro rok 2011

Položky PTO	Plán 2011	Skutečnost 2011	Odchylka	
	v tis. CZK		v tis. CZK	v %
<b>Tržby</b>	<b>38 000</b>	<b>52 880</b>	14 880	39,2
<b>Náklady</b>	<b>99 519</b>	<b>81 568</b>	17 951	18,04
Výkonová spotřeba	68 919	56 005	12 914	18,74
spotřeba materiálu	43 893	28 975	14 918	34
spotřeba energie	4 785	4 490	295	6,17
Služby	20 241	22 540	2 299	11,36
Osobní náklady	26 400	24 021	2 379	9,01
Odpisy	4 200	1 542	2 658	63,3
<b>Čistý zisk</b>	<b>-16 741</b>	<b>-4 389</b>	12 353	73,8

Odchylky v kovovýrobě v tržbách jsou způsobeny zejména tím, že se firma primárně snaží uspokojit potřeby a požadavky montáže, s čímž kalkuluje i ve svých plánech. Pokud se společnosti tyto požadavky daří uspokojit a má více externích zakázek, které může realizovat, dochází k pozitivní odchylce skutečnosti oproti plánu, jako tomu bylo v předešlém roce. S tímto úzce souvisí materiálová potřeba a další náklady s přímou vazbou na výrobní objem a portfolio. Velký rozdíl v plánovaných a skutečných odpisech byl způsoben nerealizací investice do výrobního zařízení. Společnost předpokládala v rozpočtu koupi nového laseru, což nerealizovala a investici odsunula o jeden rok.

### 8.3.2 PTS - montáž

Rozpočty sestavované pro středisko PTS je založeno na vývoji počtu zakázek u jednotlivých programů. Na základě naplánovaných kusů produktů se spočítají předpokládané tržby přes tyto výrobní programy. Potřebné množství vstupujících komponent, které tvoří spotřebu materiálu, dostaneme rozpadem plánovaných kusů v materiálové kalkulaci. Z tohoto detailu dostaneme i kapacitní náročnost jednotlivých produktů na určitých pracovištích a potřebu přímých zaměstnanců pro tuto výrobu. Vedení společností stanoví pro rozpočet případnou úpravu mzdových tarifů a potřebu nepřímých zaměstnanců.

Tab. 10. Rozpočet PTS pro rok 2011

Položky PTS	Plán 2011	Skutečnost 2011	Odchylna	
			v tis. CZK	v %
<b>Tržby</b>	<b>304 389</b>	<b>272 780</b>	31 609	10,38
<b>Náklady</b>	<b>255 735</b>	<b>251 202</b>	4 533	1,77
Výkonová spotřeba	238 695	233 846	4 849	2,031
spotřeba materiálu	203 150	193 064	10 086	4,97
spotřeba energie	1 605	1 475	130	8,1
Služby	33 940	39 307	5 367	15,81
Osobní náklady	15 600	16 756	1 156	7,41
Odpisy	1 440	600	840	58,33
<b>Čistý zisk</b>	<b>21 144</b>	<b>8 154</b>	12 990	61

## 9 ZHODNOCENÍ ANALÝZY

Ekonomická struktura společnosti EXERION PTO je rozdělena do dvou výrobních a jednoho nevýrobního střediska. Řízení nákladů v podniku probíhá pouze u hlavních středisek, kterými jsou ty výrobní, a to PTO - kovovýroba a PTS - montáž. Na této úrovni jsou jasně definované vztahy a vnitropodnikové ceny a sestavovány rozpočty pro každé středisko zvlášť. Společnost má ekonomickou strukturu detailnější a propracovanou do menších útvarů, ale u těchto pracovišť nejsou sledovány náklady ani výnosy.

V řízení nákladů středisek PTO a PTS vznikají největší problémy, které jsem v rámci své bakalářské práce identifikovala.

- **Odpovědností struktura PTO a PTS**

Tato výrobní střediska mají každý svého vedoucího pracovníka, který je zodpovědný za svůj útvar. Odpovědnost na nižších pozicích již není v rámci středisek definovaná a nedochází tak ke kontrole nákladových položek u jednotlivých činností v rámci kovovýroby a u zadaných programů v montáži. Je možné, že zde dochází k nekontrolovatelnému toku nákladových jednotek a k plýtvání ve spotřebě materiálu. Tyto neidentifikovatelné problémy z důvodu špatného řízení nákladů v rámci těchto menších útvarů, mohou společnosti přinést zbytečné náklady, kterých by se efektivnějším způsobem řízení mohla vyvarovat.

- **Alokování společných nákladů na PTO**

Jak jsem popsala u tabulky č. 9, společnost alokuje některé náklady jen na středisko PTO a to z důvodu zachování historických zvyků a nechce tento trend měnit. Čistý zisk tohoto střediska je tak plánován již v záporných hodnotách. V rámci tohoto střediska tak mohou vznikat nereálné náklady, jejichž hodnota neodpovídá skutečnému stavu. Důvodem tohoto alokování je, že společnost sleduje výsledek hospodaření za celou firmu jako celek a do detailu analyzuje náklady po střediscích PTO a PTS pouze na úrovni přidané hodnoty. Také při účtování režijních nákladů není důsledně hlídáno, na které dílčí útvary výrobních středisek se náklady přiřazují.

## 10 DOPORUČENÍ

Na základě zjištěného problému, který jsem v rámci své práce definovala, navrhuji pro vedení společnosti opatření:

- **Efektivnější řízení nákladů na základě větší decentralizace jejich hlavních dvou výrobních středisek PTO a PTS.**

Kovovýroba je rozdělena do menších útvarů na základě hlavních činností, které zde probíhají. Montáž je pak dělena podle hlavních programů. Tuto strukturu jsem zobrazila na obrázku č. 23. Na základě zjištěného problému, bych těmto menším útvarům přiřadila vždy jednoho vedoucího pracovníka. Tento zaměstnanec by měl být zvolen z okruhu výrobních pracovníků společnosti EXERION PTO a to z důvodu jeho zkušenosti v rámci daného střediska. Na základě zvýšených pravomocí, které by pracovník získal, by přebral část odpovědnosti za svůj útvar od vedoucího výroby PTO nebo PTS. Jeho činnost by pak spočívala zejména v kontrole toku materiálu, analyzování odchylek skutečných nákladů s plánovanými hodnotami a zjišťování možných nedostatků či příčin plýtvání s materiálem.

Vedoucím pracovníkům středisek PTO a PTS by díky vzniku těchto odpovědných osob, za jednotlivé činnosti a programy, vzniklo více prostoru pro efektivnější řízení nákladů v rámci celého střediska. Na základě podrobnější analýzy těchto menších útvarů by vedoucí lépe zjistili příčinu vzniklých odchylek a měli by větší přehled nad spotřebou materiálu a tím i lepší přehled nad vznikem nákladů.

Takto decentralizovaná struktura by společnosti pomohla efektivněji řídit své náklady a výnosy. Toto navržené opatření by společnosti mohlo přinést zejména snížení materiálových nákladů, což je pro výrobní podnik velmi důležité.

- **Alokování nákladů podle skutečné spotřeby**

Příčinou tohoto problému je tedy zachování historického trendu, který společnost respektuje s ohledem na rozhodnutí skupiny a zatím jej v blízké době nehodlá měnit. Systém SAP zcela jistě umožňuje lepší a přehlednější účtování i alokování nákladů na jednotlivá střediska, kam svou povahou tyto náklady patří. Tyto možnosti systému by firma měla daleko lépe využít. Dle dostupných informací byl při zavádění informačního systému SAP tento systém překlopen z mateřské společnosti v Holandsku bez větších změn a úprav. Jelikož se jedná o starší verzi i nastavení tohoto systému, neplní v současné době všechny požadavky na moderní řízení nákladů firmy. Snahou manažerů by tedy měla být revize informačního

systemu pomocí externích specialistů, kteří by byli schopni nastavit systém dle potřeb firmy.

## ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce byla analýza nákladů a jejich řízení. V první části bakalářské práce jsem provedla rozbor literární děl, která se zabývají problematikou nákladů a jejich řízením. V první kapitole jsem nejprve uvedla rozdíl manažerského a finančního účetnictví a jejich rozdíl v pojetí nákladů. Dále je zde uvedeno členění nákladů, podle druhu, účelu, v závislosti na změně objemu výroby a z hlediska rozhodování. První dvě rozdělení nákladů jsem uplatnila v praktické části, která byla zaměřena na společnost EXERION Precision Technology Olomouc s.r.o.. Analýzou nákladů jsem zjistila, že největší částí je výkonová spotřeba, což je pro výrobní podnik charakteristické, stejně jako převaha nákladů, které jsou přímo závislé na objemu výroby a jejich výše je tedy oproti nepřímým nákladům vyšší. Další kapitolou v teoretické i praktické části je odpovědnostní účetnictví a s tím spojení sestavování rozpočtů. Ekonomická struktura je ve společnosti rozdělena do dvou středisek, PTO a PTS, kdy na této úrovni jsou hlídány náklady i výnosy. Tato střediska jsou dále rozčleněna do menších útvarů, u kterých již tyto položky hlídány nejsou. Zde jsem společnosti navrhla potřebná opatření a doporučení, jak zefektivnit řízení nákladů i u těchto menších pracovišť.

Práce na bakalářské práci mi přinesla větší propojení teoretických pojmů do praxe. Díky společnosti jsem nemusela pracovat pouze s výkazem, rozvahou a přehledem o cash flow, ale měla jsem tu možnost se podívat do interních zdrojů, jak to ve výrobním podniku opravdu funguje.

Na druhé straně doufám, že tato bakalářská práce, kde jsou zanalyzované náklady společnosti, jejich řízení na úrovni dvou středisek a mé navržené opatření, poslouží vedení podniku jako přehled ve vývoji jejich nákladů a povede je k zamyšlení nad efektivnějším řízením svých nákladů.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

BAŤA, Tomáš. *Úvahy a projevy*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2002. s. 47. ISBN 80-7318-103-7

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

DĚDINA, Jiří a ODCHÁZEL Jiří. *Management a moderní organizování firmy*. 1.vyd. Praha: Grada, 2007. s. 140. ISBN 9788024721491

EDMONDS, Thomas P, EDMONDS, Cindy D a TSAY, Bor-Yi. *Fundamental managerial accounting concepts*. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 2000. s. 4. ISBN 0070214417

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007. s. 143, 170, 316, 317, 320, 332. ISBN 978-80-7357-299-0

HANSEN, Don R, MOWEN, Maryanne M a GUAN, Liming. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western, 2009. s. 50, 250, 336, 337. ISBN 978-0-324-55967-5

HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří a ŠIŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: Grada, 2008. s. 72,76. ISBN 978-80-247-2471-3

KOŽENÁ, Marcela. *Podniková ekonomika: pro kombinovanou formu studia*. 1.vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2009. s. 16. ISBN 978-80-7395-159-7

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3.dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. s. 68,70,71, 405. ISBN 978-80-7261-217-8

LANDA, Martin. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. 1.vyd. Ostrava: Key Publishing, 2008. s. 277 - 278. ISBN 978-80-87071-85-4

LANDA, Martin a POLÁK, Michal. *Ekonomické řízení podniku*. 1.vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 4, 5. ISBN 978-80-251-1996-9

LANG, Helmut; Přeložil: FOREJTOVÁ, Jitka; MAŇASOVÁ, Zuzana. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1.vyd. Praha: C.H. Beck, 2005. s. 2. ISBN 8071794198

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1.vyd. Praha: Grada, 2009. s. 32. ISBN 978-80-247-2974-9



SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5.dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2011. s. 82, 124, 136. ISBN 978-80-247-3494-1

SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva. *Podniková ekonomika*. 5.přepřac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. s. 285. ISBN 978-80-7400-336-3

WEIL, Roman L a MAHER, Michael. *Handbook of cost management*. 2nd ed. Hoboken, N.J.: Wiley, 2005. s. 848. ISBN 0471678147

Interní zdroje společnosti EXERION PTO

### **Internetové zdroje:**

Exerion.cz. [online]. 2011. vyd. [cit. 2012-04-24]. Dostupné z: <http://www.exerion.cz>

POPESKO, Boris, JIRČÍKOVÁ, Eva a ŠKODÁKOVÁ, Petra. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2011. s. 16, 38, 40, 130 – 132. Dostupné z: <http://vyuka.fame.utb.cz/file.php/257/Skripta2011.pdf>

UNIVERZITA TOMÁŠE BATI V ZLÍNĚ. Fakulta managementu a ekonomiky, ©2010-2011. Řízení výnosů a nákladů. Finport.fame.utb.cz [online]. [cit. 2012-03-01]. Dostupné z: <http://finport.fame.utb.cz/doku.php>

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

N	Vynaložené náklady na jednotku v CZK
VN	Variabilní náklady na jednotku v CZK
FN	Fixní náklady na jednotku v CZK
Q	Vyrobené množství v kusech
Z	Realizovaný zisk na jednotku v CZK
BZ	Bod zvratu
p	Cena za jednotku
b	Variabilní náklady za jednotku
CZK	Česká koruna
CZ - NACE	Klasifikace ekonomických činností

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1. Propojení jednotlivých složek účetnictví.....	13
Obr. 2. Struktura podnikového účetnictví (Landa a Polák, 2008, s. 4) .....	14
Obr. 3. Fixní náklady.....	21
Obr. 4. Variabilní náklady .....	21
Obr. 5. Průběh celkových nákladů .....	22
Obr. 6. Centralizovaná organizační struktura podniku (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 317) .....	27
Obr. 7. Decentralizované organizační struktura podniku (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 317) .....	28
Obr. 8. Vzájemné vztahy mezi rozpočty, plány, kontrolou a činnostmi (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 250).....	30
Obr. 9. Logo společnosti EXERION PTO (www.exerion.cz).....	33
Obr. 10. K8000 pro Carestream.....	34
Obr. 11. MCU pro Kodak.....	34
Obr. 12. Podíl odběratelů na obratu v roce 2011 .....	34
Obr. 13. Obrat jednotlivých středisek .....	35
Obr. 14. Celková struktura společnosti EXERION .....	36
Obr. 15. Organizační struktura EXERION PTO.....	37
Obr. 16. Vývoj výsledku hospodaření a tržeb .....	38
Obr. 17. Analýza nákladů dle druhu v roce 2011 .....	39
Obr. 18. Výkonová spotřeba v roce 2011 .....	41
Obr. 19. Vývoj zaměstnanců a osobních nákladů.....	44
Obr. 20. Svařovací robot.....	44
Obr. 21. Laser T600 .....	44
Obr. 22. Přímé a nepřímé náklady v roce 2011 .....	46
Obr. 23. Ekonomická struktura středisek .....	47
Obr. 24. Postup při sestavování rozpočtů (vlastní zpracování) .....	49

**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1. Srovnání finančního a manažerského účetnictví (finport.fame.utb.cz) .....	15
Tab. 2. Struktura nákladů (vlastní zpracování) .....	17
Tab. 3. Vývoj tržeb a nákladů .....	39
Tab. 4. Výkonová spotřeba .....	41
Tab. 5. Vývoj počtu zaměstnanců .....	43
Tab. 6. Hlavní položky osobních nákladů .....	43
Tab. 7. Účelové členění nákladů .....	45
Tab. 8. Náklady a tržby výrobních středisek .....	48
Tab. 9. Rozpočet PTO pro rok 2011 .....	50
Tab. 10. Rozpočet PTS pro rok 2011 .....	51

## SEZNAM PŘÍLOH

PI Výkaz zisku a ztrát společnosti za rok 2010

# PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT SPOLEČNOSTI ZA ROK 2010

Exerion Precision Technology Olomouc s.r.o. k 31. prosinci 2010

Statutární formuláře českých finančních výkazů v tis. Kč

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V PLNÉM ROZSAHU

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2009
I.	1 Tržby za prodej zboží	1 967	
A.	2 Náklady vynaložené na prodané zboží	2 075	
<b>+</b> Obchodní marže		<b>-108</b>	<b>0</b>
II.	Výkony	366 670	277 411
II.	1 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	365 780	279 804
	2 Změna stavu zásob vlastní činnosti	890	-2 393
	3 Aktivace		
B.	Výkonová spotřeba	290 747	231 578
B.	1 Spotřeba materiálu a energie	232 832	186 515
B.	2 Služby	57 915	45 063
<b>+</b> Přidaná hodnota		<b>75 815</b>	<b>45 833</b>
C.	Osobní náklady	42 882	41 347
C.	1 Mzdové náklady	31 608	30 738
C.	2 Odměny členům orgánů společnosti a družstva		
C.	3 Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	10 259	9 544
C.	4 Sociální náklady	1 015	1 065
D.	Daně a poplatky	106	205
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 963	2 365
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	788	5 879
III.	1 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku		
	2 Tržby z prodeje materiálu	788	5 879
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0	4 953
F.	1 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		
F.	2 Prodaný materiál		4 953
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	4 095	-2 435
IV.	2 Ostatní provozní výnosy	295	283
H.	1 Ostatní provozní náklady	775	1 197
V.	2 Převod provozních výnosů		
I.	1 Převod provozních nákladů		
<b>*</b> Provozní výsledek hospodaření		<b>26 077</b>	<b>4 363</b>
VI.	1 Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		
J.	1 Prodané cenné papíry a podíly		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0
VII.	1 Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		
	2 Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		
	3 Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
VIII.	1 Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
K.	2 Náklady z finančního majetku		
IX.	1 Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
L.	2 Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
M.	1 Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
X.	1 Výnosové úroky	5	2
N.	2 Nákladové úroky	1 427	1 450
XI.	1 Ostatní finanční výnosy	16 874	14 727
O.	2 Ostatní finanční náklady	18 102	13 920
XII.	1 Převod finančních výnosů		
P.	2 Převod finančních nákladů		
<b>*</b> Finanční výsledek hospodaření		<b>-2 650</b>	<b>-641</b>

Rozvaha a příloha jsou nedílnou součástí účetní závěrky.

Exerion Precision Technology Olomouc s.r.o. k 31. prosinci 2010

Statutární formuláře českých finančních výkazů v tis. Kč

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V PLNÉM ROZSAHU

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2009
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	1 904	0
Q.	1 - splatná	1 904	
Q.	2 - odložená		
**	<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	<b>21 523</b>	<b>3 722</b>
XIII.	1 Mimořádné výnosy		
R.	2 Mimořádné náklady	18	
S.	1 Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0
S.	1 - splatná		
S.	2 - odložená		
*	<b>Mimořádný výsledek hospodaření</b>	<b>-18</b>	<b>0</b>
1	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</b>	<b>21 505</b>	<b>3 722</b>
****	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>23 409</b>	<b>3 722</b>

Sestaveno dne:	Podpis statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou:	Osoba odpovědná za účetnictví (jméno a podpis):	Osoba odpovědná za účetní závěrku (jméno a podpis):
9. 3. 2011	Albertus Konter	Ing. Petr Matura	Ing. Petr Matura tel.588490548