

Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, a. s.

Vendula Čumbová

Bakalářská práce
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Vendula ČUMBOVÁ**
Osobní číslo: **M10094**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, a. s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se oblasti nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu nákladů a současného způsobu řízení nákladů společnosti XY, a. s.
- Zhodnoťte výsledky analýz a formulujte návrhy a doporučení, které povedou ke zlepšení řízení nákladů ve společnosti XY, a. s.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL. Řízení režijních nákladů. Vyd. 1. Praha: Prospektrum, 1995, 100 s. ISBN 80-7175-025-5.
HOLMAN, Robert. Ekonomie. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002, 714 s. ISBN 80-7179-681-6.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2002, 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
MACÍK, Karel. Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu. Vyd. 1. Ostrava: Montanex, 1999, 241 s. ISBN 80-7225-002-7.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 4. vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 21. června 2013
Termín odevzdání bakalářské práce: 12. srpna 2013

Ve Zlíně dne 21. června 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

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

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

- (1) Vysoká škola 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.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou - 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.

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně 12. 8. 2013

Čimlová

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

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

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce je zpracování analýzy nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, a. s. Teoretická část obsahuje rozbor literárních zdrojů zabývajících se náklady, jejich klasifikací, kalkulací nákladů, rozpočtováním a odpovědnostním účetnictvím. Praktická část zahrnuje představení společnosti, dále analýzu nákladů, analýzu bodu zvratu, stanovení limitů fixních a variabilních nákladů a systém řízení nákladů ve společnosti. Na závěr jsou uvedeny návrhy a doporučení na zlepšení řízení nákladů ve firmě.

Klíčová slova: analýza nákladů, fixní a variabilní náklady, řízení nákladů, bod zvratu, odpovědnostní účetnictví, rozpočtování

ABSTRACT

The aim of this bachelor's thesis is the analysis of cost structure and cost management techniques in the company XY, a. s. The theoretical part contains analysis of literature sources dealing with costs, then classification, cost calculation, budgeting and responsibility accounting. The practical part consists of introducing company, cost analysis, Break-even Point analysis, fixed and variable costs limit and evaluation of present situation of cost management in the company. At the conclusion there are given suggestions and recommendations to improve cost management in the company.

Keywords: cost analysis, fixed and variable costs, cost management, Break-even Point, responsibility accounting, budgeting

Na úvod své bakalářské práce bych ráda poděkovala doc. Ing. Borisi Popeskovi, PhD za odborné vedení mé bakalářské práce.

Rovněž děkuji ekonomickému úseku společnosti XY, a. s. za poskytnuté podklady a informace.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat své rodině a blízkým za podporu během studia.

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

OBSAH

| | |
|--|-----------|
| ÚVOD..... | 10 |
| I TEORETICKÁ ČÁST..... | 11 |
| 1 VZTAH MEZI VÝNOSY, NÁKLADY A VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ..... | 12 |
| 2 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ..... | 14 |
| 2.1 NÁKLADY Z POHLEDU FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ..... | 14 |
| 2.2 NÁKLADY Z POHLEDU MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ | 15 |
| 2.3 POJETÍ NÁKLADŮ..... | 16 |
| 2.4 NÁKLADY VERSUS VÝDAJE..... | 16 |
| 3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ | 17 |
| 3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ | 17 |
| 3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ..... | 17 |
| 3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení | 18 |
| 3.2.2 Náklady jednicové a náklady režijní | 18 |
| 3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ..... | 18 |
| 3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ | 19 |
| 3.4.1 Variabilní náklady | 19 |
| 3.4.2 Fixní náklady..... | 20 |
| 3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ..... | 22 |
| 4 VYUŽITÍ INFORMACÍ O FIXNÍCH A VARIABILNÍCH NÁKLADECH | 24 |
| 4.1 ANALÝZA BODU ZVRATU..... | 24 |
| 4.2 PROVOZNÍ PÁKA | 26 |
| 5 KALKULACE NÁKLADŮ | 27 |
| 5.1 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI | 28 |
| 5.2 METODY KALKULACE | 29 |
| 5.2.1 Prostá kalkulace dělením..... | 30 |
| 5.2.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly | 30 |
| 5.2.3 Přírážková kalkulace | 30 |
| 5.2.4 Kalkulace sdružených výkonů | 31 |
| 5.2.5 Fázová metoda kalkulace | 31 |
| 5.2.6 Postupná (stupňová) metoda kalkulace | 32 |
| 5.2.7 Neabsorpční metody kalkulace | 32 |
| 5.2.8 Activity Based Costing | 32 |
| 6 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ..... | 34 |
| 6.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA | 34 |
| 6.2 EKONOMICKÁ STRUKTURA | 34 |
| 6.3 VNITROODNIKOVÁ CENA | 35 |
| 6.4 ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK | 35 |
| 6.4.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení | 35 |
| 6.4.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení..... | 36 |
| 7 ROZPOČETNICTVÍ..... | 37 |

| | | |
|---|---|-----------|
| 7.1 | ZÁKLADNÍ ČLENĚNÍ ROZPOČTŮ | 37 |
| 7.2 | TVORBA ROZPOČTŮ | 38 |
| SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI | | 39 |
| II PRAKTICKÁ ČÁST | | 40 |
| 8 | PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI..... | 41 |
| 8.1 | ZÁKLADNÍ ÚDAJE | 41 |
| 8.2 | SKUPINA XY | 41 |
| 8.3 | SOUČASNÉ POSTAVENÍ SPOLEČNOSTI NA TRHU..... | 42 |
| 8.4 | ORGANIZAČNÍ STRUKTURA | 44 |
| 8.5 | VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ | 45 |
| 8.6 | SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI..... | 46 |
| 8.7 | STRUČNÁ CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ | 47 |
| 9 | ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, A. S..... | 48 |
| 9.1 | PŘEHLED ZÁKLADNÍCH EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ SPOLEČNOSTI..... | 48 |
| 9.2 | ANALÝZA NÁKLADŮ PODLE DRUHU | 51 |
| 9.3 | ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY | 56 |
| 9.3.1 | Členění nákladů vybraného ložiska v závislosti na objemu výroby | 57 |
| 9.3.2 | Struktura variabilních a fixních nákladů | 59 |
| 9.4 | ANALÝZA BODU ZVRATU..... | 62 |
| 9.4.1 | Limity fixních a variabilních nákladů | 64 |
| 10 | ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ..... | 67 |
| 10.1.1 | RS – Střediska správní režie | 68 |
| 10.1.2 | RV – Střediska výrobní režie | 68 |
| 10.1.3 | R – Rozpouštěná střediska | 70 |
| 10.1.4 | C – Střediska výrobní (cenová)..... | 71 |
| 10.2 | ROZPOČETNICTVÍ | 71 |
| 10.2.1 | Rozpočet a analýza odchylek | 72 |
| 11 | ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ | 75 |
| ZÁVĚR | | 77 |
| SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY..... | | 78 |
| SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK | | 80 |
| SEZNAM OBRÁZKŮ | | 81 |
| SEZNAM TABULEK..... | | 82 |

ÚVOD

Základním cílem podniku je maximalizace jeho tržní hodnoty. Jedním z hlavních cílů je také finanční rovnováha a trvalý dostatečně vysoký výsledek hospodaření. Ten se vypočítá jednoduše jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady. Pokud by náklady dlouhodobě převyšovaly výnosy, podnik by vykazoval ztrátu a to by mohlo zapříčinit i úpadek firmy. Proto je pro podnik důležité, aby se dále náklady podrobněji zabýval, plánoval a optimalizoval jejich výši. Pokud se mu toto podaří, má v rukou účinný nástroj, jak si zajistit dlouhodobou stabilitu a postavení na trhu.

Cílem této bakalářské práce je detailní analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, a. s. Na základě této analýzy jsou navržena možná doporučení a řešení, která by vedla k minimalizaci nákladů a zefektivnění jejich řízení v rámci společnosti.

Bakalářská práce je rozdělena do dvou hlavních částí, teoretické a praktické. V teoretické části se budu zabývat rozborem literárních pramenů, které se věnují problematice nákladů, způsobu jejich klasifikace a dále nejdůležitějšími nástroji řízení nákladů, kterými jsou kalkulace nákladů a rozpočetnictví a s tím související odpovědnostní účetnictví. Z teoretických poznatků budu dále vycházet v praktické části mé bakalářské práce.

V praktické části nejprve představím společnost XY, a. s. a její základní ekonomické výsledky v průběhu let 2008 – 2011. Dále se budu věnovat samotné analýze nákladů. Nejprve bude provedena analýza nákladů dle druhového členění a jejich vertikální a horizontální analýza. Podrobněji bude rozčleněna výkonová spotřeba podniku. Dále budou náklady klasifikovány v závislosti na objemu výroby, na fixní a variabilní část. Takto rozčleněné náklady dále využiji pro analýzu bodu zvratu a výpočet limitu fixních a variabilních nákladů. Další část je zaměřena na odpovědnostní účetnictví a tvorbu rozpočtů ve společnosti. Roční rozpočet za rok 2010 jsem porovнала se skutečnými výsledky a analyzovala vzniklé odchylky.

Na závěr, dle provedených analýz zhodnotím přednosti a nedostatky řízení nákladů ve firmě a vypracuji doporučení pro jeho zlepšení a formuluji možnosti snížení nákladů ve společnosti XY, a. s.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VZTAH MEZI VÝNOSY, NÁKLADY A VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ

Výnosy, náklady a zejména výsledek hospodaření jsou považovány za nejdůležitější charakteristiky hospodaření každého podniku a je proto důležité, aby byly předmětem každodenního zájmu manažerů. Informace o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření podává výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka.

Výnosy můžeme podle principu tzv. aktuálního účetnictví charakterizovat jako peněžní částky, které podnik získal z veškerých svých činností za účetní období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda došlo ve stejném období k jejich inkasu. Převládající výnosy u výrobního podniku jsou tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, u obchodního podniku tzv. obchodní marže vyjadřující rozdíl mezi prodejní a kupní cenou.

Výnosy podniku tvoří:

- provozní výnosy z provozně-hospodářské činnosti podniku,
- finanční výnosy z finančních investic, cenných papírů, vkladů a účastní,
- mimořádné výnosy získané mimořádnou činností. (Synek, 2007, s. 72)

Náklady jsou charakterizovány jako peněžní částky, které podnik v daném období účelně vynaložil na získání výnosů i přes to, že k jejich zaplacení nemuselo dojít ve stejném období. (Knápková, 2010, s. 36)

Náklady podniku tvoří:

- běžné provozní náklady (spotřeba materiálu a energie, osobní náklady),
- odpisy dlouhodobého majetku,
- ostatní provozní náklady,
- finanční náklady (úroky a jiné finanční náklady),
- mimořádné náklady (dary, mimořádné odměny, manka a škody).

Rozdílem mezi provozními výnosy a provozními náklady je provozní výsledek hospodaření. Finanční výsledek hospodaření získáme odečtením finančních nákladů od finančních výnosů. Provozní výsledek hospodaření spolu s finančním výsledkem tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost. Rozdíl mezi mimořádnými výnosy a mimořádnými náklady představuje mimořádný výsledek hospodaření. Odečtením daně z příjmů od celkového výsledku hospodaření získáme výsledek hospodaření po zdanění. V případě, že výnosy převyšují náklady, je výsledkem hospodaření zisk, v opačném případě je jím ztráta. (Synek, 2007, s. 72 - 73)

Zisk je nejdynamičtějším vlastním finančním zdrojem podniku, kritériem pro hodnocení výnosnosti vloženého kapitálu a tedy efektivnosti hospodaření podniku. Zisk plní v podniku několik důležitých funkcí:

- **kritériální funkce zisku** je kritériem pro rozhodování o všech otázkách ekonomiky podniku,
- **rozvojová funkce zisku** je hlavním zdrojem tvorby finančních zdrojů pro další rozvoj podniku,
- **rozdělovací funkce zisku** tvoří základ rozdělování důchodů mezi vlastníky (dividendy), investory (úroky) a stát (daně),
- **motivační funkce zisku** vyjadřuje základní motiv veškerého podnikání a může být základem hmotné zainteresovanosti pracovníků. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 28)

2 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Finanční účetnictví sleduje informace za podnik jako celek, eviduje aktiva podniku, vlastní kapitál, dluhy, výnosy, náklady a určuje výsledek hospodaření. Je určeno zejména pro externí uživatele (např. finanční úřad, banky, investory, dodavatele, zákazníky, konkurenci) a upravují ho závazné normy. Výstupem z finančního účetnictví je rozvaha a výkaz zisku a ztrát.

Manažerské účetnictví je orientováno interně a je určeno pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových středisek. Zabezpečuje soustavnou kontrolu a podává informace pro manažerské rozhodování. O struktuře a využití manažerského účetnictví rozhoduje podnikový management podle konkrétních požadavků firmy. (Kotěšovcová a Janoušková, 2007, s. 9 – 10; Lang, 2005, s. 2; Synek, 2007, s. 82)

V následující tabulce jsou přehledně uvedeny základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím.

Tab. 1: Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 11 - 12)

| Kritérium | Finanční účetnictví | Manažerské účetnictví |
|-------------------------------|---------------------------------|--|
| Obsah účetnictví | Rozvaha, výkaz zisku a ztrát | Nákladové účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví |
| Uživatelé informací | Externí | Interní |
| Regulace | Zákon, účetní standardy | Není regulováno vnějšími orgány, |
| Systémovost | Dle zákona | Dle potřeb manažerů |
| Měrné jednotky | Peněžní | Peněžní a naturálních |
| Periodicita vykazování | Periodicky, jednou ročně | Nepravidelné, dle potřeb manažerů |
| Spolehlivost | Spolehlivé díky vnější regulaci | Různá míra rizika a nejistoty – odhady do budoucna |

2.1 Náklady z pohledu finančního účetnictví

Finanční účetnictví charakterizuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, projevující se snížením aktiv nebo zvýšením závazků podniku, které byly vynaloženy v souvislosti s výnosy a vedly ke snížení vlastního kapitálu. Spotřeba daného zdroje se stane nákladem

až ve chvíli, kdy zdroj vyčerpá svou užitečnost (např. vstupem do výrobku, který se prodá zákazníkovi).

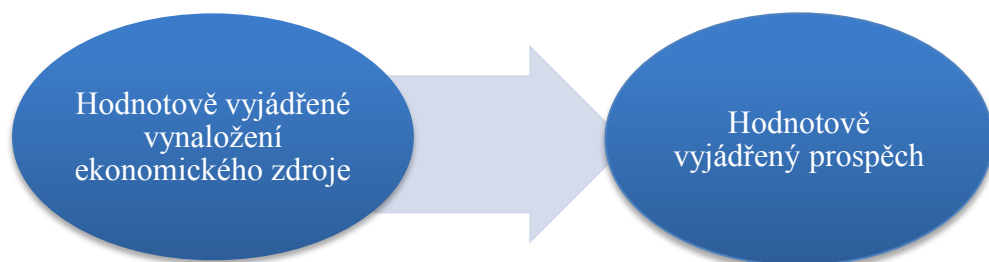
2.2 Náklady z pohledu manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví definuje náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou činností. Na rozdíl od finančního účetnictví, se náklad projeví okamžikem vynaložení ekonomického zdroje (např. nákup zboží, materiálu).

Manažerské účetnictví pracuje s ekonomickými náklady, které na rozdíl od nákladů uváděných v účetnictví zahrnují i tzv. oportunitní náklady. Při rozhodování počítá s přírůstkovými náklady, které jsou ovlivněny daným rozhodnutím a s utopenými náklady, které nejsou pro dané rozhodnutí důležité. (Finport, © 2010-2011, Kotěšovcová a Janoušková, 2007, s. 17, Synek, 2007, s. 82 – 84)

Náklady v manažerském účetnictví charakterizují dva hlavní rysy:

- **účelovost**, vyjádřená ekonomickým prospěchem (peněžně vyjádřený užitek z dané aktivity),
- **účelnost** z hlediska racionality vynaložených nákladů
 - **hospodárnost** v podobě úspornosti a vytíženosti
 - **ekonomická účinnost** vyjadřující míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 18)



Obr. 1: Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů
(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 18)

2.3 Pojetí nákladů

Charakteristika nákladů je v každém pojetí jiná. Rozlišujeme tři hlavní pohledy na náklady:

Finanční pojetí nákladů vychází z finančního účetnictví. Náklady jsou zde chápány jako peníze vynaložené na aktivity, které zabezpečují náhradu těchto peněz v původní výši. V případě jejich přebytku představují zisk. Náklady jsou vyjádřeny v pořizovacích cenách nebo v cenách účetních.

Hodnotové pojetí nákladů je předmětem manažerského účetnictví. Podává informace pro běžné řízení a kontrolu právě probíhajících procesů v podniku. V tomto pojetí náklady zahrnují jak náklady stejné s finančním účetnictvím, tak i náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než v účetnictví finančním, případně nejsou vykazovány vůbec (tzv. kalkulační náklady). Spotřebovávané zdroje se vyčísľují v cenách odpovídajících současné věcné reprodukci.

Ekonomické pojetí nákladů srovnává náklady s hodnotou, kterou je možno dosáhnout jejich nejefektivnějším využitím, nebo náklady vyjadřují maximální ušlý efekt v případě využití zdrojů na danou alternativu. Z tohoto důvodu ekonomické pojetí počítá s oportunitními náklady, které představují právě maximální ušlý efekt. Výnosy dané alternativy musí uhradit jak reálné náklady, tak i ušlý efekt spojený s jejím přijetím. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 18 - 19)

2.4 Náklady versus výdaje

Náklady je potřeba odlišovat od výdajů, které představují jakékoli vynaložení peněz, které nemusí časově souviset s nákladem. Výdaje vznikají okamžikem úhrady, zatímco náklady vzniknou až v okamžiku spotřeby. Výdajem může být například nákup zboží za hotové, přičemž nákladem se stane až v okamžiku, kdy je toto zboží prodáno zákazníkovi. Protože náklady musí vždy souviset s výnosy příslušného období, je pomocí časového rozlišení zabezpečována věcná a časová souvislost nákladů a výnosů s příslušným účetním obdobím. To znamená, že o nákladech a výnosech musí být účtováno do období, se kterým časově a věcně souvisí. Protože některé transakce mohou přesahovat jednotlivé účetní období, vznikají tzv. přechodné položky. (Paseková, 2008, s. 216 - 228)

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Jak uvádí Popesko (2009), základním předpokladem pro to, abychom byli schopni náklady optimalizovat či snižovat, je náklady poznat a porozumět podstatě jednotlivých nákladových položek.

Náklady podniku lze třídit podle několika hledisek. Nejčastěji podle druhů, podle účelu, podle závislosti nákladů na změnách objemu výroby, podle původu spotřebovávaných vstupů a podle činnosti. (Synek, 2002, s. 36)

3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je z hlediska finančního účetnictví nejdůležitějším přístupem ke klasifikaci nákladů. Využívá se zejména při sestavování účetních výkazů, např. výkazu zisku a ztrát. Toto členění vyjadřuje spotřebu vstupů do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí. Druhové členění nákladů nám podává informace o tom, jakého je náklad druhu, popřípadě kde vznikl a vypovídá o náročnosti výroby nebo činnosti na jednotlivé druhy nákladů. Za základní nákladové druhy se považují:

- spotřeba materiálu, energie a externích služeb,
- osobní náklady,
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- finanční náklady. (Hunčová, 1999, s. 49; Popesko, 2009, s. 34 - 35)

Hunčová (1999) uvádí, že náklady je možno rozdělit také podle toho, zda se jedná o náklady na vstupu, nebo o náklady interní:

- **Náklady prvotní** jsou externí náklady vyjádřené v reálných cenách, které vznikají na vstupu do výroby (např. nákup materiálu k přímé spotřebě, výdej materiálu ze skladu, nákup energií apod.).
- **Náklady druhotné**, které vznikají při spotřebě vnitropodnikových výkonů, jsou tedy náklady interními (např. opravy strojů vlastními pracovníky). Tyto náklady jsou využívány ve vnitropodnikovém a nákladovém účetnictví. (Hunčová, 1999, s. 49)

3.2 Účelové členění nákladů

Mezi hlavní skupiny rozhodovacích úloh v podniku patří úlohy založené na kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů, jejichž cílem je zjistit, zda podnik náklady spoří nebo

naopak přesahuje. Aby bylo možné stanovit racionální nákladový úkol, se kterým je porovnávána skutečná spotřeba nákladů, musí se náklady členit podle účelu. (Král, 2003, s. 61)

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Aby bylo možné řídit hospodárnost, náklady se třídí podle jejich vztahu k dané činnosti, aktivitě nebo operaci do dvou skupin:

- **Náklady technologické**, které jsou bezprostředně vyvolány technologií dané činnosti. Tyto náklady jsou řízeny pomocí technickohospodářských norem.
- **Náklady na obsluhu a řízení**, které jsou zapříčiněny potřebou vytvoření, zajištění a udržení podmínek pro průběh dané činnosti. Jednotlivé položky těchto nákladů jsou řízeny limity a normativy a jejich souhrny pomocí rozpočtů. (Konečný, 2010, s. 45; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 22 - 23)

3.2.2 Náklady jednicové a náklady režijní

Pro rozhodování je třeba vyjádřit náklady ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici. Z tohoto pohledu je dělíme na:

- **Jednicové náklady** jsou definovány jako část technologických nákladů, které nesouvisí jen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu. Nákladový úkol se stanoví tak, že nákladová norma se vynásobí s počtem jednotek úkonů vykonaných v jednom nákladovém úkolu.
- **Režijní náklady** jsou takové náklady, jejichž výše souvisí s technologickým procesem jako celkem a proto neroste přímo úměrně s počtem prováděných výkonů. Nákladový úkol se stanovuje na základě souhrnných limitů a normativů platných pro určité časové období. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 23)

3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je zvláštním druhem účelového členění nákladů, protože podává informace o účelu, na který byly náklady vynaloženy. Pro podnik je kalkulační členění nákladů důležité, protože podává řadu informací potřebných pro manažerské rozhodování. Náklady rozčleňujeme podle způsobu, jakým se náklady přiřazují na kalkulační jednici (přesně stanovený výkon) na dvě hlavní skupiny:

- **Přímé náklady**, které bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu. Patří sem náklady jednicové a také náklady vynakládané v souvislosti s prováděním pouze konkrétního druhu výkonu.
- **Nepřímé náklady** se nevážou pouze k jednomu druhu výkonu, ale jsou spojeny s chodem podniku jako celku. Vztahují se k více výkonům, a proto je není možno přiřadit přímo na kalkulační jednici. Konkrétním výkonům jsou přiřazovány pomocí rozvrhových základů. (Konečný, 2010, s. 46; Král, 2003, s. 65 -66)

3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

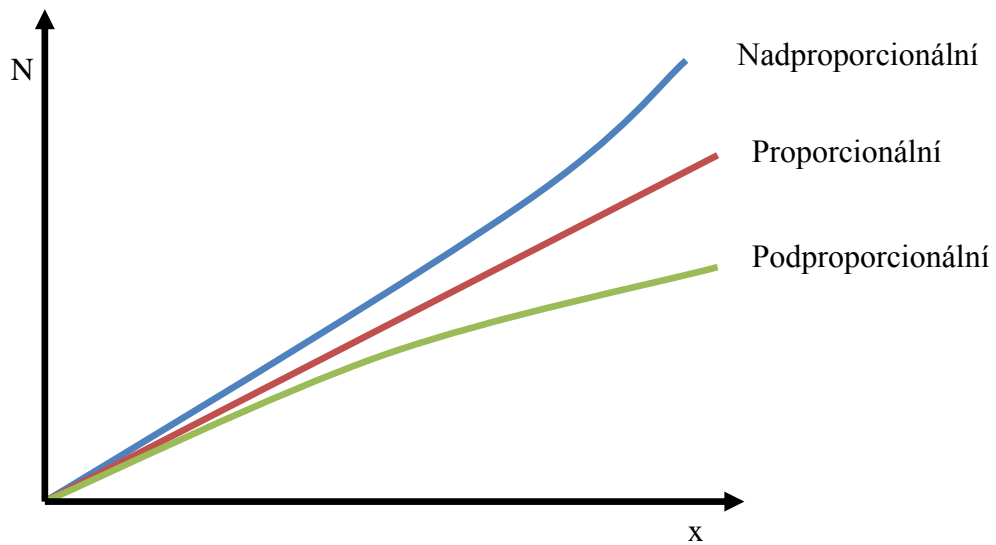
Jelikož s rostoucím objemem výroby roste i využití kapacity podniku, bývá toto členění nákladů označováno také jako kapacitní členění nákladů. Je nezbytné při zkoumání chování nákladů při různých variantách objemu budoucích výkonů, a proto je jedním z hlavních nástrojů manažerského účetnictví. Podle závislosti na objemu výkonů rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů, a to variabilní a fixní náklady. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 25; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 22)

3.4.1 Variabilní náklady

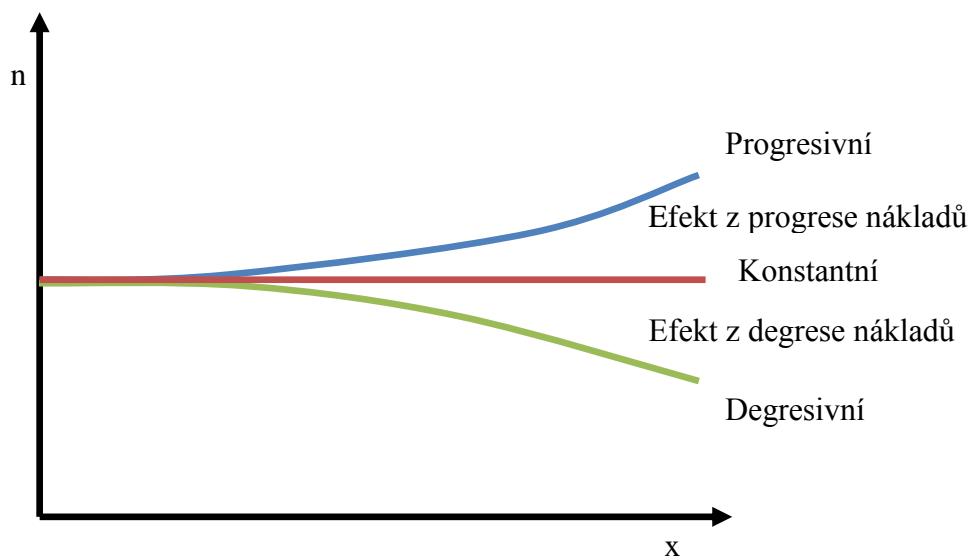
Variabilní náklady jsou náklady závislé na objemu výkonů, a proto se mění spolu s rozsahem činnosti podniku. Pokud objem výroby roste, budou i variabilní náklady vyšší a naopak. Jejich změna může být více či méně úměrná změně objemu výkonů a z tohoto hlediska rozlišujeme tři typy variabilních nákladů:

- **Proporcionální**, jejichž výše se mění přímo úměrně se změnou objemu produkce. Náklady na jednotku produkce jsou konstantní.
- **Nadproporcionální**, které rostou rychleji než objem produkce a z toho důvodu se zvyšuje i podíl nákladů na jednotku produkce (např. mzdy za práci přesčas).
- **Podproporcionální** rostou pomaleji než objem produkce a podíl těchto nákladů na jednotku produkce klesá (např. množstevní slevy, náklady na údržbu a opravy).

V případě, že podnik nevyrábí, jsou variabilní náklady nulové. (Konečný, 2010, s. 47 - 48; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 22)



Obr. 2: Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2003, s. 69)

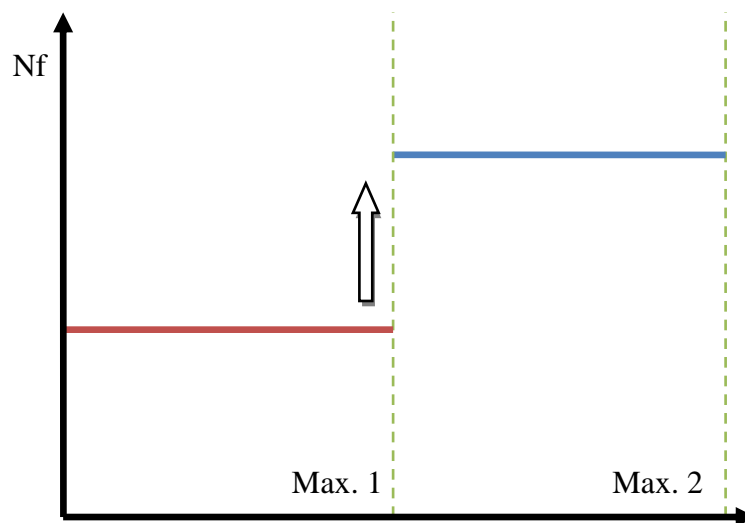


Obr. 3: Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2003, s. 69)

3.4.2 Fixní náklady

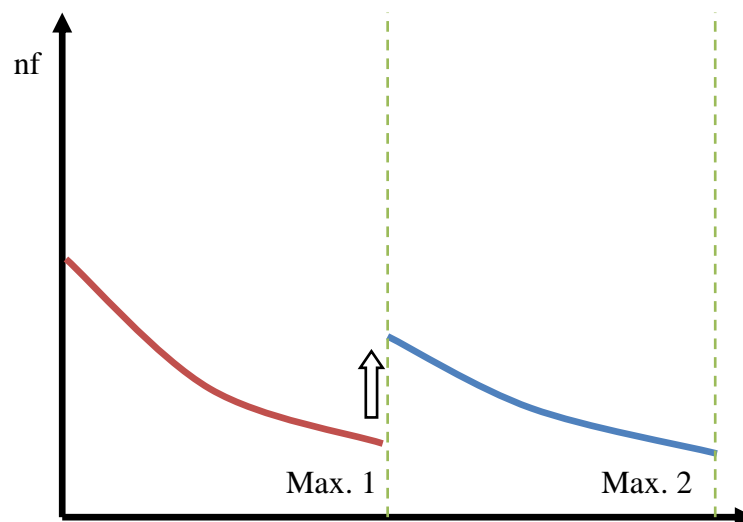
Fixní náklady jsou náklady, které se v určitém rozsahu prováděných výkonů nemění. Jedná se o tzv. kapacitní náklady, které jsou zapotřebí k zajištění podmínek pro efektivní průběh reprodukčního procesu, tedy chodu podniku jako celku. Souvisí tedy s určitou kapacitou, a pokud je tato kapacita překročena, je třeba jednorázově vložit další výrobní faktor. Fixní náklady na rozdíl od variabilních nejsou závislé na změně objemu výroby, ale závisí na

souboru fixních činitelů a na délce časového období. Jsou vynakládány jednorázově, bez ohledu na objem výroby a většinou vznikají již v nulovém bodě objemu (před uskutečněním první jednotky). Mezi fixní náklady patří např. platy řídicích pracovníků, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nájemné, spotřebovaná energie, která nesouvisí s objemem výkonů, apod. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24)



Max. 1 – maximální kapacita s původními fixními náklady
Max. 2 – maximální kapacita po vložení dalších fixních nákladů

*Obr. 4: Fixní náklady při různých úrovních výrobních kapacit
(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)*



Obr. 5: Graf průměrných fixních nákladů
(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)

Z obrázku (Obr. 5) je patrné, že s rostoucím objemem výroby průměrné fixní náklady na jednotku produkce klesají, protože jejich konstantní výše je rozpočítávána na více jednotek objemu produkce. Tento efekt je v ekonomické teorii označován jako *degrese* fixních nákladů.

Fixní náklady můžeme teoreticky rozdělit na:

- **využité fixní náklady**, které odpovídají skutečnému využití výrobní kapacity,
- **volné (nevyužité) fixní náklady**, které vznikají nevyužitím určité části výrobní kapacity.

V souvislosti s tímto členěním může docházet k relativní úspoře fixních nákladů a to v případě, kdy zvýšení objemu produkce nevyžaduje žádné dodatečné vklady fixních nákladů a celá relativní úspora se tak promění v zisk. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24)

3.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Jak již bylo řečeno, pro řadu manažerských rozhodnutí nejsou náklady vykazované v účetnictví vyhovující. Z hlediska manažerského rozhodování můžeme náklady rozdělit na:

- **Oportunitní (alternativní) náklady** je ta částka peněz (ušlý výnos), která je ztracena v případě, že zdroje (práce a kapitál) nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu.

- **Explicitní náklady** mají formu peněžních výdajů, podnik je platí za nakoupené výrobní zdroje, nájemné, za použití cizího kapitálu apod.
- **Implicitní náklady** nejsou ve formě peněžních výdajů. Pro jejich vyčíslení se proto používají oportunitní náklady.
- **Relevantní náklady** jsou náklady, které ovlivňují dané rozhodnutí, protože se v závislosti na něm mění.
- **Irelevantní náklady** jsou náklady, jejichž výše se v závislosti na daném rozhodnutí nemění.
- **Utopené (umrtvené) náklady** jsou náklady, které jsou navždy ztraceny, protože nebylo využito nejlepší možné řešení.
- **Rozdílové náklady** představují rozdíl mezi náklady po uskutečnění změny a náklady před jejím uskutečněním.
- **Přírůstkové náklady** tvoří přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem objemu produkce.
- **Mezní (marginální, hraniční) náklady** jsou náklady vyvolané přírůstkem produkce o jednotku.
- **Imputované náklady** jsou náklady připisované danému rozhodnutí a výsledky podniku ovlivní v širších souvislostech spojených s tímto rozhodnutím.
- **Vázané náklady** jsou náklady, které na základě současného rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. (Kotěšovcová a Janoušková, 2007, s. 23; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 39 – 44; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 18 - 21)

4 VYUŽITÍ INFORMACÍ O FIXNÍCH A VARIABILNÍCH NÁKLADECH

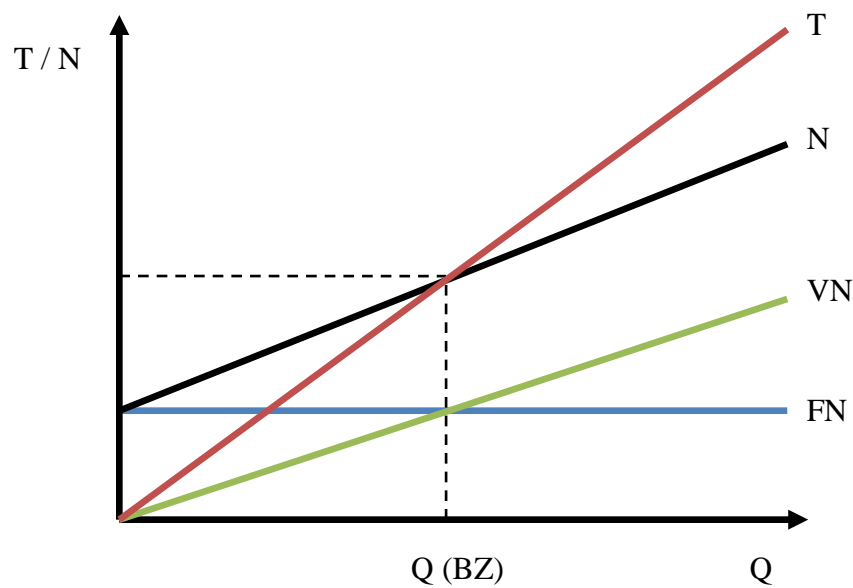
Jak již bylo uvedeno, rozdělení nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů je důležité pro řadu manažerských rozhodnutí. Je předpokladem pro odhad budoucího vývoje nákladů a umožňuje tak podniku pružně reagovat na změny podnikatelského procesu. (Popesko, 2009, s. 43)

4.1 Analýza bodu zvratu

Klíčovou otázkou při řešení úloh tohoto typu je, jakou úroveň výkonů podniku musíme zajistit, aby byly uhrazeny jak fixní, tak i variabilní náklady. Taková úroveň produkce je označována jako bod zvratu. Až do jeho dosažení výrobky pokrývají pouze náklady a od tohoto bodu již začínají přispívat i k tvorbě zisku.

Odečtením variabilních nákladů výkonu od ceny výkonu dostaneme částku, která slouží v první fázi k úhradě fixních nákladů a poté k tvorbě zisku. Tento rozdíl mezi cenou a variabilními náklady je označován jako **krycí příspěvek**, nebo také **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**. (Popesko, 2009, s. 43 – 44)

| | | | |
|--------------------|----|---|--|
| Použitá symbolika: | q | - | počet výrobků |
| | Q | - | objem výroby v peněžních jednotkách |
| | p | - | cena výrobku |
| | T | - | celkové tržby |
| | FN | - | fixní náklady |
| | VN | - | variabilní náklady |
| | N | - | celkové náklady |
| | b | - | variabilní náklady na jeden výrobek |
| | h | - | variabilní náklady na 1 Kč objemu výroby |
| | ú | - | krycí příspěvek |



Obr. 6: Grafické znázornění bodu zvratu (Popesko, 2009, s. 44)

Jak je patrné z obrázku (Obr. 6), v bodě zvratu se rovnají tržby celkovým nákladům. Z jejich vztahu můžeme následovně odvodit bod zvratu.

—

Bod zvratu také můžeme odvodit z jednotkových (průměrných) veličin. Opět budeme vycházet z rovnice $p \times q = F + b \times q$.

—

Z výše uvedené rovnice vyplývá, že bodu zvratu je dosaženo, když se cena rovná průměrným nákladům.

Již zmiňovaný **krycí příspěvek** neboli příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku zjistíme jednoduše odečtením jednotkových variabilních nákladů od ceny výrobku:

Pokud krycí příspěvek odvodíme z rovnice $p \times q = F + b \times q$, zjistíme, že bodu zvratu je dosaženo, když se krycí příspěvek rovná fixním nákladům připadajícím na jednotku produkce.

—

V případě různorodé produkce je nutné pro vyjádření závislosti nákladů a objemu produkce použít **globální nákladovou funkci**, která vyjadřuje vztah mezi celkovou produkcí a celkovými náklady.

—

Jmenovatel zlomku pak představuje výši krycího příspěvku připadajícího na 1 Kč objemu produkce. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 45 - 50)

4.2 Provozní páka

Pokud podnik přechází na vyšší stupeň mechanizace, automatizace a robotizace, zvyšuje se podíl fixních nákladů na celkových nákladech. V této souvislosti je důležitý pojem provozní páka, jenž charakterizuje podíl fixních nákladů v celkových nákladech podniku. V případě, že má podnik vysoký podíl fixních nákladů v celkových nákladech, pak má i relativně malá změna v tržbách za následek velkou změnu v provozním zisku. Tento jev je označován jako **stupeň provozní páky**, jenž je definován jako procentní změna zisku (Z) vyvolaná jednoprocenní změnou tržeb (T).

—
—
—

(Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 53)

5 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulace nákladů je považována za nejdůležitější nástroj řízení nákladů. Její důležitost spočívá v zobrazení vzájemného vztahu věcné a hodnotové stránky podnikání, neboť zobrazuje vzájemný vztah mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho finančním ohodnocením. Právě takové informace jsou pro podnikání zásadní a pro manažery je nezbytné identifikovat náklady, které jsou s výkonem podnikových aktivit spojeny.

V nejobecnějším pojetí můžeme kalkulaci definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu. (Čechová, 2006, s. 80; Popesko, 2009, s. 55)

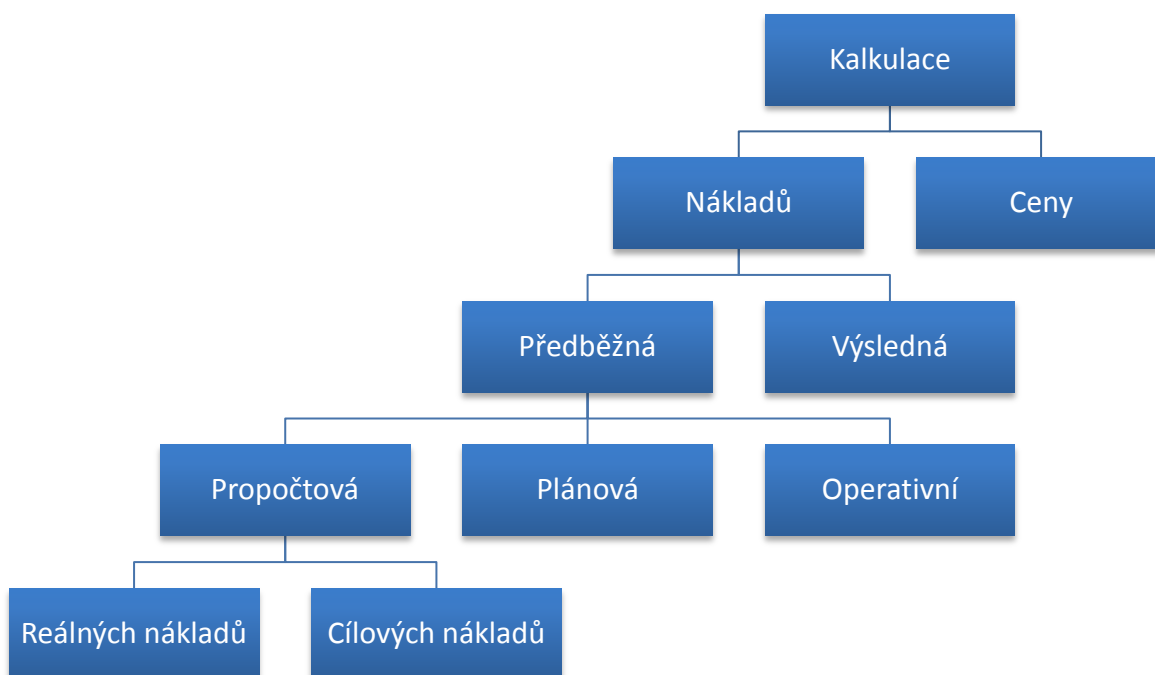
Pojem kalkulace má tři základní významy:

- činnost směřovaná ke zjištění nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezený, tj. kalkulační jednici,
- výsledek výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici,
- část informačního systému podniku, kterou můžeme vyčlenit a která je úzce spjata s manažerským účetnictvím. (Čechová, 2006, s. 80)

Význam a využití kalkulací se projevuje v celé řadě manažerských úloh, například:

- při řízení hospodárnosti jednicových nákladů nám kalkulace umožňují porovnávat skutečné a předem stanovené náklady a kontrolovat hospodárnost při jejich vynakládání,
- při tvorbě vnitropodnikových cen, na jejichž základě lze ocenit interní výkony a vyjádřit tak interní náklady a výnosy středisek,
- při návrhu cen externím odběratelům,
- při sestavování plánů a rozpočtů,
- při rozhodování o objemu a struktuře výkonů,
- při rozhodování o způsobu provádění výkonů,
- při ocenění aktiv vytvořených vlastní činností. (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 196)

Všechny úkoly však nemůže plnit jediná kalkulace a proto jsou v podnicích sestavovány k různým účelům různé druhy kalkulací. Vztahy mezi těmito kalkulacemi tvoří často velmi rozsáhlý **kalkulační systém**. (Král, 2003, s. 234)



Obr. 7: Kalkulační systém a jeho členění (Král, 2003, s. 235)

Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení výše nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na konkrétní výkon podniku. Metoda kalkulace je závislá na:

- předmětu kalkulace,
- způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují na kalkulační jednici.

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které jsou v podniku vykonávány. Předmět kalkulace vymezuje:

- **kalkulační jednice** – konkrétní výkon vymezený měřitelnou jednotkou a druhem, na který se stanovují náklady,
- **kalkulované množství** – počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují celkové náklady. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 50 - 51)

5.1 Struktura nákladů v kalkulaci

Každý podnik má odlišnou strukturu nákladů a jiné požadavky na jejich evidenci, klasifikaci a způsoby alokace. Proto je struktura těchto nákladů v každém podniku vyjádřena individuálně v tzv. **kalkulačním vzorci**. Kalkulační vzorec je souhrnem jednotlivých dru-

hů nákladů v rámci kalkulace, jenž by měl být doplněn o způsob kvantifikace těchto nákladových položek ve vztahu ke kalkulovanému výkonu. V tuzemských podmínkách je pojem kalkulační vzorec nejčastěji spojován s tzv. **typovým kalkulačním vzorcem**.

Organizace, působící na velmi konkurenčních trzích, oddělují kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonů. Cena pak není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale je ovlivněna konkurenčním prostředím. Tržní cenu je podnik nucen akceptovat a ta se stává základem pro stanovení nákladů výkonu. Pro tento účel podniky využívají tzv. **retrográdní kalkulační vzorec**. (Popesko, 2009, s. 58 - 59)

Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
 2. Přímé mzdy
 3. Ostatní přímý materiál
 4. Výrobní (provozní) režie
-

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie
-

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady
-

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)
-

Cena výkonu

Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu

- Dočasné cenové zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům
-

Cena po úpravách

- Náklady
-

Zisk

Obr 8: Typový a retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

5.2 Metody kalkulace

Kalkulační metody můžeme členit následovně:

1. Kalkulace dělením
 - prostá kalkulace dělením,
 - stupňovitá kalkulace dělením,
 - kalkulace dělením poměrovými čísly.
2. Kalkulace přírážkové
3. Kalkulace ve sdružené výrobě

- zůstatková (odečítací) metoda,
 - rozčítací metoda,
 - metoda kvantitativní výtěže.
4. Kalkulace rozdílové
 5. Neabsorpční metody kalkulace (kalkulace neúplných nákladů)
 6. Netradiční kalkulační postupy (Activity Based Costing, Target Costing). (Zámečnick, Tučková a Hromková, 2007, s. 68)

5.2.1 Prostá kalkulace dělením

Kalkulace dělením je nejjednodušší kalkulační metodou. Tato metoda se používá v případě homogenní výroby, kdy se vyrábí jediný druh výrobku, např. výroba elektřiny, distribuce energií, úprava vody, těžba dřeva apod. Náklady na jednotku výkonu zjistíme jednoduše tak, že celkové náklady za období vydělíme množstvím výkonů vyprodukovaných v tomto období. (Macík, 1999, s. 37; Popesko, 2009, s. 62; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 66)

5.2.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Tato metoda se používá u hromadné výroby, kdy nejsou výrobky zcela homogenní, ale liší se jedním technickým parametrem, např. velikostí, tvarem, hmotností apod.

Nejprve se určí typický představitel výrobků, pro nějž se určí ekvivalent nákladů roven 1. Ekvivalentní číslo u ostatních výrobků se stanoví přepočtením sledovaného měřitelného parametru k poměrovému číslu typického představitele. Poté se vypočte suma ekvivalentů, podle které se stanoví náklady na jeden ekvivalent. V konečné fázi se vynásobí náklad na ekvivalent s ekvivalenčním číslem a tak se získá náklad na výrobek. (Popesko, 2009, s. 62; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 66)

5.2.3 Přirážková kalkulace

Přirážková, nebo také zakázková kalkulace se používá v případě, kdy je vyráběno více druhů různých výkonů (v kusové nebo sériové výrobě).

Přímé náklady se přiřazují přímo na kalkulační jednici. Výše nepřímých režijních nákladů (NRN) odpovídajících určitému výkonu se kalkuluje na základě rozvrhové základny (RZ) a pomocí ní vyjádřeného přepočítaného koeficientu, kterým je tzv. režijní přirážka (RP).

Rozvrhová základna může být vyjádřena v peněžní nebo naturální formě. Pokud je stanovena v peněžní formě, vypočtená režijní přírážka je v procentech a udává, kolik procent objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady podniku (výkonu).

V případě tzv. naturální rozvrhové základny se zjišťuje sazba režijních nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny (např. na hodinu práce nebo kilogram pořízeného materiálu).

(Popesko, 2009, s. 69; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 68)

5.2.4 Kalkulace sdružených výkonů

Tato metoda kalkulace se používá v případech, kdy se z jednoho druhu materiálu vyrábí dva nebo více různých výrobků. Takto vzniklé sdružené náklady se musí rozdělit na jednotlivé výrobky, a to buď pomocí odečítací nebo rozčítací metody.

Odečítací metoda se používá v případech, kdy můžeme jeden z výrobků považovat za hlavní a ostatní za vedlejší. Od celkových nákladů se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami, čímž získáme náklady na hlavní výrobek.

V případě, kdy jsou vyráběné výrobky rovnocenné a nemůžeme je rozdělit na hlavní a vedlejší, použijeme **rozčítací metodu**. Pro přiřazení nákladů jednotlivým výrobkům použijeme např. vzájemný poměr jejich hmotnosti, objemů, prodejní ceny apod. V poměru těchto jednotek výrobkům přiřadíme náklady podobně jako u metody kalkulace s poměrovými čísly. (Macík, 1999, s. 75; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 71 – 72)

5.2.5 Fázová metoda kalkulace

Fázová metoda kalkulace se používá ve výrobních procesech, kdy jsou rozpracované výrobky předávány od počáteční do konečné fáze. Náklady se sledují samostatně v každé výrobní fázi, protože jednotlivými fázemi nemusí procházet stejné množství výkonů. Proto nejsou předmětem kalkulace výkony, ale jednotlivé výrobní fáze.

V každé fázi výroby se určí náklady na kalkulovaný meziprodukt (polotovár) pomocí prosťté metody kalkulace. Náklady finálního produktu se zjistí součtem dílčích nákladů za všechny fáze. (Macík, 1999, s. 79; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 73)

5.2.6 Postupná (stupňová) metoda kalkulace

Tato metoda se používá ve výroбах, kdy produkt postupně prochází výrobními stupni, které jsou technologicky i organizačně odděleny. Výroba každého stupně tvoří výrobek, který je polotovarem použitelným v dalších stupních nebo může být prodán.

Princip této kalkulace spočívá v tom, že náklady jednotlivých výrobních stupňů se postupně kumulují a až v posledním stupni jsou zachyceny všechny náklady na výrobek. (Macík, 1999, s. 84 - 85; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 75)

5.2.7 Neabsorpční metody kalkulace

Neabsorpční kalkulace, nebo také kalkulace neúplných nákladů zohledňují fakt, že každý výrobek nemusí vyvolávat fixní náklady a při každém prodeji nemusí přinést zisk. Nejsou tedy vázány na jednotlivé výrobky, ale vztahují se k určitému časovému období.

V rámci neabsorpční metody kalkulace rozlišujeme kalkulaci variabilních nákladů a kalkulaci přímých nákladů.

Kalkulace variabilních nákladů řeší otázku, v jaké míře přispívá daný výrobek k pokrytí fixních nákladů a zisku, které na něj nelze přímo přičíst.

Kalkulace přímých nákladů bývá označována také jako kalkulace hrubého rozpětí. Hrubé rozpětí je rozdíl mezi tržní cenou a přímými náklady a udává nám, jak každá jednotka produkce přispívá k uhrazení nepřímých nákladů a ke tvorbě zisku.

(Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 73 - 74)

5.2.8 Activity Based Costing

Activity Based Costing (ABC) je metoda kalkulace nákladů založená na aktivitách probíhajících ve výrobním procesu. Všechny činnosti v podniku se skládají z různých úkonů, které jsou vzhledem k jejich velkému množství shromažďovány do jednotlivých aktivit. Aktivity jsou tedy dílčími částmi procesů. Metoda ABC byla vytvořena, aby překonala rozdíly tradičních kalkulačních systémů a umožnila organizacím určit skutečné příčiny vzniku nákladů.

Postup kalkulace se skládá ze 4 kroků. V první fázi jsou identifikovány aktivity, které odrážejí skutečné činnosti prováděné v podniku. Poté jsou těmto aktivitám přiřazeny nepřímé náklady ve vztahu příčina-následek. Ve třetím kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity a pomocí vymezené vztahové veličiny se stanoví náklady na jednotku aktivity. Ve

finále se na základě zjištěných nákladů na jednotku aktivit a objemu aktivity určí náklady na předmět alokace. V této části je vytvořena samotná ABC kalkulace. (Leitner, 2004, s. 2 - 3; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 90 - 94; Zeuner, 2007, s. 1 - 2)

6 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Podstata odpovědnostního účetnictví spočívá v rozdělení činnosti podniků do středisek, útvarů, týmů nebo samostatných pracovišť. Činnosti těchto základních útvarů podniku sleduje manažerské účetnictví, které zachycuje jejich náklady, výnosy, kvalitu, zlepšování a prostředky, které pracoviště dostává k dispozici pro svou činnost. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 112)

Základní funkcí odpovědnostního účetnictví je motivovat střediska k racionalizaci prováděných činností a ke zvyšování efektivnosti formou kvalitnějších informací o jejich hospodaření v rámci podniku. (Popesko, 2009, s. 37)

6.1 Organizační struktura

Organizační struktura podniku vymezuje jednotlivé činnosti v podniku a jejich vzájemné vazby. Pro odpovědnostní účetnictví je nezbytně nutné vyjádřit vertikální a horizontální vztahy mezi útvary. Cílem je takové uspořádání, které vede k optimálnímu naplňování cílů podniku. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 112)

6.2 Ekonomická struktura

Ekonomická struktura podniku je tvořena jednotlivými středisky neboli odpovědnostními pracovišti, která vykazují finančně vyjádřené výsledky. Tyto pracoviště můžeme podle odpovědnosti rozčlenit na:

- **Nákladové středisko** – je nejnižším útvarem, za který se zjišťují náklady. Pracovníci střediska mají za úkol kontrolovat stanovené rozpočty nákladů a odpovídají za jejich plnění.
- **Ziskové středisko** – jeho pracovníci odpovídají jak za náklady, tak za výnosy vynaložené ve vztahu k vnějšímu okolí podniku a mohou je svými pravomocemi ovlivnit.
- **Rentabilní středisko** – odpovídá za náklady, výnosy a za prostředky vázané ve středisku. Pracovníci ovlivňují výši zásob, pohledávek a krátkodobých závazků.
- **Investiční středisko** – odpovídá za náklady, výnosy a vázaný kapitál a má právo rozhodovat o investicích.

- **Výnosové středisko** – je obdobou nákladového střediska se zaměřením na výnosy. Zaměřuje se na oblast prodeje výkonů a pracovníci se zaměřují na zajištění růstu výnosů a úsporu ovlivnitelných, zejména režijních nákladů.
- **Výdajové středisko** – odpovídá za dodržování rozpočtovaných výdajů a plnění dílčích úkolů. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 113 - 114)

6.3 Vnitropodniková cena

Vnitropodniková cena je základem pro stanovení výnosů středisek. Oceňují se jí výkony při předávání mezi jednotlivými pracovišti. Vnitropodniková cena by měla motivovat pracovníky středisek k efektivním rozhodnutím zejména pro podnik jako celek, dále by měla fungovat jako měřítko činnosti střediska a měly by odrážet úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska.

Můžeme rozlišovat několik typů vnitropodnikových cen:

- vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky
- vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů
- vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů
- vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů
- vnitropodniková cena stanovená dohodou. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 114 - 115)

6.4 Řízení odpovědnostních středisek

Ve vztahu k řízení odpovědnostních středisek můžeme v rámci podniku rozlišovat dva přístupy, a to centralizovaný a decentralizovaný způsob odpovědnostního řízení.

6.4.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

V rámci centralizovaného přístupu řeší otázky prodávaného objemu a sortimentu výkonů vrcholové vedení, a to jak v dlouhodobém, střednědobém tak i krátkodobém horizontu. Úkoly se střediskům zadávají formou direktiv od podnikového vedení a střediska jsou zainteresována na jejich splnění. Zejména nákladová a výnosová střediska jsou zřizována na nízkých úrovních útvarů a nemají velké pravomoci a odpovědnost. Při plnění zadaných úkolů jsou střediska orientována na hospodárnost a jakost.

6.4.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Decentralizovaný přístup je charakteristický úzkým vrcholovým vedením, které se kromě ředitele skládá z vrcholových pracovníků odpovědných zejména za řízení financí, investic, marketingu a výzkumu. Cíle nejsou realizovány formou direktiv, ale nepřímo (např. vnitropodnikovými cenami). Výsledky se zjišťují za větší vnitropodnikové útvary, které jsou vybaveny značnou pravomocí. Hodnotová kritéria jsou orientována na zvýšení výnosnosti kapitálu, nebo na zlepšení solventnosti, likvidity a jiných ukazatelů, které útvar svou činností ovlivňuje. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 117 -118)

7 ROZPOČETNICTVÍ

Další součástí manažerského účetnictví je rozpočetnictví. Rozpočetnictví je proces navazující na věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů. Je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Zaměřuje se na stanovení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, vyplývajících z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 121)

Rozpočet je plán, pomocí kterého se zjišťují náklady a výnosy podniku nebo jeho útvarů na jejich plánovanou činnost v daném období. Jeho základními funkcemi je:

- stanovení úkolů v nákladech jednotlivým útvarům,
- kontrola hospodárnosti v jednotlivých vnitropodnikových útvarech,
- poskytnutí podkladů pro stanovení sazeb režii v předběžných kalkulacích nákladů nebo pro zúčtování nákladů v účetnictví. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 121 - 122)

7.1 Základní členění rozpočtů

Rozpočty lze rozdělit podle různých kritérií:

- podle období na které se sestavují
 - dlouhodobé rozpočty (strategické)
 - krátkodobé rozpočty (taktické)
- podle stupně řízení, za který se sestavují
 - základní
 - souhrnné
- podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů
 - rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy
 - rozpočty zachycující část nákladů a výnosů
- podle počtu variant plánu
 - pevné
 - variantní (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 122 - 123)

7.2 Tvorba rozpočtů

Rozpočtování můžeme chápat jako soubor činností, které směřují k vytvoření ročních finančních plánů. Rozpočtovací proces zahrnuje tyto fáze:

- **Příprava rozpočtů** – vychází z marketingového plánu odbytu, ze kterého se odvíjí plán výroby a jeho nároky na plán zásobování a plán práce.
- **Tvorba rozpočtů** – na základě dat z předchozí fáze jsou vytvořeny rozpočty pro dané období.
- **Kontrola plnění a průběhu rozpočtů a identifikace odchylek** – základem je kvantifikace a analýza rozdílů mezi skutečností a plánem.
- **Odstranění odchylek** – finálním krokem je provedení úkonů k eliminaci negativních odchylek. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 127)

SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Po prostudování literárních pramenů jsem vypracovala teoretickou část bakalářské práce, zaměřenou na problematiku nákladů, kalkulací a rozpočtů. Teoretická část je nezbytným zdrojem základních informací, které byly dále využity v praktické části bakalářské práce.

V první části práce jsem zjistila, že existuje zásadní rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím. Manažerské účetnictví slouží pro interní uživatele a manažery a není regulováno zákony. Jeho podoba je závislá na rozhodnutí manažerů, a proto je v každé společnosti odlišná. V manažerském účetnictví můžeme náklady chápat jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku souvisejících s jeho činností. Oproti tomu finanční účetnictví definuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu v podobě snížení aktiv nebo zvýšení závazků podniku.

Dále jsem zjistila, že náklady podniku můžeme rozdělovat podle několika hledisek. Základním členěním je druhové členění nákladů, se kterým se můžeme setkat ve výkazu zisku a ztrát. Náklady můžeme rozdělit také podle účelu, na jednicové nebo režijní náklady. Zvláštním druhem účelového členění nákladů je kalkulační členění, které podává řadu informací potřebných pro manažerské rozhodování. Dalším pohledem na rozdělení nákladů je členění v závislosti na objemu výkonů, kdy náklady rozdělujeme na variabilní náklady, tedy ty, které jsou závislé na objemu výkonů a fixní náklady, které nejsou závislé na změně objemu výroby. Toto členění se využívá zejména při stanovení bodu zvratu podniku, kdy zjišťujeme úroveň výkonů, která je potřeba pro uhrazení fixních a variabilních nákladů. Náklady je možno členit také z hlediska manažerského rozhodování.

Další část práce je věnována tématu kalkulace nákladů. Právě kalkulace nákladů je považována za nejdůležitější nástroj řízení nákladů. V oblasti kalkulací existuje velké množství kalkulačních metod. Dalším důležitým nástrojem řízení nákladů je rozpočetnictví. To se zaměřuje na stanovení budoucích nákladů, výnosů a hospodářského výsledku vyplývajících z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku. Také rozpočty můžeme rozčlenit podle různých kritérií.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

8 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost XY, a. s. je největší a nejvýznamnější společností v České republice zabývající se aktivitami spojenými s ropou a zemním plynem. V roce 2008 byla založena jediným zakladatelem pod jinou původní obchodní firmou.

8.1 Základní údaje

| | |
|-------------------|--|
| Obchodní firma: | XY, a. s. |
| Právní forma: | akciová společnost |
| Sídlo: | Hodonín |
| Základní kapitál: | 1 000 000 000,- Kč |
| Předmět činnosti: | vyhledávání, průzkum a těžba ropy a zemního plynu a obchodování s plynem |

8.2 Skupina XY

Skupina XY je největší skupinou v České republice zabývající se průzkumem, vyhledáváním a těžbou ropy a zemního plynu na území České republiky i ve světě, výstavbou a provozováním podzemních zásobníků plynu, skladováním zemního plynu, vrtnými aktivitami a opravami sond.

Skupina XY staví své podnikání na pevných základech s devadesátiletou historií. Skupinu tvoří dynamicky se rozvíjející společnosti působící na regionálním i mezinárodním trhu s přírodními uhlovodíky. Obchodní činnosti zaměřuje na strategické investice a mezinárodní expanzi i v perspektivních oblastech pro výzkum a těžbu v devíti zemích světa na třech kontinentech. V současné době skupina XY působí mimo Českou republiku také v Rusku, Rumunsku, Německu, Slovensku, Velké Británii, Pákistánu, Jemenu a Maroku. Je držitelem celkem 68 těžebních licencí v České republice a 1 licence v Pákistánu. Celkem drží 13 průzkumných licencí ve světě.

V posledních letech se skupina XY zaměřuje především na dotěžování stávajících ložisek a vyhledávání nových nalezišť pomocí nejmodernějších technologií, které jsou maximálně šetrné ke svému okolí.

Mezi partnery skupiny XY patří významné mezinárodní společnosti jako OMV, RWE, ENI, E.ON Ruhrgas, KEC (Kuwait Energy), Oil Search, Gaz de France, Mari Gas, PPL a další.

8.3 Současné postavení společnosti na trhu

Jak již bylo zmíněno, společnost XY a. s. je největší a nejvýznamnější společností v České republice, jenž se zabývá průzkumem a těžbou ropy a zemního plynu na území ČR. V současné době je držitelem 3 průzkumných licencí, 64 dobývacích prostorů v oblasti jižní Moravy a také licence na obchod s plynem.

Společnost XY je také jedním z nejaktivnějších obchodníků s plynem na českém trhu. Obchoduje s plynem, flexibilitou a kapacitou zásobníků plynu. Obchodem s flexibilitou se rozumí poskytnutí služby, kdy je ve smlouvě sjednán maximální objem plynu, který má možnost obchodní partner dodat a odebrat, přičemž může zákazník odebrat větší množství plynu, než dodal. K činnosti obchodování s plynem a skladovací kapacitou patří i zajišťovací transakce. Jedná se o zajištění prodejní ceny plynu a měnové zajištění. Plyn společnost dodává jednak obchodníkům, ale i konečným zákazníkům. Obchoduje nejen v ČR, ale i v Německu, Holandsku a Rakousku.

Zároveň také společnost nabízí další služby spojené s podnikatelskou aktivitou zejména v oblasti geodetických prací a 2D a 3D seismického měření. Mezi tyto služby patří například geometrické plány, vytyčování hranic pozemků, geodetické činnosti v investiční výstavbě i pro stavebníky svépomoci, digitální mapové podklady pro projektování, zpracování 2D a 3D seismických dat, nadstavbové zpracování aj.

Politika kvality, bezpečnosti a ochrany zdraví a životního prostředí

Společnost potvrzuje svůj závazek rozvíjet všechny své činnosti k maximální spokojenosti zákazníků s ohledem na bezpečnost a ochranu zdraví při práci, ochranu životního prostředí a minimalizaci dopadů své výrobní činnosti na své okolí zveřejněný vyhlášením Politiky kvality, bezpečnosti a ochrany zdraví a životního prostředí. Výroba a distribuce produktů a služeb s vysokou úrovní bezpečnosti a environmentální odpovědnosti je považována za prioritu činností společnosti. Nedílnou součástí všech činností společnosti je také využívání a preference takových pracovních postupů, které zvyšují bezpečnost a ochranu zdraví při práci a eliminují případné negativní vlivy na životní prostředí. Nástrojem k dosažení těchto

cílů bylo zavedení systému kvality a zejména zavedení a další rozvoj certifikovaného systému řízení EMS podle normy ISO 14001:2004, čímž bylo dosaženo výrazného zvýšení povědomí zaměstnanců o ochraně životního prostředí. Dále byl vytvořen systém řízení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci podle normy OHSAS 18001:2007.

Vzdělávání a sociální oblast

Společnost podporuje vzdělávání zaměstnanců a poskytuje kvalitní zázemí pro osobnostní rozvoj každého zaměstnance. Systém vzdělávání je založen na odborném, manažerském a jazykovém vzdělávání. V oblasti jazykového vzdělávání je pozornost zaměřena především na anglický a ruský jazyk, tedy jazyky, které jsou pro zvyšování kvalifikace v energetickém průmyslu zcela nezbytné.

Společnost rovněž podporuje spolupráci s vybranými středními a vysokými školami v České republice i v zahraničí, a to jak v rámci odborného zvyšování kvalifikace svých zaměstnanců, tak i za účelem získání a zapojení nových talentů a jejich dalšího rozvoje v týmu svých odborníků.

V rámci péče o zaměstnance se společnost soustředí na vytváření kvalitního pracovního prostředí s širokou nabídkou zaměstnaneckých výhod a benefitů.

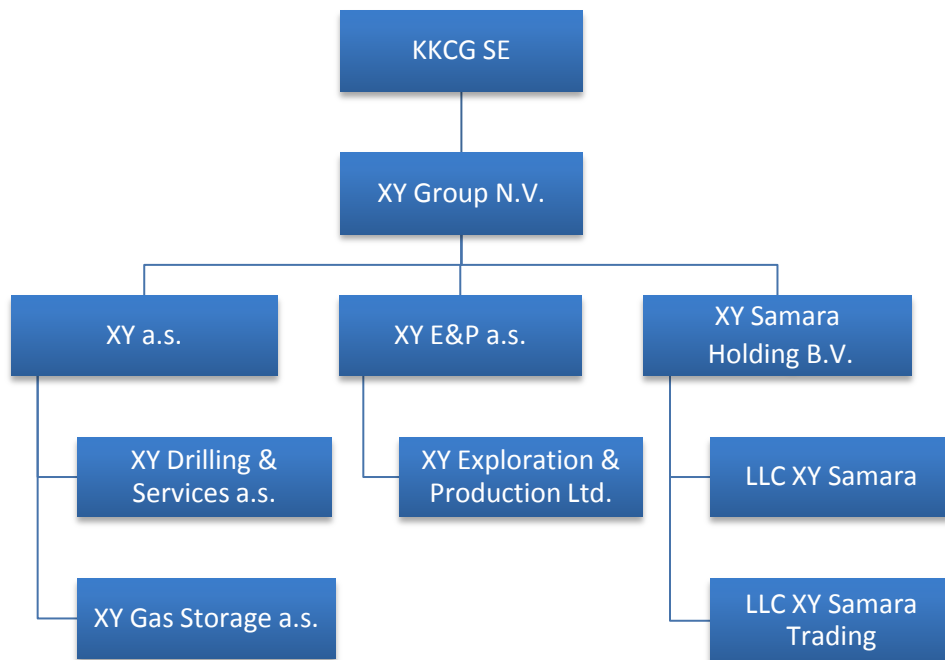
Reklamní partnerství a sponzoring

V oblasti reklamního partnerství společnost vystupuje jako významný partner kulturních, vzdělávacích, společenských a sportovních akcí a projektů, nejen v regionu Jižní Moravy, ale i s celorepublikovým významem. Příležitostně společnost také podporuje zahraniční akce a projekty. Sponzorské aktivity společnost směřuje především k účelovým projektům na místní a regionální úrovni se zaměřením na ochranu životního prostředí, volnočasové aktivity, kulturu, sport a vzdělávání a další prospěšné projekty.

Společnost také realizuje grantový program „Energie z přírody“, díky kterému ročně získají desítky projektů finanční podporu v celkové výši asi 5 mil. Kč. Mezi projekty podpořené prostřednictvím grantu patří například výstavba cyklostezky v Břeclavi, rekonstrukce v areálu Základní školy v obci Hrušky, obnova dětských hřišť v Břeclavi a v Kyjově či vybavení zahrady mateřské školy ve Ždánicích.

8.4 Organizační struktura

Jediným akcionářem společností skupiny XY, a. s. je XY Group N.V. se sídlem v Amsterdamu v Holandsku, jejímž 100% vlastníkem je finanční a investiční skupina KKCG. Aktiva XY Group přesahují částku 25 mld. Kč, roční tržby se blíží částce 6 mld. Kč.

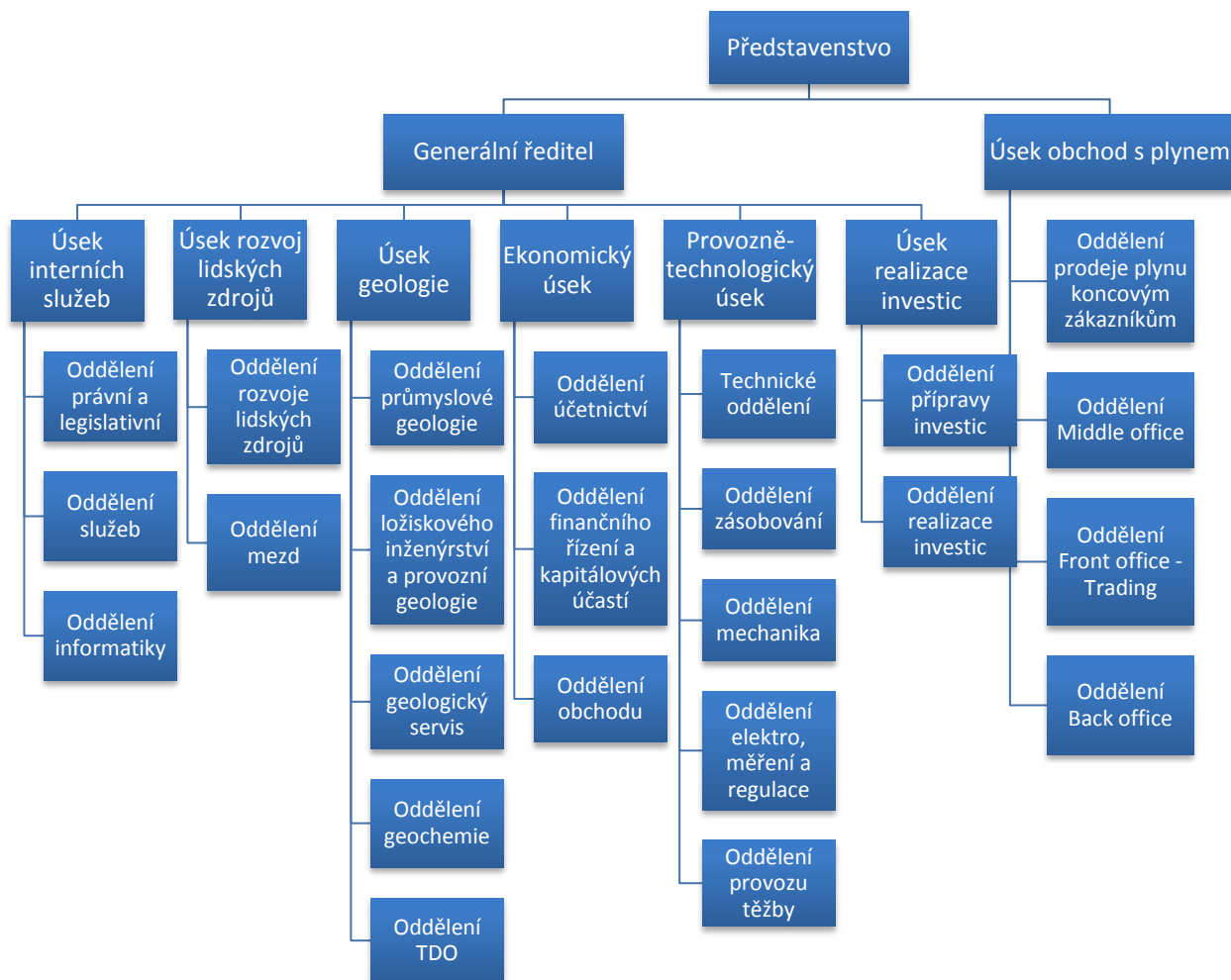


Obr. 9: Organizační struktura skupiny XY (vlastní zpracování)

Organizační struktura společnosti XY, a. s. se vyznačuje liniovým uspořádáním a je zobrazena na následujícím obrázku (Obr. 10). Kromě generálního ředitele je představenstvu podřízen také samostatný úsek obchodu s plynem.

Protože se firma zabývá hornickou činností, musí mít povinně zřízenou Hlavní báňskou záchrannou stanicí (HBZS). (Česko, 2001, §5)

Kromě jednotlivých úseků a oddělení HBZS spadá pod generálního ředitele také oddělení HSE. Toto oddělení je zřízeno pro udržení kvality, bezpečnosti a ochrany zdraví a životního prostředí.



Obr. 10: Organizační struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování)

8.5 Vývoj počtu zaměstnanců

Podle posledních dostupných informací, společnost v roce 2011 zaměstnávala celkem 336 pracovníků, z toho 250 ve funkcích technicko-hospodářských a 86 v dělnických profesích.

Tab. 2: Vývoj počtu zaměstnanců (interní zdroje)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|----------------|------|------|------|------|
| THZ | 224 | 219 | 234 | 250 |
| Dělníci | 90 | 91 | 85 | 86 |
| Celkem | 314 | 310 | 320 | 336 |

8.6 SWOT analýza společnosti

Tab. 3: SWOT analýza společnosti (vlastní zpracování)

| Silné stránky | Slabé stránky |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • silná pozice na trhu v ČR • schopnost působení na zahraničních trzích • certifikáty ISO a OHSAS • používání moderních technologií • zkušenosti a kvalifikovaní odborníci • velký důraz kladen na péči o zaměstnance a jejich vzdělávání • minimalizace dopadů výrobní činnosti na životní prostředí • významní obchodní partneři | <ul style="list-style-type: none"> • závislost největších ložisek na jediném expedičním systému • nemožnost přejít na náhradní způsob dopravy ke konkrétnímu zákazníkovi • závislost na externím dopravci a jeho kapacitách • neexistence vlastních dostatečných skladovacích kapacit pro případ výpadku klíčového odběratele |
| Příležitosti | Hrozby |
| <ul style="list-style-type: none"> • vstup na nové zahraniční trhy • možnost prodeje stávajících zahraničních licencí • konverze vytěžených ložisek na zásobníky plynu • rozvoj obchodování s ropou a plynem • rozvoj strategické spolupráce s velkými „hráči“ na energetickém trhu | <ul style="list-style-type: none"> • nepříznivý vývoj cen ropy a zemního plynu • nestabilita na zahraničních trzích • nestabilita měny • omezené množství přírodních zdrojů v ČR • legislativní omezení • zvyšování poplatků z vytěžených uhlovodíků a za průzkumné a těžební licence • postupný zánik specializovaných oborů na vysokých školách |

8.7 Stručná charakteristika odvětví

Hlavní činnost společnosti XY, a. s. je podle klasifikace CZ-NACE zařazena v sekci B - Těžba a dobývání, do skupiny 06 - Těžba ropy a zemního plynu.

Oddíl CZ-NACE 06 zahrnuje produkci surové ropy, těžbu a dobývání ropy z naftonosných (živičných) břidlic a ropných písků a těžbu zemního plynu a obnovu (regeneraci) kapalných uhlovodíků. Zahrnuje aktivity týkající se obsluhy anebo rozvoje majetku (nemovitosti) s ropnými a plynovými poli. Patří sem také činnosti jako kompletace a vybavování vrtů, provoz separátorů, emulgátorů, usazovacích zařízení, vedení pro vytěžování ropných polí a všechny ostatní činnosti při přípravě ropy a zemního plynu z místa těžby až do místa dodávky. (Český statistický úřad, 2007)

Těžba ropy a zemního plynu má rozhodující podíl na celkové produkci v rámci ČR, i přesto, že na celkové spotřebě státu představuje těžba ropy pouze asi 4 %, u zemního plynu pouhé 1 %. Ropa a zemní plyn se na většině ložisek vyskytují současně. Ropná ložiska se v ČR nacházejí pouze v Jihomoravském a Zlínském kraji, u ložisek zemního plynu je to navíc ještě v Moravskoslezském kraji. Velký význam má také možnost využití vytěžených ložisek plynu pro podzemní zásobníky. (Arch.Design, s. r. o., 2011)

V následující tabulce (Tab. 4) jsou uvedeny vybrané ekonomické výsledky za celé odvětví těžby a dobývání.

Tab. 4: Vybrané ekonomické výsledky odvětví (Český statistický úřad, 2012)

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|--|---------|---------|---------|
| Průměrný počet aktivních subjektů | 567 | 594 | 877 |
| Průměrný počet zaměstnaných osob na jeden podnik | 75 | 64 | 42 |
| Průměrné výnosy na jeden podnik (v tis. Kč) | 239 102 | 177 453 | 138 458 |
| Průměrné náklady na jeden podnik (v tis. Kč) | 206 037 | 159 998 | 120 024 |
| Hospodářský výsledek na jeden podnik (v tis. Kč) | 33 065 | 17 460 | 18 434 |

9 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, A. S.

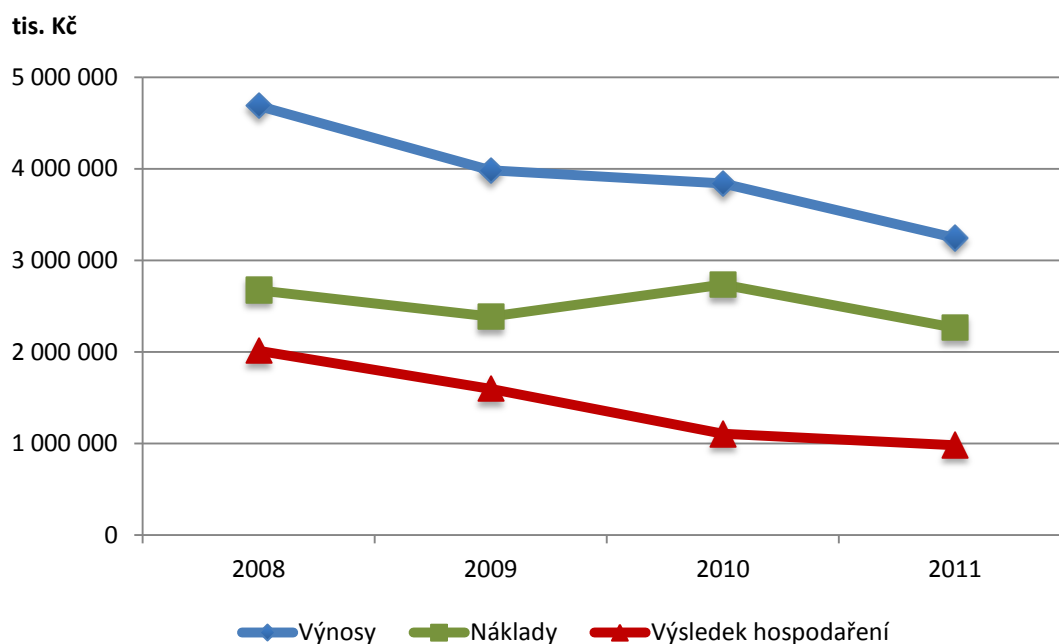
V této části bakalářské práce se budu zabývat vývojem nákladů společnosti za období 2009 - 2011. Společnost prozatím nezveřejnila výroční zprávu za rok 2012, proto mi nebyly za tento rok poskytnuty žádné informace a nemohu se jím ve své práci zabývat. Nejprve blíže přiblížím základní ekonomické výsledky společnosti a poté se již budu věnovat nákladům. Začala jsem základním a dle mého názoru nejdůležitějším členěním nákladů, a to analýzou druhového členění nákladů. Tato analýza vyjadřuje podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech a tím společnosti umožňuje lépe odhadnout jejich vývoj v následujících letech. Dále analyzuji náklady v závislosti na změnách objemu výroby a provedu analýzu bodu zvratu, která společnosti poskytuje informace o tom, jakých výnosů musí dosahovat, aby byly pokryty fixní a variabilní náklady a kdy podnik začíná tvořit zisk.

9.1 Přehled základních ekonomických výsledků společnosti

Jak jsem již zmiňovala, předtím než se budu věnovat analýze nákladů, uvádím zde přehled základních ekonomických výsledků za období 2008 – 2011. V následující tabulce (Tab. 5) je zaznamenán vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření, který je pro lepší přehlednost vyobrazen také v grafu (Obr. 11). Toto stručné shrnutí základních ekonomických výsledků ukazuje, jak podnik hospodaří a zda je schopen naplňovat jeden ze základních ekonomických cílů, dosahování zisku.

Tab. 5: Hospodářský výsledek v letech 2008 – 2011 (vlastní zpracování)

| <i>(v tis. Kč)</i> | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|--------------------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|
| Výnosy celkem | 4 688 766 | 3 983 979 | 3 841 192 | 3 245 880 |
| Náklady celkem | 2 674 850 | 2 386 787 | 2 735 683 | 2 265 090 |
| VH po zdanění (EAT) | 2 013 916 | 1 597 192 | 1 105 509 | 980 790 |
| Podíl nákladů k výnosům | 57,05 % | 59,91 % | 71,22 % | 69,78 % |



Obr. 11: Vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v letech 2008 – 2011
(vlastní zpracování)

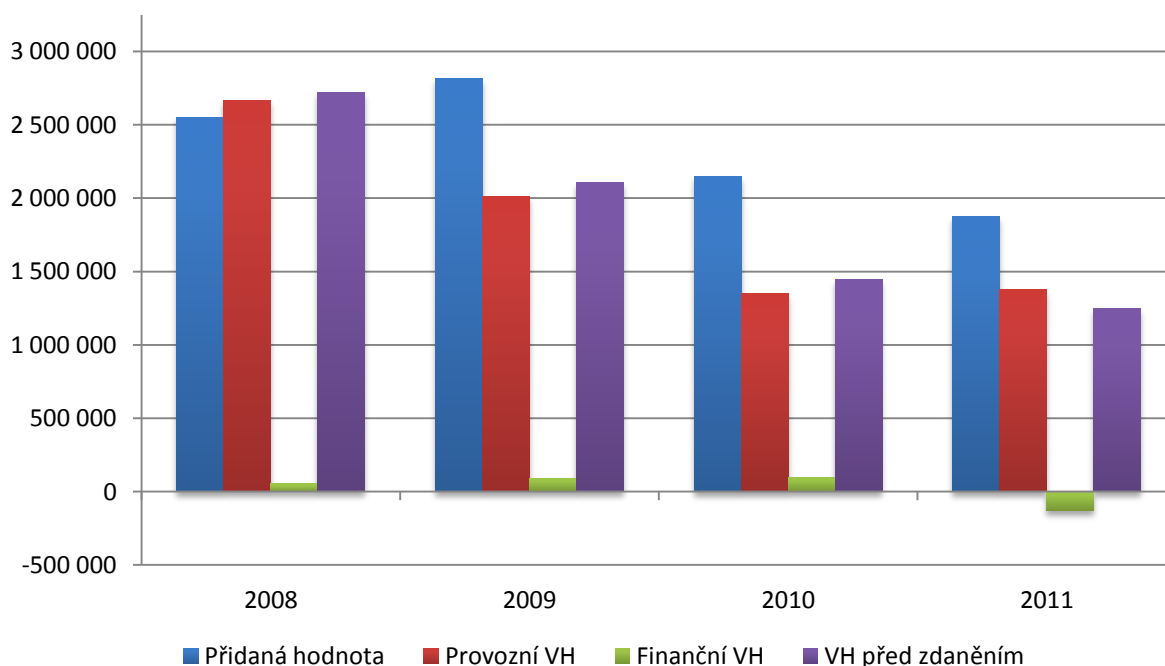
Z výše uvedeného vyplývá, že společnost má poměrně nízký podíl nákladů k výnosům, který se pohybuje v průměru kolem 64 %. To umožňuje společnosti dosahovat vysokého zisku. Toho společnost ve sledovaném období dosahovala, i přes to, že výsledek hospodaření klesal. Tento pokles byl způsoben nižšími výnosy a v roce 2010 také vyššími náklady.

Výnosy společnosti XY měly v průběhu sledovaného období klesající charakter. Velký podíl na výši výnosů v roce 2008 měly kromě položky výkony, také tržby z prodeje materiálu. Konkrétně se jednalo o prodej zemního plynu za 971 mil. Kč, což činilo 21 % z celkových výnosů.

Náklady v průběhu analyzovaných let kolísaly. Nejprve v roce 2009 náklady klesly a tento pokles byl vzhledem k poklesu výnosů přiměřený. V roce 2010 ale náklady opět vzrostly a s tím i jejich podíl k výnosům, který činil 71 %. Nejnížší náklady vynaložila společnost v roce 2011.

Tab. 6: Vývoj hospodářského výsledku v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)

| (v tis. Kč) | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|-------------------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|
| Obchodní marže | 52 | 50 | 776 | 2 586 |
| Výkony | 3 607 306 | 3 827 268 | 3 614 861 | 3 219 848 |
| Výkonová spotřeba | 1 054 704 | 1 013 423 | 1 466 663 | 1 349 439 |
| Přidaná hodnota | 2 552 654 | 2 813 895 | 2 146 974 | 1 872 995 |
| Provozní VH | 2 669 195 | 2 013 144 | 1 348 552 | 1 375 267 |
| Finanční VH | 53 352 | 92 814 | 97 693 | - 129 397 |
| Mimořádný VH | 0 | 0 | 0 | 0 |
| VH za běžnou činnost | 2 013 916 | 1 597 192 | 1 105 509 | 980 790 |
| VH před zdaněním (EBT) | 2 722 547 | 2 105 958 | 1 446 245 | 1 245 870 |
| VH po zdanění (EAT) | 2 013 916 | 1 597 192 | 1 105 509 | 980 790 |



Obr. 12: Graf vývoje hospodářského výsledku v letech 2008 - 2011 (vlastní zpracování)

Společnost XY se v průběhu sledovaného období začala více zaměřovat na nákup a následný prodej plynu, což ovlivnilo růst obchodní marže, zejména v posledních dvou letech.

Klesající trend výkonů byl zapříčiněn menšími tržbami za prodej vlastních výrobků a služeb, tedy ropy a plynu získaných vlastní činností. Zatímco tržby za plyn v těchto letech rostly, tržby za ropu výrazně poklesly, a to zejména v roce 2011.

Na výsledku hospodaření společnosti má největší podíl provozní výsledek hospodaření. Ten kromě roku 2011 v průběhu sledovaného období klesal.

9.2 Analýza nákladů podle druhu

Tato část obsahuje přehled vývoje nákladů podle druhu v letech 2008 – 2011, tak jak jsou uvedeny ve výkazu zisků a ztrát. Náklady dle druhového členění jsem dále analyzovala pomocí vertikální a horizontální analýzy nákladů.

Vertikální analýza vyjadřuje procentní podíl jednotlivých položek nákladů k nákladům celkovým. Horizontální analýza porovnává změny jednotlivých položek nákladů v časové posloupnosti.

Tab. 7: Vývoj nákladů společnosti XY, a. s. v letech 2008 – 2011 (vlastní zpracování)

| (v tis. Kč) | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|---------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Náklady na zboží | 351 | 1 739 | 51 938 | 109 844 |
| Výkonová spotřeba | 1 054 704 | 1 013 423 | 1 468 663 | 1 349 439 |
| - spotřeba mat. a energie | 137 506 | 166 582 | 217 618 | 378 555 |
| - služby | 917 198 | 846 841 | 1 251 045 | 970 884 |
| Osobní náklady | 165 139 | 186 835 | 200 451 | 170 759 |
| Daně a poplatky | 215 769 | 160 628 | 187 378 | 117 020 |
| Odpisy | 277 214 | 309 328 | 376 402 | 145 577 |
| ZC prodaného DM a mat. | 59 084 | 8 870 | 10 227 | 6 130 |
| Změna stavu rezerv a OP | 129 090 | 120 187 | 34 448 | 55 739 |
| Ostatní provozní náklady | 33 345 | 43 046 | 29 392 | 15 552 |
| Prodané CP a podíly | 0 | 1 000 | 0 | 0 |
| Nákladové úroky | 23 028 | 15 555 | 9 255 | 7 593 |
| Ostatní finanční náklady | 8 495 | 17 410 | 26 793 | 323 066 |
| Daň z příjmů | 708 631 | 508 766 | 340 736 | 265 080 |
| Náklady celkem | 2 674 850 | 2 386 787 | 2 735 683 | 2 565 799 |

Tab.8: Vertikální a horizontální analýza nákladů společnosti v letech 2009 – 2011
(vlastní zpracování)

| (v %) | Vertikální analýza | | | Horizontální analýza | | |
|---------------------------|--------------------|--------|--------|----------------------|----------|----------|
| | 2009 | 2010 | 2011 | 08/09 | 09/10 | 10/11 |
| Náklady na zboží | 0,07 | 1,90 | 4,28 | 395,44 | 2 886,66 | 111,49 |
| Výkonová spotřeba | 42,46 | 53,69 | 52,59 | -3,91 | 44,92 | -8,12 |
| - spotřeba mat. a energie | 6,98 | 7,95 | 14,75 | 21,15 | 30,64 | 73,95 |
| - služby | 35,48 | 45,73 | 37,84 | -7,67 | 47,73 | -22,39 |
| Osobní náklady | 7,83 | 7,33 | 6,66 | 13,14 | 7,29 | -14,81 |
| Daně a poplatky | 6,73 | 6,85 | 4,56 | -25,56 | 16,65 | -37,55 |
| Odpisy | 12,96 | 13,76 | 5,67 | 11,58 | 21,68 | -61,32 |
| ZC prodaného DM a mat. | 0,37 | 0,37 | 0,24 | -84,99 | 15,30 | -40,06 |
| Změna stavu rezerv a OP | 5,04 | 1,26 | 2,17 | -6,90 | -71,34 | 61,81 |
| Ostatní provozní náklady | 1,80 | 1,07 | 0,61 | 29,09 | -31,72 | -47,09 |
| Prodané CP a podíly | 0,04 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -100,00 | 0,00 |
| Nákladové úroky | 0,65 | 0,34 | 0,30 | -32,45 | -40,50 | -17,96 |
| Ostatní finanční náklady | 0,73 | 0,98 | 12,59 | 104,94 | 53,89 | 1 105,79 |
| Daň z příjmů | 21,32 | 12,46 | 10,33 | -28,20 | -33,03 | -22,20 |
| Náklady celkem | 100,00 | 100,00 | 100,00 | -10,77 | 14,62 | -6,21 |

Z vertikální analýzy nákladů je patrné, že největší podíl na celkových nákladech zaujímá výkonová spotřeba, která činí v průměru asi 50 % všech nákladů a z 85 % je tvořena položkou služby. Spotřeba materiálu a energie v průběhu sledovaného období rostla. V roce 2010 si společnost nechala vypracovat posudky za 387 mil., což způsobilo nárůst služeb o 48 %. Jak již bylo zmíněno výše, společnost zejména v posledních letech začala více obchodovat s plynem, což zapříčinilo prudký nárůst nákladů vynaložených na prodané zboží. Například v roce 2010 vzrostly náklady na prodané zboží o 2 887 %.

Vzhledem k vysokému výsledku hospodaření společnosti, tvoří další významnou položku nákladů daň z příjmů, která v průběhu let spolu se ziskem společnosti klesala. Také odpisy tvořily nemalou část nákladů společnosti. V roce 2011 odpisy klesly o 61 %, což bylo zapříčiněno prodejem movitého majetku, automobilů a mobilních buněk.

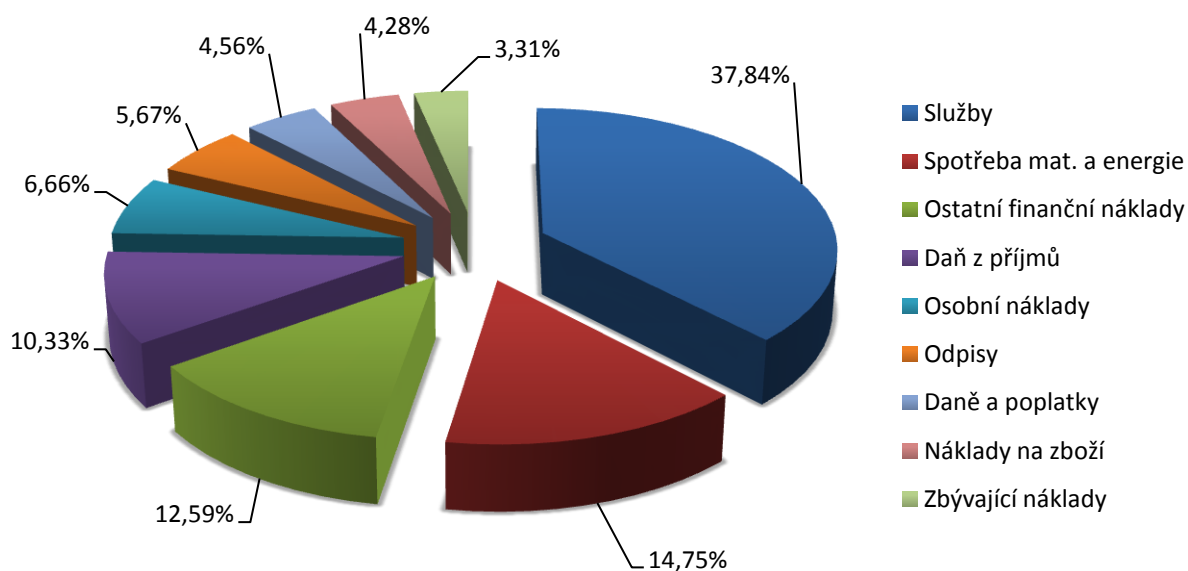
Vzhledem k rostoucímu počtu zaměstnanců, osobní náklady společnosti v průběhu sledovaných let rostly. Výjimkou byl rok 2011, kdy poklesly mzdové náklady i odměny členům orgánů společnosti zhruba o 15 %.

Také ostatní finanční náklady v analyzovaných letech výrazně rostly. Nejvýznamnější změnu zaznamenaly v roce 2011, kdy vzrostly o 1 106 %. Tento nárůst souvisel se zajištěním ceny ropy, jejíž cena však výrazně vzrostla, což pro společnost znamenalo vysoké náklady.

Pozitivně lze hodnotit vývoj položky nákladové úroky, které vzhledem k postupnému splácení úvěrů v průběhu let klesaly.

Za zmínku stojí také položka změna stavu rezerv a opravných složek, která v roce 2010 klesla zhruba o 71 %. Tento pokles způsobily vyšší likvidace sond a rozpuštění rezerv vytvářených na jejich likvidaci.

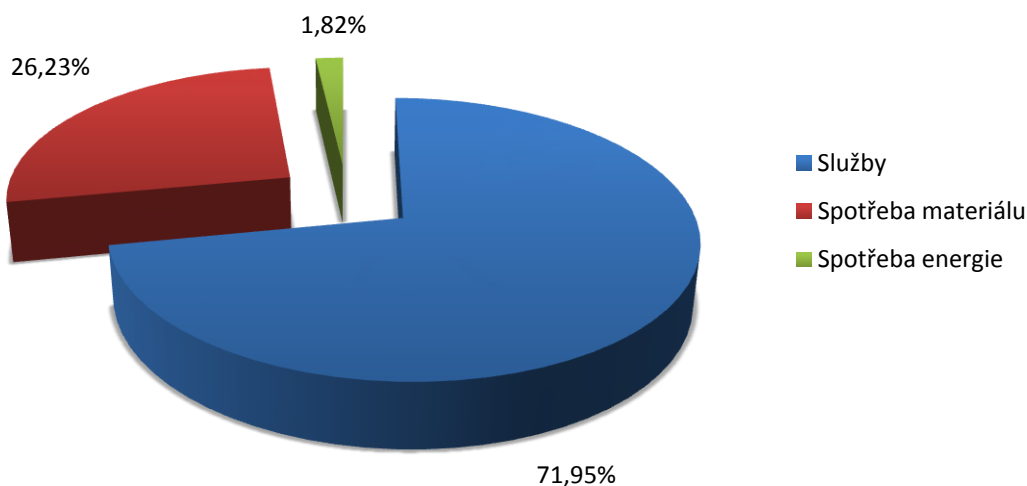
Druhé členění nákladů v roce 2011



Obr. 13: Graf druhového členění nákladů v roce 2011 (vlastní zpracování)

V následujícím grafu (Obr. 14) je vyobrazen podíl jednotlivých položek výkonové spotřeby v roce 2011. Vzhledem k tomu, že služby mají největší podíl nejen na výkonové spotřebě, ale také na celkových nákladech a proto jsou pro společnost velmi důležité, dále uvádím jejich podrobné rozdělení.

Výkonová spotřeba v roce 2011



Obr. 14: Graf výkonové spotřeby v roce 2011 (vlastní zpracování)

V grafu (Obr. 14) je uveden podíl jednotlivých položek výkonové spotřeby. V roce 2011 činily služby 72 % výkonové spotřeby. Dalších 26 % tvořila spotřeba materiálu a zbylé 2 % spotřeba energie. Do spotřeby materiálu společnost zahrnuje následující náklady: chemikálie, náhradní díly, palivo, vrtné nářadí, materiál bez rozlišení, materiál pro výpočetní techniku a kancelářské potřeby. Spotřeba energie obsahuje spotřebu elektřiny, plynu a ostatní. Položka služby je podrobněji rozebrána v následující tabulce (Tab. 9).

Tab. 9: Výkonová spotřeba (vlastní zpracování dle interních materiálů)

| <i>(v tis. Kč)</i> | 2009 | 2010 | 2011 |
|------------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Spotřeba materiálu | 123 989 | 188 751 | 353 938 |
| Spotřeba energie | 42 593 | 28 867 | 24 617 |
| Služby | 846 841 | 1 251 045 | 970 884 |
| Přeprava a nakládka | 18 385 | 22 615 | 18 734 |
| Informační systém | 10 150 | 12 556 | 10 049 |
| Telefony, spoje, Internet | 4 039 | 4 125 | 2 989 |
| Leasing | 50 992 | 53 428 | 24 812 |
| Nájemné ostatní | 26 593 | 28 940 | 24 291 |
| Právní služby | 15 439 | 15 364 | 12 864 |
| Ekonom. služby, daňové poradenství | 8 965 | 9 865 | 3 496 |
| Vrtné práce | 252 869 | 259 861 | 251 230 |
| Práce na sondách | 2 567 | 2 867 | 2 092 |
| Práce karotážní | 4 428 | 4 561 | 2 986 |
| Práce geofyzikální | 145 978 | 146 957 | 108 385 |
| Odpady | 649 | 656 | 601 |
| Ochrana ŽP, rekultivace | 59 681 | 98 980 | 58 286 |
| Vypracování posudků a studií | 119 614 | 386 978 | 380 420 |
| Překladačské služby | 1 147 | 1 536 | 604 |
| Laboratorní rozborů | 1 837 | 2 159 | 694 |
| Úklidové služby | 1 628 | 1 874 | 1 337 |
| Práce na motorech a kompr. PZP | 4 984 | 4 987 | 1 687 |
| Ostatní služby | 116 896 | 192 736 | 65 327 |
| Výkonová spotřeba | 1 013 423 | 1 468 663 | 1 349 439 |

Z výše uvedené tabulky je patrné, že spotřeba materiálu v průběhu let 2009 – 2011 rostla. Velký nárůst v roce 2011 byl způsoben nákupem surové ropy od sesterské společnosti v hodnotě téměř 100 mil. Kč. Spotřeba energie ve sledovaném období klesala.

Na službách mají největší podíl vrtné práce, dále práce geofyzikální a vypracování posudků a studií. Vrtné a geofyzikální práce se v průběhu sledovaného období výrazně neměnily. Jak již bylo zmíněno, v letech 2010 a 2011 si společnost nechala vypracovat posudky související s novými průzkumnými projekty a projekty na optimální dotěžování stávajících ložisek za více než 380 mil. Kč.

Protože v roce 2010 začala společnost likvidovat větší množství sond a vrtů, vzrostly i s tím související náklady na ochranu životního prostředí a rekultivaci na nece-
lých 99 mil. Kč.

9.3 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby

Dalším členěním nákladů, které jsou nezbytné pro analýzu bodu zvratu, je členění nákladů v závislosti na objemu výroby. Společnost XY toto členění využívá pouze v rámci jednotlivých ložisek a na úrovni podniku jako celku se jím více nezabývá. Z tohoto důvodu jsem vybrala jedno konkrétní ložisko, u kterého analyzuji strukturu variabilních a fixních nákladů.

V následující tabulce (Tab. 10) je uveden sumář základních ekonomických výsledků všech ložisek v roce 2011. Společnost XY v tomto roce celkem vytěžila 381 892 m³ přepočteného paliva. Náklady na vytěžené množství byly celkem 960 mil. Kč a výnosy z něj 2 751 mil. Kč. Zisk za všechna ložiska byl 1 791 mil. Kč, což činí v přepočtu 4 689 Kč na m³ paliva.

Tab. 10: Základní ekonomické výsledky za všechna ložiska za rok 2011
(vlastní zpracování dle interních materiálů)

| | celkem | na m ³ paliva |
|------------------------------------|------------------|--------------------------|
| Těžba ropy (m ³) | 289 950 | - |
| Těžba plynu (tis. m ³) | 91 942 | - |
| Těžba přepočteného paliva | 381 892 | - |
| Náklady celkem (tis. Kč) | 959 633 | 2 513 |
| Výnosy celkem (tis. Kč) | 2 751 164 | 7 202 |
| Zisk (tis. Kč) | 1 791 531 | 4 689 |

Je zajímavé podotknout, že zatímco zisk z činnosti ložisek byl 1 791,5 mil. Kč, výsledek hospodaření společnosti činil 980,8 mil. Kč. Výnosy z ložisek se v roce 2011 podílely na celkových výnosech z 85 %. Náklady ložisek činily 42 % z celkových nákladů společnosti. Aby mohla společnost udržovat vysoký zisk v rámci ložisek, musí ročně investovat nemalou částku na průzkumné práce, což pak výrazně zvyšuje náklady společnosti a výsledný zisk společnosti je nižší než výsledek hospodaření ložisek.

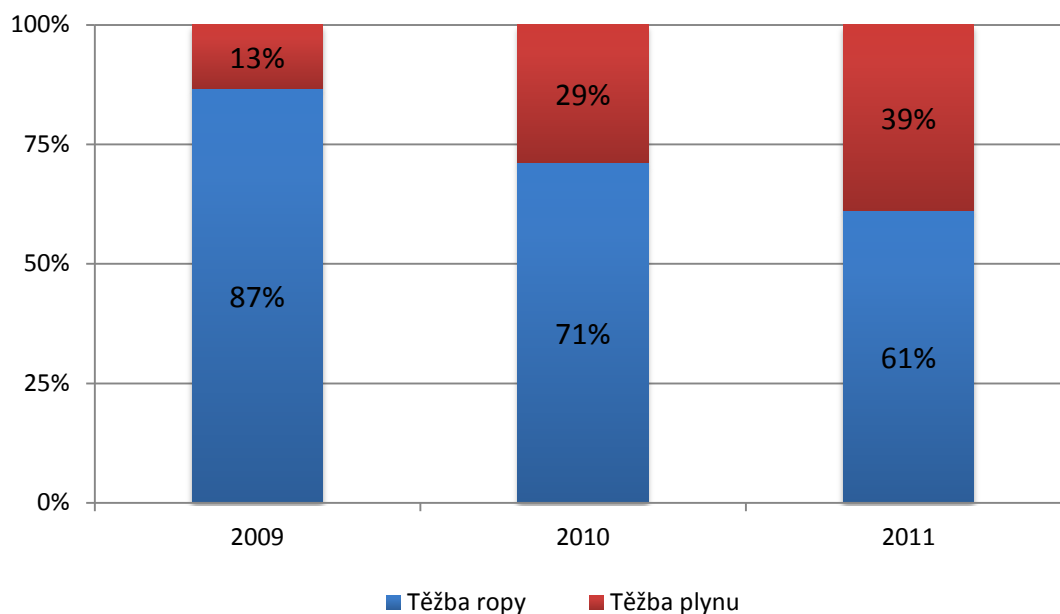
9.3.1 Členění nákladů vybraného ložiska v závislosti na objemu výroby

Z hlediska celkové spotřeby nákladů se jako nejproblematictější jeví ložisko 2220, které ještě není na konci své životnosti, pro společnost je významné, avšak má složitou a nákladově náročnou technologii. Proto je toto ložisko dále rozebráno podrobněji za období 2009 - 2011. Společnost si nepřála, abych ve své práci použila konkrétní názvy ložisek, a proto je zde uváděno pouze číslo nákladového střediska vztahujícího se k tomuto ložisku. V následující tabulce (Tab. 11) je uveden objem vytěžené ropy a zemního plynu z ložiska 2220 v letech 2009 – 2011. Celková těžba paliva z tohoto ložiska v průběhu sledovaných let klesala. Na grafu (Obr. 15) je ale dobře viditelné, že zatímco těžba ropy z tohoto ložiska byla v průběhu sledovaných let stále nižší, začala ji v menším poměru nahrazovat těžba plynu. V roce 2009 představovala těžba plynu ze sledovaného ložiska pouze 13 % vytěženého paliva, do konce analyzovaného období tento poměr vzrostl na 39 %

Tab. 11: Těžba ropy a plynu ložiska 2220 v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů)

| | 2009 | 2010 | 2011 |
|--------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Těžba ropy | 5 435 | 3 739 | 2 247 |
| Těžba plynu (tis.) | 841 | 1 513 | 1 427 |
| Přepočtené palivo | 6 276 | 5 252 | 3 674 |

Poměr těžby ropy a plynu



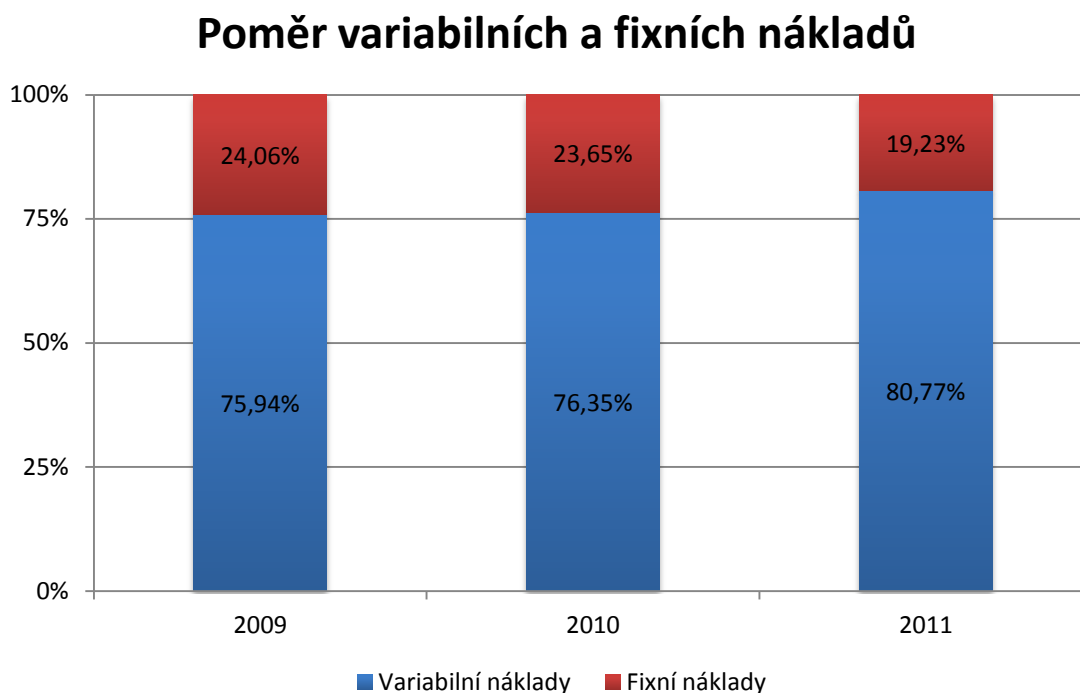
Obr. 15: Poměr těžby ropy a plynu ložiska 2220 v letech 2009 – 2011
(vlastní zpracování)

V následující tabulce (Tab. 12) jsou uvedeny celkové variabilní a fixní náklady ložiska v letech 2009 – 2011 a jejich procentuální podíl k celkovým nákladům.

Celkové náklady ložiska nejprve v roce 2010 klesly, ale v roce 2011 opět vzrostly, což způsobil nárůst variabilních nákladů. Zatímco v prvních dvou letech tvořily variabilní náklady asi 76 % z celkových nákladů ložiska, v roce 2011 vzrostl jejich podíl na 81 %. Fixní náklady během sledovaných let klesaly ročně v průměru o 8,5 %.

Tab. 12: Náklady ložiska v závislosti na objemu výroby v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)

| | 2009 | | 2010 | | 2011 | |
|------------------------|---------------|--------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
| | v tis. Kč | v % | v tis. Kč | v % | v tis. Kč | v % |
| Variabilní náklady | 30 431 | 75,94 | 27 861 | 76,35 | 33 446 | 80,77 |
| Fixní náklady | 9 639 | 24,06 | 8 630 | 23,65 | 7 964 | 19,23 |
| Celkové náklady | 40 070 | 100,0 | 36 491 | 100,00 | 41 410 | 100,0 |



*Obr. 16: Poměr variabilních a fixních nákladů ložiska 2220 v letech 2009 – 2011
(vlastní zpracování)*

9.3.2 Struktura variabilních a fixních nákladů

Tato část bakalářské práce bude obsahovat podrobnější analýzu položek variabilních a fixních nákladů ložiska 2220 v letech 2009 - 2011. V následující tabulce (Tab. 13) jsou uvedeny jednotlivé položky variabilních a fixních nákladů, jejich výše ve sledovaných letech a náklady na m³ přepočteného paliva. Dále jsem pro lepší přehlednost zpracovala zvlášť vertikální analýzu pro variabilní a zvlášť pro fixní náklady.

Tab. 13: Struktura variabilních a fixních nákladů ložiska v letech 2009 - 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů)

| | 2009 | | 2010 | | 2011 | |
|----------------------------------|---------------|-------------------|---------------|-------------------|---------------|-------------------|
| | tis. Kč | Kč/m ³ | tis. Kč | Kč/m ³ | tis. Kč | Kč/m ³ |
| Celkem variabilní náklady | 30 431 | 4 849 | 27 861 | 5 305 | 33 446 | 9 104 |
| materiál | 2 480 | 395 | 2 296 | 437 | 2 369 | 645 |
| energie | 2 740 | 437 | 2 662 | 507 | 2 814 | 766 |
| opravy sond | 11 366 | 1 811 | 10 036 | 1 911 | 14 047 | 3 823 |
| nájemné (pozemky) | 1 642 | 262 | 1 650 | 314 | 1 697 | 462 |
| přeprava | 1 045 | 166 | 1 096 | 209 | 1 004 | 273 |
| osobní náklady | 4 377 | 697 | 4 024 | 766 | 4 701 | 1 280 |
| ostatní | 6 781 | 1 081 | 6 097 | 1 161 | 6 814 | 1 855 |
| Celkem fixní náklady | 9 639 | 1 536 | 8 630 | 1 643 | 7 964 | 2 168 |
| odpisy ložiska a technologie | 5 885 | 938 | 5 821 | 1 108 | 5 078 | 1 382 |
| výrobní režie | 2 341 | 373 | 2 149 | 409 | 2 035 | 554 |
| správní režie | 1 414 | 225 | 660 | 126 | 851 | 323 |
| Celkem náklady ložiska | 40 070 | 6 385 | 36 491 | 6 948 | 41 410 | 11 272 |

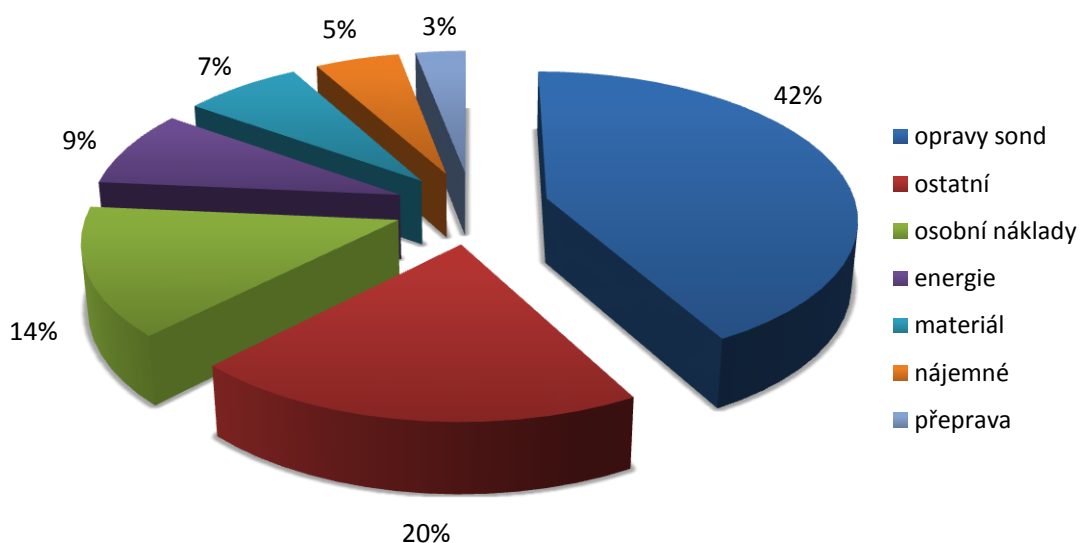
Jak již bylo zmíněno, ložisko 2220 je velmi náročné na technologii, proto největší procentuální podíl na variabilních nákladech představují opravy sond, které činí v průměru 38 %. Ty v roce 2010 klesly přibližně o 1 mil. Kč na částku zhruba 10 mil. Kč, ale v roce 2011 vzrostly až na 14 mil. Kč. Tato skutečnost byla hlavním důvodem nárůstu celkových nákladů, i přesto, že těžba paliva z ložiska dosahovala v roce 2011 nejnižších hodnot.

Osobní náklady se v průběhu sledovaného období výrazně nezměnily a jejich podíl na variabilních nákladech se pohyboval mírně nad 14 %. Položka energie tvoří okolo 9 % variabilních nákladů a materiál asi 8 %. Náklady na energii a materiál v průběhu let mírně poklesly a poté opět vzrostly, což souviselo s prováděnými opravami. Dalších 5 až 6 % variabilních nákladů společnost vynakládá na nájemné za pozemky. 3 a 4 % variabilních nákladů pak tvoří náklady vynaložené na přepravu vytěženého paliva. Zbývající procentuální podíl variabilních nákladů představují ostatní náklady.

Tab. 14: Vertikální analýza variabilních nákladů v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)

| (v %) | 2009 | 2010 | 2011 |
|----------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| materiál | 8,15 | 8,24 | 7,08 |
| energie | 9,00 | 9,55 | 8,41 |
| opravy sond | 37,35 | 36,02 | 42,00 |
| nájemné (pozemky) | 5,40 | 5,92 | 5,07 |
| přeprava | 3,43 | 3,93 | 3,00 |
| osobní náklady | 14,38 | 14,44 | 14,06 |
| ostatní | 22,28 | 21,88 | 20,37 |
| Celkem variabilní náklady | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

Struktura variabilních nákladů v roce 2011



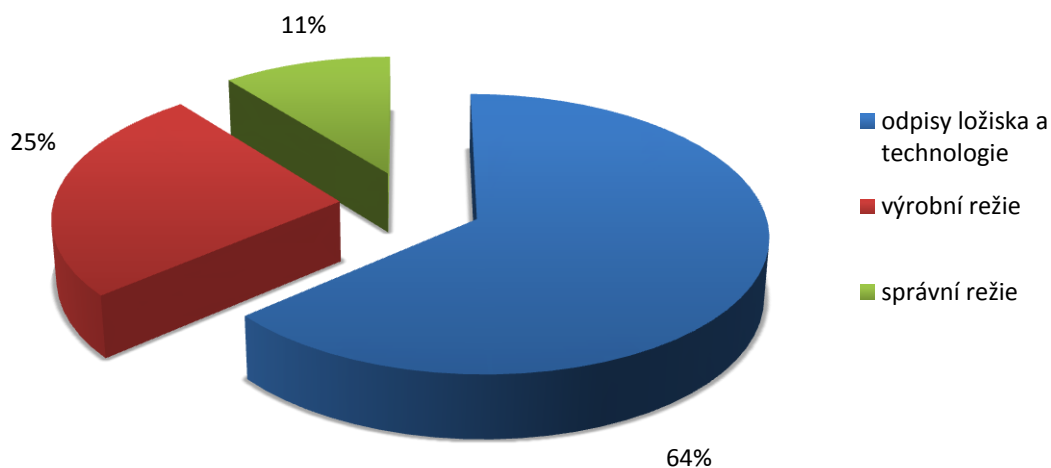
Obr. 17: Struktura variabilních nákladů ložiska v roce 2011 (vlastní zpracování)

Jako fixní náklady společnost XY pro zjednodušení bere odpisy ložiska a technologie, výrobní a správní režii. Největší podíl na fixních nákladech představují odpisy. Ty jsou přibližně z 92 % tvořeny odpisy technologie a zbývajících 8 % činí odpisy samotného ložiska. Dalších 25 % z fixních nákladů představuje výrobní režie, která v průběhu sledovaného období mírně klesala. Zbývajících 11 % fixních nákladů tvoří správní režie

Tab. 15: Vertikální analýza fixních nákladů v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)

| | 2009 | 2010 | 2011 |
|------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| odpisy ložiska a technologie | 61,05 | 67,45 | 63,75 |
| výrobní režie | 24,29 | 24,90 | 25,55 |
| správní režie | 14,67 | 7,65 | 10,70 |
| Celkem fixní náklady | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

Struktura fixních nákladů v roce 2011



Obr. 18: Struktura fixních nákladů ložiska v roce 2011 (vlastní zpracování)

9.4 Analýza bodu zvratu

Tato část obsahuje analýzu bodu zvratu vybraného ložiska, pro kterou bylo nezbytně nutné rozdělit náklady ložiska 2220 podle závislosti na změně objemu výroby, tedy na variabilní a fixní část. Jak již bylo vysvětleno v teoretické části, bodu zvratu je dosaženo při takovém objemu výroby, kdy se tržby rovnají celkovým nákladům a zisk firmy je nulový.

V následující tabulce (Tab. 16) jsou uvedeny tržby, celkové náklady a hospodářský výsledek ložiska v jednotlivých letech. Nízkého zisku z tohoto ložiska dosahovala společnost v roce 2010. Ve zbývajících letech bylo ložisko pro společnost ztrátové.

Tab. 16: Hospodářský výsledek ložiska v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)

| <i>(v tis. Kč)</i> | | 2009 | 2010 | 2011 |
|--------------------|---------------------------------------|----------------|------------|----------------|
| T | - tržby | 35 655 | 37 233 | 37 829 |
| N | - celkové náklady | 40 070 | 36 491 | 41 410 |
| HV | - hospodářský výsledek ložiska | - 4 415 | 742 | - 5 581 |

Protože pro společnost nebylo toto ložisko v posledních letech ziskové, je důležité provést analýzu bodu zvratu. Tato analýza pomůže společnosti určit, jaký minimální objem tržeb by měla dosáhnout, aby byly uhrazeny veškeré náklady ložiska.

Jelikož společnost z tohoto ložiska těží jak ropu, tak i plyn, je nutné pro výpočet bodu zvratu použít haléřový ukazatel nákladovosti (h). Ten se vypočte jako podíl celkových variabilních nákladů (VN) a tržeb (T) a udává podíl variabilních nákladů na 1 Kč produkce. Haléřový ukazatel je pak dosazen do následujícího vzorce pro výpočet bodu zvratu v peněžních jednotkách.

—

Výpočet bodu zvratu je podrobněji znázorněn v následující tabulce (Tab. 17).

Tab. 17: Výpočet bodu zvratu v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)

| <i>(v tis. Kč)</i> | | 2009 | 2010 | 2011 |
|----------------------|------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| T | - tržby | 35 655 | 37 233 | 37 829 |
| VN | - variabilní náklady | 30 431 | 27 861 | 33 446 |
| FN | - fixní náklady | 9 639 | 8 630 | 7 964 |
| h (VN/T) | - haléřový ukazatel | 0,85 | 0,75 | 0,88 |
| BZ [FN/(1-h)] | - bod zvratu v tis. Kč | 64 263 | 34 521 | 66 367 |
| Ú | - krycí příspěvek v tis. Kč | 5 224 | 9 372 | 2 383 |

Jak již bylo řečeno, v letech 2009 a 2011 byly náklady ložiska vyšší než tržby. Protože se ložisko pohybovalo pod bodem zvratu, nedokázalo uhradit veškeré své náklady a vykazovalo ztrátu. V roce 2010 ložisko mírně převýšilo bod zvratu, a proto se mu podařilo uhradit veškeré své náklady a dosáhnout zisku.

V tabulce je také uveden krycí příspěvek, který udává část tržeb, která po odečtení variabilních nákladů zůstane podniku na úhradu fixních nákladů a následnou tvorbu zisku. Je tedy dobře viditelné, že v letech 2009 a 2011 nezůstala ložisku po uhrazení variabilních nákladů, dostatečná výše finančních prostředků, aby bylo možno uhradit fixní náklady a následně vytvořit zisk.

V následující tabulce (Tab. 18) je vypočítáno navýšení tržeb, které je potřeba pro dosažení bodu zvratu v letech 2009 a 2011. V roce 2009 by pro dosažení bodu zvratu muselo ložisko dosáhnout o 28,6 mil. Kč vyšších tržeb, což představuje jejich 80% navýšení. V roce 2011 by muselo ložisko zvýšit své tržby o 75 %, což odpovídá částce 28,5 mil. Kč.

Tab. 18: Potřebné navýšení tržeb na dosažení bodu zvratu (vlastní zpracování)

| <i>(v tis. Kč)</i> | 2009 | 2011 |
|------------------------------------|----------------|----------------|
| Tržby | 35 655 | 37 829 |
| Bod zvratu | 64 263 | 66 367 |
| Potřebné navýšení tržeb | 28 607 | 28 538 |
| Potřebné navýšení tržeb v % | 80,23 % | 75,43 % |

9.4.1 Limity fixních a variabilních nákladů

Pokud chce společnost XY, aby ložisko 2220 překonalo bod zvratu a začalo opět produkovat zisk, musí buď snížit náklady, nebo zvýšit tržby. Tržby společnosti jsou závislé na vývoji světových cen ropy a zemního plynu a také na vývoji měnového kurzu, a proto je společnost nemůže ve větší míře ovlivnit. Z tohoto důvodu je nutné zaměřit se na náklady a dále určit limity variabilních a fixních nákladů, neboli jejich maximální přípustnou hranici, nad kterou náklady podniku nesmí vystoupat, aby ložisko nebylo ztrátové.

Pro stanovení limitu variabilních nákladů bude opět potřeba použít vzorec, který využívá haléřový ukazatel nákladovosti:

—

Z výpočtů uvedených v následující tabulce (Tab. 19) vyplývá, že pro dosažení bodu zvratu v roce 2009 by musely variabilní náklady činit maximálně 26 mil. Kč. Skutečné variabilní

náklady v tomto roce však byly 30,4 mil. Kč. To znamená, že aby ložisko v roce 2009 dosáhlo bodu zvratu, muselo by variabilní náklady snížit o 14,5 %.

Obdobné výsledky byly dosaženy i v roce 2011, kdy skutečné variabilní náklady činily 33,4 mil. Kč, ale jejich limit byl stanoven na 29,9 mil. Kč. Pro dosažení bodu zvratu ložiska v tomto roce by tedy podnik musel snížit variabilní náklady o 10,7 %.

Tab. 19: Limity variabilních nákladů pro roky 2009 a 2011 (vlastní zpracování)

| <i>(v tis. Kč)</i> | 2009 | 2011 |
|--|----------------|----------------|
| Fixní náklady | 9 639 | 7 964 |
| Tržby | 35 655 | 37 829 |
| h [1-(FN/T)] | 0,73 | 0,79 |
| VN_{max} (h*T) | 26 028 | 29 885 |
| VN_{skutečné} | 30 431 | 33 446 |
| Rozdíl (VN_{skutečné} - VN_{max}) | 4 403 | 3 561 |
| Relativní nutný pokles VN | 14,47 % | 10,65 % |

Pro výpočet limitu fixních nákladů použijí stejný vzorec, jako pro výpočet krycího příspěvku, tedy od tržeb (T) odečtu variabilní náklady (VN). V tomto případě však neuvažují žádný zisk, protože ten je v bodu zvratu nulový. Proto bude celý krycí příspěvek použit na úhradu fixních nákladů.

Z výpočtů v další tabulce (Tab. 20) je zřejmé, že v roce 2009 by pro dosažení bodu zvratu musely fixní náklady činit maximálně 5,2 mil. Ty však byly ve výši 9,6 mil. Kč, a proto by musely poklesnout o 45,8 %.

V roce 2011 byly skutečné fixní náklady sice nižší, a to necelých 8 mil. Kč, ale vzhledem k nižšímu objemu těžby, byl jejich limit stanoven ve výši 2,4 mil. Kč. Proto by pro dosažení bodu zvratu musely fixní náklady klesnout o 45 %.

Tab. 20: Limity fixních nákladů pro roky 2009 a 2011 (vlastní zpracování)

| <i>(v tis. Kč)</i> | 2009 | 2011 |
|--|----------------|----------------|
| Tržby | 35 655 | 37 829 |
| Variabilní náklady | 30 431 | 33 446 |
| FN_{max} (T-VN) | 5 224 | 4 383 |
| FN_{skutečné} | 9 639 | 7 964 |
| Rozdíl (FN_{skutečné} - FN_{max}) | 4 415 | 3 581 |
| Relativní nutný pokles FN | 45,80 % | 44,96 % |

10 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Ekonomická struktura podniku je vyjádřena v rozvrhu středisek. Základní strukturu tvoří tzv. nákladová střediska. Pro každé nákladové středisko je určen typ střediska.

Tab. 21: Charakteristika nákladových středisek (interní zdroje)

| Středisko | Typ | Charakteristika | Popis |
|------------------------------|------------|---|--|
| Správní režie | RS | Střediska provádějící činnost celopodnikového charakteru. | Mají náklady, mohou mít externí výnosy, HV zůstává na středisku. |
| Výrobní režie | RV | Řídí výrobní střediska. | Mají náklady, mohou mít externí výnosy, HV mají rozpuštěn na podřízená střediska, jejich konečný HV je roven 0. |
| Střediska výrobní | C | Mají provozní náklady a tržby (cenu). | Střediska sbírají všechny náklady související se svou činností, podílejí se na úhradě výrobní režie podniku, mají kladný nebo záporný HV. |
| Střediska rozpouštěná | R | Středisko má náklady, výnosy, ale nejedná se o hlavní činnost ani o činnost režijního nebo řídicího charakteru. | Jejich HV, popřípadě zvlášť náklady a zvlášť výnosy, se převádí na výrobní střediska, jejich konečný HV je roven 0 nebo určené položce, která se nerozpouští (např. změna stavu zásob ropy). |

Náklady střediska

Do nákladů střediska společnost účtuje náklady související s jeho činností. Náklady středisek tvoří zejména:

- nakupované skladované materiály oceněné při výdeji ze skladu metodou FIFO,
- plyn určený k obchodování (náklady na pořízení zboží),
- nakupované neskladované materiály, práce a služby oceněné nákupními cenami,
- vnitropodnikové práce a služby oceněné vnitropodnikovými cenami,
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- poplatky a odvody podle příslušných právních předpisů,
- výrobní režie střediska.

Vnitropodnikové ceny

Vnitropodnikové ceny používají pro oceňování svých výkonů výrobní střediska. Jsou nákladového charakteru, tzn. bez zakalkulovaného zisku a jsou vyhlašovány ve vnitropodnikových cenících nebo sjednány vnitropodnikovou smlouvou. Pokud je mezi středisky uzavřena vnitropodniková smlouva, platí pro oceňování prací cena dohodnutá ve smlouvě. V ostatních případech je ceníková cena závazná. Výkony, které nejsou v ceníku oceněny, nejsou registrovány a lze je objednávat u externích dodavatelů.

10.1.1 RS – Střediska správní režie

Jedná se o střediska provádějící řídicí nebo správní činnost celopodnikového charakteru, mají především náklady, mohou mít externí výnosy a hospodářský výsledek zůstává na středisku.

Tab. 22: Střediska správní režie a způsob rozpouštění režii

| Střediska správní režie | | Klíč rozpouštění | |
|----------------------------------|----------------------------------|---------------------------------------|-----------------|
| Úsek generálního ředitele | | | |
| 1000 | Sekretariát generálního ředitele | | |
| 1010 | Představenstvo a dozorčí rada | | |
| 1020 | Hornická legislativa a ekologie | | |
| 1100 | Právní oddělení a lidské zdroje | podle skutečných externích nákladů na | |
| 1101 | Reklama a propagace | | |
| 1104 | Oddělení rozvoje lidských zdrojů | 42xx | HBZS |
| 1102 | ISO | 22xx | Těžební ložiska |
| 1130 | Informatika | 21xx | Průzkum |
| 1116 | Správa majetku a služby | 2007 až 2021, | Zahraničí |
| 1140 | Reprografie | 1041, 1040 | |
| Ekonomický úsek | | | |
| 3000 | Ekonomika a mzdy | | |
| 3001 | Společné náklady | | |
| 3003 | Správa kapitálových účastí | | |

10.1.2 RV – Střediska výrobní režie

Veškeré hospodářské výsledky těchto středisek jsou měsíčně rozúčtovány na střediska, která využívají jejich činnosti beze zbytku. Rozpouštění nákladů se provádí na základě klíče, který je každoročně stanoven samostatným pokynem. V případě stanovení klíče v hodnotových veličinách (Kč) provádí zúčtování výrobní účetní přímo na základě výsled-

ků zpracovaných za příslušný měsíc. Jestliže je klíč stanoven v naturálních jednotkách, oznámí jejich výši a strukturu písemně vedoucí střediska výrobní účetní.

Tab. 23: Střediska výrobní režie a způsob rozpouštění režii

| Střediska výrobní režie | Klíč rozpouštění |
|---|--|
| Provozně technický úsek | |
| 4100 Provozně technický úsek VR | podle poměru skutečných externích nákladů na 22xx a 42xx |
| 5200 VR těžební (dispečink těžby) | 100 % na 22xx Těžební ložiska |
| 4300 Oddělení mechanika (energetik, revizní technici, mechanik) | podle předpokládaných výkonů pro úseky |
| | 40 % na 43xx Servisy 60 % na 22xx Těžební ložiska |
| 2200 Inženýring - VR těžebních ložisek | 100 % podle plánu těžby na 22xx |
| Ekonomický úsek | |
| 3200 Centrální nákup | 100 % na 32xx Sklady |
| Úsek průzkumná geologie | |
| 2000 Výrobní režie průzkumné geologie | 1 % na 2300 Geochemie |
| | 99 % na 21xx Průzkum |
| 2300 Geochemie a ekologie | podle skutečných externích nákladů |
| | 2301 Zkušební laboratoř |
| | 2303 Geoservis |
| Úsek strategického řízení | |
| 1070 Strategické řízení | podle mzdových nákladů |
| | 3 % na 1052 |
| | 14 % na 1053 |
| | 83 % HV zůstává na středisku 1070 |

10.1.3 R – Rozpouštěná střediska

Tab. 24: Rozpouštěná střediska a způsob rozpouštění režii

| Střediska rozpouštěná | Klíč rozpouštění |
|-----------------------------------|---|
| Ekonomický úsek | |
| 1050 Obchod s vlastní ropou | tržby za ropu podle vytěženého množství v m ³ do ložisek 22xx a 21xx náklady podle těženého množství ropy do ložisek 22xx a 21xx HV střediska zobrazuje změnu stavu zásob ropy |
| 1052 Obchod s vlastním plynem | tržby za plyn podle expedovaného množství v m ³ do ložisek 22xx a 21xx tržby za distribuci zákazníkům do ložisek podle m ³ náklady distribuce podle přepravovaného množství do ložisek 22xx a 21xx náklady ostatní podle expedovaného množství v m ³ do ložisek 22xx a 21xx |
| 1118 Přeprava | podle přepraveného množství v m ³ ropy ve vagonech do ložisek 22xx a 21xx |
| 32xx Sklady | podle uskutečněných výdejů ze skladu v předchozím roce 72 % na 22xx Těžební ložiska 2 % na 21xx Průzkum 26 % na 43xx Servisy |
| Provozně technický úsek | |
| 5232 Měření a regulace | 100 % na 22xx Těžební ložiska |
| 5220 Odvodňovací stanice | podle výkazu Zpracování kapaliny na OS |
| 5213 Expediční systém | na základě skutečné těžby ložisek |
| 4102 Projekční a investiční práce | 100 % na 22xx Těžební ložiska |
| 42xx HBZS | podle skutečných externích nákladů do 22xx a 21xx |
| Úsek generálního ředitele | |
| 4109 Geodézie | podle skutečných externích nákladů do 22xx a 21xx |

10.1.4 C – Střediska výrobní (cenová)

Střediska sbírají všechny náklady související se svou činností, podílejí se na úhradě výrobní režie podniku, mají kladný nebo záporný hospodářský výsledek.

Tab. 25: Střediska výrobní (cenová)

| Střediska rozpouštěná | | Klíč rozpouštění |
|----------------------------------|-------------------------------|--|
| Úsek generálního ředitele | | |
| 1112 | Stravování | přeúčtování nákupu zboží |
| 1115 | Pančava | HV ubytovna |
| Zahraníční aktivity | | |
| 2007 až 2021, 1040, 1041 | Zahraníčí | HV zahraniční činnost |
| Úsek strategického řízení | | |
| 1070 | Úsek strategické řízení | HV za činnost |
| 1051,1053 | Obchod plyn a ropa nakupované | HV obchodování s plynem a ropou |
| Provozně technický úsek | | |
| 4301 až 4309 | Servisní střediska | HV servisních středisek |
| 22xx | Těžební ložiska | HV těžebních ložisek |
| Úsek průzkumná geologie | | |
| 1060 | Nové aktivity | HV za činnost |
| 21xx | Průzkum | HV průzkumu |
| 2301, 2303 | Laboratoře - geochemie | HV za činnost |
| 2001 | Ložiskové inženýrství | HV ložiskového inženýrství |
| Ekonomický úsek | | |
| 3004 | Přefakturace | HV rovno nule - slouží pro přeúčtování |

10.2 Rozpočetnictví

Plánování rozpočtů ve společnosti XY probíhá postupně v několika krocích v rámci přípravy finančního plánu na následující rok. Každé středisko si plánuje svůj individuální rozpočet výnosů a nákladů. Součet rozpočtů středisek dává dohromady plán za celý podnik. Rozpočty jsou sestavovány detailně pro každý kalendářní měsíc celého roku. Vzhledem k velikosti podniku a velkému množství středisek, se sumarizací plánů středisek a zhotovením konečného plánu společnosti zabývá oddělení controllingu a finančního řízení. Na základě prvotního návrhu plánů jednotlivých středisek se plány následně optimalizují

tak, aby byly vzájemně ve shodě a bylo zajištěno dosažení plánovaných ročních cílů firmy, stanovených nejvyšším vedením. Za tuto činnost zodpovídá controlling ve spolupráci s vedoucími jednotlivých úseků (středisek). Konečný návrh plánu na následující rok je schvalován do konce předcházejícího roku vedením společnosti a následně představenstvem.

V průběhu roku se měsíčně sleduje a vyhodnocuje plnění plánu a jeho jednotlivých položek na úrovni celku i středisek, porovnává se plán se skutečností a analyzují se odchylky. V případě, že dochází k odchylce od schváleného plánu, jsou tyto odchylky pravidelně měsíčně reportovány na poradě vedení. Controlling ve spolupráci s vedoucími středisek provádí průběžně podle skutečného vývoje predikci očekávaných hospodářských výsledků daného roku.

Pro potřeby manažerů a rady vedení jsou sledovány logické celky (úseky zahrnující více podřízených středisek) a jejich celkové výnosy, náklady a hospodářský výsledek.

10.2.1 Rozpočet a analýza odchylek

V následující tabulce (Tab. 26) je uvedena ukázka porovnání skutečnosti a ročního rozpočtu sestavovaného ve společnosti XY. Jak již bylo zmíněno, v tomto rozpočtu jsou sledovány výnosy, náklady a výsledek hospodaření za určité logické celky, které jsou pro společnost významné. V tabulce 27 jsou dále analyzovány odchylky skutečnosti od plánu a významné rozdíly jsou podrobněji vysvětleny.

Tab. 26: Rozpočet pro rok 2010 (vlastní zpracování dle interních materiálů)

| (v tis. Kč) | Skutečnost k 31.12.2010 | | | Roční plán | | |
|----------------------------|-------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|
| | Výnosy | Náklady | HV | Výnosy | Náklady | HV |
| Úsek GŘ | 27 939 | 164 600 | -136 661 | 23 282 | 167 460 | -144 178 |
| Zahraniční aktivity | 8 764 | 169 524 | -160 760 | 2 826 | 159 167 | -156 341 |
| Ekonomický a obchodní úsek | 2 938 147 | 256 716 | 2 681 431 | 2 636 721 | 125 454 | 2 511 267 |
| Úsek průzkumná geologie | 342 861 | 536 002 | -193 141 | 218 080 | 663 811 | -445 731 |
| Externí geologické práce | 12 705 | 8 216 | 4 489 | 4 170 | 527 | 3 643 |
| Ostatní střediska PTÚ | 6 294 | 19 862 | -13 568 | 4 897 | 18 532 | -13 635 |
| Těžební střediska | 674 | 120 742 | -120 068 | 97 | 114 578 | -114 481 |
| Těžební ložiska | 77 045 | 855 064 | -778 019 | 18 932 | 1 014 212 | -995 280 |
| Servisy | 11 392 | 26 103 | -14 711 | 17 062 | 27 392 | -10 330 |
| PZP X | 116 481 | 112 589 | 3 892 | 116 505 | 79 027 | 37 478 |
| PZP Y | 298 891 | 125 530 | 173 361 | 298 115 | 132 752 | 165 363 |
| Celkem | 3 841 193 | 2 394 948 | 1 446 245 | 3 340 687 | 2 502 912 | 837 775 |

Tab. 27: Analýza odchylek (vlastní zpracování)

| Odchyly | Výnosy | | Náklady | | VH | |
|----------------------------|----------------|--------------|-----------------|--------------|----------------|--------------|
| | v Kč | v % | v Kč | v % | v Kč | v % |
| Úsek GŘ | 4 657 | 20,00 | -2 860 | -1,71 | 7 517 | 5,21 |
| Zahraniční aktivity | 5 938 | 210,12 | 10 357 | 6,51 | -4 419 | -2,83 |
| Ekonomický a obchodní úsek | 301 426 | 11,43 | 131 262 | 104,63 | 170 164 | 6,78 |
| Úsek průzkumná geologie | 124 781 | 57,22 | -127 809 | -19,25 | 252 590 | 56,67 |
| Externí geologické práce | 8 535 | 204,68 | 7 689 | 1 459,01 | 846 | 23,22 |
| Ostatní střediska PTÚ | 1 397 | 28,53 | 1 330 | 7,18 | 67 | 0,49 |
| Těžební střediska | 577 | 594,85 | 6 164 | 5,38 | -5 587 | -4,88 |
| Těžební ložiska | 58 113 | 306,96 | -159 148 | -15,69 | 217 261 | 21,83 |
| Servisy | -5 670 | -33,23 | -1 289 | -4,71 | -4 381 | -42,41 |
| PZP X | -24 | -0,02 | 33 562 | 42,47 | -33 586 | -89,62 |
| PZP Y | 776 | 0,26 | -7 222 | -5,44 | 7 998 | 4,84 |
| Celkem | 500 506 | 14,98 | -107 964 | -4,31 | 608 470 | 72,63 |

Pozitivní změny oproti plánu lze pozorovat u většiny sledovaných celků. Výjimkou jsou úseky zahraniční aktivity, těžební střediska, servisy a podzemní zásobník plynu X.

V rámci úseku zahraničních aktivit bylo sice dosaženo vyšších výnosů, ale vzrostly také náklady, proto byla výsledkem hospodaření ještě větší ztráta, než bylo původně plánováno. Náklady vzrostly z důvodu vyšších osobních nákladů v důsledku potřeby většího počtu pracovníků, než bylo plánováno.

Ekonomický a obchodní úsek zaznamenal vyšší výsledek hospodaření, než bylo plánováno, což lze hodnotit pozitivně, protože právě tento úsek má nejvýznamnější podíl na celkovém výsledku hospodaření společnosti. Vyšších výnosů bylo dosaženo zejména v oblasti obchodu, kdy byly vyšší tržby ovlivněny rostoucí cenou ropy. Náklady vzrostly z důvodu překročení plánu nákupu ropy od sesterské společnosti.

Také úsek průzkumné geologie na konci roku vykazoval nižší ztrátu, než bylo původně plánováno. To ovlivnily zejména vyšší výnosy, které společnost dosáhla prodejem seizmických dat. Také bylo vynaloženo méně nákladů na hloubení průzkumných vrtů.

Vyšší výnosy zaznamenala také těžební ložiska, vlivem vyšší aktivace vlastních zásob plynu, než bylo plánováno. Méně nákladů bylo vynaloženo na spotřebu materiálu a energie a bylo čerpáno a rozpouštěno více rezerv na likvidaci sond.

Podzemní zásobník plynu X dosáhl menšího zisku, než bylo očekáváno. To bylo způsobeno vynaložením vyšších nákladů na vrtné práce.

Celkové výsledky za společnost měly pozitivní vývoj oproti plánu. Bylo dosaženo vyšších výnosů a vynaloženo méně nákladů, což vedlo k téměř o 73 % vyššímu zisku, než bylo původně plánováno.

11 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Společnost XY, a. s. je součástí skupiny, která zaujímá významné postavení v oblasti těžby ropy a zemního plynu v rámci České republiky. I přes to, že výsledek hospodaření společnosti v průběhu sledovaných let klesal, stále vykazovala poměrně vysoký zisk. Podíl nákladů na výnosech se v průměru pohybuje okolo 65 %. Po provedené analýze nákladů jsem dospěla k názoru, že společnost své náklady řídí poměrně efektivně.

Z analýzy nákladů podle druhu vyplývá, že největší podíl na nákladech společnosti mají položky výkonové spotřeby, odpisy, daň z příjmů a osobní náklady, které dohromady tvoří průměrně 85 % všech nákladů. Na výkonové spotřebě se z 82 % podílí služby a z 18 % spotřeba materiálu a energie. Společnost nečlení náklady jen ve struktuře jaká je uvedena ve výkazu zisků a ztrát, ale dále je sleduje v podrobnějším členění, aby měla detailní přehled o tom, které náklady mají největší vliv na jednotlivé položky výkazu. Protože položka služby zaujímá největší podíl na celkových nákladech, ve své práci jsem se zaměřila na její detailnější rozpad. Zjistila jsem, že v průměru 29 % nákladů za služby bylo vynaloženo na vypracování posudků a studií, dalších 25 % na vrtné práce a 13 % na práce geofyzikální. Společnost by si měla tyto náklady více hlídat a zjistit, zda by nebylo možné je snížit. Zejména pak náklady související s vypracováním posudků na nové průzkumné projekty a projekty zaměřené na optimální dotěžování stávajících ložisek, které se v průběhu sledovaných let více než zdvojnásobily. Firmě bych tedy doporučila, aby vyjednávala s dodavateli těchto služeb a vyvíjela tlak na snížení cen za tyto služby, popřípadě vyhledala levnějšího dodavatele. Vzhledem k významu, který mají pro společnost náklady vynaložené na služby, by jejich snížení mohlo výrazně pozitivně ovlivnit výsledek hospodaření.

Dále bych společnosti doporučila, aby se více zaměřila na rozčlenění nákladů na jejich fixní a variabilní část a následnou analýzu bodu zvratu. Společnost rozděluje náklady v závislosti na objemu výroby pouze na úrovni těžebních ložisek a na vyšších úrovních se jimi již nezabývá. Z tohoto důvodu jsem provedla analýzu jednoho konkrétního ložiska, které je pro společnost významné, ovšem má složitou a nákladově náročnou technologii. I přes klesající objem těžby z tohoto ložiska, jeho náklady v průběhu sledovaných let vzrostly a to vlivem růstu variabilních nákladů. Variabilní náklady tvořily v průměru asi 76 % nákladů tohoto ložiska a z největší části jsou tvořeny náklady vynaloženými na opravy sond. Na fixních nákladech mají největší podíl odpisy. Jelikož bylo ložisko v průběhu let převážně ztrátové, provedla jsem analýzu bodu zvratu. Zjistila jsem, že v roce 2009 by pro

dosažení bodu zvratu muselo mít ložisko o 80 % vyšší tržby a v roce 2011 o více než 75 %. Vzhledem k tomu, že tržby společnosti závisí na vývoji světových cen ropy a zemního plynu a také na vývoji měnového kurzu, může je sama společnost ovlivnit pouze objemem vytěženého paliva. Proto je pro společnost důležité kontrolovat výši svých nákladů a snažit se je minimalizovat. Stanovením limitu variabilních nákladů jsem zjistila, že v roce 2009 by pro dosažení bodu zvratu musely klesnout o 14,5 % a v roce 2011 o 10,7 %. V případě, že by podnik chtěl dosáhnout bodu zvratu pomocí snížení fixních nákladů ložiska, musely by v obou letech klesnout zhruba o 45 %.

Druhá část práce byla zaměřena na analýzu řízení nákladů. Plánování a rozpočtování je v celé skupině XY podřízeno stejným pravidlům. V rámci odpovědnostního účetnictví je struktura společnosti tvořena jednotlivými středisky. Základní strukturu tvoří nákladová střediska, která se dělí na střediska správní režie, výrobní režie, výrobní střediska a střediska rozpouštěná. Ty se dále podrobněji člení v rámci úseků společnosti a u každého střediska je stanoven klíč, podle kterého se rozpouští jeho režie. Každé středisko tak má své výnosy, náklady a hospodářský výsledek. Způsob rozpouštění je velmi detailně propracovaný a jednotlivé klíče se každoročně upravují v návaznosti na plánované činnosti. Společnosti bych doporučila najít způsob, jak by bylo možné současný systém rozpouštění nákladů zjednodušit. Vzhledem k jeho složitosti není nikde zjevně sledováno, kolik nákladů z jakého rozpouštěného střediska ve výsledku skončí na konečném výrobním středisku.

Také proces plánování rozpočtů je ve společnosti propracovaný. Každé středisko si plánuje svůj individuální rozpočet výnosů a nákladů. Rozpočty všech středisek dávají dohromady plán za celý podnik. Plán se měsíčně sleduje a vyhodnocuje se jeho plnění na úrovni podniku jako celku i jednotlivých středisek. Vzhledem ke stanovenému rozsahu práce, jsem se podrobněji nezabývala dílčími rozpočty středisek a jejich vyhodnocováním. Avšak zjistila jsem, že společnost systematicky neporovnává hospodaření všech jednotlivých středisek v letech, což by bylo pro přesnější sledování nákladů a jejich efektivní řízení přínosné. Při pohledu na rozpočty a analýzu odchylek na úrovni úseků je zjevné, že dochází k poměrně značným odchylkám od plánovaných nákladů a výnosů. Doporučila bych zaměřit se na přesnější plánování jednotlivých výnosů a nákladů, protože ne všechny zvýšené náklady musí nutně sloužit pro podporu vyšších výnosů a značná část nákladů tak může být vynakládána neefektivně.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo vypracování analýzy nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, a. s. a na základě této analýzy identifikovat nedostatky a navrhnout doporučení, která by přispěla k minimalizaci nákladů a zefektivnila jejich řízení.

V teoretické části jsem se zabývala průzkumem literárních pramenů zabývajících se problematikou nákladů a jejich řízení. V praktické části jsem na úvod představila společnost a provedla její SWOT analýzu. Stručně jsem charakterizovala odvětví, do kterého spadá hlavní činnost společnosti XY, a. s. Dále jsem uvedla přehled základních ekonomických ukazatelů společnosti. Poté jsem se již začala věnovat samotné analýze nákladů, kdy jsem nejprve náklady rozčlenila podle druhu a provedla vertikální a horizontální analýzu. Dále jsem se věnovala analýze nákladů v závislosti na změnách objemu, kdy jsem náklady rozdělila na fixní a variabilní část. Z tohoto členění jsem vycházela při zpracování analýzy bodu zvratu a následného stanovení limitů fixních a variabilních nákladů. Poslední kapitola byla věnována odpovědnostnímu účetnictví a sestavování rozpočtů ve společnosti. Výsledkem mé práce bylo zhodnocení předností a nedostatků současného řízení nákladů ve společnosti a na základě provedených analýz jsem navrhla doporučení pro jeho zlepšení.

Práce na bakalářské práci byla pro mě přínosem zejména díky propojení teoretických pojmů s praxí a možnosti blíže nahlédnout do interních zdrojů společnosti. Doufám, že tato práce bude přínosem také pro společnost a povede k zefektivnění řízení jejích nákladů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2006, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví-základy*. 1.vyd. Ostrava: Mirago, 1999, 125 s. ISBN 80-859-2268-1.
- KNÁPKOVÁ, Adriana a Drahomíra PAVELKOVÁ. *Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady*. První vydání. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-3349-4.
- KONEČNÝ, Jiří. *Podniková ekonomika*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2010, 134 s. ISBN 978-80-7318-771-2.
- KOTĚŠOVCOVÁ, Jana a Martina JANOUŠKOVÁ. *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007, 149 s. ISBN 978-80-86754-92-5.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2003, 547 s. ISBN 80-726-1062-7.
- LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H.Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-717-9419-8.
- LEITNER, Andreas. *Activity Based Costing*. 1. vyd. Munich: Grin, 2004, 15 s. ISBN 978-3-638-79034-5.
- MACÍK, Karel. *Kalkulace nákladů - základ podnikového controllingu*. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1999, 241 s. ISBN 80-722-5002-7.
- PASEKOVÁ, Marie. *Finanční účetnictví*. Vyd. 2., upr. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 274 s. ISBN 978-80-7318-735-4.
- POPEŠKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 240 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 3. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002, 479 s. ISBN 80-717-9736-7.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 224 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

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

ZEUNER, Patrick. *Activity-based Costing: Introducing Process Thinking Into Cost Management*. 1. vyd. Munich: Grin, 2007, 17 s. ISBN 978-3-656-20248-6.

Internetové zdroje:

ARCH.DESIGN, S. R. O. Územně analytické podklady Jihomoravského kraje. *Jihomoravský kraj* [online]. 2011 [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: http://www.kr-jihomoravsky.cz/archiv/oupsr/uap_jmk_2011/index.html

ČESKO. Vyhláška Českého báňského úřadu č. 447/2001 Sb., ze dne 3. prosince 2001, o báňské záchranné službě. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-447>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Ekonomické výsledky průmyslu ČR. *Český statistický úřad* [online]. 2012 [cit. 2013-03-10]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/publ/8006-12-r_2012

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE). *Český statistický úřad* [online]. 2007 [cit. 2013-03-10]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_\(cz_nace\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_(cz_nace))

Finport: Znalostní portál finančního řízení [online]. © 2010-2011 [cit. 2013-03-08]. Dostupné z: <http://finport.fame.utb.cz/doku.php>

Interní materiály společnosti XY, a. s.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

| | |
|---------|-------------------------------------|
| ABC | Activity Based Costing |
| b | Variabilní náklady na jeden výrobek |
| BZ | Bod zvratu |
| C | Výrobní střediska |
| CP | Cenné papíry |
| DM | Dlouhodobý majetek |
| EAT | Výsledek hospodaření po zdanění |
| EBT | Výsledek hospodaření před zdaněním |
| FN (F) | Celkové fixní náklady |
| GŘ | Generální ředitel |
| h | Haléřový ukazatel |
| HBZS | Hlavní báňská záchraná stanice |
| N | Celkové náklady |
| NRN | Nepřímé režijní náklady |
| OP | Opravné položky |
| OS | Odvodňovací stanice |
| p | Cena výrobku |
| PZP | Podzemní zásobník plynu |
| q | Počet výrobků |
| Q | Objem výroby v peněžních jednotkách |
| R | Rozpouštěná střediska |
| RP | Režijní přírážka |
| RS | Správní režie |
| RV (VR) | Výrobní režie |
| RZ | Rozvrhová základna |
| STP | Stupeň provozní páky |
| T | Celkové tržby |
| THZ | Technicko-hospodářský zaměstnanec |
| ú | Krycí příspěvek |
| VH | Výsledek hospodaření |
| VN | Celkové variabilní náklady |
| Z | Zisk |
| ZC | Zůstatková cena |

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|---|----|
| <i>Obr. 1: Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 18)</i> | 15 |
| <i>Obr. 2: Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2003, s. 69)</i> | 20 |
| <i>Obr. 3: Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2003, s. 69).....</i> | 20 |
| <i>Obr. 4: Fixní náklady při různých úrovních výrobních kapacit (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27).....</i> | 21 |
| <i>Obr. 5: Graf průměrných fixních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27).....</i> | 22 |
| <i>Obr. 6: Grafické znázornění bodu zvratu (Popesko, 2009, s. 44)</i> | 25 |
| <i>Obr. 7: Kalkulační systém a jeho členění (Král, 2003, s. 235)</i> | 28 |
| <i>Obr. 8: Typový a retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59).....</i> | 29 |
| <i>Obr. 9: Organizační struktura skupiny XY (vlastní zpracování)</i> | 44 |
| <i>Obr. 10: Organizační struktura společnosti XY, a. s. (vlastní zpracování).....</i> | 45 |
| <i>Obr. 11: Vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v letech 2008 – 2011 (vlastní zpracování)</i> | 49 |
| <i>Obr. 12: Graf vývoje hospodářského výsledku v letech 2008 - 2011 (vlastní zpracování).....</i> | 50 |
| <i>Obr. 13: Graf druhového členění nákladů v roce 2011 (vlastní zpracování).....</i> | 53 |
| <i>Obr. 14: Graf výkonové spotřeby v roce 2011 (vlastní zpracování)</i> | 54 |
| <i>Obr. 15: Poměr těžby ropy a plynu ložiska 2220 v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování).....</i> | 58 |
| <i>Obr. 16: Poměr variabilních a fixních nákladů ložiska 2220 v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování).....</i> | 59 |
| <i>Obr. 17: Struktura variabilních nákladů ložiska v roce 2011 (vlastní zpracování)</i> | 61 |
| <i>Obr. 18: Struktura fixních nákladů ložiska v roce 2011 (vlastní zpracování).....</i> | 62 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|----|
| <i>Tab. 1: Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 11 - 12)</i> | 14 |
| Tab. 2: Vývoj počtu zaměstnanců (interní zdroje) | 45 |
| Tab. 3: SWOT analýza společnosti (vlastní zpracování)..... | 46 |
| Tab. 4: Vybrané ekonomické výsledky odvětví (Český statistický úřad, 2012) | 47 |
| Tab. 5: Hospodářský výsledek v letech 2008 – 2011 (vlastní zpracování) | 48 |
| Tab. 6: Vývoj hospodářského výsledku v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování) | 50 |
| Tab. 7: Vývoj nákladů společnosti XY, a. s. v letech 2008 – 2011 (vlastní zpracování) | 51 |
| Tab.8: Vertikální a horizontální analýza nákladů společnosti v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování) | 52 |
| Tab. 9: Výkonová spotřeba (vlastní zpracování dle interních materiálů)..... | 55 |
| Tab. 10: Základní ekonomické výsledky za všechna ložiska za rok 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů)..... | 56 |
| Tab. 11: Těžba ropy a plynu ložiska 2220 v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů) | 57 |
| Tab. 12: Náklady ložiska v závislosti na objemu výroby v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování) | 58 |
| Tab. 13: Struktura variabilních a fixních nákladů ložiska v letech 2009 - 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů)..... | 60 |
| Tab. 14: Vertikální analýza variabilních nákladů v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování) | 61 |
| Tab. 15: Vertikální analýza fixních nákladů v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování) | 62 |
| Tab. 16: Hospodářský výsledek ložiska v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)..... | 63 |
| Tab. 17: Výpočet bodu zvratu v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování) | 63 |
| Tab. 18: Potřebné navýšení tržeb na dosažení bodu zvratu (vlastní zpracování)..... | 64 |
| Tab. 19: Limity variabilních nákladů pro roky 2009 a 2011 (vlastní zpracování) | 65 |
| Tab. 20: Limity fixních nákladů pro roky 2009 a 2011 (vlastní zpracování)..... | 66 |
| Tab. 21: Charakteristika nákladových středisek (interní zdroje)..... | 67 |
| Tab. 22: Střediska správní režie a způsob rozpouštění režii..... | 68 |
| Tab. 23: Střediska výrobní režie a způsob rozpouštění režii | 69 |

| | |
|---|----|
| Tab. 24: Rozpouštěná střediska a způsob rozpouštění režii | 70 |
| Tab. 25: Střediska výrobní (cenová)..... | 71 |
| Tab. 26: Rozpočet pro rok 2010 (vlastní zpracování dle interních materiálů) | 73 |
| Tab. 27: Analýza odchylek (vlastní zpracování) | 73 |