

Analýza ziskovosti vybraných činností ve firmě Auto Kretek

Ivo Kretek

Bakalářská práce
2007



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2006/2007

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Ivo KRETEK**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza ziskovosti vybraných činností ve firmě Auto
Kretek**

Zásady pro vypracování:

1. Provedte rozbor literárních pramenů pojednávajících o řízení nákladů a výsledku hospodaření podniku.
2. Zpracujte analýzu ziskovosti vybrané činnosti – opravy automobilů.
3. Zhodnoťte ziskovost oprav automobilů.
4. Na základě provedené analýzy navrhnete doporučení pro zvýšení rentability společnosti.

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

Seznam odborné literatury:

- [1] SCHROLL, R., JANOUT, J., KRÁL, B., KRÁLÍČEK, V. Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství. Praha: TRIZONIA, 1993. ISBN 80-85-573-23-7.
[2] LAZAR, J. Manažerské účetnictví : Kontrola a řízení nákladů v praxi. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
[3] KRÁL, B., HOLÍNSKÁ, E., MISTEROVÁ, J., POSPÍŠILOVÁ, M. Vnitropodnikové účetnictví. 1.vyd. Praha: VŠE, 1993. ISBN 80-7079-831-9.
[4] VYSUŠIL, J. Optimální cena – odraz správné kalkulace. Praha: PROFESS, 1995. ISBN 80-85235-17-X.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Eva Jirčíková
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 12. března 2007
Termín odevzdání bakalářské práce: 18. května 2007

Ve Zlíně dne 12. března 2007


doc. PhDr. Václav Nováček, CSc.
děkan




doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů, výnosů a nákladovými kalkulacemi ve firmě Auto Kretek. Úvod práce je věnován charakteristice současné situace na trhu automobilů, postavení autoservisů v České republice a důležitosti efektivního řízení nákladů pro firmu. V teoretické části následuje rozbor teoretických poznatků pojednávajících o řízení nákladů, výnosů a konkrétně nákladových kalkulacích. V další části je potom analyzováno oddělení oprav ve firmě Auto Kretek z hlediska ziskovosti. Je zde spočítán samostatný hospodářský výsledek oddělení a analyzována kalkulace zakázky. Nakonec jsou uvedena doporučení pro vedení firmy Auto Kretek.

Klíčová slova: kalkulace nákladů, ziskovost, hospodářský výsledek, bod zvratu

ABSTRACT

My bachelor thesis I deals with costs, earnings and costs calculation analysis in Auto Kretek Company. The introduction is focused on analysis of present situation on the market of cars, situation of car services in the Czech Republic and importance of effective costs control and management. In the theoretical part follows analysis of theoretical knowledge dealing with costs, earnings and costs calculations. In the next part there is analysed section of car repairs in term of profitability. There is quantified standalone income from operations of section and analysed calculation of order. In the end I present recommendation for the management of Auto Kretek Company.

Keywords: costs calculation, profitability, income from operations, break-even point

PODĚKOVÁNÍ

Chtěl bych poděkovat vedoucí mé bakalářské práce Ing. Evě Jirčíkové za její pomoc, rady, odborné informace a ochotu při zpracovávání této bakalářské práce.

Chtěl bych také poděkovat vedení firmy Auto Kretek za umožnění vykonávání mé práce v jejich firmě, za poskytnuté informace a odborné konzultace při řešení problémů. Především bych chtěl poděkovat panu Jiřímu Kretkovi a Miroslavu Kretkovi.

OBSAH

ÚVOD	8
I TEORETICKÁ ČÁST	9
1 NÁKLADY, VÝNOSY A VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	10
1.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY	10
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ	10
1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů	10
1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů	11
1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů	14
1.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
1.3.1 Druhové členění nákladů	14
1.3.2 Účelové členění nákladů	15
1.3.3 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů	15
1.3.4 Náklady z hlediska rozhodování	16
1.4 VZTAH MEZI NÁKLADY, VÝNOSY A OBJEMEM VÝROBY, ANALÝZA BODU ZVRATU	17
2 KALKULACE NÁKLADŮ	20
2.1 ALOKACE NÁKLADŮ	20
2.2 ZÁKLADNÍ KALKULAČNÍ POJMY	21
2.2.1 Předmět kalkulace	22
2.3 PŘÍČÍTÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE	23
2.4 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	23
2.5 ABSORPČNÍ KALKULACE	25
2.5.1 Prostá kalkulace dělením	25
2.5.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly	25
2.5.3 Přirážková metoda kalkulace	26
2.5.4 Kalkulace sdružených výkonů	26
2.5.5 Fázová metoda kalkulace	27
2.5.6 Stupňovitá metoda kalkulace	27
2.5.7 Dynamická kalkulace	27
2.6 NEABSORPČNÍ KALKULACE	27
2.6.1 Kalkulace variabilních nákladů	28
2.6.1.1 Jednostupňová metoda variabilních nákladů	28
2.6.1.2 Vícestupňová metoda variabilních nákladů	29
2.6.2 Activity Based Costing	29
II PRAKTICKÁ ČÁST	31
3 CHARAKTERISTIKA FIRMY AUTO KRETEK	32

3.1	HISTORIE FIRMY	32
3.2	PODNIKOVÁ ČINNOST	32
3.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA FIRMY	33
3.4	ZPŮSOB EVIDENCE NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	34
4	ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ FIRMY AUTO KRETEK	36
4.1	ANALÝZA NÁKLADŮ VE VZTAHU K OPRAVÁM AUTOMOBILŮ.....	37
4.2	ANALÝZA VÝNOSŮ VE VZTAHU K OPRAVÁM AUTOMOBILŮ	39
4.3	PŘEDBĚŽNÝ HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK ODDĚLENÍ OPRAV	41
4.4	ÚPRAVY HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU ODDĚLENÍ OPRAV	42
4.5	ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ ODDĚLENÍ OPRAV NA FIXNÍ A VARIABILNÍ.....	45
4.6	HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK ODDĚLENÍ DOPRAVY	46
5	ANALÝZA RENTABILITY ZAKÁZEK NA OPRAVY AUTOMOBILŮ	48
5.1	STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULAČNÍM VZORCI.....	48
5.2	PŘÍKLADY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ	50
5.2.1	Převažující mzdové náklady.....	50
5.2.2	Převažují náklady na náhradní díly	50
6	DOPORUČENÍ PRO VEDENÍ FIRMY	52
	ZÁVĚR	54
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	55
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	56
	SEZNAM OBRÁZKŮ	57
	SEZNAM TABULEK.....	58

ÚVOD

Dnešní automobilový průmysl se snaží o to, aby automobily byly úsporné, co se týče paliv, aby nebyly až přehnaně trvanlivé, protože automobil už se dnes považuje za spotřební zboží. Konkurenceschopnost evropských ale i amerických firem je vysoká. Musí odolávat stále většímu tlaku dovozců levných aut z Asie. Marketing těchto firem a vlastně celá výrobní technologie spěje k tomu, aby zákazník po koupi nového automobilu byl udržen u dané firmy, jezdil s automobilem do autorizovaných servisů kvůli výměnám oleje, reklamaci nebo běžným opravám.

Na druhou stranu zde existuje specializace České republiky v dovážení starých ojetin, které tvoří převážnou část automobilů na českém trhu. Když se otevřel trh po vstupu České republiky do Evropské unie, naše silnice se těmito auty doslova naplnily.

Proto jsem se chtěl zamyslet nad tím, jestli v tomto systému má šanci se udržet a prosperovat firma založená hned po revoluci v roce 1989, která se věnuje opravám automobilů, ale není to autorizovaný servis určité společnosti. Zajímalo mne, jakým způsobem si takováto firma řídí své náklady, jaký kalkulační systém řízení nákladů zakázek používá a jak si oceňuje svou práci. Neautorizovaný servis automobilů musí přesně kalkulovat své náklady a efektivně snižovat fixní náklady, protože v dnešním konkurenceschopném světě uspěje jen ten kdo sníží náklady na minimum. Proto se dnes opravují auta často jen v garážích obytných domů apod. Důležité je také sledování nákladů, které plynou z administrace a účetnictví.

V mé práci se budu zabývat firmou Auto Kretek. Popíšu její organizační strukturu a nabídku činností. Zjistím samostatný hospodářský výsledek servisní činnosti za běžné období, protože tato firma má dvě oddělení (dopravní, servisní) a oboje podléhají jednomu účetnictví. Dále popíši podstatu kalkulačního systému firmy a demonstruji jeho funkčnost na konkrétním příkladu kalkulace nákladů na daný typ servisní činnosti. V závěru shrnu výsledky mé analýzy a navrhnou doporučení vlastníkům firmy.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY, VÝNOSY A VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

1.1 Vymezení pojmu náklady

Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu během účetního období, který se projevuje jak snížením aktiv v peněžním i nepeněžním vyjádření, tak vznikem závazků (zvýšením dluhů). Tím se snižuje zisk za účetní období a zároveň vlastní kapitál. [6]

Pojem náklady lze jednoduše a stručně charakterizovat jako peněžní částky, které podnik účelně používá na pořízení aktiv a jejich přeměnu na produkt. Jedná se tedy o vstup hospodářských prostředků do produkčního procesu. [2,7]

Synek ve své knize uvádí, že náklady představují vynaložení ekonomických zdrojů v určité aktivitě, měřené v penězích, uskutečněné účelně a účelově. Účelovost je potom vyjádřená ekonomickým prospěchem, který představuje na peníze převoditelný užitečný výstup dané aktivity. Účelnost se dá vyjádřit pomocí kritérií racionality vynaložených nákladů. Kritérii jsou hospodárnost a ekonomická účinnost. Hospodárnost se projevuje jako úspornost a výtěžnost. Ekonomická účinnost vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů. [2,7,8]

1.2 Pojetí nákladů

Na náklady lze pohlížet z několika úhlů pohledu. Jinak se na náklady dívají finanční účetní a jinak manažeři.

1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Toto pojetí vychází z toho, že tradičním úkolem nákladového účetnictví bylo vždy kvantifikovat náklady pro potřeby vykazování a oceňování složek majetku v rozvaze a v konečném důsledku i hospodářského výsledku běžného období ve výsledovce finančního účetnictví. [2]

Náklady chápeme jako peníze investované do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši. To je základ pro koncepci zachování peněžního kapitálu v jeho nominální výši, kdy teprve realizovaný přebytek představuje zisk.

Pro pagatorní pojetí jsou typické tyto znaky.

a) Jako spotřebované zdroje bývají vykazovány pouze náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz. Jde o náklady vypořádávané okamžitě v peněžní formě (např. mzdy) a pak náklady, které byly v předchozích obdobích vypořádány peněžně (např. spotřeba materiálu nebo odpisy dlouhodobého hmotného majetku). V pagatorním pojetí nemohou být zahrnuty náklady, které nemají ekvivalent peněžního vydání.

b) Druhým znakem je to, že využitě ekonomické zdroje jsou oceňovány na úrovni jejich ocenění v rozvaze. To se uskutečňuje v historických nákladech pořízení příslušných předmětů, které odrážejí množství investovaných peněz.

c) Třetím znakem tohoto pojetí nákladů je očekávání návratnosti vynaložených nákladů prostřednictvím realizovaných výkonů. Z tohoto důvodu se v uskutečněných výkonech vykazují (aktivují pouze takové náklady), které budou v budoucnu prokazatelně reprodukovány. Tyto náklady označujeme jako náklady produktu. Jsou to ty náklady, které zůstávají až do okamžiku prodeje v koloběhu a vykazují se v rozvaze jako příslušné složky majetku. Náklady, které pak nesplňují tyto podmínky se označují jako náklady období. Tyto náklady se vyčlení z koloběhu v období jejich vzniku a účtují se na vrub výsledku hospodaření a odčerpají výnosy z výkonů realizovaných v daném období.[2,8]

1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Toto pojetí je typické pro manažerské účetnictví. Slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu uskutečňovaných procesů. To je základ pro koncepci zachování věčného kapitálu.[8,13]

Hodnotové pojetí je odvozováno z výrobní formy koloběhu prostředků podniku, kde výchozím momentem jsou vklady ekonomických zdrojů jako reálných výrobních faktorů. Tato forma koloběhu má smysl jako zajištění reprodukce skutečně spotřebovaného nebo využitého množství ekonomických zdrojů, a to za podmínek, které platí v okamžiku jejich reprodukce. [2]

Hlavní rozdíl od pagatorního pojetí je v tom, že hodnotové pojetí pracuje s náklady, které jsou shodné s náklady ve finančním účetnictví nebo nejsou vůbec zahrnuty ve finančním účetnictví nebo jsou tam zahrnuty v jiné výši. [8]

Náklady které jsou zahrnovány v jiné výši než ve finančním účetnictví nebo vůbec můžeme označit jako kalkulační náklady. Tyto kalkulační položky nákladů jsou typickým znakem hodnotového pojetí nákladů v manažerském účetnictví. Mezi kalkulační druhy nákladů patří:

Kalkulační odpisy

Smyslem kalkulačních odpisů je v manažerském účetnictví je vyjádřit skutečné opotřebení a snižování hodnoty investičního majetku a to podle podmínek platných v době uskutečňování příslušných aktivit. To vyvolává dvě odchylky od účtování odpisů na základě pagatorního pojetí nákladů.

- a) Jako odpisová základna se používá reprodukční pořizovací cena. Tím se zajišťuje plná reálná náhrada opotřebovaných předmětů a zachování věcné substance majetku podniku.
- b) Při uplatnění hodnotového pojetí nákladů se odepisuje po celou dobu používání daného předmětu. To i tehdy, je-li majetek již plně odepsán. To slouží k zajištění přibližně stejného nákladového zatížení výkonů jednotlivých aktivit podle principu příčinné souvislosti.

Kalkulační rizika

Při účetním vyjádření nákladů je problémem zahrnování rizik. Rizika můžeme rozlišit na všeobecné podnikatelské riziko a speciální individuální riziko.

Všeobecné podnikatelské riziko nemůže být respektováno ani v pagatorním ani v hodnotovém pojetí nákladů. Důsledky tohoto rizika přímo ovlivňují hospodářský výsledek podniku.

Speciální rizika jsou charakteristické svou prokazatelnou konkrétností a příčinným vztahem k uskutečňování jednotlivých aktivit. Existuje zde pravděpodobnost, že v průběhu uskutečňování aktivit dojde ke zvýšení nákladů, škodám nebo ztrátám. Důsledky některých rizik se opakuje pravidelně (např. zmetky ve výrobě, odchylky od norem ve mzdových nákladech). Jiná rizika se svými důsledky projeví nepravidelně (pochybné pohledávky, havárie strojů).

Finanční účetnictví respektuje působení rizik jen v několika případech. Je to tehdy, jestliže budoucí úbytky majetku jsou dostatečně jisté, ale neznáme jejich konkrétní výši nebo čas vzniku.

Manažerské účetnictví při uplatnění hodnotového pojetí nákladů bere jako náklady i pravděpodobné náklady z rizik příslušející dané aktivitě a určené pomocí kalkulačních rizikových přírážek. Tyto přírážky jsou počítány pomocí statistických metod nebo na základě jisté zkušenosti.

Kalkulační úroky

Zúčtování úroků je dalším problémem ve vztahu mezi pagatorním a hodnotovým pojetím nákladů. V manažerském účetnictví na základě hodnotového pojetí nákladů nerozlišujeme původ kapitálu, protože odpovídající výnos musí přinášet i vázaný vlastní kapitál. Jinak by bylo lepší investovat jej jiným způsobem. Kalkulační úrok nám tedy představuje nákladový ekvivalent vázanosti kapitálu.

Pro výpočet kalkulačního úroku musíme zjistit výši provozně nutného kapitálu. Ten zahrnuje vázaný kapitál v hodnotě využitého investičního majetku a v hodnotě oběžného majetku, ale nezahrnuje tzv. odečitatelný kapitál. To je ten kapitál, který není nutný k provoní činnosti a kapitál, který je poskytnut bezúročně. (např. zálohy placené zákazníky).

Potom si musíme určit kalkulační úrokovou míru. Volí se většinou nejpříznivější možnost získání cizího kapitálu, nebo optimální alternativa jiného investování vlastního kapitálu.

Doplňkové kalkulační náklady manažerského účetnictví

Mezi další kalkulační náklady patří třeba kalkulační podnikatelská mzda, která vyjadřuje práci, kterou vykoná v podniku vlastník podniku. Ten bývá placen až podílem na zisku, ale v manažerském účetnictvím potřebujeme vyjádřit plný rozsah výrobního faktoru práce. Vyměňujeme ji pomocí platu externího zaměstnance, kterého by bylo nutné zaplatit, aby udělal danou práci za vlastníka.

Podobně uvažujeme i položku kalkulační nájemné. Poskytne-li podnikatel své soukromé prostory k podnikatelské činnosti, je také zapotřebí vyjádřit toto jako kalkulační náklad. Ve finančním účetnictví to není zahrnuto. My ale potřebujeme zjistit plnou hodnotu použitých výrobních faktorů. Podobně jako u kalkulační mzdy použijeme jako měřítko nájemné, které by se platilo za stejné prostory třetím osobám nebo to co bychom dostali zaplaceno za pronájem našich prostor.[2,7,8,9]

1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Toto pojetí nákladů slouží zejména k rozhodování za účelem výběru optimálních alternativ. S alokací zdrojů souvisí obecné ekonomické chápání nákladů jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy. Tyto podmínky splňují oportunitní náklady. Jsou definovány jako maximální ušlý efekt, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Jde o tzv. implicitní náklady, které jsou obtížně vyčíslitelné, protože nemají formu peněžních výdajů a nejsou zachyceny v účetnictví podniku. Při realizaci určité alternativy by proto neměly být z výnosů uhrazeny jen reálné náklady zaznamenané v účetnictví, ale také ušlé výnosy, které bychom měli při jiném využití zdrojů. [2,8,9]

1.3 Členění nákladů

Náklady se skládají z různých nehomogenních složek. Proto je potřeba je dále dělit podle různých hledisek a to dle druhů, dle účelu, dle závislosti nákladů na změnách objemu výkonu a podle potřeb kontroly a rozhodování.[2]

1.3.1 Druhové členění nákladů

Toto členění odpovídá třídění nákladů do stejnorodých skupin dle jednotlivých výrobních faktorů. Nákladové druhy jsou:

- spotřebované nákupy materiálu a surovin
- služby (spotřeba energie, cestovné, opravy)
- osobní náklady
- daně a poplatky
- odpisy dlouhodobého majetku
- finanční náklady
- mimořádné náklady
- jiné provozní náklady

Druhové členění nákladů představuje vklady zdrojů, které vstupují do dané aktivity z vnějšku. Označují se proto jako náklady externí. Externí náklady se v dané aktivitě projevují poprvé, proto se nazývají jako náklady prvotní. Interní náklady nejsou jejich součástí a nejsou v druhotném členění vykazovány (opravy provedené vlastními pracovníky). [2,13]

1.3.2 Účelové členění nákladů

V manažerském účetnictví uplatňujeme třídění nákladů podle účelu, na který byly vynaloženy. Z tohoto hlediska můžeme nejhrubší účelové členění nákladů provést provézt podle jednotlivých činností podniku (provozní činnost, finanční činnost, mimořádná činnost).

Hlavním členěním je ale členění po linii útvarů, kde se sledují náklady, výnosy a hospodářské výsledky jednotlivých středisek.

Dále existuje členění po linii výkonů. Náklady v tomto členění rozlišujeme na jednicové a režijní.

Ještě existuje poslední členění a to kalkulační. Z tohoto pohledu se díváme na náklady jako na přímé a nepřímé. Přímé náklady se dají zjistit přímo a přesně na kalkulační jednici, např. spotřeba základního materiálu. Nepřímé náklady jsou všechny ostatní náklady, tj. společné náklady na zjištění procesu výroby a správy podniku. [2,8,9]

1.3.3 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů

Pro řadu rozhodování je důležité členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu prováděných výkonů. V tomto směru dělíme náklady na variabilní (proměnlivé) a fixní (stálé).

Variabilní náklady jsou ty náklady, které se spotřebovávají určitou jednotkou výkonu a při uskutečnění dalšího výkonu musí být opět vynaloženy. Celková výše těchto nákladů se mění se změnami objemu prováděných výkonů. Variabilní náklady mohou stoupat rovnoměrně s objemem výkonů pak se jedná o náklady proporcionální (lineární). Nebo mohou stoupat rychleji než objem výkonů, tehdy se bavíme o nadproporcionálních (progresivních) nákladech a nebo pomaleji a pak se jedná o podproporcionální (degresivní) náklady.

Fixní náklady se vyznačují svým jednorázovým vkladem. Umožňují uskutečnit určitý objem výkonů do určité hranice, která se nazývá výrobní kapacita. Jejich celková výše se nemění s růstem prováděných výkonů v rámci výrobní kapacity. Pokud má být ale kapacita překročena, je nutný další jednorázový vklad těchto fixních nákladů. Fixní náklady mohou být využité nebo volné. Využité jsou ty, které odpovídají využité kapacitě výroby. Volné fixní náklady jsou nevyužité náklady. Tato část fixních nákladů se nazývá relativní úspora fixních nákladů. Tyto náklady však nejde z výroby uvolnit, abychom snížili objem vkladů. Relativní úspora je důležitá především proto, že každý další dodatečný výkon nevyžaduje další vklad fixních nákladů a proto rozdíl mezi variabilními náklady a cenou jde přímo do tvorby zisku.

Kromě fixních a variabilních nákladů existují ještě smíšené náklady. Jde vlastně o kombinaci fixní a variabilní složky. Pro tyto náklady je typická vlastnost působení fixní složky již od nulového objemu výroby a postupně se přidávající variabilní složky s růstem výroby.[2,4,8]

1.3.4 Náklady z hlediska rozhodování

Tato kategorie nákladů je využívána především manažery při řízení a hlavně při rozhodování či výběru z různých variant.

Náklady, ale i výnosy z hlediska rozhodování se člení takto:

- relevantní a irelevantní náklady
- přírůstkové a mezní náklady a výnosy
- imputované náklady a výnosy
- náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné, umrtvené
- oportunitní náklady

Relevantní náklady a výnosy jsou takové náklady a výnosy, které přísluší danému rozhodnutí a liší se dle jednotlivých alternativ. Irelevantní náklady a výnosy jsou charakteristické svou neměnností při realizaci jednotlivých rozhodnutí. Mezní náklady a výnosy představují přírůstek veličiny vyvolaný dodatečnou jednotkou výkonu. Přírůstkové náklady a výnosy zase představují přírůstek veličiny, který byl ale vyvolaný určitou změnou v jednotkách prováděných výkonů. Náklady a výnosy rozdílové představují rozdíl mezi náklady (výnosy) po realizaci

určitého rozhodnutí a před realizací. Jsou proto měřítkem účelnosti uskutečněné změny. Imputované náklady a výnosy jsou ty, které lze ztotožnit s příslušným rozhodnutím. Je to proto, že předpokladem správného rozhodnutí je to, aby uvažované variantě byly přiřazeny všechny ekonomické důsledky, které ovlivní budoucí peněžní toky. Náklady ovlivnitelné rozhodnutím vznikají v důsledku přijatého rozhodnutí, a nevznikají, když k tomuto rozhodnutí nedojde (náklady vznikající v důsledku zvýšení výroby). Náklady neovlivnitelné rozhodnutím však vzniknou, i když není rozhodnutí přijato (náklady na výzkum a vývoj). Umrtnuté náklady jsou ty náklady, které vznikly v minulosti a nelze je již ovlivnit žádným rozhodnutím. Oportunitní náklady mají fiktivní charakter. Chceme, aby z výnosů zvolené alternativy byly uhrazeny nejen vzniklé reálné (explicitní) náklady, ale i ušlý výnos, který vznikl v důsledku rozhodnutí (oportunitní = implicitní náklady). Tyto náklady bývají obtížně vyčíslitelné.[2,8]

1.4 Vztah mezi náklady, výnosy a objemem výroby, analýza bodu zvratu

Prováděné výkony mají za následek vznik nákladů, na druhou stranu jsou nositelem výnosů, které po uhrazení nákladů tvoří zisk.

Výnosy jsou peněžní částky, které podnik získal za určité účetní období ze své činnosti bez ohledu na to, jestli v tomto období došlo k jejich inkasu. Proto se může stát, že do výnosů budou zahrnuty i částky, které nebudou nikdy uhrazeny třeba proto, že dlužník je v úpadku. Za hlavní složku výnosů se považují tržby. To jsou peněžní částky, které podnik získá prodejem svých výrobků, zboží a služeb.

Pro podnik má prioritní význam návratnost variabilních nákladů. Cena výrobku by měla stačit na uhrazení nejprve nákladů jednotkou přímo vyvolané. Přebytek jednotkové ceny nad jednotkovými náklady potom přispívá k úhradě fixních nákladů a poté k úhradě zisku. Tato důležitá veličina se nazývá příspěvek na úhradu (fixních nákladů a zisku) a značí se většinou jako u a spočítá se takto:

$$u = p - b \quad (1)$$

kde: p ... je jednotková cena

b ... je jednotkový variabilní náklad

Celkový příspěvek na úhradu potom značí rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými variabilními náklady. Z tohoto celkového příspěvku se potom postupně hradí fixní náklady a zbytek tvoří zisk.

Bod zvratu znamená pro podnik takový objem výroby, ve kterém má nulový zisk. Tedy celkové náklady se rovnají celkovým výnosům.

Takže:

$$p * q = FN + b * q \quad (2)$$

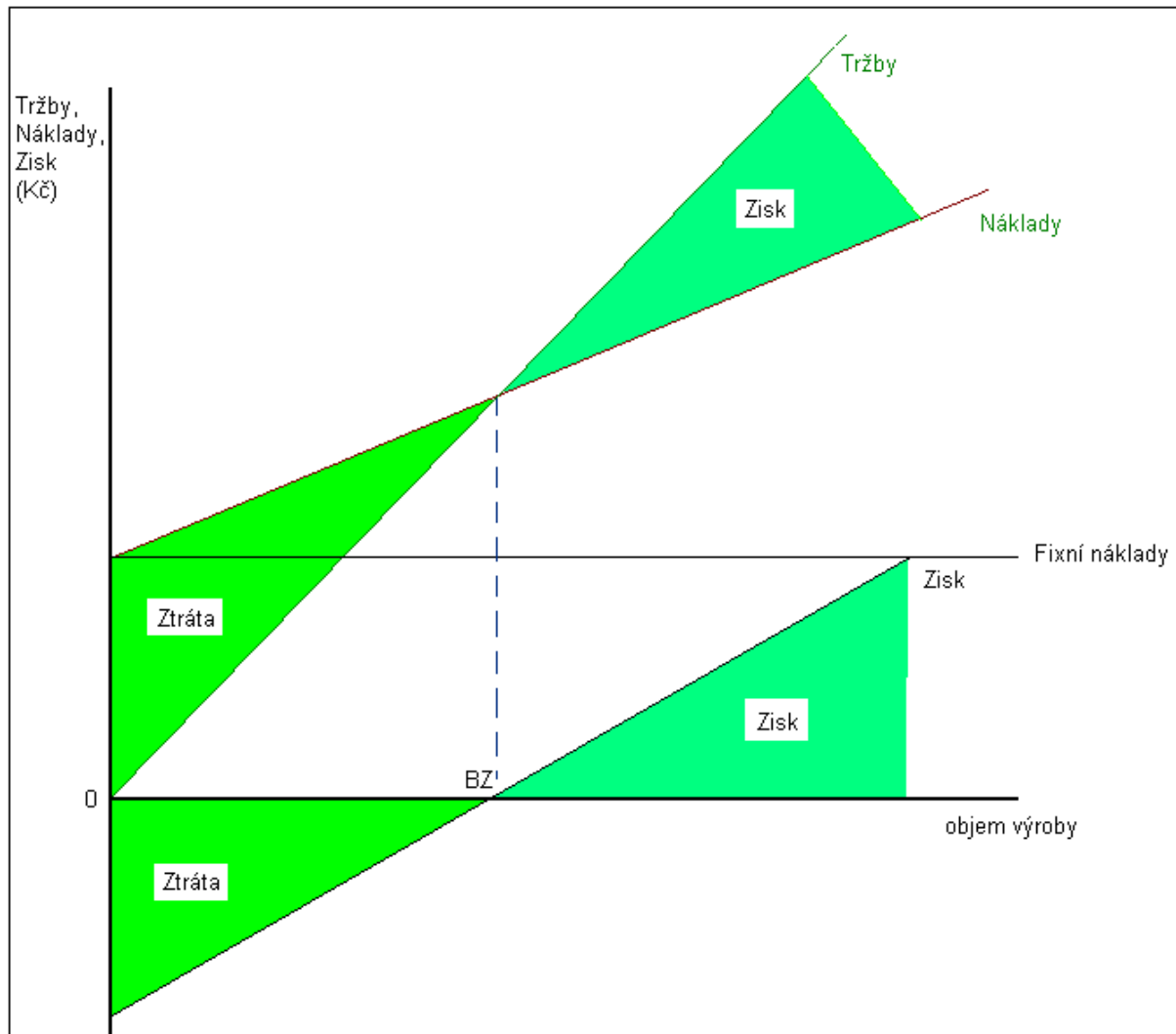
Tato rovnice slouží jako základ celé řadě jiných výpočtů, ať už se jedná o limity nákladů nebo ceny nebo o minimální vyráběné množství výrobků. Souhrnně se tyto výpočty nazývají analýza bodu zvratu.

Pokud bychom chtěli matematicky vyjádřit bod zvratu, bude nejjednodušší použít k tomu rovnici výše. Tedy:

$$q(BZ) = \frac{FN}{p - b} \quad (3)$$

Tento vzorec obsahuje ve jmenovateli zlomku již výše zmíněný příspěvek na úhradu. Zde slouží k pokrytí fixních nákladů. Pokud bychom chtěli spočítat kritický objem výrobků a pokrýt jím i zisk, museli bychom vzorec upravit takto:

$$q(BZ) = \frac{FN + Zisk}{p - b} \quad (4)$$



Obr. 1. Bod zvratu [2,8]

V případě, že bychom měli různorodou produkci výrobků, museli bychom využít globální funkci:

$$q(BZ) = \frac{FN}{1-h} \quad (5)$$

kde: ukazatel $(1-h)$ představuje podíl variabilních nákladů na 1 Kč produkce

ukazatel h potom můžeme nazvat jako haléřový ukazatel nákladovosti.[2,8,13]

2 KALKULACE NÁKLADŮ

2.1 Alokace nákladů

Termín "alokace nákladů" pochází z anglických slov "Cost Allocation". Do českého jazyka lze tento termín jednoduše přeložit jako přidělování nebo přiřazování nákladů výkonům. Jedná se vlastně o jakýsi vztah nákladů k určitému objektu. Problém alokace zasahuje do všech oblastí řízení i rozhodování. Proto jsou obecné otázky alokace nákladů předmětem relativně samostatného výzkumu, jehož vrcholovým cílem je zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu, s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba vyřešit.

Nejobecnějším cílem alokace je poskytnutí informací o veličinách, které jsou relevantní určitému rozhodnutí. Musíme respektovat zásadu, že neexistuje universálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladů příslušnému objektu. Každý způsob alokace musí respektovat vztah nákladů k objektu, ale také rozhodovací úlohu, která se bude na základě alokační úvahy řešit. Tyto úlohy lze typově rozdělit do následujících oblastí:

- Úlohy, jejichž smyslem je rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů v budoucnosti (rozhodnutí o budoucím sortimentu zboží).
- Takové úlohy, jejichž cílem je motivovat manažery a zaměstnance v útvarech k takovému jednání, které bude prospěšné z hlediska dosažení vnitropodnikových cílů (vnitropodnikové ceny v takové výši, aby je jiné útvary odebírali od nás a ne od externích dodavatelů).
- Úlohy vycházející z propočtu nákladů vynaložených v souvislosti s prodávanými výkony, které jsou v některých případech spojené s návrhem a obhajobou ceny individuálně prodáváných zakázek.
- Tzv. reprodukční úlohy, které odpovídají na otázku, zda rozhodnutí o objemu, sortimentu a cenách prodáváných výkonů umožní reprodukovat veškeré náklady, vynaložené v souvislosti s podnikáním.
- Úlohy založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti.

Principy z nichž vychází alokace jsou: princip příčinnosti vzniku nákladů, princip únosnosti nákladů a princip průměrkování. Všechny tyto principy jsou zcela rovnocenné. Princip příčin-

nosti vychází z úvahy, že každý objekt alokace má být zatížen takovými náklady, které příčinně vyvolal. Když tento princip není uplatnitelný, přichází na řadu další dva principy. Princip únosnosti nákladů je typický pro reprodukční úlohy a úlohy spojené s obhajobou ceny. Odpovídá nám na otázku, jaké náklady je objekt schopen unést třeba v prodejní ceně. Nejčastěji se tento princip užívá třeba při alokaci fixních nákladů. Posledním principem je princip průměrování. Ten se používá také až tehdy, když není použitelný princip příčinnosti. Přiřazuje průměrné náklady na jeden objekt alokace a jeho aplikace přichází v úvahu dokonce i v předběžných propočtech.[2,4,8,13]

Analýza alokačních fází je důležitá pro zpřesnění pohledu na příčinu a ovlivnitelnost výrobových nákladů. Hovoří se o třech fázích:

- V první fázi se objektu přiřazují takové náklady, které objekt příčinně vyvolal (přímé náklady)
- V druhé fázi se vyjádří vztah nákladů nepřímých k finálnímu výkonu k takovému objektu, který vyvolal jejich vznik a umožní se tak alokace na principu příčinné souvislosti.
- Ve třetí fázi se pak vyjadřuje co nejpřesnější podíl nepřímých nákladů připadajících na druh prováděného výkonu nebo jeho jednici.[2,4,8]

S druhou a třetí alokační fází je úzce spojen pojem rozvrhové základny. Rozvrhová základna je spojovací můstek, který umožní překlenout pouze zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k objektu alokace. Volba rozvrhové základny není jednoznačně řešitelným problémem. Záleží zde na typu rozhodovací úlohy. Z principů alokace však vyplývá, že racionální rozvrhová základna by měla být ve vztahu příčinné souvislosti jak k objektu alokace, tak k rozvrhovaným nákladům.[2,8]

2.2 Základní kalkulační pojmy

Kalkulaci můžeme definovat jako propočet nákladů, přínosu, zisku, ceny nebo jiné finanční veličiny na výrobek, práci nebo službu, na její dílčí část, proces, činnost nebo operaci, na investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřený výkon.

Kalkulaci nákladů výkonů lze obecně chápat ve třech základních významech:

- Jako činnost vedoucí ke zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen na tzv. kalkulační jednici.
- Jako výsledek této činnosti, čili propočet celkových nebo dílčích nákladů na kalkulační jednici.
- Jako vydělitelnou část informačního systému podniku, která je velice úzce spjatá s manažerským účetnictvím, ale také i nezastupitelnou svým informačním obsahem a metodou získání.[2,7]

Metodou kalkulace chápeme jako způsob výpočtu, tj. přiřazení výše nákladů na určitý výkon za využití kalkulační techniky. Obecně je závislá na:

- Vymezení předmětu kalkulace.
 - Způsobu přičítání nákladů předmětu kalkulace.
 - Strukturu nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.
- [2,5,7,8]

2.2.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy výkonů, které podnik vyrábí, nebo provádí. Předmět kalkulace je vymezen buď kalkulační jednicí, nebo kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednice je konkrétní výkon, který je vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady.

Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulovaných jednic pro něž se zjišťují celkové náklady. Takovéto kalkulované množství je důležité hlavně z hlediska určení průměrného podílu nepřímých nákladů na kalkulační jednici.[2]

2.3 Přičítání nákladů předmětu kalkulace

To, jak se přičítají náklady předmětu kalkulace souvisí zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Musíme však uvážit i další hlediska členění nákladů, třeba členění podle způsobu stanovení nákladového úkolu na jednicové a režijní, pak podle závislosti na objemu prováděných výkonů na fixní a variabilní nebo podle toho, zda jejich výše bude ovlivněna konkrétním rozhodnutím o předmětu kalkulace na relevantní a irelevantní.[2,8,13]

2.4 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů je v jednotlivých podnicích zachycována v tzv. kalkulačním vzorci.

A. Typový kalkulační vzorec

Tento vzorec se dnes ve firmách prosazuje velmi složitě. Nebere totiž ohledy na konkurenceschopnost ceny výkonu. Nejvíce se používal v podmínkách centrálně řízené plánované ekonomiky.

1) Přímý materiál

2) Přímé mzdy

3) Ostatní přímé náklady

Přímé náklady

4) výrobní režie technologická

5) výrobní režie všeobecná

Režie výrobní

VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY

6) Zásobovací režie

7) Správní režie

VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

8) Odbytová režie

ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

9) Zisk

ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU

B. Retrográdní kalkulace

Tato kalkulace vychází z ceny výkonu. Výrobce se do této ceny musí vejít se svými náklady.

Základní cena výkonu

- dočasná cenová zvýhodnění

- slevy zákazníkům

Cena po úpravách

- Náklady

Zisk

C. Kalkulace variabilních nákladů

Zde se striktně oddělují fixní a variabilní náklady. Používá se především v krátkém období.

Cena po úpravách

- variabilní náklady

 přímý materiál

 přímé mzdy

 režie variabilní

Marže

-fixní náklady průměrné

Zisk [2,14]

2.5 Absorpční kalkulace

Jde o kalkulaci plných nákladů. Tyto kalkulace se snaží přiřadit konkrétnímu výkonu plné náklady, které s ním souvisí. Tyto kalkulace však sebou nesou určité problémy. Rozvrhují společné režijní náklady podle přímých nákladů, což je nevyhovující a nepřesné pro celou řadu výrob. A také se u absorpčních kalkulací předpokládá znalost vyráběného množství jednotlivých druhů výrobků. Když nastanou větší rozdíly mezi skutečnou a předpokládanou produkcí, vzniknou i velké rozdíly mezi skutečnou a předpokládanou režíí. [4,5,7,8,13]

2.5.1 Prostá kalkulace dělením

Tato kalkulace se používá v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou (výroba elektřiny, obslužné provozy průmyslových podniků, autodoprava). Jedná se o nejjednodušší kalkulační metodu. Celkové náklady vydělíme množstvím výkonů vyprodukovaných za dané období a dostaneme výsledek nebo-li jednotkové náklady.

$$n = \frac{N}{q} \quad (6)$$

kde:

N ... náklady celkové za období

q ... počet výkonů za období

n ... průměrné (jednotkové) náklady

2.5.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Tato kalkulace má největší využití u hromadné výroby technologicky stejných nebo příbuzných výrobků. Tyto výrobky se liší pouze jedním technickým parametrem, např. velikostí, tvarem, hmotností, jakostí nebo spotřebou energie. Kalkulace probíhá tak, že si určíme představitele výrobků, kterému přidělíme ekvivalenční číslo 1. Na ostatní výrobky se stanoví ekvivalenční číslo dle typického představitele poměrem k jejich zvolené známé vlastnosti. Poté se

vypočte suma ekvivalentů a podle ní si stanovíme náklady na jede ekvivalent. Konečná fáze spočívá ve vypočtení nákladů na jeden výrobek vynásobením nákladu na ekvivalent ekvivalenčním číslem výrobku.[4,7,8]

2.5.3 Přirážková metoda kalkulace

Tato kalkulace se využívá pro jednotlivé výrobky nebo jejich malé série. Její použití je vhodné v podnicích, které vyrábějí více druhů různých výkonů. Přímé náklady se počítají jednoduše přímo na kalkulační jednici, režijní náklady se připočítávají výkonům na základě přírážek, které se vztahují k rozvrhové základně (vybraným druhům přímých nákladů). Volba rozvrhové základny je problematická a chybný výběr vede k nepřesnostem v kalkulaci. Proto se používá metoda volby více rozvrhových základen.

Rozvrhovou základnou mohou být (není to tak vždy) pro:

- Výrobní režii jsou přímé mzdy.
- Zásobovací režii je přímý materiál.
- Správní režii je součet přímého materiálu a přímých mezd.
- Odbytovou režii je součet přímých mezd, materiálu a energie. [4,8]

2.5.4 Kalkulace sdružených výkonů

Tato kalkulace má hlavní využití ve výroбах, kde vzniká v jedno technologickém postupu ze stejného materiálu několik druhů různých výrobků. Používá se metoda odečítací a rozčítací.

Odečítací metoda se používá ve výroбах, kde se jeden výrobek považuje za hlavní a ostatní za vedlejší. Od celkových nákladů odečteme vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami a zůstatek považujeme za náklady hlavního výrobku. Tato metoda je sice jednoduchá, ale vede k nepřesnostem díky neúměrného snižování nákladů na hlavní výrobky.

Rozčítací metoda se používá tam, kde není možno roztřídit výrobky na hlavní a vedlejší, takže výrobky považujeme za rovnocenné (ropa a její produkty). Náklady se rozčítají pomocí pomě-

rových čísel, takže jde vlastně o aplikace metody ekvivalentních čísel. Tato metoda je relativně přesná, ale problémy nastávají se stanovením koeficientů.[4,7,8]

2.5.5 Fázová metoda kalkulace

Pro fázovou metodu kalkulace je typický členitý výrobní proces. Zde nejsou předmětem kalkulace výrobky, ale jednotlivé fáze výroby. Přímé náklady a výrobní režie se sledují samostatně v každé výrobní fázi. Správní režie se přičte až k celkovým nákladům. V každé fázi použijeme prostou metodu kalkulace a určíme tak náklady na meziproduct. Každou fázi počítáme samostatně z důvodu nestejněho množství výrobků v jednotlivých fázích. Po sečtení nákladů na jednotlivé fáze dostaneme náklady na finální produkt.

2.5.6 Stupňovitá metoda kalkulace

Stupňovitou (postupnou) metodu kalkulace použijeme tam, kde jsou výrobní stupně technologicky a organizačně odděleny. Výrobek v každém stupni může být použit jako polotovar, nebo být prodán. Náklady jednotlivých výrobních stupňů se kumulují a všechny náklady jsou tak zachyceny až v posledním výrobním stupni. Výkony z předchozího stupně tvoří materiálové náklady stupně následujícího, ke kterým potom daný stupeň přidává své náklady zpracovací.

2.5.7 Dynamická kalkulace

Dynamická metoda umí reagovat na různý stupeň využití výrobní kapacity tím, že mění režijní přírážku s měnícím se objemem výroby. Zpřesňuje dosavadní kalkulace. Zjišťuje optimální využití kapacity.[2,8,13]

2.6 Neabsorpční kalkulace

Tato kalkulace reaguje na nedostatky absorpčních kalkulačních metod tím, že pracuje pouze s neúplnými náklady, například jen s náklady variabilními. Nedostatky absorpčních metod jsou:

- Rozvrhování společných režijních společných nákladů podle výše přímých nákladů (tento postup nevyjadřuje přesnou souvislost mezi výrobními činiteli a náklady, které jsou jimi vyvolány)
- Některé náklady souvisí s činností podniku jako celku, rozvrhování těchto nákladů je velmi podmíněné a nemůže být dáváno do bezprostřední souvislosti s jednotlivými druhy výrobků.
- Tyto kalkulace předpokládají znalost vyráběného množství jednotlivých druhů výrobků. Při rozdílech mezi předpokládaným a skutečně vyrobeným množstvím výrobků vznikají rozdíly mezi skutečnou a připočtenou reží. Tyto rozdíly vznikají díky fixním nákladům, které jsou přiřazovány výkonům na základě předpokládaného objemu, ale zpětně jsou uhrazovány skutečně prodanými výkony.
- Kalkulace plných nákladů považuje za minimální hranici ceny výrobku jeho úplné vlastní náklady, nebere v úvahu příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.[4,5,8]

2.6.1 Kalkulace variabilních nákladů

Podstatou kalkulace variabilních nákladů je, že z kalkulace vyčleňuje fixní náklady, které příčinně nesouvisí s kalkulační jednicí, ale souvisí s časovým obdobím. Tato kalkulace nevyužívá členění nákladů na jednicové a režijní, ale na fixní a variabilní. Přiřazují se zde kalkulovaným výkonům pouze variabilní náklady (jednicové náklady a variabilní složka rezie). Fixní náklady jsou považovány za nedělitelný celek, který souvisí s daným obdobím, a je třeba ho uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů v zásadě bez ohledu na objem prodeje. Metoda vychází z předpokladu znalosti průměrných variabilních nákladů výrobku a jeho ceny.

2.6.1.1 Jednostupňová metoda variabilních nákladů

Tato metoda vyjadřuje fixní náklady za celou organizační jednotku. Struktura kalkulace vypadá následovně:

Celkové výnosy

- variabilní náklady

Příspěvek na úhradu

- fixní náklady

HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK

2.6.1.2 Vícestupňová metoda variabilních nákladů

Fixní náklady se u této metody dělí do více vrstev. V praxi se nejčastěji používá dělení do dvou vrstev:

- zvláštní fixní náklady - ty mají přímou souvislost s výrobky či skupinami výrobků (fixní náklady marketingu a odbytu)
- všeobecné fixní náklady - ty nemají přímou souvislost s jednotlivými výrobky (náklady správní, účetnictví)

Tato dvoustupňová metoda variabilních nákladů má následující strukturu:

Celkové výnosy

- variabilní náklady

Příspěvek na úhradu I

- zvláštní fixní náklady

Příspěvek na úhradu II

- všeobecné fixní náklady

HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK

2.6.2 Activity Based Costing

Activity Based Costing je metoda kalkulace nákladů podle dílčích aktivit. Tato metoda není typickým představitelem neabsorpčních kalkulačních metod, sleduje náklady ve vztahu k dílčím aktivitám. Podstatou této metody je to, že identifikuje zdroje, které jsou spotřebovávány jednotlivými aktivitami vykonávanými v podniku.

Mezi základní principy této metody patří:

1. Identifikace zdrojů podniku, které lze ocenit určitou finanční hodnotou
2. Identifikace aktivit, které v podniku probíhají
3. Určení způsobu spotřebovávání zdrojů jednotlivými aktivitami a alokace nákladů na jednotlivé zdroje
4. Identifikace nákladového činitele, který určuje, vymezuje a vystihuje aktivitu (cost driver)
5. Určení objemu každého nákladového činitele.[2,4,5,7,8]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 CHARAKTERISTIKA FIRMY AUTO KRETEK

3.1 Historie firmy

Firma Auto Krettek byla založena roku 1993. Jedná se o sdružení fyzických osob Miroslava Kretka a Jiřího Kretka. Sídlo firmy se nachází v Novém Jičíně na ulici Suvorově. Hlavním předmětem činnosti je opravování automobilů a doprava zboží a osob. První podniková činnost byla spíše prodejní. Na pozemku firmy byly vystaveny automobily, které byly jako v typickém bazaru prodávány. Poté byly nakoupeny potřebné přístroje a technika k provádění servisní činnosti. Vedení, které samotné mělo zkušenosti s opravami pracovalo zprvu samo. Majitelům vypomáhal i jejich otec, který se touto činností živil celý život. Proto byl pro firmu velice cenný. Poté byli najati mechanici na výpomoc a byli zaměstnání v trvalém pracovním poměru a zaučení. Všechny tyto změny byly provedeny v prvním roce chodu firmy.

Opravy však mohou být velmi ošemetná záležitost. Trendy se mění v krátkých časech a vedení pochopilo, že je třeba další investice pro diverzifikaci podnikové činnosti. Zisky ze servisní činnosti začaly klesat. Firma tedy nakoupila nákladní automobily s hmotností do 3,5 tuny a začala lákat zákazníky na dopravu zboží. Jelikož se zaměřila hlavně na velké firmy a továrny, musela najít skulinku v zásobování těchto společností. Jak víme, velké automobilky vyrábí obrovské množství automobilů denně. Chyba v logistice, nebo třeba havárie běžného zásobování může v dnešních "Just-in-time" systémech znamenat mnohamilionové ztráty. Proto firma nabídla své služby právě těmto společnostem, kterým se vyplatí raději nechat si extra dovézt zásoby třeba jen na jeden den chodu, než zastavit výrobu. Poptávka po těchto službách byla vysoká a vedení v nich vidělo budoucí hlavní firemní činnost. Byli přijati profesionální řidiči. Zde se potvrdilo jednoznačně Paretovo pravidlo 80:20. Protože činnost, které se přičítalo nejméně režijních nákladů, znamenala pro firmu největší tržby.

Poslední dobou se ukazuje pokles poptávky po servisní činnosti. Dnes se na trhu nachází spíše nová auta, jejichž majitelé jsou "svázáni" k tomu, aby bylo o jejich auta pečováno pouze v autorizovaných servisech.

3.2 Podniková činnost

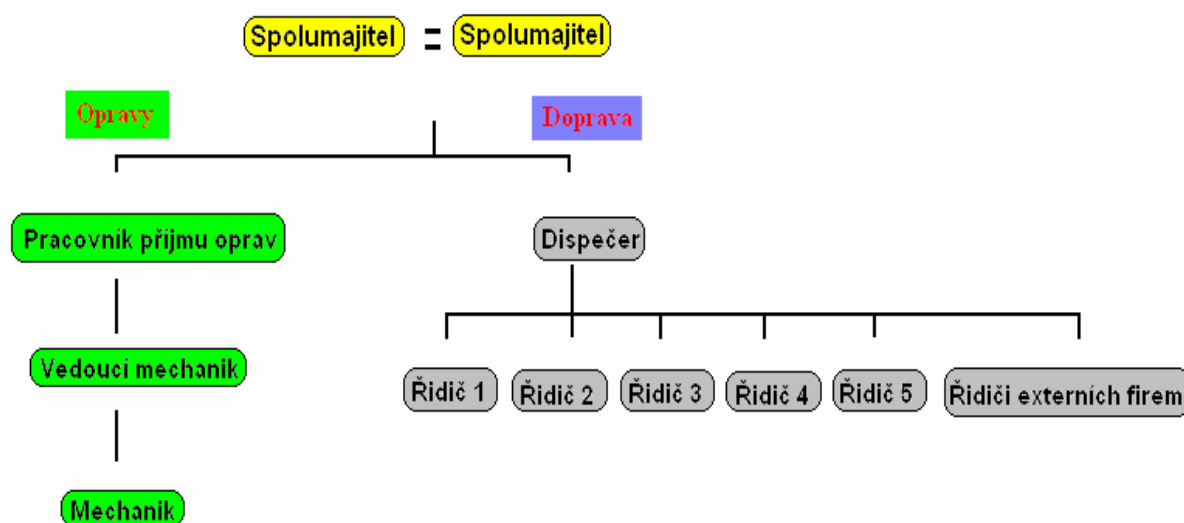
Hlavní činností jsou opravy automobilů, tzn. opravy motorů, brzd, převodovek a jiných mechanických částí aut. Firma nedisponuje technikou ani zaměstnanci, kteří by uměli karosářské

práce, proto tuto činnost neprovádí. Dalo by se říct že nabídka servisních činností se zaměřuje především na majitele starších vozů, tedy zejména na vozy dovezené ze zahraničí nebo starší české vozy. Firma disponuje dvěma budovami. V jedné hlavní, také starší a původní budově se provádí administrativní činnost a přijímání klientů. Součástí budovy je také sklad náhradních dílů a hlavní opravárenská dílna a také menší dílna, která však slouží spíše k umývání aut. V roce 2000 byla z důvodů velké poptávky dostavěna přístavba. V té se nachází technika na měření geometrie kol vozů a další hydraulické zvedáky sloužící k opravám střev vozů, výfuků a jiných částí.

Další činností firmy je již zmíněná doprava zboží. K tomuto účelu vlastní firma nákladní automobily (dodávky) do 3,5 tuny. Jejich počet se průběžně mění v závislosti na zastarávání, ale průměrný počet je kolem 5 dodávek. Přepravují se hlavně součástky a polotovary na paletách v malých množstvích pro udržení výroby ve velkých společnostech tehdy, když dojde k chybám v logistice nebo nenadálým událostem. Zboží je dopravováno především do zahraničí, ale také v rámci ČR. Jednou z činností, která však neměla velký úspěch, byl autobazar. Na přilehlých nevelkých pozemcích byla vystavována ojetá auta ke koupi. Poptávka však nebyla vysoká, a tak raději firma od této činnosti upustila a přiklonila se k variantě, kdy pozemky byly využity pro parkování aut určeným k opravám.

Firma se zabývá také prodejem náhradních dílů a vydělává na obchodní marži.

3.3 Organizační struktura firmy



Obr. 2. Organizační struktura

Pracovníci firmy by se dali rozdělit do dvou skupin. Tedy ti, kteří se zabývají opravami automobilů a ti, kteří se zabývají dopravou zboží. Spolumajitelé mají na starost koordinaci a dohled. Jejich dalším úkolem je analytická činnost, hodnocení investic, nábor nových zaměstnanců a jejich zaučování, organizování informačních schůzek a jiná administrativní činnost.

Vedení se pravidelně schází většinou jednou za týden. Schůzek se účastní oba spolumajitelé a vedoucí mechanik. Obvykle se zde jedná o krátkodobých cílech firmy, o strategiích získávání nových stálých zákazníků a v neposlední řadě se analyzují náklady a výnosy podniku a možnosti, kde ušetřit peněžní prostředky.

Jako první článek oddělení oprav působí pracovník příjmu oprav. Tuto funkci někdy vykonává jeden ze spolumajitelů firmy. Na příjmu oprav se sepíše všechny požadavky na opravu, sjedná se termín, do kdy má být zakázka hotová a poté je zákazníkovi sdělena orientační (nezávazná) cena zakázky. Jakmile je vše dohodnuto, je kontaktován vedoucí mechanik. Ten má za úkol vysvětlit druh a způsob opravy mechanikovi, který provede vlastní opravu. Poté už se přechází k vlastní opravě, kterou provádí sám mechanik. Pouze u činnostech, u kterých se vyžaduje přítomnost dvou mechaniků, požádá mechanik vedoucího o pomoc (např. nastavení geometrie kol). Po ukončení zakázky je vypsán zakázkový list, kde je uveden čas práce na zakázce a použité náhradní díly. To je základem opět pro pracovníka příjmu oprav, který vypíše fakturu nebo příjmový pokladní doklad pro zákazníka.

Pro oddělení dopravy pracuje více zaměstnanců než v opravách. Základem tohoto oddělení je dispečer. Ten obdrží faxem nebo telefonicky objednávku na dopravu zboží. V praxi to vypadá tak, že největší množství objednávek se soustředí vždy kolem určité hodiny. To znamená, že dispečer musí analyzovat danou objednávku z hlediska průběhu cesty, požadovaných časů dodání zboží a množství dopravovaného materiálu a zboží. Potom probíhá spojování zakázek kvůli kapacitě automobilů a směru trasy pro ušetření pohonných hmot, mezd a jiných nákladů. Firma má k dispozici 5 řidičů, kteří pro ni trvale pracují. Často však dochází k tomu, že v určitý okamžik 5 řidičů nestačí na vyřízení všech zakázek v termínu. Proto si firma najímá řidiče externích firem, aby vyřídili tyto dočasné převisy poptávky.

3.4 Způsob evidence nákladů a výnosů

Firma používá pro zachycování účetnictví daňovou evidenci. Daňová evidence zajišťuje stanovení základu pro daň z příjmů fyzických osob z podnikání a musí obsahovat údaje o pří-

jmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně a o majetku a závazcích. Obě činnosti firmy nejsou sledovány na oddělených účtech. To znamená, že náklady a výnosy jsou v účetnictví zaznamenány pro firmu jako celek. Vedení tedy postrádá důležitou informaci o rentabilitě obou prováděných činností. To je důvodem zpracování této BP, ve které se pokusím rozdělit náklady a výnosy firmy mezi obě střediska. Poté zjistím hospodářský výsledek oddělení oprav a dále ho upravím pro lepší zhodnocení ziskovosti oddělení.

Firmě stačí vzhledem ke své velikosti a jednoduchosti zachycování účetnictví najímání externí účetní. Pro práci účetního jsou důležité pokladní doklady, zakázkové listy a faktury zakládané ostatními zaměstnanci firmy. Každým rokem je pak najímán daňový poradce pro vyplnění daňového přiznání a optimalizaci výše odváděných daní.

4 ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ FIRMY AUTO KRETEK

Ve firmě Auto Kretek jsem se zabýval hlavně analýzou nákladů a výnosů, jejichž vznik byl zapříčiněn opravami automobilů. Společnost zachycuje hospodářské operace pouze pomocí daňové evidence. Ta neodděluje náklady a výnosy pro jednotlivé činnosti firmy. Vedení nemá informace o ziskovosti činností, které jsou důležité pro rozhodnutí, zda v daných činnostech pokračovat. Tedy mým hlavním úkolem bylo zjistit hospodářský výsledek oddělení oprav. Abych se dostal ke správnému výsledku, musel jsem pečlivě třídit každý doklad zařazený v daňové evidenci podle toho, kterého oddělení se týkal. Po rozhovoru s vedením jsem si pro analýzu vybral měsíc listopad roku 2006. Tento měsíc se jeví z hlediska ziskovosti a vůbec celé analýzy jako nejvhodnější, protože se nejvíce blíží průměru z hlediska výnosů, nákladů, příjmů i výdajů. V prosinci firma eviduje většinou menší zisky a naopak v letních měsících jsou tržby největší. Firma si zakládá do účetnictví všechny doklady (pohledávky, příjmy, závazky, výdaje) podle jednotlivých kalendářních měsíců. Vzhledem k účelu mé analýzy jsem potom vybíral jenom ty doklady, které měly vliv na výsledek hospodaření.

Jako první jsem zjišťoval celkovou sumu **nákladů** za daný měsíc. Do nákladů firmy vstupovaly všechny položky *závazků* a *výdajů*. Většina závazků byla za nákup náhradních dílů na fakturu. Zde bylo potřeba odlišit součástky, které byly použity na opravy automobilů ve vlastnictví firmy sloužících k dopravě a oddělit je od dílů, pomocí kterých byly spravovány auta zákazníků v oddělení oprav. Výdaje byly tvořeny penězi placenými za nákup levnějších náhradních dílů, mytí aut v myčkách, opravy a údržbu přístrojů, pohonné hmoty a jiné poplatky. Potom jsem sepsal všechny režijní náklady (energie, účetní, telefony, obědy). Ty bylo poté potřeba rozdělit mezi obě oddělení, podrobněji je analyzovat z hlediska pravidelnosti (mimořádnosti) pro přesnější zjištění hospodářského výsledku.

Mezi **výnosy** firmy byly zařazeny všechny *příjmy* a *pohledávky*. Příjmy se chápou jako peněžní částky placené zákazníkem za výkon hotově. Pohledávky jsou potom výnosy ještě nezaplacené, kdy je zákazníkovi za výkon vystavena faktura.. Zde bylo opět zapotřebí rozlišit tyto položky podle toho, které činnosti se týkaly. Potom jsem výnosy dále upravoval o mimořádné položky pro lepší zhodnocení ziskovosti oddělení.

4.1 Analýza nákladů ve vztahu k opravám automobilů

Tato analýza začala protříděním všech závazků za daný měsíc. Závazky se evidují na fakturách došlých nebo v interních materiálech firmy (mzdy).

	Částka [Kč]	Druh závazku			
1.	4 757	revize hasičských přístrojů	27.	67	náhradní díly
2.	962	náhradní díly	28.	1 064	náhradní díly
3.	3 725	náhradní díly	29.	795	náhradní díly
4.	2 835	účetní	30.	414	náhradní díly
5.	2 119	náhradní díly	31.	179	náhradní díly
6.	1 337	náhradní díly	32.	712	náhradní díly
7.	414	náhradní díly	33.	175	náhradní díly
8.	394	náhradní díly	34.	1 066	náhradní díly
9.	954	náhradní díly	35.	946	náhradní díly
10.	2 714	plyn	36.	-337	náhradní díly
11.	1 119	náhradní díly	37.	2 902	náhradní díly
12.	110	náhradní díly	38.	5 837	náhradní díly
13.	1 106	náhradní díly	39.	569	náhradní díly
14.	14 232	náhradní díly	40.	670	náhradní díly
15.	953	náhradní díly	41.	804	náhradní díly
16.	276	náhradní díly	42.	-611	náhradní díly
17.	1 030	náhradní díly	43.	4 050	účetní služby
18.	543	náhradní díly	44.	2 156	telefon
19.	2 121	náhradní díly	45.	607	náhradní díly
20.	793	náhradní díly	46.	3 903	práce s montážní plošinou
21.	251	daňové penále	47.	675	náhradní díly
22.	7 387	elektřina	48.	11 046	Esmoil, oleje
23.	27 951	náhradní díly	49.	980	obědy
24.	3 097	náhradní díly	50.	490	telefon
25.	7 084	telefon	51.	18 972	mechanik mzda
26.	-46	dobropis		146 348	celkem

Tab. 1. Závazky oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování

V tabulce jsou uvedeny závazky vztahující se k opravám. Částky jsou seřazeny chronologicky. V závazcích převažují částky za nakoupené náhradní díly. Tyto náklady mohou být charakterizovány jako přímé, nebo i variabilní. Další položky tvoří některé režijní náklady jako třeba náklady na telefon nebo stravné mechanikům. Důležitou položkou je mzda mechanika. Ten není placen paušálně. Jeho mzda je závislá na množství odpracovaných hodin. Proto tento náklad hodnotím také jako variabilní. Závazky firmy za měsíc listopad činily 146 348Kč.

Dalšími částkami vstupujícími do nákladů jsou některé výdaje firmy. Pro přehlednost jsou znovu uvedeny v tabulce.

	Částka [Kč]	Druh výdaje
1.	1 324	inzerát na zaměstnance
2.	552	náhradní díly
3.	206	myčka
4.	28	náhradní díly
5.	727	náhradní díly
6.	65	náhradní díly
7.	821	náhradní díly
8.	411	čistící prostředky
9.	548	náhradní díly
10.	1 505	náhradní díly
11.	88	náhradní díly
12.	940	oprava diagnost přístroje
13.	90	náhradní díly
14.	803	náhradní díly
15.	837	náhradní díly
16.	226	myčka
17.	112	náhradní díly
18.	881	náhradní díly
19.	855	náhradní díly
20.	2 699	náhradní díly
21.	185	myčka
22.	1 762	náhradní díly
	15 664	celkem

Tab. 2. Výdaje oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování

Už z počtu částek v tabulkách závazků a výdajů jasně vyplývá, že firma využívá spíše nákupu náhradních dílů na fakturu, než za hotové. Výdaje opět tvoří z výrazné většiny částky za nákup náhradních dílů. Tyto částky jsou většinou menší než v tabulce závazků, větší částky si firma nechává vystavit na fakturu. Celková suma výdajů je tedy 15 664 Kč.

Důležité je, že firma nemá žádné náklady z úvěru. Všechny majetek, kromě dvou dodávek sloužících dopravě, je ve vlastnictví firmy a byl nakoupen z vlastních zdrojů. Jedná se o pozemky a budovy, výpočetní techniku, ale také všechny oběžný majetek.

Kromě měsíčního podílu odpisů musíme také započítat ještě další režijní náklady, které jsou evidovány jednou za rok. Doklady k nim proto nebyly zachyceny v evidenci za měsíc listopad.

Tyto částky byly tedy zjištěny z daňové evidence a interních materiálů firmy. Jsou to náklady na zabezpečení budov, odpadové hospodářství, náklady na reklamu a daň z nemovitostí a jiné daně a poplatky. Měsíční částka odpisů činila 10 300 Kč a částka za tyto ostatní režie 1 500 Kč.

4.2 Analýza výnosů ve vztahu k opravám automobilů

Pro analýzu výnosů potřebujeme znát pohledávky firmy. Tyto pohledávky jsou zachyceny na fakturách vydaných.

	Částka [Kč]	Druh pohledávky
1.	1 230	výnos z opravy
2.	15 298	výnos z opravy
3.	10 682	výnos z opravy
4.	3 331	výnos z opravy
5.	5 308	výnos z opravy
6.	1 494	výnos z opravy
7.	1 604	výnos z opravy
8.	1 121	výnos z opravy
9.	2 557	výnos z opravy
10.	6 478	výnos z opravy
11.	1 185	výnos z opravy
12.	2 432	výnos z opravy
13.	19 702	výnos z opravy
14.	20 840	výnos z opravy
15.	936	výnos z opravy
16.	1 194	výnos z opravy
17.	2 566	výnos z opravy
18.	2 382	výnos z opravy
19.	4 800	výnos z opravy
20.	4 572	výnos z opravy
21.	8 863	výnos z opravy
22.	2 028	výnos z opravy
23.	7 022	výnos z opravy
24.	127	výnos z opravy
25.	25 905	výnos z opravy
26.	12 222	výnos z opravy
27.	5 685	výnos z opravy
28.	10 009	výnos z opravy
29.	2 125	výnos z opravy
30.	2 212	výnos z opravy
	185 910	celkem

*Tab. 3. Pohledávky oddělení oprav,
zdroj: vlastní zpracování*

Z tabulky vyplývá, že vlastně všechny pohledávky vznikly z oprav automobilů. Je zde vidět velká různorodost oprav z hlediska fakturovaných částek. Některé opravy jsou několikanásobně nákladnější než jiné. Celkové pohledávky firmy činily 185 910 Kč.

Poslední analyzovanou skupinou jsou příjmy firmy.

	Částka [Kč]	Druh příjmu
1.	4 146	příjem z opravy
2.	2 009	příjem z opravy
3.	752	příjem z opravy
4.	1 641	příjem z opravy
5.	3 331	příjem z opravy
6.	953	příjem z opravy
7.	51	příjem z opravy
8.	3 074	příjem z opravy
9.	2 489	příjem z opravy
10.	2 931	příjem z opravy
11.	150 000	pojistka
12.	3 560	příjem z opravy
13.	2 528	příjem z opravy
14.	1 388	příjem z opravy
15.	2 190	příjem z opravy
16.	2 217	příjem z opravy
17.	764	příjem z opravy
18.	2 603	příjem z opravy
19.	4 354	příjem z opravy
20.	11 497	příjem z opravy
21.	3 988	příjem z opravy
22.	5 292	příjem z opravy
23.	1 833	příjem z opravy
	213 591	celkem

Tab. 4. Příjmy oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování

V příjmech jsou opět vidět hlavně příjmy z oprav. Dá se opět sledovat i jistá různorodost placených částek. Někteří zákazníci se neostýchali platit i poměrně velké částky za opravy hotově. Každopádně příjmů z oprav je méně než pohledávek, to znamená, že zákazníci dávají přednost vydání faktury, než placení hotově. Celkové příjmy z oprav činily 213 591 Kč.

4.3 Předběžný hospodářský výsledek oddělení oprav

Pro zjištění výsledku hospodaření už jen potom stačí sečíst všechny položky, které pro firmu znamenají výnosy a odečíst všechny položky, které jsou pro firmu nákladem.

	Pohledávky	Příjmy			celkem
Výnosy	185 910	213 591			399 500
	Závazky	Výdaje	Odpisy	Ostatní režijní náklady	celkem
Náklady	146 348	15 664	10 300	1 500	173 812
VH					225 688

Tab. 5. Hospodářský výsledek oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování

Dostali jsme tedy hospodářský výsledek 225 688 Kč. Tato hodnota je na takovou firmu velmi vysoká. Ještě musíme také uvážit to, že jde o výsledek za období pouhého jednoho měsíce.

4.4 Úpravy hospodářského výsledku oddělení oprav

Takto spočítaný hospodářský výsledek nám sice může říct s dosti velkou přesností, jak si oddělení vedlo v měsíci listopadu 2006, avšak pro analýzu ziskovosti oddělení a zjištění průměrných výdělků oddělení je nevhodný. Proto budeme jeho dílčí položky dále upravovat, abychom zjistili přesnější hodnotu výsledku, která by nám potom měla říct více o ziskovosti oprav ve firmě.

Vrátíme-li se do první tabulky, zjistíme, že jsou zde jisté režijní náklady, které však zahrnují provoz firmy jako celku. Jedná se především o spotřebu energie, odpisy, účetní služby, poplatky za telefon. Proto bychom měli do VH oddělení oprav počítat 90% z těchto položek: plyn, elektrická energie, revize hasičských přístrojů a telefon. Oddělení dopravy totiž používá budovu z mnohem menší části než opravy. Veškerá činnost, která souvisí s opravami se děje uvnitř budov. Hydraulické zvedáky spotřebují nejvíce elektrické energie, stejně tak svícení, počítače na měření geometrie aut a jiné přístroje. Co se týče dopravy, jedinou výraznou spotřebu energie v budově má dispečer, který vše řídí. Ten na vše potřebuje jen jednu malou kancelář s vybavením. Takto pomocí procentního rozdělení jsme tedy rozvrhli režijní náklady na telefon, energie a revize hasičských přístrojů.

Další důležitou položkou je faktura za práci externí účetní. Zde bude procentní rozdělení mezi oddělení jiné. Účetní se zabývá opravami většinou víc než dopravou. Opravy musí zahrnout více operací a zakázek. Z tohoto důvodu bylo zvoleno procentní rozdělení 75% opravám a zbytek dopravě.

Nyní bude potřeba analyzovat náklady z hlediska pravidelnosti a mimořádnosti. V **závazcích** je zachycena položka týkající se nákupu olejů. Bylo mi sděleno, že oleje se nakupují jen jednou za dva měsíce. To je potřeba také uvážit. Proto jednoduše započteme do upraveného hospodářského výsledku pouze polovinu dané částky. Dále můžeme vidět dvě položky za účetní služby, což také neodpovídá normálu. Došlo zde asi k nějakému problému, který vyžadoval další účetní poradenství. Proto částku za účetní služby upravíme na 4000 Kč měsíčně, což je standardní cena. Revize hasičských přístrojů se provádí dvakrát za rok, proto částku vydělíme číslem 6. Práce s montážní plošinou a její kontrola je pravidelná měsíční činnost.

Po upravení hodnot závazků tedy dostaneme následující výsledek:

	Částka [Kč]	Druh závazku
1.	79 093	Náhradní díly
2.	18 972	mechanik mzda
3.	2 442	plyn
4.	714	revize hasičských přístrojů
5.	6 648	elektřina
6.	251	daňové penále
7.	6 376	telefon
8.	1 941	telefon
9.	441	telefon
10.	3 903	práce s montážní plošinou
11.	980	obědy
12.	3 000	účetní
13.	5 523	oleje
	130 285	celkem

Tab. 6. Upravené závazky oddělení oprav,
zdroj: vlastní zpracování

Po upravení původních závazků nám závazky oddělení klesly více jak o 16 000 Kč. To je pro firmu velká částka peněz. Pokračujme tedy dál a upravme i další položky. **Ve výdajích** žádné položky upravovat nebudeme, protože režie, které byly placeny, jsou zanedbatelné peněžní částky počítané ve stovkách korun a inzerát na zaměstnance není v tomto případě mimořádným nákladem, protože se jedná o stálý inzerát v tisku. Důležité je rozdělení **odpisů**. Obě oddělení mají na odpisech přibližně stejný podíl. Podíl oprav na odpisech je tvořen odpisy budov a podíl dopravy zase odpisy automobilů (dodávek) sloužících této činnosti. Použijeme tedy procentuální rozdělení 50%. Dále rozvrhneme ostatní režijní náklady (náklady na reklamu, na zabezpečení, daně a poplatky). Jednotlivé položky těchto nákladů se týkají činností firmy různě

nou měrou. Náklady na reklamu se týkají firmy jako celku, tedy obou činností stejně. Zabezpečení slouží spíš opravám na střežení budov a zařízení. Daně a poplatky jsou zase placeny především za automobily a dodávky (silniční daň) sloužící dopravě. Zde bude tedy opět vyhovovat rozdělení 50%.

Co se týče **pohledávek** vzniklých z oprav automobilů, také bychom nenašli položku, kterou bychom měli nějak upravit. Nejzajímavější je však pohled do tabulky **příjmů**. Při hodnotách částek plynoucích z oprav, kde nejvyšší částka je přibližně do 5 000 Kč, nám vystupuje částka "pojistka" v hodnotě 150 000 Kč. Je víc než jasné, že takováto hodnota nám hospodářský výsledek velice zkreslí. Proto jsem pátral po původu těchto peněz. Zjistil jsem od vedení, že šlo o částku placenou pojišťovnou za nabouraný vůz. Toto auto sice sloužilo firmě k opravám (vozilo náhradní díly), ale částku z pojistného nemůžeme počítat jako peníze vydělané opravami. Proto ji z našeho výsledku jednoduše odečteme. Teď po všech důležitých úpravách bychom měli dostat úplný a hlavně přesný hospodářský výsledek.

	Pohledávky	Příjmy	Příjmy		celkem
Výnosy	185 910	63 591			249 500
	Závazky	Výdaje	Odpisy	Ostatní režijní náklady	celkem
Náklady	130 285	15 664	5 150	750	151 849
VH					97 651

Tab. 7. Upravený výsledek hospodaření oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování

Dostali jsme tedy výsledek hospodaření, který nám řekne o ziskovosti oddělení mnohem víc. Pokud bychom tedy uvažovali tento VH jako výchozí, tak potom následuje tento postup. Tato částka je zdaněna, spolumajitelé odvedou sociální a zdravotní pojištění. Potom si mezi sebe zpravidla rozdělují částku 46 000 Kč každý měsíc. Z těchto peněz je placen také hlavní mechanik, který vystupuje také jako spolumajitel. Tyto vybrané peníze jsou čistou mzdou pro spolumajitele, jsou tedy už zdaněny. Evidují se na účtech jako osobní spotřeba a nevstupují tedy do nákladů. Zbylá částka peněz je pak uložena na účet firmy, kde se spoří na různé investice, jako je třeba nákup dlouhodobého majetku (automobily, zvedáky).

Nutno podotknout, že teď jsme uvažovali dělení zisku mezi spolumajitele pouze z oddělení oprav. Prakticky však firma vykazuje pouze jeden společný VH pro obě oddělení, proto bychom mohli pouze spekulovat o výšce částky, která je z VH jednotlivých oddělení rozdělována.

4.5 Rozdělení nákladů oddělení oprav na fixní a variabilní

Nyní se pokusme rozčlenit náklady oddělení oprav vzhledem k množství prováděných výkonů na **fixní** a **variabilní**. Vycházet budeme z upravených závazků, výdajů, odpisů a měsíčního podílu rožních režii.

Částka [Kč]	Fixní náklady
8 757	telefon
6 648	elektrina
5 150	odpisy
3 903	práce s montážní plošinou
3 000	účetní
2 442	plyn
1 324	inzerát na zaměstnance
980	obědy
940	oprava diagnost přístroje
750	měsíční podíl ročních režii
714	revize hasičských přístrojů
616	myčka
411	čistící prostředky
251	daňové penále
35 887	celkem

Tab. 8. Fixní náklady oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování

Částka [Kč]	Variabilní náklady
91 465	Náhradní díly
18 972	mechanik mzda
5 523	oleje
115 960	celkem

Tab. 9. Variabilní náklady oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování

Vidíme, že největší podíl (24%) ve **fixních nákladech** mají náklady za telefon (internet) a náklady na elektrickou energii (19%). Energie by však měla být považována za **semivariabilní** (smíšený) náklad, protože obsahuje jistou fixní složku nezávislou na množství prováděných oprav (svícení, spotřeba počítači) a variabilní složku, to znamená energii, která je přímo spotřebovávána při opravách automobilů a proto je její spotřebované množství závislé na množství opravených automobilů.

Variabilní náklady firmy jsou tvořeny tedy pouze třemi položkami. Náhradní díly jsou spotřebovávány na každý výkon. Mechanik je placen podle počtu zakázek, takže jde také o variabilní náklad a motorové oleje jsou vlastně ve skutečnosti náhradním dílem.

4.6 Hospodářský výsledek oddělení dopravy

Jen ve stručnosti bychom si mohli porovnat obě oddělení. Hospodářský výsledek oddělení oprav už máme. Teď si ukážeme náklady a výnosy oddělení dopravy. Oddělení dopravy neinkasovalo za služby hotově. Proto chybí tabulka příjmů.

Částka [Kč]	Pohledávky	Částka [Kč]	Závazky
2 202	doprava zboží	2 134	přeprava materiálu
7 854	doprava zboží	7 611	přeprava osob
21 876	doprava osob	20 015	přeprava materiálu
68 733	doprava zboží	1 887	náhradní díly
8 914	doprava zboží	42	náhradní díl
116 440	doprava zboží	1 759	náhradní díl
11 517	doprava zboží	10 521	přeprava zboží
1 274	doprava zboží	1 118	přeprava materiálu
7 614	doprava zboží	12 625	přeprava materiálu
13 028	doprava osob	7 378	přeprava materiálu
91 583	doprava zboží	17 011	přeprava osob
2 748	doprava zboží	3 502	přeprava materiálu
20 390	doprava zboží	20 146	přeprava materiálu
3 613	doprava zboží	25 884	přeprava materiálu
92 858	doprava zboží		mzdy
53 224	doprava zboží	25 043	řidič 1
20 777	doprava osob	23 221	řidič 2
7 741	doprava zboží	22 256	řidič 3
26 711	doprava zboží	25 002	řidič 5
60 012	doprava zboží	21 329	řidič 6
12 032	doprava zboží	12 874	dispečerka
651 140	celkem	261 359	celkem

Tab. 10. Pohledávky a závazky oddělení dopravy, zdroj: vlastní zpracování

Částka [Kč]	Výdaje
1 542	pískování disků, doprava
710	pohonné hmoty
10 707	pohonné hmoty transit
3 151	dálniční poplatky
11 226	Navigace do auta
24 272	pohonné hmoty
2 291	pohonné hmoty
2 806	pohonné hmoty
20 085	pohonné hmoty
10 179	pohonné hmoty
21 843	pohonné hmoty
108 812	celkem

Tab. 11. Výdaje oddělení dopravy, zdroj: vlastní zpracování

Všechny pohledávky tohoto oddělení jsou za dopravu zboží nebo osob. Závazky jsou tvořeny mzdami řidičů a dispečera, dále závazky k firmám poskytující externí řidiče a nakoupenými náhradními díly určenými pro opravu firemních vozidel sloužících k dopravě. Výdaje byly určeny převážně na pohonné hmoty. Dalšími položkami byly elektronika do firemních aut a dálniční poplatky. Do nákladů nesmíme zapomenout přičíst režie v hodnotě 16 063 Kč. O tuto částku byly sníženy náklady oddělení oprav. Potom přičteme do nákladů ještě 50% podíl na odpisech, 50% podíl na ostatních režiiích a měsíční sumu za leasing, na který byla nakoupena dvě auta sloužící dopravě.

Výnosy	651 140
Náklady	370 171
Odpisy	5 150
Podíl na režiiích	16 063
Ostatní režijní náklady	750
Leasing	36 000
VH	223 006

Tab. 12. Výsledek hospodaření oddělení dopravy, zdroj: vlastní zpracování

Výsledek hospodaření oddělení dopravy je víc než 2x větší, než u oddělení oprav. Je to markantní rozdíl, když uvažíme, kolik režijních nákladů které oddělení spotřebovává. Vlastně ve firmě se plně věnuje dopravě jenom dispečer, který na vše potřebuje jen jednu vybavenou kancelář. Při hlubším zamyšlení zjistíme, že takovouto činnost by mohl vykonávat klidně z bytu.

5 ANALÝZA RENTABILITY ZAKÁZEK NA OPRAVY AUTOMOBILŮ

Primární činností firmy jsou opravy automobilů. Proces opravy probíhá následovně. Zákazník doveze na pozemek servisu svůj poškozený automobil, poté je přijat pracovníkem příjmů oprav. Na příjmu se projedná, co by chtěl zákazník spravit, diskutuje se o možných alternativách a nejlevnějších variantách opravy. Poté se dohodne termín, do kdy bude zakázka hotová.

Pak přijde na řadu vlastní oprava automobilu. Nejdřív se přesně diagnostikuje problém auta. Po tom se teprve mohou zakoupit náhradní díly. Když je vše nakoupeno, auto je mechanikem opraveno a připraveno na vyzvednutí zákazníkem.

5.1 Struktura nákladů v kalkulačním vzorci

Firma Auto Kretek využívá velice jednoduchou kalkulaci nákladů pro určení konečné ceny výkonu. První položkou v kalkulačním vzorci jsou použité náhradní díly. Náhradní díly jsou nakupovány většinou od jediného dodavatele. Tento dodavatel má pevně stanovené ceny. Firmě Auto Kretek však na každý díl poskytuje rabat ve výši 25%. Pokud je daný díl použit při opravě, zákazníkovi je účtována původní cena dílu bez poskytnutého rabatu. Zde tedy vzniká obchodní marže.

Další položkou kalkulačního vzorce je práce mechanika práce mechanika. Ten potřebuje na jednu zakázku obvykle několik hodin, což se liší dle druhu zakázky. Tento mechanik je placen za každou hodinu své práce částkou 120 Kč na hodinu. Zákazníkovi je potom účtována hodnota 330 Kč na hodinu práce mechanika u osobních aut. Tato částka musí pokrýt hodinovou mzdu mechanika (120 Kč), ostatní náklady a nakonec ziskovou přírážku.

tarif	330 Kč/h
mzda	120 Kč/h
<i>zbývá</i>	
ostatní náklady	210 Kč/h
FN + zisk	

Tab. 13. Tvorba hodinového tarifu, zdroj: vlastní zpracování

Na větší auta (dodávky, terénní vozy) se potom účtuje cena 350 Kč za hodinu práce mechanika. Toto je tedy další zisková přírážka firmy. Potom kalkulační vzorec ceny výkonu vypadá takto:

Cena náhradního dílu
+
Hodinový tarif mechanika * počet odpracovaných hodin
=
Cena výkonu

Tab. 14. Tvorba ceny výkonu, zdroj: vlastní zpracování

Vidíme tedy, že kalkulační vzorec zahrnuje pouze dvě položky. Ceny oprav jsou tedy závislé pouze na ceně náhradních dílů a počtu odpracovaných hodin na autě. V další tabulce se ukáže, jak vypadá vzorec zisku firmy z jedné zakázky.

Poskytnutý rabat dodavatelem
+
Hodinový tarif mechanika - Hodinová mzda mechanika
=
Hrubý zisk z výkonu

Tab. 15. Schéma hrubého zisku z výkonu, zdroj: vlastní zpracování

Takto vypočítaný hrubý zisk z výkonu bychom měli spíše pojmenovat jako **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**. V tabulce je totiž zahrnuta jak cena výkonu, tak variabilní náklady na výkon. Jenže částka která nám zbude po odečtení variabilních nákladů od ceny nejde přímo do zisku, ale je z ní ještě potřeba uhradit fixní náklady. Po úpravách tedy dostáváme tento vzorec pro výpočet příspěvku na úhradu:

Cena výkonu	cena náhradních dílu + (hodinový tarif mechanika * počet odpracovaných hodin)
-	
Variabilní náklady	cena náhradních dílu po slevě + (hodinová mzda mechanika * počet odpracovaných hodin)
=	
Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku	

Tab. 16. Příspěvek na úhradu, zdroj: vlastní zpracování

5.2 Příklady nákladových kalkulací

Jako příklad si teď uvedeme tři opravy automobilu, které se výrazně liší strukturou nákladů v kalkulačním vzorci. Různorodost bude spočívat ve využití náhradních dílů a počtu hodin potřebných pro opravy. Následující příklady jsou přímo z praxe.

5.2.1 Převažující mzdové náklady

Typickým příkladem takovéto zakázky je měření a seřizování geometrie kol automobilu a seřizování světlometů. U těchto zakázek není potřeba žádných náhradních dílů. Jedná se pouze o manuální práci, která je náročná na čas a kvalifikaci mechanika. Navíc tuto práci při absenci speciálních počítačů musí vykonávat mechanici dva. To znamená, že ve firmě musí vypomocet vedoucí mechanik a tím se zvyšují mzdové náklady. Spočítejme tedy cenu výkonu, když průměrná doba měření geometrie kol a nastavení světlometů je 2 hodiny. Uvažujme normální osobní auto, ne dodávku nebo terénní vůz.

Práce	2 hod * 330 Kč/hod = 660 Kč		2 hod * 120 Kč/hod = 240 Kč
Náhradní díly	0 Kč		0 Kč
Výnosy	660 Kč	Variabilní náklady	240 Kč
Příspěvek na úhradu	420 Kč		

Tab. 17. Příklad kalkulace zakázky č. 1, zdroj: vlastní zpracování

Takže z tabulky je vidět, že výnosy firmy z této zakázky činí 660 Kč při variabilních nákladech 240 Kč. Takováto zakázka je tedy velice zisková a přispívá velkou měrou na úhradu fixních nákladů a zisku. Podíl příspěvku na úhradu a výnosů je tedy 0,64.

5.2.2 Převažují náklady na náhradní díly

Nejčastější zakázka takového typu je výměna části výfuku z důvodu praskliny. Vezměme si například střední část výfuku, kde není katalyzátor. Ten totiž může být velmi drahý (desítky tisíc Kč). Tato oprava je z hlediska délky trvání mnohem kratší než v prvním příkladě, ale velkou část nákladů zde tvoří právě náklady na náhradní díly. Výměna části výfuku obvykle trvá asi půl hodiny. Cena náhradního dílu výfuku je kolem 1400 Kč.

Práce	0,5 hod * 330 Kč/hod = 165 Kč		0,5 hod * 120 Kč/hod = 60 Kč
Náhradní díly	1 400 Kč		1 050 Kč
Výnosy	1 565 Kč	Variabilní náklady	1 110 Kč
Příspěvek na úhradu	455 Kč		

Tab. 18. Příklad kalkulace zakázky č. 2 , zdroj: vlastní zpracování

Nyní můžeme vidět ziskovost druhé opravy. Firma zde využila rabat poskytnutý dodavatelem. Když se tedy náklady na díly sníží o 25%, tak i při menším použití práce než v případě prvním je příspěvek na úhradu větší. Podíl příspěvku na úhradu a výnosů zde činí 0,29. Znamená to tedy, že když vysoce rentabilní práci nahrazujeme méně rentabilními náhradními díly, průměrná hrubá rentabilita zakázky se nám snižuje.

Ukažme si to na posledním příkladě. Jedná se o jakousi alternativu druhé zakázky. Uvažme, že zákazník trvá na tom, že část výfuku nechce vyměnit za novou, ale chce ji nechat vyvařit svářečkou. Cena jednoho svařování (spotřebované svařovací plyny, opotřebovaná svařovací elektroda, spotřebovaná elektřina) se většinou pohybuje okolo 500 Kč. Mechanikovi pak takováto oprava výfuku trvá mnohem déle. Obvyklá délka trvání této operace jsou 3 hodiny.

Práce	3 hod * 330 Kč/hod = 990 Kč		3 hod* 120 Kč/hod = 360 Kč
Svařování	500 Kč		500 Kč
Výnosy	1 490 Kč	Variabilní náklady	860 Kč
Příspěvek na úhradu	630 Kč		

Tab. 19. Příklad kalkulace zakázky č. 2 (druhá alternativa) , zdroj: vlastní zpracování

Takže při využití druhé alternativy, tedy vyvaření prasklého výfuku, rabat nijak nepřispívá na fixní náklady a zisk. Příspěvek na úhradu je vyšší než u původní varianty. Porovnáme-li podíly příspěvků na úhradu a výnosů v první a druhé alternativě, dostaneme pro první alternativu hrubou rentabilitu 29% a pro druhou alternativu 42%. Je tedy evidentní, že vyvaření výfuku je pro firmu mnohem víc ziskové než výměna této prasklé části. I když cena pro zákazníka skoro stejná. Co se však týče praxe, vyvařování výfuku se ve firmě moc nedělá. Zákazníci jsou zdánlivě nesmyslně přesvědčováni, aby vadnou část vyměnili za novou. Toto má však své opodstatnění v netrvanlivosti opravy svářením. Zákazníci se vracejí kvůli novým prasklinám a domáhají se reklamace.

6 DOPORUČENÍ PRO VEDENÍ FIRMY

Za dobu mého působení ve firmě Auto Kretek jsem měl možnost se seznámit se s jejími přednostmi i slabými stránkami. V mé praktické části této bakalářské práce jsem analyzoval náklady a výnosy a přiřadil je jednotlivým oddělením. Pokud bych měl poukázat na některé problémy firmy, byly by o zejména následující.

Firma Auto Kretek má velmi bohatou a dlouhou historii. Z toho vyplývá, že má ve městě Nový Jičín jméno. Je známá mezi lidmi, má spoustu zákazníků. Jenomže vedení až příliš spoléhá na známé jméno firmy. V dnešní době musí přece i autoservisy dbát na to, aby získávali nové zákazníky. Firma je sice známá, ale dnes začíná podnikat mnoho malých řemeslníků, kteří jsou schopni poskytnout zákazníkům služby na stejné úrovni za nižší ceny. To by mělo vzít vedení na vědomí a snažit se o určitou propagaci. Průměrný počet denních zakázek na opravy automobilů se totiž stále snižuje. Tím se snížil i počet zaměstnanců, kteří se opravami zabývali.

I to že firma poskytuje stále stejné služby se už teď stává velkým problémem. Vlastně za celou dobu své existence nebyly zásadně změněny služby, které poskytuje přímo oddělení oprav. Nedochází k zásadním inovacím. Firma by mohla třeba tónovat skla, nebo začít s karosářskými pracemi, o ty je velký zájem. S tím souvisí třeba i tuning. Nápadů by se našlo mnoho. Jde hlavně o to, aby se využily prostory budov a drahé nakoupené vybavení. Fixní náklady totiž tvoří velkou položku nákladů. Ve firmě pracují vlastně jen dva mechanici, kteří nemají šanci využít naplno kapacitu budov.

Z analýzy ziskovosti oprav nám vyplynulo, jakým způsobem by měla firma opravovat automobily. Nejlepší by bylo co nejvíce se vyhýbat použití náhradních dílů a snažit se spravit ty staré. Protože ziskovost práce mechanika je mnohem větší než ziskovost použití náhradních dílů.

Pokud jsem zmínil malou snahu firmy získávat nové zákazníky pro opravy automobilů, tak v oddělení dopravy to platí dvojnásob. Všechny jízdy jsou vykonávány vlastně pro jednoho zákazníka, který zadává firmě zakázky. Tady v tomto případě bych důrazně doporučil diverzifikaci. Jeden zákazník může kdykoli přejít ke konkurenci a tím by se mohlo zkrachovat celé oddělení.

Kdybychom potom porovnali obě oddělení z hlediska ziskovosti. Zjistíme, že firma prodělává přirozený vývoj, že od méně ziskových aktivit upouští a více se věnuje více ziskovým aktivitám. Nebo-li upouští od oprav automobilů, a i vedení firmy se angažuje více v dopravě zboží, protože jí to přináší mnohem větší zisky.

Za velký problém považuji také to, že vedení společnosti téměř nesleduje, jak si z hlediska ziskovosti jednotlivá oddělení stojí. Mohla by nastat situace, že by oddělení oprav bylo ztrátové. Vedení by však na tuhle situaci nebylo schopné zjistit. Veškeré transakce jsou zahrnuty v jednom účetnictví, společném pro opravy i dopravu. Na jednu stranu byla zeštíhlena organizační struktura firmy. Vedení zaměstnávalo v minulosti příliš mnoho administrativních pracovníků. Určitě je velké plus, že firma zeštíhlením ušetřila na mzdách a dnes už třeba i práci účetní vykonává externí pracovník. Na druhou stranu však mělo zeštíhlení za následek právě menší informovanost vedení o ziskovosti činností.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce se zabývala analýzou ziskovosti vybraných činností ve firmě Auto Kretek, tedy zjišťováním hospodářského výsledku oddělení ve firmě a kalkulacemi nákladů na výkon.

V první části této práce jsem se zabýval rozborem literárních pramenů, tedy teoretickými poznatky, které pojednávají o nákladech a kalkulacích v manažerském účetnictví.

Poté jsem představil firmu Auto Kretek, její historii od založení až po současnost, současný stav. Rozebral jsem její organizační strukturu a vymezil pracovní náplň každého z pracovníků. Pokračoval jsem tím, že jsem spočítal samostatný hospodářský výsledek obou oddělení, rozdělil společné náklady a nakonec porovnal oba hospodářské výsledky. Dále jsem se zabýval kalkulací nákladů na výkon. Tedy uvedl jsem tři příklady oprav automobilů a názorně ukázal firemní kalkulační vzorec. Také jsem poukázal na položky účastnící se tvorby konečné ceny opravy. Zjistil jsem, že práce mechanika je víc rentabilní než použití náhradních dílů. To je důležité hlavně pro ty případy oprav, kdy lze práci nahradit tyto nové díly. To bylo konečně i podstatou mých doporučení pro vedení firmy. Navrhl jsem tedy určitá zlepšení, která by mohla zvýšit zisky firmy, ať už šlo o diverzifikaci zákazníků nebo větší orientaci na dopravu zboží.

Myslím že jsem udělal práci, která bude i pro firmu přínosem. Protože tato práce může poskytnout vedení firmy informace o ziskovosti oddělení a oprav jako prováděných činností.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví : V kontextu světového vývoje*. 1. vyd. Praha : Polygon, 1997. 450 s. ISBN 80-85967-98-7.
- [2] KRÁL, B. a kol. *Nákladové účetnictví*. 1. vyd. Praha: PORSPEKTUM, 1995. ISBN 80-7175-060-3.
- [3] KRÁL, B., HOLÍNSKÁ, E., MISTEROVÁ, J., POSPÍŠILOVÁ, M. *Vnitropodnikové účetnictví* 1.vyd. Praha: VŠE 1993. ISBN 80-7079-831-9.
- [4] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví : Kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [5] MACÍK, K.: *Jak kalkulovat podnikové náklady?* Ostrava : Montanex, 1994. ISBN 80-85780-16-X.
- [6] PASEKOVÁ, Marie. *Finanční účetnictví*. 3. vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2005. 297 s. ISBN 80-7318-302-1.
- [7] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2005. 228 s. ISBN 80-247-1195-8.
- [8] SYNEK, M. a kol., *Manažerská ekonomika*. Praha, GRADA, 2003. ISBN 80-247-0515-X.
- [9] SYNEK, M. a kol.: *Podniková ekonomika*. Praha, C.H. Beck, 2000. ISBN 80-7179-388-4.
- [10] SCHROLL, R., JANOUT, J., KRÁL, B., KRÁLÍČEK, V., *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství* Praha: TRIZONIA 1993. ISBN 80-85-573-23-7.
- [11] VYSUŠIL, J., *Optimální cena - odraz správné kalkulace*. Praha: PROFESS. ISBN 80-85235-17-X.
- [12] Interní materiály firmy Auto Kretek.
- [13] Materiály virtuální univerzity UTB ve Zlíně. [online]. [cit. 10.3. 2007]. Dostupné z WWW: <http://education.utb.cz>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

FN Fixní náklady

VH Výsledek hospodaření

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Bod zvratu [1,8].....	19
Obr. 2. Organizační struktura.....	33

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Závazky oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování	37
Tab. 2. Výdaje oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování	38
Tab. 3. Pohledávky oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování	40
Tab. 4. Příjmy oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování	41
Tab. 5. Hospodářský výsledek oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování.....	42
Tab. 6. Upravené závazky oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování	43
Tab. 7. Upravený výsledek hospodaření oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování.....	44
Tab. 8. Fixní náklady oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování.....	45
Tab. 9. Variabilní náklady oddělení oprav, zdroj: vlastní zpracování	45
Tab. 10. Pohledávky a závazky oddělení dopravy, zdroj: vlastní zpracování	46
Tab. 11. Výdaje oddělení dopravy, zdroj: vlastní zpracování.....	47
Tab. 12. Výsledek hospodaření oddělení dopravy, zdroj: vlastní zpracování	47
Tab. 13. Tvorba hodinového tarifu, zdroj: vlastní zpracování.....	48
Tab. 14. Tvorba ceny výkonu, zdroj: vlastní zpracování.....	49
Tab. 15. Schéma hrubého zisku z výkonu, zdroj: vlastní zpracování.....	49
Tab. 16. Příspěvek na úhradu, zdroj: vlastní zpracování	49
Tab. 17. Příklad kalkulace zakázky č. 1 , zdroj: vlastní zpracování	50
Tab. 18. Příklad kalkulace zakázky č. 2 , zdroj: vlastní zpracování	51
Tab. 19. Příklad kalkulace zakázky č. 2 (druhá alternativa) , zdroj: vlastní zpracování.....	51