

# **Návrh na zdokonalení kalkulačního systému ve společnosti MAGNETON a.s.**

Pavla Vaňharová

---

Bakalářská práce  
2006



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

**Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně**  
**Fakulta managementu a ekonomiky**  
Vyšší odborná škola ekonomická  
akademický rok: 2005/2006

## **ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Pavla VAŇHAROVÁ**  
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Finanční řízení podniku**

Téma práce: **Návrh na zdokonalení kalkulačního systému ve společnosti MAGNETON a. s.**

Zásady pro vypracování:

- 1. Prostudujte uvedenou literaturu se vztahem ke kalkulacím.**
- 2. S využitím odborné literatury a informací ze společnosti proveďte posouzení stávajícího kalkulačního systému.**
- 3. Navrhňte možnosti zlepšení systému kalkulací ve společnosti MAGNETON a. s.**

Rozsah práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

[1] KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-062-7.

[2] MACÍK, K. Jak kalkulovat podnikové náklady. Praha: Montanex, 1994. ISBN 80-85780-16-X.

[3] NESSIM, H., DODGE, R. H. Zásady a postupy tvorby cen. 1. vyd., Praha: Management Press, Ringier, 1997. ISBN 80-85943-34-4.

[4] OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J. Řízení nákladů. 1. vyd. Praha: HZ Editio s.r.o., 1998. ISBN 80-86009-24-6.

[5] VYSUŠIL, J. Optimální cena - odraz správné kalkulace. Praha: Profess. ISBN 80-85235-17-X.

Vedoucí bakalářské práce:

**Ing. Milan Pavlačka**  
EXT - Magneton a. s.

Datum zadání bakalářské práce:

**7. října 2005**

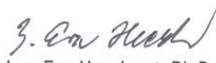
Termín odevzdání bakalářské práce:

**9. prosince 2005**

Ve Zlíně dne 4. listopadu 2005

  
Ing. Alena Dořková  
v zast. děkan



  
Ing. Eva Heczková, Ph.D.  
v zast. ředitel ústavu

## **ABSTRAKT**

Tato bakalářská práce je zaměřena na kalkulační systém jako nástroj řízení nákladů. Na základě analýzy současného stavu, která obsahuje sestavení kalkulačního vzorce, rozbor jednotlivých položek nákladů, popis způsobu přiřazování režijních nákladů a charakteristiku krycího příspěvku, je provedeno zhodnocení s cílem odhalit případné nedostatky a navrhnout možnosti zlepšení.

Tímto bych chtěla poděkovat panu Ing. Milanu Pavlačkovi za umožnění výkonu praxe ve společnosti MAGNETON a.s. a vedení při zpracování této bakalářské práce.

Dále bych chtěla také poděkovat paní Josefě Vykydalové za odbornou pomoc a cenné rady a připomínky, které mi poskytla při vypracování této bakalářské práce.

## OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>8</b>
<b>I TEORETICKO - METODOLOGICKÁ ČÁST</b> .....	<b>9</b>
<b>1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ</b> .....	<b>10</b>
<b>2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ</b> .....	<b>12</b>
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ .....	12
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ .....	12
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ .....	13
2.4 ČLENĚNÍ PODLE ODPOVĚDNOSTI ZA VZNIK .....	13
2.5 ČLENĚNÍ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ .....	13
<b>3 KALKULACE</b> .....	<b>15</b>
3.1 ZÁKLADNÍ POJMY .....	15
3.2 ALOKACE NÁKLADŮ .....	15
3.3 TECHNIKY KALKULACÍ .....	16
3.4 TYPY KALKULAČNÍCH VZORCŮ .....	16
<b>4 KALKULAČNÍ METODY</b> .....	<b>19</b>
4.1 METODY KALKULACE ÚPLNÝCH NÁKLADŮ (ABSORPČNÍ) .....	19
4.2 METODY KALKULACE NEÚPLNÝCH NÁKLADŮ (NEABSORPČNÍ).....	20
<b>5 KALKULAČNÍ SYSTÉM</b> .....	<b>23</b>
<b>II ANALYTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>24</b>
<b>6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>25</b>
6.1 PŘEDSTAVENÍ FIRMY .....	25
6.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	26
6.3 HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	26
6.4 VÝROBNÍ PROGRAM .....	27
6.5 ZPRÁVA PŘEDSTAVENSTVA O HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI V ROCE 2004.....	28
<b>7 ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU</b> .....	<b>29</b>
7.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM .....	29
7.2 ROZBOR POLOŽEK KALKULAČNÍHO VZORCE.....	30
7.3 ROZPOČET SAZEB VÝROBNÍ REŽIE NA ROK 2005.....	36
7.4 KRYCÍ PŘÍSPĚVEK.....	39
<b>8 ZHODNOCENÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU</b> .....	<b>41</b>
<b>9 NÁVRHY NA ZDOKONALENÍ</b> .....	<b>43</b>
<b>ZÁVĚR</b> .....	<b>46</b>

<b>RESUME .....</b>	<b>47</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>49</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>50</b>
<b>SEZNAM GRAFŮ A TABULEK.....</b>	<b>51</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>52</b>

## ÚVOD

V podmínkách tržní ekonomiky přispívá k úspěchu firem vybudovaný informační systém, jehož integrujícím prvkem je manažersky orientované účetnictví. Podniky si uvědomují, že v konkurenci obstojí pouze za předpokladu, že budou schopny efektivně řídit své náklady, výnosy a další faktory ovlivňující výnosnost vloženého kapitálu.

Ve své bakalářské práci jejíž přesný název je „Návrh na zdokonalení kalkulačního systému ve společnosti MAGNETON a.s.“ jsem se rozhodla zabývat právě problematikou kalkulačního systému jako nástroje řízení nákladů v průmyslovém podniku, který má mimořádný význam pro úspěšné rozhodování a řízení celého podniku. Kalkulační systém je po právu považován za samostatný obor informační soustavy podniku, který podává cenné informace důležité především pro řízení podniku. Kalkulace má však také mimořádně úzký vztah k dalším oborům informačního systému podniku, úzce souvisí především s rozpočtováním, dále s účetnictvím, statistikou a operativní evidencí. Tyto obory se navzájem prolínají a doplňují.

Cílem mé práce je analýza a zhodnocení stávajícího kalkulačního systému a navržení možnosti zdokonalení tohoto systému.

Bakalářská práce je rozdělena na teoreticko-metodologickou část a analytickou část. V první části jsem se zaměřila na oblast nákladů, provedla jsem obecnou charakteristiku nákladů a dále klasifikaci nákladů podle různých hledisek. Dále jsem se zaměřila na kalkulace, kde jsem objasnila základní pojmy, principy alokace a techniky kalkulací. Dále jsem se věnovala popisu kalkulačních metod a charakteristice kalkulačního systému. V druhé, tedy analytické části jsem nejdříve uvedla charakteristiku společnosti MAGNETON a.s. její základní fakta, organizační strukturu a výrobní program. Dále jsem se zaměřila na analýzu stávajícího kalkulačního systému a provedla jsem sestavení kalkulačního vzorce a rozbor jednotlivých nákladových položek, dále jsem popsala rozpočet sazeb režijních nákladů a charakteristiku krycího příspěvku. Na základě provedené analýzy jsem zhodnotila stávající kalkulační systém s cílem odhalit nedostatky a pokusila jsem se navrhnout opatření k odstranění zjištěných nedostatků, vedoucí ke zdokonalení kalkulačního systému společnosti

V závěru jsem shrnula zjištěné poznatky navržené možnosti zdokonalení.



# **I. TEORETICKO - METODOLOGICKÁ ČÁST**

## 1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ

Náklady jsou definovány ve finančním účetnictví jako celková spotřeba vynaložených prostředků a práce podle stanoveného kritéria členění podle nákladových druhů. Součet nákladů vyjadřuje náklady výkonů. Jde o úbytek ekonomického prospěchu projevující se poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který vede ke snížení vlastního kapitálu. Představují ekonomický zdroj „obětovaný“ na dosažení výnosu z prodeje. [4]

V nákladovém (manažerském účetnictví) jsou definovány náklady výkonu (výrobku či služby) na základě konkrétního rozhodnutí. Neexistují „jediné“ náklady výkonu, jejich vyčíslení je ovlivňováno - způsobem ocenění; - pravidly přiřazování nákladů. Jde o hodnotově vyjádřený, účelně vynaložený ekonomický zdroj podniku, účelově související s ekonomickou činností. Důraz je kladen na hospodárné vynakládání. [4]

V anglickém (německém) jazyce jsou náklady vyjádřeny samostatnými pojmy: náklad ve finančním účetnictví se označuje jako Expenses (Aufwand) v nákladovém účetnictví jako Costs (Kosten).

### Pojetí nákladů

a) Finanční (pagatorní), rozhodující pro finanční účetnictví.

Základní znaky:

- ocenění ve skutečných historických pořizovacích cenách,
- náklady jsou podloženy reálným výdajem peněz a to bezprostředně (mzdy) nebo v předchozích obdobích (odpisy),
- princip zachování hodnoty podniku - realizovat z prodeje výkonu minimálně stejnou částku, která byla vynaložena na pořízení výrobních faktorů.

b) Hodnotové, rozhodující pro nákladové účetnictví.

Základní znaky:

- ocenění v aktuálních cenách reprodukčně pořizovacích cenách,

- výrobní koloběh ekonomických zdrojů a uchování věcné substance podniku, cílem je schopnost podniku znovu obnovit spotřebované množství výrobních faktorů,
- kalkulační náklady tzv. neutrální, vyjádřené ve finančním účetnictví v jiné úrovni ocenění (odpisy, úroky) a tzv. dodatkové z hlediska finančního účetnictví neexistují (nájemné a mzdy). Kategorie fiktivních nákladů.

c) Ekonomické, rozhodující pro manažerské účetnictví.

Základní znaky:

- pro rozhodování do budoucnosti v krátkodobých i dlouhodobých úlohách,
- oportunitní náklady – náklady, které nezahrnují pouze oceněné úbytky ekonomických zdrojů, ale také oceněný prospěch, který podnik nerealizoval v důsledku toho, že tento zdroj nevyužil jiným alternativním způsobem (tzv. ušlé výnosy),
- podmínky, které musí být splněny: omezené finanční prostředky; minimálně 2 a více hodnocených variant; volba jedné z nich neumožňuje realizaci ostatních.

## 2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

### 2.1 Druhové členění

Základní nákladové druhy:

- spotřeba materiálu
- spotřeba externích prací a služeb
- mzdové a ostatní osobní náklady
- odpisy majetku
- finanční náklady

Vlastnosti:

- druhově vynaložené náklady, jsou prvotní
- jsou externí
- jsou jednoduché

### 2.2 Účelové členění

Z hlediska řízení hospodárnosti:

a) Náklady technologické, vyvolané technologií dané činnosti či operace (materiál), jsou zpravidla normovatelné.

b) Náklady na obsluhu a řízení, vynaložené na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu dané činnosti (energie, mzdy vedoucích pracovníků).

Z hlediska kontroly hospodárnosti:

a) Jednicové, související přímo s jednotkou dílčího výkonu, stanovovány podle norem.

b) Režijní, související s určitým časovým obdobím nebo s celkovým předpokládaným objemem výkonů za toto období, stanovovány podle rozvrhových metod.

### 2.3 Kalkulační členění

Je zvláštním druhem účelového členění a jedná se z hlediska příčinných vazeb o přiřazování nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován k tzv. kalkulační jednotici.

- a) Přímé – vztahují se ke konkrétnímu druhu výkonu.
- b) Nepřímé – jsou společné pro více druhů výkonů.

### 2.4 Členění podle odpovědnosti za vznik

Odpovědnostní středisko – vnitropodnikový útvar zodpovědný za vznik nákladů, další typy středisek: nákladové; ziskové; rentabilitní; investiční; výnosové atd.

Druhotné náklady – vznikají uvnitř podniku převodem dílčích výkonů mezi jednotlivými odpovědnostními středisky, jsou označovány za interní. Výše je dána množstvím dílčích výkonů a vnitropodnikovým oceněním.

### 2.5 Členění z hlediska potřeb rozhodování

V závislosti na objemu výkonů:

- a) Variabilní, mění se, se změnou objemu výkonů.
  - proporcionalní (konstantní), rostou přímo úměrně s objemem výkonů (jednicový materiál)
  - pod proporcionalní, rostou pomaleji než objem výkonů (opravy, údržba)
  - nad proporcionalní, rostou rychleji než objem výkonů (mzdy za přesčasovou práci)
- b) Fixní, nemění se, se změnou objemu výkonů, do doby skokové změny (změna ceny). (nájemné, energie, odpisy)

V závislosti na různých variantách zvažovaného rozhodnutí:

- a) Relevantní, jsou podstatné a budou ovlivněny rozhodnutím.
- b) Irelevantní, jsou nepodstatné, nebudou ovlivněny konkrétním rozhodnutím.

- c) Rozdílové, představují rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.
- d) Oportunitní, nejsou skutečné, neovlivňují peněžní tok, tzv. náklady obětované příležitosti. Jsou vymezené jako výnosy o které se podnik připravuje tím, že neuskutečňuje určitou alternativu dalšího rozvoje.

## 3 KALKULACE

### 3.1 Základní pojmy

Kalkulace je definována jako činnost, v níž se stanovují nebo zjišťují náklady na přesně specifikovanou jednotku výkonů, nebo také jako výsledek této činnosti, nebo část informačního systému podniku, která čerpá potřebná data z rozpočetnictví a nákladového účetnictví.

Kalkulace je závislá především na předmětu kalkulace na způsobu přiřazování nákladů a na struktuře nákladů.

Kalkulační jednice je přesně specifikovaná jednotka výkonů určená parametry, nutnými k odlišení od ostatních výkonů.

Kalkulované množství představuje počet jednotek výroby v dané sérii nebo v daném období, využívané především při sestavování výsledných kalkulací. [8]

### 3.2 Alokace nákladů

Představuje přiřazení nákladů příslušnému objektu. Cílem je zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu se zřetelem na rozhodovací úlohu a respektovat vztah nákladů k objektu.

#### **Principy alokace:**

- a) Princip příčinné souvislosti – přiřazujeme kalkulační jednici náklady, které příčinně vyvolala.
- b) Princip průměrování – přiřazování nákladů v průměru připadající na kalkulační jednici.
- c) Princip únosnosti – rozvrhování nepřímých nákladů s cílem účelové obhajoby ceny před zákazníkem.

#### **Alokační fáze:**

- a) Přiřazení přímých nákladů takovému objektu alokace, které příčinně vyvolal jejich vznik.

- b) Vyjádření vztahů mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Objekt je zprostředkující veličinou, vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a nepřímými náklady.
- c) Vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh výkonu.

### 3.3 Techniky kalkulací

Rozpočítávání nákladů na kalkulační jednici

a) přímé jednicové náklady a variabilní režie

- u předběžné kalkulace podle normy
- u výsledné kalkulace dělením

b) nepřímé náklady

- dělením (prosté, stupňovité, poměrovými čísly)
- přírážková metoda (pomocí rozvrhové základny v Kč tzv. procentní přírážka režie nebo v naturálních jednotkách tzv. sazba režie na jednotku)
- hodinový režijní paušál (alternativa přírážkové metody tzv. sazba režie v Kč na časovou jednotku)

Rozvrhová základna

Je spojovací veličina pro zprostředkování vztahu mezi nepřímými náklady a finálními výkony. K základním znakům patří: maximální míra příčinné souvislosti rozvrhové základny a nepřímých nákladů; měla by se měnit ve stejném poměru jako nepřímé náklady; měla by být snadno zjistitelná; měla by být dostatečně velká.

### 3.4 Typy kalkulačních vzorců

Univerzální kalkulační vzorec

Vychází z kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé, zobrazuje plné náklady tzn. bez rozlišení na fixní a variabilní. Vzorec je vhodný pro krátkodobé rozhodovací úlohy.



Vzorec:

1.Přímý materiál
2.Přímé mzdy
3.Ostatní přímé náklady
4.Výrobní režie
<hr/>
<b>Vlastní náklady výroby</b>
5.Správní režie
<hr/>
<b>Vlastní náklady výkonu</b>
6.Odbytové náklady
<hr/>
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>
7.Kalkulovaný zisk

Retrogradní kalkulační vzorec

Zobrazuje zpětnou návratnost nákladů z prodejní ceny, kalkulace vytvořená na základě poptávkového způsobu tvorby ceny.

Univerzální kalkulace variabilních nákladů

Vykazuje odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů, fixní a variabilní. Význam má především pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě.

Stupňovitá kalkulace variabilních nákladů

Je vylepšením kalkulace variabilních nákladů s podrobnějším členěním fixních nákladů alokovaných na principu příčinné souvislosti a fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů. Cílem je oddělit přímé a nepřímé fixní náklady.

Kalkulace relevantních nákladů

Vychází ze stupňovitého rozvrstvení fixních nákladů z hlediska jejich vztahu k peněžním tokům, na náklady, které mají vliv na peněžní toky (časové mzdy, nájemné), a které nikoliv (odpisy strojního zařízení).

#### Dynamická kalkulace

Vychází z tradičního rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé náklady a z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu a dále také z členění nákladů na fixní a variabilní. Využíván je zejména pro ocenění vnitropodnikových výkonů.

## 4 KALKULAČNÍ METODY

### 4.1 Metody kalkulace úplných nákladů (absorpční)

Umožňuje porovnat plné (průměrné) náklady výkonu s jeho tržní cenou, tedy zjistit zisk (ztrátu) z prodeje konkrétního výkonu nebo skupiny výkonů. Metoda je významná pro tzv. reprodukční úlohy, odpovídá na otázku, jaké náklady by měl výkon uhradit a nikoliv jaké náklady vyvolat. [8]

Je kalkulací, která staticky vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadajících na jednotku výkonu. Předpokladem je, že se nezmění objem a sortiment výkonů, který byl vzat za základ propočtu. Metoda je výhodná pro strategické a dlouhodobé řízení a rozhodování.

a) **Prostá metoda kalkulace** se používá v jednoduché výrobě, v níž je vyráběn pouze jeden druh výrobku a výroba se neustále opakuje. Tudíž na kalkulace nejsou kladeny žádné zvláštní nároky. Většinou se proto používá kalkulace dělením.

b) **Zakázková metoda kalkulace** se používá v kusové a malosériové výrobě. Předmětem kalkulace jsou jednotlivé výrobky nebo malé série stejných výrobků. Může však jít i o různé služby, které zahrnujeme pod pojmem zakázka. Jednotlivé výrobky se zhotovují podle objednávek, a proto sledujeme jednotlivé náklady podle úkonů na zakázce provedených. Používáme zde techniku přírážkové kalkulace. Výrobní režie se přiřazují na jednotlivé výkony přírážkovou metodou při použití jednicových mezd jako rozvrhové základny.

c) **Fázová metoda kalkulace** se používá jestliže výrobní proces je rozčleněn do několika výrobních úseků (fází). Tyto fáze výroby se liší druhem prováděných prací nebo také místně a někdy i časově. Náklady vynaložené v každé výrobní fázi se sledují samostatně, předmětem kalkulace tedy nejsou podnikové výkony, ale výrobní fáze. V každé fázi výroby se aplikuje prostá metoda kalkulace samostatně a výsledná kalkulace je součtem kalkulací podle jednotlivých fází a je vyjádřena v kalkulačním členění nákladů. [6]

Pod kalkulaci fázovou můžeme zařadit také náročnou metodu sdružené kalkulace. Používá se všude, tam kde vznikají současně hlavní a vedlejší výrobky a kde se vlivem poptávky stává někdy z výrobku hlavního výrobek vedlejší a naopak.[9]

d) **Rozdílové metody kalkulace** zjišťují odchylky mezi plánovanými a skutečnými náklady. Hlavními metodami jsou především normová metoda nebo metoda standardních nákladů.

Normová metoda kalkulace se používá především v hromadné či velkosériové výrobě. Metoda ovšem předpokládá dokonalé vybudování soustavy norem a systematické sledování nejen odchylek v tomto směru, ale také změn norem. Změny jsou totiž nástrojem k řízení výroby pozitivním směrem tj. k trvalému snižování nákladů. [9]

Metoda standardních nákladů propočítává náklady směrem dopředu (do budoucna) a později je srovnává se skutečností. Vzniklé odchylky se analyzují nejen podle příčin vzniku a odpovědnosti za ně, ale i z hlediska využití kapacity jednotlivých výrobních faktorů. Odchylky materiálové se například rozkládají na vliv ceny a vliv množství, odchylky mzdové se rozkládají na vliv mzdové sazby a vliv produktivity, odchylky režijních nákladů se rozkládají na vliv využití kapacity, vliv změny nákladů a vliv produktivity režijní práce.[9]

## 4.2 Metody kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční)

Základem metod kalkulace uvedených v kapitole 4.1. je přiřazení všech nákladových složek jednotlivým výkonům. V případě změny stupně využití výrobní kapacity se změní také podíl fixních nákladů na jeden výrobek, což se však v absorpční kalkulaci neodrazí. Tato nespolehlivost absorpčních kalkulací vedla ke vzniku neabsorpčních kalkulačních metod, které neberou v úvahu všechny kalkulační položky.

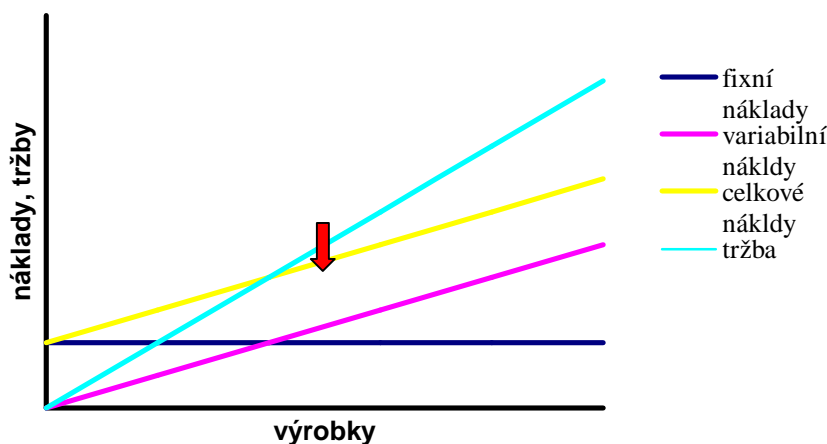
a) **Metoda kalkulace variabilních nákladů** reaguje na nedostatky absorpční kalkulace, nejdůležitějším třídícím hlediskem ve struktuře kalkulačního vzorce je členění na fixní a variabilní náklady. Metoda klade důraz na přiřazení variabilních nákladů kalkulovaným výkonům, tyto náklady zpravidla zahrnují jednicové náklady a variabilní režii a předpokládá, že jsou příčinně vyvolány jednicí konkrétního výkonu. Předpokladem je při růstu či

poklesu výroby i růst či pokles těchto nákladů. Zaměřením na příčiny vzniku a zejména změn ve vývoji nákladů, má význam pro řízení hospodárnosti odpovědnostních středisek. [4]

Fixní náklady jsou považovány za nedělitelné bloky, které jsou vynakládány na zajištění podmínek pro výrobu a prodej v daném časovém období. V praxi nastává případ, že ne každý výrobek vyvolává fixní náklady a ne každý prodej jednotlivého výrobku tvoří zisk. Cena výrobku může být tedy nižší než skutečné celkové náklady, ale vyšší než variabilní náklady. Přesto může být jeho výroba výhodná. Zavádí se zde pojem „příspěvek na úhradu,“ což je částka, kterou výrobek přispívá k úhradě fixních nákladů. Tyto náklady by vznikly i kdyby se výrobek nevyráběl. Z toho vyplývá, že výroba zdánlivě ztrátových výrobků může být výhodná, protože snižuje fixní náklady, které zatěžují výrobu ostatních výrobků.

Výpočet:  $\text{příspěvek} = \text{cena výrobku} - \text{variabilní náklady}$

b) **Analýza bodu zvratu**, při této analýze jsou zkoumány vztahy mezi tržbami, náklady a ziskem. Jednotlivé relace mezi těmito veličinami jsou zjišťovány matematicky a graficky. Pro její použití je třeba přesně odlišovat variabilní a fixní náklady, což může v praxi činit problémy. Cílem analýzy bodu zvratu je určit co nejpřesněji „bod zvratu“ tj. takový objem produkce, ve kterém se vyrovnávají celkové náklady podniku s celkovými příjmy.



Graf č. 1: Znárodnění bodu zvratu [zdroj vlastní]

Z tohoto grafu je patrné, že bod zvratu je v místě, kde se rovnají celkové náklady s celkovými výnosy podniku. Produkce v tomto bodě je „x“ výrobků a zisk podniku se při této produkci rovná nule. Uvažujeme-li proporcionální vývoj variabilních a neměnnost fixních nákladů, pak jakékoliv zvyšování produkce nad bod zvratu povede ke zvyšování zisku podniku. Maximální zisk pak bude dosahován při stoprocentním využití výrobní kapacity.

### **Kalkulace metodou ABC**

Důvodem vzniku kalkulační metody ABC, byl fakt, že tradiční kalkulační postupy nebyly schopny zobrazit vyšší nákladovou náročnost u nad standardně upravovaných zakázek (výrobků) podle individuálních potřeb zákazníků. Nad standardní zakázky se vyznačují vyššími nároky na různé pomocné a obslužné činnosti (doprava, balení, kontrola kvality, servis) a vedou k růstu režijních nákladů.

Jedná se o tzv. dvoustupňovou kalkulační metodu:

1. stupeň zahrnuje zjištění režijních nákladů příčinně souvisejících s jednotlivými aktivitami.
2. stupeň zahrnuje rozdělení režijních nákladů aktivit na kalkulační jednici z celkového objemu produkce.

Výhodou metody je poskytování přesnějších informací o režijních nákladech jednotlivých činností což je důležité zejména u nestandardně upravovaných výrobků. Slouží jako obhajoba vyšší ceny před zákazníkem. Nevýhodou je finanční nákladnost a náročná evidence.

## 5 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Tvoří ho jednotlivé druhy kalkulací a vhodné kalkulační metody. Pro správné rozhodování v procesu řízení je nutné zvolit vhodný druh kalkulace a kalkulační metody. Kalkulační systém je jedním z důležitých nástrojů v řízení podniku a při jeho aplikaci se sledují základní cíle: ovlivňovat spotřebu práce, získávat podklady pro plánování nákladů a tvorbu zisku a hodnotit dosahované úspory přímých nákladů.

Hlavním cílem kalkulačního systému je zabezpečit metodickou jednotu všech druhů kalkulací používaných v podniku a to proto, že jednotlivé úkoly při sestavování různých druhů kalkulací jsou rozděleny mezi různé útvary v podniku. Z tohoto hlediska má zajistit vztah především mezi technickou přípravou výroby, rozpočtnictvím a účetnictvím.

Z hlediska času sestavení rozlišujeme následující kalkulace:

**Předběžná**, sestavuje se před zahájením výrobního procesu. Stanoví, určí nebo odhadnou se v ní náklady, které na jednici pravděpodobně vzniknou. Je důležitá především při sestavování podnikatelského záměru, určování prodejní ceny kalkulační jednice, zajišťování dodávek surovin apod. Rozlišuje se kalkulace: **Propočtová**, sestavovaná v okamžiku, kdy nejsou stanoveny technicko-hospodářské normy. Týká se orientačního propočtu předběžných nákladů u nově zaváděných nebo inovovaných výrobků. **Normová**, sestavuje se podle stanovených norem. Dále se rozlišuje: *Normová plánová*, která se sestavuje zpravidla na roční období, ale v průběhu roku je upravována o předpokládané změny výrobních podmínek. *Normová operativní*, je sestavována podle norem platných v daném operativním období, které odpovídají skutečným výrobním podmínkám. Tyto normy se mění při každé změně technologického postupu, organizace práce apod.

**Výsledná**, která vyčísluje skutečné náklady, které si vyžádalo provedení určitého výkonu představujícího kalkulační jednici. Zpravidla na podkladě účetních záznamů. Výsledné kalkulace vlastních nákladů je možné sestavovat dvěma metodami: *Metoda přímá*, na základě údajů vnitropodnikového a finančního účetnictví se zjistí skutečné náklady. *Metoda nepřímá*, na základě operativní kalkulace vlastních nákladů s ohledem na odchylky jednotlivých položek kalkulace od běžných norem. Tato metoda se označuje jako rozdílová metoda.

## **II. ANALYTICKÁ ČÁST**



## 6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

### 6.1 Představení firmy

Vznik společnosti se datuje rokem 1926, jako továrny na elektromagnetické zapalování. Společnost MAGNETON a.s. v dnešní podobě byla založena ke dni 1. ledna 1994. MAGNETON je akciová společnost, jejíž základní jmění činí přibližně 300 milionů Kč. Firma využívá tzv. německý model řízení v čele s dozorčí radou a představenstvem.

Výrobky firmy MAGNETON nacházejí své zákazníky mezi renomovanými výrobci automobilů po celém světě. Své výrobky dodává do téměř 50 zemí všech kontinentů. V řadě z nich má svá obchodní zastoupení. Mezi nejvýznamnější partnery patří například firma ŠKODA AUTO ČR, JOHN DEERE SAS-Usine de Saran, Francie, TATRA a.s., Kopřivnice, DETVARUS-Moskva, Rusko, APEX- SERVICE LTD., Plovdiv, Bulharsko, KOMERC INVEST EXIM – Beograd, Srbsko, Lisa Dräxlmaier GmbH, Vilsbiburg, Německo, MOTORES JOHN DEERE, S.A.de C.V., Toreón, Mexico, Holger Christiansen A/S – Esbjerg, Dánsko atd.

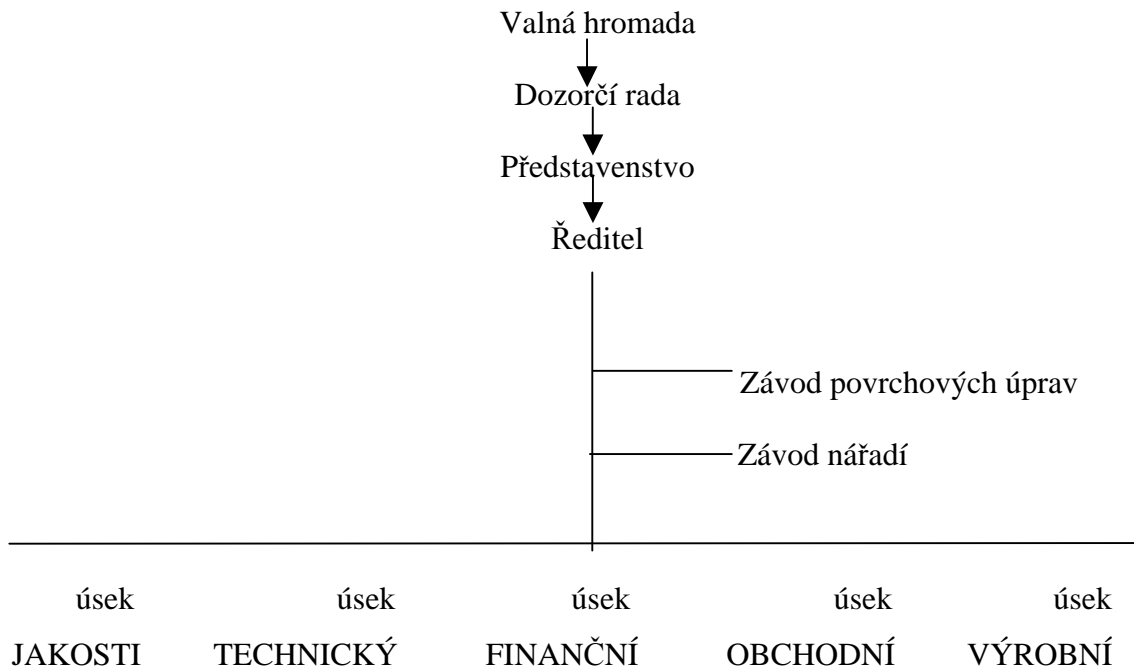
Podniková kultura vychází z orientace na zákazníky, z poznávání jejich preferencí, potřeb a záměrů, a jejich dovedení do konkrétní strategie rozvoje výroby a prodeje. Zákazníci dávají firmě a jejím zaměstnancům práci a perspektivu, proto musí být hlavním cílem všech zaměstnanců vysoká jakost, spolehlivost a včasnost dodávek výrobků, perfektní pořádek v dokumentaci i na pracovištích a udržování dobrého jména akciové společnosti.

Firma MAGNETON sídlí v Kroměříži. Město s bezmála 30 tisíci obyvateli je přirozeným centrem regionu s dobrou infrastrukturou. Kroměříž je vyhlášena svými historickými památkami zapsanými do seznamu světového dědictví UNESCO.

#### Základní fakta

Právní forma	akciová společnost
Základní jmění	297.572 tis. Kč
Počet zaměstnanců	963
Počet kusů akcií	692 028 ks
Jmenovitá hodnota	430 Kč

## 6.2 Organizační struktura



Podrobnější schéma organizační struktury je uvedeno v příloze č.1

## 6.3 Historie společnosti

1926 Založen MAGNETON – továrna na elektromagnetické zapalování.

1938 MAGNETON, s.r.o. je součástí zbrojovky Brno až do r. 1945

1945 Po znárodnění je MAGNETON, s.r.o. včleněn do firmy PAL

1970 MAGNETON mezi prvními firmami na světě zahajuje výrobu bezkontaktního elektrického zapalování pro osobní automobily (Tatra 613)

1980 Zahájení činnosti nástrojárny

1988 Spuštění provozu nové galvanovny

1994 Založení akciové společnosti MAGNETON. Získání certifikátu ISO9001 – certifikace anglickou firmou LLOUDS REGISTER.

1998 Získání certifikátů QS9000, získání ocenění „Nejlepší dodavatel“ od firmy John Deere

2001 Opětovné získání certifikátu ISO 9001 a nově i TS 16949

2003 Audit společnosti LRQA a obhájení certifikátů ISO 9001 a ISO/TS 16949

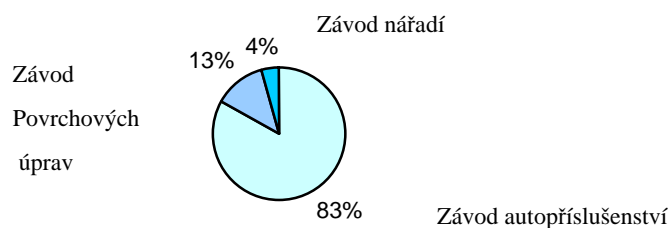
2004 Dokončen vývoj nového startéru „Axiál“

2005 Zahájení sériové výroby pro VW.

## 6.4 Výrobní program

Výrobky firmy MAGNETON směřují především do oblasti automobilového průmyslu. Jsou používány v motorech osobních i nákladních aut, v autobusech v zemědělských a stavebních strojích i v dalších speciálních aplikacích. Výrobní program je rozdělen do několika závodů.

Hlavním závodem je závod Autopříslušenství 443, jenž vytváří cca 85% obrátu firmy. Závod povrchových úprav i závod nářadí tvoří samostatnou ekonomickou jednotku v rámci firmy. Jejich produkce je určena především pro podporu výroby v hlavním závodě. Část výrobní kapacity však využívají i pro své vlastní zákazníky.



Graf č. 2: Podíl závodů na celkovém obrátu v roce 2004 [zdroj vlastní]

Základní sortiment **závodu autopříslušenství** tvoří alternátory, startéry, relé a bimetalové pojistky. Dále vyrábí celou řadu dalších výrobků jako např. systémy zapalování pro motory na alternativní pohon.

**Závod povrchových úprav** poskytuje široký sortiment technologií v oblasti galvanických, chemických a mechanických povrchových úprav, lakování a v oblasti tepelného zpracování materiálů.

**Závod nářadí** nabízí široký sortiment přípravků, jednoúčelových strojů a výrobních linek, obráběcích služeb a výrobu forem pro plasty a hliník.

Závody jsou jedny z nejmodernějších svého druhu v Evropě. Výrobní linky jsou z velké části plně automatizovány. Velká kapacita závodu a moderní technologie tak umožňují zvládnout i velké zakázky ve velmi krátkém čase. Celá produkce odpovídá kvalitativním standardům podle norem ISO 9001 a QS 9000. Provoz závodů odpovídá i všem současným ekologickým předpisům a s rezervou splňuje všechny emisní limity

## **6.5 Zpráva představenstva o hospodaření společnosti v roce 2004**

V roce 2004 dosáhla společnost celkového obrátu 901 980 tis. Kč. Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb činily 665 694 tis., což je v porovnání s rokem 2003 nárůst o 24 310 tis. Kč. Mimo základního navyšování obrátu nebylo možno řídit výrobu a prodej s cílem dosáhnout maximální hodnoty zisku a to z toho důvodu, že ve společnosti chyběly jakékoli řídicí ukazatele. Nebylo proto možno realizovat základní princip řízení: výše zisku předchází prioritně výši obrátu.

Proto byl v druhé polovině roku 2004, rozbořem a vyhodnocováním úplných výrobních nákladů, položen základ ke controllingu ekonomiky výroby, správních nákladů a jednotlivých prodejů finálních výrobků. Současně byly zavedeny kontrolní ukazatele jako MU (mark-up), v období od ledna 2005. Již první výsledky rozborů ekonomiky prodejů jednotlivých komodit identifikovaly ve srovnání s cenovou situací na trhu rezervy ve tvorbě reálných prodejních cen. Používání standardních prvků komerční práce jako zajištění kursového rizika nebylo ve společnosti vůbec aplikováno. Jen tak se mohlo i díky absenci jakékoliv formy controllingu ve společnosti stát realitou, že cenová úroveň největšího odběratele firmy John Deere nebyla za posledních deset let nikdy vyhodnocena resp. s ohledem na vývoj kurzu EUR/CZK a USD/CZK s partnerem korigována. Operativní ztráta proto činila u tohoto jediného zákazníka v roce 2004 28%, přičemž 8 – 10% představuje výplatu provize vlastní smíšené společnosti Magneton France. Korekce tohoto a obdobných ekonomicky nevýhodných smluvních závazků patří k hlavním úkolům nového hospodářského vedení v roce 2005.

## 7 ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

### 7.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém ve společnosti MAGNETON vychází z předpokladu, že výroba je uskutečňována na základě kontraktů dohodnutých s odběrateli na období jednoho kalendářního roku dopředu. Výroba je jen v malé míře uskutečňována pro volný trh.

Kalkulační systém je tvořen

a) **Předběžnou kalkulací**, která je sestavována na začátku kalendářního roku na základě podkladů z dlouhodobého obchodního plánu společnosti, který vychází z kontraktovaného sortimentu a to na jeden rok.

V průběhu roku zpravidla nedochází ke změnám, které by měli za následek potřebu přepočtu předběžné kalkulace. Dochází pouze k mírným výkyvům, od stanoveného plánu vyčísleného předběžnou kalkulací a tyto odchylky jsou v měsíčních intervalech sledovány a vyhodnocovány.

Zjištěné informace o odchylkách jsou významným podkladem pro správné rozhodování a řízení obchodní činnosti společnosti.

b) **Výsledná kalkulace** je ve společnosti sestavována čtvrtletně a na konci daného ročního období, s cílem zjistit dodržení plánové kalkulace a případné odchylky, včetně rozboru příčin vzniku kladných či záporných odchylek, které představují na jedné straně úspory a na druhé překročení stanovených nákladů.

Hodnocení nákladů je ve společnosti prováděno jak na úrovni úplných nákladů v klasickém členění na přímé a nepřímé náklady, tak jsou dále sledovány položky tzv. smíšených nákladů v dalším podrobnějším členění podle závislosti na objemu výroby tedy na variabilní náklady a na fixní náklady které jsou sledovány v podobě tzv. krycího příspěvku.

Krycí příspěvek je vytvořen rozdílem tržeb z prodaných výrobků a variabilních nákladů včetně variabilní režie. Hodnota příspěvku je sledována a vyhodnocována za každý měsíc.

Dříve věnovala společnost také pozornost výpočtu tzv. hrubého rozpětí což představovalo rozdíl prodejní ceny výrobků a hodnoty materiálových nákladů. Vzhledem k nevyužitelnosti tohoto ukazatele společnost od tohoto výpočtu upustila. Podrobnějšímu rozboru krycího příspěvku jehož výpočet je pro společnost důležitou informací je věnován prostor v další části této práce.

Společnost MAGNETON, využívá pro sestavení kalkulací následující kalkulační vzorec. Tento vzorec má z části podobu „Dynamické kalkulace.“ Vychází z tradičního kalkulačního rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé náklady. Jeho vypovídací schopnost je však rozšířena a to možností dalšího členění v položkách tzv. smíšených nákladů na složku variabilních a fixních nákladů. Přesněji se jedná o položku výrobní režie, která je rozdělena na variabilní režii, fixní režii a zvláštní složku výrobní režie tvoří položka nad tarifní složka mzdy.

#### Podoba kalkulačního vzorce:

PKV 010	Přímý materiál	}	Přímé náklady
020	Přímé mzdy		
030	Kooperace		
040	Ostatní přímé náklady		
<hr/>		}	Nepřímé náklady
120	Nad tarifní složka mzdy		
140	Variabilní režie		
<hr/>			
150	Fixní režie		
<hr/>			
160	Správní režie		

## 7.2 Rozbor položek kalkulačního vzorce

### Přímé náklady

**Přímý materiál** je položka, ve které vzhledem ke složitosti a druhové rozmanitosti výroby nelze v daném rozsahu této práce přesně určit všechny druhy materiálu, které jsou použity. V zásadě se jedná o spotřebu materiálu, který je použit při výrobě jednotlivých výrobků a který lze přiřadit k určitému výkonu. K výrobě autopříslušenství je zapotřebí například

těchto druhů materiálů: pásová ocel, měděné pásy, různé druhy ložisek, pružin, šroubů, podložek, olejů, impregnantů, lepidel apod.

**Přímé mzdy**, jedná se o tarifní mzdy a průměrné nad tarifní složky jednotlivých pracovníků výrobní dílny a to včetně příspěvku na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Jednotlivé výrobky se skládají z mnoha operací, které jsou ohodnoceny podle stanovených technologických postupů, kde je určena třída práce a doba trvání operace. Jsou to tedy mzdové náklady příčinně související s jednotlivými operacemi při bezprostředním uskutečňování konkrétního výkonu.

**Kooperace** neboli externí spolupráce představuje náklady vynaložené za služby jiných podnikatelských subjektů, které jsou potřebné při realizaci určitých výkonů vzhledem k jejich technické náročnosti, specializaci, popřípadě časového nedostatku.

**Ostatní přímé náklady**, které jsou přiřazovány k výkonům na principu příčinné souvislosti, ale svým charakterem v podobě odborných a speciálních operací je nelze zařadit do předcházejících dvou skupin přímých nákladů. Jsou zde zahrnuty například náklady na operace se speciálním nářadím.

Nepřímé náklady

**Nad tarifní složka mzdy** zahrnuje mzdové náklady, které jsou vypláceny odborným a kvalifikovaným pracovníkům. Jedná se o nadprůměrnou nad tarifní složku mzdy jednotlivých pracovníků oproti dílenským hodnotám.

**Variabilní režie** zahrnuje náklady na výrobu, které není možné přiřadit k jednotlivým výkonům, ale jejich výše se mění se změnou objemu výroby. Společnost člení tyto náklady do pěti základních skupin a to náklady na pracovníky, nářadí, energie, opravy a ostatní. K rozboru jednotlivých skupin nákladů jsem přistoupila v další části této práce.

**Fixní režie** zahrnuje náklady na výrobu, které jsou společné pro více druhů výrobků a jejichž výši nemá vliv na objem výroby, jsou to náklady za určité období. Tato složka nákladů bude také dále rozebrána v další části této práce.

**Správní režie** představuje náklady spotřebované v jednotlivých správních střediscích, které společnost dělí na střediska: jakosti; vývoje; personální; ekonomické; obchodu; ředitel-

ství a majetku. Součástí správní režie jsou i odbytové náklady. Sazba správní režie je stanovena korunách na normo hodinu.

Vzorec pro výpočet sazby správní režie: součet nákladů správních středisek očištěný o případné výnosy se rozdělí podle koeficientu tržeb za prodané výrobky mezi tři závody společnosti (závod autopříslušenství 443, závod náradí, závod povrchových úprav) a suma připadající na hlavní obor 443 se vydělí potřebou normo hodin kontraktovaného sortimentu podle výrobního plánu a výsledkem je sazba správní režie v Kč/Nh.

Výpočet:

náklady správních středisek:	63 143 838,- Kč
koeficient tržeb oboru 443:	0,80243
potřeba Nh kontrakt. sortimentu:	723 287

$$(63\,143\,838 * 0,80243) / 723\,287 = 70,- \text{ Kč/Nh}$$

Sazba správní režie pro kalkulační vzorec v předběžné kalkulaci na rok 2005 činí 70,-Kč na jednu Nh.

Náklady správních středisek zahrnují například mzdy a platy THP, náklady na leasing, náklady na pojistné a daně, na propagaci, na energii, na spoje, náklady na záruční opravy, bankovní výlohy apod.

### **Rozbor variabilní režie**

Náklady režijní variabilní jsou náklady zachycené z části ve finančním účetnictví sloužícím pro externí uživatele a především pro zjištění daňového základu a z části zachycené na účtech vnitropodnikového účetnictví sloužící především pro interní uživatele (vedení společnosti). Vnitropodnikové účetnictví vede společnost pro své potřeby ve formě dvou okruhového, decentralizovaného účetnictví tzn., že každý účetní případ je účtován podvojně prostřednictvím účtů střediskových převodů.

Jak už bylo dříve zmíněno jedná se o náklady, které jsou dále rozděleny do skupin a to skupiny lidi, náradí, energie, opravy a ostatní. Jednotlivé skupiny zahrnují tyto náklady podle jednotlivých účtů.



## Skupina lidí:

- režijní mzdy a platy
  - ostatní mzdy
  - ostatní složky mzdy
  - dovolená
  - zákonné sociální a zdravotní pojištění
- } náklady finančního  
účetnictví
- převod mzdových nákladů z vnitropodnikového účetnictví

## Skupina nářadí:

- spotřeba komunálního nářadí
  - DHM měřící technika
  - opravy nářadí a nástrojů
- } náklady finančního  
účetnictví
- SN do 40 000,-Kč
  - DHM měřící tech. zkušební
  - opravy nářadí a nástrojů
- } náklady vnitropodnikového  
účetnictví

## Skupina energie:

- spotřeba el. energie
  - spotřeba plynu k tech.
  - spotřeba vody k tech.
  - stočné
- } náklady finančního  
účetnictví
- tlakový vzduch
  - tlakový vzduch zúčtování
- } náklady vnitropodnikového  
účetnictví

## Skupina opravy:

- spotřeba režijního materiálu na opravy
  - opravy DLHM strojní
  - opravy nářadí a nástrojů
- } náklady finančního  
účetnictví

- opravy strojní
  - opravy nářadí a nástrojů
- } náklady vnitropodnikového  
účetnictví

Skupina ostatní:

- spotřeba výrobního režijního materiálu
  - spotřeba ochranných pomůcek
  - náklady na likvidaci odpadu
  - náklady na likvidaci odpadu - náklady vnitropodnikového účetnictví
- } náklady finančního  
účetnictví

### Rozbor fixní režie

Náklady fixní režijní patří také mezi náklady, které jsou sledovány jak ve finančním účetnictví tak ve vnitropodnikovém účetnictví. Jedná se o náklady za určité období, které jsou společné pro různé výkony. Jednotlivé závody a úseky mají pevně stanovený limit v procentech, který určuje přípustný objem čerpání fixních nákladů. Toto procento stanovuje řídicí středisko a výsledek je nazýván „dynamický rozpočet fixních nákladů.“

Náklady podle jednotlivých účtů:

Ostatní náklady výkonu 5..09

- manka a škody
- úroky z prodlení
- tvorba a zúčtování opravných položek

Ostatní fixní 5..3

- spotřeba paliva
- daň z nemovitosti
- nájemné leasing
- cestovné do limitu
- spotřeba energií
- bankovní výlohy
- propagační materiál

## Fixní náklady na pracovníky 5..4

- ostatní sociální náklady
- ostatní osobní náklady
- mzdy THP
- penzijní připojištění
- vzdělávání 80%
- odměny členům orgánů společnosti
- příspěvek na stravu

## Fixní náklady na jakost 5..7

- materiál na záruční opravy
- náklady na certifikaci
- náklady na ověření etalon

## Fixní náklady na opravy 5..5

- preventivní prohlídky DLHM
- opravy údržba zkušebních strojů
- opravy DLHM stavební

## Odpisy 5..6

- ZC DLHM při likvidaci
- odpisy DLHM dle odpisového plánu
- odpisy DLNM dle odpisového plánu

## Vnitropodnikové ostatní fixní náklady 8..3

- ostatní energie
- stěhování strojů
- cestovné
- nájemné

## Vnitropodnikové fixní náklady na opravy 8..5

- opravy DLHM stavební
- opravy ostatní

Vnitropodnikové fixní náklady na jakost 8..7

- zmetky ověřovacích sérií
- převod nákladů na viníka
- vyřízené reklamace od dodavatele

### 7.3 Rozpočet sazeb výrobní režie na rok 2005

#### Závod autopříslušenství

Dané sazby výrobních režii jsou stanoveny podle jednotlivých dílen, které jsou číselně označeny a také celkem za celý závod. Sazby jsou vypočteny v korunách na normo hodinu. Rozvrhovou základnou pro výpočet sazeb je celková potřeba normo hodin na dílnu stanovená podle obchodního plánu společnosti na základě kontraktovaného sortimentu.

Sazba výrobní režie PKV 120 nad tarifní složka mzdy je stanovena jako podíl nákladů nad tarifní složky mzdy dílny a celkové potřeby normo hodin na jednotlivé dílny a celkem.

Sazba výrobní režie PKV 140 variabilní režie je stanovena jako podíl celkových nákladů skupin: náradí, energie, opravy a ostatní a celkové potřeby normohodin na jednotlivé dílny a celkem.

Sazba výrobní režie PKV 150 fixní režie je stanovena jako podíl celkových fixních nákladů a celkové potřeby normo hodin. Součástí fixní režie je také ještě správní režie závodu, která je stanovena jako podíl celkových správních nákladů a celkové potřeby normo hodin. Tato sazba je vypočtena pouze celkem.

Výpočet sazeb:

Sazby režii	dílna 1323	dílna 1361	dílna 1372	dílna 1374	Celkem
Nh vykázané	185 165	207 240	219 576	105 434	717 415
Náklady na prac.	2 554 784	3 427 294	4 326 876	823 415	11 132 369
<b>Sazba VR 120</b>	<b>13,79</b>	<b>16,54</b>	<b>19,70</b>	<b>7,81</b>	<b>15,52</b>
Náklady variabilní	19491954	6 101 880	5 404 423	2499 119	33 497 376
<b>Sazba VR 140</b>	<b>105,27</b>	<b>29,44</b>	<b>24,6</b>	<b>23,7</b>	<b>46,69</b>
Náklady fixní					18 129 864
Sazba fixní režie					25,27
Správní nákl. závodu					21 509 452
Sazba SRZ					29,98
<b>Sazba VR 150</b>					<b>55,25</b>

Tabulka č. 1: Rozpočet výrobních režii v závodu autopříslušenství.

[zdroj vlastní]

### Závod povrchové úpravy

Dané sazby výrobních režii jsou stanoveny podle jednotlivých linek. Sazby jsou vypočteny v korunách na měrnou jednotku zpracované plochy (kg,dm). Rozvrhovou základnou pro výpočet sazeb je velikost zpracované plochy.

Sazba VR PKV 120 nad tarifní složka mzdy je vypočtena podílem nákladů na pracovníky jednotlivých linek a velikosti zpracované plochy v měrných jednotkách.

Sazba VR PKV 140 variabilní režie je vypočtena podílem ostatních variabilních nákladů jednotlivých linek a velikostí zpracované plochy v měrných jednotkách.

Sazba VR PKV 150 fixní režie je vypočtena podílem celkových fixních nákladů jednotlivých linek a velikostí zpracované plochy v měrných jednotkách.

Výpočet sazeb:

Sazby režii	linka2 kg	linka3 dm	linka4 dm	linka5 dm	linka6 kg	linka7 dm
Zpracovaná plocha	446 297	1 392 580	1530 678	2 926 852	449 212	13 637 974
Náklady na prac.	1 32 4869	1 104 058	1 324 869	4 195 419	1 472 077	10 157 330
Sazba VR 120	2,97	0,79	0,87	1,43	3,28	0,74
Náklady variabilní	1 754 260	2 067 175	449 625	7 539 124	2129 731	8 853 809
Sazba VR 140	3,93	1,48	0,29	2,58	4,74	0,65
Náklady fixní	949 636	2 265 903	1 179 992	3 183 717	958 999	5 918 462
Sazba VR 150	2,13	1,63	0,77	1,09	2,13	0,43
<b>Sazba VR celkem</b>	<b>9,03</b>	<b>3,90</b>	<b>1,93</b>	<b>5,10</b>	<b>10,15</b>	<b>1,83</b>

Tabulka č. 2: Rozpočet sazeb výrobních režii v závodu povrchové úpravy.

[zdroj vlastní]

### Závod nástrojárna

Dané sazby výrobních režii jsou stanoveny podle jednotlivých pracovišť. Sazby jsou vypočteny v korunách na normo hodinu. Rozvrhovou základnou pro výpočet sazeb jsou Nh. Specifikem závodu nástrojárna jsou náklady na konstruktérské práce, které se vyčleňují ze správní režie a jsou samostatnou složkou kalkulačního vzorce, vychází se z mezd konstruktérů, z nákladů, které lze jednoznačně přiřadit k jejich činnosti (jako např. odpisy ZP – výpočetní technika, spotřeba režijního materiálu).

Sazba VR PKV 120 nad tarifní složka mzdy je vypočtena podílem nákladů na pracovníky celkem a celkové potřeby normo hodin.

Sazba VR PKV 140 variabilní režie je vypočtena podílem celkových variabilních nákladů a celkové potřeby normo hodin.

Sazba VR PKV 150 fixní režie je vypočtena podílem celkových fixních nákladů a celkové potřeby normo hodin.

Sazba konstruktérů je stanovena podílem nákladů na konstruktérské práce a časového fondu daného roku.

Výpočet sazeb:

Sazby režii	Soustruh	Fréza	Lis	Svářeč	Ostření	Celkem
Nh vykázané	11 685	17 725	12 615	14 675	15 229	96 009
Náklady variabilní	368 597	668 510	174 138	475 493	466 625	2153 636
<b>Sazba VR 140</b>	<b>31,54</b>	<b>37,72</b>	<b>13,80</b>	<b>32,40</b>	<b>30,64</b>	<b>22,43</b>
Náklady na pracovníky						4320 405
<b>Sazba VR 120</b>						<b>45,00</b>
Náklady fixní						8708 976
<b>Sazba VR 150</b>						<b>90,71</b>
Náklady konstruktérů						1199 340
Časový fond						3 744
<b>Sazba konstruktérů</b>						<b>320,33</b>

Tabulka č. 3: Rozpočet sazeb výrobních režii v závodě nástrojárna.

[zdroj vlastní]

## 7.4 Krycí příspěvek

Je tvořen v zásadě krycím příspěvkem KPI. a KPII. KPI. představuje zdroje vytvořené ve výkonové oblasti tzn. tržby a změny stavu nedokončené výroby, polotovary a hotové výrobky. Po odpočtu variabilních nákladů, připočtení přínosů odchylek od normy a cenových rozdílů vzniká KPII.

Ten je tvořen na podnikové úrovni a slouží jako základ pro stanovení limitů čerpání fixních nákladů. Tento zdroj je dále korigován o časové rozlišení osobních nákladů. Současně je snížen o předem stanovený úkol v zisku. Metodicky vychází z vnitropodnikového účetnictví, to znamená, že obsahuje i vnitropodnikové náklady a výkony.

Vyhodnocení tvorby a čerpání krycího příspěvku a aktualizace jeho vývoje se provádí měsíčně a slouží zejména pracovníkům obchodního úseku pro optimální stanovení prodejní ceny a pro propočty dopadů sortimentních změn prodejního plánu. Sledování dosažených výsledků v oblasti krycího příspěvku a srovnávání s plánovaným úkolem je velmi nutné. Při jakékoliv odchylce je nutné její vyhodnocení a přijmutí opatření k eliminaci ztrát a naopak pro příznivé odchylky vytvořit podmínky pro jejich opakování. Část pohyblivé složky mezd pracovníků obchodního úseku je vázána na plnění tohoto ukazatele.

Společnost sleduje v měsíčních intervalech jak jednotlivé výrobky přesněji jejich představitelé se podílí na tvorbě krycího příspěvku. Z tržeb za prodané výrobky je vypočten krycí příspěvek, který se vydělí počtem kusů daného představitele výrobků a zjistí se absolutní výše krycího příspěvku na jednotku představitele. Představitel je zástupce výrobků s podobnou užitnou hodnotou a tedy podobným charakterem výroby a nákladovou náročností. Tyto informace jsou důležité zejména pro rozhodovací úlohy o sortimentních změnách výroby, určení ceny výrobků apod.

Podrobná skladba tvorby a čerpání krycího příspěvku je zobrazena v příloze č. 2



## 8 ZHODNOCENÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Cílem analýzy bylo odhalit případné nedostatky kalkulačního systému společnosti. Při zkoumání současného stavu kalkulačního systému jsem neshledala žádné nedostatky v pravém slova smyslu. Společnost využívá pro svou činnost léty vytvářený a upravovaný kalkulační systém, který přesně odpovídá potřebám její činnosti na úrovni výroby, obchodu, řízení a rozhodování a to jak v krátkém tak v dlouhém období.

Kalkulační systém společnosti MAGNETON a.s. bych na základě provedené analýzy zhodnotila jako velmi dobře propracovaný a přizpůsobený podmínkám ve společnosti. Systém je založen na předběžné kalkulaci nákladů na období jednoho roku, která vyplývá z charakteru výroby a je přizpůsobena obchodní strategii společnosti. V pravidelných čtvrtletních intervalech je předběžná kalkulace konfrontována se skutečným vývojem spotřeby nákladů v podobě sestavení výsledné kalkulace.

Pro kalkulaci nákladů je vnitropodnikovou směrnicí sestaven kalkulační vzorec pro přesný rozpočet nákladů vynakládaných na výrobu v jednotlivých závodech společnosti. Pro potřeby správného rozhodování v úlohách dlouhodobého charakteru jsou náklady rozděleny na přímé a nepřímé což umožňuje ocenění zásob v úplných nákladech. Velkým přínosem pro sledování a efektivní řízení nákladů je skutečnost, že kalkulační vzorec dále člení náklady výrobní režijní na variabilní a fixní složku.

Naopak nevýhodou zůstává zahrnutí ostatních režijních nákladů, které obsahují smíšené náklady do jedné položky, správní režie. Tímto shrnutím správních nákladů se společnost vzdává možnosti na přesnější sledování a podrobnější vyčíslení nákladů na složku variabilních a fixních nákladů, které vede k efektivnímu řízení a možnosti úspor nákladů na straně jedné nebo intenzivnějšímu využití stávajících kapacit na straně druhé. Položka správní režie zahrnuje totiž náklady na odbyt, které je právě možno sledovat samostatně za účelem dalšího zpřesnění přiřazování nákladů.

Společnost má dále velmi dokonale propracovaný systém rozpočtů výrobních režii v jednotlivých závodech. Dané sazby jsou stanovovány přírážkovou metodou, prostřednictvím co nejpřesněji zvolené rozvrhové základny. Ve dvou ze tří závodů je zvolena za rozvrhovou základnu potřeba normo hodin, která je stanovena podle technologických postupů výroby a jednotlivých výrobních operací a to na základě obchodního plánu společnosti,

který vychází z kontraktovaného sortimentu výroby. Tato základna zaručuje velmi přesné a věrohodné rozpočítání výrobních režijních nákladů, které jsou společné pro více druhů výrobků. V hlavním závodě jsou sazby variabilní režie stanoveny podle jednotlivých dílen což může vést k nepřesnému rozvržení nákladů. Jelikož se každá z dílen skládá z dalších dílčích pracovišť, které mají odlišnou nákladovou náročnost. A zde je možnost pro další zdokonalení a zpřesněné stanovení sazeb výrobní variabilní režie.

Další součástí analýzy kalkulačního systému společnosti je tvorba, sledování a vyhodnocování krycího příspěvku. Výpočet krycího příspěvku dotváří perfektní zpracovanost kalkulačního systému společnosti. Zahrnuje velmi důležité informace nejen pro správné řízení a rozpočítávání nákladů, ale také informace o celkové hospodářské činnosti podniku. Ukazuje zda společnost dodržuje stanovený obchodní plán a jakého dosahuje hospodářského výsledku.

## 9 NÁVRHY NA ZDOKONALENÍ

Jedna z možností na zdokonalení kalkulačního systému společnosti je sestavení nového kalkulačního vzorce, který bude obsahovat další rozčlenění položky správní režie na správní režii a odbytovou režii. Další samostatnou položku bude tedy tvořit odbytová režie, kde je možné další členění nákladů na složku variabilních a složku fixních režijních nákladů.

### Nová podoba kalkulačního vzorce:

PKV	010	Přímý materiál	}	Přímé náklady
	020	Přímé mzdy		
	030	Kooperace		
	040	Ostatní přímé náklady		
	120	Nad tarifní složka mzdy	}	Nepřímé náklady
	140	Variabilní režie		
	150	Fixní režie		
	210	Správní režie		
	310	Odbytová variabilní režie		
	320	Odbytová fixní režie		

### Rozbor položky správní režie

Zde bych zahrнула pouze náklady jednotlivých správních úseků, jako jsou úseky: jakosti; vývoje; personální; ekonomické; ředitelství a majetku. A náklady obchodního úseku bych zahrнула do nákladů odbytových.

### Rozbor položky odbytové režie

Zde bych zařadila náklady spotřebované v obchodním úseku, který tvoří středisko marketingu, expedice a správy. Jelikož náklady střediska marketingu nesouvisí přímo s náklady na

odbyt přiřadím tyto náklady k ekonomickému úseku a tedy do nákladové položky správní režie.

Jedná se tedy o náklady, které souvisí s prodejem vyráběných výrobků, které jsou společné pro více druhů výrobků. Jednotlivé náklady lze určit v závislosti na objemu výroby na variabilní a fixní náklady.

Patří sem například náklady:

Variabilní režijní

- přepravné v ceně výrobků
- náklady na provize
- DHM palety, obaly
- ostatní náklady na odběratele (speciální balení)

Fixní režijní

- mzdové náklady
- náklady na spoje
- nájemné
- spotřeba energie
- leasing
- přepravné

Podrobné rozčlenění kalkulačního vzorce na náklady variabilní a fixní zdůrazňuje mimo jiné časový pohled na vytváření zisku či ztráty a nový pohled na fixní náklady, které více než s konkrétními výkony souvisí s příslušným časovým obdobím. Tyto náklady je třeba spojovat s obdobím jejich vzniku bez ohledu na to, zda výkony vytvořené v tomto období byly prodány či nikoliv. Tento nový pohled má značný význam při zjišťování žádoucí úrovně zisku do budoucnosti.

Hlavní předností tohoto kalkulačního vzorce je přístup k řízení hospodárnosti fixních a variabilních nákladů. Řízení variabilních nákladů je založeno na stanovení nákladového úkolu, který se odvíjí z jejich vztahu k jednici, a na snaze eliminovat vznik odchylek od

tohoto úkolu. Řízení fixních nákladů naproti tomu v hlavní míře souvisí s optimálním využitím vytvořených kapacit.

### **Rozpočet nákladů režijních variabilních**

Jako jednu z dalších možností na zdokonalení kalkulačního systému bych navrhla zpřesnění kalkulace a rozpočtu výrobních režijních nákladů až na úroveň pracoviště. Dosavadní rozpočty režijních výrobních nákladů jsou v hlavním závodu autopříslušenství prováděny na úrovni dílen. Variabilní režie je tedy používána zprůměrovaná na úrovni dílny a při tomto způsobu rozpočtu se může snadno stát, že výsledek pro konkrétní výrobek nemusí být zcela správný. Je-li dosahováno velké rozpětí mezi prodejní cenou a výrobními náklady, pak tato nepřesnost nijak zvlášť nevádí, blíží-li se však toto rozpětí nule, může naopak hrát roli naprosto klíčovou.

Jako příklad lze uvést skupinu podobných výrobků, které, procházejí pracovišti určité dílny. Jeden z těchto výrobků však potřebuje navíc nějakou energeticky náročnou operaci např. žíhání v malé peci. Je-li výrobní režie (zahrnující i energii) zprůměrovaná na dílnu, pak jsou spotřebou této pícky zatíženy i výrobky, které ji ve skutečnosti vůbec nepotřebují a naopak ten jeden výrobek je jí zatížen daleko méně, než by bylo potřeba. Velmi nepříznivé ekonomické důsledky to pak začne mít v okamžiku, kdy zákazník začne výrazně navyšovat objednávky právě na tento jeden výrobek a objednávky na ostatní utlumí. Podle dosavadní kalkulace bude sice každý prodaný kus tohoto výrobku přinášet nějaký (byť malý) krycí příspěvek, ve skutečnosti se však firma začne propadat do ztráty, aniž by tušila proč.

Řešení takovýchto „záhadných“ případů spočívá právě ve zpřesnění kalkulace. V uvedeném příkladě by to znamenalo začít energii klíčovat až na pracoviště a náklady na ni pak zahrnovat jen do těch výrobků, které daným pracovištěm skutečně procházejí. Po takovémto zpřesnění se pak může ukázat, že výrobní náklady na výrobek procházející píckou jsou vyšší než jeho prodejní cena a každý prodaný kus tedy namísto generování krycího příspěvku naopak prohlubuje ztrátu firmy. Teprve takto zpřesněné informace pak mohou být dobrým podkladem pro následné manažerské rozhodnutí.

## ZÁVĚR

V dnešní době globalizace a stále ostřejšího konkurenčního boje mezi firmami, kdy jsou ceny produktů v podstatě stanoveny trhem, nabývá na významu právě úloha co nejpřesnějšího a dokonalého kalkulování nákladů. Přesná kalkulace nákladů vedoucí k jejich snižování se stává jedinou možností jak může firma zvyšovat svůj zisk. Kalkulace dále poskytují množství informací, které mohou sloužit k hodnocení rentability výkonů a tudíž i efektivity činnosti firmy. Ukazují také výši a strukturu nákladů a zisk připadající na kalkulační jednici. Zároveň slouží jako podklad pro plánování a následně pro kontrolu.

Ve své bakalářské práci jsem se zabývala analýzou a zhodnocením kalkulačního systému ve společnosti MAGNETON a.s. Na základě teoretických poznatků uvedených v teoreticko-metodologické části jsem provedla obecnou a komplexní analýzu stávajícího kalkulačního systému jako celku, s důrazem na odhalení jeho nedostatků.

Při následném zhodnocení byly definovány nedostatky v oblasti členění nákladových položek kalkulačního vzorce a dále v oblasti přiřazování nepřímých výrobních nákladů v hlavním závodě, autopříslušenství. Vyústěním této práce je tedy návrh opatření vedoucích ke zpřesnění a zefektivnění stávajícího kalkulačního systému. Prvním opatřením je sestavení nového kalkulačního vzorce s podrobnějším rozčleněním jednotlivých nákladových položek a druhým opatřením je zavedení přesnějšího způsobu rozpočtu výrobních režijních variabilních nákladů. Tyto návrhy byly formulovány na základě porovnání teoretických poznatků z praktickou situací ve společnosti.

Oba tyto návrhy mají za cíl zdokonalení kalkulačního systému a především zpřesnění v oblasti řízení nákladů a jejich přiřazování k jednotlivým výkonům. Což považuji za dosažení cíle, zadaného v úvodu této bakalářské práce a doufám, že tyto návrhy budou pro společnost praktickým přínosem.

## RESUME

Der Betrieb, der seine Produkte auf dem Markt mit einer hohen Konkurrenz anbietet, muss wissen, dass der Preis des Produktes von dem Markt bestimmt wird und es gibt hier keine Möglichkeit die Preise zu steigern. Es gibt also klar, dass die einzige Möglichkeit, wie die Firma ihren Gewinn erhöhen zu können, ist die Betriebskosten zu senken. Wenn die Firma ihre Kosten wirksam senken will, muss sie ihre Struktur optimal verändern, Grund sind sehr wichtig ihre genaue Gliederung und die folgende Zuordnung zu den einzelnen Leistungen.

Die Kalkulation leistet eine grosse Menge von Informationen, die zur Bewertung der Rentabilität von den Leistungen dient und damit dient sie auch zur Effektivität der Firmentätigkeit. Die Kalkulation zeigt auch die Höhe- und Struktur der Kosten und den Gewinn für das einzelne Produkt. Die Kalkulation ist zusätzlich Grundlage für die Planung der Kosten und für die folgende Kontrolle.

Für die Firma MAGNETON habe ich meine Bachelorarbeit „Der Vorschlag für vervollkommen des Systems der Kalkulationen in der Aktiengesellschaft MAGNETON“ ausgearbeitet.

Meine Bachelorarbeit ist in zwei Teile geteilt, in den theoretisch-methodologischen Teil und in den analytischen Teil. In dem ersten Teil habe ich mich auf den Bereich der Kosten konzentriert, ich habe die Kosten charakterisiert und von verschiedenen Standpunkten klassifiziert. Weiter folgt die Erklärung der Grundbegriffe, z.B. die Kalkulation, das Prinzip der Allokation und Kalkulationstechniken. Weiter beschrieb ich Methoden der Kalkulation und charakterisierte das System der Kalkulation.

In dem analytischen Teil stellte ich die Gesellschaft MAGNETON a.s. vor. Weiter habe ich die Analyse und die Bewertung des Systems der Kalkulation durchgeführt, mit dem Akzent auf Feststellung seiner Mängel. Bei der Bewertung habe ich diese Mängel definiert. Es geht um schlechte Gliederung der Kosten im Kalkulationsmuster und die ungenaue Allokation der indirekten Kosten im Betrieb Autozubehör. Das Ziel meiner Bemühung war die Massnahmen zu vorschlagen, die zur Genauigkeit und Effektivität des Systems der Kalkulation führen. Die Erste Massnahme ist die Zusammenstellung einen

neuen Kalkulationsmuster mit ausführlicher Gliederung der Kosten. Die Zweite Massnahme ist die Einführung neuer Weise, wie die Regiekosten zu allozieren. Diese Vorschläge wurden aufgrund des Vergleichs der theoretischen Informationen und der praktischen Situation in der Gesellschaft formuliert. Beide Vorschläge haben das Ziel das System der Kalkulation vor allem vervollkommet ins Bereich der Führung der Kosten und ihre Allokation zu einzelnen Leistungen.

Ich hoffe, dass die Feststellung der Mängel und meine Vorschläge der Möglichen Lösung in dieser Bachelorarbeit für die Firma ein praktischer Beitrag sein können.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] HURTA, J. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: VUT FaME, 1997.
- [2] CHROLL, R., BÁČA, J., JANOUT, J. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha, SNTL, 1990. ISBN 80-03-00382-2.
- [3] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 12. vyd. Praha: Polygot 2003. ISBN 80-7273-084.
- [4] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-062-7.
- [5] LAZAR, J. *Manažerské účetnictví – kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2001. ISBN 80-7169-985-3.
- [6] MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady*. Praha: Montanex, 1994. ISBN 80-85780-16-X.
- [7] NESSIM, H., DODGE, R. H. *Zásady a postupy tvorby cen*. 1. vyd. Praha: Management Press, Ringier, 1997. ISBN 80-85943-34-4.
- [8] OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: HZ Editio s.r.o., 1998. ISBN 80-86009-24-6.
- [9] VYSUŠIL, J. *Optimální cena – odraz správné kalkulace*. 1. vyd. Praha: Profess. ISBN 80-85235-17-X.
- [10] ČECH, J. *Bakalářská práce, Zhodnocení systému kalkulací ve společnosti TRANZA, a.s.* UTB FaME Zlín, 2005.
- [11] ZAVADILOVÁ, H. *Bakalářská diplomová práce, Hodnocení stávajícího kalkulačního systému v a. s., FT VUT Zlín*, 1997.
- [12] Interní směrnice společnosti MAGNETON, a.s., 2003
- [13] Výroční zpráva společnosti MAGNETON, a.s., za rok 2004
- [14] [www.magneton.cz](http://www.magneton.cz)

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

PKV	Položka kalkulačního vzorce
THP	Technicko-hospodářský pracovník
ZP	Základní prostředky
SN	Speciální nářadí

**SEZNAM GRAFŮ A TABULEK**

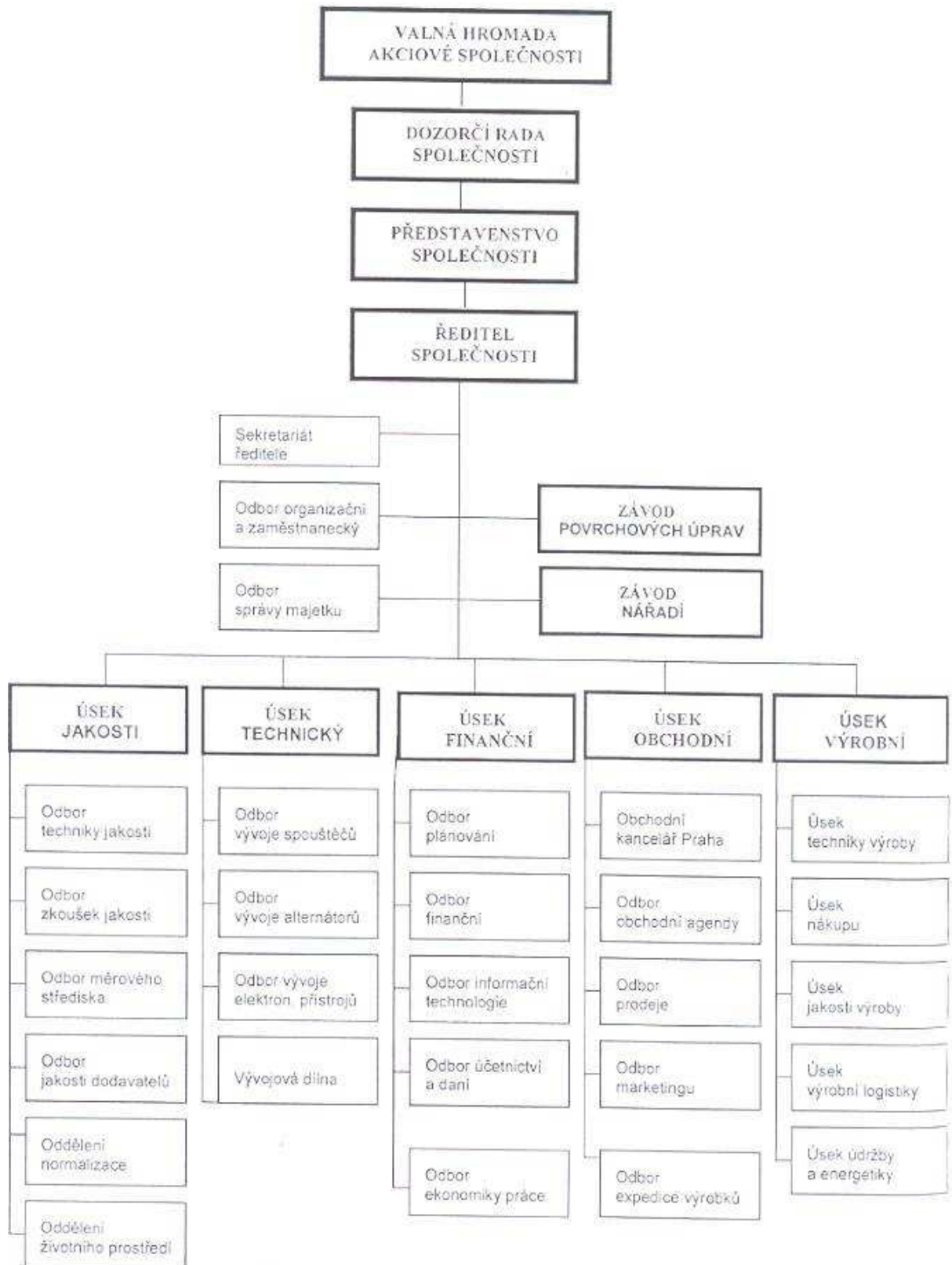
<i>Graf č. 1: Znázornění bodu zvratu [zdroj vlastní] .....</i>	<i>21</i>
<i>Graf č. 2: Podíl závodů na celkovém obratu v roce 2004 [zdroj vlastní] .....</i>	<i>27</i>
<i>Tabulka č. 1: Rozpočet výrobních režii v závodu autopříslušenství. ....</i>	<i>37</i>
<i>Tabulka č. 2: Rozpočet sazeb výrobních režii v závodu povrchové úpravy.....</i>	<i>38</i>
<i>Tabulka č. 3: Rozpočet sazeb výrobních režii v závodu nástrojárna. ....</i>	<i>39</i>

## SEZNAM PŘÍLOH

P I Organizační struktura společnosti.

P II Struktura krycího příspěvku.

# PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI



## PŘÍLOHA P II: STRUKTURA KRYCÍHO PŘÍSPĚVKU

Rok 2005

<b>TVORBA KRYCÍHO PŘÍSPĚVKU</b>	443	Tržby 443 Vyskladnění (vntrop.cena) Ostatní přímé obchodní náklady
	<b>Krycí příspěvek 443</b>	
		Tržby ZPÚ
	<b>Krycí příspěvek z tržeb ZPÚ</b>	
		Tržby a aktivace ZNR
		Zisk z tržeb
		FR z externích zakázek
		FR z interních zakázek
	<b>Krycí příspěvek z tržeb ZNR</b>	
		Tržby vývoje
	<b>Krycí příspěvek z tržeb vývoje</b>	
		Tržby repase
	<b>Krycí příspěvek z tržeb repase</b>	
	<b>Zisk z prodeje materiálu ost.útvárů</b>	
<b>KP Z VÝROBKŮ A SLUŽEB</b>		
<b>ODCHYLKY</b>		Cenové rozdíly 443
		Odehlky materiálu 443
		Odehlky pracovní 443
		Kurzové rozdíly
<b>ODCHYLKY CELKEM</b>		
<b>KP K ROZDĚLENÍ</b>		
<b>PODNIKOVÁ SPOTŘEBA</b>		Odpisy
		Leasingy, nájmy
		Úroky, penále
		Pojistné, daně
		Management
		Sociální program (přísp.na stravu ap.)
		Jakost (audity, reklamace)
		Vývojové projekty
		Služby a ostatní
		Hardware
		Těplo
	Výnosy	
<b>PODNIKOVÁ SPOTŘEBA CELKEM</b>		
<b>Časové rozlišení</b>		
<b>ÚTVAROVÁ SPOTŘEBA</b>	<b>FIXNÍ NÁKLADY ÚTVARŮ</b>	THP, dohody, odstupné
		Služby
		Energie, voda
		Materiál režijní
		Opravy
		Jakost
		Ostatní
	dotace	
	<b>Fixní náklady útvárů celkem</b>	
	<b>VARIAB. REŽIE</b>	Tvorba VR
		lidi (rozdíly)
		náklady
		energie
		údržba
ostatní		
<b>Odchylka variabilních režii</b>		
<b>Odchylky mat. a prac. ostatních</b>		
<b>HV útvárů</b>		
<b>ÚTVAROVÁ SPOTŘEBA CELKEM</b>		
<b>OCÍŠTĚNÝ PHV</b>		
Statutární orgány		
Majetkové operace		
Ostatní mimofádné operace		
<b>HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK</b>		

