

Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, S.r.o.

Josef Večeřa

Bakalářská práce
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Josef Večeřa**
Osobní číslo: **M12651**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Analýza nákladu a jejich řízení ve společnosti XY, s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních zdrojů a zpracujte teoretické poznatky pojednávající o nákladech a nástrojích řízení nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost XY, s.r.o.
- Zpracujte analýzu nákladů a jejich řízení ve společnosti XY, s.r.o.
- Zhodnoťte výsledky analýz a na základě zjištěných nedostatků formulujte závěrečná doporučení pro společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management Accounting for Business. 3. vyd. London: Thomson Learning, 2004. ISBN 978-1-84480-1552-7.

HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995, 100 s. ISBN 80-7175-025-5.

LANG, Helmut. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-717-9419-8.

POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

.....
Josef Verčič
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů a jejich řízení se zaměřením na výrobní náklady ve společnosti XY, s.r.o. Práce se skládá ze dvou částí. A to z části teoretické a praktické. Teoretická část je sumarizací informací dostupných z literárních zdrojů k danému tématu. Obsahuje popis jednotlivých druhů členění nákladů, analýzu body zvratu a popis základních nástrojů řízení nákladů jako jsou kalkulace či rozpočtnictví. Praktická část obsahuje charakteristiku společnosti, analýzu celkových nákladů, členění na fixní a variabilní náklady a analýzu bodu zvratu. Dále se pak podrobně zabývá analýzou výrobních nákladů. Na závěr jsou v této práci uvedena doporučení pro zlepšení řízení nákladů a jejich snížení, která vyplynula z provedených analýz.

Klíčová slova: analýza, náklady, bod zvratu, rozpočtnictví, variabilní a fixní náklady

ABSTRACT

Content of this thesis is focusing on cost analysis and their managing in the company XY, s.r.o. This work is complete from two parts. In theoretical part we could find information, which helping us understand the topic. Individual parts content sorting costs, breakeven point and description of basic tools for managing costs for example calculation or budgeting. Practical part is composed of description of company, cost analysis, separating fixed and variable costs and breakeven point analysis. In the conclusion we could find recommendation for the company, which helps with decreasing costs or their effective managing.

Key words: Analysis, Costs, Breakeven point, Budgeting, Variable and Fixed costs

Tímto bych chtěl poděkovat paní Ing. Šárce Papadaki, Ph.D. za odborné vedení mé bakalářské práce.

Také děkuji finančnímu oddělení společnosti XY, s.r.o. za věnovaný čas a poskytnuté materiály.

Na závěr bych chtěl poděkovat své rodině za podporu a trpělivost, kterou mi věnovali při zpracování této práce.

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

OBSAH

ÚVOD.....	9
CÍLE A POUŽITÉ METODY.....	10
I TEORETICKÁ ČÁST.....	11
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	12
1.1 PŘÍJMY A VÝDAJE	12
1.2 VÝNOSY A NÁKLADY.....	12
1.3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT	12
2 POJETÍ NÁKLADŮ	13
2.1 DRUHOVÉ TRŽDĚNÍ NÁKLADŮ	15
2.2 ÚČELOVÉ TRŽDĚNÍ NÁKLADŮ.....	15
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ NA VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY	17
2.4.1 Variabilní náklady	17
2.4.2 Fixní náklady.....	19
2.4.3 Kombinace fixních nákladů a variabilních nákladů-smíšené náklady.....	20
2.5 DALŠÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
2.5.1 Oportunitní (alternativní) náklady.....	20
2.5.2 Utopené náklady.....	20
2.5.3 Relevantní a irelevantní náklady.....	21
2.6 ANALÝZA BODU ZVRATU.....	21
2.7 PROVOZNÍ PÁKA	23
3 KALKULACE	25
3.1 KALKULAČNÍ VZORCE	25
3.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM	26
3.3 METODY KALKULACE	27
4 ROZPOČETNICTVÍ.....	30
4.1 ČLENĚNÍ ROZPOČTŮ	31
4.2 FÁZE TVORBY ROZPOČTŮ	33
4.3 HLAVNÍ ROZDÍLY MEZI US GAAP A ČESKÝM ÚČETNICTVÍM V NÁVAZNOSTI NA ROZPOČETNICTVÍ	34
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	35
II PRAKTICKÁ ČÁST	36
6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	37

6.1	ZÁKLADNÍ PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	37
6.2	HISTORIE.....	37
6.3	KLASIFIKACE DLE CZ-NACE	38
6.4	STRUČNÁ ANALÝZA ODVĚTVÍ.....	38
6.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	40
6.6	POČTY ZAMĚSTNANCŮ	41
6.7	SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	42
6.7.1	Silné stránky.....	43
6.7.2	Slabé stránky	43
6.7.3	Příležitosti	43
6.7.4	Hrozby.....	43
7	VLASTNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.....	44
7.1	ZHODNOCENÍ EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ FIRMY	44
7.2	HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ	45
7.3	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	48
7.4	ROZČLENĚNÍ NÁKLADŮ NA FIXNÍ A VARIABILNÍ SLOŽKY	49
7.5	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	50
7.6	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY	51
7.7	PODROBNÁ ANALÝZA SLOŽEK SPOTŘEBY MATERIÁLU.....	53
7.7.1	Popis jednotlivých složek spotřeby materiálu.....	53
7.7.2	Objemové vyjádření podílu složek materiálové spotřeby.....	56
7.7.3	Finanční vyjádření spotřeby jednotlivých složek materiálové spotřeby na 1t sazí.....	59
8	ROZPOČETNICTVÍ.....	61
8.1	POPIS SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ VE SPOLEČNOSTI XY S.R.O.	61
8.2	ANALÝZA ROZPOČTŮ A ODCHYLEK	62
9	SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI	65
10	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ	67
	ZÁVĚR	69
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	70
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	72
	SEZNAM OBRÁZKŮ	73
	SEZNAM TABULEK.....	74
	SEZNAM PŘÍLOH.....	75

ÚVOD

V dnešní době neustálého utahování opasků a křehkého ekonomického růstu, který by se mohl kdykoli otočit v další vleklou recesi, je téma řízení a snižování nákladů pro většinu společností jedním z jejich strategických cílů. Sám jsem nyní jako zaměstnanec v mezinárodní společnosti svědkem snižování nákladů, kdy vedení společnosti stanovilo jasný cíl snížení celkových nákladů a hledání možných rezerv. A to ať už formou samotného snížení nákladů či jejich efektivního řízení, které je nedílnou součástí každé efektivní a ziskové společnosti. Z toho důvodu jsem si vybral pro zpracování bakalářské práce právě téma Analýza nákladů a jejich řízení ve společnosti XY s.r.o. Osobně toto téma považuji za velice aktuální a zajímavé.

Tato bakalářská práce je rozdělena do dvou částí. První z nich je část teoretická, ve které se budu zabývat rešerší dostupných literárních zdrojů na téma řízení nákladů. Jako první se budu zabývat pojetím nákladů a jejich tříděním. Dále bych zde chtěl popsat nejběžnější nástroje řízení nákladů, jako jsou kalkulace či rozpočtnictví. Informace získané z této části aplikuji v druhé praktické části bakalářské práce.

V praktické části nejdříve představím analyzovanou společnost prostřednictvím její charakteristiky, na kterou bude navazovat zkrácená SWOT analýza a pro možnost částečného porovnání obdobných firem ve stejném oboru, zde také provedu zkrácenou analýzu nákladových položek společností řazených dle CZ-NACE. Posléze se budu zabývat vlastní analýzou nákladů, kde bych chtěl zmínit základní ekonomické ukazatele společnosti pro ujasnění celkové ekonomické situace analyzované společnosti. Pokračovat budu vertikální a horizontální analýzou nákladů a jejich druhovým členěním. Celkové náklady následně rozčlením mezi variabilní a fixní náklady, a získané hodnoty nákladů použiji ke zpracování bodu zvratu. V analýze nákladů bych se chtěl především zaměřit na výrobní náklady. V neposlední řadě se budu také zabývat analýzou rozpočtů.

V závěru této práce bych chtěl shrnout informace, které získám z provedených analýz a stanovit doporučení či zlepšení systému řízení nákladů ve sledované společnosti.

CÍLE A POUŽITÉ METODY

Hlavním cílem bakalářské práce je provést analýzu nákladů a jejich řízení se zaměřením na výrobní náklady ve společnosti XY, s.r.o. a v návaznosti na tyto analýzy zvolit doporučení pro možné zefektivnění systému řízení nákladů či jejich snížení.

Mezi vedlejší cíle patří, prohloubení svých odborných znalostí z tohoto oboru a důkladné seznámení s daným tématem z hlediska firemní praxe. K dalším cílům bych zařadil, aplikování získaných znalostí z průběhu studia a zúročení vloženého času k tvorbě konstruktivní práce, která bude použitelná pro analyzovanou společnost.

V této práci použiji metodu vertikální a horizontální analýzy, která mi napomůže analyzovat data o nákladech společnosti. Dále použiji SWOT analýzu, která mi bude nápomocná k upřesnění celkové situace společnosti. Do vlastní analýzy nákladů také zařadím výpočet bodu zvratu. Jednotlivé data budu zpracovávat v tabulkovém editoru Excel a pro názornou ukázkou některých dat použiji obrázky grafů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

V úvodu této bakalářské práce bych rád objasnil některé základní pojmy, které jsou nutné ke každodenní práci s náklady.

1.1 Příjmy a výdaje

Příjmy obsahují všechny přírůstky peněžních hodnot k určitému okamžiku jejich obdržení. Do příjmů můžeme zahrnout příchozí platby, ale také nové pohledávky. Důležitým poznatkem je, že do příjmů můžeme zařadit pouze ty peněžní prostředky, které jsme skutečně přijaly. (Lang, 2005, s. 7)

Výdaje naopak zahrnují všechny peněžní hodnoty, které jsme za určité období vydali. Mezi výdaje můžeme zařadit i přírůstek dluhu, který logicky vede k úbytku peněžních hodnot. (Synek, 2007, s. 72)

1.2 Výnosy a náklady

Výnosy představují peněžní částky, které podnik obdržel za určité časové období, ale nezáleží na tom, zda byly tyto peněžní prostředky skutečně vyplaceny. Z této definice výnosů můžeme vidět jasný rozdíl mezi příjmy a výnosy. (Hradecký, 1995, s. 26)

Náklady jsou peněžní prostředky vynaložené podnikem na získání výnosů. Právě rozdíl mezi náklady a výnosy určuje, zda se nachází podnik ve ztrátě nebo naopak produkuje zisk. Tyto údaje nalezneme ve výkazu zisků a ztrát, kterými se budu zabývat v další kapitole. (Synek, 2007, s. 72)

1.3 Výkaz zisku a ztrát

V téměř každé organizaci je cílem vytvářet nějaký zisk. Samozřejmě pokud se nejedná o neziskovou organizaci, která není založena za účelem zisku. Každý manažer musí vědět, zda jeho podnik tvoří požadovaný zisk. K tomuto účelu slouží výkaz zisku a ztrát. Je to zdroj informací, z kterého získáme základní přehled nákladů. Tento výkaz je rozdělen do tří částí a to:

- provozní
- finanční
- mimořádné (Čechová, 2011, s. 8)

2 POJETÍ NÁKLADŮ

Na náklady můžeme nahlížet ze dvou hledisek. Buďto z finančního pojetí, které je převážně určeno pro externí uživatele například stát, ale také banky. A druhé pojetí je manažerské. Jak už je z názvu patrné tak manažerské účetnictví je určeno pro interní uživatele, především pro vedení společnosti.

Vymezení pojmů nákladů:

Ve **finančním účetnictví** se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem závazků a vede ke snížení vlastního kapitálu. Ve finančním účetnictví jsou protikladem nákladů takzvané výnosy, tyto dva základní pojmy se používají k měření zisku ve společnosti. (Hradecký, 1995, s. 9)

Naopak v **manažerském účetnictví** se vychází z charakteristiky nákladů jako „*hodnotově vyjádřeného, účelového vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností*“ (Král, 2010, s. 47). Smyslem toho vyjádření nákladů je zobrazit racionální a hospodárné vynakládání prostředků.

Staněk (2005, s. 36) přidává také pojetí finančních nákladů z hlediska **daňového účetnictví**, které slouží k třídění nákladů pro potřeby daňového přiznání a finanční zprávy, podle pravidel daňových zákonů. Hlavním úkolem daňového účetnictví je rozdělení nákladů na daňově **uznatelné a neuznatelné náklady**. Údaje z toho účetnictví nejsou veřejně dostupné.

Mezi hlavní rysy nákladů, které nám napomáhají, k jejich hospodárnému vynakládání jsou:

- **Účelovost**-nákladem je jen takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti
- **Účelový charakter**- nám říká, že smysl vynaložení prostředku je jeho zhodnocení. (Král, 2010, s. 47)

Jinými slovy řečeno každý podnik, který vynaloží nějaké finanční prostředky, chce, aby byly tyto prostředky vynaloženy hospodárně a za nějakým účelem, který napomůže firmě udržovat svoji existenci.

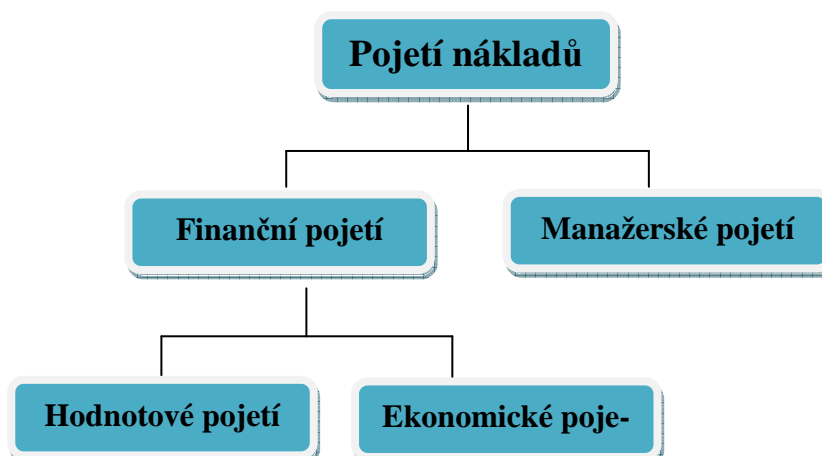
Druhy pojetí nákladů:

Finanční pojetí nákladů: Jak jsem již výše uvedl, finanční pojetí nákladů se používá zejména ve finančním účetnictví. Ve finančním pojetí chápeme náklady jako prostředky investované do výkonů, které nám zajišťují navrácení prostředků v jejich původní výši. Toto je základem pro zachování finančního kapitálu v jeho původní výši. (Král, 2010, s. 60; Popesko, 2009, s. 33)

V manažerském pojetí nákladů rozlišuje dva přístupy k pojetí nákladů a to:

Hodnotové pojetí: slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Náklady zahrnuté v hodnotovém pojetí nákladů obsahují stejné náklady s finančním účetnictvím tak náklady, které jsou vykazovány v jiné vyšší než ve finančním účetnictví, anebo nejsou vykazovány vůbec. Tyto náklady nazýváme kalkulační náklady. (Král, 2010, s. 61; Popesko, 2009, s. 33)

Další součástí manažerského pojetí nákladů je tzv. **ekonomické pojetí nákladů**, které se naopak od finančního účetnictví zabývá konceptem oportunitních nákladů. Toto pojetí nám poskytuje ten nejefektivnější pohled na náklady a jejich využití jelikož, v sobě zahrnuje například maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu.

Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů:

Obr. 1: Pojetí nákladů (Popesko, 2009 s. 32)

2.1 Druhové třídění nákladů

Druhové třídění nákladů je nejběžnějším přístupem ke klasifikaci nákladů. V rámci tohoto rozdělení členíme náklady podle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu. Toto rozdělení odpovídá zejména finančnímu pojetí nákladů a tedy i finančnímu účetnictví. S použitím tohoto členění se můžeme setkat při tvorbě standardních účetních výkazů, např. výkaz zisků a ztrát. (Popesko, 2009, s. 34)

Základní nákladové druhy jsou:

- Spotřeba surovin a materiálu, paliv energie, provozních látek,
- Odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku,
- Mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění),
- Finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky)
- Náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné. (Synek, 2007, s. 79)

2.2 Účelové třídění nákladů

Jedním ze základních charakteristických znaků nákladů je jejich účelovost. Jak jsem již uvedl, každý vniklý náklad musí být doložen konkrétním účelem. Pro určení souvislosti jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům a jejich efektivnosti se můžeme setkat s několika odlišnými rozděleními těchto nákladů.

Popesko (2009, s. 37) rozděluje náklady dle účelového třídění takto:

- Náklady technologické
- Náklady na obsluhu zařízení

Náklady **technologické** jsou vyvolány bezprostředním technologickým procesem, s nímž nějakým způsobem souvisí. K těmto nákladům patří například odpisy na zařízení používané v dané konkrétní technologii.

Náklady na obsluhu a řízení, jak už je z jejich názvu zřejmé, slouží k zajištění doprovodných činností určitého technologického procesu. Mezi tyto náklady můžeme zařadit například vytápění budov, osvětlení nebo také mzdy administrativních pracovníků. (Popesko, 2009, s. 36)

Dalším aspektem účelové třídění nákladů jsou informační požadavky. Jelikož třídění nákladů na technologické nebo na obsluhu a řízení je velice obecné rozdělení, potřebujeme poskytovat správné informace o rozsahu a obsahu nákladů, přiřazených jednotlivým objektům a výkonům. Dále také potřebujeme zjistit funkci jednotlivých složek nákladů v konkrétních podmínkách.

Podle toho pohledu náklady rozdělujeme takto:

- Náklady jednicové
- Náklady režijní (Král, 2010, s. 73)

Nákladům jednicovým můžeme rozumět jako nákladům vynaloženým na jednu jednotku výkonu. Pod touto jednotkou si můžeme představit jeden výrobek. Základním hodnotovým informačním nástrojem řízení jednicových nákladů je kalkulace. (Král, 2010, s. 73)

Režijní náklady obsahují náklady na obsluhu. Tyto náklady naopak nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem. Režijní náklady nemůžeme jednoduše přiřadit k určitému výkonu. Z předchozích informací je zřejmé, že kontrola těchto nákladů je mnohem složitější než kontrola jednicových nákladů. Proto se jako základní nástroj řízení těchto nákladů používá rozpočet. (Hradecký, 1995, s. 15)

K účelovému členění nákladů můžeme přiřadit i rozdělení nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. V této kategorii se rozdělují náklady podle vzniku v daných vnitropodnikových střediscích. Toto členění je opět důležité pro manažery firmy, kteří potřebují informace o konkrétních střediscích, např. výroba, údržba nebo administrativa. K efektivnímu řízení středisek je nutné znát informace o vynaložených nákladech k danému procesu, přiřazených k jednotlivým střediskům. Jinými slovy má každé středisko odpovědnost za vlastní náklady a je nutné, aby s nimi racionálně vynakládalo. K tomuto řízení nákladů slouží takzvané **odpovědnostní účetnictví**. (Popesko, 2009, s. 37)

Synek (2007, s. 79) uvádí další typ rozdělení nákladů takto:

- Náklady podle místa vzniku a odpovědnosti, tj. podle vnitropodnikových útvarů (středisek)
- Náklady podle výkonů, tj. kalkulační náklady

2.3 Kalkulační členění nákladů

Manažeři využívají informace o nákladech konkrétních výkonů, činností a útvarů nejenom s cílem řídit náklady, ale také získávají informace pro rozhodování o struktuře výkonů, kdy posuzují výhodnost jednotlivých variant. Jako příklad si můžeme uvést stanovení dolního limitu ceny atd. Tyto rozhodnutí vycházejí z kalkulace nákladů výkonu. Dle kalkulačního členění nákladů je rozdělujeme do dvou skupin:

- **Náklady přímé**
- **Náklady nepřímé**

Přímé náklady lze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu druhu výkonu, jelikož s ním bezprostředně souvisí. Jednicové náklady (vztažené k jednomu výrobku) jsou typickým příkladem přímých nákladů. (Hradecký, 1995, s. 17)

Naopak **nepřímé náklady** nejsou vázány k jednomu druhu výkonu, ale obsahují v sobě činnosti celého střediska anebo podniku v širších souvislostech. Mezi nepřímé náklady můžeme zařadit převážné množství režijních nákladů, které jsou společné pro více druhů výkonů. Jak jsem již předchozí kapitole uvedl, tak typickým příkladem režijních nákladů jsou platy řídicích pracovníků. Názorným příkladem je plat mistra výroby, který se nedá přiřadit k žádnému konkrétnímu výkonu. Proto tyto náklady přiřazujeme k výkonům nepřímě. (Fibírová, 2002, s. 87)

2.4 Členění nákladů na variabilní a fixní náklady

2.4.1 Variabilní náklady

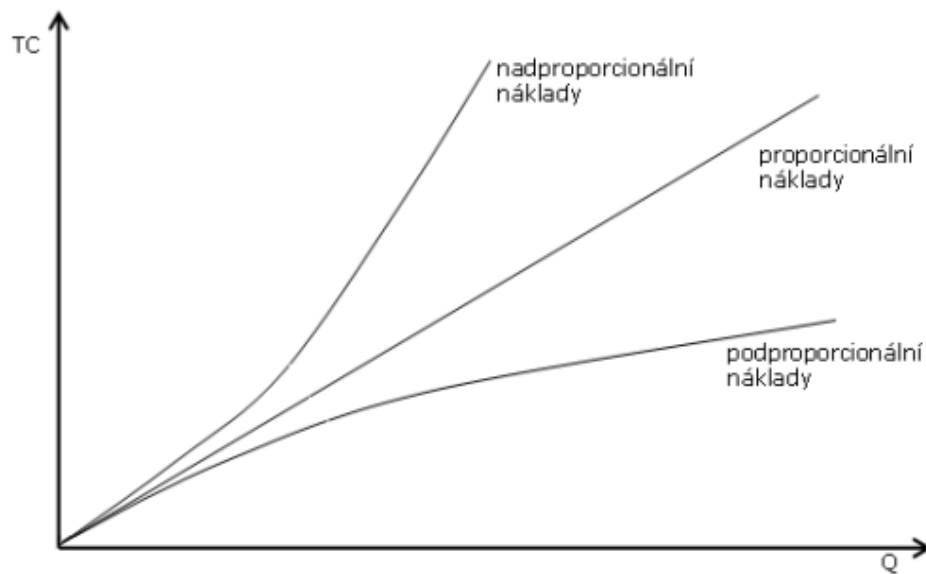
Variabilní náklady můžeme nazývat také proměnlivé. Jsou to náklady, které se musí opakovaně vynakládat na každou další jednotku objemu výkonů a to znamená, že při změně objemu výkonů se mění jejich celková výše.

Dle Čechové (2011, s. 50) mezi variabilní náklady můžeme zařadit např.:

- spotřebu energie
- spotřebu materiálu
- úkolové mzdy
- určité služby vztahující se k výrobkům

Podle Krále (1997, s. 57) dělíme variabilní náklady:

- **Proporcionální náklady** se v celkové výši mění s objemem výkonů přímo úměrně. Další vklad nákladů na jednotku objemu výkonů je stále stejný. Proto vypočtené průměrné náklady jsou v celém intervalu neměnné, konstantní, což vyjadřuje zachování stejné úrovně hospodárnosti.
- **Podproporcionální** náklady se při stoupajícím objemu zvyšují, ale pomalejším tempem než objem výkonů, každý vklad na další jednotku objemu je nižší. Vypočtené průměrné náklady se tak v rámci zkoumaného intervalu snižují a projevují se jako náklady degresivní, což signalizuje zvyšující se úroveň hospodárnosti.
- **Nadproporcionální náklady** se v celkové výši mění se změnou v objemu výkonů rychlejším tempem, každý vklad nákladů na další jednotku objemu je tedy vyšší. Vypočtené průměrné nadproporcionální náklady vykazují v rámci zkoumaného intervalu vyšší hodnotu a projevují se jako náklady progresivní, což ukazuje na snižující se úroveň hospodárnosti.



Obr. 2: Graf průběhu variabilních nákladů (Král, 2010, s. 69)

2.4.2 Fixní náklady

Zatímco variabilní náklady se vyskytují jen, když podnik produkuje nějaký výkon, tak na druhé straně tzv. Fixní náklady vznikají i v případě, kdy podnik neprodukuje nic. Podle Langa (2005) se tyto náklady označují také jako náklady **provozní připravenosti**. Jako příklad si můžeme uvést, například pokud se podnik dostane do stávky a neprodukuje žádné podnikové výkony, přesto ale vzniká značné množství nákladů, které musí podnik stále hradit. Mezi typické fixní náklady patří pojištění, základní poplatky za energie pro nevýrobní sektor, odpisy, bezpečnostní služba a jiné. „Tyto fixní náklady neustále silně narůstají. Hovoří se dokonce o tom, že tendenčně mají všechny náklady sklon přejímat charakter fixních nákladů“ (Lang, 2005, s. 47)

Teoreticky i při vytížení 0 kusů výrobků stále počítáme s plnými fixními náklady, které se průběhu využití celkové kapacity nijak nemění. Podle toho tvrzení můžeme fixní náklady znárodnit jako rovnoběžku, která se nemění.

Degrese fixních nákladů

Degresi fixních nákladů rozumíme jako částečnému poklesu fixních nákladů a to protože roste využití výrobní kapacity.

Skokové fixní náklady: Ve vyšším rozsahu využití kapacity se vyskytují tzv. skokové fixní náklady. Výše uvedené příklady fixních nákladů se zvyšují skokově, tudíž můžeme

na grafu fixních nákladů sledovat tvar rostoucích „schodů“. Tento stav je velice dobře patrný při rostoucí výrobní kapacitě podniku.

Naopak při nevyužití výrobní kapacity dochází také k nevyužití fixních nákladů. Dle Synka (2007 s. 87) se tato část celkových nákladů odpovídá nevyužití kapacity podniku.

2.4.3 Kombinace fixních nákladů a variabilních nákladů-smíšené náklady

Pokud rozlišujeme náklady na fixní a variabilní, jedná se pouze o teoretické rozdělení, jelikož každý reálný proces se může uskutečnit jen na základě spojení a kombinace opakovaných a potenciálních činitelů. Toto spojení nazýváme jako smíšené náklady. Charakterizujeme je tím, že fixní složka působí již od nulového bodu objemu a k této složce se postupně se zvyšujícím se objemem přiřazují variabilní náklady. (Král, 2010, s. 61)

2.5 Další členění nákladů

V následující kapitole se seznámíme s dalším členění nákladům, které se používají převážně v manažerském účetnictví. Mezi tyto náklady patří tzv. oportunitní, utopené relevantní a irelevantní náklady.

2.5.1 Oportunitní (alternativní) náklady

Oportunitní náklady (v některých literárních zdrojích se můžeme setkat s názvem náklady obětované příležitosti) jsou částka peněz (ušlý výnos), která je ztracena, když zdroje (práce, kapitál) nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu. (Popesko, 2009, s. 42; Synek, 2007, s. 84)

Explicitní náklady jsou ty, které podnik platí (mají formu peněžních výdajů) za nakoupené výrobní zdroje, za nájemné pro použití cizího kapitálu atd. (Synek, 2007, s. 84)

Implicitní náklady nemají formu peněžních výdajů a jsou tudíž obtížně vyčíslitelné. K jejich měření proto používáme oportunitních nákladů. Tak např. implicitními náklady je mzda, kterou by podnikatel obdržel při jiném zaměstnání, nebo úroky, které by získal investováním svého kapitálu do jiné alternativy. Tyto náklady finanční účetnictví vůbec nezachycuje, jsou však důležitá pro manažerská rozhodnutí. (Synek, 2007, s. 84)

2.5.2 Utopené náklady

Jsou to náklady, které byly v minulosti vynaloženy a nemohou být žádným budoucím rozhodnutím změněny. Pro utopené náklady jsou charakteristické následující souvislosti:

- Vynakládají se před zahájením výroby
- Jejich výši nelze ovlivnit
- Jedinou možností jejich snížení je opačné působící investiční rozhodnutí
- Jedná se např. o odpisy fixních aktiv (Popesko, 2009, s. 42)

2.5.3 Relevantní a irelevantní náklady

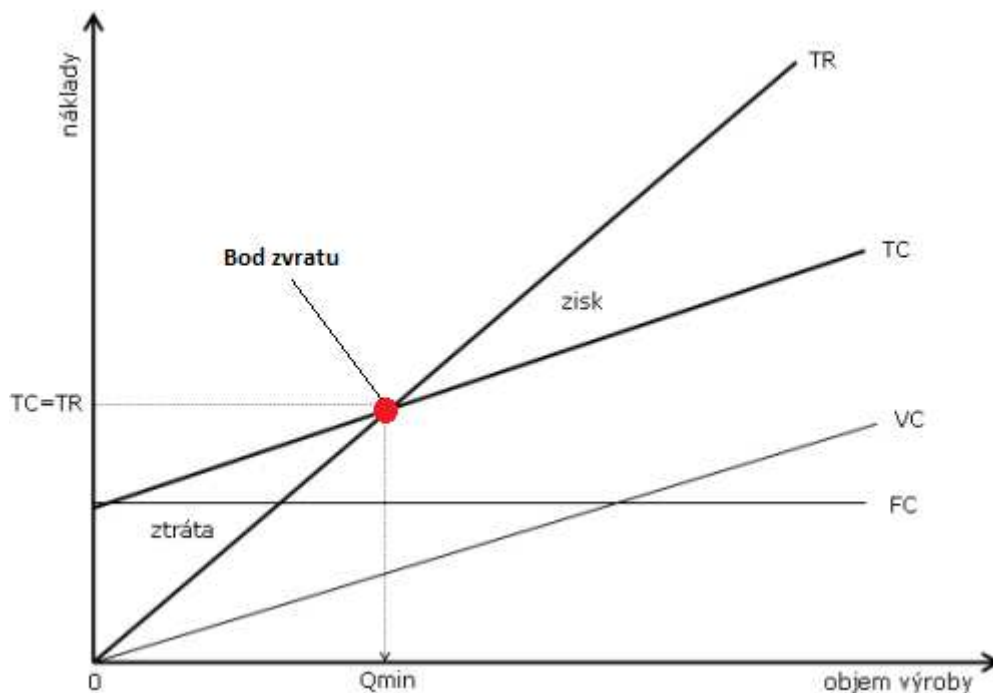
Relevantní náklady jsou náklady, které ovlivňují určité rozhodnutí, protože se v závislosti na něm změň (např. při výběru jedné z variant se v závislosti na vybrané variantě měň). Ostatní náklady jsou pro dané rozhodnutí irelevantní (změna variant neměň jejich výši). (Synek, 2007, s. 84)

Irelevantní náklady naopak zůstávají v nezměňené podobě bez ohledu na to, které rozhodnutí nebo varianta bude vybrána. (Synek, 2007, s. 84)

2.6 Analýza bodu zvratu

Stanovení bodu zvratu má pro podnik velký význam. Tento ukazatel se používá pro mnoho důležitých rozhodnutí. Je velice užitečné znát minimální množství výrobků potřebných k pokrytí fixních a variabilních nákladů a přechodu do ziskové zóny. Jak jsem již uvedl v kapitole 1.7, chování variabilních a fixních nákladů je odlišné a tudíž je rozdílný i způsob jejich návratnosti, která většinou probíhá prostřednictvím dosažených tržeb. Variabilní náklady by měly být uhrazeny z ceny každého prodaného výkonu. Naopak fixní náklady představují nedělitelný celek a prodaný výkon pouze přispívá na jejich úhradu. (Fibírová, 2002, s. 121)

Rozdíl mezi cenou výkonu a jeho variabilními náklady se nazývá **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**. Jelikož fixní náklady se neměň, tak po uhrazení celkových fixních nákladů vzniká zisk. Tato hranice přechodu ze ztráty na zisk se nazývá již výše zmiňovaný **bod zvratu**. Na grafickém znázorněň je tento vztah vyjádřen následovně:



Obr. 3: Graf bodu zvratu (Král, 2010, 62)

Synek (2006, s. 45) uvádí pro výpočet bodu zvratu následující vzorec:

$$q(BZ) = \frac{F}{p - n}$$

Kde:

q(BZ)- množství výkonů (výrobků) potřebných k dosažení bodu zvratu

F-fixní náklady

p- cena

n- náklady variabilní jednotkové

Z-zisk

Pokud potřebuje zjistit, kolik musíme vyrobit výrobků, abychom dosáhly určité výše zisku, můžeme do čitatele tohoto vzorce vložit požadovaný zisk a přičíst ho k fixním nákladům.

Výsledný vzorec vypadá takto:

$$q(BZ + Z) = \frac{F + Z}{p - n}$$

Ovšem ve většině případů není modelování nákladů takto jednoduché. Pro použití toho vzorce je nutná stejnorodost produkovaných výkonů (výrobků) z tohoto důvodu není možné použít předchozí vzorec u podniků, které vyrábí například více výrobků. Při nehom-

genní výrobě je nutnou použít tzv. globální funkci, která místo variabilních nákladů obsahuje tzv. **haléřový ukazatel** variabilních nákladů, který vyjadřuje podíl variabilních nákladů na celkových tržbách. (Popesko, 2009, s. 46)

Popesko (2009, s. 44-46) uvádí pro výpočet bodu zvratu následující vzorec:

$$BZ = \frac{FX}{1 - h}$$

$$h = \frac{VN}{Q}$$

FN-fixní náklady

h- haléřový ukazatel

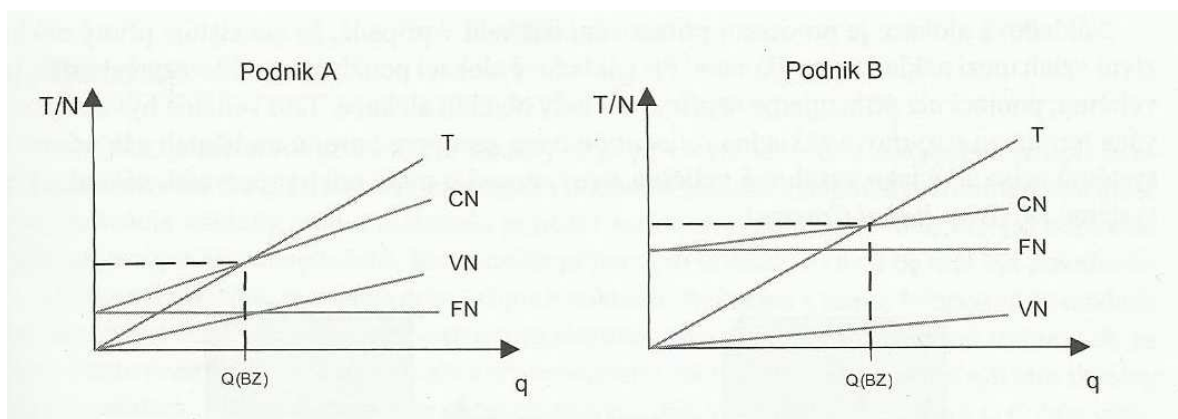
VN- variabilní náklady

Q-množství výrobků

2.7 Provozní páka

Z obecného hlediska můžeme říct, že vyšší využití mechanizace, automatizace a robotizace, zvyšuje podíl fixních nákladů v celkových nákladech. Tento jev se nazývá provozní páka.

K pojmu provozní páka si můžeme uvést příklad na dvou podnicích, kdy podnik A produkuje své výrobky s nízkým podílem fixních nákladů, což nám říká, že má nízký podíl automatizace. A naopak podnik B vyrábí své výrobky s vyšším podílem fixních nákladů, jelikož k výrobnímu procesu používá větší množství strojů, které zastupují lidskou práci a tím snižují variabilní náklady. Grafické znázornění toho příkladu obr. (4)



Obr. 4: Provozní páka (Popesko, 2009, s. 47)

Z tohoto efektu provozní páky jsme vyvodily následující závěr. Můžeme říct, že technologicky více vyspělé podniky mohou generovat vyšší úroveň zisku, ale za podmínky, kdy je kapacita této technologie dostatečně využita. Pokud tomu tak není, způsobuje výše fixních nákladů zápornou úroveň hospodářského výsledku. Tento ukazatel může podniku pomoci při rozhodování, kterou s potencionálních variant pro výrobek zvolit. (Popesko, 2009, s. 46-47)

3 KALKULACE

K řízení nákladů je zapotřebí jejich sledování i z hlediska věcného to znamená podle výkonů. K tomuto účelu nám slouží kalkulace. Kalkulací nazýváme výpočet nákladů, zisku, ceny anebo i jiné finanční veličiny na jednotku výkonu. Jednotkou výkonu rozumíme vlastní výrobek, jednotku práce či službu atd. Zjednodušeně řečeno je kalkulace přepočet finanční veličiny na naturálně vyjádřený výkon. (Čechová, 2011, s. 86; Synek, 2007, s. 98)

Předmět kalkulace: Předmětem kalkulace rozumíme veškeré výkony, které jsou v podniku prováděny. Avšak v praxi se kalkulace používají pouze tam, kde je to pro podnik potřebné, převážně pak pro nejdůležitější druhy výkonů. (Král, 1997, s. 83.)

Dle Čechové (2011, s. 86) je „*předmět kalkulace vymezen kalkulačními jednotkami a kalkulovaným množstvím.*“

„*Kalkulační jednotka je konkrétní výkon, jenž je měrnou jednotkou, druhem, na nějž jsou stanovovány nebo zjišťovány náklady.*“

Jako příklad kalkulační jednotky si můžeme uvést konkrétní výrobek vyráběný v podniku, např. jeden odlitek, který je druhem a za měrnou jednotku považujeme jeden kus tohoto odlitku.

Přiřazování nákladů k předmětu kalkulace: K přiřazení nákladů ke kalkulační jednotce nám napomáhá rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Tímto rozdělením jsem se podrobněji zbýval v předchozí kapitole. Pokud přiřazujeme přímé náklady ke kalkulační jednotce, je mezi nimi vztah přímý. Naopak u nepřímých nákladů, které jsou vynakládány společně pro více variant výrobků či výkonů, není jejich vztah ke kalkulační jednotce přesně stanoven. (Čechová, 2011, s. 87-88)

3.1 Kalkulační vzorce

Každý podnik má jinou strukturu nákladů a také záznamy a sledování těchto nákladů se liší. Strukturu nákladů můžeme najít v tzv. kalkulačním vzorci. Tento vzorec obsahuje jednotlivé druhy nákladů v rámci jedné kalkulace. Mezi nejčastěji používaný vzorec patří tzv. **typový kalkulační vzorec** a **retrogradní kalkulační vzorec**. Jejich názorné ukázky jsem uvedl níže. (Popesko, 2009, s. 59)

Typový kalkulační vzorec

1. Přímé materiál
 2. Přímé mzdy
 3. ostatní přímý materiál
 4. Výrobní režie
-

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie
-

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady
-

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)
-

Cena výkonu**Retrográdní kalkulační vzorec****Základní cena výkonu**

-Dočasné zvýhodnění

-Slevy zákazníkům

Cena po úpravách

- Náklady

Zisk

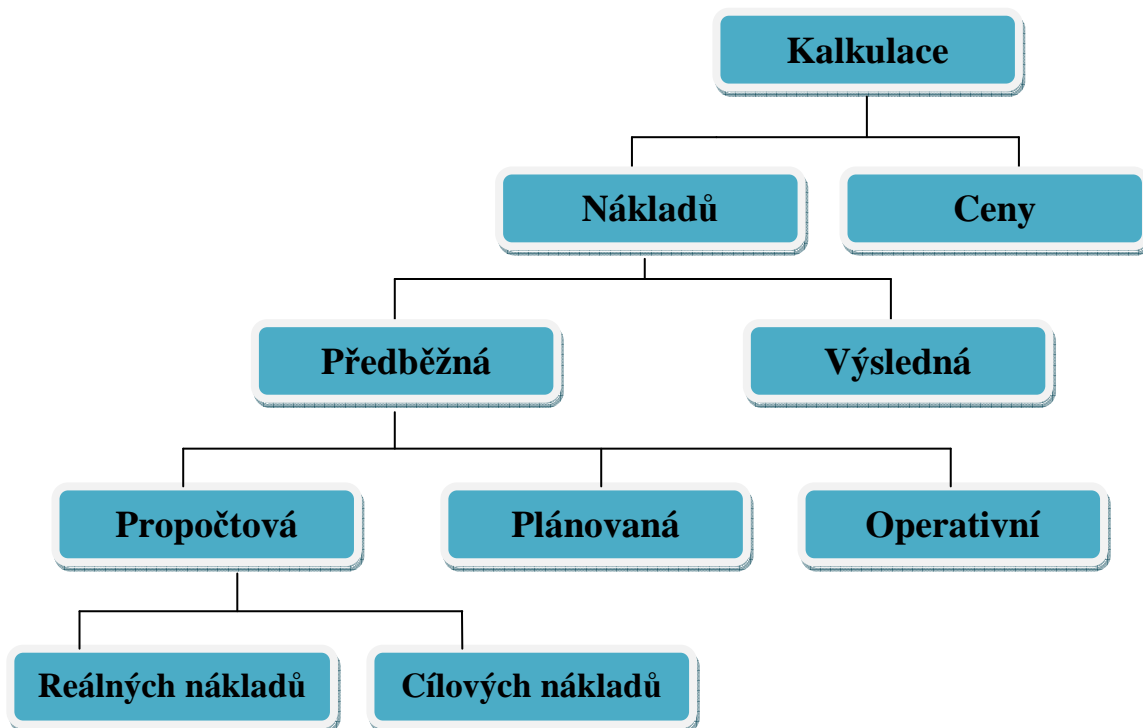
Obr. 5: Typový a retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

3.2 Kalkulační systém

Řada společností nepoužívá pouze jeden typ kalkulací, ale několik druhů, které se uplatňují k různým účelům. Tuto soustavu jednotlivých kalkulací nazýváme kalkulační systém. Pokud firma používá několik druhů kalkulací, je třeba si jasně stanovit jednotlivé vztahy mezi kalkulacemi. V kalkulačním systému můžeme například zvolit, zda se bude kalkulovat cena nebo náklady. Kalkulaci nákladů můžeme rozdělit na **výslednou kalkulaci**, která se používá, buďto v průběhu činnosti, po dokončení nebo až po prodeji výrobku, a na **kalkulaci předběžnou**, která se naopak nejčastěji používá v době před zahájením výroby.

Někdy se také můžeme setkat s dalšími složkami předběžné kalkulace. Jednou z nich je tzv. **propočtová kalkulace**, ta slouží k částečnému odhadu budoucích nákladů u nových výrobků.

Dále je používána **plánovací kalkulace**, ta je oproti propočtové kalkulace mnohem podrobnější, konkrétně ve sledování jednotlivých procesů výroby. Poslední je tzv. **operativní kalkulace**, tato kalkulace se používá převážně ve výrobcích s vysokým podílem automatizace. (Popesko, 2009, s. 56; Fibírová, 2001, s. 182)



Obr. 6: Schéma kalkulačního systému (Král, 2010, s. 192)

3.3 Metody kalkulace

Metody kalkulace jsou způsoby stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednotci. Tyto metody závisí na předmětu kalkulace. Znamená to, že se kalkuluje, na způsobu přičítání nákladů výkonům a také požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. (Synek, 2007, s. 101)

1) Kalkulace dělením

- Prostá kalkulace dělením
- Stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením
- Kalkulace dělením s poměrovými čísly

2) Kalkulace přírážková

3) Kalkulace ve sdružené výrobě

- Zůstatková
- Rozčítací metoda
- Metoda kvantitativní výtěže

4) Kalkulace rozdílové (metoda standardních nákladů, metoda normová). (Synek, 2007, s. 101)

Prostá kalkulace dělením: V některých literárních zdrojích je tato kalkulace zmiňována i jako jednostupňová. Tato se metoda se využívá, především pokud má podnik jednoduše strukturovanou výrobu. Příkladem takovýchto výrob je těžba uhlí či rud. Principem této metody je součet veškerých nákladů, které se poté vydělí počtem kusů vyprodukovaných výrobků. Výsledná hodnota, kterou tímto výpočtem dostaneme, nám udává vlastní náklady na výrobek. (Lang, 2005, s. 86; Hunčová, 2007, s. 66-67)

Stupňovitá kalkulace dělením: Jak už nám název této metody napovídá, bude se tato metoda používat především ve výrobcích, kde vlastní výrobek prochází jednotlivými výrobními stupni neboli fázemi. Principem této metody je stanovení kalkulací pro jednotlivé výrobní fáze zvlášť. Dle Synka (2007, s. 103) se tato metoda nejčastěji uplatňuje v chemické výrobě.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly: Tato metoda se používá i výrobků, které mohou mít odlišné rozměry, tvary či náročnost na zpracování a tudíž je stanovení jejich nákladů obtížné. Proto volíme poměrová neboli ekvivalenční čísla, která nám udávají poměr spotřeby vztahený k určitému ukazateli, jak příklad těchto ukazatelů se můžeme uvést, poměr času na výrobu, přímých mezd atd. Poté si vypočítáme tzv. objem výroby, který udáváme v poměrových jednotkách. A to tak, že vynásobíme poměrové čísla a objem výroby sledovaného výrobku a výsledné hodnoty sečteme. Celkové náklady na výrobek poté dělíme součtem těchto poměrových jednotek. Dostaneme hodnotu, která nám udává náklady pro jednu jednotku základního výrobku. Zbylé náklady zjistíme tak, že vynásobíme základní náklady na výrobek jednotlivými poměrovými čísly. (Synek, 2007, s. 104).

Přirážková kalkulace: Je v některých literárních zdrojích nazývána jako kalkulace zakázková. Tuto metodu používáme pro kalkulace režijních nákladů, které odpovídají konkrétnímu výkonu na základě rozvrhové základny, podle které můžeme vyjádřit přepočítaný přirážkový koeficient nazývaný jako režijní přirážka. (Popesko, 2009, s. 69; Synek, 2007, s. 106)

Synek (2007) uvádí že *„přirážka je stanovena buď procentem, které zjistíme jako podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený na rozvrhovou základnu, nebo sazbou, kterou vypočteme jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny.“*

Kalkulace ve sdružené výrobě

Tyto metody kalkulací se používají ve výroбах, kde vzniká více druhů výrobků v jednom výrobním procesu. Obvykle se tak děje při chemických výroбах, kde separujeme několik složek z jednoho počátečního vstupu. Jednotlivé druhy kalkulací používané v těchto výroбах jsou:

- Zůstatková metoda kalkulace
- Rozčítací metoda kalkulace
- Metoda kvantitativní výtěže (Synek, 2007, s. 107)

Rozdílové kalkulace: Hlavním rozdílem těchto metod je, že nám umožňují kontrolovat, zda byly náklady vynaložené na produkci výrobků přiměřené a to pomocí předem stanovených nákladových norem, které později porovnáváme se skutečnými náklady. Jako příklad uvedu jednu ze základních rozdílových metod a to metodu **standardních nákladů**. Tato metoda sleduje náklady ve dvou částech. První částí jsou náklady předem určené (standardní, normované) a poté sleduje rozdíly mezi předem určenými náklady a skutečně vynaloženými náklady. Rozdíly mezi těmito dvěma hodnotami se později analyzují podle jednotlivých útvarů a odpovědnosti za vznik rozdílů. (Hunčová, 2007, s. 66-67; Synek, 2007, s. 107)

Kalkulace ABC

Kalkulace ABC neboli Activity Based Costing(ABC) je systém kalkulací poskytující informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky či distribuční kanály. Rozdíl metody ABC od standardních kalkulačních metod je, že používá vztah příčina a následek. To znamená, že se nepoužívá jako jedinou příčinou vzniku nákladů změnu objemu, ale uvažuje i jednotlivé činnosti, které skutečně stojí za vznikem nákladů. (Staněk, 2003, s. 81)

Kalkulace je složena ze čtyř základních kroků. V prvním kroku je nutné identifikovat jednotlivé aktivity, které se skutečně podílejí na vzniku nákladů. Dále jsou k těmto aktivitám přiřazovány nepřímé náklady. Následně se zjistí stav celkových nákladů na jednotlivé aktivity a vymezí se vztahové veličiny a stanoví se náklady na jednotku aktivity. V posledním fázi se podle zjištěných nákladů na jednotku aktivity jejich objemu určí náklady na předmět alokace. (Popesko, 2009, s. 101)

4 ROZPOČETNICTVÍ

Rozpočetnictví patří mezi hojně rozšířený nástroj vnitřního řízení nákladů. Manažery rozpočetnictví využívají jako jeden z hlavních nástrojů, které se používají pro stanovování budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů a tímto řídí dodržování stanovených cílů či plánu ať už pro podnik jako celek nebo pro jednotlivá podniková střediska.

S tímto nástrojem se můžeme setkat také v běžném životě, kdy si sami podvědomě nastavíme pomyslný strop našich nákladů vynaložených například na konkrétní zboží, které nakoupíme v jednom měsíci.

Synek (2011, s. 124) uvádí definici rozpočtu takto: „*Rozpočet je plán, jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.*“

Mezi hlavní cíle a funkce rozpočetnictví patří:

- Zefektivnit rozhodovací proces
- Analýza možných budoucích komplikací
- Zhodnocení variant řešení komplikací
- Kontrola hospodárnosti v jednotlivých podnikových střediscích
- Stanovovat úkoly v nákladech pro jednotlivá podniková střediska (Král, 2010, s. 272; Synek, 2007, s. 124)

Drury (2004, s. 593) zařazuje do cílů a funkcí rozpočtu také:

- Motivování manažerů k dosažení určitých nákladových cílů
- Hodnocení výkonnosti manažerů

Šoljaková (2003, s. 130) uvádí, že rozpočet by měl fungovat jako nástroj motivující manažery k vlastní zainteresovanosti, z důvodu přiřazení pravomocí a odpovědností k jednotlivým pracovníkům. Dále také uvádí, že k efektivnímu fungování rozpočtů je nutná kontrola plnění rozpočtu a odchylek, které poskytují zpětnou vazbu.

Názorné ujasnění rozdílů mezi kalkulací a rozpočtem můžete vidět v tabulce (1).

Tab. 1: Rozdíl mezi rozpočtem a kalkulací (Synek, 2007, s. 124)

Rozpočet	Kalkulace
<ul style="list-style-type: none"> • vypočítává se pro určité období • je zaměřen na náklady a výnosy • u nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti tj. hledisko organizačně místní • týká se vnitropodnikového útvaru • je podrobnější v režijních nákladech 	<ul style="list-style-type: none"> • vypočítává se pro určitý počet výrobků • je zaměřena na náklady • u nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku • týká se výkonů (výrobků, služeb) • režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno).

4.1 Členění rozpočtů

Z časového hlediska rozpočty dělíme:

Krátkodobé: Tyto rozpočty jsou sestavovány na určité časové období, které je obvykle stejné jako kalendářní rok. Občas se můžeme setkat s tím, že podnik neplánuje své rozpočty ve stejném období jako je kalendářní rok, ale toto období je posunuto z různých důvodů. Toto období se nazývá tzv. hospodářský rok. Krátkodobé rozpočty však mohou být sestavovány i na kratší období (čtvrtletní) a také pro období sezón. (Čechová, 2011, s. 107)

Dlouhodobé: Rozpočty dlouhodobého charakteru jsou sestavovány na dobu tří, až pěti let můžeme se však setkat i delším obdobím. Dlouhodobé rozpočty v sobě zahrnují strategické plány podniku. (Čechová, 2011, s. 107)

Formy rozpočtů:

Rozpočty pevné nebo variantní:

- **Pevné rozpočty** určují limit nákladů bez rozlišení, zda se jedná o náklady fixní či variabilní. Tento rozpočet se používá, pokud je rozlišení nákladů těžko zjistitelné anebo pokud toto rozlišení nemá pro podnik širší význam. Nejčastěji se můžeme s tímto typem rozpočtu setkat u správních středisek, jako jsou např. ekonomický odbor, vývojové pracoviště či technická příprava výroby. (Hradecký, 2008, s. 129)

- **Pružné rozpočty** jsou v některých literárních zdrojích označovány jako variantní či flexibilní rozpočty. Počítají s přítomností odchylek od reálného množství produkce, a tudíž se stanovují se stále stejnými samostatnými fixními náklady a samostatné variabilní náklady se mění v závislosti na změně objemu produkce. (Hradecký, 2008, s. 129)

Přírůstkové rozpočty nebo rozpočty od nuly:

- **Přírůstkový rozpočet** sestavujeme na základě hodnoty z minulého období, která se obvykle procentuálně upraví dle plánovaných změn v objemu produkce. (Čechová, 2011, s. 108)
- **Rozpočet od nuly** v porovnání s předchozím přírůstkovým rozpočtem se tento rozpočet vůbec nezabývá hodnotami z minulého období. Výhodou takového rozpočtu je to, že plánování a analyzování probíhá zcela znovu a díky tomu můžeme zachytit skutečnosti, které by nám mohli bez nového zhodnocení situace uniknout. (Čechová, 2011, s. 108)

Klouzavé nebo časově vymezené rozpočty:

- **Klouzavý rozpočet** součástí toho rozpočtu jsou i menší časové období, které aktualizují hlavní část rozpočtu. Díky získaným informacím můžeme upravovat hodnoty pro další období. (Hradecký, 2008, s. 129)
- **Rozpočet na pevné období** sestavuje na jedno konkrétní období a vůbec nerozlišuje menší časové období. Nevýhodou toho rozpočtu je, že nebere v úvahu různé odchylky, které by za delší časové období mohli nastat, a proto dochází k nepřesnostem. (Hradecký, 2008, s. 129)

Rozpočty celkové a dílčí:

- **Rozpočty celkové** se sestavují pouze pro podnik či středisko jako celek.
- **Rozpočty dílčích aktivit** naopak rozlišují důvody vzniku jednotlivých položek nákladů. Výhodou těchto rozpočtů je opět větší přesnost a tudíž lepší rozhodovací proces na úkor pracnějšího zpracování. (Čechová, 2011, s. 108)

Limitní a volné rozpočty:

- **Limitní rozpočty** stanovují v oblasti nákladů určitý limit, které nesmí být překročen. Pokud se tak stane tak je nutné tento stav podrobit schvalovacímu procesu, který ujasní příčinu překročení limitu.
- **Volný rozpočet** nemá přesně stanovený limit, ale pouze odhadnutou částku, kterou se řídí. Slouží spíše jako obecný nástroj sledování hospodárnosti nákladů.

Dle Krále (1997, s. 201-204) rozděluje rozpočty takto:

- **Vnitropodnikové rozpočty**
 - Rozpočty tokových a stavových veličin
 - Střediskové rozpočty
- **Podnikové rozpočty**
 - Rozpočetní výsledovka
 - Rozpočetní rozvaha
 - Rozpočet peněžních toků

Operativní rozpočty

Podnikový rozpočet, někdy označován jako „velitelský“ se dále rozčleňuje na operativní rozpočty, které stanovují konkrétní dílčí úkoly. Časový rozsah operativních rozpočtu je většinou jako délka jednoho účetního období. Tyto rozpočty se používají především k vnitropodnikovému řízení nákladů. (Šoljaková, 2003, s. 132)

Vysušil (2004, s. 37) do operativních rozpočtů zahrnuje:

- Rozpočet nákupu materiálu
- Rozpočet kapitálu
- Rozpočet pokladních a bankovních výdajů
- Rozpočet pohledávek
- Rozpočet hotovostí

4.2 Fáze tvorby rozpočtů

Při tvorbě rozpočtů se můžeme řídit několika stanovenými fázemi tvorby, které nám pomohou stanovit jasný a účelný rozpočet, který bude plnit svoji funkci.

Drury (2004, s. 597) rozděluje jednotlivé fáze tvorby rozpočtů takto:

- Vzájemná komunikace vedení o postupu tvorby rozpočtů, stanovení odpovědných osob
- Určení jasného zdroje dat pro tvorbu rozpočtů
- Příprava rozpočtu pro prodej
- Počáteční příprava další druhů rozpočtů
- Vyjednávání o rozpočtech s odpovědnými osobami
- Koordinace v rámci rozpočtu a revize rozpočtu
- Konečné schválení rozpočtu
- Pokračující revize rozpočtu v závislosti na mimořádných událostech

4.3 Hlavní rozdíly mezi US GAAP a českým účetnictvím v návaznosti na rozpočetnictví

Některé společnosti ve svém systému rozpočetnictví člení náklady dle jiného účetního systému než, který se používá v České republice. Proto zde uvedu hlavní rozdíly mezi těmito dvěma systémy.

- Výkazy tvořené pro české účetnictví jsou všechny stejné. US GAAP naopak nepředepisuje žádnou konkrétní formální úpravu. Zaleží na každé firmě, jak tyto výkazy zpracuje.
- V US GAAP se neúčtuje podle účetní osnovy, ale jednotlivé účetní položky se popisují slovně či slovní zkratkou.
- US GAAP nebere v úvahu daňové otázky, ba právě naopak nedovoluje firmám používat stejné postupy jako dle daňového zákona.
- Výsledovka US GAAP obsahuje účelové třídění nákladů a to na výrobu, odbyt a správu. Tento účetní standard nezná pojmy jako „změna stavu zásob“ nebo „aktiva-ce“, proto se s nimi v těchto výkazech ani nemůžeme setkat.
- Investice společností se vedou v tržních hodnotách.
- Závazky se vykazují v současné hodnotě peněžních toků.
- Základní kapitál ani emisní ážio nemusí existovat. US GAAP neukládá povinnost tvořit fondy ze zisku. Společnost může vyplácet dividendy, i když je ztrátová. (Mládek, 2005, s. 6-14)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Pro zpracování celé bakalářské práce na téma řízení nákladů bylo nejprve nutné vypracovat část teoretickou. Získané informace v této teoretické části jsem vyhledal v několika literárních zdrojích, které se touto problematikou zabývají. Na základě těchto informací jsem mohl pracovat na části praktické, v které je zahrnuta vlastní analýza nákladů.

Teoretická část začíná ujasněním základních ekonomických pojmů jako příjmy, výdaje, výnosy a v neposlední řadě také náklady. Dále jsem uváděl informace o různých hlediscích pojetí nákladů z pohledu několika autorů. V jednotlivých kapitolách jsem se zabýval druhových, účelovým a kalkulačním členěním nákladů. Tyto členění nám napomáhají rozlišovat jednotlivé typy nákladů, podle daných kritérií a také jsou nám nápomocné při jejich řízení.

Další důležitou kapitolou je členění nákladů v závislosti na objemu produkce. Naprostá většina autorů rozděluje náklady v tomto členění na fixní a variabilní. Této kapitole jsem věnoval vyšší pozornost, jelikož je toto členění velice důležité pro další prováděné analýzy. Dále jsem se seznámil s degesí fixních nákladů, ale i s možností výskytu takzvaných kombinovaných neboli smíšených nákladů. V závěru kapitoly jsem uvedl další možnosti členění nákladů a to náklady oportunitní, utopené, relevantní a irelevantní. V teoretické části jsem se také zabýval analýzou bodu zvratu. V literárních zdrojích jsem se seznámil jednotlivými způsoby výpočtů.

V následující kapitole jsem se věnoval kalkulacím, jako jedním z možných nástrojů řízení nákladů. Jelikož praktická část této bakalářské práce se tímto typem řízení nákladů nezabývá, seznamoval jsem jen se základními informacemi k tomuto tématu. Zjistil jsem co je předmětem kalkulace, jak vypadá kalkulační systém a uvedl jsem i základní metody kalkulací.

Poslední kapitolou teoretické části je rozpočetnictví. V této kapitole jsem uvedl hlavními funkcemi rozpočtu a jejich cíly. Ujasnil jsem zásadní rozdíly mezi kalkulací a rozpočtem a také jednotlivými typy rozpočtů. Jako příklad můžu uvést rozpočty krátkodobé, dlouhodobé, pevné či pružné. V poslední řadě jsem zpracoval jednotlivé fáze tvorby rozpočtů.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

6.1 Základní představení společnosti

Firma XY, s.r.o. produkuje a prodává saze pro výrobu pneumatik a technické pryže a je jediným producentem sazí v České republice. Firma byla založena v roce 1992.

Obecné údaje:

Obchodní firma:	XY, s.r.o.
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Česká republika, Zlínský kraj
Základní kapitál:	643 604 000,- Kč
Předmět podnikání:	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

6.2 Historie

Firma XY, s r.o. **vyrábí a prodává saze pro výrobu pneumatik a technické pryže** ve svém závodě ve Zlínském kraji v České republice.

Historie výroby sazí v České republice začíná v roce 1938, kdy byla v Ostravě zahájena výroba kanálových sazí. V roce 1968 se výroba sazí přestěhovala do Valašského Meziříčí, kde byl v roce 1971 vybudován nový závod na bázi retortové technologie. Mezníkem v dalším rozvoji výroby sazí v ČR bylo vytvoření společného podniku mezi firmou DEZA a.s. a XY, s.r.o. v r. 1991.(Interní materiály)

Výstavba nového závodu s kompletní technologií firmy XY s.r.o. započala v roce 1992 a výroba na dvou výrobních linkách byla zahájena v květnu 1994. Výrobky se prodávají na trhu pod ochrannými značkami mezinárodní korporace.

Podnikový závod je jednou ze šesti evropských sazoven firmy Korporace XYZ. Spolupracujeme s dalšími prodejními místy po celé Evropě. Ústředí Korporace je v Bostonu v USA a hlavní výzkumné a vývojové středisko se nachází v Billerice, nedaleko Bostonu. Celá korporace má 36 závodů ve 21 zemích, z nichž 24 jsou sazovny.

Z teritoriálního hlediska XY, s.r.o. exportuje převážnou část své výroby k zákazníkům do Polska, Německa a Francie. Do České republiky dodává podnik jen 10% celkové produkce.

Obrázek (7) slouží k názorné představě o produkovaném výrobku analyzované společnosti. V příloze (2) můžete nálezt zjednodušené schéma výroby sazí.



Obr. 7: Ukázka sazí (2b1stconsulting.com)

6.3 Klasifikace dle CZ-NACE

Společnost XY, měla v minulosti v předmětu podnikání několik činností, ale její hlavní činností je výroba sazí. Dle klasifikace CZ-NACE se společnost řadí následovně.

- sekce C - Zpracovatelský průmysl
- oddíl 20 – Výroba chemických látek a chemických přípravků
- skupina 20.5 - Výroba ostatních chemických výrobků
- podskupina 20.59- Výroba ostatních chemických výrobků j. n.

6.4 Stručná analýza odvětví

Výroba chemických látek a chemických přípravků CZ-NACE 20 patří mezi nejvýznamnější oddíly zpracovatelského průmyslu. Od roku 2009 tento oddíl zahrnuje šest výrobních sku-

pin, a jak jsem již výše uvedl XY patří do podskupiny – 20.5 **Výroba ostatních chemických látek**.

Tab. 2: Stručná analýza ukazatelů v odvětví CZ NACE 20.5 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011	2012	2013	12/13
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	10 553 922	9 987 836	10 655 988	3,24%
Výkonová spotřeba	8 167 922	6 957 376	7 264 913	4,23%
Osobní náklady	1 860 002	1 903 460	1 991 375	4,41%
Účetní přidaná hodnota	3 304 623	3 497 821	3 733 337	3,26%
Počet zaměstnaných osob	4 446	4 522	4 563	0,45%
Počet podniků CZ-NACE 20.5	311	305	300	-0,83%

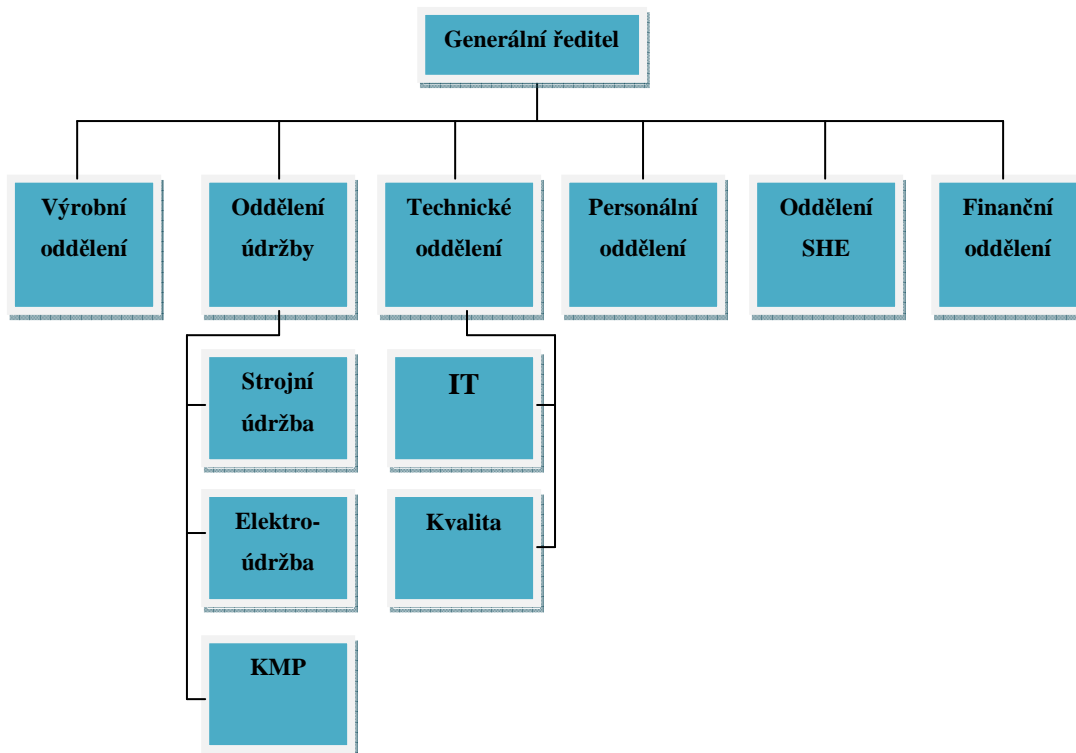
Dle MPO se chemický průmysl v rámci EU-27 podle Cefic (Rada evropského chemického průmyslu) dělí odlišně od členění dle NACE, a to na tři velké výrobní skupiny: základní chemikálie, chemické speciality mezi které patří i společnost XY, kvalifikovaná chemie a spotřební chemie. Rozdělení tržeb podle této struktury je v rámci EU také odlišné od situace v českém chemickém průmyslu. Podle dostupných údajů CEFIC (Facts and Figures 2013) za rok 2012 tvořil v EU podíl základních chemikálií 63,1 %, podíl chemických specialit 25,4 % a podíl spotřební chemie 11,5 %. Z toho vyplývá, že v chemickém průmyslu Evropské unie se na rozdíl od České republiky produkuje větší podíl výrobků s vyšší přidanou hodnotou. (Panorama, 2013)

Na rozdíl od výroby chemických hnojiv se jiným chemickým výrobám dařilo v letech 2011-2013 dobře. Jak je patrné z tabulky (2), tak počet zaměstnanců stále rostl i přes klesající počet podniků v tomto odvětví. Účetní přidaná hodnota je v posledních třech letech také ve stoupajícím trendu. Avšak hodnota celkových tržeb pro rok 2012 je výrazně nižší než v dalších dvou sledovaných obdobích. Tento jev mohl způsobit částečný úbytek podniků, které se podílely na celkové sumě tržeb za prodej vlastních výrobků.

6.5 Organizační struktura

Na obrázku (2) nalezneme organizační členění podniku. V čele celého podniku stojí generální ředitel, kterému jsou podřízena jednotlivá oddělení. Mezi tyto oddělení patří:

- **Oddělení výroby:** Toto oddělení zajišťuje produkci vlastních výrobků. Zodpovídá za výslednou kvalitu výrobků. Její hlavní činností je produkce sazí a udržování zařízení v chodu. Výrobní oddělení patří mezi základní oddělení celého podniku. Další oddělení byla založena jako podpůrná oddělení výroby, která probíhá v nepřetržitém provozu.
- **Oddělení údržby:** Hlavní činností údržby je udržování výrobního zařízení v provozu schopném stavu a předcházení nenadálým poruchám tohoto zařízení. Údržba se dále dělí na tři další úseky dle specializace na jednotlivá zařízení a to na strojní oddělení, které zodpovídá za veškeré strojní zařízení. Součástí tohoto oddělení je i elektro oddělení, jak už z názvu vyplývá, má na starosti elektrická zařízení. A v poslední řadě je oddělení KMP (Kontrola měření a regulace přístrojů)
- **Technické oddělení:** Mezi činnosti toho oddělení patří technická podpora výroby. Toto oddělení je zastoupeno týmem technologických specialistů, kteří zajišťují správný technologický postup při výrobě a zavádění technologických inovací do výroby. Do tohoto oddělení jsou zahrnuty další dva pod úseky a to je kvalita. Ta zajišťuje dodržování a kontrolu vysokých kvalitativních standardů. A také IT oddělení, které provozuje řídicí systém pro výrobu.
- **Personální oddělení:** Zajišťuje práci s lidskými zdroji. Mezi jeho činnosti patří například mzdové účetnictví, nábor nových zaměstnanců, motivační systém, vzdělávání zaměstnanců a jiné.
- **Oddělení SHE (safety and environmental):** Hlavní náplní tohoto oddělení je zajištění bezpečnosti práce zaměstnanců v celém podniku a kontrola environmentálních vlivů podniku na své okolí. Bezpečnostní oddělení se snaží předejít veškerým újmám na zdraví nejen svých zaměstnanců, ale i kontraktorů. Výsledkem práce tohoto oddělení je 1256 dní bez pracovního úrazu.
- **Finanční oddělení:** Toto oddělení má na starosti veškeré finanční činnosti ve společnosti. Mezi základní činnosti patří vedení účetnictví, tvorba a kontrola dodržování rozpočtů pro jednotlivá oddělení.



Obr. 8: Schéma organizační struktury společnosti (vlastní zpracování)

6.6 Počty zaměstnanců

V následující části se můžeme seznámit s počtem zaměstnanců ve firmě XY. Tato hodnota nám poskytuje hrubou představu o velikosti firmy a umožňuje nám případně porovnávat osobní náklady firmy v poměru počtu zaměstnanců, které jsou významnou položkou nákladů. Počet zaměstnanců poprvé v roce 2014 překročil hodnotu 100.

Z tab. (3) je patrné, že celkový počet zaměstnanců je mírně rostoucí. Na druhé straně, byl počet vedoucích pracovníků společnosti do roku 2013 klesající. V roce 2014 se poprvé zvýšil o jednoho vedoucího pracovníka.

Tab. 3: Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

	2011	2012	2013	2014
Zaměstnanci	88	91	92	95
Vedení společnosti	9	8	6	7
Celkový počet zaměstnanců	97	99	98	102

6.7 SWOT analýza společnosti

V této části své práce jsem zpracoval stručnou SWOT analýzu společnosti XY s.r.o. V části tabulky (4) můžeme vidět silné a slabé stránky společnosti a poté následují příležitosti a hrozby.

Tab. 4: SWOT analýza (vlastní zpracování)

Silné stránky:	Slabé stránky:
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Návaznost na automobilový průmysl, které poskytuje neustálý odbyt pro produkované výrobky ➤ Dlouholetá tradice, podložená dvacetiletou zkušeností na trhu ➤ Vzdělávací systém zaměstnanců, který zaručuje kvalifikovanost odbornost jednotlivých pracovníků ➤ Vysoký důraz na standart kvality produkováných výrobků 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Nutnost dodržovat ekologické normy ➤ Vzhledem k stáří zařízení nutnost postupné revitalizace a tím i zvýšené investiční požadavky ➤ Závislost na omezeném počtu dodavatelů primární suroviny ➤ Slabá orientace na tuzemský trh
Příležitosti:	Hrozby:
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Vyšší stupeň ekologizace v návaznosti na úsporu v rámci nákladů na emisní povolenky ➤ Investice do produkce vlastních zdrojů energie ➤ Inovace zaměřené na efektivnější výrobu ➤ Výstavba nové továrny na pneumatiky v ČR 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Možnost nedostatku základní suroviny, která je nutná k výrobě sazí ➤ Hrozba rapidního zvýšení ceny primární suroviny v návaznosti na její nedostatek ➤ Volatilní ceny primárních surovin ➤ Ztráta použitelnosti výrobku při objevení nového efektivnějšího plniva pro výrobu pneumatik

6.7.1 Silné stránky

Jelikož společnost vyrábí saze, které se používají k výrobě pneumatik, tak má s rostoucí produkcí automobilů zajištěný stálý odbyt pro své výrobky. Společnost působí na trhu již 20. let a produkuje své výrobky pod mezinárodní značkou, což jí poskytuje lepší postavení na trhu. Vzdělávací systém zaměstnanců napomáhá společnosti udržovat si plně kvalifikované zaměstnance, kteří mohou zároveň pokračovat v osobním růstu. Mezi velice silné stránky společnosti bych zařadil důraz na kvalitu výrobků.

6.7.2 Slabé stránky

Jelikož jde o chemickou výrobu je společnost nucena dodržovat přísnější ekologické normy než konkurence v rozvojových zemích, což zvyšuje náklady na konečný produkt. Vzhledem k stáří výrobního zařízení bude nutná postupná výměna jednotlivých zařízení, které jsou na hraně své životnosti. Jednou ze slabých stránek je závislost na omezeném počtu dodavatelů primárních surovin.

6.7.3 Příležitosti

Jako příležitost považuji možnost investice do zařízení a tím zvýšit jeho efektivnost. Také investice do větší ekologizace zařízení, by přinesla úsporu nákladů vynakládaných na emisní povolenky. Další příležitostí je výstavba nové továrny na výrobu pneumatik v České republice. Tento fakt by mohl zajistit firmě stálý odběr jejich produktů, bez nutnosti zajišťování dopravy do zahraničí.

6.7.4 Hrozby

Za hrozbu považuji nedostatek primární suroviny k výrobě sazí, na kterém je společnost naprosto závislá. Celosvětově produkce této suroviny klesá. Při rapidním zvýšení ceny primární suroviny by firma nebyla schopná produkovat zisk a naopak pokud by cena produkovaného výrobku klesla, kdežto ceny primární suroviny by zůstala stejná, firma opět nebude schopná generovat zisk. Jako poslední hrozbu bych chtěl uvést možnost objevení nového efektivnějšího plniva pro výrobu pneumatik. Pokud by toto nastalo, výrobek by ztratil svoji hlavní funkci a byl by prakticky komerčně nevyužitelný.

7 VLASTNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.

V následující části práce se budu věnovat vlastní analýze nákladů. V první řadě bych zde chtěl zmínit, že společnost nepoužívá pro sestavování výkazu zisku a ztrát klasický kalendářní rok, ale tzv. fiskální rok. Toto období tvá od 1. 10. do 30. 9. toho daného roku. Důvodem pro používání toho fiskálního roku je skutečnost, že společnost je součástí mezinárodní korporace se sídlem v USA, kde se tento fiskální rok používá.

Společnost se řídí mezinárodním účetním standardem US GAAP (Generally Accepted Accounting Principle). Tento soubor zásad je velice odlišný od klasické účetnictví používaného v České republice. US GAAP není nijak povinný, jelikož jeho používání neudává žádný zákon. Slouží především k sestavování finančních výkazů pro investory v USA. Rozdíl mezi US GAAP jsem již uvedl v kapitole (4.3) teoretické části.

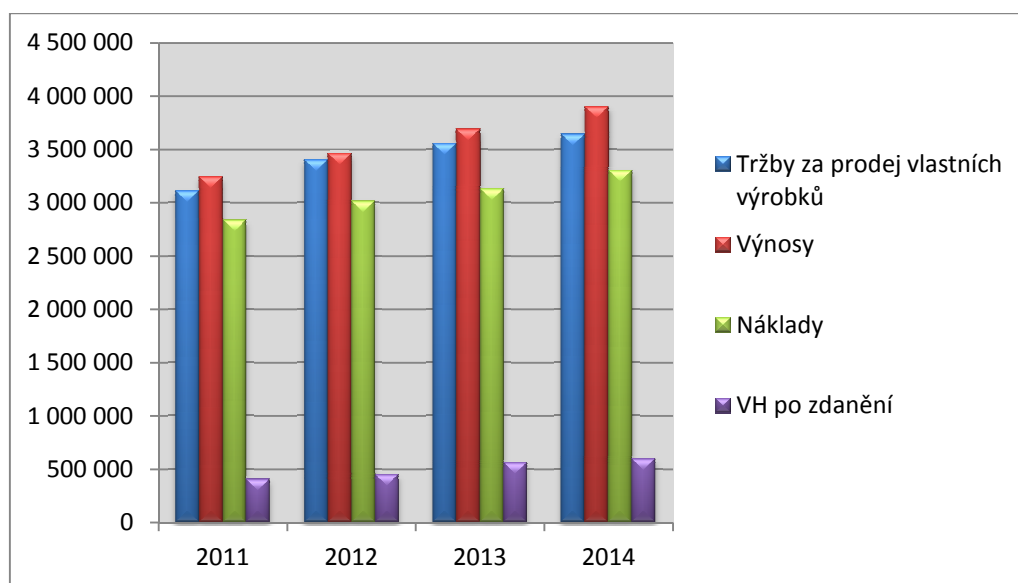
7.1 Zhodnocení ekonomických výsledků firmy

Předtím než začnu analyzovat samotné náklady společnosti XY, s.r.o., považuji za vhodné zde uvést i další ekonomické ukazatele, které mají vypovídající charakter o celkovém stavu společnosti. Dle mého názoru je nutné se obeznámit s těmito základními ukazateli, jelikož by nám mohli uniknout zásadní souvislosti, které by mohli ovlivnit celkový výsledek analýzy. Jedním z těchto ukazatelů je výsledek hospodaření, který nám udává, zda se firma nachází v ziskových hodnotách či ve ztrátě. Dále bych zde chtěl uvést i vývoj tržeb společnosti, které mají také určitou vypovídající hodnotu v souvislosti s náklady společnosti. Pokud se jedná jako v tomto případě o firmu, která je orientována na výrobu a prodej vlastních výrobků, je zřejmé, že čím více porostou tržby společnosti, tím se budou zvyšovat i celkové náklady. Posledním ukazatelem, kterým se budu zabývat v této části, jsou výnosy. Jak jsem již uvedl v kapitole 1.2 tak náklady jsou peněžní prostředky vynaložené podnikem na získání výnosů. Proto bych chtěl v následující tabulce (5) použít procentuální poměr mezi náklady a výnosy v souvislosti s výsledkem hospodaření a celkovými tržbami za sledované období 2011-2014. Pro lepší grafickou názornost jsem zpracoval graf (8), kde můžeme vidět rozdíly mezi jednotlivými roky.

Tab. 5: Vývoj základní ekonomických ukazatelů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011	2012	2013	2014
Tržby za prodej vlastních výrobků	3 109 712	3 403 168	3 555 167	3 643 621
Výnosy	3 242 715	3 463 372	3 690 371	3 900 648
Náklady	2 836 575	3 013 301	3 129 108	3 303 773
VH po zdanění	406 140	450 071	561 263	596 875
Podíl nákladů na výnosech (%)	87,5%	87,0%	84,8%	84,7%

Jak můžeme vidět v tabulce (5), tak výsledný podíl nákladů nad výnosy se pohybuje v rozmezí 84% až 87% ve všech sledovaných letech, což je velice vysoká hodnota. Z grafu je patrné, že všechny hodnoty jsou v rostoucím trendu. S rostoucími tržbami rostly i náklady, výnosy a také konečný výsledek hospodaření je ve všech letech rostoucí. Což svědčí kvalitním finančním řízením celého podniku.



Obr. 9: Graf vývoje základní ekonomických výsledků (vlastní zpracování)

7.2 Horizontální a vertikální analýza nákladů

Nedílnou součástí analýzy nákladů je jejich základní členění, které vychází z výkazu zisku a ztrát. Pro zjištění průběhu nákladů jsem zpracoval tabulku (6), která obsahuje čtyři sledované roky 2011-2014. Z tabulky je patrná výše jednotlivých nákladů v tis. Kč.

Tab. 6: Vývoj nákladů v letech 2011-2014(vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013	2014
Náklady na zboží	23 332	9 203	55 338	99 548
Výkonová spotřeba	2 326 948	2 467 256	2 567 613	2 656 276
-spotřeba materiálu	1 999 488	2 112 777	2 206 371	2 294 906
-služby	327 460	354 479	361 242	361 370
Osobní náklady	97 342	106 909	93 315	100 478
Daň a poplatky	8 838	7 706	4 371	917
Odpisy DHM a DNM	73 801	72 887	72 505	66 546
ZC prodaného DM a mat.	16	43	498	166
změna stavu rezerv provoz	2 223	-1 510	-3 262	5 768
ostatní provozní náklady	165 156	181 221	190 776	214 431
Ostatní fin. náklady	42 400	63 360	16 359	21 855
Daň z příjmu	96 519	106 226	131 595	137 788
NÁKLADY	2 836 575	3 013 301	3 129 108	3 303 773

V následující tabulce jsem zpracoval vertikální a horizontální analýzu celkových nákladů. V prvních třech sloupcích nalezneme procentní podíl jednotlivých položek nákladů na celkových nákladech. Další tři sloupce tvoří horizontální analýza nákladů, která nám udává procentuální změnu nákladů mezi dvěma sledovanými obdobími. Pokud je hodnota kladná, náklady rostly oproti minulému období. Naopak pokud je hodnota záporná, částka nákladů klesla.

Tab. 7: Horizontální a vertikální analýza výkazu nákladů (vlastní zpracování)

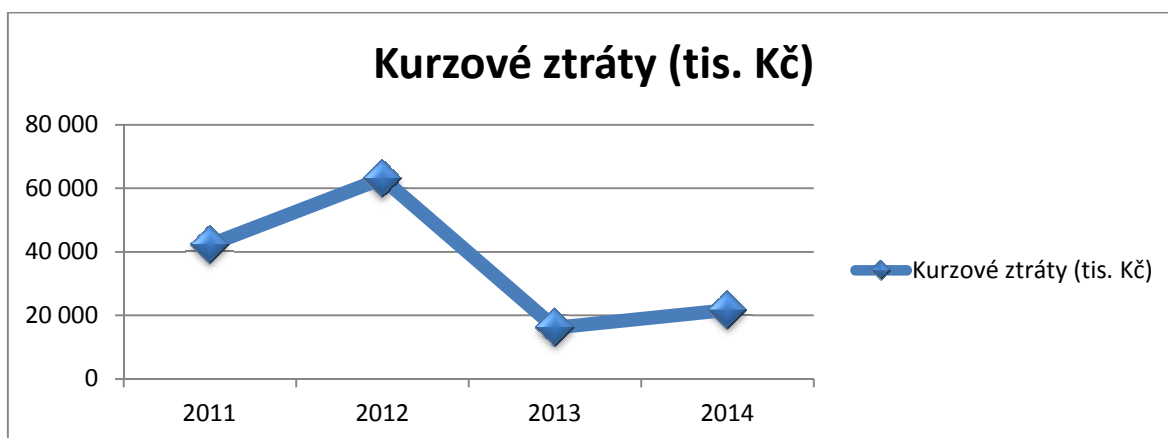
v (%)	2012	2013	2014	11/12	12/13	13/14
Náklady na zboží	0,31	1,77	3,01	-153,53	83,37	44,41
Výkonová spotřeba	81,88	82,06	80,40	5,69	3,91	3,34
-spotřeba materiálu	70,12	70,51	69,46	5,36	4,24	3,86
-služby	11,76	11,54	10,94	7,62	1,87	0,04
Osobní náklady	3,55	2,98	3,04	8,95	-14,57	7,13
Daň a poplatky	0,26	0,14	0,03	-14,69	-76,30	-376,66
Odpisy DHM a DNM	2,42	2,32	2,01	-1,25	-0,53	-8,95
ZC prodaného DM a mat.	0,00	0,02	0,01	62,79	91,37	-200,00
změna stavu rezerv provoz	-0,05	-0,10	0,17	247,22	53,71	156,55
ostatní provozní náklady	6,01	6,10	6,49	8,86	5,01	11,03
Ostatní fin. náklady	2,10	0,52	0,66	33,08	-287,31	25,15
Daň z příjmu	3,53	4,21	4,17	9,14	19,28	4,49
NÁKLADY	100,00	100,00	100,00	5,86	3,70	5,29

Jak můžeme vidět v tab. (7), nejvyšší podíl na celkových nákladech má **Výkonová spotřeba**, která ve všech sledovaných letech přesáhla hodnotu 80% a to konkrétně spotřeba materiálu s podílem 70%. Z účetních výkazů je patrné, že společnost je orientována na výrobu vlastních výrobků, tudíž je logické, že spotřeba materiálu bude jedna z nejvyšších položek nákladů. Tento stav si také můžeme odůvodnit vysokou cenou vstupní suroviny, která je navázána na plovoucí index ropy, který byl v těchto letech na vysoké úrovni. Druhá nejvyšší položka je také součástí Výkonové spotřeby a jsou to služby, které se na celkové hodnotě nákladů podílely 11%. Tato položka se pohybuje ve všech sledovaných letech v mírně rostoucím trendu a to z toho můžeme vyvodit, že společnost neodebírala v průběhu sledovaných let žádné nové služby, ale docházelo jen k jejich zdražování anebo jen k odběru většího množství těchto služeb v návaznosti na růst výroby.

Další významnou položkou nákladů jsou ostatní provozní náklady. Jejich část se podílí na celkových nákladech kolem hodnoty 6%. Hodnoty ve sledovaném období se pohybují v rostoucím trendu, který odpovídá růstu výroby.

Mezi lety 2012 až 2013 došlo k výraznějšímu poklesu osobních nákladů a to o celých 14%. Což svědčí o tom, že společnost v tomto období pravděpodobně propouštěla větší množství zaměstnanců.

Položka ostatní finanční náklady v sobě z převážné většiny zahrnuje kurzové ztráty. Ztráty jsou způsobeny platbami mezi zahraničními partnery, které jsou prováděny v Eurech. Výraznou změnu nákladů jsme zaznamenaly v roce 2013, kdy hodnota nákladů klesla o 287%. Tuto velkou změnu můžeme přičíst intervenci České národní banky, která záměrně oslabila kurz České koruny k hodnotě 27 Kč/EUR. Vývoj kurzových ztrát můžeme vidět v grafu níže.

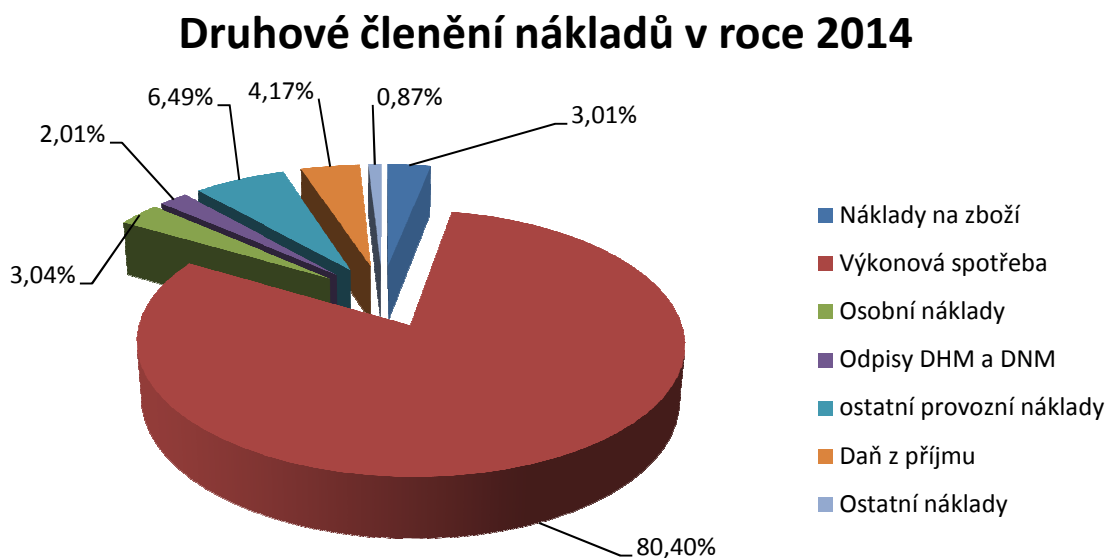


Obr. 10: Kurzové ztráty

Nezanedbatelnou položkou jsou také odpisy, které se podílejí na celkových nákladech zhruba 2%. Odpisy jsou v mírně klesajícím trendu, z čehož můžeme odvodit, že společnost ve sledovaném období nepoživovala žádné nové investiční akce, které by navýšily hodnotu odpisů.

7.3 Druhé členění nákladů

V obrázku (9) může vidět rozdělení nákladů dle druhového členění nákladů. Toto členění nám pomůže rozlišit jednotlivé složky nákladů a stanovit jejich nejdůležitější položky. Jak můžeme vidět, tak největší položkou je výkonová spotřeba, která tvoří v sledovaném roce 2014 celých 80% ze všech nákladů. Ostatní nákladové položky nepřesahují hodnotu 7%. Druhou nejvyšší hodnotou jsou ostatní provozní náklady. Z tohoto členění můžeme vyvodit jasné stanovisko, že nejvyššími položkami jsou náklady, které přímo souvisí s výrobou vlastních výrobků, a to je spotřeba materiálu, která patří do výkonové spotřeby a v další řadě ostatní provozní náklady, které jsou vynaloženy na podpůrný chod výroby.



Obr. 11: Druhé členění nákladů v roce 2014 (vlastní zpracování)

7.4 Rozčlenění nákladů na fixní a variabilní složky

Mezi základní členění nákladů patří rozdělení na fixní a variabilní náklady, které slouží k rozlišení nákladů, které přímo souvisí s objemem produkce výrobků. Podle tohoto rozlišení můžeme sledovat průběh a podíl fixních a variabilních nákladů. Rozdělení na fixní a variabilní náklady a jejich součet dále použijí k výpočtu bodu zvratu.

Tab. 8: Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní položky (vlastní zpracování)

	2011		2012		2013		2014	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Variabilní náklady	2 380 141	83,9%	2 522 879	83,7%	2 607 178	83,3%	2 704 050	81,7%
Elektřina var.část	41 489		39 168		39 764		41 477	
Spotřeba materiálu	1 921 230		2 032 487		2 102 978		2 188 478	
Spotřeba nesklad. pol.	19 190		24 744		42 286		47 642	
Osobní nák. Var. část	97 342		106 909		93 315		100 478	
Služby	299 200		318 917		327 271		326 445	
Opravy zařízení	23 861		30 633		30 981		30 460	
Ostatní náklady	11 899		7 439		3 243		4 237	
Fixní náklady	288 087	10,2%	301 464	10,0%	310 712	9,9%	330 297	10,0%
Elektřina fixní část	17 578		17 378		17 517		17 307	
Odpisy	73 801		72 887		72 505		66 546	
Režijní provoz. nák.	162 638		173 781		188 030		211 277	
Osobní nák. Fixní část	34 070		37 418		32 660		35 167	
Nerozlišitelné náklady	168 347	5,9%	188 958	6,3%	211 218	6,8%	273 426	8,3%
CELKOVÉ Náklady	2 836 575	100%	3 013 301	100%	3 129 108	100%	3 303 773	100%

V tabulce (8) můžeme sledovat průběh variabilních nákladů a jejich dílčích složek. Variabilní náklady se pohybovaly ve všech sledovaných letech kolem hodnoty 83%. Jak jsem již výše uvedl, společnost je zaměřena výrobu vlastních výrobků, kdy nejvyšší položkou nákladů je spotřeba materiálu. Tudíž je logická vazba mezi výší variabilních nákladů, která se blíží k 90% celkových nákladů. Variabilní náklady byly ve sledovaném období v rostoucím trendu, který koresponduje s růstem celkových nákladů.

Fixní část nákladů se pohybuje kolem 10% z celkového objemu nákladů. Fixní náklady jsou rostoucí díky stoupající hodnotě režijních nákladů, ale jejich podíl na celkových ná-

kladech se nemění. Položka odpisy je v klesajícím trendu. Režijní provozní náklady naopak rostou ve všech letech.

7.5 Analýza bodu zvratu

Jak jsem uvedl v zadání této práce, jedním z mých cílů bylo provedení analýzy bodu zvratu. Následující kapitola je věnována právě analýze bodu zvratu. Bod zvratu je velice důležitým ukazatelem, jelikož nám udává množství výrobků, které musí podnik vyrobit, aby se jeho tržby rovnaly celkovým nákladům. Od tohoto bodu se stává podnik ziskovým. Ale právě dosažení bodu zvratu a odhad množství výrobků nutných k dosažení ziskovosti je pro všechny podniky důležitým faktorem.

Jelikož společnost vyrábí několik druhů sazí, není možné přesně určit hodnotu jednotkových variabilních nákladů. Z tohoto důvodu použiji k výpočtu bodu zvratu tzv. globální nákladovou funkci, která pro výpočet bodu zvratu používá haléřový ukazatel variabilních nákladů (h). Tento ukazatel vyjadřuje podíl variabilních nákladů na tržbách.

Podrobný postup výpočtu pro rok 2014:

Výpočet haléřového ukazatele:

$$h = \frac{VN}{T} = \frac{2\,704\,050}{3\,643\,621} = 0,7421$$

Výpočet bodu zvratu:

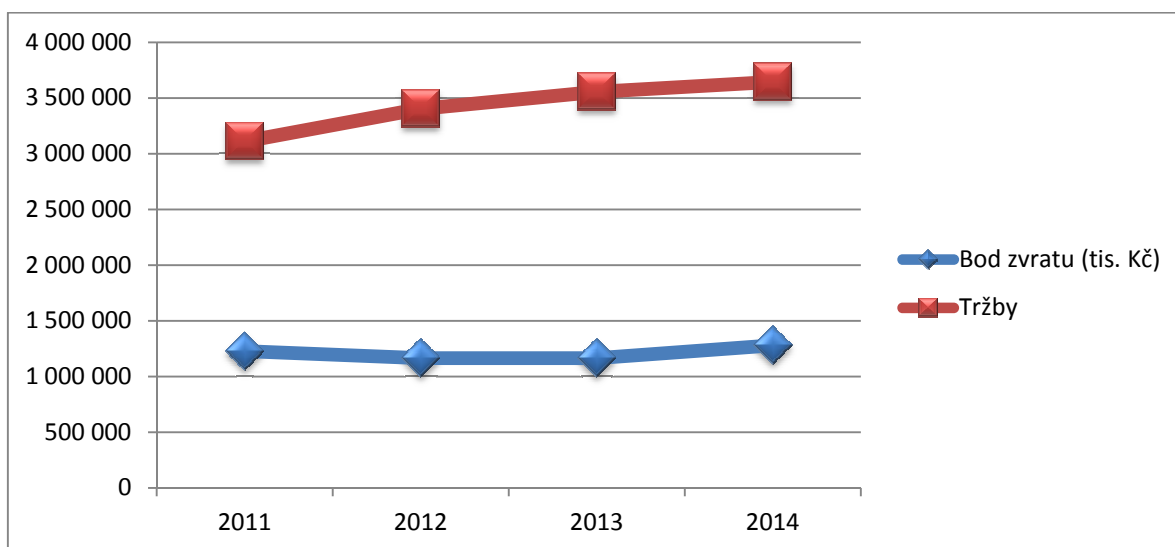
$$BZ = \frac{F}{1 - h} = \frac{330\,297}{1 - 0,7421} = 1\,280\,880 \text{ tis. Kč}$$

Tabulka (9) obsahuje výsledné položky pro výpočet bodu zvratu a jeho vývoj ve sledovaných letech. Z konečných hodnot bodu zvratu je jasné, že společnost dosáhla bodu zvratu ve všech sledovaných letech. Rozdíl mezi bodem zvratu a tržbami za vlastní výrobky je dostatečný, můžeme konstatovat, že společnost má adekvátní rezervu od bodu zvratu což potvrzuje její dlouhodobá ziskovost.

Tab. 9: Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013	2014
Tržby	3 109 712	3 403 168	3 555 167	3 643 621
Variabilní náklady	2 380 141	2 522 879	2 607 178	2 704 050
Fixní náklady	288 087	301 464	310 712	330 297
Haléřový ukazatel	0,7654	0,7413	0,7333	0,7421
Bod zvratu	1 227 937	1 165 450	1 165 239	1 280 880

Z obrázku (10) je zřejmý dostatečný rozdíl mezi bodem zvratu a tržbami. Jak můžeme vidět bod zvratu mezi lety 2011 a 2012 mírně klesl. V roce 2013 byl na nejnižší úrovni z celého období, konkrétně na hodnotě 1 165 239 tis. Kč. Hodnota bodu zvratu v tomto roce byla nejvyšší z důvodu nárůstu tržeb.

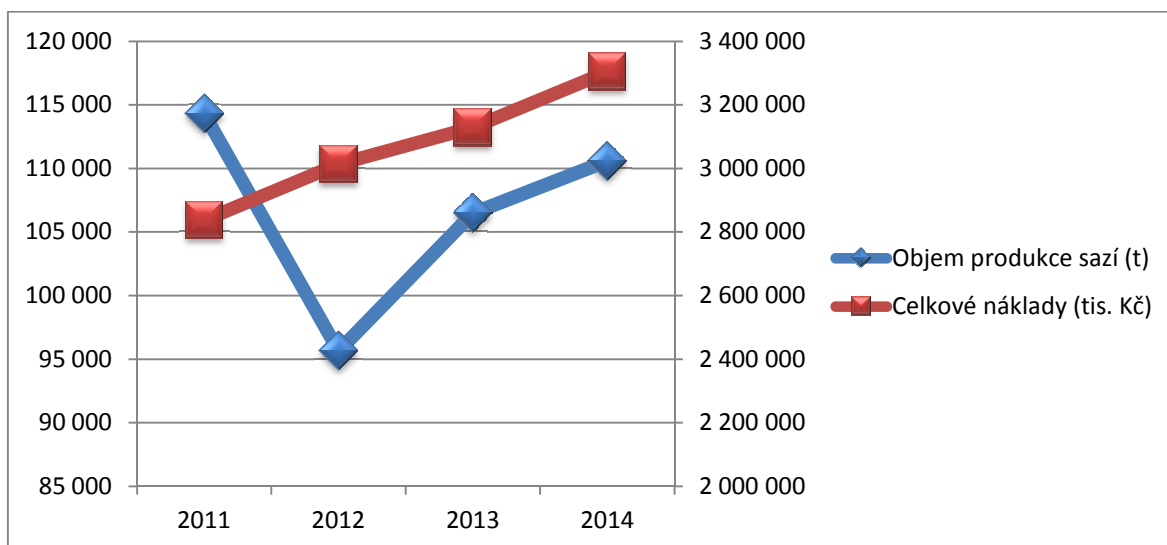


Obr. 12: Graf vývoje bodu zvratu spolu s tržbami (vlastní zpracování)

7.6 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby

Dále se budu zabývat členěním nákladů v závislosti na objemu výroby. Toto členění nám uvádí, kolik nákladů připadá na jeden výrobek, v tomto případě na jednu tunu sazí. K sestavení toho členění jsem použil interní materiály o výši výsledné produkce pro rok 2014.

V následujícím grafu je vyjádřen průběh objemu výroby sazí v porovnání s celkovými náklady ve sledovaných letech. Jak je z grafu patrné, tak společnost dosahovala nejvyššího objemu produkce v roce 2011 a zároveň nejnižších celkových nákladů. V roce 2012 následovalo zásadní snížení produkce, které ale nemělo vliv na celkové náklady, které v tomto roce i nadále rostly.



Obr. 13: Graf vývoje objemu produkce a celkových nákladů (vlastní zpracování)

Z tabulky (10) je patrné, že pro fiskální rok 2014 společnost vyrobila 110 tisíc tun sazí. Tento objem výroby se dělí mezi tři výrobní linky. Z materiálů poskytnutých společností nebylo možné rozlišit množství produkce pro linku 2 a 3, proto jsem uvedl jejich objem produkce společně. S tímto faktem se budu setkávat i u dalších nákladů, jelikož obě linky mají společné některé zdroje vstupních surovin tudíž, není možné jednoznačně rozlišit kolik, která linka spotřebovala toho či onoho vstupu.

Linka 1 je podílí na produkci 24% a linky 2 a 3 mají významnější podíl, který činí 76%. Přepočítané náklady na jednu tunu sazí činí 29 879 Kč a výnosy 35 277 Kč. Z toho vyplývá, že každá tuna sazí generuje 5 398 Kč tedy 15 % zisk.

Tab. 10: Členění nákladů v závislosti na objemu produkce v r. 2014 (vlastní zpracování)

		Kč/1t sazí	%
Produkce Linka 1 (t)	26 721	-	24%
Produkce Linka 2+3 (t)	83 851	-	76%
Celková produkce (t)	110 572	-	100%
Celkové Náklady (tis. Kč)	3 303 773	29 879	-
Celkové Výnosy (tis. Kč)	3 900 648	35 277	-
Zisk (tis. Kč)	596 875	5 398	15%

7.7 Podrobná analýza složek spotřeby materiálu

Jelikož položka spotřeba materiálu se ve sledovaných letech pohybovala kolem hodnoty 70% z celkových nákladů společnosti, rozhodl jsem se analyzovat její jednotlivé položky. V této podkapitole se budu zabývat podrobnou analýzou nákladů na vstupní suroviny pro vlastní výrobu sazí. Spotřeba materiálu se skládá ze sedmi základních položek a to: surový aromatický olej, procesní voda, demineralizovaná (dále jen demi) voda, pitná voda, pára, elektřina a zemní plyn.

7.7.1 Popis jednotlivých složek spotřeby materiálu

Surový aromatický olej: Tato položka je nejdůležitější vstupní surovinou ze všech a také tou nejnákladnější. Aromatický olej je základní surovina pro výrobu sazí. Tento olej je nejprve dopraven formou železničních cisteren do společnosti. Následně je přečerpán do obrovských zásobníků, kde se skladuje, než se použije ve výrobě. Průměrná denní spotřeba surového oleje je **460 tun**.

Procesní voda: Je to voda, která se odebírá přímo z řeky a je vyčištěna od nežádoucích nečistot. Procesní voda je dodávána od sousední společnosti. Používá se především v procesu samotného spalování surového aromatického oleje jako chladicí element, který ukončuje reakci hoření. Dále je také použita pro granulaci sazí.

Demi voda: Takzvaná demineralizovaná voda je voda zbavená minerálů. Tato voda se používá pro specifické druhy sazí, kterou jsou citlivější na minerálové příměsi, které obsahuje voda procesní. Dále se používá v chladicích okruzích několika zařízení jako hlavních chladicích medium.

Pitná voda: Je to nejmenší položka výrobních nákladů. Používá se pro přípravu roztoků aditiv.

Pára: Vodní pára se používá k otopu potrubních tras, kterými je dopravován surový aromatický olej. Pára nachází využití při dalších drobných operacích v průběhu výroby. Část páry si společnost vyrábí ve vlastním zařízení, kde využívá zbytkové teplo z hlavní výroby. Bohužel toto zařízení nepokryje celkové množství páry pro celý provoz, tudíž je nutné nakupovat páru od sousední společnosti.

Elektřina: Je jednou se základních komodit, bez které by samotná výroba vůbec nemohla probíhat. Elektřina je použita jako pohon naprosté většiny zařízení. Jako příklad můžu uvést kompresory, dmýchadla, čerpadla, pohony dopravních tras atd. Výjimku tvoří pouze zařízení poháněné pomocí vysokotlakého vzduchu, který je ovšem také generován pomocí elektrické energie.

Zemní plyn: Poslední komoditou je zemní plyn, který se používá ve velkém množství k přímému spalování surového oleje. Tato položka je druhá v pořadí, co se týče podílu z materiálové spotřeby.

V následující tabulce jsem zpracoval vývoj jednotlivých položek spotřeby materiálu ve sledovaném období.

Tab. 11: Vývoj jednotlivých položek materiálové spotřeby (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2011	2012	2013	2014
Surový aromatický olej	1 726 932	1 837 225	1 869 274	1 933 235
Procesní voda	3 442	2 807	2 758	2 813
Demi voda	5 352	5 777	6 448	7 425
Pitná voda	323	209	202	309
Nákl. na nakoupenou páru	9 254	14 820	9 690	6 135
Náklady na výrobu páry	23 878	21 396	22 259	29 188
Celková pára	33 132	36 216	31 949	35 323
Elektřina	59 463	55 130	61 159	61 048
Zemní plyn	150 648	178 017	174 043	192 104
Náklady Celkem	1 979 292	2 115 380	2 145 833	2 232 257

Další tabulka (12) obsahuje vertikální a horizontální analýzu nákladů. Můžeme zde opět nalézt procentuální podíl jednotlivých složek na spotřebě materiálů a jejich procentuální změnu mezi dvěma obdobími.

Tab. 12: Vertikální a horizontální analýza materiálové spotřeby (vlastní zpracování)

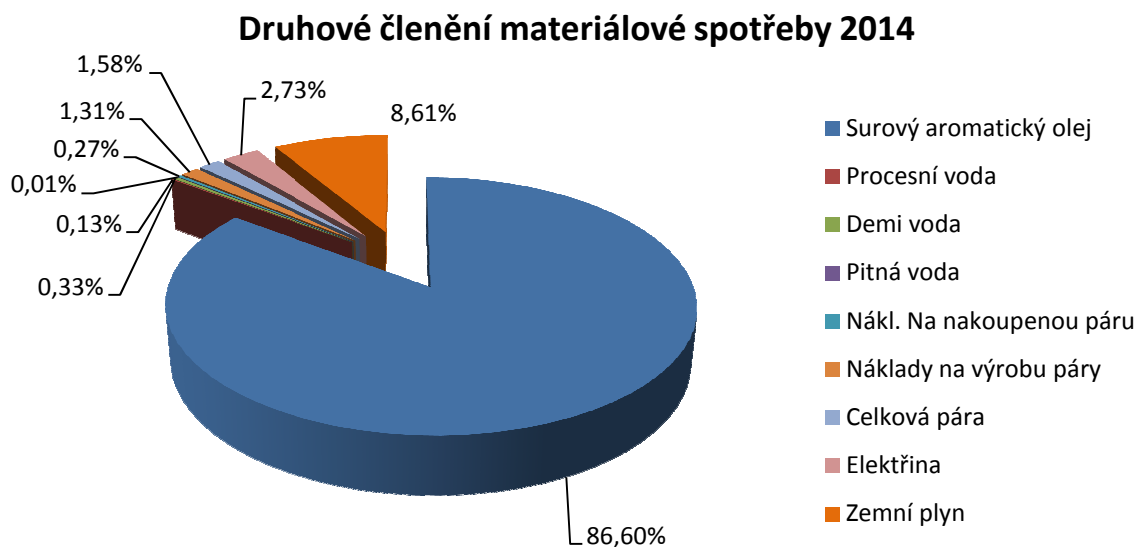
v %	2012	2013	2014	11/12	12/13	13/14
Surový aromatický olej	86,85	87,11	86,60	6,39	1,74	3,42
Procesní voda	0,13	0,13	0,13	-18,46	-1,73	1,97
Demi voda	0,27	0,30	0,33	7,94	11,62	15,16
Pitná voda	0,01	0,01	0,01	-35,50	-3,01	52,90
Nákl. Na nakoupenou páru	0,70	0,45	0,27	60,15	-34,62	-36,69
Náklady na výrobu páry	1,01	1,04	1,31	-10,39	4,03	31,13
Celková pára	1,71	1,49	1,58	9,31	-11,78	10,56
Elektřina	2,61	2,85	2,73	-7,29	10,94	-0,18
Zemní plyn	8,42	8,11	8,61	18,17	-2,23	10,38
Náklady Celkem	100	100	100	6,88	1,44	4,03

Náklady na aromatický olej jsou ve všech letech rostoucí. Tento trend odpovídá také rostoucím celkovým nákladům. Náklady vynaložené za procesní vodu naopak klesaly mezi lety 2011 a 2012 až o 18% a to díky snaze o snížení nákladů na tuto položku. Mezi posledními lety náklady na procesní vodu opět rostou. Demi voda je ze všech používaných vod pro výrobu sazí nejdražší. Její náklady byly po celou dobu v rostoucím trendu. Z důvodu zvyšování ceny této komodity.

Náklady na páru jsou značně proměnlivé. O jejich výši především rozhodují povětrnostní vlivy. Více se tomuto tématu budu věnovat později.

Náklady na elektřinu v prvních dvou obdobích klesaly o celých 7%, a mezi dalšími obdobími rostly o 10%. Tyto výkyvy jsou způsobené hlavně cenou komodity.

Zemní plyn nejprve rostl o 18%, což bylo zapříčiněné vyšší cenou komodity, která v následujícím období mírně poklesla. V posledním období sledujeme opět nárůst nákladů o 10%.



Obr. 14: Graf Druhového členění materiálové spotřeby v roce 2014 (vlastní zpracování)

Nejvýznamnější položkou materiálové spotřeby je dle druhového členění surový aromatický olej. Tato položka se po celou dobu sledovaných let pohybovala nad hodnotou 86% z celkové materiálové spotřeby. Druhou nejvýznamnější položkou je zemní plyn, který se na celkových nákladech podílí 8%. Třetí položkou je elektřina. Tyto tři komodity řadíme jako nejdůležitější pro výrobu sazí.

7.7.2 Objemové vyjádření podílu složek materiálové spotřeby

Tabulka (13) objemového vyjádření jednotlivých složek materiálové spotřeby. Z tabulky je tedy patrné kolik jsme, ve sledovaných letech potřebovali jednotlivých surovin na výrobu jedné tuny sazí. Takto rozpočítané náklady nám mohou pomoci s plánováním nákladů na následující účetní období. Jelikož většina těchto komodit je poskytována určitým dodavatelem, který uzavírá se společností smlouvu o odběru těchto komodit, je nutné znát hrubý odhad budoucí výroby a podle něj můžeme také přepočítat odhad pro ostatní použité suroviny.

Tab. 13: Objemové vyjádření podílu materiálové spotřeby k jedné tuně sazí (vlastní zpracování)

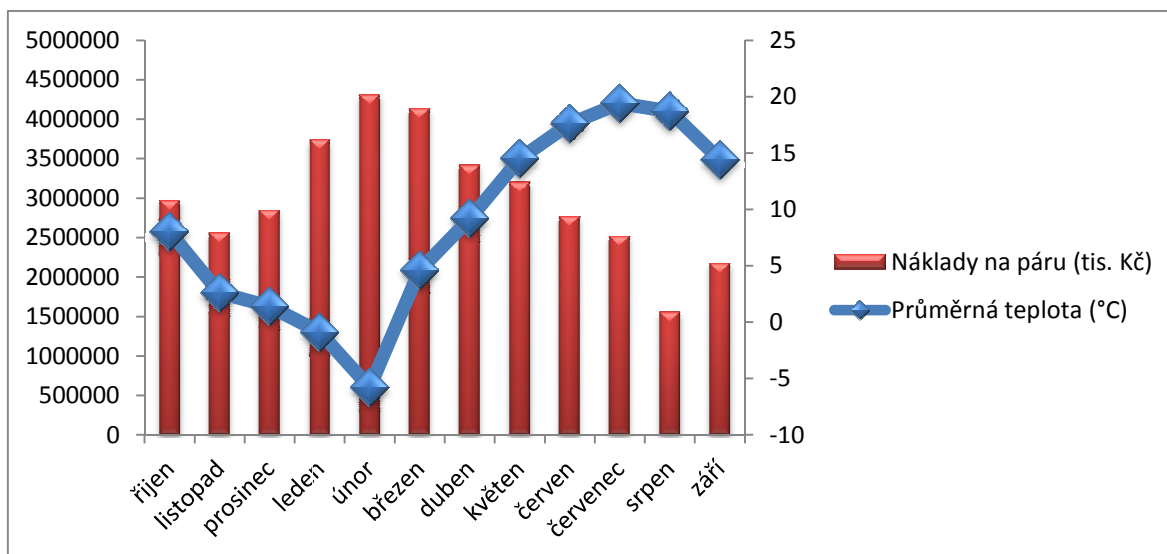
	2011	2012	2013	2014
Surový aromatický olej t/1t sazí)	1,50	1,49	1,45	1,45
Procesní voda (m3/1t sazí)	2,83	2,65	2,28	2,21
Demi voda (m3/1t sazí)	0,89	1,14	1,13	1,23
Pitná voda (m3/1t sazí)	0,05	0,06	0,05	0,07
Celková pára (GJ/1t sazí)	0,23	0,44	0,25	0,14
Elektřina (kWh/1t sazí)	223,19	245,28	237,04	233,32
Zemní plyn (m3/1t sazí)	182,42	221,83	214,54	220,67

Z tabulky (13) je patné, že na výrobu jedné tuny sazí je třeba **1,5 tuny surového oleje**, který je nejvýznamnější položkou těchto nákladů. Podle této hodnoty můžeme plánovat spotřebu oleje na základě objednávek sazí. Jelikož výroba probíhá v nepřetržitém režimu, je důležité zajistit dostatečné zásobování hlavní surovinou pro všechny výrobní linky. Pokud by vznikl nedostatek hlavní suroviny, vznikly by vysoké náklady na odstavení linky z produkce což, je samozřejmě nežádoucí. Tento ukazatel je také nápomocný při snižování nákladů na skladování, jelikož skladovaný aromatický olej je nutné udržovat v teplotě vyšší než 60° C, k čemuž, jak jsem již dříve uvedl, slouží vodní pára, která tyto zásobní vytápí. Kapacita výroby vlastní páry je ovšem omezená, tudíž vyšší množství oleje vyžaduje větší spotřebu dané páry a tím pádem i zvýšení nákladů.

Ukazatel spotřeby jednotky **páry** na jednu tunu sazí je ve sledovaných letech značně proměnlivý. Sledovaný ukazatel byl na nejvyšší úrovni v roce 2012 a to 0,44 GJ a naopak na nejnižší úrovni v roce 2014, kdy jsme potřebovali na 1t sazí 0,14 GJ páry. Odůvodnění nalezneme již ve výše zmíněném skladování surového oleje, který může ovlivnit spotřebu celkové páry. Další faktorem ovlivňující tento ukazatelem je počasí a to převážně v zimním období, kdy je spotřeba páry na vytápění zařízení několikanásobně vyšší než v letním období a to z důvodu tzv. zimních opatření, které zabezpečují nezamrznutí potrubních tras pro dopravu všech druhů vod. Z této souvislosti také vyplývá, že pokud jsou nižší teploty, tak dochází k rychlejším teplotním ztrátám a také větší spotřebě páry a nárůstu nákladů. V následujícím grafu pro rok 2012 můžeme vidět vývoj nákladů celkové páry v porovnání s průměrnou teplotou ve Zlínském kraji, které jsem získal ze statistik

Českého hydro-meteorologického ústavu. Z grafu je jasné patrné, že nevyšší náklady na páru byly v době, kdy teplota klesala k minusovým hodnotám, naopak nejnižší náklady jsou v období letních měsíců.

Obr. 15: Graf vývoj nákladů na páru v závislosti na průměrné teplotě v roce 2012 (vlastní zpracování)



Spotřeba **zemního plynu** na 1t sazí nám udává množství spáleného plynu potřebné k výrobě tuny sazí. Tento ukazatel nám opět může pomoci při plánování spotřeby plynu pro následující účetní období. Vývoj tohoto ukazatele ovlivňuje množství vyrobených sazí, ale také druhové složení konečného stavu výroby, jelikož každý druh sazí je jinak náročný na množství spotřebovaného plynu. Při detailnější analýze bychom mohli odvodit konkrétní spotřebu pro jednotlivé druhy sazí a tím vysledovat případné odchylky od průměru, které by způsobovaly navýšení nákladů na konkrétní druh sazí.

Z průběhu nákladů na **procesní vodu** spotřebovanou na jednu tunu sazí je patrný klesající trend, který byl zapříčiněn opatřeními pro snížení spotřeby procesní vody. Tyto opatření mají za cíl hledat provozní ztráty vody. Z vývoje těchto nákladů je patrné, že tato opatření jsou úspěšná a množství potřebné procesní vody na vyrobení jedné tuny sazí klesalo.

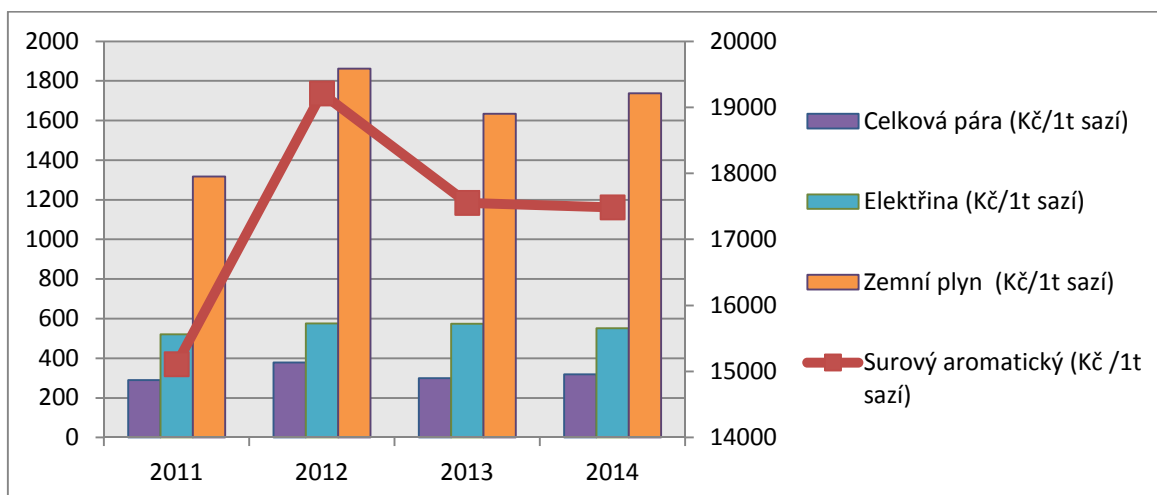
7.7.3 Finanční vyjádření spotřeby jednotlivých složek materiálové spotřeby na 1t sazí

Níže uvedená tabulka (14) obsahuje finanční vyjádření jednotlivých složek materiálové spotřeby na jednu tunu sazí. Zjednodušeně řečeno nám jednotlivé hodnoty udávají, kolik zaplatíme za suroviny pro výrobu jedné tuny sazí.

Tab. 14: Finanční vyjádření materiálové spotřeby na tunu sazí (vlastní zpracování)

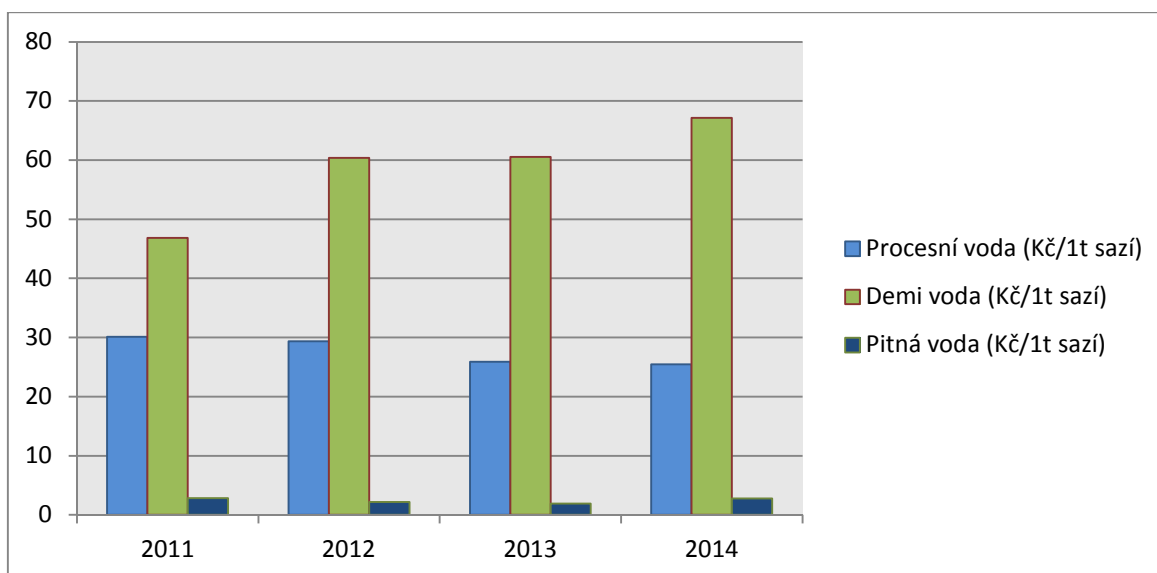
Kč	2011	2012	2013	2014
Surový aromatický (Kč /1t sazí)	15110	19211	17554	17484
Procesní voda (Kč/1t sazí)	30	29	26	25
Demi voda (Kč/1t sazí)	47	60	61	67
Pitná voda (Kč/1t sazí)	3	2	2	3
Celková pára (Kč/1t sazí)	290	379	300	319
Elektřina (Kč/1t sazí)	520	576	574	552
Zemní plyn (Kč/1t sazí)	1318	1861	1634	1737

V obrázku (15) vývoje finančního vyjádření složek materiálové spotřeby si můžeme všimnout výrazného navýšení nákladů na surový aromatický olej a na zemní plyn. Tento nárůst byl způsoben zvýšením ceny těchto komodit mezi fiskálními roky 2011 a 2012. Jak je patrné z obrázku vývoje produkce (12), tak výroba mezi lety 2011 a 2012 klesala, ale náklady na tyto dvě nejvýznamnější položky přesto rostly a to zásadním tempem. Cena oleje, spotřebovaného na výrobu jedné tuny sazí se zvýšila z 15 110 Kč na 19 211 Kč což je nárůst o celých 21%. U zemního plynu můžeme sledovat nárůst z hodnoty 1318 Kč na 1861 Kč. V procentuálním vyjádření se jednalo o nárůst celých 29%. Ve fiskálním roce 2013 naopak náklady opět klesly a to přestože celková produkce sazí rostla, jak je opět patrné z obrázku (12) vývoje produkce sazí.



Obr. 16: Graf vývoje složek materiálové spotřeby pro výrobu jedné tuny sazí (vlastní zpracování)

Následující graf obsahuje vývoj nákladů jednotlivých vod použitých k výrobě jedné tuny sazí. Jak jsem již uvedl, tak procesní voda je v klesajícím trendu z důvodu zavedení úsporných opatření. Naopak cena demi vody k výrobě jedné tuny je v rostoucím trendu. Poslední v řadě pitná voda se pohybuje v řádech jednotek Kč na jednu tunu sazí.



Obr. 17: Graf vývoje nákladů vod pro výrobu jedné tuny sazí (vlastní zpracování)

8 ROZPOČETNICTVÍ

V následující kapitole se budu zabývat analýzou rozpočtů pro jednotlivá střediska a konkrétně se budu zabývat analýzou rozpočtů a odchylek ve výrobní oblasti a to proto, jak jsem již několikrát výše uvedl, že výrobní náklady a hlavně spotřeba materiálu má nevyšší podíl na celkových nákladech.

8.1 Popis systému rozpočetnictví ve společnosti XY s.r.o.

Společnost XY s.r.o. používá jako hlavní nástroj řízení nákladu právě systém rozpočtů, který umožňuje sledování průběhu jednotlivých položek nákladů v určitém období. Rozpočty jsou tvořeny převážně pro jeden kalendářní měsíc. Dále se také sledují tzv. kvartální rozpočty, které tvoří čtyř měsíční období ve fiskálním roce. Z toho vyplývá, že fiskální rok je tvořen kvartály: 1. kvartál (říjen, listopad, prosinec), 2. kvartál (leden, únor, březen), 3. kvartál (duben květen, červen) a v poslední řadě je 4. kvartál (červenec, srpen, září). Dalším sledovaným údajem jsou celkové fiskální rozpočty, které se porovnávají s minulým obdobím a sledují se vzniklé odchylky mezi jednotlivými obdobími.

Forecasty

Jednou z významných částí v tomto systému rozpočtů je položka „forecast“ (předpověď). Forecast je odhadovaná výše rozpočtu, pro konkrétní období. Tato hodnota je tvořena finančním manažerem, který odhaduje vývoj jednotlivých položek na základě momentální ekonomické situace a podle předchozí hodnoty z minulého období. Podle tohoto odhadu a po vzájemné diskuzi zainteresovaných osob se tvoří vlastní rozpočet.

Odpovědnost za rozpočty

Rozpočty jsou tvořeny pro každé výrobní středisko. Každý rozpočet má určenou zodpovědnou osobu, která zajišťuje plnění rozpočtu, dle stanovené předpovědi. Mezi odpovědné osoby patří vedoucí jednotlivých středisek, dále jsou rozděleny jednotlivé položky rozpočtů mezi konkrétní pracovníky, kteří mají v kompetenci jednu či více položek.

Analyzování odchylek

Pokud vznikne zásadní odchylka od rozpočtu nebo od porovnávané hodnoty z minulého období tak je nutné odůvodnit vznik této odchylky a také specifikovat konkrétní příčiny jejího vzniku a uvést, zda je to normální stav či stav výjimečný. Pokud je to stav výjimečný, je nutné provést opatření, aby se tato odchylka již v budoucnu neobjevovala.

Průběh těchto rozpočtů je pod drobnohledem vedení společnosti a konkrétně i generální ředitele, který si nechává zpracovávat měsíční reporty ohledně stavu rozpočtů pro jednotlivá střediska.

8.2 Analýza rozpočtů a odchylek

Tabulka (15) obsahuje rozpočty jednotlivých komodit použitých při výrobě sazí v roce 2014. Údaje jsem čerpal z interních materiálů společnosti. Hodnoty jednotlivých položek neodpovídají celkovým nákladům na jednotlivou komoditu, které jsem zpracovával v předchozích kapitolách a to z důvodu, že společnost přičítá do celkových nákladů na jednotlivé komodity také další náklady s nimi spojené, kdežto v rozpočtu jsou náklady pouze za danou komoditu.

Tab. 15: Analýza rozpočtů hlavních vstupních surovin (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2014	Rozpočet	Odchylka	%	2013
Surový aromatický olej	1 887 625	1 656 936	230 689	13,9%	1 818 669
Elektřina	53 742	49 028	4 712	9,6%	50 314
Procesní voda	2 445	2 775	330	-11,9%	2 360
Demi voda	6 311	5 680	631	11,1%	5 531
Pára	31 029	33 946	2 917	-8,6%	27 562
Zemní plyn	200 216	180 503	19 713	10,9%	178 803

Rozpočty pro hlavní vstupní suroviny jsou tvořeny na základě odvození od minulé hodnoty. Rozpočet pro surový aromatický olej byl stanoven na nižší hodnotu, jelikož se přepočítával pokles produkce sazí, což se ovšem nenaplnilo a objem produkce mírně vrostl a tím i náklady na surový olej. Odchylka skutečných nákladů od rozpočtu činila v roce 2014 13,9%.

Z toho stejného důvodu byly nastaveny nižší rozpočty pro elektřinu, demi vodu a zemní plyn, u kterých také překročila konečná částka nákladů hranici stanoveného rozpočtu a to v případě elektřiny o 9,6%, demi vody o 11,1% a zemního plynu o 10,9%.

Naopak rozpočet pro procesní vodu nebyl překročen. Tento fakt můžeme opět přisoudit opatřením snižující spotřebu procesní vody. Odchylka skutečných nákladů od rozpočtu činila -11,9%.

Rozpočet pro páru také nebyl překročen. Tento stav přisuzuji nepříliš kruté zimě.

Tab. 16: Analýza rozpočtů jednotlivých středisek (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2014	Rozpočet	Odchylka	%	2013
Výrobní oddělení	37 460	40 218	2 758	-6,9%	38 144
Oddělení údržby	16 895	16 253	642	3,9%	18 156
Technické oddělení	22 440	24 975	2 534	-10,2%	25 805
Personální oddělení	8 202	8 031	170	2,1%	8 997
Oddělení SHE	2 590	2 582	7	0,3%	2 255
Finanční oddělení	8 181	8 022	159	1,9%	6 951

V tabulce (16) jsou zpracovány údaje o rozpočtech jednotlivých středisek. Na první pohled je patrné, že střediska ve společnosti nepřekročila výraznou měrou své rozpočty. Spíše naopak se dařilo náklady snižovat u výrobního střediska, kde byla odchylka -6,9%. Tímto střediskem se budu zabývat podrobně v další tabulce. Také technologické oddělení dokázalo snížit své náklady o 10,2% oproti stanovenému rozpočtu. Oddělení údržby přesáhlo stanový rozpočet o 3,9% a to z důvodu neplánované výměny části zařízení, u kterého byla nutná oprava. Ostatní oddělení překročila jen mírně.

Tab. 17: Podrobná analýza rozpočtu výrobního střediska (vlastní zpracování)

	2014	Rozpočet	Odchylka	%	2013
Mzdy pracovníků	16 217	19 389	3 171	-16,4%	18 314
Doprava	5 292	6 242	950	-15,2%	6 198
Aditiva	10 216	11 334	1 118	-10,9%	8 354
Náklady na heatload	1 500	1 783	283	-15,8%	1 818
Kancelářské potřeby	75	17	58	353%	63
Mobilní telefony	2	12	11	-86%	21
Služební automobil	222	239	17	-7,2%	208
Náklady na pohonné hmoty	37	36	1	3,9%	29
Reprezentace	167	25	142	571%	12
Služby kontraktorů	1 650	1 067	583	55%	1 002
Školení pracovníků	70	75	5	-5,7%	111

Z důvodu zaměření mé práce na výrobní náklady, jsem provedl analýzu rozpočtového střediska výroby a jeho jednotlivých položek. Jak je patrné z tabulky (17) první čtyři položky rozpočtu byly výrazně nižší než konečný rozpočet. Úspora nákladů byla vždy vyšší než 10%. I položka mobilní telefony byla výrazně nižší než daný rozpočet a to o 86%.

U položky kancelářské potřeby byl rozpočet překročen významnou měrou a to o 358%. Nejvyšší překročení rozpočtu jsme zaznamenali u položky reprezentační náklady a to o 571%. Tato skutečnost byla způsobena vyššími výdaji, které vznikly v rámci oslav 20. výročí založení společnosti.

Položka služby kontraktorů obsahuje náklady na služby poskytnuté od externích firem. Odchylka 55% od rozpočtu vznikla z důvodu výraznějších oprav na výrobním zařízení, které měli v kompetenci právě externí firmy.

Položky služební automobil a školení pracovníků byly nižší než původní rozpočet.

9 SHRUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI

Jako první jsem se v praktické části této bakalářské práce zabýval porovnáním vývoje tržeb, zisku a podílů nákladů na výnosech, kde jsem zjistil, že firma byla ve sledovaných letech zisková. Podíl nákladů na výnosech byl průměrně kolem hodnoty 86%. Další částí bylo zpracování vertikální a horizontální analýzy nákladů, z které jsem zjistil, že nejvyšší podíl na celkových nákladech má výkonová spotřeba a to celých 80%. Výkonová spotřeba se dále dělí na služby s poměrem 11% a spotřebu materiálu s 70%. K zpracování analýzy bodu zvratu jsem nejprve musel rozčlenit náklady na fixní a variabilní složky, kde se variabilní náklady průměrně pohybovaly na 88% a fixní na 10% z celkových nákladů.

Po zpracování bodu zvratu jsem došel k závěru, že společnost má dostatečnou rezervu mezi tržbami a bodem zvratu, který se průměrně pohyboval kolem částky 1 480 000 tis. Kč, a tržby se pohybovaly nad hranicí 3 100 000 tis. Kč.

Při analýze objemu produkce a celkových nákladů, jsem došel k zjištění, že společnost v roce 2012 měla nejnižší objem výroby, ale náklady stále rostly. Tento stav byl způsoben rostoucí cenou vstupních surovin, na kterých je závislá a tudíž je odkázána na jejich tržní vývoj, který může zásadním způsobem ovlivnit její konečný výsledek hospodaření.

Jelikož spotřeba materiálu tvoří 70% procent celkových nákladů, analyzoval jsem její jednotlivé složky. Z této analýzy vyplynulo, že nejvyšší položkou je surový aromatický olej.

V poslední řadě jsem se zabýval systémem rozpočtnictví, které se využívá jako hlavní nástroj řízení nákladů ve společnosti. V této části jsem se z důvodu rozsahu mé práce zaměřil především na rozpočty vstupních surovin, rozpočet výrobního střediska a analýzu odchylek skutečně vynaložených nákladů od stanoveného rozpočtu.

Rozpočty pro výrobní suroviny jsou plánovány především podle přepokládaného vývoje produkce k následujícímu období. Z tohoto důvodu jsem se při analýze vstupních surovin setkal s překročením rozpočtu a to převážně u položek: surový aromatický olej, elektřina a zemní plyn. Ve sledovaném roce byl původně plánován nižší objem produkce, než byl skutečný a to způsobilo navýšení nákladů na vstupní suroviny.

Provedená analýza jednotlivých středisek ukázala trend snížení nákladů, kde se dvěma střediskům podařilo nepřekročit stanovený rozpočet. Ostatní střediska ho překročily jen mírně.

Z podrobné analýzy výrobního střediska je také patrná snaha o snížení nákladů. U sedmi položek se podařilo snížit náklady od původního očekávání. U třech položek jsem zjistil výrazné překročení stanoveného rozpočtu a to až o stovky procent. Konkrétně se jednalo o kancelářské potřeby a náklady na reprezentaci. Po podrobnějším průzkumu jsem zjistil, že takto vysoká odchylka byla způsobená mimořádnými náklady na oslavu 20. Výročí společnosti.

10 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

Poslední kapitola obsahuje závěrečná doporučení, která jsem zpracoval na základě poznatků z provedené analýzy nákladů.

- Z analýzy jsem zjistil, že jednou ze zásadních položek finančních nákladů jsou kurzové ztráty, tato položka byla značně volatilní. Jelikož se společnost vůbec nezabývá řízením kurzových rizik, doporučil bych společnosti, aby se na tyto náklady zaměřila a případně analyzovala výhodnost zavedení systému řízení devizových rizik.
- Surový aromatický olej je finančně nejnáročnější položkou nákladů a proto bych firmě doporučil zhodnotit alternativní možnosti dodávek zdrojů této základní suroviny. Především z důvodu, že společnost odebírá 97% celkové spotřeby surové oleje pouze od jednoho dodavatele. Pokud by společnost zvýšila podíl ostatních dodavatelů, dosáhla by tím snížení celkových nákladů, jelikož menší dodavatelé jsou levnější. Na druhou stranu by tento krok zvýšil administrativní zátěž podniku a také by bylo nutné klást vyšší důraz na plánování spotřeby suroviny i objemu produkce.
- Při zpracovávání analýzy výrobních nákladů, jsem provedl výpočet nákladů vstupních surovin na jednu tunu sazí a přepočel na objemové jednotky. Tyto hodnoty se dají použít pro efektivnější plánování jednotlivých vstupů. Společnost v současné době tyto hodnoty nepoužívá ke svému plánování. Společnosti bych doporučil, aby tyto hodnoty brala v úvahu při sestavování ročních rozpočtů pro jednotlivé komodity. Tyto rozpočty jsou sestavovány pouze na základě hodnoty nákladů vstupní suroviny z minulého období. Použití těchto ukazatelů by zefektivnilo sestavování rozpočtů na další období.
- Dále z analýzy vyplynulo, že společnost není schopna zabezpečit svoji spotřebu páry, použité ve výrobním procesu. Zbylý podíl je nucena nakupovat za nemalé náklady. Jelikož firma produkuje vlastní páru v zastaralém zařízení a jeho výrobní kapacita nebyla navyšována spolu s rostoucí výrobou, doporučil bych firmě zvážit modernizaci tohoto zařízení, které by vyžadovalo sice vyšší počáteční investici, ale v dlouhodobém horizontu by přineslo úsporu nákladů.

- U procesní vody byla zavedena úsporná opatření, která vedla k snížení nákladů na tuto položku. Tento pokles je zcela patrný v provedené analýze, kde můžeme vidět klesající celkové náklady na procesní vodu tak i náklady na procesní vodu použitou pro výrobu jedné tuny sazí. Tato úsporná opatření bych doporučil zavést i pro demi vodu, která je z použitých vod nejdražší. Jelikož je technologické použití obou vod různé, zavedení těchto opatření na tuto položku nebude tak jednoduché jako na procesní vodu, ale při možnosti efektivnějšího využití daného zdroje a snížení nákladů je třeba brát tuto možnost v úvahu.

- Společnosti bych doporučil pokračovat v zavedeném systému rozpočetnictví, který se ukázal jako efektivní nástroj řízení nákladů. Také snižování nákladů pomocí nastavení systému rozpočetnictví se ukázalo jako efektivní způsob sledování průběhu nákladů u jednotlivých středisek. Při analyzování rozpočetnictví jsem vyvodil závěr, že mezi negativní faktory toho systému patří složité zpracování jednotlivých rozpočtů. Střediskové rozpočty jsou tvořeny velkým množstvím položek a podpoložek rozpočtů. Tyto položky by mohly být shrnuty do většího celku, což by přineslo větší přehlednost tohoto systému a zároveň bychom byly stále schopni sledovat jejich hodnoty. Dále jsem se setkal i s prázdnými položkami, které už se v delším časovém období nesledují. Položky bez hodnot bych ze systému odstranil. Toto opatření by jistě přispělo k efektivnějšímu řízení nákladů.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce byla analýza nákladů a jejich řízení se zaměřením na výrobní část ve společnosti XY s.r.o. a ze zjištěných nedostatků stanovit doporučení, která povedou ke snížení nákladů či zefektivní jejich řízení.

Tato bakalářská práce se skládá ze dvou částí. A to z části teoretické, kde jsem zpracoval rešerši literárních zdrojů dostupných k tématu řízení nákladů a část praktickou, ve které jsem zpracoval charakteristiku společnosti a zkrácenou SWOT analýzu. Také jsem provedl zkrácenou analýzu odvětví, do kterého společnost spadá. Následně jsem vypracoval vlastní analýzu nákladů společnosti. V této analýze jsem se zaměřil na výrobní náklady neboli na materiálovou spotřebu, která se ukázala jako nejvyšší položka celkových nákladů. V neposlední řadě jsem analyzoval hlavní nástroj řízení nákladů ve společnosti a to rozpočtovnictví. Jako u samotné analýzy nákladů jsem se zaměřil na rozpočty obsahující materiálovou spotřebu nebo konkrétně na rozpočet výrobního střediska. Ve shrnutí praktické části jsem navrhl doporučení pro snížení či efektivnější řízení nákladů, která vyplynula z mé analýzy.

Náklady jsou v současnosti velice důležitým tématem v mnoha společnostech. Jedním z důvodů je neustálá nejistota ekonomického prostředí, které nás všechny obklopuje. Tlaky na snížení nákladů vidíme dnes a denně a setkáváme se s nimi i ve svém soukromém životě, proto bude téma řízení nákladů vždy aktuální nejen v okruhu firemní sféry. Pevně věřím, že má bakalářská práce napomůže společnosti k efektivnějšímu řízení nákladů a zhodnocení celkové situace a systému řízení nákladů tak, jako mě napomohla k rozšíření znalostí a zkušeností, které budu moct uplatnit ve svém profesním životě.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena. 2011, *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, Colin. c2004, *Management and cost accounting*. 6th ed. London: Thomson Learning, c, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
- FIBÍROVÁ, Jana. 2001, *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. 2. vyd. Praha: Oeconomica, 347 s. ISBN 80-245-0212-7.
- HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL. 1995, *Řízení režijních nákladů*. Vyd. 1. Praha: Prospektrum, 100 s. ISBN 80-7175-025-5.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. 2008, *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- HUNČOVÁ, Magdalena. 2007, *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.
- LANG, Helmut. 2005, *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- MLÁDEK, Robert. 2005, *Světové účetnictví IFRS, US GAAP*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 415 s. ISBN 80-7201-519-2.
- KRÁL, Bohumil. 1997, *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 407 s. ISBN 8071750603.
- KRÁL, Bohumil. 2010, *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- STANĚK, Vladimír. 2003, *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- SYNEK, Miloslav. 2007, *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- SYNEK, Miloslav. 2006, *Podniková ekonomika*. 4., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxv, 475 s. ISBN 80-7179-892-4.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše. 2003, *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press, 145 s. ISBN 80-7261-087-2

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

VYSUŠIL, Jiří. 2004, *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 115 s. ISBN 807259012x.

Interní materiály společnosti XY, s.r.o.

Internetové zdroje:

ČESKÝ HYDROMETEOOROLOGICKÝ ÚSTAV. *Vývoj územních teplot ve Zlínském kraji* [online]. [cit. 2015-4-25]. Dostupné z: http://www.chmi.cz/portal/dt?portal_lang=cs&menu=JSPTabContainer/P4_Historicka_data/P4_1_Pocasi/P4_1_4_Uzemni_tepoty&last=false:

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Panorama* [online]. [cit. 2015-4-20]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument154179.html>

Obrázek sazí [online]. [cit. 2015-4-23] Dostupné z: <http://www.2b1stconsulting.com/wp-content/uploads/2012/06/Carbon-Black.jpg>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
BZ	Bod zvratu
Demi	Demineralizovaná voda
EU	Evropská Unie
FN	Fixní náklady
GJ	Giga jouly
h	Haléřový ukazatel
IT	Information technologies
KMP	Kontrola měření a regulace
kWh	Kilowatt hodina
m	Metry
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
n	Náklady variabilní jednotkové
NACE	Klasifikace ekonomických činností
p	Cena
q	Množství
T	Tržby
t	Tuny
US GAAP	Unite States Generally Accepted accounting
VN	Variabilní náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1: Pojetí nákladů</i>	14
<i>Obr. 2: Graf průběhu variabilních nákladů</i>	19
<i>Obr. 3: Graf bodu zvratu</i>	22
<i>Obr. 4: Provozní páka</i>	23
<i>Obr. 5: Typový a retrográdní kalkulační vzorec</i>	26
<i>Obr. 6: Schéma kalkulačního systému</i>	27
<i>Obr. 7: Ukázka sazí</i>	38
<i>Obr. 8: Schéma organizační struktury společnosti</i>	41
<i>Obr. 9: Graf vývoje základní ekonomických výsledků</i>	45
<i>Obr. 10: Kurzové ztráty</i>	47
<i>Obr. 11: Druhé členění nákladů v roce 2014</i>	48
<i>Obr. 12: Graf vývoje bodu zvratu spolu s tržbami</i>	51
<i>Obr. 13: Graf vývoje objemu produkce a celkových nákladů</i>	52
<i>Obr. 14: Graf Druhé členění materiálové spotřeby v roce 2014</i>	56
<i>Obr. 15: Graf vývoj nákladů na páru v závislosti na průměrné teplotě v roce 2012</i>	58
<i>Obr. 16: Graf vývoje složek materiálové spotřeby pro výrobu jedné tuny sazí</i>	60
<i>Obr. 17: Graf vývoje nákladů vod pro výrobu jedné tuny sazí</i>	60

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1: Rozdíl mezi rozpočtem a kalkulací</i>	31
<i>Tab. 2: Stručná analýza ukazatelů v odvětví CZ NACE 20.5</i>	39
<i>Tab. 3: Vývoj počtu zaměstnanců</i>	41
<i>Tab. 4: SWOT analýza</i>	42
<i>Tab. 5: Vývoj základní ekonomických ukazatelů</i>	45
<i>Tab. 6: Vývoj nákladů v letech 2011-2014</i>	46
<i>Tab. 7: Horizontální a vertikální analýza výkazu nákladů</i>	46
<i>Tab. 8: Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní položky</i>	49
<i>Tab. 9: Výpočet bodu zvratu</i>	51
<i>Tab. 10: Členění nákladů v závislosti na objemu produkce v r. 2014</i>	52
<i>Tab. 11: Vývoj jednotlivých položek materiálové spotřeby</i>	54
<i>Tab. 12: Vertikální a horizontální analýza materiálové spotřeby</i>	55
<i>Tab. 13: Objemové vyjádření podílu materiálové spotřeby k jedné tuně sazí</i>	57
<i>Tab. 14: Finanční vyjádření materiálové spotřeby na tunu sazí</i>	59
<i>Tab. 15: Analýza rozpočtů hlavních vstupních surovin</i>	62
<i>Tab. 16: Analýza rozpočtů jednotlivých středisek</i>	63
<i>Tab. 17: Podrobná analýza rozpočtu výrobního střediska</i>	63

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Objemy jednotlivých položek materiálové spotřeby

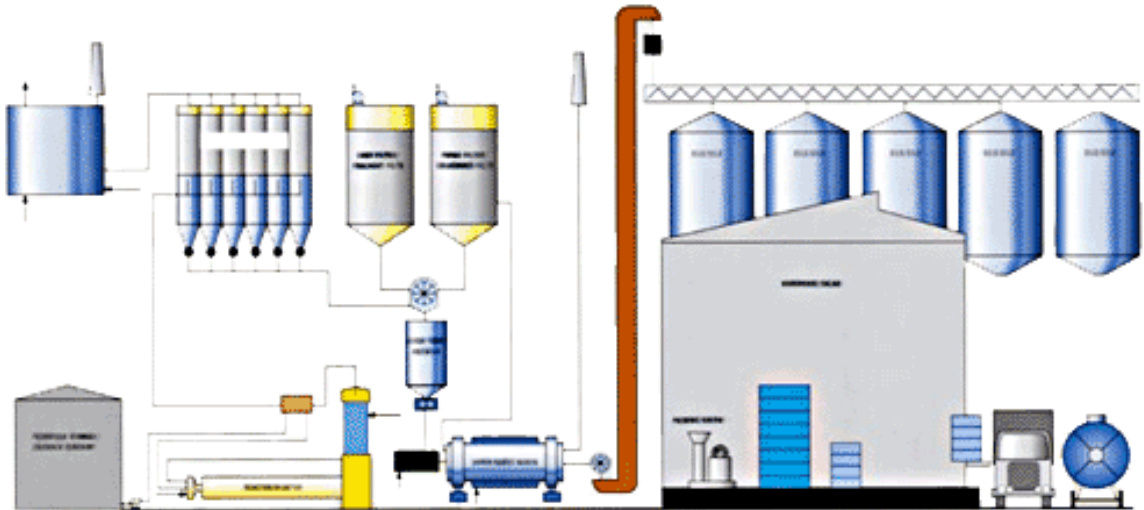
Příloha P II: Zjednodušené schéma výroby sazí

Příloha P III: Výkaz zisků a ztrát 2011, 2012

Příloha P IV: Výkaz zisků a ztrát 2013, 2014

**PŘÍLOHA P I: OBJEMY JEDNOTLIVÝCH POLOŽEK
MATERIÁLOVÉ SPOTŘEBY**

	2011	2012	2013	2014
Surový aromatický olej (MT)	171 022	142 231	154 036	159 883
Procesní voda (m3)	323 254	253 792	243 101	244 296
Demi voda (m3)	102 191	109 216	119 956	136 491
Pitná voda (m3)	5 271	5 341	5 017	7 506
Nákl. Na nakoupenou páru (GJ)	26 251	41 799	26 166	16 014
Náklady na výrobu páry (GJ)	67 755	60 351	60 266	76 336
Celková pára (GJ)	94 006	102 150	86 432	92 350
Elektrina (kWh)	25 508 843	23 456 900	25 241 900	25 798 629
Zemní plyn (m3)	20 849 077	21 214 614	22 845 030	24 400 195

PŘÍLOHA P II: ZJEDNODUŠENÉ SCHÉMA VÝROBY SAZÍ

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT 2011, 2012

Výkaz zisku a ztráty

(v tis. Kč)	Období do 30.9.2012	Období do 30.9.2011
I. Tržby za prodej zboží	9 203	29 310
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	7 969	23 332
+ Obchodní marže	1 234	5 978
II. Výkony	3 387 621	3 166 206
II. 1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 403 168	3 109 712
2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	-17 341	54 380
3. Aktivace	1 794	2 114
B. Výkonová spotřeba	2 467 256	2 326 948
B. 1. Spotřeba materiálu a energie	2 112 777	1 999 488
2. Služby	354 479	327 460
+ Přidaná hodnota	921 599	845 236
C. Osobní náklady	106 909	97 342
C. 1. Mzdové náklady	78 785	71 583
3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	23 275	21 869
4. Sociální náklady	4 849	3 890
D. Daně a poplatky	7 706	8 838
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	72 887	73 801
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	183	82
III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	49	40
2. Tržby z prodeje materiálu	134	42
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	43	16
F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	43	16
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-1 510	2 233
IV. Ostatní provozní výnosy	5 027	7 788
H. Ostatní provozní náklady	181 221	165 156
* Provozní výsledek hospodaření	559 553	505 720
X. Výnosové úroky	775	982
XI. Ostatní finanční výnosy	59 329	38 357
O. Ostatní finanční náklady	63 360	42 400
* Finanční výsledek hospodaření	-3 256	-3 061
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	106 226	96 519
Q. 1. – splatná	106 691	93 578
2. – odložená	-465	2 941
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	450 071	406 140
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	450 071	406 140
**** Výsledek hospodaření před zdaněním	556 297	502 659



PŘÍLOHA P IV: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT 2013, 2014

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

(v tis. Kč)		Období do 30.9.2014	Období do 30.9.2013
I.	Tržby za prodej zboží	103 651	55 338
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	99 548	54 006
+	Obchodní marže	4 103	1 332
II.	Výkony	3 695 243	3 585 056
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 643 621	3 555 167
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	19 052	4 484
II.3.	Aktivace	32 570	25 405
B.	Výkonová spotřeba	2 656 276	2 567 613
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	2 294 906	2 206 371
B.2.	Služby	361 370	361 242
+	Přidaná hodnota	1 043 070	1 018 775
C.	Osobní náklady	100 478	93 315
C.1.	Mzdové náklady	72 982	66 874
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	23 358	21 400
C.4.	Sociální náklady	4 138	5 041
D.	Daně a poplatky	917	4 371
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	66 546	72 505
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	824	654
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	107	110
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	717	544
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	166	498
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	30	
F.2.	Prodaný materiál	136	498
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	5 768	-3 262
IV.	Ostatní provozní výnosy	22 975	4 607
H.	Ostatní provozní náklady	214 431	190 776
*	Provozní výsledek hospodaření	678 563	665 833
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		
X.	Výnosové úroky	327	282
XI.	Ostatní finanční výnosy	77 628	43 102
O.	Ostatní finanční náklady	21 855	16 359
*	Finanční výsledek hospodaření	56 100	27 025
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	137 788	131 595
Q.1.	- splatná	142 988	134 320
Q.2.	- odložená	-5 200	-2 725
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	596 875	561 263
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	596 875	561 263
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	734 663	692 858