

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Řízení nákladů v podniku

Cost Management in the Company

Michaela Hružová

Plzeň 2017

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela HRŮZOVÁ**
Osobní číslo: **K14B0234P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Řízení nákladů v podniku**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakterizujte význam řízení nákladů v podniku.
2. Analyzujte nástroje a kritéria řízení nákladů v podniku.
3. Proveďte analýzu řízení nákladů ve zvoleném podniku.
4. Vyhodnoťte efektivitu řízení nákladů ve zvoleném podniku a navrhněte možná zlepšení.
5. Shrňte řešenou problematiku na základě konkrétních dat.

Rozsah grafických prací: **neuveden**

Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- **ČECHOVÁ, Alena.** *Manažerské účetnictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání.* Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-2831-2
- **FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav; PETERA, Petr.** *Manažerské účetnictví - nástroje a metody. 2., aktualizované a přepracované vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0
- **KRÁL, Bohumil.** *Manažerské účetnictví. 3., doplněné a aktualizované vydání.* Praha: Management Press, 2012. ISBN 978-80-7261-217-8
- **POPESKO, Boris; PAPADAKI, Šárka.** *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání.* Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Josef Červený, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **21. října 2016**

Termín odevzdání bakalářské práce: **24. dubna 2017**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 21. října 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Řízení nákladů v podniku“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 24. 4. 2017

.....

Michaela Hružová

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Josefu Červenému, Ph.D., vedoucímu bakalářské práce, za cenné rady a připomínky a za celkovou pomoc při zpracování bakalářské práce.

Obsah

Úvod.....	7
1 Cíl práce a metodika řešení.....	8
2 Význam řízení nákladů v podniku.....	9
2.1 Charakteristika nákladů.....	9
2.1.1 Finanční pojetí nákladů.....	10
2.1.2 Manažerské pojetí nákladů.....	10
2.2 Členění nákladů.....	11
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	11
2.2.2 Účelové členění nákladů.....	12
2.2.3 Kalkulační členění nákladů.....	13
2.2.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	13
2.2.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů.....	14
2.2.6 Relevantní a irelevantní náklady.....	17
2.2.7 Oportunitní náklady.....	18
2.3 Alokace nákladů.....	18
2.3.1 Cíle alokace.....	19
2.3.2 Fáze alokace.....	19
2.3.3 Principy alokace.....	20
3 Nástroje a kritéria řízení nákladů v podniku.....	21
3.1 Kalkulace nákladů.....	21
3.1.1 Kalkulační vzorce.....	21
3.1.2 Metody kalkulací.....	25
3.1.3 Kalkulační systém.....	26
3.2 Rozpočetnictví.....	28

3.3	Kritéria řízení nákladů.....	29
3.3.1	Hospodárnost	29
3.3.2	Ekonomická účinnost.....	30
3.3.3	Ekonomická efektivnost	30
4	Charakteristika společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.....	31
4.1	Organizační struktura	32
4.2	Odběratelé a dodavatelé	33
4.3	Účetní a informační systém.....	33
4.4	Výrobky.....	34
4.5	Zajímavosti.....	34
5	Analýza řízení nákladů ve společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.....	35
5.1	Vertikální analýza rozvahy	35
5.2	Horizontální analýza rozvahy	39
5.3	Horizontální analýza druhového členění nákladů	42
5.4	Osobní náklady.....	46
5.5	Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření.....	47
5.5.1	Finanční výsledek hospodaření.....	48
5.6	Analýza poměrových ukazatelů	50
5.7	Kalkulace nákladů.....	52
6	Vyhodnocení efektivity řízení nákladů a návrhy na zlepšení	54
6.1	Návrhy na zlepšení.....	56
	Závěr	59
	Seznam tabulek	60
	Seznam obrázků.....	61
	Seznam použité literatury	62
	Seznam příloh	63

Úvod

Nejčastějším a zároveň hlavním cílem každého podniku je dosažení zisku. K tomu, aby bylo zisku dosaženo, musí výnosy podniku převyšovat náklady. K dosažení tohoto cíle je značně důležité správné řízení nákladů a usilování o jejich snížení. Lze tedy říci, že řízení nákladů je v podniku častým a neustále aktuálním tématem, a proto bude bakalářská práce zaměřena právě na řízení nákladů v podniku.

Náklad lze definovat jako peněžní částku, kterou podnik účelně vynaložil k získání výnosů. Pro pojem náklad neexistuje jen jedna definice a může být chápán z několika hledisek. V teoretické části bude uvedeno finanční a manažerské pojetí nákladů. Dále se teoretická část bude zabývat členěním nákladů. Bude uvedeno druhové, účelové, kalkulační a některá další členění.

Pro správné řízení nákladů se využívají různé nástroje a kritéria, které budou v teoretické části charakterizovány. Nejčastějšími nástroji řízení nákladů jsou kalkulace a rozpočty.

Pro zpracování praktické části bakalářské práce bude vybrán podnik PROMIN CS, spol. s r. o. se sídlem v Libé, působící na trhu již 30 let. Jedná se o malý podnik zaměstnávající do 50 zaměstnanců.

V praktické části bakalářské práce bude provedena analýza společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. se zaměřením na náklady. Analyzovány budou roky 2012, 2013, 2014 a 2015. Konkrétně bude provedena vertikální a horizontální analýza rozvahy s cílem zjistit údaje o majetku společnosti. Dále bude analyzováno druhové členění nákladů v rámci výkazu zisku a ztráty.

Praktická část bude dále zaměřena na srovnání nákladů s výnosy a uvedení výsledku hospodaření. Jak již bylo zmíněno, pro správné řízení nákladů je důležité využívání různých nástrojů. Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. využívá pro stanovení ceny nově zaváděných výrobků kalkulace. Výpočet kalkulace bude součástí praktické části.

Obsahem praktické části bude také závěrečné vyhodnocení efektivity řízení nákladů ve společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. a následné navržení možného zlepšení.

1 Cíl práce a metodika řešení

Hlavním cílem bakalářské práce je analýza řízení nákladů ve vybraném podnikatelském subjektu od roku 2012 do roku 2015 a následné návrhy na zlepšení.

K dosažení hlavního cíle bakalářské práce je nutné splnit následující dílčí cíle:

- definovat význam řízení nákladů v podniku,
- vymezit charakteristiku nákladů a jejich možné členění,
- shrnout hlavní nástroje a kritéria řízení nákladů,
- představit vybraný podnikatelský subjekt,
- provést ekonomickou analýzu podnikatelského subjektu se zaměřením na náklady,
- vyhodnotit efektivitu řízení nákladů ve vybraném podnikatelském subjektu.

Při zpracování bakalářské práce budou uplatněny následující metody:

- vyhledání teoretických poznatků na dané téma z dostupných zdrojů,
- shromáždění informací o vybraném podnikatelském subjektu,
- vertikální a horizontální analýza rozvahy s cílem zjistit údaje o majetku podniku,
- analýza nákladů ve vybraném podnikatelském subjektu od roku 2012 do roku 2015,
- shrnutí poznatků v oblasti řízení nákladů ve vybraném podniku.

2 Význam řízení nákladů v podniku

Náklady hrají v podniku významnou roli a lze se s nimi setkat téměř ve všech činnostech probíhajících v ekonomickém prostředí. Řízení nákladů vyžaduje promyšlené postupy a nástroje, které slouží k poznání nákladů a jejich správnému řízení, vedoucí tak k dosažení podnikových cílů. (Popesko 2009)

Hlavním cílem každého podniku je dosažení zisku. Obecně lze za hlavní cíl podnikání považovat spíše maximalizaci tržní hodnoty podniku. Zisk patří mezi jednu z hlavních ekonomických veličin, ale při hodnocení úspěšnosti podniku se musí brát v úvahu i jiné skutečnosti jako např. charakter podniku nebo výše vloženého kapitálu. (Popesko 2009)

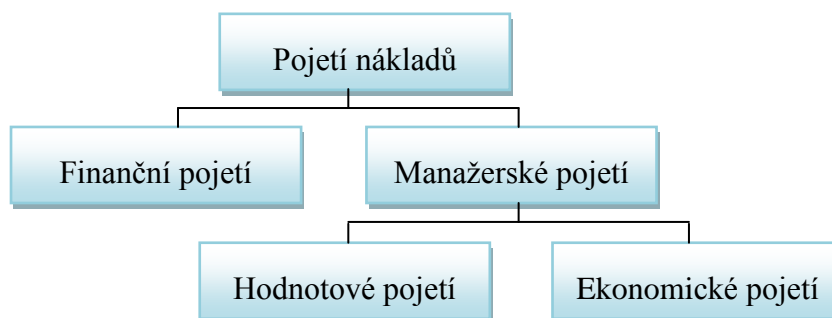
Ke zvýšení efektivnosti podniku výrazně přispívá snižování nákladů. V podnikatelském prostředí je snížení nákladů považováno za podstatný faktor zvyšování konkurenceschopnosti podniku. V souvislosti se snižováním nákladů nelze opomenout riziko, kdy může dojít ke snížení hodnoty a kvality výkonu vnímané zákazníkem. (Popesko 2009)

Pro správné řízení nákladů je důležité náklady poznat, proto budou následující podkapitoly věnovány charakteristice nákladů, jejich členění a alokaci.

2.1 Charakteristika nákladů

Náklad vyjadřuje peněžní částku, kterou podnik účelně vynaložil k získání výnosů. Pojem náklad lze chápat z několika hledisek. Jinak jsou náklady chápány a vymezeny ve finančním účetnictví a jinak v manažerském účetnictví. Ve finančním účetnictví se uplatňuje tzv. finanční pojetí nákladů, naopak v manažerském účetnictví tzv. manažerské pojetí, které se ještě dále rozlišuje na hodnotové a ekonomické pojetí (viz obrázek č. 1). (Popesko, Papadaki 2016)

Obr. č. 1: Pojetí nákladů



Zdroj: zpracováno dle Popesko, Papadaki 2016, s. 28

2.1.1 Finanční pojetí nákladů

Ve finančním účetnictví se náklad považuje za základní prvek měření zisku. Jedná se o úbytek ekonomického prospěchu a projevuje se přírůstkem závazků nebo úbytkem aktiv. V pozorovaném období finančního účetnictví náklad vede ke snížení vlastního kapitálu. (Král a kol. 2012)

Jinak definuje náklady ve své publikaci Synek, Kislingerová a kol. (2010), kdy uvádí, že náklady můžeme charakterizovat jako spotřebu výrobních faktorů vyjádřenou v penězích, kterou podnik účelně vynaložil k získání výnosů.

V rozdílném pojetí nákladů spočívá jejich časová odlišnost. Ve finančním účetnictví náklad vzniká v okamžiku, kdy ekonomický zdroj dosáhne své užitečnosti. V angličtině či dalších jazycích se pojetí nákladů projevuje i pojmově. Z finančního pojetí se náklad v angličtině označuje jako „Expenses“. (Král a kol. 2012)

2.1.2 Manažerské pojetí nákladů

„V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“ (Popesko, Papadaki 2016, s. 28)

Pro manažerské pojetí nákladů je důležité, aby náklady měly účelový charakter. Nákladem je tedy pouze takové vynaložení ekonomických zdrojů, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti. Smyslem takového vynaložení je jeho zhodnocení. (Král a kol. 2012)

V manažerském účetnictví vzniká náklad v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje. Nedochozí tak k úbytku majetku, ale pouze ke změnám ve struktuře. Z manažerského pojetí se náklad v angličtině označuje jako „Costs“. (Král a kol. 2012)

Manažerské pojetí nákladů lze dále rozlišit na mírně odlišná pojetí, kterými jsou hodnotové a ekonomické pojetí.

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro řízení a kontrolu průběhu podnikových procesů. V tomto pojetí probíhá oceňování ekonomických zdrojů pomocí reprodukčních cen. Do hodnotového pojetí patří náklady explicitní a kalkulační druhy nákladů, resp. ty náklady, které jsou v manažerském účetnictví v jiné výši než v rámci finančního účetnictví, nebo v něm nejsou vůbec vykazovány. (Popesko, Papadaki 2016)

Ekonomické pojetí nákladů poskytuje informace nejen pro řízení podnikových procesů, ale také pro rozhodování při výběru budoucích optimálních alternativ. Náklady v tomto pojetí nezahrnují pouze úbytek ekonomického prospěchu, ale také ušlý efekt, který podnik neuskutečnil, protože nevyužil zdroj jiným alternativním způsobem. Do ekonomického pojetí patří tzv. oportunitní náklady, které se označují jako maximální ušlý výnos a nepředstavují reálné využití a spotřebování ekonomických zdrojů. (Král a kol. 2012)

2.2 Členění nákladů

Předpokladem pro účinné řízení nákladů je jejich členění podle různých kritérií do skupin. Existuje spousta hledisek, podle kterých je lze členit. V následujících kapitolách budou vysvětleny základní techniky členění, kterými jsou druhové, účelové a kalkulační členění, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik a členění podle závislosti na objemu výkonů. (Král a kol. 2012)

2.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové třídění nákladů patří mezi nejčastější klasifikaci nákladů, kdy se náklady shromažďují do skupin podle výrobních faktorů. Toto členění zodpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. Druhové členění se objevuje ve výkazu zisku a ztráty a je základním měřítkem pro optimalizaci nákladů. (Martinovičová, Konečný, Vavřina 2014)

„Základními nákladovými druhy jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a 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 aj.),
- náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné).“
(Synek a kol. 2011, s. 81)

Nákladové druhy mají tři základní vlastnosti, jedná se o náklady prvotní, externí, a jednoduché. Znamená to tedy, že vznikají v okamžiku, kdy poprvé vstupují do podniku a to spotřebou výrobků nebo služeb jiných subjektů. (Král a kol. 2012)

Fibírová, Šoljaková, Wagner a Petera (2015) ve své publikaci uvádí dále ještě dvě vlastnosti nákladových druhů, a to jejich průkaznost a jednoznačnost.

Příkladem druhového členění nákladů je podle oblastí činnosti podniku, které se objevuje ve výkazu zisku a ztráty. Jedná se o náklady provozní, finanční a mimořádné. (Martinovičová, Konečný, Vavřina 2014)

2.2.2 Účelové členění nákladů

Jak už název napovídá, účelové členění třídí náklady podle účelu vynaložení. Toto členění umožňuje řídit hospodárnost, posuzuje přiměřenost nákladů a v neposlední řadě umožňuje řídit zisk. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera 2015)

Náklady podle účelu se člení na technologické, náklady na obsluhu a řízení a náklady jednicové a režijní. (Král a kol. 2012)

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou vyvolané technologií určité činnosti a jsou vynaloženy na tvorbu výkonů. Příkladem technologického nákladu může být spotřeba materiálu či mzdy dělníků. (Král a kol. 2012)

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění doplňkových činností technologického procesu. Vytvářejí a zajišťují podmínky pro hladký průběh činností. Jedná se především o náklady činností zabývajících se řízením, personalistikou apod. Příkladem těchto nákladů mohou být mzdové náklady řídicích pracovníků. (Popesko, Papadaki 2016)

Náklady jednicové a režijní

Náklady jednicové a režijní jsou podrobnějším členěním nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení.

Náklady jednicové tvoří určitou část technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem a zároveň s jednotkou určitého výkonu. Jednicovým nákladem je např. spotřeba jednicového materiálu. (Král a kol. 2012)

Náklady režijní se oproti jednicovým liší tím, že se nevztahují ke konkrétní jednotce výkonu. Zahrnují náklady na obsluhu a řízení a pouze tu část technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem. Mezi náklady režijní řadíme např. odpisy strojů. (Popesko, Papadaki 2016)

Základním nástrojem řízení jednicových nákladů je jejich norma a kalkulace, u režijních nákladů se jedná o jejich rozpočet. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, Petera 2015)

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Specifickým druhem účelového členění nákladů je tzv. kalkulační členění nákladů, které přiřazuje náklady k výkonům nebo k jejich určité části. Toto členění je důležité pro spoustu manažerských rozhodnutí, např. zda upřednostnit výrobu výrobku nebo ji naopak vyloučit. (Král a kol. 2012)

Kalkulační členění využívá pojem kalkulační jednice. Jedná se o určitý výkon, který je přesně vymezený konkrétními veličinami, např. objemem či množstvím. Z hlediska přiřazení nákladů na kalkulační jednici lze rozlišit dvě skupiny nákladů, kterými jsou náklady přímé a nepřímé. (Synek a kol. 2011)

Náklady přímé a nepřímé

Přímé náklady je možné jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu výkonu, se kterým přímo souvisejí. Do skupiny přímých nákladů patří náklady jednicové. Typickými příklady přímých nákladů mohou být např. mzdové náklady, spotřeba materiálu či náklady na skladování. (Vochozka, Mulač a kol. 2012)

Nepřímé náklady naopak nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu výkonu. Jedná se o náklady, které jsou vynakládány společně na několik druhů výkonů. K výkonům se přiřazují pomocí nepřímých metod, kterými jsou matematicko-technické výpočty. Příkladem nepřímých nákladů mohou být odpisy strojů nebo pronájem výrobních prostorů. (Čechová 2011)

2.2.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Při členění nákladů není důležitý pouze účel, ke kterému byly vynaloženy, ale rozhodující je také místo vzniku a kdo je za jejich vznik odpovědný. Podstatou tohoto členění je jejich rozdělení podle vnitropodnikových útvarů. (Martinovičová, Konečný, Vavřina 2014)

Král a kol. (2012) ve své publikaci označují vnitropodnikové útvary jako odpovědnostní střediska, zatímco Vochozka, Mulač a kol. (2012) je označují jako střediska hospodářská. Tato střediska jsou vymezena v organizační struktuře podniku, která má za úkol určit, za co je pracovník podniku odpovědný, nebo o čem má právo rozhodovat.

Na členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik je potřeba „navázat i způsobem spojení, který by umožnil zobrazit kooperační vazby mezi útvary a určit odpovědnost za hodnotové efekty (např. za úspory nebo překračování nákladů) těch výkonů, které se neprodávají externím spotřebitelům, ale stávají se předmětem spotřeby uvnitř podniku. Základními předpoklady tohoto spojení jsou

- vymezení činnosti jednotlivých odpovědnostních středisek tak, aby bylo možno vyjádřit a kvantifikovat jejich náklady;
- identifikace dílčích výkonů, které tyto útvary předávají jiným vnitropodnikovým útvarům;
- ocenění těchto výkonů pomocí tzv. vnitropodnikových (předacích) cen.“ (Král a kol. 2012, s. 75)

Náklady vznikající odběratelskému středisku se považují za náklady interní. Jedná se o náklady druhotné a složené. (Vochozka, Mulač a kol. 2012)

2.2.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů dělí náklady do dvou základních skupin. Jedná se o náklady, které se při změně objemu výroby mění, označovány jako variabilní a naopak ty, které se nemění, jsou nazývány fixními. Znamená to tedy, že náklady variabilní jsou závislé na změnách objemu výkonů, zatímco fixní jsou nezávislé. (Čechová 2011)

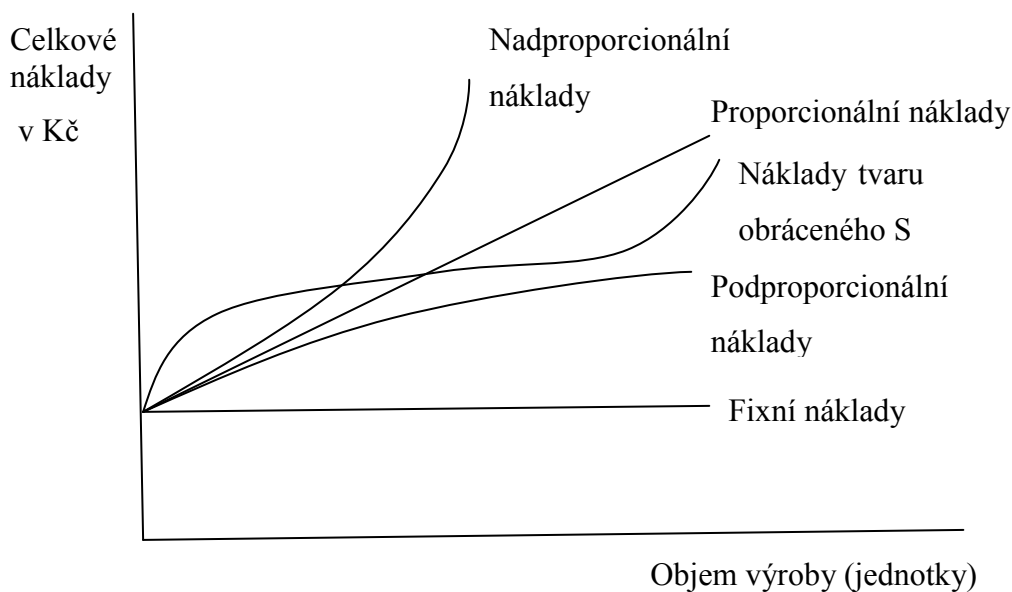
„Toto členění nákladů umožňuje propojit řízení nákladů, výnosů a zisku, analyzovat vliv změn v objemu a sortimentu výkonů na vývoj zisku, optimalizovat strukturu prodaných výkonů atd.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera 2015, s. 58)

Variabilní náklady

Variabilní náklady rostou nebo naopak klesají v souvislosti se změnou objemu výroby. Podle způsobu, jak se variabilní náklady mění, je lze rozčlenit na náklady proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální. Do nákladů variabilních se řadí náklady jednicové a část režijních. (Synek, Kislingerová a kol. 2010)

Vzájemný vztah nákladů proporcionálních, nadproporcionálních a podproporcionálních zachycuje obr. č. 2, ve kterém jsou znázorněny i náklady fixní.

Obr. č. 2: Variabilní náklady v závislosti na objem výroby



Zdroj: zpracováno dle Synek, Kislingerová a kol. 2010, s. 43

Proporcionální variabilní náklady tvoří nejdůležitější část variabilních nákladů a jedná se o náklady, které se mění stejně úměrně jako objem výroby, mají tedy lineární průběh. Variabilní náklady nadproporcionální rostou rychleji než objem výroby a naopak podproporcionální rostou pomaleji. Typickým příkladem nákladů nadproporcionálních je práce přesčas, kdy se zvyšují mzdové náklady, zatímco objem výroby zůstává stejný jako při základní mzdě v normální pracovní době. Příkladem podproporcionálních nákladů mohou být náklady na údržbu a opravy. (Popesko, Papadaki 2016)

Fixní náklady

Fixní náklady představují náklady, které se v krátkém časovém období nemění. Změna objemu výroby na ně tedy nijak nepůsobí. Zatímco v dlouhém časovém období se mohou měnit a to skokově. Tato situace může nastat např. při úplném odepsání stroje nebo při přijetí či propuštění vedoucího pracovníka. Příkladem fixních nákladů mohou být odpisy dlouhodobého majetku nebo pravidelné splátky úvěrů. (Vochozka, Mulač a kol. 2012)

Fixní náklady se mohou dále členit na několik skupin. Jinak člení fixní náklady ve své publikaci Král a kol. (2012) a jinak Fibířová, Šoljaková, Wagner a Petera (2015).

Král a kol. (2012) definují dvě skupiny fixních nákladů a to náklady umrtvené (utopené) a vyhnutelné fixní. Umrtvené fixní náklady jsou většinou vynakládány ještě před

zahájením podnikatelské činnosti např. nákup strojů. Jsou charakteristické tím, že je v průběhu podnikatelské činnosti nelze měnit. Vyhnutelné fixní náklady jsou spjaty s využitím kapacity, kdy při snížení kapacity dochází k jejich omezení. Příkladem mohou být náklady na vytápění.

Fibírová, Šoljaková, Wagner a Petera (2015) člení fixní náklady do tří skupin. První skupinou jsou náklady vyvolané způsobem zajištění činnosti, kam patří náklady na obsluhu a řízení. Vývoj těchto nákladů ovlivňuje celá řada faktorů. Druhou skupinou fixních nákladů jsou náklady, o jejichž vynaložení rozhoduje vedení podniku, jsou to např. náklady na reklamu. Jelikož o nich rozhoduje vedení podniku, znamená to, že může ovlivnit jejich výši nebo úplně zamezit jejich vzniku. Poslední skupinou fixních nákladů jsou náklady, které jsou pravidelně a opakovaně vynakládány v konstantní výši. Typickým příkladem mohou být odpisy.

Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi

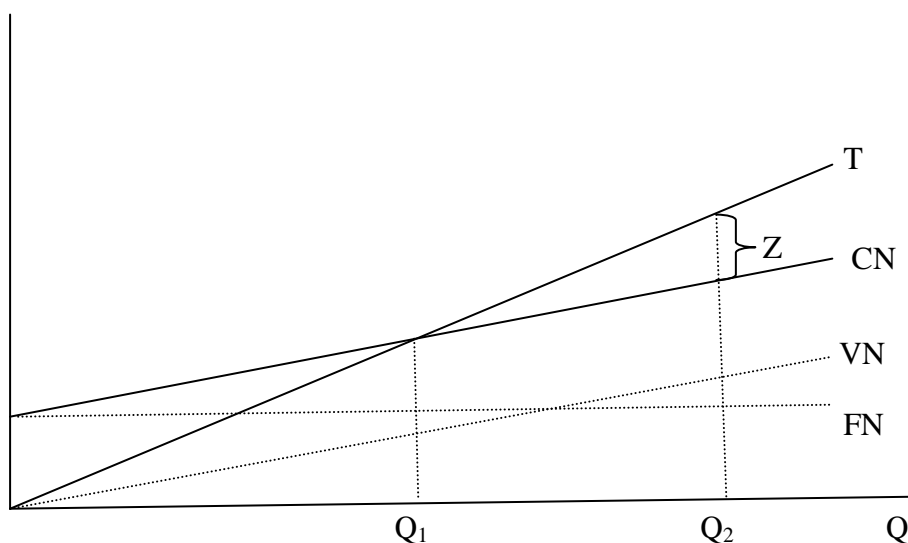
Oddělené řízení fixních a variabilních nákladů je v podnikovém řízení značně důležité. Tvoří základ mnoha postupů a metod, které se využívají např. při kalkulování nákladů výkonů nebo při variantním sestavování podnikových plánů. (Král a kol. 2012)

Členění nákladů na fixní a variabilní se nejvíce využívá při řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě, které jsou většinou obdobou „základní úvahy o tom, jak změna v **objemu** a sortimentu výkonů ovlivní výši **nákladů**, výnosů a **zisku**. Počátečními písmeny tučně uvedených proměnných se také tato skupina rozhodovacích úloh začala označovat; zkratka se do značné míry vžila a pod ní je skupina úloh známa i odborné veřejnosti: jde o tzv. úlohy CVP (Costs – náklady, Volume – objem, Profit – zisk).“ (Král a kol. 2012, s. 84)

Při řešení těchto úloh je nejdůležitější kvantifikace a analýza bodu zvratu, který označuje objem prodaných výkonů, kdy dosažené výnosy se rovnají vynaloženým nákladům.

Následující obrázek č. 3 zobrazuje mimo bodu zvratu i žádoucí úroveň zisku.

Obr. č. 3: Grafické znázornění bodu zvratu a úrovně zisku



Zdroj: zpracováno dle Král a kol. 2012, s. 84

kde: T – výnosy z prodeje, CN – celkové náklady, VN – variabilní náklady, FN – fixní náklady, Z – žádoucí úroveň zisku, Q – objem výkonů, Q_1 – objem prodaných výkonů, zajišťující dosažení bodu zvratu, Q_2 – objem prodaných výkonů, zajišťující dosažení žádoucí úrovně zisku.

Král a kol. (2012) uvádí následující vzorec pro zjištění bodu zvratu:

$$Q_1 = \frac{FN}{c_j - v_j}$$

kde: Q_1 ... objem prodeje, při kterém se dosahuje bodu zvratu, (1)

FN ... fixní náklady,

c_j ... jednotková cena,

v_j ... jednotkové variabilní náklady.

2.2.6 Relevantní a irelevantní náklady

Členění nákladů na relevantní a irelevantní se používá především v manažerském rozhodování. Relevantní jsou ty, které se mění v závislosti na výběru varianty daného rozhodnutí. Naopak irelevantní jsou na daném rozhodnutí nezávislé. Může být tedy vybrána jakákoliv varianta a výše irelevantních nákladů se nezmění. (Synek a kol. 2011)

Konkrétním typem relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, které lze definovat jako rozdíl mezi náklady před uvažovanou variantou rozhodnutí a po rozhodnutí. (Popesko, Papadaki 2016)

2.2.7 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady též označovány jako náklady obětované příležitosti představují výnos, o který podnik přišel volbou určité alternativy. Protože má podnik omezené ekonomické zdroje, nemůže provést všechny alternativy. Musí se proto rozhodnout a vybrat tu, která bude přinášet největší prospěch. Oportunitní náklady potom představují ušlý zisk z nezvolené varianty.

Oportunitní náklady mají charakter implicitních nákladů, to znamená, že jsou obtížně vyčíslitelné, v účetnictví nevykazují přesnou výši. Oportunitní náklady nepředstavují reálné vynaložení dostupných zdrojů podniku, ale slouží především k ocenění využití zdrojů. Používají se např. při sortimentních rozhodnutích, kdy má podnik omezenou kapacitu výrobních strojů. (Král a kol. 2012; Martinovičová, Konečný, Vavřina 2014; Popesko, Papadaki 2016)

2.3 Alokace nákladů

Dalším předpokladem pro účinné řízení nákladů je jejich správná alokace neboli přidělení nákladů určitému objektu. Tímto objektem může být např. výrobek, zákazník, středisko a další druhy. Pro přiřazování nákladů danému objektu je významné kalkulační členění nákladů, tedy náklady přímé a nepřímé.

V případě přímých nákladů lze použít jednoduché přímé přiřazení, jelikož se mezi náklady a objekty vyskytují přímé exkluzivní vazby.

Nepřímé náklady se přiřazují objektu pomocí zprostředkující veličiny a lze toto přiřazení označit jako nákladovou alokaci. Zprostředkující veličinou je nejčastěji rozvrhová základna. Výběr rozvrhové základny je velmi významný. Hlavním požadavkem je, že by měla být ve vztahu příčinné souvislosti s náklady a objekty. (Král a kol. 2012; Popesko, Papadaki 2016)

2.3.1 Cíle alokace

„Nejobecnějším cílem alokace nákladů je poskytnout informace o nákladech, které jsou pro určité rozhodnutí relevantní. Nejdůležitější zásada, kterou je třeba v této souvislosti respektovat, zní velice jednoduše: neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladu příslušnému výkonu. Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu.“ (Král a kol. 2012, s. 131)

Král a kol. (2012) rozlišují 6 typů rozhodovacích úloh spojených s alokací nákladů, kterými jsou:

- Úlohy, jejichž význam spočívá v rozhodnutí o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě.
- Úlohy, které souvisí s výpočtem vynaložených nákladů na určité výkony.
- Úlohy, které mají za cíl zaujmout manažery a zaměstnance příslušných útvarů, aby plnili cíle útvarů a tím přispívali k naplnění podnikatelských cílů.
- Úlohy, které odlišují reálné náklady od účelově upravených nákladů pro cenová vyjednávání a pro obhajobu ceny.
- Reprodukční úlohy.
- Úlohy informující o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti.

2.3.2 Fáze alokace

Přiřazování nákladů se uskutečňuje v následujících třech fázích (dle Čechová, 2011):

- V první fázi dochází za principu přičinnosti k přiřazení přímých nákladů objektu alokace, resp. takovému objektu, který vyvolal vznik nákladů.
- Úkolem druhé fáze je určení vztahu mezi jednotlivými objekty alokace a objektem, který vyvolal vznik nákladů.
- Ve třetí fázi dochází k vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na určitý výkon.

2.3.3 Principy alokace

V rámci přiřazování nákladů lze rozlišit tři principy alokace, kterými jsou princip příčinné souvislosti nákladů, princip únosnosti nákladů a princip průměrování. Jednotlivé principy vychází z různých předpokladů a uplatňují se v různých situacích, nejsou tedy ekvivalentní. (Popesko, Papadaki 2016)

„Teoreticky nesporné a z hlediska řešení všech typů rozhodovacích úloh také informačně nejúčinnější je pouze uplatnění principu příčinné souvislosti. Ten vychází z úvahy, že každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčinně vyvolal. Teprve když zajištění principu příčinné souvislosti není možné nebo účelné, přicházejí v úvahu další dva principy.“ (Kráal a kol. 2012, s. 132)

Při použití principu únosnosti dochází k přiřazování nákladů v souvislosti s tím, kolik nákladů unese výkon v prodejní ceně. Tento princip lze využít především v případě, kdy byla kalkulace sestavena za účelem tvorby ceny. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera 2015)

Princip průměrování lze použít v případě, kdy nelze aplikovat ani jeden z výše uvedených principů a spočívá ve vymezení průměrného podílu nákladů na určitý výrobek. (Čechová 2011)

3 Nástroje a kritéria řízení nákladů v podniku

V předchozích kapitolách byl vysvětlen pojem náklad a jednotlivé druhy členění. Pro správné řízení nákladů je důležité i využívání vhodných nástrojů. Nejčastějšími nástroji řízení nákladů jsou kalkulace a rozpočty, které budou vysvětleny v následujících podkapitolách.

Důležitá jsou i kritéria řízení nákladů, kterými jsou hospodárnost, ekonomická účinnost a ekonomická efektivnost.

3.1 Kalkulace nákladů

Nejčastějším a zároveň nejstarším nástrojem řízení nákladů je kalkulace. Obecně lze kalkulaci definovat jako stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, kterou může být např. výrobek nebo služba. (Popesko, Papadaki 2016)

Král a kol. (2012) uvádí ve své publikaci tři hlavní významy kalkulace:

- Kalkulace jako činnost, která vede ke zjištění nebo stanovení nákladů na výkon, který je přesně vymezen druhem, objemem a jakostí.
- Kalkulace jako výsledek činnosti definované v prvním bodě.
- Kalkulace jako součást informačního systému podniku.

Způsob stanovení nákladů či jiných hodnotových veličin na jednotku výkonu tedy tzv. metoda kalkulace je závislá na formulaci předmětu kalkulace, na způsobu přidělení nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007)

Předmět kalkulace je formulován kalkulačními jednicemi a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednici lze chápat jako konkrétní výkon, který je vymezený druhem a měrnou jednotkou, a na který se stanovují náklady případně jiné hodnotové veličiny. Kalkulované množství obsahuje určité množství kalkulačních jednic, pro které se stanovují celkové náklady. (Dvořáková, Červený 2011)

3.1.1 Kalkulační vzorce

Kalkulační vzorec vyjadřuje strukturu, způsob řazení a podrobnost členění nákladů. Představuje určitý seznam jednotlivých skupin nákladů v rámci kalkulace. Sestavení kalkulačního vzorce závisí na konkrétním podniku, který si vzorec upravuje podle vlastních potřeb. Přestože se kalkulační vzorec v jednotlivých podnikatelských

subjektech může lišit, existují modely konstrukce kalkulačního vzorce. (Popesko, Papadaki 2016)

V následujícím textu budou popsány tři modely kalkulačního vzorce, a to typový kalkulační vzorec, retrogradní kalkulační vzorec a kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady.

Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec je tradičním vzorcem, který využívá většina podniků v ČR. Dříve představoval standardizovanou podobu kalkulace, která byla prostřednictvím ministerstva hospodářství podnikům nařízena. Typový kalkulační vzorec se postupně stal základem kalkulačních vzorců používaných v podnikové praxi. (Popesko, Papadaki 2016)

Typový kalkulační vzorec znázorňuje následující tabulka č. 1.

Tab. č. 1: Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
Přímé náklady výroby
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Zdroj: vlastní zpracování, 2017, dle Dvořáková, Červený 2011, s. 44

Typový kalkulační vzorec zahrnuje náklady přímé a nepřímé. Do skupiny přímých nákladů náleží přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Výrobní, správní a odbytová režie spadají mezi náklady nepřímé. (Martinovičová, Konečný, Vavřina 2014)

Přímým materiálem se rozumí všechnen materiál, který se stává součástí výrobku nebo alespoň pomáhá ke vzniku jeho důležitých vlastností. Jako přímý materiál lze označit např. suroviny, polotovary, základní či pomocný materiál.

Jako přímé mzdy se označují základní mzdy, příplatky, prémie a odměny, které přímo souvisí s kalkulovanými výkony. Patří sem např. mzdy dělníků za jejich odpracovaný čas.

Do skupiny ostatních přímých nákladů se řadí náklady související s jednotkou výkonu, které se ale nevyskytují pravidelně a u každého typu výrobku. Jedná se např. o odpisy, opravy, technologické palivo a energie.

Výrobní (provozní) režie obsahuje náklady, které souvisí s výrobou, ale nelze je stanovit přímo na kalkulační jednici. Do této skupiny lze zařadit např. režijní mzdy, opotřebení strojů nebo režijní materiál.

Správní režie zahrnuje náklady spojené s řízením podniku jako celku a patří sem např. odpisy správních budov, pojištění či mzdy řídicích zaměstnanců.

Poslední skupinu představuje odbytová režie, kam spadají náklady související s prodejní činností jako např. dopravné, náklady na skladování či expedici výrobků. (Synek a kol. 2011; Martinovičová, Konečný, Vavřina 2014; Dvořáková, Červený 2011)

Král a kol. (2012) uvádí určitá omezení typového kalkulačního vzorce v souvislosti s řešením rozhodovacích úloh na informační bázi v manažerském účetnictví.

- Syntetizuje náklady s různým vztahem ke kalkulovaným výkonům, které by se měly přiřazovat podle různých principů alokace.
- Syntetizuje náklady bez ohledu na jejich významnost při řešení různorodých rozhodovacích úloh.
- Jedná se o statické zobrazení vztahu nákladů ke kalkulační jednici.

„Uvedený vzorec je vlastně vzorcem kalkulací ceny, kdy cena vzniká podle principu „náklady + zisk = cena“. Jde o tzv. nákladovou cenu. Ta se používá v případech, kdy cenu neurčí přímo trh.“ (Synek a kol. 2011, s. 101)

Retrográdní kalkulační vzorec

Retrográdní kalkulační vzorec vyjadřuje rozdílový vztah mezi kalkulací nákladů, průměrným ziskem a dosaženou cenou. Zisk se tedy zjišťuje jako rozdíl mezi cenou a náklady. (Král a kol. 2012)

Podobu retrográdního kalkulačního vzorce znázorňuje následující tabulka č. 2.

Tab. č. 2: Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu
– Dočasné cenové zvýhodnění
– Slevy zákazníkům: <ul style="list-style-type: none">• sezónní• množstevní
Cena po úpravách
– Náklady
Zisk

Zdroj: vlastní zpracování, 2017, dle Popesko, Papadaki 2016, s. 73

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady představuje základní podobu kalkulace variabilních nákladů. Modifikací, která rozvíjí myšlenku oddělování fixních a variabilních nákladů je tzv. dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Tento typ kalkulačního vzorce se využívá zejména při řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě. (Král a kol. 2012)

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady ukazuje následující tabulka č. 3.

Tab. č. 3: Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Cena po úpravách
– Variabilní náklady výrobku <ul style="list-style-type: none">• přímé (jednicové) náklady• variabilní režie
Marže (krycí příspěvek)
– Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
Zisk v průměru připadající na výrobek

Zdroj: vlastní zpracování, 2017, dle Král a kol. 2012, s. 141

3.1.2 Metody kalkulací

Metody kalkulací slouží k přiřazení nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Členění těchto metod je následující (dle Dvořáková, Červený 2011):

1. Kalkulace dělením
 - a) Kalkulace prostým dělením
 - b) Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly
2. Kalkulace přírážkové
 - a) Kalkulace sumační
 - b) Kalkulace diferencovaná

Nejjednodušší kalkulační metodou je kalkulace prostým dělením, která se ovšem může použít jen tehdy, pokud je vyráběn jeden druh výrobku. Náklady na kalkulační jednici se v takovém případě zjistí jako podíl celkových nákladů a vyrobených výrobků. (Popesko, Papadaki 2016)

Kalkulace dělením s poměrovými čísly se využívá v případě, jedná-li se o technologicky podobné výrobky lišící se např. ve velikosti, hmotnosti či jiné měřitelné veličině. Nejprve se označí nejdůležitější výkon poměrovým číslem 1 a poměrová čísla ostatních výkonů se určí v závislosti na tento výkon poměrem k určité zvolené vlastnosti. Poté se určí celkový počet přepočtených jednic a celkové režijní náklady se tímto vypočteným počtem vydělí. Takto vypočtené náklady se vynásobí poměrovými čísly příslušných výkonů a tím se zjistí náklady na každý výkon. (Dvořáková, Červený 2011)

Přírážkové kalkulace se využívají zejména tehdy, vyrábí-li podnik více druhů různorodých výrobků a pro alokaci nákladů používá rozvrhové základny a z nich vyjádřené režijní přírážky nebo sazby. (Synek a kol. 2011)

Přírážkové kalkulace se využívají ve dvou metodách, kterými jsou metoda sumační a metoda diferencovaná. Sumační metoda používá pro přiřazení nepřímých nákladů jednu rozvrhovou základnu označovanou jako univerzální, zatímco metoda diferencovaná využívá různé rozvrhové základny. V praxi se ve většině případů využívá zejména metoda diferencovaná, jelikož volba jedné rozvrhové základny může být v některých podmínkách nereálná. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, Petera 2015)

Král a kol. (2012) rozlišují rozvrhové základny na naturální a peněžní. V případě naturální rozvrhové základny je sazba nepřímých nákladů stanovena v peněžních jednotkách ve vztahu k naturální základně. Lze to vyjádřit následujícím vzorcem:

$$SNN = \frac{NRN}{RZ}$$

kde: SNN ... sazba nepřímých nákladů, (2)

NRN ... nepřímé režijní náklady,

RZ ... rozvrhová základna v naturálních jednotkách.

U peněžních rozvrhových základen se přírážka nepřímých nákladů vypočte v procentech na peněžní základnu a lze tento vztah vyjádřit následovně:

$$PP = \frac{NRN}{RZ} * 100$$

kde: PP ... procento přírážky režijních nákladů, (3)

NRN ... nepřímé režijní náklady,

RZ ... rozvrhová základna v peněžních jednotkách.

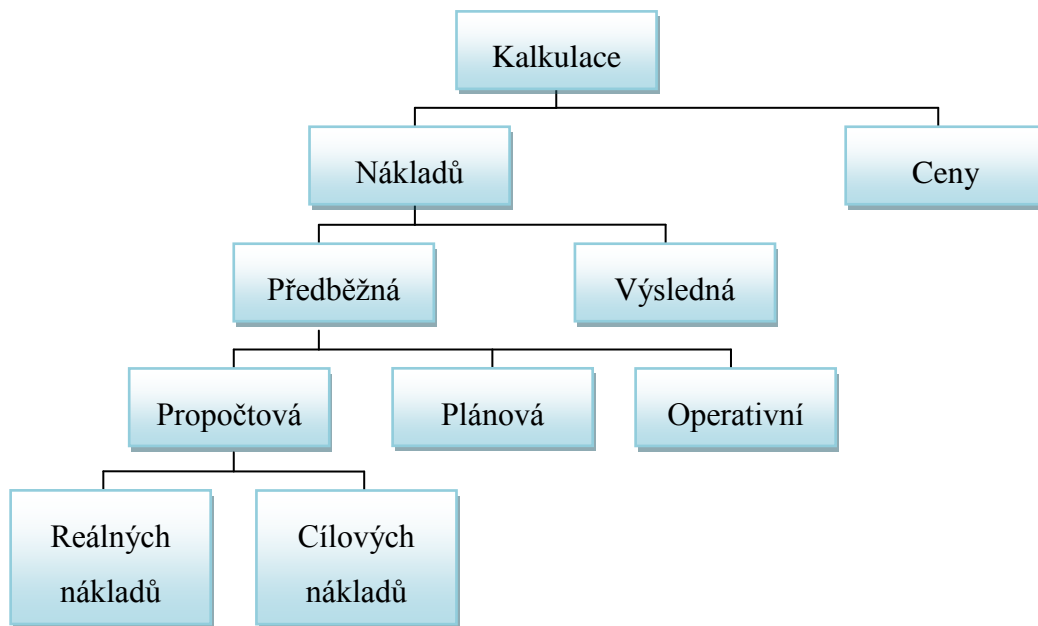
3.1.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém tvoří soustavu kalkulací a vztahů mezi nimi. Jednotlivé kalkulace se odlišují svým obsahem, strukturou a časovým horizontem sestavení či využití. Odlišnost tedy spočívá v rozdílných položkách a jejich uspořádání. (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007)

Hlavním úkolem kalkulačního systému je zajištění metodické jednoty a zároveň vzájemné navázání jednotlivých druhů kalkulací mezi sebou, členěných podle účelu či využití. (Dvořáková, Červený 2011)

Schéma kalkulačního systému zobrazuje následující obrázek č. 4.

Obr. č. 4: Kalkulační systém



Zdroj: zpracováno dle Král a kol. 2012, s. 192

Obrázek č. 4 ukazuje, že kalkulační systém tvoří kalkulační náklady a kalkulace ceny. Z hlediska zaměření práce budou dále více rozebrány jen kalkulační náklady.

Kalkulační náklady lze rozdělit do dvou hlavních skupin, kterými jsou kalkulační předběžné a výsledné. Hlavním kritériem členění je doba sestavování, kdy předběžné jsou sestavovány již před zahájením výkonu, zatímco výsledné až po jeho ukončení. Kalkulační předběžné hrají důležitou roli zejména při plánování a výsledné kalkulační při následné kontrole hospodárnosti výroby. (Synek a kol. 2011)

Předběžné kalkulační

Předběžné kalkulační se z hlediska způsobu sestavování a plnění úkolů dělí na propočtové, plánované a operativní.

Propočtové kalkulační se využívají zejména při zavádění nových výkonů a slouží k odhadu budoucích nákladů či pro posouzení celkové efektivnosti výkonu. (Fibířová, Šoljaková, Wagner 2007)

Král a kol. (2012) ve své publikaci uvádí, že hlavním cílem propočtové kalkulační již není vyjádření nákladové náročnosti a podmínek současné výroby nýbrž cílové podmínky, o které by měl podnik usilovat, aby byl při prodeji úspěšný. Takto definovaný přístup označuje jako kalkulační cílových nákladů.

Plánované kalkulace se využívají v případě výkonů, které se v průběhu delšího časového období opakují. Využívají se zejména při zpracování hlavního podnikového rozpočtu či jako nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů. Plánované kalkulace mají dvě podoby, jednak plánovaná kalkulace dílčího období tak celého rozpočtového období. V případě kalkulace dílčího období lze vyjádřit úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech po předpokládané změně. Kalkulace celého rozpočtového období se určí jako vážený aritmetický průměr jednotlivých úrovní nákladů, kdy jako váhy slouží objem výkonů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007)

Operativní kalkulace zobrazují úroveň nákladů odpovídajících konkrétním podmínkám, ve kterých se proces výroby uskutečňuje. Využívají se při zadávání nákladového úkolu útvarům a jejich následné kontrole plnění. Významnou úlohu plní také při kontrole zajištění ročního plánu nákladů. (Král a kol. 2012)

Výsledné kalkulace

Výsledné kalkulace zobrazují skutečné náklady průměrně vynaložené na jednotku výkonu. Tyto náklady se srovnávají s nákladovým úkolem určeným operativní kalkulací. Největší význam plní výsledné kalkulace při zakázkové výrobě, která má delší výrobní cyklus. Naopak malý význam mají při hromadné a sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem. (Král a kol. 2012)

3.2 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví tvoří soubor vzájemně propojených střediskových rozpočtů spolu s hlavním rozpočtem a považuje se za hlavní nástroj finančního a vnitropodnikového řízení. Rozpočetnictví se zaměřuje na určení budoucích nákladů, výnosů, příjmů, výdajů a výsledku hospodaření. (Synek, Kislingerová a kol. 2010; Synek a kol. 2011)

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

Rozpočet plní především následující funkce:

- Ukládá úkoly v nákladech vnitropodnikovým útvarům.
- Kontroluje hospodárnost vnitropodnikových útvarů.
- Dává podklady pro určení sazeb či přírážek režii v rámci předběžných kalkulací.
- Poskytuje podklady pro zúčtování nákladů v účetnictví. (Synek a kol. 2011)

Následující tabulka č. 4 zobrazuje hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací.

Tab. č. 4: Rozpočet X Kalkulace

Rozpočet	Kalkulace
• vyčísluje se pro určité období	• vyčísluje se pro kalkulační jednici
• zaměřuje se na náklady a výnosy	• zaměřuje se na náklady
• počítá se všemi náklady	• počítá pouze s náklady, které je možné zahrnout do kalkulace
• prvořadé je hledisko odpovědnosti za náklady	• prvořadé je hledisko účelu vynaložení nákladů a místa vzniku nákladů
• týká se vnitropodnikových útvarů	• týká se výkonů (výrobků, služeb)
• je podrobnější v režijních nákladech	• režijní náklady rozvrhuje do globálních položek

Zdroj: vlastní zpracování, 2017, dle Martinovičová, Konečný, Vavřina 2014, s. 75

Rozpočet lze sestavit několika metodami. Synek, Kislingerová a kol. (2010) uvádí 6 metod sestavování rozpočtů, kterými jsou:

- stanovení rozpočtu v závislosti na minulém období,
- stanovení rozpočtu na základě matematických a statistických metod,
- stanovení rozpočtu za pomoci normativu nákladů,
- stanovení rozpočtu pomocí variátorů,
- stanovení výše nákladů v rozpočtu jako limitu,
- stanovení výše nákladů v rozpočtu při tzv. nulovém základu.

3.3 Kritéria řízení nákladů

„Ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným ekonomickým prospěchem lze odvodit některá důležitá kritéria racionálního průběhu uskutečňování konkrétních výkonů, procesů a aktivit, která jsou předmětem zobrazení v manažerském účetnictví.“ (Král a kol. 2012, s. 51)

V následujících podkapitolách jsou uvedeny charakteristiky tří základních kritérii, kterými jsou hospodárnost, ekonomická účinnost a ekonomická efektivnost.

3.3.1 Hospodárnost

Hospodárnost „vyjadřuje takový průběh nákladů podniku, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu.“ (Král a kol. 2012, s. 52)

Hospodárnosti lze dosáhnout kombinací dvou základních způsobů. Jedná se o úspornost a výtěžnost. V případě úspornosti se jedná o reálné snížení absolutní výše nákladů na skutečný objem výkonů. Výtěžnosti lze dosáhnout při zvyšování objemu výkonů při vynaložení konstantních nákladů a projevuje se relativním snižováním nákladů na jednotku výkonů. (Král a kol. 2012)

Král a kol. (2012) uvádí, že při měření hospodárnosti se srovnávají skutečně vynaložené náklady s jejich předem stanovenou výší. Zatímco Fibírová, Šoljaková, Wagner a Petera (2015) uvádí, že při měření hospodárnosti se srovnávají vynaložené náklady s množstvím provedených výkonů v naturálních jednotkách.

3.3.2 Ekonomická účinnost

Ekonomická účinnost „vyjadřuje přínos z prodeje výkonů, měří míru zhodnocení nákladů při prodeji výkonů zákazníkům, ve výnosech z prodeje.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007)

Ekonomickou účinnost lze vyjádřit pomocí zisku. Zisk lze definovat jako rozdíl mezi výnosy a náklady prodaných výkonů, snížený o náklady období. V souvislosti s různými rozhodovacími úlohami existují i různé úrovně zisku – zisk z hlavní činnosti, z běžné činnosti, zisk provozní, mimořádný, zisk před zdaněním, po zdanění a nerozdělený zisk. (Král a kol. 2012)

3.3.3 Ekonomická efektivnost

Ekonomickou efektivnost lze obecně definovat jako schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání. Nejčastěji se vyjadřuje jako poměr mezi ziskem a vlastním kapitálem. Následující vzorec ukazuje základní rozklad výnosnosti vlastního kapitálu pomocí poměrových kritérií:

$$\frac{\text{Zisk}}{\text{Vlastní kapitál}} = \frac{\text{Zisk}}{\text{Výnosy}} \times \frac{\text{Výnosy}}{\text{Aktiva}} \div \frac{\text{Vlastní kapitál}}{\text{Aktiva}}$$

Ze vzorce je zřejmé, že efektivnost lze zvyšovat třemi způsoby: (4)

- zvyšováním ziskovosti produkce,
- zvyšováním rychlosti obratu,
- zvyšováním podílu levnějších cizích zdrojů. (Král a kol. 2012)

4 Charakteristika společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.

Pro zpracování praktické části bakalářské práce byl vybrán podnik, který se vyznačuje následujícími základními znaky:

- Obchodní firma: PROMIN CS, spol. s r. o.,
- Sídlo: Libá 101, PSČ 351 31,
- Identifikační číslo: 453 57 455,
- Právní forma: Společnost s ručením omezeným,
- Předmět podnikání: prodej a koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, výroba výrobků z plastických hmot.
- Logo: viz obrázek č. 5

Obr. č. 5: Logo společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.



Zdroj: PROMIN CS, spol. s r. o.

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. působí na trhu 30 let. Původně vznikla v Itálii a v roce 1992 byla přestěhována do České republiky konkrétně do Horního Slavkova, kde působila jen krátce. Od 17. 3. 1993 působí na adrese Libá 101. Jedná se o malý podnik zaměstnávající do 50 zaměstnanců.

Základní kapitál společnosti činí 150 000 Kč a tvoří ho vklady společníků. Společníky podniku jsou Georg Kassian Theiner s vkladem 100 000 Kč (podíl 67 %) a Jana Bohuslava Theinerová s vkladem 50 000 Kč (podíl 33 %).

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. se zabývá výrobou hotelové kosmetiky a kompletací hotelových doplňků. Vyrábí plastové výrobky na vstřikovacích a vyfukovacích strojích. Dále provádí tamponový a sítotiskový potisk různých předmětů. Na balících strojích hygienicky balí předměty jednorázové spotřeby. Od června roku 2016 nově také vyrábí chemické látky či směsi a kosmetické přípravky např. šampóny nebo sprchové gely.

4.1 Organizační struktura

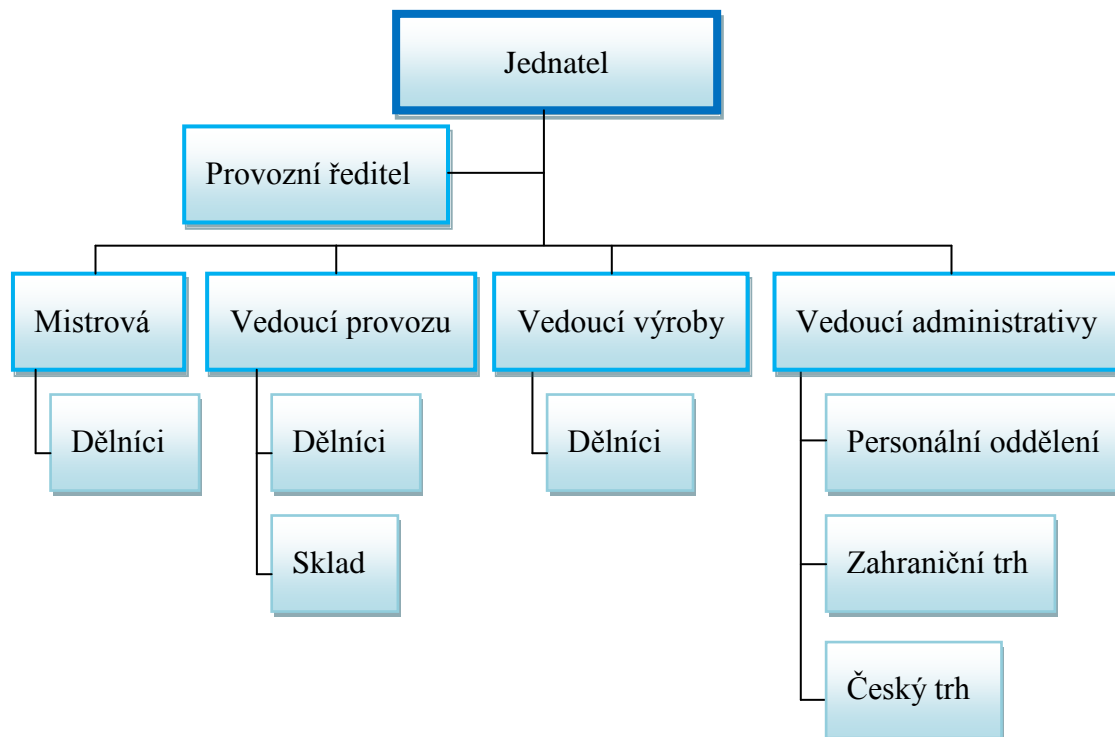
V čele společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. stojí jednatel Georg Kassian Theiner, který je zároveň majitelem. Řídí podnik jako celek a vykonává hlavní funkce v oblasti plánování, organizování i kontroly. Určitý podíl má ve společnosti i jeho manželka Jana Bohuslava Theinerová, která v podniku ale nevykonává žádnou funkci.

Jednatel dohlíží a řídí činnost provozního ředitele, vedoucího administrativy, vedoucího provozu, vedoucího výroby a mistrové. Vedoucí administrativy řídí chod kanceláře a má pod sebou 3 zaměstnance. První z nich se zabývá zahraničním trhem, druhý trhem českým a třetí se stará o zaměstnance např. zpracovává podklady pro výpočet mezd.

Vedoucí provozu má na starost cca 10 dělníků a skladníka. Vedoucí výroby se stará o menší počet zaměstnanců cca o 6 dělníků a mistrová řídí činnost nejmenšího počtu zaměstnanců okolo 4 dělníků.

Organizační strukturu společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. přehledně zobrazuje následující obrázek č. 6.

Obr. č. 6: Organizační struktura společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

4.2 Odběratelé a dodavatelé

Následující tabulka č. 5 zobrazuje přehled tržeb uskutečněných v tuzemsku a v zahraničí. Tabulka č. 5 byla do této kapitoly zařazena z důvodu podání přehledu o odběratelích.

Tab. č. 5: Tržby – Tuzemsko X Zahraničí (v tis. Kč)

Výnosy	2014			2015		
	Celkem	Tuzemsko	Zahraničí	Celkem	Tuzemsko	Zahraničí
Tržby za vlastní výrobky	83 543	17 753	65 790	41 566	5 431	36 135
Tržby z prodeje služeb	1 536	39	1 497	227	148	79
Tržby za zboží	685	0	685	42 556	13 599	28 957

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 5 je patrné, že firma spolupracuje především se zahraničními odběrateli. Tržby za vlastní výrobky, služby i za zboží má především ze zahraničí. V roce 2014 činily celkové tržby za vlastní výrobky 83 543 tis. Kč. Z toho 21,25 % tvořily tržby v rámci tuzemska a zbylých 78,25 % byly tržby ze zahraničí. Následující rok 2015 tvořily tržby ze zahraničí za vlastní výrobky dokonce 87 % celkových tržeb za vlastní výrobky.

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. má odběratele v několika zemích, kterými jsou Itálie, Německo, Rakousko, Polsko, Švýcarsko a Slovensko. Odběrateli jsou převážně hotely, velkoobchody ale také např. letecká společnost.

Dodavatelé, se kterými společnost PROMIN CS, spol. s r. o. spolupracuje, jsou také převážně zahraniční. Mezi dodavatele patří Itálie, Francie, Německo, Rakousko a Čína. Dodavatelé dodávají společnosti jak suroviny nebo materiál, tak i samotné zboží.

4.3 Účetní a informační systém

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. využívá německý program SelectLine Warenwirtschaft. Program obsahuje databázi zákazníků, databázi odběratelů a dále se do programu zaznamenává vše, co se týká produkce. V programu jsou kolonky typu: zakázka, příprava zboží, dodací list, vydané faktury, dobropis, poptávka, objednávka, příjem zboží, přijatá faktura a další. Tento program slouží k celkovému přehledu o všem, co se týká výroby, produkce a následného prodeje. Na druhé straně jsou zde i údaje o nákupu potřebných surovin či hotových výrobků nebo zboží.

Program umožňuje vystavit vydané faktury ve třech měnách (v českých korunách, eurech a dolarech). Při zvolení měny program spustí fakturu v příslušném jazyce.

V programu SelectLine Warenwirtschaft se neúčtuje. Z programu se pošlou podklady pro zaúčtování firmě PROFIT Cheb s. r. o., která provádí účetnictví této firmě.

PROFIT Cheb s. r. o. je daňová, účetní a ekonomicko-poradenská společnost založená v roce 1993. Sídlo má v Chebu a další pobočku v Mariánských Lázních. Svým klientům zpracovává finanční a mzdové účetnictví, daňové poradenství a daňové zastupování. Služby poskytuje převážně podnikatelským subjektům, ale i neziskovým organizacím.

Dále společnost PROMIN CS, spol. s r. o. využívá program David Client, který slouží k emailové komunikaci.

4.4 Výrobky

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. nabízí celou řadu výrobků a zboží zejména kosmetického charakteru jako jsou šampóny, sprchové gely, mýdla a další. Jedná se především o produkty do hotelů.

Společnost neposkytuje výrobky a zboží soukromým osobám ale pouze podnikatelským subjektům a své výrobky prodává v balení po několika kusech.

4.5 Zajímavosti

Jednou ze zajímavostí společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. je, že má uzavřenou smlouvu o sdruženém plnění se společností EKO-KOM, a. s. Jedná se o autorizovanou obalovou společnost, která zajišťuje třídění, recyklaci a využití obalového odpadu. Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. tedy zajišťuje zpětný odběr a využití odpadu z obalu, přičemž poplatky za likvidaci odpadu jsou již zahrnuty v cenách produktů.

Další zajímavostí je, že pro společnost PROMIN CS, spol. s r. o. je důležitá ochrana životního prostředí a udržitelnost. Pomocí nových inovativních technik a materiálů dokáže společnost při výrobě lahvíček ušetřit až 35 % materiálu a zároveň je použitý materiál recyklovatelný. Dále pomocí speciálního systému využívá přebytečné teplo ze strojů k vytápění prostorů (kanceláře, haly). Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. myslí také na alergiky a při výrobě kosmetiky využívá přípravky bez parabenu a propylenglykolu.

5 Analýza řízení nákladů ve společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.

Pro zpracování praktické části bakalářské práce byly použity účetní výkazy v plném rozsahu za rok 2012, 2013, 2014 a 2015, sestavené vždy k 31. 12. daného roku. Účetní výkazy jsou uvedeny v přílohách bakalářské práce (viz přílohy A-D).

5.1 Vertikální analýza rozvahy

Na základě údajů z rozvahy společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. lze provést vertikální analýzu, která zkoumá podíl jednotlivých položek rozvahy na celkové bilanční sumě. Nejprve bude provedena vertikální analýza vybraných položek aktiv (viz tabulka č. 6) a následně vertikální analýza vybraných položek pasiv (viz tabulka č. 7).

Tab. č. 6: Vertikální analýza aktiv (v tis. Kč)

Položka	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
AKTIVA CELKEM	60 709	100	63 087	100	63 307	100	65 179	100
Dlouhodobý majetek	24 090	39,68	25 618	40,61	22 013	34,77	24 245	37,20
DNM	0	0	0	0	0	0	0	0
DHM	24 090	39,68	25 618	40,61	22 013	34,77	24 245	37,20
DFM	0	0	0	0	0	0	0	0
Oběžná aktiva	36 491	60,11	37 363	59,22	41 186	65,06	40 860	62,69
Zásoby	11 237	18,51	9 020	14,30	9 685	15,30	13 715	21,04
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	15 416	25,39	15 529	24,62	9 955	15,72	7 793	11,96
KFM	9 838	16,21	12 814	20,31	21 546	34,03	19 352	29,69
Časové rozlišení	128	0,21	106	0,17	108	0,17	74	0,11

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z vertikální analýzy aktiv je patrné, že více jak polovinu celkových aktiv tvoří oběžná aktiva. Dlouhodobý majetek se na celkových aktivech podílí ve sledovaných letech vždy okolo 40 % a tvoří ho vždy pouze dlouhodobý hmotný majetek, kterým jsou především stroje, přístroje, zařízení a samotná budova společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. Oběžná aktiva tvoří zásoby, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Dlouhodobé pohledávky jsou ve sledovaných letech vždy nulové.

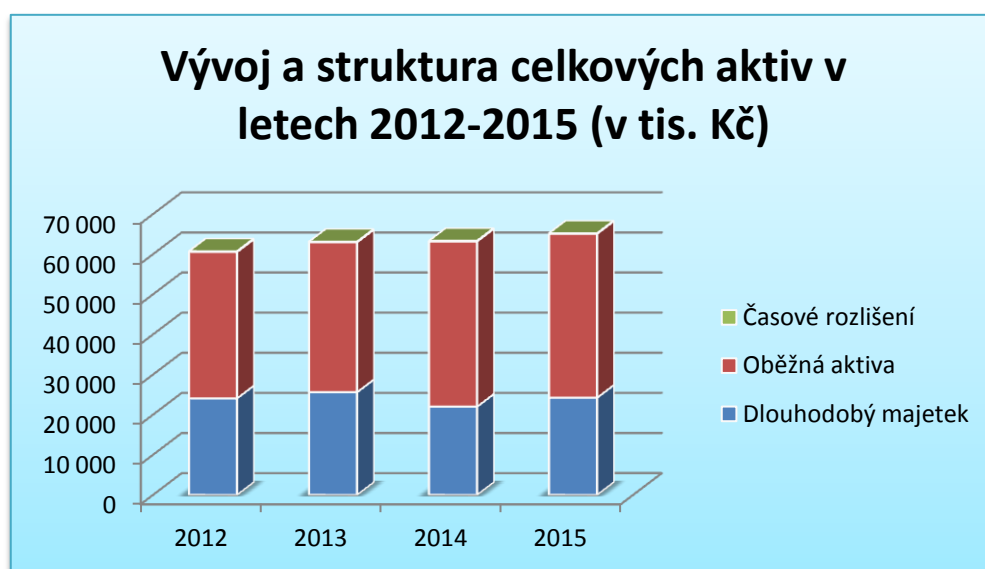
Celková aktiva se ve sledovaných letech příliš neměnila, největší nárůst proběhl mezi roky 2012 a 2013, kdy se aktiva zvýšila o 2 378 tis. Kč. Došlo k nárůstu jak dlouhodobého majetku, tak i oběžných aktiv. V případě oběžných aktiv se jednalo především o nárůst krátkodobého finančního majetku.

U dlouhodobého majetku je patrné, že největší část, resp. celou část tvoří dlouhodobý hmotný majetek, jelikož společnost PROMIN CS, spol. s r. o. nevykazuje žádný dlouhodobý nehmotný a finanční majetek. Zatímco v případě oběžných aktiv nelze přesně určit, která položka vykazuje největší podíl na celkových aktivech, neboť se tento podíl ve sledovaných letech mění. Např. v roce 2012 vykazují nejvyšší procento zastoupení krátkodobé pohledávky (25,39 %) a naopak nejnižší procento tvoří krátkodobý finanční majetek (16,21 %). V roce 2015 je tomu přesně naopak. Krátkodobé pohledávky jsou v celkových aktivech zastoupeny nejméně (11,96 %) a krátkodobý finanční majetek nejvíce (29,69 %).

Časové rozlišení se na celkových aktivech podílí pouze nepatrně. V roce 2012 tvoří časové rozlišení 0,21 % celkových aktiv a v roce 2015 dokonce už jen 0,11 %.

Následující obrázek č. 7 zobrazuje vývoj celkových aktiv a jejich strukturu v letech 2012-2015 společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.

Obr. č. 7: Vývoj a struktura celkových aktiv v letech 2012-2015 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Obrázek č. 7 přehledně zobrazuje již zjištěnou skutečnost, že největší část celkových aktiv tvoří oběžná aktiva. Časové rozlišení tvoří jen nevýrazný podíl. Zároveň lze vidět, že průběh celkových aktiv se v jednotlivých letech příliš nemění.

Tab. č. 7: Vertikální analýza pasiv (v tis. Kč)

Položka	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
PASIVA CELKEM	60 709	100	63 087	100	63 307	100	65 179	100
Vlastní kapitál	51 433	84,72	52 357	82,99	54 111	85,47	51 017	78,27
Základní kapitál	150	0,25	150	0,24	150	0,24	150	0,23
Kapitálové fondy	33	0,05	33	0,05	34	0,05	34	0,05
Fondy ze zisku	15	0,02	15	0,02	15	0,02	15	0,02
VH minulých let	48 928	80,59	51 680	81,92	50 714	80,11	51 347	78,78
VH běžného účetního období	2 805	4,62	479	0,76	3 198	5,05	-529	-0,81
Cizí zdroje	9 276	15,28	10 730	17,01	8 471	13,38	13 851	21,25
Rezervy	0	0	0	0	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	282	0,46	227	0,36	169	0,27	1 586	2,43
Krátkodobé závazky	7 064	11,64	7 458	11,82	5 970	9,43	6 396	9,81
Bankovní úvěry a výpomoci	1 930	3,18	3 045	4,83	2 332	3,68	5 869	9,00
Časové rozlišení	0	0	0	0	725	1,15	311	0,48

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z vertikální analýzy pasiv vyplývá, že celková pasiva společnosti tvoří především vlastní kapitál. Cizí zdroje jsou v celkových pasivech ve sledovaných letech zastoupeny jen malým podílem cca 15-20 %.

Největší část cizích zdrojů tvoří krátkodobé závazky. Z celkových pasiv tvoří krátkodobé závazky ve sledovaných letech vždy cca 10 %. Dlouhodobé závazky společnost PROMIN CS, spol. s r. o. příliš nemá, k výraznému nárůstu došlo až v roce 2015. V roce 2015 tvoří dlouhodobé závazky 2,43 % celkových pasiv. V letech 2012-2014 byl podíl dlouhodobých závazků na celkových pasivech nižší než 0,5 %.

Rezervy vykazuje společnost ve sledovaných letech vždy nulové. Bankovní úvěry a výpomoci jsou v celkových pasivech společnosti zastoupeny v letech 2012-2014 malým podílem cca 3-5 %, v roce 2015 došlo k jejich nárůstu a tvoří podíl o něco větší

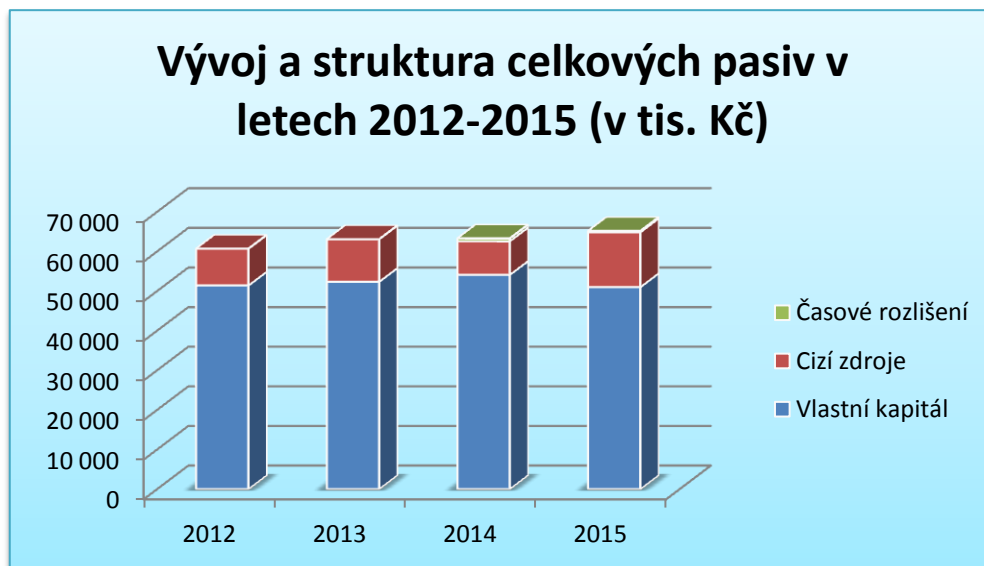
(9 %). V tomto roce si společnost vzala bankovní úvěr na investice, konkrétně na výstavbu nové haly. Ve sledovaných letech 2012-2015 se jedná vždy o dlouhodobé bankovní úvěry.

Vlastní kapitál společnosti tvoří především výsledek hospodaření minulých let, který je v celkových pasivech zastoupen značným podílem cca 80 % ve sledovaných letech. Jen nepatrnou část celkových pasiv tvoří fondy ze zisku (0,02 %) a kapitálové fondy (0,05 %). Výrazné změny vykazuje položka výsledku hospodaření běžného účetního období. V roce 2012 tvoří 4,62 % celkových pasiv, následující rok už pouze 0,76 %. V roce 2014 tvoří výsledek hospodaření běžného účetního období 5,05 % celkových pasiv a v roce 2015 vykazuje záporné hodnoty.

Časové rozlišení vykazuje v letech 2012 a 2013 nulové hodnoty. V roce 2014 tvoří časové rozlišení 1,15 % celkových pasiv v roce 2015 pouze 0,48 %.

Následující obrázek č. 8 zobrazuje vývoj celkových pasiv a jejich strukturu v letech 2012-2015 společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.

Obr. č. 8: Vývoj a struktura celkových pasiv v letech 2012-2015 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z obrázku č. 8 je patrné, že největší část celkových pasiv tvoří vlastní kapitál společnosti. Časové rozlišení se v prvních dvou letech vůbec nevyskytuje a v dalších dvou letech je nepatrné.

5.2 Horizontální analýza rozvahy

Za pomoci horizontální analýzy lze určit, jak se změnila určitá položka rozvahy. Horizontální analýza analyzuje výkazy po řádcích a určuje procentní změny. Nejprve bude provedena horizontální analýza vybraných položek aktiv (viz tabulka č. 8) a následně horizontální analýza vybraných položek pasiv (viz tabulka č. 9).

Tab. č. 8: Horizontální analýza aktiv (v tis. Kč)

Položka	2012	2013	%	2014	%	2015	%
AKTIVA CELKEM	60 709	63 087	3,92	63 307	0,35	65 179	2,96
Dlouhodobý majetek	24 090	25 618	6,34	22 013	-14,07	24 245	10,14
DNM	0	0	0	0	0	0	0
DHM	24 090	25 618	6,34	22 013	-14,07	24 245	10,14
DFM	0	0	0	0	0	0	0
Oběžná aktiva	36 491	37 363	2,39	41 186	10,23	40 860	-0,79
Zásoby	11 237	9 020	-19,73	9 685	7,37	13 715	41,61
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	15 416	15 529	0,73	9 955	-35,89	7 793	-21,72
KFM	9 838	12 814	30,25	21 546	68,14	19 352	-10,18
Časové rozlišení	128	106	-17,19	108	1,89	74	-31,48

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Pomocí horizontální analýzy lze zjistit, že k největšímu nárůstu aktiv došlo mezi roky 2012-2013 a to o 3,92 %. Bylo to způsobeno především nárůstem dlouhodobého hmotného majetku o 6,34 %. Ke změnám došlo i v oběžných aktivech, kde výrazně vzrostl krátkodobý finanční majetek o 30,25 %, ale naopak výrazně poklesly zásoby o 19,73 %

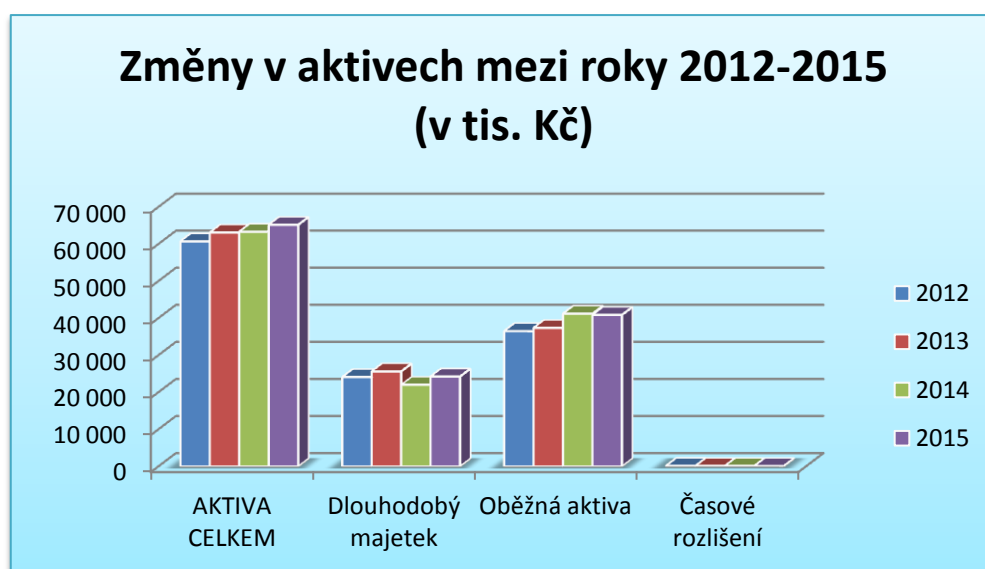
V následujícím roce 2014 došlo jen k nepatrnému nárůstu aktiv o 0,35 %. V tomto roce proběhly ale výrazné změny. Dlouhodobý hmotný majetek poklesl o 14,07 %. K výraznému poklesu došlo i u krátkodobých pohledávek o 35,89 %. I přes tak výrazné poklesy těchto dvou položek se celková aktiva v tomto roce skoro nezměnila. A to z důvodu, že došlo k výraznému nárůstu krátkodobého finančního majetku o 68,14 %.

Mezi roky 2014-2015 došlo k nárůstu aktiv o 2,96 %. Dlouhodobý hmotný majetek se zvýšil o 10,14 % z důvodu pořízení nového přístroje. I přes výrazný nárůst zásob o 41,61 % došlo k poklesu oběžných aktiv o 0,79 %, neboť se snížily krátkodobé pohledávky i krátkodobý finanční majetek.

V roce 2015 hraje významnou roli na celkových aktivech časové rozlišení, kde došlo k výraznému poklesu o 31,48 %. V tomto roce činilo časové rozlišení 74 tis. Kč, zatímco v ostatních sledovaných letech činila jeho hodnota vždy nad 100 tis. Kč.

Následující obrázek č. 9 zobrazuje, jak se v čase měnila celková aktiva, dlouhodobý majetek, oběžná aktiva a časové rozlišení společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.

Obr. č. 9: Změny v aktivech mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Na obrázku č. 9 lze přehledně vidět, že celková aktiva společnosti nebyla nikdy klesající. Dlouhodobý majetek vykazuje klesající charakter pouze v roce 2014 a oběžná aktiva jsou klesající pouze v roce 2015. Časové rozlišení je z důvodu malých hodnot v grafu nevýrazné.

Následující tabulka č. 9 zobrazuje horizontální analýzu vybraných položek pasiv společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.

Tab. č. 9: Horizontální analýza pasiv (v tis. Kč)

Položka	2012	2013	%	2014	%	2015	%
PASIVA CELKEM	60 709	63 087	3,92	63 307	0,35	65 179	2,96
Vlastní kapitál	51 433	52 357	1,80	54 111	3,35	51 017	-5,72
Základní kapitál	150	150	0	150	0	150	0
Kapitálové fondy	33	33	0	34	3,03	34	0
Fondy ze zisku	15	15	0	15	0	15	0
VH minulých let	48 928	51 680	5,62	50 714	-1,87	51 347	1,25
VH běžného účetního období	2 805	479	-82,92	3 198	567,64	-529	-116,54
Cizí zdroje	9 276	10 730	15,67	8 471	-21,05	13 851	63,51
Rezervy	0	0	0	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	282	227	-19,50	169	-25,55	1 586	838,46
Krátkodobé závazky	7 064	7 458	5,58	5 970	-19,95	6 396	7,14
Bankovní úvěry a výpomoci	1 930	3 045	57,77	2 332	-23,42	5 869	151,67
Časové rozlišení	0	0	0	725	100	311	-57,10

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

V celkových pasivech došlo samozřejmě procentně ke stejné změně jako v případě aktiv, z důvodu bilanční rovnice, kde se aktiva rovnají pasivům.

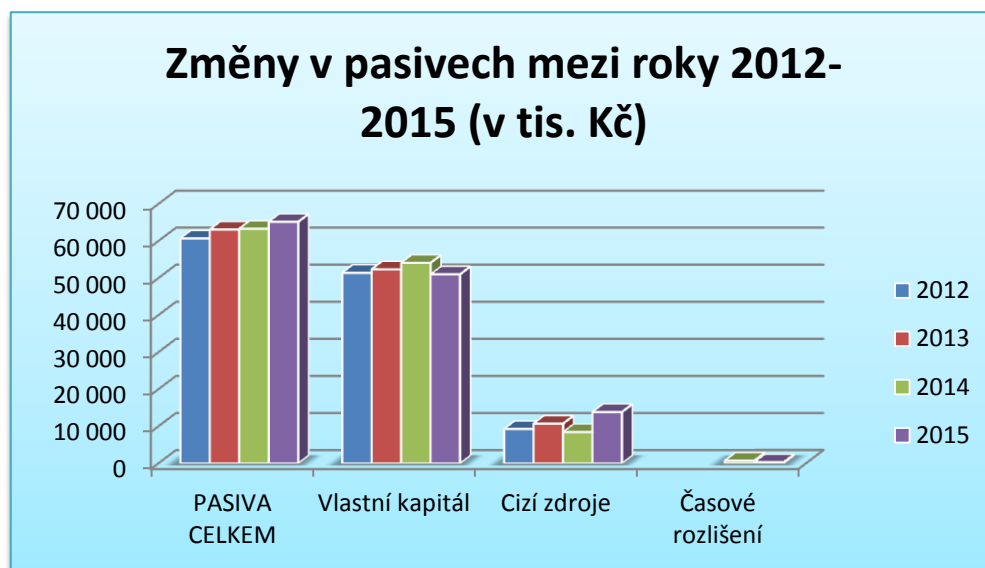
Nejvýraznější změny ve sledovaných letech proběhly v rámci výsledku hospodaření běžného účetního období, kdy mezi roky 2012-2013 došlo k poklesu výsledku hospodaření o 82,92 %. Výsledek hospodaření běžného účetního období tak klesl z hodnoty 2 805 tis. Kč o 2 326 tis. Kč na hodnotu 479 tis. Kč. Následující rok 2014 se výsledek hospodaření běžného účetního období naopak extrémně zvýšil o 2 719 tis. Kč. Celkový vlastní kapitál se ve sledovaných letech příliš neměnil, nejvýraznější změna proběhla mezi roky 2014-2015, kdy došlo ke snížení vlastního kapitálu o 5,72 %.

Ve sledovaných letech probíhaly změny i v cizích zdrojích. Mezi roky 2012-2013 došlo k nárůstu cizích zdrojů o 1 454 tis. Kč (15,67 %) především z důvodu vyšších bankovních úvěrů a výpomocí. Následující rok 2014 došlo ke snížení cizích zdrojů o 21,05 %, z důvodu poklesu dlouhodobých i krátkodobých závazků a bankovních úvěrů a výpomocí. V roce 2015 tomu bylo přesně naopak než v roce 2014. Cizí zdroje

se zvýšily o 63,51 %, z důvodu nárůstu dlouhodobých i krátkodobých závazků a bankovních úvěrů a výpomocí. Dlouhodobé závazky se zvýšily o 1 417 tis. Kč a bankovní úvěry a výpomoci dokonce o 3 537 tis. Kč.

Časové rozlišení je v prvních dvou sledovaných letech nulové, v roce 2014 vzrostlo na 725 tis. Kč a následně v roce 2015 kleslo o 414 tis. Kč na 311 tis. Kč.

Obr. č. 10: Změny v pasivech mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Obrázek č. 10 zobrazuje, jak se v čase měnila celková pasiva, vlastní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. Vlastní kapitál společnosti měl do roku 2014 rostoucí průběh a v roce 2015 došlo ke snížení. Časové rozlišení není opět příliš výrazné, z důvodu nízkých hodnot.

5.3 Horizontální analýza druhového členění nákladů

Z výkazu zisku a ztráty byly vybrány nákladové položky a za pomoci horizontální analýzy vytvořeny procentní změny mezi roky 2012-2015 (viz tabulka č. 10). Z důvodu přehlednosti jsou uvedeny jen významné položky, nejsou uvedeny nákladové položky vykazující nulovou hodnotu.

Tab. č. 10: Horizontální analýza druhového členění nákladů (v tis. Kč)

Položka	2012	2013	%	2014	%	2015	%
Náklady vynaložené na prodané zboží	1 549	0	-100	549	100	35 320	6 333,52
Výkonová spotřeba	54 793	56 678	3,44	64 886	14,48	31 676	-51,18
• Spotřeba materiálu a energie	49 015	50 482	2,99	58 172	15,23	24 957	-57,10
• Služby	5 778	6 196	7,23	6 714	8,36	6 719	0,07
Osobní náklady	9 439	9 865	4,51	9 832	-0,33	12 172	23,80
Daně a poplatky	521	528	1,34	572	8,33	649	13,46
Odpisy DNM a DHM	3 437	4 444	29,30	4 933	11,00	4 310	-12,63
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	0	2 288	100	173	-92,44	1 324	665,32
Ostatní provozní náklady	272	382	40,44	321	-15,97	517	61,06
Provozní náklady celkem	70 011	74 185	5,96	81 266	9,55	85 968	5,79
Nákladové úroky	49	101	106,12	95	-5,94	87	-8,42
Ostatní finanční náklady	1 387	1 395	0,58	747	-46,45	1 632	118,47
Finanční náklady celkem	1 436	1 496	4,18	842	-43,72	1 719	104,16
Mimořádné náklady celkem	0	0	0	0	0	0	0
NÁKLADY CELKEM	71 447	75 681	5,93	82 108	8,49	87 687	6,79

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

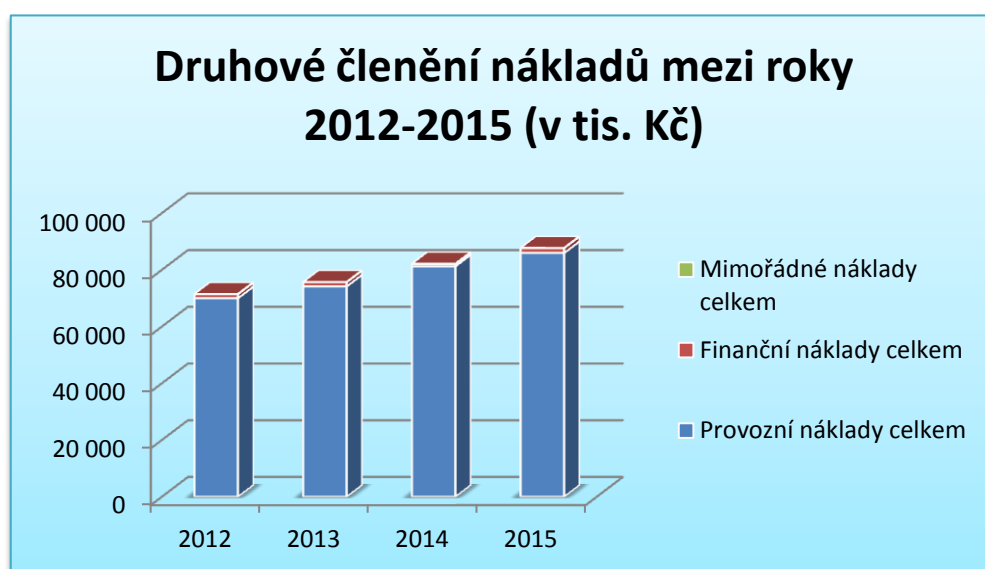
Z tabulky č. 10 lze zjistit, že na celkových nákladech se z největší části podílejí provozní náklady. V roce 2012, 2013 a 2015 tvoří 98 % z celkových nákladů. V roce 2014 dosahují provozní náklady dokonce 99 % z celkových nákladů. Zbýlé jedno či dvě procenta tvoří finanční náklady. Mimořádné náklady jsou ve sledovaných letech vždy nulové.

Vývoj provozních nákladů byl ve sledovaných letech vždy rostoucí. Mezi roky 2012-2013 vzrostly o 5,96 %. Následující rok došlo k nárůstu provozních nákladů o 9,55 %

především z důvodu vyšší spotřeby materiálu a energie. Finanční náklady vykazovaly klesající charakter v roce 2014, kdy došlo k poklesu o 43,72 %, způsobeného poklesem ostatních finančních nákladů. V ostatních sledovaných letech byly finanční náklady rostoucí.

Vývoj a strukturu celkových nákladů v podobě druhového členění nákladů na náklady provozní, finanční a mimořádné zobrazuje následující obrázek č. 11.

Obr. č. 11: Druhové členění nákladů mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z obrázku č. 11 lze vyvozovat, že celkové náklady společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. ve sledovaných letech 2012-2015 stále rostou. Dále lze přehledně vidět, že téměř většinu celkových nákladů tvoří náklady z provozní činnosti podniku. Mimořádné náklady jsou ve sledovaných letech nulové.

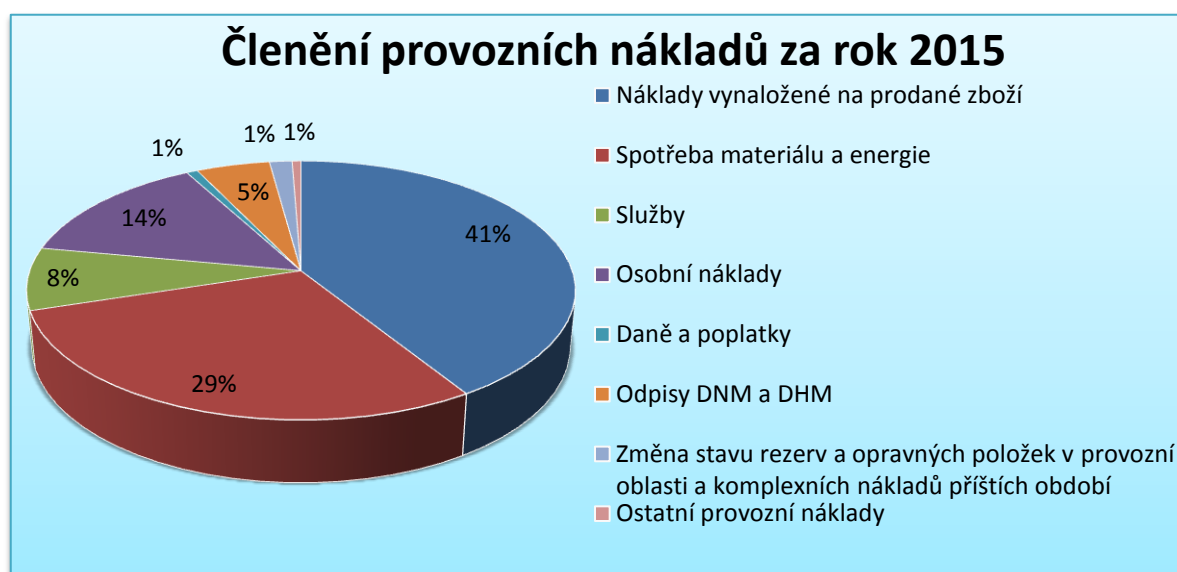
Nejvýznamnější položku provozních nákladů tvoří výkonová spotřeba, která tvoří cca 80 % provozních nákladů. Jinak je tomu v roce 2015, kdy větší část provozních nákladů tvoří náklady vynaložené na prodané zboží (cca 41 %) a výkonová spotřeba tvoří pouze 37 % z celkových provozních nákladů. Právě v tomto roce společnost PROMIN CS, spol. s r. o. vykazovala nejvyšší tržby za prodej zboží ve výši 42 556 tis. Kč. V ostatních sledovaných letech měla společnost tržby především z prodeje vlastních výrobků a služeb.

Nejvyšší výkonovou spotřebu vykazuje společnost v roce 2014 a činí 64 886 tis. Kč. Oproti předchozímu roku došlo ke zvýšení o 14,48 %. V tomto roce měla společnost zároveň i nejvyšší výkony ve výši 84 852 tis. Kč. Na výkonové spotřebě se z větší části podílí spotřeba materiálu a energie. Služby tvoří cca 10 %. Jinak je tomu v roce 2015, kdy se výkonová spotřeba snížila více než o polovinu. Snížila se tak i spotřeba materiálu a energie (o 57,10 %), zatímco služby se téměř nezměnily.

Daně a poplatky se pohybují ve sledovaných letech v podobné výši, nejsou zde extrémní změny. Nejvyšší nárůst proběhl mezi roky 2014-2015, kdy se daně a poplatky zvýšily o 77 tis. Kč (13,46 %). Osobní náklady budou podrobněji probrány v následující kapitole 5.4 osobní náklady.

Procentní zastoupení jednotlivých nákladových položek z provozní oblasti podniku znázorňuje následující obrázek č. 12, ve kterém jsou zobrazena data za rok 2015.

Obr. č. 12: Členění provozních nákladů za rok 2015



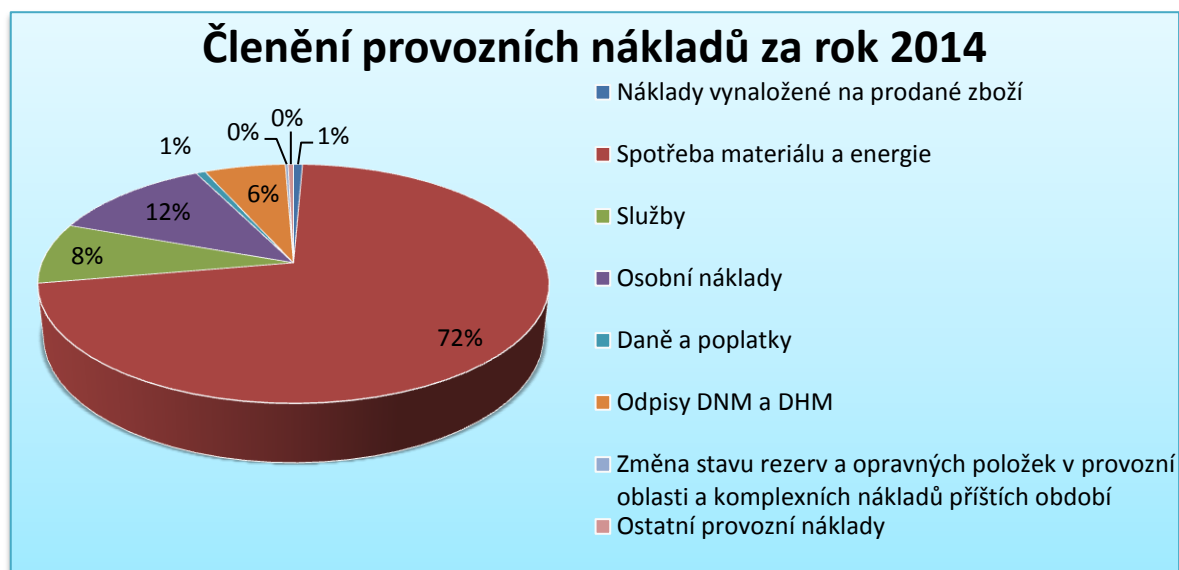
Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Obrázek č. 12 přehledně zobrazuje již zjištěnou skutečnost, že v roce 2015 tvořily největší část (41 %) provozních nákladů společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. náklady vynaložené na prodané zboží. Podstatnou část a to 29 % provozních nákladů tvořila spotřeba materiálu a energie.

Pro srovnání je uveden ještě rok 2014 (viz obrázek č. 13), kdy největší část provozních nákladů tvořila výkonová spotřeba, konkrétně spotřeba materiálu a energie. Náklady

vynaložené na prodané zboží činily v roce 2014 pouze 1 % provozních nákladů, a to z důvodu, že se společnost PROMIN CS, spol. s r. o. v tomto roce zabývala spíše výrobou vlastních výrobků než prodejem zboží. V roce 2014 byly také nižší osobní náklady oproti roku 2015 a to o 2 %. Příčiny této změny jsou uvedeny v kapitole 5.4 osobní náklady.

Obr. č. 13: Členění provozních nákladů za rok 2014



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

5.4 Osobní náklady

Jednu z nákladových položek výkazu zisku a ztráty tvoří osobní náklady, které se mohou měnit v závislosti na počet zaměstnanců či jejich mzdy. Následující tabulka č. 11 zobrazuje vývoj osobních nákladů mezi roky 2012-2015 společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.

Tab. č. 11: Vývoj osobních nákladů mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč)

Položka	2012	2013	2014	2015
Průměrný počet zaměstnanců	32	34	34	33
Mzdové náklady	7 067	7 379	7 363	9 122
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 356	2 485	2 469	3 050
Sociální náklady	16	1	0	0
Osobní náklady celkem	9 439	9 865	9 832	12 172

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Osobní náklady v roce 2012 činily 9 439 tis. Kč a průměrný počet zaměstnanců byl 32. Následující rok se osobní náklady zvýšily o 426 tis. Kč, z důvodu zvýšení průměrného počtu zaměstnanců. Rok 2014 byl téměř shodný s rokem 2013.

Velké změny nastaly v roce 2015, kdy se osobní náklady zvýšily o 2 340 tis. Kč (23,8 %). Jejich nárůst nezpůsobilo zvýšení počtu zaměstnanců, ale zvýšení mzdových nákladů. Zaměstnancům konkrétně výrobním pracovníkům či dělníkům se zvýšila hrubá mzda o 16 Kč/ hod. Průměrná hrubá mzda na jednoho zaměstnance byla v letech 2012, 2013 a 2014 cca 18 000 Kč. V roce 2015 činila průměrná hrubá mzda na jednoho zaměstnance cca 23 000 Kč.

Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění se mění v závislosti na mzdové náklady a tvoří 34 %.

Sociální náklady vykazovala společnost jen v prvních dvou letech a to jen nepatrné. V roce 2012 činily sociální náklady 16 tis. Kč, v roce 2013 už jen 1 tis. Kč a následující dva roky byly sociální náklady nulové.

5.5 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření

Po zjištění, které druhově členěné náklady společnost PROMIN CS, spol. s r. o. vykazuje, je dobré je porovnat s dosahovanými výnosy a zjistit výsledek hospodaření.

Následující tabulka č. 12 zobrazuje zvláště provozní i finanční výnosy a náklady. Následně vykazuje celkové náklady a výnosy. Stejně tak zobrazuje zvláště provozní a finanční výsledek hospodaření a následně výsledek hospodaření před zdaněním a za účetní období.

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. ve sledovaných letech 2012-2015 nevykazovala žádné mimořádné náklady ani výnosy.

Tab. č. 12: Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč)

Položka	2012	2013	2014	2015
Provozní náklady	70 011	74 185	81 266	85 968
Provozní výnosy	74 055	74 372	85 658	86 931
Provozní VH	4 044	187	4 392	963
Finanční náklady	1 436	1 496	842	1 719
Finanční výnosy	717	2 372	475	355
Finanční VH	-719	876	-367	-1 364
Celkové náklady	71 447	75 681	82 108	87 687
Celkové výnosy	74 772	76 744	86 133	87 286
VH před zdaněním	3 325	1 063	4 025	-401
VH za účetní období	2 805	479	3 198	-529

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 12 lze vypočítat, že společnost PROMIN CS, spol. s r. o. vykazuje vysokou nákladovost. Náklady tvoří více jak 95 % výnosů. V roce 2015 náklady dokonce převyšují výnosy a společnost se tak dostává do ztráty ve výši 529 tis. Kč. Ztrátu v roce 2015 způsobují především vysoké finanční náklady.

Finanční náklady převyšují finanční výnosy ve třech sledovaných letech (2012, 2013, 2015). V těchto letech tedy společnost vykazuje záporný finanční výsledek hospodaření. Kladný finanční výsledek hospodaření vykazuje společnost v roce 2013, kdy došlo k výraznému nárůstu finančních výnosů. Ve srovnání s rokem 2012 se finanční výnosy zvýšily více než třikrát.

Provozní výsledek hospodaření byl ve sledovaných letech vždy kladný.

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. vykazuje nejvyšší zisk v roce 2014, který činí 3 198 tis. Kč. V tomto roce měla společnost nejvyšší tržby za prodej vlastních výrobků a služeb ve výši 85 079 tis. Kč.

5.5.1 Finanční výsledek hospodaření

Z předchozí kapitoly je zřejmé, že celkový výsledek hospodaření z velké části ovlivňuje finanční výsledek hospodaření zjištěný jako rozdíl finančních nákladů a výnosů. Z hlediska zaměření bakalářské práce budou dále podrobněji rozebrány jen finanční náklady nikoliv finanční výnosy.

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. do finančních nákladů zahrnuje následující položky:

- Úroky – úroky z úvěrů
- Kurzové ztráty
- Ostatní finanční náklady – bankovní výlohy jako např. vedení účtu, pojistné

Kolik tisíc z celkových finančních nákladů tvoří jednotlivé položky, zobrazuje následující tabulka č. 13. Následně je uveden obrázek č. 14, který ukazuje procentní zastoupení jednotlivých položek.

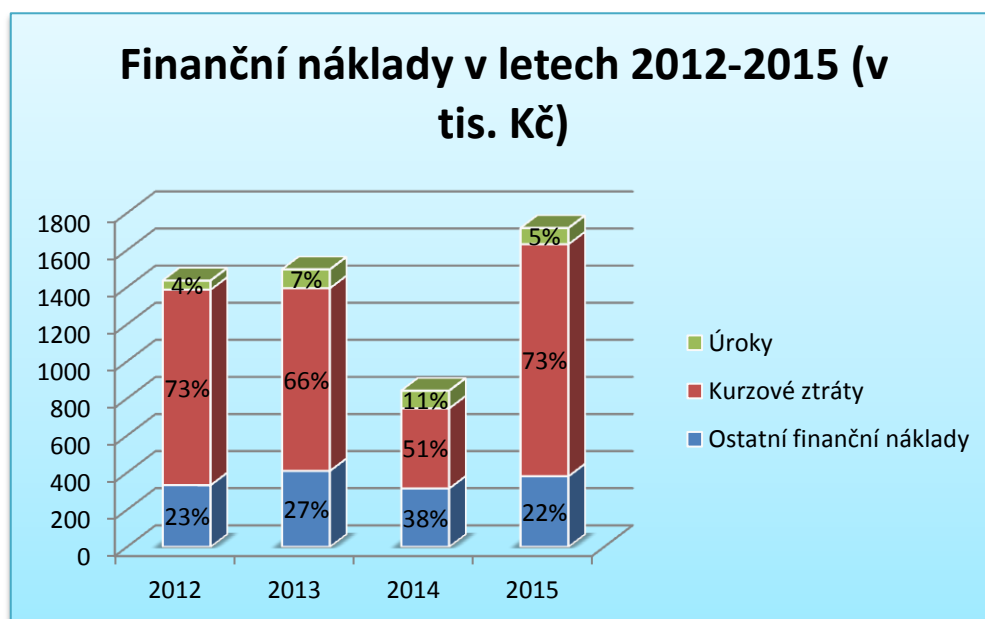
Tab. č. 13: Finanční náklady v letech 2012-2015 (v tis. Kč)

Položka	2012	2013	2014	2015
Finanční náklady celkem	1 436	1 496	842	1 719
Úroky	49	101	95	87
Kurzové ztráty	1 054	985	432	1 251
Ostatní finanční náklady	333	410	315	381

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Jak je vidět z tabulky č. 13 největší část finančních nákladů tvoří kurzové ztráty. To je dáno tím, že společnost PROMIN CS, spol. s r. o. obchoduje se zahraničím.

Obr. č. 14: Finanční náklady v letech 2012-2015 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Obrázek č. 14 přehledně zobrazuje, kolik procent finančních nákladů tvoří jednotlivé položky. Lze tak spatřit, že kurzové ztráty tvoří více jak polovinu finančních nákladů. V roce 2012 tvoří 73 % finančních nákladů. Stejným procentem jsou zastoupeny i v roce 2015. Jinak je tomu v roce 2014, kdy tvoří pouze 51 % finančních nákladů. To je ale z důvodu, že v tomto roce byly celkové náklady téměř o polovinu menší než v ostatních letech.

Nejmenší část finančních nákladů tvoří úroky, v roce 2012 tvořily pouze 4 % z celkových finančních nákladů. V roce 2012 měla společnost PROMIN CS, spol. s r. o. i nejnižší bankovní úvěry ze sledovaných let.

5.6 Analýza poměrových ukazatelů

V rámci této kapitoly budou náklady analyzovány za pomoci vybraných ukazatelů finanční analýzy. Jedná se o tyto ukazatele: rentabilita nákladů, nákladovost tržeb a variátor celkových nákladů.

Rentabilita nákladů

Rentabilita nákladů vyjadřuje, kolik % zisku připadá na 1 Kč vynaložených nákladů. Tabulka č. 14 zobrazuje rentabilitu nákladů počítanou pomocí vzorce:

$$\text{Rentabilita nákladů} = \frac{\text{Zisk}}{\text{Celkové náklady}} \times 100 [\%]$$

Tab. č. 14: Rentabilita nákladů v letech 2012-2015 (v tis. Kč)

Položka	2012	2013	2014	2015
Zisk	2 805	479	3 198	-529
Celkové náklady	71 447	75 681	82 108	87 687
Rentabilita nákladů (v %)	3,93	0,63	3,89	-0,60

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Rentabilita nákladů je ve sledovaných letech 2012-2015 velmi proměnlivá. Nejlépe je na tom společnost v roce 2012, kdy na jednu korunu nákladů připadá 3,93 % zisku, resp. 0,0393 Kč. I tak ale ukazatel rentability vykazuje velmi nízké hodnoty. Pro rentabilitu nákladů by byl lepší rostoucí charakter. Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. vykazuje spíše charakter klesající. V roce 2013 klesla hodnota rentability o 3,29 %. Znamená to tedy, že v roce 2013 na jednu korunu nákladů připadá pouze 0,0063 Kč zisku.

Nejhůře na tom byla společnost v roce 2015, kdy nebyla rentabilní. V tomto roce společnost vykazuje ztrátu. Lze říci, že jedna koruna nákladů prodělává společnosti 0,006 Kč zisku.

Nákladovost tržeb

Pomocí ukazatele nákladovosti tržeb lze zjistit kolik % nákladů připadá na 1 Kč tržeb. Nákladovost tržeb zobrazuje tabulka č. 15 a je zde použit vzorec:

$$\text{Nákladovost tržeb} = \frac{\text{Náklady}}{\text{Tržby}} \times 100 [\%]$$

Tab. č. 15: Nákladovost tržeb v letech 2012-2015 (v tis. Kč)

Položka	2012	2013	2014	2015
Náklady	71 447	75 681	82 108	87 687
Tržby	73 986	74 293	85 537	86 523
Nákladovost tržeb	96,57	101,87	95,99	101,35

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Ukazatel nákladovosti tržeb vykazuje proměnlivé hodnoty. Nejprve má tento ukazatel mezi roky 2012-2013 rostoucí charakter, následující rok klesající a mezi roky 2014-2015 opět rostoucí. Nárůst v roce 2013 byl způsoben nárůstem nákladů a v tomto roce je na tom společnost nejhůře vzhledem k nákladovosti tržeb. Následující rok 2014 pokles nákladovosti tržeb ale nezpůsobil pokles nákladů. Naopak náklady opět vzrostly. V roce 2014 ale výrazně vzrostly také tržby a to o 11 244 tis. Kč.

Variátor celkových nákladů

Variátor celkových nákladů porovnává vývoj nákladů a výnosů a určuje jejich dynamiku růstu. Hodnoty variátoru celkových nákladů jsou uvedeny v tabulce č. 16 a jsou vypočteny podle vzorce:

$$\text{Variátor CN} = \frac{\frac{\text{náklady současného období} - \text{náklady minulého období}}{\text{náklady minulého období}}}{\frac{\text{výnosy současného období} - \text{výnosy minulého období}}{\text{výnosy minulého období}}}$$

Tab. č. 16: Variátor celkových nákladů (v tis. Kč)

Položka	2011	2012	2013	2014	2015
Náklady	53 026	71 447	75 681	82 108	87 687
Výnosy	56 256	74 772	76 744	86 133	87 286
Variátor celkových nákladů	X	1,06	2,25	0,69	5,08

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Variátor celkových nákladů se ve sledovaných letech neustále mění. Nejvyšší hodnoty dosahuje v roce 2015, kdy jeho hodnota činí 5,08 a znamená to tedy, že dynamika růstu nákladů je vyšší a je nutné zajistit dostatečné zdroje příjmů. Naopak nejnižší hodnoty dosahuje v předchozím roce 2014, kdy jeho hodnota činí 0,69. Jedná se o pozitivní vývoj, kdy je vyšší dynamika růstu výnosů a společnost tedy může rozšířit rozsah produkce.

Pozitivní vývoj vykazuje společnost pouze v roce 2014. Společnost by se tedy měla zaměřit na snížení nákladů a zvýšení výnosů.

5.7 Kalkulace nákladů

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. využívá pro stanovení ceny nově zaváděných výrobků propočtové kalkulace cílových nákladů. Při výpočtu využívá metodu kalkulace prostým dělením.

Jiné kalkulace ani kalkulační metody společnost nevyužívá.

Pro výpočet kalkulace využívá společnost upravený typový kalkulační vzorec, který znázorňuje následující tabulka č. 17.

Tab. č. 17: Kalkulace nákladů na sprchový gel a tělové mléko (v Kč)

Nákladová položka	Sprchový gel	Tělové mléko
Přímý materiál	0,919	0,7975
Přímé mzdy	0,1364	0,1364
Ostatní přímé náklady	0,1663	0,7315
Přímé náklady výroby	1,2217	1,6654
Výrobní (provozní) režie	0,3697	0,3697
Vlastní náklady výroby	1,5914	2,0351

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Tabulka č. 17 zobrazuje náklady na jeden kus sprchového gelu a tělového mléka. Do přímého materiálu řadí společnost PROMIN CS, spol. s r. o. jak u sprchového gelu, tak u tělového mléka lahvičku, uzávěr a etiketu. Lahvička i uzávěr jsou u obou výrobků stejné. Etiketa se liší a zároveň se tak liší i náklady na ni.

Do skupiny přímých mezd řadí společnost mzdy dělníků, které činí 120 Kč/hod. Za hodinu udělají dělníci 880 kusů sprchového gelu nebo tělového mléka.

Ostatní přímé náklady zahrnují náklady za náplň, tedy sprchový gel a tělové mléko. 1 ml sprchového gelu má hodnotu 0,00756 Kč a 1 ml tělového mléka 0,03325. Na jeden kus sprchového gelu i tělového mléka je potřeba 22 ml.

Poslední skupinou je výrobní režie, kam společnost zahrnuje náklady, které nelze přímo přiřadit na jeden kus. Do této skupiny řadí náklady spojené s plničkou jako např. odpisy, náklady na provoz nebo náklady na opravy a údržbu. Za plničku vyčíslují u obou typů výrobků 132 Kč/ hod a za hodinu naplní plnička 880 lahviček. Do skupiny výrobní režie dále podnik řadí režijní materiál - kartonové krabičky, folie a karton. Do kartonových krabiček se vejde 50 kusů sprchových gelů, stejně tak je tomu v případě tělového mléka. Kartonová krabička na těchto 50 kusů má hodnotu 1,4 Kč. Cena folie činí 1 487 Kč a lze ji použít na 8 750 kusů sprchových gelů nebo tělových mlék. Cena kartonu je stanovena na 600 kusů a činí 13,1 Kč.

Na základě těchto hodnot byla pomocí prostého dělení vypočtena kalkulace na jeden kus sprchového gelu a následně tělového mléka (viz tabulka č. 17).

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. si takto pomocí kalkulačního vzorce určí vlastní náklady výroby. Ke stanoveným nákladům pak připočítá určité procento přírážky cca 30-40 % a určité náklady na dopravu. Po sečtení všech uvedených položek vyjde cena, za kterou společnost výrobek prodává.

6 Vyhodnocení efektivity řízení nákladů a návrhy na zlepšení

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. využívá pro řízení nákladů pouze druhové členění nákladů v rámci výkazu zisku a ztráty. Na základě analýzy druhového členění nákladů bylo zjištěno, že celkové náklady společnosti jsou tvořeny převážně z nákladů provozních. Finanční náklady tvoří cca 1-2 % z celkových nákladů společnosti. Mimořádné náklady společnost vykazuje nulové. Od roku 2016 jsou mimořádné náklady zrušeny, jelikož společnost nevykazuje žádné mimořádné náklady, nenastávají žádné změny.

Změny ale vznikly v položkách změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. V bakalářské práci nejsou tyto změny ještě zaznamenány, jelikož nebyly k dispozici data za rok 2016. Od roku 2016 se dříve výnosové účty změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace stávají účty nákladovými. Změna se projeví i ve výkazu zisku a ztráty, kdy změna stavu zásob vlastní činnosti se bude vykazovat na řádku B. a aktivace na řádku C. Znamená to tedy, že ve výkazu zisku a ztráty za rok 2016 bude ve sloupci minulé období v řádcích B. a C. částka s opačným znaménkem, než byla ve výkazu zisku a ztráty za rok 2015 uvedena v řádcích II. 2. a 3. Pro přehlednost jsou uvedeny následující tabulky č. 18 a č. 19, které porovnávají výkaz za rok 2015 a 2016.

Tab. č. 18: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2015 (v tis. Kč)

Označení	Text	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	001	42 556	685
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	002	35 320	549
+	Obchodní marže	003	7 236	136
II.	Výkony	004	43 967	84 852
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	41 793	85 079
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	006	1 051	-227
3.	Aktivace	007	1 123	0
B.	Výkonová spotřeba	008	31 676	64 886
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	009	24 957	58 172
2.	Služby	010	6 719	6 714

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 19: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2016 (v tis. Kč)

Označení	Text	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	001		41 793
II.	Tržby za prodej zboží	002		42 556
A.	Výkonová spotřeba	003		66 996
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	004		35 320
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	005		24 957
A. 3.	Služby	006		6 719
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	007		-1 051
C.	Aktivace	008		-1 123

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z předchozích tabulek lze vidět ještě další změnu a to v položce výkonová spotřeba. V roce 2015 tvořily výkonovou spotřebu spotřeba materiálu a energie a služby. Od roku 2016 spadají do výkonové spotřeby také náklady vynaložené na prodané zboží.

V tabulce č. 19 se tedy mění částka v řádku 003 výkonová spotřeba ve sloupci pro minulé období (rok 2015). V řádcích 007 a 008 tabulky č. 19 dochází ke změně znaménka.

Výkonová spotřeba tvoří ve společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. cca 80 % celkových provozních nákladů. Výjimkou byl rok 2015, kdy větší část provozních nákladů tvořily náklady vynaložené na prodané zboží a výkonová spotřeba tvořila pouze 37 % provozních nákladů. Jak již bylo zmíněno, od roku 2016 jsou náklady vynaložené na prodané zboží součástí výkonové spotřeby. Výkonová spotřeba by tak opět činila největší část provozních nákladů.

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. ve sledovaných letech 2012-2015 dosahuje v provozní oblasti vždy zisku, zatímco v oblasti finanční dosahuje zisku pouze v roce 2013. Ztráta ve finanční oblasti je způsobena především vysokými kurzovými ztrátami. Společnost by se proto měla více zabývat kurzovými rozdíly. Po srovnání celkových nákladů a výnosů byla zjištěna ztráta pouze v roce 2015.

Na základě výpočtu variátoru celkových nákladů byl u společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. zjištěn pozitivní vývoj pouze v roce 2014. V ostatních sledovaných letech je

dynamika růstu nákladů vyšší než dynamika růstu výnosů. Společnost by tak měla zajistit dostatečné zdroje příjmů a snažit se o snižování nákladů.

Jako nástroj řízení nákladů využívá společnost PROMIN CS, spol. s r. o. pouze kalkulace, kterými stanovuje cenu nově zaváděných výrobků.

Dalším nástrojem řízení nákladů jsou rozpočty, které společnost ale vůbec nevyužívá.

6.1 Návrhy na zlepšení

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. má účetnictví řešeno prostřednictvím externí firmy. Pro potřeby řízení nákladů není externí účetnictví příliš ideální. Kdyby si společnost vedla účetnictví sama, měla by o nákladech větší přehled.

Za účetnictví platí společnost PROMIN CS, spol. s r. o. externí firmě v průměru cca 29 000 Kč měsíčně podle počtu dokladů. Při účetní závěrce činí cena okolo 40 000 Kč. Takto řešené účetnictví je pro společnost levnější a zároveň i jednodušší, než kdyby musela zaměstnávat účetní přímo v podniku. Záleží ale na tom, jakou mzdu by podnik nabídl pro svou vlastní účetní. Vzhledem ke všem odvodům, které musí zaměstnavatel za svého zaměstnance odvádět, by byla tato možnost nákladnější.

Zároveň je nutné zvážit, zda by vlastní účetnictví neušetřilo náklady někde jinde. Externí firma vede společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. účetnictví pro potřeby plnění povinností vůči státu a úřadům. Při vedení vlastního účetnictví by měla společnost neustále k dispozici účetní data ve svém ekonomickém systému. Mohla by se tak více zaměřit na náklady a usilovat o jejich snížení.

Pokud by společnost nechtěla vzhledem k nákladům zaměstnávat vlastní účetní, měla by pořídit software na řízení nákladů, resp. zavést vnitropodnikové účetnictví na sledování nákladů a výnosů ve vhodném členění. Zejména z důvodu, že společnost PROMIN CS, spol. s r. o. nečlení své náklady, ať už na náklady fixní či variabilní nebo přímé či nepřímé. Využívá pouze druhové členění nákladů v rámci výkazu zisku a ztráty.

Se zavedením vnitropodnikového účetnictví souvisí i další návrh, kterým je právě členění nákladů na náklady variabilní a fixní. Na základě tohoto členění by společnost mohla využít vzorec pro výpočet bodu zvratu, který byl uveden v teoretické části (1). S využitím přibližných hodnot a rozčleněním nákladů na variabilní a fixní byl pro společnost PROMIN CS, spol. s r. o. navrhnout následující výpočet pro bod zvratu.

Bod zvratu je vypočítán pro dva výrobky a je uveden v následující tabulce č. 20.

Tab. č. 20: Bod zvratu

Položka	Sprchový gel	Tělové mléko
Fixní náklady	1 800 Kč	1 800 Kč
Jednotková cena	2,6 Kč	3,1 Kč
Jednotkové variabilní náklady	1,22 Kč	1,67 Kč
Bod zvratu	1 304,35 ks	1 258,74 ks

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 20 lze zjistit, že společnost PROMIN CS, spol. s r. o. musí vyrobit a zároveň prodat více jak 1 305 kusů sprchového gelu, aby začala dosahovat zisku. V případě tělového mléka musí vyrobit a prodat více než 1 259 kusů.

Fixní náklady jsou u obou výrobků stejné. To znamená, že výroba jednoho výrobku, je vždy výhodnější a to nezávisle na objemu výroby. Lze to ukázat na příkladu, kdy by společnost vyráběla 3 000 kusů obou výrobků. V jakém případě bude dosahovat většího zisku?

- Sprchový gel: $Z = 3\,000 * (2,6 - 1,22) - 1\,800 = 2\,340$ Kč
- Tělové mléko: $Z = 3\,000 * (3,1 - 1,67) - 1\,800 = 2\,490$ Kč

Při výrobě stejného množství obou výrobků bude pro společnost výhodnější výroba tělového mléka. Při výrobě 3 000 kusů tělového mléka budu mít společnost zisk v hodnotě 2 490 Kč. Zatímco v případě sprchového gelu se stejným objemem produkce (3 000 kusů) bude zisk o 150 Kč nižší.

Další návrh na zlepšení se týká kalkulace. Jak již bylo zmíněno, společnost PROMIN CS, spol. s r. o. využívá pro stanovení nově zaváděných výrobků propočtové kalkulace podle upraveného typového kalkulačního vzorce. Do kalkulace zahrnuje ale pouze přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady a výrobní režii. V rámci kalkulace je potřeba sledovat i jiné náklady a společnost by se tedy měla na kalkulaci více zaměřit a do kalkulačního vzorce zahrnout i správní a odbytovou režii. Příklad takto upravené kalkulace je uveden v následující tabulce č. 21.

Tab. č. 21: Návrh kalkulace pro společnost PROMIN CS, spol. s r. o. (v Kč)

Nákladová položka	Sprchový gel – původní kalkulace společnosti	Sprchový gel – návrh nové kalkulace
Přímý materiál	0,919	0,919
Přímé mzdy	0,1364	0,1364
Ostatní přímé náklady	0,1663	0,1663
Přímé náklady výroby	1,2217	1,2217
Výrobní (provozní) režie	0,3697	0,3697
Vlastní náklady výroby	1,5914	1,5914
Správní režie		0,24434
Vlastní náklady výkonu		1,83574
Odbytová režie		0,089
Úplné vlastní náklady výkonu		1,92474

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Tabulka č. 21 zobrazuje srovnání kalkulace, kterou využívá společnost PROMIN CS, spol. s r. o. a nové navržené kalkulace. Údaje, ve kterých se kalkulace liší, jsou označeny červeně.

Jelikož společnost nemá vyčísleny náklady na správní režii, jsou údaje pouze odhadnuty. Správní režie je vypočtena pomocí přírážkové metody a činí 20 % z celkových přímých nákladů výroby. Do odbytové režie jsou zahrnuty pouze náklady na dopravu, které společnost vyčísluje v hodnotě 0,089 Kč. Úplné vlastní náklady výkonu činí 1,92474 Kč.

Závěr

Řízení nákladů je nezbytné pro chod každého podniku. Pro správné řízení nákladů je důležité náklady poznat, resp. znát jejich charakteristiku a správně je členit. Proto byla teoretická část zaměřena na charakteristiku nákladů z finančního i manažerského pojetí a na členění nákladů podle různých kritérií. Teoretická část byla věnována také alokaci nákladů, kdy byly definovány cíle, fáze a principy alokace. Pro správné řízení nákladů je důležité využívání vhodných nástrojů pro řízení, kterými jsou kalkulace a rozpočty a byly charakterizovány ve třetí kapitole. Součástí třetí kapitoly jsou také kritéria řízení nákladů, kterými jsou hospodárnost, ekonomická účinnost a ekonomická efektivnost.

Na základě zjištěných údajů z teoretické části byla provedena analýza řízení nákladů ve společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. v letech 2012-2015, což byl hlavní cíl bakalářské práce. Nejprve byl podnik charakterizován, následně uvedena organizační struktura, odběratelé, dodavatelé a účetní a informační systém společnosti. Praktická část zahrnuje vertikální a horizontální analýzu rozvahy s cílem shrnout důležité informace o majetku a zdrojích financování společnosti.

Společnost PROMIN CS, spol. s r. o. využívá pro řízení nákladů pouze druhové členění nákladů v rámci výkazu zisku a ztráty. V praktické části byla provedena analýza druhového členění, kde bylo zjištěno, že největší část celkových nákladů tvoří náklady z provozní oblasti podniku, a mimořádné náklady společnost vykazuje nulové. Součástí praktické části bylo srovnání výnosů s náklady a uveden byl také výsledek hospodaření. Podrobněji byly analyzovány osobní náklady společnosti.

V praktické části byla vypočítána kalkulace, kterou společnost PROMIN CS, spol. s r. o. využívá pro stanovení ceny nově zaváděných výrobků.

Poslední kapitola byla věnována shrnutí poznatků a vyhodnocení efektivity řízení nákladů ve společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. Na základě zjištěných údajů byly navrženy návrhy na zlepšení, které by měly vést k efektivnějšímu řízení nákladů.

Přínosem této práce byl návrh společnosti na zavedení účetnictví přímo v podniku nebo zavedení vnitropodnikového účetnictví na sledování nákladů a výnosů. Na základě toho by společnost lépe členila náklady. Příkladem bylo členění nákladů na variabilní a fixní, které by mohlo sloužit např. pro výpočet bodu zvratu, který je uveden v praktické části. Následně je uveden návrh na úpravu kalkulace společnosti.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Typový kalkulační vzorec.....	22
Tab. č. 2: Retrográdní kalkulační vzorec	24
Tab. č. 3: Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady.....	24
Tab. č. 4: Rozpočet X Kalkulace	29
Tab. č. 5: Tržby – Tuzemsko X Zahraničí (v tis. Kč).....	33
Tab. č. 6: Vertikální analýza aktiv (v tis. Kč).....	35
Tab. č. 7: Vertikální analýza pasiv (v tis. Kč)	37
Tab. č. 8: Horizontální analýza aktiv (v tis. Kč).....	39
Tab. č. 9: Horizontální analýza pasiv (v tis. Kč)	41
Tab. č. 10: Horizontální analýza druhového členění nákladů (v tis. Kč)	43
Tab. č. 11: Vývoj osobních nákladů mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč).....	46
Tab. č. 12: Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč)	48
Tab. č. 13: Finanční náklady v letech 2012-2015 (v tis. Kč).....	49
Tab. č. 14: Rentabilita nákladů v letech 2012-2015 (v tis. Kč)	50
Tab. č. 15: Nákladovost tržeb v letech 2012-2015 (v tis. Kč).....	51
Tab. č. 16: Variátor celkových nákladů (v tis. Kč).....	52
Tab. č. 17: Kalkulace nákladů na sprchový gel a tělové mléko (v Kč)	52
Tab. č. 18: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2015 (v tis. Kč).....	54
Tab. č. 19: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2016 (v tis. Kč).....	55
Tab. č. 20: Bod zvratu.....	57
Tab. č. 21: Návrh kalkulace pro společnost PROMIN CS, spol. s r. o. (v Kč)	58

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Pojetí nákladů	9
Obr. č. 2: Variabilní náklady v závislosti na objem výroby	15
Obr. č. 3: Grafické znázornění bodu zvratu a úrovně zisku	17
Obr. č. 4: Kalkulační systém.....	27
Obr. č. 5: Logo společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.....	31
Obr. č. 6: Organizační struktura společnosti PROMIN CS, spol. s r. o.....	32
Obr. č. 7: Vývoj a struktura celkových aktiv v letech 2012-2015 (v tis. Kč).....	36
Obr. č. 8: Vývoj a struktura celkových pasiv v letech 2012-2015 (v tis. Kč)	38
Obr. č. 9: Změny v aktivech mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč).....	40
Obr. č. 10: Změny v pasivech mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč)	42
Obr. č. 11: Druhové členění nákladů mezi roky 2012-2015 (v tis. Kč).....	44
Obr. č. 12: Členění provozních nákladů za rok 2015	45
Obr. č. 13: Členění provozních nákladů za rok 2014	46
Obr. č. 14: Finanční náklady v letech 2012-2015 (v tis. Kč).....	49

Seznam použité literatury

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, a. s., 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2

DVOŘÁKOVÁ, Lilia, ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. 1. vydání. Plzeň: NAVA, 2011. 88 s. ISBN 978-80-7211-397-2

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav, PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: Nástroje a metody*. 2., aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, s. r. o., 2012. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8

MARTINOVIČOVÁ, Dana, KONEČNÝ, Miloš, VAVŘINA, Jan. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, a. s., 2014. 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4

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

POPESKO, Boris, PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, a. s., 2016. 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5

SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing, a. s., 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1

SYNEK, Miloslav, KISLINGEROVÁ, Eva a kol. *Podniková ekonomika*. 5. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3

VOCHOZKA, Marek, MULAČ, Petr a kol. *Podniková ekonomika*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, a. s., 2012. 576 s. ISBN 978-80-247-4372-1

Seznam příloh

Příloha A: Rozvaha společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. za rok 2015	64
Příloha B: Rozvaha společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. za rok 2013	68
Příloha C: Výkaz zisku a ztráty společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. za rok 2015	70
Příloha D: Výkaz zisku a ztráty společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. za rok 2013	72

Příloha A: Rozvaha společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. za rok 2015

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

ROZVAHA
v plném rozsahu

31.12.2015

Název účetní jednotky

PROMIN CS spol. s r.o.
spol. s r.o.

ke dni

(V celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky

Libá 101
35131 Libá

Rok	Měsíc	IČ
2015	1 2 4 5 3 5 7 4 5 5	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř.2+3+31+63)	001	102 314	-37 135	65 179	63 307
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř.4+13+23)	003	57 538	-33 293	24 245	22 013
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.5 až 12)	004	149	-149	0	0
B.I.1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	149	-149	0	0
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	57 389	-33 144	24 245	22 013
B.II.1.	Pozemky	014	663	0	663	663
2.	Stavby	015	19 171	-5 474	13 697	14 064
3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	32 257	-27 670	4 587	7 176
4.	Pěstitecké celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	5 298	0	5 298	110
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř.24 až 30)	023				
B.III.1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř.32+39+48+58)	031	44 702	-3 842	40 860	41 186
C.I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	13 715	0	13 715	9 685
C.I.1.	Materiál	033	2 427	0	2 427	1 576
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	5 221	0	5 221	4 453
3.	Výrobky	035	1 774	0	1 774	1 491
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037	1 607	0	1 607	1 672
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	2 686	0	2 686	493
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (ř.40 až 47)	039				
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř.49 až 57)	048	11 635	-3 842	7 793	9 955
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	10 886	-3 842	7 044	9 178
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	473	0	473	5
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	47	0	47	704
8.	Dohadné účty aktivní	056				
9.	Jiné pohledávky	057	229	0	229	68
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř.59 až 62)	058	19 352	0	19 352	21 546
C.IV.1.	Peníze	059	283	0	283	336
2.	Účty v bankách	060	19 069	0	19 069	21 210
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Pofizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení (ř.64 až 66)	063	74	0	74	108
D.I.1.	Náklady příštích období	064	74	0	74	108
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066				

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM (ř.68+89+122)	067	65 179	63 307
A.	Vlastní kapitál (ř.69+73+80+83+87+88)	068	51 017	54 111
A.I.	Základní kapitál (ř.70 až 72)	069	150	150
A.I.1.	Základní kapitál	070	150	150
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A.II.	Kapitálové fondy (ř.74 až 79)	073	34	34
A.II.1.	Ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	34	34
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077		
5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078		
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079		
A.III.	Fondy ze zisku (ř.81+82)	080	15	15
A.III.1.	Rezervní fond	081	15	15
2.	Statutární a ostatní fondy	082		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř.84 až 86)	083	51 347	50 714
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	51 324	50 714
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	085		
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086	23	0
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087	-529	3 198
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	088		
B.	Cizí zdroje (ř.90+95+106+118)	089	13 851	8 471
B.I.	Rezervy (ř.91 až 94)	090		
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	092		
3.	Rezerva na daň z příjmů	093		
4.	Ostatní rezervy	094		
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř.96 až 105)	095	1 586	169
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	096		
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	097		
3.	Závazky - podstatný vliv	098		
4.	Závazky ke společníkům	099		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	100		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
6.	Vydané dluhopisy	101		
7.	Dlouhodobé směňky k úhradě	102		
8.	Dohadné účty pasivní	103		
9.	Jiné závazky	104	105	169
10.	Odložený daňový závazek	105	1 481	0
B.III.	Krátkodobé závazky (ř.107 až 117)	106	6 396	5 970
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	107	4 437	3 360
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108		
3.	Závazky - podstatný vliv	109		
4.	Závazky ke společníkům	110	491	1 445
5.	Závazky k zaměstnancům	111	703	412
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	424	352
7.	Stát - daňové závazky a dotace	113	314	396
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114		
9.	Vydané dluhopisy	115		
10.	Dohadné účty pasivní	116	25	5
11.	Jiné závazky	117	2	0
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř.119 až 121)	118	5 869	2 332
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119	5 869	2 332
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121		
C.I.	Časové rozlišení (ř.123+124)	122	311	725
C.I.1.	Výdaje příštích období	123	311	725
2.	Výnosy příštích období	124		

Sestaveno dne:		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
23.6.2016		
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání	Poznámka
Společnost s ručením omezeným	Výroba ostatních plastových výrobků	

Příloha B: Rozvaha společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. za rok 2013

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

ROZVAHA
v plném rozsahu

31.12.2013

Název účetní jednotky

PROMIN CS, spol. s r.o.
spol. s r.o.

ke dni

(V celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky

Libá 101
35131 Libá

Rok	Měsíc	IČ									
2013	1	2	4	5	3	5	7	4	5	5	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř.2+3+31+63)	001	90 573	-27 486	63 087	60 709
B.	Dlouhodobý majetek (ř.4+13+23)	003	50 759	-25 141	25 618	24 090
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.5 až 12)	004	150	-150	0	0
3.	Software	007	150	-150	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	50 609	-24 991	25 618	24 090
B.II.1.	Pozemky	014	663	0	663	521
2.	Stavby	015	19 170	-4 739	14 431	11 294
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	30 590	-20 252	10 338	10 176
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	2 099
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	186	0	186	0
C.	Oběžná aktiva (ř.32+39+48+58)	031	39 708	-2 345	37 363	36 491
C.I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	9 020	0	9 020	11 237
C.I.1.	Materiál	033	1 300	0	1 300	1 561
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	3 963	0	3 963	4 682
3.	Výrobky	035	2 207	0	2 207	1 836
5.	Zboží	037	1 443	0	1 443	1 198
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	107	0	107	1 960
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř.49 až 57)	048	17 874	-2 345	15 529	15 416
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	16 558	-2 345	14 213	14 541
6.	Stát - daňové pohledávky	054	370	0	370	3
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	898	0	898	818
9.	Jiné pohledávky	057	48	0	48	54
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř.59 až 62)	058	12 814	0	12 814	9 838
C.IV.1.	Peníze	059	449	0	449	492
2.	Účty v bankách	060	12 365	0	12 365	9 346
D.I.	Časové rozlišení (ř.64 až 66)	063	106	0	106	128
D.I.1.	Náklady příštích období	064	106	0	106	128

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM (ř.68+88+121)	067	63 087	60 709
A.	Vlastní kapitál (ř.69+73+80+83+87)	068	52 357	51 433
A.I.	Základní kapitál (ř.70 až 72)	069	150	150
A.I.1.	Základní kapitál	070	150	150
A.II.	Kapitálové fondy (ř.74 až 79)	073	33	33
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	33	33
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř.81+82)	080	15	15
A.III.1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	15	15
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř.84 až 86)	083	51 680	48 430
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	52 178	48 928
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	085	-498	-498
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087	479	2 805
B.	Cizí zdroje (ř.89+94+105+117)	088	10 730	9 276
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř.95 až 104)	094	227	282
9.	Jiné závazky	103	227	282
B.III.	Krátkodobé závazky (ř.106 až 116)	105	7 458	7 064
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	106	4 257	3 952
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109	1 420	1 303
5.	Závazky k zaměstnancům	110	416	432
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	309	275
7.	Stát - daňové závazky a dotace	112	174	195
10.	Dohadné účty pasivní	115	882	907
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř.118 až 120)	117	3 045	1 930
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118	3 045	1 930

Sestaveno dne: 11.12.2014		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba výrobků z plastických hmot	Poznámka	

Příloha C: Výkaz zisku a ztráty společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. za rok 2015

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v plném rozsahu

Název účetní jednotky
PROMIN CS spol. s r.o.
spol. s r.o.

ke dni 31.12.2015

(V celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky

Rok	Měsíc	IČ
2015	1 2 4 5 3 5 7 4 5 5	

Libá 101
35131 Libá

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	001	42 556	685
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	002	35 320	549
+	Obchodní marže (ř.1-2)	003	7 236	136
II.	Výkony (ř.5+6+7)	004	43 967	84 852
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	41 793	85 079
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	006	1 051	-227
3.	Aktivace	007	1 123	0
B.	Výkonová spotřeba (ř.9+10)	008	31 676	64 886
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	009	24 957	58 172
2.	Služby	010	6 719	6 714
+	Přidaná hodnota (ř.3+4-8)	011	19 527	20 102
C.	Osobní náklady (ř.13 až 16)	012	12 172	9 832
C.1.	Mzdové náklady	013	9 122	7 363
2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	014		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	3 050	2 469
4.	Sociální náklady	016		
D.	Dané a poplatky	017	649	572
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	4 310	4 933
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř.20+21)	019	199	15
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020	199	0
2.	Tržby z prodeje materiálu	021	0	15
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř.23+24)	022		
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023		
2.	Prodaný materiál	024		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	025	1 324	173
IV.	Ostatní provozní výnosy	026	209	106
H.	Ostatní provozní náklady	027	517	321
V.	Převod provozních výnosů	028		
I.	Převod provozních nákladů	029		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	030	963	4 392

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	031		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	032		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř.34+35+36)	033		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod	034		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	035		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	036		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	037		
K.	Náklady z finančního majetku	038		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	039		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	040		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	041		
X.	Výnosové úroky	042	2	32
N.	Nákladové úroky	043	87	95
XI.	Ostatní finanční výnosy	044	353	443
O.	Ostatní finanční náklady	045	1 632	747
XII.	Převod finančních výnosů	046		
P.	Převod finančních nákladů	047		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-	048	-1 364	-367
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř.50+51)	049	128	827
Q.1.	splatná	050	235	827
2.	odložená	051	-107	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř.30+48-49)	052	-529	3 198
XIII.	Mimořádné výnosy	053		
R.	Mimořádné náklady	054		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř.56+57)	055		
S.1.	splatná	056		
2.	odložená	057		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř.53-54-55)	058		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	059		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.52+58-59)	060	-529	3 198
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř.30+48+53-54)	061	-401	4 025

Sestaveno dne: 23.6.2016		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání Výroba ostatních plastových výrobků	Poznámka

Příloha D: Výkaz zisku a ztráty společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. za rok 2013

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v plném rozsahu

Název účetní jednotky
PROMIN CS, spol. s r.o.
spol. s r.o.

ke dni 31.12.2013
(V celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky

Rok	Měsíc	IČ
2013	1 2 4	5 3 5 7 4 5 5

Libá 101
35131 Libá

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	001	0	1 806
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	002	0	1 549
+	Obchodní marže (ř.1-2)	003	0	257
II.	Výkony (ř.5+6+7)	004	74 293	72 180
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	74 640	69 768
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	006	-347	2 400
3.	Aktivace	007	0	12
B.	Výkonová spotřeba (ř.9+10)	008	56 678	54 793
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	009	50 482	49 015
2.	Služby	010	6 196	5 778
+	Přidaná hodnota (ř.3+4-8)	011	17 615	17 644
C.	Osobní náklady (ř.13 až 16)	012	9 865	9 439
C.1.	Mzdové náklady	013	7 379	7 067
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	2 485	2 356
4.	Sociální náklady	016	1	16
D.	Daně a poplatky	017	528	521
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	4 444	3 437
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř.20+21)	019	0	21
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020	0	21
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	025	2 288	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	026	79	48
H.	Ostatní provozní náklady	027	382	272
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	030	187	4 044

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
X.	Výnosové úroky	042	51	50
N.	Nákladové úroky	043	101	49
XI.	Ostatní finanční výnosy	044	2 321	667
O.	Ostatní finanční náklady	045	1 395	1 387
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+(-46)-(-47))	048	876	-719
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř.50+51)	049	584	520
Q.1.	splatná	050	584	520
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř.30+48-49)	052	479	2 805
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.52+58-59)	060	479	2 805
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř.30+48+53-54)	061	1 063	3 325

Sestaveno dne: 11.12.2014		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba výrobků z plastických hmot	Poznámka	

Abstrakt

HRŮZOVÁ, Michaela. *Řízení nákladů v podniku*. Plzeň, 2017. 61 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: náklady, členění nákladů, kalkulace, výsledek hospodaření

Bakalářská práce je zaměřena na analýzu řízení nákladů ve vybraném podnikatelském subjektu. Teoretická část se zabývá charakteristikou nákladů, jejich členěním a alokací. Dále jsou v teoretické části charakterizovány nástroje a kritéria, která se při řízení nákladů využívají. Nejčastějšími nástroji řízení nákladů jsou kalkulace a rozpočty.

V praktické části je provedena analýza řízení nákladů ve společnosti PROMIN CS, spol. s r. o. v letech 2012-2015. Analýza je zaměřena na druhové členění nákladů v rámci výkazu zisku a ztráty. Dále je v praktické části uvedeno srovnání nákladů s výnosy a vyčíslen výsledek hospodaření. Součástí praktické části je výpočet kalkulace, kterou společnost využívá pro stanovení ceny nově zaváděných výrobků. Na základě zjištěných údajů o společnosti je provedeno vyhodnocení efektivity a jsou uvedeny návrhy na zlepšení.

Abstract

HRŮZOVÁ, Michaela. *Cost Management in the Company*. Plzeň, 2017. 61 s. Bachelor Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: costs, division of costs, calculation, result of economy

Bachelor thesis is focused on analysis of cost management in chosen business subject. Theoretical part deals with costs characteristic, its division and allocation. Then, in the theoretical part, there are characteristic of things and criteria which are used for cost management. The most used things for cost management are calculation and costing.

In the practical part is performed analysis of cost management in company PROMIN CS, spol. s r. o. in 2012-2015. The analysis focuses on classification of costs in profit and loss. The practical part also contains a comparison of costs with revenues, result of the economy and enumeration of calculation which the company used to determine prices of new products. Based on gathered data about the company, there is an evaluation of effectivity and suggestions for improvement.