

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Nákladový controlling

Cost controlling

Jana Šeflová

Plzeň 2012

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2011/2012

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

Jméno a příjmení: **Bc. Jana ŠEFLOVÁ**
Osobní číslo: **K10N0167P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Nákladový controlling**
Zadávací 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. Definujte možnosti controllingu jako nástroje podpory řízení.
 2. Analyzujte možnosti a kritéria nákladového controllingu.
 3. Charakterizujte vybraný subjekt a proveďte jeho SWOT analýzu.
 4. Analyzujte controllingový a účetní systém ve zvoleném podniku.
 5. Proveďte analýzu controllingu nákladů ve zvoleném podniku.
 6. Vyhodnoťte efektivitu controllingových aktivit ve zvoleném subjektu a navrhnete možné zlepšení.
-

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

60 - 80 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-035-1
- FIBÍROVÁ, J. *Reporting*. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-2759-2
- KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8
- REICHMAN, T. *Controlling*. Berlin: Helferich Scientific Information GmbH, 1997. ISBN 9783540627227

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Josef Červený, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce:

30. listopadu 2011

Termín odevzdání diplomové práce:

27. dubna 2012


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Líba Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 30. listopadu 2011

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Nákladový controlling“

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

V Plzni, dne 25. dubna 2012

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Josefu Červenému za vedení diplomové práce a cenné připomínky. Dále děkuji Ing. Lucii Rychlíkové ze společnosti Plzeňská energetika a.s. za její ochotu, trpělivost a veškeré poskytnuté informace.

Obsah

Obsah	5
Úvod.....	8
1 Controlling jako nástroj podpory řízení	10
1.1 Definice pojmu controllingu	10
1.2 Vznik a vývoj controllingu	11
1.3 Kompetence controllingu	11
1.4 Úlohy controllingu	12
1.5 Vztah controllingu a manažerského účetnictví.....	13
1.6 Reporting	14
2 Náklady.....	16
2.1 Definice pojmu náklady	16
2.2 Kategorie ekonomického řízení nákladů v podniku.....	16
2.2.1 <i>Hospodárnost</i>	16
2.2.2 <i>Ekonomická účinnost</i>	17
2.2.3 <i>Ekonomická efektivnost</i>	17
2.3 Členění nákladů.....	17
2.3.1 <i>Druhové členění nákladů</i>	18
2.3.2 <i>Účelové členění nákladů</i>	18
2.3.3 <i>Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby</i>	19
2.3.4 <i>Náklady podle původu spotřebovaných vstupů a podnikových funkcí</i>	23
2.3.5 <i>Další možnosti členění nákladů</i>	23
3 Nákladové kalkulace	25
3.1 Struktura nákladů v kalkulaci	25
3.2 Základní typy nákladových kalkulací	27

3.2.1	<i>Přirážková kalkulace</i>	27
3.2.2	<i>Kalkulace variabilních nákladů</i>	30
3.2.3	<i>Kalkulace podle aktivit, ABC (Activity - Based Costing)</i>	31
3.3	Speciální typy nákladových kalkulací.....	33
3.3.1	<i>Kalkulace dělením</i>	33
3.3.2	<i>Kalkulace sdružených výkonů</i>	34
3.3.3	<i>Dynamická kalkulace</i>	35
3.4	Moderní metody nákladových kalkulací	35
3.4.1	<i>Kalkulace cílových nákladů</i>	36
3.4.2	<i>Kalkulace životního cyklu</i>	38
4	Charakteristika společnosti	40
4.1	Základní identifikační údaje	40
4.2	Historie společnosti.....	40
4.3	Historie po roce 2000	41
4.4	Organizační schéma	41
4.5	SWOT analýza společnosti.....	43
5	Analýza účetního systému a controllingu společnosti	47
5.1	Analýza účetního systému podniku	47
5.2	Analýza controllingu ve společnosti	50
6	Náklady ve společnosti	53
6.1	Vertikální a horizontální analýza	53
6.2	Analýza vybraných nákladových skupin.....	56
6.2.1	<i>Výkonové náklady</i>	56
6.2.2	<i>Personální náklady</i>	57
6.2.3	<i>Spotřeba emisních povolenek</i>	59
6.3	Druhové a účelové členění nákladů	60

6.4	Členění nákladů pro potřeby kalkulace	61
6.4.1	<i>Proměnné ekonomicky oprávněné náklady</i>	62
6.4.2	<i>Stálé ekonomicky oprávněné náklady</i>	63
6.4.3	<i>Ekonomicky neoprávněné náklady</i>	64
7	Podnikové kalkulace	66
7.1	Obecné informace pro sestavení kalkulace	66
7.2	Postup kalkulace	67
7.3	Předběžná a výsledná kalkulace.....	70
8	Zhodnocení controllingových aktivit podniku a návrh zlepšení	72
8.1	Controlling společnosti.....	72
8.2	Podnikové kalkulace	76
	Závěr	77
	Seznam použitých zdrojů	79
	Seznam obrázků, grafů a tabulek	81
	Seznam příloh	83

Úvod

Z hlediska ekonomie je cílem podniku maximalizovat zisk. To platí i v běžné praxi, neboť zisk umožňuje podnikům rozvíjet se a obstát tak proti četné konkurenci. V takovém prostředí, kdy je cena určována právě konkurencí na trhu, je jednou z možností dosahování zisku pro podnik optimalizace nákladů. V případě zaměření podniku na optimalizaci nákladů je velmi důležité je členit, plánovat, řídit, což znamená sledovat jejich skutečný vývoj a porovnávat je s plánem, analyzovat odchylky a provádět případné korekce. Veškerou tuto činnost zajišťuje controlling, díky němuž se podnik stává životaschopným a konkurenceschopným.

Diplomová práce bude zaměřena na společnost Plzeňská energetika a.s., která působí na plzeňském trhu a zabývá se výrobou elektrické energie a výrobou a distribucí tepla. Jelikož se jedná o výrobní podnik, hraje sledování nákladů a jejich controlling ve společnosti významnou roli. Řízení nákladů ve společnosti je rovněž nezbytné vzhledem k okolnosti, že oblast podnikání, zejména cena jejích výrobků, je regulována.

Práce bude postavena na prostudování a shromáždění teoretických poznatků, které budou následně aplikovány a porovnány s praxí výše uvedené společnosti. Hlavní dělení práce bude na teoretickou část a část praktickou, celkově se jedná o 8 kapitol.

V teoretické části, která zahrnuje tři kapitoly, bude definován pojem controllingu, stručně popsána jeho historie a vývoj, nastíněny úkoly a kompetence controllingu a přiblížen vztah controllingu a manažerského účetnictví. Druhá kapitola se bude již zabývat náklady, jejich definicí a druhy. Třetí kapitola bude popisovat nákladové kalkulace.

Praktická část, která bude představovat následujících pět kapitol, se bude věnovat Plzeňské energetice. Nejprve budou uvedeny základní informace o společnosti, její stručná historie, popsána organizační struktura společnosti a průběh výroby. Následovat bude SWOT analýza, která definuje silné a slabé stránky společnosti, možné příležitosti a hrozby. V dalších kapitolách bude charakterizován používaný účetní systém, analyzován controlling společnosti, definovány jednotlivé náklady, které v podniku vznikají a uvedena kalkulace nákladů a cen. Na základě veškerých poznatků bude poté controlling zhodnocen a budou navržnuta možná řešení.

Informace nezbytné pro zpracování teoretické části budou čerpány z odborné literatury, jejíž seznam bude uveden na konci této práce. Údaje pro praktickou část budou získány z interních zdrojů společnosti, výroční zpráv a na základě konzultací.

Cílem této diplomové práce je analýza současného stavu controllingu ve zvolené společnosti, zhodnocení controllingových aktivit a návrh případných možných zlepšení controllingových aktivit ve společnosti na základě získaných teoretických poznatků.

Dílčími cíli práce jsou:

- definování controllingu jako nástroje podpory řízení,
- popsání nákladového controllingu se zaměřením na kalkulace,
- provedení analýzy controllingu ve společnosti se zaměřením na náklady a kalkulace,
- zhodnocení současného stavu a návrh možných řešení.

1 Controlling jako nástroj podpory řízení

Součástí této kapitoly je vymezení pojmu controllingu, jeho vznik a vývoj. Pro pochopení důležitosti controllingu pro řízení jsou určeny jeho kompetence, jeho úlohy, je objasněn vztah manažerského účetnictví a controllingu. V neposlední řadě je definován reporting jako funkce controllingu.

1.1 Definice pojmu controllingu

Controlling je odvozen od slova „control“, což znamená kontrolovat, vést, řídit, regulovat. Controlling je definován jako porovnávání plánu se skutečností a třeba jej brát jako součást řízení podniku. [2]

Z hlediska laické veřejnosti je controlling spjat pouze s kontrolou, ve skutečnosti ale představuje mnohem více.

„Controlling je koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky.“ [6, s. 5]

Kromě výše uvedené existuje několik definic controllingu a jednotliví autoři popisují pojem controlling rozdílně.

„Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření.“ [9, s. 20]

„Controlling je nástroj řízení přesahující řadu funkcí, které podporují podnikový proces rozhodování a řízení prostřednictvím cílově orientovaného zpracování informací.“ [12, s. 25]

„Controlling je metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.“ [8, s. 26]

„Controlling je nástroj řízení, překračující funkční rámec dosavadního řízení, a má vedení podniku a řídicí pracovníky podporovat při jejich rozhodování.“ [17, s. 11]

Při srovnání uvedených definic je patrné, že obsah controllingu není nový a autoři se shodují na tom, že ve své podstatě představuje metodu řízení, která se soustřeďuje na oblast procesního řízení, plánování a kontrolu, a na informační podporu. To potvrzuje i

tvrzení Eschenbacha, dle něhož je obecným cílem controllingu přispět k zajištění životaschopnosti podniku, což probíhá skrze plánování, řízení a zajišťování informací.

1.2 Vznik a vývoj controllingu

Controlling se poprvé objevil v USA na konci 19. století ve výrobních a dopravních podnicích. Původně byl chápán jako jedna z funkcí řízení, především byl zaměřen na finance. V Evropě se objevuje v 50. letech 20. století. V 80. a 90. letech se zvýšil význam controllingu zejména v německy mluvících zemích. S vývojem se měnila jeho funkce. Z počátku byla role controllingu spíše pasivní. Zabýval se sběrem informací, jednalo se tedy o reporting, jenž sloužil jako doplněk k účetním výkazům. [13]

Později získával controlling aktivní funkci a zaměřoval se na kontrolu hospodaření a také na tvorbu zlepšovacích návrhů. Nejvyšším stupněm byl a je controlling orientovaný na řízení, kdy dochází k vytvoření vlastního systému řízení, který využívá veškeré informace z oblasti plánování, kontroly a regulace podnikových aktivit. [14]

Je nutné také zmínit, že k rozšíření controllingu přispěl vznik a využití koncepce Balanced Scorecard, která napomohla k integraci controllingu do podnikového řízení. [8]

V České republice bylo možné první znaky controllingového řízení pozorovat ve 20. letech 20. století v průmyslových podnicích. Za průkopníka controllingu byl považován Tomáš Baťa. V poválečném období, kdy bylo zavedeno centrální řízení, byl rozvoj controllingu zastaven a k dalšímu oživení došlo až v 90. letech 20. století. [10]

1.3 Kompetence controllingu

Kompetence controllingu obvykle směřují jak dovnitř, tak i vně útvaru. Kompetence orientované dovnitř controllingového útvaru jsou zejména rozhodovací, příkazovací, prováděcí a dispoziční. [5]

Kompetence controllingu orientované vně podniku jsou nezbytné pro naplnění controllingových funkcí a jejich stanovení je složité. V tomto případě by měl být controllingový útvar vybaven těmito kompetencemi:

- integrační – controllingový útvar musí mít oprávnění regulovat vnitropodnikové vztahy,

- koordinační – jedná se o oprávnění zavádět a koordinovat opatření k dosažení podnikových cílů a rovněž o možnost spolurozhodovat o věcných a finančních zdrojích,
- informační – představuje nejen právo na informace, ale také právo určovat jejich formu a obsah,
- poradenské – tato kompetence opravňuje k poradenství při aplikaci nástrojů, metod a technik controllingu.[5]

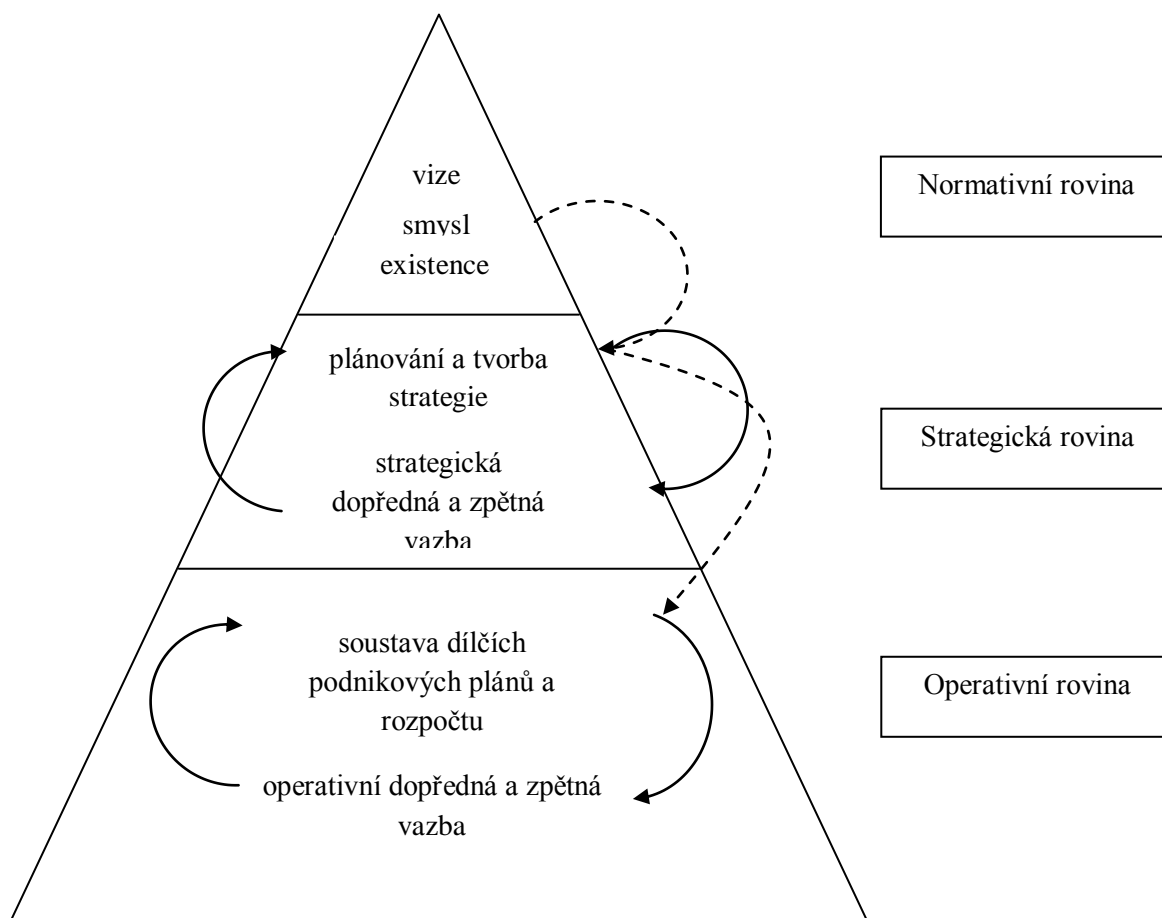
1.4 Úlohy controllingu

Při popisu controllingu jako nástroje podpory řízení je vhodné popsat jeho úlohy v rámci podniku. Podle autorů knihy Nová koncepce controllingu spočívá úloha controllingu v tom, že funguje jako systém řízení a zaměřuje se na plánování a kontrolu a zásobování informacemi, kde data jsou získávána z účetnictví, nebo prostřednictvím rozpočetnictví. Oba systémy, jak plánování a kontrola, tak zásobování informacemi, musí být propojeny. Příkladem takového propojení může být následující situace, kdy pomocí informací jsou zjišťovány skutečné hodnoty, které slouží k realizaci provozních cílů. Hodnoty jsou porovnány s plánem a zjišťují se příčiny vzniklých odchylek, což slouží pro další plánování.

František Freiberg [5] k výše popsaným úlohám controllingu přidává další, více je člení a definuje. Z jeho pohledu jsou úlohami plánování a rozpočetnictví, nákladové účetnictví a kalkulace, finanční účetnictví, vytváření zpráv a informačních systémů, běžné a specializované analýzy a kontrola, organizace a správa. Úlohy, podle Freiberga, jsou určeny proto, aby umožnily co nejlepší realizaci controllingových funkcí.

Hana Mikovcová ve své knize Controlling v praxi [10] uvádí jako úlohu controllingu podporu manažerů ve všech fázích řízení, přičemž za nejdůležitější fázi je považováno, plánování. V takovémto případě se controlling zabývá tvorbou plánů, jejich koordinací, kontrolou a zpětnou vazbou. Plánování je možné dále rozdělit na fázi analytickou a prognostickou, kdy dochází k získávání relevantních informací o sledované veličině, a na fázi koncepční, v jejímž průběhu jsou vypracovány programy vedoucí k cíli. Poté je plán implementován a je vyhodnocována realizace vzhledem k plánu, rozpoznávají se odchylky a provádí regulační opatření. Úlohy se liší vzhledem k úrovním řízení, ale jsou mezi sebou provázány, jak je možné vidět na následujícím.

Obr. č. 1: Úlohy controllingu



Regulační úloha controllingu →

Koordinační role controllingu - - - - - →

Zdroje: Mikovcová, 2007, s. 28 [10]

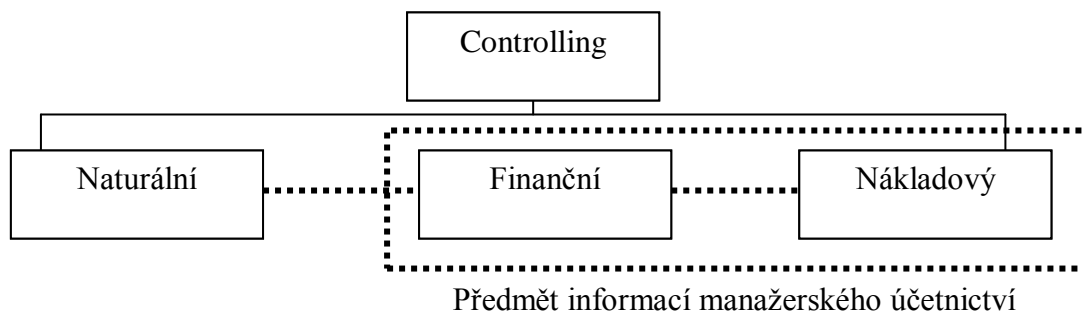
Při srovnání všech pohledů je jasné, že hlavní úlohou controllingu je plánování a kontrola, která zahrnuje zjišťování a analýzu odchylek.

1.5 Vztah controllingu a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je účetnictví zaměřené na náklady a výnosy s orientací na rozhodování a někdy se pro něj používá pojem vnitropodnikové nebo nákladové účetnictví. Zatímco controlling lze považovat za metodu řízení, manažerské účetnictví slouží jako informační nástroj systému řízení. Controlling se zajímá i o nefinanční údaje, manažerské účetnictví se opírá o hodnotové charakteristiky. Zjednodušeně lze tedy říci, že manažerské účetnictví poskytuje údaje pro nákladový a finanční controlling, jedná se o informace o nákladech a výnosech a peněžních tocích. Stranou

zájmu manažerského účetnictví je část controllingu zaměřená na věcné stránky podnikatelského procesu. [8]

Obr. č. 2: Vztah manažerského účetnictví a controllingu



Zdroj: Král & kol. 2010, s. 36 [8]

1.6 Reporting

V této kapitole je vhodné se ještě zmínit o reportingu, který představuje jednu z funkcí controllingu. Reporting je jednou z důležitých součástí controllingu, jedná se o systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které spojují informace nejen pro řízení podniku jako celku, ale také i základních organizačních jednotek. Nedílnou součástí je také stanovení kritérií řízení výkonnosti, které slouží pro vyhodnocování skutečného vývoje v porovnání s cíli. [16]

Aby výkazy a zprávy naplňovaly svoji funkci, musí mít požadovanou strukturu, nesmí obsahovat příliš mnoho nebo naopak příliš málo informací, musí být srozumitelné a přehledné a musí vyhodnocovat pouze ovlivnitelné veličiny, které je možné kvantifikovat v peněžních nebo naturálních jednotkách. Je také nutné zvolit vhodnou formu výkazu a oddělit důvěrné informace. Za takovéto výkazy může být považována rozvaha nebo výkaz zisku a ztráty tvořené účetnictvím. [4]

Reporting je možné členit z hlediska jeho uživatelů na interní a externí. Externí uživatelé mají přístup pouze k externím výkazům finančního účetnictví a jako příklad je možné jmenovat zaměstnance podniku, dodavatele, odběratele, banky, státní orgány a orgány veřejné správy. Těmto uživatelům reporting poskytuje základní informace o finanční situaci v podniku. Interními uživateli reportingu jsou osoby, které mají v podniku rozhodující pravomoci, může se jednat o vlastníky nebo management. Pro interní uživatele reporting slouží jako nástroj při rozhodování. [16]

Interní reporting lze z hlediska pravidelnosti poskytovaných zpráv dělit na standardní, kdy jsou zprávy vytvářeny v pravidelných intervalech (obvykle měsíčně, čtvrtletně, ročně) a mají předem danou strukturu, a na mimořádný, během kterého jsou zprávy vyhotovovány na požádání, ale mají stále předem stanovenou strukturu. [4]

Reporting svou funkcí umožňuje porovnávat skutečnost s plánem, analyzovat vzniklé odchylky a provádět korekce, čím naplňuje úlohy controllingu zmiňované v kapitole 1.4. [16]

2 Náklady

Jak je vidět v obrázku č. 2 v předchozí kapitole, controlling lze rozčlenit na naturální, finanční a nákladový. Nákladový controlling se zaměřuje na řízení faktorů, které ovlivňují výši zisku, teda zejména na náklady a výnosy. [8] Následující kapitola je blíže zaměřena na náklady, neboť nákladový controlling se jimi zabývá a jejich efektivní řízení zvyšuje konkurenceschopnost podniku, což již bylo uvedeno v úvodu.

2.1 Definice pojmu náklady

„Náklady lze charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.“ [15, s.35]

Na pojem náklady je možné nahlížet z různých pohledů. Ve finančním účetnictví jsou náklady definovány jako úbytek ekonomického prospěchu, jenž se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků. Naopak v manažerském účetnictví je možné náklady popsat jako hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, které účelně souvisejí s činností podniku. [8]. Ekonomické pojetí nákladů zahrnuje také hodnotu obětovaných statků a výkonů za účelem vyššího užitku. [15]

Při definování pojmu nákladů je také nutné zmínit, že je nezbytné odlišovat od nákladů peněžní výdaje, které představují úbytek peněžních prostředků bez ohledu na jejich využití. [14]

2.2 Kategorie ekonomického řízení nákladů v podniku

Při řízení nákladů musí být sledována kritéria jejich racionálního vynakládání. Základními kritérii jsou hospodárnost, ekonomická účinnost a ekonomická efektivnost.

2.2.1 Hospodárnost

„Hospodárnost vyjadřuje takový průběh nákladů, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů.“ [8, s.52] Je možné říci, že hospodárnost je snaha vyrobit dané výkony při minimalizaci nákladů. Kritériem pro sledování jsou průměrné náklady výkonu. Hospodárnost je možné ovlivnit prostřednictvím úspornosti nebo výtěžnosti. Úspornosti lze dosáhnout tak, že výkony jsou zajištěny prostřednictvím co nejnižších vynaložených zdrojů. Jedná se o absolutní

snížení výše nákladů na daný objem výkonů. Uplatňuje se zejména u nákladů, jejichž využití je spjato s konkrétním výkonem. Výtěžnost naopak představuje co nejvyšší využití nákladů. V jejím případě je snaha maximalizovat objem výkonů při konstantních nákladech vynaložením ekonomických zdrojů. Uplatňuje se u nákladů spojených s určitou kapacitou a reálně se projevuje jako snížením průměrných nákladů na výkon.[8] [3]

2.2.2 Ekonomická účinnost

Ekonomická účinnost je zjišťována porovnáním vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Elementární formou je porovnání nákladů spjatých s určitým výkonem, a výnosů z prodeje těchto výkonů. Ekonomickou efektivnost je možné kvantifikovat prostřednictvím zisku. Zisk je rozdíl výnosů a nákladů daných výkonů a představuje absolutní hodnotovou kategorii, neboť odráží úspěšnost podnikání a souvisí se zvyšováním hodnoty podniku a míru reprodukce. Tím plní kritériální a reprodukční funkci. Dalšími funkcemi zisku jsou stimulační, která představuje zisk jako stimul zainteresovanosti pracovníků podniku, a distribuční, jež zobrazuje rozdělení zisku mezi vlastníky a daňovou povinnost. [8]

2.2.3 Ekonomická efektivnost

Ekonomická efektivnost je vrcholovým kritériem racionality a její hodnotu lze získat porovnáním vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. I v tomto případě sledujeme výši zisku, která je vztažena buď k celkové úrovni aktiv, nebo k části vlastního a cizího kapitálu. Nejobecněji je možné ekonomickou efektivnost definovat jako schopnost podniku zhodnotit vložené zdroje. [8]

2.3 Členění nákladů

Pro řízení nákladů je důležité je členit a třídit, což umožňuje zvyšovat jejich hospodárnost. Členění může probíhat na základě druhů nákladů (druhovému třídění nákladů), jejich účelu (účelové členění nákladů), podle závislosti na objemu výroby (podle variability), podle původu spotřebovaných vstupů nebo podle činností. [15]

2.3.1 Druhové členění nákladů

Při druhovém členění jsou náklady soustředovány do skupin souvisejících s jednotlivými výrobními faktory, kterými jsou například práce, dlouhodobý majetek a materiál. Základními nákladovými druhy jsou dle Miroslava Synka [15]:

- spotřeba surovin, materiálu, energie a provozních látek,
- osobní náklady, které zahrnují mzdy, provize, náklady na sociální zabezpečení a sociální náklady,
- odpisy hmotného i nehmotného majetku,
- finanční náklady, které obsahují například pojistné, placené úroky a poplatky.

Druhové členění se uplatňuje ve finančním účetnictví, neboť se toto třídění používá ve výkazu zisku a ztráty. Nevýhodou druhové členění je, že se nezabývá příčinou vynaložení nákladů a také nedává možnost analyzovat faktory podnikové efektivity a pro vnitropodnikové řízení je nutné získávat další informace.[8]

2.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění sleduje náklady v návaznosti na podnikatelský proces. Pomocí tohoto třídění je možné zjistit informace pro řízení hospodárnosti nákladů. Z hlediska účelového členění lze náklady třídit podle útvarů a podle výkonů.

Členění nákladů podle útvarů představuje sledování podle středisek. Střediska jsou určité části podniku, které řídí vlastní náklady, výnosy a zisk. Náklady, které lze pro středisko přímo připočítat, jsou označovány jako jednicové. Náklady, které přímo připočítat středisku nelze, jsou označovány jako režijní. Pro řízení nákladů z pohledu útvarového členění slouží rozpočet.

Členění nákladů podle výkonů umožňuje zjistit náklady přímo pro určité výrobky, rovněž je možné prostřednictvím tohoto členění zjistit výnosnost výrobků. Jako v předchozím případě se náklady člení na jednicové a režijní. Jednicové náklady lze přiřadit přímo jednotlivým výrobkům a příkladem jsou výrobní materiál a výrobní mzdy. Režijní náklady jsou vynakládány na více druhů výrobků. Pro jednotlivé výrobky je lze zjistit pomocí přírážek a příkladem jsou všechny ostatní náklady. Pro řízení nákladů tohoto členění slouží kalkulace.[15]

2.3.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby

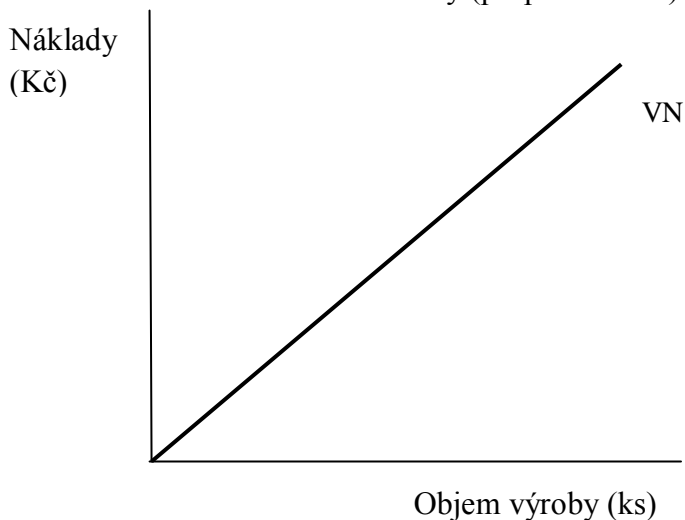
Vzhledem k závislosti na objemu výroby rozlišujeme variabilní náklady, jež se mění se změnou výroby, a fixní náklady, které při změnách výkonů zůstávají neměnné.

Variabilní náklady (VN)

„Variabilní náklady jsou náklady, jejichž výše se při změně objemu výkonů mění.“

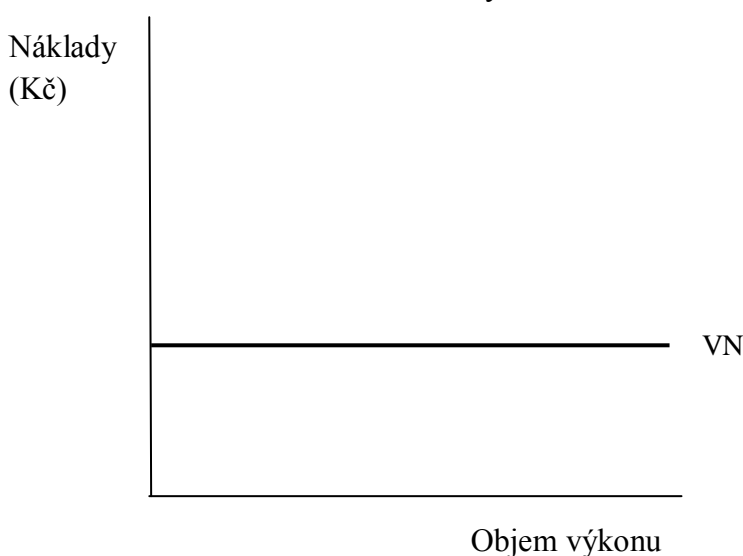
[11, s. 39]. Nejběžnějším a nejsnáze kvantifikovaným typem variabilních nákladů jsou náklady proporcionální, které se mění přímo úměrně se změnou výkonů. Celkové proporcionální náklady mají lineární charakter (obr. č. 3), zatímco jednotkové mají charakter konstanty (obr. č. 4). [8] [11]

Obr. č. 3: Celkové variabilní náklady (proporcionální)



Zdroj: Popesko 2009, s.40 [11]

Obr. č. 4: Jednotkové variabilní náklady



Zdroj: Popesko 2009, s.40 [11]

Příkladem tohoto typu nákladů může být úkolová mzda dělníků nebo spotřeba přímého materiálu. [8] [11]

Funkci proporcionální nákladů je možné zapsat následujícím způsobem [3]:

$$VN = v * Q$$

kde VN...variabilní náklady

v...průměrné (jednotkové) variabilní náklady

Q...objem výroby

Všechny variabilní náklady však nemají pouze proporcionální charakter. Mohou nastat případy, ve kterých náklady rostou pomaleji nebo rychleji než objem výkonů. V situaci, kdy celkové variabilní náklady rostou pomaleji než produkce a jejich průměrný podíl na jednotku výkonů klesá, se jedná o podproporcionální náklady. V praxi je tento stav častý a příkladem mohou být náklady při záběhu výroby, kdy stroje produkují výkon menší, než jsou náklady na jejich provoz. [8] [11]

Funkci podproporcionálních nákladů je možné zapsat takto [3]:

$$VN = b * Q - c * Q^2$$

kde b, c ...konstanty udávající sklon a tvar křivky rovnice variabilních nákladů

Q...objem výkonů

Pokud variabilní náklady rostou rychleji než objem výkonů, jsou nazývány nadproporcionálními. Jako příklad je možné uvést růst mzdových nákladů z důvodu zvyšování objemu výkonů, kdy růst je tvořen přesčasovými hodinami v noci a o víkendu. [8] [11]

Funkci nadproporcionálních nákladů lze definovat následně [3]:

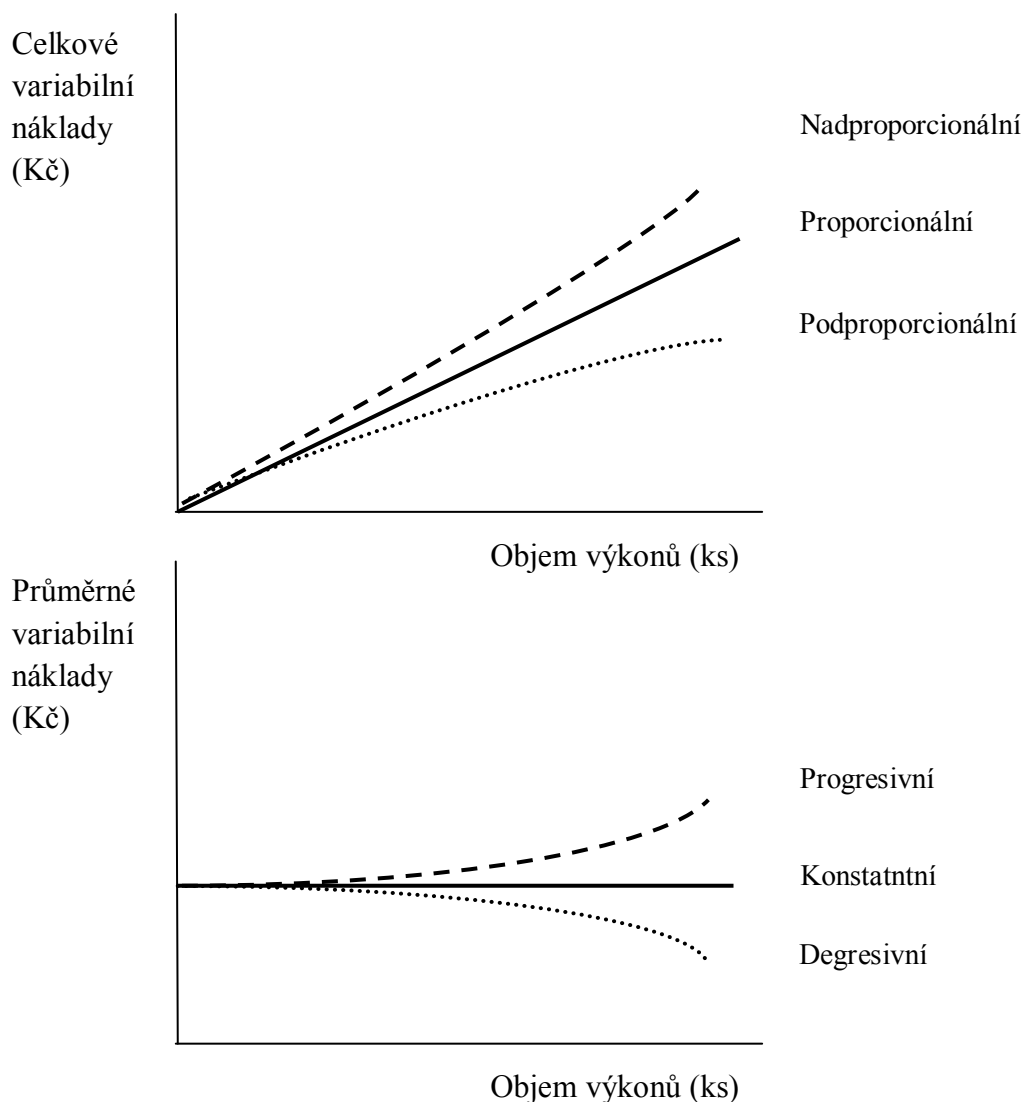
$$VN = b * Q + c * Q^2$$

kde b, c ... konstanty udávající sklon a tvar křivky rovnice variabilních nákladů

Q...objem výkonů

Grafické znázornění veškerých výše uvedených charakteristik je možné pozorovat na následujícím obrázku.

Obr. č. 5: Závislost různých forem variabilních nákladů na změnách objemu výkonů



Zdroj: Král a kol. 2010, s. 80 [8]

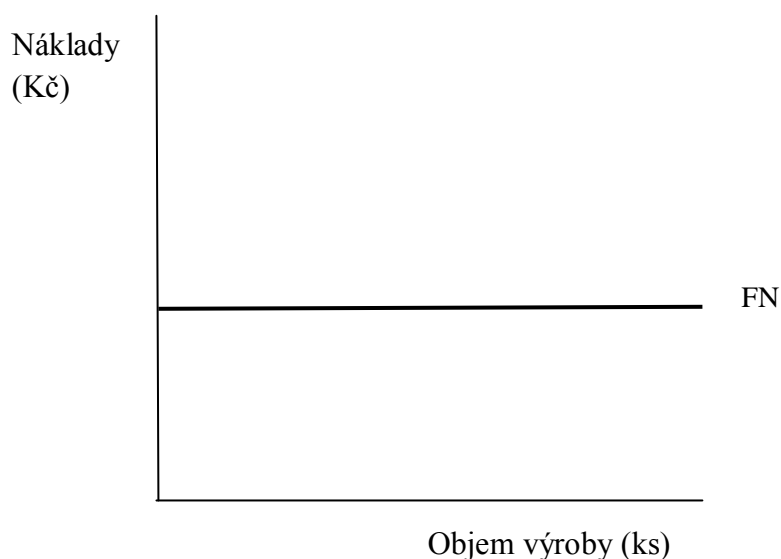
Fixní náklady (FN)

„Fixní náklady představují takové náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého časového období.“ [11, s. 40]

Příkladem fixních nákladů jsou odpisy budov, strojů, leasing nebo mzdy administrativních a manažerských pracovníků. Jak ukazuje definice, celkové fixní náklady zůstávají při různých objemech produkce konstantní (obr. č. 6), zatímco fixní náklady připadající na jednotku produkce mají klesající charakter (obr. č. 7). Sledování fixních nákladů je velmi důležité z hlediska manažerského rozhodování, neboť je snaha o maximální využití kapacit, které produkují fixní náklady, čím dochází k jejich

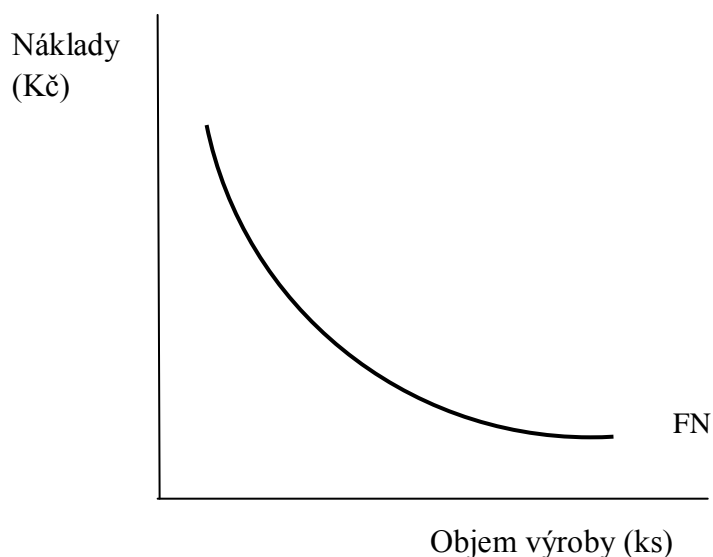
snižování na jednotku výkonu. Kapacita zařízení, která vyvolávají fixní náklady, však není neomezená. S určitým objemem výroby je nutné ji zvýšit a tím dochází ke zvýšení fixních nákladů, které probíhá skokem. Příkladem skokového zvýšení je nárůst odpisů v důsledku pořízení nového stroje, který umožní zvýšení objemu výroby.

Obr. č. 6: Celkové fixní náklady



Zdroj: Popesko 2009, s. 40 [11]

Obr. č. 7: Jednotkové fixní náklady



Zdroj: Popesko 2009, s. 40 [11]

2.3.4 Náklady podle původu spotřebovaných vstupů a podnikových funkcí

Spotřebovávané vstupy mohou pocházet z okolí podniku. Takové náklady pak nazýváme externími nebo také prvotní. Pokud náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů, jedná se o interní nebo také druhotné náklady. Z tohoto členění vychází nákladové účetnictví a je důležité pro určování nákladů vznikajících mezi středisky. [15]

Náklady se podle podnikových funkcí obvykle člení na [15]:

- náklady na pořízení,
- náklady na skladování,
- náklady na výrobu,
- náklady na správu,
- náklady na odbyt.

2.3.5 Další možnosti členění nákladů

Kromě výše uvedených metod členění existují ještě jiné možnosti, jak náklady třídit. Jako příklad je možné uvést relevantní a irelevantní náklady, oportunitní náklady a náklady vázané na rozhodnutí.

Relevantní a irelevantní náklady

Toto členění se používá při řízení nákladů, které vychází z rozhodování o budoucnosti. V případě nákladů, které vznikají na základě manažerského rozhodování, se vychází z odhadů. Je nutné rozlišit náklady, které uskutečněná varianta ovlivní a které ne. Náklady, jejichž výše se bude měnit podle přijaté či nepřijaté varianty, jsou nazývány relevantními. Jejich opakem jsou irelevantní náklady, které zůstávají neměnné při jakékoliv přijaté variantě. [8] [11]

Oportunitní náklady

Mohou být také nazývány jako náklady obětované příležitosti, či ušlého výnosu. Uplatňují se zejména v ekonomickém pojetí nákladů a jsou založeny na úvaze, „že *konkrétní výdej ekonomických zdrojů za účelem jejich zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem.*“ [8, s. 89] Z definice je patrné, že odmítnuté alternativy přinášejí nižší prospěch než alternativy přijaté. Oportunitní náklady se uplatňují při rozhodování o optimalizaci. [8]

Náklady vázané na rozhodnutí

Náklady vázané na rozhodnutí jsou strategickou kategorií nákladů a jedná se o náklady, které vzniknou v budoucnosti na základě současných rozhodnutí. Přínosem těchto nákladů je zvýšený důraz na vyhodnocování přínosů a nákladů z vývoje a předvýrobních aktivit, což je v protikladu s řízením hospodárnosti, které se zaměřuje na náklady vynaložené ve výrobní fázi. [8].

3 Nákladové kalkulace

Jak již bylo v práci několikrát zmiňováno, cílem podniků je maximalizovat zisk a zvyšovat svoji hodnotu, čehož je možné dosáhnout efektivní řízením nákladů a jejich snižováním. Metod pro řízení nákladů existuje několik a je možné je rozdělit na tradiční a moderní. Mezi tradiční patří kalkulace přírážkové, variabilních nákladů, kalkulace dělením a rozpočty. Moderními metodami kalkulace podle aktivit, kalkulace cílových nákladů, kalkulace životního cyklu a metoda rozpočetnictví Beyond Budgeting. [11]

„Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu.“ [11, s. 55]

Z hlediska controllingu se využití a význam kalkulací projevuje při řízení hospodárnosti. Dochází k porovnání skutečných a předem stanovených nákladů při tvorbě vnitropodnikových cen. Na základě vnitropodnikových cen se oceňují interní výkony a vyjadřují interní náklady a výnosy středisek. To slouží jako podklad při návrhu cen externím odběratelům, při sestavování plánu a rozpočtů, při rozhodování o objemu a struktuře výkonů, u kterých je kritériem rozhodování výše nákladů, při rozhodování o způsobu provádění výkonu a při oceňování aktiv vytvořených vlastní činností. [16]

V souvislosti s kalkulacemi je možné členit náklady na přímé, které lze přímo vztáhnout k nákladovému výkonu, a nepřímé, které vztáhnout nelze a je důležité je více sledovat. [8]

Tato kapitola se bude blíže zabývat všemi výše uvedenými druhy kalkulací jako nástroje pro řízení nákladů, neboť kalkulace umožňují identifikovat náklady spojené s výkony a kvantifikovat je.

3.1 Struktura nákladů v kalkulaci

Ještě předtím, než dojde k popisu jednotlivých nákladových kalkulací, je nezbytné stanovit strukturu nákladů v rámci kalkulace.

Nákladová kalkulace poskytuje informace o výši nákladů výkonu a o tom, z jakých nákladů se jednotlivé výkony skládají. Struktura nákladů, resp. nákladových položek je v každém podniku individuální a její vyjádření probíhá prostřednictvím kalkulačního

vzorce. Kalkulační vzorec je přesným soupisem jednotlivých nákladů v kalkulaci. Nejčastěji využívaným vzorcem je typový kalkulační vzorec (obr. č. 8), který se začal používat v centrálně plánovaném řízení. [8] [11]

Obr. č. 8: Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu):
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu:
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu:
7. zisk (ztráta)
Cena výkonu (základní)

Zdroj: Popesko 2009, s. 59 [11]

Dalším typem kalkulačního vzorce je retrográdní vzorec (obr. č. 9), který je založen na odčítání nákladových položek z cen výkonů. Může být také charakterizován jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Používají jej firmy, které se pohybují na velmi konkurenčních trzích, neboť v takovémto případě v podniku dochází k přijetí ceny výkonu. Náklady jsou poté stanovovány na základě přijaté ceny. [8] [11]

Obr. č. 9: Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
▪ sezónní
▪ množstevní...
Cena po úpravách
- Náklady
Zisk (jinak vyjádřený přínos)

Zdroj: Král & kol. 2010, s. 140 [8]

3.2 Základní typy nákladových kalkulací

Základní typy kalkulací jsou takové, které si může zvolit téměř každý podnik. Při formulování základních typů nákladových kalkulací se vychází ze dvou charakteristik. První z nich definuje, zda kalkulace kalkuluje, resp. absorbuje, všechny podnikové náklady nebo jen jejich část. Pokud kalkulace zahrnuje všechny podnikové náklady, nazývá se absorpční kalkulací nebo také kalkulace úplných nákladů. V případě, že se některé náklady do kalkulace nezapočítávají, jedná se o kalkulaci neabsorpční, neboli kalkulaci neúplných nákladů. Druhou charakteristikou je způsob alokace režijních nákladů. Režijní náklady mohou být zjednodušeně přiřazeny proporcionálně k objemu přímých nákladů. V takové situaci se jedná o alokační princip průměrováním. Další možností je přiřazení režijních nákladů na základě souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem. Tento způsob se nazývá alokační princip příčinné souvislosti. [11]

Na základě výše uvedených charakteristik lze stanovit tři varianty metod nákladových kalkulací, které se mezi sebou liší způsobem alokace režijních nákladů. První možnost je kalkulace úplných nákladů, jež je nazývána přírážkovou kalkulací. Druhou variantou je přiřazení nákladů podle skutečných příčinných vztahů. Taková kalkulace je označována jako kalkulace podle aktivit, neboli Activity-Based Costing. Třetí a poslední možností je kalkulace variabilních nákladů, při které se část režijních nákladů nealokuje. Všechny uvedené metody je možné využít téměř v jakékoliv organizaci, proto jsou souhrnně řazeny mezi základní typy kalkulací. [11]

3.2.1 Přírážková kalkulace

Přírážková kalkulace představuje v praxi nejpoužívanější metodu kalkulace, neboť je velmi jednoduchá a široce využitelná. Metoda je založena na proporcionálním přičítání režijních nákladů výkonů dle stanovené rozvrhové základny a pomocí přepočítaného koeficientu označeného jako režijní přírážka. [11]

Před provedením samotné kalkulace je nezbytné stanovit veličinu, na jejímž základě se budou náklady alokovat. Je nutné stanovit měřítko (rozvrhovou základnu), které vyjádří podíl režijních nákladů spotřebovaných během daného výkonu. Mezi běžně používané rozvrhové základny patří přímý materiál, přímé mzdy nebo přímé náklady celkem.

Rozvrhové základny je možné rozdělit na peněžní a naturální. Pokud je základna stanovena peněžní formou, vychází režijní přírážka v procentech a udává, kolik procent

nepřímých nákladů připadá na zvolenou peněžní základnu. Výpočet probíhá dle následujícího vztahu [11]:

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

kde PP...procento přírážky režijních nákladů

NRN...nepřímé režijní náklady

RZ...rozvrhová základna v Kč

Druhou možností výpočtu je pomocí naturální rozvrhové základny. V tomto případě vychází režijní přírážka v peněžních jednotkách a udává sazbu režijních nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny. Vztah pro výpočet je následující [11]:

$$RP = \frac{NRN}{RZ \text{ v naturálních jednotkách}}$$

Obě metody mají určité výhody i nevýhody. Výhodou základen vyjádřených v penězích je snadné a přesné zjišťování. Nevýhoda spočívá v nízké vypovídající schopnosti a existenci rizika nesprávného přiřazení režijních nákladů, které způsobuje změna ceny rozvrhové základny. Naturální základy vylučují působení změn ceny, což je činní stálejší a také přesnější, a mají také vyšší vypovídající schopnost. Jejich nevýhodou je složité zjišťování, neboť je nutné evidovat základnu přímo v naturálních jednotkách. [8] [11]

Je možné rozlišit dvě základní varianty přírážkových kalkulací, a to sumační a diferencovanou. Základním typem je sumační přírážková kalkulace, která využívá jednotnou, univerzální rozvrhovou základnu pro všechny režijní náklady. Vychází z předpokladu, že režijní náklady jsou úměrné jedné rozvrhové základně. Výhodou této varianty je jednoduchost. Nevýhoda spočívá v nepřesnosti a nemožnosti uplatnění při složitější činnosti útvarů. Problémy sumační kalkulace řeší kalkulace diferencovaná, která rozděluje režijní náklady do určitých skupin pro různé rozvrhové základny. Nejčastějším způsobem dělení nákladu je jejich rozřazení podle podnikových funkcí, tedy na zásobování, výrobu, odbyt a správu. Pro každý druh režijní nákladů je poté stanovena vlastní rozvrhová základna, která vyjadřuje vztah nákladů a výkonu. Zásobovací režie sdružuje náklady, které se týkají pořízení materiálu. Její rozvrhovou

základnou je objem přímé práce. Výrobní režie sdružuje náklady spojené s výrobním procesem a za rozvrhovou základnu má většinou hodnotu přímého materiálu. Pro odbytovou režii, která shromažďuje náklady spojené s prodejem a expedicí, je stanovení rozvrhové základny obtížné, neboť je složité najít odpovídající výkony a nejčastěji je tvořena přímými náklady. Správní režie obsahuje náklady spojené s administrativou a většina nákladů v ní obsažených je fixního charakteru. Stanovení rozvrhové základny je v jejím případě obtížné. Základnou obvykle je, stejně jako u odbytové režie, suma celkových přímých nákladů. [8] [11]

Další možnou variantou diferencované přírážkové kalkulace je dělení režijních nákladů podle jejich vztahu k objemu prováděných výkonů. Na základě takové varianty se režie dělí na variabilní, fixní a správní. Variabilní režie je citlivá na změnu objemu prováděných výkonů, nejde však o čistě proporcionální vztah. Jedná se o náklady, které se mění v závislosti na výkonu, ale nejsou objektivně zjistitelné. Rozvrhovou základnou je v takovém případě přímá práce nebo normohodina. Fixní režie nereaguje na změnu objemu výkonů. Jsou to režijní náklady, které zůstávají fixní. Stanovení rozvrhové základny pro tento typ režie je obtížné, neboť nelze vhodně vystihnout vztah nákladů k výkonu. Nejčastěji se však volí celkové přímé náklady nebo přímá práce. Správní režie vyjadřuje spotřebu nákladů vztahujících se k činnosti správních útvarů a odpovídá správní režii u předchozí varianty členění. [11]

Ačkoliv je přírážková kalkulace hojně využívána, má určité nevýhody. Jednou z nich je její nepřesnost, na kterou má vliv velký podíl režijních nákladů na celkových nákladech a malý podíl režijních nákladů, které lze přímo přiřadit k nákladům přímým. Vzhledem k přesnosti kalkulace je nutné zaměřit se na aktuálnost režijní přírážky. Ta může být stanovena na základě nákladů z minulých období nebo na základě plánovaných nákladů v rámci rozpočtu. Přírážka vycházející z historických hodnot nákladů nemusí odpovídat skutečné výši nákladů a kalkulace se stává zavádějící. Ani použití plánovaných nákladů není jasným řešením. Tato varianta je velmi pracná a vzhledem k rychle se měnícímu prostředí může být značně nepřesná. Problémem může být také existence relativně nezávislých vnitropodnikových středisek s různou výrobní technologií. Nelze totiž uplatnit celopodnikovou režijní sazbu, protože sazba musí vycházet z odlišné skupiny režijních nákladů. Řešením je použití střediskové režijní sazby. [11]

3.2.2 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů se také někdy nazývá metoda krycího příspěvku a do praxe se rozšířila především v posledních dvou desetiletích. Kalkulace se snaží eliminovat nedostatky přírážkové kalkulace tím, že režijní náklady nezapočítává, neboť souvisejí s časovým obdobím, nikoliv výkonem. Kalkulace variabilní nákladů se řadí mezi neabsorpční kalkulace a k výkonům připočítává pouze variabilní náklady. [8]

V první fázi kalkulace variabilních nákladů dochází k určení výše příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku pro jednotlivé výkony. Příspěvek je vypočten jako rozdíl jednotkové ceny výkonu a jeho variabilních nákladů. V druhé fázi jsou příspěvky sečteny podle výkonů a následně je určen celkový příspěvek k úhradě veškerých prováděných výkonů. V poslední, třetí fázi, jsou fixní náklady, které nebyly kalkulovány, odečteny od celkového příspěvku na úhradu, což umožní výpočet hospodářského výsledku. [11]

Obr. č. 10: Kalkulace variabilních nákladů

Cena výrobku
- Variabilní náklady
Příspěvek na úhradu
- Fixní náklady
Zisk

Zdroj: Vlastní zpracování 2012

Protože fixní náklady na jednotlivé výrobky nejsou alokovány, posuzuje se výhodnost podle příspěvku na úhradu. Příspěvek lze také považovat za indikátor zisku. Pro jeho kontrolu a plánování se používá hrubá rentabilita, také nazývána relativní příspěvek na úhradu. Vypočítá se pomocí následujícího vzorce [11]:

$$R_h = \frac{U}{CV} \qquad R_h = \frac{u}{c}$$

kde R_h ...hrubá rentabilita
 U ...celková marže
 CV ...celkové výnosy
 u ...příspěvek na úhradu výrobku
 c ...cena jednotky výrobku

V praxi je kalkulace variabilních nákladů používána pro sledování příčin vzniku a změn ve vývoji nákladů, pro řízení hospodárnosti středisek. Řízení variabilních nákladů je založeno na stanovení nákladového výkonu. To umožňuje jejich optimalizaci a eliminování odchylek v rámci těchto nákladů. Variabilní kalkulace umožňuje dále stanovení optimálního sortimentu. Toto stanovení probíhá na základě výše jednotkového příspěvku na úhradu nebo marže. Nejdříve jsou vyráběny výrobky s nejvyšším příspěvkem či marží. Kalkulace variabilních nákladů je možné použít při podpoře cenových rozhodování, v situace s nízkou poptávkou. Část kapacity podniku je nevyužita a řešením je snížení ceny. V tomto případě kalkulace signalizuje hladinu možného snížení ceny až na úroveň variabilních nákladů, protože i nízká hodnota příspěvku na úhradu je lepší než nevyužitá kapacita. Oddělené sledování variabilních a fixních nákladů rovněž tvoří základ progresivních metod používaných při tvorbě plánu rozpočtu. [8] [11]

Jako každá metoda, má i kalkulace variabilních nákladů určité nevýhody a omezení. Její hlavní nevýhodou je neschopnost stanovit přesné náklady na určitý výrobek či výkon. Náklady výrobku či výkonu musí obsahovat i část fixních nákladů. [11]

3.2.3 Kalkulace podle aktivit, ABC (Activity - Based Costing)

Kalkulace podle aktivit představuje nový přístup k přiřazování nákladů. Alokuje náklady přes aktivity, které jsou nezbytné pro tvorbu výkonů, čímž poskytují informace o tom, co bylo důvodem vzniku nákladů. Kalkulace ABC vysvětluje vztah příčina – následek. Základním smyslem kalkulace je vyjádřit, co možná nepřesněji, vztah nákladů a příčiny jejich vzniku, a tím reagovat na změny v podnikatelském prostředí. [10] [16]

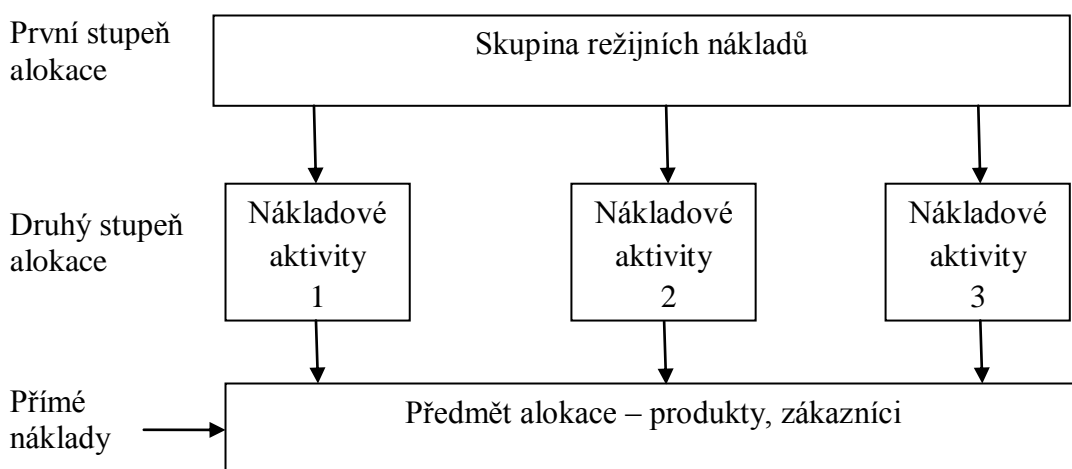
Kalkulace ABC vznikla v USA v 80. letech 20. století a je spojena se jmény Kaplan, Cooper a Johnson. V té době došlo k nárůstu režijních nákladů potřebných k zajištění pomocných, obslužných, informačních a strategických aktivit a tradiční kalkulační metody přestaly postačovat. [10]

„Základní princip metody ABC lze vyjádřit pomocí jednoduché myšlenky: zákazníci vyžadují produkty a služby, tyto produkty a služby spotřebovávají činnosti (aktivity), činnosti spotřebovávají zdroje.“ [10, s. 95]

Kalkulace podle aktivit se zaměřuje na procesy vznikající v podniku, čímž dochází ke vzniku procesních středisek. Tvorbou středisek přechází metoda ABC do modelu řízení nákladů podle aktivit (Activity Based Management), která vyžaduje změny v organizační struktuře. [10]

Postup použití kalkulace podle aktivit se skládá z tří kroků. Během prvního kroku jsou náklady přiřazeny jednotlivým aktivitám na základě vztahových veličin nákladů, jež představují měřítko náročnosti dané aktivity. Vztahová veličina vymezuje způsob přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé definované aktivity. V druhém kroku se zjišťují celkové náklady na jednotlivé aktivity a vymezují se vztahové veličiny aktivit a určují se náklady na jednotku aktivity. Vztahová veličina aktivity vyjadřuje spotřebu dané aktivity na vytvoření výkonu. Třetím krokem je určení nákladů na předmět alokace, kterým může být výkon, služba nebo zákazník. Náklady finálního výkonu jsou získány jako součin nákladů na jednotku aktivity a objem aktivit vyžadovaných výkonem. [16]

Obr. č 11: Alokace podle aktivit



Zdroj: Fibírová 2010, s.211 [16]

V rámci kalkulace je možné rozdělit náklady na přímé, nealokovatelné a alokovatelné pomocí aktivit. Přímé náklady jsou, stejně jako u tradičních kalkulačních metod, přímo přiřaditelné nákladovému objektu. Nealokovatelné náklady mají fixní charakter a nemají účelový vztah k činnostem a aktivitám, což je činní obtížně přiřaditelné. Náklady alokovatelné pomocí aktivit jsou identické s tradičními režijními náklady. [11].

Výhody nákladů kalkulace podle aktivit spočívají v alokaci režijních nákladů a jejich převodu z fixních na variabilní, které se vztahující k aktivitě, jež má vztah k využití

kapacity nebo k objemu finálních výkonů. Zpřesňuje se tedy výše nákladů výkonu ve struktuře nákladů v kalkulaci. [16] Tento typ kalkulace zvyšuje efektivnost, neboť umožňuje eliminovat nestandardní výkony a aktivity ve vývojových, výzkumných, konstrukčních a technologických pracích. Znalost nákladů, které působí na jednotlivé aktivity, umožňuje zkvalitnit sestavování rozpočtů režijních nákladů. Rovněž lze sestavovat variantní rozpočty pro různý rozsah aktivit, měřit výkonnost a řídit hospodárnost. Za nevýhodu nebo omezení metody je možné označit obtížnost aplikaci, což způsobuje velký počet činností a výkonů. Metoda je náročná na rozsah zjišťovaných dat. Informace mají často nefinanční charakter, což ztěžuje jejich získávání [8] [11]

3.3 Speciální typy nákladových kalkulací

Kromě základních typů nákladových kalkulací uvedených v předchozí kapitole existuje řada dalších variant, které se vyvíjely spolu s manažerským účetnictvím. Od předchozích tří typů se liší alokací režijních nákladů nebo způsobem využití. Rovněž nejsou uplatnitelné pro všechny podniky, na rozdíl od základních typů. Jak již uvádí jejich název, jsou použitelné pro specifické výkony nebo rozhodovací úlohy. Do speciálních typů nákladových kalkulací jsou zahrnovány kalkulace dělením, kalkulace sdružených výkonů a dynamická kalkulace. [11]

3.3.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je nejjednodušší metodou nákladové kalkulace. Existují dva druhy kalkulace dělením - kalkulace prostým dělením a kalkulace dělením s poměrovým číslem.

Kalkulace prostým dělením se používá v případě, kdy je potřeba přiřadit náklady pouze jednomu druhu výkonu. Dochází k vypočtení nákladů na jednotku výkonu jako podílu celkových nákladů a počtu jednotek výkonu. [8]

Tuto skutečnost je možné pozorovat i v následujícím vzorci:

$$n = \frac{N}{q}$$

kde n ...náklady na kalkulační jednici

N ...celkové náklady za období

q ...počet kalkulační jednic

Příkladem využití kalkulace prostým dělením může být hromadná výroba, jako je těžba, nebo výroba piva nebo strojírenství s omezeným výrobním sortimentem [14]

Kalkulace dělením s poměrovým číslem přiděluje náklady výkonům na základě jejich příčinného vztahu k přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů. Používá se ve výrobě, kde se jednotlivé výrobky liší pouze určitým měřitelným parametrem, kterým může být velikost, hmotnost nebo jakost. V případě stanovování nákladů pomocí této kalkulace se nejprve vybere typický představitel výrobků, u které se stanoví poměrové, ekvivalentní, číslo 1. Další výrobky pak získají ekvivalentní číslo přepočtem parametru vzhledem k poměrovému číslu typického představitele. Poté se pomocí sumy ekvivalentů stanoví náklad na jeden ekvivalent. Náklady na výrobek se získají vynásobením nákladů na ekvivalent poměrovým číslem. [8] [11]

3.3.2 Kalkulace sdružených výkonů

Kalkulace sdružených výkonů se využívá u výkonů, které nelze z technologického hlediska oddělit od dalších výkonů. Jedná se zejména o chemickou výrobu nebo zemědělství. Rozlišují se dvě varianty kalkulace – rozčítací kalkulace a odčítací kalkulace. Rozčítací metoda se uplatňuje u výrobků, které mají stejnou prodejní hodnotu a jsou považovány ve výrobě za hlavní. Odčítací kalkulace se využívá v případě, že některé výrobky mají nižší prodejní hodnotu nebo jsou považovány za méně významné. Postup odčítací kalkulace probíhá tak, že od celkových nákladů jsou odečteny náklady na vedlejší výrobky v prodejních cenách, přičemž zůstatek je tvořen náklady hlavního výrobku. Stanovení nákladů hlavních výrobků rozpočítáním je složitější. Celkové náklady se rozpočítají na jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel. Tato kalkulace se používá v manažerském rozhodování, kde je nezbytná, neboť

manažeři potřebují znát náklady výkonů, aby byli schopni stanovit ziskovost výkonů.
[11]

3.3.3 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází z rozdělení nákladů na přímé a nepřímé a z fází výrobního procesu. Kalkulace používá základní typový kalkulační vzorec, který je však rozšířen o schopnost vypovědět, jak se náklady v jednotlivých fázích mění při změně objemu výkonů (obr. č 12).

Obr. č. 12: Možný kalkulační vzorec dynamické kalkulace

Přímé jednicové náklady
Ostatní přímé náklady
• variabilní
• fixní
<hr/>
Přímé náklady celkem
Výrobní režie
• variabilní
• fixní
<hr/>
Náklady výroby
Prodejní režie
• variabilní
• fixní
<hr/>
Náklady výkonu
Správní režie
<hr/>
Plné náklady výkonu

Zdroj: Popesko 2009, s. 142 [11]

Tento typ kalkulace se používá zejména při oceňování vnitropodnikových výkonů.

3.4 Moderní metody nákladových kalkulací

Mezi moderní metody nákladových kalkulací se řadí kalkulace podle aktivit, uvedená již v kapitole 3.2.3, kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu. Všechny tyto typy kalkulací slouží jako strategické nástroje řízení.

Moderní metody vznikly z důvodu požadavku managementu přiřazení nákladů jednotlivým výkonům podle skutečných příčin jejich vzniku. Cílem je zejména požadavek na optimalizaci nákladů. [11]

3.4.1 Kalkulace cílových nákladů

V současnosti se jedná o jednu z nejrozšířenějších metod. Metoda byla vyvinuta v roce 1965 ve společnosti Toyota a od 70. let se uplatňovala v japonských podnicích. [11]

Kalkulace cílových nákladů, též označovaná target costing, vychází z myšlenky, že cenu výrobků neurčují náklady, ale trh. Z tržní ceny a ziskové přírážky jsou stanoveny akceptovatelné náklady. Pokud jsou podnikové náklady vyšší, je nutné provést analýzu a přizpůsobit je cílovým nákladům. Kalkulace ve své podstatě stanovuje, jak vysoké náklady smějí být. [11] [15]

Postup kalkulace je možné rozdělit do čtyř etap:

1. stanovení cílových nákladů – v první etapě dochází ke stanovení cílových nákladů. Nejdříve je nutné určit cílovou cenu produktu, od které se bude celý proces odvíjet. Cílová cena vychází z cen konkurence a z cen produktů na trhu. Další krokem při stanovení cílových nákladů je stanovení cílového zisku a cílové marže. Ta záleží na strategii podniku a míře ziskovosti kapitálu, které chce podnik dosáhnout. [11] Cílové náklady se získají jako rozdíl mezi cílovou cenou a cílovým ziskem, jak je možné vidět v následujícím vzorci (obr. č. 13):

Obr. č. 13: Stanovení cílových nákladů

$$\begin{array}{r} \text{Cena požadovaná na trhu (dosažitelná cena)} \\ - \text{ cílový zisk (plánovaný zisk)} \\ \hline = \text{přístupné náklady (cílové náklady)} \end{array}$$

Zdroj: Vollmuth 2004, s. 336 [17]

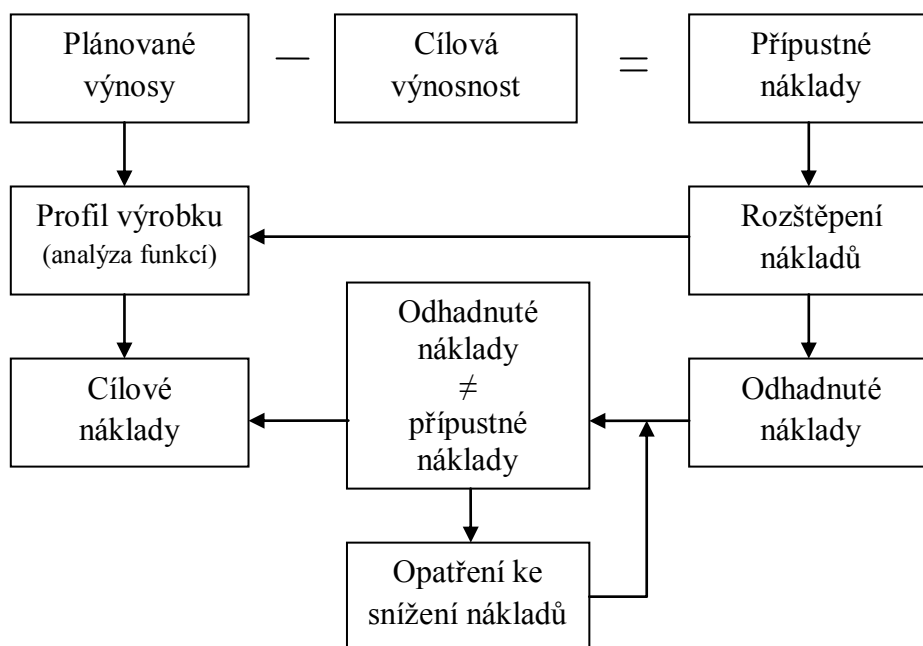
2. stanovení rámcových nákladů – během této etapy jsou určovány výdaje, které musí být z tržeb uhrazeny. Rámcové náklady jsou náklady, ze kterých jsou výrobek nebo služba realizovány. Musí z nich být uhrazeny náklady na materiál, mzdové náklady, režijní náklady, rezerva, odbytové náklady a příspěvek na výzkum a vývoj. Určuje se také, jakou mírou musí výrobek přispět k úhradě určitých skupin nákladů. Náklady, které musí být zaplacený, jsou režijní náklady a rezerva, jejich podíl na zaplacení je určeno procentní sazbou. Po odečtení

těchto nákladů zbývají k úhradě jednicové náklady, jejichž výši lze ovlivňovat. [11]

3. rozdělení do úrovně dílů – třetí fáze je stanovena na rozdělení výrobků do úrovně dílů. Náklady u složitých výrobků jsou rozdělovány podle jednotlivých dílů výrobku, tím jsou stanoveny náklady jednotlivých funkčních celků. [11]
4. přizpůsobení nákladu – v poslední fázi se plánované náklady přizpůsobují nákladům cílovým. Náklady jsou snižovány na požadovanou úroveň. Snižování probíhá optimalizací procesů a činností nebo prostřednictvím stovebnicové a hodnotové analýzy. [11]

Postup uvedených v jednotlivých fázích je možné schematicky znázornit v následujícím obrázku. [10]

Obr. č. 14 Schéma metody Target costing



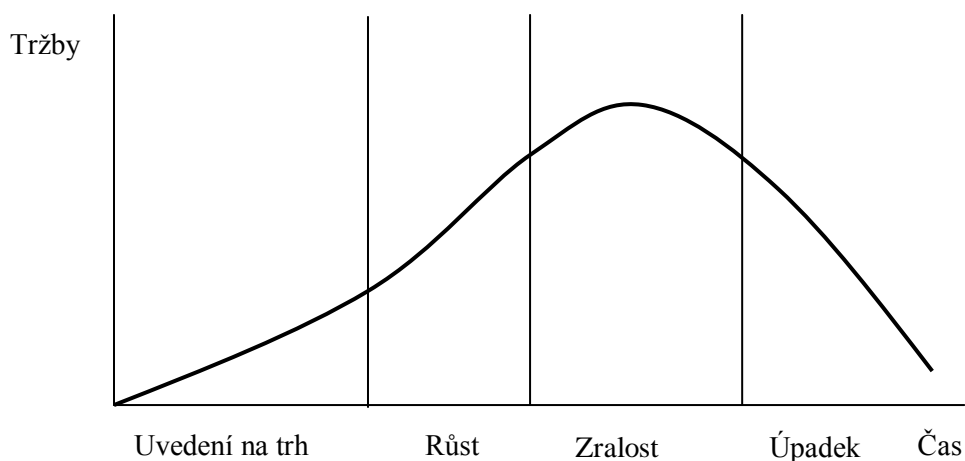
Zdroj: Míková 2007, s. 92 [10]

Kalkulace cílových nákladů má řadu výhod, ale také nevýhody. Výhodami této metody jsou schopnost ovlivňovat náklady v předvýrobní fázi a možnost snižování nákladů. Kalkulace umožňuje spolupráci jednotlivých fází výroby a zaměřuje se na přání zákazníka. Nevýhodami této metody je pravděpodobnost, že při snižování nákladů může dojít k poklesu kvality, či zhoršení podmínek a charakteristik vnímaných zákazníkem. Kalkulace vychází z budoucích, odhadovaných nákladů a objemu produkce, což může způsobit určité nepřesnosti. [11]

3.4.2 Kalkulace životního cyklu

Další moderní metodou kalkulační je kalkulační životního cyklu výrobku, jejímž smyslem je odhadnout náklady na výrobek, které vznikají v průběhu jeho života, jak je znázorněno na obr. č. 15. [8] „Představuje strategické řízení nákladů v průběhu celého životního cyklu výrobku nebo služby.“ [11, s. 194] Kalkulace zahrnuje, jak náklady na tvorbu výrobku, tak i náklady na předvýrobní fázi, jenž zahrnuje výzkum a vývoj. Rovněž umožňuje zohlednit možné změny cen výkonů a jejich nákladů v průběhu celého životního cyklu.

Obr. č. 15: Životní cyklus produktu



Zdroj: Kotler 2007, s. 687 [7]

Kalkulace životního cyklu se uplatňuje především z důvodu zkracování životnosti výrobků, a tím souvisejícím nárůstem nákladů spojených s likvidací a vývojem nových výrobků. Kalkulaci je možné sestavovat v průběhu celého životního cyklu. Sledování nákladů během celého cyklu umožňuje následné vyhodnocení efektů, které výrobek přináší. [8]

Tvorba kalkulační probíhá ve třech fázích, které na sebe navazují. První fází je charakteristika životního cyklu, jenž se skládá z určení délky životního cyklu. Je obtížně stanovitelná a závisí na úspěšnosti a technickém pokroku. Odhadu objemu prodeje za dobu životnosti, je klíčovým pro kalkulační, neboť objem prodeje ovlivňuje výnosy, celkové variabilní a fixní náklady a počítané ukazatele rentability. Během první fáze by měl také proběhnout odhad očekávaného vývoje cen a celkových nákladů spojených s výrobou. V druhé fázi se provádí odhad nákladů jednotlivých etap životního cyklu.

Určují se náklady na předvýrobní, výrobní a povýrobní etapu. V poslední fázi tvorby kalkulace se analyzují faktory ovlivňující výši nákladů a výnosu v průběhu životního cyklu. Délka životního cyklu obvykle přesahuje jeden rok a během této doby může dojít ke změně mnoha faktorů působících na náklady a výnosy, což může změnit výslednou určenou výši těchto položek. Mezi faktory působící na náklady a výnosy patří změna prodejní ceny výrobku, konstrukční změny v průběhu výroby, očekávané změny cen vstupů, změny měnových kurzů, legislativní podmínky či časová hodnota peněz. [8]

Kalkulace životního cyklu umožňuje sledování hospodárnosti výroby za měnících se podmínek a tím slouží ke strategickému řízení.

4 Charakteristika společnosti

Cílem následující kapitoly je charakterizovat společnost Plzeňská energetika a.s., popsat její vývoj z historického hlediska, přiblížit výrobu a zejména charakterizovat slabé a silné stránky společnosti, možné hrozby a příležitosti.

4.1 Základní identifikační údaje

Obchodní jméno: Plzeňská energetika, a.s.

Sídlo: Tylova 1/57, Plzeň 316 00

IČ/DIČ: 274 11 991

Základní kapitál: 100 000 000,-- Kč

Společnost je zapsána v obchodním rejstříku vedeným Krajským soudem v Plzni, oddíl B, vložka 1525.

Jediným akcionářem společnosti je EP Energy, a.s., který vlastní 100 % akcií.

Hlavní předmětem podnikání společnosti Plzeňská energetika a.s. je výroba elektrické energie, výroba a rozvod tepelné energie. K těmto činnostem vlastní společnost příslušné licence. V menším rozsahu se společnost zabývá výrobou a dodávkami stlačeného vzduchu a výrobou a rozvodem průmyslové vody. [22]

4.2 Historie společnosti

První zmínku o společnosti je možné datovat k roku 1874, kdy byla v továrně Emila Škody vybudována kotelna. Vlastní elektrárna byla postavena v roce 1896 se záměrem vyrábět elektrickou energii pro závody Škoda. S rozrůstáním celých závodů se zvyšovaly požadavky na dodávání elektřiny a k růstu celého podniku. V roce 1910 bylo v elektrárně zaměstnáno 200 pracovníků. Během první světové války došlo k dalšímu rozšíření a denní výroba se pětinasobně zvýšila oproti předválečným letům. Dalšímu zvyšování výkonu bránil nedostatek uhlí. Tento problém byl vyřešen nákupem podílu na těžbě kamenouhelných dolů v roce 1917. Ve válečném období byl další rozvoj závodu zpomalen nedostatkem materiálu, neochotou pracovníků k vyšším výkonům, problémy s dopravou a poškozením velké části závodu při leteckých náletech v letech 1944 a 1945. Po skončení války se započalo s odstraňováním škod a obnova zařízení byla dokončena v roce 1946. Původní zařízení však nevyhovovalo zvyšujícím se

poválečným požadavkům na výkon a investice do nového zařízení probíhaly průběžně až do roku 1984. Další investice proběhly v letech 1991 a 1992. V roce 1997 společnost uvedla do provozu odsiřovací zařízení, které přispělo k ekologizaci elektrárny. S vyšší ekologizací výroby společnost pokračuje do současnosti. V roce 2000 došlo k výstavbě horkovodních zařízení v oblasti průmyslové zóny Borské pole. V tomto roce došlo ještě k další významné události, a to ke změně obchodní formy společnosti. Ze společnosti s ručením omezeným došlo k přechodu na akciovou společnost. Po ukončené transformaci se provoz stabilizoval. Avšak v témže roce došlo ke konkursu na Škodu a. s., který měl nepříznivý dopad i na podnik. Vznikly mimořádné náklady, které způsobily hospodářskou ztrátu. [19]

4.3 Historie po roce 2000

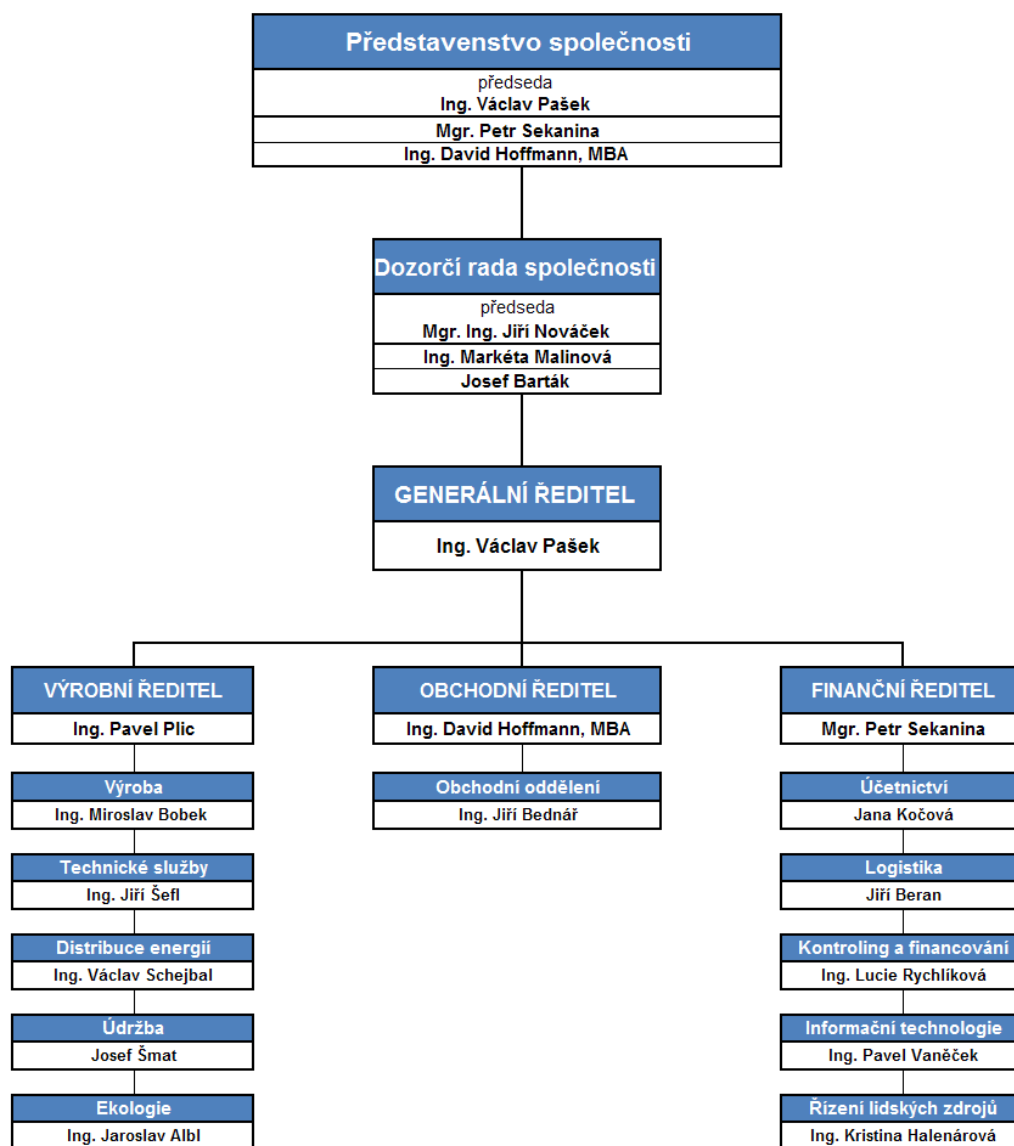
V prosinci roku 2002 se novými majiteli společnosti staly Západočeská energetika a. s. a Plzeňská teplárenská a. s., které koupily akcie společnosti. Spojením významnějších energetických výrobců a distributorů na území města Plzně byly vytvořeny podmínky pro další rozvoj Plzeňské energetiky a. s. V roce 2003 získala společnost oprávnění působit na trhu podpůrných služeb. Oprávnění se týkalo regulace frekvence a výkonu. Dále společnost pokračovala v rozšiřování své horkovodní sítě, které probíhá i v současnosti. V roce 2005 byly společnosti přiděleny první emisní povolenky, byla vybudována výměňková stanice a chladicí věž. K přidělení dalších povolenek došlo v roce 2008. Významným pro společnost byl rok 2009, kdy došlo k fúzi Plzeňské energetiky a.s. se společností West Bohemia energy holding a.s. West Bohemia energy holding převzala jméno Plzeňské energetiky a.s. a stala se univerzální právním nástupcem. V roce 2010 společnost vyhrála výběrové řízení na prodej volného elektrického výkonu ve formě výkonové rezervy pro poskytování podpůrných služeb v období let 2011 až 2014, objem prodaných služeb činil 400 mil. Kč. V roce 2010 se jediným vlastníkem společnosti stal EP Holding a.s. V roce 2011 obdržela společnost certifikace služeb QS10. V současnosti společnost zaměstnává 242 zaměstnanců a má na trhu pevné místo. [19]

4.4 Organizační schéma

Společnost Plzeňská energetika a. s. zaměstnává 242 zaměstnanců, z nichž 159 jsou dělnické pozice, 67 technickohospodářských pracovníků a 16 zaměstnanců pracuje na

manažerských pozicích. Organizační struktura společnosti je funkcionální. V čele společnosti stojí generální ředitel, který se řídí rozhodnutím představenstva společnosti. Představenstvo je 3 členné. Dozor vykonává dozorčí rada. Přímě podřízeni generálnímu řediteli jsou ředitelé obchodního, finančního a výrobního oddělení. Controllingové oddělení je přímě podřízené finančnímu řediteli a spolupracuje zejména s oddělením účetnictví.

Obr. č 16. Organizační schéma Plzeňská energetika a.s.



Zdroj: Výroční zpráva společnosti, 2010 [22]

4.5 SWOT analýza společnosti

SWOT analýza představuje identifikování slabých (Weaknesses) a silných (Strengths) stránek uvnitř podniku a příležitosti (Opportunities) a hrozby (Threats), které se týkají vnějšího prostředí, ve kterém se podnik pohybuje. Vychází se z analýzy interního a externího prostředí. [7]

Před provedením samotné SWOT analýzy je nezbytné nastínit a přiblížit samotný provoz společnosti, což umožní identifikovat jednotlivé slabé a silné stránky a příležitosti a hrozby. Jak již bylo uvedeno výše, společnost se zabývá výrobou elektrické energie a výrobou a dodávkami tepelné energie. V roce 2003 získala oprávnění působit na trhu podpůrných služeb, které se týkají primární regulace frekvence a terciární regulace výkonu. Elektrická energie je dodávána do veřejné sítě, teplo pak do areálu Škoda a systému centralizovaného zásobování teplem města Plzně. Teplo je vedeno třemi horkovodními napáječi a dvěma parovody. Hlavní surovinou potřebnou pro výrobu je hnědé uhlí, stabilizačním palivem je topný olej a zemní plyn. Výroba probíhá v elektrické ústředně III (dále ELÚ III), jež se skládá z kotelny, strojovny a pomocných provozů. V současnosti společnost provozuje dva parní kotle a jeden záložní kotel. Celkový výkon ELÚ III je 407,3 MWt. [21]

Silné stránky:

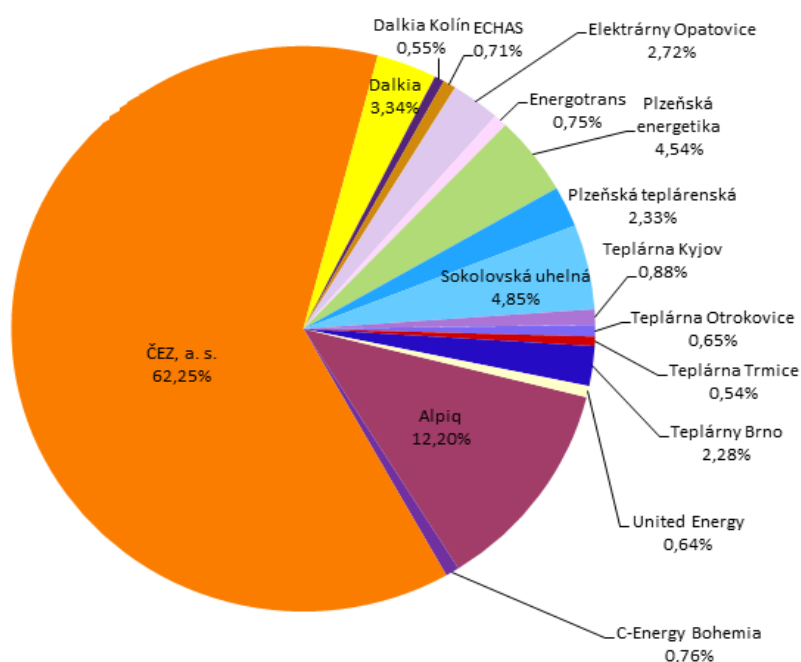
- Tradice – společnost se ve svém oboru pohybuje již řadu let, její výroba vychází z dlouholeté tradice a k výrobě má rovněž potřebné zkušenosti.
- Kvalitní výroba – společnosti je schopna v případě havárie největšího dodavatele tepla v Plzni fungovat jako náhradní zdroj a všechny dodávky splňují předepsané parametry, které jsou pravidelně kontrolovány.
- Investice – investice do technického zařízení, distribuční sítě a pravidelné odstávky pro opravu a údržbu umožňují společnosti zajišťovat plynulé a spolehlivé dodávky všech vyráběných komodit bez významných výpadků.
- Zaměření na ekologii – investice zaměřené na ekologickou výrobu a dodržování státem stanovených emisních limitů. Příkladem je odsiřovací jednotka, která byla uvedena do provozu v roce 2009 a která umožňuje splnění limitů síry vypouštěné do ovzduší. Proběhlo také masivní nahrazení parovodů za horkovody, aby bylo zabráněno ztrátám v rozvodech. Mimo jiné došlo k mnoha

opatřením za účelem snížení vlastní spotřeby elektřiny při procesu výroby a vedoucím ke zvýšení účinnosti celého procesu.

- Dobré vztahy s odběrateli a dodavateli.
- Stabilní postavení na trhu – společnost si dlouhodobě udržuje významné postavení na trhu s podpůrnými službami, jak dokazuje obr. č. 17.

Obr. č. 17: Postavení společnosti na trhu s podpůrnými službami

**Poměrné zastoupení subjektů ve VŘ
(PR, SR, TR+, TR-, QS10, QS15, DZt) pro rok 2012 (v MWh)**



Zdroj: www.CEPS.cz [online] [20]

- Stabilní a kvalifikovaný tým zaměstnanců – náročný a komplikovaný provoz vyžaduje jeho detailní znalost a odbornost na všech úrovních obsluhy. Ve společnosti nedochází k fluktuace zaměstnanců a velmi se dbá na dodržování bezpečnosti práce.

Slabé stránky:

- Vysoká závislost na klíčových surovinách – těmi jsou zejména hnědé uhlí, topný olej a zemní plyn.
- Vysoká závislost na dodavatelích – jedná se především o dodavatele uhlí, které je pro výrobu klíčové.

- Úroveň vybavení – nutnost investic do nových zařízení a opravy současných starších zařízení, které jsou nutné pro zajištění plynulosti výroby
- Nákladově náročné získání nových odběratelů – souvisí s druhem produkce, získání nového odběratele v jiné oblasti, než do které má společnost zavedené distribuční sítě, je velice nákladné.
- Omezené cenové podmínky – ceny služeb souvisejících s energetikou jsou regulovány cenovými rozhodnutími Energetického regulačního ústavu, což ovlivňuje výši ziskové marže společnosti.

Příležitosti:

- Možnost získání nových odběratelů – především díky rozšiřující se průmyslové zóně Borská pole a příchod nových společností do areálu Škoda.
- Úspora emisních povolenek a jejich následný odprodej – emisní povolenky představují nástroj pro snižování emisí skleníkových plynů. Každý stát rozděluje emisní povolenky mezi jednotlivé producenty. Pokud společnost díky ekologické výrobě povolenky uspoří, může je prodat na energetické burze.
- Možnost vývoje nových technologií týkajících se výroby elektřiny a tepla nebo jejich rozvodu – význam spočívá zejména ve zvyšování účinnosti zdroje a snižování vlastní spotřeby elektřiny.

Hrozby:

- Dostupnost surovin nezbytných pro výrobu – společnosti pro výrobu používá uhlí. Jedná se o vyčerpatelný zdroj a ohrožení plyne z jeho dostupnosti.
- Cenový růst surovin nezbytných pro výrobu – jedná se zejména o cenu uhlí a zemního plynu, která se mění v závislosti s vývojem ve světě, vývojem jejich cen na burzách. Cena uhlí je rovněž ovlivněna těžebními limity.
- Legislativa a její časté změny – jedná se především o legislativu týkající se ekologie, především vypouštěných emisí, a také regulace týkající se cen služeb souvisejících s energetikou, zejména se jedná o Energetický zákon č. 458/2000 Sb. v pozdějších úpravách.
- Krach odběratelů – společnost dodává své produkty zejména průmyslovým podnikům, v případě krachu některých z nich by přišla o významné odběratele.

- Nejasná politická situace v energetice – jedná se zejména o nevyjasněnou legislativu emisních limitů v dalších letech a také finančně komplikovaný a administrativně náročný systém získávání dotací a v neposlední řadě pokles cen elektřiny na burze, což vyvolává nejistotu při procesech rozhodování o investicích, neboť se vyznačují dlouhou dobou návratnosti.

5 Analýza účetního systému a controllingu společnosti

V předchozí kapitole byla stručně charakterizována společnost Plzeňská energetika a.s. z hlediska její historie, provozu, organizačního schématu a byly identifikovány její silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby. Následující kapitola se podrobněji zaměří na analýzu účetního systému a controllingu společnosti, neboť znalost těchto oblastí je nezbytná pro lepší orientaci v dalších kapitolách, týkajících se nákladů a nákladových kalkulací

5.1 Analýza účetního systému podniku

Společnost Plzeňská energetika a. s. vede své účetnictví dle platné legislativy v České republice. Společnost jako účetní jednotka má povinnost vést účetnictví v plném rozsahu, v české měně, zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a účetní závěrku společnost ověřuje auditor. Účetnictví je vedeno dle zákona 563/1991 Sb. v platném znění, dále vyhláškou č. 500/2002 Sb., a Českými účetními standardy pro podnikatele.

Účetní oddělení je ve společnosti zařazeno do finančního úseku. Na základně obecné účetní osnovy má společnost vytvořen vlastní účetní rozvrh, který vyhovuje jak státním institucím, tak i požadavkům vedení na evidenci a reportování probíhajících operací a dosažených výsledků. Pro přesnou alokaci nákladů a výnosů v systému se v celé společnosti používají analytické účty, vnitropodnikové účetnictví a systém nákladových a hospodářských středisek. [21]

Dlouhodobý majetek

Společnost má dlouhodobý majetek rozdělen na hmotný, nehmotný a finanční. Jednotlivé druhy majetku budou dále charakterizovány v následujících odstavcích.

- **Nehmotný majetek**

Nehmotný dlouhodobý majetek se oceňuje v pořizovacích cenách. Cena tohoto majetku musí být vyšší než 60.000 Kč a je odepisován na základě předpokládané doby životnosti. Do dlouhodobého nehmotného majetku je zahrnut software, který je evidována na účtu 013100, dále sem patří ocenitelná práva a zejména emisní povolenky, které jsou zahrnuty pod jiný nehmotný majetek neodepisovaný na zvláštních analytických účtech a ve výkazech jsou vykazovány na samostatných řádcích. Bezúplatně nabyté emisní povolenky jsou

oceňovány reprodukční cenou vycházející z ceny na burze emisních povolenek, účtovány jsou na účtu 019600. Nakoupené povolenky jsou oceňovány pořizovací cenou a jsou evidovány na účtu 019650. Roční spotřeba povolenek závisí na odhadované výši vyprodukovaných emisí a jejich vyřazení určuje audit, který probíhá začátkem následujícího roku.

Drobný nehmotný majetek, který nesplňuje kritérium ceny, jedná se především o software, se oceňuje v pořizovacích cenách a odepisuje po dobu 24 měsíců. Tento majetek je evidován na účtu 013200. [21]

- **Hmotný majetek**

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje v pořizovacích cenách, jejichž součástí jsou cena pořízení, náklady na dopravu, clo a další náklady související s pořízením. Cena majetku musí být vyšší než 40.000 Kč. Majetek vyrobený společností je oceňován ve vlastních nákladech, které zahrnují přímé materiálové náklady, mzdové náklady a výrobní režie. Technické zhodnocení majetku zvyšuje jeho cenu. Hmotný majetek ve společnosti zahrnuje pozemky, evidované na účtu 031900, stavby zařazené do skupiny 22 a samostatné movité věci, které jsou vedené ve skupině 022. Majetek je odepisován na základě své předpokládané doby životnosti. [21]

Drobný hmotný majetek, který nesplňuje výše uvedenou cenu, se oceňuje pořizovací cenou. Ve společnosti je odepisován po dobu 24 měsíců a evidován na účtu 022700. [21]

- **Finanční majetek**

Dlouhodobý finanční majetek v společnosti představují dlouhodobé půjčky, úvěry a dlouhodobé vklady mezi ovládanými a řízenými osobami, další dlouhodobé půjčky a poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek. Oceňován je v pořizovací ceně. [21]

Zásoby

Největší součástí zásob ve společnosti je materiál, jehož největší položkou jsou zásoby uhlí (účet 112100), které je pro výrobu nezbytné, a náhradních dílů (účet 112800). Zásoby jsou opět oceňovány pořizovacími cenou, která se kromě ceny pořízení skládá i z nákladů na přepravu, clo, provize a další. Při vyskladnění jsou zásoby oceňovány metodou FIFO („first in, first out“), což znamená, že první cena pro ocenění zásob se

použije jako první cena pro ocenění úbytku. Hodnota zásob je korigována opravnými položkami. Jak je možné vidět dle uvedených účtů, zásoby jsou ve společnosti účtovány způsobem A. [21]

Pohledávky a závazky

Největší podíl tvoří pohledávky z obchodního styku. Pohledávky jsou ve společnosti oceněny jmenovitou hodnotou. Cena pochybných pohledávek se snižuje na základě doby po splatnosti pomocí opravných položek. Opravné položky jsou účtovány na vrub nákladů. Další významnou položku v pohledávkách tvoří finanční deriváty.

Závazky společnosti můžeme rozdělit na dlouhodobé závazky, které jsou tvořeny závazky k ovládajícím a řídicím osobám, tedy úvěrem, který společnost postoupila EP Energy a.s. (účet 471100), a krátkodobými závazky, jež obsahují závazky z obchodního styku, především za nákup materiálu (účet 321110), daňové závazky, závazky vůči zaměstnancům a také dohadné účty pasivní (účet 389400), na nichž je zahrnuta předpokládaná spotřeba emisních povolenek. [21]

Přepočty cizích měn

K přepočtu transakcí v cizí měně používá společnost denního kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou. Aktiva a pasiva, která jsou evidována v cizí měně, jsou k rozvahovému dni přepočítána rovněž podle kurzu České národní banky. [21]

Finanční a operativní leasing

V rámci finančního leasingu společnost eviduje pásový dozer, jehož pronájem skončí k 13. 9. 2014, a poté bude odkoupen. Leasingové splátky jsou zahrnuty do nákladů a splátky hrazené předem se časově rozlišují. V minulosti společnost používala finanční leasing k pořízení osobních automobilů, ten skončil v roce 2009. [21]

Daně a poplatky

Jako každá společnost má i Plzeňská energetika a.s. určité pohledávky a závazky vůči státu. Daněmi, které společnost platí, jsou daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, silniční daň, daň z nemovitosti, ekologická daň a od roku 2011 darovací daň z bezúplatně nabytých emisních povolenek.

Daň z příjmů se skládá ze splatné daně za dané období a ze změny stavu odložené daně. Splatná daň se vypočte z daňového základu a sazby platné v první den účetního období. Odložená daň vychází z dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv. Může mít formu daňového závazku nebo pohledávky. V jejím případě se počítá s daňovou sazbou očekávanou v období, ve kterém bude pohledávka nebo závazek uplatněny.

Kromě daní je společnost povinna dle zákona č. 86/2002 Sb. § 19 platit poplatek za znečišťování ovzduší. Jeho výpočet vychází z výsledku autorizovaného měření emisí. [21]

Účetní program

K účtování jednotlivých operací používá společnost účetní program MFG/PRO, který byl společnosti dodán na zakázku od Minerva Česká republika a.s., který ve společnosti funguje od roku 2008 a nahradil dřívější program Profis. Účetní program je využíván pro účetní data, fakturace, platební styk, evidenci majetku, docházku, personalistiku a mzdový systém. Nejedná se tedy o čistě účetní program, ale ve společnosti má širší uplatnění. V rámci účetnictví je v programu vedena hlavní kniha, evidence zakázek, program provádí párování objednávek s příkazy k úhradě, přehledy dlužníků. Náklady v účetním systému jsou vedeny podle jednotlivých středisek, čímž poskytuje informace pro controllingové oddělení. [21]

5.2 Analýza controllingu ve společnosti

Controllingové oddělení společnosti je stejně jako účetní oddělení začleněno do finančního oddělení. Controllingové oddělení společnosti zaměstnává pouze dva pracovníky, vedoucího oddělení a referenta. Oddělení plní i úkoly, který nejsou součástí controllingu.

Hlavními úlohami controllingu ve společnosti je sestavování dlouhodobých a krátkodobých plánů a měsíčních reportů, tvorba forecastů a následné sestavování měsíčních zpráv vyhodnocujících měsíční výsledky a odchylky v plánu. Odchylky plánů jsou vysvětlovány, jak během měsíčního období, tak i v rámci roční kontroly. Vznikající odchylky jsou většinou cenového nebo objemového charakteru. Cenové odchylky vznikají vlivem vyšší či nižší ceny než byla cena plánovaná. Objemové odchylky jsou způsobeny změnou objemu skutečných oproti plánovaným výkonům,

například změnou objemu prodeje technických jednotek, vlivem teplotních rozdílů nebo zvýšené poruchovosti. Oblasti zjišťovaných odchylek jsou rozobrazeny v obrázku č. 18.

Obr. č. 18. Sledované odchylky

Elektrina - silovina vč.odchylek - Cenová odchylka
Elektrina - silovina vč.odchylek - Objemová odchylka
Elektrina kogenerace, decentralizace - Objemová odchylka
Elektrina - rezervovaná kapacita - Cenová odchylka
Elektrina - rezervovaná kapacita - Objemová odchylka
Elektrina - regulace - Cenová odchylka
Elektrina - regulace - Objemová odchylka
Teplo - cenová odchylka
Teplo - objemová odchylka
Teplo Doudlevce - cenová odchylka
Teplo Doudlevce - objemová odchylka
Ostatní tržby z prodeje výrobků a služeb
Prodej dlouhodobého majetku a materiálu bez EUA
Prodej emisních povolenek (EUA)
Ostatní provozní výnosy
Celková odchylka - provozní výnosy
Náklady na uhlí - cenová odchylka
Náklady na uhlí - objemová odchylka
Ostatní spotřeba materiálu a služeb
Opravy a udržování
Osobní náklady
Odpisy
ZC prodaného majetku a materiálu bez EUA
Spotřeba emisních povolenek (EUA)
Ostatní provozní náklady
Celková odchylka - provozní náklady
Výnosové úroky
Nákladové úroky
Výnosy z krátkodobého finančního majetku
Ostatní
Celková odchylka - finanční a mimořádný VH
Celková odchylka skutečnost vs. plán

Zdroj: Interní zdroj společnosti, 2012 [21]

Provádí také tvorbu finančního plánu společnosti a kalkulace cen, jejichž součástí je zdokumentování ceny tepla pro Energetický regulační úřad (ERÚ). Postup kalkulace, jak ji sestavuje controllingové oddělení a z jakých dat se vychází, je uveden v rámci šesté a sedmé kapitoly.

Dalšími úlohami je sledování nákladů jednotlivých podnikových středisek, což souvisí se sestavováním měsíčních plánů nákladů a rovněž slouží jak pro sledování nákladů tak i pro výpočet kalkulace nákladů.

V rámci své spolupráce s účetním oddělením společnosti vytváří pracovníci controllingu přílohu k účetní závěrce podle Českých účetních standardů a spolupracují na tvorbě výkazů podle IFRS, které jsou nutné pro konsolidaci skupiny. Pracovníci controllingového oddělení rovněž také vypočítávají daň z příjmu právnických osob, sestavují daňové přiznání a vyčíslují odloženou daň.

Mimo výše uvedených činností je možné ještě zmínit jako náplň práce komunikaci s auditory a bankami, výpočet ekologické daně a vypracovávání statických údajů pro Český statistický úřad a Ministerstvo obchodu a průmyslu ČR. V neposlední řadě sestavují pracovníci controllingu přehledy a analýzy dle požadavků vedení společnosti.

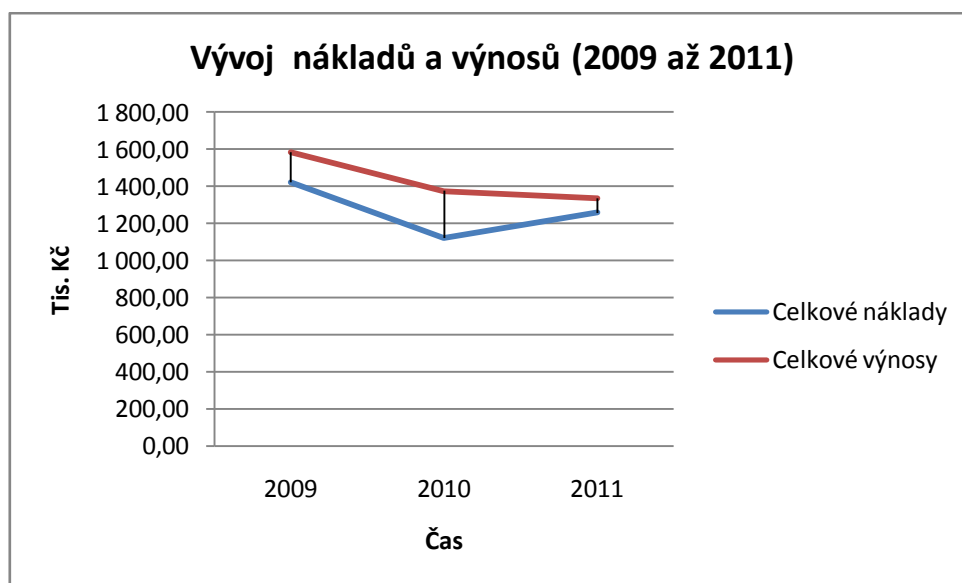
Program, který poskytuje podklady a data pro controlling, je provozní systém Energis, který byl vytvořen pro Plzeňskou energetiku společnosti Instar ITS. Systém je online napojen na měření vyráběných a dodávaných energií, jejich rozvodů až k jednotlivým zákazníkům. Na základě těchto měření probíhají fakturace. Rovněž systém umožňuje generovat zejména technická data pro management a sledovat využívání energií spotřebovávaných jednotlivými vnitropodnikovými středisky. Dále v rámci své činnosti využívají controllingové pracovníci již zmíněný účetní program MFG/PRO. Nejvyužívanějším systémem v rámci controllingu je program MS Office Excel, jehož prostředím jsou vytvářeny výkazy, reporty, forecasty, poklady pro sledování nákladů jednotlivých středisek a rovněž jsou v něm sestavovány kalkulace, kterým se bude blíže věnovat sedmé kapitola práce. Data zpracovávaná v MS Office Excel pocházejí z provozního a informačního systému. [21]

6 Náklady ve společnosti

Řízení nákladů je ve společnosti věnována velká pozornost, neboť jejich efektivní vynakládáním společnost může zvyšovat zisk, protože výnosy jsou ovlivněny regulovanou výší ceny. V této kapitole jsou identifikovány jednotlivé druhy nákladů, které ve společnosti vznikají, a je uvedeno, jak se náklady člení. Pro potřeby kalkulace je členění nákladů z cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu, neboť jak již bylo několikrát uvedeno, je cena tepla regulována. Obdobím, za které jsou náklady sledovány, jsou v práci roky 2009 až 2011.

Výši celkových nákladů a tržeb je možné sledovat v grafu č. 1, ze kterého je patrné, že výnosy mají klesající tendenci, což potvrzuje nutnost řízení nákladů a hospodárnosti. Trend vývoje nákladů a jejich složení bude, kromě dalšího, předmětem následujících podkapitol.

Graf č. 1: Vývoj nákladů a výnosů za období 2009 - 2011



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

6.1 Vertikální a horizontální analýza

Pro detailní popis složení nákladů a jejich vývoj slouží provedená vertikální a horizontální analýza nákladů. V rámci vertikální analýzy, která je zobrazena v tabulce č. 1 je možné sledovat složení celkových nákladů a objem, jakým se jednotlivé druhy nákladů podílejí na celku.

Tab. č. 1. Vertikální analýza nákladů

Náklady	2009	2009	2010	2010	2011	2011
Náklady celkem	1 422 849	100%	1 119 748	100%	1 257 716	100%
Výkonová spotřeba	449 624	32%	448 697	40%	434 182	35%
Spotřeba materiálu a energie	303 258	67%	301 004	67%	293 730	68%
Služby	146 366	33%	147 693	33%	140 452	32%
Osobní náklady	152 931	11%	148 605	13%	144 678	12%
Mzdové náklady	112 066	73%	108 926	73%	105 435	73%
Odměny členům orgánů společn.a družstva	224	0%	224	0%	225	0%
Náklady na sociální zabezpečení	38 900	25%	37 841	25%	37 090	26%
Sociální náklady	1 741	1%	1 614	1%	1 928	1%
Daně a poplatky	6 853	0%	4 878	0%	61 518	5%
Odpisy dlouh.nehm.a hmotného majetku	241 232	17%	168 661	15%	165 771	13%
Ostatní provozní náklady	298 795	21%	245 318	22%	372 902	30%
z toho em.povolenky	293 559	98%	230 720	94%	371805	100%
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	7 582	1%	1 186	0%	11 820	1%
Nákladové úroky	55 953	4%	46 161	4%	35 112	3%
Ostatní finanční náklady	2 687	0%	11 598	1%	12 259	1%

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Největší podíl na celkových nákladech má v každém roce sledovaného období výkonová spotřeba. Její výše tvoří průměrně 36 % celkových nákladů. Uvedená hodnota zcela jasně vypovídá skutečnosti, že se jedná o výrobní podnik, jehož provoz je náročný na spotřebu materiálu a energie. Výše spotřeby materiálu rovněž závisí na velikosti tržeb podniku, protože s růstem objemu tržeb a výroby, roste i hodnota spotřeby materiálu. Dalším faktorem, na kterém závisí výše poměru spotřebovaného materiálu na celkových nákladech je cena uhlí, topných olejů a zemního plynu.

Objemově druhou největší položkou podílející se na celkových nákladech, je hodnota ostatních provozních nákladů, které jsou tvořeny hodnotou emisních povolenek spotřebovaných při výrobě na základě vyprodukovaných emisí oxidu uhličitého, nebo jejich zůstatkovou cenou při prodeji. Určení výše spotřebovaných povolenek probíhá na základě auditu.

Poměr odpisů na celkových nákladech v jednotlivých letech klesá. V obdobné výši jako odpisy se na celkových nákladech podílejí i náklady osobní. Hodnota kolísá okolo

12 %, jejich složení se procentně během sledovaného období nemění. V korunovém vyjádření osobní náklady klesají, což je způsobeno snížením počtu zaměstnanců.

Tab. č. 2. Horizontální analýza nákladů

Náklady	2009	10/09	2010	11/10	2011
Náklady celkem	1 422 849	79%	1 119 748	112%	1 257 716
Výkonová spotřeba	449 624	100%	448 697	97%	434 182
Spotřeba materiálu a energie	303 258	99%	301 004	98%	293 730
Služby	146 366	101%	147 693	95%	140 452
Osobní náklady	152 931	97%	148 605	97%	144 678
Mzdové náklady	112 066	97%	108 926	97%	105 435
Odměny členům orgánů společn.a družstva	224	100%	224	100%	225
Náklady na sociální zabezpečení	38 900	97%	37 841	98%	37 090
Sociální náklady	1 741	93%	1 614	119%	1 928
Daně a poplatky	6 853	71%	4 878	1261%	61 518
Odpisy dlouh.nehm.a hmotného majetku	241 232	70%	168 661	98%	165 771
Ostatní provozní náklady	298 795	82%	245 318	152%	372 902
z toho em.povolenky	293 559	79%	230 720	161%	371 805
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	7 582	16%	1 186	997%	11 820
Nákladové úroky	55953	82%	46 161	76%	35 112
Ostatní finanční náklady	2 687	432%	11 598	106%	12 259

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Pomocí horizontální analýzy lze sledovat vývoj složek nákladů v poměru jednotlivých let. V roce 2010 dochází k poklesu celkových nákladů oproti roku 2009 o 21 % (303 101 tis. Kč). Pokles je způsoben snížením spotřeby emisních povolenek o 21 %, snížením odpisů o 30 %, neboť v roce 2009 v jejich výši byl zahrnut jednorázově odpis původního odsíření vyřazeného pro likvidaci. Naproti tomu v roce 2011 došlo k nárůstu celkových nákladů o 12 % oproti roku 2010, celkový nárůst činí 137 968 tis. Kč. Tento nárůst byl způsoben jednorázovým zvýšením položky daně a poplatky, kdy byla společnost vyměřena darovací daň za bezúplatně nabyté emisní povolenky, zvýšením nákladů na přecenění derivátů a také nárůstem nákladů na emisní povolenky o 52 %, což v korunách činí částku 139 085 tis. Kč. V korunovém vyjádření má na nárůstu nákladů největší podíl právě zvýšená spotřeba emisních povolenek.

Spotřeba materiálu a energií i spotřeba služeb má klesající tendenci. Aby bylo možné označit tento vývoj za pozitivní, je nutné jej porovnat s vývojem tržeb. Ve sledovaném

období dochází nejdříve k nárůstu tržeb a pak k jejich poklesu. Pokles materiálových nákladů lze pozitivně hodnotit pouze v roce 2010. V roce 2011 byl pokles výkonové spotřeby zapříčiněn poklesem výroby elektřiny vzhledem k zásadnímu poklesu ceny elektrické energie na evropské burze.

Osobní náklady klesají každý rok o 3 %. Jejich snižování bylo již komentováno při vertikální analýze a je způsobeno snížením počtu zaměstnanců. V roce 2011 došlo ve srovnání s rokem 2010 k růstu sociální nákladů o 19 % (314 tis. Kč). Zvýšení bylo způsobeno dřívějším vyplacením odměn managementu.

V roce 2011 také došlo ke zvýšení odpisů dlouhodobého majetku, neboť byl do užívání zařazen dlouhodobý majetek (motorgenerátory), jehož cena činila 275 000 tis. Kč.

V období 2009 – 2011 dochází ke snížení nákladových úroků o 37 % vlivem splácení úvěru a snižování jeho výše. Poslední složkou s významnou změnou jsou ostatní finanční náklady, které v roce 2010 vzrostly o 332 % vlivem kurzové ztráty, která je příčinou i jejich nárůstu v roce 2011.

6.2 Analýza vybraných nákladových skupin

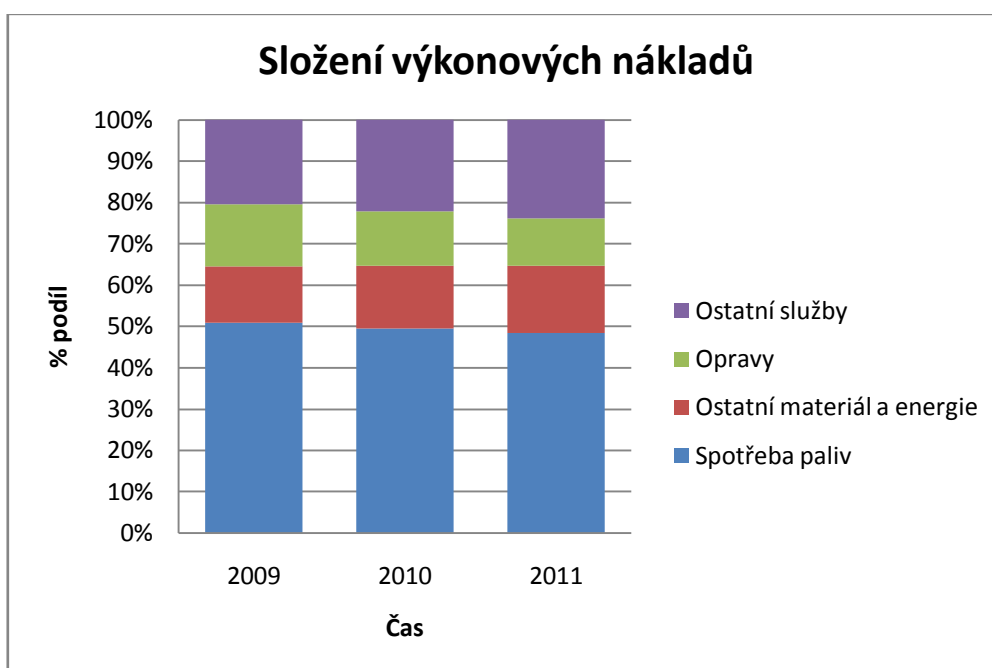
Celkové náklady a jejich vývoj byl definován v předchozím textu. Z jejich analýzy vyplývá, že největší podíl na celkových nákladech má, za sledované období 2009 až 2011, výkonová spotřeba (průměrně 35 %), spotřeba emisních povolenek (průměrně 24 %) a osobní náklady (průměrně 12 %). Proto je nutné v rámci zkoumání nákladů společnosti blíže analyzovat právě tyto nákladové skupiny.

6.2.1 Výkonové náklady

Výkonové náklady se na celkových nákladech podílejí nejvíce ze všech složek nákladů, což je dáno charakterem výroby, který je náročný na materiál a energie. Složení výkonových nákladů a podíl jednotlivých druhů na celku je zobrazeno v grafu č. 2. Součástí této skupiny nákladů je spotřeba paliv, která představuje zhruba 50 % z celkové výše. Největší podíl na celkové spotřebě paliv má, s 99 % podílem, spotřeba hnědého uhlí. Protože se jedná o velmi významnou položku, je její výše sledována samostatně prostřednictvím měsíční plánů a rovněž se zkoumá vývoj odchylek nákladů na uhlí z cenového i objemového hlediska. Součástí spotřeby materiálu a energií kromě paliv, jež se v roce 2011 na celkové výkonové spotřebě podílela 16 %, je spotřeba

chemikálií, vody a vnitropodnikové převody energií. Žádná z položek nemá na celku významný podíl. Poměr nákladů na opravy ve sledovaném období 2009 – 2011 klesá. Služby, jejichž podíl do roku 2011 vzrostl o 3 %, jsou tvořeny zejména stočným, které na celkových službách podílí hodnotou 30 %, doprava, která představuje 21 % spotřebovaných služeb, dalšími službami, které nemají podstatný podíl na celku. Jedná se o služby auditorů, překladatelů, zalců, poštovné a jiné. Protože i ostatní složky výkonové spotřeby mají signifikantní podíl na celkových nákladech, jsou rovněž také položkou měsíční plánů. Je sledován jejich vývoj a analyzovány odchylky.

Graf č. 2: Složení výkonových nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

6.2.2 Personální náklady

Společnost Plzeňská energetika a.s. zaměstnává celkem 238 zaměstnanců v dělnických, technickohospodářských a manažerských pozicích. Struktura složení zaměstnanců dle pozic je uvedena v graf. 3.

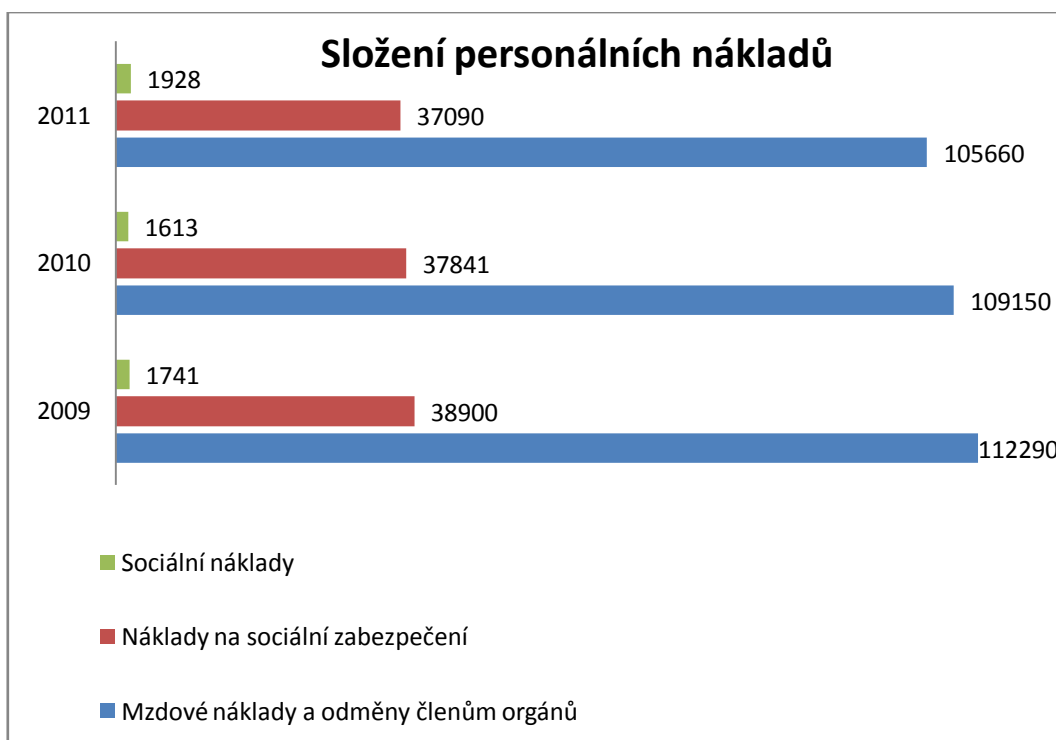
Graf č. 3. Složení zaměstnanců podle pozice



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Personální náklady v roce 2011 činily 144 678 tis. Kč, čímž se na celkových nákladech podílely 12 %. Obsahem personálních nákladů jsou mzdové náklady a odměny členům orgánů společnosti, náklady na sociální zabezpečení a sociální náklady. Vývoj jednotlivých složek v období 2009 – 2011 je možné pozorovat grafu č. 4.

Graf č. 4: Složení personálních nákladů v období 2009 až 2011



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Z grafu je patrné, že mzdové náklady a odměny členům orgánů ve sledovaných letech klesají. Pokles je způsoben snížením počtu zaměstnanců o 16 pracovníků. Další snižování mzdových nákladů v důsledku zmenšení počtu zaměstnanců již není možné, neboť v takovém případě by již bylo složité zajišťovat pravidelnou výrobu. Průměrná mzda pracovníků v roce 2011 činila 37 000 Kč.

Náklady na sociální zabezpečení obsahují zdravotní a sociální pojištění placené společností a příspěvky na zákonné penzijní připojištění zaměstnanců. Stejně jako mzdy, mají za období klesající trend - pokles je ve výši 5 %.

Sociální náklady nejprve v roce 2010 poklesly, avšak v roce 2011 dochází k růstu, který je způsoben dříve vyplacenou odměnou managementu. Součástí sociálních nákladů jsou kromě odměn ještě sociální příspěvky zaměstnancům na stravné, které je největší položkou sociálních nákladů a jehož roční výše je průměrně 1 200 tis. Kč.

Plnění plánu osobních nákladů je, stejně jako výkonové náklady, sledováno controllingovým útvarem, jež provádí měsíční plánování mzdových nákladů a jejich srovnání se skutečným vývojem. Detailní plánování provádí personální oddělení. Vývoj personálních nákladů je velmi dobře predikovatelný, neboť nedochází k významným odchylkám. Případné odchylky mohou být způsobeny neplánovaným vyplacením odměn, případně zvýšenou nemocností pracovníků.

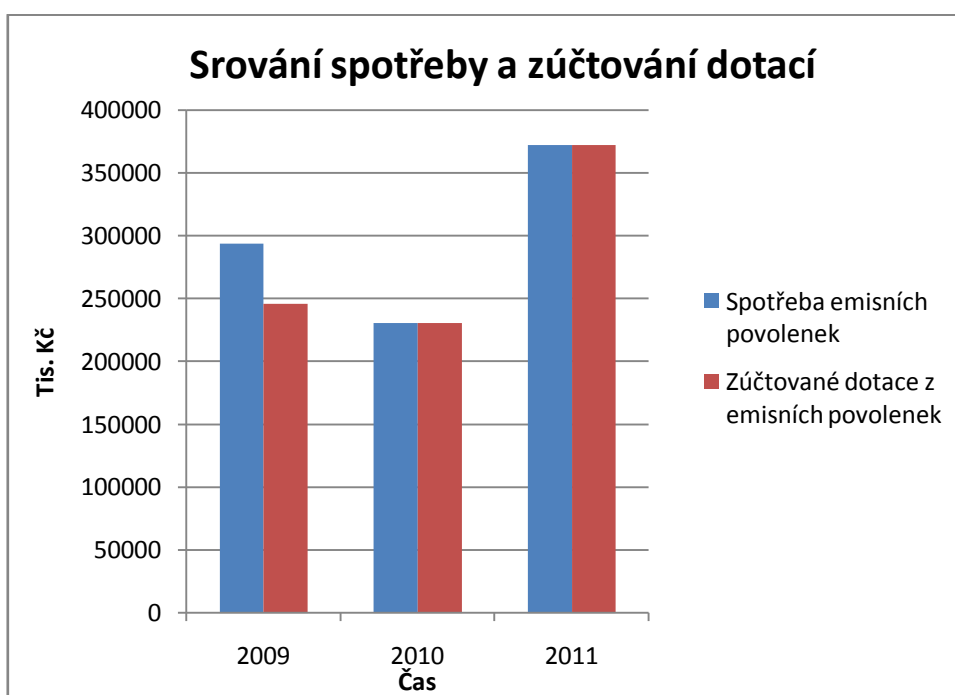
6.2.3 Spotřeba emisních povolenek

Z provedené analýzy nákladů je patrné, že spotřeba emisních povolenek v roce 2009 činila 293 559 tis. Kč, v roce 2010 činila 230 720 tis. Kč a v roce 2011 byla ve výši 371 805 tis. Kč. Nárůst spotřeby povolenek v roce 2011 je způsoben jejich odprodejem. Na celkových nákladech se jejich spotřeba podílí průměrně 24 %. Spotřeba emisních povolenek, která je zahrnuta do ostatních provozních nákladů, se skládá ze zúčtování zůstatkové ceny prodaných emisních povolenek přidělených státem, ze spotřeby emisních povolenek přidělených státem a ze spotřeby nakoupených emisních povolenek. Spotřeba povolenek je potvrzena auditem. Protože společnost získává část emisních povolenek přidělením od státu prostřednictvím Operátora na trhu energií (OTE), současně vznikají při jejich spotřebě i výnosy ve formě zúčtování dotací. Do hospodářského výsledku spotřeba nedopadá v plné výši nákladů, ale pouze částí poníženou o dotace. Vývoj nákladů na spotřebu emisních povolenek a výnosů vzniklých

zúčtováním dotace je možné pozorovat grafu č. 5. Jak je patrné z grafu v roce 2010 a 2011 spotřebovala společnosti pouze přidělené povolenky, nevznikly žádné náklady na jejich nákup a jejich spotřeba tudíž nemá žádná dopad na výsledek hospodaření. Skutečná spotřeba povolenek koresponduje se spotřebou uhlí.

Spotřeba emisních povolenek je rovněž součástí plánů a forecastů prováděných controllingem. Odchytky v jejich případě vznikají při zúčtování zůstatkové ceny při prodeji povolenek, protože cena povolenek vzniká na burze.

Graf č. 5: Porovnání nákladů na spotřebu povolenek s výnosy ze zúčtovaných dotací



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

6.3 Druhové a účelové členění nákladů

Náklady Plzeňské energetiky a.s. je možné členit jak druhově, tak i účelově. Druhově Plzeňská energetika a.s. náklady člení pro potřeby výkazu zisku a ztráty, určení výše hospodářského výsledku a pro výpočet daně z příjmů. V případě druhového členění jsou náklady děleny do skupin souvisejících s jednotlivými položkami výkazu zisku a ztráty. Jedná se o:

- spotřebu materiálu, energií a služeb, do které je řazena spotřeba jednotlivých druhů paliva, spotřeba náhradních dílů, kancelářského materiálu, spotřeba

chemikálií, spotřeba materiálu na opravu, elektrické energie, zemního plynu a vody, likvidace odpadů, cestovné, školení a kurzy a další služby,

- osobní náklady, do nichž patří mzdové náklady, odměny členům orgánů společnosti, zdravotní a sociální pojištění, příspěvek na penzijní připojištění, jubilejní odměny, náklady na stravné a další příspěvky zaměstnancům,
- daně a poplatky, jsou představovány daní z nemovitosti, silniční daní, ekologickou daní z elektrické energie a poplatky za znečištění v ovzduší,
- odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku,
- zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku,
- ostatní provozní náklady představované zejména spotřebou emisních povolenek,
- finanční náklady, jež se skládají z nákladových úroků, nákladů z finančního majetku a nákladů z přecenění cenných papírů.

Z hlediska členění nákladů podle účelu používá společnost členění nákladů podle hospodářských středisek. Seznam středisek je uveden jako příloha B této práce. Základní členění středisek společnosti je na správní střediska, jež jsou označena 14xx a výrobní střediska 58xx. Účelové členění je využíváno controllingovým útvarem společnosti. Své opodstatnění má při řízení nákladovosti jednotlivých středisek. Střediskům jsou náklady přiřazovány v okamžiku jejich vzniku, kdy jsou zadávány do účetního systému. Členění je rovněž uplatňováno v kalkulacích, neboť na základě účelového členění a schématu uvedeného v příloze A, dochází k vypočtení výrobní a správní režie, jak je blíže uvedeno v sedmé kapitole. [21]

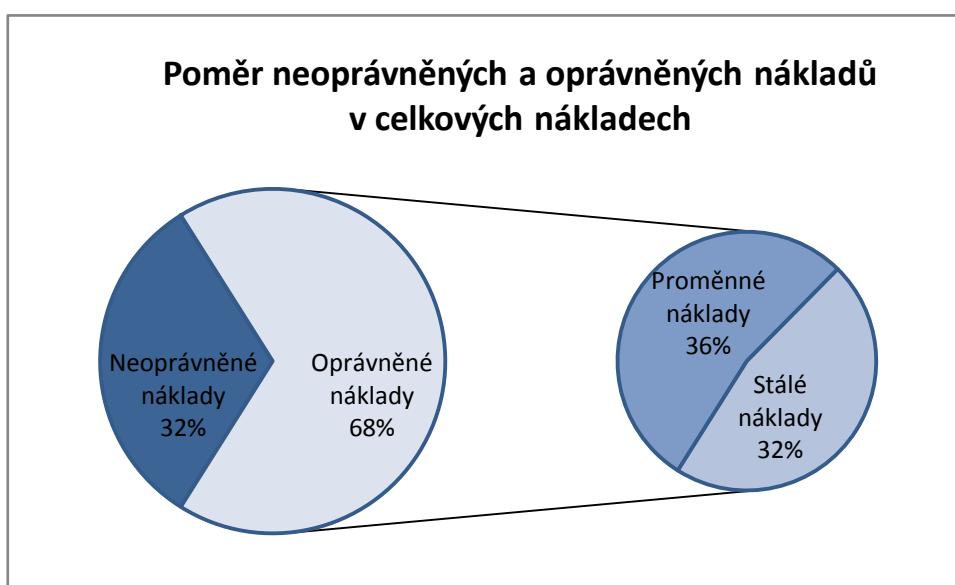
6.4 Členění nákladů pro potřeby kalkulace

Zatímco silová elektřina se prodává jedinému odběrateli (První energetické a.s.), který zabezpečuje její další prodej, teplo, které se prodává přímo koncovému odběrateli, podléhá cenové regulaci prostřednictvím Energetického regulačního úřadu. Do ceny tepla může společnost zahrnout pouze některé ze všech vzniklých nákladů. Z tohoto důvodu jsou pro potřeby kalkulace náklady děleny na proměnné ekonomicky oprávněné náklady, stálé ekonomicky oprávněné náklady a ekonomicky neoprávněné náklady.

Rozčlenění nákladů do jednotlivých skupin vychází právě z cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu, který přesně definuje náklady, které mohou do ceny tepla vstupovat, a které do její výše být zahrnuty nemohou.

Toto dělení nákladů poskytne základ pro pochopení postupu kalkulace uvedené v sedmé kapitole. Pomocí takto dělených nákladů společnost počítá sazbu výrobní a správní režie. [21] Jak se náklady členěné dle potřeby kalkulací projevují v celkových nákladech je zobrazeno v grafu č. 6. Z výsledku je patrné, že musí společnost řídit i ekonomicky neoprávněné náklady, neboť jejich podíl ve výši 38 % na celkových nákladech není zanedbatelný.

Graf č. 6 Poměr oprávněných a neoprávněných nákladů v celkových nákladech



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Velký podíl neoprávněných nákladů je zapříčiněn do nich zahrnutou zůstatkovou cenou prodaných emisních povolenek.

6.4.1 Proměnné ekonomicky oprávněné náklady

Proměnné ekonomicky oprávněné náklady jsou náklady, jejichž vznik přímo souvisí s výrobou a distribucí a jejichž výše je přímo závislá na množství dodávané tepelné energie. V kalkulaci jsou zahrnuty přímo jako proměnné náklady a z hlediska teoretického členění je možné je, na základě předchozího vymezení, považovat za přímé náklady. V Plzeňské energetice jsou mezi tyto náklady řazeny:

- palivo, kterým je uhlí, zemní plyn a topný olej, včetně případné spotřební daně, na kterou nemůže být uplatněn nárok na vrácení. Účty této skupiny nákladů jsou 501 100 Spotřeba paliva – uhlí, 501 110 Spotřeba paliva - těžký topný olej, 501 120 Spotřeba paliva – lehký topný olej a 502 530 Nákup zemního plynu,

- doprava paliv, pokud již není součástí jejich ceny
- energie pro předehřev topného oleje,
- nakoupená tepelná energie pro další rozvod,
- elektřina při výrobě a rozvodu tepelné energie, mimo elektrickou energii spotřebovanou ve správním středisku společnosti. Účty této kategorie jsou účet 502 200 Nákup elektřiny pro výrobu, 502 210 Nákup elektřiny pro výrobu ČEZ a 599 100 Mezistřediskový převod elektřiny,
- likvidace popela, škváry a produktů odsíření, včetně dopravních nákladů souvisejících s likvidací. Zde je možné zmínit účty 518 201 Likvidace popílku, 518 204 Likvidace škváry, 518 205 Dopravní náklady k likvidaci popílku a 518 210 Náklady na likvidaci odpadu určeného k odprodeji,
- technologická voda včetně chemikálií na pro úpravu. Do kalkulace se voda dostává přes vnitropodnikové účetnictví, neboť v interní ceně vody je zahrnuta nákupní cena vody a stočné na vodu spotřebovanou v teplárně, která je evidována na účtech 599 6xx.,
- poplatky za znečištění ovzduší,
- potřebný nákup emisních povolenek, evidovaných na účtu 548 650 Spotřeba emisních povolenek koupených. Jedná se o povolenky nakoupené při jejich nedostatku v případě využití celého přiděleného ročního limitu. Povolenky jsou oceňovány průměrnou cenou za daný rok vyhlášenou na burze v České republice. Je možné sem zahrnout pouze tu část, které bezprostředně souvisí s výrobou energie. [21]

6.4.2 Stále ekonomicky oprávněné náklady

Stále ekonomicky oprávněné náklady představují náklady, jejichž výše není přímo závislá na množství vyráběné a dodávané tepelné energie. Ve své podstatě jsou to fixní náklady, které vznikají a souvisejí s výrobou a dodávkami energie. Jako tento druh nákladů společnost vede [21]:

- mzdy, pojištění a příspěvek na penzijní připojištění zaměstnanců. Zahrnuti jsou i odměny členům orgánů společnosti,
- opravy a údržby zařízení sloužící pro výrobu a distribuci energie včetně spotřeby materiálu pro opravy a náhradních dílů. Příkladem účtů patřících do této skupiny jsou 501 610 Spotřeba materiálu pro opravy plánované běžné a preventivní,

501 630 Spotřeba náhradních dílů pro opravy plánované generální a nutné,
501 650 Spotřeba náhradních dílů pro opravy mimořádné a 511 100 Opravy nakupované plánované generální a nutné,

- odpisy dlouhodobého hmotné i nehmotného majetku,
- nájem, tedy platby za užívání movitého i nemovitého majetku, který souvisí s výrobou a rozvodem energie. Maximální výše nájemného, které lze zahrnout je uveden v cenovém rozhodnutí Energetického regulačního úřadu. Do kalkulace nelze zahrnout nájem za neprovozovaný nebo nevyužívaný majetek, který slouží k výrobě,
- leasing, resp. splátky finančního leasingu, které odpovídají účetním odpisům a účtování podle IFRS,
- zákonné rezervy, účty 552 000 Tvorba zákonných rezerv a 552 100 Tvorba zákonných rezerv na opravu,
- úroky z úvěru,
- ostatní stálé náklady, do nichž lze zahrnout maziva, kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, nákup tepla a vody pro vlastní spotřebu, prodané zboží, cestovné do limitu, údržba informačních systémů, školení a kurzy, úklidové služby manka a škody do normy, bankovní poplatky a mezistřediskové převody. Jedná se o náklady související s běžným provozem.

6.4.3 Ekonomicky neoprávněné náklady

Ekonomicky neoprávněné náklady jsou takové náklady, jejichž výše nemůže být zahrnuta do ceny vyráběné energie, nejsou tudíž součástí kalkulace. Lze říci, že se jedná o náklady, jejichž vznik nesouvisí se samotnou výrobou daných produktů. Ve společnosti se jedná o tyto náklady:

- nevyužité provozní náklady spojené s přípravou a zabezpečením investiční výstavby, tedy o zmařené investice. Jmenovitě se jedná o účty 549 910 Odpis zmařených investic a 569 910 Odpis zmařených investic do finančního majetku,
- zaviněná manka a náhrady škod související s investiční výstavbou nebo spojené s odstraňováním škod na majetku, které nebyly způsobeny v důsledku živelné pohromy. Ve společnosti jsou představovány účty 549 920 Manka a škody nad normu, 582 900 Škody v důsledku živelné pohromy daňově neuznatelné a 582 920 Ostatní manka a škody daňově neuznatelné,

- náklady na vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a zásob a zůstatková cena tohoto majetku. Dlouhodobý majetek je vyřazován z důvodu prodeje, likvidace, darování, jeho vložení do jiné společnosti či převodu do osobního vlastnictví. Uznatelný není ani dodatečný odpis zcela neodepsaného majetku, jenž byl během své životnosti používán přímo pro výrobu a rozvod energie. Do této kategorie nákladů patří účty 541 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, 542 Zůstatková cena prodaného materiálu, 543 200 Nepeněžní dary daňově uznatelné a 551 300 Zůstatková cena dlouhodobého nehmotného majetku fyzicky likvidovaného pro opotřebení,
- poplatky a úroky z prodlení, pokuty, sankce, penále či přírážky k poplatkům vyplývající z právních předpisů včetně ekologických. Do této skupiny lze zahrnout účty 538 900 Přírážky k základním poplatkům za znečištění ovzduší či 545 Ostatní pokuty a penále,
- náklady na reprezentaci, představovány účtem 513 100 Náklady na reprezentaci,
- platby pojistného za pojištění škod způsobených statutárními orgány,
- odměny členům orgánů společnosti, které nevyplývají z pracovněprávních vztahů,
- ostatní náklady, které nejsou dle zákona o dani z příjmu, uznány jako náklad. Tyto náklady jsou evidovány na účtech 501 900 Spotřeba ostatního materiálu, 512 Cestovné nad limit, 538 110 Daň dědická, 538 120 Daň darovací, 543 Peněžní dary a 591 Daň z příjmu z běžné činnosti,
- splátky finančního leasingu podle leasingových smluv,
- náklady spojené se spotřebou a prodejem emisních povolenek do přiděleného ročního limitu, evidované na účtech 541 600 Prodané emisní povolenky přidělené, 541 650 Prodané emisní povolenky koupené a 548 600 Spotřeba emisních povolenek přidělených. [21]

7 Podnikové kalkulace

Společnost sestavuje kalkulace pro jednotlivé své produkty, tedy pro elektrickou energii a tepelnou energii, různé druhy vod, stlačený vzduch apod. Následující kapitola se bude zabývat kalkulacemi nákladů při stanovení ceny tepelné energie, kalkulace nákladů ostatních vyráběných komodit je postavena na stejném principu.

Cena tepelné energie je stanovována na základě nákladů, které vznikají při výrobě. Sestavování kalkulace nákladů tepelné energie je složitější než u běžného výrobního podniku z důvodu, že cena tepelné energie je regulována. Cena tepelné energie podle §6 zákona 526/1990 Sb., o cenách patří mezi usměrňované ceny a při její tvorbě se vychází z postupu stanoveného vyhláškou 580/1990 Sb. a z cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu. Náklady, které do kalkulace vstupují, jsou přesně vymezeny.[21]

7.1 Obecné informace pro sestavení kalkulace

Před popsáním samotného postupu kalkulace je nezbytné uvést základní pojmy a specifikace souvisejí s regulací. Dle rozhodnutí Energetického regulačního úřadu lze do ceny tepelné energie promítnout pouze ekonomicky oprávněné náklady, které jsou uvedené v kapitole 6.2, přiměřený zisk, za který se podle vyhlášky považuje zisk zajišťující přiměřenou návratnost kapitálu, a daň z přidané hodnoty.

Kalkulace se provádí za každou cenovou lokalitu, kterou je možné definovat jako samostatný tepelný zdroj nebo propojené či nepropojené tepelné zdroje či potrubně propojené tepelné systémy. Kalkulace se sestavuje pro regulační rok, jenž je ve společnosti představován rokem kalendářním.

Při kalkulování ceny tepelné energie jsou tvořeny dva druhy kalkulací. Jedná se o předběžnou kalkulaci a výslednou kalkulaci. Během předběžné kalkulace je sestavována předběžná cena tepelné energie, která vychází z plánovaných hodnot ekonomicky oprávněných nákladů, přiměřeného zisku, daně z přidané hodnoty a předpokládaného množství vyrobeného tepla. Prostřednictvím výsledné kalkulace se určuje výsledná cena tepla, které je stanovena ze skutečných ekonomicky oprávněných nákladů, přiměřeného zisku a skutečného množství vyrobené tepelné energie za kalendářní rok. Pokladem pro výpočet výsledkové kalkulace jsou data vycházející z účetnictví.

Celkové množství tepelné energie v obou případech je množství energie na výstupu po odečtu energie využité pro vlastní spotřebu. Pokud je průměrná cena tepelné energie nad úrovní ceny stanovené cenovým rozhodnutím Energetického regulačního úřadu, uplatňuje společnost ekonomicky oprávněné náklady v souladu s cenovým rozhodnutím. Kalkulace je nutné uchovávat po dobu tří let a na vyžádání předkládat kalkulace Energetickému regulačnímu úřadu a místním orgánům [21]

7.2 Postup kalkulace

Při tvorbě kalkulace je nutné nejdříve definovat cenové lokality, pro které jsou kalkulace sestavovány. V Plzeňské energetice a.s. jsou cenovými lokalitami pro dodávky tepla:

- oblast Plzeň – Tylova 57, Borská Pole, sídliště Skvrňany, sídliště Bory, přičemž lokalita je charakteristická dodávkami vlastní výroby,
- oblast Plzeň – Doudlevice, tato lokalita je charakteristická předprodejem nakoupené tepelné energie od jiné společnosti.

Dalším krokem je definování nákladů, které do kalkulace vstupují. Z nákladů je nutné vyčlenit ekonomicky neuznatelné náklady, uvedené v kapitole 6.2.3 a přesně identifikovat ekonomicky uznatelné náklady. Ty jsou pak následně děleny v závislosti na změnách výroby na proměnné náklady, jejichž výše je přímo závislá na množství dodávané energie a které jsou definovány v kapitole 6.2.1, a stále náklady, které nejsou přímo závislé na množství dodávané energie a jsou popsány v kapitole 6.2.2.

Vzhledem k druhu provozu, kdy se teplená energii vyrobí současně s elektrickou energií (kogenerační výroba) vznikají kombinované náklady tepla a elektřiny, které je nutné rozdělit mezi elektřinu a teplo. Náklady středisek podílejících se přímo na výrobě elektrické energie a tepla vstupují do kalkulace v plné výši a jsou rozděleny mezi elektřinu a teplo dle přílohy A – rozpad teplárna. Přesné rozdělení probíhá na základě výpočtu koeficientů. Koeficient přidělení variabilních nákladů určuje spotřeba paliva (β -koeficient). Koeficienty přidělených fixních nákladů vyplývají z instantního výkonu přepočteného na příkon v palivu. Kalkulace elektřiny a tepla pokračuje přičtením nákladů vztahujících se přímo k jednotlivým výrobám výroba, tepla například náklady na parovody a horkovody. Koeficienty pro rozdělení nákladů jsou stanoveny z poměru

těchto energií na elektřinu a teplo k celkové spotřebě. Zvolený způsob se během roku nemění. [21]

Dále je nutné vypočítat náklady na distribuci, které rozdělují vedoucí výroby na jednotlivé komodity ve vztahu k odpracovaným hodinám pracovníků distribuce na jednotlivých produktovodech.

Součet přepočtených nákladů připadajících na výrobu tepla, nákladů na výrobu elektrické energie a ostatních komodit slouží k alokaci výrobní režie.

Do výrobní režie jsou zahrnuty náklady středisek, které spadají do výrobní režie, což je patrné ve schématu, které je součástí práce jako příloha A. Výrobní režie je vypočtena na základě následujícího vzorce:

$$\text{Výrobní režie (\%)} = \frac{\text{Přímé náklady tepelné energie}}{\text{Celkové přímé náklady výrobní režie}} * 100$$

Vypočtená výrobní režie slouží pro kalkulaci všech vyráběných komodit.

Náklady vztahující se k správní režii jsou představovány náklady středisek správní režie uvedených rovněž v příloze A. Obecně se správní režie dělí mezi všechny prodávané produkty. Tedy i mezi ty, které společnost nevyrábí (např. prodej pitné vody či prodej tepla Doudlevice, kdy je teplo nakoupeno a vlastní sítí dopraveno odběratelům). Vzorec pro výpočet správní režie je následující:

$$\text{Správní režie (\%)} = \frac{\text{Přímé náklady tepla vč. nákladů výrobní režie}}{\text{Celkové přímé náklady správní režie}} * 100$$

Přímé náklady, výrobní, správní režie a režijní náklady jsou již známy a je možné dosadit hodnoty do kalkulačního vzorce společnosti, který odpovídá požadavkům Energetického regulačního úřadu. Formu kalkulačního vzorce je možné pozorovat na obr. č 19. Z hlediska sledování nákladů a jejich podílu na ceně jsou pro společnost důležité řady proměnných a stálých nákladů. Jejich řízením je možné zajistit hospodárnost a ekonomickou efektivnost, čímž je možné zajistit zvýšení zisku. [21]

Obr. č. 19: Kalkulační vzorec ceny tepelné energie pro Energetický regulační úřad

Č.ř.	Položka	Kč
1.	Proměnné náklady	
1.1	Palivo	
1.2	Nákup tepelné energie	
1.3	Elektrická energie	
1.4	Technologická voda	
1.5	Ostatní proměnné náklady	
2.	Stálé náklady	
2.1	Mzdy a pojištění	
2.2	Opravy a údržba	
2.3	Odpisy	
2.4	Nájemné	
2.5	Leasing	
2.6	Zákonné rezervy	
2.7	Výrobní režie	
2.8	Správní režie	
2.9	Úroky z úvěru	
2.10	Ostatní stálé náklady	
3.	Zisk	
Stálé náklady a zisk celkem		
Celkem náklady a zisk		
Množství tepelné energie (GJ)		
Cena bez DPH (Kč/GJ)		
Cena včetně DPH Kč/GJ)		

Zdroj: Interní zdroj společnosti, 2012 [21]

Kromě vzorce odpovídajícího požadavkům Energetického úřadu na kalkulaci ceny tvoří společnost i kalkulační vzorce pro odběratele tepelné energie (obr. č.20). Tato kalkulace je poskytována pouze na vyžádání, ve své podstatě je pouze formální úpravou kalkulace pro Energetický regulační úřad a její smyslem je poskytnout odběratelům informace o předběžné ceně tepelné energie. Je sestavována pouze v rámci předběžných kalkulací a na základě jejího výpočtu je odběratelům tepla oznámena cena na další rok. [21]

Obr. č. 20. Kalkulační vzorce tepelné energie pro odběratele

Č.ř.	Položka	Kč viz Kalkulační vzorec pro ERÚ
1	Energetické palivo a nákup tepla	1.1+1.2
2	Ostatní proměnné náklady	1.3+1.4.+1.5
3	Proměnné náklady	ř. 1+ ř. 2
4	Přímé mzdy	2.1
5	Odpisy, opravy, údržba	2.2+2.3
6	Ostatní přímé a nepřímé náklady	2.4+2.5+2.6+2.7+2.8+2.9+2.10
7	Stálé náklady	ř. 4+ ř. 5 + ř. 6
8	Úplné vlastní náklady na výrobu tepla	ř. 3 + ř. 7
9	Množství tepelné energie (GJ)	
10	Cena tepelné energie bez DPH (Kč/GJ)	
11	DPH (Kč/GJ)	
12	Cena tepelné energie celkem (Kč/GJ)	

Zdroj: Interní zdroj společnosti, 2012 [21]

Při bližším pohledu na celý postup kalkulace a oba kalkulační vzorce je zřetelně vidět, že ve své podstatě vycházejí z metody kalkulace přírážkovou metodou. Jsou kalkulovány přímé náklady, fixní náklady, určeny rozvrhové základy pro výrobní a správní režii, která jsou na jejich základě vypočteny a v závěru jsou stanoveny celkové náklady a zjištěna cena. [21]

7.3 Předběžná a výsledná kalkulace

Jak již bylo uvedeno v obecných informacích pro sestavení kalkulace, společnost musí sestavovat předběžnou a výslednou kalkulaci ceny tepla. Povinnost obou režii vychází z cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu.

Při sestavování předběžné kalkulace je výchozím pokladem finanční plán společnosti, jehož součástí je plán prodeje tepla pro dané kalkulované období, případně jeho návrh. Z finančního plánu jsou vyloučeny ekonomicky neoprávněné náklady. Plánované náklady obsažené v kalkulaci jsou vypočteny jako poměr skutečných nákladů a nákladů plánovaných. Zjištěné položky jsou dosazeny do kalkulačního vzorce a je stanovena předběžná cena. Jak již bylo uvedeno výše, předběžná kalkulace v upravené formě je předkládá odběratelům tepla. Kalkulace je sestavována v listopadu a je během šesti a devíti měsíců je vyhodnocována. Pokud během daného roku dojde ke změně ceny paliv, sestaví společnost novou kalkulaci.

Výsledná kalkulace se provádí po roční závěrečné na základě auditovaných výsledků. Jsou již známy výše skutečných nákladů zaznamenávaných v účetnictví společnosti, a výše skutečných výkonů. Skutečné náklady jsou sníženy o neoprávněné náklady a hodnoty jsou dosazeny do kalkulačního vzorce, na jehož základě je vypočtena skutečná, výsledná, cena tepelné energie. Výsledná kalkulace se sestavuje v březnu následujícího roku. Součástí výsledné kalkulace je i srovnání jejích hodnot s předběžnou kalkulací, probíhá také analýza odchylek, vysvětlení a doložení významných rozdílů. Pokud by náklady výsledné kalkulace byly výrazně nižší než plánované a byl by překročen průměrný zisk, je společnost povinna přeplatek odběratelům vrátit.[21]

Obě kalkulace jsou sestavovány controllingem společnosti, které rovněž sleduje jejich vývoj a provádí srovnání a analýza odchylek.

8 Zhodnocení controllingových aktivit podniku a návrh zlepšení

V předcházejících kapitolách byla provedena analýza controllingu ve společnosti Plzeňská energetika a.s., analyzovány náklady vznikající ve společnosti a popsán postup, kterým jsou ve společnosti prováděny kalkulace. Na základě těchto informací zhodnotím controllingové aktivity a navrhnou možná zlepšení.

8.1 Controlling společnosti

Z provedené analýzy controllingových aktivit soudím, že controlling ve společnosti naplňuje úlohy, které byly definované v teoretické části práce. Těmito úlohami jsou:

- plánování a kontrola,
- zásobování informacemi,
- podpora managementu při rozhodování.

Plánování a kontrola probíhá prostřednictvím sestavováním plánů a měsíčních reportů, které jsou zaměřeny na výnosy a náklady společnosti. Na každý měsíc je vytvořen plán jednotlivých složek nákladů a výnosů rozdělených podle významnosti, jehož prostřednictvím je možné výši položek ovlivňovat. Po uplynutí daného období, kdy jsou k dispozici skutečné údaje, dochází ke srovnání plánovaných a reálných hodnot. V případě vzniku rozdílů jsou controllingem jednotlivé odchylky analyzovány, jsou zjištěny jejich příčiny a probíhá jejich vysvětlení. Další aktivitou, která naplňuje tuto úlohu, je provádění kalkulací, kdy jsou sestavovány předběžné a výsledné kalkulace a rovněž dochází k jejich porovnávání a probíhá analýzy a objasnění odchylek. Plánování je také tvořeno tvorbou finančních plánů.

Úloha spočívající v zásobování informacemi a podporou managementu při rozhodování je controllingem společnosti naplňována pomocí již uvedených plánů a na jejich základě zpracovaných zpráv, které vyhodnocují měsíční výsledky a odchylky, a také prostřednictvím sledování nákladovosti jednotlivých hospodářských středisek. Management je tudíž informován o vývoji výsledků společnosti a rovněž získává informace, které mu slouží pro sestavování operativních a strategických plánů a pro rozhodování. Rovněž finanční plán sestavovaný controllingem poskytuje informace nutné pro rozhodování, zejména v oblasti investičního rozvoje společnosti.

Na základě provedené analýzy a dosažených výsledků jsem došla k závěru, že controllingový útvar plní aktivity, které plně nesouvisejí s jeho podstatou. Pracovníci controllingu věnují velké množství času reportování a vykazování, což jim neumožňuje věnovat potřebný čas pro klíčové aktivity, kterými jsou sledování nákladovosti jednotlivých procesů a výkonů a vývoje nákladů. Z tohoto důvodu bych navrhovala zaměstnat dalšího pracovníka, čímž by došlo k přerozdělení úkolů, které pracovníci plní. Vedoucí by měl více času na klíčové činnosti, ale současně by nedošlo k neplnění dřívější úloh.

Náklady, které by společnosti vznikly v souvislosti se zaměstnáním dalšího pracovníka, který by byl zařazen do controllingové útvaru jako referent, jsou uvedeny v tabulce č. 3.

Tab. č. 3 Náklady referenta controlling

Položky	Měsíční náklady	Roční náklady
Mzda	22 000	264000
Náklady na sociální zabezpečení	7580	90960
Sociální náklady	700	8400
Celkem	30 280	363 360

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Hrubá mzda referenta controllingu by měsíčně činila 22 000 Kč. Náklady na sociální zabezpečení představují zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnavatelem ve výši 34 % z hrubé mzdy a příspěvek na penzijní připojištění činící měsíčně 1500 Kč. V sociálních nákladech je zahrnut příspěvek na stravné. Celkové roční náklady nového pracovníka controllingu činní 363 360 Kč. Protože se nejedná o vedoucího pracovníka, není nutné, aby obdržel služební automobil ani notebook. Tyto náklady na pracovníka jsou tudíž konečné.

Po zaměstnání referenta by controllingové oddělení zaměstnávalo tři pracovníky, vedoucího controllingové oddělení, který je přímo podřízen finančnímu řediteli a dva referenty controllingu. S přijetím referenta by bylo nutné upravit rozdělení pracovních činností mezi jednotlivé zaměstnance. Současná náplň práce vedoucího a referenta je zobrazena v tabulce č. 4

Tab. č. 4: Náplň práce pracovníků controllingového oddělení

Vedoucí controllingu	Referent
<ul style="list-style-type: none"> • Sestavování měsíční zprávy, vyhodnocování měsíčních výsledků a odchylek od plánu. • Měsíční report, tvorba forecastu. • Tvorba finančního plánu společnosti. • Kalkulace cen. • Sledování nákladů středisek. • Sestavení přílohy k účetní závěrce podle CAS • Výpočet daně z příjmu a sestavení daňového přiznání. • Ekologická daň. • Spolupráce při konsolidovaných závěrkách. • Jednání a komunikace s auditory, bankami. • Řízení útvaru controllingu a financování. 	<ul style="list-style-type: none"> • Vypracování statistických výkazů pro ČSÚ a MPO • Příprava podkladů pro sestavení měsíční zprávy. • Příprava podkladů pro tvorbu finančního plánu společnosti. • Finanční analýza. • Kalkulace cen. • Sledování nákladů středisek. • Sestavení přílohy k účetní závěrce podle českých účetních standardů a IFRS.

Zdroj: Interní zdroj společnost, 2012 [21]

Z tabulky je patrné již výše uvedené, že náplní práce zaměstnanců controllingu je velké množství činností, z nich některé s controllingem přímo nesouvisejí. Po zaměstnání druhé referenta by došlo k delegování některých úkolů vedoucího na referenta s vyšším množstvím zkušeností, který by se tímto stal zástupcem vedoucího. Úpravu náplně práce je možné sledovat v tabulce č. 5.

Tab. č. 5. Upravená náplň práce zaměstnanců controllingového oddělení

Vedoucí controllingu	Zástupce vedoucího	Referent
<ul style="list-style-type: none"> • Sestavování měsíční zprávy, vyhodnocování měsíčních výsledků a odchylek od plánu. • Měsíční report, tvorba forecastu. • Tvorba finančního plánu společnosti. • Kalkulace cen. • Sledování nákladů středisek a procesů • Řízení útvaru controllingu a financování • reportování do skupiny 	<ul style="list-style-type: none"> • Kalkulace cen. • Sestavení přílohy k účetní závěrce podle českých účetních standardů a IFRS. • Výpočet daně z příjmu a sestavení daňového přiznání. • Spolupráce při konsolidovaných závěrkách. • Ekologická daň • Jednání a komunikace s auditory, bankami 	<ul style="list-style-type: none"> • Vypracování statistických výkazů pro ČSÚ a MPO • Příprava podkladů pro sestavení měsíční zprávy. • Příprava podkladů pro tvorbu finančního plánu společnosti • Finanční analýza.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

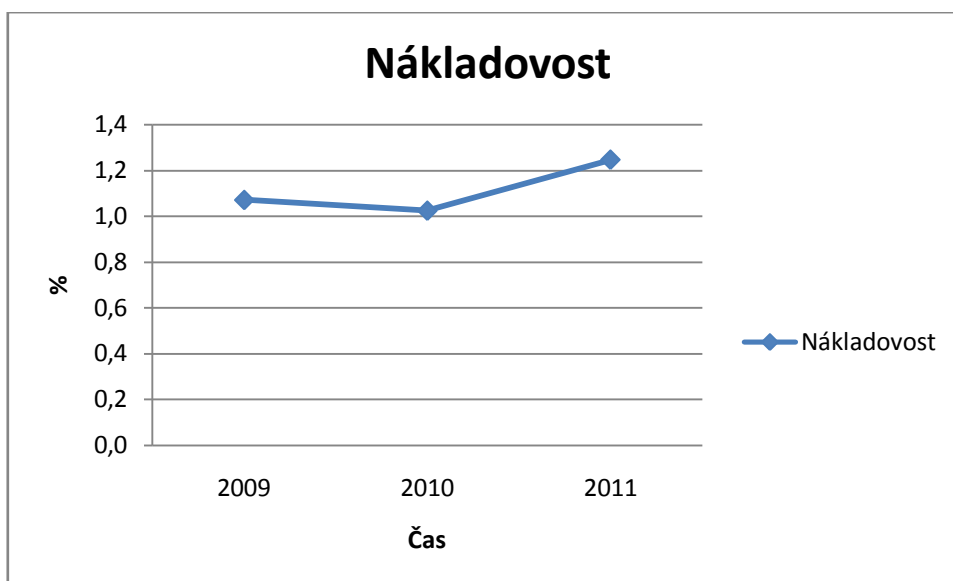
Při provádění analýzy nákladů, již považuji také za jeden z controllingových úkolů, jsem zjistila, že největšími položkami v nákladech jsou výkonová spotřeba, osobní náklady a část provozních nákladů představovaná spotřebou emisních povolenek. Veškeré tyto nákladové skupiny jsou controllingovým útvarem podrobně sledovány v měsíčních reportech a zprávách.

Pracovníkům controllingu společnosti bych navrhla počítat v souvislosti s řízením nákladů, jejich hospodárnosti a sledováním nákladovosti procesů, ukazatel nákladovosti. Ukazatel vyjadřuje poměr zatížení výnosů náklady. Význam má pro manažery a controlling. Nepatří mezi běžné ukazatele finanční analýzy. Ukazatel by bylo možné počítat za celý podnik, větší využití spatřuji v jeho výpočtu pro jednotlivá hospodářská střediska. Poměr nákladů střediska k jeho výkonům by umožnil sledovat jeho hospodárnost. Také by bylo možné vypočítat ukazatel nákladovosti pro jednotlivé produkty společnosti. V případě ukazatele je snaha o jeho snižování. Ukazatel nákladovosti vyjadřuje poměr nákladů k celkovým tržbám.

$$\text{Nákladovost} = \frac{\text{Celkové náklady}}{\text{Celkové tržby(výkony)}}$$

Vývoj ukazatele nákladnosti v období 2009 až 2011 znázorňuje graf č.7. Z grafu je patrné, že ukazatel vychází vysoký, v roce 2011 je poměr nákladů a tržeb 1,2, což je způsobeno poklesem tržeb a mírným nárůstem nákladů. Vysokou hodnotu ukazatele způsobují také ekonomické neoprávněné náklady, které nejsou součástí ceny produktů, protože nevstupují do kalkulace. Pokud by byl ukazatel počítán pro jednotlivé produkty společnosti, hodnoty za rok 2011 by činily pro teplo poměr 0,96 a pro elektřinu 0,72. Nízká hodnota potvrzuje uvedený předpoklad, že celkové tržby společnosti jsou zatíženy ekonomicky neoprávněnými náklady.

Graf. č. 7: Vývoj ukazatele nákladovosti v období 2009 – 2011



Zdroj: Vlastní zpracování, 2012

Při celkovém hodnocení controllingu ve společnosti musím konstatovat, že naplňuje úlohy definované v teoretické části, podporuje řízení společnosti a poskytuje veškeré potřebné informace. Dle mého názoru probíhá controlling ve společnosti efektivně, ačkoliv by některým oblastem mohl být věnován větší důraz.

8.2 Podnikové kalkulace

Jak jsem již v práci mnohokrát uvedla, cena produktů společnosti podléhá regulaci a rovněž náklady, které do ní vstupují, jsou přesně definovány prostřednictvím cenových rozhodnutí Energetického regulačního úřadu. V rámci kalkulace tudíž nelze navrhnout zlepšení jejího výpočtu, neboť ten vychází z přesně definovaného kalkulačního vzorce.

Při zhodnocení celého postupu sestavení kalkulace je nutné zmínit, mimo definování oprávněných nákladů, že odpovídá druhu přírážkové kalkulaci uvedené v teoretické části práce. Náklady jsou v kalkulaci členěny na přímé a fixní. Rozvrhové základy má společnost již stanovena a na jejich základě dochází k výpočtu výrobní a správní režie.

Dle mého názoru, při výše uvedených omezeních, není možné dosáhnout v oblasti kalkulace nákladů zlepšení.

Závěr

Hlavním cílem této diplomové práce bylo provést analýzu současného stavu controllingu ve zvolené společnosti, kterou v práci představuje Plzeňská energetika a.s., zhodnotit controllingové aktivity a navrhnout případná možná zlepšení. Dílčí cíle práce představovalo definování controllingu jako nástroje podpory řízení, popsání nákladového controllingu se zaměřením na kalkulace a zhodnocení současné situace ve společnosti.

Práce byla rozdělena na teoretickou a praktickou část. Úkolem teoretické části bylo poskytnout potřebné poznatky pro provedení zhodnocení. Teoretická část vycházela z údajů získaných z odborné literatury. Její součástí bylo nejdříve definování pojmu controllingu, popsání jeho úloh a spojení s manažerským účetnictvím. Jako příklad controllingu nástroje pro podporu řízení byl blíže popsán reporting. Dále byl popsán pojem nákladů a jejich jednotlivé druhy a možná členění. Poslední kapitolou teoretické části bylo vymezení nákladových kalkulací.

V praktické části bylo provedeno přenesení teoretických poznatků do prostředí Plzeňské energetiky a.s. Společnost byla představena prostřednictvím základní údajů, organizační struktury, jejího historického vývoje a popisu výroby. Byla provedena SWOT analýza, která umožnila identifikovat slabé a silné stránky, příležitosti a hrozby. V rámci popisu stávajícího stavu ve společnosti byla provedena analýza účetního systému a controllingu společnosti. Za období 2009 až 2011 byl popsán vývoj nákladů, určeny a vymezeny skupiny nákladů, které se nejvíce podílejí na celku. V oblasti nákladů jsem také popsala, jak jsou náklady ve společnosti členěny, a které druhy nákladů do jednotlivých skupin spadají. Rovněž byl popsán postup, kterým jsou ve společnosti sestavovány kalkulace cen výrobků. Jako příklad, na kterém byly jednotlivé kroky prezentovány, byla zvolena kalkulace ceny tepla. Jak jsem již několikrát v práci uvedla cena tepelné energie je regulována zákonem a cenovými rozhodnutími. Společnost se musí řídit těmito dokumenty, což ovlivňuje rozhodování v rámci kalkulací i řízení nákladů. Součástí praktické části bylo také zhodnocení veškerých poznatků o průběhu controllingových aktivit, vývoji nákladů a sestavování kalkulací. Z mého pohledu controlling ve společnosti naplňuje úlohy uvedené v teoretické části. Controlling provádí plánování a kontrolu, rovněž identifikuje odchylky mezi skutečností a plánem, čímž poskytuje dostatek informací potřebných v manažerském rozhodování. Jako nedostatek jsem

shledala velkou vytíženost pracovníků controllingové oddělení, což jim brání v tom, aby věnovali dostatečnou pozornost aktivitám, které jsou pro controlling klíčové. Navrhla jsem přijmout dalšího pracovníka a přerozdělení jednotlivých úkolů mezi veškeré pracovníky. V rámci sledování nákladů jsem podniku doporučila počítat ukazatel nákladovosti, jak za celý podnik, tak zejména za jednotlivá hospodářská střediska a jednotlivé druhy výkonů. V oblasti kalkulací není možné navrhnout žádné zlepšení, neboť jsou sestavovány na základě daných předpisů.

Závěrem si myslím, že veškeré cíle, které byly definovány v úvodu této práce, byly naplněny. Oblast controllingu a nákladů je velice široká, a tudíž při psaní práce jsem získala řadu nové poznatků. Rovněž jsem však využila i informace získané při studiu. V případě, že společnosti bude praktikovat uvedená zlepšení, mělo by dojít k zefektivnění controllingu ve společnosti.

Seznam použitých zdrojů

Tištěné zdroje

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, a.s. 2011. ISBN 978-80-251-2831-2
- [2] ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. Praha: ASPI a.s., 2004. ISBN 80-7357-035-1
- [3] FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER Jaroslav. *Nákladové účetnictví*. Praha: Oeconomia, 2004. ISBN 80-245-0746-3
- [4] FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting*. Praha: Grada Publishing, 2001. ISBN 80-247-0066-2
- [5] FREIBERG, František. *Finanční controlling*. Praha: Management Press Ringier ČR, 1996, ISBN 80-85943-03-4
- [6] HORVÁTH&PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2004, ISBN 80-7259-002-2
- [7] KOTLER, Phillip. *Moderní marketing*, 4. evropské vydání. Praha: Grada Publishing a.s., 2007. ISBN 978-80-247-1545-2
- [8] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press 2010. ISBN 978-80-7261-217-8
- [9] MANN, Rudolf., MAYER, Elmar. *Controlling*. Praha: Průmysl a obchod, 1992, ISBN 80-85603-20-9
- [10] MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2007. ISBN 978-80-7380-049-9
- [11] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009. ISBN 978-80-247-2974-9
- [12] PRIEBLER, Peter, R. *Controlling*. München: R. Oldenburg, 1994. ISBN 34-862-2814-5
- [13] REICHMAN, Thomas. *Controlling*. Berlin: Helferich Scientific Information GmbH 1997. ISBN 9783540627227
- [14] SYNEK, Miroslav, a kol. *Manažerská ekonomika*, 5. vydání. Praha: Grada Publishing a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1

[15] SYNEK, Miroslav, a kol. *Podniková ekonomika*, 3. vydání. Praha: C.H.Beck a.s., 2002. ISBN 80-7179-736-7

[16] ŠOLJAKOVÁ, Libuše, FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2010. ISBN 978-80-247-2759-2

[17] VOLLMUTH, Hilmar, J. *Controlling – nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 1999. ISBN 80-85235-54-4

[18] VOLLMUTH, Hilmar, J. *Nástroj controllingu do A do Z*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2004. ISBN 80-7259-032-4

Internetové zdroje

[19] *Historický vývoj Plzeňské energetiky a.s.* [online] [citace 20.1.2012], Dostupné z: <http://www.pe.cz/o-spolecnosti/historicky-vyvoj.htm>

[20] *Rozdělení podpůrných služeb* www.ceps.cz [online], Dostupné z: <http://www.ceps.cz/CZE/Data/Jak-seobstaravaji-PpS/Documents/2012.png>

Ostatní zdroje

[21] Interní zdroje společnosti

[22] Výroční zprávy společnosti 2009 až 2011, poskytnuty společností Plzeňská energetika a.s.

Seznam obrázků, grafů a tabulek

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Úlohy controllingu

Obr. č. 2: Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Obr. č. 3: Celkové variabilní náklady (proporcionální)

Obr. č. 4: Jednotkové variabilní náklady

Obr. č. 5: Závislost různých forem variabilních nákladů na změnách objemu výkonů

Obr. č. 6: Celkové fixní náklady

Obr. č. 7: Jednotkové fixní náklady

Obr. č. 8: Typový kalkulační vzorec

Obr. č. 9: Retrogradní kalkulační vzorec

Obr. č. 10: Kalkulace variabilních nákladů

Obr. č. 11: Alokace podle aktivit

Obr. č. 12: Možný kalkulační vzorec dynamické kalkulace

Obr. č. 13: Stanovení cílových nákladů

Obr. č. 14: Schéma metody Target costing

Obr. č. 15: Životní cyklus produktu

Obr. č. 16: Organizační schéma Plzeňská energetika a.s.

Obr. č. 17: Postavení společnosti na trhu s podpůrnými službami

Obr. č. 18: Sledované odchytky

Obr. č. 19: Kalkulační vzorec ceny tepelné energie pro Energetický regulační úřad

Obr. č. 20: Kalkulační vzorec ceny tepelné energie pro odběratele

Seznam grafů

Graf č. 1: Vývoj nákladů a výnosů za období 2009 - 2011

Graf č. 2: Složení výkonových nákladů

Graf č. 3: Složení zaměstnanců podle pozic

Graf č. 4: Složení personálních nákladů v období 2009 až 2011

Graf č. 5: Porovnání nákladů na spotřebu povolenek s výnosy ze zúčtovaných dotací

Graf č. 6: Poměr oprávněných a neoprávněných nákladů na celkových nákladech

Graf. č. 7: Vývoj ukazatele nákladovosti v období 2009 – 2011

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Vertikální analýza nákladů

Tab. č. 2: Horizontální analýza nákladů

Tab. č. 3 Náklady referenta controlling

Tab. č. 4: Náplň práce pracovníků controllingového oddělení

Tab. č. 5. Upravená náplň práce zaměstnanců controllingového oddělení

Seznam příloh

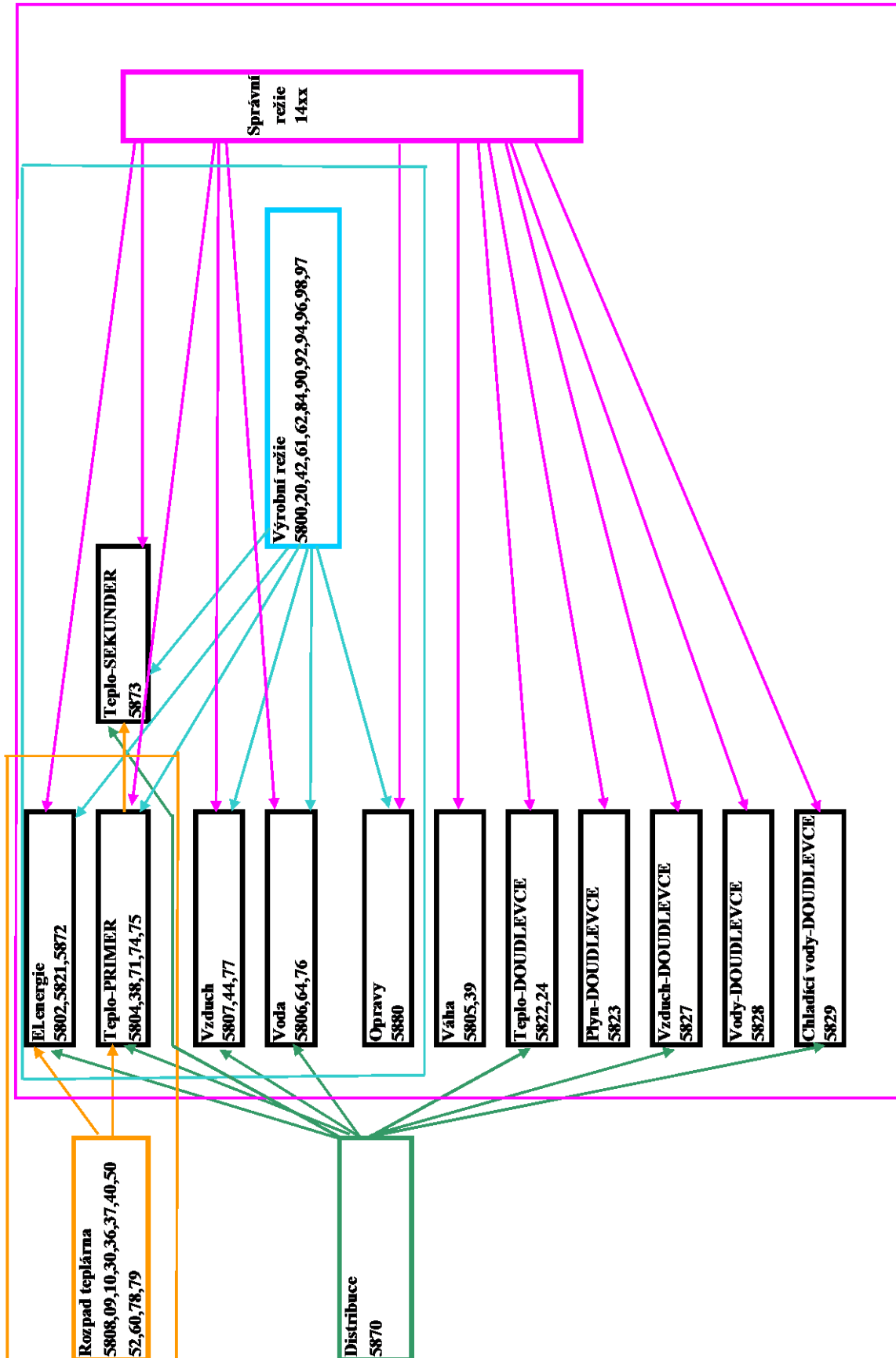
Příloha A: Schéma dělení ekonomicky oprávněných nákladů ve společnosti

Příloha B: Seznam nákladových středisek ve společnosti

Příloha C: Výkazy zisku a ztráty (2009, 2010, 2011)

Příloha D: Abstrakt

Příloha A: Schéma dělení ekonomicky oprávněných nákladů ve společnosti



Příloha B: Seznam nákladových středisek ve společnosti

Nákladové středisko	Složky společnosti
1400	Generální ředitel společnosti a jeho útvary
1412	Reprostředisko a pošta
1416	Kantýna b. 123
1418	Školící středisko Hamry
1420	Organizace a legislativa
1425	Informační technologie
1426	Doudlevice
1430	Obchodní úsek
1450	Finanční úsek
1452	Účetnictví
1454	Logistika
1456	Sklady
1458	Výdejna nářadí
1460	Řízení lidských zdrojů
1462	Financování
1464	Řízení vnitřní ekonomiky
1466	Strategické suroviny
1490	OS KOVO
5800	Výrobní úsek
5802	Hospodářské středisko elektřina
5804	Hospodářské středisko teplo
5806	Hospodářské středisko voda
5805	Hospodářské středisko Váha
5807	Hospodářské středisko vzduch
5808	Hospodářské středisko zemní plyn čistý
5809	Hospodářské středisko zemní plyn směsný
5810	Výroba
5821	Distribuce - elektřina Doudlevice
5822	Distribuce - horkovod Doudlevice
5823	Distribuce - plyn čistý Doudlevice
5824	Distribuce - teplovod - Doudlevice
5827	Výroba a distribuce - vzduch Doudlevice
5828	Distribuce - voda Doudlevice
5829	Distribuce - chladící voda Doudlevice
5830	Kotelna a odpopílkování
5836	Odsiřování
5837	Míchací centrum
5839	Váha
5838	Kotle K5, K6
5840	Strojovna
5842	Paroplyn
5844	Kompresorka
5850	Zauhlování a odškvárování
5852	Sklad paliv
5860	Laboratoř a chemická úpravna vody
5861	Ústřední čistící stanice
5864	Vodárna Radčice
5870	Distribuce energií
5871	Plynová kotelna VS
5872	Distribuce - elektřina

5873	Distribuce teplovody
5874	Distribuce - parovody
5875	Distribuce - horkovody
5876	Distribuce - voda
5877	Distribuce - vzduch
5878	Distribuce - zemní plyn čistý
5879	Distribuce - zemní plyn směsný
5880	Údržba
5884	Metrologie
5890	Technické služby
5892	Technická kancelář
5894	Technická příprava
5896	Správa majetku
5897	Úklidové služby
5898	Ekologie
5902	Hospodářské středisko Motorgenerátory
5910	Motorgenerátory

Příloha C: Výkazy zisku a ztráty (2009 až 2011)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
k 31.12.2009

Pizeňská energetika a.s.
IČ: 27411991

		Běžné účetní období
II.	Výkony	931 944
II. 1.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	930 548
3.	Aktivace	1 396
B.	Výkonová spotřeba	449 624
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	303 258
2.	Služby	146 366
+	Přidaná hodnota	482 320
C.	Osobní náklady	152 931
C. 1.	Mzdové náklady	112 066
2.	Odměny členům orgánů společn.a družstva	224
3.	Náklady na sociální zabezpečení	38 900
4.	Sociální náklady	1 741
D.	Daně a poplatky	6 853
E.	Odpisy dlouh.nehm.a hmotného majetku	241 232
III.	Tržby z prodeje dlouh.majetku a mater.	394 480
III. 1.	Tržby z prodeje dlouh.majetku	393 205
	z toho em.povolenky	386 049
2.	Tržby z prodeje materiálu	1 275
F.	Zúst.cena prodaného dl.majetku a mater.	183 822
F. 1.	Zúst.cena prodaného dl.majetku	171 255
	z toho em.povolenky	167 456
2.	Zúst.cena prodaného mater.	12 567
G.	Změna stavu rezerv a čas.rozl.provozn.nákladů	- 3 142
IV.	Ostatní provozní výnosy	248 424
	z toho em.povolenky	245 692
H.	Ostatní provozní náklady	298 794
	z toho em.povolenky	293 559
*	Provozní výsledek hospodaření	244 734
IX	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	436
L	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	7 582
X	Výnosové úroky	8 347
N	Nákladové úroky	55 953
XI	Ostatní finanční výnosy	1 672
O	Ostatní finanční náklady	2 687
*	Finanční výsledek hospodaření	55 767
S.	Daň z příjmů za běžnou činnost	26 512
1.	- splatná	37 665
2.	- odložená	- 11 153
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	162 455
***	Výsledek hospodaření za účetní období	162 455
	Výsledek hospodaření před zdaněním	188 967

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
k 31.12.2010

Pížeňská energetika a.s.
IČ: 274 11991

		Běžné účetní období	Minulé účetní období 2009
II.	Výkony	1 008 727	931 944
II. 1.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	1 008 727	930 548
3.	Aktivace	-	1 396
B.	Výkonová spotřeba	448 697	449 624
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	301 004	303 258
2.	Služby	147 693	146 366
+	Přidaná hodnota	560 030	482 320
C.	Osobní náklady	148 605	152 931
C. 1.	Mzdové náklady	108 926	112 066
2.	Odměny členům orgánů společn.a družstva	224	224
3.	Náklady na sociální zabezpečení	37 841	38 900
4.	Sociální náklady	1 614	1 741
D.	Daně a poplatky	4 878	6 853
E.	Odpisy dlouh.nehm.a hmotného majetku	168 661	241 232
III.	Tržby z prodeje dlouh.majetku a mater.	83 079	394 480
III. 1.	Tržby z prodeje dlouh.majetku	82 487	393 205
	z toho em.povolenky	82 260	386 049
2.	Tržby z prodeje materiálu	592	1 275
F.	Zúst.cena prodaného dl.majetku a mater.	1	183 822
F. 1.	Zúst.cena prodaného dl.majetku	1	171 255
	z toho em.povolenky	-	167 456
2.	Zúst.cena prodaného mater.	-	12 567
G.	Změna stavu rezerv a čas.rozl.provozn.nákladů	- 3 391	- 3 142
IV.	Ostatní provozní výnosy	231 329	248 424
	z toho em.povolenky	230 720	245 692
H.	Ostatní provozní náklady	245 318	298 794
	z toho em.povolenky	230 720	293 559
*	Provozní výsledek hospodaření	310 366	244 734
IX	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	38 666	436
L	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	1 186	7 582
X	Výnosové úroky	10 567	8 347
N	Nákladové úroky	46 161	55 953
XI	Ostatní finanční výnosy	2 896	1 672
O	Ostatní finanční náklady	11 598	2 687
*	Finanční výsledek hospodaření	6 816	55 767
S.	Daň z příjmů za běžnou činnost	48 034	26 512
1.	- splatná	48 794	37 665
2.	- odložená	- 760	- 11 153
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	255 516	162 455
***	Výsledek hospodaření za účetní období	255 516	162 455
	Výsledek hospodaření před zdaněním	303 550	188 967

		Běžné účetní období	Minulé účetní období 2010
II.	Výkony	771 791	1 008 727
II. 1.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	771 688	1 008 727
3.	Aktivace	103	-
B.	Výkonová spotřeba	434 182	448 697
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	293 730	301 004
2.	Služby	140 452	147 693
+	Přidaná hodnota	337 609	560 030
C.	Osobní náklady	144 678	148 605
C. 1.	Mzdové náklady	105 435	108 926
2.	Odměny členům orgánů společn.a družstva	225	224
3.	Náklady na sociální zabezpečení	37 090	37 841
4.	Sociální náklady	1 928	1 614
D.	Daně a poplatky	61 518	4 878
E.	Odpisy dlouh.nehm.a hmotného majetku	165 771	168 661
III.	Tržby z prodeje dlouh.majetku a mater.	172 650	83 079
III. 1.	Tržby z prodeje dlouh.majetku	172 296	82 487
	z toho em.povoleny	169 459	82 260
2.	Tržby z prodeje materiálu	354	592
F.	Zúst.cena prodaného dl.majetku a mater.	64 171	1
F. 1.	Zúst.cena prodaného dl.majetku	64 155	1
	z toho em.povoleny	63 693	-
2.	Zúst.cena prodaného mater.	16	-
G.	Změna stavu rezerv a čas.rozl.provozn.nákladů	- 77 187	- 3 391
IV.	Ostatní provozní výnosy	372 501	231 329
	z toho em.povoleny	371 805	230 720
H.	Ostatní provozní náklady	372 902	245 318
	z toho em.povoleny	371 805	230 720
*	Provozní výsledek hospodaření	150 907	310 366
IX	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	3 075	38 666
L	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	11 820	1 186
X	Výnosové úroky	3 295	10 567
N	Nákladové úroky	35 112	46 161
XI	Ostatní finanční výnosy	13 907	2 896
O	Ostatní finanční náklady	12 259	11 598
*	Finanční výsledek hospodaření	- 38 914	- 6 816
S.	Daň z příjmů za běžnou činnost	32 490	48 034
1.	- splatná	12 313	48 794
2.	- odložená	20 177	- 760
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	79 503	255 516
***	Výsledek hospodaření za účetní období	79 503	255 516
	Výsledek hospodaření před zdaněním	111 993	303 550

Příloha D: Abstrakt

ŠEFLOVÁ, J. *Nákladový controlling*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni s. 83, 2012

Klíčová slova: controlling, náklady, druhy nákladů, nákladové kalkulace

Předložená diplomová práce je zaměřena na controlling nákladů ve společnosti Plzeňská energetika a.s. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části se zabývá pojmem controllingu a jeho úlohami, definuje náklady a jejich jednotlivé druhy. Jako prostředek řízení nákladů jsou zvoleny nákladové kalkulace. V praktické části práce je společnost popsána, je provedena SWOT analýza a na základě poznatků získaných z teoretické části jsou analyzovány controllingové aktivity. V závěru je provedeno vyhodnocení controllingu společnosti a jsou prezentovány návrhy možných zlepšení.

Abstrakt

ŠEFLOVÁ, J. *Cost controlling*. Diploma thesis. Plzeň: Faculty of Economics ZČU v Plzni s. 83, 2012

Key words: controlling, costs, types of costs, cost calculation

The presented thesis is aimed at controlling the costs in the company Plzeňská energetika a.s. The thesis is divided into theoretical and practical part. The theoretical part deals with the concept of controlling and its tasks, and defines costs and their individual types. As a means of cost control, cost calculations have been selected. In the practical part of the thesis, the company has been described, a SWOT analysis has been conducted, and based on the findings obtained from the theoretical part, controlling activities have been analyzed. In conclusion, an evaluation of the company controlling has been performed, and suggestions for possible improvements have been presented.