

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Náklady a jejich řízení ve vybrané účetní jednotce

Vypracovala: Monika Löffelmannová

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2019

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

Jméno a příjmení: **Monika LÖFFELMANNOVÁ**
Osobní číslo: **E16152**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Náklady a jejich řízení ve vybrané účetní jednotce**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cílem práce je analýza řízení nákladů, jeho zhodnocení ve vybrané účetní jednotce a návrhy možných opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení nákladů v této účetní jednotce.

Rámcová osnova:

1. Úvod. Cíl práce.
2. Náklady a jejich členění.
3. Metody řízení nákladů.
4. Metodika.
4. Analýza nákladů v konkrétní účetní jednotce.
5. Zhodnocení řízení nákladů a návrhy možných optimalizačních variant.
7. Závěr.
 - a. Summary a keywords.
 - b. Seznam použitých zdrojů.
 - c. Seznam obrázků a tabulek.
 - d. Seznam příloh.
 - e. Přílohy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran formátu A4

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Drury, C. (2008). *Management and Cost accounting*. (7th Reed.). London, England: Cengage Learning.

Fibířová, J., Šoljaková, L., & WAGNER, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha, Czechia: ASPI.

Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha, Czechia: Management Press.

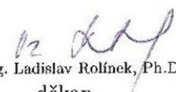
Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha, Czechia: Grada Publishing.

Staněk, V. (2003). *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha, Czechia: Grada Publishing.


Vedoucí bakalářské práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. února 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: 13. dubna 2019


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
270 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. února 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 12. dubna 2019

Monika Löffelmannová

Poděkování

Rád bych poděkovala vedoucí práce Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D. za odbornou pomoc při zpracování práce. Dále bych ráda poděkovala zaměstnancům Západočeského konzumního družstva za ochotu při poskytování informací.

Obsah

1	Úvod	9
2	Náklady a jejich členění	10
2.1	Náklady ve finančním účetnictví	11
2.1.1	Způsob vykazování nákladů ve výsledovce.....	12
2.1.2	Časové rozlišení nákladů a dohadné položky	12
2.1.3	Druhové členění nákladů	13
2.1.4	Členění nákladů na daňově uznatelné a daňově neuznatelné	14
2.2	Náklady v manažerském účetnictví	15
2.2.1	Pojetí nákladů	16
2.2.2	Členění nákladů podle druhů	17
2.2.3	Členění nákladů podle účelu	17
2.2.4	Kalkulační členění nákladů.....	18
2.2.5	Členění nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu výroby	18
2.2.6	Členění nákladů podle původu spotřebovaných vstupů	19
2.2.7	Členění nákladů podle podnikových funkcí	19
2.2.8	Členění nákladů podle rozhodování	19
2.3	Analýza nákladů pomocí ukazatelů finanční analýzy	20
2.3.1	Horizontální a vertikální analýza	20
2.3.2	Analýza poměrových ukazatelů.....	21
3	Metody řízení nákladů	23
3.1	Kalkulace nákladů	23
3.1.1	Alokace nákladů v kalkulaci	24
3.1.2	Struktura nákladů v kalkulaci	24
3.1.3	Kalkulační systém.....	26
3.1.4	Absorpční kalkulace	26
3.1.5	Neabsorpční kalkulace	27
3.1.6	Kalkulace na základě dílčích aktivit	27
3.2	Rozpočetnictví.....	28
3.2.1	Plánování nákladů	28
3.2.2	Systém rozpočetnictví.....	29
3.2.3	Rozpočty	29
3.2.4	Sestavení rozpočtů	30
3.2.5	Podnikový rozpočet	31
3.2.6	Kontrola rozpočtu	32
3.2.7	Analýza odchylek	32

4	Metodika.....	34
5	Charakteristika družstva	37
5.1	Historie družstva	37
5.2	Současnost družstva	38
5.3	Finanční charakteristika družstva.....	39
5.3.1	Rozvaha – vybrané položky.....	39
5.3.2	Výkaz zisku a ztráty – vybrané položky	40
5.3.3	Poměrové ukazatele	42
6	Analýza nákladů družstva.....	43
6.1	Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření.....	43
6.2	Vývoj nákladů	44
6.3	Struktura nákladů družstva.....	46
6.4	Evidence a členění nákladů.....	46
6.5	Útvary zabývající se náklady	47
6.6	Horizontální a vertikální analýza nákladů.....	47
6.6.1	Horizontální analýza nákladů	47
6.6.2	Vertikální analýza nákladů	48
6.7	Analýza poměrových ukazatelů	49
6.7.1	Ukazatele rentability	49
6.7.2	Ukazatele nákladovosti	50
7	Kalkulace nákladů	51
7.1	Kalkulace nákladů ve výrobě lahůdek a cukrářských produktů.....	51
7.1.1	Kalkulační vzorec	51
7.1.2	Příklad kalkulace nákladů produktů studené kuchyně a cukrárny.....	52
7.1.3	Analýza bodu zvratu kalkulovaných produktů	53
7.2	Kalkulace nákladů vnitropodnikové dopravy	54
7.3	Kalkulace nákladů vnitropodnikové údržby	55
8	Rozpočetnictví.....	56
8.1	Analýza odchylek plánovaných a skutečných nákladů	57
8.1.1	Odchylky nákladů v roce 2015	58
8.1.2	Odchylky nákladů v roce 2016	58
8.1.3	Odchylky nákladů v roce 2017	59
8.2	Analýza odchylek nákladů výkonové spotřeby.....	60
8.3	Analýza odchylek osobních nákladů.....	61
8.4	Analýza odchylek spotřeby elektrické energie	62
9	Zhodnocení, návrhy a doporučení	63
9.1	Ukazatele výkonosti družstva	63

9.1.1	Ukazatele z finančního hlediska	64
9.1.2	Ukazatele z interního hlediska	65
9.1.3	Ukazatele ve vztahu k počtu zaměstnanců	65
9.2	Kalkulační systém	66
9.3	Rozpočtový systém	67
9.4	Ostatní zhodnocení nákladů	67
10	Závěr	69
11	Summary	71
	Seznam použité literatury	72
	Seznam grafů	74
	Seznam tabulek	74
	Seznam příloh	75
	Přílohy	76

1 Úvod

Za základní cíl podniku je včetně zisku považována maximalizace tržní hodnoty podniku. K tomu jsou potřeba dvě věci – stálá finanční rovnováha a trvalý vysoký výsledek hospodaření, který vzniká rozdílem výnosů a nákladů. Možnou cestou pro dosažení vysokého výsledku hospodaření je správně řídit náklady, které jsou nedílnou součástí všech podniků a pomocí různých nástrojů je můžeme měřit, evidovat a plánovat. Řízení nákladů zahrnuje veškeré činnosti podniku, jejichž cílem je zlepšování efektivnosti a výkonnosti podnikových procesů a podniku jako celku. Nejde jen o redukci nákladů, ale o celkové zvyšování efektivnosti podniku.

Cílem této bakalářské práce je analýza řízení nákladů, jeho zhodnocení ve vybrané účetní jednotce a návrhy možných opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení nákladů v této účetní jednotce.

V teoretické části mé bakalářské práce se zaměřuji na shrnutí teoretických poznatků z literárních pramenů zabývajících se náklady, jejich klasifikací a pojetím ve finančním a manažerském účetnictví. Dále se zabývám metodami řízení těchto nákladů a jsou popsány jejich nástroje, jako jsou kalkulace a rozpočetnictví.

Praktická část je věnována analýze nákladů v Západočeském konzumním družstvu Sušice. Nejprve je družstvo představeno, včetně předmětu činnosti podnikání, historie družstva a jeho současného postavení na trhu. Východiskem pro analýzu nákladů jsou data z účetní závěrky, kalkulace a finanční plány od roku 2014 do roku 2017. Tyto podklady slouží k rozdělení nákladů družstva, ke zhodnocení vztahu nákladů k výnosům a hlavně ke zhodnocení vývoje nákladů během daných let. V oblasti řízení nákladů se zabývám tím, jak družstvo provádí kalkulaci nákladů a jak je uspořádán systém rozpočetnictví. Finanční plány na jednotlivé roky jsou pak porovnány se skutečností.

Výsledkem praktické části jsou návrhy a doporučení na zefektivnění stávajícího modelu řízení nákladů, které povedou ke zlepšení finanční stránky podniku.

2 Náklady a jejich členění

Na úvod je důležité poznamenat, že náklady a výnosy spolu souvisejí, a proto je od sebe nelze oddělit. Spolu s výnosy a výsledkem hospodaření patří k nejdůležitějším ukazatelům hospodaření podniku, a proto jsou předmětem každodenního zájmu manažerů. Výnos je peněžním vyjádřením výsledků hospodaření podniku, náklad je peněžním vyjádřením spotřeby podniku (Synek, 2011) (Scholleová, 2017).

Náklady podniku charakterizujeme jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku. Tvoří je běžné provozní náklady, odpisy, ostatní provozní náklady, finanční náklady a mimořádné náklady. Náklady je třeba odlišovat od výdajů. Náklady představují spotřebované výrobní činitele, výdaje souvisejí s peněžním tokem (Synek, 2006) (Synek, 2011) (Němec, 1998).

Přehled o těchto položkách podává Výkaz zisků a ztrát, jehož přesná forma a obsah jsou stanoveny Ministerstvem financí ČR. Výkaz zisků a ztrát sleduje výsledky hospodaření podniku - výnosy a náklady vztahující se k určitému období, obvykle to bývá kalendářní rok. Je spíše znám pod lidovým názvem výsledovka (Synek, 2011) (Scholleová, 2017).

Členěním nákladů se v podniku zabývá management, jehož úkolem je náklady podrobně rozčlenit podle různých hledisek a tím lépe řídit, usměrňovat a zvyšovat hospodárnost celého podniku. Existuje mnoho způsobů jejich členění, ale každé musí být účelové. Právě pro úspěšné řízení nákladů je potřeba jejich rozčlenění do stejnorodých skupin (Synek, 2011) (Král, 2010).

V podniku náklady členíme podle:

- druhů,
- účelu,
- kalkulační náklady,
- závislosti nákladů na změnách objemu výroby,
- původu spotřebovaných vstupů,
- podnikových funkcí,
- podle rozhodování.

2.1 Náklady ve finančním účetnictví

Finanční účetnictví sleduje informace za podnik jako celek a je určeno pro externí uživatele jako např. daňové orgány, banky apod. Je upravováno závaznými normami, např. Zákon o účetnictví. Náklady jsou vymezeny jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (Synek, 2011) (Král, 2010).

Podle IAS jsou náklady snížením ekonomického prospěchu během účetního období, a to jednak ve formě snížení (úbytku, spotřeby) aktiv, jednak ve formě zvýšení dluhů. Obojí ústí v konečném důsledku do snížení vlastního kapitálu. Definice IAS zahrnuje náklady, které vznikají v souvislosti s obvyklými provozními a finančními transakcemi (např. spotřeba materiálu, mzdy, odpisy aj.), právě tak jako náklady zvané losses vyjadřující újmy a ztráty, které mohou vyplývat jak z mimořádných událostí nebo z běžné činnosti podniku. Náklady i losses jsou náklady, které ovlivňují výsledek hospodaření v běžném období (Kovanicová, 1997) (Dvořáková, 2017).

Náklad je spojen s úbytkem peněz, se vznikem závazku a s úbytkem nepeněžního aktiva. Například pokud si podnik pronajme provozní prostory, je vypočtené nájemné nákladem hrazeným v hotovosti (úbytkem peněz) nebo v budoucnu (vzniká závazek). Příkladem nákladu ve formě úbytku nepeněžního aktiva jsou odpisy dlouhodobého majetku. Náklad je uznán jako položka patřící do výsledovky tehdy, jestliže lze spolehlivě změřit (Landa, 2008).

Tyto definice jsou zdánlivě bezproblémové, avšak do toho okamžiku, dokud si neuvědomíme některé typické účetní operace, například podnik koupil stroj a bude ho v několika příštích letech využívat, nebo podnik nakoupil zásoby zboží, ale toto zboží nebylo dosud prodáno. Tyto operace by měly být uznány jako položky nákladové, ale ve skutečnosti nemohou být takto posuzovány, neboť se účtování musí řídit zásadami účtování výnosů a nákladů, a to zejména:

- skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, je nutné účtovat do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí;
- v účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami, přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí (Landa, 2008).

2.1.1 Způsob vykazování nákladů ve výsledovce

Náklad je uznáván jako prvek výsledovky na principu provázanosti spotřeby aktiv či vzniku závazku s výnosem. Vychází se zde ze skutečnosti, že určitá transakce či událost vyvolá jí odpovídající výnos i náklad. Výsledovku je možné sestavovat jako účetní výkaz – výkaz zisku a ztráty ve dvojí formě v závislosti na typu sledování výnosů a nákladů, a to podle:

- a) druhového třídění výnosů a nákladů - toto členění odpovídá peněžně vyjádřené struktuře primárních ekonomických zdrojů, vstupujících do hospodářské činnosti podniku. Příkladem členění nákladů jsou:
 - spotřeba materiálu a energie, náklady na prodané zboží;
 - náklady odpovídající spotřebě a použití prací a služeb externích subjektů (dopravné, opravy a udržování);
 - mzdové náklady, náklady na pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, ostatní osobní náklady apod.;
 - odpisy dlouhodobé majetku atd.
- b) účelového třídění výnosů a nákladů – sleduje jejich vztah k vlastní příčině vzniku nákladů, jejich objektům a nositelům. Uplatňuje se zejména členění na náklady jednicové a režijní. Příkladem členění jsou náklady prodeje, odbytové náklady a správní režie (Landa, 2008).

2.1.2 Časové rozlišení nákladů a dohadné položky

Časové rozlišení je důležitým nástrojem účetnictví, který slouží k dodržení věcné a časové souvislosti, a používá se pro přiřazení nákladů obdobím. Tyto účetní operace se používají v případech, kdy je znám účel vynaložené částky, částka a období, ke kterému se částka vztahuje, a tyto podmínky jsou splněny současně. Dohadné účty se používají v případech, kdy je znám účel vynaložené částky, období, ke kterému se částka vztahuje, ale není známa přesná částka dané operace. Pro tyto operace jsou používány následující účty:

- 381 – náklady příštích období,
- 382 – komplexní náklady příštích období,
- 383 – výdaje příštích období,
- 384 – výnosy příštích období,
- 385 – příjmy příštích období,

- 388 – dohadné účty aktivní,
- 389 – dohadné účty pasivní (Landa, 2008) (Malacha, 2018).

2.1.3 Druhé členění nákladů

Náklady se v účetní praxi zachycují na účtech zařazených do páté účtové třídy, a členění se zejména ve vztahu k druhu spotřebovaných vstupů. Směrná účtová osnova v současné době obsahuje tyto účtové skupiny:

50 Spotřebované nákupy

V této účtové skupině se zachycují náklady vznikající ze spotřeby či prodeje nakupovaných produktů: prodané zboží, spotřebovaný materiál, spotřeba energie, spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek (Landa, 2008).

51 Služby

V této účtové skupině se zachycují zejména náklady na opravy a udržování, náklady na reprezentaci, nájemné, cestovné a náklady na pořízení drobného nehmotného majetku (Landa, 2008).

52 Osobní náklady

Tato skupina obsahuje mzdové náklady, příjmy společníků a členů družstva, odměny orgánům společnosti a družstva, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociální náklady zákonné i ostatní (Landa, 2008).

53 Daně a poplatky

Tato skupina obsahuje všechny daně a poplatky účtované účetní jednotkou jako náklady. Nepatří sem daně z příjmu (Landa, 2008).

54 Jiné provozní náklady

Tato účtová skupina obsahuje zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku, pořizovací cenu prodaného materiálu, smluvní pokuty a úroky z prodlení, poskytnuté dary, ostatní pokuty a penále, odpisy pohledávek, pojistné v provozní činnosti, inventarizační rozdíly a škody v provozní oblasti a mimořádné provozní náklady (Landa, 2008).

55 Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

V této účtové skupině se zachycují zejména odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období (Landa, 2008).

56 Finanční náklady

V této účtové skupině se zachycují například u dluhopisů rozdíl mezi pořizovací cenou bez kupónu a jmenovitou hodnotou ve věcné a časové souvislosti. Dále sem patří úroky a ostatní finanční náklady, jako jsou bankovní výlohy, kursové ztráty, manka, schodky a škody na finančním majetku (Landa, 2008).

57 Rezervy a opravné položky finančních nákladů

V této účtové skupině se zachycuje změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti, mohou mít i zápornou hodnotu (Landa, 2008).

58 Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

V této účtové skupině se zachycuje změna stavu zásob (přírůstky a úbytky) vlastní činnosti – nedokončené výroby, polotovary, výrobků a zvířat. Přírůstek se zachycuje, jako zvýšení zásob na příslušný účet na stranu Dal a o úbytku se účtuje na stranu Má dáti (Jindrová, 2016).

59 Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmu

V této účtové skupině se zachycuje zejména zúčtování daně z příjmů (splatná, odložená) a vyúčtování dodatečných odvodů daně z příjmů, změna stavu rezervy na daň z příjmů a převod podílů na hospodářském výsledku (Landa, 2008).

2.1.4 Členění nákladů na daňově uznatelné a daňově neuznatelné

Daňový výsledek hospodaření vychází z účetního výsledku hospodaření, ale při jeho úpravě se musí řídit pravidly zákona o daních z příjmů. Základ daně snižují jen ty účetní náklady, které jsou vynakládány na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jedním z nezbytných kroků pro stanovení správného daňového výsledku je úprava účetního výsledku právě o nedaňové náklady. Úprava je u poplatníku vedoucí účetnictví záležitostí zpracování daňového přiznání. Daňově neuznatelným nákladům se věnuje zákon o daních z příjmů, který mezi ně řadí:

- cestovní náhrady nad zákonný limit;
- výdaje na reprezentaci (pohoštění, dary, občerstvení) – u darů sem nepatří propagační či reklamní předměty označené obchodní firmou;
- nepeněžní plnění pro zaměstnance – příspěvky na sportovní a kulturní akce, na dovolenou;
- daň z příjmů právnických osob, fyzických osob, daň darovací, daň dělnická, odložená daň;
- daň z příjmů podnikatele;
- zdravotní a sociální pojištění podnikatele;
- podíly na zisku;
- odměny členům jednotlivých statutárních orgánů;
- pokuty, penále, úroky z prodlení;
- exekuční náklady;
- náklady na osobní spotřebu osoby samostatně výdělečně činné;
- účetní odpisy;
- náklady na pořízení dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku;
- technické zhodnocení (Zákony pro lidi [online], 2019) (Běhounek, 2007).

2.2 Náklady v manažerském účetnictví

Manažerské účetnictví slouží pro efektivní řízení podniku a jeho středisek. Zabývá se poskytováním ekonomických informací, které potřebuje vedení podniku pro rozhodování a kontrolu svých krátkodobých nebo dlouhodobých rozhodnutí. Jde o soubor různorodých informací potřebných pro efektivní řízení v rámci daného podniku či instituce. Využívá údajů finančního i nákladového účetnictví, kalkulací, používá statistických, matematických a jiných metod a postupů (Landa, 2008) (Synek, 2011).

Náklady jsou charakterizovány jako hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku související s ekonomickou činností. Toto vymezení zdůrazňuje zejména nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání před potřebou zobrazení jejich reálné výše (Kráal, 2010).

Informace získané v manažerském účetnictví jsou přednostně určeny pro vedení určitého podnikatelského subjektu. Pomáhají předvídat vývoj a slouží k hodnocení správnosti dříve přijatých rozhodnutí. Informace manažerského účetnictví nevyjadřují jen danou skutečnost, ale i skutečnost upravenou určitým způsobem, protože mají

sloužit pro plánování a rozhodování o příslušných jevech v budoucnosti, např. při vypracování rozpočtů nákladů. Nemohou být tudíž tak spolehlivé jako informace získané z finančního účetnictví (Landa, 2008).

2.2.1 Pojetí nákladů

V systému manažerského účetnictví lze aplikovat v zásadě tři základní typy pojetí nákladů: finanční, hodnotové a ekonomické.

Finanční pojetí nákladů

Toto pojetí se využívá ve finančním účetnictví. Náklady jsou vymezeny jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Základní charakteristikou je také skutečnost, že náklady se vyjadřují v účetních cenách, ve kterých byla spotřebovaná aktiva pořízena. Toto pojetí slouží pro externí uživatele. V praxi ale manažerům finanční pojetí nevyhovuje, neboť manažer považuje náklady pouze za prostředky vynaložené v souvislosti s nějakou podnikovou činností nebo vzniknou až v budoucnosti (Popesko, 2009).

Hodnotové pojetí nákladů

Smyslem je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Ekonomické zdroje se oceňují reprodukční cenou. V hodnotovém pojetí jsou zahrnuty náklady, které se shodují s náklady ve finančním účetnictví, tak i v manažerském, i když jsou vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví nebo v něm nejsou vykázány vůbec. Jsou to tzv. kalkulační náklady (Popesko, 2009).

Ekonomické pojetí nákladů

Cílem ekonomického pojetí nákladů je zabezpečení informací pro řízení probíhajících procesů a pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. Do nákladů je zahrnut úbytek ekonomického zdroje, ale i oceněný prospěch, který nebyl dosud realizován, protože tento zdroj nebyl využit jiným způsobem. Patří sem oportunitní náklady, které znamenají ušlý výnos, který je ztracen, když zdroje nejsou použity na lepší ušlou alternativu (Král, 2010) (Synek, Manažerská ekonomika, 2011) (Landa, 2008).

2.2.2 Členění nákladů podle druhů

Druhové třídění soustřeďuje náklady do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů – materiál, práce, investiční majetek. Základními nákladovými druhy jsou spotřeba, odpisy, mzdové a ostatní osobní náklady, finanční náklady a náklady na externí služby. Druhové třídění nákladů je důležité pro finanční účetnictví a pro finanční a jiné analýzy (Synek, 2011).

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti a to, že jsou prvotními náklady, externími náklady a jednoduchými náklady.

Při vhodném analytickém členění lze získat podrobnější informace nejen o tom, co je spotřebováno, ale i od koho a kdy. Předností druhového členění je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

2.2.3 Členění nákladů podle účelu

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Účelové členění nákladů je založeno na jednom ze dvou základních hledisek:

- náklady podle místa vzniku a odpovědnosti – jde o třídění nákladů podle vnitropodnikových útvarů. Podle velikosti podniku a složitosti výroby se náklady člení v několik úrovní a podúrovní, např. náklady výrobní činnosti a náklady nevýrobní činnosti, technologické náklady a náklady na obsluhu.
- náklady podle výkonů – náklady související přímo s určitým výkonem, se nazývají jako jednicové. Ostatní se označují jako režijní (Synek, 2011).

Vztah nákladových položek k podnikovým výkonům lze pro lepší poznání rozdělit na:

- náklady technologické – jsou vynaloženy na tvorbu výkonů a jsou vyvolané technologií dané činnosti nebo daného výkonu. Transformují se na konkrétní výkony.
- náklady na obsluhu a řízení – jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti. Náklady nejsou ovlivněny vytvořením konkrétních výkonů, mají vztah k celkovému zajištění činnosti.

Na členění nákladů na technologické či na obsluhu a řízení, navazuje podrobnější členění nákladů na jednicové a režijní.

- jednicové náklady – jsou součástí technologických nákladů a jsou vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Stanovují se pomocí norem.
- režijní náklady – není u nich možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Jde o společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvarů atd. Jsou řízeny pomocí rozpočtů režijních nákladů (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

2.2.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů nám udává, na co byly náklady vynaloženy. Umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků a řídit výrobkovou strukturu, neboť jednotlivé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku podniku. Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme dvě hlavní skupiny nákladů:

- náklady přímé – souvisejí přímo s určitým druhem výkonu,
- náklady nepřímé – souvisejí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek (Synek, 2011).

2.2.5 Členění nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu výroby

Toto členění je důležité pro řadu manažerských rozhodování.

Variabilní náklady

Část celkových nákladů se mění v závislosti na změnách objemu výroby. Rozlišujeme 3 druhy variabilních nákladů:

- proporcionální náklady – vyvíjí se stejně rychle jako objem výroby,
- nadproporcionální náklady – vyvíjí se rychleji než objem výroby,
- podproporcionální náklady – vyvíjí se pomaleji než objem výroby.

Fixní náklady

Jsou nezávislé na změnách objemu výroby. Jsou vyvolávány nutností zabezpečit chod podniku jako celku a vznikají, i když se nic nevyrábí. V souvislosti s existencí fixních nákladů je třeba poukázat na 3 jevy:

- relativní úspora fixních nákladů – dochází k ní při zvyšování objemu produkce při neměnných fixních nákladech,
- nevyužití fixní náklady – k nevyužitým fixním nákladům dochází při nevyužití výrobní kapacitě,
- remanence nákladů – s omezením výroby fixní náklady většinou neklesají, ale zůstávají ve stejné výši (Synek, 2011).

2.2.6 Členění nákladů podle původu spotřebovaných vstupů

Externí náklady

Jsou to prvotní náklady. Nejde je dále členit, a tak jsou náklady jednoduchými. Jsou to spotřebované vstupy pocházejícími z okolí podniku nebo jsou spotřebovány jeho zaměstnanci.

Interní náklady

Jsou to druhotné náklady, které vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů. Označují se také jako složené, neboť je lze analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám. Tyto náklady se skládají z původních nákladových druhů a projevují se až při zúčtování vnitropodnikových středisek (Synek, 2006) (Král, 2010).

2.2.7 Členění nákladů podle podnikových funkcí

Náklady podle podnikových funkcí rozlišujeme na náklady na pořízení, skladování, výrobu, správu a na odbyt (Synek, 2006).

2.2.8 Členění nákladů podle rozhodování

Tato členění jsou obsahem části manažerského účetnictví, které se orientuje na informace pro rozhodování. Jsou důležitá pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Náklady vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem porovnatelnosti těchto variant je posouzení, které náklady budou uskutečňovanou variantou ovlivněny a které ne (Král, 2010).

Relevantní náklady

Jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit.

Irelevantní náklady

Jsou nedůležité pro dané rozhodnutí, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši (Král, 2010).

Rozdílové náklady

Vyjadřují rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně (Král, 2010).

Oportunitní náklady

Nazývají se také jako náklady obětované příležitosti. V účetnictví nejsou evidovány v přesné výši. Představují hodnotu ušlého zisku z alternativy, jejíž přijetí bylo akceptováním zvolené alternativy znemožněno (Popesko, 2009).

Přírůstkové náklady

Jde o náklady vyvolané přírůstkem objemu výroby. Zvláštní formou jsou tzv. margální náklady. Ty tvoří přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem výroby o jednu jednotku (Synek, 2006).

Náklady vázané k rozhodnutí

Náklady, které vznikají v budoucnosti na základě současných rozhodnutí (Král, 2010).

Utopené náklady

Jde o náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti (Popesko, 2009).

2.3 Analýza nákladů pomocí ukazatelů finanční analýzy

2.3.1 Horizontální a vertikální analýza

Horizontální analýza

Tato analýza sleduje vývoj položek účetních výkazů v čase, hodnotí jejich stabilitu a vývoj z hlediska přiměřenosti ve všech položkách. Při horizontální analýze hledáme odpověď na to, jak se mění příslušná položka v čase. Analýza může být zpracována meziročně, kdy srovnáváme dvě po sobě jdoucí období, nebo za několik účetních období.

- podílová horizontální analýza – relativní růst hodnoty položek účetních výkazů. Poměříme se hodnota v období n k hodnotě v období předcházejícím.

- rozdílová horizontální analýza – absolutní růst hodnoty položek účetních výkazů. Tato analýza sleduje rozdíl položky v období n k hodnotě v období předcházejícím (Scholleová, 2017).

Vertikální analýza

Tato analýza sleduje úměrnost položek účetních výkazů vůči základní veličině. Při vertikální analýze hledáme odpovědi na to, jak se mění vzájemné proporce jednotlivých položek během vývoje podniku, a zda je struktura majetku, kapitálu a dosahování zisku stabilní nebo dochází k jejich vývoji. Cílem této analýzy je určit:

- podíl jednotlivých majetkových složek na celkových aktivech,
- podíl jednotlivých zdrojů financování na celkových pasivech,
- podíl jednotlivých položek výsledovky na tržbách (Scholleová, 2017).

2.3.2 Analýza poměrových ukazatelů

Na rozdíl od horizontální a vertikální analýzy, analýza poměrových ukazatelů porovnává položky mezi sebou. Poměrové ukazatele slouží k analýze vzájemných vazeb a souvislostí mezi položkami účetních výkazů, jejichž absolutní hodnoty dáváme do vzájemných poměrů (Scholleová, 2017) (Růčková, 2010).

Poměrové ukazatele se člení na:

- ukazatele rentability,
- ukazatele likvidity,
- ukazatele aktivity,
- ukazatele zadluženosti,
- ukazatele kapitálového trhu.

Ukazatele rentability

Rentabilita neboli výnosnost kapitálu slouží k měření schopnosti podniku dosahovat zisku použitím investovaného kapitálu. Ukazatele poměřují výsledky podniku ke zvolené srovnávací základně. Čím vyšší je výsledek rentability, tím lépe podnik hospodaří se svým kapitálem a majetkem. Tyto ukazatele jsou v praxi nejpoužívanější (Scholleová, 2017).

- rentabilita tržeb – tento ukazatel nám říká, kolik korun zisku má podnik z jedné koruny tržeb. Pokud se ukazatel nevyvíjí dobře, ani u ostatních ukazatelů nebude dobrá situace (Scholleová, 2017);
- rentabilita výnosů – tento ukazatel nám říká, kolik korun zisku připadá na jednotku celkových výnosů (Management Mania [online], 2016);
- rentabilita nákladů – tento ukazatel nám říká, kolik korun zisku připadá na jednotku celkových nákladů (Febmat [online], 2016).

Ukazatele nákladovosti

Tyto ukazatele nepatří mezi typické ukazatele finanční analýzy, slouží spíše řídicím pracovníkům společnosti. Vychází z výkazu zisku a ztráty. Tyto ukazatele nám říkají, kolik nákladů připadá na jednotku tržeb (Kislingerová, 2007) (Febmat [online], 2016).

3 Metody řízení nákladů

Řízení nákladů obsahuje veškeré činnosti podniku, jejichž cílem je zlepšování efektivnosti a výkonnosti podnikových procesů a podniku jako celku. Jde nejen o redukci nákladů, ale i celkové zvyšování efektivnosti podniku.

Řízení nákladů je často zaměňováno s úspornými opatřeními nebo se snižováním nákladů, ale nejde o totéž. Řízení nákladů je dlouhodobý stav s cílem dosažení vysoké efektivnosti.

Každý podnik se snaží, aby dosahoval odpovídajícího zisku a minimalizoval svoji tržní hodnotu. K tomu vedou dvě cesty – snižování nákladů nebo zvyšování objemu výkonů. Podnik pouhým snižováním nákladů nedosáhne zisku, zvyšování objemu výkonů je podstatně přirozenější cesta. Snižováním nákladů podnik nedosáhne dlouhodobého a udržitelného růstu, ale jen krátkodobých pozitivních efektů. Se zvyšováním výnosů je nutné také udržovat náklady, což je hlavním předmětem řízení nákladů. To odděluje úspěšné podniky od neúspěšných.

Hlavním cílem je při zachování objemu výkonů a kvality poskytovaných služeb nebo výrobků, snižování nákladů. Jde o zvyšování efektivnosti výkonů podniku k dosažení maximálně možného zisku (Management Mania [online], 2017).

Nástroje, kterými lze manipulovat s náklady, jsou:

- kalkulace,
- rozpočetnictví,
- technickohospodářské normy.

3.1 Kalkulace nákladů

Nejpoužívanějším nástrojem hodnotového řízení je kalkulace. Jedním ze základních potřeb manažerů je identifikace nákladů, které jsou s výkonem podnikových aktivit spojeny. 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 podniku, tj. kalkulační jednotci, nebo nákladovému objektu (Popesko, 2009).

Pojem kalkulace se používá ve třech základních významech:

- jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na výkon, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen;
- jako výsledek této činnosti;
- jako vydělitelná část informačního systému podniku tvořící součást manažerského účetnictví a nezastupitelná informačním obsahem a metodou jeho získání (Král, 2010).

3.1.1 Alokace nákladů v kalkulaci

Přiřazování nákladů kalkulační jednotice se často nazývá alokací. Hlavním cílem je upřesnit informace o nákladech, které se týkají určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je potřeba řešit. Cílem je poskytnout informace o nákladech, které jsou pro určité rozhodnutí relevantní. Neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazování nákladů příslušnému výkonu. Lze rozlišit tři různé principy přiřazování nákladů výkonům:

- princip příčinné souvislosti – vychází z úvahy, kdy každý výkon má být zatížen pouze těmi náklady, které příčinně vyvolal.
- princip únosnosti nákladů – uplatňuje se zejména v reprodukčních úlohách a v úlohách spojených s obhajobou ceny. Odpovídá na otázku, jakou výši nákladů je schopen unést.
- princip průměrování – princip, který by se měl aplikovat až v případech, kdy nelze uplatnit princip příčinné souvislosti (Král, 2010).

3.1.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Pojem vzorec nelze chápat jako jednoznačně danou formu vykazování, ale spíše naopak. Podstatným rysem kalkulačního systému progresivních podniků je to, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin i struktura mezisoučtů se vykazují variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace přispět (Král, 2010).

Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní režie)
 - **Vlastní náklady výroby**
5. Správní režie
 - **Vlastní náklady výkonu**
6. Odbytové náklady
 - **Úplné vlastní náklady výkonu**
7. Zisk
 - **Cena výkonu** (Král, 2010)

Retrográdní kalkulační vzorec

Řada podniku vyjadřuje již formou kalkulačního vzorce zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Kalkulace ceny vychází zejména z úrovně zisku nebo marže. Kalkulace nákladů je spíše informačním nástrojem. Vzájemný vztah reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny není součtový, ale rozdílový – tak jak ho uvádějí retrográdní kalkulační vzorce. Ty vycházejí z ceny nebo jejích variant a úroveň zisku vyjadřují jako rozdíl mezi cenou a náklady

Retrográdní kalkulační vzorec vypadá následovně:

- **Základní cena výkonu**
 - Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní,...)
- **Cena po úpravách**
 - Variabilní náklady
- **Marže**
 - Fixní náklady
- **Zisk** (Král, 2010)

3.1.3 Kalkulační systém

Předběžná kalkulace

Informace o nákladech ještě před zahájením jakýchkoli činností na výrobku či službě. V okamžiku jejich sestavování nemáme ještě k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů určitý výrobek nebo služba spotřebovala. Jedná se o odhad budoucích nákladů.

Výsledná kalkulace

Kvantifikace nákladů výkonu v okamžiku, kdy dojde k dokončení a prodeji výkonu. V tuto chvíli má již podnik k dispozici skutečné hodnoty objemu spotřebovaných vstupů a při sestavování kalkulace se tak může opřít o relativně věrohodná data.

Operativní kalkulace

Charakteristická pro vysoce automatizovaný průmysl. Kalkulace se zpravidla sestavuje v průběhu výroby určité série výrobků (Popesko, 2009).

3.1.4 Absorpční kalkulace

Jde o kalkulaci úplných nákladů, která zahrnuje veškeré náklady podniku.

Kalkulace dělením

Jde o nejjednodušší metodu. Kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů podniku a počtu jednotek výkonů.

- prostá kalkulace dělením – používá se v případě homogenních výkonů, že spotřebovávají stejný podíl přímých i nepřímých nákladů. Náklady jsou stanoveny jako podíl celkových nákladů podniku a počtu vyrobených výrobků.
- kalkulace dělením s ekvivalentními čísly – používá se v případě, že výkony podniku nejsou zcela homogenní, ale liší se v určitém měřitelném parametru. Používá se u hromadné výroby technologicky podobných výrobků, které se liší právě jedním měřitelným parametrem (velikost, hmotnost atd.) (Popesko, 2009).

Přirážková kalkulace

Tato kalkulace se používá pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků, a to většinou v sériové a hromadné výrobě. Náklady se rozdělí do

dvou skupin, a to na náklady přímé a režijní. Přímé vypočítáme přímo na kalkulační jednici, režijní náklady se zjišťují pomocí zvolené základny a zúčtovací přírážky jako přírážka k přímým nákladům. Přírážka je stanovena buď procentem, nebo sazbou (Synek, 2011).

Kalkulace sdružených výkonů

O sdružených výkonech hovoříme v takových situacích, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být z technologického hlediska oddělena od výroby dalších výrobků a jejichž výroba ani nemusí být žádoucí.

- rozčítací způsob kalkulace – v případě, že mají všechny výrobky, které takto vzniknou, stejnou prodejní hodnotu, považujeme všechny tyto výrobky za hlavní.
- odčítací způsob kalkulace – v případě, že některé z výrobků mají nižší prodejní hodnotu nebo nejsou z hlediska rozhodování významné, označujeme tyto výrobky za vedlejší (Popesko, 2009).

Dynamická kalkulace

Nejde o komplexní kalkulační metodu, ale o určitý alokační princip, který může být implementován do jiných kalkulačních metod. Je podobná přírážkové, ale rozšiřuje její schopnost o to, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů (Popesko, 2009).

3.1.5 Neabsorpční kalkulace

Jde o kalkulaci neúplných nákladů. Kalkuluje se jen část podnikových nákladů – variabilních nákladů, a ostatní náklady – fixní náklady se na výkony nerozpočítávají.

Kalkulace variabilních nákladů

Metoda krycího příspěvku. Jde o možnost, při které se fixní náklady výkonu nealokují v plné výši, ale část se ponechá nealokovaná (Popesko, 2009).

3.1.6 Kalkulace na základě dílčích aktivit

Jde o moderní metodu řízení nákladů. Využívá se velmi ojediněle. Snaží se aplikovat principy příčinné souvislosti do kalkulačního systému podniku tím způsobem, že mapuje a nákladově oceňuje procesy a aktivity, které podnik provádí a popisuje jejich vztah k podnikovým výkonům. Podstatou ABC kalkulace je alokování režijních

nákladů jednotlivým prováděným aktivitám, jejich prostřednictvím jsou pak přiřazování jednotlivým nákladovým objektům (Popesko, 2009).

3.2 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Manažeři stanovují finanční cíle pro návratnost investic, peněžní zůstatky, stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu plnění těchto cílů. Stanovují konkrétní úkoly jak pro celý podnik, tak pro jednotlivé vnitropodnikové útvary. Rozpočetnictví navazuje na ostatní nástroje podnikového a vnitropodnikového řízení, jako jsou organizace podniku a vnitropodnikových útvarů, hospodářské a operativní plánování normy, kalkulace nákladové účetnictví aj. Odhady uvedené v rozpočtech pomáhají manažerům určit, zda cíle mohou být dosaženy a pokud ne, jaké změny se musí provést. Plánované rozpočty se poté porovnávají se skutečnými výsledky a zjišťují se odchylky. Na základě toho poté manažeři mohou podniknout kroky ke změně svých aktivit nebo k revizi podnikových cílů a plánů. Tento proces někdy bývá nazýván odpovědnostním účetnictvím (Synek, 2011) (Deakin & Maher, 1987).

3.2.1 Plánování nákladů

Plán nákladů je ve většině podniků součástí finančního plánu (rozpočtu), který obsahuje plán výnosů, nákladů a zisku, plán rozdělení zisku a další plány. Plán výnosů, nákladů a zisku je plánovaná výsledovka podniku. Cílem plánování nákladů je jejich snížení. Plánování nákladů není jen odraz skutečnosti, působí na ni tak, že je vytvářen tlak na snižování nákladů ve všech oblastech podnikových činností. Náklady se dají plánovat pomocí dvou metod:

- globální metoda – vychází ze základních vztahů v ekonomice podniku zachycujících různé modely, např. již uvedené nákladové modely.
- podrobná metoda – vychází z detailních podkladů, např. z operativního plánu výroby, normy spotřeby apod. Patří sem rozpočty a kalkulace (Synek, 2011).

3.2.2 Systém rozpočetnictví

Rozpočty podle zaměření na podnik jako celek nebo jeho části

- celopodnikové rozpočty – stanovují úkoly podniku jako celku. Patří sem hlavní podnikový rozpočet, který zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a rozpočet peněžních toků.
- střediskové rozpočty – stanovují úkoly pro konkrétní střediska.

Rozpočty podle obsahu

- rozpočty nákladů a výnosů – jde o penězi vyjádřený objem spotřeby ekonomických zdrojů nebo výkonů za rozpočtované období.
- rozpočty stavových veličin – jde o předpokládaný stav jednotlivých položek aktiv a pasiv.
- rozpočty peněžních toků – zahrnují údaje o přijatých a vydaných peněžních prostředcích a jejich ekvivalentů.

Rozpočty podle oblastí řízení

- strategické rozpočty – jde o peněžní vyjádření dopadů strategických dlouhodobých plánů podniku
- krátkodobé rozpočty – obsahuje konkrétnější údaje prvního roku strategického rozpočtu.

Rozpočty podle období

- dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů
- roční rozpočty výnosů, nákladů a zisku
- krátkodobé rozpočty a rozpočet peněžních příjmů a výdajů (Synek, 2011) (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008)

3.2.3 Rozpočty

Nástrojem rozpočetnictví jsou rozpočty. Rozpočet je plán, s jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období. Vypočítává se pro určité období a je zaměřen na náklady a výnosy. U nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, týká se vnitropodnikového útvaru a je podrobnější v režijních nákladech. V rozpočtech se kombinuje účelové hledisko třídění nákladů podle útvarů s druhovým tříděním nákladů.

V rozpočtu nákladů se režijní náklady člení na prvotní a druhotné, prvotní a druhotné pak podle nákladových druhů (Synek, 2011).

Základním úkolem rozpočtu je v peněžním vyjádření kvantifikovat vývoj hodnotových veličin pro stanovený objem, pro stanovené období a strukturu činnosti pro podnik jako celek či pro konkrétní hierarchicky nižší úroveň řízení, při předpokládaných změnách podmínek v procesu tvorby výkonů (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Mezi funkce rozpočtů patří:

- stanovit cíle ve vývoji hodnotových veličin v daném období v návaznosti na strategické cíle,
- koordinovat činnosti středisek uvnitř podniku,
- motivovat řídicí pracovníky středisek k dosažení dílčích úkolů v souladu s cíli podniku,
- nástroj kontroly skutečného vývoje hodnotových veličin,
- umožňovat měřit výsledek činnosti středisek (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

3.2.4 Sestavení rozpočtů

Jedním z předpokladů kvalitního rozpočtu je, aby byl zaveden vhodný postup jeho sestavení. Kvalitně sestavit rozpočet vyžaduje nejen zkoordinovat veškeré činnosti podniku do jednoho celku, ale vytvořit podmínky pro ekonomicky racionální průběh těchto činností. Jednou z nejobtížnějších úloh fungování rozpočtu je sladění záměrů a očekávání jednotlivých středisek na všech úrovních vnitropodnikového řízení, které se právě do oblasti finančního a hodnotového řízení soustřeďují. Pro sestavení rozpočtu jsou velmi důležité informace o očekávaném vývoji poptávky na trhu a výnosů z prodeje, cen vstupů a nákladové náročnosti činností podniku. Sestavením rozpočtu jsou v podniku pověřeni konkrétní pracovníci útvaru controllingu. Ti pomáhají řídicím pracovníkům středisek s přípravou jejich rozpočtů (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Rozpočty lze stanovit těmito základními postupy:

- rozpočet se sestavuje na základě ostatních částí plánu podniku,

- vypracují se rozpočty vnitropodnikových útvarů a jejich sumarizaci s vyloučením duplicit se sestaví rozpočet za celý podnik.

Přesnější metoda sestavení je druhá metoda. Postup je následující:

- sestaví se rozpočty pomocných středisek, ve kterých se vykazují veškeré prvotní náklady, a které se pak převádějí v podobě druhotných nákladů do rozpočtů hlavních středisek,
- sestaví se rozpočty středisek hlavní výroby,
- sečtou se náklady jednotlivých hospodářských středisek s vyloučením duplicit (Synek, 2011).

3.2.5 Podnikový rozpočet

Hlavní podnikový rozpočet je tvořen rozpočtovou výsledovkou, rozpočtovou rozvahou a rozpočtem peněžních toků.

Rozpočtová výsledovka

Rozpočtová výsledovka je výchozím rozpočtem pro sestavení podnikových rozpočtů. Etapy sestavení:

- vymezení rozpočtové politiky podniku,
- vymezení faktorů omezující výkonnost podniku,
- příprava rozpočtu výnosů z prodeje,
- stanovení struktury rozpočtu nákladů,
- příprava rozpočtů středisek,
- projednání návrhu rozpočtu středisek,
- přepracování rozpočtů středisek,
- sestavení a schválení finálních rozpočtů středisek (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Rozpočtová rozvaha

Rozpočtová rozvaha obsahuje přehled o majetku a zdrojích jeho financování, který podnik potřebuje pro jeho chod. Sestavení probíhá zároveň se sestavením rozpočtové výsledovky a rozpočtu peněžních toků (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008).

Rozpočet peněžních toků

Rozpočet peněžních toků obsahuje toky očekávaných příjmů a výdajů peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. Jde o podrobný rozbor těchto prostředků (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008).

3.2.6 Kontrola rozpočtu

Aby řízení podniku bylo efektivní, musí se rozpočty kontrolovat. Kontroluje se, zda bylo dosaženo stanovených hodnot. Porovnáním skutečně vynaložených nákladů s jejich předem rozpočtovanou výší, v podrobném členění do konkrétních skupin nákladových položek, mohou řídicí pracovníci zjistit, jaké náklady se nevyvíjejí podle rozpočtu, a kterým se musí věnovat pozornost. K tomu slouží analýza rozdílů – odchylek skutečného a předem stanoveného vývoje (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

3.2.7 Analýza odchylek

Stanovení předpokládaných hodnot sledovaných veličin (nákladů, výnosů, zisku), zjištění jejich skutečné výše a následně jejich porovnání včetně analýzy rozdílů je páteří manažerského účetnictví. Tento proces probíhá v rámci všech jeho hlavních oblastí:

- v kalkulacích při stanovení předběžné kalkulace, zjištění výsledné kalkulace a jejich porovnání,
- v rozpočetnictví vychází ze stanovení rozpočtů a následné kontroly jejich dodržení,
- v odpovědnostním řízení je založen na stanovení úkolu a kontrole jeho plnění (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

System zjišťování odchylek lze shrnout do následujících kroků:

1. stanovení standardů,
2. zjištění skutečných výsledků,
3. zjištění odchylky mezi standardní a skutečnou hodnotou zkoumané veličiny,
4. analýza odchylek,
5. přijetí opatření.

Standard představuje předem stanovenou výši nákladů, ceny, zisku či naturálně vyjádřeného zdroje na jednotku výkonů. Odchylka představuje rozdíl mezi výší určité

veličiny podle standardů a její skutečnou výši. Odchyly mohou mít charakter buď pozitivní (nižší skutečné náklady než standardní náklady) nebo negativní (skutečné náklady jsou vyšší než podle standardů). Cílem analýzy odchylek je zjistit příčiny rozdílů mezi standardní a skutečnou výší zisku a odpovědnost za jejich vznik. Příčiny vzniku odchylek lze analyzovat na různé úrovni podrobnosti: od vyhodnocení jednotlivých transakcí až po rozdíl mezi standardním ziskem a skutečným ziskem za měsíc a celý podnik. Pro řízení daného procesu zjišťujeme dva typy příčin odchylek. Určuje se, jaká část odchylky je způsobena odchylkou ve spotřebovaném množství a jaká část je způsobena odchylkou od plánované ceny (Lazar, 2001) (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Odchylka variabilních nákladů

Odchylka variabilních nákladů vyjadřuje, jak změna skutečné výše variabilních nákladů na jednotku oproti standardní výši variabilních nákladů ovlivnila výši zisku.

Odchylka fixních nákladů

Odchylka vyjadřuje absolutní úsporu či překročení fixních nákladů. Standardní fixní náklady obvykle vycházejí z limitu fixních nákladů (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

4 Metodika

Cílem této bakalářské práce je analýza řízení nákladů, jeho zhodnocení ve vybrané účetní jednotce a návrhy možných opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení nákladů v této účetní jednotce.

V bakalářské práci jsou použity metody pozorování, sběru a hodnocení dat. Teoretická část obsahuje poznatky z dostupných zdrojů uvedených v seznamu literatury. Poznatky se týkají charakteristiky nákladů, jejich pojetí ve finančním a manažerském účetnictví, a jejich členěním. Dále je definováno řízení nákladů a jsou charakterizovány jednotlivé nástroje řízení – kalkulace a rozpočetnictví. Tyto poznatky by měly pomoci k lepšímu porozumění problematice řízení nákladů.

Praktická část bude vypracována na základě komunikace s vybraným podnikem, sběru dat, vlastního pozorování, zkoumání a analýz. Pro tuto práci bylo vybráno Západočeské konzumní družstvo Sušice a použijí se zde interní doklady vybraného družstva. Zejména jde o výkaz zisku a ztráty a rozvahu od roku 2014 do roku 2017 a další interní doklady jako jsou podnikatelské plány, kalkulace a normy a to vše za roky 2015 až 2017.

Na začátku praktické části bude představeno Západočeské konzumní družstvo Sušice. Ekonomická data charakterizují družstvo za období 2014 – 2017. Provede se horizontální a vertikální analýza zkrácené formy rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Horizontální rozdílová analýza se vypočte podle následujícího vzorce:

$$\text{Absolutní změna} = \text{hodnota}_t - \text{hodnota}_{t-1} \quad (1)$$

Vertikální analýza se vypočte jako: % aktiv na celkových aktivech nebo % pasiv na celkových pasivech.

Další část se bude týkat analýzy nákladů družstva za období 2014 – 2017. Pomocí grafu se srovnají náklady spolu s výnosy a výsledky hospodaření.

Procentní podíl nákladů k výnosům se vypočte podle následujícího vzorce:

$$\% \text{ podíl nákladů k výnosům} = \frac{\text{náklady}}{\text{výnosy}} \quad (2)$$

Pomocí grafu bude také zobrazena struktura nákladů družstva za rok 2017. Charakterizuje se způsob evidence nákladů, jejich členění a jaké útvary se jimi zabývají.

V dalším kroku se použije podílová i rozdílová horizontální analýza a vertikální analýza pro meziroční vyjádření vývoje jednotlivých nákladů.

Horizontální rozdílová analýza se vypočte podle následujícího vzorce:

$$\text{Absolutní změna} = \text{hodnota}_t - \text{hodnota}_{t-1} \quad (3)$$

Horizontální podílová analýza se vypočte podle následujícího vzorce:

$$\text{Absolutní změna} = \frac{\text{hodnota}_t}{\text{hodnota}_{t-1}} \quad (4)$$

Vertikální analýza se vypočte jako: % výnosů nebo nákladů na celkových tržbách

Dále se použije analýza poměrových ukazatelů, konkrétně ukazatelů rentability a nákladovosti. Cílem ukazatelů rentability je ukázat, jaká výše zisku připadá na jednotku celkových nákladů nebo výnosů. Cílem ukazatelů nákladovosti je vyjádřit, kolik nákladů bylo vynaloženo na jednu korunu tržeb.

Poměrové ukazatele rentability se vypočtou následovně:

$$\text{Rentabilita tržeb: } ROS = \frac{EBIT}{\text{celkové tržby}} \quad (5)$$

$$\text{Rentabilita výnosů: } ROR = \frac{EBIT}{\text{celkové výnosy}} \quad (6)$$

$$\text{Rentabilita nákladů: } ROC = \frac{EBIT}{\text{celkové náklady}} \quad (7)$$

Ukazatele nákladovosti:

$$\text{Nákladovost tržeb} = \frac{\text{celkové náklady}}{\text{celkové tržby}} \quad (8)$$

$$\text{Provozní nákladovost tržeb} = \frac{\text{provozní náklady}}{\text{celkové tržby}} \quad (9)$$

$$\text{Finanční nákladovost tržeb} = \frac{\text{finanční náklady}}{\text{celkové tržby}} \quad (10)$$

Další část práce se týká právě analýzy řízení těchto nákladů. Družstvo pro řízení nákladů používá kalkulace i rozpočty. Dojde k seznámení s činnostmi souvisejícími s kalkulacemi – lahůdkářská výroba, doprava a údržba. U každé zmíněné činnosti bude vybrán výrobek, na kterém bude popsána kalkulace, navíc u lahůdkářské výroby budou zobrazeny normy přímých nákladů. Bude provedena analýza bodu zvratu u vybraných výrobců pro vyjádření bodu, od kterého výroba tvoří zisk.

Bod zvratu se vypočte dle tohoto vzorce:

$$\text{Bod zvratu} = \frac{\text{fixní náklady}}{\text{cena za 1 ks} - \text{variabilní náklady na 1 ks}} \quad (11)$$

V další části práce budou analyzovány rozpočty. Družstvo sestavuje strategický celopodnikový rozpočet na celý rok dopředu. Pomocí grafu se zobrazí rozdíl mezi plánovanými a skutečnými hodnotami celkových nákladů družstva za roky 2015 - 2017. Následně se provede analýza odchylek konkrétních skupin nákladů za každý rok a pomocí grafu se analyzují odchylky dvou nejvýznamnějších skupin nákladů – výkonové spotřeby a osobních nákladů.

Odchylky se vypočtou následovně:

$$\text{Odchylka} = \text{skutečné náklady} - \text{plánované náklady} \quad (12)$$

Pokud jsou náklady skutečné větší než plánované, jde o negativní odchylku.

Pokud jsou náklady skutečné menší než plánované, jde o pozitivní odchylku.

Na základě získaných informací budou na závěr uvedeny návrhy na zlepšení stávajícího modelu řízení nákladů družstva.

5 Charakteristika družstva

Název:	Západočeské konzumní družstvo Sušice
Sídlo:	náměstí Svobody 135, Sušice I., 34201 Sušice
IČ:	00 03 19 68
Právní forma:	družstvo
Základní kapitál:	1 000 tis. Kč
Datum vzniku:	18. října 1956
Zapsáno:	obchodní rejstřík vedený u Krajského soudu v Plzni, oddíl Dr. XXVI, číslo 218

Západočeské konzumní družstvo Sušice (dále jen ZKD Sušice) transformované dne 27.7.1992 si dlouhodobě klade za cíl naplňovat funkci podnikatelskou a funkci sociální. V rámci funkce podnikatelské vyvíjí činnost v oblasti maloobchodního prodeje potravin, nepotravinářského zboží denní potřeby, provozuje dva velkoobchodní sklady a realizuje výrobu lahůdek a cukrářských výrobků. ZKD Sušice zásobuje prodejny patřící pod ZKD Plzeň, Jednota SD Tachov, SD Toužim a SD Plasy. K zajištění hlavních obchodních činností provozuje družstvo vlastní dopravu a údržbu. V rámci funkce sociální poskytuje členům zákaznické slevy a některé další výhody. Finančně podporuje činnost členských výborů v obcích, kde máme družstevní prodejny. Předmětem podnikání je hostinská činnost, řeznictví a uzenářství, silniční motorová doprava, pekařství a cukrářství, výroba, obchod a služby.

5.1 Historie družstva

Západočeské konzumní družstvo Sušice patří k široké rodině spotřebních družstev v České republice. Od roku 1918 došlo ke sjednocení malých konzumních družstev, které měly svým členům pomáhat v podnikání a i zajišťování životních potřeb, a bylo ustanoveno Západočeské konzumní družstvo v Plzni. To budovalo kromě prodejen také vlastní pekárny, stáčírny piva, krouhárny zelí, oblastní sklady a celkově tak zaznamenávalo rychlý rozvoj v celém kraji. Mohutný růst ZKD Plzeň zapříčinilo jeho rozdělení na okresní spotřební družstva – jednoty. Od 1.7.1950 vznikla Jednota v Klatovech a od 29.1.1951 zahájila činnost Jednota Sušice. Od 1.7.1960 byly tyto družstva sloučeny na jedno družstvo Jednota, lidové spotřební družstvo Klatovy se

sídlem v Sušici. Činnost zahájilo s 380 prodejny, 314 pohostinskými provozovny, 1 275 zaměstnanci, 19 184 členy, 206 dohlížecími výbory a 1 155 funkcionáři. Postupem času prošla Jednota celou řadou změn, mezi něž patřila i transformace dle tzv. „Transformačního zákona v roce 1992“, při níž došlo ke změně názvu na Západočeské konzumní družstvo Sušice. Po celou dobu své existence byly v družstvu provozovány velkoobchodní sklady, výroba potravinářských produktů, pohostinská a hotelová činnost, maloobchodní a pojiždné prodejny, vlastní doprava a údržba. Díky těmto aktivitám bylo ZKD Sušice svou velikostí a výkony jedním z nejvýznamnějších podnikatelských subjektů v okrese Klatovy.

5.2 Současnost družstva

ZKD Sušice je firma se širokou sítí prodejen v rámci okresů Klatovy, Domažlice a Sokolov. Základním cílem je maloobchodní prodej kvalitního zboží pro denní nákupy a to za konkurenční ceny. Preferuje regionální produkty a snaží se zlepšovat nabídku čerstvého zboží. Družstvo provozuje 112 prodejen, které za rok 2017 docílily obrát 830 miliónů Kč, což ho řadí na 10. místo v rámci skupiny COOP. Velkým problémem družstva je velký počet prodejen v malých vesnicích, kde zároveň klesá kupní síla. K udržení místa na trhu a zvýšení konkurenceschopnosti používá celou řadu nástrojů a metod – technologické zkvalitňování prodejen, optimalizaci sortimentu se zaměřením na regionální produkty, zdokonalování systému řízení s využitím informačních technologií, marketingovou podporu, rozšiřování služeb, komunikace se zákazníky a bodový věrnostní program „Dobrá karta COOP“. ZKD Sušice se účastní systémových opatření pod hlavičkou Svazu českých a moravských spotřebních družstev Praha - jde o řetězce COOP TIP a COOP TUTY, menší prodejny jsou zařazeny do řetězce COOP KONZUM.

V činnosti velkoobchodu družstvo reprezentují dva sklady v Sušici a v Kolinci. Základním cílem je co nejlevněji, nejrychleji a neoptimalněji dodávat zboží z výroby až do družstevních prodejen. Jejich obrát dosáhl v roce 2017 584 miliónů Kč v nákupních cenách bez DPH.

Oblast výroby realizuje družstvo ve výrobně v Sušici, jejíž obrát dosáhl necelých 20 miliónů Kč. Tuto výrobu družstvo chápe jako zpestření nabídky v obchodních jednotkách družstva. Část produkce obdržela ocenění „Tradiční šumavský výrobek“.

5.3 Finanční charakteristika družstva

Tato podkapitola je zaměřena na současnou finanční situaci družstva z hlediska hlavních ekonomických ukazatelů, majetku a zdrojů, nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. Pro toto zhodnocení jsou použity data z let 2014 – 2017. Data za rok 2018 nejsou v době vypracování práce zpracována.

5.3.1 Rozvaha – vybrané položky

Tabulka 1: Horizontální rozdílová analýza zkrácené rozvahy družstva v tis. Kč¹

Období ³	Rok ²		
	2015 - 2014	2016 - 2015	2017 - 2016
AKTIVA CELKEM⁴	1 409	2 879	92
Dlouhodobý majetek ⁵	-7 268	-5 911	-11 900
Dlouhodobý nehmotný majetek ⁶	-930	522	-651
Dlouhodobý hmotný majetek ⁷	-6 338	-6 433	-11 249
Dlouhodobý finanční majetek ⁸	0	0	0
Oběžná aktiva ⁹	8 232	9 385	11 382
Zásoby ¹⁰	6 750	-2 990	1 456
Pohledávky ¹¹	-2 286	9 218	33
Peněžní prostředky ¹²	3 768	3 157	9 893
Časové rozlišení aktiv ¹³	445	-595	610
PASIVA¹⁴	1 409	2 879	92
Vlastní kapitál ¹⁵	-1 409	-2 929	605
Základní kapitál ¹⁶	-72	-116	-43
Fondy ze zisku ¹⁷	770	-197	291
VH minulých let ¹⁸	391	-1 818	-2 527
VH běžného období ¹⁹	-2 498	-798	2 884
Cizí zdroje ²⁰	3 781	5 759	-365
Rezervy ²¹	662	1 539	1 184
Dlouhodobé závazky ²²	179	209	74
Krátkodobé závazky ²³	2 940	4 011	-1 623
Časové rozlišení pasiv ²⁴	-963	49	-744

Zdroj: Rozvahy 2014-2017 družstva, vlastní zpracování

Tabulka 2: Vertikální analýza zkrácené rozvahy družstva²⁵

Položka ²⁶	Rok ²			
	2014	2015	2016	2017
AKTIVA CELKEM⁴	100 %	100%	100%	100%
Dlouhodobý majetek ⁵	56,885 %	54,967 %	53,198 %	50,378 %
Dlouhodobý nehmotný majetek ⁶	0,279 %	0,058 %	0,180 %	0,027 %
Dlouhodobý hmotný majetek ⁷	56,318 %	54,623 %	52,733 %	50,067 %
Dlouhodobý finanční majetek ⁸	0,287 %	0,286 %	0,284 %	0,284 %

Oběžná aktiva ⁹	42,985 %	44,798 %	46,709 %	49,385 %
Zásoby ¹⁰	21,104 %	22,637 %	21,778 %	22,117 %
Pohledávky ¹¹	15,108 %	14,514 %	16,592 %	16,596 %
Peněžní prostředky ¹²	6,773 %	7,646 %	8,339 %	10,672 %
Časové rozlišení aktiv ¹³	0,130 %	0,236 %	0,093 %	0,237 %
PASIVA¹⁴	100 %	100 %	100 %	100 %
Vlastní kapitál ¹⁵	70,634 %	70,063 %	68,895 %	69,023 %
Základní kapitál ¹⁶	0,773 %	0,754 %	0,721 %	0,711 %
Fondy ze zisku ¹⁷	67,973 %	67,928 %	67,420 %	67,474 %
VH minulých let ¹⁸	1,382 %	1,470 %	1,031 %	0,435 %
VH běžného období ¹⁹	0,506 %	-0,089 %	-0,277 %	0,404 %
Cizí zdroje ²⁰	28,913 %	29,715 %	30,872 %	30,780 %
Rezervy ²¹	1,063 %	1,216 %	1,571 %	1,850 %
Dlouhodobé závazky ²²	1,267 %	1,305 %	1,346 %	1,363 %
Krátkodobé závazky ²³	26,584 %	27,193 %	27,955 %	27,566 %
Časové rozlišení pasiv ²⁴	0,452 %	0,222 %	0,232 %	0,056 %

Zdroj: Rozvahy 2014-2017 družstva, vlastní zpracování

¹Horizontal differential analysis of shortened Balance Sheet in years 2014 – 2017 in thousands of CZK; ²Year; ³Term; ⁴Total assets; ⁵Fixed assets; ⁶Intangible fixed assets; ⁷Tangible fixed assets; ⁸Financial fixed assets; ⁹Current assets; ¹⁰Inventory; ¹¹Receivables; ¹²Finances; ¹³Accruals; ¹⁴Liabilities; ¹⁵Equity; ¹⁶Registered capital; ¹⁷Retained earnings; ¹⁸Profit/loss – previous years; ¹⁹Profit/loss – current year; ²⁰Other sources; ²¹Reserves; ²²Long-term payables; ²³Short-term payables; ²⁴Accruals; ²⁵Vertical analysis of shortened Balance Sheet in years 2014 – 2017 in thousands of CZK; ²⁶Item

Z tabulek 1 a 2 můžeme vidět, jaká je struktura majetku a kapitálu a jak se v čase mění. Je zřejmé, že nejvyšší část aktiv má družstvo tvořeno dlouhodobým majetkem a to 54 %, oběžný majetek tvoří 46 %. Největší podíl na dlouhodobém majetku má hmotný majetek, jehož hodnota se v daných letech postupně snižuje. Nepatrné množství je tvořeno nehmotným majetkem, jehož hodnota v daných letech kolísá. Z oběžných aktiv mají největší podíl zásoby a to 48 %. Druhé největší jsou pohledávky – 34 % a třetí jsou peněžní prostředky – 18 %. Pasiva jsou převážně tvořena vlastním kapitálem, který tvoří 70 % celkových pasiv, jehož hodnota se v daných letech snižuje. Největší podíl na vlastním kapitálu mají fondy ze zisku – 97 %. Cizí zdroje tvoří 30 % z celkových pasiv a v daných letech se jejich hodnota zvyšuje. Největší podíl cizích zdrojů mají krátkodobé závazky a to 91 %.

5.3.2 Výkaz zisku a ztráty – vybrané položky

Tabulka 3: Horizontální rozdílová analýza zkráceného výkazu zisku a ztráty družstva v tis. Kč¹

Horizontální analýza ²	Rozdílová (tis. Kč) ³			
	Období ⁴	2015-2014	2016-2015	2017-2016
Tržby z prodeje výrobků a služeb ⁵		539	2 339	5 405
Tržby z prodeje zboží ⁶		-37 642	-26 959	69 984
Výkonová spotřeba ⁷		-36 250	-27 496	57 834

Aktivace ⁸	8	1 208	-4 471
Osobní náklady ⁹	-1 041	2 391	19 693
Úpravy hodnot v provozní oblasti ¹⁰	1 133	-464	1 353
Ostatní provozní výnosy ¹¹	-408	30	2 436
Ostatní provozní náklady ¹²	317	662	544
Provozní výsledek hospodaření¹³	-1 678	-891	2 872
Výnosové úroky a podobné výnosy ¹⁴	-12	4	-11
Nákladové úroky a podobné náklady ¹⁵	-2	5	-28
Ostatní finanční výnosy ¹⁶	-9	2	-5
Ostatní finanční náklady ¹⁷	68	4	140
Finanční výsledek hospodaření¹⁸	-87	-3	-128
VH před zdaněním¹⁹	-1 765	-894	2 744
Daň z příjmů ²⁰	733	-96	-140
VH za účetní období²¹	-2 498	-798	2 884

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty 2014 – 2017 družstva, vlastní zpracování

Z tabulky 3 je zřejmé, že se výsledek hospodaření družstva postupně snižoval až do roku 2016, přitom v letech 2015 a 2016 byl ztrátový. V roce 2017 se výsledek hospodaření zvýšil a byl opět kladný. Největší podíl na výnosech družstva měly tržby z prodeje zboží a to 96 %. Největší podíl na nákladech družstva měla výkonová spotřeba a to 87 %. V průběhu daných let se hodnoty výnosů a nákladů samozřejmě liší, převážně se však snižovaly.

Tabulka 4: Vertikální analýza zkráceného výkazu zisku a ztráty – analýza tvorby zisku²²

Položka ²³	Rok ²⁴			
	2014	2015	2016	2017
Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb ²⁵	100%	100%	100%	100%
Výkonová spotřeba ⁷	87,741%	87,391%	86,811%	86,123%
Aktivace ⁸	-1,452%	-1,503%	-1,421%	-1,728%
Osobní náklady ⁹	11,265%	11,562%	12,070%	13,027%
Úpravy hodnot v provozní oblasti ¹⁰	1,837%	2,009%	2,012%	1,997%
Ostatní provozní výnosy ¹¹	0,424%	0,400%	0,412%	0,604%
Ostatní provozní náklady ¹²	0,741%	0,797%	0,880%	0,870%
Provozní výsledek hospodaření¹³	0,292%	0,143%	0,060%	0,316%
Výnosové úroky a podobné výnosy ¹⁴	0,018%	0,017%	0,018%	0,016%
Nákladové úroky a podobné náklady ¹⁵	0,012%	0,012%	0,013%	0,010%
Ostatní finanční výnosy ¹⁶	0,003%	0,002%	0,002%	0,002%
Ostatní finanční náklady ¹⁷	0,141%	0,152%	0,156%	0,158%
Finanční výsledek hospodaření¹⁸	-0,132%	-0,145%	-0,149%	-0,150%
VH před zdaněním¹⁹	0,160%	-0,002%	-0,089%	0,165%
Daň z příjmů ²⁰	-0,035%	0,034%	0,025%	0,011%
VH za účetní období²¹	0,194%	-0,036%	-0,114%	0,155%

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty 2014 – 2017 družstva, vlastní zpracování

¹Horizontal differential analysis of Profit and Loss Statement in years 2014 – 2017 in thousands of CZK; ²Horizontal analysis; ³Differential in thousands of CZK; ⁴Term; ⁵Revenues from sold products and services; ⁶Revenues from sold goods; ⁷Production consumption; ⁸Activation; ⁹Personal costs; ¹⁰Operating part adjustments; ¹¹Other operating revenues; ¹²Other operating costs; ¹³Operating profit/loss; ¹⁴Interest revenues and similar revenues; ¹⁵Interest costs and similar costs; ¹⁶Other financial revenues; ¹⁷Other financial costs; ¹⁸Profit/loss from financial operations; ¹⁹Profit/loss before tax; ²⁰Income tax; ²¹Profit/loss of current accounting period; ²²Vertical analysis of Profit and Loss Statement in years 2014 – 2017 in thousands of CZK; ²³Item; ²⁴Years; ²⁵Revenues from sold goods, products and services

Tabulka 4 nám říká, kolikaprocentní podíl mají jednotlivé položky výsledovky na tržbách. Z tabulky vidíme, že náklady na výkonovou spotřebu tvoří 87 % tržeb a postupně klesá. Podíl osobních nákladů činí 12 % tržeb a postupně se zvyšuje. Náklady týkající se úprav hodnot v provozní oblasti tvoří přibližně 2 % tržeb a ve sledovaných letech různě kolísají. Ostatní položky netvoří více jak 2 % tržeb.

5.3.3 Poměrové ukazatele

Tabulka 5: Poměrové ukazatele v %¹

Rentabilita ²	Rok ³			
	2014	2015	2016	2017
Vlastního kapitálu (ROE) ⁴	0,72	-0,13	-0,40	0,59
Aktiv (ROA) ⁵	0,53	-0,06	-0,25	0,42
Tržeb za zboží (ROS) ⁶	0,20	-0,04	-0,12	0,16

Zdroj: vlastní zpracování

¹Ratio indicators in %; ²Profitability; ³Years; ⁴Equity; ⁵Assets; ⁶Revenues from sold goods

V tabulce 5 vidíme rentabilitu vlastního kapitálu, aktiv a tržeb družstva za roky 2014 – 2017. Rentabilita vlastních zdrojů nám říká, kolik čistého zisku připadá na 1 Kč investovanou družstvem, a ve sledovaných letech je různorodá. Nejvyšší rentability družstvo dosáhlo v roce 2014. Rentabilita stálých aktiv porovnává zisk družstva s celkovými vloženými prostředky. Rentabilita aktiv byla nejvyšší v roce 2014. Rentabilita tržeb nám říká, kolik korun zisku družstvo vytvoří z 1 Kč tržeb. Tato rentabilita je ve sledovaných letech různorodá, ale nejvyšší rentability družstvo dosáhlo v roce 2014.

6 Analýza nákladů družstva

V této části bude provedena analýza nákladů Západočeského konzumní družstva Sušice. Analýza je provedena na základě údajů získaných od družstva. Nejprve bude popsána struktura a evidence nákladů a útvary zabývající se náklady. Poté bude zhodnocen vývoj nákladů v letech 2014 – 2017 a provedena analýza nákladovosti družstva.

6.1 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření

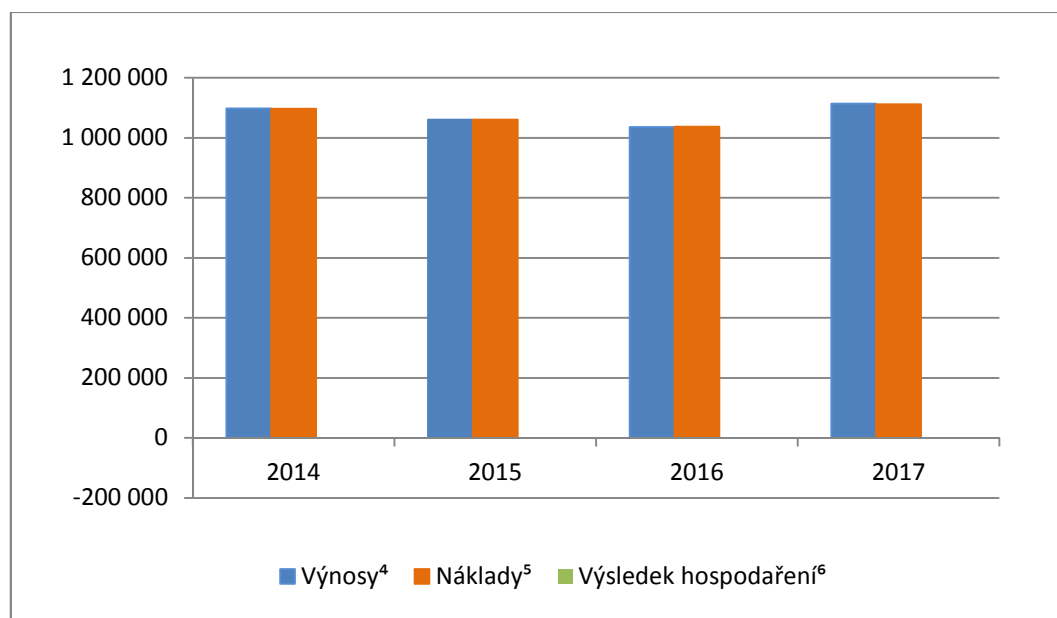
Ještě než budou analyzovány náklady, je uveden přehled celkových nákladů, výnosů a výsledku hospodaření družstva za roky 2014 – 2017.

Tabulka 6: Vývoj nákladů, výnosů a VH v letech 2014 – 2017 v tis. Kč¹

Položka ²	Rok ³			
	2014	2015	2016	2017
Výnosy ⁴	1 098 271	1 060 739	1 036 155	1 113 964
Náklady ⁵	1 096 526	1 060 759	1 037 069	1 112 134
Výsledek hospodaření ⁶	1 745	-20	-914	1 830
% podíl nákladů k výnosům ⁷	99,84%	100,00%	100,09%	99,84%

Zdroj: vlastní zpracování, finanční výkazy družstva

Graf 1: Vývoj nákladů a výnosů v letech 2014 – 2017 v tis. Kč¹



Zdroj: vlastní zpracování, finanční výkazy družstva

¹Development of costs, revenues and profit/loss in years 2014 – 2017 in thousands CZK; ²Item; ³Year;

⁴Revenues; ⁵Costs; ⁶Profit/loss; ⁷Percentage share of cost to revenues

Z tabulky 6 i grafu 1 zobrazující vývoj je patrné, že družstvo má vysokou nákladovost. Náklady jsou v daných letech téměř neměnné a pohybují se kolem 100% z výnosů. Vysokou nákladovost ovlivňují zejména vysoké náklady vynaložené na prodané zboží, osobní náklady a náklady týkající se úprav hodnot v provozní oblasti.

6.2 Vývoj nákladů

Tabulka 7: Vývoj nákladů v letech 2014 - 2017 v tis. Kč¹

Náklady ²	2014	2015	2016	2017
Výkonová spotřeba ³	959 369	923 119	895 623	953 457
Aktivace ⁴	-15 880	-15 872	-14 664	-19 135
Osobní náklady ⁵	123 173	122 132	124 523	144 216
Úpravy hodnot v provozní oblasti ⁶	20 088	21 221	20 757	22 110
Ostatní provozní náklady ⁷	8 105	8 422	9 084	9 628
Celkové provozní náklady⁸	1 094 855	1 059 022	1 035 323	1 110 276
Nákladové úroky a podobné náklady ⁹	131	129	134	106
Ostatní finanční náklady ¹⁰	1 540	1 608	1 612	1 752
Celkové finanční náklady¹¹	1 671	1 737	1 746	1 858
Celkové náklady¹²	1 096 526	1 060 759	1 037 069	1 112 134

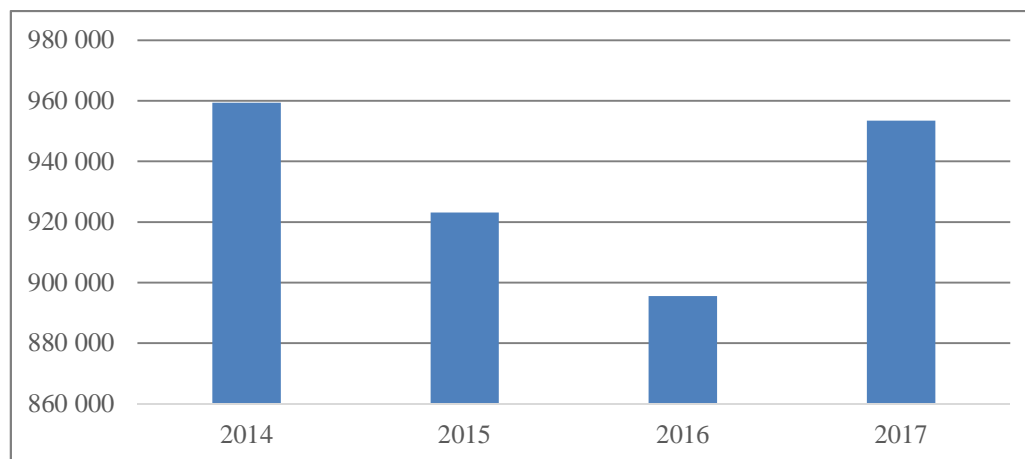
Zdroj: Výkazy zisku a ztráty 2014 – 2017 družstva, vlastní zpracování

¹Development of cost in years 2014 – 2017 in thousand CZK; ²Costs; ³Production consumption;

⁴Activation; ⁵Personal costs; ⁶Operating part adjustments; ⁷Other operating costs; ⁸Total operating costs; ⁹Interest costs and similar costs; ¹⁰Other financial costs; ¹¹Total financial costs; ¹²Total costs

Z tabulky 7 vidíme, že družstvo má velmi vysoké provozní náklady, z nichž nejvyšší zastoupení má výkonová spotřeba, osobní náklady a náklady týkající se úprav hodnot v provozní oblasti. Z finančních nákladů mají nejvyšší zastoupení ostatní finanční náklady.

Graf 2: Vývoj výkonové spotřeby v letech 2014 – 2017¹

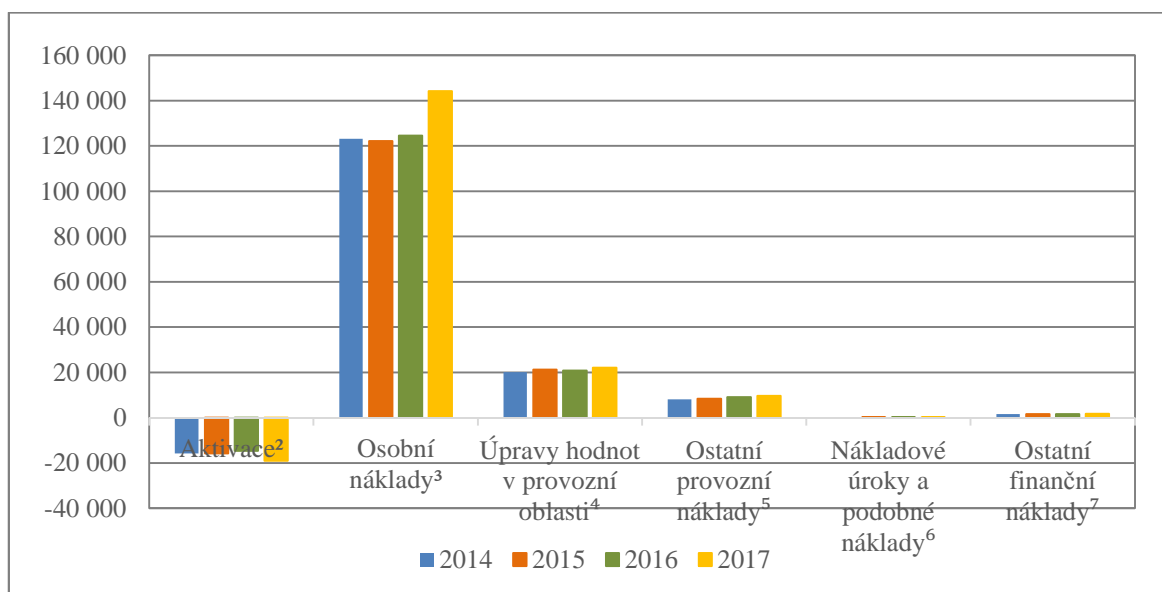


Zdroj: Vlastní zpracování

¹Development of production consumption in years 2014 – 2017 in thousand CZK

V grafu 2 můžeme vidět vývoj nákladů výkonové spotřeby, které jsou ve sledovaných letech velmi různorodé. Nejvyšší náklady byly vynaloženy v roce 2014. To mohlo být ovlivněno tím, že kupní síla prodejen družstva ještě neklesala, a tak náklady vynaložené na prodej zboží byly vyšší. V dalších letech se náklady postupně snižovaly právě z důvodu poklesu kupní síly. V roce 2017 se náklady opět zvýšily s cílem obnovit nabídku sortimentu prodejen a tím zvýšit kupní sílu.

Graf 3: Vývoj nákladů bez výkonové spotřeby v letech 2014 – 2017 v tis. Kč¹



Zdroj: vlastní zpracování

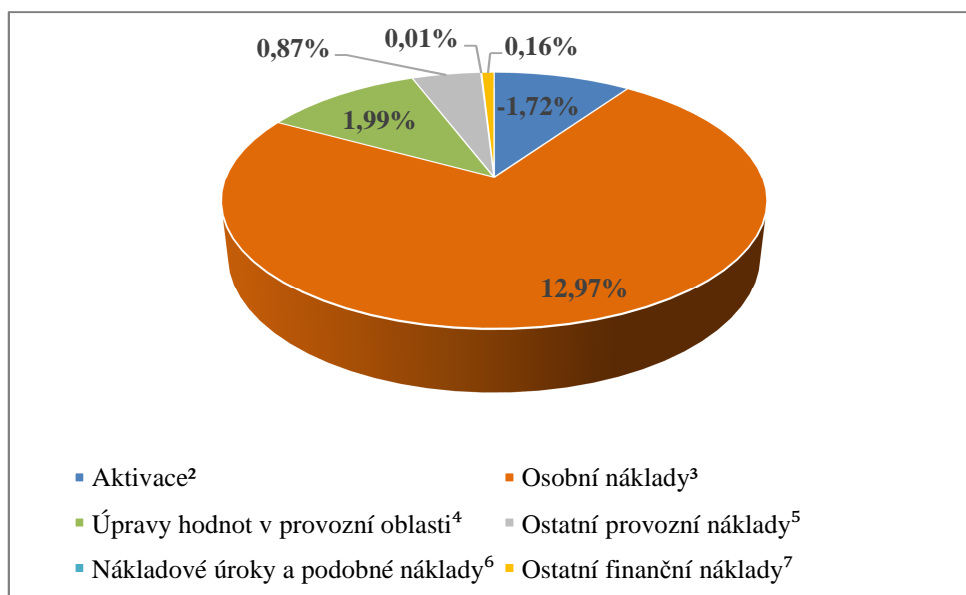
¹Development of costs without production consumption in years 2014 – 2017 in thousands CZK;

²Activation; ³Personal costs; ⁴Operating part adjustments; ⁵Other operating costs; ⁶Interest costs and similar costs; ⁷Other financial costs

V grafu 3 můžeme vidět vývoj nákladů družstva bez výkonové spotřeby, která má tak vysoké hodnoty, že zobrazení ostatních nákladů bylo nečitelné. Z těchto nákladů mají nejvyšší zastoupení osobní náklady, které se v prvních třech letech byly téměř neměnné, v roce 2017 stouply z důvodu zvyšování minimálních mezd. Druhé nejvyšší náklady zahrnují úpravy hodnot v provozní oblasti, které jsou ve sledovaných letech téměř neměnné.

6.3 Struktura nákladů družstva

Graf 4: Struktura nákladů bez výkonové spotřeby družstva v roce 2017¹



Zdroj: vlastní zpracování

¹Structure of costs without production consumption in year 2017; ²Activation; ³Personal costs;

⁴Operating part adjustments; ⁵Other operating costs; ⁶Interest costs and similar costs; ⁷Other financial costs

V grafu 4 vidíme strukturu nákladů družstva za rok 2017, v ostatních sledovaných letech jsou hodnoty náklad téměř totožné. Graf zobrazuje náklady bez výkonové spotřeby, která tvoří 85,73 % z celkových nákladů. Výkonová spotřeba zahrnuje náklady vynaložené na prodané zboží, spotřebu materiálu, energie a služby. Další významnou položkou jsou osobní náklady, 12,97 %. Osobní náklady zahrnují mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní osobní náklady. Třetí nejvýznamnější položkou jsou úpravy hodnot z provozní oblasti, 1,99 %. Úpravy hodnot zahrnují odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku a úpravy hodnot pohledávek. Aktivace má záporná čísla, protože byla do roku 2016 v účetnictví jako výnos (účtová skupina 61 a 62 v účtovém rozvrhu). Od roku 2016 jsou tyto skupiny zrušeny a převedeny do skupiny 58, tedy do nákladů, a proto mají mínus – snižují nám celkové náklady.

6.4 Evidence a členění nákladů

Družstvo se řídí českými účetními předpisy a používá účetní osnovu pro podnikatele. Účetní osnova je každý rok aktualizována a musí být schválena statutárním

orgánem (předseda, místopředseda). Družstvo používá druhové členění nákladů (viz. Příloha 2) a k jednotlivým syntetickým účtům účtové třídy 5 – Náklady vytvořil analytickou evidenci umožňující jednodušší sledování, zachycení a řízení nákladů. (viz. Příloha 3). V této práci je použit účtový rozvrh platný pro rok 2016.

6.5 Útvary zabývající se náklady

Plánováním, zachycováním a kontrolou nákladů se zabývá ekonomický ředitel, který spolupracuje s útvarem Účetnictví.

Ekonomický ředitel

Ekonomický ředitel řídí a koordinuje finanční stránku družstva. Má na starost stanovení finanční strategie a postupů, vytváří roční finanční rozpočty, hodnotí rizikovost projektů, analyzuje finanční ukazatele apod.

Útvar účetnictví

Hlavním úkolem je účtování dokladů a přijatých faktur, vystavování faktur, vedení pokladny, účtování a evidence majetku a odpisů. Účtárna používá pro účetnictví program od PORS software a. s., Chrudim.

6.6 Horizontální a vertikální analýza nákladů

Tyto analýzy jsou zaměřeny na náklady družstva. V následujících dvou tabulkách vidíme horizontální analýzu – podílovou a rozdílovou. V poslední tabulce můžeme vidět vertikální analýzu v procentním vyjádření. Z analýz můžeme vidět, jak se v meziročním vyjádření jednotlivé náklady vyvíjely.

6.6.1 Horizontální analýza nákladů

Tabulka 8: Horizontální analýza nákladů – podílová v %¹

Náklady ²	Období ³			
	2014/2013	2015/2014	2016/2015	2017/2016
Výkonová spotřeba ⁴	0,93	0,96	0,97	1,06
Aktivace ⁵	1,11	1,00	0,92	1,30
Osobní náklady ⁶	1,04	0,99	1,02	1,16
Úpravy hodnot v provozní oblasti ⁷	1,04	1,06	0,98	1,07
Ostatní provozní náklady ⁸	0,50	1,04	1,08	1,06
Náklad. úroky a podobné náklady ⁹	0,61	0,98	1,04	0,79
Ostatní finanční náklady ¹⁰	1,08	1,04	1,00	1,09

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 9: Horizontální analýza nákladů – rozdílová (v tis. Kč)¹¹

Náklady ²	Období ³			
	2014-2013	2015-2014	2016-2015	2017-2016
Výkonová spotřeba ⁴	-69654	-36250	-27496	57834
Aktivace ⁵	-1588	8	1208	-4471
Osobní náklady ⁶	4797	-1041	2391	19693
Úpravy hodnot v provozní oblasti ⁷	774	1133	-464	1353
Ostatní provozní náklady ⁸	-8267	317	662	544
Náklad. úroky a podobné náklady ⁹	-83	-2	5	-28
Ostatní finanční náklady ¹⁰	119	68	4	140

Zdroj: vlastní zpracování

¹Horizontal analysis of costs – shared in %; ²Costs; ³Term; ⁴Production consumption; ⁵Activation;

⁶Personal costs; ⁷Operating part adjustments; ⁸Other operating costs; ⁹Interest costs and similar costs;

¹⁰Other financial costs; ¹¹Horizontal analysis of costs – differential (in thousands CZK)

Z tabulek 8 a 9 vyplývá, že se náklady ve sledovaných letech převážně snižují, ale v roce 2017 se opět zvyšují. Nejvyšší hodnoty má výkonová spotřeba. Nejvyšší rozdíl je v letech 2013 a 2014, kdy v roce 2014 byly náklady nižší o 69 654 tis. Kč než v roce 2013. Naopak nejnižší rozdíl je v letech 2015 - 2016, kdy v roce 2016 byly náklady nižší o 27 496 tis. Kč. Aktivace má nejvyšší rozdíl v letech 2016 - 2017, kdy byla v roce 2017 nižší o 4 471 tis. Kč než v roce předchozím. Osobní náklady mají nejvyšší rozdíl v letech 2016 - 2017, kdy náklady stouply o 19 693 tis. Kč oproti roku 2016. Náklady týkající se úprav hodnot v provozní oblasti mají nejvyšší rozdíl v letech 2016 - 2017, kdy v roce 2017 náklady stouply o 1 353 tis. Kč. Ostatní provozní náklady mají nejvyšší rozdíl v letech 2013 - 2014, kdy v roce 2014 byly nižší o 8 267 tis. Kč než v roce 2013. Nákladové úroky a podobné náklady mají nejvyšší rozdíl v letech 2013 - 2014, kdy v roce 2014 byly nižší o 83 tis. Kč. Ostatní finanční náklady mají nejvyšší rozdíl v letech 2013 - 2014, kdy tyto náklady v roce 2014 vzrostly o 119 tis. Kč oproti roku 2013.

6.6.2 Vertikální analýza nákladů

Pomocí vertikální analýzy zjistíme, jakou měrou se jednotlivé náklady podílí na celkové výši nákladů v daných letech. V tabulce vidíme podíl nákladů na celek v procentuálním vyjádření.

Tabulka 10: Vertikální analýza nákladů – v %¹

Náklady ²	Rok ³				
	2013	2014	2015	2016	2017
Výkonová spotřeba ⁴	87,92	87,49	87,02	86,36	91,94
Aktivace ⁵	-1,22	-1,45	-1,50	-1,41	-1,85
Osobní náklady ⁶	10,11	11,23	11,51	12,01	13,91
Úpravy hodnot v provozní oblasti ⁷	1,65	1,83	2,00	2,00	2,13
Ostatní provozní náklady ⁸	1,40	0,74	0,79	0,88	0,93
Nákladové úroky a podobné náklady ⁹	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01
Ostatní finanční náklady ¹⁰	0,12	0,14	0,15	0,16	0,17
Celkové náklady¹¹	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: vlastní zpracování

¹Vertical analysis of costs – in %; ²Costs; ³Years; ⁴Production consumption; ⁵Activation; ⁶Personal costs; ⁷Operating part adjustments; ⁸Other operating costs; ⁹Interest costs and similar costs; ¹⁰Other financial costs; ¹¹Total costs

Z tabulky 10 vidíme, že družstvo se zabývá převážně prodejem zboží, a tak se na celkové výši nákladů podílí největší měrou výkonová spotřeba, která mimo jiné zahrnuje i služby a spotřebu materiálu a energií. Podíl výkonové spotřeby činí v průměru 88 % celkových nákladů. Další nejvýznamnější položkou jsou osobní náklady, jejichž podíl činí v průměru 12 % celkových nákladů. Třetí nejvýznamnější položkou jsou náklady týkající se úprav hodnot v provozní oblasti, které zahrnují odpisy dlouhodobého majetku a úpravy hodnot pohledávek. Podíl úprav hodnot činí v průměru 2 % celkových nákladů.

6.7 Analýza poměrových ukazatelů

6.7.1 Ukazatele rentability

Cílem této analýzy je ukázat, jaká výše zisku připadá na jednotku celkových nákladů nebo výnosů. Tyto ukazatele patří mezi klíčové ukazatele výkonnosti.

Tabulka 11: Poměrové ukazatele rentability¹

Ukazatel ²	Rok ³			
	2014	2015	2016	2017
Rentabilita tržeb ⁴	0,1596	-0,0019	-0,0886	0,1653
Rentabilita výnosů ⁵	0,1589	-0,0019	-0,0882	0,1643
Rentabilita nákladů ⁶	0,1591	-0,0019	-0,0881	0,1645

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty 2014 – 2017 družstva, vlastní zpracování

¹Ratio indicators of profitability; ²Indicator; ³Years; ⁴Profitability of sales; ⁵Profitability of revenues; ⁶Profitability of costs

Z tabulky 11 je patrné, že ukazatele rentability jsou v daných letech různorodé. Družstvo ztrácí schopnost z 1 Kč nákladu vyprodukovat zisk, naopak se s každou investovanou 1 Kč do nákladů dostává více do ztráty. Rentabilita výnosů se pohybuje v intervalu od -0,0882 do 0,1643. Nejlépe na tom bylo družstvo v roce 2017, kdy dokázalo z každé koruny tržby vytvořit 0,1643 koruny zisku. Co se týče rentability nákladů, pohybuje se v intervalu od -0,0881 do 0,1645. Družstvo dosahovalo nejlepších výsledků v roce 2017, kdy na jednu korunu nákladů připadalo 0,1645 koruny zisku. Nejhorší na tom bylo družstvo v roce 2016, kdy každá koruna nákladů prodělávala 0,0881 koruny.

6.7.2 Ukazatele nákladovosti

Pro tuto analýzu byly použity ukazatele nákladovosti tržeb. Ukazatele nákladovosti slouží k vyjádření, kolik bylo vynaloženo nákladů na jednu korunu tržeb. Tyto ukazatele patří mezi klíčové ukazatele výkonnosti.

Tabulka 12: Ukazatele nákladovosti tržeb v %¹

Ukazatel ²	Rok ³			
	2014	2015	2016	2017
Nákladovost tržeb ⁴	100,28%	100,42%	100,52%	100,46%
Provozní nákladovost tržeb ⁵	100,13%	100,26%	100,35%	100,29%
Finanční nákladovost tržeb ⁶	0,15%	0,16%	0,17%	0,17%

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty 2014 – 2017 družstva, vlastní zpracování

¹Cost indicators of sales in %; ²Indicators; ³Years; ⁴Cost of sales; ⁵Operating cost of sales; ⁶Financial cost of sales

Z tabulky 12 je patrné, že ukazatele nákladovosti jsou v daných letech téměř neměnné. Nejlépe si družstvo vedlo v roce 2014, kdy nákladovost tržeb činila 100,28 %. Naopak nejhůře si vedlo v roce 2016 při hodnotě 100,52 %. Z hlediska provozních nákladů si družstvo vedlo nejlépe také v roce 2014, kdy hodnota činila 100,13 %. Nejhůře si vedlo opět v roce 2016 při hodnotě 100,35 %. Z hlediska finančních nákladů si družstvo vedlo nejlépe opět v roce 2014 a nejhůře v letech 2016 a 2017.

7 Kalkulace nákladů

Kalkulace pro družstvo představují spíše okrajovou záležitost, neboť hlavním cílem je maloobchodní prodej zboží nebo výrobků. V družstvu se kalkulace používají pro zjištění výrobních nákladů a prodejní ceny lahůdek a cukrářských produktů, a vnitropodnikových cen dopravy a údržby. Družstvo používá hlavně předběžnou kalkulaci a to přírážkovou, u které se náklady člení na přímé a nepřímé neboli režijní. Režijní náklady jsou náklady fixními a řadí mezi ně spotřebu energie, odpisy, nájemné a další náklady spojené s celou výrobou. Ty jsou kalkulovány pomocí přírážky k přímým nákladům. Kalkulace lahůdek a cukrářských produktů se kalkulují měsíčně, doprava a údržba ročně. Všechny kalkulace jsou sestavovány v programu Microsoft Office Excel.

7.1 Kalkulace nákladů ve výrobě lahůdek a cukrářských produktů

V sušické výrobě se vyrábí 80 druhů lahůdkářských výrobků a 70 druhů cukrářských produktů ve dvou výrobních úsecích – studená kuchyně a cukrářské výrobky a od listopadu 2015 i v detašovaném pracovišti bývalé závodní jídelny, kde se vyrábí knedlíky. Je kladen důraz na obměnu a oživení nabídky, na kvalitu sortimentu, dodržování norem výrobků a 100 % funkčnost systému HACCP v rámci výroby. Probíhali různé akce, na kterých se výroba dobře prezentovala. Sortiment prodeje byl v roce 2018 rozšířen o tzv. „Farmářskou bedýnku“, ve které prezentuje regionální výrobky od známých farmářů z našeho okolí s cílem zlepšit pestrost a atraktivnost nabídky. Výroba své výrobky dodává do vlastních prodejen a i ostatním podnikatelům v rámci celého okresu Klatovy. "Rodinným stříbrem" je produkce zákusků z hotelu Fialka podle vlastních tradičních receptur. Část produkce obdržela ocenění „Tradiční šumavský výrobek“. Objem výroby dosáhl v roce 2017 výše 21 141 tis. Kč, což je o 1 369 tis. Kč více, než v roce 2016 (ZKD Sušice [online], 2019).

7.1.1 Kalkulační vzorec

Kalkulace nákladů jednotlivých výrobků se kalkulují podle stanoveného kalkulačního vzorce, jenž obsahuje následující položky:

- Přímý materiál
- Režijní mzdy
- Ostatní režijní náklady (např. dopravné)
- Výrobní režie

- **Celkem vlastní náklady výroby**
- Kalkulovaný zisk
- **Cena včetně zisku**
- **Prodejní cena včetně DPH**

7.1.2 Příklad kalkulace nákladů produktů studené kuchyně a cukrárny

V této podkapitole můžeme vidět příklad kalkulace produktů sušické výroby rozdělené na studenou kuchyni, cukrářskou výrobu a detašované pracoviště bývalé závodní jídelny, kde se vyrábí knedlíky.

Tabulka 13: Kalkulace produktů studené kuchyně a cukrárny a knedlíky¹

	Studená kuchyně²	Cukrárna	Knedlíky⁴
Číslo výrobku⁵	11	500	140
Přímý materiál ⁶	4,227	3,138	9,055
Režijní mzdy ⁷	1,437	1,067	3,079
Ostatní režijní náklady ⁸	0,972	0,722	2,083
Výrobní režie ⁹	2,674	3,528	3,007
Celkem vlastní náklady¹⁰	9,310	8,455	17,223
Kalkulovaný zisk ¹¹	0,490	0,445	0,907
Cena včetně zisku¹²	9,80	8,90	18,13
Prodejní cena včetně DPH¹³	15,90	13,90	26,49

Zdroj: vlastní zpracování

¹Calculation of products from cold kitchen and confectionary and dumplings; ²Cold kitchen;

³Confectionary; ⁴Dumplings; ⁵Number of product; ⁶Direct material; ⁷Overhead wage; ⁸Other overhead costs; ⁹Production overhead; ¹⁰Total own costs; ¹¹Calculated profit; ¹²Price including profit; ¹³Selling price including VAT

V tabulce 13 můžeme vidět, jak vypadá kalkulace lahůdek a cukrářských výrobků družstva. Z nabídky výrobků družstva je vybrán jeden produkt ze studené kuchyně – chlebíček svačinový, jeden produkt z cukrárny – oříškový rohlíček a jeden produkt z detašovaného pracoviště – houskový knedlík. Přímý materiál se určuje pomocí norem, příklad normy zobrazuje tabulka 14. Družstvo vypočítává mzdy a dopravné jako přírůžku k přímým nákladům. U režijních mezd to je 34 % a u dopravného 23 %. Výrobní režii zjistí tak, že od ceny výrobku odečte přímý materiál, režijní mzdy, dopravné a kalkulovaný zisk. Kalkulovaný zisk představuje 5 % z ceny výrobku. Prodejní cenu stanovují tak, že k ceně výrobku přičtou 27% marži.

Tabulka 14: Příklad normy - výroba houskového knedlíku¹

140. Kynutý houskový knedlík, 450 g ²					
THN: 1/1 ³					
Název suroviny ⁴	MJ ⁵	Odpad ⁶	Množství ⁷	Cena N ⁸	Částka N ⁹
mouka hrubá ¹⁰	kg	0	275 g	9,21	2,53
droždí 1000 g ¹¹	kg	0	9 g	35,04	0,32
vejce 1 ks ¹²	ks	0	1 ks	3	3
žemle - houska 45 g ¹³	ks	0	90 g	1,58	3,163
sůl 1000 g ¹⁴	kg	0	9 g	3,82	0,033
voda 1000 l ¹⁵	l	0	42 ml	20,14	0,009
Výpočet ceny na 1 ks¹⁶					9,055

Zdroj: vlastní zpracování

¹Example of norm – production of dumplings; ²Bread dumpling, 450g; ³Technical-economic norm;

⁴Name of material; ⁵Unit of measure; ⁶Waste; ⁷Quantity; ⁸Price of cost; ⁹Amount of cost; ¹⁰Coarse flour;

¹¹Yeast 1000g; ¹²Egg 1 piece; ¹³Bread roll 45g; ¹⁴Salt 1000g; ¹⁵Water 1000l; ¹⁶Calculation of price on 1 piece

Pro potřeby stanovení přímých nákladů je pro každý výrobek evidována karta normy výrobku. Tyto normy se sestavují před zahájením výroby. V tabulce 14 je uvedena norma pro výrobu 1 kusu kynutého houskového knedlíku. Z tabulky můžeme vyčíst, z jakých surovin se knedlík vyrábí, kolik jich je potřeba, kolik Kč stojí suroviny a kolik odpadu z nich při výrobě zbyde. Celkové přímé náklady na výrobu jsou poté sečteny a je stanovena celková hodnota. Přímé náklady na výrobu 1 kusu houskového knedlíku činí 9,055 Kč.

7.1.3 Analýza bodu zvratu kalkulovaných produktů

Cílem analýzy bodu zvratu je zjistit objem produkce houskových knedlíků, svačinových chlebíčků a rohlíčků, jaký by měla výroba prodat, aby pokryla veškeré náklady. Pro výpočet je nutné znát variabilní a fixní náklady, objem produkce a cenu na 1 ks.

Tabulka 15: Analýza bodu zvratu kalkulovaných produktů¹

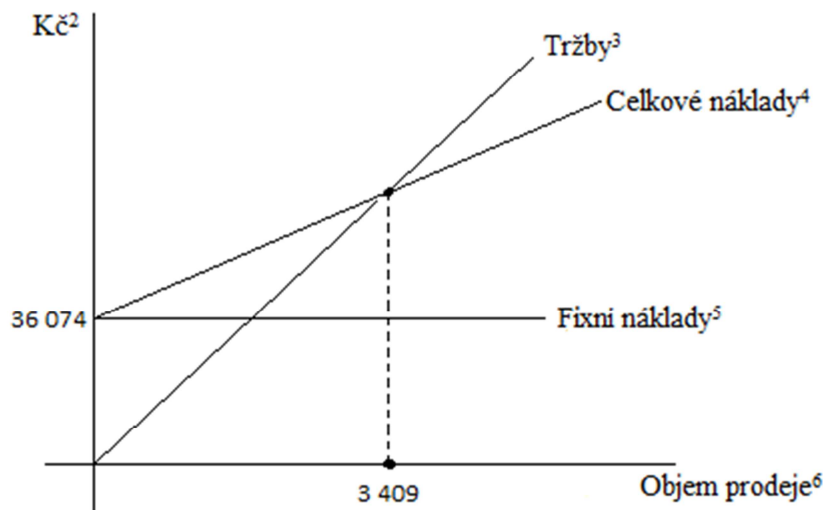
Položka ²	Knedlík ³	Chlebíček ⁴	Rohlíček ⁵
Přímé náklady na 1 ks ⁶	9,055	4,227	3,138
Přímé mzdy na 1 ks ⁷	3,079	1,437	1,067
Ostatní přímé náklady na 1 ks ⁸	2,083	0,972	0,722
Celkové variabilní náklady na 1 ks ⁹	14,217	6,636	4,927
Fixní náklady ¹⁰	36 074	44 121	46 570
Cena na 1 ks ¹¹	23,000	13,14	11,49
Bod zvratu¹²	4 107 ks	6 784 ks	7 096 ks

Zdroj: vlastní zpracování

¹Break even point analysis of calculated products; ²Item; ³Dumpling; ⁴Sandwich; ⁵Crescent roll; ⁶Direct costs on 1 piece; ⁷Direct wages on 1 piece; ⁸Other direct costs on 1 piece; ⁹Total variable costs on 1 piece; ¹⁰Fixed costs; ¹¹Price on 1 piece; ¹²Break even point

Na základě zpracování výše uvedených hodnot v tabulce 15 je vypočten bod zvratu třech vybraných produktů. Bod zvratu houskových knedlíků, při kterém se tržby rovnají celkovým nákladům, činí 4 107 ks. Bod zvratu svačिनových chlebičku činí 6 784 ks a bod zvratu rohlíčků činí 7 096 ks. V tomto bodě bude zisk nulový a od tohoto bodu bude výroba mít zisk. V následujícím grafu vidíme znázorněný bod zvratu výroby knedlíků.

Graf 5: Bod zvratu houskového knedlíku¹



Zdroj: vlastní zpracování

¹Break even point of dumplings; ²CZK; ³Revenues; ⁴Total costs; ⁵Fixed costs; ⁶Production volume

7.2 Kalkulace nákladů vnitropodnikové dopravy

Pomocná dopravní činnost slouží k přepravě zboží v rámci obchodních aktivit družstva. Jde hlavně o rozvoz zboží z velkoobchodů v Sušici a Kolinci, výroby v Sušici a maloobchodu. Doprava zajišťuje kamionovou přepravu i pro externí uživatele. Rozsah činnosti dopravy je přizpůsoben potřebám a i možnostem družstva. Hlavními kritérii jsou rychlost, kvalita a efektivnost uspokojení potřeb ostatních útvarů.

Jde o kalkulaci na vnitropodnikové sazby dopravy, která je z hlediska firmy jen okrajová záležitost. Kalkulace na nový rok se sestavuje vždy k 31. prosinci roku předchozího a spolupracuje na ní oddělení dopravy s ekonomickým ředitelem. Kalkulace dopravy se skládá ze dvou částí – kalkulace tis. km a provozních ¼ hodin. Při

kalkulaci se rozlišují jednotlivá vozidla – Liaz, Iveco, Avia, dodávky, multikáry, a rozvozy – dálková jízda, běžný rozvoz, vlek a automobily s elektrocentrálou. Koeficient spotřeby stanovuje oddělení dopravy na základě očekávané nákladovosti jízd. Koeficient pracnosti stanovuje taktéž oddělení dopravy, ale na základě vyššího podílu práce při vykládce.

7.3 Kalkulace nákladů vnitropodnikové údržby

Družstvo pro vlastní potřeby využívá údržbářskou četou složenou z mnoha odborných profesí – truhlář, elektrikář, zámečník, zedník, instalatér apod. Hlavním úkolem je operativnost a efektivnost oprav a údržby majetku družstva. Údržba také nabízí své služby zájemcům mimo družstvo k provedení rychlých a kvalitních oprav.

Jde o kalkulaci na vnitropodnikové sazby údržby, která je z hlediska firmy jen okrajová záležitost. Kalkulace na nový rok se sestavuje vždy k 31. prosinci roku předchozího a spolupracuje na ní oddělení údržby s ekonomickým ředitelem. Kalkulací zjistíme náklady vnitropodnikových výkonů údržby a autodílny. Kalkulované náklady zjišťujeme bez přímého materiálu a dopravy k jednotlivým zakázkám, které se účtují samostatně dle pravidel vnitropodnikového řízení. Než se náklady začnou kalkulovat, musí se stanovit počet pracovních hodin v plánovaném roce, samostatně pro údržbu a autodílnu.

8 Rozpočetnictví

Rozpočty jsou součástí podnikatelského plánu, který se sestavuje ročně. Jeho sestavení má na starost ekonomický ředitel, který spolupracuje se svým oddělením. Plánování je nedílnou součástí každého podniku a je jen na něm, zda plány bude vytvářet nebo ne. Plán se vytváří podle zkušeností a skutečnosti z předchozích let. Čím více se plán přibližuje skutečnosti, tím přesnější a spolehlivější informace vykazuje. Když družstvo pocítí jen malé odchylky od skutečnosti, může toho následně využít. Přesnější odhady ale značí jistou znalost družstva.

Družstvo sestavuje strategický celopodnikový rozpočet, kde jsou stanoveny dlouhodobé plány a úkoly družstva jako celku. Patří sem rozvaha, výkaz zisku a ztráty a rozpočet peněžních toků.

Ve finančním plánu najdeme plánované náklady pro jednotlivé činnosti, jako jsou prodejny, VO sklad Sušice a VOOZ sklad Kolinec, lahůdkárna, doprava a údržba. Součet nákladů těchto činností spolu s dalšími náklady družstva tvoří celkové plánované náklady družstva. V práci budou porovnány právě celkové plánované a skutečné náklady za roky 2015 – 2017.

Tabulka 16: Plánované náklady na roky 2015 – 2017 v tis. Kč ¹

Náklady²	2015	2016	2017
Výkonová spotřeba ³	950 167	919 516	900 066
Aktivace ⁴	-15 930	-13 852	-17 504
Osobní náklady ⁵	128 862	126 112	136 056
Úpravy hodnot v provozní oblasti ⁶	18 485	20 730	21 057
Ostatní provozní náklady ⁷	7 716	7 851	8 016
Nákladové úroky a podobné náklady ⁸	102	120	135
Ostatní finanční náklady ⁹	1 350	1 410	1 557
Provozní náklady¹⁰	1 089 300	1 060 357	1 047 691
Finanční náklady¹¹	1 452	1 530	1 692
Celkové náklady¹²	1 090 752	1 061 887	1 049 383

Zdroj: Podnikatelské plány 2015 – 2017, vlastní zpracování

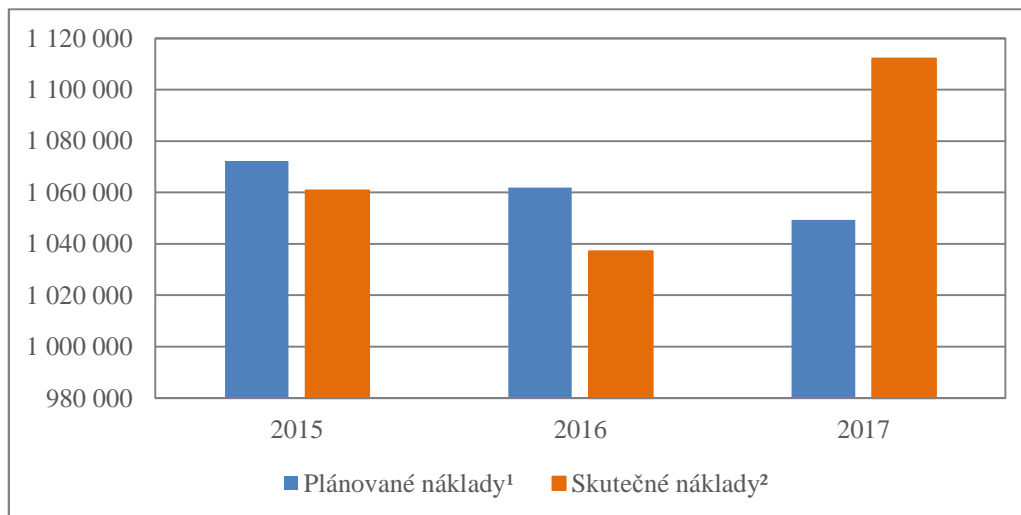
¹Planned costs for years 2015 – 2017 in thousands CZK; ²Costs; ³Production consumption; ⁴Activation;

⁵Personal costs; ⁶Operating part adjustments; ⁷Other operating costs; ⁸Interest costs and similar costs;

⁹Other financial costs; ¹⁰Operating costs; ¹¹Financial costs; ¹²Total costs

V tabulce 16 vidíme plánované náklady na jednotlivé sledované roky. Při stanovení výše plánovaných nákladů ekonomický ředitel vychází ze skutečných nákladů roku předchozího.

Graf 6: Plánované a skutečné hodnoty celkových nákladů v tis. Kč¹



Zdroj: vlastní zpracování

¹Planned and real values of total costs in thousands CZK; ²Planned costs; ³Real costs

Graf 6 zobrazuje vývoj celkových nákladů družstva v letech 2015 - 2017. Při porovnání těchto let mezi sebou je zřejmé, že družstvo plánované náklady odvíjelo od skutečných hodnot roku předchozího a nesnažilo se vytvořit vysoké až nereálné hodnoty. Odhady se tak staly přesnější a realističtější. Z grafu vyplývá, že se plánované náklady postupně snižovaly. Skutečné náklady se snižovaly pouze v letech 2015 a 2016, v roce 2017 stouply o 6 %. V roce 2016 jsou plánované náklady téměř totožné se skutečnými náklady v roce 2015. V roce 2017 byly náklady podhodnoceny, skutečné náklady byly vyšší o 12 314 tis. Kč. To poté pro podnik znamenalo nepříjemné situace a neočekávané platby na úhradu těchto nákladů. Zvýšení mohlo zapříčinit například navýšení mezd zaměstnanců, obnovení vozidel dopravy, rekonstrukce apod. V roce 2015 byl plán nákladů splněn na 99 %, v roce 2016 na 98 % a v roce 2017 byl překročen o 6 %.

8.1 Analýza odchylek plánovaných a skutečných nákladů

V této kapitole budou rozebrány odchylky plánovaných a skutečných celkových nákladů družstva.

8.1.1 Odchylky nákladů v roce 2015

Základním cílem družstva pro rok 2015 byla stabilizace výkonů, zlepšení efektivity a dosažení zisku bez prodeje svého majetku. Zlepšení kázně v oblasti nákladů a splnění plánovaných ukazatelů.

Tabulka 17: Odchylky nákladů v roce 2015 v tis. Kč¹

Náklady ²	Plán ³	Skutečnost ⁴	Odchylka ⁵
Výkonová spotřeba ⁶	950 167	923 119	27 048
Aktivace ⁷	-15 930	-15 872	-58
Osobní náklady ⁸	128 862	122 132	6 730
Úpravy hodnot v provozní oblasti ⁹	18 485	21 221	-2 736
Ostatní provozní náklady ¹⁰	7 716	8 422	-706
Nákladové úroky a podobné náklady ¹¹	102	129	-27
Ostatní finanční náklady ¹²	1 350	1 608	-258
Celkové náklady¹³	1 090 752	1 060 759	29 993

Zdroj: vlastní zpracování

¹Cost deviations in year 2015 in thousands CZK; ²Costs; ³Plan; ⁴Reality; ⁵Deviation; ⁶Production consumption; ⁷Activation; ⁸Personal costs; ⁹Operating part adjustments; ¹⁰Other operating costs; ¹¹Interest costs and similar costs; ¹²Other financial costs; ¹³Total costs

Právě zlepšení v oblasti nákladů se v tomto roce povedlo. Jak ukazuje tabulka 17, skutečné náklady byly nižší o 3 %, tedy o 29 993 tis. Kč. U dvou nejvýznamnějších nákladových skupin a aktivace nepřekročily plánované náklady ty skutečné, u ostatních skupin se plán nepovedlo splnit, ale nejde o nikterak vysoké hodnoty. Výkonová spotřeba byla splněna na 97 %, osobní náklady byly splněny na 95 % a aktivace nepřekročila plán o 0,36 %. Náklady týkající se úprav hodnot v provozní oblasti překročily plán o 15 %, ostatní provozní náklady překročily plán o 9 %, nákladové úroky a podobné náklady překročily plán o 26 % a ostatní finanční náklady překročily plán o 19 %.

8.1.2 Odchylky nákladů v roce 2016

Základním cílem družstva pro rok 2016 byla stabilizace výkonů – zastavení poklesu, zlepšení efektivity hospodaření a dosažení zisku 96 tis. Kč.

Tabulka 18: Odchylky nákladů v roce 2016 v tis. Kč¹

Náklady ²	Plán ³	Skutečnost ⁴	Odchylka ⁵
Výkonová spotřeba ⁶	919 516	895 623	23 893
Aktivace ⁷	-13 852	-14 664	812
Osobní náklady ⁸	126 112	124 523	1 589
Úpravy hodnot v provozní oblasti ⁹	20 730	20 757	-27

Ostatní provozní náklady ¹⁰	7 851	9 084	-1 233
Nákladové úroky a podobné náklady ¹¹	120	134	-14
Ostatní finanční náklady ¹²	1 410	1 612	-202
Celkové náklady¹³	1 061 887	1 037 069	24 818

Zdroj: vlastní zpracování

¹Cost deviations in year 2016 in thousands CZK; ²Costs; ³Plan; ⁴Reality; ⁵Deviation; ⁶Production consumption; ⁷Activation; ⁸Personal costs; ⁹Operating part adjustments; ¹⁰Other operating costs; ¹¹Interest costs and similar costs; ¹²Other financial costs; ¹³Total costs

Z tabulky 18 vyplývá, že v roce 2016 byly skutečné náklady nižší o 2 %, tedy o 24 818 tis. Kč než byly plánované náklady. U dvou nejvýznamnějších nákladových skupin nepřekročily plánované náklady ty skutečné, u ostatních skupin se plán nepovedlo splnit, ale nejde o nikterak vysoké hodnoty. Výkonová spotřeba byla splněna na 97 % a osobní náklady byly splněny na 99 %. Aktivace překročila plán o 6 %, náklady týkající se úprav hodnot v provozní oblasti překročily plán o pouhých 0,13 %, ostatní provozní náklady překročily plán o 16 %, nákladové úroky a podobné náklady překročily plán o 12 % a ostatní finanční náklady překročily plán o 14 %.

8.1.3 Odchyly nákladů v roce 2017

Základním cílem družstva pro rok 2017 bylo zvýšení výkonů a průměrné marže, dosažení vyšší produktivity práce, dodržení limitovaných nákladů mělo současně zčásti eliminovat skokový nárůst mzdových nákladů a nemělo připustit překročení plánované ztráty.

Tabulka 19: Odchyly nákladů v roce 2017 v tis. Kč¹

Náklady ²	Plán ³	Skutečnost ⁴	Odchylka ⁵
Výkonová spotřeba ⁶	900 066	953 457	-53 391
Aktivace ⁷	-17 504	-19 135	1 631
Osobní náklady ⁸	136 056	144 216	-8 160
Úpravy hodnot v provozní oblasti ⁹	21 057	22 110	-1 053
Ostatní provozní náklady ¹⁰	8 016	9 628	-1 612
Nákladové úroky a podobné náklady ¹¹	135	106	29
Ostatní finanční náklady ¹²	1 557	1 752	-195
Celkové náklady¹³	1 049 383	1 112 134	-62 751

Zdroj: vlastní zpracování

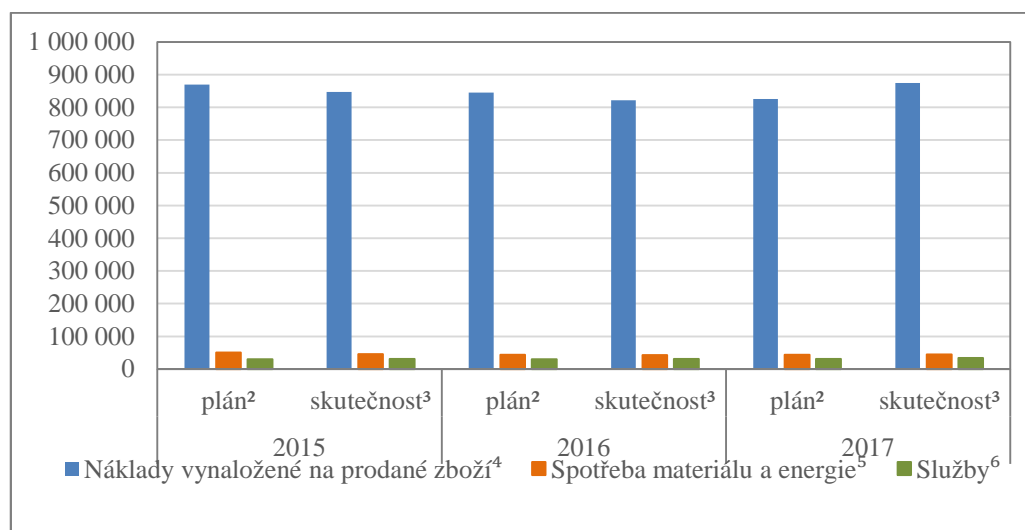
¹Cost deviations in year 2017 in thousands CZK; ²Costs; ³Plan; ⁴Reality; ⁵Deviation; ⁶Production consumption; ⁷Activation; ⁸Personal costs; ⁹Operating part adjustments; ¹⁰Other operating costs; ¹¹Interest costs and similar costs; ¹²Other financial costs; ¹³Total costs

Dodržení limitovaných nákladů se bohužel v tomto roce nepovedlo. Jak vyplývá z tabulky 19, skutečné náklady byly vyšší o 6 %, tedy o 62 751 tis. Kč než byly plánované náklady. Jediné náklady, které nepřekročily plán, byly nákladové úroky a podobné náklady. Tyto náklady se povedlo splnit na 79 %. Všechny ostatní náklady plán překročily. Výkonová spotřeba překročila plán o 6 %, aktivace překročila plán o 9 %, osobní náklady překročily plán o 6 %, náklady týkající se úprav hodnot v provozní oblasti překročily plán o 5 %, ostatní provozní náklady překročily plán o 20 % a ostatní finanční náklady překročily plán o 13 %.

8.2 Analýza odchylek nákladů výkonové spotřeby

V této kapitole budou rozebrány odchylky nejvýznamnější skupiny nákladů – výkonové spotřeby, do které patří náklady vynaložené na prodané zboží, spotřeba materiálu a energie, služby.

Graf 7: Odchylky nákladů výkonové spotřeby v tis. Kč¹



Zdroj: vlastní zpracování

¹Cost deviations of production consumption in thousands CZK; ²Plan; ³Reality; ⁴Cost of goods sold;

⁵Material and energy consumption; ⁶Services

Z grafu 7 vyplývá, že ve všech třech analyzovaných nákladech nebyl nikterak výrazný rozdíl mezi plánovanou a skutečnou hodnotou těchto nákladů. Je vidět, že ekonomický ředitel družstvo dobře zná, a nestanovil tak příliš vysoké až nereálné hodnoty.

V roce 2015 byl plán nákladů vynaložených na prodané zboží splněn na 97 % a spotřeba materiálu a energie na 90 %. Plán nákladů vynaložených na služby byl překročen o 2 %, ale z grafu je to nepatrné.

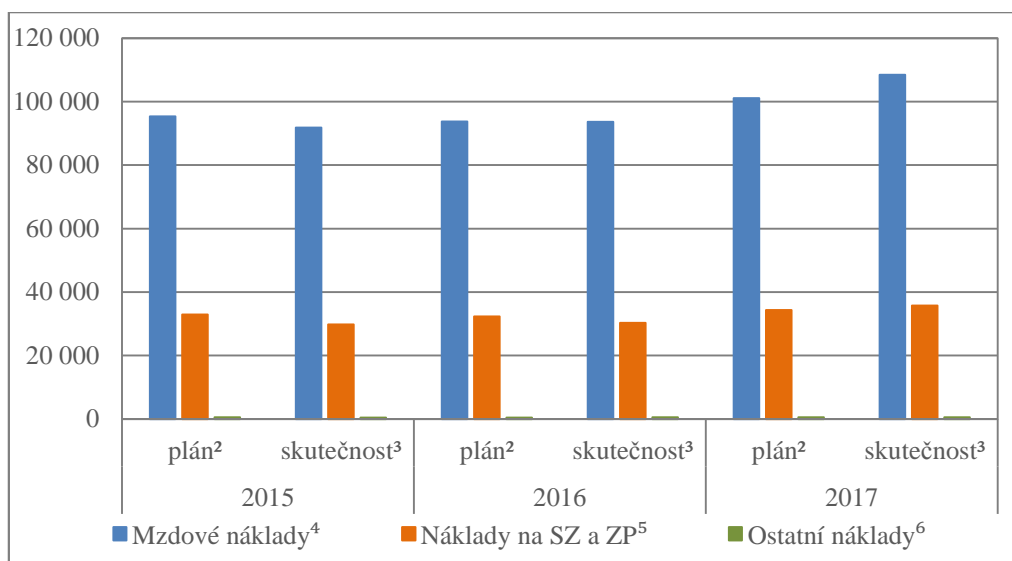
V roce 2016 tomu bylo podobně jako v roce 2015, jen spotřeba materiálu a energie byla splněna na 97 %.

V roce 2017 se plánované hodnoty těchto nákladů nepovedlo splnit a skutečné náklady tak byly vyšší. Plán nákladů vynaložených na prodané zboží byl překročen o 6 %, celkem o 49 700 tis. Kč. Plán spotřeby materiálu a energie byl překročen pouze o 1 %, tedy o 643 tis. Kč. Plán nákladů vynaložených na služby byl překročen o 10 %, tedy o 3 048 tis. Kč.

8.3 Analýza odchylek osobních nákladů

V této kapitole budou rozebrány odchylky druhé nejvýznamnější skupiny nákladů – osobních nákladů, do které patří mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní osobní náklady.

Graf 8: Odchylky osobních nákladů v tis. Kč¹



Zdroj: vlastní zpracování

¹Deviations of personal costs in thousand CZK; ²Plan; ³Reality; ⁴Wages and salaries; ⁵Social security costs and health insurance; ⁶Other costs

Z grafu 8 je opět vidět, jak moc dobře ekonomický ředitel družstva zná, a nestanovil tak příliš vysoké až nereálné hodnoty. Ve všech třech analyzovaných

nákladech nebyl nikterak výrazný rozdíl mezi plánovanou a skutečnou hodnotou těchto nákladů. Ostatní náklady měli tak nízké hodnoty, že v grafu nejsou patrné.

V roce 2015 byl plán mzdových nákladů splněn na 96 %, plán nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění na 91 % a plán ostatních nákladů byl splněn na 84 %.

V roce 2016 byl plán mzdových nákladů splněn na 100 % a plán nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění na 94 %. Plán ostatních nákladů byl překročen o 21 %, tedy 97 tis. Kč, ale z grafu je to nepatrné.

V roce 2017 se plán nepovedl splnit a skutečné náklady u mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění byly vyšší. Plán u ostatních nákladů jako jediných nebyl překročen. Plán mzdových nákladů byl překročen o 7 %, celkem o 7 339 tis. Kč. Plán nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění byl překročen o 4 %, tedy o 1 380 tis. Kč. Plán ostatních osobních nákladů byl splněn na 95 %, skutečné náklady byly nižší o 26 tis. Kč než plánované.

8.4 Analýza odchylek spotřeby elektrické energie

V této kapitole budou rozebrány odchylky spotřeby elektrické energie za rok 2017.

Tabulka 20: Odchylky spotřeby elektrické energie v kWh¹

	Plán²	Skutečnost³	Odchylka⁴
1. čtvrtletí ⁵	1 291 000	1 293 949	-2 949
2. čtvrtletí ⁶	1 245 250	1 188 740	56 510
3. čtvrtletí ⁷	1 342 000	1 308 893	33 107
4. čtvrtletí ⁸	1 296 875	1 264 092	32 783
Celkem⁹	5 175 125	5 055 674	119 451

Zdroj: vlastní zpracování

¹Deviations of electricity consumption in kWh; ²Plan; ³Reality; ⁴Deviation; ⁵1.quarter; ⁶ 2.quarter; ⁷ 3.quarter; ⁸ 4.quarter; ⁹Total

V tabulce 20 můžeme vidět spotřebu elektrické energie za rok 2016. Celková odchylka za rok 2017 činí 119 451 kWh. Právě oproti roku 2016 byl plán spotřeby na rok 2017 stanoven vyšší, aby nedošlo opět k příliš vysokým nákladům na energii. Spotřeba energie spadá do limitu externích nákladů, který byl například pro rok 2016 stanoven na hodnotu 4 500 tis. Kč a ve skutečnosti byl překročen na hodnotu 6 317 tis. Kč – skutečné náklady byly vyšší o 40 %.

9 Zhodnocení, návrhy a doporučení

Pro družstvo je rozhodující plnění podnikatelských funkcí, které jsou nejen zdrojem dalšího vývoje a tvorby zisku, ale i financování sociální funkce. ZKD Sušice je ovlivňováno konkurencí nadnárodních řetězců i vietnamských obchodníků ve vesnicích, kde zároveň klesá kupní síla obyvatel a roste ztrátovost nejmenších prodejen. Negativně na družstvo také působí neustále se zvyšující administrativní zatížení, rychlý růst minimálních mezd a nedostatek lidí na trhu práce. Družstvo by se mělo připravovat na úsporu nákladů, na zvyšování efektivnosti výdajů, zvýšení výnosů a použití nástrojů k udržení výkonů.

9.1 Ukazatele výkonnosti družstva

Bylo zjištěno, že družstvo pro řízení nákladů používá pouze kalkulace a rozpočty, ale nepoužívá například klíčové ukazatele výkonnosti KPI týkající se nákladů. Přitom řízení nákladů nelze od výkonnosti oddělit, neboť jejich zvyšování či snižování má právě vliv na výsledky výkonnosti.

Pro úspěšné řízení družstva je důležité provádět analýzu ekonomických jevů a procesů v družstvu, tedy zkoumání výkonnosti podniku. K tomu slouží klíčové ukazatele výkonnosti. Pomáhají změřit výkonnost družstva v návaznosti na jeho cíle a právě dobře stanovené ukazatele by měli napomáhat neustálému zlepšování družstva. Družstvo pro zhodnocení výkonnosti používá pouze tyto ukazatele:

- ukazatele rentability: základního kapitálu, vlastních zdrojů, stálých aktiv, celkového kapitálu, vložených prostředků, tržeb za zboží, nákladovou a výnosovou rentabilitu;
- ukazatele vybavenosti: pracovníků kapitálem, pracovníků vlastním kapitálem, podíl vlastního kapitálu na 1 člena a podíl kapitálu na 1 člena.

Cílem této práce je navrhnout možná opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení nákladů v družstvu, a proto jsou v následujících podkapitolách navrženy ukazatele výkonnosti družstva týkající se právě nákladů. Klíčové ukazatele budou sestaveny na základě informací z rozvah, výkazů zisku a ztráty a dalších interních dokladů a bude vypočítán jejich vývoj ve sledovaných letech. Mezi tyto ukazatele také patří ukazatele nákladovosti tržeb, které byly již zjištěny v kapitole 6.7.

9.1.1 Ukazatele z finančního hlediska

V tabulce 21 vidíme poměr odpisů a stálých aktiv družstva za roky 2014 – 2017. Největší výkyv byl v roce 2017, kdy stouply odpisové náklady o 1 359 tis. Kč, ale zároveň se snížila hodnota celkových aktiv.

Tabulka 21: Odpisy / stálá aktiva v tis. Kč¹

Položky ²	Rok ³			
	2014	2015	2016	2017
Odpisy ⁴	20 096	21 087	20 833	22 192
Stálá aktiva ⁵	238 550	231 282	225 371	213 471
Odpisy / stálá aktiva⁶	0,0842	0,0912	0,0924	0,1040

Zdroj: vlastní zpracování

¹Depreciation / fixed assets in thousands CZK; ²Items; ³Year; ⁴Depreciation; ⁵Fixed assets;

⁶Depreciation / fixed assets

V tabulce 22 vidíme poměr výnosů k celkovým aktivům družstva. Jak můžeme vidět, tento ukazatel se v prvních třech letech postupně snižoval z důvodu klesajících výnosů. V roce 2017, kdy opět stouply výnosy, hodnota ukazatele se zvýšila.

Tabulka 22: Výnosy / celková aktiva v tis. Kč¹

Položky ³	Rok ²			
	2014	2015	2016	2017
Výnosy ⁴	1 098 271	1 060 739	1 036 155	1 113 964
Celková Aktiva ⁵	419 358	420 767	423 646	423 738
Výnosy / celková aktiva⁶	2,6189	2,5210	2,4458	2,6289

Zdroj: vlastní zpracování

¹Revenues/Total assets in thousands CZK; ²Items; ³Year; ⁴Revenues; ⁵Total Assets; ⁶Revenues/Total assets

Poměr výkonové spotřeby k výnosům nám říká, kolik korun výkonové spotřeby připadá na jednu korunu výnosů. Z tabulky 23 můžeme vidět, že výkonová spotřeba v průměru činí 87 % jedné koruny výnosů.

Tabulka 23: Výkonová spotřeba / výnosy v tis. Kč¹

Položky ²	Rok ³			
	2014	2015	2016	2017
Výkonová spotřeba ⁴	959 369	923 119	895 623	953 457
Výnosy ⁵	1 098 271	1 060 739	1 036 155	1 113 964
Výkonová spotřeba / výnosy⁶	0,8735	0,8703	0,8644	0,8559

Zdroj: vlastní zpracování

¹Operating consumption/revenues in thousands CZK; ²Items; ³Year; ⁴Operating consumption; ⁵Revenues;

⁶Operating consumption/revenues

Kolik nákladů bylo vynaloženo na 1 Kč zisku nebo kolik nákladů vyvolalo 1 Kč ztráty, nám ukazuje tabulka 24. V roce 2014 mělo družstvo zisk, a tak na 1 Kč zisku bylo vynaloženo 628,38 tis. Kč nákladů. V dalších letech už mělo družstvo ztrátu. Nejvyšších hodnot dosahovalo v roce 2015, kdy 1 Kč ztráty vyvolalo 53 037,95 tis. Kč nákladů.

Tabulka 24: Náklady / zisk v tis. Kč¹

Položky ²	Rok ³			
	2014	2015	2016	2017
Náklady ⁴	1 096 526	1 060 759	1 037 069	1 112 134
Zisk ⁵	1 745	-20	-914	1 830
Náklady / zisk⁶	628,3817	-53037,9500	-1134,6488	607,7235

Zdroj: vlastní zpracování

¹Costs / profit in thousands CZK; ²Items, ³Year, ⁴Costs; ⁵Profit; ⁶Costs / profit

9.1.2 Ukazatele z interního hlediska

Tyto ukazatele se používají pro procesy zajišťující realizaci výrobku. Jsou to velmi důležité ukazatele, ale podniky se jich téměř nevšímají. Pro družstvo navrhuji tyto ukazatele:

- režijní náklady / počet pracovníků – ty vyjadřují, jak velký podíl režijních nákladů využije zaměstnanec při výrobě;
- režijní náklady / celkové tržby – ty vyjadřují, kolik korun nákladů připadá na korunu tržeb.

Vzhledem k tomu, že nejsou k dispozici údaje pro výpočet, nebudou tyto ukazatele zobrazeny.

9.1.3 Ukazatele ve vztahu k počtu zaměstnanců

Poměr provozních nákladů k počtu zaměstnanců nám říká, kolik korun nákladů připadá na jednoho zaměstnance. Jak můžeme v tabulce vidět, tento ukazatel v daných letech roste. Je to zapříčiněno poklesem počtu zaměstnanců.

Tabulka 25: Provozní náklady / počet zaměstnanců¹

Položky ²	Rok ³			
	2014	2015	2016	2017
Provozní náklady ⁴	1 094 855	1 059 022	1 035 323	1 110 276
Počet zaměstnanců ⁵	502	474	458	460
Provozní náklady / počet zaměstnanců⁶	2180,99	2234,22	2260,53	2413,64

Zdroj: vlastní zpracování

¹Operating costs/number of employees; ²Items; ³Year; ⁴Operating costs; ⁵Number of employees;

⁶Operating costs/number of employees

Poměr mzdových nákladů k počtu zaměstnanců nám ukazuje, kolik korun mzdových nákladů připadá na jednoho zaměstnance. Z tabulky 25 vyplývá, že tento ukazatel ve sledovaných letech roste. Je to způsobeno neustálým navyšováním mezd a snižováním počtu zaměstnanců.

Tabulka 26: Mzdové náklady / počet zaměstnanců¹

Položky ²	Rok ³			
	2014	2015	2016	2017
Mzdové náklady ⁴	92 472	91 839	93 650	108 456
Počet zaměstnanců ⁵	502	474	458	460
Mzdové náklady / počet zaměstnanců¹	184,2072	193,7532	204,4760	235,7739

Zdroj: vlastní zpracování

¹Personal costs / number of employees; ²Items; ³Year; ⁴Personal costs; ⁵Number of employees;

9.2 Kalkulační systém

Toto zhodnocení je zaměřeno na nedostatky kalkulačního systému družstva. V družstvu se používá pouze předběžná přírážková kalkulace, jejíž tvorba je prováděna na základě odhadu z předchozích let. Pouhým použitím předběžné kalkulace, ale nezjistí, zda se celkové náklady na výrobu lišily od plánu a zda výroba nebyla nulová či ztrátová. Tento typ kalkulace družstvu postačuje, neboť kalkulaci používají jen jako okrajovou záležitost, ale i tak je v systému několik nedostatků. Tyto nedostatky vznikají právě při alokaci režijních nákladů. Tyto náklady se přiřazují jako procentní přírážka z přímých nákladů, ale ne vždy jejich výše odpovídá skutečnosti a nepřispívá tak na jejich úhradu, anebo k tvorbě zisku.

Co se týče metody kalkulace, je složité určit vhodnější metodu u různorodé výroby. Nedostatky vznikají právě při alokaci režijních nákladů, kdy tyto hodnoty nejsou přesné. K odstranění těchto nedostatků by bylo vhodné použít modernější metodu

kalkulací nákladů a tou se jeví metoda ABC, ale s ohledem na její složitost a nákladnost nebude k optimalizaci použita. Tato metoda používá pro přiřazování nákladů měření skutečných fyzických výkonů jednotlivých činností v družstvu a snaží se odhalit skutečné příčiny vzniku vynaložených nákladů. Její podstatou je právě alokace režijních nákladů jednotlivým aktivitám, s jejichž pomocí se pak přiřazují jednotlivým nákladovým položkám

9.3 Rozpočtový systém

Nevýhodou ročních plánovaných nákladů je to, že náklady musí zahrnovat veškeré změny, které během roku mohou nastat. Družstvo plány kontroluje pouze jednou ročně. Pokud by plány kontrolovalo čtvrtletně, snadněji by zjistili, kde a proč k odchylkám došlo a v plánu na další rok by mohlo odchylky zmírnit.

Co se týče nákladové oblasti, je nutné reflektovat nedostatky předchozích let a zaměřit se na přesné dodržení limitů externích nákladů na investice, energie, opravy a údržbu. Tento limit zahrnuje energie, externí opravy a udržování, drobný evidenční materiál a osobní dopravu. Například v roce 2016 byl limit o 40 % překročen. Ke splnění limitu by pomohlo snížení nákladů na energii. Snížení by mohlo být dosaženo nižšími nákupními cenami některých energií a přímým snížením spotřeby plynoucí z provedených investičních opatření.

9.4 Ostatní zhodnocení nákladů

Velký podíl nákladů vychází z personální oblasti. Stabilizovat kvalitní zaměstnance, získávat nové a udržovat růst mezd dělá navíc minimálně 12 milionů Kč ročně. Pro plnění plánovaných výkonů je nezbytné zvyšování odborné úrovně zaměstnanců, které bere v potaz již při přijímání nových zaměstnanců, kdy se zaměřuje na zaměstnance s dosaženou potřebnou kvalifikací. U stávajících zaměstnanců je kvalifikace zvyšována celoročně v rámci plánu vzdělávání. Družstvo počítá s tím, že navýšení mezd přispěje k vyšší produktivitě práce, tam kde je produktivita velmi nízká.

Další velký podíl nákladů vychází z nuceného uzavírání malých prodejen na vesnicích, kde klesá již zmíněná kupní síla. Právě na podporu obratu družstvo realizuje celou řadu vlastních akcí. Snaží se také zlepšit nabídku čerstvého zboží a regionálních produktů. K podpoře prodeje a následného zvýšení výnosů by měla být pozornost zaměřena na provozní dobu, nabídku zboží, vzhled prodejen a dodržování

marketingových podpor a kampaní. K tomu také přispívá znalost nových projektů a jejich provozní zvládnutí, ochota a kvalita personálu, spolupráce mezi útvary družstva.

Pro zákazníky má družstvo zaveden program „Dobrá karta COOP“, který slouží k motivaci zákazníků k věrnosti při nakupování. Právě tento program má ale vysokou nákladovost – např. v roce 2016 byla skutečná nákladovost celého projektu ve výši 0,81% z realizovaného maloobchodního obrátu. Družstvo by mělo snížit nákladovost tohoto projektu ve vztahu k dodavateli softwaru – firmě PVA.

Ve velkoobchodním skladu Sušice se družstvo zaměřuje na sortiment potravinářského zboží a omezený sortiment nepotravinářského zboží denní potřeby. Právě zmíněný omezený sortiment nepotravinářského zboží ale družstvo nedodrží. Snaží se nabízet stejné produkty jako konkurence a sklad je tak zbytečně přeplňován několika podobnými, ale drahými druhy zboží. Například když se podívám na nabídku Penny Marketu a prodejny COOP, Penny Market nemá tak širokou nabídku nepotravinářského zboží. V tomto případě by stálo za to nabídku protřídit a dalo by se tak uspořit hodně peněz. Jde pouze ale o pouhou domněnku, neboť nejsou k dispozici skutečná data, na jejichž základě by se to dalo potvrdit.

Družstvo má celou řadu nevyužitého vlastního majetku – hlavně objektů, které by se daly pronajímat. Peníze získané z pronájmu by se tak daly použít na úhradu vysokých nákladů.

Družstvo například nepoužívá finanční leasing. Pořízení nových nákladních vozidel je drahé a družstvo musí vynaložit vysokou částku na jejich koupi. V tomto případě by se daly uspořit peníze tím, že si družstvo pořídí nákladní vozidla na finanční leasing. Navíc je finanční leasing daňově uznatelným nákladem a snížil by tak základ daně.

10 Závěr

V posledních letech je konkurence na trhu obrovská, a tak je základním cílem mnoha podniků maximalizace jejich tržní hodnoty. Jednou z možných cest pro zlepšování efektivnosti a výkonnosti podnikových procesů a podniku jako celku je právě správné řízení nákladů.

Cílem této bakalářské práce bylo provést analýzu řízení nákladů, jeho zhodnocení ve vybrané účetní jednotce a návrhy možných opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení nákladů v této účetní jednotce.

Bakalářská práce se skládá ze dvou částí - z teoretické a praktické části. Teoretická část byla zaměřena na rozbor teoretických poznatků z literárních pramenů zabývajících se náklady, jejich pojetím ve finančním a manažerském účetnictví, jejich členěním a analýzou nákladů pomocí ukazatelů finanční analýzy. Nezbytnou částí bylo seznámení s nástroji používanými při řízení nákladů, jako jsou kalkulace a rozpočty.

Pro práci bylo vybráno Západočeské konzumní družstvo Sušice, od kterého byly získány interní doklady. Zejména jde o výkaz zisku a ztráty a rozvahu za roky 2014 a 2017 a další doklady jako jsou podnikatelský plán, kalkulace, normy a výroční zprávy. Se spoluprací na této bakalářské práci souhlasil ekonomický ředitel družstva. Družstvo se zabývá maloobchodním prodejem potravinářského a nepotravinářského zboží, provozuje dva velkoobchodní sklady, realizuje výrobu lahůdek a cukrářských výrobků a provozuje vlastní dopravu a údržbu.

Na začátku praktické části bylo představeno vybrané družstvo z obecného i ekonomického pohledu. Byla popsána historie i současné postavení družstva. Pomocí horizontální a vertikální analýzy zkrácené formy rozvahy a výkazu zisku a ztráty byla zhodnocena ekonomická situace družstva.

V další části byla provedena analýza nákladů družstva. Byl zhodnocen vývoj nákladů během sledovaných let 2014 až 2017 a porovnán jejich vývoj k výnosům a výsledku hospodaření. Byla popsána struktura nákladů a způsob jejich evidence a členění. Na závěr této kapitoly byla provedena horizontální a vertikální analýza nákladů pro zobrazení jejich meziročního vývoje, a byla provedena analýza poměrových ukazatelů týkajících se nákladů.

Další oddíl byl zaměřen právě na analýzu řízení nákladů v družstvu a byly popsány metody jejich řízení. Bylo zjištěno, že družstvo pro řízení nákladů používá pouze kalkulace a rozpočty, přitom kalkulaci používá pouze jako okrajovou záležitost. Byl popsán způsob kalkulace nákladů a činností, ve kterých se kalkulace používá. Byla také provedena analýza bodu zvratu vybraných výrobků, od kterého družstvo tvoří zisk. Co se týče rozpočtů, bylo popsáno, jak je v družstvu uspořádán systém rozpočetnictví a byly analyzovány odchylky mezi plánovanými a skutečnými náklady.

V závěru práce byly navrženy možná opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení nákladů a byl zhodnocen stávající model jejich řízení. Bylo zjištěno, že družstvo pro řízení nákladů používá pouze kalkulace a rozpočty, ale nepoužívá například klíčové ukazatele výkonnosti týkající se nákladů, které by mohly napomáhat neustálému zlepšování družstva. Byly tedy navrženy některé klíčové ukazatele výkonnosti, jako jsou celková aktiva/mzdové náklady, odpisy/výnosy, výkonová spotřeba/výnosy, režijní náklady/počet pracovníků, režijní náklady/celkové tržby a provozní náklady/počet zaměstnanců.

Co se týče kalkulačního systému, je složité určit vhodnější metodu u různorodé výroby než je předběžná kalkulace. Ale protože vznikají nedostatky při alokaci režijních nákladů u této metody, byla navržena metoda ABC. S ohledem na její složitost a nákladnost ale nebude k optimalizaci použita.

U rozpočtového systému byly navrženy čtvrtletní kontroly místo stávající roční, což by mohlo vést k přesnějšímu plánování nákladů na další rok a ke zmírnění odchylek.

Byly navrženy také další návrhy pro zlepšení stávajícího modelu řízení nákladů, jako jsou úspory spotřeby energie, použití finančního leasingu, získání prostředků na úhradu nákladů pronájemem nevyužitých objektů a snížení nákladů na program „Dobrá karta COOP.“

11 Summary

The goal of this thesis is to analyse the cost management, its assessed in the selected company and suggestions of possible measures for improving efficiency an existing cost management model in this company.

Analysis of the cost management system is important for improving efficiency and performance of company processes and the company as a whole. It's not just about reducing costs but also about improving overall company efficiency.

The basis for practical research are theoretical knowledge from literary sources dealing with costs, their conceptions in managerial and financial accounting and their classification, cost calculation and budgeting.

The West Bohemian consumer cooperative Sušice is selected for the analysis. The company is introducing from a general and an economic perspective. After that an analysis of these costs is carried out. How costs are register and how it divides and their development during years 2014-2017 was evaluated.

Furthermore, the thesis presents how company carries out cost calculations and in what activities it uses. I also devote to budgets and I analysed deviations between planned and real costs.

Finally, cost management in the company is assessed and suggestions for improvement are made based on the information found.

Key words: costs, costs management, analysis, calculation, budgeting

Seznam použité literatury

- [1] Deakin, E. B., & Maher, M. (1987). *Cost accounting*. Homewood, Illinois: Irwin.
- [2] Dvořáková, D. (2017). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks.
- [3] Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI.
- [4] Holeček, J., & Kleisner, V. (1994). *Rukověť finančního a vnitropodnikového účetnictví*. Praha: Fortuna.
- [5] Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada.
- [6] Kislíngerová, E. (2007). *Manažerské finance*. Praha: C.H. Beck.
- [7] Kovaníková, D. (1997). *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon.
- [8] Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- [9] Landa, M. (2008). *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing.
- [10] Lazar, J. (2001). *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada.
- [11] Němec, V. (1998). *Řízení a ekonomika firmy*. Praha: Grada.
- [12] Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada.
- [13] Růčková, P. (2010). *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. Praha: Grada.
- [14] Scholleová, H. (2017). *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. Praha: Grada.
- [15] Synek, M. (2006). *Podniková ekonomika*. Praha: C.H.Beck.
- [16] Synek, M. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada.

Internetové články

- [17] Běhounek, P. (08. 05 2007). *Daňové a nedaňové náklady*. Získáno 09. 01 2019, z www.du.cz: <https://www.du.cz/33/danove-a-nedanove-naklady-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EppaD0Q-5RLxHgUf7uT-jVE/?query=neda%F2ov%E9%20n%E1klady&serp=1>
- [18] Jindrová, B. (27. 09 2016). *Účtová skupina 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Získáno 09. 01 2019, z www.du.cz: https://www.du.cz/33/uctova-skupina-58-zmena-stavu-zasob-vlastni-cinnosti-a-aktivace-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Es4XQMkyMVpZKapkTE_yiU/
- [19] Malacha, O. (24. 05 2018). *Časové rozlišení*. Získáno 09. 01 2019, z DU.cz: <https://www.du.cz/33/casove-rozlisi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EjNMStbmYQh8Wh5CTKyYaSk/?query=%E8asov%E9%20rozli%B9en%ED&serp=1>

Internetové zdroje

- [20] Febmat. (25. 03 2016). *Nákladovost tržeb*. Získáno 11. 01 2019, z www.febmat.com: <https://www.febmat.com/clanek-nakladovost-trzeb/>
- [21] Febmat. (25. 03 2016). *Rentabilita nákladů*. Získáno 11. 01 2019, z www.febmat.com: <https://www.febmat.com/clanek-rentabilita-nakladu/>
- [22] Management Mania. (24. 08 2016). *Rentabilita výnosů*. Získáno 10. 01 2019, z www.managementmania.com: <https://managementmania.com/cs/rentabilita-vynosu>
- [23] Management Mania. (15. 07 2017). *Řízení nákladů*. Získáno 12. 01 2019, z www.managementmania.com: <https://managementmania.com/cs/rizeni-nakladu-cost-management>
- [24] Zákony pro lidi. (01. 01 2019). *Zákon č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů*. Získáno 10. 01 2019, z www.zakonyprolidi.cz: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>
- [25] Západočeské konzumní družstvo Sušice. (05. 03 2019). *Naše aktivity*. Načteno z ZKD Sušice: http://www.zkdsusice.cz/o_nas

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj nákladů a výnosů v letech 2014 – 2017 v tis. Kč ¹	43
Graf 2: Vývoj výkonové spotřeby v letech 2014 – 2017 ¹	44
Graf 3: Vývoj nákladů bez výkonové spotřeby v letech 2014 – 2017 v tis. Kč ¹	45
Graf 4: Struktura nákladů bez výkonové spotřeby družstva v roce 2017 ¹	46
Graf 5: Bod zvratu houskového knedlíku ¹	54
Graf 6: Plánované a skutečné hodnoty celkových nákladů v tis. Kč ¹	57
Graf 7: Odchytky nákladů výkonové spotřeby v tis. Kč ¹	60
Graf 8: Odchytky osobních nákladů v tis. Kč ¹	61

Seznam tabulek

Tabulka 1: Horizontální rozdílová analýza zkrácené rozvahy družstva v tis. Kč ¹	39
Tabulka 2: Vertikální analýza zkrácené rozvahy družstva ²⁵	39
Tabulka 3: Horizontální rozdílová analýza zkráceného VZZ družstva v tis. Kč ¹	40
Tabulka 4: Vertikální analýza zkráceného VZZ – analýza tvorby zisku ²²	41
Tabulka 5: Poměrové ukazatele v % ¹	42
Tabulka 6: Vývoj nákladů, výnosů a VH v letech 2014 – 2017 v tis. Kč ¹	43
Tabulka 7: Vývoj nákladů v letech 2014 - 2017 v tis. Kč ¹	44
Tabulka 8: Horizontální analýza nákladů – podílová v % ¹	47
Tabulka 9: Horizontální analýza nákladů – rozdílová (v tis. Kč) ¹¹	48
Tabulka 10: Vertikální analýza nákladů – v % ¹	49
Tabulka 11: Poměrové ukazatele rentability ¹	49
Tabulka 12: Ukazatele nákladovosti tržeb v % ¹	50
Tabulka 13: Kalkulace produktů studené kuchyně a cukrárny a knedlíky ¹	52
Tabulka 14: Příklad normy - výroba houskového knedlíku ¹	53
Tabulka 15: Analýza bodu zvratu kalkulovaných produktů ¹	53
Tabulka 16: Plánované náklady na roky 2015 – 2017 v tis. Kč ¹	56
Tabulka 17: Odchytky nákladů v roce 2015 v tis. Kč ¹	58
Tabulka 18: Odchytky nákladů v roce 2016 v tis. Kč ¹	58
Tabulka 19: Odchytky nákladů v roce 2017 v tis. Kč ¹	59
Tabulka 20: Odchytky spotřeby elektrické energie v kWh ¹	62
Tabulka 21: Odpisy / stálá aktiva v tis. Kč ¹	64
Tabulka 22: Výnosy / celková aktiva v tis. Kč ¹	64

Tabulka 23: Výkonová spotřeba / výnosy v tis. Kč ¹	64
Tabulka 24: Náklady / zisk v tis. Kč ¹	65
Tabulka 25: Provozní náklady / počet zaměstnanců ¹	66
Tabulka 26: Mzdové náklady / počet zaměstnanců ¹	66

Seznam příloh

Příloha 1: Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty 2014-2017.....	76
Příloha 2: Členění nákladů družstva	80
Příloha 3: Analytika nákladů družstva	82

Přílohy

Příloha 1: Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty 2014-2017

Rozvaha

Ozna- čení	Text	Rok			
		2014	2015	2016	2017
	AKTIVA CELKEM	419 358	420 767	423 646	423 738
B.	Dlouhodobý majetek	238 550	231 282	225 371	213 471
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1 172	242	764	113
B.I.2.	Ocenitelná práva	1 172	242	764	113
2.1.	Software	1 172	242	764	113
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	236 174	229 836	223 403	212 154
B.II.1.	Pozemky a stavby	220 627	212 745	206 408	195 450
1.1.	Pozemky	13 216	13 290	13 284	13 160
1.2.	Stavby	207 411	199 455	193 124	182 290
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	14 562	15 981	16 297	16 545
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouh. hmotný majetek	985	1110	698	159
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0	0	400	41
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	985	1110	298	118
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	1 204	1204	1 204	1 204
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	1 204	1 204	1 204	1 204
7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	1 204	1 204	1 204	1 204
C.	Oběžná aktiva	180 262	188 494	197 879	209 261
C.I.	Zásoby	88 501	95 251	92 261	93 717
C.I.1.	Materiál	1 405	1 514	1 392	1 773
C.I.3.	Výrobky a zboží	87 096	93 737	90 869	91 944
3.2.	Zboží	87 096	93 737	90 869	91 944
C.II.	Pohledávky	63 358	61 072	70 290	70 323
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	5 476	5 351	5 354	5 388
1.5.	Pohledávky - ostatní	5 476	5 351	5 354	5 388
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	5 113	5 117	5 116	5 116
5.4.	Jiné pohledávky	363	234	238	272

Označení	Text	Rok			
		2014	2015	2016	2017
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	57 882	55 721	64 936	64 935
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	45 477	43 224	52 462	52 809
2.4.	Pohledávky - ostatní	12 405	12 497	12 474	12 126
4.3.	Stát - daňové pohledávky	494	94	20	0
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	564	623	696	500
4.5.	Dohadné účty aktivní	1 110	1 039	1 100	1 080
4.6.	Jiné pohledávky	10 237	10 741	10 658	10 546
C.IV.	Peněžní prostředky	28 403	32 171	35 328	45 221
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	5 789	5 236	6 189	7 233
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	22 614	26 935	29 139	37 988
D.	Časové rozlišení aktiv	546	991	396	1 006
D.1.	Náklady příštích období	405	238	276	433
D.3.	Příjmy příštích období	141	753	120	573
	PASIVA	419 358	420 767	423 646	423 738
A.	Vlastní kapitál	296 211	294 802	291 873	292 478
A.I.	Základní kapitál	3 243	3 171	3 055	3 012
A.I.1.	Základní kapitál	3 243	3 171	285 622	3 012
A.III.	Fondy ze zisku	285 049	285 819	285 622	285 913
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	282 279	282 279	282 279	282 279
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	2 770	3 540	3 343	3 634
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	5 796	6 187	4 369	1 842
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	5 796	6 187	4 369	1 842
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	2 123	-375	-1 173	1 711
B. + C.	Cizí zdroje	121 250	125 031	130 790	130 425
B	Rezervy	4 456	5 118	6 657	7 841
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	0	0	0	24
B.4.	Ostatní rezervy	4 456	5 118	6 657	7 817
C.	Závazky	116 794	119 913	124 133	122 584
C.I.	Dlouhodobé závazky	5 313	5 492	5 701	5 775
C.I.8.	Odložený daňový závazek	5 313	5 491	5 700	5 775
C.I.9.	Závazky ostatní	0	1	1	0
9.2.	Dohadné účty pasivní	0	1	1	0
C.II.	Krátkodobé závazky	111 481	114 421	118 432	116 809
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	1 113	1 070	1 111	1 124
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	89 581	93 412	94 618	90 924

Označení	Text	Rok			
		2014	2015	2016	2017
C.II.8.	Závazky ostatní	20 787	19 939	22 703	24 761
8.1.	Závazky ke společníkům	137	152	161	93
8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	6 447	6 824	7 949	7 712
8.3.	Závazky k zaměstnancům	7 139	7 088	6 994	7 791
8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	3 586	3 411	3 429	3 972
8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	2 392	1 426	3 155	4 228
8.6.	Dohadné účty pasivní	1 086	1 038	1 015	965
D.	Časové rozlišení pasiv	1 897	934	983	835
D.1.	Výdaje příštích období	1 629	702	768	596
D.2.	Výnosy příštích období	268	232	215	239

Výkaz zisku a ztráty

Označení	Text	Rok			
		2014	2015	2016	2017
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	36 075	36 614	38 953	44 358
II.	Tržby z prodeje zboží	1 057 341	1 019 699	992 740	1 062 724
A.	Výkonová spotřeba	959 369	923 119	895 623	953 457
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	876 689	846 624	821 946	874 900
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	52 106	45 824	42 974	44 771
A.3.	Služby	30 574	30 671	30 703	33 786
C.	Aktivace (-)	-15 880	-15 872	-14 664	-19 135
D.	Osobní náklady	123 173	122 132	124 523	144 216
D.1.	Mzdové náklady	92 472	91 839	93 650	108 456
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	30 701	30 293	30 873	35 760
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	30 197	29 833	30 316	35 227
D.2.2.	Ostatní náklady	504	460	557	533
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	20 088	21 221	20 757	22 110
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	20 096	21 087	20 833	22 192
E.1.1.	- Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	20 096	21 087	20 833	22 192
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	-8	134	-76	-82

Ozna- čení	T e x t	Rok			
		2014	2015	2016	2017
III.	Ostatní provozní výnosy	4 631	4 223	4 253	6 689
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	2 495	1 503	2 715	4 230
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	1	2	2	0
III.3.	Jiné provozní výnosy	2 135	2 718	1 536	2 459
F.	Ostatní provozní náklady	8 105	8 422	9 084	9 628
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	245	126	6	1 079
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	3	2	2	0
F.3.	Daně a poplatky	1 616	1 382	1 503	1 373
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	252	661	1 540	1 160
F.5.	Jiné provozní náklady	5 989	6 251	6 033	6 016
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	3 192	1 514	623	3 495
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	195	183	187	176
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	195	183	187	176
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	131	129	134	106
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	131	129	134	106
VII.	Ostatní finanční výnosy	29	20	22	17
K.	Ostatní finanční náklady	1 540	1 608	1 612	1 752
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-1 447	-1 534	-1 537	-1 665
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	1 745	-20	-914	1 830
L.	Daň z příjmů	-378	355	259	119
L.1.	Daň z příjmů splatná	-697	178	49	44
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	319	177	210	75
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	2 123	-375	-1 173	1 711
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	2 123	-375	-1 173	1 711
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	1 098 271	1 060 739	1 036 155	1 113 964

Příloha 2: Členění nákladů družstva

50 – Spotřebované nákupy

- Účet 501 – Spotřeba materiálu
- Účet 502 – Spotřeba energie
- Účet 504 – Prodané zboží

51 – Služby

- Účet 511 – Opravy a udržování
- Účet 512 – Cestovné
- Účet 513 – Náklady na reprezentaci
- Účet 518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

- Účet 521 – Mzdové náklady
- Účet 523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace
- Účet 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- Účet 525 – Ostatní sociální pojištění
- Účet 527 – Zákonné sociální náklady
- Účet 528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

- Účet 531 – Daň silniční
- Účet 532 – Daň z nemovitých věcí
- Účet 538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

- Účet 541 – ZC prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- Účet 542 – Prodaný materiál
- Účet 543 – Dary
- Účet 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- Účet 545 – Ostatní pokuty a penále
- Účet 546 – Odpis pohledávek
- Účet 548 – Ostatní provozní náklady
- Účet 549 – Manka a škody

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky

- Účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- Účet 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv
- Účet 553 – Tvorba rezerv na důchody
- Účet 554 – Tvorba ostatních rezerv
- Účet 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- Účet 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek
- Účet 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek

56 – Finanční náklady

- Účet 561 – Prodané cenné papíry a vklady
- Účet 562 – Úroky
- Účet 563 – Kurzové ztráty
- Účet 565 – Poskytnuté dary
- Účet 568 – Ostatní finanční náklady

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- Účet 574 – Tvorba a zúčtování rezerv
- Účet 579 – Tvorba opravných položek

58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

- Účet 581 – Aktivace materiálu a zboží
- Účet 582 – Aktivace vnitropodnikových služeb
- Účet 584 – Tvorba rezerv
- Účet 588 – Ostatní mimořádné náklady
- Účet 589 – Tvorba opravných položek

59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmu

- Účet 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
- Účet 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená
- Účet 593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná
- Účet 594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená
- Účet 595 – Dodatečný odvod daně z příjmů
- Účet 599 – Vnitropodnikové náklady

Příloha 3: Analytika nákladů družstva

Západočeské konzumní družstvo Sušice - účtový rozvrh pro rok 2016

Nutné č.			ZS	Název účtu	Pozn.	Dolo- žení
DL	ST	PR				
			504	Prodané zboží		
		PR	01	Prodané zboží v NC u VO Sušice v PC u VOOZ Kolinec		
		PR	02	Prodané zboží u prodejen vč. DPH a marže		
		PR	03	Prodané zboží prodejen v NC		
FA	D	PR	05	Slevy prodejen od dodavatelů		
		PR	06	Prodané zboží v Cash vč. DPH a marže		
		PR	10	Obchodní marže VO z předání do vl.sítě		
		PR	11	Slevy VO		
		PR	12	Obchodní marže prodejny včetně DPH		
		PR	15	Obchodní marže z VO do Cash		
		PR	16	Obchodní marže Cash a DISKONT vč. DPH		
		PR	25	Prodané zboží - náklad (dopravné)		
		PR	35	Obchodní marže-zákazníka		
		PR	45	Prodané zboží prodejen - obaly		
		PR	53	Prodané zboží prodejen s PS -osvob. od DPH- § 51		
		PR	55	Normy ztratného		
				51 - Služby		
			511	Opravy a udržování		
		PR	01	1 Opravy a udržování vozového parku		
		PR	03	1 Ostatní náklady na opravy a udržování		
			512	Cestovné		
		PR	01	1 Cestovné v tuzemsku, smlouva		
		PR	02	1 Cestovné v zahraničí		
		PR	03	1 Cestovné nad rámec		
			513	Náklady na reprezentaci		
		PR	01	1 Náklady na reprezentaci		
			02	1 Náklady na reprezentaci - daňově uznatelné		