

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2010

Romana Vostálová

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Tvorba výnosů, nákladů a výsledku hospodaření
podniku**

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Václav Krutina, CSc.

Autor

Romana Vostálová

2010

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Tvorba výnosů, nákladů a výsledku hospodaření podniku vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

Prohlašuji, v souladu s §47 b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění, souhlasím se zveřejnění své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách.

V Českých Budějovicích

.....

Poděkování

Děkuji vedoucímu práce panu Ing. Václavovi Krutinovi, CSc. za odbornou pomoc a metodické vedení při vypracování této bakalářské práce. Současně děkuji pracovníkům podniku DŘEVO, družstvo Měřín za jejich ochotu při poskytování veškerých podkladů a informací týkajících se hospodaření družstva. Konkrétně předsedovi družstva panu Ing. Ladislavovi Fialovi, který mi umožnil zpracování mé bakalářské práce v konkrétních podmínkách družstva.

Obsah

1. ÚVOD.....	3
2. LITERÁRNÍ PŘEHLED	4
2.1. Výnosy, jejich tvorba a řízení	5
2.1.1. Klasifikace výnosů.....	6
2.1.2. Tržby jako hlavní součást výnosů.....	7
2.2. Náklady, jejich tvorba a řízení	8
2.2.1. Finanční a manažerské pojetí nákladů	8
2.2.2. Klasifikace nákladů.....	9
2.2.3. Plánování nákladů a jejich kontrola.....	12
2.3. Výsledek hospodaření a jeho tvorba	14
2.4. Analýza výsledku hospodaření	18
3. METODIKA.....	22
4. CHARAKTERISTIKA PODNIKU.....	24
4.1. Organizační struktura.....	27
4.2. Ekonomické podmínky družstva.....	27
5. ANALÝZA NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ.....	29
5.1. Výnosy podniku.....	29
5.2. Provozní výnosy	30
5.3. Náklady podniku.....	34

5.4.	Provozní náklady	35
5.5.	Výsledek hospodaření podniku.....	38
5.6.	Provozní výsledek hospodaření	40
5.7.	Analýza výsledku hospodaření	42
6.	ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ.....	46
7.	ZÁVĚR	49
8.	SUMMARY	50
9.	SEZNAM LITERATURY.....	51

1. ÚVOD

V bakalářské práci je zpracována problematika tvorby výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v podmínkách vybraného podniku a zhodnocení hlavních faktorů, které ji ovlivňují.

Mezi základní charakteristiky hospodaření podniku patří výnosy, náklady a zvláště výsledek hospodaření. Proto by jejich tvorbě a podrobné analýze měla být věnovaná zvýšená pozornost. Náklady a výnosy jsou důležité při sestavování výkazu zisku a ztráty, který podrobně rozvádí výsledek hospodaření běžného roku, tedy jednu z nejdůležitějších položek rozvahy. Dále se prostřednictvím nákladů a výnosů sleduje daňová povinnost podniku, výše podílu na zisku atd.

Cílem každého podnikatelského subjektu, pokud se nejedná o neziskové organizace, je maximalizace zisku. Dosažený zisk je nejvýznamnějším vlastním zdrojem podnikání. Dle míry dosaženého zisku může podnik financovat svůj další rozvoj, inovovat vybavení, investovat do výzkumu atd.

V první části práce jsou vymezeny základní pojmy, pojetí nákladů, výnosů, jejich klasifikace a role v podniku. Je zde charakterizován výsledek hospodaření, jeho funkce, analýza a hodnocení. V praktické části je proveden rozbor konkrétních nákladů, výnosů a výsledku hospodaření ve vybraném podniku za posledních pět let. Pro detailnější rozbor výsledku hospodaření je vyjádřena rentabilita (výnosnost) podnikové činnosti za určité období. Rentabilita se zjišťuje vztahením výsledku hospodaření k různým základnám. Tím lze z různých úhlů pohledu získat přesnější vyjádření výdělkové schopnosti za vybrané období.

V závěru práce je posouzeno hospodaření podniku za vybrané období, vymezení rozhodujících položek výnosů a nákladů, na které by se podnik měl především zaměřovat a charakteristika hlavních faktorů, které je ovlivňují.

2. LITERÁRNÍ PŘEHLED

Mezi nejdůležitější a nejsledovanější charakteristiky hospodaření podniku patří výnosy, náklady, a zvláště výsledek hospodaření. Jsou tedy předmětem každodenního zájmu manažerů. Nejprve budou stručně charakterizovány tyto veličiny a poté vymezeny pojmy s nimi související a jejich konkrétnější specifikace.

Výnosy představují výstupy výrobního procesu definované jako výkony určitým způsobem předem oceněné (Bartáková, 2005). Výnosy můžeme dále definovat jako peněžní částky, které podnik nabyl ze svých činností za určité časové období. Jsou tvořeny výnosy provozními, finančními a mimořádnými.

Náklady představují vstupy do výrobního procesu. Obecně je definujeme jako účelově vynaloženou spotřebu výrobních činitelů. Jde tedy o určité obětované ekonomické zdroje, při jejichž vynaložení očekáváme určitý ekonomický prospěch, a které jsou vyjádřitelné v penězích. Náklady představují spotřebu a opotřebování majetku v souvislosti s výrobou, prodejem zboží, poskytovanými pracemi a službami (Bartáková, 2005).

Náklady podniku tvoří běžné provozní náklady (spotřeba materiálu a energie, osobní náklady), odpisy dlouhodobého majetku, ostatní provozní náklady, finanční náklady (úroky a jiné finanční náklady), mimořádné náklady (dary, mimořádné odměny), (Synek, 2007).

Mezi charakteristické rysy nákladů patří peněžní vyjádření, účelnost a účelovost. Účelnost říká, že spotřeba nákladů na vytvoření výstupů je řízena cílevědomě, racionálně a hospodárně uskutečňována. Účelovost je vyjádřením podmínky, že o nákladech lze hovořit jen v případech, kdy je předem naplánováno vytvořit jistý výkon se specifickou užitečností. Náklady tedy vždy předpokládají těsný (příčinný) vztah k výkonům (Chromek, 2007).

Porovnáním nákladů a výnosů lze zjistit stupeň zhodnocování majetku v hospodářském procesu, tedy ekonomickou efektivnost tohoto procesu.

Je nutno odlišovat náklady a výnosy od výdajů a příjmů. Je zde věcný a časový rozdíl. Nákladům odpovídají příslušné výdaje, tedy úbytek majetku. Výnosům

odpovídají příjmy, tedy zhodnocení majetku. Jejich vznik ale nemusí být ve stejném časovém období. V účetnictví se touto problematikou zabývá časové rozlišení nákladů a výnosů.

Výdaje představují pouhý úbytek hotovosti podniku (v pokladně nebo na účtech v bankách), bez ohledu na jejich použití, např. výdajem je zaplacení faktury za stroj, ale nákladem jsou až odpisy, kterými podnik převádí cenu stroje do nákladů. Výdaje jsou tedy všechny peníze, které jsme v daném období vydali, nesnižují výsledek hospodaření podniku a je možné je vymežit:

- v užším pojetí představují vynaložení (úbytek, spotřebu) peněžních prostředků podniku, lze je proto označit jako peněžní výdaje podniku,
- v širším pojetí se za výdaje podniku považuje vynaložení (úbytek, spotřeba) nejen peněžních, ale i dalších druhů hospodářských prostředků (Dušková, 1996).

Příjmy představují pouhé přírůstky peněz (v pokladně nebo na účtech v bankách). Např. vyúčtování faktury odběrateli představuje výnos, ale příjem představuje zaplacení odběratelem, tedy všechny peníze, které jsme v daném období přijali. Příjmy nezvyšují výsledek hospodaření podniku a je možné je vymežit:

- v užším pojetí jako přírůstky peněžních prostředků podniku,
- v širším pojetí pak představují nejen přírůstky peněžních, ale i dalších druhů podnikových prostředků (Dušková, 1996).

2.1. Výnosy, jejich tvorba a řízení

Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu během účetního období, a to:

- jednak ve formě zvýšení (přírůstku) peněžních i nepeněžních aktiv,
- jednak (spíše ojediněle) ve formě specifických případů snížení či zániku dluhu, např. prominutí splatného závazku (Kovanicová, 2004).

Oba případy zvyšují zisk běžného roku, a tím způsobují zvýšení vlastního kapitálu. Vymezení výnosů vysvětluje, s čím je vznik výnosu spojen, čím je vyvolán, ale neplatí to naopak. Tedy ne každé zvýšení aktiv (natož pak snížení dluhu) je výnosem. Taková operace není výnosem tehdy, jestliže zvýšení aktiva je zároveň spojeno se snížením jiného aktiva nebo se zvýšením některého pasiva (Kovanicová, 2004).

2.1.1. Klasifikace výnosů

Výnosy podniku jsou tvořeny výnosy provozními, finančními a mimořádnými. Toto členění má využití při zjišťování výsledku hospodaření. Provozní výnosy zahrnují běžné případy, jako jsou tržby za vlastní výkony a zboží, změna stavu zásob vlastní činnosti, aktivace a jiné provozní výnosy. Finanční výnosy jsou výnosy z finančních operací, např. úroky, kurzové zisky. Mimořádné výnosy zahrnují případy, které jsou mimořádné, nahodilé, neplánované, např. výnosy ze změny metody.

Mnoho autorů se dívá na klasifikaci výnosů jiným způsobem. Např. Marek (2008) člení výnosy dle tří základních hledisek: druhové, odpovědnostní (rozlišuje výnosy podle jednotlivých vnitropodnikových jednotek, jež jsou místem jejich vzniku a zároveň i odpovědným subjektem za jejich vznik) a podle činnosti, v níž byly dosaženy (použití k rozboru efektivnosti různých složek podnikové činnosti, k tomuto účelu se např. rozpoznávají výnosy výrobní, obchodní, vedlejší, přidružené či nevýrobní). Sedláček, (2005) vymezuje pouze druhové členění. Obecně lze za základní členění výnosů považovat druhové členění, které např. Hradecký (2008) vymezuje jako externí (odbytové) výnosy a další skupinu definuje jako výnosy interní (vnitropodnikové), obsahem tohoto členění se ale od ostatních autorů neliší.

Pro externí výnosy ve středisku Prodej je podkladem členění syntetických účtů v účtové třídě 6, podle toho se výnosy podniku člení na několik navzájem odlišných skupin:

- výnosy za vlastní výkony a zboží (členění podle druhů výrobků, podle skupin odběratelů atd.),
- přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby, které vyjadřují tzv. změny stavu hotových výrobků, polotovarů a nedokončené produkce,
- aktivování majetku a zboží, vyrobeného ve vlastní režii, aktivování vnitropodnikových služeb, spotřebovaných v podniku, aktivování hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, vyrobeného v podniku,
- jiné provozní výnosy (úroky, kapitálové výnosy z obchodování s cennými papíry apod.),
- mimořádné výnosy.

Interní výnosy jsou výnosy vnitropodnikových útvarů (středisek) a představují tedy specifikum manažerského účetnictví. Oceňují se vnitropodnikovými cenami, stanovenými pro každý druh vnitropodnikových výkonů. Sledují se: ve střediscích výrobních, ve střediscích správních a ve střediscích obslužných, dodávajících vnitropodnikové výkony ostatním střediskům (Hradecký, 2008).

2.1.2. Tržby jako hlavní součást výnosů

Hlavní složkou výnosů jsou tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Tržby představují peněžní částky, které podnik získá prodejem svých výkonů. Jsou kladným finančním přítokem a hlavním finančním zdrojem podniku, který slouží k úhradě jeho nákladů (Synek, 2007). Jednotlivé složky tržeb (výnosů) najdeme ve výkazu zisku a ztráty. Tržby jsou ovlivňovány zvláště:

- fyzickým objemem výroby (prodeje) podniku,
- cenami jednotlivých výrobků,
- sortimentní strukturou prodeje,
- způsobem fakturace,
- dobou úhrady faktur,
- jinými činiteli (např. při exportu kursem měny).

Podnik může zvyšovat své tržby zvyšováním prodeje a cen (pokud mu to trh dovolí) dosavadních výrobků, zvyšováním jejich kvality a technické úrovně, zaváděním nových výrobků, zlepšováním servisu, účinnou reklamou apod. (Synek, 2007).

Cílem podniku je dosáhnout takového objemu tržeb, který postačí ke krytí celkových nákladů, k uspokojení nároků vlastníků (ekonomický zisk) a ještě něco navíc pro další rozvoj podniku (akumulace zisku). K tomuto využíváme plánování tržeb, tedy stanovení předpokládaného objemu prodejů (v naturálních jednotkách) a příjmy z prodejů (v Kč) za období, např. rok, měsíc (Sedláček, 2005).

Lze vycházet z marketingového průzkumu trhu - podle zjištěné poptávky u jednotlivých zákazníků odhadneme objemy prodejů, vynásobíme je předpokládanou prodejní cenou, kterou jsme stanovili na základě poptávkové funkce. Dále lze vycházet ze statistických metod, např. analýzou časových řad, metodou nejmenších čtverců. Pokud se nedostaneme na hranici vytyčených zisků, musíme hledat cesty, jak zvýšit

prodeje a snížit náklady. K tomu se nejčastěji využívá analýza SWOT = analýza silných a slabých stránek organizace a příležitostí a hrozeb.

2.2. Náklady, jejich tvorba a řízení

Náklady mohou být pojaty různě. Rozdíl bude zejména v účelu zjišťování nákladů. Odlišné pojetí je dle ekonomické teorie nebo dle účetního pojetí. V rámci účetnictví se bude dále lišit pojetí manažerského a finančního účetnictví.

Ekonomická teorie definuje náklady jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů vč. veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů (Kovanicová, 1999). Účetní pojetí nákladů nevnímá náklady pouze jako spotřebu (úbytek) aktiv podniku, ale také jako přírůstek jeho pasiv (Sedláček, 2005).

2.2.1. Finanční a manažerské pojetí nákladů

Finanční účetnictví (určené pro externí uživatele) chápe náklady především v časovém pojetí, jako informace o stavu, průběhu, výsledcích činností podniku. Finanční účetnictví je upravováno závaznými normami a dalšími závaznými předpisy. Základní normou v ČR je Zákon o účetnictví.

Manažerské pojetí nákladů (vnitropodnikové účetnictví) je určené pro řídicí pracovníky. Doležal (1992) zastává názor, že oproti běžnému (účetnímu) pojetí nákladů manažerské pojetí pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady, které oproti nákladům uváděným v účetnictví zahrnují i tzv. oportunitní (alternativní náklady).

Oportunitní (alternativní) náklady je částka peněz (ušlý výnos), který je ztracen, když zdroje (práce, kapitál) nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu. Proto je důležité v momentě rozhodování o zavedení nového výrobku brát v úvahu i jeho oportunitní náklady a ne pouze náklady vykalkulované na daný výrobek; např. při užití vlastního kapitálu je nutné počítat s úroky z tohoto kapitálu apod. (Synek, 2007).

Explicitní náklady jsou náklady, které podnik platí (forma peněžních výdajů) za nakoupené výrobní zdroje, nájemné, použití cizího kapitálu atd. Implicitní náklady

nemají formu peněžních výdajů a jsou proto obtížně vyčíslitelné. K jejich měření se používají oportunitní náklady. Např. úroky, které by podnikatel získal investováním svého kapitálu do jiné akce apod. Tyto náklady finanční účetnictví nezachycuje, potřebujeme je však znát pro různá manažerská rozhodnutí.

Relevantní náklady jsou náklady, které ovlivňuje určité rozhodnutí, protože se v závislosti na něm změni (např. při výběru jedné z variant se v závislosti na vybrané variantě mění), ostatní náklady jsou pro dané rozhodnutí irelevantní (změna variant nemění jejich výši).

Manažerské pojetí bere v úvahu při každém rozhodování přírůstkové náklady, tj. náklady, které jsou tímto rozhodováním ovlivněny. Zbývající náklady považuje za irelevantní tomuto rozhodnutí a nazývá je utopené náklady.

Manažerské pojetí rozlišuje též krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj. V krátkodobém pohledu jsou některé výrobní činitelé (vstupy) podniku neměnné (fixní), jsou tedy stále stejné bez ohledu na objem výroby. Některé náklady jsou proměnné (variabilní) a mění se s objemem vyráběné produkce. V dlouhodobém pohledu jsou veškeré výrobní činitelé proměnné, a tudíž neexistují žádné fixní náklady (Synek, 2007).

2.2.2. Klasifikace nákladů

Náklady jsou základním ukazatelem kvality činnosti podniku. Úkolem každého managementu je tedy náklady usměrňovat a řídit, což vyžaduje jejich klasifikaci do určitých skupin, a to podle různých hledisek.

Členění nákladů podle jejich závažnosti

Členění má využití při zjišťování tří složek výsledku hospodaření, tedy třídění ve výkazu zisku a ztráty na provozní, finanční a mimořádné náklady. Provozní náklady zahrnují běžné účetní případy jako spotřebované nákupy, služby, daně a poplatky, osobní náklady, odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období, opravné položky provozních nákladů a jiné provozní náklady. Jsou vynaloženy na získání provozních výnosů. Finanční náklady zahrnují finanční operace jako finanční náklady (úroky, kurzové ztráty), rezervy, opravné položky finančních nákladů. Jsou vynaloženy na

získání finančních výnosů. Mimořádné náklady zahrnují mimořádné, nahodilé a neplánované případy jako např. náhrada škody. Díky jejich nahodilosti nelze říct, že jsou vynaloženy k získání mimořádných výnosů.

Druhové členění nákladů

Má uplatnění převážně ve finančním účetnictví. Druhové členění nákladů znamená jejich soustředování do stejnorodých skupin, spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, dlouhodobý majetek). Je to členění dle vynaložených ekonomických zdrojů, tedy odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. Výhodou tohoto členění je, že nákladové druhy lze agregovat za podnik, obor ekonomické činnosti, odvětví či jiné logické členění. Pomáhá při vytváření správných proporcí mezi potřebou určitých položek a výší zdrojů na jejich pořízení. Zajišťuje soulad mezi aktivitami, které zajišťují zdroje a aktivitami uskutečňujícími hlavní činnost podniku (např. mezi útvarem zásobování a výrobou).

Základní nákladové druhy jsou (Sedláček, 2005):

- spotřebované nákupy (materiálu, surovin, energií, atd.),
- služby, tj. externí výkony (opravy, cestovné apod.),
- osobní náklady (mzdy, odměny, zákonné pojištění atd.),
- daně a poplatky (silniční daň, daň z nemovitostí aj.),
- odpisy dlouhodobého majetku,
- jiné provozní náklady,
- finanční náklady,
- mimořádné náklady.

Účelové členění nákladů

Má uplatnění převážně v manažerském účetnictví. Jde o členění nákladů dle účelu, na který byly vynaloženy. Účelové členění nákladů je spojené s jejich místem v technologickém procesu. Je založeno na jednom ze dvou základních hledisek – náklady tříděné podle výkonu nebo náklady tříděné podle útvarů.

Ve vztahu k výkonům rozlišujeme následující typy sledovaných nákladových vazeb: náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, náklady přímé a nepřímé, náklady jednicové a režijní (Čechová, 2006).

Technologické náklady výroby jsou např. spotřeba materiálu, mzdy pracovníků. Jsou řízeny technicko-hospodářskými normami. Jejich rozšiřování přímo souvisí s rozšiřováním výroby. Naopak při snížení výroby či při neuskutečnění výroby se technologické náklady nevynaloží. Náklady na obsluhu a řízení jsou např. náklady společné pro několik technologických celků – náklady na skladování materiálu pro všechny technologické celky, náklady na opravy a udržování strojů apod. Při zavedení výroby nového výrobku nebo při omezení výroby zůstávají stejné nebo se mění jen částečně.

Přímé náklady jsou náklady, které lze jednoznačně a spolehlivě vyčíslit současně s příslušným výkonem, především náklady technologické. Nepřímé náklady jsou náklady, které nelze přímo přiřadit určitému výkonu, ale přiřazují se pomocí nepřímých postupů, tj. matematickými výpočty (např. odpisy výrobních zařízení sloužících pro několik druhů výkonů apod.).

Jednicové náklady se vykazují v samostatných konkrétních položkách ve vztahu ke stanovené jednotce výkonu (např. náklady na spotřebu materiálu, na mzdy). Režijní náklady jsou vyjadřovány v komplexních položkách (nikoliv samostatnými), jsou členěny podle jejich funkce v daném procesu (zásobovací režie, výrobní režie, správní režie, odbytová režie).

Náklady vznikající vždy v určitém útvaru, lze sledovat ve vztahu k těmto útvarům. Poskytují odpověď na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. Cílem účelového sledování nákladů je zajištění věcné a časové souvislosti mezi objemem výkonů a potřebným množstvím zdrojů k jejich tvorbě, optimální využití zdrojů umístěných v daném útvaru (využití kapacity), zajištění optimálních proporcí mezi jednotlivými útvary, vzájemné spolupráce (Čechová, 2006).

Náklady dle jejich závislosti na objemu výroby a jeho změnách

Dle tohoto hlediska rozlišujeme náklady fixní a náklady variabilní. Fixní (stálé) náklady jsou nezávislé na změnách objemu výroby, nemění se. Tyto náklady jsou vyvolány nutností zabezpečit chod podniku jako celku. Ne vždy jsou však naprosto neměnné, i fixní náklady se mění, a to např. při změnách výrobní kapacity nebo při rozsáhlé změně výrobního programu. Mění se ale najednou, tedy skokem. Mezi typické fixní náklady můžeme řadit odpisy výrobních zařízení, nájemné, úroky z půjček,

časovou mzdu pracovníků atd. Fixní náklady jsou vázány maximální kapacitou podniku. K úspoře fixních nákladů dochází při zvyšování objemu produkce při neměnných fixních nákladech.

Variabilní (proměnlivé) náklady se mění v závislosti na změnách objemu výroby. Při zvýšení objemu výroby se zvyšují, při poklesu objem výkonů se snižují, např. spotřeba materiálu, úkolová mzda dělníků. Variabilní náklady se v závislosti na změnách objemu výroby mohou měnit:

- stejně rychle jako objem výroby = proporcionální,
- rychleji než objem výroby = nadproporciální (progresivní),
- pomaleji než objem výroby = podproporciální (degresivní).

2.2.3. Plánování nákladů a jejich kontrola

Cílem plánování nákladů je dosáhnout jejich snížení. Ve všech oblastech podnikové činnosti se tedy vytváří tlak na snižování nákladů. V posledních letech se ke snižování nákladů využívají nové metody, tzv. optimalizační metody, mezi které patří: outsourcing (vyčlenění určitých aktivit z podniku, jejich odběr/nákup z externích zdrojů), offshoring (přemístění procesů nebo funkcí z domácího teritoria firmy do zahraničí, zajištěním vlastními pracovníky nebo externí formou), insourcing (využití volných kapacit k převzetí externích zakázek, výsledkem je vyšší využití fixních nákladů, zvýšení hospodárnosti, zlepšení výnosové situace a minimalizace výkyvů v zaměstnanosti), franchising (způsob podnikání, kdy franchisor poskytuje franchisantovi podrobně popsany obchodní model spočívající obvykle v licenci k ochranným známkám, patentům, užitným a průmyslovým vzorům, know-how).

Dle Synka (2007) je možné plánovat náklady pomocí dvou skupin plánovacích metod – metod globálních a podrobných. Globální metody vycházejí ze základních vztahů v ekonomice podniku. Podrobné metody vycházejí z detailních plánovacích podkladů, jako jsou operativní plán výroby, normy spotřeby, limity apod. Typickými představiteli těchto metod jsou rozpočty a kalkulace.

Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je určitý výkon (výrobek, polotovary, práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou, např. kusy, kilogramy, hodiny apod. Kalkulace

jsou důležitým nástrojem podnikového a vnitropodnikového řízení, jejich rozbor vede k odhalování nedostatků v řízení. Základním postupem je srovnávání, kdy se srovnávají výsledné kalkulace s plánovanými kalkulacemi, výsledné kalkulace stejných výrobků vyráběných v různých závodech, kalkulace našich výrobků s výrobky zahraničními (Synek, 2007).

Jednotlivé položky nákladů se vyčíslují v kalkulačních položkách. Doporučené kalkulační položky obsahují všeobecný kalkulační vzorec, jehož struktura není závazná, ale je věcí podnikatelského subjektu.

Všeobecný kalkulační vzorec obsahuje:

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

Dalším důležitým nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení je rozpočetnictví. Synek (2007) se zaměřuje na stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu plnění těchto cílů. Stanovuje konkrétní úkoly, jak pro celý podnik (rozpočet nebo plán výnosů, nákladů a zisku podniku), tak pro jednotlivé vnitropodnikové útvary (rozpočty střediska).

2.3. Výsledek hospodaření a jeho tvorba

Výsledek hospodaření podniku je rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady podniku. Převyšují-li výnosy náklady, jde o zisk. Převyšují-li náklady výnosy, jedná se o ztrátu.

Zisk je cílem a podnětem veškerého podnikání, ne však jediným. Podnikatelé sledují nejen další monetární (finanční) cíle, např. zajištění platební pohotovosti, zachování substanční hodnoty podniku, maximalizaci obrátu, ale i nemonetární (nefinanční) cíle, např. získání nezávislosti a samostatnosti, dosažení hospodářské moci, dobrého jména firmy a značky. Tyto cíle u drobného výrobce často převažují nad ziskovým hlediskem. Vždy by měl převládnout dlouhodobý pohled před krátkodobým, tedy zisk a rentabilita (výnosnost) jsou zásadní pro strategické a taktické rozhodování. Pro krátkodobé (operativní) rozhodování mohou ustoupit do pozadí, je-li např. ohrožena platební schopnost (likvidita) podniku (Synek, 2007).

Nejčastějším kritériem rozhodování v podnikovém hospodaření je maximalizace zisku. Nemůže být ale opomenuto, že výše zisku neboli výnosnost investovaného kapitálu je doprovázena rizikem. Platí; že čím vyšší je očekávaný zisk, tím vyšší je riziko. Zisk je hlavním zdrojem růstu podniku (zvětšování majetku vlastníků), z toho pramení snaha manažerů po co největším zisku. Pro některá rozhodnutí je však místo zisku lepší použít cash flow. Cíle podniku se mohou v určitých obdobích měnit, např. na maximalizaci tržeb (maximalizace podílu na trhu), maximalizaci růstu podniku aj.

Výsledek hospodaření plní v podnikání čtyři základní funkce (Marek, 2009):

- je kritériem pro rozhodování o všech základních otázkách ekonomiky podniku – o objemu produkce, nových produktech, investicích (kritériální funkce);
- je hlavním zdrojem akumulace, tj. tvorby finančních zdrojů pro další rozvoj podniku (rozvojová funkce zisku);
- je základem rozdělování důchodů mezi vlastníky (dividendy, podíly na zisku), investory (úroky) a stát (daně), (funkce rozdělovací);
- je základním motivem veškerého podnikání a může být základem hmotné zainteresovanosti pracovníků (motivační funkce).

Zákonná struktura, tj. struktura uvedená v opatření Ministerstva financí ČR, pracuje s těmito kategoriemi výsledku hospodaření:

Marek (2009) uvádí výpočet provozního výsledku hospodaření, v případě druhového členění výsledovky ve třech krocích. Nejprve provedeme výpočet obchodní marže jako rozdíl tržeb za prodej zboží a nákladů vynaložených na prodané zboží. Za druhé k obchodní marži přičteme výkony a odečteme výkonovou spotřebu, čímž získáme přidanou hodnotu. Za třetí přičteme k přidané hodnotě další provozní výnosy a odečteme další provozní náklady. V případě účelového členění se tento výsledek hospodaření vypočte ve dvou krocích, nejprve se zjistí výše hrubého zisku nebo ztráty v podobě rozdílu mezi tržbami z prodeje výrobků, zboží a služeb a nákladů prodeje, a poté se k takto zjištěné výši hrubého zisku či ztráty připočtou jiné provozní výnosy a odečtou odbytové náklady, správní režie a jiné provozní náklady.

Finanční výsledek hospodaření je výsledek hospodaření z finančních operací, který je rozdílem mezi finančními výnosy (např. výnosy z cenných papírů, výnosové úroky) a finančními náklady.

Výsledek hospodaření za běžnou činnost představuje provozní výsledek hospodaření a výsledek hospodaření z finančních operací po odečtení daně z příjmů za běžnou činnost. Přičteme-li daň z příjmů, získáme zisk před zdaněním, v němž ovšem není zahrnut mimořádný výsledek hospodaření.

Mimořádný výsledek hospodaření je rozdílem mezi mimořádnými výnosy a mimořádnými náklady (např. manka a škody). Zdaňuje se zvlášť od provozního výsledku hospodaření a výsledku hospodaření z finančních operací.

Výsledek hospodaření za účetní období je součtem výsledku hospodaření za běžnou činnost a mimořádného výsledku hospodaření (Grünwald, 1997).

V anglosaských zemích jsou vykazovány následující kategorie zisku (Valach, 1999):
EBDIT = zisk před odečtením odpisů, úroků a daní,
EBIT = zisk před odečtení úroků a daní (představuje provozní výsledek hospodaření, zisk popř. ztrátu),
EBT = zisk před zdaněním (oproti provoznímu výsledku hospodaření jsou již odečteny náklady na financování – úroky),
EAT = zisk po zdanění (čistý zisk).

Součet výsledku hospodaření z provozní a finanční činnosti je výsledek hospodaření z běžné činnosti před zdaněním (zisk nebo ztráta – tento součet však přímo ve výkazu

zisku a ztráty nenajdeme) a následně se od něj odečítá daň z příjmů za běžnou činnost, čímž dostáváme výsledek hospodaření za běžnou činnost (již po zdanění). V případě mimořádných událostí může mít podnik ještě mimořádné výnosy a náklady (např. škody vzniklé živelnou pohromou na straně nákladů a pojistná plnění na straně výnosů), jejich odečtením se vytvoří výsledek hospodaření z mimořádné činnosti, který se daní zvlášť. Výsledek hospodaření podniku za účetní období (tzv. čistý zisk) je součtem zdaněných výsledků hospodaření za běžnou činnost a mimořádného výsledku hospodaření (Scholleová, 2008). Velikost daně z příjmů závisí na výši daňového základu a velikosti sazby daně z příjmů. Ke stanovení základu daně z příjmů lze dospět korekcí zisku před zdaněním, tj. rozdílu výnosů a nákladů o položky zvyšující výsledek hospodaření (tzv. připočitatelné položky), a o položky snižující výsledek hospodaření (tzv. odčitatelné položky), o odečty (Fort, 1999).

Nákladové a výnosové položky se neopírají o skutečné hotovostní toky – příjmy a výdaje, a proto ani výsledný čistý zisk neodráží čistou skutečnou hotovost získanou hospodařením podniku.

Hospodaření podniku může skončit i ztrátou (náklady jsou větší než výnosy). Způsob vypořádání ztráty musí být v souladu s úpravou v obchodním zákoníku, zákoně o státním podniku, společenské smlouvě nebo ve stanovách. Postup se bude lišit podle finanční situace podniku. Ta je ovlivněna tím, je-li dosažení ztráty jevem přechodným, nebo má trvalejší charakter, tj. opakuje-li se po několik období. Vypořádání ztráty může probíhat následujícími způsoby:

- úhradou od společníků, tj. společníci vloží na bankovní účet podniku další finanční prostředky ve výši dosažené ztráty,
- z nerozděleného zisku z minulých let,
- z rezervního fondu nebo z dalších fondů vytvořených ze zisku v minulých letech,
- převedením ztráty do příštího roku s tím, že bude vypořádána z očekávaného zisku, kterou by měl podnik dosáhnout,
- snížením základního kapitálu.

S výjimkou prvního bodu všechny případy vypořádání ztráty znamenají, že vlastní kapitál podniku nebyl doplněn a ve srovnání s přecházejícím obdobím se snížil.

Základní finanční výkazy podniku tvoří výkaz zisku a ztráty, běžně nazývaný výsledovka, roční rozvaha, výkaz o cash flow, jsou určeny legislativně a závisí mimo jiné na právní formě společnosti (Synek, 2007).

Manažer musí vědět, zda organizace vytváří zisk, neboť až na výjimky, kdy je žádoucí poskytovat určité služby, za něž organizace nezíská žádné nebo téměř žádné tržby (neziskové organizace), je každá organizace zřízena za účelem vytváření zisku, jinak by její existence postrádala smysl.

Informace o tom, zda je vytvářen zisk nebo nikoliv, nám podává výkaz zisku a ztráty, který je výkazem všeobecně známým, tvoří součást účetní závěrky každé organizace. Tento výkaz nám však podává také další informace o tom, kde je zisk, případně ztráta, vytvářen. Pro tyto účely je výkaz zisku a ztráty rozčleněn do tří základních částí - provozní, finanční a mimořádné (Čechová, 2006).

Provozní výsledek hospodaření je rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady. Finanční výsledek hospodaření je rozdíl mezi finančními výnosy (např. výnosy z cenných papírů, výnosové úroky) a finančními náklady. Mimořádný výsledek hospodaření je rozdíl mezi mimořádnými náklady (např. manka a škody) a mimořádnými výnosy.

Výkaz zisku a ztráty se sestavuje povinně v pravidelných ročních intervalech (nenastanou-li mimořádné okolnosti v životě podniku). Přesnou formu a obsah výkazu zisku a ztráty stanovuje Ministerstvo financí, které vychází ze 4. direktivy EU.

Marek (2009) popisuje formální uspořádání výkazu zisku a ztráty následovně.

1. Ve vertikální formě, kdy jednotlivé druhy výnosů a nákladů řadíme pod sebou podle určitého předem stanoveného pořadí, přičemž na konci celé (popř. dílčí řady) uvádíme celkový (dílčí) výsledek hospodaření jako rozdíl mezi celkovými (dílčími) výnosy a celkovými (dílčími) náklady (vzor A ve 4. direktivě EU).
2. V účetní formě, tj. ve formě dvoustranného účtu, kde levou stranu tvoří náklady a pravou stranu výnosy, a zároveň se náklady a výnosy člení podle jednotlivých druhů, ztráta se vykazuje na pravé straně a zisk na levé straně výkazu (vzor B ve 4. direktivě EU).

3. Ve vertikální formě, kde na rozdíl od vzoru A jsou však náklady zobrazovány nikoli podle jednotlivých druhů, ale podle účelu, na který byly vynaloženy (vzor C ve 4. direktivě EU).
4. V účetní formě, přičemž oproti vzoru B jsou náklady stejně jako ve vzoru C členěny podle účelu svého vynaložení (vzor D ve 4. direktivě EU).

V ČR se mohou účetní jednotky rozhodnout mezi typem A (výsledovka v druhové členění) a typem C (výsledovka v účelovém členění).

2.4. Analýza výsledku hospodaření

Při přijímání zásadních a dlouhodobých rozhodnutí finančního i nefinančního charakteru by si měl podnikatel vždy udělat jakousi inventuru své dosavadní činnosti a toho, jak se jeho činnost promítá ve finanční výkonnosti a zdraví podniku – tzv. finanční analýzu. Vzhledem k tomu, že závažná rozhodnutí dlouhodobého dopadu se ve firmě dělají skoro stále, měla by být finanční analýza (soubor činností, jejímž cílem je zjistit a komplexně vyhodnotit finanční situaci podniku) prováděna průběžně a důkladně vyhodnocována alespoň jednou ročně (Scholleová, 2008).

Každý podnikatel se snaží dosahovat co nejlepších výsledků hospodaření. Výsledek hospodaření (zisk) představuje určité zhodnocení vložených prostředků do podniku (kapitálu). Ve finanční analýze je toto zhodnocení vyjadřováno jako rentabilita nebo výnosnost podniku.

Rentabilitu podniku představuje schopnost podniku vytvářet nové zdroje k dalšímu rozvoji podniku, dosažení zisku, zhodnocení investovaných prostředků (kapitálu). Čechová (2006) říká, že čím vyšší rentability podnik dosahuje, tím lépe hospodáří se svým majetkem a kapitálem. Rentabilita je obecně definována jako poměr zisku a vloženého kapitálu (vyjadřuje, kolik zisku vyprodukovala jedna koruna vloženého kapitálu).

$$\text{Rentabilita} = \frac{\text{zisk}}{\text{vložený kapitál}}$$

Ukazatele rentability zobrazují pozitivní nebo naopak negativní vliv řízení aktiv, financování firmy a likvidity na rentabilitu. Všechny ukazatele rentability mají podobnou interpretaci, neboť udávají, kolik Kč zisku připadá na 1 Kč jmenovatele (Kislingerová, 2007).

Ve všech ukazatelích rentability poměrujeme ukazatel, který je tokovou veličinou za období (výsledkové veličiny), a stavovou hodnotu (rozvahové veličiny). Je třeba se rozhodnout, zda stavovou veličinu (aktiva, vlastní kapitál) brát v úvahu jako hodnotu, ze které byl zisk tvořen. Správnější by bylo brát v úvahu vždy stavovou veličinu (aktiva, vlastní kapitál apod.) předchozího roku, ale vzhledem k tomu, že většina podniků, ale i státních institucí, které shromažďují data, poměrují vždy údaje z konce období, je lepší z důvodu vzájemné srovnatelnosti také postupovat tímto způsobem (Scholleová, 2008).

Ke zjišťování výnosnosti se nejvíce využívají následující ukazatele:

$$\text{Rentabilita výnosů} = \frac{\text{zisk}}{\text{výnosy}}$$

$$\text{Rentabilita nákladů} = \frac{\text{zisk}}{\text{náklady}}$$

Rentabilita tržeb (ziskového rozpětí, zisková marže - ROS)

Ukazuje, kolik korun zisku podnik utvoří z jedné koruny tržeb. Pokud se tento ukazatel nevyvíjí dobře, lze předpokládat, že ani v ostatních ukazatelích nebude situace dobrá.

$$\text{ROS} = \frac{\text{zisk}}{\text{tržby}}$$

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)

Je klíčový ukazatel, na který soustřeďují pozornost akcionáři, společníci a další investoři. Měří, kolik čistého zisku připadá na jednu korunu investovaného kapitálu akcionářem.

Vlastní kapitál v sobě zahrnuje jak základní kapitál, tak i složky další, např. emisní ážio, zákonné a další fondy vytvářené ze zisku, jakož i zisk běžného období (Kislingerová, 2007).

Hodnota tohoto ukazatele by měla být vyšší než výnosnost jiných příležitostí akcionářů, resp. podílníků společnosti (vklady na termínovaných účtech, výnosy z obligací atd.), jinak by bylo pro akcionáře nevhodné mít ve firmě vložený kapitál.

$$ROE = \frac{\text{zisk}}{\text{vlastní kapitál}}$$

Rentabilita celkového vloženého kapitálu (ROA)

Tento ukazatel je základní formou měření výnosnosti vloženého kapitálu a je komplexním ukazatelem celkové efektivnosti podniku.

Poměřuje zisk podniku s celkovými vloženými prostředky bez ohledu na to, zda byl financován z vlastního, nebo cizího kapitálu (Scholleová, 2008).

Celkový vložený kapitál se nepřebírá ze zdrojové části rozvahy, ale z části, kde jsou vykazována aktiva podniku – jedná se tedy o celková aktiva. Protože částka vloženého kapitálu v průběhu zjišťovaného období kolísá, dosazuje se do jmenovatele průměrná výše aktiv za dané období. Do čitatele se většinou dosazuje částka zisku před zdaněním a úroky placené z cizího kapitálu. Zde však není podchycen efekt zdanění. V této formě by ukazatel informoval o tom, jaká by byla rentabilita podniku, kdyby neexistovala daň ze zisku. Nebo se do čitatele zahrnuje částka zisku po zdanění a přičítá se úrok jako výnos z kapitálu. Respektuje se tak skutečnost, že efektem reprodukce je nejen odměna vlastníkům, ale i odměna věřitelům, tedy úrok za půjčení kapitálu.

$$ROA = \frac{\text{zisk} + \text{úroky}}{\text{celkový vložený kapitál}}$$

Ukazatel nákladovosti

Celkové náklady obsahují nákupní cenu prodaného zboží (nebo přímé výrobní náklady a výrobní režii), správní a odbytové náklady. Za dosažené výnosy podniku jsou

považovány tzv. čisté tržby (hrubé tržby snížené o vrácené dodávky, poskytnutý rabat, či další srážky). Za obecně lepší hospodářské výsledky jsou považovány nižší hodnoty tohoto ukazatele, ale velmi záleží na absolutní výši objemu tržeb. Ukazatel nákladovosti tedy vyjadřuje, kolik nákladů vynaložil podnik na jednu korunu tržeb.

$$\text{Ukazatel nákladovosti} = \frac{\text{náklady}}{\text{výnosy}}$$

3. METODIKA

Cílem práce je analyzovat základní ekonomické veličiny, a to výnosy, náklady a výsledek hospodaření ve vybraném podniku. Zdrojem konkrétních hodnot budou podnikové rozvahy, výsledovky a výroční zprávy. Další potřebné údaje budou čerpány z evidence o rozpracovanosti výroby a kalkulací. Pro posouzení dlouhodobého vývoje podniku budou data analyzovány za pět po sobě jdoucích let (roky 2004 až 2008).

Pro lepší objasnění výsledku hospodaření bude nejprve provedena analýza výnosů a nákladů podniku. Výnosy a náklady budou rozděleny dle výkazu zisku a ztráty na provozní, finanční a mimořádné, navíc zde budou vykázány výnosy a náklady z běžné činnosti, tedy suma hodnot z provozní a finanční činnosti.

Jelikož bude analýza prováděna ve výrobním podniku, nejvyšší hodnoty se předpokládají u provozní činnosti. U finanční a mimořádné činnosti není předpoklad tak vysokých částek, které by významně ovlivnily výsledek hospodaření. Hlavní důraz bude kladen na rozhodující, provozní činnost podniku. Bude provedena hlubší analýza provozních výnosů a nákladů za účelem zjištění položek, které mají největší vliv na výsledek hospodaření.

Výsledek hospodaření bude charakterizován stejně jako výnosy a náklady. Opět bude rozdělen na provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření, dále bude zpracován výsledek za běžnou činnost (součet provozního a finančního výsledku hospodaření). Analogicky k výnosům a nákladům se zde předpokládá dosažení nejvyšších hodnot u provozního výsledku hospodaření. Vybraný podnik se zabývá nejen výrobou, ale i obchodní činností. Proto hlubší charakteristikou výsledku hospodaření bude porovnávání výsledku z obchodování a výsledku z výroby. Cílem této analýzy bude posouzení, která činnost vede k lepším výsledkům hospodaření. Výsledky výrobní činnosti budou analyzovány na základě nejvýznamnějších zakázek v jednotlivých letech sledovaného období. Díky podrobnější charakteristice výrobní činnosti bude možno vyhodnotit, které druhy zakázek jsou pro podnik výhodnější, a které naopak méně výhodné.

V další části práce bude výsledek hospodaření charakterizován v relativním vyjádření, pomocí poměrových ukazatelů k určitému základu, tedy bude provedeno

zhodnocení rentability podniku. Pro vyjádření rentability budou využity tyto ekonomické ukazatele:

- rentabilita výnosů = $\text{zisk} / \text{výnosy}$,
- rentabilita nákladů = $\text{zisk} / \text{náklady}$,
- rentabilita tržeb = $\text{provozní zisk} / \text{tržby}$,
- rentabilita vlastního kapitálu = $\text{zisk} / \text{vlastní kapitál}$,
- rentabilita celkového vloženého kapitálu = $\text{zisk} + \text{úroky} / \text{celkový vložený kapitál}$,
- ukazatel nákladovosti = $\text{náklady} / \text{výnosy}$.

4. CHARAKTERISTIKA PODNIKU

Posouzení tvorby výnosů, nákladů a výsledku hospodaření je provedeno v podniku DŘEVO, družstvo MĚŘÍN, se sídlem Brněnská 232, 594 42 Měřín. Do obchodního rejstříku je družstvo zapsáno 29. června 1951. Mezi jeho hlavní náplně činnosti patří: truhlářství, nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, kromě zboží vyhrazeného živnostenským zákonem, silniční motorová doprava nákladní, výroba pilařská a impregnace dřeva.

DŘEVO, družstvo Měřín vyrábí a dodává nábytek od svého založení v roce 1951, kdy je založeno jedenácti členy pod názvem Okresní truhlářské družstvo DŘEVO, zapsané společenstvo s ručením omezeným v Měříně. Již koncem roku 1951 ve družstvu pracuje 20 zaměstnanců. Původně začíná družstvo v soukromé dílně jednoho ze zakládajících členů a zároveň prvního předsedy družstva. S přibývajícím dělníky však provozní prostory přestaly vyhovovat a družstvo je nuceno tuto tíživou situaci řešit – v roce 1954 odkupuje družstvo bývalé tovární objekty n.p. GALA, které byly již dříve v pronájmu družstva. V nově upravených továrních budovách se postupně zavádí sériová výroba. Družstvo vyrábí kuchyně z měkkého dřeva a fládrované ložnice. Počátky družstva jsou velmi těžké. Družstvo se musí potýkat s nedostatkem materiálu, provozního kapitálu a strojů, tudíž i hospodářské výsledky jsou zpočátku nevalné. Jedině velká snaha, iniciativa a obětavost prvních členů přináší družstvu stabilitu.

Podstatný rozvoj družstva začíná v roce 1956 a v dalších letech. V této době již dochází ke značným úpravám v dílnách, k vylepšení strojového parku, ke stabilizaci pracovníků a dochází k rozvoji malosériové výroby. Vyrábí se ložnice, kuchyně, mycí stoly a skříně na potraviny. Rok 1957 představuje pro družstvo kvalitativní zlom, kdy přechází na výrobu dýhovaného nábytku. Upevňování finanční situace umožňuje nákup nové techniky a družstvo se stává rovnocenným partnerem starších okolních družstev.

V rámci státu dochází k územní reorganizaci, která zasahuje i na území působnosti družstva (ruší se okres Velké Meziříčí a vytváří se velký okres Žďár nad Sázavou). Rozhodnutím vyšších orgánů dochází v nové územní organizaci ke sloučení tam působících družstev a vytváří se velké družstvo DŘEVO, jehož ústředí je ustanoveno v Měříně a náleží k němu 10 provozoven – 4 provozovny s větším počtem zaměstnanců

(20 až 60) a 6 menších provozoven spíše dílen (2 až 12 zaměstnanců). Koncem roku 1963 je v družstvu zaměstnáno 226 pracovníků.

Všechny tyto provozovny se nachází po celém okrese. Tato velká roztržitost pracovišť nepřináší družstvu žádoucí hospodářské výsledky, proto je zaveden nový systém organizace formou pěti výrobních středisek. Celé družstvo má po reorganizaci 312 zaměstnanců.

Od roku 1964 začíná družstvo vyrábět exportní výrobky pro švédské odběratele. V dalších letech dodává nábytek také do Švýcarska, Francie, dále do Velké Británie a Spolkové republiky Německo. Základní kapitál celého družstva je v roce 1989 32 miliónů Kčs.

Rokem 1990 po zásadních politických změnách v našem státě dochází i k velkým změnám v družstvu. V roce 1990 jsou přijaty zásady bonifikace majetku družstva, podle pravidel daných zákonem č.403/1990 Sb., dle tohoto zákona je družstvo povinno se vypořádat s restitučními nároky. Tímto rokem družstvo vstupuje do velmi složitého a pro jeho existenci nelehkého období. Ještě v roce 1991 se daří mírně překročit plánový zisk, ale o rok později se družstvo dostává do druhotné platební neschopnosti.

V roce 1992 vzniká družstvo vlastníků s novým názvem DŘEVO, družstvo Měřín, každý člen má personifikační podíl a členský vklad. Od devadesátých let počet pracovníků i zisk vykazuje stálý pokles. Hlavním problémem družstva je zaplacení dluhů vzniklých v minulých letech. V roce 1997 družstvo dluží 10 miliónů korun (6 mil. je úvěr u Agrobanky, 4 mil. závazků z obchodního styku a vůči státní správě). Koncem roku 2000 jsou tyto dluhy splaceny.

V dnešní době činí hodnota úvěrů 905 tis. Kč, jedná se o úvěr u Svazu českých a moravských výrobních družstev, konkrétně je to úvěr na pořízení nákladního automobilu a rekonstrukci topení v provozovně ve Velkém Meziříčí. Rekonstrukce je částečně financována i z dotace z Fondu Vysočiny. Dále družstvo splácí měsíční leasing.

Družstvo si za dobu od svého založení získalo uznání především v oblasti výroby nábytku z dýhovaného a masivního materiálu, vybuodovalo si odpovídající technickou základnu a jeho pracovníci si osvojili příslušné řemeslné a odborné dovednosti. Dnes pracuje ve dvou výrobních provozovnách družstva celkově 29 zaměstnanců, z toho 12

zaměstnanců pracuje v provozovně 01, 14 v provozovně 02 a 3 zaměstnanci na ústředí. Vedle běžné sériové produkce dřevěných židlí, stolů, kuchyní a obývacího nábytku pro tuzemské i zahraniční zákazníky se družstvo úspěšně zabývá i zakázkovou výrobou interiérů. Zákazníkům nabízí komplexní služby od zpracování architektonického návrhu až po dodávku interiéru na klíč.

Družstvo je dlouholetým členem Svazu českých a moravských výrobních družstev (SČMVD), což mu přináší řadu výhod, např. poskytuje informační, poradenské a konzultační služby svým členům v oblasti právní, sociální, ekonomické, obchodní a marketingové. Organizuje společné expozice na veletrzích, výstavách, pomáhá při vyhledávání obchodních partnerů, zajišťuje společné marketingové a public relations aktivity atd.

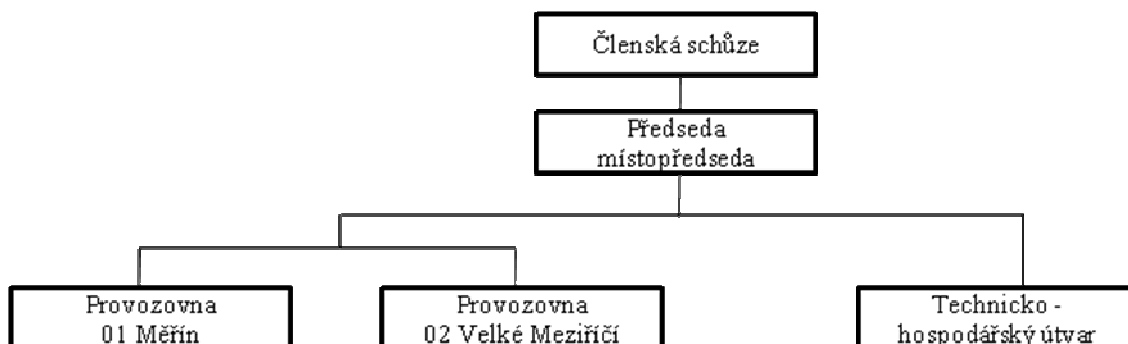
Tab. 1: Údaje o produkci nábytku za sledované období

Produkce nábytku	Měrná jednotka	2004	2005	2006	2007	2008
Sedací nábytek dřevěný	ks	1 616	1 009	550	610	608
	tis. Kč	1 978	1 327	714	1 446	906
Kancelářský nábytek dřevěný	ks	73	146	140	101	74
	tis. Kč	372	1 158	537	552	792
Zařízení obchodů dřevěné	ks	117	-	-	108	169
	tis. Kč	1 001	-	-	584	803
Kuchyňský nábytek dřevěný	ks	97	324	112	41	5
	tis. Kč	604	990	906	219	24
Nábytek do ložnic dřevěný	ks	2	-	-	-	1
	tis. Kč	20	-	-	-	16
Nábytek do jídelen a obývacích pokojů dřevěný včetně stolů	ks	1 738	1 662	1 705	1 557	1 482
	tis. Kč	6 521	5 312	6 109	8 514	9 650
Ostatní dřevěný nábytek	ks	144	642	1 128	327	48
	tis. Kč	1 168	2 553	1 624	775	626
Dřevěné díly nábytku	ks	128	80	100	82	40
	tis. Kč	702	479	383	600	320
Celkem produkce nábytku	ks	3 915	3 863	3 735	2 826	2 427
	tis. Kč	12 366	11 819	10 273	12 690	13 137

4.1. Organizační struktura

Družstvo je společenství neuzavřeného počtu osob, které je založeno za účelem podnikání. Musí mít nejméně pět členů nebo alespoň dvě právnické osoby. DŘEVO, družstvo Měřín má v současné době dle Sbírký listin Obchodního rejstříku 22 členů. U družstva, které má méně než 50 členů (dle § 245 Obchodního zákoníku - Orgány malého družstva) mohou stanovy určit, že působnost představenstva a kontrolní komise plní členská schůze. Statutárním orgánem tohoto družstva je tedy předseda a místopředseda. Předseda řídí činnost družstva, v době jeho nepřítomnosti místopředseda. Technicko–hospodářský útvar se stará o odbyt, ekonomiku, zásobování a správu majetku.

Obrázek 1: Organizační struktura podniku



4.2. Ekonomické podmínky družstva

Družstvo má již více než padesátiletou tradici. Ekonomické podmínky a prostředí fungování družstva se od jeho založení až do současnosti dosti radikálně změnily. Před rokem 1989 mělo družstvo takřka ideální podmínky pro vytváření uspokojivého výsledku hospodaření – soukromé podnikání bylo zakázané a v okrese Žďár nad Sázavou bylo pouze jedno výrobní družstvo zabývající se výrobou nábytku. Fungování družstva se ale po roce 1989 zdá být složitější, musí čelit nově vznikající konkurenci v podobě soukromých podnikatelů. Negativně zde působí i fakt, že část konkurence v oblasti soukromého podnikání si družstvo vychovalo samo - mělo smlouvu

s odborným učilištěm ve Znojmě, které připravovalo své učně na práci v DŘEVO, družstvu Měříň. Po roce 1989 je družstvo nuceno velkou část svých pracovníků propustit a právě tito odborně kvalifikovaní pracovníci tvoří dnes nemalou konkurenci družstvu. Dalším neopomenutelným faktem, který dnes negativně ovlivňuje ekonomické podmínky fungování družstva, je konkurence ze strany prodejců levného nábytku ze zahraničí. Na jejich úroveň výrobních nákladů se družstvo, které si zakládá na kvalitě svých výrobků, v současné době nemůže dostat.

Mezi největší odběratele družstva patří Firma TON (stoly), KBB (kabelové bubny), Ingeld (zahradní nábytek) atd. Družstvo dodává své výrobky nejen na tuzemský trh, ale i zahraniční, převážně Slovensko, Německo.

5. ANALÝZA NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

V následující části je provedena analýza výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v již zmiňovaném podniku DŘEVO, družstvo Měřín a je hodnocen jejich vývoj v posledních pěti letech, tj. v letech 2004 až 2008.

5.1. Výnosy podniku

Výnosy představují peněžní částky, které podnik získal hospodařením (z prodeje svých aktiv a výrobků) za sledované období. Následující data zobrazují základní členění výnosů na provozní, finanční a mimořádné, tedy členění, které nalezneme ve výkazu zisku a ztráty a slouží pro zjištění výsledku hospodaření (tab. 2). Strukturu výnosů podniku v procentech charakterizují údaje v tab. 3. Vývoj výnosů podniku znázorňují údaje v tab. 4. Veškerá data jsou převzata z podnikových výsledovek.

Tab. 2: Výnosy podniku (v tis. Kč)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Provozní výnosy	24 468	24 186	30 369	67 048	25 910
Finanční výnosy	0	1	37	503	131
Výnosy za běžnou činnost	24 468	24 187	30 406	67 551	26 041
Mimořádné výnosy	0	0	0	98	0
Výnosy celkem	24 468	24 187	30 406	67 649	26 041

Tab. 3: Struktura výnosů podniku (v %)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Provozní výnosy	100,0	100,0	99,9	99,1	99,5
Finanční výnosy	0,0	0,0	0,1	0,7	0,5
Mimořádné výnosy	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Výnosy celkem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,00

Tab. 4: Vývoj výnosů podniku (rok 2004 = 100 %)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Provozní výnosy	100,0	98,8	124,1	274,0	105,9
Výnosy za běžnou činnost	100,0	98,9	124,3	276,1	106,4
Výnosy celkem	100,0	98,9	124,3	276,5	106,4

V kategorii výnosů nelze mluvit ve sledovaném období jednoznačně o pravidelné vzestupné či klesající tendenci. Můžeme zde hovořit o náhodném kolísání výnosů, jehož hlavním faktorem je zvýšená či snížená poptávka po produkci podniku. Faktor vysoké poptávky se projevuje nejvíce v roce 2007, kdy družstvo získává zakázky i do zahraničí a vyváží na Slovensko a do Německa. Díky těmto zakázkám družstvo dosahuje nejvyšších výnosů za sledované období a celkové výnosy v roce 2007 rostou o více než 100 %. V následujícím roce 2008 ovšem výnosy rapidně klesají. Na tomto prudkém poklesu se podepisuje finanční krize, která způsobuje sníženou poptávku po zboží, které není nezbytně nutné. Spousta firem i odběratelů družstva se dostává do platební neschopnosti. Firmy i domácnosti peníze spíše ukládají a investice do interiérového vybavení jsou v době finanční krize omezeny na minimum. Družstvo přestává vyvážet do zahraničí a jeho celkové výnosy se propadají o 60 % oproti přecházejícímu roku.

Největší a rozhodující podíl výnosů tvoří výnosy provozní (viz. další kapitola). Finanční výnosy netvoří tak významný podíl, jsou utvářeny dvěma položkami - výnosovými úroky a ve větší míře ostatními finančními výnosy, z nichž převážně kurzovými zisky. Podíl kurzových zisků je patrný v roce 2007, kdy družstvo těží z vývozu do zahraničí. Mimořádné výnosy za sledované období družstvo vykazuje pouze v roce 2007, kdy obdrželo odškodnění od pojišťovny za škodu způsobenou živelnou pohromou (vichřicí).

5.2. Provozní výnosy

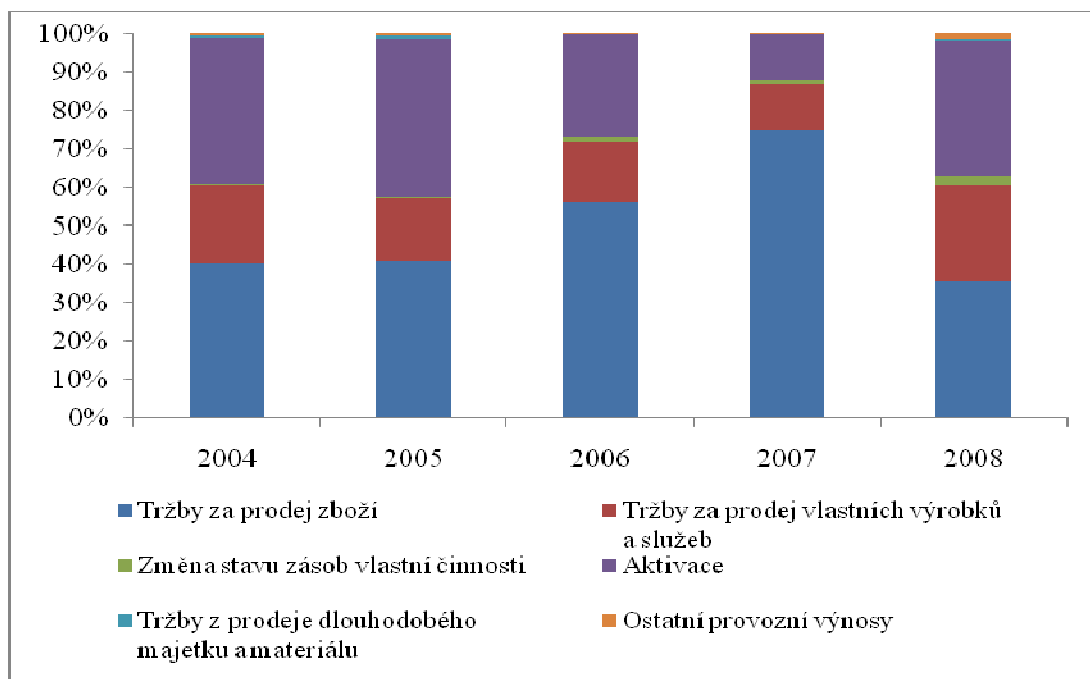
Jelikož provozní výnosy tvoří největší část z celkových výnosů, je vhodné podrobněji analyzovat jejich složení. Uvedená data představují provozní výnosy a jejich

složení dle výsledovek podniku. Tab. 5 obsahuje provozní výnosy v absolutních hodnotách a grafické znázornění strukturu provozních výnosů v jednotlivých letech.

Tab. 5: Provozní výnosy (v tis. Kč)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Tržby za prodej zboží	9 867	9 942	17 044	50 091	9 215
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	4 868	3 862	4 686	8 123	6 456
Změna stavu zásob vlastní činnosti	126	49	478	593	585
Aktivace	9 281	9 928	8 069	7 983	9 248
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	163	233	48	210	11
Ostatní provozní výnosy	163	172	44	48	395
Provozní výnosy celkem	24 468	24 186	30 369	67 048	25 910

Graf 1. Struktura provozních výnosů (v %)



Na provozních výnosech se největší měrou podílejí tržby za prodej zboží. Družstvo, jehož prvotním účelem založení je hlavně výroba vlastních výrobků, se později začíná zabývat i prodejem cizího zboží. Jak je vidět ze struktury provozních výnosů, tržby z prodeje zboží převyšují tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Právě tržby za prodej zboží se nejvyšší měrou (74,7 %) podepisují na úspěšném roce 2007, kdy se provozní výnosy dostávají na nejvyšší částku za sledované období.

Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb v sobě zahrnují – prodej vlastních výrobků, realizaci zakázek včetně prací spojených s realizací zakázek, tržby z prodeje služeb (broušení, kalibrace, lisování, obrábění na CNC), tržby z pronájmů. Tato část provozních výnosů je ve sledovaném období relativně stabilní, až v posledních dvou letech je patrný vzestup těchto tržeb oproti rokům předcházejícím.

Nepříliš významnou část z provozních výnosů zaujímá změna stavu zásob vlastní činnosti. Jedná se o účtování procesu výroby, tedy změny stavu rozpracovanosti k poslednímu dni každého účetního období. Vyšší částky v posledních třech letech se dají vysvětlit delší dobou zpracování zakázek. Konkrétně v roce 2007, kdy tato položka dosahuje nejvyšší hodnoty, družstvo vyrábí dřevěný historický nábytek na Slovensko. Tato výroba je technicky i časově náročnější, proto se položka změna stavu zásob vlastní činnosti dostává na 503 tis. Kč. Na druhou stranu není příliš dobré udržovat vysoký stav rozpracované výroby z důvodu zadržování finančních prostředků, obecně však záleží na charakteru výroby.

Družstvo se nezabývá jen prodejem cizího zboží, ale i prodejem vlastního zboží ve svých maloobchodních prodejnách (Měřín, Praha, Dobšice, Jihlava). Tudiž položka aktivace zaujímá druhou největší část provozních výnosů. Dle vývoje v jednotlivých letech lze usuzovat na stabilní prodej vlastního zboží s mírným poklesem v roce 2007, kdy dochází k významnému posílení prodeje cizího zboží.

Další nepříliš významnou část provozních výnosů (dle objemu finančních prostředků) zaujímají tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu. Jedná se o tržby z prodeje nepotřebného materiálu, např. žezivo, dřevomateriály, ale i tržby z prodeje nepotřebného dlouhodobého majetku. Ve sledovaném období se jedná především o prodej pozemků.

Položka ostatní provozní výnosy zahrnuje hlavně náhrady od pojišťovny, dále výnosy z odepsaných pohledávek a odpisy závazků více jak 36 měsíců po lhůtě splatnosti. Nejvyšší částky dosahují ostatní provozní výnosy v roce 2008, díky náhradám od pojišťovny za vloupání.

5.3. Náklady podniku

Další základní ekonomickou kategorií jsou kromě výnosů i náklady. Náklady zahrnují cenu spotřebovaného materiálu, cenu spotřebovaných služeb, odpisy dlouhodobého majetku, mzdy a ostatní sociální náklady. Jedním ze způsobů, jak dosáhnout lepšího výsledku hospodaření, je snižování nákladů na jednotku výkonu. Aby management mohl určit, kde je třeba náklady snižovat, je potřebné sledovat jejich vývoj a vyhodnocovat je.

Následující data v tab. 6 představují náklady podniku v absolutních hodnotách v členění na provozní, finanční a mimořádné za sledované období. Tab. 7 ukazuje strukturu nákladů v jejich procentním zastoupení k celkovým nákladům. Údaje v tab. 8 charakterizují vývoj nákladů podniku. Všechna data jsou čerpána z podnikových výsledovek za sledované období.

Tab. 6: Náklady podniku (v tis. Kč)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Provozní náklady	24 239	24 040	31 435	65 916	26 726
Finanční náklady	168	104	101	600	244
Náklady za běžnou činnost	24 407	24 144	31 536	66 516	26 970
Mimořádné náklady	0	0	0	0	0
Náklady celkem	24 407	24 144	31 536	66 516	26 970

Tab. 7: Struktura nákladů podniku (v %)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Provozní náklady	99,3	99,6	99,7	99,1	99,1
Finanční náklady	0,7	0,4	0,3	0,9	0,9
Mimořádné náklady	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Náklady celkem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Tab. 8: Vývoj nákladů podniku (rok 2004 = 100 %)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Provozní náklady	100,0	99,2	129,7	271,9	110,3
Náklady za běžnou činnost	100,0	98,9	129,2	272,5	110,5
Náklady celkem	100,0	98,9	129,2	272,5	110,5

Stejně jako u výnosů, ani u nákladů nelze hovořit o pravidelné vzestupné či klesající tendenci. Jejich vývoj je adekvátní výnosům podniku. To znamená, že v roce 2007 jsou celkové náklady nejvyšší z důvodu vyšších zakázek (Německo, Slovensko). V ostatních letech se celkové náklady pohybují zhruba ve stejné rovině s mírným nárůstem nákladů v roce 2006, kdy ke konci roku se již začíná realizovat produkce do zahraničí.

Největší podíl na nákladech mají náklady provozní (viz. další kapitola). Finanční náklady jsou tvořeny položkou nákladových úroků a ostatními finančními náklady. V roce 2007 a 2008 je prudký nárůst finančních nákladů způsoben kurzovými rozdíly, které patří do ostatních finančních nákladů. V ostatních letech jsou největšími položkami finančních nákladů nákladové úroky, bankovní poplatky a v roce 2004 je zde ještě další položka - škoda na finančním majetku (krádež pokladní hotovosti).

V mimořádných nákladech se za sledované období nevyskytují žádné položky. Avšak v roce 2007 je v mimořádných výnosech vykázána částka 98 tis. Kč (náhrada od pojišťovny za škodu způsobenou živelnou pohromou). V nákladech je však tato částka zaúčtovaná na straně provozních nákladů.

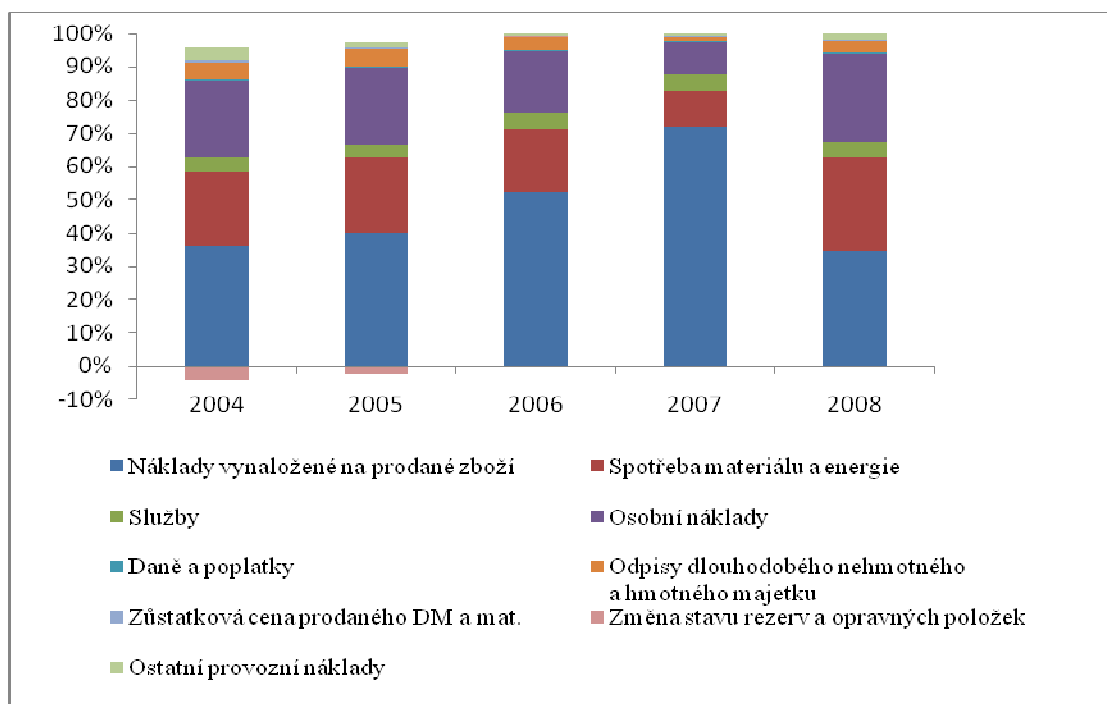
5.4. Provozní náklady

Stejně jako u výnosů tvoří největší část nákladů provozní náklady. Proto je provedena podrobnější analýza provozních nákladů. Tab. 9 představuje podrobné členění provozních nákladů převzaté z výsledovky podniku. Grafické znázornění vyjadřuje jednotlivé položky provozních nákladů v jejich procentním zastoupení k celkové sumě provozních nákladů.

Tab. 9: Provozní náklady (v tis. Kč)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Náklady vynaložené na prodané zboží	9 537	10 104	16 430	47 659	9 205
Spotřeba materiálu a energie	5 971	5 760	5 923	6 955	7 497
Služby	1 069	1 003	1 539	3 228	1 245
Osobní náklady	6 296	6 004	5 927	6 600	7 247
Daně a poplatky	68	55	67	50	58
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 289	1 351	1 229	1 125	1 066
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	170	62	45	19	7
Změna stavu rezerv a opravných položek	-1 161	-690	3	-65	-19
Ostatní provozní náklady	1 000	391	272	345	420
Provozní náklady celkem	24 239	24 040	31 435	65 916	26 726

Graf 2. Struktura provozních nákladů (v %)



Největší podíl dle objemu vynaložených prostředků zauímají náklady vynaložené na prodané zboží, tedy nákladové položky představující vyskladnění z maloobchodních prodejen. Vynaložené částky odpovídají získaným výnosům. To znamená, že nejvyšší náklady byly vynaloženy v roce 2007. Opět jsou tyto částky spojeny se vzrůstajícím objemem zakázek (Německo, Slovensko) již v roce 2006, kdy ke konci roku se tyto zakázky začínají realizovat.

Spotřeba energie se řadí do fixních nákladů, které se mění skokem, např. při rozšiřování či snižování výrobní kapacity. Jelikož ve sledovaném období žádná větší kapacitní změna neproběhla, pohybují se náklady na spotřebovanou energii ve všech letech sledovaného období na téměř stejné úrovni, jen v posledních třech letech je patrné postupné zvyšování cen energií. Náklady na spotřebu materiálu jsou také bez významného vychýlení. Můžeme říci, že produkce je zhruba ve všech letech podobná a již několikrát zmiňované výsledky v roce 2007 jsou hlavně ovlivněny prodejem zboží, tedy i náklady vynaloženými na prodej zboží.

Podnikové náklady na služby jsou běžně tvořeny náklady na cestovné, opravy, telefony, poštovné, počítačové služby a outsourcing. V roce 2007 za zvýšenou položkou nákladů na služby stojí hlavně služby za zprostředkování prodeje.

Osobní náklady zahrnují náklady na mzdy, na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění zaměstnanců. Za jejich nepatrným kolísáním stojí změny stavu zaměstnanců. Ve sledovaném období neproběhly personální změny více než o jednoho pracovníka a mezi roky 2007 a 2008 se mzdové náklady zvýšily v důsledku zvýšení mezd.

Nákladová položka daní a poplatků se pohybuje ve stejné úrovni, podnik platí daň silniční, daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitosti. Daň z příjmu podnik neplatí, jelikož je ve sledovaném období ve ztrátě a v letech, ve kterých je vykázán kladný výsledek hospodaření, se odečítá ztráta z minulých let.

Pokud porovnáme položku zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu s výnosovou položkou tržby z podeje dlouhodobého majetku a materiálu, zjistíme, že v roce 2004 je majetek prodán za nižší než zůstatkovou cenu. Naopak v roce 2007 prodejní cena mnohonásobně převyšuje cenu zůstatkovou.

Změna stavu rezerv a opravných položek se v případě DŘEVO, družstvo Měřín týká pouze opravných položek k pohledávkám. Pokud je částka minusová, jedná se o zrušení

již dříve vytvořených opravných položek k pohledávkám, které jsou v příslušném období uhrazeny nebo odepsány. Pokud je částka plusová, jedná se o jejich tvorbu. Ostatní provozní náklady jsou největší v roce 2004, kdy jsou způsobeny hlavně odpisem promlčených pohledávek. V dalších letech se na ostatních provozních nákladech podílí převážně pojištění, pokuty a penále (v roce 2008 jsou to hlavně pokuty za pozdní dodávky výrobků pro firmu TON) a náklady na reklamace.

5.5. Výsledek hospodaření podniku

Výsledek hospodaření zjišťujeme z podnikové výsledovky, sestavuje se měsíčně a uvádí se kumulovaně od začátku roku. Hodnocení výsledku hospodaření je také ústředním tématem členských schůzí. Údaje následující tabulky charakterizují výsledek hospodaření v absolutních hodnotách v jeho členění na provozní, finanční a mimořádný.

Tab. 10: Výsledek hospodaření podniku (v tis. Kč)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Provozní VH	229	146	-1 066	1 132	-816
- z toho obchodní marže	330	-162	614	2 432	10
Finanční VH	-168	-103	-64	-97	-113
VH za běžnou činnost	61	43	-1 130	1 035	-929
Mimořádný VH	0	0	0	98	0
VH před zdaněním celkem	61	43	-1 130	1 133	-929

Hospodaření družstva končí z pěti sledovaných let ve dvou letech ztrátou, a to v roce 2006 a v roce 2008. Největšího zisku družstvo dosahuje v roce 2007, opět má na tuto skutečnost analogicky k výnosům a nákladům největší vliv realizace zakázek do Německa.

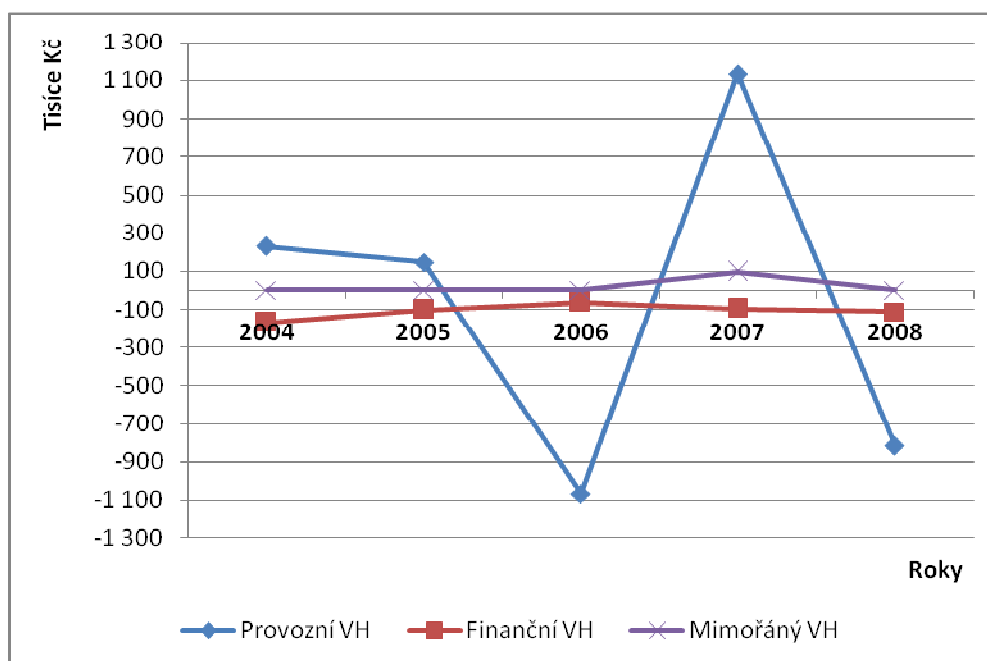
V roce 2006 je ztráta vykázána hlavně z důvodu úbytku klíčových odběratelů, zejména velkých obchodních domů s nábytkem. Dalším podstatným důvodem je útlum sériové výroby, družstvo produkuje zakázkovou výrobu různého druhu a hlavně malého rozsahu, což přináší zvýšené náklady. Jedním z klíčových produktů družstva je výroba

nábytkových stěn Panama. Výroba probíhá sériově, takže družstvu přináší zisk, ovšem poptávka po velkých nábytkových stěnách se prudce snižuje. Důvodem je nový styl zařizování obývacích pokojů, a to zejména jednotlivými kusy nábytku, proto se i družstvo musí přizpůsobovat módním trendům a inovovat tak výrobu - stěny Panama se začínají vyrábět po jednotlivých kusech, tato výroba již ale nepřináší takový efekt. Dalším z klíčových produktů družstva je výroba stolů, ta je však v roce 2006 také ztrátová, jelikož se vyrábí více druhů stolů v menším objemu, což s sebou přináší opět větší náklady, např. na výrobu vzorků.

Na ztrátě v roce 2008 má částečně vliv i finanční krize, kdy se nepodařilo prodloužit smlouvy v Německu, tím pádem družstvo přichází o velké odběratele, což zapříčinilo propad výsledku hospodaření. Celková poptávka po produkci družstva se zmenšuje také z řad drobných podnikatelů i z řad domácností. Další skutečnost, která se podepisuje na ztrátě v tomto roce, je pokračování ve výrobě dřevěného historického nábytku a jeho dodávkách na Slovensko. Tato výroba družstvu v konečném výsledku přináší ztrátu, výroba je technicky a časově náročná.

Grafické znázornění představuje vývoj výsledku hospodaření členěného na provozní, finanční a mimořádný.

Graf 3. Provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření (v tis. Kč)



5.6. Provozní výsledek hospodaření

Provozní výnosy i náklady zaujímají objemově největší částky z kategorie výnosů a nákladů. Z předcházející analýzy je zřejmé, že nejvýznamnějšími složkami výsledku hospodaření jsou výsledky z prodeje zboží a z vlastní výroby. Družstvo bylo prvotně založeno za účelem výroby, ta je však ve sledovaném období ve třech letech ztrátová a v ostatních dvou letech nepřináší uspokojivé výsledky. Bylo by vhodné tedy podrobně charakterizovat zakázky v jednotlivých letech, zda v konečném výsledku přinesly podniku zisk nebo ztrátu. Bohužel se v podniku sestavují kalkulace jednotlivých zakázek ručně, a to přímo ve výrobě, tedy vedoucím výroby, popřípadě mistrem. Do evidence o rozpracovanosti jdou náklady mzdové, materiálové a ostatní režijní náklady související s výrobou souhrnně, ale ne dle odběratelů ani podle jednotlivých výrobků a slouží pouze k zúčtování rozpracovanosti a výroby v účetnictví. Tudíž se z této evidence nedají zjistit náklady na jednotlivé zakázky.

Údaje v tab. 11 nezachycují všechny zakázky z důvodu již zmiňované složité evidence a nedostupnosti potřebných dat. Zachycují pouze nejvýznačnější zakázky, které představují největší objem produkce a ovlivňují tak nejvíce výsledek hospodaření.

Tab. 11: Nejvýznamnější zakázky družstva v letech 2004 – 2008 (v Kč)

Rok	Zakázky	Úplné vlastní náklady výkonu	Zisk / ztráta
2004	Zakázková výroba - kuchyně	498 000	-99 000
	Regály	485 627	126 371
2005	Stoly	2 269 241	452 733
	Stoly (kuchyňské)	675 922	111 404
	Televizní stolky	573 403	-23 515
	Židle	1 195 000	131 897
	Zakázková výroba	6 486 506	-113 331
2006	Kabelové bubny	538 842	207 749
	Individuální zakázková výroba	4 646 960	-1 046 820
	Skříně Panama	121 779	-97 352
	Stoly	1 505 597	-281 686
	Regály	70 294	11 450
	Polotovary - skříně	123 212	18 604
2007	Historický nábytek (Slovensko)	3 779 509	-1 457 113
	Zahradní nábytek (Ingeld)	1 149 018	-348 018
2008	Historický nábytek (Slovensko)	4 428 112	-2 088 752

V roce 2004 končí hospodaření družstva ziskem 61 tis. Kč. Provozní výsledek hospodaření je celkem uspokojivý, avšak hlavní podíl na něm má prodej zboží, výroba je ztrátová.

V roce 2005 končí hospodaření družstva ziskem v celkové výši 43 tis. Kč. Můžeme říci, že výsledek výrobní činnosti je v tomto roce relativně uspokojivý. Obchodní marže však vykazuje zápornou hodnotu, protože se prodává s výraznou slevou. Co se týče výroby, v roce 2005 je hlavně ztrátová individuální zakázková výroba a poté výroba televizních stolků. Televizní stolky vyžadují vyšší stupeň pracnosti a dalším důvodem ztráty je pevná cena stanovená odběratelem, do které se družstvo nakonec nevešlo. Výroba stolů (je zde zahrnuto několik typů stolů) se jeví jako výhodná hlavně díky velkému rozsahu zakázky a pravidelné práci. Kuchyňské stoly jsou určené pro

restaurační zařízení, jejich výroba je méně pracná a tudíž i zisková. Výroba židlí je zavedenou sériovou výrobou, tedy i v tomto roce přináší družstvu zisk.

V roce 2006 družstvo vykazuje ztrátu 1 130 tis. Kč. V tomto roce má výrazný podíl na ztrátě výroba, a to hlavně individuální zakázková výroba. Další větší ztrátu přináší i výroba stolů, kterých se vyrábí menší množství, náklady na materiál rostou a cena je daná odběratelem. Naopak jako zisková produkce se jeví opracování kabelových bubnů na CNC. Tato produkce je relativně rychlá, jednoduchá a automatizovaná, proto družstvu přináší zisk.

V roce 2007 družstvo vykazuje zisk 1 133 tis. Kč. Již dříve bylo řečeno, že zisk je hlavně z prodeje zboží. V tomto roce se družstvo začíná zabývat výrobou historického nábytku na Slovensko, která je však ztrátová z důvodu velké pracnosti a rozmanitosti výroby a hlavně se jedná o zavedení nové výroby. Družstvo předpokládalo, že po zavedení výroby již nebude tak pracná a budou se vyrábět opakovaně stejné výrobky, Tento předpoklad se ale v následujícím roce nepotvrdil.

V roce 2008 družstvo vykazuje ztrátu 929 tis. Kč. Nejvíce přispívá ke ztrátě výroba historického nábytku, která v tomto roce pokračuje. Družstvo v této výrobě setrvává, jelikož na něj doléhají dopady finanční krize a nemá jiné zakázky.

5.7. Analýza výsledku hospodaření

Při analýze výsledku hospodaření používáme poměrových ukazatelů, jejichž základem je zisk. Jedná se především o ukazatele rentability výnosů, nákladů, tržeb, rovněž o ukazatele rentability vlastního kapitálu, popř. celkového vloženého kapitálu.

U některých skupin ukazatelů se udávají doporučené hodnoty, standardy, u rentabilit tomu tak není. Jejich výše se většinou udává v procentech a cílem je jejich maximalizace. Zda jsou hodnoty ukazatelů rentability vyhovující, může podnik zjistit např. poměření se svým očekáváním, s oborovým průměrem apod.

V následujících tabulkách jsou uvedeny potřebné vstupní veličiny (převzaté z rozvahy a výkazu zisku a ztráty) a vypočtené ukazatele rentability družstva. Pro objektivnější zhodnocení dosažených hodnot rentability jsou vyčísleny v tab. 14

průměrné hodnoty ukazatelů rentability za dřevozpracující průmysl, které jsou čerpány z údajů Českého statistického úřadu.

Tab. 12: Údaje z výkazu zisku a ztráty a z rozvahy (v tis. Kč)

Ukazatel	Rok				
	2004	2005	2006	2007	2008
Zisk / ztráta (VH)	61	43	-1 130	1 133	-929
Provozní zisk / ztráta (PVH)	229	146	-1 066	1 132	-816
Výnosy (V)	24 468	24 187	30 406	67 649	26 041
Náklady (N)	24 407	24 144	31 536	66 516	26 970
Průměrná výše vlastního kapitálu (VK)	4 797	4 720	4 052	4 027	4 100
Průměrná výše celkového vloženého kapitálu (CK)	18 822	18 245	17 227	18 750	18 259
Nákladové úroky (Ú)	81	90	54	38	43
Tržby (T)	14 735	13 804	21 730	58 214	15 671

Tab. 13: Rentabilita hospodaření

Ukazatel		Rok				
		2004	2005	2006	2007	2008
Rentabilita výnosů (VH/V)	v %	0,25	0,18	-3,72	1,67	-3,57
Rentabilita nákladů (VH/N)	v %	0,25	0,18	-3,58	1,70	-3,44
Rentabilita tržeb (PVH/T)	v %	1,55	1,06	-4,91	1,94	-5,21
Rentabilita vlastního kapitálu (VH/VK)	v %	1,27	0,91	-27,90	28,14	-22,66
Rentabilita celkového vloženého kapitálu (VH+Ú/CK)	v %	0,75	0,73	-6,25	6,25	-4,85
Nákladovost (N/V)		99,75	99,82	103,72	98,33	103,57

Tab. 12: Průměrné hodnoty rentability za dřevozpracující průmysl v ČR

Ukazatel	Rok			
	2004	2005	2006	2007
Rentabilita celkového vloženého kapitálu v %	11,90	9,62	11,81	11,68
Rentabilita vlastního kapitálu v %	22,93	20,51	25,60	24,50
Rentabilita tržeb v %	7,33	5,99	7,10	7,18
Rentabilita nákladů v %	7,40	5,88	7,11	7,25
Nákladovost	93,11	94,45	93,36	93,24

Zdroj: ČSÚ

Dynamika zjištěných ukazatelů je dosti velká, od záporných hodnot až po kladné hodnoty. V letech 2006 a 2008 se podnik nachází ve ztrátě, proto i ukazatele rentability jsou záporné. Naopak nejvyšších hodnot, tedy nejlepšího hospodaření, podnik dosahuje v roce 2007. Z hlediska vývoje rentability nelze mluvit o rostoucí či klesající tendenci. Specializace družstva na zakázkovou výrobu s sebou pochopitelně přináší riziko nepravidelných zakázek. Tato zvýšená či snížená poptávka po produkci družstva má znatelný vliv na rentabilitu.

Hodnoty ukazatelů rentability se v letech, kdy výsledek hospodaření podniku byl kladný, pohybují okolo nuly či jedničky, lze tedy říci, že podnik se pohybuje na hraně rentability. V družstvu pracuje 29 zaměstnanců, z toho 22 zaměstnanců patří mezi členy družstva. Družstvo je nuceno v období nedostatečných zakázek sáhnout i po zakázkách, o nichž ví, že pro něj nebudou ziskové. Důvodem tohoto rozhodnutí je zajištění práce pro své členy. Z hlediska takto obtížné situace družstva je důležité se držet alespoň na hraně rentability.

U ukazatele nákladovosti jsou za lepší výsledky považovány nižší hodnoty. V případě hospodaření družstva se jedná o vysokou nákladovost, tedy podnik musel vynaložit vysoké náklady na vytvoření jedné koruny tržeb.

V porovnání s průměrnými hodnotami rentability za dřevozpracující průmysl jsou vypočtené hodnoty rentability družstva u některých ukazatelů až násobně menší. Ani v roce 2007, který je za sledované období nejúspěšnějším rokem, družstvo nedosahuje

průměrných hodnot dřevozpracujícího průmyslu. Lze konstatovat, že úroveň vypočtených ukazatelů rentability se odvíjí od velikosti hospodářské situace podniku.

6. ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ

Cílem práce je analyzovat tvorbu výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v konkrétním podniku. Teoretická východiska byla aplikována v podniku DŘEVO, družstvo Měřín, jehož hlavní náplní činnosti je převážně zakázková výroba nábytku a v posledních letech i prodej cizího zboží.

Z konkrétní analýzy výnosů a nákladů, kterou se zabývá praktická část práce, je možné vyvodit určité závěry. Výnosy podniku byly analyzovány v rozčlenění dle výkazu zisku a ztráty na provozní, finanční a mimořádné výnosy. Lze konstatovat, že provozní výnosy tvoří největší část z celkových výnosů. V průběhu sledovaného období (roky 2004 až 2008) podíl provozních výnosů ve vztahu k celkovým výnosům neklesl pod 99 %. Z tohoto vysokého zastoupení je patrné, že finanční ani mimořádné výnosy netvoří významnou část podnikových výnosů. Ve vztahu k celkovým výnosům se ve sledovaném období pohybují okolo jednoho procenta. Výši finančních výnosů ovlivňují převážně výnosové úroky a kurzové zisky. Lze tedy usuzovat spíše na náhodnou tvorbu výnosů, co se týče kategorie finanční a mimořádné.

K analýze nákladů bylo využito stejné členění jako u výnosů, na náklady provozní, finanční a mimořádné. Stejně jako u výnosů, i zde je patrný největší podíl provozních nákladů, které ve vztahu k celkovým nákladům neklesají rovněž pod úroveň 99 %. Zbytek nákladů zaujímají finanční náklady, jelikož mimořádné náklady se ve sledovaném období nevyskytují. Finanční náklady jsou vyšší než finanční výnosy. Položky, které je nejvíce ovlivňují, jsou nákladové úroky a kurzové rozdíly.

Z analýzy výnosů a nákladů tedy vyplývá, že největšími položkami jsou výnosy a náklady provozní. Znamená to, že průběh provozních výnosů a nákladů je totožný s průběhem celkových výnosů a nákladů. Ostatní druhy výnosů a nákladů jsou pro chod podniku zdánlivě zanedbatelné. Podnik by měl svoji pozornost upínat zvláště na optimalizaci provozní činnosti, ke které se váže nejvíce finančních prostředků.

Celkový výsledek hospodaření je představován součtem dílčích výsledků hospodaření z provozní, finanční a mimořádné činnosti. Výsledky hospodaření podniku nejsou stabilní. V roce 2006 podnik vykazuje nejvyšší ztrátu a o rok později naopak dosahuje nejvyššího zisku za sledované období. Na příznivých výsledcích podniku se

vysokou měrou podílí výnosy z obchodování. Z analýzy vyplývá, že právě prodej zboží je pro družstvo výnosnější než zakázková výroba nábytku, která byla prvotním motivem založení družstva. Zakázková výroba má dlouholetou tradici a družstvo si na ní vybuodovalo své dobré jméno. Proto je jedním z prioritních zájmů družstva pozvednout a optimalizovat výsledek z výrobní činnosti.

Z analýzy jednotlivých zakázek družstva vyplývá, že pro družstvo jsou z pohledu ziskovosti výhodnější zakázky s nižší úrovní pracnosti a většího rozsahu, např. výroba regálů, opracování kabelových bubnů (opracování je prováděno na CNC strojích, z dlouhodobějšího hlediska jsou úpravy na CNC strojích pro družstvo ziskové). Družstvo se již od svého založení věnuje hlavně výrobě stolů a židlí, převážně tato výroba pomohla družstvu k získání dobrého jména. Ve sledovaném období výroba stolů a židlí přináší uspokojivé finanční výsledky. Družstvo by se tedy mělo snažit obnovit původní tradici výroby stolů a židlí, jelikož tato výroba patří k těm méně náročným výrobám a je zde vysoký potenciál získání sériových zakázek, např. vybavení restauračních zařízení, školicích středisek atd. Ve sledovaném období, hlavně v roce 2008, se na ztrátě družstva podílí převážně výroba historického nábytku. Tato výroba byla náročná jak na použitý materiál, tak i po technické a časové stránce.

Analýza výsledku hospodaření byla provedena i z hlediska faktorů jeho tvorby, jakou měrou se podílejí na úrovni výsledku hospodaření. Pro objasnění těchto vztahů byla provedena analýza rentability. Pro vytvoření jasnějšího obrazu o úrovni hospodaření družstva jsou vypočtené ukazatele rentability dále porovnávány s oborovým průměrem.

Hospodaření podniku se po sledované období pohybuje na hraně rentability. Pokud se ukazatelé rentability nezvýší, což by byla pozitivní varianta, je důležité, aby se držely alespoň na hranici rentability. Družstvo tak může plnit svoji sociální funkci a poskytovat svým zaměstnancům, ale převážně členům družstva práci, o které se již dopředu ví, že nebude generovat zisk. Družstvo tak může zachovat stav zaměstnanců a přečkat období snížené poptávky. O tom, že hospodaření družstva není na nejlepší úrovni, vypovídá i porovnání vypočtených ukazatelů rentability s průměrnými hodnotami za dřevozpracující průmysl ČR, kdy ukazatele družstva jsou násobně nižší než oborový průměr.

Celková situace družstva se v posledních letech nevyvíjí zcela příznivě, každopádně na stranu družstva se staví jeho dlouholetá tradice a dobrá pověst. Družstvo má potenciál se z tíživé hospodářské situace dostat. Vlastní dostatečné výrobní prostory, které sice nyní váží finanční zdroje, ale na druhou stranu je zde možnost pronájmu (což se částečně využívá), vlastní výrobní stroje a má dostatek kvalifikovaných pracovníků s mnoholetými zkušenostmi, které jsou v oblasti truhlářství velice cenné. Družstvo hlavně v roce 2008 tvrdě pocítilo na svých výsledcích dopady začínající finanční krize. Mnoho podniků, jejichž hospodářské výsledky byly lepší než výsledky sledovaného družstva, následky finanční krize neustálo. Dle finančních analytiků se svět již pomalu zotavuje z finanční krize, tím pádem i pro družstvo jsou na obzoru lepší časy.

Pro družstvo je podstatné získání dostatečného množství zakázek, aby si mohlo vybrat ty zakázky, které pro něj budou výhodné a mohlo tak vyrábět se ziskem a ne jen pro zajištění práce pro své zaměstnance resp. členy. Získání zakázek je v dnešní době podmíněno dobře fungujícím marketingem. Tato oblast však patří mezi slabé stránky družstva. Družstvo sice navštěvuje různé veletrhy a výstavy, ale tyto akce je nutné podpořit kvalitními internetovými stránkami, kvalitní fotodokumentací s aktuální produkcí, prezentacemi atd. Družstvo se musí co nejvíce zviditelňovat, aby se dostalo do podvědomí široké veřejnosti nejen v okolí jeho působnosti. Těmto aktivitám by se měl více věnovat management podniku.

Dalším důležitým bodem, na který by družstvo mělo upínat svoji pozornost, je pečlivější sestavování kalkulací jednotlivých zakázek a zejména jejich následné vyhodnocování a vyvozování závěrů po skončení výrobního procesu. Následné vyhodnocení by mělo objasnit příčiny ztráty, zda je možné v některé oblasti uspořit, zda zvolit jiné materiály, jiného dodavatele materiálů, zdokonalit výrobní postupy atd. Úspory nejsou však možné vždy a u všech zakázek stejné, musí být brán ohled na požadavky konkrétního zákazníka. Mnohdy je cena dána odběratelem. A mezi tím vším se musí hledat a najít vhodné řešení, ale vždy by mělo být takové, aby družstvo nevyrábělo se ztrátou.

7. ZÁVĚR

Pro management podniku je velice důležité mít dostatek informací o hospodaření podniku. Na základně kvalitní analýzy hospodářské činnosti může podnik činit rozhodnutí o svém dalším směřování, zejména při přijímání zásadních a dlouhodobých rozhodnutí finančního i nefinančního charakteru. Z podrobné analýzy výnosů, nákladů a výsledku hospodaření je podnik schopen odhalit nedostatky v konkrétních oblastech hospodaření a na základě zjištěných skutečností může podniknout náležitá opatření k optimalizaci výsledku podnikatelské činnosti.

Jedním z hlavních cílů a motivů podnikání je dosahování zisku. Avšak u drobných výrobců mohou často převažovat cíle např. v podobě získání dobrého jména firmy a značky aj. Vždy by ale měl převládnout dlouhodobý pohled před krátkodobým, tedy zásadní pro strategické rozhodování by měl být zisk a výnosnost.

8. SUMMARY

This bachelor thesis analyses the problem of the creation of revenues, expenses and profits in terms of the chosen company and an evaluation of main factors that could affect it.

Revenues, expenses and particularly the profit belong to the main characteristics of the company management, which is a subject of the management's everyday interest. Therefore companies should pay a lot of attention to the creation of detailed analyses.

Theoretical basis was applied in the cooperative company DŘEVO, Měříň, whose main activity is the custom-made furniture and in recent few years it has also been specialized in the sale of foreign goods. In this company there was made an analysis of specific costs, revenues and profits from operations for the last five years. Revenues and costs were analysed through a division into operating, financial and extra revenues and costs according to profit and loss statements.

For more detailed analysis of the profit from operations there was calculated the profitability of company's activity during the reporting period. Results were compared with the average profitability in the wood-processing industry. The analysis of costs and revenues showed that the largest items are operating costs and revenues. Other types of revenues and expenses are not so significant for running the company. Therefore the company should pay attention especially to an optimalization of operating activities which are connected with the most of the financial resources. The analysis of profitability showed that the company's economy was moving, during the tracking period, on the break-even point.

The overall situation of the company has not been developing very positively recently, but in any case the company has a potential to get out of the difficult economic situation. Its great advantage is its long tradition and reputation.

9. SEZNAM LITERATURY

1. ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, 2006.
ISBN 80-251-1124-5
2. DOLEŽAL, J. a kol.: *Finanční účetnictví*. Praha: Grada, 1992.
ISBN 80-85623-10-2
3. DUŠKOVÁ, M. *Náklady a výnosy, vlastní a cizí zdroje: návod k účtování*. Praha: Eurounion, 1996. ISBN 80-85 858-44-4
4. FOTR, J. *Strategické finanční plánování*. Praha: Grada, 1999.
ISBN 80-7169-694-3
5. GRÜNWARD, R., HOLEČKOVÁ, J. *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: VŠE Praha, 1997. ISBN 80-7079-257-4
6. HRADECKÝ, M. a kol.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008.
ISBN 978-80-247-2471-3
7. KISLINGEROVÁ, E. *Manažerské finance*. Praha: C. H. Beck, 2007.
ISBN 978-80-7179-903-0
8. KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P.: *Poklady skryté v účetnictví*. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-647-9
9. KRÁL, B. a kol.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Management press, 2006.
ISBN 80-7261-141-0
10. SCHOLLEOVÁ, H. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2424-9
11. SCHOLLEOVÁ, H. a kol.: *Podniková ekonomika 2*. Praha: Oeconomica, 2007.
ISBN 80-245-0869-9
12. SEDLÁČEK, J.: *Účetnictví pro manažery*. Praha: Grada, 2005.
ISBN 80-247- 1195-8
13. SYNEK, M.: *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada, 2007.
ISBN 80-247-9069-6
14. VALACH, J. a kol.: *Finanční řízení podniku*. Praha: Ekopress, 1999.

ISBN 80-86119-21-1

15. MAREK, P. a kol.: *Studijní průvodce financemi podniku*. Praha: Ekopress, 2006.

ISBN 80-86119-37-8