

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Barbora Ficová

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: N6208 Strukturální politika EU a rozvoj venkova

**NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ V KONKRÉTNÍM
PODNIKU**

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marie Vejsadová Dryjová

Autor:

Bc. Barbora Ficová

2012

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Barbora FICOVÁ**
Osobní číslo: **E10575**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Strukturální politika EU a rozvoj venkova**
Název tématu: **Nákladové účetnictví v konkrétním podniku**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Cílem diplomové práce je zhodnocení vedení nákladového účetnictví v konkrétním podniku, dále způsobu vedení a rozúčtování nákladů a aplikace kalkulačních metod na vybraný výkon. Na základě zhodnocení současného stavu nákladového účetnictví podniku navrhnout případné možnosti zlepšení.

Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Finanční a nákladové účetnictví
3. Členění nákladů
4. Kalkulace a rozpočetnictví
5. Charakteristika podniku
6. Vedení nákladového účetnictví ve zvoleném podniku
7. Analýza kalkulační nákladů výkonu
8. Závěr
9. Seznam literatury
10. Přílohy

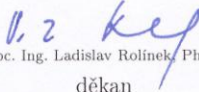
Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:


- FIBÍROVÁ, J. a kol. Nákladové účetnictví (manažerské účetnictví I). 1.vyd. Praha: VŠE v Praze, 2000. 327 s. ISBN 80-245-0095-7.
KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
LANG, H. Manažerské účetnictví - teorie a praxe. 1.vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
MACÍK, K. Kalkulace nákladů. Základ podnikového controllingu. 1.vyd. Ostrava: Montanex a.s., 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.
SEDLÁČEK, J. Úvod do manažerského účetnictví. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2000. 155 s. ISBN 80-210-2454-2.
ŠOLJAKOVÁ, L. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. 1.vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-087-2.
HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
MACÍK, K. Jak kalkulovat podnikové náklady? 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85780-16-X.
LAZAR, J. Manažerské účetnictví : kontrola a řízení nákladů v praxi. 1 vyd. Praha : Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
POPEŠKO, B., JIRČÍKOVÁ, E., ŠKODÁKOVÁ, P. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. dubna 2011
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2012


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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (26)
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2011

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci na téma „Nákladové účetnictví v konkrétním podniku” jsem zpracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury, které jsem uvedla v seznamu použité literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě – v úpravě 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, 20. dubna 2012

.....

Bc. Barbora Ficová

Poděkování

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Marii Vejsadové Dryjové za odborný dohled a rady, cenné připomínky a návrhy, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce.

Dále děkuji firmě KAMENOLOMY ČR s.r.o., konkrétně Bc. Lence Němcové, za poskytnuté informace a také za čas, který mi věnovala při konzultacích ohledně vypracování této diplomové práce.

Obsah:

1 Úvod.....	4
2 Finanční a manažerské účetnictví	6
2.1 Finanční účetnictví.....	6
2.2 Manažerské účetnictví.....	6
2.3 Nákladové účetnictví.....	7
2.4 Porovnání nákladového a manažerského účetnictví.....	9
2.5 Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví	10
2.5.1 Náklady ve finančním účetnictví.....	10
2.5.2 Náklady v nákladovém účetnictví	11
3 Členění nákladů.....	13
3.1 Druhové členění nákladů.....	13
3.2 Účelové členění nákladů	15
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	15
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	16
3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	17
3.3.1 Odpovědnostní středisko	17
3.3.2 Druhotné (interní) náklady	18
3.4 Kalkulační členění nákladů	19
3.4.1 Přímé a nepřímé náklady.....	20
3.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	21
3.5.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	21
3.5.1.1 Variabilní náklady.....	21
3.5.1.2 Fixní náklady.....	22
3.6 Relevantní a irelevantní náklady	22
3.7 Utopené náklady	23

3.8 Oportunitní náklady	23
4 Kalkulace	24
4.1 Alokace nákladů na kalkulační jednici.....	24
4.2 Struktura nákladů v kalkulaci.....	25
4.2.1 Typový kalkulační vzorec	25
4.3 Využití kalkulace v řízení	26
4.3.1 Kalkulace plných nákladů	27
4.3.2 Kalkulace variabilních nákladů.....	28
4.3.3 Metoda ABC	28
4.4 Kalkulační systém	30
4.2.1 Kalkulace předběžná	31
4.2.1.1 Kalkulace propočtová.....	31
4.2.1.2 Normová kalkulace	32
4.2.2 Výsledná kalkulace	35
5 Rozpočetnictví	36
6 Charakteristika podniku	38
6.1 Historie společnosti.....	38
6.2 Předmět podnikání	39
6.3 Vedení společnosti	39
6.4 Ostatní skutečnosti	40
7 Vedení nákladového účetnictví	41
7.1 Aplikace kalkulace dělením	45
7.1.1 Kalkulace prostým dělením.....	46
7.1.2 Stupňovitá kalkulace dělením	49
8 Analýza kalkulace nákladů výkonu	54
8.1 Porovnání kalkulace plných a variabilních nákladů.....	54

8.1.1 Kalkulace plných nákladů	54
8.2.2 Kalkulace variabilních nákladů	57
8.2 Plánovaná kalkulace 2012	61
9 Diskuse	65
10 Závěr	67
11 Summary	70
Seznam použité literatury:	72
Seznam tabulek:	74
Seznam obrázků:	74
Seznam příloh:	75

1 Úvod

Nedílnou součástí řízení podniku je manažerské účetnictví, jehož klíčovým nástrojem je kalkulace. Manažerské účetnictví se řídí jedinou zásadou, a to, že přínos ze získaných informací, musí být vyšší, než náklad na jeho získání. Manažerské účetnictví slouží k rozhodování na základě dosavadního vývoje, podle kterého předpokládá budoucí ekonomický trend. Pomáhá především efektivně řídit náklady, rozhodovat o prodejním sortimentu, tvořit ceny, hodnotit jednotlivá pracoviště a efektivnost jednotlivých druhů zboží z ekonomického hlediska.

Nákladové účetnictví lze chápat jako součást široce pojatého manažerského účetnictví. Nákladové účetnictví je určeno pro řízení nákladů a výnosů podniku. Jeho správná implementace dokáže zpřehlednit jednotlivé náklady. Nákladové účetnictví také přináší informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto.

Obecně je možné říci, že každá firma v první řadě pečlivě sleduje své náklady. Hlavní důvod je ten, že náklady podniku se odráží v konečné ceně pro zákazníka. Díky kalkulaci lze zjistit horní hranici ceny, při které by produkt už nebyl pro zákazníka zajímavý, a samozřejmě také dolní hranici ceny, za kterou je ještě možné výrobek prodávat, vzhledem k jeho nákladům. Tímto firma dostává informaci o rozpětí v ceně, kterou následně použije pro trh. Záleží samozřejmě také na ostatních faktorech aktuálně působících na trhu (konkurence, pružnost poptávky aj.). Jako podklad pro cenová vyjednávání slouží předběžné propočty nákladů, které se tvoří ještě před zahájením dané činnosti. Po uskutečnění obchodní operace naopak podnikatel zjišťuje výsledný stav, který musí porovnat se stavem plánovaným.

Cílem diplomové práce je zhodnocení vedení nákladového účetnictví v podniku KAMENOLOMY ČR, s. r. o. Další část je zaměřena na způsob vedení a rozúčtování nákladů a v neposlední řadě budou aplikovány kalkulační metody na vybraný výkon. Na základě zhodnocení současného stavu nákladového účetnictví podniku také navrhnu případné možnosti zlepšení.

2 Finanční a manažerské účetnictví

2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví je účetnictví podniku a stanovuje výsledky hospodaření podniku. Je orientováno externě; v popředí stojí zatížitelný výsledek (např. daní z příjmů, výplatou dividend). Daňové zákonodárství vyžaduje roční účetní závěrku, která dodržováním zásad řádného vedení účetnictví poskytuje odpovídající obraz o stavu majetku, financí a výnosů. Data externího účetnictví jsou však často nevhodná pro vnitřní účely. Například při stanovení odpisů jsou v popředí daňové aspekty před zjištěním skutečného opotřebení hmotného dlouhodobého majetku. (LANG, 2005)

Dle Garrisona (1988) se jedná o etapy účetnictví, které se soustředí na poskytování informací akcionářům a pro další použití v hodnocení operací a aktuální finanční situaci.

2.2 Manažerské účetnictví

Provozní účetnictví je účetnictví podniku a určuje provozní výsledek. Je orientováno interně. Prioritou je zachování podstaty (subvence) majetku podniku. Proto je zajišťováno využití hodnoty zúčtovacího období (nákladů) a připočítáno vytvořením podnikovým výkonům. Dlouhodobě musejí být všechny vzniklé náklady pokryty výnosy realizovanými na trhu. (LANG, 2005)

Úkoly manažerského účetnictví:

Nejdůležitější funkcí manažerského účetnictví je hospodářským způsobem plně, kontinuálně a systematicky evidovat náklady spadající do zúčtovacího období. Jsou přiřazovány výkonům daného období a vzájemně porovnávány tak, aby byl tímto způsobem vypočítán provozní výsledek. Kromě toho manažerské účetnictví plní ještě další důležité funkce, a to funkci informační, zjišťovací, normované, kontrolní a analytické. (LANG, 2005)

2.3 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví si zachovává tradiční prvky účetní metody: soustavu účtů, podvojnost a souvztažnost zobrazení hospodářských operací, jejich ocenění, dokladovost jednotlivých transakcí včetně nezbytných formálních náležitostí jejich zobrazení a oběhu uvnitř podniku, nutnost inventarizace aktiv a závazků atd.

Podrobnější struktura manažerského účetnictví vychází hlavně z toho, jaký typ informací řídicím pracovníkům poskytuje. Určující je zejména členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu.

V první fázi se takto zaměřené účetnictví orientovalo hlavně na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, a to nejprve podle jejich vztahu k prodávaným finálním výkonům, a později také ve vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které za vynaložené náklady a výnosy odpovídají.

Ve druhé fázi dalo možnost takto rozčleněné skutečné náklady porovnat se žádoucím (plánovaným, rozpočtovaným, kalkulovaným) stavem, a dát tak podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek.

Účetnictví, které poskytuje informace pro zajištění těchto dvou fází, se v anglicky mluvících zemích chápe jako základní část manažerského účetnictví, označovaná jako nákladové účetnictví. Jeho hlavním cílem je dát doklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již bylo rozhodnuto.

Znamená to, že např. vedení výrobního podniku má již vyjasněny představy o:

- svých zákaznících (o objemu a struktuře vyráběných a prodávaných výrobků),
- způsobu výroby těchto výrobků (o potřebných výrobních kapacitách, resp. o počtu a struktuře pracovníků, kteří budou výrobní představy realizovat, a o potřebě zajistit výrobní proces i kapacitami v oblasti pomocných, obslužných a administrativně správních činností),

- potřebě externích zdrojů nutných k zajištění výroby a prodeje těchto výrobků.

Tyto primárně věcné představy jsou zároveň konkretizovány i hodnotově: v podobě žádoucí úrovně výnosů z prodeje, nákladů prodaných výrobků, zisku, výnosnosti vloženého kapitálu a dalších kritérií, která vymezují cíle podniku, pokud jde o výši a strukturu jeho:

- aktiv, závazků a vlastního kapitálu,
- nákladů, výnosů, zisku (a tedy parametrů, které působí na jeho výkonnost),
- příjmů a výdajů (jako veličin determinujících schopnost podniku produkovat finanční prostředky a racionálně je rozdělovat).

Významným rysem nákladového účetnictví je systémové zobrazení reprodukčního (podnikatelského) procesu v jeho úplnosti a nepřetržitosti včetně jeho výsledků. Důsledkem tohoto systémového zobrazení je pak skutečnost, že nákladové účetnictví si také zachovává tradiční, byť modifikovaně aplikované prvky účetní metody: jak obecné, umožňující výše uvedené systémové zobrazení (jako jsou bilanční princip, systém účtů umožňujících vyjádřit dynamiku podnikání, podvojně zobrazení hospodářských transakcí a jejich hodnotové vyjádření), tak i tzv. technické (jako dokumentace a inventarizace), jejichž základním smyslem je zajistit průkaznost a soulad účetního zobrazení s realitou.

Podle svého základního obsahového zaměření bylo nákladové účetnictví tradičně koncipováno buď jako:

- tzv. **výkonové účetnictví**, jehož hlavním cílem je v úzkém vztahu s kalkulacemi výkonů odpovědět na otázku, „jaké jsou náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky finálních nebo dílčích výrobků, prací a služeb, které podnik provádí“, nebo jako
- **odpovědnostní účetnictví**, které zejména ve vazbě na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen sleduje odpověď na otázky typu, jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary,

resp. jak řídit vnitropodnikové útvary, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů firmy jako celku. (KRÁL, 2008)

2.4 Porovnání nákladového a manažerského účetnictví

Základní porovnání cílů, nástrojů a metod nákladového a manažerského účetnictví lze velmi zjednodušeně charakterizovat pomocí dále uvedené tabulky. (FRÍBOVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007)

Tabulka 1: Obsah nákladového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
Nákladové účetnictví (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)	Manažerské účetnictví (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)
Informace pro operativní řízení , v bezprostřední návaznosti na řízení taktické (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro variantní rozhodování (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
Řízení zejména hospodárnosti Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Řízení zejména účinnosti a efektivnosti Informace pro zásadní změny činnosti (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)
Podnikové rozpočty- rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému,	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

vnitropodnikových cen	
------------------------------	--

Zdroj: (FRÍBOVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER; 2007).

2.5 Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví

Při vysvětlení nákladů v nákladovém účetnictví je užitečné vyjít z pojetí nákladů ve finančním účetnictví a porovnat jejich odlišnosti. Externí uživatelé účetních informací chápou náklady jako jakékoliv peněžně vyjádřené snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období (FRÍBOVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007).

2.5.1 Náklady ve finančním účetnictví

Při vysvětlení nákladů v nákladovém účetnictví je užitečné vyjít z pojetí nákladů ve finančním účetnictví a porovnat jejich odlišnosti. Externí uživatelé účetních informací chápou náklady jako jakékoliv peněžně vyjádřené snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období.

Náklady zobrazené ve finančním účetnictví vyjadřují skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje. Důležitým hlediskem pro zobrazení nákladů je:

- zda vynaložené zdroje vyčerpaly svoji užitečnost, jsou hrazeny z vnosů z prodeje v daném období a ovlivňují dosažený hospodářský výsledek; v tomto případě jsou uznány jako náklady; či
- zda vynaložené zdroje zvyšují hodnotu aktiv, jsou součástí ocenění aktiv a přinesou prospěch v budoucnosti; v tomto případě jsou vykázány jako přírůstek aktiv.

Náklady ve finančním účetnictví jsou charakteristické značně volnou vazbou k výkonům (předmětu činnosti podniku). Náklady v tomto pojetí zahrnují nejen nutně vynaložené zdroje na zajištění podnikatelského procesu, ale i výdaje odlišného charakteru (například dary) a položky, které jsou ve své ekonomické podstatě

rozdělení zisku (daň ze zisku, odměny orgánům společnosti). (FRÍBOVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007)

2.5.2 Náklady v nákladovém účetnictví

Při vymezení nákladů v souvislosti s jejich řízením, které je podstatné pro jejich zobrazení v nákladovém účetnictví, je důležitý především účel vynaložení ekonomických zdrojů (konkrétní výkon, činnost, aktivita) a přiměřenost nákladů tomuto účelu, to znamená racionalita vynaložených nákladů. Skutečné náklady v manažerském pojetí jsou náklady, u kterých můžeme posoudit jejich hospodárnost, tzn. Porovnat jejich skutečnou výši a předem stanoveným úkolem.

Náklad je v nákladovém účetnictví konkrétně definován jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které vymezení nákladů, nikoliv pouze potřebu jejich následného zobrazení v jejich skutečně vynaložené výši. Takto vymezené náklady mají dva podstatné rysy:

- účelnost, která vyjadřuje obecnou podmínku, že vynaložení ekonomických zdrojů je racionální a přeměřené výsledku činnosti,
- účelový charakter, který vyjadřuje skutečnost, že smyslem vynaložení ekonomických zdrojů je jejich zhodnocení, k němuž může dojít při vytvoření jakékoliv složky aktiv podniku, které přinesla či přinese větší ekonomický prospěch, než kolik činila výše zdrojů, jež na ni byly vynaloženy. Důležitou vlastností takto chápaného nákladu je jeho těsný vztah k výkonům (výrobkům, pracím, službám), které tvoří předmět činnosti podniku.

V nákladovém účetnictví se tedy při rozpoznání vynaložených nákladů věnuje hlavní pozornost jejich souvislosti s tvorbou výkonů, zajištěním procesů a činností útvarů.

Náklady v pojetí nákladového účetnictví by měly kvantifikovat vynaložení zdrojů nebo využití ekonomických podmínek, které existují v čase uskutečňování

příslušných výkonů, činností a procesů. Smyslem tohoto pojetí je informační zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současnosti, nikoliv v době jejich pořízení. (FRÍBOVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007)

3 Členění nákladů

V podstatě rozlišujeme dvojí pojetí nákladů: jedno ve finančním účetnictví, které je určené pro externí uživatele, druhé ve vnitropodnikovém (manažerském) účetnictví, kterého využívají manažeři. Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Účetní pojetí nákladů tuto obecnou definici zhruba odráží: účetní náklady je spotřeba hodnot (snížení hodnot) v daném období zachycená ve finančním účetnictví. Náklady je nutné odlišit od peněžních výdajů, které představují úbytek peněžních fondů podniku (stavu hotovostí, peněz na účtech v bance) bez ohledu na účel jejich použití. Např. nákup stroje je peněžním výdajem, ale není nákladem, náklady jsou až odpisy, kterými cenu stroje převádíme do nákladů; odpisy však nejsou peněžním výdajem. (SYNEK, 2003)

Nákladem rozumíme peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů, vyvolanou tvorbou výnosů. Náklady jsou důležitým syntetickým ukazatelem kvality činnosti podniku. Úkolem managementu proto je usměrňovat je a řídit. Řízení nákladů vyžaduje jejich podrobné třídění. (SYNEK, 1996)

3.1 Druhé členění nákladů

Pokud se podrobněji člení náklady vstupující do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí, projevují se v prvotní podobě jednotlivých druhů. Za základní nákladové druhy se přitom považují spotřeba materiálu, spotřeba a použití externích prací a služeb, mzdové a ostatní náklady, odpisy dlouhodobě využívaného majetku a finanční náklady.

Základní význam druhového členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Mělo by dát odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony a služby a další ekonomické zdroje. (KRÁL, 2008)

Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je však použití samostatného druhového členění omezené. Platí to zejména v tom případě, chceme-li pomocí druhového členění nákladů hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivnost podnikových výkonů. Důvodem je hlavně skutečnost, že druhové členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů (svého věcného nositele).

To, že druhové členění nedává podklady pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů, je mimochodem jedním z důvodů, proč je ve světě často používaným členěním při vykazování nákladů ve výsledovce (výkaz zisků a ztrát). Jeho struktura totiž nedává konkurenci možnost analyzovat faktory (ani výši) podnikové efektivnosti (KRÁL, 2008).

Ačkoliv je druhové členění nákladů základem naší úpravy finančního účetnictví, je třeba si uvědomit, že není jediným členěním, kterého náš systém využívá. Jak vyplývá ze struktury směrné účtové osnovy, je náš účetní systém kombinován s účelovým členěním, jehož reprezentanty jsou např. účty prodaného zboží, nákladů na reprezentaci, prodaného materiálu a další.

Také vztah k časovému období je v našem účetním systému řešen komplikovaněji, než jak vyplývá z obecného zobrazení časově nerozlišených druhových nákladů. Snaha o vyjádření co nejpodrobnějších informací o nákladech, které se jako výdaj projeví v jiných obdobích (ale – bohužel – i ne zcela jednotný koncepčně metodický přístup ke zobrazení těchto informací), se projevuje tak, že náš účetní systém kombinuje v jednom období časově rozlišené náklady; např. u komplexních nákladů příštích období jsou v páté účtové třídě vyjádřeny již jako časově rozlišené.

Výše uvedené skutečnosti se pak projevují logickým, možná však překvapivým závěrem; součet páté účtové třídy není součtem nákladů účetní jednotky za sledované období. Tato skutečnost má značný význam zejména při analýze informací o nákladech. Při jejím provádění si je třeba zejména uvědomit, že výše zmíněné účty změny stavu

zásob a aktivací nejsou účty výnosů, nýbrž účty, jejichž smyslem je vyjádřit časový rozdíl mezi dvěma pojetími nákladů, kterými jsme se zabývali v předchozí kapitole.

Z hlediska potřeb manažerského řízení je proto třeba druhové členění kombinovat s dalšími členěními, která vyjadřují účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům nebo činnostem. (KRÁL, 2008)

3.2 Účelové členění nákladů

Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy založené na kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů. Jejich cílem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměří skutečná spotřeba nákladové složky, je účelové členění nákladů.

Účelový vztah nákladů lze charakterizovat na různé úrovni podrobnosti. V praktických řešeních, která stanovují nákladový úkol pro jednotlivé nákladové položky nebo jejich skupiny, probíhá strukturalizace účelového členění v několika úrovních. V první z nich se náklady obvykle rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních (resp. hlavních podnikatelských) činností a činností pomocných a obslužných (servisních). V rámci nich se pak podrobněji člení např. podle aktivit nebo jednotlivých operací. Obecnou zásadou v tomto směru je identifikovat věcného nositele, který vyvolává vznik nákladu a jehož velikost (intenzita) je určující také pro úroveň nákladů. (KRÁL, 2008)

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Z hlediska řízení hospodárnosti se pak tyto náklady dále rozčleňují podle jejich základního vztahu k činnosti, aktivitě či operaci do dvou základních skupin;

- do skupiny nákladů bezprostředně vyvolaných „technologíí“ dané činnosti, aktivity nebo operace; tyto náklady se nazývají **náklady technologické** a jejich

nejjednodušším příkladem může být spotřeba papíru určité kvality v hlavní tiskařské výrobě na konkrétní titul, nebo

- do skupiny nákladů, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti (aktivity, operace); tyto náklady se nazývají **náklady na obsluhu řízení** příslušné činnosti, jejich příkladem může být náklad na osvětlení tiskárny a plat ministra. (KRÁL, 2008)

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Stanovení nákladového úkolu u většiny technologických nákladů vychází z jejich bezprostředního vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu, který je výsledkem konkrétní operace, aktivity nebo činnosti. Způsob, jak daný výkon bude proveden, je často určen předem. Součástí této přípravy je i stanovení norem, které po ocenění naturální spotřeby určují úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu.

Nákladový úkol se tedy stanoví poměrně snadno: příslušná norma se vynásobí buď předem stanoveným, nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů (např. počtem, kolikrát dělník provedl normované operace, resp. počtem vytištěných knih). Tento postup kontroly je možno uplatnit zpravidla u těch technologických nákladů, které souvisejí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu. Tato část technologických nákladů se označuje jako **náklady jednicové**. Základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je kalkulace.

Naopak výše nákladů na obsluhu a řízení a výše té části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Pouze rámcově je ovlivněna rozsahem činností, které zabezpečují průběh technologického procesu. Jejich nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných limitů a normativů platných pro určité časové období, popř. i pro celkový předpokládaný objem výkonu (využitou kapacitou) za toto období. Příkladem těchto nákladů může ve výrobních podnicích být předpokládaná mzda mistra

za měsíc vycházející z jeho zařazení, náklady na otop vycházející z harmonogramu topné sezóny a normativu založeného na vytápěných krychlových metrech a další.

Většinou je tento úkol konkretizován i odpovědnostně, tedy podle toho, kdo odpovídá za jeho splnění. Skutečně vynaložené náklady se porovnávají s tímto nákladovým úkolem jako celkem. Je zřejmé, že kontrola těchto nákladů je obtížnější než kontrola jednicových nákladů. Tyto náklady se označují jako **náklady režijní**. Základním hodnotovým informačním nástrojem řízení těchto nákladů je jejich rozpočet. (KRÁL, 2008)

3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti nekončí rozpoznáním příčinného (účelového) vztahu nákladu k nositeli, který vyvolal jejich vznik; v dalším kroku se konkretizuje vyjádřením vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž operace (aktivita, činnost) probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů (KRÁL, 2008).

3.3.1 Odpovědnostní středisko

Výchozím momentem členění nákladů ve vztahu k útvarům je rozčlenění podle místa vzniku nákladů. Na to však nutně musí navázat členění podle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady do odpovědnosti přiřazovány, se pojmově vymezují jako odpovědnostní střediska.

Výraz „odpovědnostní středisko“ je pojem, jenž se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře podniku. Tato struktura bezprostředně navazuje na organizační strukturu podniku, jejímž úkolem je vymezit oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti zejména vedoucích pracovníků útvarů v jejich věcné podobě. (jaké konkrétní pravomoci pracovník má, o čem je oprávněn rozhodovat, za co odpovídá).

Smyslem ekonomické struktury je pak vymezit takovou úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení pracovníků na dané úrovni je charakteristická taková úroveň pravomoci a odpovědnosti, která zakládá možnost je řídit a vytvářet podmínky ke stimulaci na úrovni nákladů výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a jiných hodnotově vyjádřených kritérií.

Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se rozlišuje šest základních odpovědnostních středisek; nákladové (nákladově řízené), ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové (KRÁL, 2008).

3.3.2 Druhotné (interní) náklady

Rozčlenění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je první etapou informačního zajištění nutného k řízení odpovědnostních středisek. Na tuto první etapu je však třeba navázat i způsobem spojení, který by umožnil zobrazit kooperační vazby mezi útvary a určit odpovědnost za hodnotové efekty (např. za úspory nebo překračování nákladů) těch výkonů, které se neprodávají externím spotřebitelům, ale stávají se předmětem spotřeby uvnitř podniku. Základními předpoklady tohoto spojení jsou:

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

Spojení mezi jednotlivými odpovědnostními středisky se tedy uskutečňuje systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané, resp. přijímané výkony. Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, se označují jako náklady interní. Jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Podstatnými vlastnostmi těchto nákladů je, že jde o náklady

- **druhotné**- z hlediska podniku jako celku se projeví na vstupu podruhé- poprvé se projeví ve středisku, které daný výkon provedlo a
- **složené** neboť je lze z podnikové úrovně řízení dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám- druhům, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány (KRÁL, 2008)

3.4 Kalkulační členění nákladů

Náklady kalkulační se liší od druhových nákladů v tom, že kalkulační náklady obsahují směsi různých nákladových druhů, čímž se vytvářejí položky režijní, kdežto druhové náklady obsahují čisté složky nákladů bez tvorby různorodých nákladových komplexních souhrnů. Můžeme také říci, že každá složka druhově členěných nákladů je homogenní, kdežto v kalkulačně členěných nákladech jsou některé složky heterogenní. Tyto heterogenní složky představují režie, např. výrobní režie technologická, všeobecná výrobní režie, správní režie atd. (MACÍK, 2008).

Nejen požadavky řízení hospodárnosti, ale také rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu „vyrobit či koupit“, preferovat či potlačit výrobu konkrétního typu výrobku“, a „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým buď finálním, nebo dílčím výkonem. Toto přiřazování nákladů k výkonu či jeho části nazýváme **kalkulačním členěním nákladů**.

Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění nákladů. Do určité míry se tedy na ně nevztahují úvahy týkající se stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů.

Jinak je ovšem zajištění těchto úloh reálnými informacemi jedním z nejsložitějších v rámci členění nákladů vůbec. Jejich složitost vyplývá z toho, že podnikatelský proces je zpravidla složitým systémem sériově i paralelně řazených procesů s určitým počtem bezprostředních, ale i výrazně širším množstvím zprostředkovaných vazeb ke konkrétnímu výkonu. Předběžné stanovení či následné

zjištění určité proporce nákladů těchto činností na určitý výkon je pak často spíše abstrakcí a záležitostí modelového zjednodušení, jež neodráží realitu v plné šíři.

I v této souvislosti je třeba mít opět na zřeteli účel přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu, tj. rozhodovací problém, který je třeba pomocí tohoto přeřazení řešit. Je zřejmé, že např. jiný objem nákladů, resp. jiný postup pro jejich rozvržení na vyráběný sortiment bude použit pro stanovení výchozích cen výrobků, jiný pro kontrolu hospodárnosti a jiný v krátkodobém rozhodnutí, zda jeden z výrobků lze prodat za dočasně sníženou cenu. Uvedený účel je pak třeba respektovat i v pozdějších, následných rozhodnutích. (KRÁL, 2008)

3.4.1 Přímé a nepřímé náklady

Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (k tzv. kalkulační jednotici), a z hlediska praktických početně technických možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, lze opět rozlišit dvě základní skupiny nákladů (viz obr. 4):

- tzv. přímé náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu,
- nepřímé náklady, které se nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech.

Je zřejmé, že do první skupiny patří téměř veškeré jednicové náklady. Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se pak výkonu přímo přiřazují i náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu lze tedy zjistit pomocí prostého dělení. Příkladem takového nákladu může být náklad na vývoj a technickou přípravu výroby nebo náklad na jeho reklamu.

Většina režijních nákladů (kromě těch, které souvisejí s konkrétním druhem výkonu) je však zpravidla společná více druhům výkonů. Při řešení některých rozhodovacích úloh je však třeba i tyto náklady přiřadit jednici výkonu. Tyto náklady se pak přičítají nepřímo pomocí zvolených veličin (KRÁL, 2008).

3.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

V předchozí části této kapitoly jsme se věnovali zejména takovým členěním nákladů, která řídicí pracovníci využívají pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto. V této části se zaměříme na členění, která jsou důležitá pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Tato členění jsou obsahem zejména té části manažerského účetnictví, která se orientuje na informace pro rozhodování (KRÁL, 2008).

3.5.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Pro řadu manažerských rozhodování je důležité třídění nákladů i podle jejich závislosti na změnách objemu výroby. Celkové náklady mají dvě složky, dle Krále (2008)

- náklady, které se v závislosti na objemu výkonu mění, označované jako **variabilní**,
- náklady **fixní**, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné.

3.5.1.1 Variabilní náklady

Mohou se vyvíjet buď stejně rychle jako objem výroby – pak jde o **proporcionální** náklady, rychleji než objem výroby – pak jde o **nadproporcionální** (progresivní) náklady, nebo pomaleji než objem výroby – a pak jde o **podproporcionální** (degresivní) náklady. Zjistíme-li v praxi, že se náklady vyvíjejí nadproporcionálně, musíme udělat taková opatření, abychom tento nepříznivý vývoj změnili. Do variabilních nákladů patří jednicové náklady a část režijních nákladů. Při

manažerských výpočtech obvykle předpokládáme, že se náklady vyvíjejí lineárně (proporcionálně). (SYNEK, 2003)

Odhad budoucí spotřeby těchto agregovaných nákladových složek bohužel často naráží na problém jejich modelového vývoje. Proto se při řízení jejich hospodárnosti v praxi vychází z propočetů, které zjednodušují jejich průběh tak, že je ve zkoumaném intervalu nahrazují kvantifikací fixní a proporcionální složky. (KRÁL, 2008)

3.5.1.2 Fixní náklady

Tyto náklady jsou vyvolány nutností zabezpečit chod (provozní pohotovost, výrobní kapacitu) podniku jako celku. Někdy jsou nazývány náklady pohotovostní nebo kapacitní. Jejich neměnnost je však relativní – i fixní náklady se mění např. při změnách výrobní kapacity nebo při rozsáhlé změně výrobního programu; nemění se však plynule, ale najednou, skokem. Dělení nákladů na fixní a variabilní má proto své opodstatnění pouze v krátkém období, neboť v delším časovém období se mění i náklady fixní. Do fixních nákladů patří velká část režii, např. odpisy, mzdy správních a technickohospodářských pracovníků, nájemné, úroky z půjček, leasingové poplatky, náklady na počítačové vybavení, náklady na školení a vzdělání pracovníků aj. (SYNEK, 2003)

3.6 Relevantní a irelevantní náklady

Klasifikaci nákladů z pohledu manažerského rozhodování provádíme ve vztahu k nějakému konkrétnímu rozhodnutí a vycházíme z odhadu budoucích nákladů. U **relevantních nákladů** se jejich výše v závislosti na přijetí nebo nepřijetí daného rozhodnutí změní. Na druhé straně **irelevantní náklady** zůstanou neměnné bez ohledu na to, která varianta daného manažerského rozhodnutí bude přijata. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou pak tzv. rozdílové náklady, které představují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů (Propesko, 2009).

3.7 Utopené náklady

Utopené náklady jsou náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Jedná se o určitou variantu irelevantních nákladů a jsou pro ně charakteristické následující souvislosti: vynakládají se před zahájením aktivity; jejich celkovou výši již nelze ovlivnit; jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí; jedná se např. o odpisy fixních aktiv; je pro ně typický relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu (PROPESKO, 2009)

3.8 Oportunitní náklady

Náklady ve vztahu ke svému pojetí můžeme rozčlenit na:

- **explicitní náklady**, které jsou v rámci účetnictví v přesné výši evidovány,
- **implicitní náklady**, které v účetnictví evidovány nejsou, případně jsou evidovány v jiné výši, ale v rámci ekonomického posuzování je bereme v úvahu.

Oportunitní náklady neboli náklady obětované příležitosti nejsou v přesné výši účetnictvím evidovány a mají tedy charakter implicitních nákladů. Představují hodnotu ušlého příjmu z alternativy, jejíž přijetí bylo akceptováním zvolené varianty znemožněno. Jedná se o jakýsi ušlý zisk z rozhodnutí, které jsme nepřijali. (PROPESKO, 2009)

4 Kalkulace

Slovo kalkulace se odvozuje od latinského slova „calcularé“, tj. počítat, rozpočítat. Kalkulovat lze náklady, ale i ceny, nebo jen zisk, případně jiné veličiny. Náklady se na stanovenou aktivitu zjišťují podle určitého postupu, který se nazývá kalkulační nákladů. (PETEROVÁ, ŽÍDKOVÁ, 2002)

V podniku slouží kalkulace jako kritérium pro stanovení hranice přijatelné ceny na trhu, k ocenění majetku vytvořeného vlastní činností, ke kontrole a rozboru hospodárnosti apod. Pro potřeby sestavení kalkulace je třeba náklady, které jsou rozčleněné podle druhů nákladů (např. ve výkazu zisku a ztráty), sledovat (uspořádat) podle jednotlivých druhů výkonů (výrobků, prací nebo služeb), jichž se náklady týkají. Pro potřeby sestavení kalkulačních nákladů je nutné zjišťovat náklady (ale i produkci výrobků, prací nebo služeb) z účelového hlediska podle jednotlivých úseků činnosti, výkonů. (KRUTINA, NOVOTNÁ, 2004)

4.1 Alokace nákladů na kalkulační jednici

Přiřazování nákladů kalkulační jednici se často nazývá alokací. Objektem alokace, ke kterému jsou náklady přiřazovány, nemusí být pouze podnikový výkon, ale může jít o útvar nebo o jakékoli manažerské rozhodnutí. Způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena (LANČA, SEDLÁČEK, 2005).

Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulační byl tradičně spjat zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Nepřímé náklady se vynakládají v souvislosti s prováděním širšího sortimentu výkonů. Zpravidla platí, že pouze menší část (tzv. variabilní režie) je ovlivněna stupněm využití kapacity. Větší část pak tvoří náklady, vyvolané předchozím rozhodnutím o zajištění kapacity; tato část nepřímých nákladů se již v rozsahu vytvořené kapacity podstatně nemění (je fixní).

Pokud některé rozhodovací úlohy vyžadují vyjádřit průměrnou výši těchto fixních režii připadající na kalkulační jednici, pak se k jejímu rozvržení používají zpravidla složitější a méně přesné metody. V současné době se používají zejména tyto:

- kalkulace dělením (prostá, stupňovitá, s poměrovými (ekvivalenčními) čísly)
- kalkulace přírážková (sumační, diferencovaná)

Znakem první skupiny metod je skutečnost, že se tyto náklady přiřazují výkonům ve vztahu k množství (počtu) různě vyjádřených kalkulačních jednic. Přírážkové metody využívají pro přičítání nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny.

Společným rysem obou skupin by měla být snaha přiřazovat co největší část společných nákladů na základě co nejužšího příčinného vztahu mezi náklady a výkony. (KRÁL, 2003)

4.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura, v níž se stanovují a zajišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. 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 vykazuje variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úloha, k jejímuž řešení má kalkulace přispět. (KRÁL, 2003)

4.2.1 Typový kalkulační vzorec

Struktura typového kalkulačního vzorce:

1. Přímý materiál
 2. Přímé mzdy
 3. Ostatní přímé náklady
 4. Výrobní (provozní) režie
-

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

Forma kalkulačního vzorce vychází ze vztahu nákladů k fázím reprodukčního procesu, do jisté míry vhodná pro úvahy, které položky zahrnout do ocenění změny stavu vnitropodnikových zásob ve finančním a daňovém účetnictví. Z jeho nepřilíš podrobné struktury nákladů je však zřejmé, že není inspirujícím podkladem pro řešení rozhodovacích úloh, které mají informační bázi v manažerském účetnictví:

- syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům a které by se tedy měly přiřazovat podle různých principů alokace,
- syntetizuje i nákladové položky bez zřetele na jejich relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh,
- je statickým zobrazením vztahu nákladů ke kalkulační jednotici. (KRÁL, 2003)

4.3 Využití kalkulace v řízení

Využití kalkulace v řízení zahrnuje tyto druhy kalkulačních vzorců:

- kalkulace plných nákladů,
- kalkulace variabilních nákladů,
- kalkulace založená na vztahu k aktivitám (metoda ABC).

4.3.1 Kalkulace plných nákladů

Při kalkulaci plných nákladů se provádí alokace jak variabilních, tak fixních nákladů. Podle použité metody rozlišujeme kalkulaci prostým dělením, kalkulaci dělením s poměrovými čísly, přírážkovou kalkulaci a kalkulaci nákladů podle aktivit.

Kalkulace plných nákladů s sebou nese určitá omezení. Prvním problémem je vznik rozdílů mezi skutečnými a uznanými náklady v účetnictví v případě, že se liší předpokládaný a skutečný objem a struktura kalkulovaných výkonů. Tyto rozdíly vznikají v důsledku fixních nákladů, které se přiřazují výkonům na základě předpokládaného objemu a struktury výkonů. Zpětně jsou však uhrazovány skutečně prodanými výkony. Vykazují se pak společně s reálnými úsporami a překročeními nákladů a značně komplikují zejména přiřazení odchylek podle odpovědnosti za jejich vznik.

Dalším omezením kalkulace plných nákladů je, že jakékoli alokování fixních nákladů je matoucí pro řešení rozhodovacích úloh, neboť fixní náklady proporcionalizuje. Fixní náklady jsou nezávislé na množství. Zejména utopené fixní náklady pak jsou pro tento typ úloh irelevantním nákladem, jehož zahrnutí by vedlo ke zkresleným až chybným výsledkům.

Posledním problémem této metody je, že alokace fixních nákladů ztěžuje řízení hospodárnosti u fixních nákladů, neboť vyvolá dojem, že růst takto alokovaných fixních nákladů je vyvolán změnami v objemu výkonů.

Kalkulace plných nákladů tedy staticky vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadajících na jednotku výkonu. Tato kalkulace je „pravdivá“ pouze pokud se nezmění objem a sortiment výkonů, který byl vzat za základ propočtu (KRÁL, 2006).

4.3.2 Kalkulace variabilních nákladů

Při sestavování kalkulace variabilních nákladů vycházíme z rozdílu ceny a variabilních nákladů. Výsledkem je příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, označovaný také jako krycí příspěvek. Na rozdíl od kalkulace hrubého rozpětí počítá i s tou složkou režijních nákladů, která má variabilní charakter. Její metodický postup je následující:

- V první fázi kvantifikuje příspěvky na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku jednotlivých druhů zboží. Tento příspěvek na úhradu se vypočte jako rozdíl jednotkové ceny zboží a jeho variabilních nákladů.
- Ve druhé fázi jsou tyto jednotkové příspěvky na úhradu sečteny dle jednotlivých typů zboží a poté je vyjádřen celkový příspěvek na úhradu produkovaný veškerými prodávanými druhy zboží.
- Ve třetí fázi jsou fixní náklady, které do tohoto bodu nebyly kalkulovány, odečteny od hodnoty celkového příspěvku na úhradu, čímž dojde ke kvantifikaci hospodářského výsledku podniku jako celku (PROPESKO, 2009).

4.3.3 Metoda ABC

Principem kalkulační metody ABC je přiřazování nákladů ke zboží podle skutečných příčin jejich vzniku. Tento postup znamená možnost, jak eliminovat paušalizování nákladů v různých objemových způsobech jejich alokace. Zprostředkovaný vztah mezi nákladem a výkonem již netvoří zkreslující rozvrhová základna, ale skutečné aktivity (hlavní činnosti podniku) a vztahové veličiny (příčinné faktory způsobující změnu výše nákladů dané aktivity). Například se snažíme nealokovat náklady poprodejního servisu bez rozdílu mezi všichni klienty ve stejném podílu, jak by tomu bylo při použití přírážkové kalkulace, ale snažíme se přiřadit je skupině klientů, která vyžaduje více servisní podpory než ostatní zákazníci. Metoda ABC při své aplikaci poskytuje široké spektrum informací o nákladech, činnostech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, které začaly být využívány nejenom pro samotnou nákladovou kalkulaci, ale i pro řízení činností prováděných v podniku a také pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit (PROPESKO, 2009).

Aktivity, které jsou v rámci ABC systému definovány, tvoří jeho základní stavební prvek a jejich správná definice je podmínkou pro úspěšnou aplikaci této metody. Jedná se o hlavní činnosti v podniku (nákupní administrativa, prodejní administrativa, skladování, servis, balení a expedice atd.). Čím více aktivit definujeme, tím problematičtější a dražší může být zavedení tohoto systému a jeho samotný provoz (PROPESKO, 2009).

Vztahové veličiny představují náklady, které jsou přiřazeny jednotlivým aktivitám (počet objednávek, manipulací ve skladu apod.). Představují vlastně příčinné faktory, které způsobují změnu výše nákladů aktivity. Jsou svým způsobem analogií rozvrhových základů u přírážkových kalkulací, které ale na rozdíl od vztahových veličin vyjadřují daleko širší spektrum příčin vzniku nákladů (PROPESKO, 2009).

Alokování režijních nákladů jednotlivým prováděným aktivitám, jejichž prostřednictvím jsou pak přiřazovány jednotlivým nákladovým objektům, se skládá z následujících kroků:

- V prvním kroku je vynaložený nepřímý náklad, přiřazen k jednotlivým definovaným aktivitám. Přiřazení se provádí na základě vztahové veličiny nákladů, která vymezuje způsob přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé definované aktivity (například, jako aktivitu definujeme kontrolu kvality určitého typu zboží).
- Ve druhém kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity, vymezí se vztahová veličina aktivity, resp. nákladový nositel a stanoví se náklady na jednotku aktivity (sečteme celkové náklady na aktivitu kontrola kvality zboží a jako vztahovou veličinu určíme počet kontrol. Poté jejich podílem dostaneme náklady na jednu kontrolu).
- Ve třetím kroku se určí náklady na předmět alokace, tj. nákladový objekt na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovány (jednotkou aktivity, v našem případě náklady

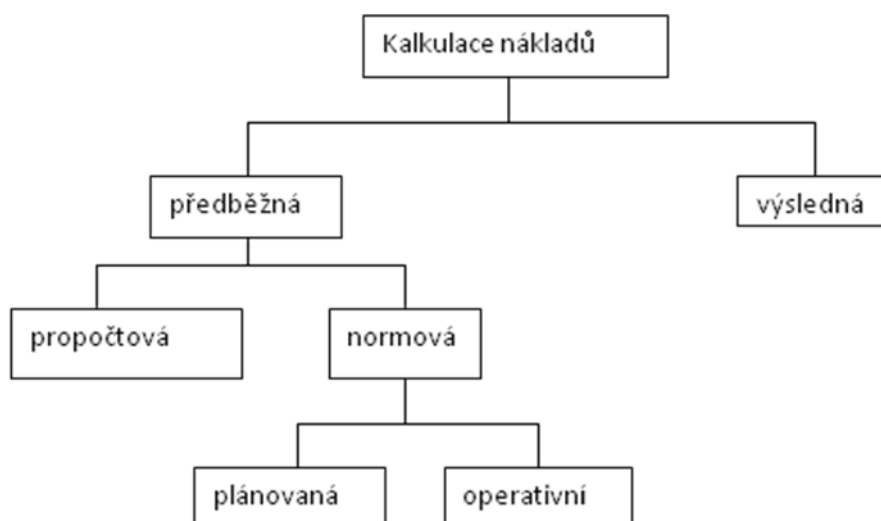
na jednu kontrolu, vynásobíme počet potřebných kontrol pro předmět alokace, například pro jednu objednávku zboží. (PROPESKO, 2009)

4.4 Kalkulační systém

Kalkulace finálních výkonů, polotovarů, činností, dílčích aktivit a operací je samozřejmě informačním nástrojem s velkým rozsahem možného využití. Používá se především pro rozhodování, stanovení cen a jako nástroj řízení hospodárnosti nákladů. Všechny v podniku sestavované kalkulace a vazby mezi nimi tvoří velmi rozsáhlý a variantní kalkulační systém. Jeho jednotlivé prvky kalkulace se pak liší metodami, zobrazením, dobou sestavení kalkulace a svým vztahem k časovému horizontu.

Podle časové souvislosti, kdy se kalkulace sestavuje, rozlišujeme kalkulace předběžné a kalkulace výsledné. V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišení to, zda jsou podkladem strategického rozhodování, střednědobého (taktického) řízení, preventivního, běžného (operativního) řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů. (ČERVENÝ, SKÁLOVÁ, 2006)

Obrázek 1: Kalkulační systém



Zdroj: (FRÍBOVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007)

4.2.1 Kalkulace předběžná

V této kalkulaci se předpokládají náklady na kalkulační jednici stanoví před zahájením výroby, obchodování, nebo na počátku určitého období.

4.2.1.1 Kalkulace propočtová

Propočtová kalkulace se sestavuje zpravidla v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výkonu, kdy ještě neprobíhá vlastní prodej a výroba. V této etapě se průběžně na základě předpokládaných vlastností a parametrů výkonu, tedy způsobu jeho tvorby a prodeje stanovují a vyhodnocují budoucí náklady spojené s výkonem. Cílem tohoto procesu je zajistit, aby výkon splňoval požadavky zákazníka, ale také aby jeho náklady a prodejní cena zajistily podniku požadovaný zisk. Z hlediska řízení nákladů má zásadní význam propočtová kalkulace sestavná na konci fáze vývoje výkonu a před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby. Tato propočtová kalkulace plní funkci limitu nákladů pro útvary technické přípravy výroby, které zajišťují konkrétní podmínky tvorby výkonu.

Využití propočtové kalkulace závisí i na charakteru činnosti podniku. V hromadné a sériové výrobě představuje propočtová kalkulace jedno ze základních kritérií při posuzování předběžné účinnosti (ziskovosti) nového výkonu. Porovnáním propočtové kalkulace s cenou akceptovatelnou na trhu se zjišťuje, zda navrhovaný výrobek zajistí požadovaný zisk. V tomto smyslu je také propočtová kalkulace základním informačním podkladem pro rozhodování, zda daný výkon představuje základní orientační hranici pro útvary přípravy výroby, které svými opatřeními ovlivňují nákladovou náročnost výkonu.

V zakázkově orientovaném typu činnosti podniku vyjadřuje propočtová kalkulace nákladovou náročnost individuálního výkonu v daných podmínkách. Je podkladem pro zpracování cenové nabídky a jednání o ceně s konkrétním zákazníkem. Konečná propočtová kalkulace, která vychází ze stanovených vlastností a způsobu tvorby výkonu, ve fázi samotné realizace výkonu představuje výchozí úroveň nákladové náročnosti pro útvary, které zajišťují přípravu a realizaci zakázky.

V době stanovení propočtové kalkulace obvykle nejsou ještě k dispozici spotřební a výkonové normy. Proto se při sestavování propočtové kalkulace vychází především:

- z informací o nákladech a parametrech podobných výrobků (v případě inovovaného výkonu z nákladů výkonu původního, ze zkušeností s náklady obdobných výkonů,
- z normativů obecnější platnosti (normativy spotřeby materiálu, spotřeby práce, normativy na jednu hodinu činnosti stroje atd.),
- z odhadů vyplývajících z vlastností výkonu a způsobu jeho tvorby.

Zejména s ohledem na hodnocení účinnosti výkonu se propočtová kalkulace zpravidla sestavuje na úrovni plných nákladů, často i včetně podílu prodejní a správní režie. Z hlediska struktury je vhodné používat retrogradní kalkulační vzorec a sledovat, zda cena pokryje veškeré náklady a zajistí vytvoření požadovaného zisku. Podíl fixních nákladů ovlivňuje předpokládaný objem vytvořených výkonů.

V případě, že se podnik dle propočtové kalkulace rozhodne výkon vyrábět a prodávat, pokračuje proces řízení nákladů sestavením plánové a operativní kalkulace. (FRÍBOVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007)

4.2.1.2 Normová kalkulace

I. Plánovaná kalkulace

Plánová kalkulace se sestavuje na určité rozpočtové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v průběhu daného období na tvorbu výkonů dosaženo. Z toho vyplývá, že plánová kalkulace se využívá v případě výkonů, jejichž výroba či provádění se opakují v průběhu delšího období (především v hromadné a velkosériové výrobě). Využití plánové kalkulace v zakázkových typech činností je omezené a její funkce plní operativní kalkulace.

Plánová kalkulace se sestavuje obvykle již v období, kdy jsou známy spotřební a výkonové normy, tj. po technologické a konstrukční přípravě výroby. Proto je i v úvodním obrázku č. 5. kalkulačního systému zařazena do podskupiny kalkulací normovaných.

Při sestavování plánování plánové kalkulace se vychází z existujících podmínek daných konstrukčními vlastnostmi výkonu a technologickými postupy. Dále je třeba v plánové kalkulaci zohlednit všechny uvažované změny, které ovlivní výši nákladů a nastanou v období, na které se plánová kalkulace sestavuje.

Plánovou kalkulaci lze vyjádřit ve dvou formách:

- jako **plánovou kalkulaci dílčího období**, která vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech v návaznosti na předpokládané změny,
- jako **plánovanou kalkulaci celého rozpočtového období** (nejčastěji roční plánovou kalkulaci). Ta se stanoví jako vážený průměr jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů, které reagují na plánované změny; vahami je objem výkonů, který se v daných dílčích obdobích předpokládá.

Význam plánové kalkulace je třeba posuzovat především v souvislosti s plánováním hodnotových veličin na středních a vyšších úrovních řízení. Plánová kalkulace představuje významný podklad při zpracování hlavního podnikového rozpočtu, a to zejména při rozpočtování:

- nákladů v rozpočtové výsledovce,
- výdajů v rozpočtu peněžních toků,
- zásob vlastní výroby v rozpočtové rozvaze.

Plánová kalkulace také stanovuje úkol pro útvary technické přípravy výroby, které jsou zodpovědné za vytvoření podmínek a realizaci změn ve sledovaném období.

Obsah a struktura nákladů zahrnutých do plánové kalkulace vyplývá z jejího využití jako nástroje řízení jednicových nákladů. Sestavuje se proto především

v položkách jednicových nákladů, případně i v položkách variabilních režijních nákladů. Zahnutí fixních režijních nákladů do plánové kalkulace má smysl pouze v některých případech (např. pokud plánová kalkulace je podkladem pro stanovení vnitropodnikové ceny na úrovni plných nákladů nebo pokud změna variabilních nákladů je důsledkem sníženého či zvýšeného vynaložení fixních nákladů). (FRÍBOVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007)

II. Operativní kalkulace

Operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Představuje výši nákladů podle konstrukční a technologické dokumentace zpracované v útvarech zodpovědných za přípravu výroby. Ve srovnání s plánovou kalkulací představuje operativní kalkulace další zpřesnění nákladů podle konkrétních podmínek.

Obdobně jako plánovou kalkulaci lze i operativní kalkulaci vyjádřit ve dvou formách:

- jako **operativní kalkulaci dílčího období**, po které jsou zajištěné (platné) konkrétní konstrukční a technologické podmínky a nedochází k jejich změně;
- jako **operativní kalkulaci celého sledovaného období**. Ta se stanoví jako vážený průměr dílčích operativních kalkulací, kde vahami je kalkulované množství výkonů. Tato kalkulace může být sestavena ve dvou variantách. V prvním případě je vahami plánovaný objem výroby (zpravidla používaný i pro sestavení plánové kalkulace na celé rozpočtové období), pak se jedná o tzv. operativní kalkulaci sestavenou na plánovaný objem výroby. V druhém případě je vahami skutečný objem výkonů, pak se jedná o operativní kalkulaci sestavenou na skutečný objem výroby.

Operativní kalkulace se sestavuje v oblasti materiálových nákladů na základě norem spotřeby jednicového materiálu a jednotkové ceny materiálu. V případě jednicových mezd se vychází z výkonových norem, které vyjadřují spotřebu času a práce, a mzdových tarifů vyjádřených na časovou jednotku práce.

Obsah a struktura operativní kalkulace, obdobně jako u plánové kalkulace, vyplývá z jejího využití především jako nástroje řízení jednicových nákladů. Proto položky nákladů jsou opět pro její stanovení klíčové. (FRÍBOVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007)

4.2.2 Výsledná kalkulace

Ve výsledných kalkulacích se zajišťují skutečné náklady na kalkulační jednici. Sestavují se po skončení výroby, popř. v opakované (hromadné a velkosériové) výrobě koncem účetního období. Slouží ke kontrole hospodárnosti, k mezipodnikovému porovnání, ke zjištění skutečné rentability jednotlivých druhů podnikových výkonů, ke stanovení prodejních cen a také ke kontrole předběžných kalkulací.

Při sestavování výsledné kalkulace je třeba nejdříve zjistit skutečné náklady vynaložené na celkové množství dokončených výkonů. Podklady pro zjištění těchto nákladů poskytuje vnitropodnikové účetnictví vedené podle výkonů a podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek). Proto se má tato evidence organizovat taky, aby bylo možno kdykoli sestavit výslednou kalkulaci kteréhokoli podnikového výkonu, a to v členění podle používaného kalkulačního vzorce (kalkulační připravenost).

Obsah nákladů zjišťovaných ve výsledné kalkulaci na kalkulační jednici má být srovnatelný s předběžnou kalkulací. Proto se používají při výpočtu nákladů na kalkulační jednici tytéž způsoby (metody) jejich přičítání jako v předběžné kalkulaci. Určení účtů, z nichž se čerpají údaje pro výslednou kalkulaci, závisí na použitém způsobu evidence nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví. (LAZAR, 2001)

5 Rozpočetnictví

S vývojem manažerského účetnictví se měnil i názor na pojetí jeho vztahu k rozpočetnictví. Při širším pojetí manažerského účetnictví se rozpočetnictví považuje za jeho součást. To platí bezvýhradně o rozpočtech potřebných pro vnitřní řízení (rozpočetní výsledovka, rozpočetní rozvaha, rozpočet peněžních toků). Tyto rozpočty navazují současně na finanční účetnictví a pochopitelně na finanční analýzu a někdy se považují za relativně samostatný celek.

Přesto však v poslední době lze pozorovat mnohem těsnější vazbu mezi vnitropodnikovými a podnikovými rozpočty. Je to dáno mimo jiné tím, že ve výsledovce se užívá účelové členění nákladů, což vyžaduje propojení s nákladovým účetnictvím. Proto se i soubor podnikových rozpočtů označuje jako „velitelský“ rozpočet, mj. v tom smyslu, že se od něj odvíjejí vnitropodnikové úkoly. (KRÁL, 1997)

5.1 Vztah rozpočetnictví k časovému úseku

Dříve se rozpočetnictví považovalo skoro výlučně za nástroj krátkodobého řízení, a to nejen za roční období, resp. za období odpovídající výrobnímu (provoznímu) cyklu, ale i za období kratší. V poslední době lze však pozorovat tyto tendence:

1. Krátkodobé rozpočty se váží ke kalendářnímu období a zvláště u ročních rozpočtů je tendence vytvářet určitý rozpočetní systém.
2. Rozpočty za období kratší než jeden rok, někdy označované jako operativní rozpočty, se považují spíše za zpřesnění původního úkolu odvozeného od ročního rozpočtu.
3. Nyní je zcela výrazná tendence sestavovat vedle ročních rozpočtů i rozpočty za delší období, obvykle tři až pět let, ale i více let, které se váží převážně na taktické řízení, ale i na strategické řízení.
4. Některé rozpočty jsou již svým charakterem víceleté; to se týká např. investičního a kapitálového rozpočtu, rozpočtu technického rozvoje a některých dalších.

5. Zcela výrazný posun v tendenci dlouhodobého řízení příčin vzniku nákladů. Je to reakce na poznatek, že krátkodobým řízením lze působit pouze na malý podíl nákladů. Převážná část nákladů vzniká v důsledku dlouhodobých rozhodnutí.
6. V dlouhodobém rozpočtování bývá někdy volnější vazba k jednotně vymezenému období.
7. Základem dílčích dlouhodobých rozpočtů mohou být proto rozdílné časové horizonty. (KRÁL, 1997)

6 Charakteristika podniku

6.1 Historie společnosti

Společnost KAMENOLOMY ČR s.r.o. jako společnost nástupnická převzala v důsledku rozdělení odštěpením sloučením část jmění rozdělované společnosti FRISCHBETON s. r. o., se sídlem Praha 5, na Bělidle čp. 198/21, PSČ 150 00, IČ 40743187. Společnost KAMENOLOMY ČR s. r. o. se sloučila se společností Kamenolomy ČR Herous s. r. o., IČ 61853089, se sídlem Lhota Rapotina 142, PSČ 679 01. Na společnost KAMENOLOMNY ČR s. r. o., jakožto společnost nástupnickou přešlo jmění zanikající společnosti Kamenolomy ČR Herous s. r. o.

Obchodní společnost KAMENOLOMY ČR s. r. o., jako společnost nástupnická, převzala v důsledku vnitrostátní fúze sloučením jmění zaniklé společnosti PIKASO spol. s. r. o., se sídlem Praha 4 Kunratice, Obrataňská 1396/6, IČ 49355431. Na nástupnickou společnost KAMENOLOMY ČR s. r. o. přešla, v důsledku rozdělení odštěpením sloučením, část jmění rozdělované společnosti Štěrkovny spol. s. r. o. Dolní Benešov, se sídlem Ostrava - Svinov, Polanecká 849, PSČ 721 08, zapsané v obchodním rejstříku vedeném u Krajského soudu v Ostravě v oddíle C, vložka 3727.

Obchodní společnost KAMENOLOMY ČR s.r.o. jako společnost nástupnická převzala v důsledku vnitrostátní fúze sloučením jmění zaniklé společnosti ORBIT spol. s. r. o., se sídlem na Bělidle čp. 198/21, Praha 5, IČ 63148528.

6.2 Předmět podnikání

Předmětem podnikání je hornická činnost podle zákona č. 440/92Sb. a činnost prováděná hornickým způsobem podle zákona č. 440/92Sb. výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Předmět podnikání naleznete i ve výpisu z obchodního rejstříku v příloze 1.

Společnost KAMENOLOMY ČR s. r. o., zajišťují těžbu, výrobu a prodej drceného kameniva pro betonárky, obalovny asfaltových směsí, silniční a inženýrské stavby, kamenivo pro kolejová lože a regulaci vodních toků. Společnost je součástí stavebního koncernu STRABAG SE, kde je výhradním výrobcem kameniva v České republice a patří k největším producentům kameniva v ČR.

6.3 Vedení společnosti

Sídlo společnosti se nachází na adrese: Polanecká 849; 721 08 Ostrava-Svinov. Společnost je zapsána v obchodním rejstříku u Krajského soudu v Ostravě, oddíl C, vložka 249826.

Organizační struktura představuje vyjádření stavu, ve kterém se firma nachází, a funguje. Viditelná je jak struktura řízení, členění jednotlivých útvarů i vazeb mezi nimi. Společnost KAMENOLOMY ČR s.r.o. má velice rozsáhlou organizační struktura, což je způsobeno díky více divizím na území České republiky. Proto jsou níže vyjmenováni pouze vedoucí a ekonomové jednotlivých oblastí. Kompletní organizační struktura je zobrazena v příloze 3.

Ředitelé DIREKCE RT a zároveň jednatelé společnosti jsou Ing. Martin Kovalčík a Ing. Radmila Zapletalová. Vedoucí oblasti BB (Česká republika) je Ing. Petr Klajmon. O zajištění surovin se starají Ing. Richard HUF, Ing. Milan Kubica a Ing. Petr Kříž Ph.D.

Celá společnost je rozdělena do 6 skupin. V první skupině Morava Sever funkci vedoucího skupiny vykonává Ing. Roman Koukol a ekonomem této skupiny je Bronislava Cikánková. Skupinu Morava Střed vede Ing. Stanislav Halámka po boku ekonoma Romana Pažitky. Skupina Morava Jih má za vedoucího skupiny Ing. Petra Pernicu a Lenka Němcová je ekonomem skupiny. Další skupinou je Čechy Jih pod vedením Ing. Jana Vachušky a ekonomickou činnost vykonává Zdena Vytisková. Skupina Čechy Střed má ve vedení Ing. Marka Petera a ekonomkou skupiny je Ing. Jana Cigánková. Poslední skupinu tvoří skupina Čechy Západ, kterou vede Ing. Petr Rosenkranz a ekonom Vladimír Ungr.

6.4 Ostatní skutečnosti

Firma prodává cca 65 % produkce zákazníkům mimo koncern. V současné době provozuje 30 lomů a jednu pískovnu, převážně na severní a střední Moravě a v jižních Čechách. Hlavními provozovny s roční těžbou nad 500 000 tun jsou kamenolomy Bohučovice a Podhůra .

Společnost KAMENOLOMY ČR s. r. o. je oprávněna užívat pro svoje výrobky označení shody CE a je držitelem certifikátů systémů řízení kvality ČSN EN ISO 9001:2009, bezpečnosti práce ČSN OHSAS 18001:2008 a životního prostředí ČSN EN ISO 14001:2005.

KAMENOLOMY ČR s. r. o., kladou vysoký důraz na modernizaci technologického zařízení, průběžné provádění rekultivace vytěžených částí kamenolomů a tím i na trvalé zlepšování životního prostředí v jejich okolí. Cílem společnosti je systematickým zvyšováním kvality vyráběného kameniva, při zachování vysoké stability jeho jakosti, zajistit neustálý růst objemu výroby a tím ve všech směrech uspokojit potřeby zákazníka.

7 Vedení nákladového účetnictví

V následující části je podrobněji rozebrána pouze jedna oblast z 6 uvedených a tou je skupina Morava Jih, pod kterou spadají kamenolomy: Lhota Rapotina, Ořechov, Těchobuz, Dačice, Horní Němčice, Deštná a Ondřejov.

Firma se při účtování řídí:

- Zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví,
- Vyhláškou č. 500/2002 Sb.,
- Českými účetní standartami pro podnikatele, ve kterých jsou stanovená pravidla a činnosti, které je potřebné vykonat při sestavení roční účetní závěrky,
- vnitřními směrnicemi, které jsou určeny vnitřní účetní jednotkou.

Firma účtuje na základě vlastní účtové osnovy, kterou je zveřejněna v příloze 2. Pro účtování, všechny firmy spadající do BauHoldigové společnosti, používají DOSácký interní fakturační program AS400. Tento program je používán pouze firmami spadajícími pod STRABAG SE. Na běžném trhu není k dostání, a proto se s ním málo kdo setkal. Jde o interní software, který shromažďuje firemní procesy společnosti. Jedná se o modulovatelné řešení, které je přizpůsobeno předmětu činnosti a specifických potřebám.

Tento program je velice rozsáhlý, proto pro ukázkou je níže vyobrazeno hlavní MENU, které je viditelné při spuštění programu AS400. MENU zobrazuje hlavní agendy a tedy funkce, které program nabízí a se kterými mistři, ekonomové, manažeři, ale i samotní jednatelé pracují. Tento program je síťově propojen a tudíž je přístupný pro všechny oblasti a jednatelé mají nad činností kontrolu.

- 10. > Všeobecné zobrazení menu
- 20. > Ekonomické aplikace
- 30. > Technické aplikace
- 40. > BRVZ- odborné oddělení
- 80. Změna prostředí
- 81. Přejít na jiný systém
- 82. Volba jazyka/ Sprachauswahl
- 83. Změna vlastního hesla
- 84. Požadavky uživatele/ oprávnění
- 90. Ukončení práce

Společnost pro svou činnost využívá dvoukruhovou soustavu účetních informací. Tato metoda lépe vyhovuje podmínkám tržního hospodaření, neboť je organizována ve dvou relativně samostatných okruzích. U této soustavy jsou oddělené okruhy informací, při odlišném zobrazení ve finančním účetnictví a nákladovém účetnictví. Oba okruhy fungují relativně samostatně, vazby mezi nimi se realizují prostřednictvím:

- spojovacích účtů, které vyjadřují pohyby informací mezi oběma kruhy,
- zvláštními účty rozdílů, které zachycují rozdíly mezi zachycením jevů z obou hledisek. Tyto rozdíly se projevují v odlišném zobrazení majetku, závazků, i zisku a jsou předmětem sledování v okruhu pro vnitřní řízení a samozřejmě jejich obsah je chráněn více než jakákoli jiná účetní informace.

Prvním okruhem je finanční účetnictví. Tato část je východiskem celého systému podnikového účetnictví, neboť obsahuje ucelený soubor informací jak o aktivech a pasivech, tak i nákladech a výnosech. Obsahuje informace zachycující externí vztahy k dodavatelům, odběratelům, státnímu rozpočtu, zaměstnancům, finančním orgánům, atd. Jde o vztahy finanční (vypořádávají se finančně), z toho vyplývá i název finanční okruh. Také umožňuje sledovat tvorbu hospodářského výsledku, což je pro externí uživatele zejména důležité.

Druhý okruh prodává různorodé informace o strukturách a vztazích uvnitř podniku. Jako jsou údaje pro finanční účetnictví (např. stav nedokončené výroby), údaje potřebné pro sestavení výsledných kalkulací výrobků, údaje pro kontrolu nákladů, údaje pro rozpočty nákladů a výnosů a v neposlední řadě údaje pro rozhodování a sestavování prognóz.

Jako příklad je níže uvedeno zaúčtování odpisu stroje na opracování kamene. Pořizovací cena tohoto stroje činila 890 000 Kč. Stroj má životnost na zpracování 3 000 000. Pomocí stroje se zpracuje 500 000 tun za rok.

Finanční okruh:

Roční odpis: $890\,000/5 = 178\,000$

020010-Stroje a zařízení	74500-Počáteční účet rozvahový
890 000	890 000

091011- Oprávky	
	178 000

25110- Odpisy	
	178 000

Nákladový okruh:

Výpočet odpisové sazby: $3\,000\,000/500\,000 = 6$

Roční odpis v manažerském účetnictví: $890\,000/6 = 148\,333$

83925-Spojovací účet k nákladům	
	178 000

89333-Náklady útvaru výroby	
	148 333

960010- Rozdílový účet	
	29 667

Ve finančním účetnictví je nákup tohoto stoje zaúčtován stejně jako v prvním okruhu (finančním). Jediná změna by byla v číslech účtů, jelikož finanční účetnictví má danou účtovou osnovu pro podnikatele a tudíž se syntetické čísla účtů pro všechny podniky shodují. Zúčtování tedy vypadá takto:

Roční odpis: $890\,000/5 = 178\,000$

022-Stroje a zařízení	701-Počáteční účet rozvahový
890 000	890 000
081- Oprávky	551- Odpisy
178 000	178 000

7.1 Aplikace kalkulačního dělení

V následující tabulce jsou viditelné prodeje a výroba jednotlivých kamenolomů spadajících pod sekci KH- Morava Jih v roce 2010 a 2011. Je zde uvedena, nejen pro představu jakých výkonů a prodejů tato oblast dosahuje, ale v další části diplomové práce s touto tabulkou bude pracováno při výpočtu kalkulačního dělení.

Tabulka 2: Výroba a prodej v tunách v roce 2010 a 2011 skupina KH- Morava Jih

	Prodej/2010	Prodej/2011	Výroba/2010	Výroba/2011
Lhota rapotina KHAV	477 868,68	597 331,21	475 297,58	497 210,23
Ořechov KFAV	123 354,46	190 605,39	126 563,8	180 373,18
Těchobuz KEAV	54 876,04	49 916,74	58 348,37	43 027,32
Dačice KEBV	51 081,82	123 269,11	48 208,16	105 559,18

Horní Němčice KECV	0,00	0,00	0,00	0,00
Deštná KEDV	155 570,20	242 618,81	162 367,31	235 093,67
Ondřejov KEFV	0,00	0,00	0,00	0,00
MORAVA JIH Celkem kamenivo	862 751,20	1 203 741,26	870 785,22	1 061 263,58

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že kamenolomy Ondřejov a Horní Němčice jsou nečinné lomy, tím pádem z nich neplyne žádná produkce a tedy ani následný prodej. Z těchto lomů se platí pouze fixní náklady, které jsou nezávislé na objemu produkce, jako jsou náklady na stroje, režie, fixní složka mzdy, nájemné, pojištění, daně, úroky a ostatní náklady fixní náklady.

Pro další účely je důležitá celková vyrobená produkce ve sledovaném a předchozím období, tedy výroba za rok 2011 a 2010. V roce 2010 bylo vyrobeno 870 785,228 tun kameniva a v roce následujícím 1 061 263,582 tun kameniva.

7.1.1 Kalkulace prostým dělením

Náklady v tabulce 3 jsou rozděleny na fixní a variabilní část a následně sečteny do celkových nákladů celé oblasti Morava Jih. Toto základní rozdělení zahrnuje další podúčty, které jsou vždy značeny syntetickým účtem dle účtové osnovy a poslední dvojčíslí značí analytické označení stanovené společností. Celé rozúčtování nákladů i s analytickými účty je uvedeno v příloze 4.

Veškeré náklady jsou uvedeny jak na celkovou produkci, tak dopočítány na jednotku produkce pomocí aplikované kalkulace prostým dělením. Částky jsou vyčísleny a přepočítávány ve sledovaném období, tedy v roce 2011 i v roce předchozím 2010.

Tabulka 3: Rozúčtované náklady

	Běžný rok 2011		Minulý rok 2010	
	CZK	CZK/MJ	CZK	CZK/MJ
Skrývky	0	0,00	763 804	0,88
Vrtání a odstřel	14 810 665	13,96	12 694 350	14,58
Nafta, maziva, oleje	15 253 658	14,37	12 459 187	14,51
Elektrická energie	7 646 875	7,21	7 151 245	8,21
Náklady na opravy	20 825 898	19,62	14 034 087	16,12
Subdodavatelé	5 502 362	5,18	1 855 202	2,13
Var. složka mzdy	3 804 144	3,58	3 125 250	3,59
Ostat. var. Náklady	919 375	0,87	669 935	0,77
Variabilní náklady	68 762 977	64,79	52 753 060	60,78
Náklady na stroje	32 032 802	30,18	24 425 526	28,05
Náklady na nehnute.	4 779 226	4,50	4 503 226	5,17
Fixní složka mzdy	15 216 576	14,34	12 501 000	14,36
Platy	5 703 181	5,37	5 598 794	6,43
Ložisko-fixant.	917 167	0,86	822 935	0,95
Mater.zkoušky/labor.	560 654	0,53	651 246	0,75
Pojištění, daně	884 683	0,83	864 112	0,99
Úroky, poplatky (výn.)	1 055 571	0,99	972 443	1,12
Režie	3 300 185	3,11	3 275 080	3,76
Ostatní náklady	3 736 911	3,52	3 473 426	3,99

Fixní náklady	68 186 956	64,25	57 087 788	65,56
Náklady celkem	136 949 933	129,04	109 840 848	126,34

Zdroj: Vlastní zpracování

Při výpočtu nákladu na jednotku (jednu tunu) byla použita prostá kalkulace dělením, která spočívá v pouhém vydělení celkových nákladů objemu vyrobené produkce (vyrobené kamenivo v tunách) za dané období. Tato kalkulace byla zvolena kvůli homogenní hromadné výrobě kameniva, tedy jediného druhu produktu. Potom měrný náklad na jednotku se určí podle vztahu:

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

kte n ...měrný výrobní náklad

N ...celkové rozvrhované náklady

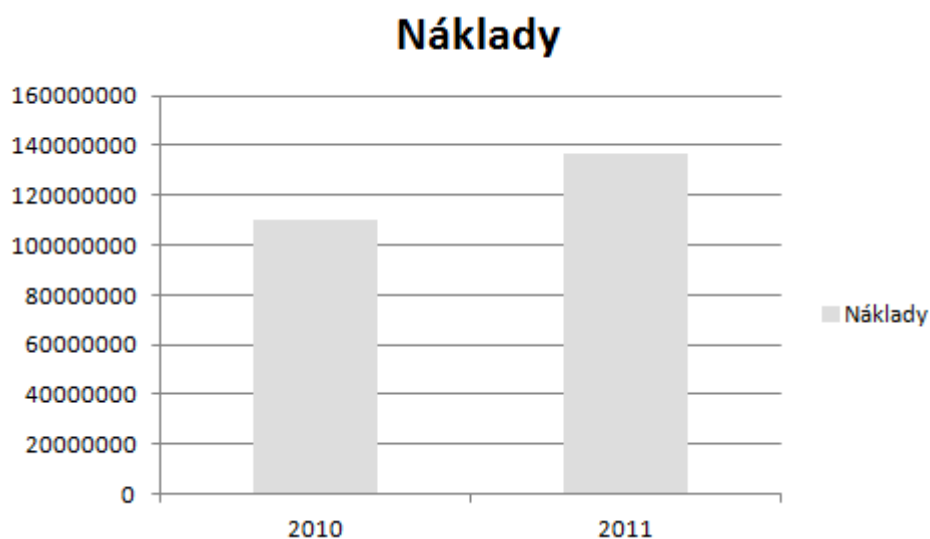
Q ...Objem produkce

Tento vzorec byl aplikován na každou část fixních i variabilních nákladů a následně sečten. Výsledkem je, že v roce 2011 stojí jedna tuna kameniva 129,04 Kč. V roce 2010 jedna tuna kameniva stála 126,24 Kč. Dále je z tabulky patrné, že celkové náklady se v roce 2011 zvýšily oproti minulému roku 2010 o 27 109 085 Kč, neboli jsou vyšší o 24,68 %.

Nabídkovou cenu firma stanovuje, jako přírážku 20 % k nákladu na jednotku (jednu tunu). Potom nabídková cena na tunu kameniva bude činit v roce 2011 147,65 Kč a v roce 2010 bude tato cena 151,49 Kč.

Na obrázku 2 je pomocí sloupcového grafu viditelný rozdíl nákladů v dvou po sobě jdoucích letech 2010 a 2011.

Obrázek 2: Porovnání nákladů 2010/2011 v Kč



Zdroj: Vlastní zpracování

7.1.2 Stupňovitá kalkulace dělením

Pro srovnání s kalkulací prostým dělením bude počítána stupňovitá kalkulace dělením. Kalkulace se užívá, liší-li se počet prodaných a vyrobených výrobků, přičemž výrobní, správní a odbytové náklady musí být odděleny.

Tabulka 4. je rozdělena na dvě části, v první části se nachází náklady výrobní, v části druhé správní a odbytové náklady v roce 2011 a roce předcházejícím 2010.

Tabulka 4: Výrobní, správní a odbytové náklady

	Běžný rok 2011	Minulý rok 2010
	CZK	CZK
Skrývky	0	763 804
Vrtání a odstřel	14 810 665	12 694 350
Nafta, maziva, oleje	15 253 658	12 459 187
Elektrická energie	7 646 875	7 151 245
Náklady na opravy	20 825 898	14 034 087
Subdodavatelé	5 502 362	1 855 202
Var. složka mzdy	3 804 144	3 125 250
Ostat. var. Náklady	919 375	669 935
Náklady na stroje	32 032 802	24 425 526
Náklady na nehnute.	4 779 226	4 503 226
Ložisko-fixant.	917 167	822 935
Výrobní náklady	106 492 172	82 504 747
Fixní složka mzdy	15 216 576	12 501 000
Platy	5 703 181	5 598 794
Mater.zkoušky/labor.	560 654	651 246
Pojištění, daně	884 683	864 112
Úroky, poplatky (výn.)	1 055 571	972 443
Režie	3 300 185	3 275 080
Ostatní režijní náklady	3 736 911	3 473 426
Správní a odbytové náklady	30 457 761	27 336 101
Náklady celkem	136 949 933	109 840 848

Zdroj: Vlastní zpracování

Po přerozdělení nákladů byly výrobní náklady vyčísleny na 82 504 747 Kč a náklady na správu a odbyt na 27 336 101 Kč. V roce 2011 výrobní náklady dosáhly částky 106 492 172 Kč a správní a odbytové náklady se vyšplhaly na 30 457 761 Kč. Těchto nákladů bude využito v sestavení níže uvedených kalkulací.

Sestavení kalkulace 2011 podle počtu vyrobených tun:

Výrobní náklady 106 492 172,- Kč

Počet vyrobených výkonů 1 061 263 tun

Výrobní náklady na 1 tunu 100,30 Kč

Správní a odbyt náklady 28,70 Kč

Úplné vlastní náklady výkonu 129,- Kč

Zisková přírážka 20% 25,80 Kč

Nabídková cena 154,80 Kč

Dle kalkulačního vzorce sloužící pro kalkulaci stupňovitého dělení vyšla cena na jednu tunu v roce 2011 na 154,80 Kč.

Sestavení kalkulace 2010 podle počtu vyrobených tun:

Výrobní náklady 82 504 747,- Kč

Počet vyrobených výkonů 870 785 tun

Výrobní náklady na 1 tunu 94,80 Kč

Správní a odbyt náklady 31,40 Kč

Úplné vlastní náklady výkonu 126,20 Kč

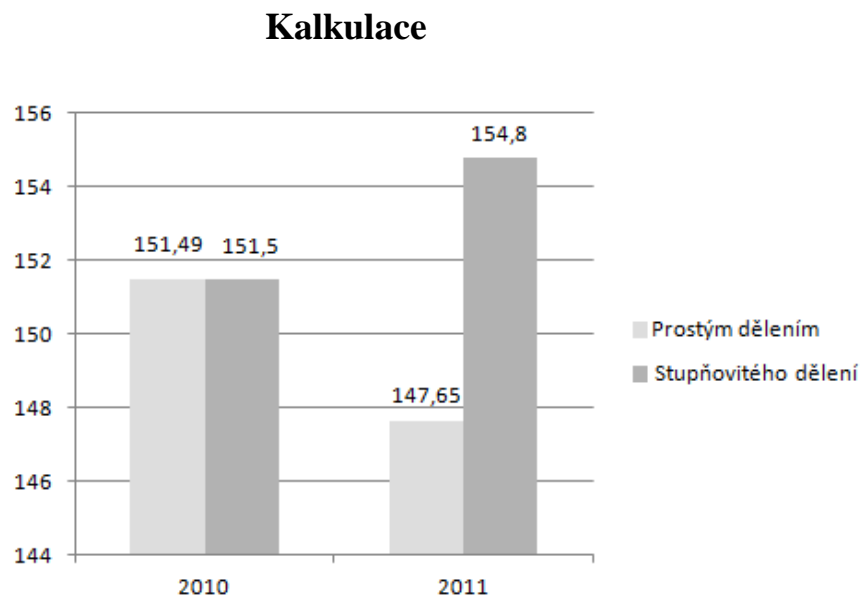
Zisková přírážka 20% 25,30 Kč

Nabídková cena 151,50 Kč

Pomocí kalkulace stupňovitého dělení, cena na jednu tunu kameniva v roce 2010 byla 151,50 Kč.

Na obrázku 3. je graf, který ukazuje rozdíl ceny výkonu při zavedení kalkulace jak prostým dělením, tak při aplikaci kalkulace stupňovitým dělením. Obě ceny jsou porovnávány v roce 2010 a 2011.

Obrázek 3: Prodejní cena v Kč/t



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu lze vyčíst, že při kalkulaci prostým dělením je cena na jednu tunu v roce 2010 vyčíslena na 151,49 Kč/t a při aplikaci kalkulace stupňovitého dělení cena vyšla na 151,5 Kč/t, tedy cena je na stejné úrovni. Ovšem v roce 2011, při zavedení kalkulace

prostého dělení, cena na jednu tunu činí 147,65 Kč. Po použití kalkulace stupňovitého dělení se cena vyšplhala na 154,8 Kč/t. Tady už se ceny liší o 7,15 Kč.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro firmu by bylo výhodnější používat druhou metodu, tedy kalkulaci stupňovitého dělení, jelikož její cena na jednu tunu vychází vyšší. Při stejných nákladech by firma dosahovala vyššího zisku.

8 Analýza kalkulace nákladů výkonu

Při kalkulaci nákladů výkonu firma využívá kalkulace plných nákladů. Kalkulaci nákladů na jednotku výkonu podnik vytváří pomocí prosté kalkulace dělením, která je v tomto odvětví obvyklá. Kalkulace plných nákladů, je tak svou podstatou kalkulací, která staticky vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadajících na jednotku výkonu.

8.1 Porovnání kalkulace plných a variabilních nákladů

Následující část bude zaměřena na tři po sobě jdoucí měsíce roku 2011 a to září, říjen a listopad. Nejprve bude počítáno metodou plných nákladů, kterou firma využívá. Tato kalkulace je však pravdivá pouze za předpokladu, že se nezmění objem a sortiment výkonů, který byl vzat za základ propočtu. Co se týče společnosti, objem produkce se během sledovaných měsíců měnil, a proto bude pro srovnání provedena kalkulace variabilních nákladů.

8.1.1 Kalkulace plných nákladů

Při kalkulaci nákladů na jednotku výkonu byla využita metoda výpočtu prostým dělením. Jednou z nevýhod této statické kalkulační metody, která je neměnná v čase při proměnlivých výrobních množstvích a stálých fixních nákladech je, že nepřihlíží k výrobnímu množství.

Aby se mohla vyjádřit odpovídající výše nákladů na výkon při různém stupni využití kapacity, používá se tzv. dynamizace kalkulace. Při dynamizaci kalkulace je třeba přírážkovou kalkulaci modifikovat, to znamená, že je třeba ji přizpůsobit příslušnému stupni využití kapacity. Pro každý objem výroby je nutno vypočítat odpovídající režijní přírážku. Což zpřesňuje metodu přírážkové kalkulace. Jelikož firma pracuje na třísměnný provoz, její kapacita je tedy plně využita, proto nemá smysl, tuto dynamizaci kalkulace provádět.

Pro začátek je v tabulce 5 vyčíslen prodej a výroba v tunách v měsících září, říjen a listopad.

Tabulka 5: Prodej, výroba v tunách

2011	Září	Říjen	Listopad
Prodáno v t	32440,53	38965,14	17867,89
Vyrobena v t	27434,96	22737,77	19621,66

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 6 jsou viditelné fixní a variabilní náklady v jednotlivých měsících. Dále je tam pomocí metody prostého dělení vypočítaný náklad na jednotku výkonu. Tato částka byla vypočítána podle vzorce uvedeného v kapitole 7.1.1.

Tabulka 6: Kalkulace plných nákladů

2011	Září		Říjen		Listopad	
	CZK	CZK/MJ	CZK	CZK/MJ	CZK	CZK/MJ
Skrývky	0	0,00	0	0,00	0	0
Vrtání a odstřel	419 755	15,30	347 888	15,30	309 206	15,76
Nafta, maziva, oleje	172 533	6,29	175 933	7,74	218 389	11,13
Elektrická energie	163 672	5,97	155 162	6,82	194 898	9,93
Náklady na opravy	470 965	17,17	197 081	8,67	340 184	17,34
Subdodavatelé	33 218	1,21	71 651	3,15	20 446	1,04
Var. složka mzdy	109 854	4,00	96 777	4,26	80 709	4,11
Ostat. var. náklady	14 182	0,52	15 033	0,66	6 573	0,33
Variabilní náklady	1 384 179	50,45	1 059 525	46,60	1170405	59,65
Náklady na stroje	226 864	8,27	239 247	10,52	226 864	11,56

Náklady na nehnute.	79 882	2,91	83 710	3,68	219 614	11,19
Fixní složka mzdy	439 415	16,02	387 109	17,02	322 836	16,45
Platy	47 576	1,73	78 682	3,46	46 424	2,37
Ložisko-fixant.	23 786	0,87	22 769	1,00	23 310	1,19
Mater.zkoušky/labor.	8 210	0,30	6 540	0,29	6 530	0,33
Pojištění, daně	10 121	0,37	10 121	0,45	36 173	1,84
Úroky, poplatky (výn.)	18 909	0,69	20 928	0,92	17 779	0,91
Režie	120 741	4,40	172 111	7,57	91 862	4,68
Ostatní náklady	85 917	3,13	28 637	1,26	17 388	0,89
Fixní náklady	1 061 421	38,69	1 049 854	46,17	1 008 780	51,41
Celkem náklady	2 445 600	89,14	2 109 379	92,77	2 179 185	111,06

Z tabulky vyplývá, že náklad na jednu tunu kameniva vychází v měsíci září 89,14 Kč, v říjnu na 92,77 Kč a v měsíci listopadu až 111,06 Kč. Pro výpočet prodejní ceny firma využívá přírážku 20 % k nákladům na jednu tunu. To znamená, že náklad na jednu tunu se vynásobí koeficientem 1,2. Přepočtené náklady na prodejní ceny jsou uvedeny v tabulce 7.

Tabulka 7: Prodejní cena v Kč

2011	Září	Říjen	Listopad
Prodejní cena	106,97	111,32	133,27

Zdroj: Vlastní zpracování

V této fázi jsou uvedeny veškeré potřebné podklady pro výpočet zisku při metodě kalkulace plných nákladů, které jsou vypočteny v tabulce 8.

Doplňující vzorce:

Tržba v Kč = Prodáno v tunách * prodejní cena/t

Plné náklady na prodané výrobky = Prodáno v tunách * náklad na jednu tunu

Zisk = Tržba – Plné náklady na prodané výrobky

Tabulka 8: Zisk při kalkulaci plných nákladů

2011	Září	Říjen	Listopad
Vyrobena v tunách	27 434,96	22 737,77	19 621,66
Prodáno v tunách	32 440,53	38 965,14	17 867,89
Tržba v Kč	3 470 166,25	4 337 747,18	2 381 293,20
Plné náklady na prodané výrobky Kč	2 891 805,21	3 614 796,04	1 984 407,86
Zisk v Kč	578 361	722 951	396 885

Zdroj: Vlastní zpracování

Z kalkulace vyplývá, že zisk v měsíci září činí 578 361 Kč, v měsíci říjnu vzrostl na 722 951 Kč, což je o 144 590 Kč víc jak v měsíci předchozím. V listopadu zisk propadl na 396 885 Kč, a tedy je o 181 506 Kč nižší jak v měsíci září a o 326 096 Kč nižší jak v měsíci předchozím.

8.2.2 Kalkulace variabilních nákladů

Pro porovnání je aplikována i kalkulace variabilních nákladů, které se také často označuje jako kalkulace krycího příspěvku. Kalkulace variabilních nákladů představuje odlišný koncept od kalkulace plných nákladů zejména z toho důvodu, že výkonu zde nejsou přiřazovány fixní náklady, které s těmito výkony zpravidla nesouvisí. Tato kalkulace tedy vychází z předpokladu, že přiřazování fixních nákladů je nepřesné a nemělo by tak být vůbec prováděno.

Pro výpočet je důležité znát hodnotu jak variabilních nákladů na jednotku výkonu tak celkové fixní náklady. Pro tyto účely bude vycházeno z tabulky 9, která je v plné verzi zobrazena v tabulce 6.

Tabulka 9: Variabilní a fixní náklady v Kč

2011	Září		Říjen		Listopad	
	CZK	CZK/MJ	CZK	CZK/MJ	CZK	CZK/MJ
Variabilní náklady	1 384 179	50,45	1 059 525	46,60	1 170 405	59,65
Fixní náklady	1 061 421		1 049 854		1 008 780	

Zdroj: Vlastní zpracování

Dále je třeba pro výpočty vědět, jaké množství kameniva firma vyprodukovala v tunách, kolik toho v daném období v tunách prodala. Tyto informace jsou uvedeny v tabulce 5. Potřeba je znát i cenu, za které se kamenivo v daných měsících prodávalo, to je viditelné v tabulce 7. Tržby se vypočítají stejně jako u předchozí metody plných nákladů. Potom tržby se zjistí jako násobek prodaného kameniva v tunách a prodejní ceny za tunu. Rozdílne se však vypočtou další položky tabulky 10.

Doplňující vzorce:

Náklady na prodej výkonu v Kč = Prodáno v tunách * variabilní náklad na tunu

Marže v Kč = Tržby v Kč – Náklady na prodej výkonu v Kč

Zisk v Kč = Marže v Kč – Fixní náklady v Kč

Tabulka 10: Zisk při ocenění výkonů kalkulací variabilních nákladů

2011	Září	Říjen	Listopad
Vyrobeno v tunách	27 434,96	22 737,77	19 621,66
Prodáno v tunách	32 440,53	38 965,14	17 867,89
Tržba v Kč	3 470 166,25	4 337 747,18	2 381 293,20
Náklady na prodej výkonu v Kč	1 636 624,74	1 815 775,52	1 065 819,64
Marže v Kč	1 833 541,51	2 521 971,66	1 315 473,56
Fixní náklady v Kč	1 061 421,00	1 049 854,00	1 008 780,00
Zisk v Kč	772 120	1 472 117	306 693

Zdroj: Vlastní zpracování

Pomocí kalkulace variabilních nákladů bylo zjištěno, že v měsíci září je vykázán zisk ve výši 722 120 Kč. V měsíci říjnu zisk stoupl na 1 472 117 Kč, to je o 699 997 Kč, což je od minulého měsíce změna skoro o polovinu. Ovšem v měsíci listopadu zaznamenal zisk hluboký propad na 306 693 Kč. V porovnání s předchozím měsícem je změna zisku o 1 165 424 Kč.

Po výpočtu zisku pomocí kalkulace plných a variabilních nákladů, byli zjištěny zisky, které jsou shrnuty v tabulce 11. V posledním řádku je vypočten rozdíl zisku.

Tabulka 11: Rozdíl zisku v Kč

2011	Září	Říjen	Listopad
Kalkulace plných nákladů	578 361	722 951	396 885
Kalkulace variabilních nákladů	722 120	1 472 117	306 693
Rozdíl (plné-variabilní)	-143 759	-749 166	90 192

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že v měsíci září a říjnu byl vyšší zisk vykazován metodou variabilních nákladů. V měsíci listopadu tomu bylo naopak, větší zisk vyšel pomocí kalkulace plných nákladů.

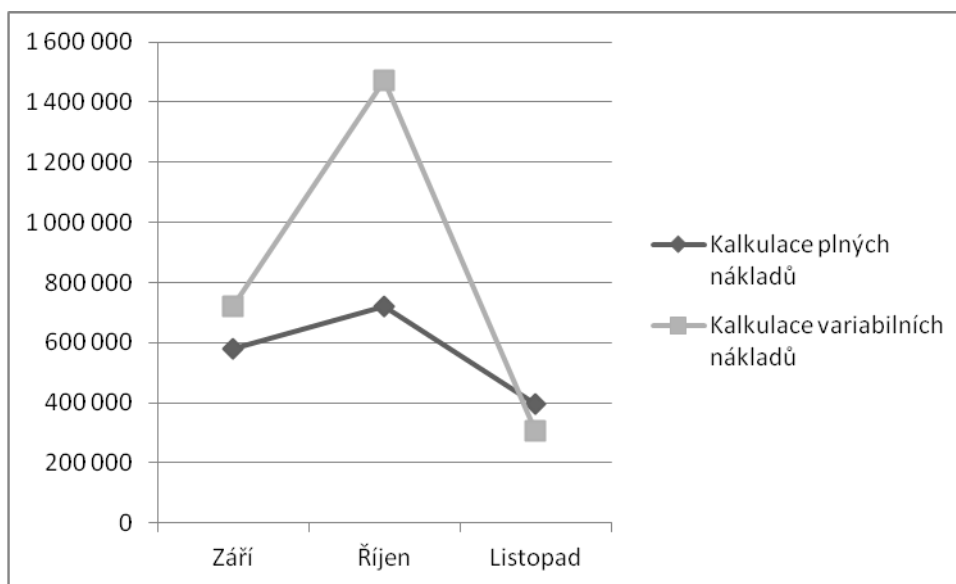
Když se vrátíme k tabulce 5, kde jsou vyšísleny prodeje kameniva v tunách a výroba kameniva. Tak v prvních dvou měsících, tedy v září a říjnu, bylo množství prodaného zboží vyšší jak vyrobeného, ale v měsíci listopadu tomu bylo opačně, firma vyrobila více kameniva, než prodala.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, když prodej převýšil výrobu, vyšší zisk byl vykazován metodou kalkulace variabilních nákladů. Jakmile se ale v měsíci více vyrobilo než prodalo, vyšší zisk byl vykazován metodou kalkulace plných nákladů.

Jelikož firma v zimních měsících nevyrábí, častěji nastává situace, že prodej převýší výrobu. Při kalkulaci plných nákladů zisk na kalkulační jednici není vhodným kritériem pro posuzování výhodnosti výkonu, protože jeho úroveň je podmíněna způsobem rozvrhování nepřímých nákladů. Výkony přinášejí firmě zisk až od okamžiku, kdy byly nahrazeny fixní náklady a zisk na kalkulační jednici, není konstantní veličinou, jelikož se mění se změnou objemu produkce. Oproti tomu kalkulace variabilních nákladů ke kalkulovaným výkonům přiřazuje jen variabilní náklady a tedy na kalkulační jednici i při změnách objemu produkce zůstává konstantní. Proto bylo firmě doporučeno, aby používala metodu kalkulace variabilních nákladů.

Na obrázku 7. je graf ze kterého lze vyčíst jaký vývoj zisku byl při použití obou metod kalkulací a je možné porovnání.

Obrázek 4: Porovnání plných a variabilních nákladů v Kč



Zdroj: Vlastní zpracování

8.2 Plánovaná kalkulace 2012

V následující tabulce je viditelný hospodářský výsledek, kterého bylo skutečně dosaženo v roce 2011. A plánovaný hospodářský výsledek na rok následující 2012.

Tabulka 12: HV v roce 2011/2012 v tis. Kč

	Hospodářský výsledek 2011	Hospodářský výsledek 2012
Těchobuz KEAV	619	-800
Dačice KEBV	-3 600	500
Horní Němčice KECV	-329	-340

Deštná KEDV	3 347	3 500
Ondřejov KEFV	-85	-80
Ořechov KFAV	1 417	2 100
Lhota Rapotina KHAV	20 761	17 000
MORAVA JIH	22 130	21 880

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky 12 lze vyčíst, že hospodářský výsledek v roce 2011 činil 22 130 a hospodářský výsledek naplánovaný na rok 2012 činí 21 880 Kč, tedy má být o 250 000 Kč nižší než v roce předchozím, což činní pokles o 1,12 %.

V tabulce 12 dále stojí za povšimnutí, propad hospodářského výsledku lomu Těchobuz, jehož hospodářský výsledek v roce 2011 byl zisk 619 000 Kč, ovšem v roce 2012 je naplánovaná ztráta 800 000 Kč. Proto byla vypracována předběžná plánovaná kalkulace nákladů pro rok 2012 (tedy plánovaná kalkulace celého rozpočtového období) uvedená v tabulce 13.

Jak již bylo řečeno, dva lomy ze skupiny Morava Jih jsou nečinné, i když z nich plynou některé fixní náklady, je to pořád menší náklad pro firmu, než kdyby tyto lomy byly v provozu. Předběžná kalkulace v tabulce 13 by měla ukázat, zda by pro firmu nebylo výhodnější uzavřít i lom Těchobuz.

Tabulka 13: Náklady při nečinnosti lomu Těchobuz

Název položky	Odhad ročních nákladů
Externí náklady	
Nájmy pozemky cizí	141
Jiné	
Externí náklady celkem	141
Interní náklady	
Odpisy strojů-pevný nájem	162
Rezerva na rekultivaci a důlní škody- úč. 79040 (rezerva je vytvořena)	340
Platba za DP-	10
Činnost záv. lomu, údržba zajištění lomu (hlídání čerpadel)	20
Náklady na údržbu budov	
Nepřavidelná ostraha zařízení a budov	
Interní nájmy nemovitostí	
Interní zúročení zařízení -úč. 73393	
Energie	
telefon, poštovné	
Interní náklady celkem	532
Celkem náklady	673
Celkem výnosy(prodej lom. kamene)	0
Odhad HV zavřeného lomu	-673,00
Odhad HV 2012	-800,00
Hosp. přínos zavřeného lomu	-127,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Po sestavení plánované kalkulace celého rozpočtového období 2012 a po sečtení všech nákladů, které by se při nečinnosti lomu Těchobuz musely za tento lom odvádět, celkové náklady činní 673 000 korun. Při nečinnosti by byly tržby samozřejmě nulové. A tedy hospodářský výsledek by byla ztráta v hodnotě 673 000 Kč. Plánovaný hospodářský výsledek pro rok 2012 je ztráta 800 000 Kč. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že výhodnější pro firmu by bylo kamenolom Těchobuz **uzavřít**.

9 Diskuse

V současnosti metodiku kalkulace si firma určuje sama, zásady a principy kalkulací jsou k nalezení v zákoně o účetnictví. Projevuje se však snaha mít organizované postupy tak, aby bylo možné předložit detaily o hospodaření stáním orgánům se zachováním zřetelných vazeb na finanční plán a základní účetnictví.

Do kalkulačních metod, na které je diplomová práce zaměřena, jsou zařazeny kalkulace plných nákladů a variabilních nákladů. Tyto dvě metody nejsou jediné používané a známe metody v manažerském účetnictví. Jako další je uváděna metoda ABC (kalkulace založená na vztahu k aktivitám), která v práci nebyla aplikována.

V hromadné výrobě, kterou těžba kamene představuje, je nejčastěji používanou metodou kalkulace plných nákladů. I sledovaná firma KAMNOLOMY ČR s. r. o. tuto metodu využívá. Konkrétně tedy metodu kalkulace prostým dělením. Nejčastěji uváděnými nevýhodami kalkulace plných nákladů je, že metoda má jen statické zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin výkonu, vyjadřuje náklady a zisk výkonu pouze v případě, že se nemění objem výkonů (Král 2003, Fibírová 2007). U zmiňovaného podniku nelze dosáhnout toho, aby se objem výroby neměnil, proto lepší metodou bude kalkulace variabilních nákladů.

Jak uvádí Fríbová (2007), kalkulace variabilních nákladů byla z počátku (před více než 70 lety) v nákladovém účetnictví využívána zejména v souvislosti s tvorbou cen výkonů. Kalkulace variabilních nákladů, která je praxi také někdy označovaná jako metoda krycího příspěvku, se stala v tuzemských podmínkách velmi populární až v 90. letech. Výzkumy provedené v letech 2004-2009 ukázaly využití této metody až u 29 % tuzemských podniků, i když v posledních letech míra jejího využití poněkud klesá. Kalkulace variabilních nákladů představuje odlišný koncept od kalkulace plných nákladů zejména z toho důvodu, že výkonu zde nejsou přiřazovány fixní náklady, které s těmito výkony zpravidla nesouvisí. Kalkulace variabilních nákladů vychází z předpokladu, že přiřazování fixních nákladů výkonu je pracné, nepřesné a nemělo

by tak být vůbec prováděno. Daleko přesnější je přičítat výkonu jen variabilní náklady a tyto výkony posuzovat podle toho, jaký příspěvek nad rámec svých variabilních nákladů dokázal vygenerovat.

Druhým důvodem, který vysokou míru rozšíření tohoto typu kalkulace zapříčinil, je skutečnost, že současné podniky se díky velmi turbulentnímu hospodářskému prostředí, zkracujícím se životním cyklům výrobků a služeb a také kratším dodávkovým cyklům potýkají s významnými výkyvy využití svých kapacit. V souvislosti s těmito problémy tedy vzrůstá význam odděleného sledování variabilních a fixních nákladů a také potřeba nástroje, který by umožnil řízení volných kapacit a přispěl by k maximalizaci zisku. Právě tyto možnosti nabídla kalkulace variabilních nákladů, která je díky absenci alokace fixních nákladů relativně jednoduchá na výpočet a využití. Výše uvedená fakta nám ukazují, proč bylo firmě navrženo používat metodu variabilních nákladů.

10 Závěr

Společnost KAMENOLOMY ČR s. r. o. se zabývá těžbou kameniva a jejím následným prodejem. Cílem diplomové práce je zhodnocení vedení nákladového účetnictví v podniku. Pro sledování a zobrazení stavů, toků a výsledků činnosti podnik společnost využívá nákladové účetnictví. Nákladové účetnictví slouží k řízení vnitřních podnikových procesů a jeho výstupy jsou podkladem pro manažerská rozhodnutí na všech stupních podnikového vedení. Společnost organizuje systém účetnictví podniku jako dvoukruhový. Systém je postaven na oddělení finančního (musí respektovat právní úpravu účetnictví ČR) a vnitropodnikového účetnictví (řídí se vnitropodnikovými směrnici, stanovené vnitřní účetní jednotkou). Mezi oběma okruhy existují vazby, které zprostředkovávají spojovací účty. Nesoulad je pak veden na účtech rozdílů. Tento systém lze považovat za uživatelsky výhodnější, protože účetní okruh vnitropodnikového účetnictví je chápán jako důvěryhodný.

Pro výpočet nákladu na jednotku výkonu a následné přepočítání prodejní ceny firma využívá kalkulaci prostým dělením. Tento druh kalkulace je označován jako nejjednodušší, avšak obecně platí, že to co je nejjednodušší, nebývá nejpřesnější. Proto byly náklady přerozděleny na náklady výrobní a na správní a odbytové. Prodejní cena pak byla přepočítána pomocí kalkulace stupňovitého dělení. Nabídkové ceny vzešlé z těchto kalkulací vyšly v roce 2010 na stejné úrovni. Ovšem v roce 2011 se cena již výrazně lišila. Pomocí kalkulace prostým dělením by firma za tunu kamene účtovala 147,65 Kč. Při přepočtu kalkulací stupňovitého dělení se cena vyšplhala na 154 Kč/t, tedy o 7,15 Kč vyšší. V roce 2011 bylo prodáno 1 203 741,26 tun kameniva. Tedy rozdíl vykázaných tržeb by byl 8 606 750 Kč, o tuto částku by podnik mohl inkasovat více. Na základě těchto faktů, bylo firmě navrženo praktikovat kalkulaci stupňovitého dělení.

Pro kalkulaci nákladů výkonu firma využívá kalkulace plných nákladů. Zmíněná metoda přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které se vynakládají v souvislosti

s vytvořením výkonu. Vymezenému výkonu se přiřazují fixní náklady, přičemž není věnována pozornost odlišným příčinným souvislostem vzniku fixních nákladů v porovnání s náklady variabilními. Proto tato metoda podává pouze statické zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin výkonu. Tato kalkulace vyjadřuje náklady a zisk výkonu pouze v případě, že se nemění objem výkonů. Ve firmě se ovšem objem výkonu ve sledovaných měsících (a nejen v nich) měnil, tedy kalkulace plných nákladů není vhodnou metodou stanovení zisku. Z těchto důvodů byla zavedena kalkulace variabilních nákladů. Tato kalkulace již přiřazuje náklady na jednotku výkonu, které s výkonem přímo souvisí (variabilní náklady).

Po propočtech obou metod kalkulací byly zjištěny tyto hodnoty. Metodou plných nákladů v měsíci září byl zisk 578 361 Kč, v říjnu 722 951 Kč a v listopadu 396 885 Kč. Pomocí kalkulace variabilních nákladů zisk v září dosáhl 722 120 Kč, v říjnu dokonce až 1 472 117 Kč a v listopadu to bylo jen 306 693 Kč. Z výsledku vyplývá, že jakmile v daném měsíci prodej převýšil výrobu, vyšší zisk byl vykazován metodou kalkulace variabilních nákladů. To nastalo v měsících září a říjnu. Když tomu bylo naopak, tedy v měsíci se více vyrobilo, než prodalo, vyšší zisk byl vykázan metodou kalkulace plných nákladů, jak je vidno v měsíci listopadu. Po zhodnocení všech zjištěných informací a vypracované diskusi, byla doporučena kalkulace variabilních nákladů, jelikož lom je v zimních měsících uzavřen, nic se tedy nevyrábí a kámen se pouze prodává.

Závěr diplomové práce byl věnován plánované kalkulaci na rok 2012 a z ní vyplývající rozhodnutí, zda jeden z lomů, konkrétně lom Těchobuz, uzavřít či nikoli. Tato kalkulace byla navržena kvůli propadu hospodářského výsledku lomu z kladného hospodářského výsledku roku 2011 (zisk 619 000 Kč) na plánovanou ztrátu v roce 2012. Ztráta je vyčíslena na 800 000 Kč. Po vykalkulování nákladů, kdy by lom nebyl v provozu, činí fixní náklady 673 000 Kč. Na základě této kalkulace, bylo navrženo lom uzavřít, jelikož jeho ztráta by byla o 127 000 Kč menší. Toto rozhodnutí

je však velmi závažné a proto se musí brát na zřetel i jiné faktory. Jedním z těchto faktorů je, že do lomu je trvalý přítok vody. A tedy, kdyby varianta počítala se zatopením lomu, nebude případné obnovení tržby již rentabilní. Potom je třeba počítat s odpisem zásob, náklady na sanaci a rekultivaci lomu. Kdyby toto bylo bráno v úvahu, lom zůstane dále v provozu, ale je nutno zahájit sanační práce (odkrytí horniny pro další těžbu).

11 Summary

The aim of the thesis was to evaluate the cost accounting in the company KAMENOLOMY ČR s. r. o. it was found that company uses system that is built to separate sectors of the financial and cost accounting. The company assembles the cost per unit of output and price using an absorption costing

The company assembles the cost per unit of output and price using a simple calculation division. In contrast, I built a tiered calculation of gradual division. I made comparison of sales prices while using both two methods. In first year 2010 both methods show the same price. Higher price was in year 2011 in calculation of gradual division method. Price was higher by CZK 7,15. In 2011 was sold 1 203 741,26 tons of aggregates. Then, the overall difference in sales was in the application of the proposed calculation for the company to 8 606 750 CZK higher. Based on the facts, the company should use the method of calculation tiered division.

The company uses the absorption costing to calculate the cost of performance. This method has several defects hence I designed to apply other methods calculation. Second method is called variable costing. The result showed that in months when sales were higher than production, profit was higher at calculate variable costing. In the table below there are shown profits in September, October and November.

Tabulka 14: Profits from the sale in CZK

2011	September	October	November
Absorption costing	578 361	722 951	396 885
Variable costing	722 120	1 472 117	306 693

Source: own processing

At the end of this thesis I created a plan of calculation for year 2012. Planned calculation showed that costs at year 2012 are lower when company shuts down production in quarry Těchobuz.

Key words: cost accounting, cost, fixed costs, variable costs, calculation, budgeting, variable costing, absorption costing.

Seznam použité literatury:

- [1] ČERVENÝ, Josef a Petra SKÁLOVÁ. *Manažerské účetnictví*. Plzeň: ZČU, 2006. 204s. ISBN 80-7082-998-2.
- [2] FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [3] GARRISON, Ray. (1988). *Managerial accounting: Concepts for planning, control, decision making* (5th ed.). Homewood: Irwin. ISBN 0-256-05833-4.
- [4] KRÁL, Bohumil a kolektiv. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: PROSPEKTRUM, 1997, S. 407, ISBN 80-7175-060-3.
- [5] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví: oficiální terminologie*. Praha: ASPI, 2002. 294 s.: il. ISBN 80-86395-43-X.
- [6] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2008. ISBN 978-80-7261-141-6.
- [7] KRUTINA, Václav a Martina NOVOTNÁ. *Ekonomika podniku (Cvičení)*. 1. vydání. České Budějovice: Zemědělská fakulta JU, 2004. 112 s. ISBN 80-7040-732-8.
- [8] LANČA, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Manažerské účetnictví (distanční studijní opora)*. 1.vydání. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2005. 172 s. ISBN 80-210-3643-5.
- [9] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví - teorie a praxe*. 1.vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

[10] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví, kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2001. ISBN 80-7169-985-3.

[11] MACÍK, Karel. *Kalkulace a rozpočtovnictví*. 3. vydání. Praha: ČVUT, 2008. 213 s, ISBN 978-80-01-03926-7.

[12] PETEROVÁ, Jarmila a Dana ŽÍDKOVÁ. *Kalkulace nákladů a cen*. 1. vydání. Praha: CREDIT, 2002. 106 s. ISBN 80-213-0931-8.

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

[14] SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 1996. 456s. ISBN 80-7169-211-5.

[15] SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0515-X.

Ostatní zdroje:

www.betonsserver.cz/kamenolomy-dacice

www.justice.cz

www.mineral-cesko.com

www.obchodnirejstrik.cz

Seznam tabulek:

<i>Tabulka 1: Obsah nákladového a manažerského účetnictví</i>	9
<i>Tabulka 2: Výroba a prodej v tunách v roce 2010 a 2011 skupina KH- Morava Jih</i>	45
<i>Tabulka 3: Rozúčtované náklady</i>	47
<i>Tabulka 4: Výrobní, správní a odbytové náklady</i>	50
<i>Tabulka 5: Prodej, výroba v tunách.....</i>	55
<i>Tabulka 6: Kalkulace plných nákladů.....</i>	55
<i>Tabulka 7: Prodejní cena v Kč.....</i>	56
<i>Tabulka 8: Zisk při kalkulaci plných nákladů.....</i>	57
<i>Tabulka 9: Variabilní a fixní náklady v Kč.....</i>	58
<i>Tabulka 10: Zisk při ocenění výkonů kalkulací variabilních nákladů</i>	59
<i>Tabulka 11: Rozdíl zisku v Kč.....</i>	59
<i>Tabulka 12: HV v roce 2011/2012 v tis. Kč</i>	61
<i>Tabulka 13: Náklady při nečinnosti lomu Těchobuz.....</i>	63
<i>Tabulka 14: Profits from the sale in CZK</i>	70

Seznam obrázků:

<i>Obrázek 1: Kalkulační systém.....</i>	30
<i>Obrázek 2: Porovnání nákladů 2010/2011v Kč.....</i>	49
<i>Obrázek 3: Prodejní cena v Kč/t.....</i>	52
<i>Obrázek 4: Porovnání plných a variabilních nákladů v Kč.....</i>	61

Seznam příloh:

Příloha 1: Výpis z obchodního rejstříku

Příloha 2: Účtová osnova

Příloha 3: Organizační struktura

Příloha 4: Rozúčtování nákladů

Příloha 1: Výpis z obchodního rejstříku

Úplný výpis

z obchodního rejstříku, vedeného
Krajským soudem v Ostravě
oddíl C, vložka 24982

Datum zápisu:	1. listopadu 1993
Spisová značka:	C 12836 Zapsáno: 1. listopadu 1993 Vymazáno: 17. ledna 2002 C 24982 Zapsáno: 17. ledna 2002
Obchodní firma:	GOS - Granit Ořechov s.r.o. Zapsáno: 1. listopadu 1993 Vymazáno: 5. ledna 2002 KAMENOLOMY ČR s.r.o. Zapsáno: 5. ledna 2002
Sídlo:	Ořechov, PSČ 594 52 Zapsáno: 1. listopadu 1993 Vymazáno: 2. dubna 2001 Ořechov, č.p. 77, PSČ 594 52 Zapsáno: 2. dubna 2001 Vymazáno: 5. ledna 2002 Ostrava - Svinov, Polanecká č.p. 849, PSČ 721 08 Zapsáno: 5. ledna 2002
Identifikační číslo:	494 52 011 Zapsáno: 1. listopadu 1993
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným Zapsáno: 1. listopadu 1993

Předmět podnikání:

- hornická činnost podle zákona č. 440/92Sb. a činnost prováděná hornickým způsobem podle zákona č.440/92Sb.

Zapsáno: 1. listopadu 1993

- obchodní činnost: koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej

Zapsáno: 1. listopadu 1993

Vymazáno: 6. května 2009

- pronájem stavebních strojů a zařízení včetně dopravních prostředků

Zapsáno: 1. listopadu 1993

Vymazáno: 6. května 2009

- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Zapsáno: 6. května 2009

Příloha 3: Organizační struktura

Direktion RT Stein / Kies 2
Bereich BB Tschechien
KLAJMON
ZAPLETALOVÁ

Morava Sever		Bohučovice	Bílčice	Kobyli	Nejdek	Bukovice
	L:	Korduliak	Pavlas	Selvek	Těžký	Ráb
	KV:	Cikánková	Maráková	Maráková	Cikánková	Maráková
KOUKOL	M:	x	Fiala	Tománek	X	X
CIKÁNKOVÁ	ZL:	Hon	Pavlas	Selvek	Těžký	Ráb
		Dolní Benešov	Závada	Valšov I	Valšov II	Bohumín
	L:	Štilárek	Štilárek	Patterman	Patterman	Štilárek
	KV:	Maráková	Kupková	Kupková	Kupková	Kupková
	M:	X	X	X	X	Arabasz
	ZL:	Štilárek	Štilárek	Štepaňuk	Štepaňuk	Štilárek

Morava Střed

HALÁMKA

PAŽITKA

Podhůra

L: Čech M.

KV: Němcová A.

M: Minařík

ZL: Huf

Horní Žleb

Juránek

Pažitka

X

Montág

Kozi Vrch

Montág

Pažitka

X

Montág

Hanušovice

Montág

Pažitka

X

Pagáč

Štěpánov

Juránek

Pažitka

X

Huf

Veselíčko

L: Čech M.

KV: Pažitka

M: X

ZL: Čech M.

Morava Jih

PERNICA

NĚMCOVÁ L.

Lhota Rapotina

L: Pernica

KV: Dědičová

M: Širůček, Mikulášek

ZL: Pernica

Ořechov

Komínek

Němcová L.

Komínek

Pernica

Dačice

Stránský

Němcová L.

Seidl

Stránský

Horní Němčice

Stránský

Němcová L.

X

Stránský

Deštná

Lička

Němcová L.

Čejna

Stránský

Těchobuz

L: Lička

KV: Němcová L.

M: Nentvich

ZL: Lička

Ondřejov

Stránský

Němcová L.

X

Stránský

Čechy Západ

ROSENKRANZ

UNGR

L:

KV: Ungr

M: Salvetr

ZL: Šot

Kladruby

L: Šot

KV: Ungr

M: Salvetr

ZL: Šot

Číhaná

L: Mohrman

KV: Ungr

M: Kollár

ZL: Mohrman

Mokrá

L: Větrovský

KV: Ungr

M: Podařil

ZL: Větrovský

Oráčov

L: Větrovský

KV: Ungr

M: Mohrmann

ZL: Větrovský

Zaječov

L: Škrdlant

KV: Ungr

M: X

ZL: Škrdlant

Čechy Jih

VACHUŠKA

VYTISKOVÁ

L: Hlinomaz

KV: Vytisková

M: Petřik

ZL: Hlinomaz

Lašovice

L: Hlinomaz

KV: Vytisková

M: Petřik

ZL: Hlinomaz

Kaplice

L: Vachuška

KV: Vytisková

M: Plachý

ZL: Geršl

Těšovice

L: Starý

KV: Vytisková

M: Friedek

ZL: Starý

Bližná

L: Vachuška

KV: Vytisková

M: Zámečník

ZL: Geršl

Kožlí

L: Hlinomaz

KV: Vytisková

M: Limberger

ZL: Hlinomaz

Nihošovice

L: Starý

KV: Vytisková

M: Suk

ZL: Starý

Čechy Střed

PETER

CIGÁNIKOVÁ

Zdechovice

L: Peter

KV: Ciganiková

M: Holub

ZL: Holub

Ouštice

Peter

Cigániková

Čipera

Peter

Mrač

Peter

Berounská

Řepa

Peter

Řeporyje

Peter

Cigániková

X

Trnka

Kolín

Vokál

Cigániková

X

Vokál

Tišice

L: Hruš

KV: Cigániková

M: X

ZL: Hruš

Hostín

Hruš

Cigáníková

X

Teplý

Příloha 4: Rozúčtování nákladů

	Běžný rok 2011		Minulý rok 2010		Plán 2011	
	CZK	CZK/MJ	CZK	CZK/MJ	CZK	CZK/MJ
52205 SUB.SKRÝVKOVÉ PRÁCE	0		763 804			
Skrývky	0	0,00	763 804	0,89	0	0,00
21424 VRTACIE NASTROJE	558 007		316 710			
21432 INSTAL.MAT.PRE STL.VZD	0		6 808			
52900 SUB.ODSTRELOVACIE PRAC	14 252 658		10 843 224			
Vrtaní a odstrel	14 810 665	13,86	12 694 350	13,00	11 663 000	14,67
23105 NAFTA, BENZIN	14 358 774		12 002 439			
23110 OSTATNE PHM	21 402		12 688			
23300 OLEJE, MAZADLA	873 482		444 060			
Nafta, maziva,oleje	15 253 658	14,28	12 459 187	14,51	12 949 550	16,29
23200 SPOTREBA ELEKTR. ENERG	7 646 875		7 151 245			
Elektrická energia	7 646 875	7,16	7 151 245	8,33	7 416 650	9,33
21295 *INT.OPRAVY STAV.STROJ	4 432		32 699			
21391 *INT.OPRAVARENSKY PERS	15 015		88 935			
21392 *INT.DIELENSKY PERSONA	0		3 080			
21393 *INT.POJAZDNA DIELNA	5 250		5 400			
21400 UDRZBA A OPRAVY CUDZI	11 921 001		5 347 420			
21405 OPR.MATERIAL,NAHR.DIEL	2 242 058		2 062 679			
21416 RYCHLOOPOTR.ND-VRT.ZAR	0		304 400			
21422 RYCHLOOPOTR.NÁHRADNÍ D	5 651 182		4 919 094			
21428 PNEUMATIKY, RETAZE	269 000		183 114			
21430 PNEUMATIKY-VELKE MECHA	18 150		281 828			
21436 REVIZE	97 299		120 740			
21490 *INT.OPRAVARENSKY MATE	89 150		252 140			
21492 *INT.DIELENSKY MATERIA	21 742		156 791			
61196 *INT.OPRAVY DOPRAVA	145 366		101 905			
61200 SPOTREBNÍ MATERIAL CUD	346 253		173 862			
Náklady na opravy	20 825 898	19,49	14 034 087	16,34	12 952 000	16,29
50200 NÁKL.NA PROJEKTY CUDZÍ	332 017		304 353			
50700 SUB.GEODET.PRACE CU	8 128		0			
51205 SUB TRANSPORT STROJ.CU	77 871		134 106			

51215 TRANSPORT V RÁMCI ZÁVO	0		15 825			
59800 POMOCNÉ VÝKONY CIZÍ	4 895 763		1 304 921			
59880 POMOCNÉ VÝKONY KONCERN	188 583		42 414			
59980 SUBDODAVKY KONCERN	0		53 583			
Subdodavatelé	5 502 362	5,15	1 855 202	2,16	1 876 750	2,36
11100 MZDY	3 233 057		2 556 480			
11167 INVAL.VYROV.TAXA-BOLES	0		174			
11205 REPREZENTACNE ROBOTNIC	90 784		135 027			
11396 *INT.KALK.NAKLADY ROBO	480 267		433 529			
11705 CEST/UBYTOV./STRAVA RO	36		40			
21392 *INT.DIELENSKY PERSONA	0		0			
Var.zložka mzdy	3 804 144	3,56	3 125 250	3,64	3 158 150	3,97
23505 PLYN.FLASE,TEKUTY PLYN	214 032		163 041			
23510 ZEMNY PLYN	14 741		43 439			
23900 OSTATNY PREVAD. MATERI	3 294		4 412			
23905 VODA,ODPADOVA VODA	7 536		28 952			
32200 CEMENT	2 503		400			
32300 VAPNO,SADRA	0		35			
33205 CHEMICKE SUROVINY	13 848		8 525			
34305 NOSNIKY	166 717		107 831			
34500 KOVOVÉ VÝR. A PROFILY	413 562		307 984			
39100 MAT.PRE SANITU	83 142		5 316			
Ostat.var.náklady	919 375	0,86	669 935	0,78	1 249 050	1,57
VARIABILNÉ NÁKLADY	68 762 977	64,36	52 753 060	59,65	51 265 150	64,48
21190 *INT.O+Z STAVEBNI STRO	31 506 342		23 503 993			
21192 *INT.REFUND. STROJ.PAR	-1 033		-11 707			
22100 NAJOM STROJE-CUDZI	1 080		0			
61191 *INT.O+Z DOPRAVA	526 413		933 240			
Náklady na stroje	32 032 802	29,98	24 425 526	28,45	25 993 600	32,70
61000 NÁJEM CIZÍ	1 108 007		751 230			
61015 ÚDRŽBA NEMOVITOSTÍ CIZ	6 973		164 138			
61090 *INT.O+Z NEMOVITOSTI	3 664 246		3 587 858			
Náklady na nehnute.	4 779 226	4,47	4 503 226	5,24	4 607 500	5,80
11100 MZDY	12 932 228		10 225 919			
11167 INVAL.VYROV.TAXA-BOLES	0		696			

11205 REPREZENTACNE ROBOTNIC	363 136		540 110			
11396 *INT.KALK.NAKLADY ROBO	1 921 069		1 734 116			
11705 CEST/UBYTOV./STRAVA RO	143		159			
Fixní Složka mzdy	15 216 576	14,24	12 501 000	14,56	12 560 000	15,80
71105 PLATY BRUTTO THP	4 340 291		4 229 056			
71198 *INT.VYROVNAN.PREMII Z	-256 342		-111 622			
71205 REPREZENTACNE THP	435 225		108 989			
71397 *INT.KALK.SOC.NAKL.TH P	1 114 218		1 280 229			
71405 NAKLADY NA HOTEL	0		3 164			
71415 CEST.NÁKLADY THP	2 739		23 378			
71505 OST.CEST.NÁKLADY THP	67 050		65 600			
Platy	5 703 181	5,34	5 598 794	6,52	4 350 000	5,47
73394 *INT.ZÚROČENÍ ZÁSOB	917 167		822 935			
Ložisko-fixant	917 167	0,86	822 935	0,96	810 000	1,02
50500 NÁKL.-SKOUŠKY MAT.	560 654		651 246			
Mater.zkoušky/labor.	560 654	0,52	651 246	0,76	680 000	0,86
72330 URAZOVE POISTENIE THP	0		1 000			
73700 ROZNE DANE A ODVODY	304 965		301 309			
73731 PARKGEBJHREN	25		0			
73737 DÁLNIČNÍ POPLATKY	6 000		6 667			
73794 *INT.POISTNÉ,SILNIČNÍ	573 693		599 646			
73890 *INT.POPLATKY,KOLKY	0		-44 510			
Pojištění,daně	884 683	0,83	864 112	1,01	1 170 000	1,47
73312 KURZ.ROZDÍLY KREDITORI	0		3 501			
73318 ÚROKOVÉ NÁKL. OSTATNÉ	81 583		1 800			
73390 *INT.ÚROKY DEBITORI	808 416		710 692			
73392 *INT.ÚROKY KREDITORI	176 382		260 103			
73393 *INT.ZUROČENÍ MAJETKU	3 101		0			
88310 UROKY OD ZAKAZN.(ODBER	0		-35			
88320 ÚROKY ZAPLAT.	-50		0			
88911 VÝNOS-KURZ.ROZD.KREDIT	-13 861		-3 618			
Úroky,poplatky(výn.)	1 055 571	0,99	972 443	1,13	1 059 500	1,33
73490 *INT.CENTRÁLNÍ REŽIE	1 776 304		1 654 960			
73496 *INT.OBLASTNÍ REŽIE	747 917		862 322			
73497 *INT.ŘEDITEL.REŽIE	775 964		757 798			

Režie	3 300 185	3,09	3 275 080	3,81	6 380 000	8,03
30100 TRANSPORTMALTA, POTERY	1 264		0			
30200 TRANSPORTBETON CUDZI	53 491		1 035			
30880 INA ASFALTOVA ZMES KON	3 495		0			
33200 LEPIDLA,NATERY	17 760		17 042			
33305 PLASTOVE TESNIACE PASY	119 589		80 230			
33500 MINER.VLNA – DOSKY	0		1 313			
33600 DOSKY Z PRIR.VLAKEN	0		425			
34100 VÝSTUŽ.OCEL.ROHOŽE CUD	0		30 736			
35600 UMELOHMOTNÉ RÚRY	7 490		20 875			
37305 BETON.OBRUBNIKY,KRAJNI	0		1 050			
39400 ELEKTROINSTALAČNÍ MATE	156 535		202 107			
39900 OST.STAVEBNÍ MATERIÁL	225 453		39 990			
43405 REZIVO (DREVO)	2 358		12 420			
50600 SUB.ZNALCI/OVEROVANIE	5 703		0			
51115 SUB.STRÁŽNÍ SLUŽBA	42 930		40 890			
51300 LIKVID.ŠKODLIVÝCH LÁTE	19 091		11 479			
51410 LIKV.STARÉ PNEUMATIKY	2 250		1 600			
51420 LIKVID.STARÉHO ODPADU	10 154		14 316			
51435 LIKVID.STAVEB. ODPADU	959 842		300 000			
58700 SUB.OCHR. BUDOVY,SECUR	9 909		9 900			
61182 O+Z EDV KONCERN	0		117 600			
61183 OPRAVY EDV KONCERN	8 945		0			
61193 *INT.O+Z EDV	224 636		121 742			
61194 *INT.INFR./SERVICEPAUS	439 533		410 793			
61205 OST.VYBAVENÍ STAV.PREV	17 038		18 433			
61220 PRACOVNÍ ODĚVY	38 778		10 891			
61310 NÁRADÍ	51 982		29 630			
61315 DHM - 100% ODPIS	123 813		45 913			
72125 EDV PRÁCE CIZÍ	658		0			
72130 TELEFONNÍ POPLATKY	161 305		278 190			
72135 KANCELARSKÉ POTREBY	74 361		84 016			
72136 ODBORNA LIT.,CASOPISY	0		3 100			
72140 POŠTOVNÉ	56 834		54 473			
73100 POSOL-TAXI	0		224			
73110 PRÁVNÍ PORAD.SÚD.TROVY	0		9 934			
73111 OST.NÁKL.NA PORADENSTV	0		5 500			
73113 NÁKLADY-ŠKOLENIA,SEMIN	12 358		542			
73130 PROVIZIE	30 156		37 033			
73145 NAKL. NA PREKLADAT.ČIN	450		4 862			

73160 INZERÁTY PRE ODBYT	1 862		521			
73164 REKLAMA,PROPAGAČNE PRE	24 512		10 019			
73800 POPLATKY/PRISPEVKY/KOL	792 645		1 387 331			
74310 NEDOBYTNÉ POHLEDÁVKY	28 047		1 715			
74500 OSTATNÍ NÁKLADY	11 684		55 556			
Ostatní náklady	3 736 911	3,50	3 473 426	4,05	2 300 350	2,89
FIXNÍ NÁKLADY	67 269 789	63,82	57 087 788	66,49	59 910 950	75,37
Náklady celkem	136 032 766	128,18	109 840 848	126,14	111 176 100	139,85