



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra Účetnictví a financí

Bakalářská práce

Analýza nákladů, jejich vykazování - účetní a finanční pohled

Vypracovala: Hejtmánková Zuzana
Vedoucí práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

České Budějovice 2014

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

Jméno a příjmení: **Zuzana HEJTMÁNKOVÁ**
Osobní číslo: **E11060**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Analýza nákladů, jejich vykazování - účetní a finanční pohled**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

V teoretické části vymezit náklady jako vstupy do hospodářské činnosti, definovat tyto položky dle české právní úpravy a IFRS/IAS, vč. metodik jejich vykazování v účetních výkazech. Dále definovat náklady jako ukazatel finanční analýzy (zejm. ukazatele nákladovosti). V praktické části aplikovat uvedené metody u vybraného podnikatelského subjektu.

Rámcová osnova:

1. Základní definice a klasifikace nákladů podniku - finanční a účetní pohled (právní úpravy ČR, IFRS/IAS).
2. Metodiky vykazování v účetních výkazech (právní úpravy ČR, IFRS/IAS).
3. Kalkulace nákladů.
4. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
5. Aplikace uvedených teoretických východisek u vybraného podnikatelského subjektu.
6. Analýza výsledků, návrhy a opatření.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. Praha: Grada, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 2012. Olomouc: ANAG, 2012. 1095 s. ISBN 978-80-7263-714-0.
ŠOLJAKOVÁ, L. Nákladové účetnictví v příkladech a úlohách. Praha: Oeconomica, 2011. 230 s. ISBN 978-80-245-1752-0.
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel.
Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel.
České účetní standardy pro podnikatele.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2013
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2014


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

JIHOČERKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlášení

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

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

Datum

.....

podpis

Poděkování

Děkuji vedoucímu Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady při zpracování bakalářské práce.

Dále děkuji vedení a účetním společnosti GRENA, a. s. za poskytnutí podkladů pro zpracování praktické části této práce.

Obsah

1. Úvod	3
2. Základní definice a klasifikace nákladů.....	4
2.1. Definice nákladů dle právní úpravy ČR.....	4
2.2. Definice nákladů dle IFRS/IAS	4
2.3. Klasifikace nákladů podle právní úpravy ČR.....	4
2.3.1. Pojetí nákladů	5
2.3.2. Druhové a účelové členění	5
2.3.3. Členění nákladů dle účtových skupin.....	7
2.3.4. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady.....	8
2.3.5. Členění nákladů ve vztahu k objemu produkce.....	9
2.3.6. Časové rozlišení nákladů	10
2.3.7. Rezervy.....	11
2.3.8. Dohadné účty	11
2.4. Klasifikace nákladů podle IFRS	12
2.4.1. Koncepční rámec.....	12
2.4.2. Pojetí nákladů	13
3. Metodiky vykazování v účetních výkazech	13
3.1. Vykazování nákladů podle české právní úpravy	13
3.1.1. Výkaz zisku a ztráty.....	13
3.2. Vykazování nákladů dle IFRS/IAS.....	16
3.2.1. Výkaz o úplném výsledku hospodaření.....	17
3.2.2. Výsledovka	18
4. Kalkulace nákladů	19
4.1. Pojem a využití kalkulace	19
4.2. Druhy kalkulací	19

4.3. Členění nákladů v kalkulaci a kalkulační vzorec	20
4.4. Kalkulace nákladů.....	22
5. Finanční analýza	23
5.1. Absolutní ukazatele.....	24
5.2. Ukazatele rentability	25
5.3. Provozní ukazatele	26
6. Cíle a metodika práce	27
7. Charakteristika společnosti GRENA, a. s.	30
7.1. Vznik a historie firmy	31
7.2. Výrobní program společnosti	32
7.3. Ekonomické představení společnosti	33
8. Analýza nákladů společnosti GRENA, a. s.	34
8.1. Analýza absolutních ukazatelů	34
8.2. Analýza ukazatelů rentability	38
8.3. Analýza ukazatelů produktivity.....	45
9. Kalkulace nákladů na vybraný výkon	49
9.1. Charakteristika výkonu	49
9.2. Výpočet kalkulace nákladů	49
10. Shrnutí výsledků, návrhy a opatření.....	56
Závěr	59
Summary	60
Zdroje	61
Seznam tabulek, grafů a schémat	
Seznam příloh	

1. Úvod

Analýza nákladů je nezbytnou součástí podniku a je důležitá pro správné fungování a prosperitu společnosti. Slouží jako nástroj pro zhodnocení ekonomické situace v podniku. Analýza nákladů sleduje strukturu jednotlivých nákladových položek, ale také ji lze použít jako nástroj, na základě kterého lze zhodnotit případnou úsporu nákladů. Jedním z hlavních cílů každého podniku je vysoký výsledek hospodaření. Pokud však podnik vykazuje záporný výsledek hospodaření, náklady jsou vyšší než výnosy, podnik se dostává do ztráty, která může být příčinou úpadku. Proto je nezbytně nutné neustále sledovat jednotlivé náklady podniku a optimalizovat jejich výši.

Cílem bakalářské práce je analýza nákladů, která je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. V teoretické části jsou náklady charakterizovány jako vstupy do hospodářské činnosti dle české právní úpravy účetnictví, ale také na základě mezinárodních účetních standardů IFRS/ IAS. Členění nákladů je provedeno z hlediska objemu produkce, účetního, daňového, druhové a účelového. Dále se práce zabývá metodikou vykazování nákladů. Další část je věnována kalkulaci nákladů, především kalkulaci úplných a neúplných nákladů. Poslední kapitola literární rešerše se zabývá finanční analýzou, která charakterizuje způsoby výpočtu jednotlivých ukazatelů, které se zaměřují především na strukturu a vývoj nákladů ve společnosti.

V praktické části je nejprve představena společnost GRENA, a. s., která se zabývá výrobou protipožárních, žáruvzdorných desek a kuchyňských dvířek. Na základě poskytnutých účetních výkazů je zpracována finanční analýza se zaměřením na vybrané ukazatele rentability, absolutní ukazatele a provozní ukazatele. Vybrané položky nákladů pak budou podrobeny bližšímu zkoumání. Na základě interních údajů poskytnutých účetní jednotkou je v této části zpracována kalkulace nákladů podle kalkulačního vzorce.

V závěru práce jsou zhodnoceny výsledky z finanční analýzy se zaměřením na nedostatky v oblastech s vyššími náklady. Dále je porovnána kalkulace nákladů s poskytnutou kalkulací od podniku. Jsou navrhována případná opatření a řešení výsledné situace.

2. Základní definice a klasifikace nákladů

2.1. Definice nákladů dle právní úpravy ČR

Náklady lze charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů, která je účelně vynaložena na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku. (Synek, 2002)

Důležité je rozlišit náklady od výdajů. Výdaje vyjadřují úbytek prostředků bez vazby na konkrétní výkony. Výdaje se však stávají náklady v okamžiku, kdy vynaložený majetek vstupuje bezprostředně do tvorby výrobku, práce či služby. (Štohl, 2009)

Náklady podniku se účtují do období, s kterým věcně a časově souvisejí. Věcná a časová souvislost je zachycována prostřednictvím účtu časového rozlišení, dohadných účtů a rezerv. (Ryneš, 2012)

Náklady tvoří spolu s výnosy důležitou část pro zjištění výsledku hospodaření v podniku.

2.2. Definice nákladů dle IFRS/IAS

Náklady (expenses) jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo úbytkem či snížením hodnoty aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením prostředků vlastníkům. (Dvořáková, 2011)

Náklady jsou vykázány ve výsledovce a výkazu o úplném výsledku hospodaření, kdy lze snížení ekonomického prospěchu spolehlivě vyjádřit v okamžiku, kdy dochází k uznání závazku nebo snížení aktiv.

2.3. Klasifikace nákladů podle právní úpravy ČR

Úkolem členění nákladů je především vyjádřit ekonomickou podstatu nákladů, příčinné souvislosti jejich vývoje, přístupy jejich zjišťování a nástroje jejich řízení. Existují různé pohledy řídicích pracovníků na náklady, které souvisejí s různými rozhodovacími úlohami.

2.3.1. Pojetí nákladů

Rozlišuje dvě základní pojetí nákladů:

- a) finanční
- b) manažerské

Finanční pojetí nákladů je předmětem finančního účetnictví. Slouží pro potřeby externích uživatelů (finanční úřady, banky). Představuje vynaložení peněz na uskutečnění určitých ekonomických aktivit podniku. Očekávaný výnos má zajistit návratnost vynaložených peněz a popřípadě zisk. Náklady jsou vyjádřeny v cenách pořízení ekonomických zdrojů.

Důležitými hledisky pro zobrazení nákladů jsou:

- zda vynaložené zdroje vyčerpali svojí užitečností a tedy jsou hrazeny z výnosů z prodeje v daném období a ovlivňují hospodářský výsledek, pak jsou uznány jako náklady.
- zda vynaložené zdroje zvyšují hodnotu aktiv, kterých jsou součástí a přinesou tedy prospěch v budoucnu. V tomto případě jsou vykázány jako přírůstek aktiv.

Manažerské pojetí nákladů slouží zejména pro manažery. Náklady jsou odlišeny od peněžních výdajů, které pak představují úbytek peněžních fondů podniku. Příkladem může být nákup automobilu, který je peněžním výdajem, ale nikoliv nákladem. Do nákladů proto přechází automobil až ve formě odpisů. Tedy charakterizuje nejen to, co bylo v penězích zapláceno, ale i vše co muselo být vynaloženo.

2.3.2. Druhové a účelové členění

Druhové členění nákladů představuje nejběžnější přístup ke klasifikaci nákladů v běžném finančním účetnictví. V rámci této klasifikace jsou náklady členěny dle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu. Toto členění nákladů odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Používá se při sestavování standardních účetních výkazů např. při tvorbě výkazu zisku a ztrát.

V účetnictví lze najít relativně detailní členění nákladů. V každém podniku však nalezneme několik základních nákladových druhů. Mezi tyto nákladové druhy patří:

- *Spotřeba materiálu, energie a externích služeb*
- *Osobní náklady (mzdy, sociální náklady)*
- *Odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku*
- *Použití externích prací a služeb*
- *Finanční náklady (pojistné, úroky), (Popesko, 2009)*

Druhové členění slouží k zajištění stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečením od externích partnerů. Druhové náklady jsou důležitými informacemi pro řízení dodávek materiálu, zásob a služeb. Předností tohoto členění je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů, dále pak slouží pro základní kontrolu úplnosti účetních informací v daném účetním období.

Toto členění se nezabývá bezprostředním vztahem k prováděným výkonům a činnostem, proto nelze přesně určit hospodářský výsledek. Je tedy nezbytné druhové členění kombinovat s dalším členěním nákladů, které může být například účelové, kalkulační nebo členění na základě změny nákladů při využití kapacit podniku. (Šoljaková, 2011)

Účelové členění nákladů upřesňuje vztah nákladů k jejich příčině vzniku. Základním charakteristickým rysem tohoto členění je doložení konkrétního účelu, na který byly náklady vynaloženy. Toto členění lze použít při sestavování kalkulačního vzorce, u vnitropodnikové výsledovky nebo u finančních výkazů.

V rámci účelu lze náklady rozlišit:

- a) na základě vnitropodnikových útvarů neboli středisek,
- b) podle výkonu tzv. kalkulační třídění nákladů
- c) náklady technologické
- d) náklady na obsluhu a řízení

Náklady vnitropodnikových útvarů se připočítávají určitému nákladovému středisku. Jsou rozlišovány jednicové náklady, to jsou náklady, které lze přímo připočítat určitému středisku. Další členění je na režijní náklady střediska, tyto náklady

nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem. Jedná se o náklady materiálové, výrobní, správní a odbytové.

Náklady podle výkonu umožňují rozlišit náklady z hlediska vynaložených nákladů na jednotlivé výrobky podniku. Umožňují zjistit rentabilitu výrobku daného podniku. Rozlišujeme dvě skupiny nákladů přímé (jednicové) a nepřímé (režijní). (Synek, 2002)

Dále účelové členění nákladů rozlišuje **náklady technologické**, které jsou vynaloženy na tvorbu výkonů (mzdy výrobních dělníků, spotřeba materiálu, odpisy strojů, energie). **Náklady na obsluhu a řízení** jsou specifickými náklady, které zahrnují například náklady na provoz budov (topení, úklid, osvětlení), mzdy řídicích pracovníků, spotřeba administrativního materiálu. (Šoljaková, 2011)

2.3.3. Členění nákladů dle účtových skupin

Náklady jsou účtovány do účtové třídy 5, která se dělí na následující účtové skupiny:

- a) Účtová skupina 50-*Spotřebované nákupy*
- b) Účtová skupina 51-*Služby*
- c) Účtová skupina 52-*Ostatní náklady*
- d) Účtová skupina 53-*Daně a poplatky*
- e) Účtová skupina 54-*Jiné provozní náklady*
- f) Účtová skupina 55-*Odpisy, rezervy, komplexní náklady příští období a opravné položky provozních nákladů v provozní oblasti*
- g) Účtová skupina 56-*Finanční náklady*
- h) Účtová skupina 57-*Rezervy a opravné položky*
- i) Účtová skupina 58-*Mimořádné náklady*
- j) Účtová skupina 59-*Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*

Obecné zásady pro účtování nákladů:

- náklady se účtují do účtové třídy 5
- nákladové účty nemají počáteční zůstatky
- přírůstky nákladů se účtují na straně MD nákladových účtů

- náklady se účtují vždy do období, s kterým věcně a časově souvisí tzv. *aktuální princip*
- zůstatky účtů v účtové třídě 5 se při uzavírání účetních knih převádějí na vrub příslušného účtu účtové skupiny 71-*Účet zisků a ztrát*.
- o nákladech a výnosech se účtuje vždy brutto metodou, tzn. odděleně samostatnými obraty (například oddělení nákladových a výnosových úroků)
- opravy nákladů minulých účetních období se účtují na výsledkových účtech, kterých se týkají, pouze v případech, kdy oprava představuje významnou částku, zaúčtuje se do mimořádných nákladů.
- Analytické účty by měly být přizpůsobeny ustanovením zákona o daních z příjmů. A to především u účtů, které zachycují připočitatelné a odčitatelné položky pro zjištění základu daně by se měly vést odděleně.
(Český účetní standard pro podnikatele č. 019)

2.3.4. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Pro výpočet daně z příjmů je nutné zjistit základ daně. Aby byla daňová povinnost účetní jednotky co nejnižší, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů definuje náklady, které snižují základ daně, tedy náklady daňově uznatelné (§24) a náklady, které nelze zahrnout do základu daně, tedy náklady daňově neuznatelné (§25).

Daňově uznatelné náklady musejí splňovat určité podmínky:

- byly vynaloženy na dosažení příjmů souvisejících s předmětem činnosti
- musí být prokazatelné určitým dokladem
- náklady jsou vedeny v účetnictví účetní jednotky
- náklady se musejí vztahovat k roku, v kterém jsou daňově uplatněny
- nespádají pod daňově neuznatelné výdaje

Mezi daňově uznatelné náklady lze zařadit například:

- odpisy majetku
- pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění
- výdaje na pracovní cesty
- škody vzniklé z důsledku živelných pohrom

- rezervy a opravné položky
- nájemné (leasing)

Mezi **daňově neuznatelné náklady** patří náklady, které nelze zahrnout do základu daně, tedy nelze je odečíst od základu daně a tím pádem se stávají daňově neuznatelnými. Náklady, které nelze daňově uznat jsou například:

- náklady na pořízení hmotného majetku
- vyplacené podíly na zisku
- penále, úroky z prodlení a pokuty
- technické zhodnocení
- náklady na reprezentaci
- odpis pohledávky

2.3.5. Členění nákladů ve vztahu k objemu produkce

Členění nákladů ve vztahu k objemu produkce je vnímáno jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Toto členění bývá také považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví. Tento druh členění nákladů se zaměřuje na zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů.

Objem výkonu lze měřit v praxi na základě mnoha ukazatelů, jako je počet prodaných nebo vyrobených kusů, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů, obslužených zákazníků a mnoho dalších jiných měřítek měřících aktivitu organizace.

Základní kategorie tohoto členění jsou:

- variabilní náklady,
- fixní náklady.

Variabilní náklady lze definovat jako náklady, jejichž výše se při změně objemu produkce změní. Variabilní náklady obsahují tzv. **proporcionální náklady**. Jedná se o náklady, jejichž výše se mění přímo úměrně s úrovní aktivity. Celkové proporcionální náklady mají lineární charakter, kdežto jednotkové variabilní náklady mají konstantní charakter. Příkladem proporcionálních nákladů je úkolová mzda dělníků, spotřeba přímého materiálu nebo energie spotřebovaná k provozu strojů.

Ne však všechny náklady mají proporcionalní charakter. Pokud náklady rostou rychleji než objem produkce, lze hovořit o tzv. **nadproporcionálních nákladech**. Jako příklad lze uvést mzdové náklady výrobních dělníků. Avšak pokud náklady rostou pomaleji než objem produkce, hovoříme o tzv. **podproporcionálních nákladech**. Jedná se zejména o položky materiálových nákladů.

Fixní náklady jsou náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého časového období. Příkladem mohou být například odpisy budov, leasing automobilů nebo mzdy manažerů podniku. Lze je charakterizovat především tím, že celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, kdežto jednotkové fixní náklady se s růstem objemu výkonu podniku snižují. (Popesko, 2009)

2.3.6. Časové rozlišení nákladů

Časovým rozlišením se rozumí účtování nákladů na účtech účtové skupiny 38, u kterých je znám titul vynaložené částky a období, se kterým věcně a časově souvisí.

Účty představující časové rozlišení nákladů jsou

- a) *Účet 381 – Náklady příštích období*
- b) *Účet 382 – Komplexní náklady příštích období*

Účet 381 – jedná se o náklady, které jsou účtovány z hlediska období, ke kterému se vztahují. Nejčastější příkladem bývá první splátka u finančního pronájmu (akontace), která se z části vztahuje k minulému účetnímu období, ale také je účtována do nákladů příštího účetního období. Výdaje běžného období, které nesouvisí s účetním obdobím ale až s následujícím, se převedou na přechodný *účet 381*. To způsobí zatížení příslušného nákladového druhu v dalším období o částku, která věcně a časově souvisí s tímto obdobím.

Účet 382 – týká se více složek nákladových druhů, kde jsou zahrnuty i výkony ve vlastní režii a výkony nakupované, nazývané komplexními náklady. Jejich aktivace se provede na účet 555 – *Zúčtování komplexním nákladů příští období* a celková komplexní položka se uvede na účet 382 a příslušnými částmi se přiděluje do období, se

kterým hospodářsky souvisí tedy na vrub účtu 555. Zúčtování těchto nákladů se provádí nejpozději do 4 let. (Ryneš, 2012)

2.3.7. Rezervy

Čerpání a tvorba rezerv jsou v účetnictví odrazem zásady opatrnosti. U rezerv je znám pouze účel, ostatní podmínky, které souvisí s rezervami se pouze odhadují. Rezerva je považována za cizí zdroj, ale není vykázána jako závazek, protože v okamžiku vzniku nevykazuje faktický dluh vůči třetí osobě.

Druhy rezerv:

- a) Účetní rezervy podle zákona o účetnictví, jejich tvorba není daňovým nákladem
 - rezerva na rizika a ztráty
 - rezerva na daň z příjmů
 - rezerva na důchody
 - rezerva na restrukturalizaci
- b) Zákonné rezervy podle zvláštních právních předpisů (Zákon o rezervách č. 593/1992 Sb.)

Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů v účtové skupině 55 a 57, pouze v mimořádných případech se účtuje ve skupině 58. Zrušení rezervy nebo její čerpání se pak provede opačným zápisem ve prospěch účtu těchto nákladů.

2.3.8. Dohadné účty

Dohadné účty představují pohledávky nebo závazky neurčité výše, které věcně souvisejí s výnosy a náklady či s rozvahovými položkami minulého účetního období. Účelem jejich použití je proúčtovat do příslušného účetního období veškeré uskutečněné hospodářské operace, které ovlivnily náklady, výnosy nebo aktiva podniku.

Při určování výše dohadné položky se vychází z dostupných skutečností, které mohou být uvedeny například ve smlouvách, dohodách, nebo lze také výši určit na základě obvyklé ceny nebo předešlé dodávky. Podklady pro stanovení částky účetního případu jsou součástí účetního dokladu. Rozdíl mezi skutečnou částkou fakturace a dohadnou položkou bude zúčtován v období, kdy dochází k přijetí konečné faktury za

dodávky či službu. Tento rozdíl je pak samostatným účetním případem účtovaným do období přijetí daňového dokladu.

Dohadné účty lze rozlišit na aktivní a pasivní.

Dohadné účty aktivní tvoří pohledávky, jedná se například o pohledávky z dodávek, pohledávky za pojišťovnou z důvodu nevyřízené pojistné události.

Dohadné účty pasivní tvoří závazky, jedná se o závazky představující nevyfakturované dodávky, odhadované nákladové úroky, odhadované závazky k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu, náhrady za nevybranou dovolenou. (Ryneš, 2012)

2.4. Klasifikace nákladů podle IFRS

2.4.1. Koncepční rámec

Koncepční rámec představuje úvodní část Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (*International Financial Reporting Standards*), dále IFRS. Standard definuje účetní zásady a předpoklady a základní prvky účetní závěrky tedy aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Zásady uvedené v koncepčním rámci zásadním způsobem ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. (Dvořáková, 2011)

Koncepční rámec vymezuje:

- uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby
- cíl účetní závěrky
- předpoklady pro sestavení účetní závěrky
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky
- koncepty oceňování
- pojetí kapitálu a jeho uchování (Dvořáková, 2011)

2.4.2. Pojetí nákladů

Náklady jsou definovány na základě koncepčního rámce, který je důležitým východiskem mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Koncepční rámec rozlišuje:

- **Expenses** – jedná se o náklady vznikající z běžných činností (pravidelné, opakující se náklady spojené s činností podniku)
- **Losses** – újmy, ztráty

Expenses a losses v běžném období ovlivňují hospodářský výsledek. Jedná se o náklady, které procházejí výsledovkou. Nejedná se tedy o náklady na pořízení aktiv, které jsou označovány termínem cost. (Dvořáková, 2011)

Náklady podle IFRS lze také rozdělit z hlediska činnosti na provozní a finanční. U **provozní činnosti** se rozlišují náklady druhové, účelové a náklady na změnu stavu a aktivaci. U **finanční činnosti** se jedná o náklady související s finančními operacemi podniku (úroky, kurzové rozdíly). **Mimořádná činnost** v pojetí IFRS byla od roku 2005 zrušena.

3. Metodiky vykazování v účetních výkazech

3.1. Vykazování nákladů podle české právní úpravy

V účetnictví jsou náklady účtovány do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Tato souvislost se zjišťuje prostřednictvím účtu časového rozlišení, dohadných účtů a rezerv. Opravy nákladů se pak účtují na účtech, kterých se přímo týkají. V případě významných nákladů se účtují do skupin mimořádných nákladů. Náklady takto zjištěné jsou pak vykazovány v účetním výkaze nazývaném výkaz zisku a ztráty při sestavování účetní závěrky podniku.

3.1.1. Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je přehledným stupňovitě uspořádaným výkazem, který nám podává přehled o nákladech a výnosech podniku. Bývá také označován zkráceným názvem výsledovka.

Jednotlivé části výkazu se rozdělují do tří úrovní hospodaření. První úroveň je provozní činnost, která souvisí s předmětem činnosti daného podniku. Druhá úroveň se zaměřuje na finanční činnost, která se zabývá především finančními operacemi. Třetí úroveň je mimořádná činnost, která se používá pouze v případě nahodilých, méně často se opakujících případů v účetnictví. (například škody způsobené podniku povodněmi, požárem).

Při provozní činnosti se zjišťuje **provozní výsledek hospodaření**, který se vypočítá jako rozdíl provozních výnosů (*účtová skupina 60-64*) a provozních nákladů (*účtová skupina 50-55*).

Obsahová náplň **provozních výnosů** dle účtových skupin zahrnuje:

- *Tržby za vlastní výkony a zboží* (účtová skupina 60) – tržby za vlastní výrobky, z prodeje služeb a tržby za zboží
- *Změna stavu zásob vlastní činnosti* (účtová skupina 61) – změna stavu nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby, výrobků a zvířat
- *Aktivace* (účtová skupina 62) – aktivace materiálu a zboží, vnitropodnikových služeb, dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- *Jiné provozní výnosy* (účtová skupina 64) – tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, tržby z prodeje materiálu, smluvní pokuty a úroky z prodlení, výnosy z odepsaných pohledávek, ostatní provozní výnosy

Obsahová náplň **provozních nákladů** dle účtových skupin zahrnuje:

- *Spotřebované nákupy* (účtová skupina 50) – spotřeba materiálu, spotřeba energie, spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek, prodané zboží
- *Služby* (účtová skupina 51) – opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, ostatní služby
- *Osobní náklady* (účtová skupina 52) – mzdové náklady, odměny členům orgánů společnosti a družstev, zákonné sociální a zdravotní pojištění, ostatní sociální pojištění, sociální náklady individuálního podnikatele, zákonné sociální náklady, ostatní sociální náklady

- *Daně a poplatky* (účetová skupina 53) – daň silniční, daň z nemovitosti, ostatní daně a poplatky
- *Jiné provozní náklady* (účetová skupina 54) – zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, prodaný materiál, dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, odpisy pohledávek, ostatní provozní náklady, manka a škody z provozní činnosti
- *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* (účetová skupina 55)

Při finanční činnosti zjišťujeme **finanční výsledek hospodaření** jako rozdíl finančních výnosů (*účetová skupina 66*) a finančních nákladů (*účetová skupina 56 a 57*)

Obsahová náplň **finančních výnosů a nákladů** zahrnuje:

- *Finanční výnosy* (účetní skupina 66) – tržby z prodeje cenných papírů a podílů na zisku, úroky, kurzové zisky, výnosy z přecenění cenných papírů, výnosy z dlouhodobého finančního majetku, výnosy z krátkodobého finančního majetku, výnosy z derivátových operací, ostatní finanční výnosy
- *Finanční náklady* (účetová skupina 56) – prodané cenné papíry a podíly, úroky, kurzové ztráty, náklady z přecenění cenných papírů, náklady z finančního majetku, náklady z derivátových operací, ostatní finanční náklady
- *Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti* (účetová skupina 57) – tvorba a zúčtování finančních rezerv, tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti

Mimořádná činnost se vztahuje k **mimořádnému výsledku hospodaření**, který se vypočte jako rozdíl mimořádných výnosů (*účetová skupina 68*) a mimořádných nákladů (*účetová skupina 58*)

Obsahová náplň **mimořádných výnosů a nákladů** zahrnuje:

- *Mimořádné výnosy* (účetová skupina 68) – výnosy ze změny metody, ostatní mimořádné výnosy

- *Mimořádné náklady (účtová skupina 58)* – náklady na změnu metody, škody, tvorba a zúčtování mimořádných rezerv, ostatní mimořádné náklady, tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti (Ryneš, 2012)

Výsledek hospodaření za provozní a finanční činnost spolu s daní z příjmů za běžnou činnost tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost.

Formální pravidla pro sestavení výsledovky:

- údaje jsou uváděny v českých korunách na celé tisíce
- nevyplněné řádky se proškrtávají, nepisují se nuly
- členění a obsahová náplň výsledovky je stanovena na základě příloh prováděcí vyhlášky a jsou uvedeny pouze v minimálním výčtu údajů
- položky, které vykazují nulové zůstatky v běžném i minulém účetním období se neuvádějí

Existují dva způsoby sestavení výkazu zisku a ztráty. V prvním případě se jedná o **druhové členění**, které ukazuje, jaké náklady byly v podniku vynaloženy. Nákladovými druhy jsou například spotřeba materiálu, mzdové náklady, odpisy atd. Druhým způsobem je **účelové členění**, které se zaměřuje na útvar podniku, ve kterém byly náklady vynaloženy. Z tohoto hlediska účelové členění obsahuje náklady na prodané výrobky, náklady na odbyt a náklady na administrativu.

Údaje uvedené ve výsledovce jsou rozděleny do dvou sloupců. První sloupec představuje skutečnost v běžném účetním období. Tedy obraty příslušných položek nákladů nebo výnosů. Druhý sloupec je zaměřen na minulé účetní období, které se počítá jako obrat účtů uvedených ve sloupci běžné období za minulý rok.

3.2. Vykazování nákladů dle IFRS/IAS

Vykazování nákladů upravuje standard IAS 1, který se zabývá sestavením a zveřejněním účetní závěrky. Od roku 2007 IAS 1 požaduje samostatné vykazování položky úplného výsledku hospodaření dosaženého účetní jednotkou za uplynulé účetní období v souvislosti s položkami, které ovlivnily jeho výši v rámci samostatného výkazu o úplném výsledku hospodaření (statement of comprehensive income). Další

důležitou součástí vykazování nákladů je další samostatný výkaz známý pod pojmem výsledovka. (Dvořáková, 2011)

3.2.1. Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Účelem výkazu o úplném VH je informovat uživatele účetních informací o celkové výkonnosti účetní jednotky.

Úplný výsledek hospodaření se skládá z veškerých nákladů a výnosů, které ovlivnily v daném účetním období výši zisku nebo ztráty účetní jednotky. Dále pak zahrnuje ostatní změny vlastního kapitálů, které však nejsou vyvolány transakcemi s vlastníky a jsou označovány jako ostatní výsledky hospodaření.

Mezi ostatní položky VH patří

- dopady přecenění dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, které užívá účetní jednotka k podnikání
- přecenění finančních aktiv
- zisky a ztráty z pojistných plánů
- nevýsádkově zachycené kurzové rozdíly

Hlavní důvod vykázání úplného výsledku hospodaření souvisí s veškerými přínoy či újmami, ke kterým v průběhu účetního období došlo bez ohledu, zda jsou vykazovány jako výnosy nebo náklady ovlivňující výsledek hospodaření, nebo jsou zachyceny přímo ve vlastním kapitálu.

Účetní jednotka předkládá informace o úplném výsledku hospodaření

- a) v rámci jednoho výkazu* o úplném výsledku hospodaření, který zahrnuje veškeré výnosy a náklady výsledkově zachycené, ale také přínoy a újmy zachycené ne výsledkovým způsobem
- b) v rámci dvou výkazů* – výsledovky a výkazu o úplném výsledku hospodaření. Ve výsledovce jsou pak vykázány pouze výsledkově účinné transakce. Výkaz o úplném VH zachycuje ne výsledkově účtované transakce.

Oba dva výkazy představují určitou návaznost, kdy výkaz o úplném VH přebírá zisk či ztrátu z výsledovky a doplňuje ostatní výsledky hospodaření, které jsou součástí úplného výsledku hospodaření.

Standard IAS 1 předepisuje minimální strukturu informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, jedná se o následující položky v tabulce č. 2

3.2.2. Výsledovka

Výsledovku lze zahrnout do účetního výkazu o úplném výsledku hospodaření, nebo jí lze prezentovat samostatně. Jedná se o výkaz, který umožňuje zjištění faktorů, které působily na výši vykázанého výsledku hospodaření. Uživatelům by měla výsledovka podat informace o současném výsledku hospodaření a odhad budoucí výkonnosti podniku.

Od roku 2004 dle mezinárodního standardu IAS 1 není možné vykazovat mimořádné položky nákladů a výnosů. Zrušení této oblasti vykazování mimořádných výsledků vede ke zkvalitnění vypovídající schopnosti výsledovky. Ke zrušení došlo především z důvodu, že některé mimořádné náklady a výnosy byly odlišně chápány v jednotlivých podnicích. Lze uvést na příkladu živelných událostí, kdy některý podnik je živelnou událostí poškozen, kdežto v jiném podniku může dojít k navýšení obratu vyvolanému zvýšenou poptávkou po jeho výrobcích. Podniky, kterým se však zvýší jejich obrat, nechtějí vykazovat zvýšené výnosy jako mimořádné a z tohoto důvodu došlo k přehodnocení mimořádného výsledku hospodaření.

Minimální požadované samostatné vykázání položek v IAS:

- výnosy (revenue)
- finanční náklady
- podíly zisků a ztrát přidružených a společných podniků
- daňové náklady
- zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění
- zisk (ztráta) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností
- celkový zisk nebo ztráta

4. Kalkulace nákladů

4.1. Pojem a využití kalkulace

Kalkulací se rozumí přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, služba).

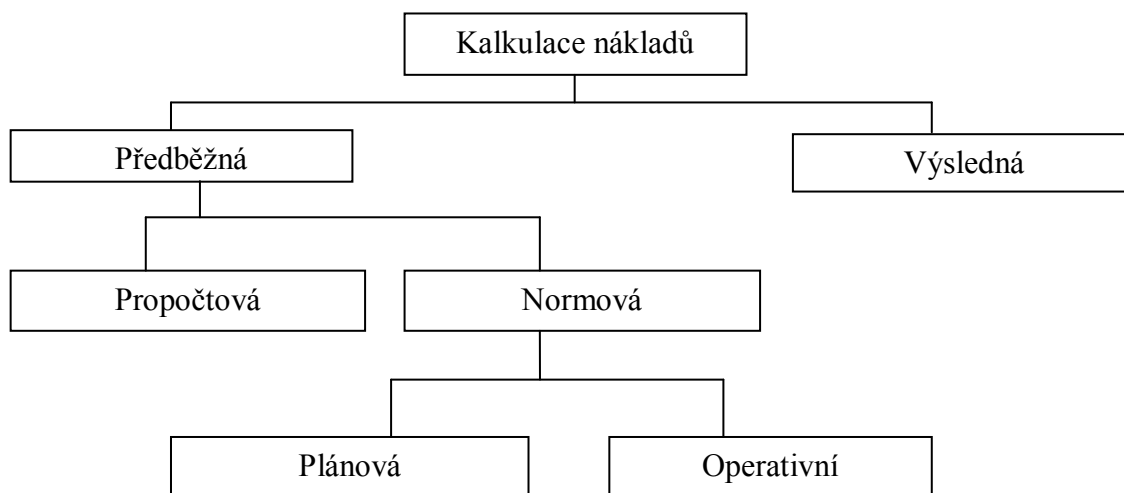
Kalkulaci lze využít při řízení jednicových nákladů, které umožňují porovnávat skutečné a předem stanovené náklady, v tomto případě se jedná o řízení hospodárnosti nákladů. Kalkulace je využívána při tvorbě vnitropodnikových cen, kdy z kalkulací nákladů vycházejí ceny vnitropodnikových výkonů, které lze ocenit a vyjádřit tak interní náklady. Kalkulace nákladů výkonů lze použít jako podklad pro stanovení tržní ceny pro externí odběratele. Kalkulace slouží jako vstupní informace při sestavování rozpočtů a plánů v podniku. Dále je využívána při rozhodování o objemu a struktuře výkonů. Podnik zajišťuje své výkony a činnosti různým způsobem. Může tedy zajišťovat výkony v rámci vlastní činnosti, nebo nákupem od dodavatelů. Proto je velmi důležité zvážit způsob, kterým budou dané výkony podniku prováděny.

Dále je kalkulace využívána při ocenění aktiv vytvořených vlastní činností. Jedná se o ocenění nedokončené výroby, polotovary, hotových výrobků a dlouhodobých aktiv. (ŠOLJAKOVÁ, 2007)

4.2. Druhy kalkulací

Jednotlivé druhy kalkulací jsou součástí kalkulačního systému. Prvky tohoto systému se liší především svým obsahem a strukturou. Základní druhy kalkulací lze nalézt v následujícím schématu:

Schéma č. 1 Kalkulační systém



Zdroj: (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007)

Předběžná kalkulance se provádí před zahájením příslušné výroby nebo výkonu. Stanoví se při ní předpokládané náklady a cena na kalkulační jednotici. **Výsledná kalkulance** vyjadřuje skutečné náklady, které byly vynaloženy na jednotku výkonu. Tato kalkulance má prokázat, zda byly dodrženy stanovené náklady v předběžné kalkulaci. **Propočtová kalkulance** se používá tehdy, když nejsou známy žádné normy ani jiné údaje, z kterých by se mohlo vycházet při výpočtu nákladů. Je používána při výrobě zcela nových výrobků, které nejsou na trhu. **Plánová kalkulance** spadá do skupiny kalkulací, kde jsou nám známy spotřební a výkonové normy. Sestavuje se na určité rozpočtové období a vychází z odhadu nákladů, které jsou vynaloženy na podobné výrobky, které jsou již na trhu. **Operativní kalkulance** se používá v případě, že jsou známy technicko-hospodářské normy při výrobě podobných výrobků.

4.3. Členění nákladů v kalkulaci a kalkulační vzorec

Základním hlediskem pro členění nákladů v kalkulaci je jejich souvislost s příslušnými výkony. A to především pokud je lze zjistit přímo na kalkulační jednotici, nebo zda jsou propočítány nepřímě. Náklady v kalkulaci jsou členěny na:

- přímé náklady
- nepřímé náklady

Přímé náklady jsou náklady, které souvisí s výrobou určitého výrobku a dají se zjistit přímo na kalkulační jednici. Mezi přímé náklady patří spotřeba materiálu, mzdy výrobních dělníků apod.

Nepřímé náklady představují náklady, které je nutno vynaložit během výrobního procesu, ale nelze je přesně určit na kalkulační jednici. Patří sem náklady na energii, odpisy majetku, náklady na správu a řízení firmy, odbyt aj. Nepřímé náklady však nemohou být specificky a exkluzivně vztaženy k určité aktivitě zejména ze dvou důvodů:

1. vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se pak o režijní náklad
2. nebo tuto vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, nebo pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní. (Popesko, 2009)

Kalkulační vzorec

Struktura nákladů je vyjádřena v každém podniku individuálně na základě kalkulačního vzorce. V souvislosti s přiřazováním nákladů, které vychází ze struktury, která je historicky nejstarší lze mluvit o tzv. kalkulaci plných nákladů. V této kalkulaci jsou přiřazeny konkrétnímu výkonu konkrétní náklady, které podnik musel vynaložit pro jeho vytvoření. (Šoljaková, 2011)

Schéma č. 2 Kalkulační vzorec

1. PŘÍMÝ MATERIÁL
2. PŘÍMÉ MZDY
3. OSTATNÍ PŘÍMÉ NÁKLADY
4. <u>VÝROBNÍ REŽIE</u> VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
5. <u>SPRÁVNÍ REŽIE</u> VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
6. <u>ODBYTOVÉ NÁKLADY</u> ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
7. <u>ZISK</u> PRODEJNÍ CENA

Zdroj: (Šoljaková, 2011)

4.4. Kalkulace nákladů

Kalkulace nákladů se zabývá výpočtem nákladů na kalkulační jednici nebo na určitý kalkulační úsek. Do této kalkulace lze zahrnout všechny náklady nebo jenom určitou část nákladů. Kalkulace nákladů lze rozdělit do dvou skupin na:

- kalkulace úplných nákladů (arbitrární)
- kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace úplných nákladů neboli kalkulace arbitrární přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které se vynakládají v souvislosti s vytvořením výkonu. V členění položek nákladů se věnuje tato kalkulace rozlišení nákladů podle způsobu jejich přiřazení. Kalkulace odlišuje náklady přímé a nepřímé. Konkrétně vymezenému výkonu jsou přiřazeny i fixní náklady (náklady, jejichž výše není přímo závislá na objemu výroby). Vyjadřuje náklady a zisk pouze v případě, že se nemění objem a sortiment prováděných výkonů. Základní vlastností této kalkulace je vztah k jedné variantě činnosti dané konkrétním množstvím a strukturou výkonů. (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007)

Úplné kalkulace se mohou zpracovávat jako předběžné a výsledné. Aby však poskytovaly věrohodné informace pro řízení hospodárnosti a efektivnosti sledovaného výkonu, musejí být zpracovány na základě stejných měřítek.

Využití kalkulace úplných nákladů:

- z hlediska cenové politiky
- měřítko konkurence schopnosti podniku ve srovnání s ostatními podniky
- slouží pro analýzu a porovnání ziskovosti výkonů a služeb

Kritérium cenové politiky umožňuje úplným nákladům výkonu měřit a porovnávat rozdíly jednotlivých kombinací vynaložených zdrojů. Slouží také pro posouzení výhodnosti tržních cen konkrétních výkonů.

Kalkulace neúplných nákladů předpokládá, že k výrobku lze přiřadit pouze přímé náklady a variabilní režijní náklady. Zbývající fixní náklady jsou považovány za náklady závislé na čase, proto se do nákladů na výrobky nezahrnují. (Synek, 2002)

V této kalkulaci je důležitá příčina vzniku nákladů, jejich odlišení na náklady vyvolané konkrétním výkonem (variabilní náklady) a náklady vyvolané časem (fixní náklady). (Šoljaková, 2011)

5. Finanční analýza

Finanční analýza představuje systematický rozbor získaných dat, která jsou získána především z účetních výkazů. Získaná data se následně třídí, agregují a poměřují, určují se vztahy mezi nimi a jejich celkový vývoj. Umožňuje dospět k určitým závěrům z oblasti celkového hospodaření podniku a také posuzuje finanční situaci v podniku. (Sedláček, 2011)

Cílem finanční analýzy je:

- analýza dosavadního vývoje podniku
 - posouzení vlivu vnitřního a vnějšího prostředí
 - komparace výsledků analýzy v prostoru
 - analýza vztahů mezi ukazateli
 - poskytuje informace pro budoucí rozhodování
 - analyzovat varianty budoucího vývoje a výběr nejlepší varianty
 - interpretace výsledků a návrhů ve finančním plánování a řízení podniku
- (Sedláček, 2011)

Aby finanční analýza byla úspěšná, závisí především na kvalitě vstupních informací. Základní informace jsou čerpány nejčastěji z **finančních a vnitropodnikových účetních výkazů**.

Finanční účetní výkazy poskytují informace zejména externím uživatelům. Dávají přehled o stavu majetku a zdrojů jeho krytí, tvorbě a užití výsledku hospodaření a o peněžních tocích podniku. Představují základní výkazy potřebné pro finanční analýzu. Vnitropodnikové účetní výkazy vycházejí z vnitřních potřeb podniku a nemají právně zavázanou úpravu. Vedou ke zpeřčení výsledků finanční analýzy a umožňují eliminovat riziko odchylky od skutečnosti. (Růčková, 2011)

Základními zdroji pro získání informací je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a příloha. Tyto finanční výkazy slouží pro účely **externím a interním uživatelům** finanční analýzy. Externími uživateli se rozumí uživatelé, kteří stojí mimo podnik. Tito uživatelé si prostřednictvím finanční analýzy ověřují bonitu daného podniku. Jsou jimi například věřitelé, zákazníci, investoři, konkurence a široká veřejnost. Interními uživateli se rozumí uživatelé, kteří jsou nějakým způsobem spjati s podnikem. Jedná se o řídicí pracovníky, vlastníky firmy a v neposlední řadě sem patří i zaměstnanci.

Důležitou součástí finanční analýzy tvoří také vstupní data, která lze rozdělit do dvou skupin na **externí data a interní data**.

Externí data jsou čerpána z vnějšího okolí podniku a slouží k účelu porovnání podniku s ostatními podnikatelskými subjekty. Například údaje ze státní statistiky, z odborného tisku, z internetu a různé odvětvové zpravodaje. Interní data jsou součástí analyzovaného podniku, odkud tedy pocházejí. Interní data jsou dále členěna na účetní a ostatní data. Účetní data jsou čerpána z účetního systému analyzovaného podniku. Jedná se o finanční výkazy, přehledy o závazcích a pohledávkách podniku, přehledy z vnitropodnikového účetnictví a výroční zprávy. Ostatní data zahrnují výkazy o výrobě a obchodní činnosti podniku, jednotlivé podnikové statistiky a přehledy o mzdách.

5.1. Absolutní ukazatele

Absolutní ukazatele používáme při analýze horizontální a vertikální. Oba postupy umožňují vidět absolutní údaje z účetních výkazů v určitých souvislostech, slouží k lepší orientaci v hospodaření podniku.

Horizontální analýza sleduje změnu absolutní hodnoty vykazovaných dat v čase, ale také procentní změny jednotlivých položek. Přejímá data, která jsou získána z účetních výkazů především z rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Změny jednotlivých položek výkazů se sledují po řádcích, tedy horizontálně, odtud pochází název horizontální analýza absolutních dat.

Při **vertikální analýze** se posuzují jednotlivé komponenty majetku a kapitálu. Název vertikální analýza vznikl proto, že se provádí vertikálně, což znamená, že se při procentním vyjádření jednotlivých komponent postupuje v jednotlivých letech odshora

dolů, tedy ve sloupcích a nikoliv napříč jednotlivými roky. Ve výkazu zisku a ztráty se jako základ pro procentní vyjádření bere nejčastěji velikost tržeb. Velkou výhodou této analýzy je, že je nezávislá na meziročním růstu cenové hladiny. Používá se při srovnávání v čase, ale i v prostoru (při porovnání různých firem navzájem). (Sedláček, 2011)

5.2. Ukazatele rentability

Ukazatele rentability poměří zisk dosažený v podnikání s výší zdrojů podniku, jichž bylo užito k jeho dosažení. Zisk nebo ztráta z hospodaření podniku vzniká z rozdílu výnosů a nákladů. Pokud však podnik nedokáže vyprodukovat po několik účetních obdobích zisk, blíží se ke svému zániku. (Sedláček, 2011)

Členění a charakteristika vybraných ukazatelů rentability:

Rentabilita tržeb (ROS) charakterizuje zisk vztažený k tržbám. Tržby představují vybrané výkony podniku za určité časové období. Tržní uznání výsledků práce podniku stanoví cenu výkonů, která se následně do podniku vrátí k pokrytí nákladů a vytvoření zisku.

$$ROS = \frac{zisk}{tržby}$$

Ukazatel nákladovosti (1-ROS) odhaduje celkové náklady jako rozdíl tržeb a zisku. Ukazatel můžeme vypočítat přímo jako podíl nákladů a tržeb. Lze hodnotit nejen vývoj celkových nákladů, ale i vývoj dílčích skupin nákladů nebo jednotlivé náklady. Zvýšení nákladů za dané období vypovídá o ne hospodárnosti podniku.

$$1 - ROS = 1 - \frac{zisk}{tržby} = \frac{tržby - zisk}{tržby}$$

Ukazatel vysvětluje, kolik korun nákladů vynaložil podnik na 1 Kč svých tržeb. Hodnota ukazatele by měla být co nejnižší. U hodnocení tohoto ukazatele lze brát v úvahu nejen objem tržeb, ale také rychlost obrátu zásob, která souvisí s rozvojem podniku tedy s růstem tržeb. Pokud je objem tržeb vysoký, bude ukazatel mít vyšší hodnotu, protože objem zisku lze zvýšit dvěma způsoby. První způsob je snížením

nákladů, druhý způsob je zvyšováním objemu odbytu. Proto zvyšování rychlosti obrátu zásob má stejný vliv jako snižování nákladů. (Sedláček, 2011)

5.3. Provozní ukazatele

Provozní ukazatele se uplatňují ve vnitřním řízení podniku. Managementu pomáhají analyzovat vývoj základní aktivity podniku. Výrobní ukazatele se opírají především o náklady. Řízení nákladů má však za následek hospodárné vynakládání jednotlivých druhů nákladů a tím i dosažení vyššího konečného efektu.

Charakteristika vybraných provozních ukazatelů ke vztahu k určitým nákladovým položkám:

Mzdová produktivita, která nám udává, kolik výnosů připadá na 1 Kč vyplácených mezd. Tento ukazatel by měl mít rostoucí tendenci. Lze ji spočítat následujícím způsobem:

Nákladovost výnosů se zabývá zatížením výnosů podniku celkovými náklady. Hodnota tohoto ukazatele by měla klesat v čase.

Materiálová náročnost výnosů ukazuje zatížení výnosů spotřebovaných materiálem a energiemi.

Struktura nákladů vyjadřuje podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech podniku. (Sedláček, 2011)

6. Cíle a metodika práce

Hlavním cílem bakalářské práce je zhodnocení struktury, vývoje jednotlivých nákladů a zpracování kalkulace vybraného výkonu ve společnosti GRENA, a. s., jejíchž hlavní činností je výroba nehořlavých, protipožárních a žáruvzdorných desek. Vedle této činnosti se firma zabývá také výrobou kuchyňských dvířek.

V praktické části nejprve bude charakterizována výše uvedená společnost. Dále bude zpracována finanční analýza nákladů společnosti. Hodnocení nákladů bude provedeno na základě metod finanční analýzy, především se zaměřením na analýzu absolutních ukazatelů, která se skládá z analýzy trendů (horizontální analýza) a analýzy struktury (vertikální analýza). Analýza trendů a struktury bude zpracována za období 3 let tj. od roku 2010 do roku 2012. Data pro zpracování praktické části budou použity z účetní závěrky vybrané společnosti za sledované období. Účetní závěrka, z které budou data čerpána, obsahuje rozvahu (R), výkaz zisku a ztráty (VZZ) a přílohu (P). Pro zpracování podrobnější analýzy jednotlivých položek nákladů bude použita obratová předvaha pro jednotlivé roky. Z teoretického hlediska je problematika finanční analýzy charakterizována v kapitole č. 5, která popisuje charakteristiku vybraných ukazatelů týkajících se nákladů.

Náklady budou také zhodnoceny z hlediska ukazatelů rentability, se zaměřením na ukazatel tržeb a ukazatel nákladovosti, který bude následně rozpracován. Dále bude v této práci zaměřeno na ukazatele produktivity.

V další části práce bude provedena kalkulace nákladů vybraného výkonu společnosti GRENA, a. s., jednotlivé náklady vstupující do výkonu budou zakomponovány do kalkulačního vzorce.

V závěru práce budou zhodnoceny jednotlivé ukazatele finanční analýzy vybrané společnosti se zaměřením na zhodnocení nákladových položek VZZ, které mají nejvyšší podíl nákladů na celkových nákladech společnosti. Dále bude vypracovaná kalkulace výkonu porovnána s kalkulací, kterou poskytla společnost. Na základě výsledků budou navržena případná opatření a řešení dané ekonomické a nákladové situace v podniku.

Absolutní ukazatele

Název	Výpočet
Analýza trendu (horizontální analýza)	
Absolutní změna	$hodnota\ v\ roce\ t - hodnota\ v\ roce\ (t-1)$
Relativní změna v %	$(absolutní\ změna * 100) / hodnota\ v\ roce\ (t-1)$
tempo růstu	$\sqrt{změna\ roku\ t * změna\ roku\ t1 * \dots * změna\ roku\ tn}$
Analýza struktury (vertikální analýza)	
Podíl jednotlivých nákladů na celkové struktuře nákladů	$\frac{druh\ nákladu}{celkové\ náklady}$

Ukazatele rentability

Název	Výpočet
Rentabilita tržeb (ROS)	$\frac{čistý\ zisk\ (VZZ\ ř.\ 52)}{výnosy\ (VZZ\ ř.\ 1 + 4 + 19 + 24 + 26 + 42 + 44)}$
Ukazatel nákladovosti (1-ROS)	$1 - \frac{čistý\ zisk}{výnosy}$
Nákladovost výnosů	$\frac{náklady\ (provozní + finanční)}{výnosy}$

Ukazatel nákladovosti lze rozdělit na dílčí ukazatele:

Název	Výpočet
Provozní nákladovost	$\frac{provozní\ náklady\ (VZZ\ ř.\ 2 + 8 + 12 + 17 + 18 + 22 + 25 + 27)}{výnosy}$
- Náklady na prodané zboží	$\frac{VZZ\ ř.\ 2}{výnosy}$
- Výkonová spotřeba	$\frac{VZZ\ ř.\ 8}{výnosy}$
- Osobní nákladovost	$\frac{VZZ\ ř.\ 12}{výnosy}$
- Nákladovost odpisů	$\frac{VZZ\ ř.\ 18}{výnosy}$
- Ostatní nákladovost	$\frac{VZZ\ ř.\ 17 + 22 + 25 + 27}{výnosy}$
Finanční nákladovost	$\frac{finanční\ náklady\ (VZZ\ ř.\ 43 + 45)}{výnosy}$
- Nákladové úroky	$\frac{VZZ\ ř.\ 43}{výnosy}$
- Ostatní finanční náklady	$\frac{VZZ\ ř.\ 45}{výnosy}$

Celková nákladovost se skládá z provozní, finanční a mimořádné nákladovosti. Mimořádná nákladovost nebude zahrnuta v rámci ukazatele nákladovosti především z důvodu vykázání nulových položek ve VZZ.

Ukazatele produktivity

Název	Výpočet
Mzdová produktivita	$\frac{\text{výnosy}}{\text{mzdy (VZZ ř. 13)}}$ nebo $\frac{\text{přidaná hodnota (VZZ ř. 11)}}{\text{mzdy (VZZ ř. 13)}}$
Produktivita práce z výnosů	$\frac{\text{Výnosy}}{\text{průměrný počet pracovníků}}$
Produktivita práce z přidané hodnoty	$\frac{\text{Přidaná hodnota}}{\text{průměrný počet pracovníků}}$

Kalkulační jednice

Kalkulační jednice	Představuje výkon vymezený měrnou jednotkou. V rozvržení kalkulace nákladů na vybraný výkon je měrnou jednotkou 1 ks dvířka PČP.
---------------------------	--

Kalkulační vzorec

Název	Charakteristika + výpočet
Přímý materiál	Tvoří veškerý materiál, jehož spotřebu lze určit přímo na kalkulační jednici.
Přímé mzdy	Zahrnují mzdy výrobních dělníků, kteří se přímo podílejí na výrobě vybraného výkonu. Tyto mzdy jsou rozvržené na kalkulační jednici.
Ostatní přímé náklady	Rozvržení odpisů a náradí na kalkulační jednici vybraného výkonu.
Výrobní režie	Nelze rozvrhnout na kalkulační jednici přímo. Počítá se jako podíl celkových nákladů na výrobní režii a počtu vyrobených výrobků za vybraný měsíc.
Vlastní náklady výroby	Součet položek přímého materiálu, přímých mezd, ostatních přímých nákladů a výrobní režie
Správní režie	Nelze rozvrhnout na kalkulační jednici přímo. Výpočet se provádí na základě podílu celkových nákladů na správní režii a počtu vyrobených výrobků za vybraný měsíc.
Vlastní náklady výkonu	Součet položek vlastních nákladů výroby a správní režie
Odbytové náklady	Nelze rozvrhnout na kalkulační jednici přímo. Jsou stanoveny celkových nákladů připadajících na odbytovou režii a počtu vyrobených výrobků za vybraný měsíc.
Úplné vlastní náklady výkonu	Součet položek vlastních nákladů výkonu a odbytových nákladů

7. Charakteristika společnosti GRENA, a. s.

Tato kapitola je zaměřena na praktickou část bakalářské práce. V této kapitole je zpracována charakteristika vybrané společnosti. Nejprve přiblížím historii a vznik společnosti, její hlavní výdělečnou činnost, strategii a cíle a charakterizují některé výrobky firmy. Následně se budu zabývat zpracováním analýzy nákladů na základě zpracované metodiky a poskytnutých podkladů.

Obrázek č. 1. Logo společnosti GRENA, a. s.



Zdroj: webové stránky www.grena.cz

Firma:	GRENA, a. s.
Právní forma:	akciová společnost
Sídlo:	391 81 Veselí nad Lužnicí, Čs. Armády 540, Česká Republika
IČO:	46678832

Společnost GRENA, a. s. se nachází v areálu o velikosti 270 000 m². Výrobní a skladovací prostory zaujímají rozlohu 36 800 m². Firma je umístěna na velmi dobře situovaném místě, má vlastní železniční vlečku a snadný přístup i pro kamionovou dopravu, kterou zajišťuje silnice E55 a blízká přípojka na dálnici D3.

Hlavní výdělečnou činností společnosti GRENA, a. s. je výroba protipožárních, nehořlavých a žáruvzdorných desek grenamat[®], desek s vysokým leskem a matem, terasových a plotových systémů, kuchyňských dvířek a expandováním vermikulitu.

Jako každá společnost i společnost GRENA, a. s. má své cíle, kterých by chtěla dosáhnout v rámci tuzemského i zahraničního trhu. Její cíle se specializují na vysokou kvalitu výrobků, spokojenost zákazníků, hledání nových zákazníků, budování

zahraničních kontraktů, v neposlední řadě také na minimalizaci nákladů a dosažení co nejvyšších tržeb. Základní jmění společnosti je 3,5 mil. Euro a roční obrat společnosti je 15,4 mil. Euro za rok 2013.

Statutární orgán společnosti, představenstvo se skládá z předsedy představenstva, místopředsedy a člena představenstva. Předseda představenstva je Ing. Petr Novotný, který je generálním a obchodním ředitelem společnosti GRENA, a. s., místopředsedou a také ředitelem strategického nákupu je Ing. Petr Fiala, členem představenstva je Ing. Antonín Řehák, který působí jako technický ředitel a ředitel kvality. Dalším členem ve vedení společnosti je výrobní ředitel Ing. Lukáš Šmehlík.

Tabulka č. 1 Průměrný počet zaměstnanců

Položka	2010	2011	2012
Průměrný počet zaměstnanců	175	151	140

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Grena, a. s. za rok 2012

7.1. Vznik a historie firmy

Společnost GRENA, a. s. byla založena 1. května 1992. Prvotní historický předchůdce společnosti byl Jihočeský lnářský podnik, a. s., který byl založen v roce 1941 jako závod na zpracování lnu. Postupem času se název podniku měnil, z původního Jihočeského lnářského podniku byl název změněn na České lnářské textilní závody Trutnov, Národní podnik Lužan, Českomoravský len, přes Lužan, a. s., tento název trval až do roku 1992, ve kterém vznikla společnost GRENA, a. s.

Zpracování lnu v prvotní společnosti bylo velmi náročné a také z něho bylo hodně odpadu neboli pazdeří, proto se společnost rozhodla v roce 1961 zahájit výrobu pazdeřových desek. Postupem času pěstování lnu upadalo a v roce 1997 z důvodu odbytové krize bylo pěstování lnu ukončeno. Společnosti nezbývalo nic jiného než najít alternativní řešení, které našla v podobně dřevního odpadu a pilin, z kterých se také daly desky vyrábět.

V roce 1992 byla do provozu uvedena nová linka, se kterou souvisela nová technologie FFB na potahování desek impregnovanou folií, která měla za účel zkvalitnění prvotní desky. Dále v roce 1994 byla zahájena výroba nábytku a kuchyňských dvířek, které se na rozdíl od výroby nábytku vyrábějí ve společnosti do

dnes. V roce 1997 byl zahájen vývoj na výrobu protipožárních, žáruvzdorných a nehořlavých desek grenamat[®], které patří mezi stěžejní výrobky firmy i dnes. V roce 2003 byl zahájen provoz linky na zpracování Vermikulitu, který je z určité části obsažen i v deskách grenamat[®]. V roce 2005 firma GRENA, a. s. se stala členem společnosti The Vermiculite Association. V roce 2006 zahájila společnost výrobu tvárcových dílců z Vermikulitu a z desek Grenamat. V roce 2008 zahájila výrobu dřevoplastového terasového systému Grenadeck. V roce 2009 proběhla instalace linky na produkci MDF desek s vysokým leskem nazývané Grenagloos. Následně se z těchto desek začala vyrábět kuchyňská dvířka s vysokým leskem. V roce 2010 byla zahájena produkce dřevoplastových plotovek Grenafence.

7.2. Výrobní program společnosti

V současné době se společnost GRENA, a. s. zaměřuje na výrobu:

- nehořlavých tepelně izolovaných desek pro stavbu krbů grenaisol[®]
- komplexních WPC terasových systémů grenadeck[®]
- komplexních WPC plotových systémů grenafence[®]
- nehořlavých desek pro závěsné podhledy grenaboard[®]
- obkladových panelů koupelen lustrolite[®]
- desek s vysokým leskem a hlubokým matem grenagloss[®]
- protipožárních, nehořlavých a žáruvzdorných desek grenamat[®]
- foliovaných desek FFB pro výrobu dveří, nábytku a obkladů
- obkladových panelů kuchyní s označením splaschback
- kuchyňských dvířek
- a na expandaci Vermikulitu

Charakteristika vybraných výrobních aktivit firmy GRENA, a.s.:

Expandovaný Vermikulit je minerální nerost, který se při zahřívání mhononásobně rozpíná. Expandovaný vermikulit se používá při výrobě protipožárních, nehořlavých a žáruvzdorných desek grenamat[®]

Protipožární, nehořlavé a žáruvzdorné desky grenamat[®] se vyrábějí z expandovaného Vermikulitu, anorganického pojiva, ale také z dřevní hmoty. Tyto

desky se vyznačují velkou odolností vůči požáru. Používají se především při výrobě lodních konstrukcí, stavebních konstrukcí, do protipožárních dveří, ale také pro zvýšení požární odolnosti stropních konstrukcí do krbů a kamen.

Kuchyňská dvířka jsou vyráběna z MDF desek. Zkratka MDF pochází z anglického názvu Medium Density Fibreboard (středně hustá vláknitá deska). Tyto desky jsou vyráběny většinou ze smrkových vláken pojených lepidlem při určité teplotě a tlaku. Kuchyňská dvířka mohou být povrchově upravená folií PVC.

Společnost v prosinci roku 2001 získala Mezinárodní certifikát ISO 9001:2008, který je zárukou prvotřídní kvality provedení výrobků. Výrobky jsou v průběhu procesu výroby neustále kontrolovány, testovány ale také srovnávány se špičkovými výrobky nejen z České Republiky.

7.3. Ekonomické představení společnosti

Tabulka č. 2 Rozvaha společnosti GRENA, a. s.

Položky	2010	2011	2012
Stála aktiva	121 726	111 964	117 847
Oběžná aktiva	128 374	130 839	115 228
Časové rozlišení	16 663	12 675	11 682
Aktiva	266 763	255 478	244 757
Vlastní zdroje	105 237	105 925	105 905
Cizí zdroje	160 822	149 242	138 079
Časové rozlišení	704	311	773
Pasiva	266 763	255 478	244 757

Zdroj: Rozvaha společnosti (www.justice.cz)

Tabulka č. 3 Výkaz zisku a ztráty společnosti GRENA, a. s.

Položky	2010	2011	2012
Náklady	355 260	341 957	313 016
Výnosy	353 667	339 661	311 522
VH před zdaněním	1 593	2 296	1 494
VH po zdanění	1 387	1 900	1 117

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty (www.justice.cz)

8. Analýza nákladů společnosti GRENA, a. s.

Tato část bakalářské práce se bude zabývat analýzou nákladů. Nejprve bude provedena analýza nákladů pomocí absolutních ukazatelů finanční analýzy na základě údajů z výkazu zisku a ztráty za období od roku 2010 do roku 2012. Rok 2013 nebude brán v potaz, jelikož společnost GRENA, a. s. prozatím nezveřejnila údaje k účetní závěrce pro tento rok, a proto mi tato data nebyla poskytnuta ke zpracování analýzy. Další částí analýzy nákladů bude analýza na základě ukazatelů rentability zaměřených na ukazatel nákladovosti a ukazatel tržeb. Poslední část analýzy nákladů bude zaměřena na provozní ukazatele, na základě kterých bude provedena analýza struktury jednotlivých druhů nákladů.

8.1. Analýza absolutních ukazatelů

Tato část bude obsahovat horizontální a vertikální analýzu nákladů. Pro zpracování bude použit účetní výkaz, výkaz zisku a ztráty v druhovém členění nákladů za období od roku 2009 do roku 2012. Horizontální analýza nákladů porovnává změny jednotlivých položek nákladů v určité časové posloupnosti. Vertikální analýza nákladů představuje procentní podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech.

Tabulka č. 4 Náklady společnosti Grena, a. s. za období 2010-2012 v tis. Kč

Položka nákladů	2010	2011	2012
Náklady na prodané zboží	6 100	5 675	7 636
Výkonová spotřeba	270 032	256 139	238 463
1. Spotřeba materiálu a energie	223 820	214 760	194 855
2. Služby	46 212	41 379	43 608
Osobní náklady	58 180	56 667	53 417
Daně a poplatky	486	479	644
Odpisy DNM a DHM	13 851	13 105	9 741
ZC prodaného DM a materiálu	8 116	8 491	5 432
Změna stavu rezerv a OP	353	40	-28
Ostatní provozní náklady	3 062	3 248	2 336
Převod provozních nákladů	-14 072	-10 823	-12 334
Nákladové úroky	2 696	2 075	1 842
Ostatní finanční náklady	4 863	4 565	4 373
Náklady celkem	353 667	339 661	311 522

Zdroj: Vlastní zpracování

Specifikace nákladových položek v tabulce č. 4:

Náklady na prodané zboží zahrnují především spotřebu zboží na kování lišt, skla, lepidla pohledových čelních panelů. V těchto nákladech je také zahrnut odbyt zboží, který tvoří poměrně velkou část této nákladové položky.

Dalším nákladem je **výkonová spotřeba**, která je tvořena spotřebou materiálu, energie a služeb. Položka spotřeba materiálu a energie představuje přímé náklady, které společnost vynakládá na své výkony. Spotřeba materiálu zahrnuje především spotřebu folie, lepidla, úchytek, vermikulitu, pilin, chemikálií, obalového a pomocného materiálu, spotřebu olejů a nafty. Služby zahrnují opravy a udržování budov a strojů, poskytnuté cestové zaměstnancům na zahraniční i tuzemské cesty, náklady na pohoštění a občerstvení, náklady na telefonní služby.

Osobní náklady se skládají ze mzdových nákladů, které představují mzdy výrobních dělníků, mzdy technickohospodářských pracovníků a náhrady za pracovní neschopnost, dále osobní náklady zahrnují odměny členů orgánů společnosti a náklady vynaložené na zákonné sociální a zdravotní pojištění.

Daně a poplatky zahrnují daně silniční, z nemovitosti a z převodu nemovitosti a dále soudní a správní poplatky.

Odpisy DHM a DNM představují odpisy budov, strojů, drobného majetku a softwaru a výpočetní techniky.

Do ostatních provozních nákladů společnost zahrnuje dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, pokuty penále od finančního úřadu, odpis pohledávek a manka a škody vzniklé z provozní činnosti.

Mezi **nákladové úroky** patří úroky, které společnost platí bankám za poskytnuté úvěry.

Ostatní finanční náklady zahrnují pojistné a náklady peněžního styku s finančními institucemi.

Tabulka č. 5: Horizontální analýza nákladů z VZZ

Položka nákladů	2010		2011		2012	
	Absolutní změna	Relativní změna	Absolutní změna	Relativní změna	Absolutní změna	Relativní změna
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
Náklady na prodané zboží	1 417	30,26	-425	-6,97	1 961	34,56
Výkonová spotřeba	-34 638	-11,37	-13 893	-5,14	-17 676	-6,90
1. Spotřeba materiálu a energie	-25 992	-10,40	-9 060	-4,05	-19 905	-9,27
2. Služby	-8 646	-15,76	-4 833	-10,46	2 229	5,39
Osobní náklady	-2 779	-4,56	-1 513	-2,60	-3 250	-5,74
Daně a poplatky	102	26,56	-7	-1,44	165	34,45
Odpisy DNM a DHM	1 405	11,29	-746	-5,39	-3 364	-25,67
ZC prodaného DM a materiálu	2 727	50,60	375	4,62	-3 059	-36,03
Změna stavu rezerv a OP	979	-156,39	-313	-88,67	-68	-170,00
Ostatní provozní náklady	-3 685	-54,62	186	6,07	-912	-28,08
Převod provozních nákladů	-328	2,39	3 249	-23,09	-1 511	13,96
Nákladové úroky	-1 172	-30,30	-621	-23,03	-233	-11,23
Ostatní finanční náklady	-2 448	-33,48	-298	-6,13	-192	-4,21
Náklady celkem	-38 420	-169,62	-14 006	-151,76	-28 139	-204,88

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 5 vyjadřuje změny, které nastaly ve sledovaných letech na základě zpracování horizontální analýzy v absolutním, tedy číselném vyjádření v tis. Kč, ale také v relativním neboli procentním vyjádření jednotlivých položek nákladů. Náklady na prodané zboží se zvýšily v roce 2012 o 1 961 tis. Kč, což představuje 34,56%, v tomto roce došlo k největšímu zvýšení těchto nákladů ve sledovaném období. V tomto období byl větší odbyt zboží, a proto účetní jednotka musela vynaložit více nákladů na toto zboží. Ve výkonové spotřebě došlo k největšímu úbytku v roce 2010 o 34 638 tis. Kč tj. 11,37% oproti roku 2009. Snížení výkonové spotřeby ovlivnily služby, které se podílely na snížení největší měrou 15,76% oproti minulému roku. Největší zaznamenaný pokles osobních nákladů byl v roce 2012 o 5,74% oproti roku 2011. Tento pokles je největší za celé sledované období a lze ho vysvětlit snižováním počtu zaměstnanců ve firmě. Nejvyšší vzestup daňových nákladů byl patrný v roce 2012 o 34,45% oproti předcházejícímu roku. Odpisy v roce 2012 klesly o 25,67%, příčinou tohoto poklesu byl prodej movitého majetku. Ostatní provozní náklady se snižovaly

průměrně o 18,99% ročně. Celkové náklady se ročně v průměru snižovaly o 26 855 tis. Kč ročně.

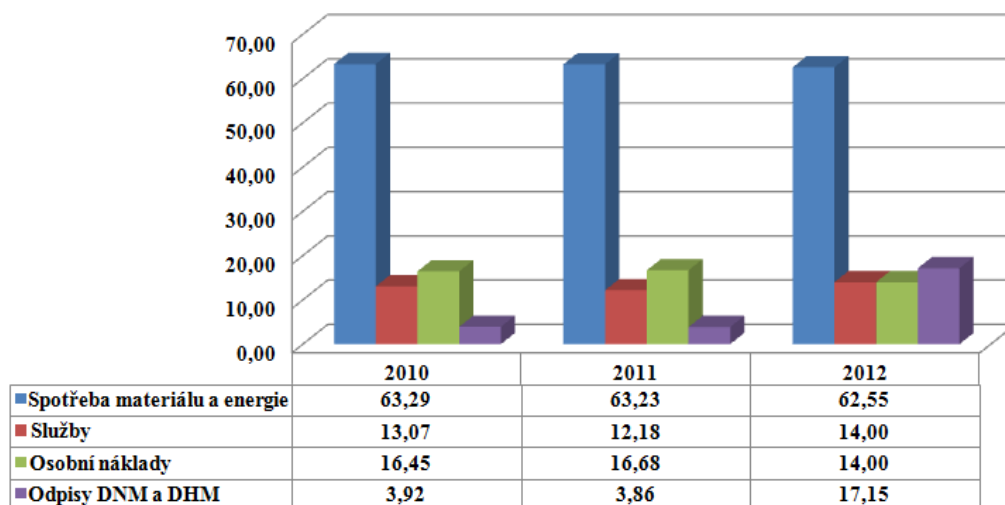
Tabulka č. 6 Vertikální analýza nákladů z VZZ

Položka nákladů	2010	2011	2012
	v %		
Náklady na prodané zboží	1,72	1,67	2,45
Výkonová spotřeba	76,35	75,41	76,55
1. Spotřeba materiálu a energie	63,29	63,23	62,55
2. Služby	13,07	12,18	14,00
Osobní náklady	16,45	16,68	17,15
Daně a poplatky	0,14	0,14	0,21
Odpisy DNM a DHM	3,92	3,86	3,13
ZC prodaného DM a materiálu	2,29	2,50	1,74
Změna stavu rezerv a OP	0,10	0,01	-0,01
Ostatní provozní náklady	0,87	0,96	0,75
Nákladové úroky	-3,98	-3,19	-3,96
Ostatní finanční náklady	0,76	0,61	0,59
Náklady celkem	100,00	100,00	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 6 představuje procentní podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech firmy. Největší podíl na celkových nákladech zaujímá výkonová spotřeba, která činí v průměru 76,10% celkových nákladů. Mezi roky 2010 a 2011 je patrný pokles výkonové spotřeby o 0,94% především z důvodu růstu odpisů a ostatních provozních nákladů v tomto období. Největší podíl na výkonové spotřebě má spotřeba materiálu a energie, která tvoří v průměru kolem 63 % výkonové spotřeby, kdežto služby zaujímají pouze zbylých 13% celkové výkonové spotřeby. Další větší skupinu tvoří osobní náklady, které se skládají ze mzdových nákladů, odměn členů orgánů společnosti, nákladů na sociální a zdravotní pojištění a sociální náklady. Tato část tvoří v průměru 16,76% za roky 2010 až 2012. U dalších nákladů je většinou nepatrný pokles ve sledovaných letech.

Graf č. 1 Vývoj vybraných nákladových položek za období 2010 až 2012 v %



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 1 charakterizuje vývoj vybraných nákladových položek, které se největší měrou podílejí na celkových nákladech firmy. Jedná se o položky výkonové spotřeby, tu představuje spotřeba materiálu a energie a služby. Osobní náklady se podílejí v průměru 15,71% na celkových nákladech. U osobních nákladů došlo mezi lety 2011 a 2012 k poklesu o 2,68%. Tento pokles je způsoben propouštěním zaměstnanců mezi těmito lety. V letech 2011 a 2012 společnost nakoupila stroje a nový účetní a skladový software, který způsobil nárůst odpisů až o 13,29%.

8.2. Analýza ukazatelů rentability

Tato kapitola se zabývá analýzou ukazatelů rentability se zaměřením na ukazatel tržeb (ROS) a ukazatel nákladovosti (1-ROS). Oba tyto ukazatele poměřují zisk s celkovými výnosy. Nejprve bude charakterizován ukazatel tržeb, na základě kterého bude následně odvozen ukazatel nákladovosti, který je stěžejním bodem pro zpracování praktické části bakalářské práce.

Tabulka č. 7 Přehled výsledku hospodaření za roky 2010 – 2012 v tis. Kč

Položky v tis. Kč	2010	2011	2012
Výnosy	355 260	341 957	313 016
Náklady	353 667	339 661	311 522
VH před zdaněním	1 593	2 296	1 494
Daň z příjmů	206	396	377
VH po zdanění (EAT)	1 387	1 900	1 117
Podíl nákladů k výnosům v %	99,55	99,33	99,52

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 7 udává přehled o výnosech a nákladech za sledované roky. Z tabulky je patrné, že výnosy a náklady se liší pouze nepatrně, což vypovídá o tom, že celkový podíl nákladů k výnosům je poměrně vysoký, proto společnost dosahuje poměrně malého zisku. Optimální hodnota nákladů k výnosům by se měla pohybovat pod hodnotou jedna. Pokud by hodnota byla větší než jedna, podnik se může dostat do ztráty. Nejnižší hodnota tohoto ukazatele je zaznamenána v roce 2011 v hodnotě 0,9933.

Výnosy společnosti Grena měly v průběhu let nepatrný klesající charakter, kde k největšímu poklesu došlo v roce 2012 o 28 941 tis. Kč oproti roku 2011. Největší podíl na snížení výnosů byl podíl položky výkonů, která se skládá z tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb, kde došlo k poklesu především z důvodu menšího odbytu kuchyňských dvířek.

Náklady společnosti Grena nepatrně klesaly za sledované období. Největší pokles byl zaznamenán v roce 2012 o 28 139 tis. Kč. Příčinou tohoto poklesu byl pokles mzdových nákladů z důvodu propouštění zaměstnanců.

Rentabilita tržeb

Rentabilita tržeb vyjadřuje kolik korun z čistého zisku přinese účetní jednotce 1 Kč výnosů.

Tabulka č. 8 Výpočet rentability tržeb

Položky v tis. Kč	2010	2011	2012
Čistý zisk (EAT)	1 387	1 900	1 117
Výnosy	355 260	341 957	313 016
Rentabilita tržeb (ROS) v %	0,39	0,56	0,36

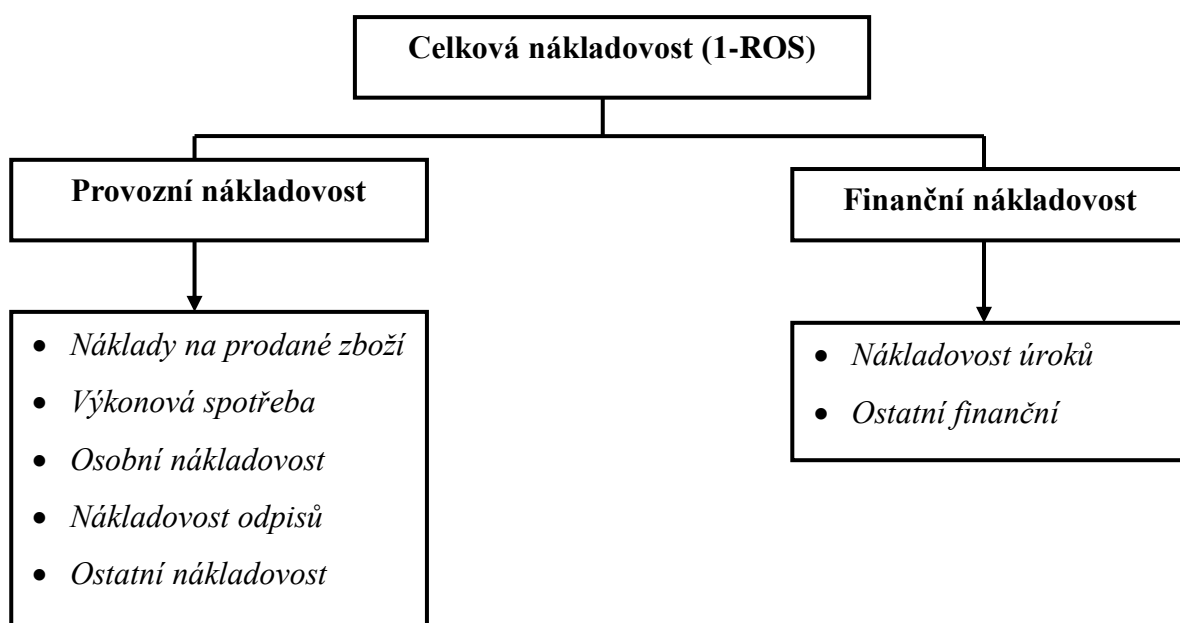
Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 8 bylo zjištěno, že v roce 2010 účetní jednotce z 0,0039 Kč zisku vynese účetní jednotce 1 Kč výnosů. Největší ziskovost za sledované roky je zaznamenána v roce 2011, kdy z 1 Kč výnosů byl vyprodukován zisk 0,0056 Kč. Avšak v roce 2012 je zaznamenán výrazný pokles rentability tržeb o 0,2 % . Účetní jednotka by se měla zaměřit na zvyšování výkonnosti podniku, která je představována vyrobeným množstvím výrobků a služeb za jednotlivé roky.

Ukazatel nákladovosti

Představuje relativní úroveň nákladů. Lze ho rozčlenit na provozní, finanční a mimořádnou nákladovost. Mimořádná nákladovost nebude brána v potaz, jelikož účetní jednotka nevykazuje žádné mimořádné náklady ve sledovaném období. Hodnocení ukazatele nákladovosti spočívá v jeho výsledné hodnotě, pokud je jeho hodnota menší než jedna, firma generuje zisk. Pokud je však nákladovost větší než jedna, náklady jsou větší než výnosy, pak účetní jednotka se nachází ve ztrátě.

Schéma č. 3: Rozbor ukazatele nákladovosti



Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 9 Analýza celkové nákladovosti

Výpočet	2010	2011	2012
Provozní nákladovost	97,48	97,50	97,65
Finanční nákladovost	2,13	1,94	1,99
Celková nákladovost v %	99,61	99,44	99,64

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 9 se zabývá výpočtem celkové nákladovosti firmy GRENA, a. s. Celková nákladovost firmy je vysoká a pohybuje se v průměru na hodnotě 99,56% za sledované období. Nejvíce nákladů vynaložil podnik v roce 2012, kdy na korunu

výnosů připadlo 0,9964 Kč nákladů. Pokud by náklady nadále rostly a dostaly se až přes 100%, firma by se dostala do ztráty. Účetní jednotka by se v tomto případě měla zaměřit na snižování provozních nákladů, které jsou velmi vysoké.

Tabulka č. 10 Analýza provozních nákladů

Výpočet	2010	2011	2012
Náklady vynaložené na prodané zboží	1,72	1,66	2,44
Výkonová spotřeba	76,05	74,99	76,27
Osobní náklady	16,39	16,59	17,09
Daně a poplatky	0,14	0,14	0,21
Odpisy	3,90	3,84	3,12
ZC prodaného DM a materiálu	2,29	2,49	1,74
Změna stavu rezerv	0,10	0,01	-0,01
Ostatní provozní náklady	0,86	0,95	0,75
Převod ostatních provozních nákladů	-3,96	-3,17	-3,95
Provozní nákladovost v %	97,48	97,50	97,65

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 10 je vidět rozbor provozních nákladů. Největší položku zahrnuje výkonová spotřeba, která má negativní vývoj, protože je u ni zaznamenán stoupající trend v roce 2012 o 1,28% oproti roku 2011. Druhou nejvyšší položkou tvoří osobní náklady, které neustále každý rok zvyšují a v roce 2012 jsou na úrovni 17,09%. U ostatních provozních nákladů lze zaznamenat mírný pokles. Účetní jednotka by se měla zaměřit na snižování především nákladů spotřeby, služeb a osobních nákladů, tedy zvážit počet a výkony zaměstnanců.

Tabulka č. 11 Analýza výkonové spotřeby

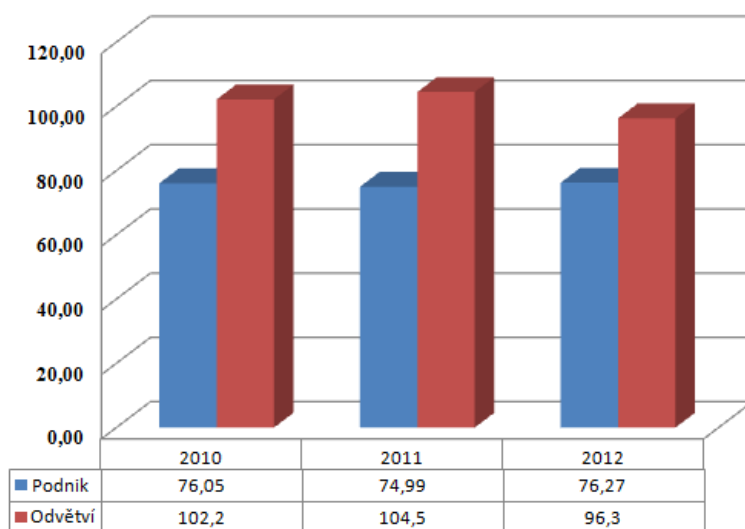
Výpočet v %	2010	2011	2012
Spotřeba materiálu	58,38	58,71	57,57
Spotřeba energie	4,66	4,17	4,76
Opravy a udržování	0,99	0,51	0,76
Cestovné	0,21	0,22	0,20
Náklady na reprezentaci	0,06	0,07	0,10
Ostatní služby	11,75	11,32	12,88
Celkem výkonová spotřeba	76,05	74,99	76,27

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 11 se zaměřuje na analýzu výkonové spotřeby, která je porovnána k celkovým výnosům firmy za sledované roky. Největší položku tvoří spotřeba

materiálu, která tvoří v průměru 58,22%, což znamená, že průměrně na 1Kč výnosů připadne 0,5822 Kč spotřeby materiálu. Spotřeba materiálu firmy GRENA, a. s. je velmi rozmanitá. Největší položky za rok 2012 tvoří spotřeba MDF desek, která je kolem 36 mil. Kč, další významná položka je spotřeba vermikulitu, která činí 28,5 mil Kč, dále spotřeba folie a hran na kašír cca 29,8 mil. Kč. Všechny tyto tři materiály jsou stěžejními materiály pro výrobu výše uvedených výrobků firmy GRENA, a.s. Další položkou výkonové spotřeby je spotřeba energie, která se pohybuje kolem 4,76%. Je tvořena spotřebou elektřiny, plynu a vody. V případě těchto položek nákladů lze mluvit o fixních nákladech, které je nezbytné pro výrobu. Na ostatní služby firma vynakládá 0,1288 Kč z jedné koruny výnosů v roce 2012. Do ostatních služeb firma zahrnuje rozpouštění leasingu, dotace, přepravné v tuzemsku a zahraničí, nájemné, dálniční poplatky, telefony, poštovné atd...

Graf č. 2 Porovnání výkonové spotřeby v podniku s odvětvím v %



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 2 popisuje srovnání ukazatele nákladovosti výkonové spotřeby podniku v porovnání s odvětvím. Firma se řadí mezi zpracovatelský průmysl CZ NACE 16, výroba dřív a desek na bázi dřeva. Na základě údajů z internetové stránky Ministerstva průmyslu a obchodu (www.mpo.cz) bylo provedeno porovnání výkonové spotřeby s odvětvím. V roce 2010 byla výkonová spotřeba podniku 76,05%, což bylo o 26,15% méně v porovnání s odvětvím ve stejném roce. V roce 2011 se pohybovala na hodnotě 74,99% v podniku a 104,5% v odvětví, což představovalo rozdíl o 29,51%. V roce 2012

výkonová spotřeba podniku v porovnání s odvětvím byla o 20,03% nižší. Z grafu lze usoudit, že podnik má nižší podíl výkonové spotřeby v porovnání s ostatními podniky v odvětví.

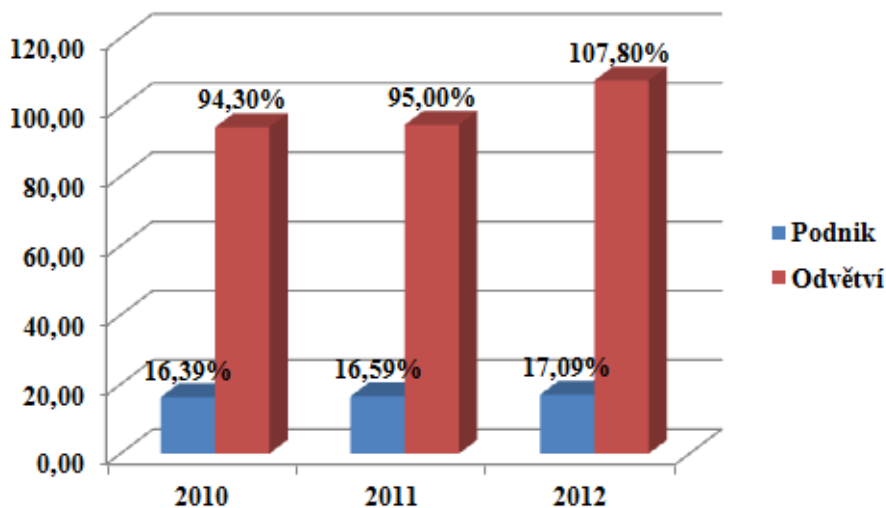
Tabulka č. 12 Analýza osobních nákladů

Výpočet v %	2010	2011	2012
Mzdové náklady	11,70	12,00	12,07
Odměny členů orgánů společnosti	0,74	0,77	0,84
Náklady na sociální pojištění	2,87	2,74	2,91
Náklady na zdravotní pojištění	1,07	1,04	1,08
Sociální náklady	0,01	0,03	0,18
Osobní náklady celkem	16,39	16,59	17,09

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 12 je zpracována nákladovost osobních nákladů k celkovým výnosům firmy. Největší část osobních nákladů zaujímají mzdové náklady, které mají rostoucí trend od roku 2010 do roku 2012. V průměru se tyto náklady pohybují kolem 11,92%. Struktura mzdových nákladů je více charakterizována v tabulce č. 14.

Graf č. 3 Porovnání osobních nákladů s odvětvím v %



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 3 porovnává osobní náklady podniku GRENA, a.s. s odvětvím CZ NACE 16 pomocí internetových stránek Ministerstva průmyslu a obchodu (www.mpo.cz). Firma má osobní náklady v poměru s odvětvím velmi nízké, což je pro firmu dobré.

Hlavním důvodem nízkých osobních nákladů je nízký počet zaměstnanců, který se každoročně snižuje o nadbytečné zaměstnance. V porovnání s ostatními akciovými společnostmi, které mají až tisíce zaměstnanců, firma GRENA, a. s. má průměrný počet zaměstnanců 140 v roce 2012.

Tabulka č. 13 Mzdová nákladovost

Výpočet v Kč/hod	2010	2011	2012
Průměrná mzda pracovníka v Kč/hod	237,52	271,75	269,86
Produktivita práce v Kč	2030,06	2264,62	2235,83
Mzdová nákladovost v %	11,70	12,00	12,07

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 13 je znázorněn rozklad mzdové nákladovosti. Průměrná mzda pracovníka mezi roky 2010 a 2011 vzrostla a v roce 2012 došlo k poklesu. Produktivita práce by měla růst rychleji než průměrná mzda, tento trend je patrný mezi lety 2010 a 2011, kdy produktivita práce rostla. V období mezi lety 2011 a 2012 došlo k poklesu průměrné mzdy o 1,89 Kč/hod a produktivita práce také poklesla o 28,79 Kč v téže období.

Tabulka č. 14 Nákladovost odpisů

Výpočet v %	2010	2011	2012
Průměrná odpisová sazba	11,38	11,71	8,28
Vázanost stálých aktiv	34,28	32,78	37,69
Nákladovost odpisů v %	3,90	3,84	3,12

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 14 vyjadřuje nákladovost odpisů, která má klesající tendenci v závislosti na průměrné odpisové sazbě a vázanosti stálých aktiv. Vázanost stálých aktiv vyjadřuje kolik korun výnosů bylo vyprodukováno z 1 Kč dlouhodobého majetku. Účetní jednotka v roce 2012 vyprodukovala z 1 Kč dlouhodobého majetku 0,3769 Kč výnosů. Pokud hodnota ukazatele nákladovosti odpisů klesá, znamená to, že vázanost stálých aktiv se zvyšuje a tím pádem klesá průměrná odpisová sazba. Toto můžeme vidět v tabulce mezi roky 2011 a 2012.

Tabulka č. 15 Analýza finančních nákladů

Výpočet v %	2010	2011	2012
Nákladovost úroků	0,759	0,608	0,589
Ostatní finanční nákladovost	1,370	1,337	1,399
Finanční nákladovost v %	2,13	1,94	1,99

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 15 se zaměřuje na finanční náklady, které jsou na nižší úrovni oproti provozním nákladům firmy. Firma GRENA, a. s. vynakládá peněžní prostředky na úroky z úvěru u tří bankovních institucí a jednoho státního fondu. Firma nejvíce vynaložila na úrocích v roce 2012, kdy na 1 Kč výnosů připadlo 0,00759 Kč úroků. Po zbylá léta už tento ukazatel vykazuje klesající trend. Firma splácí své závazky z úvěrů a prozatím nezvažuje další úvěr. Pokud by si firma vzala další úvěr může to mít vliv na celkovou nákladovost, která by mohla převýšit hodnotu jedna a firma by se tímto krokem mohla dostat do ztráty. Ostatní finanční náklady se pohybují okolo 1,3%. Firma Grena, a. s. obchoduje se zahraničím a tím pádem vznikají firmě na základě zahraničních kontraktů kursově ztráty. Do ostatních finančních nákladů jsou také zahrnuty poplatky a pojistné bankám.

8.3. Analýza ukazatelů produktivity

Tabulka č. 16 Mzdová produktivita

Položky v tis. Kč	2010	2011	2012
Výnosy	355 260	341 957	313 016
Přidaná hodnota	80 409	74 151	64 362
Mzdy	41 538	40 986	37 728
Mzdová produktivita z výnosů v Kč	8,55	8,34	8,30
Mzdová produktivita z přidané hodnoty v Kč	1,94	1,81	1,71

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 16 se zaměřuje na mzdovou produktivitu v letech 2010 až 2012. Mzdová produktivita je vypočítána na základě celkových výnosů, ale také pomocí přidané hodnoty. V roce 2010 byla mzdová produktivita z výnosů na hodnotě 8,55, což je ve sledovaných letech nejvyšší hodnota. Tato hodnota udává, kolik korun výnosů musela účetní jednotka vynaložit na 1 Kč vyplácených mezd. Pokud chceme odstranit vliv nakupovaných surovin, energie a služeb, dosadíme do čitatele přidanou hodnotu a tím získáme mzdovou produktivitu z přidané hodnoty očištěnou od zmíněných vlivů.

Mzdová produktivita má klesající tendenci, to způsobuje hodnota mezd, která stále klesá z důvodu snižování stavu zaměstnanců mezi jednotlivými lety. Z pohledu podniku je tento ukazatel příznivý, jelikož účetní jednotka vynakládá stále méně výnosů na vyplácené mzdy.

Tabulka č. 17 Výpočet produktivity práce z výnosů

Položky v tis. Kč	2010	2011	2012
Výnosy	355 260	341 957	313 016
Počet pracovníků	175	151	140
Produktivita práce z výnosů v Kč	2 030,06	2 264,62	2 235,83

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 17 se zaměřuje na bližší výpočet produktivity práce. Produktivita práce je vypočítána jako podíl celkových výnosů ve sledovaných letech a celkového počtu pracovníků zaměstnaných v podniku. Produktivita práce z výnosů vyjadřuje, kolik Kč z výnosů připadá na jednoho pracovníka. Nejvíce vynaložila na jednoho pracovníka firma v roce 2011 částku 2 264,62 Kč. Meziroční tempo růstu mezi lety 2011 a 2010 je 11,55%. V roce 2012 dochází k poklesu produktivity práce z výnosů o 28,79 Kč, což představuje pokles o 12,82 %.

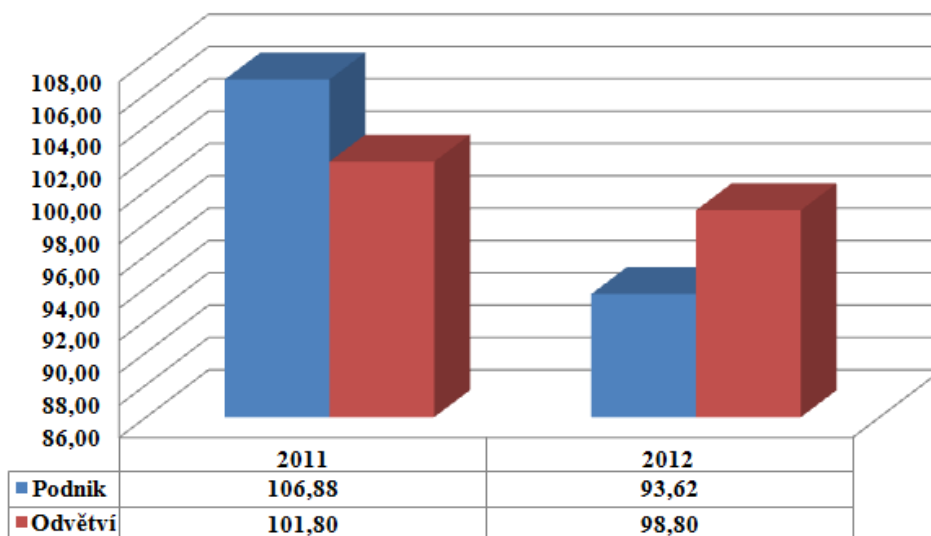
Tabulka č. 18 Výpočet produktivity práce z přidané hodnoty

Položky v tis. Kč	2010	2011	2012
Přidaná hodnota	80 409	74 151	64 362
Průměrný počet pracovníků	175	151	140
Produktivita práce z přidané hodnoty	459,48	491,07	459,73

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 18 znázorňuje výpočet produktivity práce z přidané hodnoty. Přidaná hodnota se skládá z obchodní marže a výkonů, od těchto položek je následně odečtena výkonová spotřeba. V roce 2011 je zaznamenána nejvyšší produktivita za sledované období na hodnotě 491,07 Kč, což představuje podíl přidané hodnoty připadající na jednoho pracovníka.

Graf č. 4 Porovnání produktivity práce z přidané hodnoty s odvětvím



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 4 porovnává odvětvovou produktivitu práce z přidané hodnoty s podnikovou produktivitou práce na základě údajů z webových stránek Ministerstva průmyslu a obchodu v letech 2011 a 2012. Z grafu je zřejmé, že mezi sledovanými roky došlo k prudkému poklesu u podniku o 13,26 %. V odvětví tento pokles byl nižší o celá 3 %, což je způsobeno poklesem produktivity práce především ve skupině pilařských výrobků. V roce 2011 podnik vykazoval o 5,08% větší produktivitu práce než celé odvětví, naopak v roce 2012 produktivita podniku oproti odvětví klesla o 5,18 %.

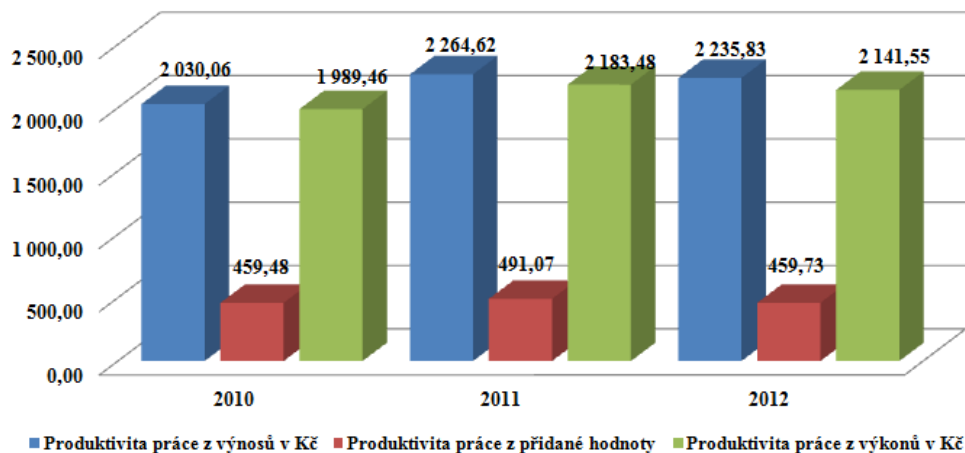
Tabulka č. 19 Výpočet produktivity práce z výkonů

Položky	2010	2011	2012
Výkony	348 156	329 705	299 817
Počet pracovníků	175	151	140
Produktivita práce z výkonů v Kč	1 989,46	2 183,48	2 141,55

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 19 se zabývá zhodnocením produktivity práce z hlediska výkonů. Ve sledovaných letech dochází ke snižování výkonů, což není příliš pro účetní jednotku příznivé, protože velkou položku výkonů tvoří právě tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. V letech 2010 a 2011 je patrný nárůst produktivity o 194,02 Kč. Důvodem tohoto nárůstu je větší objem prodaných výrobků a služeb. Naopak mezi lety 2011 a 2012 dochází k nepatrnému poklesu a snížení tržeb z prodeje. Tento ukazatel vyjadřuje podíl výkonů připadající na jednoho pracovníka.

Graf č. 5 Porovnání produktivity práce z výnosů, přidané hodnoty a výkonů



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 5 charakterizuje produktivitu práce z výnosů, která se skládá z veškerých výnosů vybrané účetní jednotky. Produktivita práce z přidané hodnoty zahrnuje výkony, osobní marži, tyto dvě položky jsou sníženy o výkonovou spotřebu, proto je velmi patrný rozdíl mezi jednotlivými výpočty produktivity práce. Produktivita práce z výkonů zahrnuje tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, změnu stavu zásob vlastní výroby a aktivací. U všech výstupů lze říci, že mezi lety 2010 a 2011 je nepatrná rostoucí tendence. V roce 2012 došlo k poklesu počtu zaměstnanců a produktivita práce začala rychleji klesat a dostala se skoro na úroveň roku 2010.

9. Kalkulace nákladů na vybraný výkon

9.1. Charakteristika výkonu

Pro kalkulaci je použit vybraný výkon, který představuje dvířko s označením PČP, neboli pohledový čelní panel. Toto dvířko je vyráběno ze středně husté vláknité desky s označením MDF (medium density fibreboard) a je potaženo PVC folií. Rozměry tohoto typu dvířka jsou na šířku 44 cm, na délku 106 cm a tloušťka je o rozměrech 1,8 cm. Výroba jednoho kusu dvířka trvá přibližně 14,03 min, tj. 0,234 hod/1 ks. Na výrobě dvířka PČP se podílelo celkem 12 pracovníků, kteří odpracovali ve vybraném měsíci 21 dnů při jednosměnném provozu, který trvá 8 hodin/den. Hrubá mzda jednoho dělníka činila 140 Kč/ hodinu. V konkrétním měsíci bylo celkem vyrobeno 15 460 ks výrobků. Při kalkulaci nákladů je také nutné brát v úvahu odpisy strojů, které jsou použity při dané výrobě dvířka PČP. Výsledné náklady zjištěné na základě kalkulace, jsou stanoveny v korunách na jeden kus. Společnost GRENA, a. s. nepoužívá typický kalkulační vzorec. Náklady na kalkulační jednici vypočítává stanoveným procentem z celkové režie, která zahrnuje správní a odbytovou režii.

9.2. Výpočet kalkulace nákladů

Výpočet kalkulace nákladů dvířka PČP je zpracována na základě interních informací, které poskytla společnost GRENA, a.s.

Tabulka č. 20 Přímý materiál dvířka PČP

Materiál	Cena na dvířko PČP
Spotřeba MDF desky	132,83
Spotřeba folie PVC	164,72
Spotřeba lepidla	12,59
Celkem materiál	310,14 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 20 obsahuje strukturu spotřeby přímého materiálu na vybraný výkon. Spotřeba MDF desky na dvířko je vypočítána ze součinu šířky, délky a ceny za m² desky MDF, tento součin je pak dělen počtem kusů, které lze vyrobít z jedné desky MDF. Spotřeba folie PVC je dána stejným součinem jako u desky MDF s ohledem na

jmenovatel, kde je uvedeno procento výtěže z jedné folie PVC. Spotřeba lepidla na dvířko je dána cenou za jeden kilogram lepidla, tato cena je vynásobená spotřebou lepidla na vybrané dvířko. Z tabulky je tedy zřejmé, že na výrobu dvířka připadl materiál v cenové výši 310,14 Kč.

Tabulka č. 21 Výpočet mzdy 1 dělníka za směnu

Položky	Výpočet
Hrubá mzda 1 dělníka/hod	140
Počet odpracovaných hodin 1 dělníka/měsíc	168
Koeficient pro výpočet mzdy	1,2
Jednosměnný provoz (hod)	8
Mzda 1 dělník/směna	1344 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 21 je vypočítána mzda 1 dělníka za směnu, která je představována jednosměnným 8 hodinovým provozem. Koeficient pro výpočet mzdy je stanoven podílem počtu odpracovaných hodin jednoho dělníka a hrubé hodinové mzdy jednoho dělníka za hodinu. Koeficient je dále vynásoben počtem hodin jednosměnného provozu a hrubou mzdou jednoho dělníka za hodinu a tím je získána mzda jednoho dělníka za směnu.

Tabulka č. 22 Přímé mzdy dvířka PČP

Stroj	Počet dělníků	Výkon stroje (ks/směna)	Výpočet
Gabbiani	3	907	4,45
CNC	1	43	31,26
Kartáčovací stroj	2	609	4,41
LIS 208	4	183	29,38
Balení	2	462	5,82
Celkem přímé mzdy	-	-	75,31 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 22 kalkuluje přímé mzdy, které jsou stanovené na kalkulační jednici pro vybrané dvířko. Jelikož mzdy jsou závislé na výkonu jednotlivých strojů použitých při výrobě dvířka PČP, hrubá mzda dělníka za směnu (viz tabulka č. 16) je dělena výkonem jednotlivých použitých strojů. To celé je násobeno počtem dělníků

pracujících na konkrétním typu stroje. Z tabulky vyplývá, že na výrobu jednoho kusu dvířka PČP firma musela vynaložit celkem 75,31 Kč přímých mezd.

Tabulka č. 23 Odpisy

Odpisy	Měsíční odpis	Odpis na hodinu	Výkon stroje (ks/směna)	Odpis na dvířko
LIS 208	8 400 Kč	50 Kč	183	2,19
Kartáčovací stroj	3 360 Kč	20 Kč	609	0,26
Balicí stroj	3 360 Kč	20 Kč	462	0,35
Gabbiani	42 000 Kč	250 Kč	907	2,21
CNC	75 600 Kč	450 Kč	43	83,72
Celkem odpisy	-	-	-	88,72 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 23 jsou zpracovány dílčí měsíční odpisy použitých strojů při výrobě dvířka PČP. Odpis je vypočítán z měsíčního odpisu, který je dělen 168 hodinami, což představuje počet odpracovaných hodin jednoho dělníka za měsíc, tímto výpočtem je zjištěn odpis na hodinu. Odpis na vybrané dvířko PČP je závislý na výkonu stroje a jednosměnném provozu. Celkový odpis je pak součinem odpisu za hodinu a počtu odpracovaných hodin při jednosměnného provozu, to celé je pak děleno výkonem jednotlivých strojů použitých při výrobě.

Tabulka č. 24 Nářadí

Nářadí	Cena nářadí	Cena nářadí/série
Vrták 11,5	1 528 Kč	1,27
Vrták 7,5	432 Kč	0,36
Vložka redukce	160 Kč	0,13
Vrták 6,5	608 Kč	0,51
Přípravek levá plocha	4 000 Kč	3,33
Celkem nářadí	-	5,61 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 24 definuje nářadí použité při výrobě dvířka PČP. Cena na dvířko použitého nářadí se vypočítá jako podíl ceny za nářadí a série, která je stanovena na 1200 ks .

Tabulka č. 25 Ostatní přímé náklady dvířka PČP

Ostatní přímé náklady	Výpočet
Odpisy	88,72
Nářadí	5,61
Celkem přímé náklady	94,33 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 25 charakterizuje přímé náklady, které se skládají z odpisů strojů použitých při výrobě (viz tabulka č. 23) a nářadí, které bylo použito na daná dvířka (viz tabulka č. 24). Celkem tvoří ostatní přímé náklady 94,33 Kč na dvířko PČP.

Tabulka č. 26 Nepřímé náklady na výrobu dvířka PČP

Nepřímé náklady	Cena
Ostatní materiál	223 817
Spotřeba elektrické energie	925 434
Spotřeba pohonných hmot	172 602
Telefonní komunikace	56 195
Nájemné	19 723
Daně a poplatky	53 638
Mzdy ostatních pracovníků	1 731 879
Reprezentace	26 375
Celkem měsíční nepřímé náklady	3 209 663 Kč
Počet vyrobených výrobků za měsíc	15 460 ks
Nepřímé náklady na 1 ks	207,61 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 26 charakterizuje nepřímé náklady použité na konkrétní výkon. Nepřímé náklady na 1 ks výrobku jsou vypočítány jako podíl celkových měsíčních nepřímých nákladů a počtu vyrobených výrobků za měsíc.

Tabulka č. 27 Výrobní režie

Výrobní režie	Výpočet
Ostatní materiál	223 817
Spotřeba elektrické energie	925 434
Celkem výrobní režie za měsíc	1 149 251 Kč
Počet vyrobených výrobků za měsíc	15 460 ks
Výrobní režie na 1 ks	74,34 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 27 se zabývá položkami výrobní režie, které ovlivnily cenu výkonu. Do ostatního materiálu je zahrnut obalový materiál (strečová fólie, plastová páska, papírová hrana, miralon a dvě krycí desky). Náklady na výrobní režii činí 74,34 Kč, což představuje náklady, které musela účetní jednotka vynaložit na obalový materiál a elektrickou energii. Výrobní režie na 1 ks výrobku je vypočítána jako podíl celkové měsíční výrobní režie a počtu vyrobených výrobků v daném měsíci.

Tabulka č. 28 Správní režie

Správní režie	Výpočet
Spotřeba pohonných hmot	172 602
Telefonní komunikace	56 195
Nájemné	19 723
Daně a poplatky	53 638
Mzdy ostatních pracovníků	1 731 879
Celkem správní režie	2 034 037 Kč
Počet vyrobených výrobků za měsíc	15 460 ks
Správní režie na 1 ks	131,57 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 28 uvádí cenu jednotlivých položek zahrnutých ve správní režii. Jedná se o náklady, které účetní jednotka musí vynaložit v konkrétním měsíci na vybraný výkon. Správní režie je určena jako podíl celkové správní režie a počtu vyrobených výrobků. Náklady vynaložené na dvířko PČP ve správní režii jsou 131,57 Kč.

Tabulka č. 29 Odbytová režie

Odbytová režie	Výpočet
Reprezentace a propagace	26 375
Počet vyrobených výrobků za měsíc	15 460 ks
Odbytová režie na 1 ks	1,70 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 29 zahrnuje náklady na reprezentaci a propagaci firmy. Odbytová režie se podílí 1,70 Kč na úplných vlastních nákladech výrobku a je vypočtena jako podíl nákladů na reprezentaci a propagaci a počtu vyrobených výrobků za měsíc.

Tabulka č. 30 Náklady v kalkulačním vzorci

Položky	Cena
1. Přímý materiál	310,14
2. Přímé mzdy	75,31
3. Ostatní přímé náklady	94,33
4. Výrobní režie	74,34
Vlastní náklady výroby	554,12 Kč
5. Správní režie	131,57
Vlastní náklady výkonu	685,69 Kč
6. Odbytová režie	1,70
Úplné vlastní náklady výkonu	687,39 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 30 jsou aplikovány přímé a nepřímé náklady do kalkulačního vzorce a jsou stanoveny úplné vlastní náklady výkonu. Vlastní náklady výroby jsou tvořeny součtem položek přímého materiálu, přímých mezd, ostatních přímých nákladů a výrobní režie. Vlastní náklady výkonů jsou vypočítány jako součet všech přímých nákladů, výrobní a správní režie. K vlastním nákladům výkonu je připočítána odbytová režie, v součtu tvoří položku úplných vlastních nákladů výkonu, která činí 687,39 Kč. Největší položku kalkulace 310,14 Kč tvoří přímý materiál, který je stěžejním materiálem pro výrobu daného typu dvířka. Další položkou jsou přímé mzdy, které jsou vypočítány na základě počtu pracovníků a výkonů jednotlivých strojů použitých při výrobě, jejich výše na daný výkon činí 75,31 Kč. V ostatních přímých nákladech jsou kalkulovány odpisy a nářadí, které se používá při výrobě dvířka PČP. Odpisy se podílejí na úplných nákladech výkonu částkou 88,72 Kč. Náklady na nářadí použité při výrobě činí 5,61 Kč. Výrobní režie zahrnuje obalový materiál a spotřebu energie při daném výkonu. Správní režie se skládá ze spotřeby pohonných hmot, telekomunikace, nájemného, mezd řídicích pracovníků, daní a poplatků. Odbytová režie zahrnuje reprezentaci a propagaci. Součet všech nepřímých nákladů na daný výkon je 207,61 Kč.

Tabulka č. 31 Porovnání nákladů výkonu s podnikovou kalkulací

Položky	Výpočet	Podnik	Rozdíl
1. Přímý materiál	310,14	310,14	0,00
2. Přímé mzdy	75,31	75,31	0,00
3. Ostatní přímé náklady	94,33	94,33	0,00
4. Výrobní režie	74,34	19,61	54,73
Vlastní náklady výroby	554,12 Kč	499,39 Kč	54,73 Kč
5. Správní režie	131,57	80,02	51,55
Vlastní náklady výkonu	685,69 Kč	579,41 Kč	106,28 Kč
6. Odbytová režie	1,70	3,59	1,89
Úplné vlastní náklady výkonu	687,39 Kč	583,00 Kč	104,39 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování + interní materiály podniku

Tabulka č. 31 porovnává náklady vypočtené podle kalkulačního vzorce na vybraný výkon s kalkulací poskytnutou podnikem. V položkách kalkulace jsou patrné rozdíly. Tento rozdíl především způsobují režijní položky. Výrobní, správní a odbytovou režii podnik určuje na základě součtu položek odpisů, energie, mezd, materiálu, ke kterým ještě připočítává 3 % zmetkovosti, což v souhrnu tvoří částku 507,96 Kč. Ze součtu těchto položek je vypočítáno 21,7 %. Toto procento má podnik stanoveno pro výpočet výrobní, správní a odbytové režie na výrobu těchto typů dveří. Na základě podnikové kalkulace tvoří režijní položky v součtu 103,22 Kč. Ve výpočtu jsou položky režijních nákladů na částce 207,60 Kč, což představuje rozdíl o 104,39 Kč. Tento rozdíl vzniká především z rozdílného postupu v případě stanovení režijní základny pro výpočet výrobní, správní a odbytové režie. Na základě výpočtu jsou režijní položky stanoveny podílem částek za jednotlivé režie a počtu vyrobených výrobků za daný měsíc.

10. Shrnutí výsledků, návrhy a opatření

Společnost GRENA, a. s. se zabývá zpracováním dřeva a výrobou výrobků z dřevních materiálů. Ve sledovaných letech společnost vykazovala kladný výsledek hospodaření. Největší zisk vykazovala v roce 2011 ve výši 1,9 milionu Kč. Podíl nákladů k výnosům na nejnižší úrovni byl na hodnotě 99,33% v témže roce oproti ostatním srovnávaným rokům. V průměru tvořil podíl nákladů k výnosům 98 %. Jelikož je tento poměr vstupů a výstupů poměrně vysoký, lze z něho usoudit, že společnost řídí své náklady efektivně, i když vykazuje poměrně malý zisk.

Z hlediska zhodnocení nákladů na základě **analýzy trendu** došlo k největším změnám u nákladové položky výkonová spotřeba. Výkonová spotřeba ve všech sledovaných obdobích klesala především z důvodu snížení poptávky po výrobcích. Tato nákladová položka přispěla velkou měrou ke snížení celkových nákladů v průměru o 26 855 tis. Kč ročně. Z **analýzy struktury** vyplývá, že největší podíl nákladů na celkových nákladech měly položky výkonové spotřeby a osobních nákladů. Tyto položky tvořily v průměru 91 % všech nákladů. Výkonová spotřeba se podílela 74 % na celkových nákladech a osobní náklady tvořily 17 %. Náklady na prodané zboží, odpisy majetku, ZC prodaného majetku a materiálu, nákladové úroky a další položky patrné z výkazu zisku a ztráty tvořili zbylých 9% celkových nákladů firmy.

V analýze **ukazatelů rentability** byl poměřován zisk s celkovými výnosy a náklady. Z rentability tržeb bylo zjištěno, že v roce 2011 připadlo na 0,0055 Kč zisku na 1 Kč výnosů, což představovalo největší podíl výnosů a zisku za sledované období. Analýza nákladovosti se pohybovala v průměru na hodnotě 99,56 %. Nejvíce nákladů bylo vynaloženo v roce 2012, kdy na 1 Kč výnosů připadlo 0,9964 Kč nákladů. Celková nákladovost je tvořena provozní a finanční nákladovostí. Provozní nákladovost zaujímá v průměru 97,54 % celkové nákladovosti. Tento stav je způsoben především velkým podílem spotřeby materiálu, energie, služeb a osobních nákladů. Zbylých 2,02 % tvoří finanční nákladovost. Podrobnější analýze byly podrobeny stěžejní položky provozních nákladů společnosti. Stěžejními položkami v této oblasti byla výkonová spotřeba, osobní nákladovost a nákladovost odpisů. Analýza výkonové spotřeby byla porovnána s odvětvím zpracovatelského průmyslu. Největší zaznamenaný rozdíl byl v roce 2011,

kdy hodnota výkonové spotřeby oproti odvětvovému porovnání byla o 29,51 % nižší. Podnik má tedy nižší podíl výkonové spotřeby oproti ostatním podnikům v odvětví. Nejvíce osobních nákladů bylo vynaloženo v roce 2012, kdy na 1 Kč výnosů připadlo 0,1709 Kč osobních nákladů. Největší položku tvořily mzdové náklady, které se v průměru pohybovaly kolem 11,92 %. V porovnání s ostatními firmami v odvětví, na základě údajů zveřejněných na webových stránkách Ministerstva průmyslu a obchodu, má společnost velmi nízké osobní náklady. Tento stav je především způsoben nízkým počtem zaměstnanců v podniku, který se každoročně snižuje. V porovnání s ostatními akciovými společnostmi, které mají tisíce zaměstnanců má společnost průměrný počet zaměstnanců kolem 155 za sledované období. Rozbor mzdové nákladovosti ukazuje v období mezi lety 2010 a 2011 situaci, kdy produktivita práce roste rychleji než průměrná hodinová mzda zaměstnance. V ostatních letech docházelo spíše k opačnému jevu, kdy došlo k poklesu průměrné mzdy o 1,89 Kč/hod a produktivita práce se snížila o 28,79 Kč. Další analýze jsou podrobeny odpisy, které závisí na vázanosti stálých aktiv a průměrné odpisové sazbě. Účetní jednotka v roce 2012 vyprodukovala z 1 Kč dlouhodobého majetku 0,3769 Kč výnosů.

Analýza produktivity rozebírá mzdovou produktivitu, která je vyjádřena z výnosů, ale také z přidané hodnoty. Největší zaznamenaná mzdová produktivita byla v roce 2010, kdy účetní jednotka vynaložila z výnosů 8,55 Kč na 1 Kč mzdových nákladů. Mzdová produktivita z přidané hodnoty se pohybovala v průměru na hodnotě 1,82 Kč. Rozdíl 6,73 Kč mezi mzdovou produktivitou z výnosů a z přidané hodnoty představuje očištění o položky nakupovaných surovin, energie a služeb. Dále je zaměřeno na analýzu produktivity práce, která je zpracována na základě výnosů, přidané hodnoty a výkonů společnosti. Hodnota produktivity práce z výnosů je v průměru 2177 Kč a z přidané hodnoty v průměru na hodnotě 470 Kč ve sledovaném období.

Na závěr praktické práce byla zpracována **kalkulace nákladů** vybraného výkonu, která byla porovnána s kalkulací, kterou poskytla společnost GRENA, a. s. Byly zjištěny rozdílné postupy při stanovení výrobních, správních a odbytových režii. Rozdíl všech režii činil 104,39 Kč. Společnost v případě režijních položek postupuje odlišným způsobem při stanovení základny pro výpočet jednotlivých režii.

Případná **opatření** by měla společnost směřovat především na snižování nákladů. Jelikož společnost je zaměřena na zpracovatelský průmysl, její stěžejní náklady vedou ke spotřebě velkého množství materiálu a energie. Podíl nákladů k výnosům je poměrně vysoký. Pokud by tento podíl překročil hodnotu jedna, společnost by se dostala do ztráty, což by pro ni nebylo rozhodně přínosem. Společnost vyrábí širokou škálu výrobků a spotřebuje velké množství materiálu. Spotřebu energie firma stěží může ovlivnit, jelikož se jedná o fixní náklad, bez kterého by byl provoz celého podniku nereálný. Z hlediska velkého odběru elektrické energie platí firma vysoké zálohy a v ročním zúčtování většinou doplácí. Pro firmu by bylo dobré zvážit nabídky od jiných dodavatelů elektrické energie na trhu. Další velmi důležitou položkou na zvážení jsou mzdové náklady, které se společnost snaží každoročně snižovat. Ve sledovaných letech k tomuto snížení přispělo především snížení stavu zaměstnanců. Společnost vykazuje také poměrně velké náklady v oblasti služeb, tyto náklady jsou způsobeny především tím, že podnik má většinu automobilů a strojů na operativní leasing. Proto by se společnost měla zaměřit na potřebnost automobilů a strojů poskytnutých na leasing a zvážit možnost, zda by pro ni nebylo výhodnější některé automobily nebo stroje zakoupit.

Závěr

Hlavním cílem práce bylo zhodnocení struktury, vývoje jednotlivých nákladů a zpracování kalkulace vybraného výkonu ve společnosti podnikající ve zpracovatelském průmyslu. Na základě provedených analýz byly identifikovány nedostatky v oblasti struktury nákladů a byla navržena případná řešení, která by vedla k minimalizaci nákladů.

V teoretické části jsou náklady vymezeny jako vstupy do hospodářské činnosti. Náklady jsou definovány podle české právní úpravy účetnictví a mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS. Náklady jsou rozděleny do kategorií z různých hledisek. V literární rešerši je řešena metodika vykazování nákladů podle českých a mezinárodních předpisů upravujících účetnictví. V další části jsou náklady definovány na základě kalkulace. Z teoretického hlediska je zpracována finanční analýza se zaměřením na absolutní ukazatele, ukazatele rentability a ukazatele produktivity.

V praktické části byla představena vybraná společnost GRENA, a. s. z hlediska historického, výrobního a ekonomického. Na základě metodiky byly stanoveny postupy pro zpracování praktické části, v které bylo zaměřeno především na strukturu, vývoj a zhodnocení ukazatelů na základě metod finančních analýz. Analýza byla zpracována z poskytnutých účetních závěrek za období 2010 až 2012. Vývoj a struktura nákladů byla zhodnocena pomocí horizontální a vertikální analýzy. V další části bylo zaměřeno na ukazatele rentability, především na důkladný rozbor ukazatele nákladovosti. V závěru praktické části byla zpracována kalkulace vybraného výkonu, která byla porovnána s kalkulací poskytnutou podnikem. Na základě praktické části bylo zjištěno, že společnost má vysoký podíl nákladů k výnosům, který se pohybuje kolem 99,55 %, což značí o tom, že společnost své náklady řídí sice efektivně, ale vykazuje poměrně malý zisk. Společnost by se měla zaměřit na snižování nákladů a maximalizaci zisku.

Zpracování bakalářské práce z pohledu teoretického a praktického bylo pro mě určitým přínosem, především z důvodu propojení teoretických poznatků s poznatky z praxe a možnost nahlídnout do interních a účetních materiálů podniku. Velkou zkušeností také byla komunikace a řešení případných problémů přímo se zaměstnanci společnosti.

Summary

The main aim of this thesis was to evaluate the structure, development of individual cost calculation and processing of the output selected. Theoretical part defines the costs as inputs to economic activity. This paper is further focused on the methodology of reporting costs in financial statements. Reporting of costs is dealt with under Czech accounting legislation and international accounting standards IFRS / IAS. Costs are further characterized on the basis of calculations and analyzed within the financial analysis methods, which are trend analysis, analysis of structures, analysis of the profitability and productivity. In Specific performance and cost calculation was chosen for another part of this paper and the calculation of costs was accomplished. These methods have been used in specific conditions of GRENA company, which is engaged in the manufacture of fire, refractory plates and kitchen doors. In the practical part, it was founded that the cost-benefit ratio in companies selected is high. The company should focus on reducing costs and trying to maximize its relatively low profit.

Key words

profit and loss statement, costs, revenues, financial analysis, cost calculations

Zdroje

Dvořáková, D. (2011). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: ComputerPress.

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

Grünwald, R., & Holečková, J. (2009). *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: Ekopress.

Jílek, J., & Svobodová, J. (2012). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada.

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

Růčková, P. (2011). *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. Praha: Grada.

Ryneš, P. (2012). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG.

Sedláček, J. (2011). *Finanční analýza podniku*. Brno: Computer Press.

Šoljaková, L. (2011). *Nákladové účetnictví v příkladech a úlohách*. Praha: Oeconomica.

Štohl, P. (2009). *Učebnice účetnictví 2009: pro střední školy a pro veřejnost*. Znojmo: Vzdělávací středisko Štohl.

Synek, M. k. (2002). *Podniková ekonomika*. Praha: C.H.Beck.

Zákon o daních z příjmů č. 586. (1992 Sb.). Česká republika.

Zákon o účetnictví č. 563. (1991 Sb.). Česká republika.

Seznam tabulek, grafů a schémat

Tabulky

Tabulka č. 1 – Průměrný počet zaměstnanců

Tabulka č. 2 – Rozvaha společnosti GRENA, a. s.

Tabulka č. 3 – Výkaz zisku a ztráty společnosti GRENA, a. s.

Tabulka č. 4 – Náklady společnosti GRENA, a.s. za období 2010-2011 v tis. Kč

Tabulka č. 5 – Horizontální analýza nákladů z VZZ

Tabulka č. 6 – Vertikální analýza nákladů z VZZ

Tabulka č. 7 – Přehled výsledků hospodaření za roky 2010 – 2012 v tis. Kč

Tabulka č. 8 – Výpočet rentability tržeb

Tabulka č. 9 – Analýza celkové nákladovosti

Tabulka č. 10 – Analýza provozních nákladů

Tabulka č. 11 – Analýza výkonové spotřeby

Tabulka č. 12 – Analýza osobních nákladů

Tabulka č. 13 – Mzdová nákladovost

Tabulka č. 14 – Nákladovost odpisů

Tabulka č. 15 – Analýza finančních nákladů

Tabulka č. 16 – Mzdová produktivita

Tabulka č. 17 – Výpočet produktivity práce z výnosů

Tabulka č. 18 – Výpočet produktivity práce z přidané hodnoty

Tabulka č. 19 – Výpočet produktivity práce z výkonů

Tabulka č. 20 – Přímý materiál dvířka PČP

Tabulka č. 21 – Výpočet mzdy 1 dělníka za směnu

Tabulka č. 22 – Přímé mzdy dvířka PČP

Tabulka č. 23 – Odpisy

Tabulka č. 24 – Náradí

Tabulka č. 25 – Ostatní přímé náklady dvířka PČP

Tabulka č. 26 – Nepřímé náklady na výrobu dvířka PČP

Tabulka č. 27 – Výrobní režie

Tabulka č. 28 – Správní režie

Tabulka č. 29 – Odbytová režie

Tabulka č. 30 – Náklady v kalkulačním vzorci

Tabulka č. 31 – Porovnání nákladů výkonu s podnikovou kalkulací

Grafy

Graf č. 1 – Vývoj vybraných nákladových položek za období 2010 až 2012 v %

Graf č. 2 – Porovnání výkonové spotřeby v podniku s odvětvím v %

Graf č. 3 – Porovnání osobních nákladů s odvětvím v %

Graf č. 4 – Porovnání produktivity práce z přidané hodnoty s odvětvím

Graf č. 5 – Porovnání produktivity práce z výnosů, přidané hodnoty a výkonů

Schémata

Schéma č. 1 – Kalkulační systém

Schéma č. 2 – Kalkulační vzorec

Schéma č. 3 – Rozbor ukazatele nákladovosti

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Metodika vykazování nákladů a výnosů ve výkazu zisku a ztráty

Příloha č. 2 – Struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření

Příloha č. 3 – Organizační struktura společnosti GRENA, a. s.

Příloha č. 4 – Výkaz zisku a ztráty za rok 2010

Příloha č. 5 – Výkaz zisku a ztráty za rok 2011

Příloha č. 6 – Výkaz zisku a ztráty za rok 2012

Metodika vykazování nákladů a výnosů ve výkazu zisku a ztráty

Název a obsah položky včetně výpočtu			Číslo řádku	Účet
I.		Tržby za prodej zboží	01	604
A.		Náklady vynaložené na prodané zboží	02	504
+		Obchodní marže (ř. 01 - ř. 02)	03	
II.		Výkony (ř. 05 až 07)	04	
II.	1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	601,602
	2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	611,613,614
	3.	Aktivace	07	621,622,623,624
B.		Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	
B.	1.	Spotřeba materiálu a energie	09	501,502
B.	2.	Služby	10	511,512,513,518
+		Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	
C.		Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	
	1.	Mzdové náklady	13	521
	2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	523
	3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	524,525,526
	4.	Sociální náklady	16	527,528
D.		Daně a poplatky	17	531
E.		Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	551
III.		Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	
	1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	641
	2.	Tržby z prodeje materiálu	21	642
F.		Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	
	1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	541
	2.	Prodaný materiál	24	542
G.		Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	(+/-) 552, (+/-) 554, (+/-) 555, (+/-) 558, (+/-) 559
IV.		Ostatní provozní výnosy	26	644,646,648
H.		Ostatní provozní náklady	27	543,544,545,546,548,549
V.		Převod provozních výnosů	28	(-) 697
I.		Převod provozních nákladů	29	(-) 597
*		Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29))	30	
VI.		Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	641
J.		Prodané cenné papíry a podíly	32	561
VII.		Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	
	1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	665AU
	2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	665AU
	3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	665AU
VIII.		Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	666

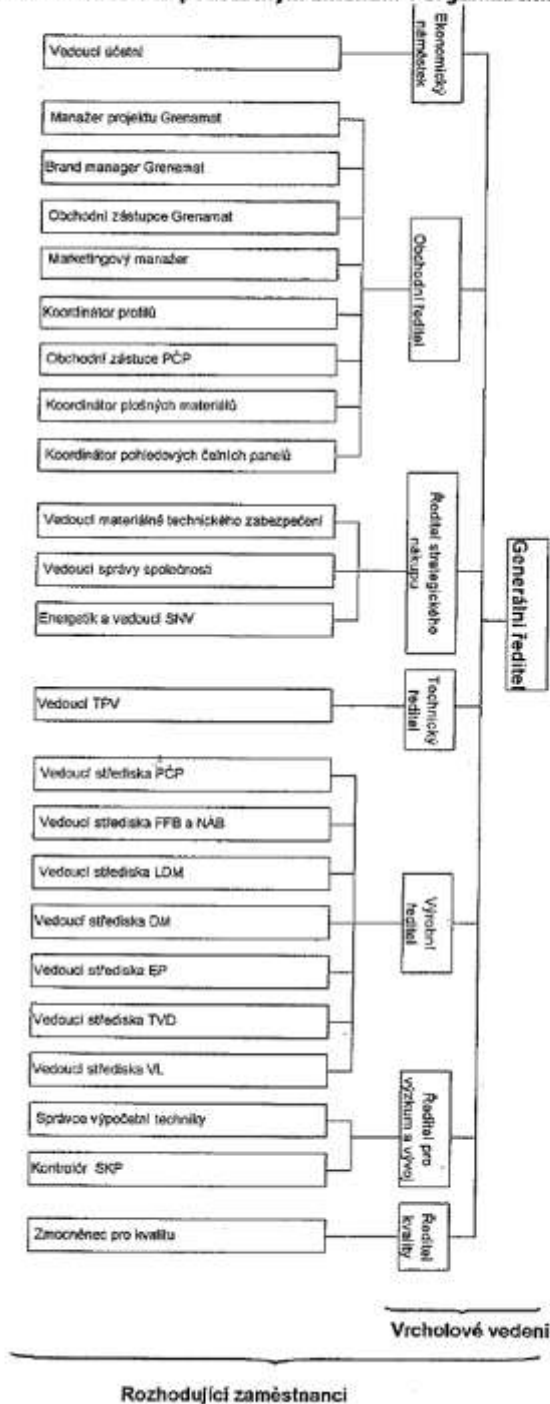
K.		Náklady z finančního majetku	38	566
IX.		Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	664,667AU
L.		Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	564,567AU
M.		Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	(+/-) 574, (+/-) 579
X.		Výnosové úroky	42	662
N.		Nákladové úroky	43	562
XI.		Ostatní finanční výnosy	44	663,667AU,668
O.		Ostatní finanční náklady	45	563,567AU,568,569
XII.		Převod finančních výnosů	46	(-) 698
P.		Převod finančních nákladů	47	(-) 598
*		Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47))	48	
Q.		Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	
	1.	- splatná	50	591, (+/-) 595
	2.	- odložená	51	(+/-) 592
**		Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	
XIII.		Mimořádné výnosy	53	681,688
R.		Mimořádné náklady	54	581,582,(+/-)584,588,(+/-) 589
S.		Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	
	1.	- splatná	56	593
	2.	- odložená	57	(+/-)594
*		Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	
T.		Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	596
***		Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	
****		Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	

Struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření

1) Transakce ovlivňující hospodářský výsledek
Výnosy
Finanční náklady
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody
Daňové náklady
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění
Zisk (ztráta) z přecenění aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností
<i>Zisk nebo ztráta</i>
2) Ostatní výsledky hospodaření
Jednotlivé položky ostatního výsledku hospodaření
Podíly na ostatních výsledcích hospodaření přidružených a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody
<i>Úplný výsledek hospodaření (total comprehensive income)</i>
3) Alokace zisku/ztráty vlastníkům
Případající na menšinový podíl
Případající vlastníkům mateřské společnosti
4) Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům
Případající na menšinový podíl
Případající vlastníkům mateřské společnosti

Organizační schéma společnosti GRENA, a.s.

Oproti roku 2011 nedošlo k podstatným změnám v organizačním schéma společnosti.



Číslo	označení	Text	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
				slečovanám 1	minulím 2
Osobní převzato	I.	Tržby za prodej zboží	01	8 385	5 551
	A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	6 100	4 633
Přílohy:	+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	2 285	898
	A.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	348 156	382 931
	II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	329 860	363 882
	2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	06	14 652	6 809
	3.	Aktivace	07	3 444	2 240
	B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	270 032	304 670
	B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	223 820	249 812
	B. 2.	Služby	10	46 212	54 858
	+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	30 409	89 129
	C.	Daňové náklady (ř. 13 až 16)	12	56 180	60 958
C. 1.	Mzdové náklady	13	41 538	44 762	
C. 2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	2 640	2 640	
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	13 978	13 528	
C. 4.	Sociální náklady	16	26	29	
D.	Daň a poplatky	17	485	384	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	13 851	12 448	
II.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	8 677	5 579	
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	215	10	
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	8 462	5 569	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouh. majetku a mat. (ř. 23+24)	22	8 116	5 389	
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	1	1	
F.2.	Prodaný materiál	24	8 115	5 388	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	363	-826	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1 970	4 393	
H.	Ostatní provozní náklady	27	3 062	6 747	
V.	Převod provozních výnosů	28	-14 072	-13 744	
I.	Převod provozních nákladů	29	-14 072	-13 744	
	Provozní výsledek hospodaření				
*	(ř.11-12-17-18+19-22 (+/-25)+26-27+/-28)-(-29)]	30	7 008	13 862	
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0	
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0	
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0	
VII.1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0	
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů	35	0	0	
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0	
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0	
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0	
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0	
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0	
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanč. oblasti (+/-)	41	0	0	
X.	Výnosové úroky	42	3	2	
N.	Nákladové úroky	43	2 096	3 898	
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	2 141	3 197	
O.	Ostatní finanční náklady	45	4 863	7 311	
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0	
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0	
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.31-32+33+37-38-39-40 (+/-41)+42-43+44-45+/-46)-(-47)]	48	-6 415	-7 990	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50+51)	49	206	469	
Q.1.	splatná	50	6	-61	
Q.2.	odložená	51	200	530	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř.30+48-49)	52	1 387	5 363	
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0	
R.	Mimořádné náklady	54	0	0	
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56+57)	55	0	0	
S.1.	splatná	56	0	0	
S.2.	odložená	57	0	0	
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř.53-54-55)	58	0	0	
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0	
**	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.52+58-59)	60	1 387	5 363	
	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30+48+53-54)	61	1 593	5 822	



Sestaveno dne: 24.5.2011
 Podpis statutárního orgánu (jméno a podpis): Ing. Petr Novotný - předseda představenstva
 Ing. Petr Fiala - místopředseda představenstva
 Osoba odpovědná za účetnictví (jméno a podpis): p. Ludmila Petrářová
 Osoba odpovědná za účetní závěrku (jméno a podpis): p. Alena Stíková
 tel.: 381549138 tel.: 381549120

Výkaz zisku a ztráty (v celých tisících Kč) k:

31.12.2011

IČO: 46676832

Název a sídlo účetní jednotky: GRENA, a.s., Čs. armády 540, 391 81 Veselí nad Lužnicí

označení a	Text b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	8 280	8 389
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	5 875	6 100
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	2 585	2 285
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	329 705	348 156
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	332 013	329 890
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	06	-3 452	14 852
3.	Aktivace	07	1 144	3 444
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	256 136	270 092
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	214 760	223 820
B. 2.	Služby	10	41 379	46 272
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	75 151	80 409
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	56 667	58 180
C. 1.	Mzdové náklady	13	40 988	41 538
C. 2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	2 640	2 640
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	12 922	13 976
C. 4.	Sociální náklady	16	116	28
D.	Daně a poplatky	17	479	496
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	13 106	13 851
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	9 981	8 677
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1 016	215
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	6 965	8 462
F.	Zůstatková cena prodaného dlouh. majetku a mat. (ř. 23+24)	22	6 491	8 116
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	190	1
F. 2.	Prodaný materiál	24	8 301	8 115
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	40	353
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	2 707	1 970
H.	Ostatní provozní náklady	27	3 246	3 062
V.	Převod provozních výnosů	28	-10 823	-14 072
I.	Převod provozních nákladů	29	-10 823	-14 072
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11-12-17-18+19-22-(+/-25)+26-27+(-28)-(-29))	30	6 808	7 008
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů	35	0	0
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanč. oblasti (+/-)	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	1	3
N.	Nákladové úroky	43	2 075	2 896
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	2 126	2 141
O.	Ostatní finanční náklady	45	4 555	4 863
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31-32+33-38+39-40-(+/-41)+42-43+44-45+(-46)-(-47))	48	-4 613	-5 415
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50+51)	49	398	206
Q. 1.	splacená	50	98	6
Q. 2.	odložená	51	298	200
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30+48-49)	52	1 900	1 387
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56+57)	55	0	0
S. 1.	splacená	56	0	0
S. 2.	odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53-54-55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52+58-59)	60	1 900	1 387
	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30+48+53-54)	61	2 298	1 593



Sestaveno dne:

23.4.2012

Podpis statutárního orgánu (jméno a podpis)

Ing. Petr Novotný - předseda představenstva

Ing. Petr Fiala - místopředseda představenstva

Osoba odpovědná za účetnictví

(jméno a podpis)

p. Ludmila Petráňová

tel.: 381549138

Osoba odpovědná za účetní závěrku

(jméno a podpis)

p. Alena Šípková

tel.: 381549120

Výkaz zisku a ztráty (v celých tisících Kč) k:

31.12.2012

IČO: 46978832

Název a sídlo účetní jednotky: GRENA, a.s., Čs. armády 540, 381 81 Veselí nad Lužnicí

označení a	Text b	DISO řádku c	Skutčnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	10 644	8 260
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	7 838	5 675
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	3 088	2 585
II.	Výkony (ř. 05+09+07)	04	296 817	329 705
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	298 633	332 013
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	06	-2 350	-3 492
3.	Aktivace	07	3 542	1 144
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	238 483	259 136
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	194 655	214 700
2.	Služby	10	43 808	41 379
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	84 262	75 161
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	53 417	50 687
C. 1.	Mzdové náklady	13	37 728	40 906
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	2 640	2 640
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	12 470	12 622
4.	Sociální náklady	16	570	119
D.	Daně a poplatky	17	844	478
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	9 741	13 103
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	8 385	8 851
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	2 621	1 016
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	5 764	6 885
F.	Zůstatková cena prodaného dlouh. majetku a mat. (ř. 20+24)	22	5 432	6 491
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	194	190
F. 2.	Prodání materiálů	24	5 238	6 301
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	-28	40
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	3 482	2 707
II.	Ostatní provozní náklady	27	2 336	3 248
V.	Převod provozních výnosů	28	-12 334	-10 823
VI.	Převod provozních nákladů	29	-12 334	-10 823
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11-12-17-18+19-22 (+/- 26)+26-27+(-28)+(-29))	30	4 687	6 809
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách podí podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů	35	0	0
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanč. oblasti (+/-)	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	1	1
N.	Nákladové úroky	43	1 842	2 073
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	3 021	2 128
O.	Ostatní finanční náklady	45	4 373	4 565
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31-32+33+37-39+39-40-(-41)+(-42-43+44-45)+(-46)+(-47))	48	-3 193	-4 513
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50+51)	49	377	398
Q. 1.	splacená	50	179	98
Q. 2.	odložená	51	201	298
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30+48-49)	52	1 117	1 900
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56+57)	55	0	0
S. 1.	splacená	56	0	0
S. 2.	odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53-54-55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledek hospodaření společným (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52+58-59)	60	1 117	1 900
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30+48+53-54)	61	1 494	2 296



Sestaveno dne: 17.4.2013	Osoba odpovědná za účetnictví (jméno a podpis): p. Ludmila Petrářová	Osoba odpovědná za účetní závěrku (jméno a podpis): p. Alena Šávková
Podpis statutárního orgánu (jméno a podpis): ing. Petr Novotný - předseda představenstva	tel.: 381549138	tel.: 381549120
ing. Petr Fiala - místopředseda představenstva		