

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Řízení nákladů ve vybraném podniku

Bc. Aneta Břeňová

Diplomová práce
2017

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2016/2017

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

Jméno a příjmení: **Bc. Aneta Břeňová**
Osobní číslo: **E15695**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a management podniku**
Název tématu: **Řízení nákladů ve vybraném podniku**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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

Cílem diplomové práce je analyzovat náklady vybraného podniku za účelem jejich minimalizace a navrhnout možná řešení vedoucí ke zlepšení řízení nákladů.

Osnova:

- Identifikace a základní charakteristika nákladových položek.
- Analýza nákladů ve vybraném podniku podle účetních výkazů.
- Zhodnocení efektivity řízení nákladů v podniku.
- Doporučení pro zlepšení stávajícího systému řízení nákladů za účelem jejich minimalizace.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tíštěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

EDWARDS J.R., MELLET H.J. Modern accounting in financial services: accountancy for banking students. Canterbury: Financial World Pub, 2001. 656 s. ISBN 0852976100.

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ L., WAGNER J. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

KISLINGEROVÁ, E. Manažerské finance. Praha: C.H. Beck, 2010. 811 s. ISBN 978-80-7400-194-9.

LAZAR, J. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

POPEŠKO, B. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí diplomové práce:


doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce:


4. září 2016

Termín odevzdání diplomové práce:

28. dubna 2017


doc. Ing. Romana Provažníková, Ph.D.
děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kužmá, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 4. září 2016

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 28. dubna 2017

Bc. Aneta Břeňová

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí práce doc. Ing. et Ing. Renátě Myškové, Ph.D. za její odbornou pomoc a cenné rady, které mi pomohly při zpracování diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat finančnímu a ekonomickému řediteli Ing. Martinu Hudečkovi za ochotnou spolupráci, za poskytnuté materiály a konzultace při vypracování diplomové práce.

ANOTACE

Cílem této diplomové práce je analýza a řízení nákladů ve vybraném podniku za účelem jejich minimalizace. Práce je rozdělena do dvou částí. Teoretická část seznamuje se základní charakteristikou pojetí nákladů, s klasifikací nákladů, s kalkulací nákladů. V neposlední řadě seznamuje s moderními metodami řízení nákladů. Praktická část práce představuje vybranou společnost, analyzuje její náklady a na základě poskytnutých informací a zjištěných skutečností navrhuje změny vedoucí ke snižování nákladů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Náklady, kalkulace, kalkulační systém, kalkulační metody, analýza nákladů, řízení nákladů

TITLE

Cost management in the selected company

ANNOTATION

This thesis deals with cost management in selected company in order to minimize them. Thesis is divided into two parts. The theoretical part introduces the basic characteristics of the concept of costs, classification of costs, the calculation of costs. The thesis introduces modern methods of management costs. The practical part of the thesis presents selected company and analyzes her costs. Based on the information provided and the findings proposes new changes and improvements.

KEYWORDS

Costs, costing, costing systems, costing methods, cost analysis, cost management

OBSAH

ÚVOD	11
1 TEORIE NÁKLADŮ	13
1.1 ZÁKLADNÍ POJMY	13
1.1.1 Náklady a ekonomické řízení podniku	14
1.1.2 Problematika řízení nákladů	15
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ V PODNIKU	16
1.2.1 Finanční pojetí nákladů	17
1.2.2 Manažerské pojetí nákladů	18
1.2.3 Nákladové účetnictví	19
1.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	19
1.3.1 Druhové členění nákladů	19
1.3.2 Účelové členění nákladů	20
1.3.3 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik	21
1.3.4 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	22
1.3.5 Kalkulační členění nákladů	25
1.4 KALKULACE NÁKLADŮ	25
1.4.1 Kalkulační pojmy	25
1.4.2 Kalkulační systém	27
1.4.3 Kalkulační vzorec	28
1.4.4 Přímé a režijní náklady	29
1.4.5 Metody kalkulace	29
1.5 METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	32
1.5.1 Kalkulace plných a variabilních nákladů	32
1.5.2 Kalkulace nákladů podle aktivit – metoda ABC	33
1.5.3 Metoda kalkulace cílových nákladů	35
1.5.4 Analýza bodu zvratu	36
1.5.5 Kalkulace životního cyklu výrobku	36
1.6 ANALÝZA NÁKLADŮ PŘI VYUŽITÍ FINANČNÍ ANALÝZY	37
2 ANALÝZA SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI	38
2.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI TTV SERVIS SPOL. S R.O.	38
2.2 HLAVNÍ ČINNOSTI TTV SERVIS SPOL. S R.O. A JEJICH NÁKLADOVÉ POLOŽKY	40
2.2.1 Mycí linka	41
2.2.2 Skladování	43
2.2.3 Dopravní technika	46
2.2.4 Prodej pohonných hmot	48
2.2.5 Prodej leteckého paliva	49
2.2.6 Správa nemovitostí	52
2.3 ANALÝZA NÁKLADOVÝCH POLOŽEK VE SPOLEČNOSTI	54
2.4 DOPORUČENÍ PRO OPTIMALIZACI NÁKLADŮ	65
2.4.1 Analýza skutečného stavu rozdělení režijních nákladů	65
2.4.2 Doporučení pro snížení režijních nákladů dopravní techniky	69
2.5 KALKULAČNÍ METODY PRO VYBRANÉ STŘEDISKO	73
2.5.1 Skladba ceny pohonných hmot	73
2.5.2 Kalkulace nákladů při prodeji pohonných hmot	74
2.5.3 Shrnutí výsledků kalkulace nákladů	80
ZÁVĚR	82
POUŽITÁ LITERATURA	84
SEZNAM PŘÍLOH	87

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů	17
Obrázek 2: Průběh celkových nákladů v krátkém období	23
Obrázek 3: Kalkulační systém	27
Obrázek 4: Základní princip metody ABC	34
Obrázek 5: Organizační struktura společnosti	39
Obrázek 6: Mycí linka pro nákladní automobily a dodávková vozidla	41
Obrázek 7: Skladové prostory	44
Obrázek 8: Stavební technika - Renault Kerax	46
Obrázek 9: Autocisterna s leteckým palivem JET A1	50

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Typový kalkulační vzorec	28
Tabulka 2: Základní charakteristika společnosti	38
Tabulka 3: Režijní náklady přiřazené jednotlivým činnostem společnosti	40
Tabulka 4: Členění nákladů mycí linky a kalkulace za rok 2016	42
Tabulka 5: Náklady mycí linky za jednotlivé měsíce roku 2016	42
Tabulka 6: Členění nákladů skladovacích prostor a kalkulace za rok 2016	44
Tabulka 7: Náklady skladovacích prostor za jednotlivé měsíce roku 2016	45
Tabulka 8: Členění nákladů dopravní techniky a kalkulace za rok 2016	46
Tabulka 9: Náklady dopravní techniky za jednotlivé měsíce roku 2016	47
Tabulka 10: Členění nákladů čerpací stanice a kalkulace za rok 2016	48
Tabulka 11: Náklady čerpací stanice za jednotlivé měsíce roku 2016	49
Tabulka 12: Členění nákladů prodeje leteckého paliva a kalkulace za rok 2016	50
Tabulka 13: Náklady leteckého paliva za jednotlivé měsíce roku 2016	51
Tabulka 14: Členění nákladů správy nemovitostí a kalkulace za rok 2016	52
Tabulka 15: Náklady správy nemovitostí za jednotlivé měsíce roku 2016	53
Tabulka 16: Výsledky hospodaření za jednotlivé činnosti za rok 2016	54
Tabulka 17: Celkové režijní náklady přiřazené jednotlivým činnostem za rok 2016	65
Tabulka 18: Režijní náklady dopravní techniky za jednotlivé měsíce roku 2016	67
Tabulka 19: Rozložení režijních nákladů dopravní techniky za rok 2016	68
Tabulka 20: Ceny doporučeného psaní poštovních služeb	70
Tabulka 21: Režijní náklady dopravní techniky a možná úspora u vybraných položek	72
Tabulka 22: Složení ceny za jeden litr nafty	74
Tabulka 23: Základní údaje (náklady a výnosy) střediska prodávajícího pohonné hmoty	74
Tabulka 24: Navrhovaný kalkulační vzorec	75
Tabulka 25: Základní kalkulace pohonných hmot	76
Tabulka 26: Normová metoda kalkulace pohonných hmot	77
Tabulka 27: Základní číselné údaje k příkladu kalkulace plných nákladů	77
Tabulka 28: Kalkulace variabilních nákladů	78
Tabulka 29: Zisk při oceňování na úrovni plných nákladů	78
Tabulka 30: Zisk při oceňování na úrovni variabilních nákladů	79

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Struktura nákladů a výnosů za jednotlivé činnosti za rok 2016 (v Kč)	54
Graf 2: Vývoj přidané hodnoty za jednotlivé činnosti za rok 2016 (v Kč)	55
Graf 3: Hospodaření společnosti TTV servis za rok 2016 (v Kč)	55
Graf 4: Struktura nákladů u jednotlivých činností za rok 2016 (v %).....	56
Graf 5: Podíl vybraných nákladových položek na CN společnosti TTV servis za rok 2016 (v %)	56
Graf 6: Podíl osobních nákladů na celkových nákladech u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)	57
Graf 7: Podíl nájemného na celkových nákladech u jednotlivých činností za rok 2016 (v %) ..	58
Graf 8: Podíl oprav a údržby na celkových nákladech u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)	58
Graf 9: Vývoj nákladů a výnosů mycí linky za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč).....	59
Graf 10: Vývoj přidané hodnoty mycí linky za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč).....	59
Graf 11: Vývoj nákladů a výnosů skladování za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč).....	60
Graf 12: Vývoj přidané hodnoty skladování za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)	60
Graf 13: Vývoj nákladů a výnosů dopravní techniky za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)	61
Graf 14: Vývoj přidané hodnoty dopravní techniky za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč) ..	61
Graf 15: Vývoj nákladů a výnosů prodeje pohonných hmot za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč).....	62
Graf 16: Vývoj přidané hodnoty prodeje pohonných hmot za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč).....	62
Graf 17: Vývoj nákladů a výnosů prodeje leteckého paliva za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč).....	63
Graf 18: Vývoj přidané hodnoty prodeje leteckého paliva za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč).....	63
Graf 19: Vývoj nákladů a výnosů správy nemovitostí za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)	64
Graf 20: Vývoj přidané hodnoty správy nemovitostí za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)	64
Graf 21: Struktura režijních nákladů u jednotlivých činností za rok 2016 (v %).....	65
Graf 22: Podíl režijních nákladů na celkových nákladech u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)	66
Graf 23: Podíl režijních nákladů na fixních nákladech u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)	66
Graf 24: Vývoj nákladů dopravní techniky za jednotlivé měsíce roku 2016 (v Kč).....	67

SEZNAM ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
BČ	Běžná činnost
BP	Bezpečnost práce
BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
CF	Cash flow
CN	Celkové náklady
CP	Cenné papíry
ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DHIM	Drobný hmotný investiční majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FN	Fixní náklady
HMV	Hmotné movité věci
HV	Hospodářský výsledek
IASB	International Accounting Standards Board
IČO	Identifikační číslo osoby
IFRS	International Financial Reporting Standards
KFM	Krátkodobý finanční majetek
OP	Opravné položky
OR	Obchodní rejstřík
PC	Prodejní cena
PO	Požární ochrana
PHM	Pohonné hmoty
Q	Množství
SZ	Sociální zabezpečení
VN	Variabilní náklady
VZV	Vysokozdvížený vozík
Z	Zisk
ZC	Zůstatková cena
ZP	Zdravotní pojištění

ÚVOD

Tématem diplomové práce je „Řízení nákladů ve vybraném podniku“. Cílem práce je analyzovat náklady vybraného podniku za účelem jejich minimalizace. Posouzení a zhodnocení je provedeno s využitím dostupných dat, která vycházejí z analýzy nákladů, součástí práce je také návrh na zlepšení řízení nákladů.

V současné době se zřetelně zvýšil nátlak na malé a střední podniky. Podnikatelé jsou nuceni přizpůsobovat svoji firemní politiku změněným podmínkám, aby vyhověli konkurenčnímu tlaku na snižování cen své produkce. Za těchto okolností se stává řízení nákladů centrálním úkolem managementu. Podniky s výrazným řízením nákladů jsou nejen úspěšnější, ale jsou také odolnější vůči rizikům. Řízení nákladů znamená nejen efektivně zhodnotit vynaložené náklady, snahu o jejich optimalizaci, ale také neustálé dlouhodobé strategické řízení všech nákladových položek v celé společnosti.

Cílem každého podniku by měla být snaha získat a udržet si konkurenční výhodu. Avšak na současném trhu, který je přehlcen konkurencí, se mnoho společností snaží o pouhé přežití a získání určitého tržního podílu. Velké množství konkurentů v daném odvětví nutí organizace nabízet stále nové a lepší výrobky a služby, zkvalitňovat tyto produkty, získat nové zákazníky apod. Díky globalizaci a silné konkurenci se podniky snaží hledat různé prostředky, jak náklady vhodně sledovat, ovlivňovat je a systematicky snižovat. Základem řízení nákladů je dostatečně věrohodné nákladové případně manažerské účetnictví, které slouží k evidenci jednotlivých druhů nákladů a využití těchto nákladů pro plánování, operativní řízení i podporu strategických rozhodnutí. Vedle sledování absolutní výše nákladů je pozornost věnována také struktuře těchto nákladů, která pomáhá organizacím soustředit svá úsilí na kritická místa a přijmout vhodná opatření vedoucí ke snižování nákladů.

Úkolem této diplomové práce je nejen popsat a vysvětlit základní pojmy týkající se problematiky řízení nákladů ve společnosti, ale také propojit znalosti získané z oblasti manažerského účetnictví a navrhnout možná zlepšení za účelem snížení nákladů. Práce je rozdělena do dvou ucelených částí.

V diplomové práci jsou popsány základní charakteristiky nákladových položek, různá pojetí nákladů z odlišných hledisek a jejich klasifikace. Dále se práce zabývá kalkulacemi, a kalkulačními technikami vč. určitých moderních metod řízení nákladů. Dále práce obsahuje rozbor nákladů pomocí finanční analýzy.

Dále se práce zaměřuje na samotnou analýzu nákladů ve vybraném podniku. Představuje společnost TTV servis spol. s r.o. vč. její organizační struktury, popisuje a charakterizuje základní činnosti společnosti. Je provedena detailní analýza nákladových položek a hospodaření společnosti TTV servis spol. s r.o. za rok 2016, ze které vycházejí také doporučení pro zlepšení řízení režijních nákladů vybraného střediska za účelem snížení těchto nákladů. V této souvislosti jsou popsány a použity v rámci modelových příkladů vybrané kalkulační metody pro středisko prodávající pohonné hmoty.

1 TEORIE NÁKLADŮ

1.1 Základní pojmy

Náklady znázorňují vstupy do výrobního procesu. Představují peněžní vyjádření spotřeby výrobních faktorů, které jsou účelně vynaloženy na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku. V ekonomickém pojetí znázorňují náklady skutečné oběti za účelem většího užitku. [21] Se vznikem nákladů je spojen úbytek majetku nebo přírůstek závazků vykazovaný v rozvaze, ve výkazu zisku a ztráty se projevuje jako spotřeba, opotřebení majetku.

Výnosy jsou hmotné toky v peněžním vyjádření, nemusí se však jednat o přírůstky peněz. Pomocí nákladů a výnosů je definován výsledek hospodaření podniku, který lze získat odečtením nákladů od výnosů.

Hospodářský výsledek se řadí mezi nejdůležitější ukazatele charakterizující hospodaření společnosti. Tento ukazatel se zjišťuje ze zůstatků jednotlivých účtů účtové třídy 5 – náklady a třídy 6 – výnosy.

Základním cílem každého podnikání je dosažení zisku a také zhodnocení vloženého kapitálu vlastníků. Podstatou podnikatelské činnosti je vynaložení vstupů takový způsobem, aby hodnota výstupů byla vyšší než hodnota vstupů. Vstupy představují takzvanou oběť a naopak výstupy znázorňují prospěch podnikatelského procesu. [5] Jedná se o efektivnost podnikání, jejíž snahou je minimalizovat náklady nebo maximalizovat užitky.

Náklady a výnosy je třeba odlišit od výdajů a příjmů, které představují úbytky či přírůstky peněžních prostředků. Pomocí příjmů a výdajů je definován tok peněz (cash flow).

Novela vyhlášky zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, která je účinná od 1. ledna 2016 přináší řadu změn. Například už se nerozlišují mimořádné náklady a výnosy, tedy ani mimořádný výsledek hospodaření. Položka mimořádných nákladů je nově součástí položky 54 (ostatní provozní náklady), popř. položky 56 (ostatní finanční náklady). Položka mimořádných výnosů je nově součástí položky 64 (ostatní provozní výnosy), popř. 66 (ostatní finanční výnosy). Dochází mimo jiné také k velkému počtu změn v názvech a obsahu položek ve výkazech účetní závěrky. [7]

1.1.1 Náklady a ekonomické řízení podniku

V návaznosti na náklady se posuzuje **hospodárnost**, která představuje výchozí kritérium vyjádření racionality při vynakládání ekonomických zdrojů. Hospodárnost vyjadřuje takový průběh nákladů podniku, při kterém je dosahováno žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu. Hospodárnost označuje úspornost a snahu vedoucí k minimalizaci vynaložených zdrojů. Prosazuje se dvěma způsoby, resp. jejich kombinací:

- formou úspornosti, které se dosahuje v případě, kdy žádoucí výkony podniku jsou zajištěny s co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů. Projevuje se jako reálné snížení absolutní výše nákladů na daný objem výkonů,
- formou výtěžnosti, které je dosaženo v případě, kdy se podnik zaměřuje na maximalizaci objemu provedených výkonů při konstantním vynaložení ekonomických zdrojů. Jedná se o maximalizaci účinků, která se projevuje snížením relativní výše nákladů vynaložených na jednotku výkonu. Této formy hospodárnosti lze využít za předpokladu, kdy jsou náklady spojené s určitou kapacitou, kterou zdroje potenciálně nabízejí a kterou lze lépe či hůře využít. [14]

Dalším podstatným kritériem vyjádření racionality (efektivnosti) vynakládaných ekonomických zdrojů je **ekonomická účinnost**. Ta je výsledkem souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Její formou je srovnání vynaložených nákladů v souvislosti s prodanými výkony s výnosy prodeje těchto výkonů. V tomto případě lze ekonomickou účinnost kvantifikovat pomocí zisku. Ve vztahu k různým rozhodovacím úlohám se rozlišují i různé úrovně zisku.

Ekonomická efektivnost představuje vrchol racionality vynaložených nákladů, jedná se o účinnost vložených zdrojů a užitek jimi získaný na výstupu. Jinými slovy se dá vyjádřit jako poměr vstupů a výstupů nějaké činnosti či systému. Její úroveň vychází z kvantifikace zisku hodnoceného období. Úroveň zisku je vztažena buď k celkové úrovni ekonomických zdrojů, které jsou v podniku vázány, nebo k vymezené části vlastního a cizího kapitálu, který se podílí nejenom na tvorbě, ale i na čerpání zisku. Efektivností se rozumí schopnost podniku, co nejlépe zhodnotit zdroje vložené do podnikání. Z pohledu vlastníků společnosti je efektivnost nejčastěji posuzována poměrem mezi ziskem a průměrnou výší vlastního kapitálu. [14]

„Vyrábí-li podnik výrobky uspokojující potřeby trhu s maximálním využitím všech výrobních faktorů, přičemž výrobní faktory jsou v optimálním množství a v optimální proporcí, můžeme o něm prohlásit, že vyrábí efektivně.“ [21, s. 54]

1.1.2 Problematika řízení nákladů

Každé rozhodnutí ekonomického charakteru vyžaduje porovnání přínosů s vynaloženými prostředky. Hovoří se o nákladech, které hrají pro společnost velmi důležitou roli. V současné době existuje celá řada sofistikovaných nástrojů a metod, jak měřit, evidovat, plánovat a efektivně řídit náklady v podniku. Tyto postupy usnadňují managementu společnosti poznat své náklady a napomáhají k rozhodnutí, které směřují k vytyčeným cílům organizace.

Řízení nákladů úzce souvisí s finančním řízením, a tak je pro úspěšný podnik důležité sledovat následující cíle podniku: dosažení uspokojivé úrovně zisku, maximalizace tržní hodnoty při dosažení uspokojivé likvidity podniku, dosažení stanoveného tržního podílu, maximalizace tržeb, zajištění dlouhodobé existence podniku, přežití firmy a další. Podnik je třeba hodnotit z hlediska jeho charakteru, velikosti a podle výše jeho kapitálu, který byl do podniku vložen. Měření výkonnosti společnosti vychází z finančních ukazatelů, jako jsou absolutní ukazatele, rozdílové ukazatele, poměrové ukazatele, pyramidální rozklady a souhrnné ukazatele.

Jak snížit náklady podniku

Lepší variantou, jak zvýšit ziskovost podniku, je snižování nákladů, na rozdíl od zvyšování objemu tržeb. Pokud se společnosti podaří snížit náklady vynakládané na jednotku produkce, získá možnosti, jak se dále rozvíjet. Snižování nákladů představuje významnou konkurenční výhodu. Současně s sebou přináší určitá rizika, může dojít ke snížení hodnoty a kvality výkonu, které vnímá zákazník. Přílišné a neuvážené snižování nákladů může vyústit ve špatný efekt vnímání kvality produktu či služby odběratelem a může mít negativní dopad na stakeholdery. Jako vhodnější varianta se nabízí lepší využití existujícího potenciálu podniku, s kterým je svázána určitá úroveň nákladů, než pouhé osekávání nákladových položek v účetnictví. Hospodárnější vynakládání nákladů představuje snahu o dosažení vyššího užitku či vyšší hodnoty výstupů se stávajícími nákladovými strukturami. [19]

Na které náklady se zaměřit

Na které náklady se ale zaměřit z hlediska druhového členění, aby management podniku dosáhl již zmiňovaného cíle? S úsporou nákladů v podniku často souvisí propouštění zaměstnanců, či uzavření pobočky. Toto snižování nákladů je možné, avšak představuje snížení objemu výkonů, a tím také snížení tržeb, což ve finále nepovede ke snížení fixních nákladů firmy.

Materiálové náklady, které jsou přímo spotřebovávány na výrobu výrobků, tvoří jednu z nejpodstatnějších položek nákladů, zejména u průmyslových podniků. Princip jejich snižování spočívá ve snaze najít méně nákladné materiály. Jakákoliv změna v konstrukci výrobku nebo v použitém materiálu bude mít za následek změnu charakteru výrobku z pohledu zákazníka. Snaha optimalizovat materiálové náklady představuje dvě možnosti: nakoupit materiál za nižší cenu, nebo snížit plýtvání s materiálem.

Náklady vynakládané na pracovní sílu představují osobní náklady. Úspory těchto nákladů lze dosáhnout buď snížením mezd pracovníků, nebo dosáhnout lepšího využití nakupované práce tím, že se zvýší počet vyprodukovaných výkonů ve vztahu k počtu pracovníků. Snižování mezd při zachování všech ostatních charakteristik pracovního vztahu je nerealizovatelné. Následkem může být zhoršení kvalitativní i kvantitativní stránky práce pracovníků. Avšak lepší organizací pracoviště, lepší spoluprací jednotlivých zaměstnanců a jejich lepším zainteresováním lze dosáhnout značného zvýšení pracovní výkonnosti.

Další významnou skupinou nákladů jsou odpisy. Znázorňují snížení hodnoty dlouhodobých aktiv v důsledku jejich opotřebení za určité časové období, maximálně za jedno účetní období. Čím více podnik nahrazuje lidský kapitál stroji, tím větší relativní podíl budou představovat tyto náklady. Opět existují dvě varianty, jak tyto náklady snížit a to: snížení odpisů využitím zařízení s nižší hodnotou, nebo lepším využitím instalovaných zařízení.

Externí služby a ostatní náklady jsou náklady, které nemají přímý vztah k podnikovým výkonům, ale mohou být z různých příčin nezbytné pro úspěšný chod společnosti. Manažer by se měl u těchto nákladů zaměřit na jejich přesnou identifikaci a účel. Hledání úspor u tohoto druhu nákladů souvisí s analyzováním činností a aktivit, které jsou díky těmto nákladům realizovány. S tím souvisí možnost využití outsourcingu, tj. přemístění určitých aktivit, které organizace doposud realizovala svépomocí, na externí organizaci. [19]

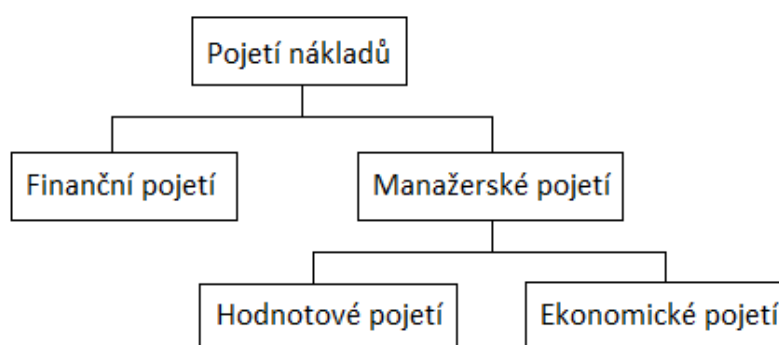
1.2 Pojetí nákladů v podniku

Základem jakýchkoliv aktivit, jejichž cílem je zvyšování výkonnosti podniku založené na optimalizaci nákladů, předchází poznání, z jakých složek se skládají náklady podniku. Zjednodušeně řečeno náklady se musí identifikovat, aby mohlo následně dojít k řízení hospodárnosti a efektivnosti podniku.

Náklady se vnímají z odlišných hledisek, vzhledem k účelům, ke kterým jsou evidovány. Rozdílné požadavky na účetní informace vyústily ve vznik dvou složek pojetí nákladů:

- finančního pojetí nákladů,
- manažerského pojetí nákladů. [19]

Do kritérií způsobujících rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím se zařazuje: obsah, co je předmětem účetnictví, prvořadost určení informací, dodržování účetních zásad a norem, dále používání měrných jednotek a časové intervaly výkaznictví. [19] Manažerské pojetí nákladů zahrnuje hodnotové a ekonomické pojetí nákladů, které je vidět na obrázku 1.



Obrázek 1: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů

Zdroj: [19, s. 32]

1.2.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pohled na náklady je založen na jejich vnímání jako na úbytku ekonomického prospěchu. Projevuje se úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který na konci sledovaného období vede ke snížení vlastního kapitálu. Finanční náklady se evidují jako spotřeba externích vstupů, vyjadřujících se v účetních cenách, tzn. v cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena, nebo v hodnotě nárůstu pasiv. Toto pojetí nákladů vyhovuje externím uživatelům, jako jsou dodavatelé, banky, investoři, odběratelé, státní instituce a další. [4]

Vzhledem k tomu, že se finanční účetnictví zabývá otázkami řízení účetních jednotek jako celku, je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky. Tento problém řeší vnitropodnikové účetnictví.

Vnitropodnikové účetnictví sleduje hospodaření zpravidla podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých podnikových výkonů.

Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat v analytické evidenci finančního účetnictví (vytvoří se tak jednookruhová účetní soustava) nebo v samostatném účetním okruhu (podle směrné účtové osnovy platné v ČR, při použití účtů volných účtových tříd 8 a 9 a vytvoří se tak dvouokruhová účetní soustava), popř. v kombinaci obou. [18]

Finanční pojetí nákladů je uplatněno i v případě účtování podle IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) tvoří soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), upravující sestavování finančních výkazů účetní závěrky. „*V rámci systému IAS/IFRS neexistuje samostatný účetní standard pro vykazování a účtování nákladů. V případě jejich účtování a vykazování je tedy nutné hledat podporu v Koncepčním rámci IAS/IFRS a dalších standardech upravující konkrétní situace – např. IAS 18, který řeší vykazování nákladů vztahujících se ke službám.*“ [9, s. 88]

Náklad je uznán jako položka výkazů, jestliže snížení ekonomického prospěchu je spolehlivě měřitelné, a to na základě principu obětování budoucímu ekonomickému prospěchu (= princip přiřazování nákladů výnosům) a na principu zvýšení závazků v časové periodě. IAS/IFRS člení náklady na provozní (odpisy, spotřeba materiálu, náklady výroby) a finanční náklady (úroky, kurzové ztráty). [9]

1.2.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské účetnictví slouží pro rozhodování a kontrolu především uvnitř účetní jednotky, není přímo regulováno právními normami. Jedná se spíše o analytický pohled na podnik jako celek. Rozhoduje se podle potřeb managementu, který aktivně měří chování podniku. Výstupy nejsou veřejně přístupné, jedná se o utajené informace společnosti.

„*V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.*“ [19, s. 32] Toto vymezení zdůrazňuje potřebu zobrazit nejen jejich reálnou výši, ale zejména nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání.

V rámci tohoto pojetí nákladů se rozlišují ještě dva přístupy. Prvním je **hodnotové pojetí nákladů** sloužící k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu procesů, které se v podniku uskutečňují. Ekonomické vstupy se oceňují na úrovni reálných cen. Druhým přístupem je **ekonomické pojetí nákladů**, které souvisí s oportunitními náklady. V podstatě se jedná o takovou hodnotu, kterou lze získat nejefektivnějším využitím, takže takovéto pojetí nákladů představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů. [19]

1.2.3 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví je součástí manažerského účetnictví. V první řadě se zaměřuje na zjištění skutečně vynaložených nákladů a výnosů, a to ve vztahu k prodávaným podnikovým výkonům. Následně zjišťuje vztah k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které jsou původci těchto nákladů, resp. výnosů. V druhé řadě jsou skutečné náklady porovnávány s žádoucím (plánovaným, rozpočtovaným, kalkulovaným) stavem.

Nákladové účetnictví lze podle Krále dále rozdělit do dvou kategorií:

- **výkonové účetnictví**, které hledá odpovědi na otázky, jaké jsou náklady, marže, zisk a další ukazatele finálních nebo dílčích výkonů,
- **odpovědnostní účetnictví**, které na základě systému plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen hledá odpovědi na otázku, jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary. [14]

Cílem nákladového účetnictví je poskytnout podklady pro řízení procesu. Toto účetnictví se orientuje především na minulost, na rozdíl od manažerského, které slouží pro potřeby rozhodování.

1.3 Klasifikace nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější členění do stejnorodých skupin. Smyslem členění nákladů je jejich rozčlenění za účelem zvýšení informační hodnoty nákladů.

1.3.1 Druhové členění nákladů

Druhové náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní, neboť jsou v podniku zobrazeny poprvé. Jedná se o náklady externí, protože vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb jiných subjektů. Jsou to náklady jednoduché, nelze je dále rozlišit na podrobnější položky. [10] Při vhodném analytickém členění základních nákladových druhů je možné získat podrobnější informace o tom, co je předmětem spotřeby, který dodavatel dodává zboží či služby a kdy se konkrétně spotřebovává určitý zdroj.

Za základní nákladové druhy se považují:

- spotřeba materiálu a energie,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové, ostatní osobní náklady vč. sociálního a zdravotního pojištění pracovníků,

- odpisy nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku,
- finanční náklady související s tvorbou výkonů. [5]

Význam druhového členění spočívá v tom, že je informačním pokladem při zajištění stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečením od externích partnerů. Toto členění nákladů se blíže nezabývá příčinou vynaložení nákladů, což je jeho nedostatkem, proto je dobré ho kombinovat s dalšími členěními (účelovým, kalkulačním apod.). Výhodou tohoto členění nákladů je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů společnosti. Dále je toto členění důležité pro základní kontrolu úplnosti účetních informací v daném období. [5]

Předností je jednoduchost a nenáročnost zpracování, veškeré informace o nákladových druzích jsou dostupné z finančního účetnictví. Hlavní nevýhodou tohoto členění je absence jakéhokoliv vztahu spotřeby nákladů a podnikových výkonů. Není jednoznačné, zda vynaložené náklady mají nejen vliv na podnikové výkony, ale zda jsou efektivně spotřebovávány.

1.3.2 Účelové členění nákladů

Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy založené na kontrole přiměřenosti vynaložených nákladů. Postatou je, aby se zjistilo, zda se v podniku náklady spoří nebo překračují. Členění těchto nákladů lze charakterizovat na různé úrovni podrobnosti. Pro určení vztahu mezi jednotlivými nákladovými položkami k podnikovým výkonům a jejich efektivností se člení náklady několika způsoby. Účelové členění nákladů je rozčleněno do relativně širokých okruhů různých výrobních, hlavních podnikatelských činností a do pomocných, obslužných činností. V rámci nich se pak podrobněji klasifikují podle technologických stupňů, procesů, aktivit nebo podle jednotlivých operací. Z hlediska kontroly hospodárnosti se náklady dále člení podle jejich podstatného vztahu k činnosti, technologickému stupni či operaci. [14]

A. Náklady jednicové a režijní

Nezbytnou součástí rozhodování je vyjádření nákladů ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici, podle tohoto pohledu se pak náklady člení na jednicové a režijní.

Jednicové náklady přímo souvisí s jednotkou prováděného výkonu či je lze vztáhnout k určité operaci. V podniku se využívají při stanovení kalkulací nákladů a při kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů.

Režijní náklady zahrnují náklady na obsluhu a řízení a tu část technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem. Tyto náklady nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů, jejich kontrola je obtížnější a méně účinná než u jednicových nákladů. Toto dělení slouží především pro účely řízení hospodárnosti, kontroly přiměřenosti a stanovení nákladového úkolu. [19]

B. Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou bezprostředně vyvolané technologií dané operace nebo s ní nějak účelově souvisí. Nejjednodušším příkladem je náklad na spotřebu materiálu určité kvality a množství.

Druhou skupinou jsou náklady na obsluhu a řízení, jedná s o zajištění doprovodných činností technologického procesu. Tyto náklady byly vynaloženy za účelem vytvoření, udržení a zajištění podmínek logického průběhu dané operace, činnosti. Příkladem může být spotřeba energií (osvětlení, vytápění prostor, mzdy administrativních pracovníků). [16]

1.3.3 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti není dáno pouze účelovým pojetím nákladů. Základem je vyjádření vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž dílčí činnosti probíhají a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení nebo zhodnocení nákladů. Podstatou segmentací nákladů ve vztahu k útvarům je rozčlenění podle místa vzniku nákladů, na které pak navazuje členění podle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady přiřazovány do odpovědnosti, se nazývají odpovědnostní střediska. [14]

Klasifikace nákladů podle tohoto principu je základem pro zvláštní skupinu v rámci manažerského účetnictví, která se označuje jako odpovědnostní účetnictví. Elementární funkcí tohoto účetnictví je motivovat odpovědnostní střediska k racionalizaci prováděných činností a ke zvyšování efektivnosti podniku. [19]

Odpovědnostní střediska se vztahují k ekonomické struktuře, která navazuje na organizační strukturu společnosti. Cílem těchto středisek je vymezit oblasti, úrovně pravomoci a odpovědnosti, kterými vedoucí pracovníci disponují. Smyslem ekonomické struktury je identifikovat ekonomické řízení každého útvaru, zejména posouzení hodnotových výsledků. Činnost středisek je jednoznačně vymezena tak, aby bylo možno zobrazit náklady, které tam vznikají.

Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti se rozlišuje **šest základních typů odpovědnostních středisek**:

- **nákladové** – je nejnižším útvarem, za které se zjišťují náklady (útvary správy podniku),
- **ziskové** – pracovníci odpovídají za náklady i výnosy dosažené v rámci činnosti střediska (útvary odbytu výrobního podniku),
- **rentabilní** – středisko odpovídá za náklady, výnosy, ale i do jisté míry za výši střediskem vázaného pracovního kapitálu,
- **investiční** – středisko mající pravomoc při pořizování investic,
- **výnosové** – středisko, které samostatně sleduje a analyzuje pouze výnosy (prodejní oddělení),
- **výdajové** – středisko odpovídající za výdaje, které přinesou efekt v budoucnosti. [16]

1.3.4 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Dosavadní členění bylo možno využít zejména pro řízení podnikatelského procesu. Pro zhodnocení budoucích variant podnikání je důležité orientovat se na informace pro rozhodování. [14] Základní myšlenkou tohoto členění nákladů je schopnost zobrazit nejen minulost, ale také pravděpodobný vývoj do budoucnosti.

A. Členění podle závislosti na změnách objemu výkonů

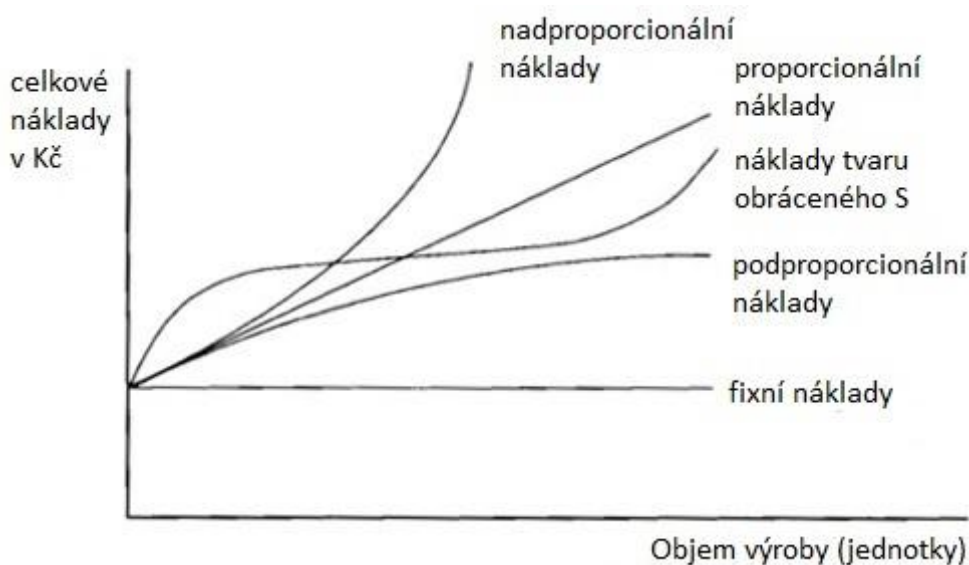
Podle závislosti na změnách objemu výroby lze členit náklady na variabilní (proměnlivé) a fixní (stálé). **Variabilní náklady** jsou spojeny s uskutečněním výkonu, pro každé další uskutečnění výkonu je třeba tyto náklady opakovaně vynaložit. Nejtypičtějšími položkami bývají spotřeba základního materiálu, mzdové náklady výkonových pracovníků, náklady na dopravu, spotřeba energie na pohon výrobního zařízení a další. Jejich celková výše závisí na objemu a struktuře výkonů. [5] „Z názvů je zřejmé, že variabilní náklady se mění se změnami objemu výroby, např. jednicové mzdy, jednicový materiál, a to buď proporcionálně (rostou stejně rychle), nadproporcionálně (rostou rychleji), nebo podproporcionálně (rostou pomaleji).“ [21, s. 46-47] Manažeři se snaží o jejich snížení, neboť i malé snížení se vždy vynásobí počtem vyráběných kusů (výkonů), což v konečném důsledku může představovat výrazné úspory.

Fixní náklady jsou neměnné, zůstávají na stejné úrovni bez ohledu na měnící se objem výroby, např. odpisy strojů, nájemné, úroky z úvěrů. Tyto náklady se mění skokově

až při změně výrobní kapacity. [21] Jsou vždy jednorázově vynakládány na určité časové období, lze s nimi vytvořit v rámci jejich kapacity libovolné množství výkonů. Fixní náklady existují pouze v krátkém období, v dlouhém období je předpoklad, že všechny vstupy jsou variabilní. [5]

S rostoucím objemem výroby jednotkové náklady klesají, neboť fixní náklady se rozpouštějí do většího objemu produkce. Tomuto jevu se říká *degrese*, je jedním z hlavních způsobů zvyšování hospodárnosti. Vztah objemu výroby a fixních nákladů spolu s variabilními popisuje následující obrázek 2.

Semifixní též schodové fixní náklady jsou v podstatě fixní náklady, které se od určitého objemu výroby skokem zvyšují. Příkladem může být náklad v podobě operativního leasingu další výrobní linky poté, co je kapacita stávající linky vyčerpána a vedení firmy se rozhodne dále zvyšovat objem výroby. [13]



Obrázek 2: Průběh celkových nákladů v krátkém období

Zdroj:[21, s. 47]

B. Relevantní a irelevantní náklady

Tato klasifikace se vztahuje k budoucím manažerským rozhodnutím. Manažeři vycházejí nikoliv z reálných informačních podkladů, ale z odhadovaných nákladů jednotlivých zvažovaných variant. Relevantní náklady jsou z hlediska daného rozhodnutí důležité, neboť se při uskutečnění různých variant mění. Irelevantní náklady nejsou důležité vzhledem k danému

rozhodnutí, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši. Koncept těchto nákladů se začal používat pro hodnocení manažerských rozhodnutí s cílem eliminovat zkresení, které mohou vyvolat irelevantní náklady.

Příkladem může být posouzení dvou variant pracovní cesty, první varianta zahrnuje jízdu vlakem a druhá cestu služebním autem. Spotřeba pohonných hmot je považována za relevantní náklad, neboť se v důsledku přijetí rozhodnutí mění. Avšak pojištění automobilu představuje irelevantní náklad, protože zůstane stejné bez ohledu, která varianta bude přijata. Náklady na pojištění by mohly nesprávně ovlivnit přijaté rozhodnutí. Náklady na ujetý kilometr u automobilu, které budou zahrnovat i pojištění, mohou poukazovat na nákladovou výhodnost jízdy vlakem. Služební automobil tak zůstane nevyužitý a náklady na pojištění se přesto nepodaří eliminovat. [19]

C. Oportunitní náklady

Oportunitní, též alternativní náklady souvisí s ekonomickým pojetím nákladů, jsou charakterizovány jako ušlé příležitosti. Představují hodnotu ušlého příjmu z alternativy, která musí být obětována ve prospěch jiné alternativy. Jedná se o jakýsi ušlý zisk z rozhodnutí, které nebylo přijato. Při tvorbě manažerských rozhodnutí a při posuzování jednotlivých variant je nezbytné posuzovat nejenom explicitní (evidované v účetnictví) náklady, ale i náklady a výnosy implicitního charakteru, které nejsou v účetnictví evidovány. Lze je kvantifikovat jen v případě, kdy se posuzují dvě a více rozhodujících variant. [19]

D. Utopené náklady

Utopené též umrtvené náklady představují náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Pro tyto náklady jsou charakteristické následující souvislosti:

- vynakládají se před zahájením výroby,
- nelze ovlivnit jejich celkovou výši,
- jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí,
- typické je pro ně relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu. [19]

1.3.5 Kalkulační členění nákladů

Pro požadavky řízení hospodárnosti a pro rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu „vyrobiť či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu konkrétního výrobku“ a „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu je důležité vycházet z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým výkonem. Toto přiřazování nákladů k výkonu se nazývá kalkulační členění.

Jedná se o zvláštní typ účelového členění. Zajištění těchto úloh reálnými informacemi je velice obtížné, neboť podnikatelský proces je složitý systém. Předběžné určení či následné zjištění určité proporce nákladů činností na určitý výkon je spíše záležitostí modelového zjednodušení, jež neodráží realitu v plné šíři. [14]

Principem kalkulačního členění nákladů je rozdělení na náklady přímé a nepřímé. **Přímé náklady** se mohou vztáhnout k nějakému nákladovému objektu (např. výrobku). Naopak **nepřímé náklady** nemohou být specificky a exkluzivně vztaženy k určité aktivitě, například pokud vazbu nelze v rámci účetní evidence identifikovat. Jestliže vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se o režijní náklad. [19]

1.4 Kalkulace nákladů

Předpokladem úspěšného podnikání je identifikace nákladů, které jsou s výkonem podnikových aktivit spojeny. Díky kalkulacím může podnik vypočítat reálné náklady na výstupu. V manažerském účetnictví pomáhá lépe rozhodovat o cenové politice, o kvalitě výrobků a poskytovaných služeb, o kvantitě sortimentu, plánování a kontrole. Jedná se o systém vzájemně skloubených propočtů zpracovaných pro různé účely.

„Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj kalkulační jednici či nákladovému objektu.“ [19, s. 55] Kalkulace je jedna z nejvýznamnějších nástrojů manažerského účetnictví, dokáže poskytnout informace o vztazích mezi výkonem podniku a náklady, které ve vztahu k tomuto výkonu vznikají.

1.4.1 Kalkulační pojmy

Při sestavování kalkulací je nutné rozlišovat tyto základní kalkulační pojmy:

- a) **předmět kalkulace** je vymezen kalkulační jednicí nebo kalkulovaným množstvím,
- b) proces **přiřazování nákladů** předmětu kalkulace,
- c) **struktura nákladů**, ve které se stanovují náklady na kalkulační jednici. [14]

Předmět kalkulace je vymezen jednak kalkulačními jednotkami, jednak kalkulovaným množstvím. **Kalkulační jednotka** je určitý výkon (výrobek, polotovár, práce či služba) vymezený měřicí jednotkou (kusy, kilogramy, metry, čas) a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny. Mohou to být výkony odbytové (prodávané mimo podnik), nebo vnitropodnikové (předávané uvnitř podniku). **Kalkulované množství** vyjadřuje počet kalkulačních jednotek, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. U některých podniků, které produkují vysoký počet výkonů, se kalkulace provádí přímo na určitý počet kalkulačních jednotek. [14]

Proces přiřazování na kalkulační jednotku se označuje jako **alokace nákladů**. Cílem alokace nákladů je získání přesných informací o nákladech, které jsou pro určité rozhodnutí relevantní. Neexistuje univerzální způsob přiřazení nákladu příslušnému výkonu. Každý způsob alokace musí respektovat vztah nákladů k objektu, ale také rozhodující úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena. Jejím objektem nemusí být jenom finální výkon, ale i útvar, činnost, aktivita, zákazník nebo kterékoliv manažerské rozhodnutí.

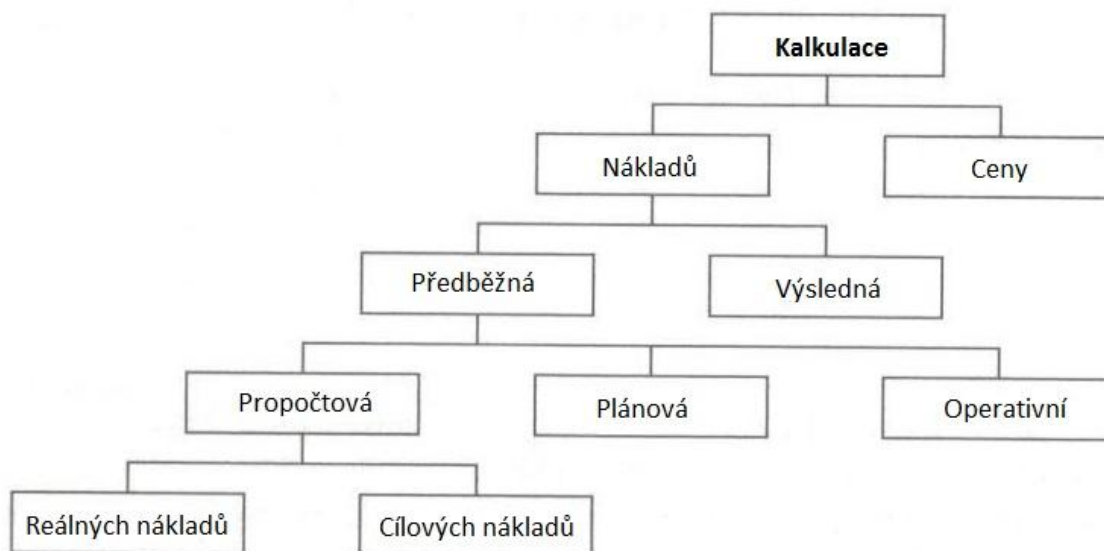
Mezi **principy přiřazování nákladů** výkonům patří: princip příčinnosti (příčinné souvislosti) vzniku nákladů, princip únosnosti nákladů a princip průměrování.

Cílem **alokační fáze** je vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi náklady a finálním výkonem. První fáze obsahuje přiřazení přímých nákladů objektu alokace, který vyvolal jejich vznik. Druhá fáze zahrnuje nalezení veličiny vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a jeho nepřímými náklady. Jedná se o co nejpřesnější vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Třetí fáze zajišťuje co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného, prováděného výkonu. V této fázi jde tedy o přiřazení nákladů za zprostředkovatele, kterému byly náklady přiřazeny ve druhé fázi, přímo konkrétnímu výkonu.

Rozvrhová základna umožňuje vyjádřit nikoliv přímý, ale zprostředkovaný vztah nákladů k jednotce výkonu. Musí být ve vztahu příčinné souvislosti k rozvrhovaným nákladům a k objektu alokace. Volba správné rozvrhové základny je pro podnik velmi důležitá. V praxi se nejčastěji jako rozvrhová základna používá spotřeba přímého materiálu, mzdové náklady přímých pracovníků nebo počty odpracovaných hodin. [16]

1.4.2 Kalkulační systém

V praxi je často používáno více typů nákladových kalkulací, které se používají k různým účelům. Tyto kalkulace tvoří tzv. kalkulační systém podniku, obrázek 3.



Obrázek 3: Kalkulační systém

Zdroj:[16, s. 38]

Kalkulace ceny spočívá v tom, že je v rámci kalkulace stanovována přímo prodejní cena produktu, bez kalkulace celkových nákladů produktu. Cílem kalkulace nákladů je kvantifikace nákladů na zvolený výkon. Nákladové kalkulace lze rozdělit na kalkulaci výslednou a předběžnou. [19]

„Předběžná kalkulace vyjadřuje předpokládané, rozpočtované náklady na kalkulační jednici. Naproti tomu výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu (kalkulační jednici) vyráběnou v určitém období.“ [16, s. 38] Předběžná kalkulace je sestavována na výkon před zahájením procesu nebo v jeho průběhu. Naopak výsledná kalkulace je sestavována po skončení a prodeji výkonu.

V rámci předběžné kalkulace se rozlišuje kalkulace propočtová, plánová a operativní kalkulace. Hlavním úkolem propočtové kalkulace je sestavení podkladů pro předběžné posouzení efektivnosti, resp. pro návrh ceny výkonu u nových výrobků. V rámci tohoto členění se rozlišují kalkulace cílových a reálných nákladů. Význam plánové kalkulace spočívá v tom, že slouží jako jeden z podkladů pro sestavení podnikové rozpočtové výsledovky a také

slouží jako jeden z nástrojů řízení hospodárnosti. Zpracování tohoto typu kalkulace má především význam pro výkony, které se opakují v delším časovém období. Operativní kalkulace je využívána při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Tato kalkulace se sestavuje vždy, když dojde ke změnám v průběhu výrobního procesu. [16]

1.4.3 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec označuje uspořádání jednotlivých typů nákladů připadajících na příslušný výkon. Každý podnik si vytváří pro své použití individuální kalkulační vzorec, které nejlépe vyhovují jeho potřebám. K základním typům kalkulačních vzorců patří:

- retrográdní kalkulační vzorec,
- dynamická kalkulace,
- typový kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady
- kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů. [16]

Typový kalkulační vzorec patří mezi nejpoužívanější typ kalkulačního vzorce a slouží zejména pro potřeby plánování nákladů a kontrolu rentability prováděných výkonů. Nyní už nejsou odbytové náklady součástí typového kalkulačního vzorce, jejich použití záleží na tom, jestli podnik používá jednookruhovou či dvouokruhovou účetní soustavu.

Tabulka 1: Typový kalkulační vzorec

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

Zdroj: [19, s. 59]

Uvedený vzorec je v podstatě kalkulací ceny, kdy cena vzniká podle principu „náklady + zisk = cena“. Jedná se o nákladovou cenu, kdy cenu neurčí přímo trh. Zisk připočtený k nákladům je stanoven tak, aby byla zajištěna požadovaná výnosnost kapitálu. [22]

1.4.4 Přímé a režijní náklady

V kalkulačním vzorci jsou dvě základní skupiny nákladů, přímé a režijní náklady. **Přímé náklady** se přímo přiřazují jednotlivým druhům výrobků. Do položky přímý materiál patří zejména suroviny, základní materiál, polotovary, pohonné hmoty. Do položky přímé mzdy zpravidla patří mzdy úkolové a časové, příplatky a doplatky ke mzdě, prémie, odměny pracovníků přímo související s kalkulovanými výkony. Do položky ostatní přímé náklady se zahrnuje palivo a energie, odpisy, opravy a udržování, příspěvky na sociální zabezpečení, ztráty ze zmetků a vadné výrobky.

Režijní náklady jsou náklady společně vynakládané na celé kalkulované množství výrobků, více druhů výrobků nebo zajištění chodu celého podniku, které není možné stanovit na kalkulační jednici přímo. Na jednotlivé výrobky se režijní náklady zúčtují nepřímo prostřednictvím přírážek. Režijní náklady představují značnou část celkových nákladů a jsou jedním z hlavních zdrojů, které slouží ke snižování celkových nákladů a tím vedou k růstu hospodárnosti. Jejich řízení by mělo zahrnovat následující aktivity:

- stanovení cíle (úkolů) ve snižování,
- evidenci, kontrolu, a vyhodnocování skutečných režijních nákladů,
- systém hmotné zainteresovanosti.

Základním nástrojem řízení režijních nákladů jsou rozpočty, základem pro rozpočtování jsou normy a limity nákladů. Základními útvary, za které se rozpočty sestavují, jsou hospodářská popřípadě nákladová střediska. [22]

1.4.5 Metody kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení jednotlivých nákladových složek na kalkulační jednici. „*Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek), na způsobu přičítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů.*“ [22, s. 104]

Členění kalkulačních metod:

- A. kalkulace dělením:
 - a. prostá kalkulace dělením,
 - b. stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením,
 - c. kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- B. kalkulace přírážkové,
- C. kalkulace ve sdružené výrobě:
 - a. zůstatková (odečítací) metoda,
 - b. rozčítací metoda,
 - c. metoda kvantitativní výtěže,
- D. kalkulace rozdílové:
 - a. metoda standardních nákladů,
 - b. metoda normová. [22]

A. Kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením představuje nejjednodušší metodu nákladové kalkulace. V zásadě kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů podniku a počtu jednotek výkonu. Jedná se o velmi elementární kalkulační princip, avšak s omezenou praktickou využitelností. Tuto metodu lze použít pouze v takových odvětvích, kde se produkuje skutečně jednotný produkt, například u firem zabývajících se výrobou elektřiny, úpravou vody, těžbou uhlí apod. [19]

Stupňovitá kalkulace odděluje stupně výroby, je využívána při výrobě polotovarů pro další použití. Dále se používá, pokud organizace chtějí oddělit výrobní, správní nebo odbytové náklady, aby výrobky, které nebyly v daném období prodány, nezatěžovaly tyto náklady.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly se využívá v případě, že výkony podniku nejsou zcela homogenní a liší se v určitém měřitelném parametru např. tvarem, velikostí, hmotností, výkonností nebo pracností. Pomocí poměrových čísel se přepočítávají objemy dané produkce a tím se rozdíly mezi výrobky eliminují. Náklady na kalkulační jednici se zjistí jako podíl celkových nákladů na všechny výrobky a přepočteného objemu produkce. [22]

B. Kalkulace přírážková

Přírážková kalkulace, také označovaná jako zakázková kalkulace, je nejrozšířenějším konceptem používaným pro kalkulaci nákladů výkonů. Předností této metody je široká využitelnost v heterogenní výrobě, ve službách a také její značná jednoduchost. Je vhodná

při výrobě několika nákladově různorodých výrobků s různými technickými postupy. Přirážková kalkulace kalkuluje výši režijních nákladů odpovídajících určitému výkonu na základě rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřeného přepočítacího koeficientu, označovaného jako režijní přirážka. Přirážka je stanovena buď procentem, jako podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu, nebo sazbou, která představuje podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny. [19]

Metoda strojových přirážek se zjišťuje pro každý stroj nebo skupinu strojů. Součet těchto nákladů za zúčtovací období se podělí počtem hodin provozu stroje nebo využitelným časovým fondem, tím se zjistí přirážka rezie na 1 hodinu příslušného stroje. Podle spotřeby strojového času na jednotlivé výrobky se promítnou náklady do kalkulací výrobků. Používá se ve vysoce mechanizovaných a automatizovaných výrobcích, např. kde podíl mezd činí jen pár procent, např. obsluha CNC strojů. [22]

C. Kalkulace ve sdružené výrobě

Sdružená výroba výkonů představuje výrobu jednoho výrobku, který nemůže být z technologického hlediska oddělen od výroby dalších výrobků. Jde zejména o odvětví, jako je zpracování ropy, chemikálií nebo zemědělská výroba.

Zůstatková (odečítací) metoda je vhodná, pokud jeden z výrobků lze považovat za hlavní a ostatní výrobky za vedlejší. Základem metody je, že od celkových nákladů za zúčtovací období se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami a zůstatek se považuje za náklady hlavního výrobku. Náklady na kalkulační jednici hlavního výrobku se zjistí dělením zbývajících nákladů počtem kalkulačních jednic hlavního výrobků.

Rozčítací metoda se používá v případě, kdy sdružené výrobky nelze rozdělit na hlavní a vedlejší. Rozpočítávání nákladů na jednotlivé sdružené výrobky slouží k jejich nákladovému ocenění při stanovování prodejní ceny, ale také k ocenění zásob, v případě, že nedojde k prodeji celého objemu produkce sdružených výkonů. Celkové náklady se rozvrhují (rozčítají) na jednotlivé výrobky podle vypočtených poměrových čísel. Metodu kvantitativní výtěže lze použít, vznikají-li sdružené výrobky ve stupňové výrobě. Tato metoda rozvrhuje náklady podle množství výrobků získaných z výchozí suroviny. [22]

D. Kalkulace rozdílové

Dosud zmíněné metody kalkulace zjišťovaly skutečné náklady úhrnnou částkou za jednotlivé kalkulační položky. Tyto metody umožňují kontrolovat přiměřenost vynaložených nákladů až po sestavení výsledné kalkulace. Pro běžnou, operativní kontrolu se

používají rozdílové metody, které stanoví výši nákladů předem jako úkol a zjišťují rozdíly skutečných nákladů s tímto úkolem. Rozdílové metody se používají převážně pro řízení přímých (jednicových) nákladů a to v opakované výrobě s montážní technologií.

Existují zde dvě složky nákladů: náklady předem určené (standardní, normované) a rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady (odchyly od standardních nákladů). Odchyly se analyzují podle příčin vzniku a odpovědnosti a podle využití výrobních činitelů.

Normová metoda v zásadě předem stanoví normy přímých nákladů a zjišťují se odchyly skutečných nákladů od těchto norem a změny norem. Změny norem i odchylka od norem se evidují podle příčin změn a odchylek a podle odpovědnosti hospodářských středisek. Normová kalkulace a evidence nákladů je založena na principu řízení podle odchylek. Řídící pracovníci při běžném řízení se zaměřují na vzniklé odchyly od norem, tj. na odchyly od předem stanoveného průběhu činnosti. Obdobou normové metody kalkulace je metoda standardních nákladů. Tato metoda zahrnuje navíc standardy režijních nákladů, využití výrobní kapacity a cenové standardy. Standard se ve většině případů objevuje jen jeden. Někdy se stanovují plné standardní náklady určitého výkonu. Tyto standardní náklady slouží ke kontrole a k řízení nákladů. [22]

1.5 Metody řízení nákladů

Metody řízení nákladů představují sofistikovanější sledování vztahů a příčin vzniku nákladů v podnicích, oproti tradičním metodám kalkulace. Následující metody se zabývají efektivním vynakládáním prostředků, nákladovou optimalizací a snahou eliminovat plýtvání v podnicích.

1.5.1 Kalkulace plných a variabilních nákladů

Kalkulace plných nákladů, nazývaná také jako absorpční kalkulace, započítává veškeré náklady, vyjadřuje vztah všech spotřebovávaných výkonů na kalkulační jednici. Podstatou je přiřazení všech nákladů na jednotku výkonu. Tato metoda předpokládá znalost vyráběného množství jednotlivých druhů výrobků. Hlavním problémem při kalkulaci plných nákladů je rozvrhování nákladů vyvolaných konkrétním druhem a také rozvrhování společných nákladů. Kalkulace plných nákladů vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadajících na jednotku výkonu a je správná pouze pokud se nezmění objem a sortiment výkonů.

Základní vlastností této metody je vztah k jedné variantě činnosti dané konkrétním množstvím a strukturou výkonů. Tato metoda není vhodná pro rozhodování o struktuře a variantách sortimentní skladby výkonů. Naopak je vhodná jako kritérium cenové politiky, jako měřítko konkurenceschopnosti podniku a pro analýzu a porovnání ziskovosti konkrétních výkonů a služeb.

Kalkulace plných nákladů lze využít v úlohách, které pokrývají:

- dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti finálních výkonů,
- stanovení cen individuálně prováděných zakázek,
- vyjádření vázanosti nákladů vnitropodnikových zásob,
- vyjádření dlouhodobého přínosu prodávaných výkonů k celkovému zisku,
- věrné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob,
- v reprodukčních úlohách. [14]

Kalkulace variabilních nákladů, též zvaná jako kalkulace neúplných nákladů, reaguje na nedostatky kalkulací plných nákladů. Cílem kalkulací variabilních nákladů není určit celkové náklady na kalkulační jednici. Podstatou je, že se výkonům nepřisuzují všechny podnikové náklady, ale jen určité části - variabilní náklady. Získané náklady na kalkulační jednici se následně odečítají od výnosů dané kalkulační jednice. Výsledná hodnota představuje tzv. krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Za povšimnutí stojí, že krycí příspěvek slouží primárně k pokrytí fixních nákladů v daném období, o zisku či ztrátě za období se tedy rozhoduje až po uhrazení fixních nákladů. Kalkulace variabilních nákladů dbá na nutnost odděleného kalkulování fixních a variabilních nákladů. Dále se předpokládá, že fixní náklady nejsou rozdělovány na kalkulační jednice, ale jsou to náklady období, které je třeba odlišit od variabilních nákladů přiřazovaných jednotlivým kalkulačním jednicím. [8]

Překážkou pro korektní stanovení krycího příspěvku může mnohdy být problém s identifikací variabilních nákladů. Často není možné rozeznat variabilní náklady od fixních nákladů. Lze však identifikovat přímé a nepřímé náklady, jež nabízejí možnost aproximace krycího příspěvku hrubým rozpětím, které je dáno rozdílem ceny a přímých nákladů. [14]

1.5.2 Kalkulace nákladů podle aktivit – metoda ABC

Kalkulace na základě dílčích aktivit, též známá jako metoda ABC (Activity Based Costing) představuje metodu přiřazení nákladů na základě aktivit, které dané náklady vyvolaly. Koncepční základ této metody tvoří poznání všech klíčových funkcí v podniku, komplexnosti vztahů mezi nimi a sledování chování nákladů. Při takovém způsobu analýzy nákladů je

možné odhalit neekonomické aktivity ve firmě a ukončit ty podnikové procesy, které nepřinášejí hodnotu. ABC usiluje o odhalení tzv. hybné síly aktivit, které zapříčiňují vznik nákladů. Systém ABC začíná horizontálním průzkumem napříč podnikem tak, aby se identifikoval celý řetězec zdrojů, aktivit a úkolů potřebných pro tvorbu každého produktu či služby. [3]

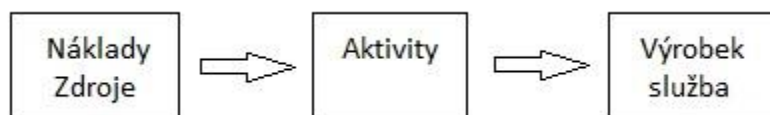
Metodických způsobů, jak přiřadit náklady, existuje celá řada. Jedním z možných přístupů je rozdělení postupu do pěti etap:

1. úprava účetních dat,
2. návrh aktivit,
3. ocenění aktivit,
4. definování nákladových objektů
5. ocenění nákladových objektů. [20]

Alternativou může být jiným způsobem popsaná metodika:

1. shromáždit podobné aktivity do skupin,
2. rozčlenit náklady podle skupin aktivit a druhů výdajů,
3. zvolit cost driver,
4. výpočet nákladové funkce k propojení nákladů a cost driverů s využitím zdrojů,
5. přiřazení nákladů nákladovému objektu. [1]

Cost driver představuje vztahovou veličinu vyjadřující příčinu vzniku nákladů. Při prozkoumání obou přístupů lze dojít k závěru, že metodika ABC stojí vždy na stejném základním principu, který však může být různě pojmenován a strukturován. Základní myšlenka je znázorněna na obrázku 4.



Obrázek 4: Základní princip metody ABC

Zdroj: vlastní zpracování

ABC metodologie měří náklady a výkonnost nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Výhodou této metody je konkretizace příčinného vztahu mezi výkony a náklady, podrobnější členění všech

prvků kalkulačního systému umožňuje efektivnější řízení hospodárnosti. Nevýhodou jsou vysoké nároky na objem a kvalitu zjišťovaných informací. Komplikace mohou nastat i s identifikací nákladů, které do kalkulace vstupují. [20]

1.5.3 Metoda kalkulace cílových nákladů

Metoda cílových nákladů (Target costing) vychází z požadavků zákazníků. První krok představuje zjištění dosažitelné tržní ceny, po odečtení potřebného ziskového rozpětí se zjistí tzv. přípustné náklady. Ty se v dalším kroku porovnávají s náklady, které vyplývají z aktuálních výrobních, technologických podmínek v podniku. Na základě požadavků zákazníků, konkurenčního prostředí a zaměření podnikové strategie se pak stanoví požadované cílové náklady. [10]

Realizace této metody spočívá ve stanovení vlastních nákladů, které se provádí ve třech cyklech: určení cílových nákladů, jejich rozdělení a kontrola. Výsledkem této činnosti by měl být návrh výrobku, který splňuje všechny požadavky a očekávání zákazníků. Využití této metody je přínosnější v případě výroby složitých výrobků či v odvětvích s vyšší konkurencí.

Mezi výhody metody kalkulace cílových nákladů patří:

- pro všechny obory podnikání plánuje a určuje jasné vymezení nákladů,
- tržní cena je akceptována, náklady musí být přizpůsobeny,
- komplexnost produktů a služeb vč. počtu provádějících variant se musí redukovat,
- motivuje podnik k neustálé racionalizaci konkurenčních praktik,
- efektivně působí na zkvalitnění spolupráce mezi jednotlivými podnikovými funkcemi. [17]

Nevýhodou této metody je, že při snižování nákladů může dojít ke snižování kvality, zhoršení podmínek a jiných charakteristik vnímaných zákazníkem. Významným omezením je i skutečnost, že tato metoda pracuje s budoucími, odhadovanými náklady a předpokládanými objemy produkce. Jednou z variant kalkulace cílových nákladů je metoda Kaizen casting, která byla vyvinuta v Japonsku a znamená pomalý proces změn namísto rozsáhlých inovačních projektů. Kaizen metoda bývá uplatňována až v průběhu výrobní fáze životního cyklu výrobku. [19]

1.5.4 Analýza bodu zvratu

Analýzu bodu zvratu je možné využít jako nástroj praktického finančního řízení podniku, konkrétně při úpravě prodejních cen a plánů při snaze dosáhnout plánovaných cílů společnosti. Bod zvratu je definovaný jako takový objem prodeje výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady. Je to stav, kdy podnik dosahuje nulového výsledku hospodaření. Tento objem prodeje představuje pro firmu dolní možnou hranici podnikové produkce. Po překročení tohoto bodu bude společnost v zisku a naopak při nedosažení tohoto bodu bude podnik ve ztrátě.

Hledaný rovnovážný bod (objem produkce, při kterém se dosahuje nulového zisku) se odvodí ze vztahu: $\text{objem produkce} = \text{fixní náklady} / (\text{prodejní cena za jednotku} - \text{variabilní náklady})$. [16] Průběh funkcí záleží na tom, jakou kalkulační metodu podnik použije, průběh ovlivňuje správně stanovená nákladová funkce.

Výraz (prodejní cena za jednotku – variabilní náklady) se nazývá marže výkonu a slouží k úhradě fixních nákladů a zisku. Po dosažení bodu zvratu se bude zisk zvyšovat přesně o hodnotu marže výkonu (krycího příspěvku) s každou další prodanou jednotkou. [8]

1.5.5 Kalkulace životního cyklu výrobku

Kalkulace životního cyklu by měla být schopna obsáhnout veškeré náklady, které jsou s určitým výrobkem v průběhu jeho života spojeny. Jedná se například o náklady spojené s výzkumem a vývojem, designem a konstrukcí výrobku, testování výrobku, uvedení na trh a také o náklady spojené s ukončením produkce výrobku. Tato metoda se uplatňuje především ze dvou důvodů. Prvním z nich je zkracování životnosti výrobků. Druhým důvodem je využití této metody pro řízení činností a nákladů výzkumu a vývoje.

Stejně jako metoda cílových nákladů, tak i kalkulace životního cyklu by měla být tvořena převážně v předvýrobní fázi životního cyklu výrobku. Základem je rozdělení nákladů do tří základních časových etap, tj. předvýrobní, výrobní a povýrobní fáze. Nejdříve je nutné analyzovat veškeré faktory ovlivňující náklady a výnosy v průběhu celého životního cyklu výrobku. Poté je možné sestavit tuto metodu tak, že náklady všech etap životního cyklu budou vyjádřeny ve vztahu k jednotce výkonu. [19]

1.6 Analýza nákladů při využití finanční analýzy

Základním zdrojem informací pro finanční analýzu je účetní závěrka. Ta představuje soubor finančních výkazů, které účetní jednotka sestavuje za účetní období k rozvahovému dni. Mezi hlavní finanční výkazy patří rozvaha, výkaz zisků a ztráty a přehled o peněžních tocích. Z hlediska nákladů je podstatný výkaz zisku a ztrát, který informuje o úspěšnosti a efektivnosti hospodaření podniku v intervalu vykazovaného období. Zachycuje vztahy mezi výnosy podniku dosaženými v určitém období a náklady spojenými s jejich vytvořením.

Rozbor horizontální struktury účetních výkazů lze zpracovat meziročně, kdy se porovnávají dvě po sobě jdoucí období. Cílem horizontální analýzy je změřit pohyby jednotlivých veličin, a to absolutně a relativně a změřit jejich intenzitu. [11]

Horizontální analýza sleduje vývoj zkoumané veličiny v čase, nejčastěji ve vztahu k nějakému minulému účetnímu období. Kvantifikaci meziroční změny lze uskutečnit pomocí několika postupů. Jednou z možností je využít různé indexy nebo diference (rozdíly). V tomto případě se dá zjistit, o kolik procent se jednotlivé položky bilance změnilo oproti minulému roku (období), popř. o kolik se jednotlivé položky změnilo v absolutních číslech tj. diference. Matematicky to lze vyjádřit následujícím způsobem. Hodnota bilanční položky se označí i v čase t jako $B_i(t)$, pak indexem, který odráží vývoj položky v relaci k minulému časovému období, se rozumí:

$$I_{t/t-1} = B_i(t) / B_i(t-1), \quad (1)$$

$$\text{popř. } I_{t/t-1} = (B_i(t) - B_i(t-1)) / B_i(t-1). \quad (2)$$

Oba uvedené vzorce poskytují stejnou informaci, vynásobením hodnoty indexu 100 se získají údaje v procentech. Vzorec (1) přiřadí vztažené veličině $B_i(t-1)$ hodnotu 100, zatímco vzorec (2) přímo oznámí, o kolik procent se položka změnila. [12]

Vertikální analýza spočívá v tom, že se na jednotlivé položky finančních výkazů pohlíží v relaci k nějaké veličině. Pracuje se v jednotlivých letech shora dolů, nikoliv napříč jednotlivými roky. Jsou-li vedle sebe údaje firmy za dva či více roků, lze pak identifikovat závažnější změny komponent. Touto technikou lze srovnávat podniky různé velikosti. Nelze zanedbat porovnání se srovnatelnými firmami, konkurencí nebo odvětvové porovnání. Pokud hledaný vztah se označí P_i , pak výpočet je následující (B_i značí velikost položky bilance a ΣB_i pak sumu hodnot položek v rámci určitého celku) [12]:

$$P_i = B_i / \Sigma B_i. \quad (3)$$

2 ANALÝZA SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

Analýza společnosti TTV servis spol. s r.o. využívá metody třídění a sledování nákladů popsané v teoretické části. Společnost je popsána nejen z hlediska jejího vývoje, ale také z hlediska organizačního uspořádání. Dále jsou charakterizovány hlavní činnosti, na které se společnost zaměřuje, jsou popsány struktury členění nákladů, analyzovány nákladové položky a hospodaření jednotlivých činností za rok 2016. Kapitola se věnuje také problematice režijních nákladů a doporučení pro jejich snížení u dopravní techniky a soustředí se také na aplikaci vybraných kalkulačních metod pro středisko prodávající pohonné hmoty.

2.1 Představení společnosti TTV servis spol. s r.o.

TTV group je skupina firem působící v oboru nákladní dopravy, spedice, skladování a logistiky. Součástí skupiny TTV je společnosti TTV spedice spol. s r.o., TTV servis spol. s r.o., TC-HK spol. s r.o., TPL TRADING CZ s.r.o., T-Air spol. s r.o., a WinSky solution spol. s r.o. Společnost TTV servis vznikla v roce 2004 v souvislosti s poskytováním služeb v oblasti mezinárodní kamionové dopravy. Primárním cílem podniku bylo poskytovat služby skladování betonářské oceli pro významného zákazníka. Společnost se postupně rozšířila o stavební techniku, která stála za rekonstrukcí nového areálu podniku TTV transport v Kostelci nad Orlicí, v rámci zkvalitňování služeb a zvyšování prestiže společnosti. Nový areál se tudíž stal základem pro rozšíření nabídky služeb TTV servis. [24]

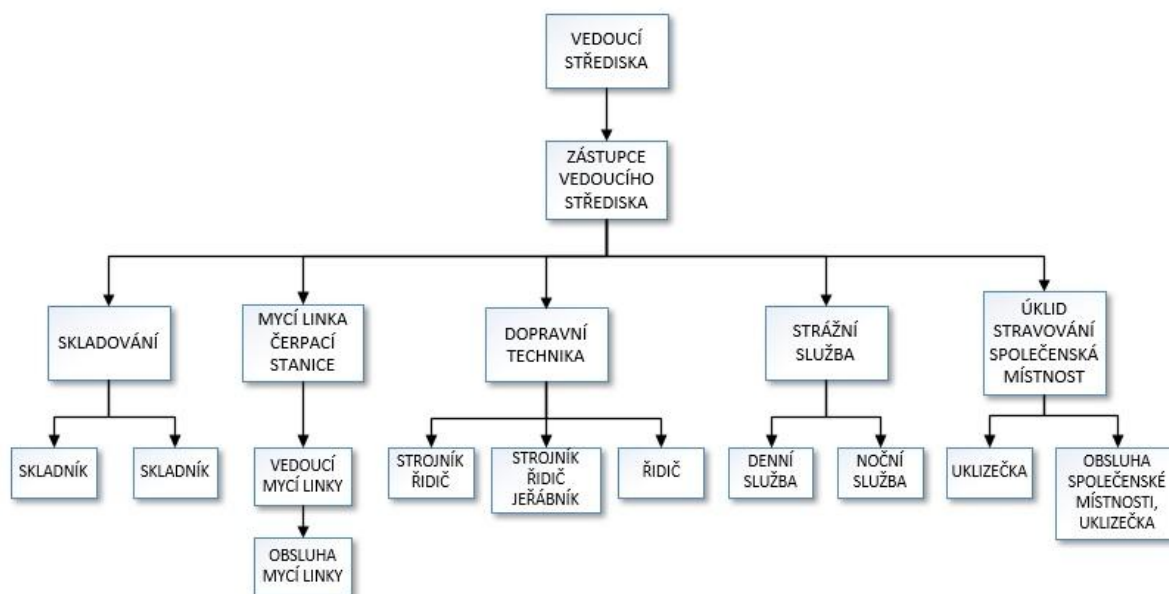
Tabulka 2: Základní charakteristika společnosti

Obchodní jméno:	TTV Servis spol. s r.o.
Sídlo:	Čechova 1100/20, Pražské Předměstí, Hradec Králové, 500 02
Provozovna	Za Nádražím 1561, Kostelec nad Orlicí, 517 41
Den zápisu do OR	8. listopadu 2005
IČO	27484556
DIČ	CZ27484556
Spisová značka	C 21752 vedená u Krajského soudu v Hradci Králové
Majitel společnosti	Josef Hlaváček
Základní kapitál:	200 000 Kč

Zdroj: upraveno dle [29]

Společnost TTV servis je od svého založení pružným poskytovatelem skladovacích, logistických a překládkových služeb mající vlastní techniku a kvalifikovanou obsluhu. V roce 2005 se podnik rozrostl o nové stavební stroje za účelem výstavby nového areálu v Kostelci nad Orlicí. Nyní slouží stavební technika regionálním zákazníkům jako je SOVIS a.s., STRABAG a.s. či Skanska a.s. pro pozemní stavební práce. V roce 2007 se majitel společnosti rozhodl vybudovat venkovní mycí linku a čerpací stanici pro potřeby nákladních vozidel společnosti TTV spedice a jiných. S postupem času se všechny služby staly veřejně dostupné a společnost TTV servis si vybudovala pozici důvěryhodného dodavatele u svých obchodních partnerů. Společnost se zabývá servisem souvisejícím s dopravní přepravou, což vyplývá i z jejího názvu, slouží především členům a partnerům skupiny TTV group. Společnost se mj. také stará o zimní údržbu silnic. Základní filozofií společnosti je přinášet zákazníkům komplexní služby v požadovaném rozsahu a nejvyšší možné kvalitě na jednom místě. Jedná se o stále se rozvíjející podnik, který každým rokem navyšuje počet svých zaměstnanců. [24]

Za organizaci činností, dodržování bezpečnosti práce a chod areálu zodpovídá vedoucí střediska, který je podřízen jednatelem společnosti.



Obrázek 5: Organizační struktura společnosti

Zdroj: interní informace společnosti

2.2 Hlavní činnosti TTV servis spol. s r.o. a jejich nákladové položky

Společnost TTV servis poskytuje venkovní mycí linku, skladové prostory s možností využití manipulace s materiálem, možnost pronájmu stavební techniky vč. obsluhy stroje a nabízí prodej pohonných hmot. Veškeré služby slouží pro vlastní potřeby společnosti, pro smluvní partery i pro širokou veřejnost. Mezi další činnosti patří prodej leteckého paliva a správa nemovitostí.

Společnost TTV servis nevyužívá účtové třídy 8 a 9, nevede dvouokruhovou účetní soustavu. Pro sledování nákladů u jednotlivých činností společnost používá analytické účty v účetnictví. Samotné zpracování výsledků činností je na základě informací z účetnictví řešeno v odděleném reportingu. Podnik se snaží v maximální míře uplatnit přístup příčinného vztahu mezi výkonem a s tím souvisejícími náklady.

V následující tabulce 3 jsou popsány jednotlivé nákladové položky režijního charakteru, které jsou přiřazeny procentuálně jednotlivým činnostem. Jedná se o režijní, nepřímé náklady fixního charakteru, které nejsou v celé výši přiřazené k jednotlivým činnostem, náklady se zúčtují nepřímo prostřednictvím přírážek podle určitých klíčů. Klíče jsou dvou typů, režijní náklady dělené na všechny činnosti a režijní náklady dělené pouze na omezený počet činností.

- | | | |
|--------------------------|----------------------------|-----------------------|
| 1. Mycí linka | 2. Skladování | 3. Dopravní technika |
| 4. Prodej pohonných hmot | 5. Prodej leteckého paliva | 6. Správa nemovitostí |

Tabulka 3: Režijní náklady přiřazené jednotlivým činnostem společnosti

Účet	NÁKLADOVÁ POLOŽKA	1.	2.	3.	4.	5.	6.
501200	Spotřeba režijního mat.	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
501500	Spotřeba kancelářských potřeb	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
501608	Spotřeba ochranných pomůcek	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
501800	Spotřeba DHIM	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
502128	Spotřeba elektrické energie	40,00 %	50,00 %				10,00 %
502328	Spotřeba plynu		85,00 %				15,00 %
513100	Pohoštění a reprezentace	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
518200	Poštovné	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
518210	Telefon, internet	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %

518230	Služby PO a BOZP	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
518490	Odvoz, likvidace odpadu	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
518500	Inzerce a reklama	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
518600	Školení		50,00 %	50,00 %			
518610	Ekonomické rady a práce	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
518620	Právní rady a práce	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
518630	Počítačové, software rady a práce	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
518800	Ostatní služby	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
568100	Bankovní výlohy	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %
568220	Pojistné	6,84 %	22,42 %	40,92 %	18,59 %	1,41 %	9,82 %

Zdroj: interní informace společnosti

2.2.1 Mycí linka

Mezi nabízené služby společnosti TTV servis patří kartáčová mycí linka pro nákladní automobily a dodávková vozidla. Byla postavena v Kostelci nad Orlicí v roce 2007 a slouží jednak pro mytí vozů flotily TTV Transport, ale také i pro smluvní partnery společnosti a veřejnost. V roce 2012 proběhla výměna mycího rámu a došlo k obnově stávajícího portálu novým automatickým portálem značky Karcher. Jedná se o venkovní nezastřešenou konstrukci s výškou 4,25 m s protinámrazovým systémem a s celoročním provozem. [25]



Obrázek 6: Mycí linka pro nákladní automobily a dodávková vozidla

Zdroj: [25]

Tabulka 4 zobrazuje členění nákladů mycí linky za rok 2016. Tato činnost rozlišuje variabilní i fixní náklady. Osobní náklady zahrnují fixní část (70 %) i variabilní část (30 %).

Tabulka 4: Členění nákladů mycí linky a kalkulace za rok 2016

NÁKLADY CELKEM		1 174 100	
FIXNÍ NÁKLADY	732 850	VARIABILNÍ NÁKLADY	441 250
Opravy mycí linky	30 000	Spotřeba režijního materiálu chemie	175 000
Nájemné	32 850	Osobní náklady	266 250
Osobní náklady	560 000		
Režijní náklady	110 000		
VÝNOSY CELKEM		1 250 000	
Tržby z provozu myčky			1 250 000
Ostatní tržby			0
PŘIDANÁ HODNOTA		75 900	

Zdroj: interní informace společnosti

V tabulce 5 jsou vidět jednotlivé nákladové položky vč. výnosů za jednotlivé měsíce roku 2016. Hodnotové údaje jsou uvedeny v obou tabulkách v celých Kč.

Tabulka 5: Náklady mycí linky za jednotlivé měsíce roku 2016

PRVNÍ POLOLETÍ	leden	únor	březen	duben	květen	červen
NÁKLADY CELKEM	68 727	89 384	119 296	89 785	78 064	104 161
FIXNÍ náklady	60 574	59 763	66 571	55 778	54 917	60 875
Opravy mycí linky	316	0	5 006	1 888	1 403	6 837
Nájemné	0	2 960	2 960	2 960	2 960	2 960
Osobní náklady	46 042	46 042	46 042	46 042	46 042	46 042
Režijní náklady	14 216	10 761	12 563	4 888	4 512	5 036
VARIABILNÍ náklady	8 153	29 621	52 725	34 007	23 147	43 286
Spotřeba režijního materiálu chemie	0	7 200	29 537	12 411	842	22 751
Osobní náklady	8 153	22 421	23 188	21 596	22 305	20 535
VÝNOSY CELKEM	38 864	105 574	109 390	101 850	105 509	97 009
Tržby z provozu myčky	38 286	105 289	108 890	101 414	104 745	96 435
Ostatní tržby	578	285	500	436	764	574
PŘIDANÁ HODNOTA	-29 863	16 190	-9 906	12 065	27 445	-7 152

DRUHÉ POLOLETÍ	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
NÁKLADY CELKEM	100 840	79 096	116 361	122 829	108 259	101 160
FIXNÍ náklady	59 454	58 068	59 001	102 078	69 340	71 956
Opravy mycí linky	4 490	4 831	2 430	43 328	6 970	3 200
Nájemné	2 960	2 960	2 960	2 960	2 960	3 781
Osobní náklady	46 042	46 042	46 042	46 042	46 042	46 042
Režijní náklady	5 962	4 235	7 569	9 748	13 368	18 933
VARIABILNÍ náklady	41 386	21 028	57 360	20 751	38 919	29 204
Spotřeba režijního materiálu chemie	19 330	274	35 166	180	17 939	17 170
Osobní náklady	22 056	20 754	22 194	20 571	20 980	12 034
VÝNOSY CELKEM	104 053	97 780	104 599	96 988	99 048	77 852
Tržby z provozu myčky	103 574	97 460	104 224	96 605	98 525	56 514
Ostatní tržby	479	320	375	383	523	21 338
PŘIDANÁ HODNOTA	3 213	18 684	-11 762	-25 841	-9 211	-23 308

Zdroj: interní informace společnosti

Celkové náklady za rok 2016 u činnosti mycí linky činily 1 177 962 Kč, z toho fixní náklady tvořily 66 %, tedy 778 375 Kč a variabilní náklady tvořily 34 %, tedy 399 587 Kč. Celkové výnosy za předchozí rok činily 1 138 516 Kč. Za minulý rok byla přidaná hodnota mycí linky záporná, činnost hospodařila ve výsledku se ztrátou 39 446 Kč.

2.2.2 Skladování

Další ze služeb, které TTV servis nabízí, je poskytnutí skladových prostor. Podnik se specializuje na uskladnění nestandardního zboží s vysokou hmotností, nadměrnou velikostí a na speciální manipulaci se zbožím. Skladovací prostory mají rozlohu cca 3 000 m², jedná se o uzavřené vnitřní prostory s možností vytápění a s manipulační výškou 4 až 6 metrů. Zboží lze skladovat jak na volné ploše, tak i v regálech. Společnost zajišťuje i doprovodné logistické služby spojené se skladováním. Jedná se o střežený areál s nonstop strážní službou a kamerovým systémem. [26]



Obrázek 7: Skladové prostory

Zdroj: [26]

Tabulka 6 ukazuje kalkulační rozdělení nákladů při pronájmu skladovacích prostor za rok 2016. Tato činnost má variabilní náklady nulové. Vysokou část fixních nákladů tvoří nájemné a osobní náklady.

Tabulka 7 zaznamenává skutečné hospodaření činnosti za rok 2016. Uvádí konkrétní nákladové položky vč. položek výnosových za jednotlivé měsíce. Hodnotové údaje jsou uvedeny v obou tabulkách v celých Kč.

Tabulka 6: Členění nákladů skladovacích prostor a kalkulace za rok 2016

NÁKLADY CELKEM		3 458 094	
FIXNÍ NÁKLADY	3 458 094	VARIABILNÍ NÁKLADY	0
Spotřeba plynu (pohon VZV)	78 000		
Opravy a údržba	30 000		
Nájemné	1 930 094		
Osobní náklady	1 150 000		
Režijní náklady	270 000		
VÝNOSY CELKEM		3 650 000	
Tržby ze skladování			3 600 000
Ostatní tržby			50 000
PŘIDANÁ HODNOTA		191 906	

Zdroj: interní informace společnosti

Tabulka 7: Náklady skladovacích prostor za jednotlivé měsíce roku 2016

PRVNÍ POLOLETÍ	leden	únor	březen	duben	květen	červen
NÁKLADY CELKEM	265 459	259 841	296 922	284 172	276 785	291 823
FIXNÍ náklady	265 459	259 841	296 922	284 172	276 785	291 823
Spotřeba plynu (pohon VZV)	6 571	5 493	7 749	6 550	5 053	7 300
Opravy a údržba	0	0	0	0	0	0
Nájemné	160 617	160 617	160 617	160 617	160 617	160 617
Osobní náklady	67 933	64 295	98 055	105 210	98 055	108 174
Režijní náklady	30 338	29 436	30 501	11 795	13 060	15 732
VÝNOSY CELKEM	284 690	301 793	294 497	319 815	348 209	306 254
Tržby ze skladování	279 795	300 858	292 859	318 386	345 704	301 972
Ostatní tržby	4 895	935	1 638	1 429	2 505	4 282
PŘIDANÁ HODNOTA	19 231	41 952	-2 425	35 643	71 424	14 431
DRUHÉ POLOLETÍ	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
NÁKLADY CELKEM	292 342	284 338	299 276	321 195	297 623	285 120
FIXNÍ náklady	292 342	284 338	299 276	321 195	297 623	285 120
Spotřeba plynu (pohon VZV)	5 807	4 983	8 495	9 025	8 284	7 056
Opravy a údržba	0	0	0	0	0	0
Nájemné	160 617	160 617	160 617	160 617	160 617	163 307
Osobní náklady	108 174	106 811	106 811	129 332	99 715	73 751
Režijní náklady	17 744	11 927	23 353	22 221	29 007	41 006
VÝNOSY CELKEM	330 876	296 864	363 929	347 690	241 162	314 129
Tržby ze skladování	322 306	295 814	362 700	346 433	237 047	243 108
Ostatní tržby	8 570	1 050	1 229	1 257	4 115	71 021
PŘIDANÁ HODNOTA	38 534	12 526	64 653	26 495	-56 461	29 009

Zdroj: interní informace společnosti

Celkové náklady u skladovacích prostor za rok 2016 činily 3 454 896 Kč. Celkové výnosy tvořily sumu 3 749 908 Kč. Přidaná hodnota za minulý rok byla 295 012 Kč, tudíž společnost z této činnosti profitovala. Ze skutečných nákladů vyplývá, že položka opravy a údržba za celý rok byla oproti plánu nulová, což přispělo k vyššímu zisku.

2.2.3 Dopravní technika

Součástí flotily vozů TTV servis je i stavební technika, která je určena k pronájmu, vč. zkušeného personálu, který zajišťuje obsluhu strojů. Vozový park zahrnuje autojeřáb AD 20, třístranné sklápěče Renault Kerax (vč. vleku), třístranný sklápěč Tatra 815 a Volvo FMX (vč. vleku), tahač s plošinovým návěsem, pracovní plošinu MP 13, traktorbagr CASE E580/CASE E595R s kladivem a vysokozdvizné vozíky. [27]



Obrázek 8: Stavební technika - Renault Kerax

Zdroj: [27]

Tabulka 8 udává členění nákladů dopravní techniky a kalkulace za rok 2016. Středisko rozlišuje fixní a variabilní náklady.

Tabulka 8: Členění nákladů dopravní techniky a kalkulace za rok 2016

NÁKLADY CELKEM		7 160 000	
FIXNÍ NÁKLADY	3 010 000	VARIABILNÍ NÁKLADY	4 150 000
Spotřeba materiálu k údržbě aut	50 000	Spotřeba PHM	1 650 000
Opravy a údržba vozidel	440 000	Osobní náklady	2 500 000
Nájemné vozidel	2 000 000		
Režijní náklady	520 000		
VÝNOSY CELKEM			7 200 000
Tržby z dopravní techniky			7 000 000
Ostatní tržby			200 000
PŘIDANÁ HODNOTA			40 000

Zdroj: interní informace společnosti

Tabulka 9 ukazuje skutečné náklady a výnosy za jednotlivé měsíce. Hodnotové údaje jsou uvedeny v obou tabulkách v celých Kč.

Tabulka 9: Náklady dopravní techniky za jednotlivé měsíce roku 2016

PRVNÍ POLOLETÍ	leden	únor	březen	duben	květen	červen
NÁKLADY CELKEM	642 965	509 899	702 092	612 325	644 017	622 860
FIXNÍ náklady	273 145	209 124	383 498	260 978	281 714	266 301
Spotřeba materiálu k údržbě aut	1 168	1 198	9 819	4 544	3 414	6 517
Opravy a údržba vozidel	37 378	14 364	127 220	9 678	80 953	63 876
Nájemné vozidel	167 431	167 431	167 431	167 431	167 431	167 431
Režijní náklady	67 168	26 131	79 028	79 325	29 916	28 477
VARIABILNÍ náklady	369 820	300 775	318 594	351 347	362 303	356 559
Spotřeba PHM	89 179	84 901	105 833	128 568	151 174	144 479
Osobní náklady	280 641	215 874	212 761	222 779	211 129	212 080
VÝNOSY CELKEM	347 633	318 518	367 106	487 647	624 880	627 722
Tržby z dopravní techniky	335 445	312 446	359 315	485 039	620 308	624 286
Ostatní tržby	12 188	6 072	7 791	2 608	4 572	3 436
PŘIDANÁ HODNOTA	-295 332	-191 381	-334 986	-124 678	-19 137	4 862
DRUHÉ POLOLETÍ	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
NÁKLADY CELKEM	625 041	771 506	763 839	760 359	809 390	836 595
FIXNÍ náklady	267 285	304 844	253 599	292 703	325 028	306 433
Spotřeba materiálu k údržbě aut	4 852	3 920	22 084	3 217	4 718	2 205
Opravy a údržba vozidel	68 271	104 738	46 690	90 923	100 810	79 828
Nájemné vozidel	167 431	167 431	167 431	167 431	167 431	167 431
Režijní náklady	26 731	28 755	17 394	31 132	52 069	56 969
VARIABILNÍ náklady	357 756	466 662	510 240	467 656	484 362	530 162
Spotřeba PHM	145 676	201 044	230 498	195 350	201 355	251 748
Osobní náklady	212 080	265 618	279 742	272 306	283 007	278 414
VÝNOSY CELKEM	692 510	835 845	940 597	780 679	708 272	468 749
Tržby z dopravní techniky	615 452	823 035	937 263	772 012	700 558	337 605
Ostatní tržby	77 058	12 810	3 334	8 667	7 714	131 144
PŘIDANÁ HODNOTA	67 469	64 339	176 758	20 320	-101 118	-367 846

Zdroj: interní informace společnosti

Celkové náklady dopravní techniky za rok 2016 činily 8 300 888Kč, z toho fixní náklady tvořily částku 3 424 652 a variabilní náklady 4 876 236 Kč. Celkové výnosy činily 7 200 158 Kč. Přidaná hodnota střediska za minulý rok byla ztrátová ve výši 1 100 730 Kč.

2.2.4 Prodej pohonných hmot

Čerpací stanice s kapacitou nadzemní nádrže 50 000 l se nachází v Kostelci nad Orlicí a je v provozu od roku 2007. Společnost nabízí prodej pohonných hmot a plynových lahví. Tankování motorové nafty je možné ze tří výdejních míst a její kvalita splňuje veškeré požadavky technické normy ČSN EN 590. Od roku 2012 je možné tankovat i provozní kapalinu AdBlue, nádrž má kapacitu 5 000 l. [28]

Tabulka 10 vystihuje členění nákladů činnosti prodeje pohonných hmot a kalkulace za rok 2016. Středisko rozlišuje fixní a variabilní náklady. Přičemž variabilní náklady mají 99 % zastoupení na celkových nákladech, největší položku tvoří prodej pohonných hmot. Čerpací stanice neposkytuje obsluhu pohonných hmot, tudíž v nákladech ani není zahrnuta položka osobních nákladů.

Tabulka 10: Členění nákladů čerpací stanice a kalkulace za rok 2016

NÁKLADY CELKEM		64 257 000	
FIXNÍ NÁKLADY	457 000	VARIABILNÍ NÁKLADY	63 800 000
Opravy	300 000	Prodané zboží PHM	63 800 000
Režijní náklady	157 000		
VÝNOSY CELKEM		66 040 000	
Tržby z prodeje PHM		66 000 000	
Ostatní tržby		40 000	
PŘIDANÁ HODNOTA		1 783 000	

Zdroj: interní informace společnosti

Tabulka 11 zobrazuje skutečné hospodaření činnosti za jednotlivé měsíce roku 2016. Hodnotové údaje jsou uvedeny v obou tabulkách v celých Kč.

Tabulka 11: Náklady čerpací stanice za jednotlivé měsíce roku 2016

PRVNÍ POLOLETÍ	leden	únor	březen	duben	květen	červen
NÁKLADY CELKEM	4 447 421	5 124 831	5 106 466	5 570 183	6 095 446	6 102 173
FIXNÍ náklady	12 755	8 579	50 522	134 584	12 159	23 720
Opravy	930	0	32 910	128 356	4 103	12 665
Režijní náklady	11 825	8 579	17 612	6 228	8 056	11 055
VARIABILNÍ náklady	4 434 666	5 116 252	5 055 944	5 435 599	6 083 287	6 078 453
Prodané zboží PHM	4 434 666	5 116 252	5 055 944	5 435 599	6 083 287	6 078 453
VÝNOSY CELKEM	4 638 638	5 312 505	5 288 678	5 624 677	6 286 296	6 236 554
Tržby z prodeje PHM	4 637 067	5 311 729	5 287 320	5 623 492	6 284 219	6 234 993
Ostatní tržby	1 571	776	1 358	1 185	2 077	1 561
PŘIDANÁ HODNOTA	191 217	187 674	182 212	54 494	190 850	134 381
DRUHÉ POLOLETÍ	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
NÁKLADY CELKEM	5 598 595	4 979 677	5 552 654	5 425 971	5 398 707	5 420 124
FIXNÍ náklady	180 865	12 338	78 878	21 308	13 491	37 495
Opravy	167 553	3 871	62 837	0	0	14 420
Režijní náklady	13 312	8 467	16 041	21 308	13 491	23 075
VARIABILNÍ náklady	5 417 730	4 967 339	5 473 776	5 404 663	5 385 216	5 382 629
Prodané zboží PHM	5 417 730	4 967 339	5 473 776	5 404 663	5 385 216	5 382 629
VÝNOSY CELKEM	5 594 174	5 113 625	5 639 889	5 590 398	5 669 942	5 734 392
Tržby z prodeje PHM	5 592 872	5 112 754	5 638 870	5 589 356	5 668 520	5 676 399
Ostatní tržby	1 302	871	1 019	1 042	1 422	57 993
PŘIDANÁ HODNOTA	-4 421	133 948	87 235	164 427	271 235	314 268

Zdroj: interní informace společnosti

Celkové náklady prodeje pohonných hmot za rok 2016 činily 64 822 248 Kč, z toho fixní náklady tvořily částku pouze 586 694 Kč a variabilní náklady tvořily neuvěřitelných 64 235 554 Kč. Celkové výnosy činily 66 729 768 Kč. Přidaná hodnota dané činnosti za rok 2016 byla kladná, a to 1 907 520 Kč.

2.2.5 Prodej leteckého paliva

Ve společnosti TTV servis došlo k rozšíření obchodu s pohonnými hmotami o letecké palivo, tedy k doplnění portfolia činností v oblasti letectví, protože v rámci skupiny TTV group je jednou z činností i provozování letecké techniky (na společnosti T-air).

Základnou pro tuto činnost je letiště v Hradci Králové. Tankování leteckého paliva JET A1 umožňuje společnost všem letadlům pomocí vlastní autocisterny. [23]



Obrázek 9: Autocisterna s leteckým palivem JET A1

Zdroj: [23]

Tabulka 12 ukazuje členění nákladů činnosti prodávající letecké palivo a kalkulace za rok 2016. Tato činnost rozdělena na fixní a variabilní náklady. Vysokou část nákladů tvoří položka prodané zboží pohonných hmot (JET A1).

Tabulka 12: Členění nákladů prodeje leteckého paliva a kalkulace za rok 2016

NÁKLADY CELKEM		4 501 220	
FIXNÍ NÁKLADY	651 220	VARIABILNÍ NÁKLADY	3 850 000
Opravy	30 000	Prodané zboží PHM	3 850 000
Nájemné cisterny	486 720		
Osobní náklady	120 000		
Režijní náklady	14 500		
VÝNOSY CELKEM		4 550 000	
Tržby z prodeje PHM		4 550 000	
Ostatní tržby		0	
PŘIDANÁ HODNOTA		48 780	

Zdroj: interní informace společnosti

Tabulka 13 popisuje skutečné nákladové položky vč. výnosových položek za jednotlivé měsíce roku 2016. Hodnotové údaje jsou uvedeny v obou tabulkách v celých Kč.

Tabulka 13: Náklady leteckého paliva za jednotlivé měsíce roku 2016

PRVNÍ POLOLETÍ	leden	únor	březen	duben	květen	červen
NÁKLADY CELKEM	193 146	234 286	584 863	845 715	447 172	339 734
FIXNÍ náklady	54 069	54 818	75 361	51 335	50 006	50 124
Opravy	0	0	25 132	0	0	0
Nájemné cisterny	40 560	40 560	40 560	40 560	40 560	40 560
Osobní náklady	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Režijní náklady	3 509	4 258	-331	775	-554	-436
VARIABILNÍ náklady	139 077	179 468	509 502	794 380	397 166	289 610
Prodané zboží PHM	139 077	179 468	509 502	794 380	397 166	289 610
VÝNOSY CELKEM	142 268	210 042	590 067	960 852	504 243	330 626
Tržby z prodeje PHM	142 149	209 983	589 964	960 762	504 085	330 508
Ostatní tržby	119	59	103	90	158	118
PŘIDANÁ HODNOTA	-50 878	-24 244	5 204	115 137	57 071	-9 108
DRUHÉ POLOLETÍ	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
NÁKLADY CELKEM	449 508	363 430	424 060	365 170	462 357	282 229
FIXNÍ náklady	47 107	65 405	51 376	51 957	54 318	56 490
Opravy	0	16 122	0	0	0	0
Nájemné cisterny	40 560	40 560	40 560	40 560	40 560	40 560
Osobní náklady	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Režijní náklady	-3 453	-1 277	816	1 397	3 758	5 930
VARIABILNÍ náklady	402 401	298 025	372 684	313 213	408 039	225 739
Prodané zboží PHM	402 401	298 025	372 684	313 213	408 039	225 739
VÝNOSY CELKEM	459 218	345 524	411 867	362 194	470 941	272 054
Tržby z prodeje PHM	459 119	345 458	411 790	362 115	470 833	267 655
Ostatní tržby	99	66	77	79	108	4 399
PŘIDANÁ HODNOTA	9 710	-17 906	-12 193	-2 976	8 584	-10 175

Zdroj: interní informace společnosti

Celkové náklady činnosti prodávající letecké palivo prostřednictvím cisterny za rok 2016 činily 4 991 670 Kč. Fixní náklady tvořily částku 662 366 Kč, variabilní náklady tvořily 4 329 304 Kč, což představuje 87 % zastoupení na celkových nákladech. Celkové výnosy činily 5 059 896 Kč. Přidaná hodnota střediska za rok 2016 byla kladná, a to 68 226 Kč.

2.2.6 Správa nemovitostí

Jedná se o správu nemovitostí, které jsou vlastněné v rámci skupiny TTV group a jsou využívány k pronájmům. Jsou to areály v Kostelci nad Orlicí a Rychnově nad Kněžnou. Nájemníci jsou společnosti v rámci skupiny TTV group i externí firmy.

Tabulka 14 vystihuje kalkulační rozdělení nákladů činnosti zabývající správou nemovitostí. Variabilní náklady jsou nulové, rozlišují se pouze fixní náklady. Vysokou část nákladů tvoří osobní náklady.

Tabulka 14: Členění nákladů správy nemovitostí a kalkulace za rok 2016

NÁKLADY CELKEM		1 962 000	
FIXNÍ NÁKLADY	1 962 000	VARIABILNÍ NÁKLADY	0
Spotřeba materiálu k údržbě budov	15 000		
Čisticí prostředky	60 000		
Spotřeba PHM	17 000		
Oprava a údržba	20 000		
Osobní náklady	1 500 000		
Režijní náklady	350 000		
VÝNOSY CELKEM		2 080 000	
Tržby ze správy nemovitostí			2 000 000
Ostatní tržby			80 000
PŘIDANÁ HODNOTA		118 000	

Zdroj: interní informace společnosti

Tabulka 15 udává skutečné hospodaření činnosti za rok 2016. Hodnotové údaje jsou uvedeny v obou tabulkách v celých Kč. Ve skutečnosti středisko naplnilo plánový zisk jen z 18 %.

Tabulka 15: Náklady správy nemovitostí za jednotlivé měsíce roku 2016

PRVNÍ POLOLETÍ	leden	únor	březen	duben	květen	červen
NÁKLADY CELKEM	145 950	136 644	147 326	163 757	325 644	162 363
FIXNÍ náklady	145 950	136 644	147 326	163 757	325 644	162 363
Spotřeba materiálu k údržbě budov	0	2 887	119	0	4 270	3 600
Čisticí prostředky	4 764	4 222	2 950	7 463	4 623	4 672
Spotřeba PHM	165	0	0	1 637	2 173	1 854
Oprava a údržba	2115	2 032	0	10 040	3 182	0
Osobní náklady	125 405	121 649	133 805	121 815	130 543	137 312
Režijní náklady	13 501	5 854	10 452	22 802	180 853	14 925
VÝNOSY CELKEM	174 144	172 032	176 045	178 487	176 565	172 654
Tržby ze správy nemovitostí	167 698	167 698	167 698	167 698	167 698	164 336
Ostatní tržby	6 446	4 334	8 347	10 789	8 867	8 318
PŘIDANÁ HODNOTA	28 194	35 388	28 719	14 730	-149 079	10 291
DRUHÉ POLOLETÍ	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
NÁKLADY CELKEM	200 981	143 184	153 710	146 218	147 985	174 089
FIXNÍ náklady	200 981	143 184	153 710	146 218	147 985	174 089
Spotřeba materiálu k údržbě budov	402	797	0	906	0	0
Čisticí prostředky	7 794	7 104	6 071	4 651	5 259	6 079
Spotřeba PHM	2 668	3 269	5 693	1 221	0	0
Oprava a údržba	969	0	1 934	0	0	7 532
Osobní náklady	137 312	127 295	127 295	130 202	131 109	143 043
Režijní náklady	51 836	4 719	12 717	9 238	11 617	17 435
VÝNOSY CELKEM	170 347	167 832	169 979	170 127	170 216	170 236
Tržby ze správy nemovitostí	164 336	164 336	164 336	164 336	164 336	164 336
Ostatní tržby	6 011	3 496	5 643	5 791	5 880	5 900
PŘIDANÁ HODNOTA	-30 634	24 648	16 269	23 909	22 231	-3 853

Zdroj: interní informace společnosti

Celkové náklady činnosti zabývající správou nemovitostí za rok 2016 činily 2 047 851 Kč. Celkové výnosy činily 2 068 664 Kč. Středisko v této činnosti hospodařila s výsledkem 20 813 Kč.

2.3 Analýza nákladových položek ve společnosti

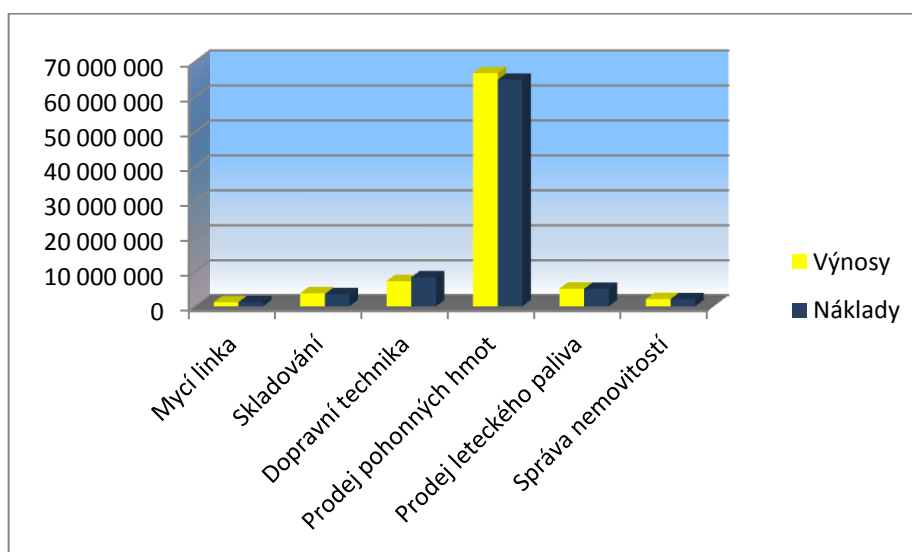
Tato kapitola popisuje a graficky znázorňuje analýzu nákladových položek a hospodaření společnosti TTV servis za rok 2016. Tabulka 16 zobrazuje celkové nákladové a výnosové položky vč. přidané hodnoty za jednotlivé činnosti. Hodnotové údaje jsou v celých Kč. Z tabulky vyplývá, že mycí linka a provozování dopravní techniky byly ztrátové. Prodej pohonných hmot, který skončil v zisku 1 907 520 Kč, vykázal nejlepší výsledky a z grafu 1 je patrné, že se pohybuje řádově v jiných číslech než ostatní činnosti, které nepřekračují 10 milionů Kč.

- | | | |
|--------------------------|----------------------------|-----------------------|
| 1. Mycí linka | 2. Skladování | 3. Dopravní technika |
| 4. Prodej pohonných hmot | 5. Prodej leteckého paliva | 6. Správa nemovitostí |

Tabulka 16: Výsledky hospodaření za jednotlivé činnosti za rok 2016

POLOŽKY	1.	2.	3.	4.	5.	6.
NÁKLADY celkem	1 177 962	3 454 896	8 300 888	64 822 248	4 991 670	2 047 851
Fixní náklady	778 375	3 454 896	3 424 652	586 694	662 366	2 047 851
Variabilní náklady	399 587	0	4 876 236	64 235 554	4 329 304	0
VÝNOSY celkem	1 138 516	3 749 908	7 200 158	66 729 768	5 059 896	2 068 664
Přidaná hodnota	-39 446	295 012	-1 100 730	1 907 520	68 226	20 813

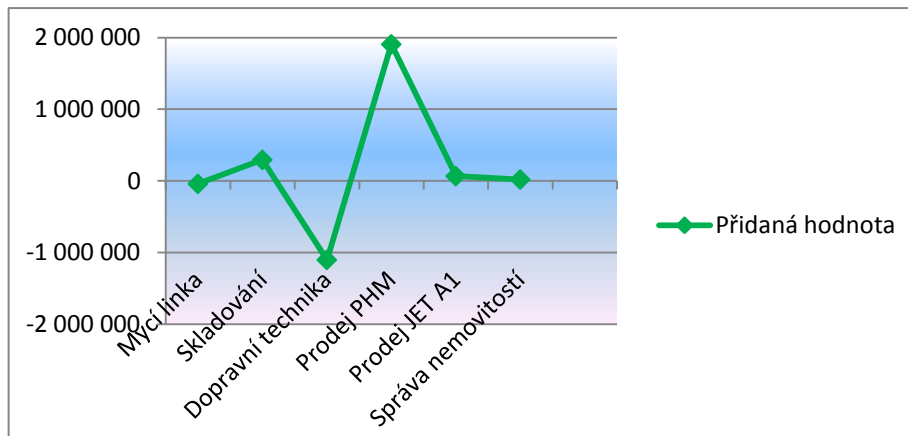
Zdroj: interní informace společnosti



Graf 1: Struktura nákladů a výnosů za jednotlivé činnosti za rok 2016 (v Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

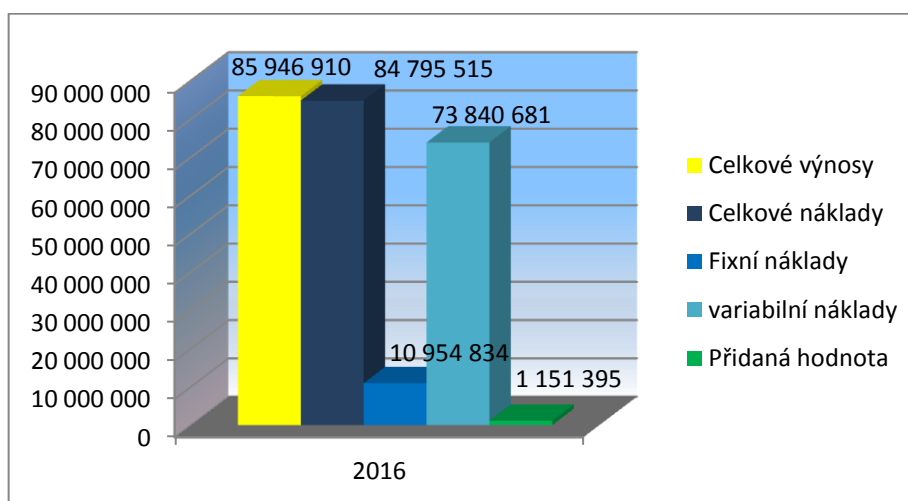
Graf 2 udává vývoj přidané hodnoty v Kč za jednotlivé činnosti společnosti TTV servis za rok 2016. Provozování dopravní techniky vykazuje ze všech činností nejhorší výsledky, dosahuje ztráty 1 100 730 Kč. Správa nemovitostí je téměř na nulové hodnotě.



Graf 2: Vývoj přidané hodnoty za jednotlivé činnosti za rok 2016 (v Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

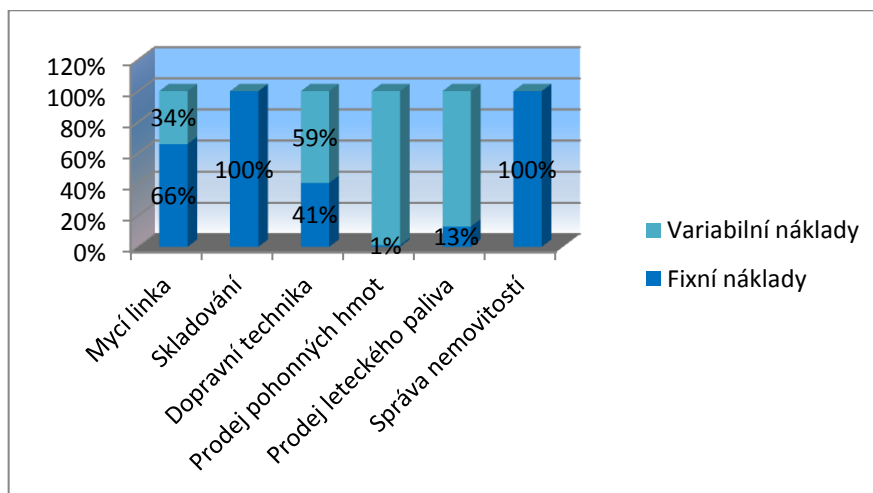
Graf 3 vyznačuje kromě celkových výnosů a nákladů také strukturu nákladů variabilních a fixních. Přidaná hodnota společnosti za rok 2016 činila 1 151 395 Kč, největší podíl na zisku společnosti měla již zmiňovaná činnost prodávající pohonné hmoty. Z hlediska celé společnosti představují variabilní náklady 87 %, fixní náklady 13 %.



Graf 3: Hospodaření společnosti TTV servis za rok 2016 (v Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

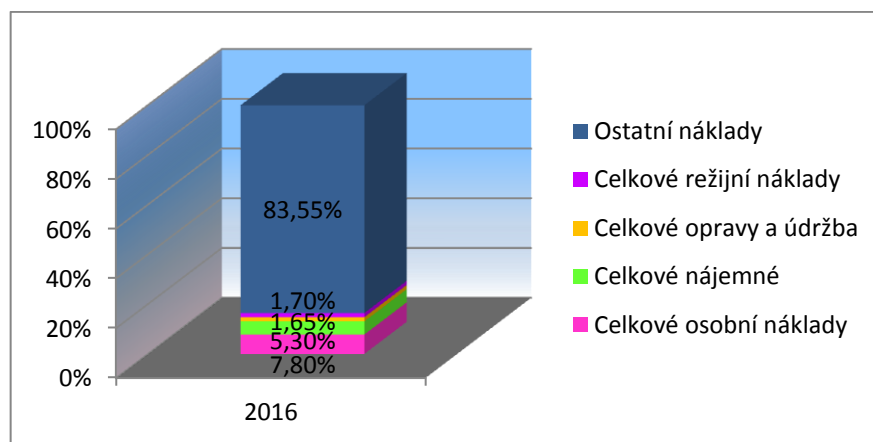
Graf 4 zaznamenává strukturu celkových nákladů v % u jednotlivých činností za rok 2016 pro činnost poskytující skladové prostory a činnost zabývající se správou nemovitostí nejsou rozlišovány variabilní náklady. Naopak činnost prodávající pohonné hmoty má téměř 99 % zastoupení nákladů ve variabilních nákladech.



Graf 4: Struktura nákladů u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)

Zdroj:vlastní zpracování

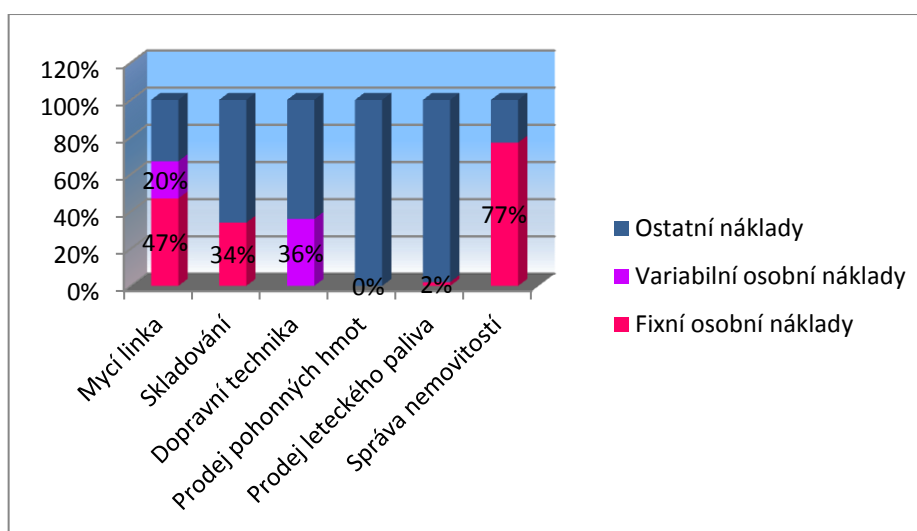
Graf 5 znázorňuje podíl vybraných nákladových položek na celkových nákladech v procentuálním zastoupení za rok 2016. Roční osobní náklady tvoří částku 6 588 823 Kč, roční nájemné zahrnuje sumu 4 459 367 Kč, opravy a údržba činily 1 402 131 Kč a celkové režijní náklady byly ve výši 1 440 396 Kč za rok.



Graf 5: Podíl vybraných nákladových položek na CN společnosti TTV servis za rok 2016 (v %)

Zdroj:vlastní zpracování

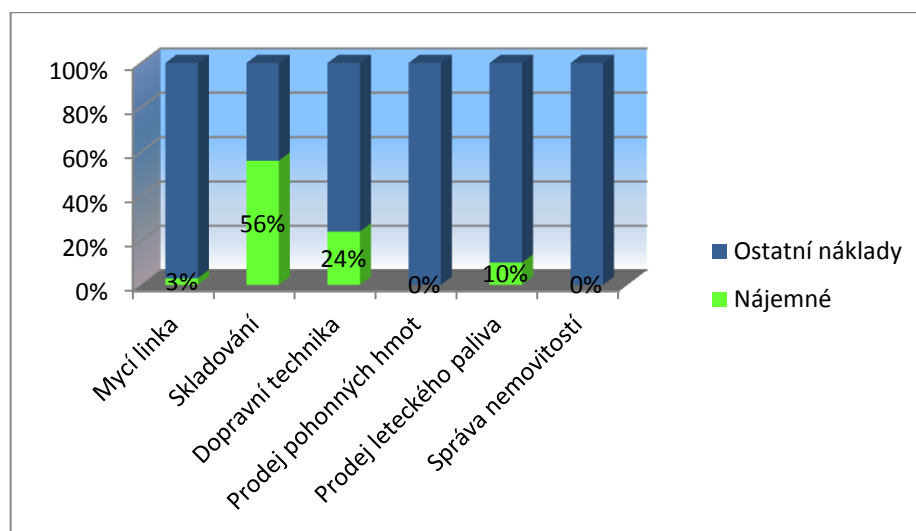
Významnou část nákladů tvoří osobní náklady, graf 6. **Společnost TTV servis zaměstnává celkem 17 zaměstnanců.** Mycí linku obsluhují 2 zaměstnanci, osobní náklady u této činnosti zahrnují složku fixní (552 504 Kč) i variabilní (236 787 Kč). Skladové prostory obstarávají také 2 zaměstnanci, osobní náklady tvoří částku 1 166 316 Kč a představují fixní část nákladů. Dopravní techniku obsluhuje 6 zaměstnanců, osobní náklady představují variabilní část nákladů 2 946 431 Kč. Činnost zabývající se prodejem pohonných hmot nevyžaduje žádného zaměstnance, tudíž osobní náklady jsou nulové. Osobní náklady prodeje leteckého paliva tvoří částku 120 000 Kč, představují fixní část nákladů. Správu nemovitostí má na starost 6 zaměstnanců, osobní náklady tvoří 77 % zastoupení na celkových nákladech a představují částku 1 566 785 Kč. Celkové roční osobní náklady společnosti tvoří sumu 6 588 823 Kč, což činí 8 % na celkových nákladech společnosti. Posledním zaměstnancem je vedoucí společnosti.



Graf 6: Podíl osobních nákladů na celkových nákladech u jednotlivých činnostech za rok 2016 (v %)

Zdroj: vlastní zpracování

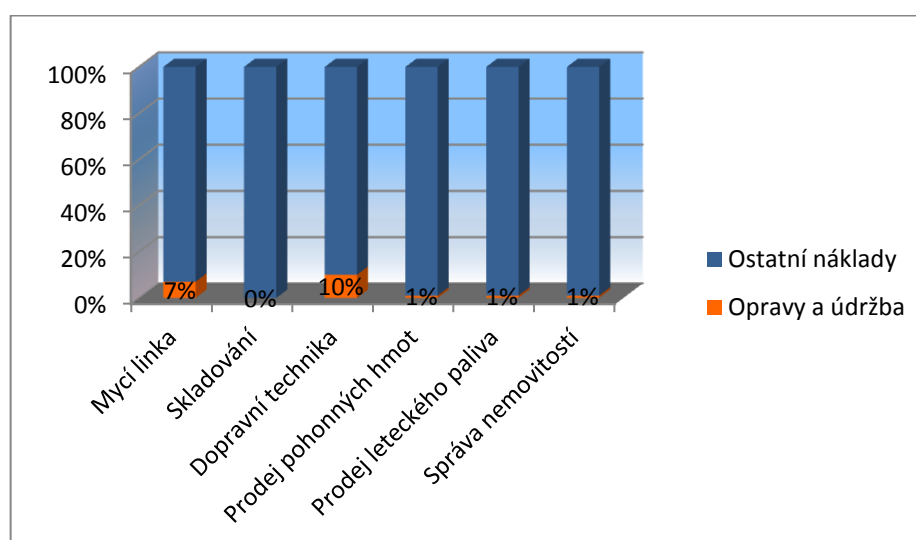
Graf 7 vyznačuje podíl nájemného na celkových nákladech v % u jednotlivých činnostech za rok 2016. Nájemné u mycí linky tvoří částku 33 381 Kč, nájemné u činnosti poskytující pronájem skladových prostor zahrnuje celkovou částku 1 930 094 Kč, což představuje až 56 % zastoupení na celkových nákladech činnosti. Nájemné vozidel u dopravní techniky tvoří částku 2 009 172 Kč za rok. Nájemné cisterny, která slouží k prodeji leteckého paliva, zahrnuje celkovou částku 486 720 Kč za rok 2016. Celkové roční nájemné, které společnost zaplatí, tvoří částku 4 459 367 Kč.



Graf 7: Podíl nájemného na celkových nákladech u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)

Zdroj:vlastní zpracování

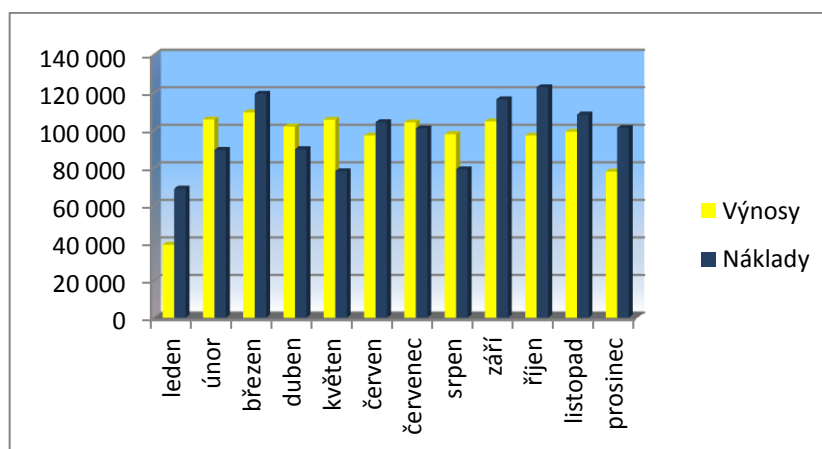
Graf 8 udává podíl oprav a údržby na celkových nákladech v % u jednotlivých činností za rok 2016. Opravy mycí linky tvoří roční částku ve výši 80 699 Kč. Položka opravy a údržba u činnosti poskytující skladové prostory je za rok 2016 nulová. Opravy a údržba vozidel dopravní techniky tvoří celkovou roční částku 824 729 Kč. Opravy čerpací stanice, která nabízí prodej pohonných hmot, zahrnuje roční částku ve výši 427 645 Kč. Opravy u činnosti prodávající letecké palivo tvoří celkovou částku 41 254 Kč. Oprava a údržba správy nemovitostí tvoří částku 27 804 Kč za rok 2016.



Graf 8: Podíl oprav a údržby na celkových nákladech u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)

Zdroj:vlastní zpracování

V dalším textu je proveden podrobnější rozbor nákladů a výnosů v návaznosti na jednotlivé činnosti společnosti TTV servis.

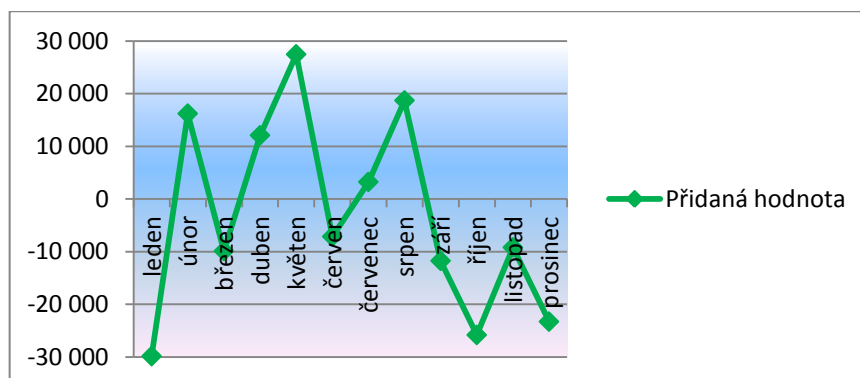


Graf 9: Vývoj nákladů a výnosů mycí linky za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

Graf 9 znázorňuje vývoj nákladů a výnosů mycí linky v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Nejnižší výnosy byly v lednu, což bylo zapříčiněno nízkými teplotami. V říjnu dosahovala činnost nejvyšších nákladů, což bylo způsobeno vysokou částkou za opravy.

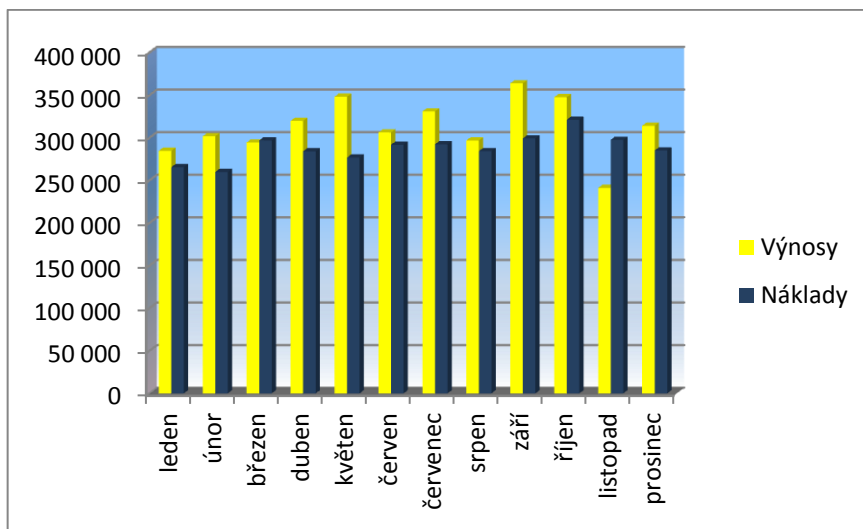
Graf 10 vystihuje vývoj přidané hodnoty mycí linky v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Nepříznivý vývoj byl zejména v podzimních a zimních měsících. V březnu byla společnost v záporných hodnotách, především kvůli vyšším nákladům za opravy. V červnu byla přidaná hodnota záporná, z důvodů nižších tržeb z provozu myčky. Přidaná hodnota mycí linky za celý rok skončila se ztrátou 39 446 Kč.



Graf 10: Vývoj přidané hodnoty mycí linky za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

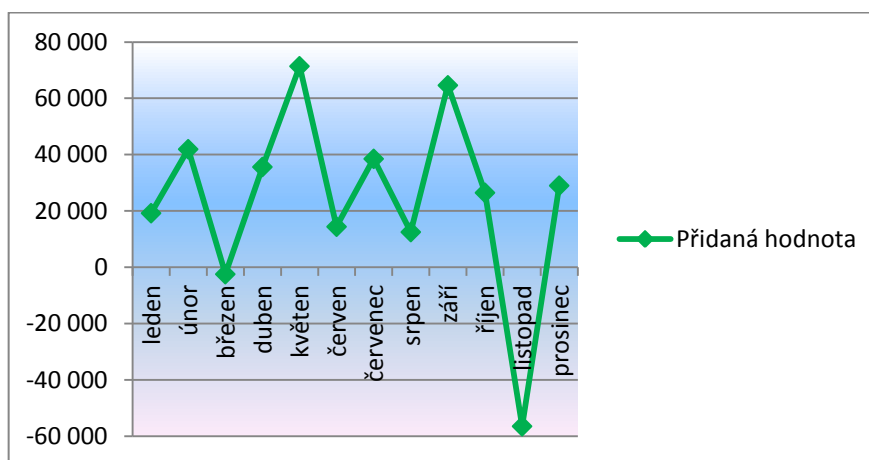
Graf 11 vyznačuje vývoj nákladů a výnosů skladovací činnosti v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Pouze za měsíce březen a listopad 2016 převýšily náklady výnosy.



Graf 11: Vývoj nákladů a výnosů skladování za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

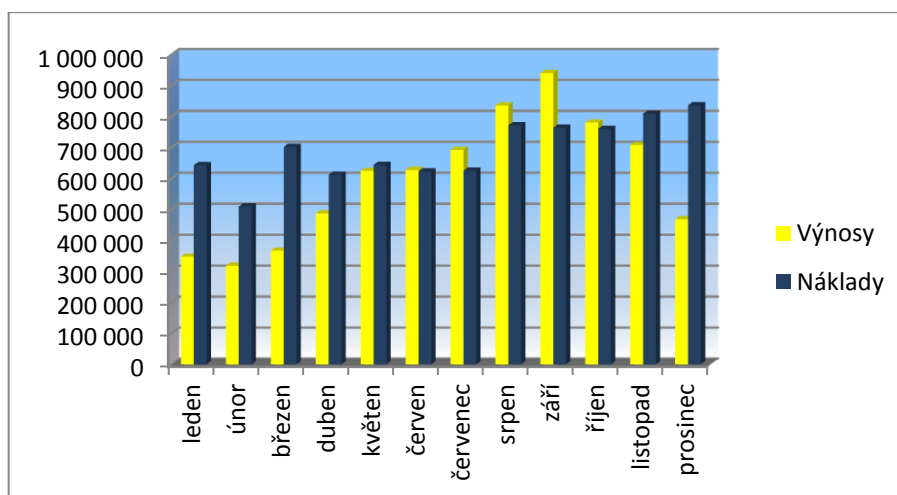
Zdroj:vlastní zpracování

Graf 12 znázorňuje vývoj přidané hodnoty skladování v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Společnost byla ve výrazné ztrátě v měsíci listopad, z důvodu nejnižších tržeb ze skladování za celý rok. Nejvyšší zisk byl v měsíci květen, k tomu dopomohly vyšší tržby ze skladování a zároveň nižší náklady. Skladovací činnost skončila se ziskem 295 012 Kč.



Graf 12: Vývoj přidané hodnoty skladování za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

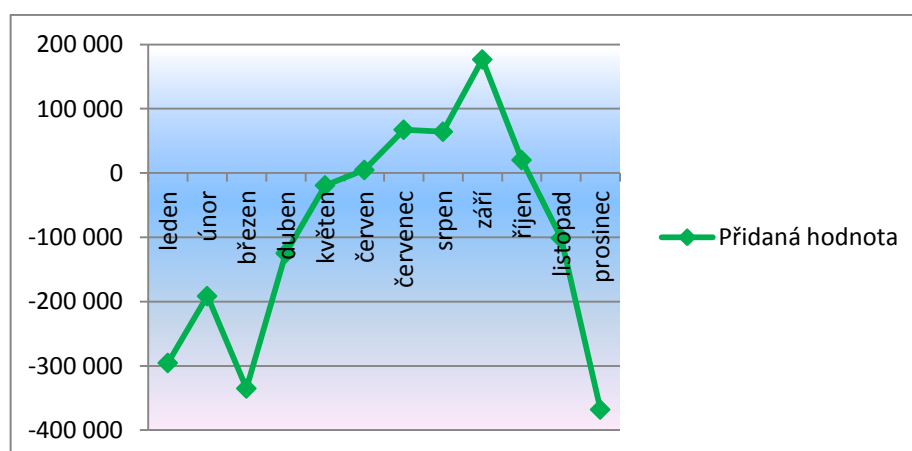


Graf 13: Vývoj nákladů a výnosů dopravní techniky za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

Graf 13 ukazuje vývoj nákladů a výnosů dopravní techniky v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Výnosy mají vzrůstající tendenci, v letních měsících dosahují svého maxima a na podzim opět klesají. Největší rozdíly mezi náklady a výnosy byly v měsících leden, březen a prosinec.

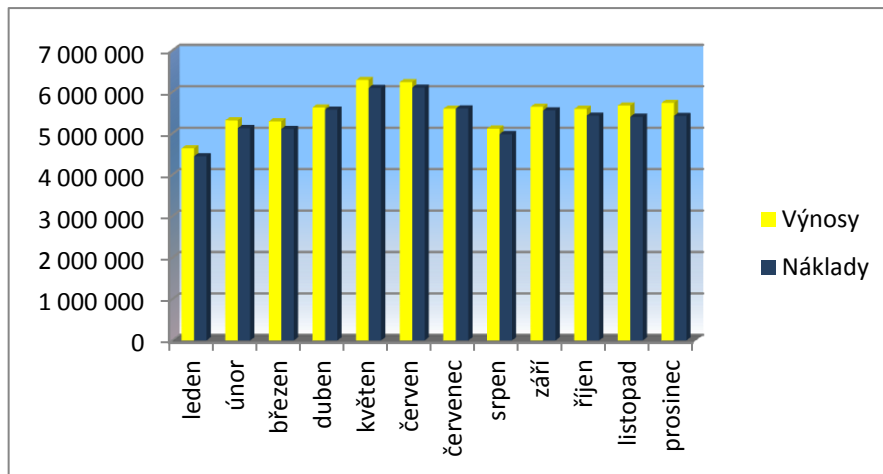
Graf 14 zobrazuje vývoj přidané hodnoty dopravní techniky v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Z grafu je vidět, vliv sezónnosti na poskytování dopravní techniky. V letních měsících společnost dosahuje zisku, naopak v zimních měsících se jí výrazně nedaří. Výsledná přidaná hodnota je záporná ve výši 1 100 730 Kč, což bylo způsobeno celkově nižšími tržbami, vyššími náklady na opravy a mzdovými náklady.



Graf 14: Vývoj přidané hodnoty dopravní techniky za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

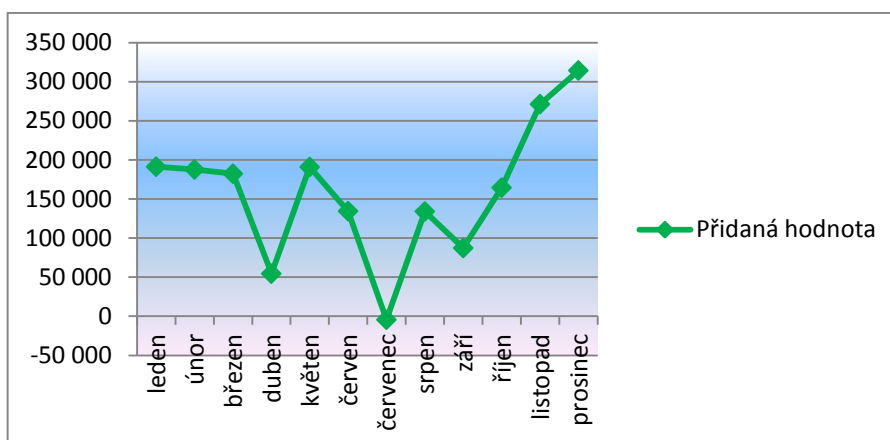
Graf 15 vyznačuje vývoj nákladů a výnosů prodeje pohonných hmot v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Náklady téměř kopírují výnosy. Prodej pohonných hmot byl ztrátový pouze za měsíc červenec 2016. Nejvyšší výnosy byly za měsíc květen a červen.



Graf 15: Vývoj nákladů a výnosů prodeje pohonných hmot za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

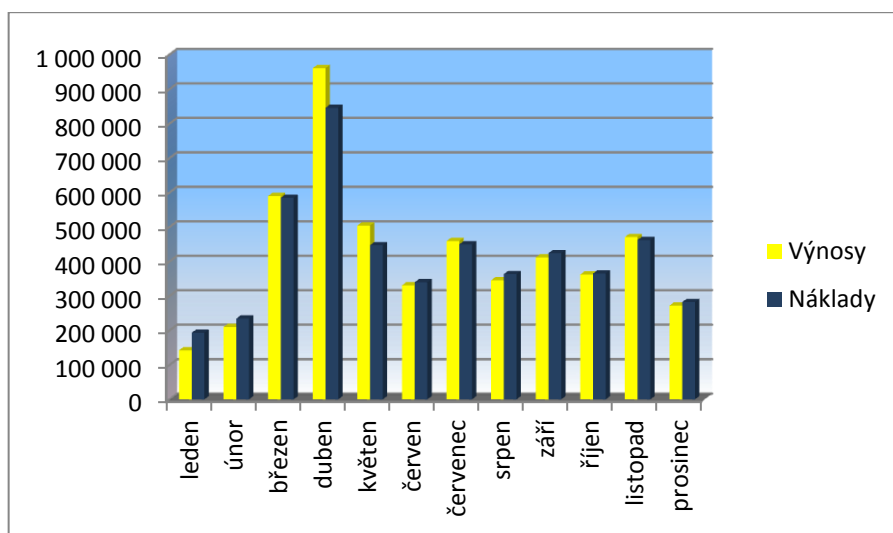
Zdroj:vlastní zpracování

Graf 16 vystihuje vývoj přidané hodnoty prodeje pohonných hmot v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Ztráta za měsíc červenec byla způsobena vysokými náklady za opravy, která představovala částku 167 553 Kč. Pohonné hmoty využívá společnost pro své vlastní potřeby, pro smluvní partnery a pro veřejnost, proto se společnosti v této oblasti velmi daří. Přidaná hodnota u této činnosti skončila se ziskem 1 907 520 Kč.



Graf 16: Vývoj přidané hodnoty prodeje pohonných hmot za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

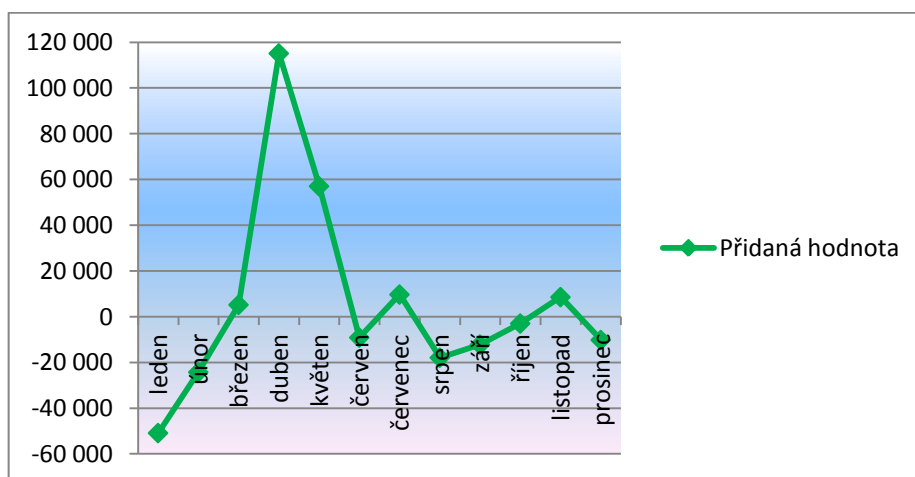


Graf 17: Vývoj nákladů a výnosů prodeje leteckého paliva za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

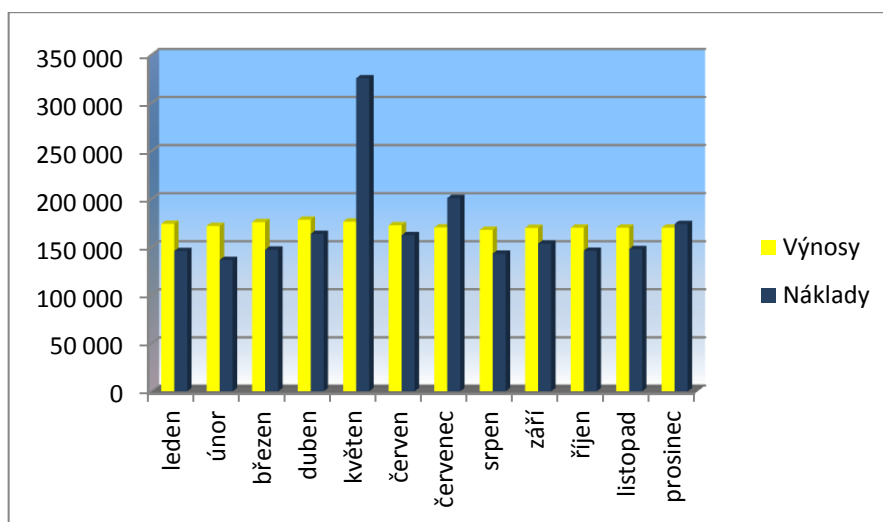
Graf 17 znázorňuje vývoj nákladů a výnosů prodeje leteckého paliva v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Největší aktivitu prodeje JET A1 společnost zaznamenala za měsíc duben a naopak nejmenší aktivitu za měsíc leden.

Graf 18 zobrazuje vývoj přidané hodnoty prodeje leteckého paliva v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. V měsíci duben společnost dosáhla zisku 115 137 Kč, příčinou byly vysoké tržby z prodeje paliva. Kromě měsíců leden, duben a květen se marže činnosti pohybovala kolem částky +/- 20 000 Kč. Přidaná hodnota u této činnosti skončila za celý rok s částkou 68 226 Kč.



Graf 18: Vývoj přidané hodnoty prodeje leteckého paliva za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

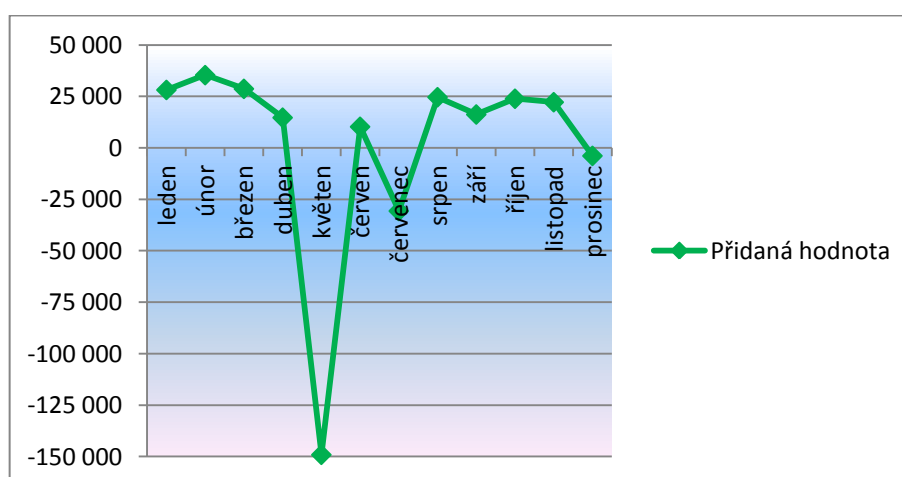


Graf 19: Vývoj nákladů a výnosů správy nemovitostí za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

Graf 19 ukazuje vývoj nákladů a výnosů správy nemovitostí v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. V měsíci květen dosahovaly náklady nejvyšší hodnoty, z důvodu přiřazení vysokých režijních nákladů, které v tento měsíc dosahovaly částky 180 853 Kč.

Graf 20 vyznačuje vývoj přidané hodnoty správy nemovitostí v Kč za jednotlivé měsíce za rok 2016. Marže správy nemovitostí se pohybovala v průběhu roku převážně kolem hodnoty 25 000 Kč. V měsíci červenec se činnost opět dostala do záporných čísel, z důvodu vyšších režijních nákladů. Přidaná hodnota za celý rok skončila s částkou 20 813 Kč.



Graf 20: Vývoj přidané hodnoty správy nemovitostí za jednotlivé měsíce za rok 2016 (v Kč)

Zdroj:vlastní zpracování

2.4 Doporučení pro optimalizaci nákladů

Tato kapitola popisuje a graficky znázorňuje skutečné rozdělení a přiřazení režijních nákladů společnosti TTV servis jednotlivým činnostem. Režijní náklady nelze jednoznačně přiřadit k určité aktivitě, výrobkům či službám, u společnosti jsou součástí fixních nákladů a společně s variabilními náklady tvoří celkové náklady podniku. Přiřazení režii ovlivňuje hospodářský výsledek střediska, tabulka 3 na str. 40 popisuje režie jednotlivých činností. Z analýzy režijních nákladů je navrženo snížení těchto nákladů za účelem jejich minimalizace pro jedno vybrané středisko.

2.4.1 Analýza skutečného stavu rozdělení režijních nákladů

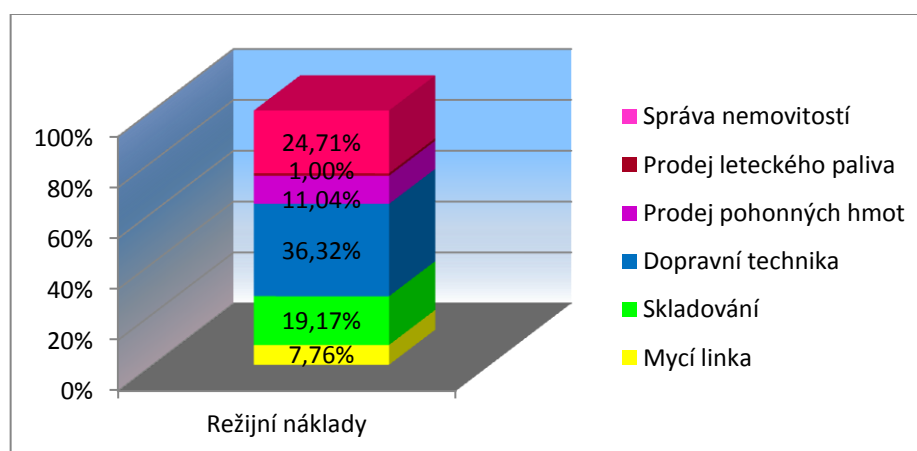
Tabulka 17 udává celkové režijní náklady připadající na jednotlivá střediska a jejich procentuální rozložení, které je lépe vidět v grafu 21. Největší zastoupení režijních nákladů připadá na činnost poskytující dopravní techniku, naopak nejméně na prodej leteckého paliva.

- | | | |
|--------------------------|----------------------------|-----------------------|
| 1. Mycí linka | 2. Skladování | 3. Dopravní technika |
| 4. Prodej pohonných hmot | 5. Prodej leteckého paliva | 6. Správa nemovitostí |

Tabulka 17: Celkové režijní náklady přiřazené jednotlivým činnostem za rok 2016

NÁKLADY	1.	2.	3.	4.	5.	6.	CELKEM
Režijní náklady [Kč]	111 791	276 120	523 095	159 049	14 392	355 949	1 440 396
Režijní náklady [%]	7,76	19,17	36,32	11,04	1,00	24,71	100,00

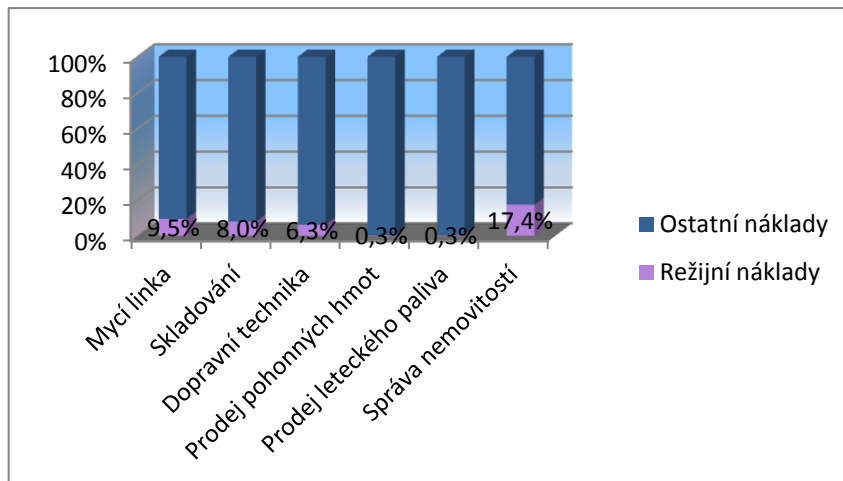
Zdroj:vlastní zpracování



Graf 21: Struktura režijních nákladů u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)

Zdroj:vlastní zpracování

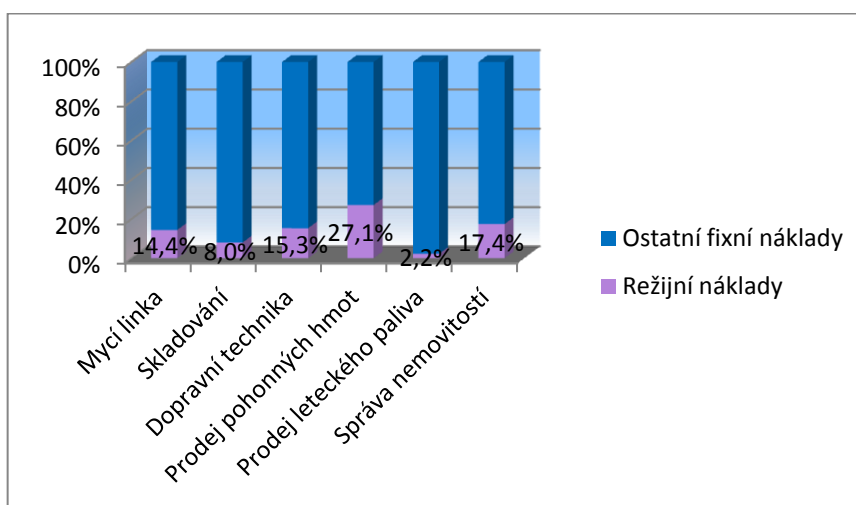
Graf 22 znázorňuje procentuální podíl režijních nákladů na celkových nákladech u jednotlivých činností za rok 2016. Největší podíl režijních nákladů připadá na středisko spravující nemovitosti.



Graf 22: Podíl režijních nákladů na celkových nákladech u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)

Zdroj:vlastní zpracování

Graf 23 ukazuje procentuální podíl režijních nákladů na fixních nákladech u jednotlivých činností za rok 2016. Největší procentní zastoupení režijních nákladů má činnost prodávající pohonné hmoty. Hodnotové údaje jsou převzaty z tabulky 16 na straně 54.



Graf 23: Podíl režijních nákladů na fixních nákladech u jednotlivých činností za rok 2016 (v %)

Zdroj:vlastní zpracování

Z provedené analýzy režijních nákladů vyplývá, že na činnost poskytující dopravní techniku připadá největší část režijních nákladů, oproti ostatním činnostem, kterými se společnost TTV servis zabývá, proto právě pro toto středisko budou navržena určitá doporučení a návrh na snížení těchto nákladů. Dopravní technika navíc skončila za rok 2016 ve ztrátě 1 100 730 Kč, kvůli nižším tržbám a vyšším nákladům za opravy stavební techniky. Dalším doporučením společnosti pro optimalizaci nákladů je jiné přiřazení režii jednotlivým činnostem, režijní přírážka by byla stanovena s ohledem na hospodářské výsledky činností.

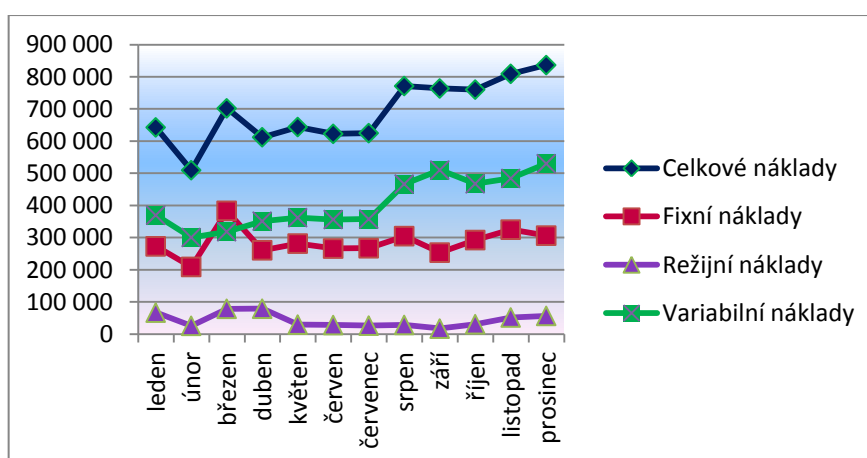
Celkem režijní náklady dopravní techniky za rok 2016 tvoří částku 523 095 Kč, což představuje 36,32 % na celkových režijních nákladech společnosti. Tabulka 18 udává režijní náklady činnosti za jednotlivé měsíce za rok 2016. Hodnotové údaje jsou v celých Kč. Největší položka režijních nákladů byla za měsíc duben, naopak nejmenší za měsíc září.

Tabulka 18: Režijní náklady dopravní techniky za jednotlivé měsíce roku 2016

PRVNÍ POLOLETÍ	leden	únor	březen	duben	květen	červen
Režijní náklady	67 168	26 131	79 028	79 325	29 916	28 477
DRUHÉ POLOLETÍ	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
Režijní náklady	26 731	28 755	17 394	31 132	52 069	56 969

Zdroj: interní informace společnosti

Graf 24 vystihuje vývoj nákladů dopravní techniky v % za jednotlivé měsíce roku 2016. Režijní náklady téměř kopírují vývoj fixních nákladů.



Graf 24: Vývoj nákladů dopravní techniky za jednotlivé měsíce roku 2016 (v Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 19: Rozložení režijních nákladů dopravní techniky za rok 2016

REŽIJNÍ NÁKLADY		DOPRAVNÍ TECHNIKA	
1.	Spotřeba režijního materiálu	5,75 %	30 078 Kč
2.	Spotřeba kancelářských potřeb	5,00 %	26 155 Kč
3.	Spotřeba ochranných pomůcek	6,25 %	32 693 Kč
4.	Spotřeba DHIM	5,25 %	27 462 Kč
5.	Spotřeba elektrické energie	0,00 %	0 Kč
6.	Spotřeba plynu	0,00 %	0 Kč
7.	Pohoštění a reprezentace	3,75 %	19 616Kč
8.	Poštovné	6,50 %	34 001Kč
9.	Telefon, internet	6,75 %	35 309 Kč
10.	Služby PO a BOZP	3,00 %	15 693 Kč
11.	Odvoz, likvidace odpadu	6,25 %	32 693 Kč
12.	Inzerce a reklama	5,75 %	30 078 Kč
13.	Školení	4,75 %	24 847 Kč
14.	Ekonomické rady a práce	1,75 %	9 154 Kč
15.	Právní rady a práce	10,25 %	53 617 Kč
16.	Počítačové, software rady a práce	5,50 %	28 770 Kč
17.	Ostatní služby	2,75 %	14 385 Kč
18.	Bankovní výlohy	0,50 %	2 615 Kč
19.	Pojistné	20,25 %	105 927 Kč
CELKEM		100 %	523 095 Kč

Zdroj: interní informace společnosti

Některé nákladové položky režijních nákladů nejsou dělené na všechny činnosti, ani stejným procentem. Náklady na elektrickou energii a na plyn se do dopravní techniky nezapočítávají.

Tabulka 19 zaznamenává rozdělení režijních nákladů připadající dopravní technice za rok 2016. Největší položka režijních nákladů připadá na **pojistné**, až 20,25 %, což představuje 105 927 Kč za rok. Další vysoká položka náleží za **právní rady a práce**, 10,25 % (53 617 Kč za rok). Třetí položka v pořadí připadá za **telefon a internet**, 6,75 % (35 309 Kč za rok). Naopak nejmenší částky režijních nákladů připadají na **bankovní výlohy** 0,5 %, což představuje 2 615 Kč za rok, na **ekonomické rady a práce** (9 154 Kč, tj. 1,75 % za rok) a **ostatní služby** (14 385 Kč, tj. 2,75 % ročně).

2.4.2 Doporučení pro snížení režijních nákladů dopravní techniky

Režijní náklady představují společně vynakládané náklady na celé kalkulované množství výrobků, v tomto případě služeb. Zajišťují chod celého podniku a nelze je stanovit přímo na kalkulační jednici. Režijní náklady představují značnou část celkových nákladů a jsou proto zásadní pro minimalizaci nákladů společnosti.

Pojistné (20,25 %)

Pojistné představuje největší režijní nákladovou položku dopravní techniky, činí 105 927 Kč. Vozový park dopravní techniky tvoří 7 stavebních strojů a několik vysokozdvížných vozíků. Dopravní technika zahrnuje autojeřáb AD 20, třístranné sklápěče Renault Kerax (vč. vleku), třístranný sklápěč Tatra 815 a Volvo FMX (vč. vleku), tahač s plošinovým návěsem, pracovní plošinu MP 13, traktorbagr CASE E580/CASE E595R s kladivem a vysokozdvížné vozíky.

Roční pojistné za vozy stavební techniky činí 84 000 Kč, za vysokozdvížné vozíky představuje částku 3 000 Kč. Pojištění za 6 zaměstnanců činí $6 \times 1\,000\text{ Kč} = 6\,000\text{ Kč}$. Zbytek částky, tedy 13 000 Kč, tvoří hospodářské pojištění společnosti TTV servis.

Pojištění nabízí řada pojišťoven, a tak by bylo přínosné oslovit dostatečné množství pojišťoven (alespoň 5) a aktualizovat pojistné smlouvy u té, jejíž služby budou nejlevnější. Dobré by bylo pojistit celý vozový park u jedné pojišťovny, a tak využít množstevní slevu. **Celková úspora** by podle současné situace na trhu mohla tvořit alespoň 5 %, tedy **5 296 Kč**.

Právní (10,25 %), počítačové (5,5 %) a ekonomické rady a práce (1,75 %)

Celková částka, která připadá na právní rady, činí 53 617 Kč. Roční částka, která připadá na počítačové a softwarové rady a práce, představuje sumu 28 770 Kč a celková částka, která spadá do oblasti ekonomických rad, činí 9 154 Kč.

Existují určité skutečnosti a události, které se bez využití právních rad a služeb neobejdou. K nalezení úspory v nákladech za počítačové práce by posloužilo proškolení jednoho ze stávajících zaměstnanců, jehož pracovní doba není zcela využita vlivem sezónnosti. Proškolení by bylo vzhledem k jeho odbornosti zaměřeno na počítačové a softwarové dovednosti, tímto by společnost získala svého vlastního experta na počítačovou problematiku.

Sice by vzrostla nákladová položka školení zaměstnanců v odhadované částce 8 000 Kč, avšak snížila by se nákladová položka za počítačové a softwarové rady a práce o 60 %, tedy **celková úspora** by představovala **17 262 Kč**. Další alternativou, jak ušetřit, by mohlo být

v případě hledání nového zaměstnance, vybrat takového uchazeče, který má vysokoškolské vzdělání právnického nebo ekonomického zaměření.

Telefon, internet (6,75 %)

Celkově za internet a telefon společnost utratí 35 309 Kč za rok. Internetové náklady představují částku 500 Kč x 12 měsíců = 6 000 Kč za rok. Každý pracovník má svůj pracovní telefon, tedy náklady za paušál představují částku 400 Kč x 12 měsíců x 6 = 28 800 Kč.

Společnost by mohla využít od operátorů výhodné balíčky pro firmy, které představují neomezený paušál kolem částky 360 Kč za měsíc. Navíc by se dalo ušetřit na paušálu tím, že by jeden pracovní telefon připadal na 2 zaměstnance, protože pracují ve dvojicích, tudíž by došlo k 50 % úspoře na telefonní náklady. Náklady na paušál by byly kolem 360 Kč x 12 měsíců x 3 = 12 960 Kč. **Celková úspora by tvořila částku 15 840 Kč za rok.**

Poštovné (6,5 %)

V této oblasti by bylo dobré využít dostupnost a možnosti internetu a například posílat první upomínky ohledně zpoždění plateb u pohledávek emailem, místo poštovních služeb. Nabízí se také možnost dohodnout se s dodavatelem a domluvit zaslání faktur přes internet. Zde by se dalo ušetřit za papírenské potřeby, poštovní poplatky a služby. Celková částka, která připadá na poštovné, představuje sumu 34 001 Kč za rok.

Společnost eviduje celkem kolem 5 000 pohledávek za rok, z toho po lhůtě splatnosti s nutností 1 upomínky u 300 pohledávek, s vícečetnou nutností upomínky u 500 pohledávek. Společnost zasílá zhruba kolem 100 faktur za rok vybraným odběratelům jako doporučené psaní.

Tabulka 20 popisuje ceny České pošty u doporučeného psaní, které jsou platné od 1. 4. 2017.

Tabulka 20: Ceny doporučeného psaní poštovních služeb

Druh zásilky	Do hmotnosti / cena				
	50 g - standard	100 g	500 g	1 kg	2 kg
Doporučené psaní	38 Kč	46 Kč	48 Kč	54 Kč	60 Kč

Zdroj: [2]

Úspora ve formě zasílání 1. upomínky ohledně zpoždění plateb emailem, by činila $300 \times 38 \text{ Kč} = 11\,400 \text{ Kč}$. Snaha domluvit se s odběrateli, kteří si nechávají zasílat faktury poštou, o zaslání faktury přes webové rozhraní, by přinesla úsporu $100 \times 38 = 3\,800 \text{ Kč}$. **Celková úspora** u poštovního by činila **15 200 Kč**.

Spotřeba ochranných pomůcek (6,25 %), **režijního materiálu** (5,75 %), **DHIM** (5,25%), **kancelářských potřeb** (5 %)

Ochranné pomůcky představují roční náklad ve výši 32 693 Kč, režijní materiál představuje roční částku 30 078 Kč, drobný hmotný dlouhodobý majetek 27 462 Kč a kancelářské potřeby představují roční náklad 26 155 Kč. Výše těchto nákladů se odvíjí od cen dodavatelů, úsporu lze hledat pouze v množstevních slevách. Při slevě 5 % by **celková úspora** činila **5 820 Kč**.

Inzerce a reklama (5,75 %)

V obchodních vztazích je obvyklé poskytování různých upomínkových předmětů, které jsou přímo spojeny s produkcí společnosti. Formou reklamy jsou i vizitky, hlavičkové papíry, různé reklamní předměty (psací potřeby). Inzerce a reklama je oblast, na které by neměla šetřit žádná firma. TTV servis se především prezentuje formou tištěné reklamy, pomocí různých plakátů, inzerátů v regionálních novinách a další. Náklady na reklamu v regionálních novinách stojí odhadem kolem 10 000 Kč za rok, potisk loga na propisky a jiné upomínkové předměty činí ročně 20 000 Kč.

Lepší zviditelnění firmy by bylo možné prostřednictvím sociálních sítí, jako je facebook nebo instagram. Společnost se neprezentuje na těchto sociálních sítích, a tak je zde velký nevyužitý prostor. Podnik by si tak mohl vytvořit svůj vlastní profil a požádat své zákazníky a dodavatele o recenze.

Úspora by tak představovala více se zaměřit na sociální sítě a méně na tištěnou publikaci, tudíž by mohlo dojít k omezení nákladů na reklamu v regionálních novinách, což by přineslo úsporu ve výši 5 %. Celková částka nákladů, která připadá nyní na inzerci a reklamu je 30 078 Kč za rok. **Celková úspora** by tak představuje částku **1 504 Kč**. Cílem však není ušetřit na reklamě, ale co nejlépe dát veřejnosti vědět o svých službách.

Školení zaměstnanců (4,75 %)

Některá školení zaměstnanců jsou povinná, k tomu, aby mohli vykonávat svoji práci, například školení jeřábníků, školení týkající se obsluhy stavební techniky. Tato školení probíhají dvakrát do roka a představují částku 1 000 Kč na 1 zaměstnance. Dále mezi školení

zaměstnanců patří výuka anglického jazyka, náklady na jednoho zaměstnance představují 2 000 Kč za rok.

Celková částka, která připadá na školení, činí 24 847 Kč. Výuka anglického jazyka pro zaměstnance je sice atraktivní, avšak je to položka, na které by mohla společnost ušetřit. **Celková úspora** by tak mohla činit **12 000 Kč**. Avšak peníze na školení by se daly využít na zaškolení jednoho ze stávajících zaměstnanců na počítačové a softwarové dovednosti. Toto školení by stálo odhadem 8 000 Kč (bylo započítáno do úspor za počítačové, software rady a práce).

Pohoštění a reprezentace (3,75 %)

Při jednání s obchodními partnery je obvyklé, že společnost zajišťuje pohoštění, občerstvení svým dodavatelům či odběratelům. Častou formou reprezentace je také pořádání různých reprezentačních setkání, které společnost pořádá dvakrát za rok, a to jednou k příležitosti konce roku a podruhé za účelem pozvání svých významných dodavatelů a odběratelů. Celková částka, která připadá na pohoštění a reprezentaci, činí 19 616 Kč za rok. Je to poměrná část režijních nákladů, které lze snížit pouze na základě rozhodnutí vedení společnosti nikoli na úrovni středisek.

Pokud by bylo dostačující zachovat setkání na jednou ročně, a to se svými významnými dodavateli či odběrateli, **úspora** pro toto středisko by mohla tvořit 30 %, tedy **6 866 Kč**.

Tabulka 21 ukazuje možné nalezené úspory v režijních nákladech dopravní techniky. Celková roční uspořená částka představuje sumu 71 788 Kč, to znamená 13,7 %. Upravené roční režijní náklady dopravní techniky by tak představovaly částku 451 307 Kč.

Tabulka 21: Režijní náklady dopravní techniky a možná úspora u vybraných položek

REŽIJNÍ NÁKLADY		DOPRAVNÍ TECHNIKA		
		Skutečnost	Úspora	Nové náklady
1.	Spotřeba režijního materiálu	30 078 Kč	1 504 Kč	28 574 Kč
2.	Spotřeba kancelářských potřeb	26 155 Kč	1 308 Kč	24 847 Kč
3.	Spotřeba ochranných pomůcek	32 693 Kč	1 635 Kč	31 058 Kč
4.	Spotřeba DHIM	27 462 Kč	1 373 Kč	26 089 Kč
5.	Spotřeba elektrické energie	0 Kč	0 Kč	0 Kč
6.	Spotřeba plynu	0 Kč	0 Kč	0 Kč
7.	Pohoštění a reprezentace	19 616Kč	6 866 Kč	12 750 Kč
8.	Poštovné	34 001Kč	15 200 Kč	18 801 Kč

9.	Telefon, internet	35 309 Kč	15 840 Kč	19 469 Kč
10.	Služby PO a BOZP	15 693 Kč	0 Kč	15 693 Kč
11.	Odvoz, likvidace odpadu	32 693 Kč	0 Kč	32 693 Kč
12.	Inzerce a reklama	30 078 Kč	1 504 Kč	28 574 Kč
13.	Školení	24 847 Kč	4 000 Kč	20 847 Kč
14.	Ekonomické rady a práce	9 154 Kč	0 Kč	9 154 Kč
15.	Právní rady a práce	53 617 Kč	0 Kč	53 617 Kč
16.	Počítačové, software rady a práce	28 770 Kč	17 262 Kč	11 508 Kč
17.	Ostatní služby	14 385 Kč	0 Kč	14 385 Kč
18.	Bankovní výlohy	2 615 Kč	0 Kč	2 615 Kč
19.	Pojistné	105 927 Kč	5 296 Kč	100 631 Kč
CELKEM		523 095 Kč	71 788 Kč	451 307 Kč

Zdroj:vlastní zpracování

2.5 Kalkulační metody pro vybrané středisko

Řízení nákladů souvisí také s jejich kalkulací, proto jsou v této kapitole popsány a vypočítány vybrané kalkulační metody pro činnost prodávající pohonné hmoty. Pro tyto účely se bude uvažovat pouze prodej motorové nafty, tedy nikoli prodej plynových lahví a prodej provozní kapaliny AdBlue. Data jsou upravena tak, aby posloužila jako podklad pro modelové příklady kalkulace nákladů.

2.5.1 Skladba ceny pohonných hmot

Ceny pohonných hmot se v průběhu roku mění. Klíčové faktory, které tyto změny způsobují, jsou ceny surové ropy a rafinérského produktu a také konkurence mezi čerpacími stanicemi. Průměrná cena nafty za rok 2016 se pohybovala kolem částky 28 Kč za litr. [15] Cena pohonných hmot na čerpací stanici v sobě zahrnuje cenu produktu, daně (daň spotřební, daň z přidané hodnoty) a distribuční marži. Ta obsahuje náklady na skladování a manipulaci, distribuční náklady a velkoobchodní a maloobchodní marže.

Sazba spotřební daně na motorová paliva je od roku 2010 pevně dána a činí u nafty 10 950 Kč/1 000 litrů. Výše daně z přidané hodnoty závisí na všech složkách ceny, DPH tvoří 21 %. Tabulka 22 ukazuje složení ceny za jeden litr motorové nafty. Z tabulky vyplývá, že z 30 Kč ceny nafty připadá 10,95 Kč na spotřební daň, 5,21 Kč činí DPH. Celkem daňová zátěž na jeden litr nafty činí 16,16 Kč, to představuje 54 % z jednoho litru nafty, který

směřuje do státního rozpočtu. Zbývající část ceny, tedy 13,84 Kč se dělí na cenu produktu a na tzv. distribuční marži. [6]

Tabulka 22: Složení ceny za jeden litr nafty

Konečná cena	Spotřební daň	DPH 21%	Daně celkem	Cena bez daní
30 Kč	10,95 Kč	5,21 Kč	16,16 Kč	13,84 Kč

Zdroj:vlastní zpracování

2.5.2 Kalkulace nákladů při prodeji pohonných hmot

Tabulka 23 zobrazuje základní číselné údaje střediska prodávajícího pohonné hmoty, jednotlivé nákladové a výnosové položky vč. přidané hodnoty za rok 2016. Hodnotové údaje jsou v celých Kč.

Tabulka 23: Základní údaje (náklady a výnosy) střediska prodávajícího pohonné hmoty

PRODEJ POHONNÝCH HMOT	
NÁKLADY CELKEM	64 822 248 Kč
Fixní náklady	586 694 Kč
Opravy	427 645 Kč
Režijní náklady	159 049 Kč
Variabilní náklady	64 235 554 Kč
Prodané zboží PHM	64 235 554 Kč
VÝNOSY CELKEM	66 729 768 Kč
Tržby z prodeje PHM	66 657 591 Kč
Ostatní tržby	72 177 Kč
PŘIDANÁ HODNOTA	1 907 520Kč

Zdroj:interní informace společnosti

Předmět kalkulace je vymezen kalkulačními jednotkami, pro následující příklady bude kalkulační jednotkou prodej motorové nafty, která bude vymezena měřicí jednotkou 1 litr. Rozvrhová základna umožňuje vyjádřit nepřímý vztah nákladů k jednotce výkonu. Za rozvrhovou základnu pro režijní náklady byla navržena spotřeba přímého materiálu, z důvodu absence mzdových nákladů u činnosti prodávající pohonné hmoty. Metoda kalkulace znamená způsob stanovení

jednotlivých nákladových položek vybraného střediska na kalkulační jednici. Mnoho podniků pro své vlastní potřeby používá svůj vlastní modifikovaný typový kalkulační vzorec, který vychází z úrovně nákladů. Pro tyto účely byl navržen kalkulační vzorec uvedený v tabulkové formě (tabulka 24).

Tabulka 24: Navrhovaný kalkulační vzorec

1. Přímý jednicový materiál
2. Přímé jednicové mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Režie
Úplné vlastní náklady výkonu:
5. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Zdroj:vlastní zpracování

Model zisku

$$\text{Zisk} = \text{prodejní cena} \times \text{množství} - \text{variabilní náklady} \times \text{množství} - \text{fixní náklady} \quad (4)$$

$$1\,907\,520 \text{ Kč} = 28 \text{ Kč} \times \text{množství} - 64\,235\,554 \text{ Kč} - 586\,694 \text{ Kč}$$

$$\text{Množství} = \mathbf{2\,383\,206 \text{ litrů}}$$

Průměrná prodejní cena nafty za rok 2016 činila 28 Kč za litr. Hodnotové údaje jsou převzaty z tabulky 23. Z výpočtů modelu zisku vyplývá, že při zisku 1 907 520 Kč, bylo prodáno 2 383 206 litrů nafty. Podíl zisku na celkových tržbách činnosti prodávající pohonné hmoty činí $1\,907\,520 \text{ Kč} / 66\,729\,768 \text{ Kč} = 2,86 \%$.

Prostá kalkulace dělením

Jedna z nejjednodušších nákladových kalkulací kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako podíl celkových nákladů a množství výkonů $64\,822\,248 \text{ Kč} / 2\,383\,206 \text{ litrů}$. Jednotkové náklady činí **27,20 Kč** na 1 litr nafty.

Kalkulace přírážková

Přírážka se stanoví procentem, jako podíl režijních nákladů zvolený za rozvrhovou základnu. Za rozvrhovou základnu byla navržena spotřeba přímého materiálu. Režijní náklady představují částku 159 049 Kč. Režijní přírážka tvoří $159\,049 \text{ Kč} / (26,95 \text{ Kč} \times 2\,383\,206 \text{ litrů}) = 0,25 \%$ k přímému materiálu. Prodejní cena za 1 litr motorové nafty byla stanovena

na 28 Kč. Úkolem přírážkové kalkulace je vypočítat zisk na jeden litr nafty, výpočet je následující:

1. Přímý jednicový materiál – prodané zboží PHM = 26,95 Kč
 2. Přímé jednicové mzdy – osobní náklady = 0,00 Kč
 3. Ostatní přímý materiál – opravy = 0,18 Kč
 4. Režie = 0,07 Kč
- Úplné vlastní náklady výkonu = 27,20 Kč
- 5. Zisk/ztráta = 0,80 Kč**
- Cena výkonu = 28,00 Kč

Zisk na 1 litr nafty činí 0,80 Kč, to představuje 2,86 % zisku na prodejní ceně 28 Kč. Nákladové položky jako prodané zboží PHM, opravy a režijní náklady byly dělené 2 383 206 prodanými litry nafty za rok, tím se získaly jednicové náklady, které byly použity v kalkulačním vzorci.

Kalkulace rozdílová

Rozdílové metody stanoví výši nákladů předem jako úkol a zjišťují se rozdíly skutečných nákladů s tímto úkolem. Za rok bylo prodáno 2 383 206 litrů motorové nafty. Byly zjištěny tyto odchylky od plánovaných nákladů: překročení oprav o 127 645 Kč, překročení prodaného zboží PHM o 435 554 Kč. V režii bylo dosaženo překročení o 2 049 Kč. Rozvrhovou základu tvoří spotřeba přímého materiálu, tedy 27,05 Kč x 2 383 206 litrů = 64 465 722 Kč. Procento překročení režijních nákladů činí 2 049 Kč / 64 465 722 Kč = 0,0032 %. Tabulka 25 ukazuje plánované náklady a skutečné náklady za rok vč. zjištěné odchylky mezi oběma obdobími. Plánovaná kalkulace na rok 2016 vychází z tabulky 10 na straně 48.

Tabulka 25: Základní kalkulace pohonných hmot

Kalkulační položka	PLÁN	SKUTEČNOST	ODCHYLKA
NÁKLADY CELKEM	64 257 000 Kč	64 822 248 Kč	+ 565 248 Kč
Fixní náklady	457 000 Kč	586 694 Kč	+ 129 694 Kč
Opravy	300 000 Kč	427 645 Kč	+ 127 645 Kč
Režijní náklady	157 000 Kč	159 049 Kč	+ 2 049 Kč
Variabilní náklady	63 800 000 Kč	64 235 554 Kč	+ 435 554 Kč
Prodané zboží PHM	63 800 000 Kč	64 235 554 Kč	+ 435 554 Kč
Objem prodeje	2 358 571 litrů	2 383 206 litrů	+ 24 635 litrů

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 26 znázorňuje výpočet normové kalkulace pohonných hmot. Z výpočtu vyplývá, že by se měla výsledná kalkulace **zvýšit na 27,48 Kč**, z důvodů překročení nákladů o 565 248 Kč oproti plánovaným nákladům.

Tabulka 26: Normová metoda kalkulace pohonných hmot

Kalkulační položka	Plánované náklady (základní kalkulace)	Odchylka od plánu	Výsledná kalkulace
Přímý materiál	27,05 Kč	+ 0,18 Kč	27,23 Kč
Přímé mzdy	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
Ostatní přímé náklady	0,13 Kč	+ 0,05 Kč	0,18 Kč
Režie	0,07 Kč	+ 0,00 Kč	0,07 Kč
Náklady celkem	27,25 Kč	0,23 Kč	27,48 Kč
Objem prodeje	2 358 571 litrů		

Zdroj:vlastní zpracování

Absorpční kalkulace - kalkulace plných a variabilních nákladů

Kalkulace plných nákladů vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadajících na kalkulační jednici. Kalkulace variabilních nákladů naopak neurčuje celkové náklady na kalkulační jednici, cílem je vymezit pouze určité části nákladů. Ve sledovaném období prodej pohonných hmot činil 2 383 206 litrů. V tabulce 27 je provedena kalkulace plných nákladů.

Tabulka 27: Základní číselné údaje k příkladu kalkulace plných nákladů

Přímý materiál	26,95 Kč	Variabilní náklady režie	50 000 Kč
Přímé mzdy	0,00 Kč	Fixní náklady režie	109 049 Kč
Ostatní přímé náklady	0,18 Kč	Počet litrů	2 383 206 litrů
Režie	0,07 Kč		
Náklady prodeje	27,20 Kč		

Zdroj:vlastní zpracování

Základní číselné údaje pro zjištění, kolik činí průměrné náklady na jeden prodaný litr nafty při prodeji 1 906 565 litrů nebo 2 859 847 litrů nafty, uvádí tabulka 28.

Tabulka 28: Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulační položka nákladů	1 906 565 litrů	2 859 847 litrů
Přímý (jednicový) materiál	26,95 Kč	26,95 Kč
Přímé (jednicové) mzdy	0,00 Kč	0,00 Kč
Ostatní přímé náklady	0,18 Kč	0,18 Kč
Režie variabilní	0,02 Kč	0,02 Kč
Režie fixní	0,06 Kč	0,04 Kč
Náklady 1 litru nafty	27,21 Kč	27,19 Kč

Zdroj:vlastní zpracování

V případě použití kalkulace plných nákladů vychází náklady **27,20 Kč**. Při kalkulaci variabilních nákladů vychází náklady **27,21 Kč** (při prodeji **1 906 565 litrů** nafty) a **27,19 Kč** (při prodeji **2 859 847 litrů** nafty).

Objem prodeje podniku kolísal, v prvním období se prodalo 2 383 206 litrů nafty, ve druhém období 1 906 565 litrů a ve třetím 2 859 847 litrů nafty. Prodejní cena 1 litru činí 28 Kč. Úkolem je zjistit hospodářské výsledky podniku v jednotlivých obdobích, a to při ocenění výkonu na úrovni plných nákladů (tabulka 29) a při jejich ocenění na úrovni variabilních nákladů (tabulka 30).

Tabulka 29: Zisk při oceňování na úrovni plných nákladů

Položky	První období	Druhé období	Třetí období
Počet litrů	2 383 206	1 906 565	2 859 847
Výnosy z prodeje [Kč]	66 729 768	53 383 820	80 075 716
- Plné náklady prodaných litrů [Kč]	64 823 203	51 858 568	77 787 838
Zisk z prodeje [Kč]	1 906 565	1 525 252	2 287 878
Změna stavu neprodaných litrů		12 964 635	- 12 964 635

Zdroj:vlastní zpracování

Z tabulky 29 a následně i z tabulky 30 je zřejmé, že volba kalkulační metody ovlivňuje bod zvratu.

Tabulka 30: Zisk při oceňování na úrovni variabilních nákladů

Položky	První období	Druhé období	Třetí období
Počet litrů	2 383 206	1 906 565	2 859 847
Výnosy z prodeje [Kč]	66 729 768	53 383 820	80 075 716
- Variabilní náklady prodaných litrů [Kč]	64 704 043	51 763 240	77 644 846
Marže [Kč]	2 025 725	1 620 580	2 430 870
- Fixní náklady období [Kč]	109 049	109 049	109 049
Zisk z prodeje [Kč]	1 916 676	1 511 531	2 321 821
Změna stavu neprodaných litrů		12 940 803	- 12 940 803

*Zdroj: vlastní zpracování***Bod zvratu**

Průměrná prodejní cena nafty za rok 2016 činila 28 Kč za litr. Hodnotové údaje jsou převzaty z tabulky 25 a 26.

Středisko pohonných hmot, v případě plánované kalkulace na rok 2016, by muselo prodat 481 053 litrů motorové nafty, aby dosažené výnosy uhradily veškeré vynaložené náklady. Je to stav, kdy podnik dosahuje nulového výsledku hospodaření. Po překročení této hranice bude společnost v zisku.

$$\text{Množství} = \text{fixní náklady} / (\text{prodejní cena} - \text{variabilní náklady na litr nafty}) \quad (5)$$

$$\text{Množství} = 457\,000 \text{ Kč} / (28 \text{ Kč} - 27,05 \text{ Kč})$$

$$\text{Množství} = \mathbf{481\,053 \text{ litrů}}$$

Podle skutečnosti středisko pohonných hmot muselo prodat minimálně 761 940 litrů nafty, aby výnosy uhradily veškeré náklady. Je zde nárůst o 280 887 prodaných litrů, a to z důvodu překročení plánovaných nákladů o 565 248 Kč.

$$\text{Množství} = 586\,694 \text{ Kč} / (28 \text{ Kč} - 27,23 \text{ Kč})$$

$$\text{Množství} = \mathbf{761\,940 \text{ litrů}}$$

Aby společnost dosáhla plánovaného zisku 1 783 000 Kč v daném středisku, musela by prodat 2 357 895 litrů motorové nafty.

$$\text{Množství} = (\text{fixní náklady} + \text{zisk}) / (\text{prodejní cena} - \text{variabilní náklady na litr nafty}) \quad (6)$$

$$\text{Množství} = (457\,000 \text{ Kč} + 1\,783\,000 \text{ Kč}) / (28 \text{ Kč} - 27,05 \text{ Kč})$$

$$\text{Množství} = \mathbf{2\,357\,895 \text{ litrů}}$$

Z výpočtu skutečně dosaženého zisku 1 907 520 Kč v daném středisku vyplývá, že bylo prodáno 3 239 239 litrů motorové nafty.

$$\text{Množství} = (586\,694 \text{ Kč} + 1\,907\,520 \text{ Kč}) / (28 \text{ Kč} - 27,23 \text{ Kč})$$

$$\text{Množství} = \mathbf{3\,239\,239 \text{ litrů}}$$

2.5.3 Shrnutí výsledků kalkulace nákladů

Mezi tradiční metody kalkulace řadíme kalkulace dělením, přírážkové kalkulace, kalkulace ve sdružené výrobě a rozdílové kalkulace. Pro názornou ukázkou výpočtu kalkulace byla použita prostá kalkulace dělením, ta v zásadě kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů podniku a počtu jednotek výkonu. Jednotkové náklady pomocí této metody vyšly 27,20 Kč na 1 litr nafty.

Další metodou kalkulace dělením je stupňovitá kalkulace, která odděluje stupně výroby a je využívána při výrobě polotovarů pro další použití. Vzhledem k tomu, že sledovaný podnik není výrobním podnikem, nevyrábí žádné polotovary, nebylo vhodné tuto metodu aplikovat. Kalkulace dělením s poměrovými čísly se využívá v případě, kdy výkony podniku nejsou zcela homogenní a liší se v určitém parametru. U vybraného střediska prodávajícího pohonné hmoty se nejedná o výkony, kterým by bylo možné přiřadit náklady v určitém poměru.

Další použitou kalkulační metodou byla kalkulace přírážková, v tomto případě byl navržen vlastní kalkulační vzorec. Za kalkulační jednici byl zvolen prodej motorové nafty, který byl vymezen měřicí jednotkou 1 litr. Za rozvrhovou základnu pro režijní náklady byla určena spotřeba přímého materiálu. Výsledkem této kalkulační metody bylo stanovení zisku na 1 litr nafty, a to 0,80 Kč při prodejní ceně 28 Kč/l. Úplné vlastní náklady výkonu činily 27,20 Kč.

Další tradiční metoda kalkulace - kalkulace ve sdružené výrobě - nebyla využita při výpočtech z důvodu absence sdružené výroby u sledovaného střediska. Činnost střediska prodávajícího pohonné hmoty nelze rozdělit na hlavní a vedlejší výkony.

Poslední tradiční kalkulační metodou je kalkulace rozdílová, ta stanoví výši nákladů předem jako úkol (plán) a zjišťují se rozdíly skutečných nákladů s tímto úkolem (plánem). Plánované náklady představují 27,25 Kč na 1 litr nafty, odchylka od plánu z výpočtů činí 0,23 Kč, tudíž výsledná kalkulace by se měla zvýšit na 27,48 Kč, z důvodů překročení nákladů o 565 248 Kč oproti plánovaným nákladům.

Mezi moderní metody kalkulace se řadí kalkulace plných a variabilních nákladů, kalkulace nákladů podle aktivit (ABC metoda), metoda kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu výrobku. Další aplikovanou metodou v diplomové práci je metoda absorpční kalkulace. Kalkulace plných nákladů vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadajících na kalkulační jednici, kalkulace variabilních nákladů nikoli. Úkolem bylo zjistit, kolik činí náklady na jeden prodaný litr nafty při prodeji 1 906 565 litrů nebo 2 859 847 litrů nafty. Při kalkulaci variabilních nákladů vychází náklady 27,21 Kč (při prodeji 1 906 565 litrů nafty) a 27,19 Kč (při prodeji 2 859 847 litrů nafty). V případě použití kalkulace plných nákladů vychází náklady 27,20 Kč. V rámci absorpční kalkulace byly zjišťovány také hospodářské výsledky podniku v jednotlivých obdobích, a to při ocenění výkonu na úrovni plných nákladů a při jejich ocenění na úrovni variabilních nákladů.

Metoda ABC nebyla aplikována z důvodu nemožnosti rozdělit činnost na dílčí aktivity. Metoda kalkulace cílových nákladů také nebyla aplikována na vybrané středisko, z důvodu chybějících informací nutných k výpočtu. Využití této metody je navíc přínosné především v případě výroby složitých výrobků.

Pro středisko prodávající pohonné hmoty byl následně proveden výpočet bodu zvratu. Dané středisko by muselo prodat 481 053 litrů motorové nafty (dle plánované kalkulace na rok 2016), aby dosažené výnosy uhradily veškeré vynaložené náklady. Podle skutečnosti středisko muselo prodat minimálně 761 940 litrů nafty. Je to stav, kdy podnik dosahuje nulového výsledku hospodaření. Po překročení této hranice bude společnost v zisku a naopak při nedosažení tohoto bodu bude podnik ve ztrátě. Aby společnost v daném středisku dosáhla zisku 1 783 000 Kč (dle plánované kalkulace na rok 2016) musela by prodat 2 357 895 litrů nafty. V případě výpočtu skutečně dosaženého zisku 1 907 520 Kč v daném středisku vyplývá, že bylo prodáno 3 239 239 litrů motorové nafty.

Kalkulaci životního cyklu výrobku, která přiřazuje veškeré náklady jednotlivým životním cyklům produktu, nebylo možné použít pro zmiňované středisko společnosti, protože se nejedná o výrobu a nelze produkci rozdělit do fází životního cyklu.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce je analyzovat náklady vybraného podniku za účelem jejich minimalizace a navrhnout možná řešení vedoucí ke zlepšení řízení nákladů. Ke splnění cíle bylo nutné propojit znalosti v teoretické rovině spolu s poznatky získanými z analýzy podnikových materiálů o společnosti TTV servis spol. s r.o. a jejím hospodaření za rok 2016. Výstupem práce jsou doporučení pro zlepšení řízení nákladů za účelem jejich minimalizace, a to na základě získaných znalostí z oblasti manažerského účetnictví.

V diplomové práci byly vymezeny základní pojmy v oblasti teorie nákladů, byla popsána základní charakteristika nákladových položek, jejich členění a klasifikace. Metody nákladů, kalkulace a vybrané moderní metody řízení nákladů, charakterizované v rámci teorie, byly aplikovány ve společnosti TTV servis spol. s r.o., která sídlí v Kostelci nad Orlicí a zabývá se servisem souvisejícím s nákladní dopravou. Společnost byla stručně představena z hlediska historického vývoje a organizačního uspořádání, byla charakterizována také jednotlivá střediska. Společnost nabízí svým zákazníkům a smluvním partnerům mycí linku a čerpací stanici, která slouží i pro veřejnost. Další službou je poskytování skladovacích prostor a pronajímání dopravní (stavební) techniky. Společnost prodává i letecké palivo JET A1 a poslední činností společnosti je správa nemovitostí.

Předmětem analýzy byla jednotlivá střediska společnosti a jejich rozbor za jednotlivé měsíce roku 2016. Analýza nákladových položek a hospodaření společnosti byla detailně popsána a graficky znázorněna. Společnost TTV servis spol. s r.o. hospodařila za rok 2016 se ziskem ve výši 1 151 395 Kč, největší podíl na zisku společnosti mělo středisko prodávající pohonné hmoty. To skončilo za rok 2016 se ziskem 1 907 520 Kč. Příčinou byly nízké náklady za opravy a vysoké tržby za prodej pohonných hmot. Naopak nejhůře se dařilo středisku poskytujícímu dopravní techniku, jehož přidaná hodnota skončila -1 100 730 Kč, což bylo způsobeno celkově nižšími tržbami a vyššími náklady na opravy stavební techniky. Celkové náklady společnosti mají 87 % zastoupení ve variabilních nákladech a 13 % zastoupení ve fixních nákladech. Dále byly detailně analyzovány vybrané nákladové položky podniku. Celkové roční osobní náklady tvoří částku 6 588 823 Kč, jejich zastoupení není vysoké, na celkových nákladech tvoří 7,8 %. Celkové roční nájemné zahrnuje sumu 4 459 367 Kč, což představuje 5,3 % celkových nákladů společnosti. Položka oprav a údržby tvoří celkovou roční částku podniku 1 402 131 Kč, to představuje 1,65 % zastoupení na celkových nákladech. Celkové režijní náklady byly ve výši 1 440 396 Kč za rok 2016, jejich zastoupení na celkových nákladech zaujímá 1,7 %.

Další část práce je věnována rozdělení režijních nákladů a jejich přiřazení jednotlivým činnostem. Režijní náklady představují značnou část celkových nákladů a jsou hlavní oblastí, kde se společnost snaží najít úsporu a zvýšit tak hospodárnost. Součástí diplomové práce je návrh na zlepšení režijních nákladů za účelem jejich snížení pro středisko nabízející dopravní techniku. Této činnosti byla přiřazena největší část režijních nákladů a zároveň tato činnost hospodařila za rok 2016 se ztrátou, proto právě toto středisko bylo vybráno k analýze. Celkem režijní náklady dopravní techniky za rok 2016 tvoří částku 523 095 Kč, což představuje 36,32 % na celkových režijních nákladech společnosti. Byly identifikovány oblasti, ve kterých by společnost mohla uspořit, a celková roční nalezená úspora režijních nákladů představuje částku 71 788 Kč, tj. snížení o 13,7 %.

Poslední část práce je zaměřena na aplikaci kalkulačních metod pro vybrané středisko prodávající pohonné hmoty. Za tímto účelem byl navržen vlastní kalkulační vzorec a pomocí vybraných kalkulačních metod byly vypočítány modelové příklady ukazující, jak lze spočítat celkové náklady na 1 litr motorové nafty. Byla ukázána implementace metod: prosté kalkulace dělením, kalkulace přírážkové, kalkulace rozdílové a absorpční kalkulace. Dále byl určen bod zvratu v návaznosti na uvedené příklady a posouzena možnost dosáhnout určeného zisku.

Provedené analýzy nákladů osvětlily, na jakých místech určité náklady vznikají. Jejich řízení je prováděno prostřednictvím tradičních nástrojů. Společnost TTV servis spol. s r.o. sleduje náklady podle jednotlivých středisek, která jsou v podniku vymezena, vede finanční účetnictví v jednookruhové soustavě účetních informací. Společnost sleduje náklady podle místa vzniku, což je základem pro třídění nákladů podle činností v podniku. Rozlišuje náklady především na variabilní a fixní, dále na přímé a nepřímé náklady. Plánovací proces nákladů je vytvářen jak na vrcholové úrovni pro celý podnik, tak i pro jednotlivá střediska. Pro sledování nákladů u jednotlivých činností společnost používá analytické účty v účetnictví. Samotné zpracování výsledků činností je na základě informací z účetnictví řešeno v odděleném reportingu. Tato diplomová práce by mohla posloužit jako námět pro zlepšení řízení a efektivity pro společnost TTV servis spol. s r.o.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] ANDERSON, L. K., SOLLENBERGER, H. M., MOORE, C. L. *Managerial accounting*. 8th ed. Cincinnati: South-Western, c1992. 1039 s. ISBN 0-538-81326-1.
- [2] *Česká pošta* [online]. © 2016 [cit. 2017-04-03]. Dostupné z: https://www.ceskaposta.cz/documents/10180/282441/kompletni_cenik.pdf/528acb00-cbab-450e-8a94-90add1cf405b
- [3] DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost Control - a strategic guide*. Vyd. 1. české. Přeložil WAGNER, J., přeložil MATYÁŠ, O., přeložil MENŠÍK, M. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-189-7.
- [4] EDWARDS J.R., MELLET H.J. *Modern accounting in financial services: accountancy for banking students*. Canterbury: Financial World Pub, 2001. 656 s. ISBN 0852976100.
- [5] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ L., WAGNER J. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 392 s., ISBN 978-80-7357-712-4.
- [6] *Finance* [online]. © 2016 [cit. 2017-04-03]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/124190-dane-tvori-vice-nez-polovinu-ceny-benzinu/>
- [7] FROŠCHOVÁ, L. *Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016 Daňáři online* [online]. © 2016 [cit. 2016-12-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provade-ci-vyhlas-ky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
- [8] GARRISON, Ray H. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 5th ed. Plano, Tex.: Business Publications, 1988. 885 s. ISBN 0-256-05833-4.
- [9] HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. Praha: Alfa Publishing, 2006. 176 s. ISBN 80-86851-49-4.
- [10] HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. Účetnictví a daně (Grada). 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [11] KISLINGEROVÁ, E. *Manažerské finance*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. 811 s. ISBN 978-80-7400-194-9

- [12] KISLINGEROVÁ, E., HNILICA, J. *Finanční analýza: krok za krokem*. Praha: C.H. Beck, 2005. 137 s. ISBN 80-7179-321-3.
- [13] KEŘKOVSKÝ, M. *Ekonomie pro strategické řízení: teorie pro praxi*. Praha: C.H. Beck, 2004. Beck pro praxi. 184 s. ISBN 80-7179-885-1.
- [14] KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 3. přeprac. a dopl. Praha: Management Press, 2010. 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8.
- [15] *Kurzycz* [online]. © 2000-2017 [cit. 2017-04-10]. Dostupné z: <http://www.kurzycz.comodity/index.asp?A=6&od=1.1.2016&do=31.12.2016&compare=Zobraz>
- [16] LANDA, M., POLÁK, M. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- [17] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 2005. C.H. Beck pro praxi. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [18] LAZAR, J. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [19] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. 240 s., ISBN 978-80-247-2974-9.
- [20] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada, 2003. Manažer. ISBN 80-247-0456-0.
- [21] SYNEK, M., KISLINGEROVÁ, E. *Podniková ekonomika*. 6. přeprac. a dopl. vydání. Praha: C.H. Beck, 2015. 560 s. ISBN 978-80-7400-274-8.
- [22] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vydání. Praha: Grada, 2011. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.
- [23] *TTV- air* [online]. © 2016 [cit. 2017-03-20]. Dostupné z: <http://www.t-air.cz/cs/letecke-palivo>
- [24] *TTV servis* [online]. © 2016 [cit. 2017-02-20]. Dostupné z: <http://www.ttvservis.cz/ttv-servis>
- [25] *TTV servis* [online]. © 2016 [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <http://www.ttvservis.cz/myci-linka-pro-nakladni-automobily-a-dodavkova-vozidla>

- [26] *TTV servis* [online]. © 2016 [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <http://www.ttvservis.cz/skladovani>
- [27] *TTV servis* [online]. © 2016 [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <http://www.ttvservis.cz/stavebni-technika>
- [28] *TTV servis* [online]. © 2016 [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <http://www.ttvservis.cz/cerpaci-stanice>
- [29] *Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. © 2012-2015 [cit. 2017-02-26]. Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma?jenPlatne=PLATNE&nazev=TTV+servis+spol.+s+r.o.&polozek=50&typHledani=STARTS_WITH](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma?jenPlatne=PLATNE&nazev=TTV+servis+spol.+s+r.o.&polozek=50&typHledani=STARTS_WITH)

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Vývoj nákladů za roky 2011-2015

Příloha B: Struktura Nákladů a výnosů za roky 2011-2015

Příloha C: Horizontální a vertikální analýza Rozvahy – Aktiva

Příloha D: Horizontální a vertikální analýza Rozvahy – Pasiva

Příloha E: Horizontální a vertikální analýza Výsledovky - Výnosy

Příloha F: Horizontální a vertikální analýza Výsledovky - Náklady

Příloha A: Vývoj nákladů za roky 2011-2015

OZNAČENÍ			TEXT	OBDOBÍ				
				2011	2012	2013	2014	2015
	I.	1.	Tržby za prodej zboží	0	0	88 021	83 235	72 973
A.		2.	Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0	84 931	79 424	69 805
	+		Obchodní marže	0	0	3 090	3 811	3 168
	II.		Výkony	11 802	8 759	10 891	9 891	14 098
	II.	1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	11 802	8 759	10 248	9 891	14 098
B.			Výkonová spotřeba	5 250	4 210	7 494	6 924	9 343
B.		1.	Spotřeba materiálu a energie	326	273	2 607	2 263	3 043
B.		2.	Služby	4 924	3 937	4 887	4 661	6 300
	+		Přidaná hodnota	6 552	4 549	5 844	6 778	7 923
C.			Osobní náklady součet	6 178	4 452	5 583	5 913	7 121
C.		1.	Mzdové náklady	4 358	3 371	4 122	4 412	5 341
C.		3.	Náklady na soc. zabezpečení a zdravotní pojištění	1 471	885	1 306	1 369	1 668
C.		4.	Sociální náklady	349	196	155	132	112
D.			Daně a poplatky	0	4	0	24	12
E.			Odpisy dlouhodobého nehmotného a hm. Majetku	14	0	517	984	786
	III.		Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	1	75	35	0	0
F.			Zůstatková cena prod. dl. majetku a materiálu	0	0	0	0	0
G.		1.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů př. období	0	0	0	0	48
	IV	2.	Ostatní provozní výnosy	15	0	7 285	192	128
H.		1.	Ostatní provozní náklady	0	77	7 020	31	42
	*		* Provozní VH	376	91	44	18	42
	X.	1.	Výnosové úroky	313	110	55	88	56
N.		2.	Nákladové úroky	0	0	0	0	4
	XI	1.	Ostatní finanční výnosy	0	0	43	1	0
O.		2.	Ostatní finanční náklady	39	29	63	50	53
	*		* Finanční VH	274	81	35	39	-1
Q.			Daň z příjmů za běžnou činnost	127	34	15	12	9
	**		VH za běžnou činnost	523	138	64	45	32
	XIII	1.	Mimořádné výnosy	6	0	0	0	0
R.		2.	Mimořádné náklady	11	0	34	0	0
	*		Mimořádný VH	-5	0	-34	0	0
	***		VH za účetní období (+/-)	518	138	30	45	32
	****		VH před zdaněním	645	172	45	57	41

Příloha B: Struktura Nákladů a výnosů za roky 2011-2015

ROKY	2011	2012	2013	2014	2015
	[Kč]	[Kč]	[Kč]	[Kč]	[Kč]
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	645	172	45	57	41
VÝNOSY	12 137	8 944	105 687	93 407	87 255
Provozní výnosy	11 818	8 834	105 589	93 318	87 199
Finanční výnosy	313	110	98	89	56
Mimořádné výnosy	6	0	0	0	0
NÁKLADY	11 492	8 772	105 642	93 350	87 214
Provozní náklady	11 442	8 743	105 545	93 300	87 157
Finanční náklady	39	29	63	50	57
Mimořádné náklady	11	0	34	0	0

Příloha C: Horizontální a vertikální analýza Rozvahy – Aktiva

POLOŽKY	2015	2014	Analýza trendů – horizontální rozbor		Analýza komponent vertikální rozbor	
			ROZVAHA	[Kč]	[Kč]	[změna]
AKTIVA	18 057	26 951	-8 894	-33,0	100	100
Dlouhodobý majetek	2 501	2 185	316	14,5	13,9	8,1
Dl. nehmotný majetek	0	0	0	X	0	0
Dl. hmotný majetek	2 501	2 185	316	14,5	13,9	8,1
Sam. HMV a Soubory HMV	1 400	2 185	-785	-35,9	7,8	8,1
Nedokončený DHM	1 101	0	1 101	X	6,1	0,0
Dl. Finanční majetek	0	0	0	X	0	0
Oběžná aktiva	15 548	24 761	-9 213	-37,2	86,1	91,9
Zásoby	1 644	1 426	218	15,3	9,1	5,3
Materiál	1 644	1 426	218	15,3	9,1	5,3
Dl. pohledávky	0	0	0	X	0	0
Kr. pohledávky	13 803	22 757	-8 954	-39,3	76,4	84,4
Pohl. z obch. Vztahů	11 709	19 106	-7 397	-38,7	64,8	70,9
Stát – daňové pohl.	430	436	-6	-1,4	2,4	1,6
Kr. posk. Zálohy	14	0	14	X	0,1	0
Jiné pohledávky	1 650	3 215	-1 565	-48,7	9,1	11,9
Kr. finanční majetek	101	578	-477	-82,5	0,6	2,2
Peníze	74	73	1	1,4	0,4	0,3
Účty v bankách	27	505	-478	-94,7	0,2	1,9
Ostatní aktiva	8	5	3	60,0	0	0
Časové rozlišení	8	5	3	60,0	0	0
Náklady př. období	8	5	3	60,0	0	0

Příloha D: Horizontální a vertikální analýza Rozvahy – Pasiva

POLOŽKY	2015	2014	Analýza trendů – horizontální rozbor		Analýza komponent vertikální rozbor	
			[Kč v tis.]	[Kč v tis.]	[změna]	[%]
ROZVAHA						
PASIVA	18 057	26 951	-8 894	-33,0	100	100
Vlastní kapitál	5 218	11 710	-6 492	-55,4	28,9	43,4
Základní kapitál	200	200	0	0	1,1	0,7
Kapitálové fondy	0	0	0	X	0	0
Fondy ze zisku	0	0	0	X	0	0
VH minulých let	4 986	11 465	-6 479	-56,5	27,6	42,5
Nerozdělený zisk minulých let	4 986	11 465	-6 479	-56,5	27,6	42,5
VH běžného účetního období (+/-)	32	45	-13	-28,9	0,2	0,2
Cizí zdroje	12 850	15 241	-2 391	-15,7	71,2	56,6
Rezervy	0	0	0	X	0	0
Dlouhodobé závazky	0	0	0	X	0	0
Krátkodobé závazky	12 850	15 241	-2 391	-15,7	71,2	56,6
Záv. z obch. Vztahů	11 716	14 753	-3 037	-20,6	64,9	54,8
Záv. k zaměstn.	362	291	71	24,4	2,0	1,1
Záv. ze SZ a ZP	213	161	52	32,3	1,2	0,6
Stát – daňové závazky a dotace	59	36	23	63,9	0,3	0,1
Jiné závazky	500	0	500	X	2,8	0
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0	0	X	0	0
Ostatní pasiva	-11	0	-11	X	-0,1	0
Časové rozlišení	-11	0	-11	X	-0,1	0
Výdaje př. období	-2	0	-2	X	0	0
Výnosy př. období	-9	0	-9	X	0	0

Příloha E: Horizontální a vertikální analýza Výsledovky - Výnosy

POLOŽKY	2015	2014	Analýza trendů – horizontální rozbor		Analýza komponent vertikální rozbor	
			VÝSLEDOVKA	[Kč]	[Kč]	[změna]
VÝNOSY	87 255	93 407	-6 152	-6,6	100	100
Provozní výnosy	87 199	93 318	-6 119	-6,6	99,9	99,9
Tržby za prodej zboží	72 973	83 235	-10 262	-12,3	83,6	89,1
Výkony	14 098	9 891	4 207	42,5	16,2	10,6
Tržby z prodeje DM, mat.	0	0	0	X	0	0
Ostatní provozní výnosy	128	192	-64	-33,3	0,1	0,2
Finanční výnosy	56	89	-33	-37,1	0,1	0,1
Tržby z prodeje CP a podílů	0	0	0	X	0	0
Výnosy z DFM	0	0	0	X	0	0
Výnosy z KFM	0	0	0	X	0	0
Výnosové úroky	56	88	-32	-36,4	0,1	0,1
Ostatní finanční výnosy	0	1	-1	-100,0	0	0
Mimořádné výnosy	0	0	0	X	0	0

Příloha F: Horizontální a vertikální analýza Výsledovky - Náklady

POLOŽKY	2015	2014	Analýza trendů – horizontální rozbor		Analýza komponent vertikální rozbor	
			VÝSLEDOVKA	[Kč]	[Kč]	[změna]
NÁKLADY	87 214	93 350	-6 136	-6,6	100	100
Provozní náklady	87 157	93 300	-6 143	-6,6	99,9	99,9
Náklady vyn. na prod. zboží	69 805	79 424	-9 619	-12,1	80,0	85,1
Výkonová spotřeba	9 343	6 924	2 419	34,9	10,7	7,4
Spotřeba materiálu, energie	3 043	2 263	780	34,5	3,5	2,4
Služby	6 300	4 661	1 639	35,2	7,2	5,0
Osobní náklady součet	7 121	5 913	1 208	20,4	8,2	6,3
Mzdové náklady	5 341	4 412	929	21,1	6,2	4,7
Náklady na SZ a ZP	1 668	1 369	299	21,8	1,9	1,5
Sociální náklady	112	132	-20	-15,2	0,1	0,1
Daně a poplatky	12	24	-12	-50,0	0	0
Odpisy DNM a DHM	786	984	-198	-20,1	0,9	1,1
Zúst. Cena prod. DM a mat.	0	0	0	X	0	0
Změna stavu rezerv a OP	48	0	48	X	0,1	0
Ostatní provozní náklady	42	31	11	35,5	0	0
Finanční náklady	57	50	7	14,0	0,1	0,1
Prodané CP a podíly	0	0	0	X	0	0
Nákladové úroky	4	0	4	X	0	0
Ostatní finanční náklady	53	50	3	6,0	0,1	0,1
Mimořádné náklady	0	0	0	X	0	0