



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



Řízení variabilních a fixních nákladů v podniku

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Ondřej Kyselo**

Vedoucí práce: Ing. Radana Hojná, Ph.D.



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Ondřej Kyselo**

Osobní číslo: **E13000227**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Název tématu: **Řízení variabilních a fixních nákladů v podniku**

Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Teoretické aspekty problematiky nákladů a kalkulací
2. Charakteristika a zhodnocení řízení nákladů ve vybraném podniku
3. Návrh nového způsobu řízení nákladů ve vybraném podniku
4. Srovnání stávajícího a nově navrženého systému
5. Vyhodnocení a závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **65 normostran**

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

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví - nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer, 2012.

ISBN 978-80-7357-712-4.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEC and Peter C. BREWER. Managerial Accounting. 14th ed. New York: The McGraw-Hill Companies, 2011.

ISBN 978-0-07-811100-6.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří JANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil, et al. Manažerské účetnictví. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.

POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

Elektronická databáze článků proQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Radana Hojná, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. David Pur, Ph.D.

Preciosa, a.s., odborný ekonom

Datum zadání diplomové práce: **30. října 2015**

Termín odevzdání diplomové práce: **31. května 2017**



prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 30. října 2015

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

Podpis:

Anotace

Tato diplomová práce se zabývá řízením variabilních a fixních nákladů v podniku BIŽU-NOVA, s.r.o. Vybraná společnost je středně velký výrobní podnik zabývající se výrobou štrasové bižuterie, polotovarů, kovodílů a perlí v České republice. BIŽU-NOVA, s.r.o. je dceřinou společností PRECIOSY, a.s., pro kterou je určena většina vytvořené produkce. První část práce poskytuje teoretický základ spojený s problematikou řízení nákladů. Ve druhé praktické části jsou analyzovány způsoby řízení nákladů používané ve vybrané společnosti a předloženy návrhy pro zdokonalení řízení nákladů, včetně porovnání se stávajícím stavem.

Klíčová slova

Fixní náklady

Kalkulace

Manažerské účetnictví

Náklad

Řízení nákladů

Variabilní náklady

Annotation

Management of variable and fixed costs in a company

This thesis analyses management of variable and fixed costs in BIŽU-NOVA, s.r.o. Chosen company is a middle sized manufacturing company that produces jewellery, unfinished goods, metal parts and pearls in the Czech Republic. BIŽU-NOVA, s.r.o. is a subsidiary company of PRECIOSA, a.s. for which it makes most of its production. The first part of the thesis gives a theoretical background to cost management. The second practical part analyses methods of cost management used in the chosen company and provides new suggestions for cost management, including comparison with the current state.

Key words

Fixed costs

Calculation

Managerial accounting

Cost

Cost management

Variable costs

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval mé vedoucí Ing. Radaně Hojné, Ph.D. za cenné rady, věcné připomínky a vstřícnost při konzultacích. Dále bych rád poděkoval Ing. Davidu Purovi, Ph.D. ze společnosti PRECIOSA, a.s. za ochotu, odborný dohled a poskytnutí potřebných materiálů. V neposlední řadě děkuji své rodině a přátelům za projevenou trpělivost a podporu, kterou mi poskytli během psaní této diplomové práce.

Obsah

Seznam ilustrací.....	11
Seznam tabulek.....	12
Seznam zkratk a značek.....	13
Úvod	14
1 Podnikové účetnictví	15
1.1 Finanční účetnictví.....	15
1.2 Manažerské účetnictví	15
1.2.1 Vývojové tendence manažerského účetnictví.....	16
1.3 Uživatelé účetních informací	17
1.4 Koncepční přístupy k organizaci účetních informací	18
1.4.1 Jednookruhová soustava.....	18
1.4.2 Dvouokruhová soustava	19
1.3.3 Volba vhodné soustavy	19
2 Pojetí nákladů	20
2.1 Finanční pojetí nákladů.....	21
2.2 Manažerské pojetí nákladů	21
3 Náklady a jejich členění	23
3.1 Druhové členění nákladů	23
3.2 Účelové členění nákladů	24
3.3 Kalkulační členění nákladů.....	25
3.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů	27
3.4.1 Variabilní náklady	28
3.4.2 Fixní náklady.....	31
3.4.3 Smíšené náklady.....	35

3.4.4 Analýza bodu zvratu.....	35
3.5 Relevantní a irelevantní náklady.....	37
3.6 Utopené fixní náklady	37
4 Kalkulace	38
4.1 Základní typy kalkulací	38
4.2 Forma kalkulace.....	39
4.2.1 Typový kalkulační vzorec	39
4.2.2 Kalkulační vzorec dynamické kalkulace.....	41
4.2.3 Retrogradní kalkulační vzorec	41
4.2.4 Kalkulační vzorec neúplných nákladů	42
4.3 Kalkulační systém.....	43
4.3.1 Předběžné kalkulace	44
4.3.2 Výsledné kalkulace	44
4.4 Předmět kalkulace	45
4.5 Speciální typy kalkulací.....	45
4.5.1 Kalkulace dělením.....	46
4.5.2 Kalkulace přírážková.....	46
4.5.3 Metoda ABC	49
4.5.4 Kalkulace variabilních nákladů	50
5 BIŽU-NOVA, s.r.o.	53
5.1 Základní charakteristika.....	53
5.1.1 Rozvaha.....	55
5.1.2 Výkaz zisku a ztráty	63
5.2 Charakteristika středisek společnosti.....	69
5.3 Výrobní sortiment	72
5.4 Vnitropodnikové účetnictví	74

5.5 Řízení nákladů ve společnosti.....	76
5.6 Kalkulace ve společnosti.....	81
5.6.1 Přirážková kalkulace	81
6 Návrh nového způsobu řízení nákladů	84
6.1 Úprava přirážková kalkulace	84
6.2 Kalkulace variabilních nákladů	86
6.3 Srovnání stávajícího stavu s návrhy.....	88
6.3.1 Navržená přirážková kalkulace	88
6.3.2 Navržená kalkulace variabilních nákladů	89
Závěr.....	90
Seznam použité literatury	92
Seznam příloh.....	95

Seznam ilustrací

<i>Obr. 1: Subsystemy účetních informací a jejich uživatelé.....</i>	<i>18</i>
<i>Obr. 2: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů.....</i>	<i>20</i>
<i>Obr. 3: Přiřazení nákladů objektu.....</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 4: Celkové variabilní náklady proporcionální.....</i>	<i>29</i>
<i>Obr. 5: Jednotkové variabilní náklady proporcionální.....</i>	<i>29</i>
<i>Obr. 6: Nadproporcionální náklady.....</i>	<i>30</i>
<i>Obr. 7: Podproporcionální náklady.....</i>	<i>31</i>
<i>Obr. 8: Celkové fixní náklady.....</i>	<i>32</i>
<i>Obr. 9: Jednotkové fixní náklady.....</i>	<i>32</i>
<i>Obr. 10: Fixní náklady využité a nevyužité.....</i>	<i>34</i>
<i>Obr. 11: Základní typy nákladových kalkulací.....</i>	<i>39</i>
<i>Obr. 12: Typový kalkulační vzorec.....</i>	<i>40</i>
<i>Obr. 13: Kalkulační vzorec dynamické kalkulace.....</i>	<i>41</i>
<i>Obr. 14: Retrogradní kalkulační vzorec.....</i>	<i>42</i>
<i>Obr. 15: Kalkulační vzorec neúplných nákladů.....</i>	<i>43</i>
<i>Obr. 16: Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů.....</i>	<i>52</i>
<i>Obr. 17: Logo společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.</i>	<i>53</i>
<i>Obr. 18: Vývoj aktiv společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech.....</i>	<i>59</i>
<i>Obr. 19: Vývoj pasiv společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech.....</i>	<i>63</i>
<i>Obr. 20: Vývoj nákladů společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech.....</i>	<i>67</i>
<i>Obr. 21: Vývoj výnosů společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech.....</i>	<i>68</i>
<i>Obr. 22: Vývoj HV společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech.....</i>	<i>69</i>
<i>Obr. 23: Šatonové řetězy společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.</i>	<i>72</i>
<i>Obr. 24: Poměr variabilních a fixních nákladů společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.....</i>	<i>80</i>

Seznam tabulek

<i>Tab. 1: Aktiva společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.</i>	56
<i>Tab. 2: Pasiva společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.</i>	60
<i>Tab. 3: Výkaz zisku a ztráty společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.</i>	64
<i>Tab. 4: Výpis jednotlivých středisek</i>	69
<i>Tab. 5: Účty 599 a 699 v jednotlivých střediscích</i>	75
<i>Tab. 6: Členění variabilních nákladů</i>	77
<i>Tab. 7: Členění fixních nákladů</i>	78
<i>Tab. 8: Hodnota celkových variabilních a fixních nákladů</i>	79
<i>Tab. 9: Výše správní režie</i>	81
<i>Tab. 10: Kalkulace zafastovaného řetězu v Kč</i>	83
<i>Tab. 11: Návrh přímých nákladů</i>	84
<i>Tab. 12: Návrh nepřímých nákladů</i>	85
<i>Tab. 13: Nová přírážková kalkulace zafastovaného řetězu v Kč</i>	86
<i>Tab. 14: Variabilní režie</i>	87
<i>Tab. 15: Fixní náklady</i>	87
<i>Tab. 16: Kalkulace variabilních nákladů v Kč</i>	88

Seznam zkratek a značek

b	jednotkové variabilní náklady výkonu
BZ	bod zvratu
c	cena jednotky výrobku
CV	celkové výnosy
FN	fixní náklady
FNn	fixní náklady nevyužité
FNv	fixní náklady využité
h	poměrový ukazatel variabilních nákladů
HV	hospodářský výsledek
NRN	nepřímé režijní náklady
p	cena výkonu
PP	procento přirážky režijních nákladů
Q	objem výkonů
q(BZ)	objem výkonů v měrných jednotkách, při němž se dosahuje BZ
Qm	objem výkonů při maximálním využití kapacity
Qs	skutečný objem výkonů
Rh	hrubá rentabilita
T	celkové tržby
U	celkový příspěvek na úhradu
u	jednotkový příspěvek na úhradu
VN	variabilní náklady

Úvod

Diplomová práce se zabývá řízením variabilních a fixních nákladů ve firmě BIŽU-NOVA, s.r.o. Cílem práce je charakterizovat současný způsob řízení nákladů a podat návrh nového systému s následným srovnáním se stávajícím stavem.

Teoretická část je rozdělena do čtyř hlavních kapitol. První kapitola se zabývá odlišnostmi mezi finančním a manažerským účetnictvím a koncepčními přístupy k organizaci účetních informací. Druhá kapitola se věnuje rozdílnému pojetí nákladů z manažerského a finančního hlediska. Třetí kapitola vysvětluje jednotlivé přístupy k členění nákladů. Čtvrtá kapitola se zaměřuje na problematiku kalkulací a na jednotlivé používané metody kalkulací.

Praktická část je rozdělena do dvou kapitol. V páté kapitole je charakterizována firma BIŽU-NOVA, s.r.o. jako celek, dále její jednotlivá střediska, účetnictví a uplatňovaný způsob řízení nákladů se zaměřením na kalkulace. Šestá kapitola podává dva samostatné návrhy nového způsobu řízení nákladů a jejich zhodnocení.

Téma mé diplomové práce jsem si vybral v souvislosti s absolvováním předmětů manažerské účetnictví a finanční řízení podniku v prvním ročníku navazujícího studia. Problematika kalkulací řešená ve finančním řízení podniku mě zaujala a podnítila můj další zájem věnovat se kalkulacím.

V diplomové práci jsou použity teoretické metody analýzy, deskripce a komparace.

Jedním ze základních zdrojů pro vytvoření této diplomové práce byla publikace Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení od Ing. Borise Popeska, Ph.D., která velkou měrou přispěla k vytvoření třetí kapitoly o členění nákladů. Mezi další významné zdroje se řadí Manažerské účetnictví od prof. Ing. Bohumila Krále, CSc. a Manažerské účetnictví od Ing. Mojmíra Hradeckého, CSc. a kolektivu.

1 Podnikové účetnictví

V podnikovém účetnictví se rozeznávají dva hlavní typy účetnictví. Účetnictví finanční a manažerské. Tyto systémy mají rozdílný účel a způsob zpracování.

1.1 Finanční účetnictví

V případě informací poskytovaných subsystémem finančního účetnictví jsou jejich hlavními uživateli vlastníci a věřitelé společnosti. Z těchto informací mohou posoudit zhodnocení a riziko spojené s kapitálem, který investovali. Účelem finančního účetnictví je věrně zobrazovat hospodářskou skutečnost účetní jednotky jako celku. Jednou z charakteristických vlastností finančního účetnictví je dodržování stanovených pravidel, díky kterým mají účetní data dostatečnou vypovídací schopnost pro externí uživatele a umožňují srovnatelnost v čase a mezi podniky. [1, s. 37]

1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je charakteristické tím, že jeho obsah není, na rozdíl od finančního účetnictví, předmětem mimopodnikové regulace. Tento účetní subsystém není jednotně vymezen z hlediska cíle, obsahu, struktury, ani názvosloví [2, s. 20]. Hlavním cílem manažerského účetnictví je poskytovat informace manažerům, aby je mohli použít pro řízení.

V manažerském účetnictví se odlišují dva samostatné subsystémy účetních informací:

- nákladové účetnictví,
- manažerské účetnictví. [1, s. 26-27]

Historicky starší subsystém účetních informací, **nákladové účetnictví**, slouží k řízení podnikatelského procesu, o kterém již bylo rozhodnuto. Jedná se o operativní řízení v bezprostřední návaznosti na řízení taktické. [1, s. 16-17]

Ovlivnitelnost hodnotových veličin, aktiv, nákladů, výnosů a dalších je relativně malá. Je vymezena kapacitou umožňující vytvářet výkony pro zákazníky. Vzhledem k tomu, že

v operativním řízení je již rozhodnuto o tom, co, jak a pro koho vyrábět a za kolik prodávat, se centrem pozornosti operativního řízení stává **řízení nákladů**. [1, s. 16-17]

Manažerské účetnictví v užším významu poskytuje účetní informace pro řízení, neboli pro taktické a strategické rozhodování týkající se variant budoucího vývoje podnikatelského procesu. V tomto významu se také užívá označení účetnictví pro rozhodování. [1, s. 16-17] [2, s. 23]

1.2.1 Vývojové tendence manažerského účetnictví

V posledních dvou desetiletích se objevují nové tendence, které navazují na manažerské účetnictví a dále ho prosazují. [2, s. 41]

Jednou z těchto tendencí je kladení většího důrazu na to, aby se účetní systém spíše zaměřoval na potřeby manažerů, než aby nadále dodržoval zavedené principy, zásady a metody účetního zobrazení. Toto tradiční pojetí účetnictví začíná brzdit prvky, jako včasnost, originalitu a další. Z toho důvodu se o manažerském účetnictví začíná uvažovat jako o **systému manažersky orientovaných hodnotových informací**. [2, s. 41]

Dále se mění vztah k **časové hodnotě účetní informace**. Tradiční způsob účetního zobrazení se ukazuje jako nedostatečný, neboť zobrazoval transakce až po příchodu souvisejících dokladů. Dnes je pro potřeby rozhodování zásadní rychlost, což vyvíjí tlaky na spojení manažerského účetnictví a vnitřního kontrolního systému. [2, s. 41]

V rámci základního omezení účetnictví dochází k vývoji řady nástrojů a metod, které mají překonat tato omezení a poskytnout co nejkvalitnější informační bázi pro podporu **strategického podnikového řízení**. Všechny tyto vývojové tendence mohou mít i negativní vliv v podobě zahlcení informacemi a zvýšení obtížnosti správné interpretace dat. Jedním z možných řešení může být **vizualizace vztahů, grafická znázornění a další prostředky** umožňující snazší a rychlejší pochopení velkého množství informací. [2, s. 41]

1.3 Uživatelé účetních informací

Uživatele účetních informací lze rozdělit do dvou velkých skupin:

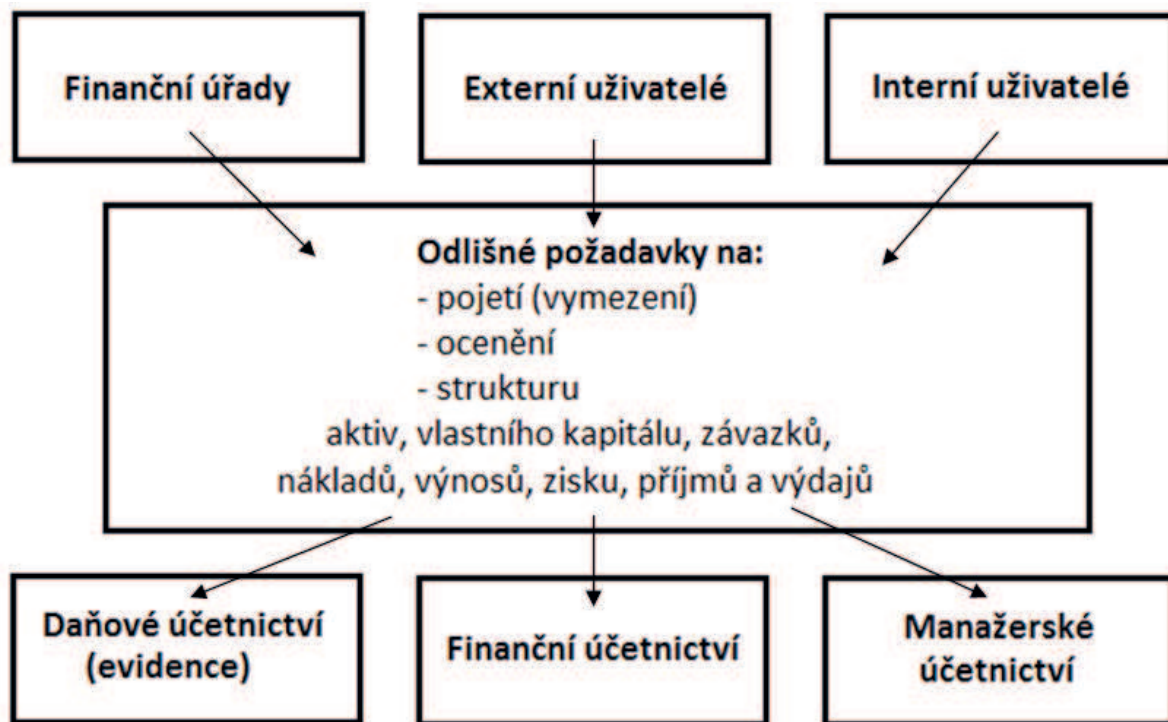
- externí uživatelé,
- interní uživatelé. [3, s. 14]

Externí uživatelé tvoří relativně velké množství subjektů, které mají o účetní informace zájem. Tyto subjekty mají přístup pouze k výkazům finančního účetnictví, výročním zprávám a účetním závěrkám. Mezi hlavní externí uživatele jsou podle Fibírové [3, s. 15] zařazováni:

- vlastník podniku (pokud je oddělena vlastnická a řídicí funkce),
- zaměstnanci podniku,
- obchodní partneři podniku,
- státní orgány,
- veřejnost.

Stát se řadí mezi externí uživatele, ale svou důležitostí má relativně samostatné místo. V souvislosti se zjištěním daňové povinnosti vede podnik tzv. **daňové účetnictví**. Daňové účetnictví má za cíl zobrazovat podnikatelský proces takovým způsobem, aby mohl podnik zjistit základ daně z příjmů. Subjekty s relativně jednodušší činností, bez povinnosti vést účetnictví, vedou pouze tzv. **daňovou evidenci**. [1, s. 16-17]

Interní uživatelé tvoří mnohem menší skupinu než externí uživatelé, disponují rozhodovacími pravomocemi a odpovědností za činnost a výsledky podniku. Jedná se o manažery, případně vlastníky, pokud zastávají manažerské funkce. [3, s. 16]



Obr. 1: Subsystémy účetních informací a jejich uživatelé

Zdroj: FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 19.

1.4 Konceptní přístupy k organizaci účetních informací

Rozdílné požadavky uživatelů účetních informací jsou aktuální problematikou, na kterou se zaměřují disciplíny tvorby komplexních ekonomických informačních systémů. Existují dva základní krajní konceptní přístupy, jsou jimi:

- jednookruhová soustava účetních informací,
- dvouokruhová soustava účetních informací. [1, s. 58-60]

1.4.1 Jednookruhová soustava

V jednookruhové soustavě účetních informací existuje pouze jeden účetní okruh, ve kterém se uvádějí veškeré transakce. Rozdílné požadavky uživatelů účetních informací se řeší v rámci analytické evidence. Hlavním předpokladem pro fungování tohoto systému je vytvoření **systematické analytické evidence**. [1, s. 64-65]

Jednookruhová účetní soustava je nejvhodnější, pokud se potřeby externích a interních uživatelů neliší obsahově, ani požadavkem na způsob ocenění zkoumaných veličin. Jejich rozdílné požadavky lze zajistit rozdílným stupněm podrobnosti při jejich zobrazení. [2, s. 106-111]

1.4.2 Dvouokruhová soustava

Dvouokruhová soustava účetních informací je typická především pro anglosaskou oblast, kde se postupem času vyvinuly dva oddělené okruhy informací finančního a manažerského účetnictví. **Manažerské účetnictví** je bráno jako důvěrné a tajné a používající jiná kritéria hodnocení činností podniku než finanční účetnictví. V anglosaské oblasti je manažerské účetnictví považováno za základní systém účetních informací. [1, s. 60-64]

V kontinentální Evropě se za výchozí systém účetních informací většinou považuje **finanční účetnictví**, které je velmi detailně upraveno legislativou. To vede k těsnému propojení obou okruhů účetnictví pomocí tzv. spojovacích účtů. Nalezení nejvhodnějšího individuálního řešení pro účetní zobrazení podnikatelského procesu je tedy obtížnější a není možné ho dosáhnout pouhou úpravou finančního účetnictví. [1, s. 60-61]

Oddělenost obou účetních okruhů je relevantní, pokud se významně liší požadavky interních a externích uživatelů. Subsystem účetních informací pro řízení podniku je považován za vysoce důvěrný a informace v něm obsažené jsou chráněné více, než jakékoliv jiné účetní informace. [2, s. 106-108]

1.3.3 Volba vhodné soustavy

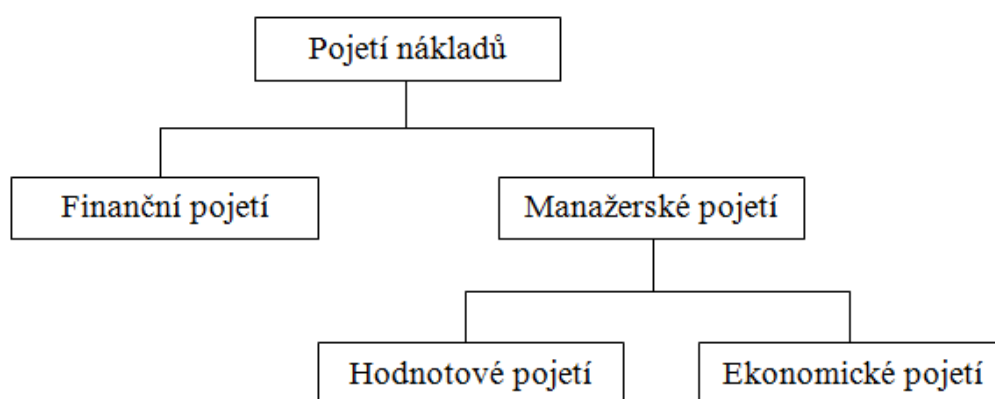
Volba vhodné soustavy účetních informací závisí na požadavcích interních a externích uživatelů. Pokud se jejich požadavky významně liší, je vhodné vytvořit dva okruhy účetních informací. Naopak, pokud lze uspokojit požadavky manažerského účetnictví pouhým podrobnějším sledováním účetních informací, stačí pouze jeden okruh. [1, s. 66-67]

2 Pojetí nákladů

V otázce co to jsou náklady, je nejprve nutné zjistit, co je za náklad považováno. Zásadním se stává pojetí nákladů. Dvěma základními pohledy na náklady je pohled manažerský a účetní. Dále se dá tvrdit, že k nákladům se přistupuje z hlediska externího uživatele, který využívá finanční účetnictví, nebo z pohledu manažera [4, s. 32]. Tyto dva přístupy k účetnictví podněcují obsahové rozlišení v podobě finančního, daňového a manažerského účetnictví. [2, s. 19-20]

Existuje dvojí pojetí nákladů:

- finanční pojetí nákladů,
- manažerské pojetí nákladů. [4, s. 32]



Obr. 2: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů

Zdroj: POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, s. 32.

S těmito dvěma pohledy také souvisí rozdílné přístupy k účetním informacím, jiná kritéria hodnocení, odlišnosti v časové orientaci a další, které vedou k odlišnostem mezi finančním a manažerským účetnictvím. [1, s. 18]

2.1 Finanční pojetí nákladů

Jak uvádí Hradecký [5, s. 72], náklady ve finančním účetnictví lze definovat podle Koncepčního rámce IFRS:

"Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením kapitálu vlastníkům. "

Náklad ve finančním účetnictví se dá interpretovat jako snížení užitečnosti neboli úbytku ekonomického prospěchu či úbytku peněžních prostředků, dále navýšení závazků podniku, ale bez zjišťování účelu vzniku daného nákladu, či zda se náklad vyplatilo spotřebovat ve srovnání s dosaženými výsledky. Další charakteristikou je skutečnost, že náklady jsou vyjadřovány v účetních cenách, tedy v cenách, za které byl daný majetek pořízen, nebo v zaznamenané hodnotě nárůstu dluhů. [4, s. 32] [5, s. 72-73]

2.2 Manažerské pojetí nákladů

V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného a účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelem souvisí s danou ekonomickou činností podniku. [4, s. 32]

Cíl manažerského účetnictví je srovnatelný s cílem finančního účetnictví, poskytnout informace o veškerých relevantních nákladech, které souvisí s konkrétními činnostmi. Z hlediska řízení podniku však finanční účetnictví neobsahuje všechny důležité údaje, proto se v manažerském účetnictví tyto údaje doplňují o tzv. **kalkulační náklady**. Podle dalších výkladů spočívá cíl manažerského účetnictví ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci informací pro řídící pracovníky, aby mohli efektivně řídit podnikatelskou činnost. Informace manažerského účetnictví zůstávají utajené a nepřístupné externím uživatelům. Pro podnik je manažerské účetnictví chráněný nehmotný majetek, jeho know-how. [1, s. 22-25] [5, s. 75-77]

V manažerském pojetí nákladů jsou rozlišovány dva přístupy, jež se odlišují ve vnímání neúčetních nákladů:

- hodnotové pojetí nákladů,

- ekonomické pojetí nákladů. [4, s. 33]

Hodnotové pojetí nákladů je využíváno k získávání informací pro běžné řízení a kontrolu provedených procesů v podniku. Spotřebované ekonomické vstupy jsou oceňovány na úrovni cen, které vyjadřují jejich současnou reálnou hodnotu. S hodnotovým pojetím nákladů souvisí i jisté očekávání návratnosti. Od podnikových aktivit se neočekává, že zajistí návratnost peněz v původní výši investice, nýbrž návratnost v cenách aktuální hodnoty investice. V tomto pojetí se v účetnictví používají jak náklady, které jsou typické pro finanční účetnictví, tak i náklady manažerského účetnictví, které mohou mít jinou výši, či se nemusí zaznamenávat vůbec. [4, s. 33] [5]

Ekonomické pojetí nákladů je spojeno s konceptem oportunitních nákladů, toto pojetí odpovídá hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím nákladů, či představuje maximální ušlý zisk vzniklý volbou jiné než nejlepší možnosti. **Oportunitní náklady** představují výši příjmu z alternativy, o kterou se firma připraví zvolením jiné alternativy. Jinými slovy se jedná o ušlý zisk z rozhodnutí, které se nepřijalo. Tyto náklady je možné kvantifikovat, pouze pokud je posuzováno několik variant mezi sebou. Oportunitní náklady, neboli náklady obětované příležitosti nejsou v přesné výši evidovány ve finančním účetnictví. Z hlediska toho jakým způsobem, pokud vůbec, se náklady zachycují v účetnictví, probíhá členění následovně:

- implicitní náklady,
- explicitní náklady. [4, s. 33-42] [5]

Explicitní náklady jsou v přesné výši evidované v účetnictví, kdežto **implicitní náklady** jsou evidovány mimoúčetně v jiné výši nebo vůbec. [4, s. 42]

3 Náklady a jejich členění

Aby bylo možno dosáhnout jakékoli optimalizace v oblasti nákladů, je nutné pochopit podstatu nákladových položek a rozčlenit je do určitých homogenních skupin. Toto rozdělení umožňuje zkoumat chování nákladů v různých situacích.

3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění je jedním ze základních a běžných způsobů členění nákladů. Náklady se rozdělují dle druhu spotřebovávaného externího vstupu. Toho členění je v souladu s finančním pojetím nákladů. Používá se při tvorbě účetních výkazů, jako například výkaz zisku a ztráty. [4, s. 34]

Podle Popeska [4, s. 35] se nákladové druhy dělí následovně:

- spotřeba materiálu, energie a externích služeb,
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady,...),
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,
- použití externích prací a služeb,
- finanční náklady.

Z hlediska nákladové optimalizace je druhové členění zásadní. Uvádí, jaké nákladové druhy jsou v dané společnosti nejdůležitější a je potřeba se na ně zaměřit. Veškeré postupy, které mají za cíl nákladovou optimalizace, jsou podmíněny druhovou strukturou nákladů v dané organizaci. Jejich nedostatkem je však vypovídací schopnost, protože neudávají účel, k jakému byly dané náklady vynaloženy. Struktura nákladů také může vypovědět o tom, o jakou společnost se jedná. Z hlediska struktury nákladových druhů a činnosti lze rozlišit čtyři základní typy organizací:

- manufaktura,
- automatizovaná montáž,
- zakázková firma,
- firma poskytující služby. [4, s. 35-36]

Pro **manufakturu** je typický vysoký podíl přímých osobních nákladů, hlavně nákladů na výrobní dělníky. Dále se manufaktury vyznačují nízkou mírou automatizace, s čímž souvisí i nižší odpisy. Příkladem manufaktury je například výroba obuvi či textilu. [4, s. 35]

V **automatizované montáži** se nákladné komponenty v automatizované výrobě přetvářejí na výstupy. Typická je nízká spotřeba materiálu a vysoký podíl odpisů. Příkladem automatizované montáže je například výroba automobilů. [4, s. 35]

Zakázková firma vytváří relativně odlišné výrobky, podle současných přání zákazníků. Materiálové i osobní náklady jsou průměrné, nicméně velkou položku tvoří náklady na externí služby od externích poskytovatelů (telekomunikace, marketing aj.). [4, s. 35]

U **firem poskytujících služby** se druhová struktura nákladů naprosto liší od firem výrobních. Materiálové náklady jsou zanedbatelné, zatímco osobní náklady převládají. [4, s. 35]

3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů na rozdíl od druhového členění poskytuje informace o vztahu jednotlivých nákladových položek a podnikových výkonů a jejich efektivnosti. Účelové členění nákladů je založeno na jednom ze dvou hledisek. [3, s. 105] [4, s. 37]

Prvním je následující členění nákladů:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení. [4, s. 37]

Technologické náklady účelově souvisí nebo jsou vyvolány nějakou technologií, jsou řízeny technicko-hospodářskými normami. Příkladem může být náklad na spotřebu materiálu nebo odpisy stroje ve výrobě. [3, s. 105-106] [4, s. 37] [6]

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Jedná se např. o náklady na energie, mzdy administrativních pracovníků. Obecně jsou tyto náklady vyvolány činnostmi, které vytvářejí podmínky pro bezprostřední technologický proces. [4, s. 37] [6]

Druhým je hledisko členění nákladů na:

- náklady jednicové,
- náklady režijní.

Náklady jednicové jsou takové technologické náklady, které souvisí s technologickým procesem jako takovým, ale navíc souvisí přímo s určitým výkonem (jeden výrobek). Svým charakterem patří mezi náklady variabilní. [3, s. 106-107] [4, s. 37] [5, s. 78-80]

Do jednicových nákladů podle Hradeckého [2, s. 79] spadá:

- jednicový materiál,
- jednicové mzdy,
- ostatní jednicové náklady.

Režijní náklady nesouvisí s jednotkou výkonu, ale obsahují v sobě technologické náklady a náklady na obsluhu řízení, které souvisejí s výrobou jako celkem. Problematikou režijních nákladů je skutečnost, že se nedají jednoduše a přímo vztáhnout na jednotku výkonu, což komplikuje práci manažerů, protože nemohou rozeznat strukturu nákladů a jejich vztah k jednotlivým výkonům. [3, s. 106-107] [4, s. 37] [6]

Do režijních nákladů patří:

- materiálová režie,
- správní režie,
- výrobní režie,
- odbytová režie.

3.3 Kalkulační členění nákladů

Pro potřeby manažerského účetnictví a pro efektivní řízení nákladů je důležité zjistit účelnost a účelovost těchto nákladů. Toho lze dosáhnout přiřazením konkrétních nákladů k podnikovým činnostem a výkonům. Pro přiřazení nákladů se používá kalkulační členění. V rámci kalkulací existuje několik termínů s nimi spojených:

- kalkulace,

- kalkulační jednice,
- nákladový objekt. [4, s. 38]

Kalkulace jsou nástrojem, který slouží k určení nákladů a tím ke stanovení ceny výkonu. Poskytují vedení podniku základní informace pro řízení nákladů, stejně tak pro plánování a kontrolu v operativním řízení. [5, s. 175]

Kalkulační jednice je přesně specifikovaná jednotka výkonu daného podniku, která je určena druhem a případnými dalšími parametry, dostatečnými k jejímu odlišení od ostatních výkonů. [5, s. 181]

Nákladový objekt představuje objekt spotřeby nákladů neboli předmět kalkulace. Náklady, jež se přiřazují k nějakému nákladovému objektu, se dělí do dvou kategorií:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady. [4, s. 38]

Přímé náklady lze jednoznačně přiřadit k nákladovému objektu, neboť mezi nimi a nákladovým objektem existuje přímá vazba. Proto se používá termín přímé přiřazení nákladů. [4, s. 38]

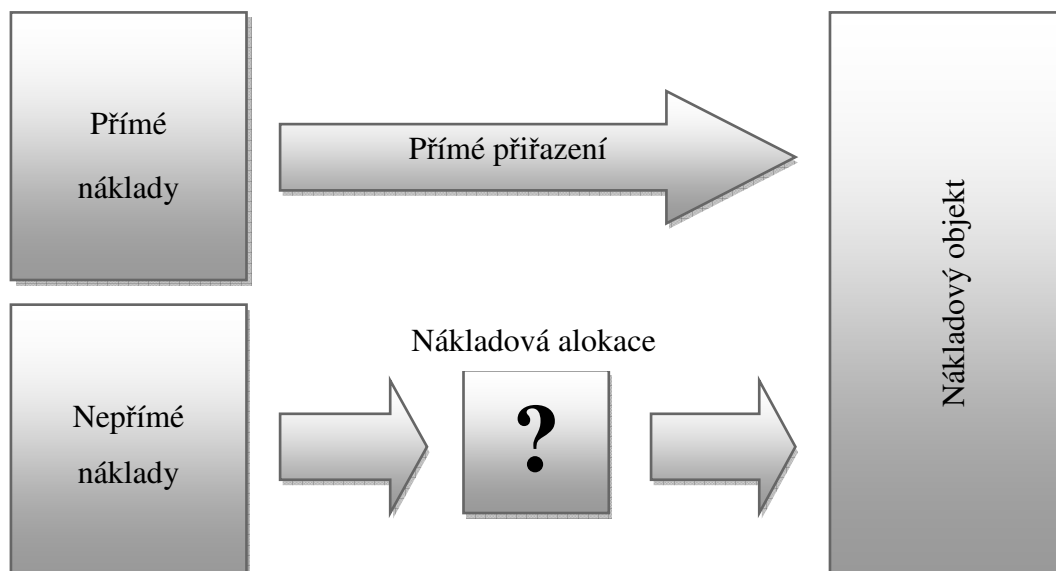
Naopak **nepřímé náklady** nelze přímo vztáhnout k určitému nákladovému objektu. Toto může být způsobeno několika důvody:

- neexistuje jednoznačná vazba mezi nákladem a nákladovým objektem (režijní náklad),
- není možné určit vazbu v rámci účetní evidence nákladů (identifikace není relevantní). [4, s. 38]

Typickým příkladem nepřímých nákladů jsou mzdy administrativních pracovníků ve výrobním podniku, které nelze jednoduše jako náklad navázat na konkrétní výkon podniku. [4, s. 38]

Možným řešením, které je v některých případech použitelné, je **nákladová alokace**, při níž se tyto nepřímé náklady přiřadí k danému výkonu pomocí různých metod. U nákladové alokace se využívá určitá zprostředkující veličina, pomocí které se přiřazují nepřímé náklady objektu alokace. Tato veličina se může značně lišit podle použité kalkulační

metody. U tradiční přiřázkové kalkulační metody se označuje jako rozvrhová základna, zatímco u modernějších kalkulačních metod jako vztahová veličina [4, s. 47-48]. Přiřazováním nepřímých nákladů konkrétním výkonům se podrobněji zabývá třetí kapitola věnovaná kalkulacím.



Obr. 3: Přiřazení nákladů objektu

Zdroj: POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, s. 48.

3.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Dalším z významných nástrojů řízení nákladů je členění nákladů podle jejich závislosti na objemu provedených výkonů. Na rozdíl od ostatních způsobů členění nákladů se klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů zaměřuje na chování nákladů při změně objemu výkonů. V rámci tohoto členění se náklady dělí následovně:

- variabilní náklady,
- fixní náklady,
- smíšené náklady. [4, s. 39]

3.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady lze charakterizovat jako náklady, jejich výše se změní se změnou množství výkonů. Podle tempa růstu se variabilní náklady dají rozdělit na tři typy:

- proporcionální náklady,
- nadproporcionální náklady,
- podproporcionální náklady. [4, s. 39]

S řízením nákladů úzce souvisí pojem **hospodárnost**. Hospodárnost je základním odůvodněním pro vynakládání ekonomických zdrojů podniku. Vyjadřuje průběh nákladů, při kterém podnik dosahuje požadovaných výstupů s co největší úsporou vstupů. Hospodárnost se projevuje jako jeden ze dvou následujících způsobů či jejich kombinací:

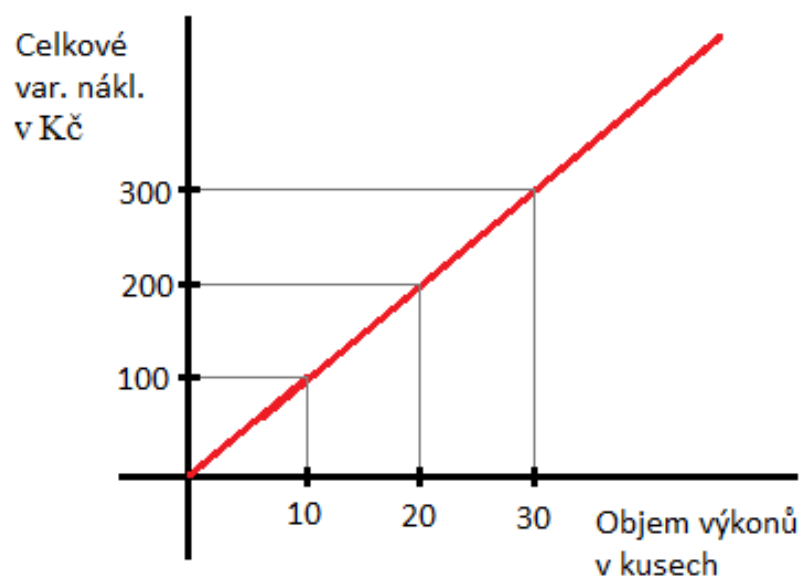
- úspornost,
- výtěžnost. [2, s. 52]

Úspornost se projevuje reálným snížením absolutní výše nákladů na daný objem výkonů. **Výtěžnosti** podnik dosáhne při maximalizaci objemu prováděných výkonů za konstantního vynaložení ekonomických zdrojů. Snížení nákladů není absolutní, ale pouze relativní. [2, s. 52]

Proporcionální náklady jsou nejdůležitější složkou variabilních nákladů. Zde se dále rozlišují celkové a jednotkové proporcionální náklady. Celkové proporcionální náklady mají lineární charakter, zatímco jednotkové mají konstantní charakter. Typickými příklady těchto nákladů jsou úkolové mzdy dělníků, či spotřeba přímého materiálu. [4, s. 39]
[6, s. 84-85]

Za situace proporcionálních nákladů se hospodárnost projevuje výtěžností. Vynakládané ekonomické zdroje zůstávají konstantní a maximalizací objemu vytvářených výkonů dochází k relativní úspoře.

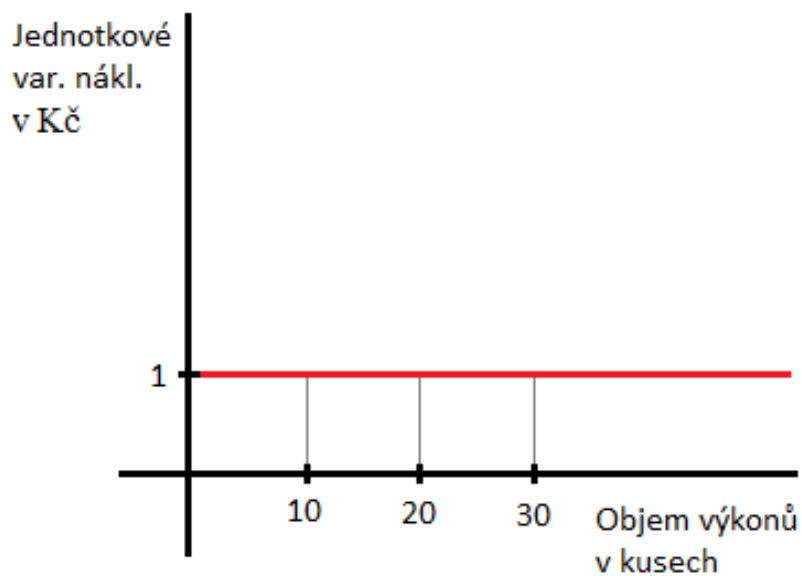
Celkové variabilní náklady mají lineární průběh v návaznosti na objem výkonů.



Obr. 4: Celkové variabilní náklady proporcionální

Zdroj: POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, s. 40.

Jednotkové variabilní náklady jsou zachyceny v obrázku 5, kde je vidět jejich konstantní průběh při libovolném objemu výkonů.

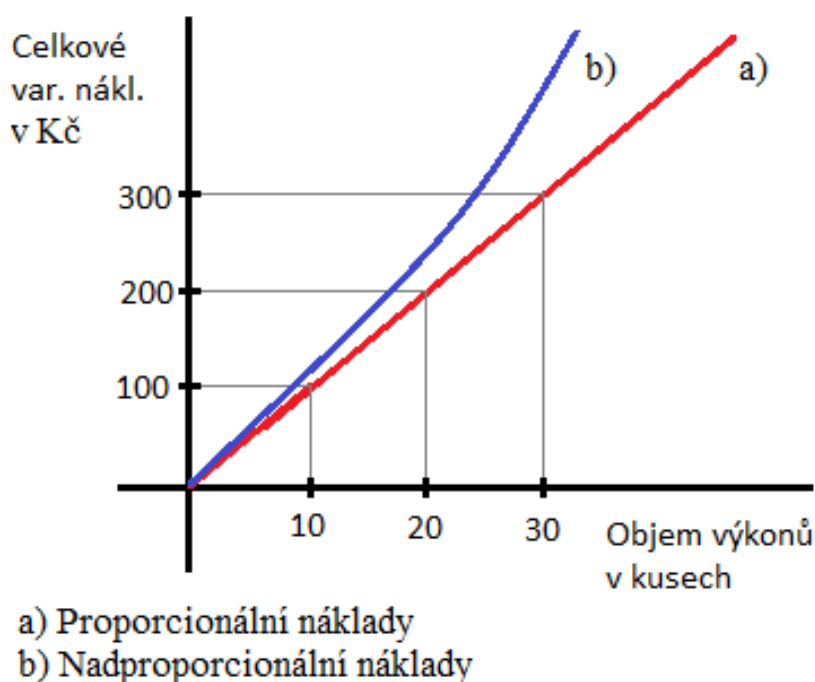


Obr. 5: Jednotkové variabilní náklady proporcionální

Zdroj: POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, s. 40.

Mohou nastat případy, kdy náklady rostou jiným tempem než objem výkonů. Pokud náklady rostou rychleji než objem výkonů, jedná se o tzv. **nadproporcionální náklady**. Typickým příkladem takovýchto progresivních nákladů jsou mzdy dělníků, které musí s rostoucím objemem zaměstnavatel neúměrně navyšovat kvůli příplatkům za noční směny či práci o víkendu. [4, s. 39] [6, s. 84-85]

U nadproporcionálních nákladů se hospodárnost snižuje, neboť náklady rostou rychleji, než objem výkonů.

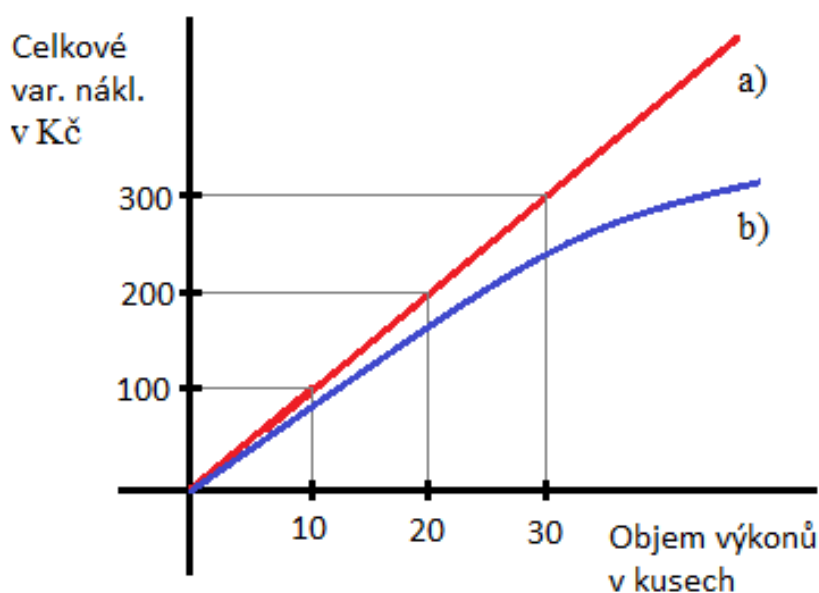


Obr. 6: Nadproporcionální náklady

Zdroj: Vlastní zpracování.

Opačným případem jsou tzv. **podproporcionální náklady**, také označované jako regresivní, které rostou pomaleji než objem výkonů. Příkladem mohou být množstevní slevy. Ty sníží cenu materiálů, kterých je nakupováno více se zvýšením objemu produkce. [4, s. 40] [6, s. 84-85]

V případě podproporcionálních nákladů, celkové variabilní náklady rostou pomaleji než objem výkonů, čímž dochází k úspornosti neboli reálnému snížení absolutní výše výdajů na daný objem výkonů.



- a) Proporcionální náklady
b) Podproporcionální náklady

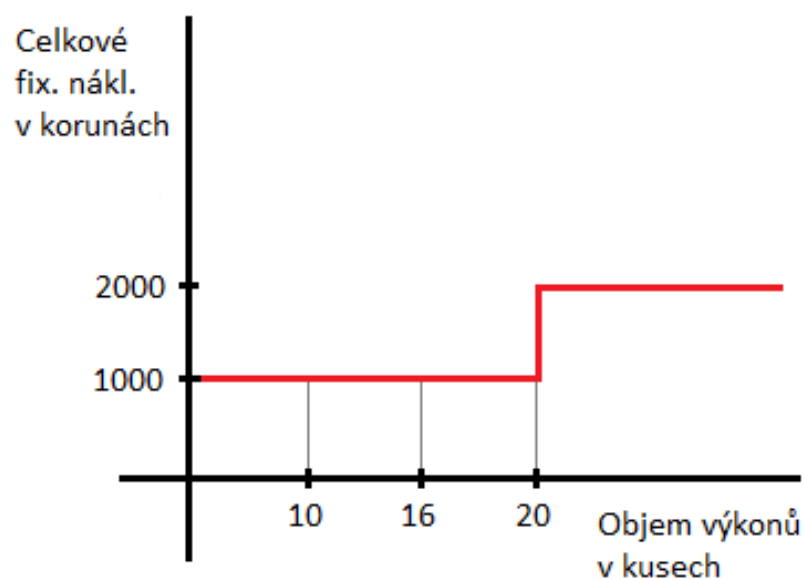
Obr. 7: Podproporcionální náklady

Zdroj: Vlastní zpracování.

3.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady představují složku nákladů, která se z krátkodobého hlediska nemění se změnou objemu produkce v daném časovém období. Do fixních nákladů patří např. časové odpisy majetku, leasing a mzdy administrativních pracovníků. Z dlouhodobého hlediska se všechny náklady stávají variabilními. Podobně jako u variabilních nákladů, i zde se rozlišují celkové a jednotkové náklady. [4, s. 40]

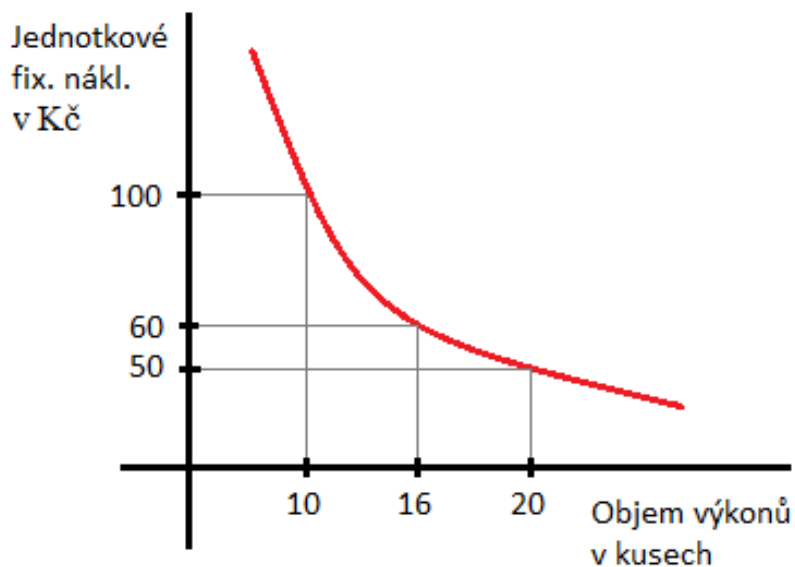
Celkové fixní náklady jsou v krátkém období nezávislé na objemu výkonů a stávají se konstantními. Nicméně se jejich výše může změnit. Vývoj fixních nákladů závisí na různých faktorech, ovlivnitelných i neovlivnitelných podnikem [1, s. 143]. Ke změně fixních nákladů dochází tzv. skokem. Například při zvýšení produkce na určitou úroveň, bude zapotřebí pronajmout další výrobní středisko, čímž se skokem zvýší fixní náklady podniku.



Obr. 8: Celkové fixní náklady

Zdroj: POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, s. 40.

Jednotkové fixní náklady, na rozdíl od celkových fixních nákladů, s růstem objemu produkce klesají, což je označováno jako degrese fixních nákladů.



Obr. 9: Jednotkové fixní náklady

Zdroj: POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, s. 40.

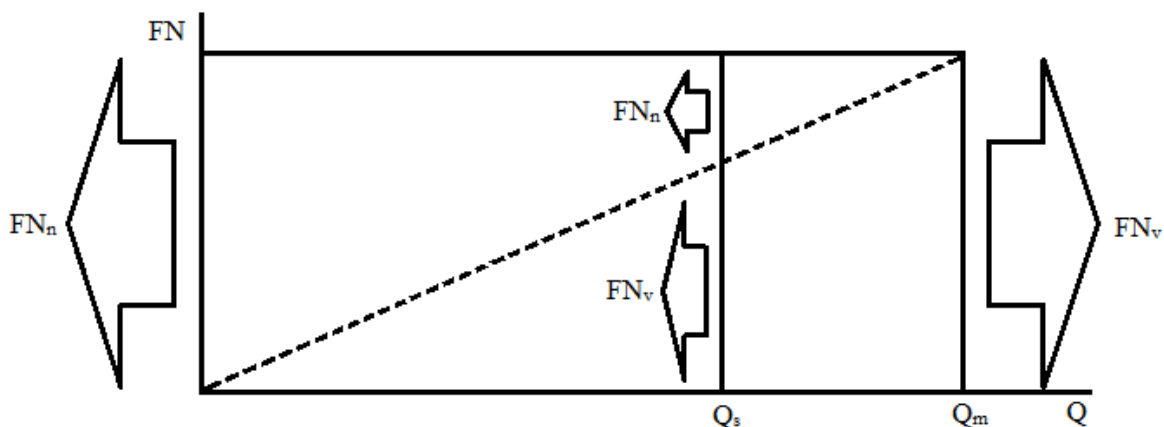
Vzhledem k faktu, že celkové fixní náklady se v daném období nemění, se firmy snaží jejich objem co nejefektivněji využít. Z obrázku 9 vyplývá, že s rostoucím objemem produkce klesají jednotkové fixní náklady. Firma může dospět k relativní úspoře fixních nákladů zvyšováním objemu produkce při neměnných fixních nákladech. [5]

Využité a nevyužité fixní náklady

Mezi zásadní vlastnosti fixních nákladů, které se vztahují k samotnému procesu výkonu, patří jejich vztah ke **kapacitě**. Kapacita představuje maximální objem výkonů, který je možné v podniku v daném časovém intervalu a za neměnné výše fixních nákladů vyprodukovat. V tomto ohledu je definována tzv. **teoretická** a dále **praktická kapacita**. Teoretická kapacita je největší možný objem výkonů, které podnik může za ideálních podmínek vyprodukovat. Teoretické kapacity není reálně možné dosáhnout, a proto se poníží na praktickou kapacitu, u které se předpokládají překážky, např. dovolená nebo prodlevy ve výrobě. [3, s. 157]

S ohledem na výše zmíněný popis kapacity lze fixní náklady rozdělit na **využité a nevyužité fixní náklady**. Fixní náklady využité představují skutečně využitou část fixních nákladů při určitém objemu produkce, zatímco fixní náklady nevyužité jsou podílem fixních nákladů vztaheným k nevyužité kapacitě. [3, s. 157]

Základní vlastností fixních nákladů je jejich nedělitelnost a nemožnost určení přímé vazby na konkrétní výkon. Proto je jejich rozlišení na využité a nevyužité fixní náklady pouze modelovou záležitostí, která poskytuje managementu informace o využívání potenciálních zdrojů podniku a významně přispívá k řízení nákladů a zisku. Využití kapacity je podstatný zdroj informací k **řízení výtěžnostní formy hospodárnosti nákladů**. [3, s. 158]



Obr. 10: Fixní náklady využité a nevyužité

Zdroj: FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*, s. 158.

kde: FN jsou fixní náklady,
 FN_n jsou fixní náklady nevyužité,
 FN_v jsou fixní náklady využité,
 Q je objem výkonů,
 Q_s je skutečný objem výkonů,
 Q_m je objem výkonů při maximálním využití kapacity.

Z grafického zobrazení využitých a nevyužitých fixních nákladů lze vyvodit, že při vzniku extrémních případů mohou být celé fixní náklady využité či nevyužité. Využité v případě maximálního využití kapacity a nevyužité v případě nulového zatížení kapacity. Fixní náklady využité (FN_v) a nevyužité (FN_n) se dají vyjádřit pomocí následujících vzorců. [3, s. 158]

$$FN_n = (Q_m - Q_s) * \frac{FN}{Q_m} \qquad FN_v = Q_s * \frac{FN}{Q_m} \qquad (3.1)$$

Z výpočtů i grafického zobrazení vyplývá, že vyšší využití fixních nákladů způsobuje za **efektu degrese** snížení průměrných fixních nákladů, jinými slovy, **zlepšení hospodárnosti**. [3, s. 158]

3.4.3 Smíšené náklady

Rozdělení nákladů na variabilní a fixní je zásadní pro některé nástroje řízení nákladů a manažerská rozhodnutí. Z praxe ale vyplývá, že nelze vždy toto rozdělení jednoznačně provést a velká část nákladových položek podniku má smíšený charakter, neboli obsahuje variabilní i fixní složku [4, s. 41]. O rozlišení těchto nákladů často rozhoduje způsob, jakým konkrétní firma řídí svoje náklady a jaké k tomu využívá nástroje. Další roli hraje významnost specifických nákladů. Určení charakteru nákladů často probíhá podle toho, která složka převažuje. Vzhledem k obtížnosti zjištění převažující složky se firmy uchylují k odhadům. Jako příklad lze uvést spotřebu elektrické energie. Fixní složka v sobě obsahuje spotřebu energie na osvětlení a na provoz výpočetní techniky, zatímco variabilní složka obsahuje spotřebu energie na provoz výrobních linek. [1, s. 136-139]

3.4.4 Analýza bodu zvratu

Analýza bodu zvratu je metodou modelování nákladů. Rozhodování závisí na existující kapacitě, tyto rozhodovací úlohy (Cost-Volume-Profit Analysis) mají krátkodobý charakter a ve své podstatě podmiňují existenci fixních nákladů. Pokládá se otázka, jaký objem výkonů musí podnik vytvořit, aby se uhradily fixní i variabilní náklady. Taková úroveň produkce se nazývá **bod zvratu**. Jedná se o bod neboli objem produkce, do kterého vytvořené a prodané výkony tržbami pouze pokrývaly náklady a od něhož začaly přispívat k tvorbě zisku. Základním předpokladem této analýzy je rozčlenění nákladů na **variabilní a fixní** a jejich rozdílná návratnost [4, s. 43]. Část ceny každého jednoho prodaného výkonu by měla uhradit variabilní náklady spojené s tvorbou toho výkonu. Fixní náklady jsou cenou prodaného výkonu hrazeny pouze částí.

Odečtením celkových variabilních nákladů od celkových tržeb lze získat částku, která podniku zůstane po realizaci a prodeji výkonů. Nazývá se **celkový příspěvek na úhradu**. Analogicky se spočítá i **jednotkový příspěvek na úhradu**. V prvé řadě se z něj uhradí fixní náklady a až poté může tento zůstatek přispět k tvorbě zisku. [4, s. 43-44]

$$U = T - VN \quad (3.2)$$

$$u = p - b \quad (3.3)$$

kde: U je celkový příspěvek na úhradu,
 T jsou celkové tržby,
 VN jsou celkové variabilní náklady,
 u je jednotkový příspěvek na úhradu,
 p je cena výkonu,
 b jsou jednotkové variabilní náklady výkonu.

Samotný bod zvratu podává informace o tom, kolik jednotkových příspěvků na úhradu podnik musí vyprodukovat, aby pokryl své fixní náklady.

$$q(BZ) = \frac{FN}{p-b} \quad (3.4)$$

kde: $q(BZ)$ je objem výkonů v měrných jednotkách, při němž se dosahuje bodu zvratu,
 FN jsou celkové fixní náklady.

Výše uvedený vzorec výpočtu bodu zvratu je pouze jeho základní variantou, která předpokládá homogenitu vyráběných výrobků. Pro situace, kdy firma produkuje heterogenní produkci je potřeba vzorec upravit. Variabilní náklady se vyjádří jako tzv. poměrový (haléřový) ukazatel variabilních nákladů, který představuje podíl variabilních nákladů na celkové produkci (tržbách). [4, s. 44-46]

$$BZ = \frac{FN}{1-h} \quad (3.5)$$

$$h = \frac{VN}{Q} \quad (3.6)$$

kde: h je poměrový ukazatel variabilních nákladů.

3.5 Relevantní a irelevantní náklady

Další členění nákladů nepatří mezi tradiční klasifikace nákladů, které jsou popsány výše. U rozdělení na relevantní a irelevantní náklady nelze použít srovnání s minulostí, ale místo toho se náklady klasifikují vždy ve vztahu k nějakému konkrétnímu rozhodnutí. Druhým velkým rozdílem je fakt, že se zde vychází z odhadu budoucích nákladů, namísto skutečně evidovaných nákladů. [4, s. 41]

Relevantní náklady jsou takové náklady, jejichž výše se může měnit ve vztahu k rozhodnutím, která jsou přijata. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou tzv. **rozdílové náklady**, které vyjadřují rozdíl nákladů před změnou v objemu produkce a po ní. **Irelevantní náklady** naproti tomu zůstávají stále stejné, ať už je učiněno libovolné rozhodnutí, takže nejsou pro rozhodnutí důležité. [4, s. 41] [5, s. 79-80]

Samotný koncept relevantních a irelevantních nákladů začal být manažery používán s cílem vyhnout se zkreslením, která do rozhodovacího procesu vnášejí irelevantní náklady. [4, s. 41]

3.6 Utopené fixní náklady

Utopené neboli umrtvené náklady jsou náklady, které byly v minulosti vynaloženy a již nemohou být ovlivněny žádným rozhodnutím učiněným v současnosti nebo budoucnosti. Někdy bývají označovány jako varianta irelevantních nákladů, neboť pokud nejsou ovlivnitelné, tak by neměly zasahovat do manažerských rozhodnutí. Jako příklad mohou sloužit odpisy fixních aktiv. Jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí, například prodej majetku. [4, s. 42] [7]

4 Kalkulace

V širokém významu slova, kalkulace představuje zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, službu, činnost nebo jiným způsobem **naturálně vyjádřenou jednotku výkonu**. Jedná se o nejstarší, ale zároveň nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení. [2, s. 124] [4, s. 55]

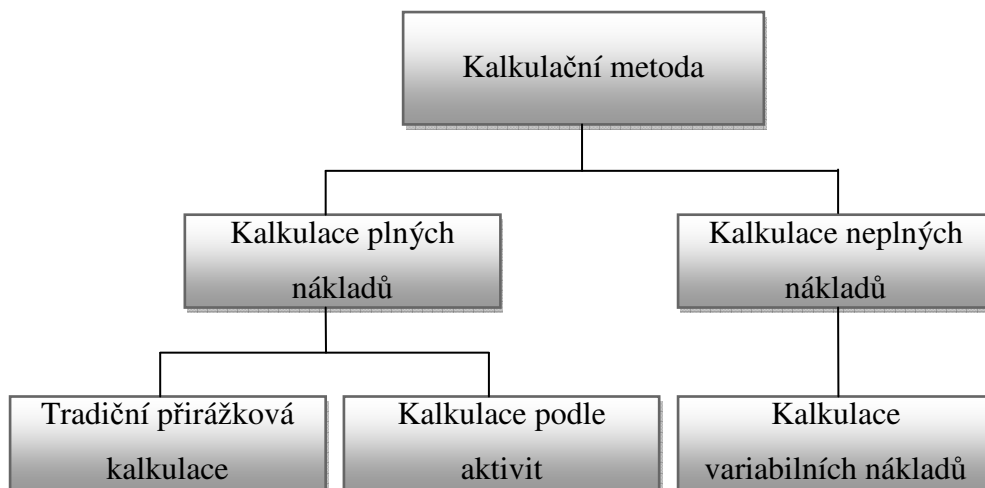
Pojem kalkulace je vysvětlován v několika významech, například jako činnost sloužící ke stanovení nákladů na výkon, jako výsledek této činnosti, či jako nezastupitelná součást informačního systému podniku, nebo tak může být označen podnikový útvar zabývající se kalkulováním. Nejčastěji se ale kalkulace užívají ve formě propočtů s cílem stanovení (v předběžných kalkulacích) nebo zjištění (ve výsledných kalkulacích) nákladů na přesně stanovenou jednotku výkonu (konkrétní výrobek nebo služba). [2, s. 124] [5, s. 181]

4.1 Základní typy kalkulací

Při nejzákladnějším rozdělení kalkulací je nutno odpovědět na otázku, zdali kalkulace budou obsahovat všechny podnikové náklady nebo pouze jejich část. Rozlišují se na:

- absorpční kalkulace,
- neabsorpční kalkulace. [4, s. 60]

Absorpční kalkulace neboli kalkulace úplných nákladů zahrnuje veškeré náklady výrobku, výkonu či služby. **Neabsorpční kalkulace neboli** kalkulace neúplných nákladů počítají pouze s částí podnikových nákladů, a to s variabilními náklady. Fixní náklady se do kalkulací nezařazují. [4, s. 60]



Obr. 11: Základní typy nákladových kalkulací

Zdroj: POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, s. 61.

4.2 Forma kalkulace

Forma kalkulace je tzv. kalkulační vzorec. Prvním používaným kalkulačním vzorcem byl typový kalkulační vzorec. Postupné zvyšování požadavků na přesnost a vypovídací schopnost kalkulací mělo za následek tvorbu dalších kalkulačních vzorců.

4.2.1 Typový kalkulační vzorec

Vyjádření kalkulace úplných vlastních nákladů představuje **typový kalkulační vzorec**. Ten obsahuje jednotlivé kalkulační položky v určitém pořadí a s příslušnými peněžními částkami.

Typový kalkulační vzorec se začal používat již od začátku fungování vnitropodnikového účetnictví a používá se stále. Samotný typový kalkulační vzorec a jeho odvozeniny představují tzv. kalkulaci úplných nákladů neboli absorpční kalkulaci. Tato kalkulace nebere v potaz rozdílný charakter fixních a variabilních nákladů a fixní náklady se k výkonům většinou přičítají pomocí propočtů využívajících vybraných rozvrhových základů. Přes svá omezení je kalkulace úplných nákladů stále ve spoustě podniků základem pro veškeré kalkulace. [4, s. 59] [5, s. 177-179]

Typový kalkulační vzorec podává základní představu o struktuře kalkulačního položek podnikových výkonů, dá se proto využít ve většině podniků. Podle Hradeckého [5, s. 178] se absorpční kalkulace využívají hlavně pro:

- dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti produkováných výkonů,
- stanovení cen individuálně vyráběných zakázek,
- reálné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob,
- rozsáhlou skupinu tzv. reprodukčních úloh; ty slouží ke zjištění, zda objem produkce, její sortiment apod. zajistí návratnost (reprodukcí) všech nákladů, spotřebovaných v souvislosti s činností podniku.

Mezi nevýhody kalkulace úplných nákladů patří její statičnost a nemožnost přizpůsobení potřebám firmy a započítávání té části fixních nákladů, která je pro rozhodování irelevantní.

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)

Obr. 12: Typový kalkulační vzorec

Zdroj: POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s. 59.

4.2.2 Kalkulační vzorec dynamické kalkulace

Dynamická kalkulace navazuje na kalkulaci úplných vlastních nákladů a upravuje ji. Tato úprava spočívá v rozčlenění relevantních režijních položek na fixní a variabilní část. Cílem této kalkulace je ukázat, jak budou jednotlivé nákladové položky ovlivněny objemovými změnami a změnami ve struktuře vytvářených výkonů. [5, s. 179-180]

Kalkulační vzorec dynamické kalkulace

1. Jednicový materiál
 2. Jednicové mzdy
 3. Ostatní jednicové náklady
 4. Výrobní (provozní) režie - variabilní
- fixní
-

Vlastní náklady výroby:

5. Správní režie - variabilní
- fixní
-

Vlastní náklady výkonu:

6. Odbytová režie - variabilní
- fixní
-

Úplné vlastní náklady výkonu:

7. Zisk (ztráta)
-

Cena výkonu (základní)

Obr. 13: Kalkulační vzorec dynamické kalkulace

Zdroj: HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví, s. 180.

4.2.3 Retrográdní kalkulační vzorec

Postupem času začaly některé podniky, opět působící na velice konkurenčních trzích, oddělovat kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonů. Tím vznikl tzv. **retrográdní kalkulační vzorec**. Cena výkonu není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale její tvorba je ovlivněna konkurenčním prostředím. Tržní cena výkonu je podnikem akceptována a používá ji jako východisko pro stanovení nákladů pro daný výkon. Náklady jsou kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a požadovaným ziskem. [4, s. 59]

Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu:

-
- Dočasné cenové zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům:
 - sezónní
 - množstevní
-

Cena po úpravách:

-
- Náklady
-

Zisk

Obr. 14: Retrográdní kalkulační vzorec

Zdroj: POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s. 59.

4.2.4 Kalkulační vzorec neúplných nákladů

Vysoká konkurence a mnohé nedostatky absorpční kalkulace měly za následek vznik dalších způsobů kalkulování a nových vzorců. **Kalkulace neúplných nákladů** (neabsorpční kalkulace) respektuje rozdílný vztah variabilních a fixních nákladů ke změnám v objemu výroby a snaží se vyhnout nepřesnostem vzniklým při kalkulacích úplných nákladů. Výkonům se přičítá pouze variabilní část nákladů, odtud se také nazývá **kalkulace variabilních nákladů**. Společně s kalkulačním vzorcem se mění i podoba výsledovky, kde se fixní náklady za období vyčíslují spolu s provozním ziskem za období v samostatné položce, zvané příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. **Příspěvek na úhradu** reprezentuje částku, kterou daný výkon přispívá k úhradě celkových fixních nákladů a zisku. [4, s. 59-61] [5, s. 178-179]

Kalkulační vzorec neúplných nákladů

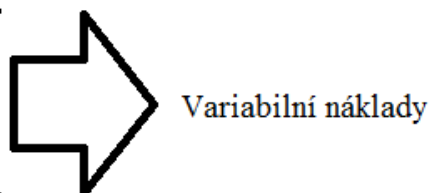
Tržní cena

-
- Jednicový materiál
 - Jednicová mzda
 - Ostatní jednicové náklady
 - Variabilní část režie, týkající se daného výrobku
-

Příspěvek na úhradu za období

-
- Fixní náklady
-

Zisk



Obr. 15: Kalkulační vzorec neúplných nákladů

Zdroj: HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*, s. 179.

Výhodou kalkulace neúplných nákladů je, že již není nutno rozvrhovat režijní náklady a s tím spojené nepřesnosti spojené s rozvrhováním této skupiny nákladů. Dále se v kalkulaci nepočítá s náklady, které nejsou pro rozhodování relevantní (nesouvisí s produkcí výkonu). Hlavní nevýhoda je spojena s potřebou vymezit fixní a variabilní náklady. Toto vymezení je v praxi obtížné a dochází-li k častým změnám sortimentu a změnám fixních nákladů (skokem), není struktura nákladů srovnatelná před a po dané změně.

4.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém lze vymezit jako soubor jednotlivých kalkulací v podniku a jejich vazeb. Slouží jako hlavní nástroj řízení náklad, dále musí zajišťovat metodickou jednotu a návaznost všech kalkulací. Množství druhů kalkulací používaných v praxi závisí na několika faktorech, například na druhu podniku, jeho velikosti, nárocích na kalkulace atd. Z hlediska času je lze rozčlenit **předběžné a výsledné**. [5, s. 182]

4.3.1 Předběžné kalkulace

Kalkulace předběžné jsou sestavovány před samotným výrobním procesem. Konkrétně je lze rozdělit následovně:

- propočtové,
- normové:
 - plánové,
 - operativní. [5, s. 182]

Propočtová kalkulace, někdy označovaná jako rozpočtová se u nových výrobků sestavuje v době, kdy není ještě dostupná úplná konstrukční a technologická dokumentace. Podklady pro zpracování propočtové kalkulace se získávají od podobných, již vyráběných, výrobků, konkrétněji z jejich výsledných kalkulací. [5, s. 183]

Plánová kalkulace je nejvhodnější pro použití v opakované, neměnicí se sériové i hromadné výrobě, kde se produkuje jeden nebo několik málo výrobků, ale i v případě členité, malosériové výroby. Plánová kalkulace platí po celé období, na které je sestavena, mění se plánovanými změnami. [5, s. 184]

Operativní kalkulace, taktéž označovaná jako kalkulace běžná či výrobní, slouží jako úkol pro výrobní útvary. Jejími hlavními podklady jsou podrobné normy spotřeby materiálu a času. Podstatou operativní kalkulace je její aktuálnost. Pokud se změní konstrukční a technologická dokumentace vlivem konstrukčních a dalších změn, tak se upraví současná operativní kalkulace na novou. [5, s. 182-183]

4.3.2 Výsledné kalkulace

Časově se výsledné kalkulace sestavují až po dokončení daného výkonu. Má sloužit jako kontrolní nástroj všech předběžných kalkulací. Vypovídací schopnost výsledných kalkulací je malá, protože náklady se v kalkulacích uvádějí celkovou částkou a tudíž, bez podrobnější analýzy účetních dokladů, není možné zjistit přesné příčiny překročení či úspor nákladů. I přes tento nedostatek je však firmy sestavují, neboť je navíc používají při řízení cen a jako podklad pro budoucí kalkulace podobných výkonů. [5, s. 187]

4.4 Předmět kalkulace

Předmět kalkulace je vymezen dvěma složkami:

- kalkulační jednicí,
- kalkulačním množstvím. [2, s. 126]

Kalkulační jednice je definována jako přesně specifikovaná jednotka výkonu, vymezená měrnou jednotkou, druhem a dalšími parametry podstatnými k jejímu odlišení od ostatních výkonů. V případech, kdy se od sebe jednotlivé druhy výkonů liší minimálně a rozdíl v nákladech je taktéž minimální, se stanoví tzv. reprezentant. Reprezentant je základní a nejčastější provedení výkonu. V takové situaci se využívá kalkulace dělením s poměrovými čísly. [2, s. 126] [5, s. 181-182]

Kalkulované množství, jako předmět kalkulací, patří zpravidla do výrob sériového charakteru, kde jeden příkaz výroby zahrnuje dávku nebo sérii stejných výrobků. Obsahuje daný počet kalkulačních jednic, pro který se vypočítávají celkové náklady. Zjištění počtu kalkulačních jednic může posloužit ke zjištění průměrného podílu fixních nákladů na jeden výkon. [2, s. 126] [5, s. 182]

4.5 Speciální typy kalkulací

Jakým způsobem se náklady stanovují či zjišťují k předmětu kalkulace, pevně souvisí s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Používaná členění se postupem času měnila a začalo se spíše používat členění na náklady:

- jednicové a režijní,
- variabilní a fixní,
- relevantní a irelevantní. [2, s. 127] [5, s. 188]

Samotné techniky kalkulací jsou následující:

- kalkulace dělením:
 - prostá,
 - s poměrovými čísly;
- kalkulace přiřázková:

- sumační,
- diferencovaná;
- ABC kalkulace. [2, s. 127-128] [4, s. 87]

Příčina existence takového množství rozličných kalkulačních metod a principů je spjata s nepřímými náklady a s problémem jejich alokace. Pokud by všechny náklady měly přímý charakter, tak by kalkulačních metod značně ubylo, neboť by se za libovolných podmínek získaly velmi přesné informace o nákladech výkonu. [4, s. 55]

4.5.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je nejjednodušším způsobem přiřazování nákladů k výkonům ve vztahu k množství kalkulačních jednic. Je nejvíce používána v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou (např. těžba uhlí). Metoda kalkulace **prostým dělením** se používá v případech, kdy podnik vytváří pouze jeden druh výkonu nebo více druhů stejné nákladové náročnosti. U kalkulací **dělením s poměrovými čísly** se výkonům přiřazují společné náklady za použití tzv. přepočtené jednice, představující rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů. Ta je způsobena odlišnými technickými parametry mezi výkony, například rozměrem a vahou. Tyto výkony představují jeden druh, který se dělí na více typů. [2, s. 128] [5, s. 189-190]

4.5.2 Kalkulace přirážková

Podnik vytvářející různorodé výkony lišící se pracností nebo zátěží na pracovní zařízení, nemůže v kalkulacích postupovat podobně jako u techniky dělením. Použitím **přirážkové kalkulace** se vychází z tzv. **rozvrhové základny**, která je vyjádřena hodnotově nebo naturálně. Pomocí této základny se výkonům přiřazují společné nepřímé náklady, označované jako **režijní přirážka**. Jedná se o absorpční kalkulaci. Přesnost tohoto druhu kalkulace je závislá na aktuálnosti výpočtu režijní přirážky, ta může být stanovena na základě evidovaných nákladů minulých období nebo na základě plánovaných nákladů evidovaných v rámci rozpočtu. [4, s. 69-76] [5, s. 191]

Rozvrhová základna

Rozvrhová základna funguje v kalkulačních technikách jako „spojovací můstek“, který umožňuje **zprostředkovaný vztah** nepřímých nákladů k jednici výkonu. Základním předpokladem správného fungování rozvrhové základny je **příčinná souvislost** k rozvrhovaným nákladům i předmětu alokace. Nejčastěji využívanou rozvrhovou základnou jsou u nás i ve světě jednicové mzdy. [2, s. 134] [5, s. 193]

Rozvrhové základny lze rozdělit na dva typy:

- peněžní základny,
- naturální základny. [2, s. 128]

Rozvrhová základna peněžní

Pomocí **peněžních základnen** se vypočítává přírážka nepřímých nákladů v procentech ve vztahu ke zvolené peněžní rozvrhové základně. Jejich výhodou je snadné a přesné zjišťování. Nevýhodou je však jejich nestálost, způsobená měnicími se pořizovacími cenami materiálu či mzdových sazeb, kvůli které se výsledky obtížně srovnávají mezi jednotlivými obdobími. V současné době se od této metody tvorby rozvrhových základnen upouští ve prospěch naturálních základnen, kvůli jejich vyšší vypovídací schopnosti a přesnějšímu rozvrhování režijních nákladů. [2, s. 129]

Peněžní rozvrhové základny se dají vyjádřit na základě následujícího vztahu:

$$PP = \frac{NRN}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} * 100 \quad (4.1)$$

kde: PP je procento přírážky režijních nákladů,
NRN jsou nepřímé režijní náklady.

Rozvrhová základna naturální

U naturálních základnen se vypočítává sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na naturální jednotku základny, což mohou být například kilogramy materiálu, hodiny práce, strojové hodiny a další. Zjišťování naturálních základnen je většinou složitější než u peněžních základnen. Samotný výběr základny probíhá na základě zkušenosti nebo technicko-ekonomických rozborů. Jako nevýhodu lze uvést nutnost evidovat naturální

spotřebu dané rozvrhové základny. Pokud bude rozvrhovou základnou přímá práce, tak se musí evidovat spotřeba hodin této práce nejen za celý podnik, ale i ve vztahu k jednotlivým výkonům. [2, s. 129] [4, s. 71]

Naturální rozvrhové základny se dají vyjádřit pomocí následujícího vztahu:

$$\text{sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{NRN}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}} \quad (4.2)$$

kde: NRN jsou nepřímé režijní náklady.

Sumační metoda přiřazuje nepřímé náklady pomocí jediné, univerzální rozvrhové základny. Předpoklad použití této metody je situace, kdy se nepřímé náklady vyvíjejí úměrně jediné veličině. [4, s. 69-71] [5, s. 191]

Diferencovaná přírážková kalkulace se používá ve složitějších podmínkách činnosti útvarů podniku. Jedná se o metodu značně přesnější, než je metoda sumační. Pro různé nepřímé (režijní) náklady se používají různé rozvrhové základny. Výběr konkrétní rozvrhové základny závisí na příčinném vztahu mezi nákladem a výkonem. Režijní náklady se rozdělují do homogenních skupin, které je sdružují určitým jednotným způsobem. Běžně se náklady dělí na základě elementárních podnikových činností na:

- zásobovací režii,
- výrobní režii,
- odbytovou režii,
- správní režii. [4, s. 69-72] [5, s. 191]

Zásobovací režie sdružuje náklady spojené s nákupem, příjmem a uskladněním materiálu.

Výrobní režie sdružuje náklady spojené s výrobním procesem a doprovodnými činnostmi.

Odbytová režie zahrnuje náklady na prodej, expedici a reklamu. Náklady fixního charakteru, spojené s infrastrukturou podniku a jeho správními útvary v sobě zahrnuje **správní režie**. [4, s. 72]

Některé moderní podniky používají jinou variantu diferencované přírážkové kalkulace, která spočívá v rozdělení nákladů na variabilní, fixní a správní režii. [4, s. 75]

Variabilní režie silně reaguje na změnu v objemu podnikových výkonů. Nemůže se ale jednat o čistě proporcionální vztah, neboť to by z variabilní režie činilo jednicové náklady. Jsou to náklady nejčastěji spojené s výrobou, rozvrhovou základnu většinou tvoří přímá práce, strojhodina nebo normohodina. [4, s. 75]

Fixní režie na změnu v objemu výkonů významně nereaguje. Rozvrhová základna v případě fixní režie vystihuje podíl fixních nákladů na jednotlivých výkonech, může se jednat například o sumu přímých nákladů. [4, s. 75]

Správní režie se vztahuje k činnosti správních útvarů firmy. Vyjadřuje spotřebu fixních nákladů a částečně variabilních nákladů. Je totožná se správní reží u klasické diferencované přírážkové kalkulace. [4, s. 75]

4.5.3 Metoda ABC

Kalkulace označovaná jako **Activity Based Costing** je moderní metodou kalkulací. Její vznik souvisí se složitostí vztahů a příčin vzniku nákladů, to vyvolalo potřebu najít přesnější a sofistikovanější výpočet kalkulace. [4, s. 99]

Z podnikové praxe vyplývá, že zjišťování a přiřazování nepřímých nákladů dílčím aktivitám a činnostem je jedinou možností, jak se vyhnout paušalizování nákladů v různých objemových způsobech jejich alokace. Jednotlivé podnikové aktivity vyvolávající režijní náklady mohou být například objednávání materiálu, doprava a skladování, seřizování strojů, expedice a další. [4, s. 99] [6, s. 111-112]

Metoda ABC má za cíl odhalovat skutečné příčiny vzniku nákladů. Zkoumá, jaké aktivity vyvolávají náklady, a testuje jejich nezbytnost. Množství informací o nákladech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, které ABC poskytuje, vedlo ke vzniku nového manažerského nástroje zvaného **Activity-Based Management** neboli řízení podle aktivit. [4, s. 100-101] [6, s. 111-112]

Podstatou ABC kalkulace je přiřazování režijních nákladů jednotlivým aktivitám či činnostem. Postup při použití této kalkulace je tvořen následujícími fázemi. [4, s. 101]

V první fázi se nepřímý náklad (vynaložený ekonomický zdroj) přiřadí jednotlivým definovaným aktivitám pomocí **vztahové veličiny**. Vztahová veličina určuje způsob přepočtu. V druhé fázi se vypočítají celkové náklady vztažené na jednotlivé aktivity a vymezí se **vztahová veličina aktivity**, což je faktor, který ovlivňuje spotřebu režijních nákladů dané aktivity. Stanoví se náklady na jednotku aktivity. V poslední fázi se stanoví náklady na předmět alokace neboli **nákladový objekt** na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek. [4, s. 101]

Klasifikace nákladů

V ABC kalkulaci se nepočítá se všemi podnikovými náklady, ale pouze s jejich částí. Jedná se o **přímé náklady**, které lze jednoznačně přiřadit nákladovému objektu. Další skupinou jsou tzv. **nealokovatelné náklady**, které se jen obtížně přiřazují nákladovému objektu z důvodu absence účelových vazeb mezi těmito náklady a výkony. Poslední skupinou jsou tzv. **náklady alokovatelné pomocí aktivit**, které odpovídají běžným režijním nákladům. [4, s. 102-103]

Klasifikace aktivit

Aktivity lze rozdělit na dva základní druhy. Na **primární a podpůrné aktivity**. Primární aktivity přidávají hodnotu, neboli obohacují výkon takovým způsobem, za který je zákazník ochoten zaplatit. Podpůrné aktivity žádnou hodnotu z pohledu zákazníka nepřidávají. V podniku slouží pro interní potřeby a podporu primárních aktivit. Zpravidla neexistuje příčinná souvislost mezi výkony a podpůrnými aktivitami, proto není vhodné alokovat tyto aktivity přímo na nákladový objekt. Podpůrné aktivity se přiřazují k aktivitám primárním, které je spotřebovávají. [4, s. 103]

4.5.4 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů, také označovaná jako **kalkulace krycího příspěvku**, vznikla jako reakce na nedostatky absorpční kalkulace. Podstatou této kalkulace je následující úvaha. Fixní náklady přímo nesouvisí s tvorbou podnikových výkonů a způsobují značné zkreslení kalkulací, což je zapříčiněno rozdílnou podstatou variabilních a fixních nákladů. Druhým důvodem vzniku může být zkracování životních cyklů.

Z uvedených důvodů vyplývá rostoucí význam odděleného sledování variabilních a fixních nákladů pro lepší koordinaci volných kapacit, kde přírážkové kalkulace vykazují rozdílné náklady u stejného výkonu při různých objemech, právě kvůli přítomnosti fixních nákladů v kalkulaci. [4, s. 87-89]

U fixních nákladů se předpokládá, že jsou spjaty s provozem celého podniku, tudíž se nerozpočítávají na jednotlivé výkony. Místo toho se uhrazují ve formě **příspěvků na úhradu fixních nákladů**. Tento proces se dá rozdělit do tří fází. [4, s. 89]

V první fázi se vypočítají příspěvky na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku jednotlivých výkonů. Výpočet spočívá v odečtení variabilních nákladů od ceny konkrétního výkonu. V druhé fázi probíhá sečtení jednotlivých dílčích příspěvků a vyjádření celkového příspěvku na úhradu fixních nákladů. V třetí fázi se, od takto vypočítaného celkového příspěvku na úhradu, odečtou fixní náklady, čímž se vyjádří hospodářský výsledek podniku. [4, s. 89]

Za předpokladu, že každý výkon podniku, či spíše výrobek, spotřebovává stejný podíl výrobní kapacity podniku, tak výše tohoto podílu představuje podíl výrobku na tvoření zisku. [4, s. 89]

Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů

V klasickém absorpčním přístupu ke kalkulacím se prodejní cena sestavuje z přímých nákladů, režijních nákladů a zisku. Rozdíl mezi cenou výkonu a jeho přímými náklady je nazýván **hrubým rozpětím**. Problém spočívá v režijních nákladech, které se většinou skládají z variabilní a fixní složky. Smíšení těchto složek způsobuje v kalkulaci problémy, které omezují její použitelnost. V případě kalkulace variabilních nákladů se režijní náklady rozloží na variabilní a fixní složku nákladů. [4, s. 88-89]



Obr. 16: Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů

Zdroj: POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, s. 90.

Jedním ze zásadních pojmů, souvisejících s kalkulací variabilních nákladů, je **hrubá rentabilita**. Jedná se o relativní příspěvek na úhradu, který se používá při plánování a kontrole zisku. Hrubá rentabilita udává, jak jednotlivé výrobky svým hrubým rozpětím přispívají ke vzniku tržeb. Výpočet představuje poměr dosažené marže k ceně výrobku (v jednotkovém i celopodnikovém pojetí). [4, s. 90]

$$R_h = \frac{U}{CV} \quad (4.3)$$

$$R_h = \frac{u}{c} \quad (4.4)$$

kde: R_h je hrubá rentabilita,
 U je celková marže,
 CV jsou celkové výnosy,
 u je příspěvek na úhradu výrobku,
 c je cena jednotky výrobku.

5 BIŽU-NOVA, s.r.o.

Vybraným podnikem pro potřeby této diplomové práce je sklářský podnik BIŽU-NOVA, s.r.o.



Obr. 17: Logo společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.

Zdroj: Výrobce bižuterních komponentů a hotové bižuterie - BIŽU NOVA - bižuterní komponenty a hotová bižuterie [online]. [cit. 2016-04-16]. Dostupné z: <http://www.bizu-nova.cz/>

5.1 Základní charakteristika

Výpis z obchodního rejstříku

BIŽU-NOVA, s.r.o., C 4279 vedená u Krajského soudu v Ústí nad Labem

Datum zápisu:	22. ledna 1993
Spisovná značka:	C4279 vedená u Krajského soudu v Ústí nad Labem
Obchodní firma:	BIŽU-NOVA, s.r.o.
Sídlo:	Smržovka, náměstí T. G. Masaryka 584, PSČ 468 51
Identifikační číslo:	477 85 926
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání:	výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Statutární orgán:

Jednatel: Luboš Tassler

Jednatel: Ing. Lubomír Málek

Společníci:

Společník: Luboš Tassler, vklad: 299 000 Kč, obchodní podíl: 13 %

Společník: Jaroslav Polák, vklad: 207 000 Kč, obchodní podíl: 9 %

Společník: PRECIOSA, a.s., IČO: 00012556, vklad: 1 794 000 Kč,
obchodní podíl: 78 %

Základní kapitál: 2 300 000 Kč

Společnost byla založena společenskou smlouvou ze dne 9.12.1992. [8]

BIŽU-NOVA, s.r.o. je dceřiná společnost firmy PRECIOSA, a.s. zabývající se výrobou štrasové bižuterie, polotovarů, kovodílů a perlí v České republice. Firma vznikla 9.12.1992 podepsáním společenské smlouvy. Výše základního kapitálu činila 2 300 000 Kč. Statutární orgán tvoří dva jednatele. S výrobou kovodílů se začínalo v Jablonci nad Nisou s několika málo zaměstnanci. [9]

Během let se firma rozrůstala, až byla v roce 2000 přestěhována do větších prostor ve Smržovce, kde sídlí dodnes. V podniku kvalitu výroby zajišťuje nejmodernější výpočetní technika. Další nástroje a strojní zařízení získává podnik od českých nástrojařských a ryteckých mistrů nebo si je zhotovuje sám. Bižuterní výroba vyžaduje kromě pokročilých zařízení i ruční práci při fastování, výrobě rondelek, šatonových kuliček a pájení. [9]

Hlavními činnostmi firmy BIŽU-NOVA, s.r.o. jsou výroba a dodávka zafastovaných řetězů, voskových perlí a dalších komponentů mateřské společnosti PRECIOSA, a.s. Doplňkově se firma zajímá o externí prodej. Investice do dlouhodobého majetku byly v posledních dvou letech zastaveny a neprobíhá rozšiřování výroby. Firma nadále investuje pouze do vývoje a výroby nových nástrojů a obměnu stávajícího sortimentu. [9]

Mateřská společnost

PRECIOSA a.s. je jedním z největších světových výrobců komponent pro bižuterní a šperkařský průmysl. Od ostatních firem se odlišuje zejména vlastní výrobou křišťálu a skla. Sortiment se skládá ze strojně broušených křišťálových kamenů, perlí, syntetických šperkových kamenů, imitací perel, rokajlu a ručně tvarovaných muglí. PRECIOSA vyváží své komponenty pro bižuterii a šperky do 85 % zemí světa. [10]

PRECIOSA se jako značka poprvé objevila v roce 1915. Po druhé světové válce došlo ke spojení několika menších továren a provozů v Jablonci nad Nisou a jeho okolí. Za oficiální datum vzniku firmy PRECIOSA je pokládán 10. duben 1948. Zápis do obchodního rejstříku proběhl 18.3.1991 pod obchodní firmou PRECIOSA, a.s. se sídlem v Jablonci nad Nisou. Výše základního kapitálu činila 1 050 277 000 Kč. Statutární orgán tvoří předseda a čtyři další členové. Dozorčí radu tvoří předseda a dva další členové. [10] [11]

5.1.1 Rozvaha

Rozvaha či balance patří mezi základní účetní výkazy účetní závěrky. Podává základní informace o finančním postavení účetní jednotky. Obsahuje přehled o majetku podniku (aktivech) a zdrojích podniku (pasivech). Vyjadřuje se v penězích k určitému datu. V rozvaze musí být vždy splněna tzv. **základní bilanční rovnice**. Základní bilanční rovnice vyjadřuje rovnost celkových aktiv podniku a celkových pasiv podniku.

Aktiva = Pasiva

Je to jeden z povinných účetních výkazů, které se sestavují po skončení účetního období, kterým je jeden rok. Rozvahy firmy BIŽU-NOVA, s.r.o. jsou uvedeny v plném rozsahu v níže vyobrazených tabulkách.

Strana aktiv v rozvaze představuje a vyčísluje majetek určený k podnikání. Struktura aktiv je následující:

- pohledávky za upsaný základní kapitál,
- dlouhodobý majetek:
 - dlouhodobý nehmotný majetek,
 - dlouhodobý hmotný majetek,

- dlouhodobý finanční majetek;
- oběžná aktiva:
 - zásoby,
 - dlouhodobé pohledávky,
 - krátkodobé pohledávky,
 - krátkodobý finanční majetek;
- časové rozlišení.

V tabulce 1 jsou vyčíslena aktiva k 31.3.2013, 31.3.2014 a 31.3.2015 v plném rozsahu.

Tab. 1: Aktiva společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.

Rozvaha v plném rozsahu (AKTIVA) (v celých tisících Kč)				
Označení a	AKTIVA b	Běžné účetní období		
		2013 (netto)	2014 (netto)	2015 (netto)
	AKTIVA CELKEM	36 679	38 004	41 098
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál			
B.	Dlouhodobý majetek (součet B.I. až B.III.)	17 487	17 065	16 024
B. I.	Dlouhodobý nehmotný (součet I.1. až I.8.)	928	809	690
B. I. 1.	Zřizovací výdaje			
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje			
3.	Software	60	46	32
4.	Ocenitelná práva	868	763	658
5.	Goodwill			
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek			
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek			
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek			
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet II.1. až II.9.)	16 559	16 256	15334
B. II. 1.	Pozemky	640	640	640

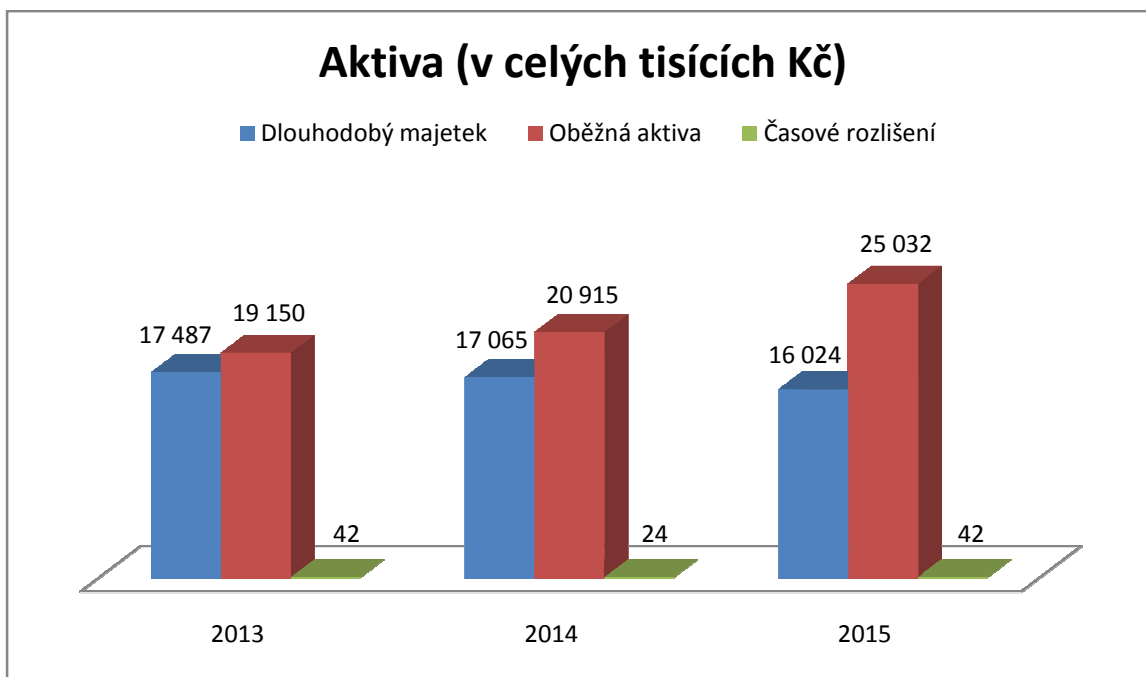
2.	Stavby	6 824	6 537	6 249
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	5 450	8 548	7 707
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů			
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny			
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek			
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	3 645	531	738
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek			
9.	Oceňovací rozdíly k nabytému majetku			
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet III.1. až III.7.)			
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba			
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem			
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly			
4.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba			
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek			
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek			
7.	Poskytnuté zálohy na dl. finanční majetek			
C.	Oběžná aktiva (součet C.I. až C.IV.)	19 150	20 915	25 032
C. I.	Zásoby (součet I.1. až I.6.)	6 130	6 321	6 665
C. I. 1.	Materiál	3 038	3 431	3 270
2.	Nedokončená výroba a polotovary	2 724	2 506	2 736
3.	Výrobky	363	379	659
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny			
5.	Zboží	5	5	
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby			
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (součet II.1. až II.8.)			
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů			

2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba			
3.	Pohledávky - podstatný vliv			
4.	Pohledávky za společníky			
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy			
6.	Dohadné účty aktivní			
7.	Jiné pohledávky			
8.	Odložená daňová pohledávka			
C. III.	Krátkodobá pohledávka (součet III.1. až III.9.)	4 329	3 327	3 387
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	3 871	3 196	3 252
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba			
3.	Pohledávky - podstatný vliv			
4.	Pohledávky za společníky			
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění			
6.	Stát - daňové pohledávky	378	13	37
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	56	97	80
8.	Dohadné účty aktivní	1		15
9.	Jiné pohledávky	23	21	3
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (součet IV.1. až IV.4.)	8 961	11 267	14 980
C. IV. 1.	Peníze	22	95	118
2.	Účty v bankách	8 669	11 172	14 862
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly			
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek			
D. I.	Časové rozlišení (součet I.1. až I.3.)	42	24	42
D. I. 1.	Náklady příštích období	42	24	42
2.	Komplexní náklady příštích období			
3.	Příjmy příštích období			

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Vývoj aktiv v letech 2013, 2014 a 2015 je graficky znázorněn v obrázku 18. Dlouhodobý majetek byl v roce 2015 z 95,69 % tvořen dlouhodobým hmotným majetkem, do kterého

patří hlavně vlastněné budovy a výrobní zařízení. Mezi lety 2013 až 2015 je patrný pokles dlouhodobého majetku o 8,36 %. Oběžná aktiva byla v roce 2015 z 26,63 % tvořena materiálem, polotovary a výrobky a z 59,84 % krátkodobým finančním majetkem. Mezi roky 2014 a 2015 stoupla o 30,72 %. Důvodem pro zvýšení oběžných aktiv o téměř 6 milionů bylo navyšování krátkodobého finančního majetku, konkrétně částek uložených na běžných účtech v bankách. [12]



Obr. 18: Vývoj aktiv společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Strana pasiv v rozvaze představuje a vyčísľuje zdroje krytí majetku účetní jednotky. Struktura pasiv je následující:

- vlastní kapitál:
 - základní kapitál,
 - kapitálové fondy,
 - rezervní fondy, nedělitelné fondy a ostatní fondy ze zisku,
 - výsledek hospodaření minulých let,
 - výsledek hospodaření běžného účetního období;
- cizí zdroje:
 - rezervy,

- dlouhodobé závazky,
- krátkodobé závazky,
- bankovní úvěry a výpomoci;
- časové rozlišení.

V tabulce 2 jsou vyčíslena pasiva k 31.3.2013, 31.3.2014 a 31.3.2015 v plném rozsahu.

Tab. 2: Pasiva společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.

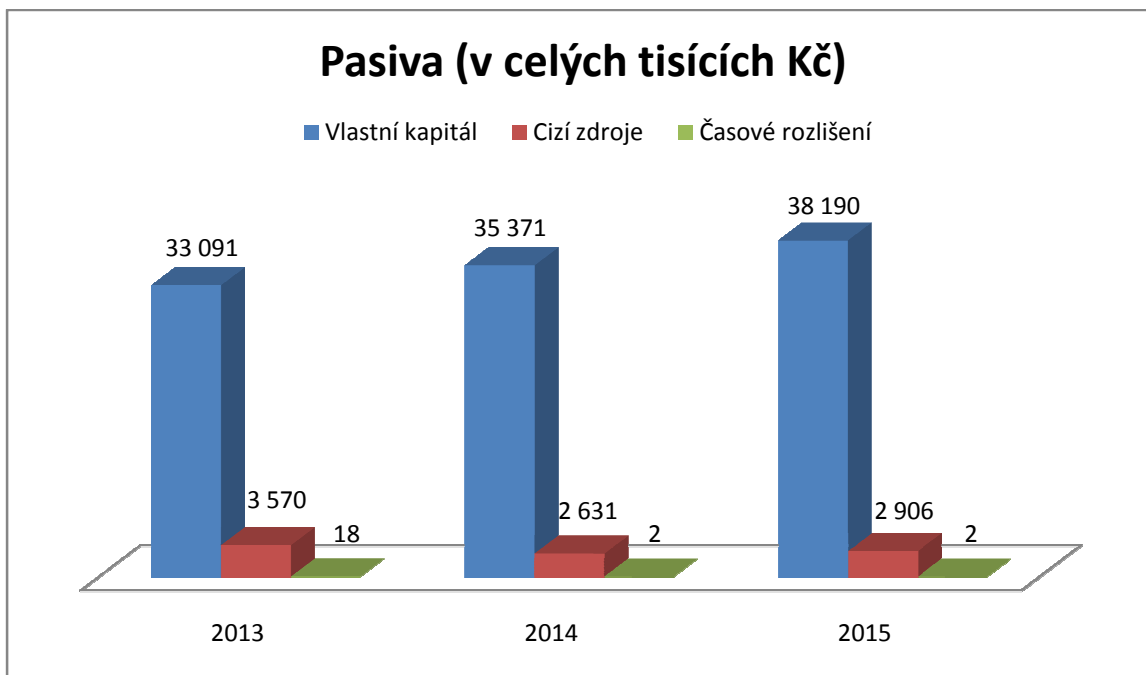
Rozvaha v plném rozsahu (PASIVA) (v celých tisících Kč)				
Označení a	PASIVA b	Běžné účetní období		
		2013	2014	2015
	PASIVA CELKEM	36 679	38 004	41 098
A.	Vlastní kapitál (součet A.I. až A.V.)	33 091	35 371	38 190
A. I.	Základní kapitál (součet I.1. až I.3.)	2 300	2 300	2 300
A. I. 1.	Základní kapitál	2 300	2 300	2 300
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)			
	3. Změny základního kapitálu			
A. II.	Kapitálové fondy (součet II.1. až II.6.)			
A. II. 1.	Ážio			
	2. Ostatní kapitálové fondy			
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků			
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací			
	5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací			
	6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací			
A. III.	Fondy ze zisku (součet III.1. až III.2.)	230	230	230
A. III. 1.	Rezervní fond	230	230	230
	2. Statutární a ostatní fondy			

A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (součet IV.1. až IV.3.)	30 499	30 561	32 841
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	30 499	30 561	32 841
2.	Neuhrazená ztráta minulých let			
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let			
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	62	2 280	2 819
A. V. 2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku /-/			
B.	Cizí zdroje (součet B.I. až B.IV.)	3 570	2 631	2 906
B. I.	Rezervy (součet I.1. až I.4.)		59	186
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů			
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky			
3.	Rezerva na daň z příjmů		59	186
4.	Ostatní rezervy			
B. II.	Dlouhodobé závazky (součet II.1. až II.10.)	155	91	227
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů			
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba			
3.	Závazky - podstatný vliv			
4.	Závazky ke společníkům			
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy			
6.	Vydané dluhopisy			
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě			
8.	Dohadné účty pasivní			
9.	Jiné závazky			
10.	Odložený daňový závazek	155	91	227
B. III.	Krátkodobé závazky (součet III.1. až III.11.)	3 415	2 481	2 493
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	1 633	869	501
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba			
3.	Závazky - podstatný vliv			
4.	Závazky ke společníkům			

5.	Závazky k zaměstnancům	821	837	1 090
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	372	383	437
7.	Stát - daňové závazky a dotace	268	259	347
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	142	23	22
9.	Vydané dluhopisy			
10.	Dohadné účty pasivní	165	93	75
11.	Jiné závazky	14	17	21
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (součet IV.1. až IV.3.)			
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé			
2.	Krátkodobé bankovní úvěry			
3.	Krátkodobé finanční výpomoci			
C. I.	Časové rozlišení (součet I.1. až I.2.)	18	2	2
C. I. 1.	Výdaje příštích období			
2.	Výnosy příštích období	18	2	2

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Vývoj pasiv v letech 2013, 2014 a 2015 je graficky znázorněn v obrázku 19. Největší složkou je nerozdělený zisk z minulých let, tvořící v roce 2015 85,99 % vlastního kapitálu a 79,91 % celkové hodnoty pasiv. Vlastní kapitál společnosti stabilně během sledovaných let rostl, celkově o 15,41 %. Cizí zdroje byly v roce 2015 z 85,79 % tvořeny krátkodobými závazky, z nichž byla největší položka závazky k zaměstnancům. Během sledovaných let došlo k poklesu cizích zdrojů o 18,6 %, hlavním důvodem je částečné splacení krátkodobých závazků z roku 2013. [12]



Obr. 19: Vývoj pasiv společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

5.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty, také označovaný jako "výsledovka", poskytuje uživateli informaci, k jakému hospodářskému výsledku sledovaný subjekt došel za sledované a minulé účetní období. Tento účetní výkaz je podobně jako rozvaha podle zákona o účetnictví povinnou součástí účetní závěrky. Výkaz zisku a ztráty zachycuje výši a strukturu nákladů a výnosů.

Výnosy ve firmě představují primárně tržby z prodeje výrobků a náklady představují peněžní objemy vynaložené na vytvoření podnikových výkonů.

Výkaz zisku a ztráty firmy BIŽU-NOVA, s.r.o. k 31.3.2013, 31.3.2014 a 31.4.2015 je zachycen v druhovém členění v tabulce 3.

Tab. 3: Výkaz zisku a ztráty společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (v celých tisících Kč)				
Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období		
		2013	2014	2015
I.	Tržby za prodej		118	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží		120	
+	Obchodní marže (I. - A.)		-2	
II.	Výkony (součet II.1. až II.3.)	46 637	42 367	46 480
II.	Tržby za prodej výrobků a služeb	44 644	40 942	44 598
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	512	-12	491
3.	Aktivace	1 481	1 437	1 391
B.	Výkonová spotřeba (součet B.1. až B.2.)	27 514	21 217	22 280
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	18 639	13 327	14 394
2.	Služby	8 875	7 890	7 886
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	19 123	21 148	24 200
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	16 032	16 263	17 662
C. 1.	Mzdové náklady	11 865	12 130	13 111
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva			
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	3 667	3 617	3 971
4.	Sociální poplatky	500	516	580
D.	Daně a poplatky	13	16	63
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 835	2 619	3 496
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (součet III.1. až III.2.)	5 047	4 077	4 364
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku			
2.	Tržby z prodeje majetku	5 047	4 077	4 364

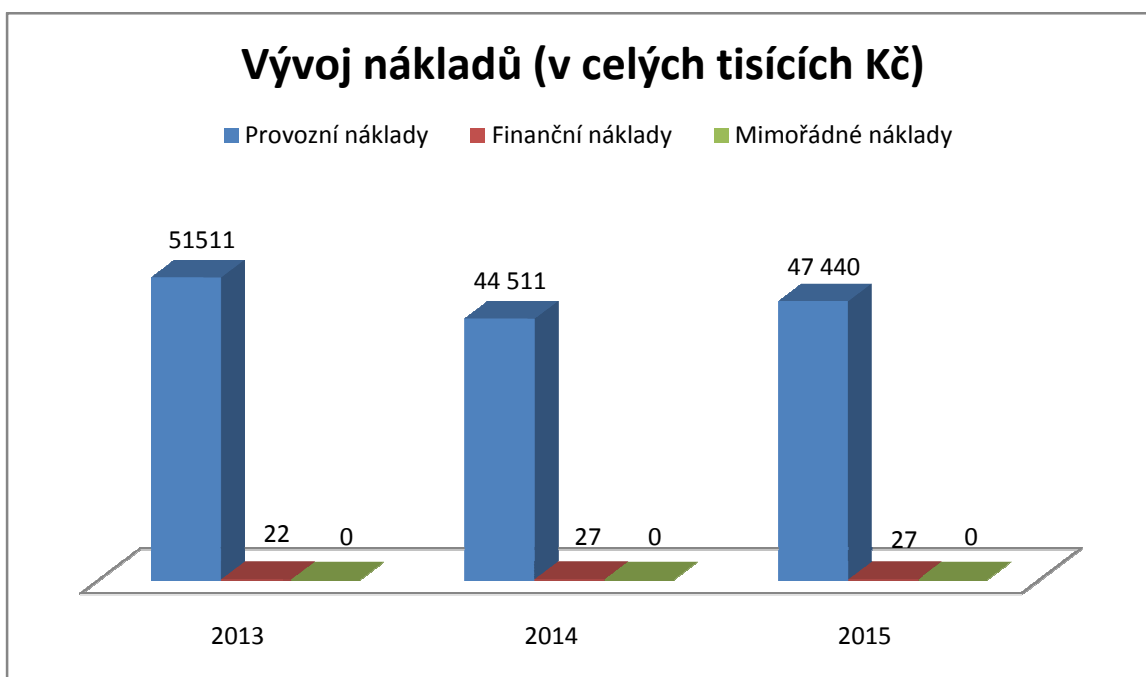
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (součet F.1. až F.2.)	3 991	3 867	4 074
F.	1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku			
	2. Prodaný materiál	3 991	3 867	4 074
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	938	-452	-559
IV.	Ostatní provozní výnosy	102	688	183
H.	Ostatní provozní náklady	188	861	424
V.	Převod provozních výnosů			
I.	Převod provozních nákladů			
*	Provozní výsledek hospodaření (rozdíl výnosů a nákladů římská I. až písmeno I.)	275	2 739	3 587
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů			
J.	Prodané cenné papíry a podíly			
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)			
VII.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem			
	2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů			
	3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku			
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku			
K.	Náklady z finančního majetku			
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů			
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů			
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti			

X.	Výnosové úroky	35	22	11
N.	Nákladové úroky			
XI.	Ostatní finanční výnosy	1	1	4
O.	Ostatní finanční náklady	22	27	27
XII.	Převod finančních výnosů			
P.	Převod finančních nákladů			
*	Finanční výsledek hospodaření (rozdíl výnosů a nákladů římská VI. až písmeno P.)	14	-4	-12
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (součet Q.1. až Q.2.)	227	455	756
Q. 1.	- splatná	139	519	621
Q. 2.	- odložená	88	-64	135
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	62	2 280	2 819
XIII.	Mimořádné výnosy			
R.	Mimořádné náklady			
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (součet S.1. až S.2.)			
S. 1.	- splatná			
S. 2.	- odložená			
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)			
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	62	2 280	2 819
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	289	2 735	3 575

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

V obrázku 20 je vyobrazen vývoj nákladů v letech 2013, 2014 a 2015. Z výkazu zisku a ztráty i z obrázku vývoje nákladů je zřejmé, že náklady jsou většinou tvořeny náklady provozními. Největšími složkami provozních nákladů jsou výkonová spotřeba a osobní náklady. Výkonová spotřeba, představující náklady na materiál a energie tvořila v roce

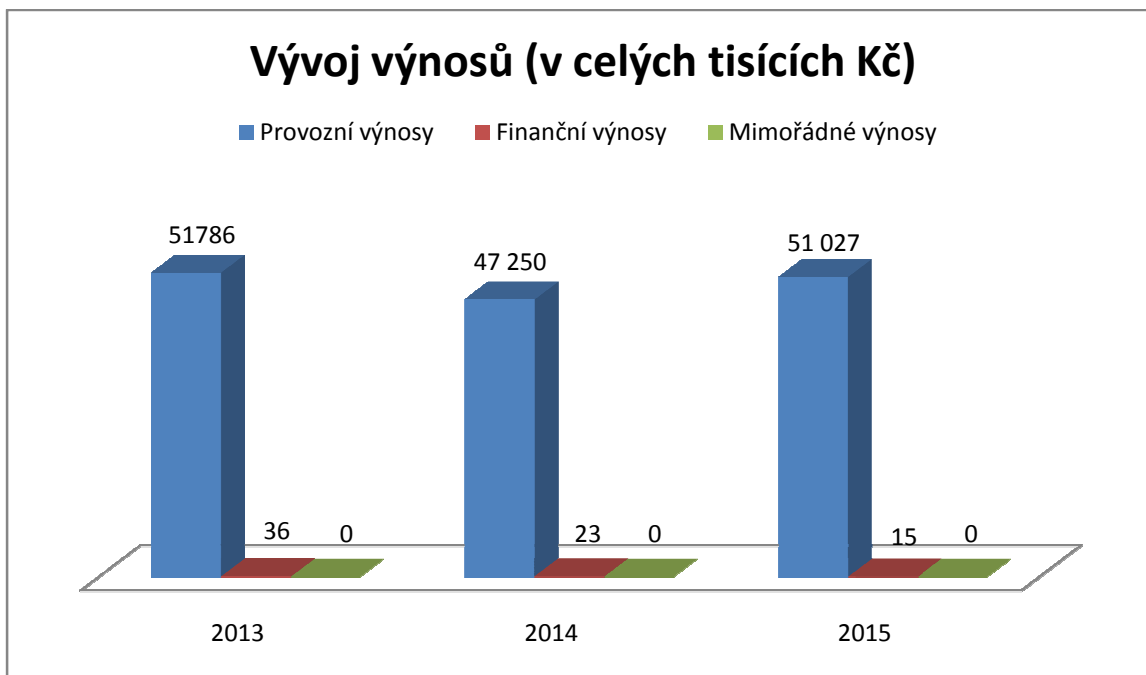
2015 46,96 % provozních nákladů a osobní náklady (mzdy) tvořily 37,23 % provozních nákladů. Ve sledovaných letech došlo k 7,9% poklesu provozních nákladů. [12]



Obr. 20: Vývoj nákladů společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

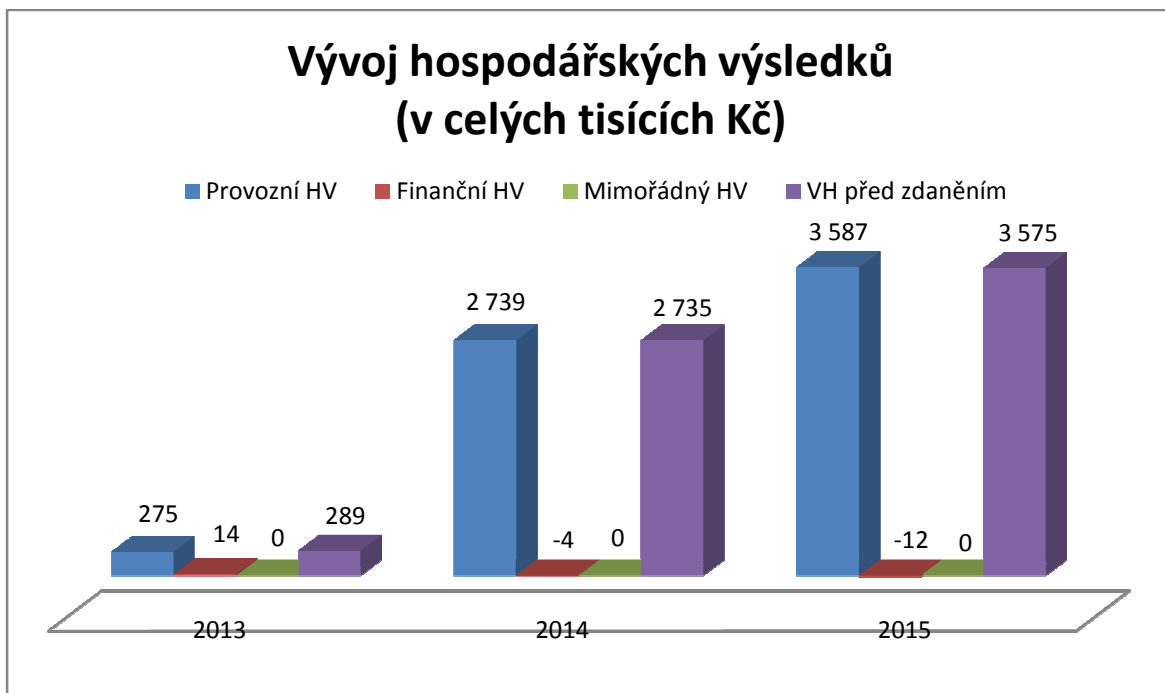
V obrázku 21 je vyobrazen vývoj výnosů v letech 2013, 2014 a 2015. Obdobně jako u nákladů i výnosy firmy plynou z její provozní činnosti. Největší položkou provozních výnosů tvořily v roce 2015 tržby z prodeje výrobků a služeb ve výši 91,09 % celkových provozních výnosů. V roce 2014 došlo k 8,76% poklesu provozních výnosů z důvodu menších tržeb za prodané výrobky. V roce 2015 došlo k navýšení a celkový propad se zmenšil na 1,47 %. [12]



Obr. 21: Vývoj výnosů společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

V obrázku 22 je vyobrazen vývoj hospodářských výsledků v letech 2013, 2014 a 2015. Ve výsledku hospodaření za běžnou činnost, který představuje součet dílčích výsledků hospodaření převažuje provozní výsledek hospodaření. Ve srovnání s roky 2014 a 2015 vykázala firma za rok 2013 velice nízký provozní výsledek hospodaření ve výši 275 000 Kč. Důvodem byla velmi vysoká reálná cena mědi ve srovnání s kalkulovanou cenou. Dalšími důvody byly nepřesné kalkulace a neaktualizovaný prodejní ceník. V letech 2014 a 2015 se po poklesu ceny mědi a aktualizaci ceníku podařilo více jak deseti násobně navýšit provozní výsledek hospodaření před zdaněním. [12]



Obr. 22: Vývoj HV společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o. ve vybraných letech

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

5.2 Charakteristika středisek společnosti

V současné době má společnost 50 zaměstnanců. Činnost je rozdělena do devíti středisek vypsanych v tabulce 4. Při plánování nákladů pro jednotlivá střediska se vychází ze skutečných nákladů minulého roku. Plán dále respektuje zavedené normy a předpokládaný objem výroby. [12]

Tab. 4: Výpis jednotlivých středisek

Číselné označení střediska	Název střediska
1000	Správa
2000	Dům Smetanova ul.
3000	Nástrojárna
4000	Lisovna
5000	Fastovna
6000	Odmašťovna
7000	Sklad polotovarů a domácí práce

8000	Pasírna, sklad bižuterie
9000	Perle

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Středisko 1000 - Správa

Středisko Správa má na starost vedení účetnictví, řízení nákladů a rozhodování za podnik jako celek. Ve středisku je sedm zaměstnanců. Jsou to dvě účetní, jeden řidič, dva prodejci, pan Luboš Tassler (majitel) a jeho syn pan Tassler. V roce 2015 mělo středisko Správa náklady ve výši 3 418 844 Kč. [12]

Středisko 2000 - Dům Smetanova ul.

Toto středisko je druhým správním střediskem společnosti. Pod střediskem ve Smetanově ulici nejsou vedeni žádní zaměstnanci. V roce 2015 mělo středisko náklady ve výši 262 858 Kč. [12]

Středisko 3000 - Nástrojárna

Středisko Nástrojárna má pět zaměstnanců. Jsou zde vyráběny nástroje pro další činnosti v ostatních střediscích. Nástroje se vyrábějí primárně pro středisko fastovny. Pod střediskem Nástrojárna je vedeno pět zaměstnanců. V roce 2015 měla nástrojárna náklady ve výši 2 077 681 Kč. [12]

Středisko 4000 - Lisovna

Ve středisku Lisovna začíná proces výroby produktů firmy BIŽU-NOVA, s.r.o. Dochází zde k výrobě surového řetězu, který je polotovarem jednoho z hlavních produktů, šatonového řetězu. Středisko má dva zaměstnance, kteří operují na 16 strojích. Náklady v roce 2015 činily 9 970 719 Kč. [12]

Středisko 5000 - Fastovna

Ve středisku Fastovna se zpracovávají polotovary z lisovny. Probíhá zde fastování neboli vsazování bižuterních kamenů do řetězů a dalších polotovarů, jako jsou kotlíky a rondelky. V tomto středisku pracuje dvanáct zaměstnanců celkem na 17 strojích. Náklady v roce 2015 činily 13 276 469 Kč. [12]

Středisko 6000 - Odmašťovna

Středisko Odmašťovna zajišťuje další zpracování řetězů. Vyrobený surový řetěz se zde odmašťuje. V Odmašťovně je jeden zaměstnanec. Náklady v roce 2015 činily 13 276 469 Kč. [12]

Středisko 7000 - Sklad polotovarů a domácí práce

Ve středisku Sklad polotovarů jsou tři zaměstnanci. Náklady v roce 2015 činily 4 907 203 Kč. [12]

Středisko 8000 - Pasírna, sklad bižuterie

Ve středisku Pasírna se dokončuje výroba řetězů. Řetězy se letují (spojují) do více řad. Standardně se vyrábí jednořad, dvouřad a třířad. V Pasírně jsou čtyři zaměstnanci. Náklady v roce 2015 činily 2 145 125 Kč. [12]

Středisko 9000 - Perle

Ve středisku Perle se lakují zakoupené skleněné perle. V tomto středisku je šestnáct zaměstnanců. Náklady v roce 2015 činily 7 135 950 Kč. [12]

5.3 Výrobní sortiment

Nabídka firmy BIŽU-NOVA, s.r.o. se skládá ze značného množství bižuterních komponent i hotové bižuterie.



Obr. 23: Šatonové řetězy společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.

Zdroj: ŠATONOVÉ ŘETĚZY. Výrobce bižuterních komponentů a hotové bižuterie - BIŽU NOVA - bižuterní komponenty a hotová bižuterie [online]. [cit. 2016-04-16]. Dostupné z: <http://www.bizu-nova.cz/satonove-retezy.html>

Kovová borta

Kovová borta se řadí do velmi žádaného galanterního sortimentu. Do základní řídké tkaniny stramín je zasazen kovový kotlík, který uchycuje zafastováním kámen - šaton. Borta patří mezi nejžádanější našívací ozdoby na šaty, obuv, kabelky a klobouky. Pro výrobu se používají celobroušené kameny od firmy PRECIOSA, a.s. [9]

Šatonové kuličky

Šatonové kuličky se používají k výrobě bižuterních náušnic, náramků, náhrdelníků, přívěsků, k našívání na oděvy, obuv, kabelky, jako mezičlánek navlékaných perlí, skleněných korálů atd. Do kovodílu jsou ručně zafastovány kameny a ten je následně vytvarován do tvaru kuličky. Pro výrobu se používají šatony od firmy PRECIOSA, a.s. [9]

Šatonové řetězy

Řetězy se dnes používají k výrobě hotové bižuterie a v oděvním a módním průmyslu. Výroba probíhá strojně s důkladnou kontrolou vsazovaných broušených skleněných kamenů. Pro výrobu se používají kameny od firmy PRECIOSA, a.s. [9]

Rondelky

BIŽU-NOVA, s.r.o. je výhradním výrobcem kovodílů na výrobu ronderek, které dodává ostatním výrobcům těchto bižuterních komponentů. Zároveň i rondelky vyrábí. Jedná se o vylisované kovodíly různých rozměrů a průměrů, do kterých jsou ručně zafastovány kameny. Mají široké využití ve výrobě bižuterie, používají se např. jako ozdoba mezi navlékané perle nebo jako ozdobný prvek v módním odvětví. Pro výrobu se používají kameny od firmy PRECIOSA, a.s. [9]

Kotlíky s kameny

Používají se k dalšímu zpracování, pro výrobu hotové bižuterie a jako doplněk pro oděvní průmysl. Jejich výroba je plně strojní. Pro výrobu se používají kameny od firmy PRECIOSA, a.s. [9]

Bižuterní polotovary

V kategorii bižuterních polotovarů nabízí BIŽU-NOVA, s.r.o. různé bižuterní polotovary určené k dalšímu zpracování. Používají se pro výrobu hotové bižuterie a jako doplněk pro módní a oděvní průmysl. Jejich výroba je plně strojní. [9]

Voskové perle

BIŽU-NOVA, s.r.o. využívá širokého výběru českých skleněných perlí vyráběných v jabloneckém regionu. Povrch perlí je upravován dle přání zákazníka. [9]

Našivací kotlíky

Našivací kotlíky jsou určeny k našívání na různé typy oděvů, obuvi, kabelek, klobouků, závěsů, ke zdobení čalouněného nábytku, polštářů a mnoho dalších druhů látek a povrchů. Dodávají se fastované s kamenem dle výběru a povrchovou galvanizací. [9]

Galvanizace

Galvanizace je proces, který využívá stejnosměrného elektrického proudu k vylučování tenkých povlaků kovů z roztoku jejich solí na elektricky vodivých předmětech. Galvanicky se pozlacují polotovary, šperky, klenoty a různé součástky. [9]

Šperky

Designéri firmy BIŽU-NOVA, s.r.o. pravidelně zhotovují kolekce nových šperků a zároveň přijímají individuální objednávky od zákazníků. [9]

5.4 Vnitropodnikové účetnictví

Účetnictví ve firmě BIŽU-NOVA, s.r.o. má na starost středisko Správa. Vede se centralizovanou formou v účetním oddělení.

Forma zpracování vnitropodnikového účetnictví není předmětem státní regulace a firma si ji stanovuje sama. Vzhledem ke své velikosti a relativně nízké vnitropodnikové spolupráci je vnitropodnikové účetnictví vedené formou analytické evidence k finančnímu účetnictví. Jedná se o jednookruhovou soustavu účetních informací, kde se finanční i vnitropodnikové účetnictví vede v jediném účetním okruhu.

Vnitropodnikové účetnictví je ve firmě vedeno pomocí analytických účtů páté a šesté účtové třídy, kde se sledují náklady a výnosy jednotlivých středisek Analytická evidence probíhá přidáním tří čísel za daný syntetický účet, například 599**050**.

- účet 599 - vnitropodnikové náklady,
- účet 699 - vnitropodnikové výkony. [12]

Zápisy na účty 599 a 699 se provádějí jednou za měsíc. Výsledek hospodaření neovlivňují. Nejčastěji se tyto účty používají pro převody polotovarů a kovodílů a opravy, které zajišťuje středisko Nástrojárna. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady, jedná se o přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režie a ostatní přímé náklady. Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje hodinovou sazbou výrobního střediska, cenou materiálu a dodavatelské práce. Hodinová sazba je vypočítaná na základě předpokládaných nákladů pro daný rok. [12]

V tabulce 5 je uvedeno užití účtů 599 a 699 v roce 2015.

Tab. 5: Účty 599 a 699 v jednotlivých střediscích

Účty 599 a 699 v jednotlivých střediscích (v Kč)		
1000 Správa		
599050	Vnitropodnikové převody - Pasírna	161 472
59x	<i>Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</i>	<i>161 472</i>
3000 Nástrojárna		
699010	Převod provoz. výnosů - opravy Lisovna	791 908
699020	Převod provoz. výnosů - opravy Fastovna	135 008
699070	Převod provoz. výnosů - opravy Pasírna x Lisovna	35 359
699080	Převod provoz. výnosů - opravy Perle	25 716
699100	Převod provoz. výnosů - Odmašťovna	11 939
699200	Převod provoz. výnosů - Nástrojárna	40 564
69x	<i>Převodové účty</i>	<i>1 040 496</i>
4000 Lisovna		
599010	Vnitropodnikové převody - opravy Lisovna	791 908
599040	Vnitropodnikové převody - odmaštění	825 628
59x	<i>Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</i>	<i>1 617 535</i>
5000 Fastovna		
599020	Vnitropodnikové převody - opravy Fastovna	135 008
599030	Vnitropodnikové převody - polotovary	6 409 182
599060	Vnitropodnikové převody - letování	480 763
59x	<i>Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</i>	<i>7 024 954</i>
6000 Odmašťovna		
599100	Vnitropodnikové převody - opravy Odmašťovna	11 939
59x	<i>Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</i>	<i>11 939</i>
7000 Sklad polotovarů a domácí práce		
599030	Vnitropodnikové převody - polotovary	1 310 961
599200	Vnitropodnikové převody - opravy Kovodíly	40 564
59930	Vnitropodnikové převody - Kovodíly x Perle	239 988
59x	<i>Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</i>	<i>1 591 512</i>

8000 Pasírna, sklad bižuterie		
599070	Vnitropodnikové převody - opravy Pasírna x Nástrojárna	35 359
599071	Vnitropodnikové převody - Pasírna x Fastovna	469 729
599072	Vnitropodnikové převody - Pasírna x Kovodíly	490 227
59x	<i>Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</i>	995 315
9000 Perle		
599080	Vnitropodnikové převody - opravy Perle	25 716
59x	<i>Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</i>	25 716

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

5.5 Řízení nákladů ve společnosti

Kapitola řízení nákladů se věnuje členění nákladů na variabilní a fixní a jejich podílu. Tyto informace se dále využijí v kapitole věnované kalkulacím. Dále se kapitola věnuje výpočtu správné režie.

Řízení nákladů probíhá ve středisku Správa. Hlavními zdroji pro rozhodování jsou vnitropodnikové účetnictví, kalkulace a finanční plány na další roky. Dále se využívají účetní výkazy, jmenovitě rozvaha a výkaz zisku a ztráty.

Veškeré náklady vznikající v jednotlivých střediscích jsou rozlišovány na variabilní a fixní.

Variabilní náklady

V tabulce 6 jsou uvedeny náklady, které podnik považuje za variabilní s jejich výší za rok 2015. Tyto náklady se mění se změnou objemu výkonů. Pro omezení nepřesností se náklady způsobené vznikem odpadu ve středisku Lisovna do variabilních nákladů nezapočítávají. Toto rozhodnutí je opodstatněné okamžitým prodáním vzniklého odpadu, čímž se vzniklé náklady téměř vynulují. Náklady spojené s odpadem činily v roce 2015 3 900 000 Kč. Z tabulky vyplývá, že největší položku variabilních nákladů představuje spotřeba materiálu, která v roce 2015 tvořila 48,94 % celkových variabilních nákladů. Dalšími významnými položkami byly služby související s výrobou (29,78 %) a osobní náklady (17,22 %). [12]

Tab. 6: Členění variabilních nákladů

Variabilní náklady		
Číslo účtu	Popis	Částka v Kč
501010	Spotřeba materiálu	11 043 671
501080	Spotřeba materiálu - ochranné pomůcky	12 579
502010	Spotřeba energie - výroba	474 938
502020	Spotřeba plynu - výroba	353 557
502030	Spotřeba vody - výroby	73 473
50x	Spotřebované nákupy	11 958 218
511010	Opravy a udržování - ostatní	417 134
518050	Ostatní služby - likvidace odpadů	41 754
518080	Ostatní služby - galvanizace	3 488 093
518100	Ostatní služby - fastování řetězu	619 748
518110	Ostatní služby - fastování borty	1 355 078
518210	Ostatní služby - návleky	798 394
51x	Služby	6 720 201
521000	Mzdové náklady (mzdy zaměstnanců ve výrobě)	2 899 465
524000	Zákonné sociální pojištění	985 818
52x	Osobní náklady	3 885 283
Celkové variabilní náklady		22 563 702

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Fixní náklady

V tabulce 7 jsou uvedeny náklady a jejich výše, které podnik řadí jako fixní za rok 2015. Tyto náklady se změnou objemu výkonů nemění. Z tabulky vyplývá, že hlavní položkou tvořící fixní náklady jsou náklady osobní, které představují 71,89 % celkových fixních nákladů. Další větší položkou byly odpisy představující 17,13 % celkových fixních nákladů. [12]

Tab. 7: Členění fixních nákladů

Fixní náklady		
Číslo účtu	Popis	Částka v Kč
501020	Spotřeba režijního materiálu	90 466
501030	PHM	90 000
501050	Drobný majetek	271 020
501100	Spotřeba materiálu - kancelářské pomůcky	12 579
502110	Spotřeba energie - správa	24 997
502120	Spotřeba plynu - správa	52 531
502130	Spotřeba vody - správa	3 867
502150	Spotřeba plynu - Smetanova	40 000
502160	Spotřeba vody - Smetanova	10 000
502180	Spotřeba elektřiny - Smetanova	15 000
50x	Spotřebované nákupy	610 460
511020	Opravy a udržování - Smetanova	30 000
511030	Opravy a udržování - vozidla	55 000
513010	Náklady na reprezentaci	62 000
518010	Ostatní služby - výkony spojů	21 537
518020	Ostatní služby - nájemné	661 335
518050	Ostatní služby - ostatní	140 422
518140	Ostatní služby - údržba programu BN Expedice	91 800
518160	Ostatní služba - údržba programů ostatní	25 000
518170	Ostatní služby - služby auditorů a poradců	130 143
518180	Ostatní služby - balné	15 164
518 190	Ostatní služby - BOZP	36 960
51x	Služby	1 272 361
521000	Mzdové náklady (mzdy zaměstnanců mimo výrobu)	9 186 651
524000	Zákonné sociální pojištění	3 123 461
525010	Zákonné pojištění - Kooperativa	44 725
527010	Zákonné sociální náklady - příspěvek na stravenky	386 232
528010	Ostatní sociální náklady - příspěvek na stravenky	45 432

528020	Ostatní sociální náklady - životní pojištění	78 000
52x	<i>Osobní náklady</i>	<i>12 864 501</i>
538000	Ostatní daně a poplatky	7 620
53x	<i>Daně a poplatky</i>	<i>7 620</i>
543000	Dary	15 000
548030	Ostatní provozní náklady - pojistné majetku	37 883
54x	<i>Jiné provozní náklady</i>	<i>52 883</i>
551001	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	3 036 442
551002	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	28 224
55x	<i>Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti</i>	<i>3 064 666</i>
563000	Kurzové ztráty	1 386
568000	Ostatní finanční náklady	540
568100	Bankovní poplatky	20 158
56x	<i>Finanční náklady</i>	<i>22 084</i>
Celkové fixní náklady		17 894 575

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Z tabulek 6 a 7 vyplývá, že v roce 2015 byly variabilní náklady vyšší než fixní, konkrétně ve výši 22 563 702 Kč. Fixní náklady měly hodnotu 17 894 575 Kč.

V tabulce 8 jsou uvedeny celkové částky variabilních a fixních nákladů za rok 2015, společně s plány nákladů na roky 2016 a 2017.

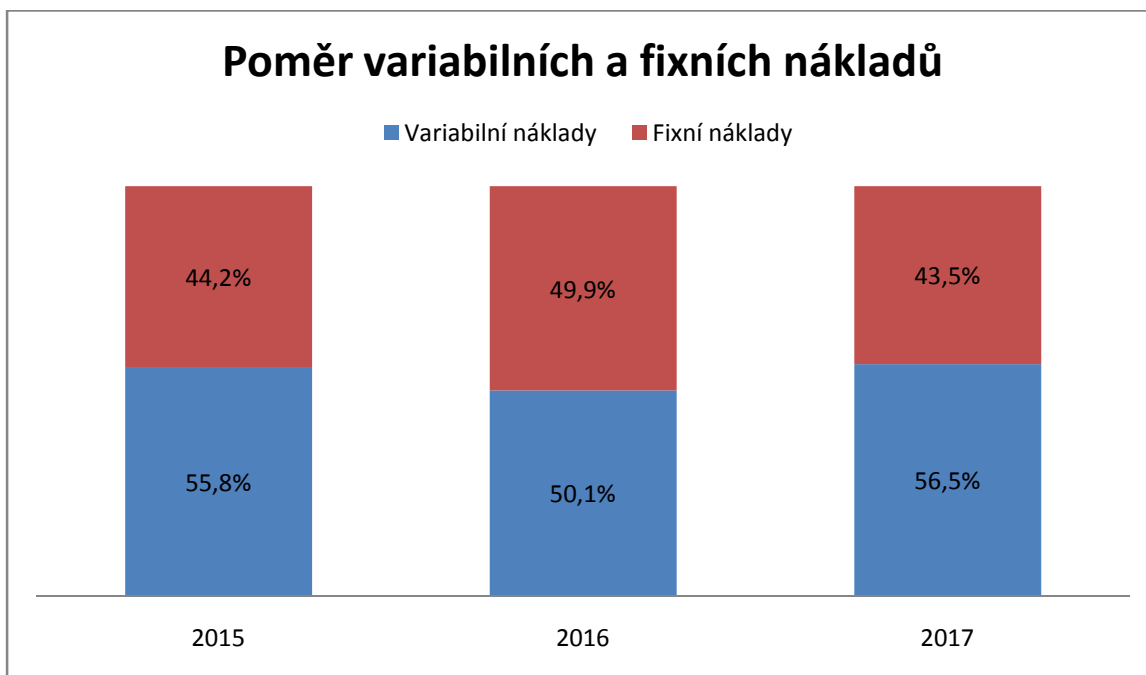
Tab. 8: Hodnota celkových variabilních a fixních nákladů

Rok	Typ nákladů	Náklady v Kč	Celkové náklady v Kč
2015	Variabilní	22 563 702	40 458 277
	Fixní	17 894 575	
2016	Variabilní	18 596 393	37 083 338
	Fixní	18 486 945	

2017	Variabilní	22 600 222	40 006 726
	Fixní	17 406 504	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Z tabulky 8 je zřetelný vyrovnaný vztah variabilních a fixních nákladů, který je procentuálně vyjádřen v obrázku 24.



Obr. 24: Poměr variabilních a fixních nákladů společnosti BIŽU-NOVA, s.r.o.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Z tabulek 6 a 7 vyplývá, že největšími nákladovými položkami ve firmě BIŽU-NOVA, s.r.o. jsou spotřeba materiálu a mzdové náklady.

Správní režie

Správní režie v sobě obsahuje všechny náklady související se správou podniku. Jsou to nájem, výdaje na energie, mzdy, ostatní materiály a služby, které souvisejí se správou podniku. V případě firmy BIŽU-NOVA, s.r.o. jsou tyto náklady vyjádřeny pod středisky Správa a Dům Smetanova ul. [12]

Výše správní režie v roce 2015 a plánovaná výše správní režie v letech 2016 a 2017 je v vyjádřena v tabulce 9.

Tab. 9: Výše správní režie

Správní režie		
Rok	Středisko	Správní režie v Kč
2015	Správa	3 418 844
	Dům Smetanova ul.	262 858
2016	Správa	4 409 750
	Dům Smetanova ul.	320 403
2017	Správa	4 664 676
	Dům Smetanova ul.	355 900

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

5.6 Kalkulace ve společnosti

Firma BIŽU-NOVA, s.r.o. využívá přírážkovou kalkulaci. Jedná se o sumační metodu přírážkové kalkule, kdy se nepřímé náklady přiřazují výkonům pomocí jediné, univerzální rozvrhové základny.

Tato kapitola se při konkrétních kalkulacích zaměřuje na zafastovaný (šatonový) řetěz představující hlavní sortiment společnosti.

5.6.1 Přírážková kalkulace

Používaná forma přírážkové kalkule je ve zjednodušené formě. Náklady se rozdělují do dvou základních skupin.

- přímé náklady,
- správní režie.

Přímé náklady v tomto případě představují veškeré náklady středisek Nástrojárna, Lisovna, Fastovna, Odmašťovna, Sklad polotovarů a Perle.

Správní režie, jak bylo popsáno v předchozí kapitole, je součet nákladů středisek Správa a Smetanova.

Výpočet **režijní přírážky** za použití rozvrhové peněžní základny pro rok 2016 vypadá následovně:

$$PP = \frac{NRN}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} * 100 \quad (5.1)$$

kde: PP je procento přírážky režijních nákladů,
NRN jsou nepřímé režijní náklady.

$$13,03 \% = \frac{4\,730\,153}{36\,293\,752} * 100 \quad (5.2)$$

kde 13,03 % představuje procento přírážky správní režie,
4 730 153 je součet nákladů středisek Správa a Smetanova, viz Tab. 9,
36 293 752 je součet nákladů středisek Nástrojárna, Lisovna, Fastovna,
Odmašťovna, Sklad polotovarů a Perle.

Podle výpočtu ve vzorci 5.2 činí procento přírážky správní režie pro rok 2016 **13,03 %**.

Zafastovaný (šatonový) řetěz typ A

Zafastovaný (šatonový) řetěz typ A je hlavním produktem firmy BIŽU-NOVA, s.r.o. Vyrábějí se řetězy pro následující velikosti šatonů:

- ss6,5,
- ss8,5,
- ss12,
- ss14,5,
- ss16,
- ss18,
- ss29,
- 7x3 pro bagetový řetěz. [12]

Plánovaná produkce zafastovaného řetězu se uvádí v metrech. V kalkulacích se za jednu jednotku řetězu považuje 1 m. Pro rok 2016 činí plánová produkce 800 000 metrů. Zisk se vyjadřuje jako 10 % přírážky k celkovým nákladům na jednotku výkonu. Tabulka 10 rozepisuje kalkulace na 1 m zafastovaného řetězu. [12]

Tab. 10: Kalkulace zafastovaného řetězu v Kč

Řetěz typ A	6,5	8,5	12,0	14,5	16,0	18,0	29,0	bageta
Lisovna	5,48	5,75	6,21	6,42	7,57	8,22	9,63	4,69
Odmašťovna	0,63	0,95	1,27	1,45	1,87	2,00	2,69	1,15
Fastovna	4,24	4,13	3,43	5,24	3,51	4,11	4,09	25,66
Balení celkem	0,10	0,20	0,20	0,20	0,39	0,39	0,98	0,47
Celkem	10,45	11,03	11,10	13,30	13,34	14,72	17,33	31,97
Správní režie 13,03 %	1,36	1,44	1,45	1,73	1,74	1,92	2,26	4,17
Celkem se SR	11,81	12,46	12,55	15,03	15,08	16,64	19,59	36,13
Zisk 10 %	1,18	1,25	1,26	1,50	1,51	1,66	1,96	3,61
Celkem	12,99	13,71	13,80	16,53	16,59	18,30	21,55	39,74

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Poznámka: Číselné údaje jsou zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

6 Návrh nového způsobu řízení nákladů

Návrh nového způsobu řízení nákladů se zaměřuje na používanou formu kalkulace ve firmě BIŽU-NOVA, s.r.o. Tato stávající kalkulace přináší omezení především v řízení režijních nákladů. Cílem práce je navrhnout změnu současného stavu a zpřesnit výpočet kalkulací. Kapitola je rozdělena do tří hlavních částí.

- úprava přírážkové kalkulace,
- kalkulace variabilních nákladů,
- srovnání stávajícího stavu s návrhy.

V první části se práce zaměřuje na úpravu stávající kalkulace a členění náklady odlišným způsobem, který umožňuje přesnější řízení nákladů. Část druhá navrhuje využití jiné formy kalkulace. Ve třetí části je provedena komparace stávajícího stavu s uvedenými návrhy.

6.1 Úprava přírážková kalkulace

Cílem návrhu na úpravu přírážkové kalkulace je detailněji rozčlenit náklady ve střediscích Nástrojárna, Lisovna, Fastovna, Odmašťovna, Sklad polotovarů a Perle. Za současných podmínek jsou veškeré tyto náklady považovány za přímé. Návrh spočívá v rozdělení těchto nákladů na přímou a režijní složku, čímž dochází ke zpřesnění kalkulačního vzorce a ke zjednodušení řízení nákladů.

Přímé neboli jednicové náklady se dají přesně vyčíslit na kalkulační jednici. Tyto náklady jsou ve firmě BIŽU-NOVA, s.r.o. tvořeny přímým materiálem, přímými mzdami a ostatními přímými náklady, kam spadá sociální a zdravotní pojištění připadající na přímé mzdy. V tabulce 11 jsou uvedeny konkrétní výše přímých nákladů pro rok 2016.

Tab. 11: Návrh přímých nákladů

Přímé náklady za rok 2016 v Kč	
Přímý materiál	8 840 201
Přímé mzdy	2 899 465
Ostatní přímé náklady	985 818

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Režijní složka nákladů ve výše zmíněných střediscích je označena jako **výrobní režie**. Výrobní režie v sobě obsahuje veškeré náklady spojené s řízením a obsluhou výroby. Patří do ní režijní mzdy, režijní materiál, opotřebení nástrojů a zařízení, náklady na opravy a další. Ve firmě BIŽU-NOVA, s.r.o. se jedná o náklady získané odečtením přímých nákladů od celkových nákladů výše zmíněných středisek.

Se změnou členění nákladů vzniká nutnost přepočítat procento přírážky **správní režie** a vypočítat procento přírážky **výrobní režie**. Ve vzorci (5.2) na straně 82 je rozvrhová základna tvořena veškerými náklady výrobních středisek. Po novém rozdělení nákladů je za rozvrhovou základnu zvolen přímý materiál, neboť je snadno zjistitelný a přímo úměrný rozvrhovaným nákladům. Ve vzorci (6.1) je vypočítáno nové procento přírážky **správní režie** vydělením nákladů **správní režie** celkovým spotřebovaným materiálem. Vzorec (6.2) počítá procento přírážky **výrobní režie** vydělením **výrobní režie** spotřebou materiálu.

$$53,51 \% = \frac{4\,730\,153}{8\,840\,201} * 100 \quad (6.1)$$

$$266,60 \% = \frac{23\,568\,267}{8\,840\,201} * 100 \quad (6.2)$$

Přehled výší nepřímých nákladů a procentních přírážek je uveden v tabulce 12.

Tab. 12: Návrh nepřímých nákladů

Nepřímé náklady za rok 2016 v Kč		
	Celková částka	Procento přírážky
Výrobní režie	23 568 267	53,51
Správní režie	4 730 153	266,60

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

S úpravou přímých a nepřímých nákladů se změní i kalkulace na 1 m zafastovaného řetězu. Nová kalkulace je vyjádřena v tabulce 13.

Tab. 13: Nová přírážková kalkulace zafastovaného řetězu v Kč

Řetěz typ A	6,5	8,5	12,0	14,5	16,0	18,0	29,0	bageta
Lisovna	1,92	2,01	2,17	2,26	2,65	2,88	3,37	1,64
Odmašťovna	0,22	0,33	0,44	0,51	0,65	0,70	0,94	0,40
Fastovna	1,49	1,44	1,20	1,84	1,23	1,44	1,43	8,97
Balení celkem	0,04	0,07	0,07	0,07	0,14	0,14	0,34	0,16
Přímé náklady celkem	3,67	3,85	3,88	4,68	4,67	5,15	6,07	11,18
Výrobní režie 266,60 %	6,78	7,17	7,22	8,62	8,67	9,57	11,26	20,78
Správní režie 53,51 %	1,36	1,44	1,45	1,73	1,74	1,92	2,26	4,17
Celkem s VR a SR	11,81	12,46	12,55	15,03	15,08	16,64	19,59	36,13
Zisk 10 %	1,18	1,25	1,26	1,50	1,51	1,66	1,96	3,61
Celkem	12,99	13,71	13,80	16,53	16,59	18,30	21,55	39,74

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Poznámka: Číselné údaje jsou zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

Upravená přírážková kalkulace uvedená v tabulce 13 podává detailnější přehled o nákladech podniku a dochází ke vzniku stejného zisku jako při použití stávající přírážkové kalkulace, která je uvedena v tabulce 10 na straně 83.

6.2 Kalkulace variabilních nákladů

Druhý návrh se zabývá zavedením další metody kalkulace ke stávající přírážkové kalkulaci. Kalkulace variabilních nákladů se snaží vyhnout nepřesnostem, které vznikají při kalkulacích úplných nákladů. Diplomová práce pro tuto konkrétní kalkulaci vychází z kalkulačního vzorce uvedeného v obrázku 15 na straně 43.

Prvním krokem je vyčíslení variabilních nákladů, kterými jsou **jednicový materiál, jednicová mzda, ostatní jednicové náklady a variabilní režie**. První tři položky, označené jako přímé náklady, jsou vymezeny v předchozí kapitole 6.1. Variabilní režie se získá úpravou výrobní režie, která byla vypočítána v předchozí kapitole 6.1.

Variabilní režie

Výrobní režie obsahuje veškeré nepřímé náklady výrobních středisek. Ponížením této režie o náklady fixního charakteru se získá variabilní režie. Tabulka 14 představuje postup výpočtu variabilní režie.

Tab. 14: Variabilní režie

Výrobní režie		23 568 267
Fixní náklady	Drobný majetek	- 217 438
	Ostatní služby - nájemné	- 583 821
	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	- 1 182 387
Variabilní režie		21 584 621

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Fixní náklady

Fixní náklady vzniknou přičtením nákladů označené za fixní v tabulce 14 ke správní režii. Výpočet je demonstrován v tabulce 15.

Tab. 15: Fixní náklady

Správní režie		4 730 153
Fixní náklady	Drobný majetek	+ 217 438
	Ostatní služby - nájemné	+ 583 821
	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	+ 1 182 387
Fixní náklady		6 713 799

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Po vyčíslení veškerých nákladů relevantních pro kalkulaci variabilních nákladů následuje kalkulace samotná, která je uvedena v tabulce 16. Tržní cena je tvořena současnou prodejní cenou na 1 m zafastovaného řetězu.

Tab. 16: Kalkulace variabilních nákladů v Kč

Tržní cena	12,99	13,71	13,80	16,53	16,59	18,30	21,55	39,74
- Jednicový materiál	2,55	2,67	2,70	3,25	3,24	3,28	4,22	7,77
- Jednicová mzda	0,84	0,88	0,89	1,07	1,07	1,17	1,38	2,55
- Ostatní jednicové náklady	0,28	0,30	0,30	0,36	0,36	0,40	0,47	0,87
- Variabilní režie	6,21	6,57	6,61	7,89	7,94	8,76	10,31	19,03
Přímé náklady celkem	3,67	3,85	3,88	4,68	4,67	5,15	6,07	11,18
Příspěvek na úhradu za období	3,11	3,29	3,31	3,96	3,98	4,39	5,17	9,53
- Fixní náklady	1,93	2,04	2,06	2,46	2,47	2,73	3,21	5,92
Zisk	1,18	1,25	1,25	1,50	1,51	1,66	1,96	3,61

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů podniku.

Poznámka: Číselné údaje jsou zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

Kalkulace variabilních nákladů uvedená v tabulce 16 využívá jako tržní cenu celkovou cenu jednotlivých výkonů vypočítanou pomocí stávající přírážkové kalkulace uvedené v tabulce 10 na straně 83. Výpočet probíhá jednodušším způsobem a vzniká stejný zisk jako při použití stávající přírážkové kalkulace.

6.3 Srovnání stávajícího stavu s návrhy

Oba návrhy popsané v kapitolách 6.1 a 6.2 pracují s kalkulačním vzorcem a členěním nákladů, které s kalkulacemi bezprostředně souvisí.

6.3.1 Navržená přírážková kalkulace

Současná podoba přírážkové kalkulace zkresluje řízení nákladů díky nejednoznačnému rozdělení jednicových nákladů a části režijních nákladů. Pro přesnější přiřazení

jednicových nákladů přímo kalkulační jednici byla navržena úprava stávající přírážkové kalkulace v kapitole 6.1.

Návrh nové přírážkové kalkulace podrobněji rozčleňuje náklady výrobních středisek. Nové rozdělení celkových nákladů výrobních středisek na přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady a výrobní režii poskytuje detailnější a přesnější informace o struktuře nákladů. V kalkulacích se kvůli oddělenému sledování přímých a režijních nákladů snáze vyčíslí dopady změn v cenách materiálu či výši mezd. Dále bude díky novému rozdělení nákladů více vypovídající vztah variabilních nákladů na změnách objemu výroby.

6.3.2 Navržená kalkulace variabilních nákladů

Stávající přírážková kalkulace i její úprava řešená v kapitole 6.1 představují absorpční kalkulace neboli kalkulace úplných vlastních nákladů. Z hlediska vyčíslení celkových nákladů podniku a analýzy ziskovosti jednotlivých výrobků jsou tyto kalkulace nezastupitelné.

Druhým návrhem je začlenění metody kalkulace variabilních nákladů mezi podnikové kalkulace. Tento návrh je představen v kapitole 6.2. Kalkulace variabilních nákladů řeší problémy a nepřesnosti spojené s kalkulacemi úplných nákladů. Jedním z těchto problémů je problematické přiřazení nákladů výkonům, které jsou příčinou jejich vzniku, kvůli rozvrhování společných neboli režijních nákladů. Režijní náklady obsahují variabilní i fixní složku nákladů. Při změnách objemu výroby nelze bez odděleného sledování variabilních a fixních nákladů zjistit případné ztráty z nevyužité kapacity či úspory vzniklé z překročení plánovaného objemu výroby. Hlavní myšlenka kalkulace variabilních nákladů spočívá v rozdělení nákladů na složky variabilních nákladů (jednicový materiál, jednicová mzda, ostatní jednicové náklady a variabilní část režie) a složku fixních nákladů. Odděleným sledováním variabilních a fixních nákladů se firma BIŽU-NOVA, s.r.o. vyhne zkreslením a nepřesnostem v kalkulacích, neboť fixní náklady přímo nesouvisí s tvorbou podnikových výkonů. Nevýhodou této kalkulace oproti stávající metodě je obtížnost odděleného sledování variabilních a fixních nákladů.

Závěr

Cílem diplomové práce na téma „Řízení variabilních a fixních nákladů v podniku“ bylo charakterizovat a zhodnotit řízení nákladů ve firmě BIŽU-NOVA, s.r.o., navrhnout nový způsob řízení nákladů a provést komparaci stávajícího a nově navrženého systému.

Firma BIŽU-NOVA, s.r.o. je jedna z mála firem v České republice zabývajících se výrobou bižuterie. Jejími hlavními činnostmi jsou výroba a dodávka zafastovaných řetězů, voskových perlí a dalších komponentů mateřské společnosti PRECIOSA, a.s. Doplnkově se firma zabývá externím prodejem. BIŽU-NOVA, s.r.o. netají své vnitropodnikové účetnictví a plány nákladů, což umožnilo provedení přesnější analýzy nákladů a kalkulací.

V teoretické části byl poskytnut teoretický podklad k finančnímu a manažerskému účetnictví, rozdílnému pojetí a členění nákladů a kalkulacím.

V praktické části byla charakterizována BIŽU-NOVA, s.r.o. jako celek pomocí rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Dále byla společnost zkoumána prostřednictvím jejích jednotlivých středisek a náhledu do vnitropodnikového účetnictví. Praktická část se zaměřila na používanou přírážkovou kalkulaci a s ní spojené řízení nákladů.

Poslední část práce podává dva samostatné návrhy způsobů řízení nákladů a srovnává je se současným stavem. Prvním z těchto návrhů je úprava stávající přírážkové kalkulace. Tento návrh nabízí alternativní členění nákladů výrobních středisek na přímé a režijní náklady. Cílem bylo zvýšit přesnost a vypovídací schopnost přírážkové kalkulace. Druhý návrh předložil možnost využití metody kalkulace variabilních nákladů. Pro přechod na tuto metodu bylo opět zapotřebí vytvořit nové členění nákladů, které navazovalo na členění nákladů vytvořené pro upravenou přírážkovou kalkulaci. Toto nové členění rozdělilo variabilní a fixní část nákladů. V kalkulacích se počítá pouze s variabilními náklady, které se odečtou od tržní ceny a vytvoří příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Cílem bylo oddělit fixní náklady od kalkulací a zabránit vznikajícím nepřesnostem a nejasnostem při změnách objemu výroby.

Návrh úpravy stávající přírážkové kalkulace je snadno proveditelný a firmě BIŽU-NOVA, s.r.o. může značně pomoci v oblasti řízení nákladů. Návrh implementace metody kalkulace variabilních nákladů je hůře proveditelný, ale poskytl by společnosti

možnost řídit své náklady bez zkreslujícího vlivu fixních nákladů při častých změnách objemu výroby. Firma BIŽU-NOVA, s.r.o. by do budoucna měla zvážit členění svých nákladů na variabilní a fixní, aby mohla v případě potřeby uplatnit kalkulaci variabilních nákladů.

Návrh úpravy stávající přírážkové kalkulace je snadno proveditelný a firmě BIŽU-NOVA, s.r.o. může značně pomoci v oblasti řízení nákladů. Návrh implementace metody kalkulace variabilních nákladů je hůře proveditelný, ale poskytl by společnosti možnost řídit své náklady bez zkreslujícího vlivu fixních nákladů na výsledné kalkulace při častých změnách objemu výroby. Firma BIŽU-NOVA, s.r.o. by do budoucna měla zvážit provádění členění svých nákladů na variabilní a fixní v případech, kdy je její využití vhodné a bylo by pro společnost prospěšné.

Seznam použité literatury

Citace

- [1] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [2] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [4] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [5] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [6] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [7] STINESPRING, J.R., 2011. FIXED VERSUS SUNK COSTS: CREATING A CONSISTENT AND SIMPLIFIED COST FRAMEWORK. *Journal of Economics and Economic Education Research*, vol. 12, no. 1, pp. 11-26 ABI/INFORM Global; ProQuest Education Journals. ISSN 15333604.
- [8] Veřejný rejstřík a Sbírka listin - Ministerstvo spravedlnosti České republiky. *Veřejný rejstřík a Sbírka listin - Ministerstvo spravedlnosti České republiky* [online]. [cit. 2016-04-16]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=439544&typ=PLATNY>
- [9] O nás. *Výrobce bižuterních komponentů a hotové bižuterie - BIŽU NOVA - bižuterní komponenty a hotová bižuterie* [online]. [cit. 2016-04-16]. Dostupné z: <http://www.bizu-nova.cz/o-nas.html>

[10] PRECIOSA GROUP - Preciosa. *České křišťálové sklo a bižuterie s tradicí - Preciosa* [online]. [cit. 2016-04-16]. Dostupné z: <http://www.preciosa.com/cs/firma/preciosa-group/>

[11] Veřejný rejstřík a Sbírka listin - *Ministerstvo spravedlnosti České republiky. Veřejný rejstřík a Sbírka listin - Ministerstvo spravedlnosti České republiky* [online]. [cit. 2016-04-16]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=439544&typ=PLATNY>

[12] Interní materiály společnosti.

Bibliografie

Lockamy, Archie, I.,II, 2003. A Constraint-Based Framework for Strategic Cost Management. *Industrial Management & Data Systems*, vol. 103, no. 8, pp. 591-599 ProQuest Technology Collection. ISSN 02635577.

MACÍK, Ivo. *Kalkulace nákladů - základ podnikového controllingu*. Ostrava: Montanex, 1999. ISBN 80-7225-002-7.

SYNEK, Miloslav. *Ekonomika a řízení podniku: učební texty pro inženýrské studium: Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1994. ISBN 80-7079-496-8.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1992-4.

SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 4., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-892-4.

Seznam příloh

Příloha A: Společenská smlouva v úplném znění ke dni 1.7.2009	96
Příloha B: Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31.3.2014.....	102
Příloha C: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu ke dni 31.3.2014.....	104

Příloha A: Společenská smlouva v úplném znění ke dni 1.7.2009

SPOLEČENSKÁ SMLOUVA

společnosti s ručením omezeným

BIŽU-NOVA, s.r.o.

v úplném znění ke dni 1.7.2009

Čl. I.

Úvodní ustanovení

Obchodní společnost BIŽU-NOVA, s.r.o. (dále jen společnost) byla založena společenskou smlouvou ze dne 9.12.1992. Společnost je zapsána v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Ústí nad Labem – pobočkou v Liberci v oddíle C, vložce 4279. Den zápisu a zároveň den vzniku společnosti je 22.1.1993.

Čl. II.

Obchodní firma, sídlo společnosti

Obchodní firma společnosti zní: BIŽU-NOVA, s.r.o.

Sídlm společnosti je Šmržovka.

Čl. III.

Určení společníků

Společníky společnosti jsou:

1. **Luboš Tassler**, r.č. 520118/260, bytem Jablonec nad Nisou, Ke Starému buku 22, PSČ 466 06;
2. **Jaroslav Polák**, r.č. 450206/050, bytem Jablonec nad Nisou, Rýnovická 22, PSČ 466 01;
3. **PRECIOSA, a.s.**, se sídlem v Jablonci nad Nisou, Opletalova čp. 3197, PSČ 466 67, IČ 00012556.

Čl. IV.

Doba trvání společnosti

Společnost byla založena na dobu neurčitou.

Čl. V.

Předmět činnosti

Předmětem činnosti společnosti je:

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

Čl. VI.

Základní kapitál, vklady společníků, výše obchodních podílů, správce vkladu

1. Základní kapitál společnosti činí **2.300.000,-Kč** (slovy: dva milióny tři sta tisíc korun českých) a je rozdělen na jednotlivé smluvní strany (společníky) takto:
Luboš Tasslervklad **299.000,-Kč** (dvě stě devadesát devět tisíc korun českých)
obchodní podíl **13 %** (třináct procent)
Jaroslav Polák....vklad **207.000,-Kč** (dvě stě sedm tisíc korun českých)
obchodní podíl **9 %** (devět procent)
PRECIOSA, a.s....vklad **1.794.000,-Kč** (jeden milión sedm set devadesát čtyři tisíce korun českých)
obchodní podíl **78 %** (sedmdesát osm procent)
2. Správou vkladů při založení společnosti byl pověřen **Luboš Tassler, r.č. 520118/260**, bytem Jablonec nad Nisou, Ke Starému buku 3661/22, PSČ 466 06.
3. Při založení společnosti splatili zakládající společníci 30% (třicet procent) vkladů před zápisem společnosti do obchodního rejstříku k rukám správce vkladu a zbývající část vkladů do jednoho roku od založení společnosti, a to způsobem stanoveným zákonem. Vklady společníků do základního kapitálu společnosti jsou splaceny ze 100% (sta procent).

Čl. VII.

Jednání a podepisování za společnost

1. Za společnost jednají 2 jednatele, a to každý samostatně kromě případů uvedených v bodu 2 tohoto článku.
2. Pouze společně jednají jednatele v následujících záležitostech:
 - nákup a prodej nemovitosti
 - přijímání nebo poskytování půjček nebo úvěrů
 - přebírání záruk, garancí a ručení třetí osoby
 - zřizování a nakládání majetkovými účastmi
 - pořízení a dispozice s movitým majetkem výrobního charakteru
 - uzavírání, změny nebo skončení smluv nájemních, o zřízení věcného břemene a jím podobných
3. Podepisování za společnost se děje tak, že k napsané, vytištěné či otištěné obchodní firmě společnosti připojí svůj podpis jeden z jednatelů, v případech uvedených v bodu 2 tohoto článku oba jednatele.

Čl. VIII.

Obchodní podíly

1. Tato společenská smlouva připouští přechod obchodního podílu na dědice společníka – fyzické osoby nebo na právního nástupce společníka – právnické osoby.
2. Společník může převést smlouvou svůj obchodní podíl jak na společníka, tak i na jinou osobu než společníka, avšak po předchozím souhlasu valné hromady. Rozdělení obchodního podílu je možné jak při jeho převodu, tak i při jeho přechodu.
3. Při převodu obchodního podílu dle předchozího odstavce mají ostatní společníci (dále jen oprávnění společníci) v poměru, který odpovídá výši jejich obchodních podílů, předkupní právo na obchodní podíl společníka, jenž hodlá svůj obchodní podíl nebo jeho část převést (dále jen povinný společník). Pokud chtějí oprávnění společníci předkupní právo využít, musí tak učinit nejpozději do 60 (šedesáti) dnů ode dne, kdy jim povinný společník písemně sdělil, že hodlá svůj obchodní podíl převést. Nabídka k převodu obchodního podílu adresovaná oprávněným společníkům musí být povinným

společníkem učiněna písemně, musí v ní být uvedeny podmínky převodu (zejména výše navrhované úplaty za převod obchodního podílu a lhůta pro její zaplacení) a musí být doručena oprávněným společníkům (doporučeným dopisem nebo osobně proti podpisu oprávněného společníka). Úplata za převod obchodního podílu uvedená v nabídce oprávněným společníkům nesmí být vyšší než úplata, kterou nabídl zájemce o převod obchodního podílu, stejně tak další podmínky uvedené v nabídce nesmí být méně výhodné, než podmínky nabízené zájemci o převod obchodního podílu. Lhůta pro využití předkupního práva začíná běžet oprávněným společníkům doručením řádné nabídky. Prohlášení o vzdání se předkupního práva musí být učiněno oprávněnými společníky písemně s jejich úředně ověřenými podpisy nebo musí být výslovně učiněno na jednání valné hromady, o čemž musí být pořízen zápis, který nesmí vyhotovit povinný společník. Oprávnění společníci využijí předkupního práva řádně a včas, pokud bez výhrady akceptují nabídku k převodu obchodního podílu učiněnou povinným společníkem. Akceptace musí být oprávněnými společníky učiněna písemně, musí v ní být uvedeno, že souhlasí s podmínkami převodu a musí být doručena povinnému společníkovi (doporučeným dopisem nebo osobně proti podpisu povinného společníka), a to ve lhůtě 60 (šedesáti) dnů ode dne, kdy jim byla doručena nabídka k odkupu obchodního podílu.

4. Úmrtím společníka přechází obchodní podíl na dědice. Je-li více dědiců, vykonávají práva ze zděděného obchodního podílu jen společným zástupcem. Ke splácení vkladu jsou zavázáni společně a nerozdílně.

Čl. IX.

Statut a majetek společnosti

1. Společnost je právnickou osobou ve smyslu právního řádu ČR a zapisuje se do obchodního rejstříku. Právní forma společnosti je společnost s ručením omezeným.
2. Společnost je vlastníkem svého základního kapitálu a všeho, co nabyde v rámci obchodní, výrobní, případně jiné činnosti.
3. Společník má právo na podíl ze zisku, který valná hromada podle řádné účetní závěrky určí k rozdělení.

Čl. X.

Orgány společnosti

1. Orgány společnosti jsou: - valná hromada společníků
- 2 jednatele společnosti
2. Dozorčí rada se nezřizuje. O dalších orgánech společnosti může rozhodnout valná hromada.

Čl. XI.

Valná hromada

1. Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada.
2. Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Do působnosti valné hromady patří, vedle působnosti stanovené kogentními ustanoveními Obchodního zákoníku, také:
 - a) udělení souhlasu s převodem obchodního podílu dle článku VIII. odst. 2 této smlouvy,
 - b) jmenování, odvolání a odměňování likvidátora, rozhodování o zrušení společnosti s likvidací, rozhodování o zrušení rozhodnutí o zrušení společnosti s likvidací,
 - c) schvalování strategie rozvoje společnosti,

- d) další otázky, které do působnosti valné hromady svěřuje zákon nebo společenská smlouva,
- e) rozhodování o všech dalších otázkách, které si valná hromada k rozhodnutí vyhradí.
3. O všech rozhodnutích valné hromady musí být učiněn zápis.
4. Zápis z jednání valné hromady podepisují všichni přítomní společníci.
5. Záписы z jednání valné hromady uchovávají jednatele společnosti v archivu společnosti po celou dobu trvání společnosti.
6. Valná hromada společnosti se shází minimálně jednou ročně, v případě potřeby kdykoliv. Valnou hromadu svolávají jednatele společnosti a jsou povinni ji svolat na žádost kteréhokoliv společníka. Termín a program valné hromady je nutno oznámit společníkům nejméně 15 (patnáct) dnů přede dnem jejího konání.
7. Valná hromada je schopná usnášení, jsou-li přítomni společníci, kteří mají alespoň polovinu všech hlasů. Každý společník má jeden hlas na každých 1.000,- Kč (jeden tisíc korun českých) svého vkladu.
8. Valná hromada rozhoduje prostou většinou hlasů přítomných společníků, nevyžaduje-li zákon nebo společenská smlouva vyšší počet hlasů.
9. K rozhodnutím o změně obsahu společenské smlouvy, nedochází-li k němu na základě jiných právních skutečností (např. dohodou všech společníků), o zvýšení či snížení základního kapitálu nebo o připuštění nepeněžitěho vkladu či o možnosti započtení peněžitě pohledávky vůči společnosti proti pohledávce na splacení vkladu, o jmenování, odvolání a odměňování likvidátora a o zrušení společnosti s likvidací je vždy zapotřebí souhlasu alespoň dvoutřetinové většiny všech hlasů společníků; o těchto rozhodnutích musí být pořízen notářský zápis. Snižuje-li se základní kapitál tak, že se snižují vklady společníků nerovnoměrně, vyžaduje se souhlas všech společníků.
10. Společník nemůže vykonávat hlasovací právo, pokud:
 - a) valná hromada rozhoduje o jeho nepeněžitěm vkladu,
 - b) valná hromada rozhoduje o jeho vyloučení nebo o podání návrhu na jeho vyloučení,
 - c) valná hromada rozhoduje o tom, zda mu nebo osobě, s níž jedná ve shodě, má být poskytnuta výhoda nebo prominuto splnění povinnosti, anebo zda má být odvolán z funkce orgánu nebo člena orgánu společnosti pro porušení povinnosti při výkonu funkce,
 - d) je v prodlení se splacením vkladu,
 - e) tak v dalších případech stanoví zákon.

Čl. XII. Jednatelé

1. Vedení společnosti ve věcech, které nepatří do výlučné působnosti valné hromady a běžná správa společnosti přísluší dvěma jednatelům voleným valnou hromadou.
2. Prvním jednatelem při vzniku společnosti byl zakladateli jmenován Luboš Tassler, r.č. 520118/260, bytem Jablonec nad Nisou, Ke Starému buku 22, PSČ 466 06.
3. Na jednatele se vztahuje zákaz konkurence v rozsahu uvedeném v § 136 Obchodního zákoníku.
4. Ve věcech patřících do jejich působnosti jednají jednatele každý samostatně, kromě případů uvedených v článku VII., bod 2. této smlouvy, kdy jednají společně.
5. Jednatelé jsou povinni učinit vše potřebné ke zdárnému chodu společnosti, především jsou povinni zajistit řádné vedení předepsané evidence a účetnictví společnosti. Jednatelé jsou dále povinni informovat všechny společníky o záležitostech společnosti, a to nejméně 1 x za měsíc.

6. Jednatelé vykonávají rozhodnutí valné hromady a dále vykonávají práva a povinnosti zaměstnavatele.

Čl. XIII.

Rezervní fond

1. Společnost je povinna vytvořit rezervní fond ve výši 10 % (deset procent) z čistého zisku, maximálně však ve výši 5 % (pět procent) základního kapitálu za rok, v němž poprvé zisk vytvoří.
2. Rezervní fond se doplňuje částkou 5 % (pět procent) z čistého zisku ročně až do výše 10 % (deset procent) ze základního kapitálu společnosti, t.j. 230.000,-Kč (dvě stě třicet tisíc korun českých).

Čl. XV.

Účetní závěrka

Společnost sestavuje účetní závěrky v souladu s příslušnými právními předpisy. Řádná účetní závěrka schválená valnou hromadou je podkladem pro rozhodnutí o použití zisku společnosti.

Čl. XVI.

Použití zisku společnosti

1. Čistý zisk společnosti, vykázaný řádnou účetní závěrkou, t.j. zisk zbylý po odvodu daní a poplatků, se použije podle rozhodnutí valné hromady v tomto pořadí:
 - k přidělu do rezervního fondu
 - k realizaci investičních záměrů
 - k jiným účelům, stanoveným valnou hromadou
 - k výplatě podílů na části zisku určené valnou hromadou k rozdělení mezi společníky. Podíl je splatný nejpozději do 3 (tří) měsíců po schválení řádné účetní závěrky. Zbylá část použitelného zisku se ponechává na účtech společnosti.
2. Valná hromada může rozhodnout, že v zájmu vyšší likvidity nebude zisk rozdělen mezi společníky a ponechává se na účtu společnosti zcela nebo zčásti.

Čl. XVII.

Zvýšení a snížení základního kapitálu společnosti

1. Zvýšení nebo snížení základního kapitálu společnosti je možné na základě rozhodnutí valné hromady v souladu s ustanoveními §§ 142 – 147 Obchodního zákoníku.
2. Při zvýšení základního kapitálu společnosti vkladem je společník povinen splatit peněžitý vklad v plné výši před podáním návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku, nejpozději však do 3 (tří) měsíců od převzetí závazku ke zvýšení vkladu nebo od převzetí závazku k novému vkladu. V prohlášení o převzetí závazku se může společník zavázat, že splatí vklad ve lhůtě kratší. Nepeněžitý vklad musí být splacen společností způsobem stanoveným zákonem. Peněžitý vklad musí být společností splacen způsobem stanoveným zákonem nebo na běžný účet společnosti u banky, pokud zákon tento způsob nevylučuje.

Čl. XVIII.

Zrušení a zánik společnosti

1. Společnost se zrušuje z důvodů uvedených v § 68 Obchodního zákoníku.
2. Společník má právo domáhat se zrušení společnosti soudem jen pokud ostatní společníci nebo některý z nich podstatným způsobem porušují společenskou smlouvu.

Čl. XIX.

Likvidace společnosti

Při zrušení společnosti s likvidací má každý společník právo na podíl na likvidačním zůstatku v poměru odpovídajícím jeho podílu na základním kapitálu společnosti.

Čl. XX.

Závěrečná ustanovení

1. Pokud v této smlouvě není uvedeno jinak, platí ustanovení Obchodního zákoníku.

Toto úplné znění společenské smlouvy bylo vyhotoveno jednatelem společnosti po změně společenské smlouvy ze dne 9.12.1992 v jejím posledním úplném znění ze dne 15.9.2008 dohodou všech společníků ze dne 1.7.2009.

V Jablonci nad Nisou dne 1.7.2009



.....
Luboš Tassler, jednatel
BIŽU-NOVA, s.r.o.

Příloha B: Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31.3.2014

Rozvaha podle Přílohy č. 1
vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů
1 x příslušnému finančnímu
úřadu

ROZVAHA v plném rozsahu

ke dni 31.3.2014
(v celých tisících Kč)

IČ
47785926

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

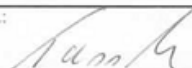
BIŽU-NOVA, s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Náměstí T. G. Masaryka 584
Smržovka
468 51

Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	61 220	-23 216	38 004	36 679
B.	Dlouhodobý majetek	3	39 780	-22 715	17 065	17 487
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	1 241	-432	809	928
3.	Software	7	241	-195	46	60
4.	Ocenitelná práva	8	1 000	-237	763	868
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	38 539	-22 283	16 256	16 559
B. II. 1.	Pozemky	14	640	0	640	640
2.	Stavby	15	8 632	-2 095	6 537	6 824
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	28 427	-19 879	8 548	5 450
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	840	-309	531	3 645
C.	Oběžná aktiva	31	21 416	0	20 915	19 150
C. I.	Zásoby	32	6 635	-314	6 321	6 130
C. I. 1.	Materiál	33	3 431	0	3 431	3 038
2.	Nedokončená výroba a polotovary	34	2 711	-205	2 506	2 724
3.	Výrobky	35	488	-109	379	363
5.	Zboží	37	5	0	5	5
C. III.	Krátkodobé pohledávky	48	3 514	0	3 327	4 329
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49	3 383	-187	3 196	3 871
6.	Stát - daňové pohledávky	54	13	0	13	378
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	97	0	97	56
8.	Dohadné účty aktivní	56	0	0	0	1
9.	Jiné pohledávky	57	21	0	21	23
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	11 267	0	11 267	8 691
C. IV. 1.	Peníze	59	95	0	95	22
2.	Účty v bankách	60	11 172	0	11 172	8 669
D. I.	Časové rozlišení	63	24	0	24	42
D. I. 1.	Náklady příštích období	64	24	0	24	42

Označení	PASIVA	čís. řád.	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	67	38 004	36 679
A.	Vlastní kapitál	68	35 371	33 091
A. I.	Základní kapitál	69	2 300	2 300
A. I. 1.	Základní kapitál	70	2 300	2 300
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	78	230	230
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	79	230	230
A. IV.	Výsledek hospodaření minulý	81	30 561	30 499
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	82	30 561	30 499
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	84	2 280	62
B.	Cizí zdroje	85	2 631	3 570
B. I.	Rezervy	86	59	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	89	59	0
B. II.	Dlouhodobé závazky	91	91	155
10.	Odložený daňový závazek	101	91	155
B. III.	Krátkodobé závazky	102	2 481	3 415
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	869	1 633
5.	Závazky k zaměstnancům	107	837	821
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	383	372
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	259	268
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	23	142
10.	Dohadné účty pasivní	112	93	165
11.	Jiné závazky	113	17	14
C. I.	Časové rozlišení	118	2	18
2.	Výnosy příštích období	120	2	18

Sestaveno dne: 16.06.2014		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba bižuterie a příbuzných výrobků	Pozn.: 	

Příloha C: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu ke dni 31.3.2014

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

v plném rozsahu

ke dni 31.3.2014

(v celých tisících Kč)

IČ

47785926

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

BIŽU-NOVA, s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Náměstí T. G. Masaryka 584
Smržovka
468 51

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů
1 x příslušnému finančnímu
úřadu

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	118	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	120	0
+	Obchodní marže	3	-2	0
II.	Výkony	4	42 367	46 637
II.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	40 942	44 644
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6	-12	512
3.	Aktivace	7	1 437	1 481
B.	Výkonová spotřeba	8	21 217	27 514
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	13 327	18 639
2.	Služby	10	7 890	8 875
+	Přidaná hodnota	11	21 148	19 123
C.	Osobní náklady	12	16 263	16 032
C. 1.	Mzdové náklady	13	12 130	11 865
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	3 617	3 667
4.	Sociální náklady	16	516	500
D.	Daně a poplatky	17	16	13
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	2 619	2 835
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	4 077	5 047
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	4 077	5 047
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	3 867	3 991
2.	Prodaný materiál	24	3 867	3 991
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-452	938
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	688	102
H.	Ostatní provozní náklady	27	861	188
	Provozní výsledek hospodaření	30	2 739	275

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
X.	Výnosové úroky	42	22	35
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1	1
O.	Ostatní finanční náklady	45	27	22
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-4	14
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	455	227
Q. 1.	-splatná	50	519	139
	-odložená	51	-64	88
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	2 280	62
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	2 280	62
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	2 735	289

Sestaveno dne: 16.06.2014		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba bižuterie a příbuzných výrobků	Pozn.: 	