

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2006

Michaela Seidlová

Technická univerzita v Liberci

Hospodářská fakulta

Studijní program: 6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Zhodnocení efektivnosti výroby

The evaluation of production effectiveness

DP – PE – KFÚ – 2006 40

MICHAELA SEIDLOVÁ

Vedoucí práce: doc. Dr. Ing. Olga Hasprová, Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Zbyněk Zeller, SINGING ROCK, s. r. o.

Počet stran: 80

Datum odevzdání: 9. 5. 2006

UNIVERZITNÍ KNIHOVNA
TECHNICKÉ UNIVERZITY V LIBERCI



3146086454

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Michaela SEIDLOVÁ

Studijní program: M6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Název tématu: Zhodnocení efektivnosti výroby

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

1. Princip efektivnosti - základní předpoklad hospodářské činnosti podniku
2. Náklady podniku a jejich úloha v řízení hospodárnosti a efektivnosti
3. Kalkulační systém
4. Zhodnocení efektivnosti výroby v konkrétním podniku

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat doc. Dr. Ing. Olze Hasprové, vedoucí Katedry financí a účetnictví za její odborné vedení při zpracování této diplomové práce. Také děkuji firmě SINGING ROCK, s. r. o. za umožnění vypracovat diplomovou práci v konkrétním výrobním podniku. Zejména bych chtěla poděkovat Ing. Zbyňku Zellerovi za ochotu, poskytnuté informace a za čas, který mi věnoval.

Byla jsem seznámena 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 vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

Datum: 9. 5. 2006

Podpis:*Michala Šudlora*.....

RESUMÉ

Tato diplomová práce se zabývá možnostmi, jak nejlépe hodnotit efektivnost výroby v podniku z ekonomického pohledu. Na základě vybraných ekonomických ukazatelů je provedena analýza efektivnosti výroby ve firmě SINGING ROCK, s. r. o.

První kapitola popisuje princip efektivnosti a způsoby měření efektivnosti. Dále vysvětluje pojmy produktivita, rentabilita a konkurenceschopnost.

Druhá kapitola se zabývá náklady a jejich úlohou v řízení efektivnosti a hospodárnosti. Je zde popsáno několik hledisek členění nákladů, důvody a význam tohoto členění.

Třetí kapitola popisuje metody kalkulace nákladů, způsoby přiřazování nákladů výkonům a porovnává využití kalkulace úplných nákladů a variabilních nákladů. Dále charakterizuje režijní náklady a jejich řízení v podniku.

Ve čtvrté kapitole je provedeno zhodnocení efektivnosti výroby v konkrétním podniku na základě finanční analýzy výroby, porovnání efektivnosti výrobních provozů a srovnání některých výsledků analýzy s konkurenční firmou. Dále se tato kapitola zabývá analýzou rentability vybraných výrobků a SWOT analýzou výrobní konkurenceschopnosti.

V závěrečné páté kapitole je provedeno shrnutí a prezentování výsledků ukazatelů, které byly použity pro hodnocení efektivnosti výroby.

RÉSUMÉ

This diploma thesis deals with the possibilities of evaluating production effectiveness in a company from the economic point of view. The analysis of production effectiveness is carried out in the firm SINGING ROCK, Ltd. on the basis of chosen economic indicators.

The first chapter describes effectiveness principle and methods that measure the effectiveness. Further, the chapter explains conception of productivity, rentability and competitive advantage.

The second chapter deals with the costs and their role in the control of effectiveness and economic efficiency. This chapter also describes several view-points of cost classification, importance and reasons for this classification.

The third chapter describes methods of cost calculation, ways of cost adding to outputs and compares using of total cost calculation and direct costing. Further, the chapter characterizes the overhead costs and their controlling in a firm.

In the fourth chapter the evaluation of production effectiveness is made in a concrete firm and in its operating plants on the basis of financial analysis of the production. More over, the comparison of some analysis results with competitive firm is carried out. Finally, the chapter deals with the rentability analysis of the chosen products and the SWOT analysis of production competitive advantage.

In the fifth concluding part the results of the applied indicators for the evaluation of production effectiveness are summarized and presented.

Klíčová slova

- | | |
|--|---|
| - efektivnost | - effectiveness |
| - fixní náklady | - fixed costs |
| - hrubé rozpětí | - gross margin |
| - jednicové náklady | - direct costs |
| - kalkulace nákladů | - cost calculation |
| - kalkulace úplných nákladů | - total cost calculation |
| - kalkulace variabilních nákladů | - direct costing |
| - konkurenceschopnost | - competitive advantage |
| - produktivita práce | - labor productivity |
| - přidaná hodnota | - value added |
| - příspěvek na úhradu fixních nákladů
a zisku | - contribution to the remittance of fixed
costs and profit |
| - režijní náklady | - overhead costs |
| - variabilní náklady | - variable costs |
| - ukazatele rentability | - indicators of rentability |

Obsah:

Resumé	5
Klíčová slova	7
Seznam použitých zkratk	10
Úvod	11
1. Princip efektivnosti	12
1. 1 Efektivnost podniku	12
1. 1. 1 Měření efektivnosti	13
1. 2 Produktivita	15
1. 3 Konkurenceschopnost	18
1. 4 Význam útvarů předvýrobní etapy pro celkovou efektivnost výroby	19
2. Náklady podniku a jejich úloha v řízení hospodárnosti a efektivnosti	20
2. 1 Vymezení pojmu nákladů	20
2. 2 Řízení nákladů	21
2. 3 Členění nákladů	23
2. 2. 1 Druhové členění nákladů	23
2. 3. 1 Účelové členění	24
2. 3. 3 Kalkulační členění	25
2. 3. 4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů	25
2. 4 Činitelé ovlivňující výši nákladů	27
3. Kalkulace	28
3. 1 Kalkulace nákladů výkonů	29
3. 1. 1 Metody přiřazování nákladů	30
3. 2 Kalkulace úplných nákladů	32
3. 3 Kalkulace variabilních nákladů	33
3. 4 Využití kalkulace úplných a variabilních nákladů	35
3. 5 Režijní náklady	35
3. 5. 1 Režijní náklady středisek	36
3. 5. 2 Řízení režijních nákladů	38
3. 6 Vliv konkrétních podmínek podniku na řízení nákladů	40
4. Zhodnocení efektivnosti výroby v konkrétním podniku	41
4. 1 <u>Charakteristika analyzovaného podnikatelského subjektu</u>	41
4. 1. 1 Pletárna lan	43
4. 1. 2 Konfekce	44
4. 2 <u>Kalkulace prodejní ceny</u>	45
4. 2. 1 Prodejní cena	45
4. 2. 2 Režijní náklady	46
4. 2. 3 Porovnání kalkulace úplných a neúplných nákladů	47

4. 3	<u>Finanční analýza výroby</u>	50
4. 3. 1	Efektivnost	51
4. 3. 1. 1	Srovnání efektivnosti s konkurenční firmou	53
4. 3. 1. 2	Porovnání efektivnosti výrobních středisek	53
4. 3. 2	Rentabilita	55
4. 3. 2. 1	Srovnání ukazatelů rentability s konkurenční firmou	58
4. 3. 2. 2	Rentabilita výkonů	59
4. 3. 2. 3	Struktura tržeb z prodeje vlastních výrobků	61
4. 3. 2. 3	Struktura výnosů	62
4. 3. 3	Produktivita práce	65
4. 3. 3. 1	Produktivita práce ve výrobních střediscích	68
4. 3. 4	Ukazatele úrovně osobních nákladů	71
4. 3. 4. 1	Úroveň osobních nákladů v analyzovaném podniku	72
4. 3. 4. 2	Úroveň osobních nákladů v konkurenční firmě	73
4. 4	<u>Analýza rentability vybraných výrobků</u>	74
4. 4. 1	Rentabilita vybraného výrobku pletárny	75
4. 4. 2	Rentabilita dvou vybraných výrobků konfekce	77
4. 5	<u>SWOT analýza výrobní konkurenceschopnosti podniku</u>	80
5.	Závěr	86
	Použitá literatura	91

Použité zkratky a symboly:

a. s.	-	akciová společnost
atd.	-	a tak dále
č.	-	číslo
ČR	-	Česká republika
EU	-	Evropská unie
HV	-	hospodářský výsledek
JN	-	jednicové náklady
ks	-	kus
m	-	metr
mil. Kč	-	miliony korun českých
např.	-	například
pozn.	-	poznámka
PH	-	přidaná hodnota
PP	-	produktivita práce
rent.	-	rentabilita
s. r. o.	-	společnost s ručením omezeným
tis. Kč	-	tisíce korun českých
tzn.	-	to znamená
tzv.	-	tak zvaný
USA	-	Spojené státy americké
VK	-	vlastní kapitál

Σ - suma, součet hodnot

% - procento

*

- násobení

Úvod

„Efektivnost hospodářské činnosti podniku je základním předpokladem zajištění trvalé dynamické rovnováhy organizace jako ekonomického organismu.“¹

Záměrem této diplomové práce je provést zhodnocení efektivnosti výroby v podniku SINGING ROCK, s. r. o. a zjistit, jestli je i tento malý podnik v dnešním konkurenčním prostředí skutečně schopen prosperovat a zhodnotit co nejefektivněji zdroje vložené do podnikání. Cílem práce je nalézt způsoby, jak nejlépe hodnotit a měřit efektivnost v praxi výrobního podniku, jelikož každý podnik by měl o sobě znát, jak efektivní je jeho snažení ve výrobě a jak je v této oblasti v porovnání s ostatními výrobci na trhu konkurenceschopný.

Jedním ze základních principů výroby je dosažení co největšího poměru mezi výstupy a vstupy podniku, tedy co největší efektivnosti výroby. Cílem této diplomové práce je zhodnotit efektivnost výroby z ekonomického pohledu, tedy provést finanční analýzu výroby za použití vybraných ekonomických ukazatelů, které nejlépe charakterizují efektivnost a vztahy mezi vstupy a výstupy podniku. Kromě efektivnosti jsou v analýze dále použity ukazatele rentability, úrovně osobních nákladů a produktivita práce, která je zde pro srovnání měřena několika možnými způsoby.

Zhodnocení efektivnosti výroby je provedeno ve firmě za období roků 2001 – 2005, kdy se výroba konfekce rozšířila o nový provoz – pletárna lan. V pletárně lan začala výroba koncem roku 2001 a postupně docházelo k růstu produkce, proto je pro firmu zajímavé zjistit, jak ovlivnilo zavedení a rozšiřování této výroby efektivnost podniku. Jelikož probíhá výroba v posledních letech ve dvou technologicky odlišných provozech, je analýza dále zaměřena na porovnání efektivnosti výrobních středisek v letech 2002 – 2005.

Tato diplomová práce by měla především firmě SINGING ROCK poskytnout výsledky provedené analýzy zhodnocení efektivnosti výroby a dále určitý návod, jakými způsoby lze nejlépe měřit efektivnost ve výrobním podniku.

¹ [12] SVOBODA, S. *Účetní informace pro vnitropodnikové řízení*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1998. ISBN 80-7079-345-7, s. 112

1. Princip efektivnosti

V nejobecnější podobě je kritérium efektivnosti chápáno jako vyjádření míry dosažení očekávaných záměrů, cílů.² Ekonomickou efektivností se obecně rozumí schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání. Ekonomické pojetí efektivnosti se odlišuje od technické efektivnosti (účinnosti), kterou technici rozumí míru využití energie – podíl využití a vynaložené energie za stejnou dobu. Při hodnocení efektivnosti výroby však nestačí posuzovat jen technickou efektivnost. Je třeba poměřovat hodnotu všech vstupů použitých při výrobě a uvědomit se, že cokoliv, co změní hodnoty čehokoli, co se podílí na provozu výroby, může změnit její efektivnost. [14]

1.1 Efektivnost podniku

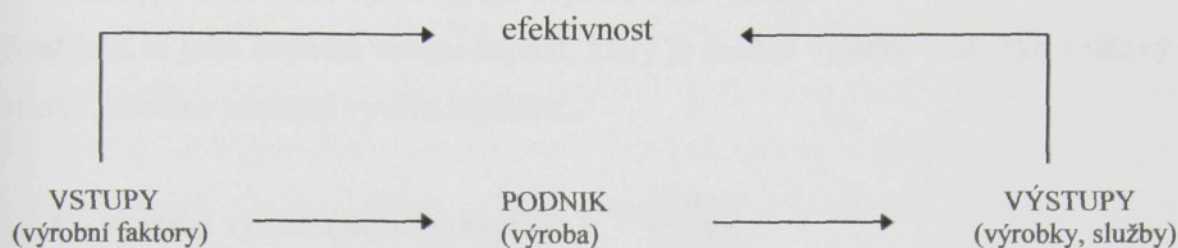
Efektivnost je základním předpokladem hospodářské činnosti podniku. K hospodářské činnosti s hlavním zaměřením na výrobu jsou zapotřebí výrobní faktory. V podnikové ekonomice se obvykle uvádějí 4 výrobní faktory, tak jak je popsal Günter Wöhe v knize Úvod do podnikového hospodářství: řídicí práce (management), výkonná práce, dlouhodobý hmotný majetek a materiál. Úkolem managementu je výrobní faktory účelně zkombinovat a efektivně je využívat k tvorbě výkonů, tzn. k výrobě výrobků, poskytování služeb. Jestliže podnik vyrábí produkty uspokojující potřeby trhu s maximálním využitím výrobních faktorů v optimálním množství a proporci, lze o něm říci, že jeho výroba je efektivní.

Ve výrobním procesu dochází k transformaci vstupů na výstupy. Výstupem podniku jsou výrobky a služby, které vznikají spotřebou výrobních faktorů tvořící vstup podniku. Efektem podniku je potom rozdíl výstupu a vstupu. Efektivnost vyjadřuje poměr hodnoty výstupu k hodnotě vstupu. Podle toho, co se dosadí za hodnoty vstupu a výstupu, je možné měřit souhrnnou efektivnost, nebo-li účinnost všech výrobních faktorů, a nebo efektivnost každého jednotlivého výrobního faktoru. V praxi tak měříme např. efektivnost

² [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové (manažerské) účetnictví*. 3. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2004 ISBN 80-245-00746-3, s. 60

lidské práce (ukazatel se nazývá produktivita práce), efektivnost strojů a výrobního zařízení (ukazatel produktivita strojů a zařízení), účinnost využití materiálu, atd.

Obrázek č. 1: Efektivnost podniku



$$\text{efektivnost} = \text{výstup} / \text{vstup} = \text{výrobky (služby)} / \text{výrobní faktory}$$

Zdroj: SYNEK, M., aj. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2000. s. 45

Přeměna vstupů na výstupy by měla probíhat v podniku co nejefektivněji, tzn. při optimální spotřebě výrobních faktorů a přiměřených nákladech. „Cílem výroby je tedy dosáhnout co nejlepšího vztahu mezi výstupy a vstupy, tedy co největší efektivnosti výroby.“³ Peněžním oceněním výrobků a služeb realizovaných za určité období jsou výnosy podniku, a to z hlediska finančního účetnictví bez ohledu na to, jestli došlo k jejich inkasu.

1. 1. 1 Měření efektivnosti [14]

Efektivnost se měří proto, aby bylo možné vyjádřit přínos z existence podniku a hodnotit dosažení podnikových cílů. Obecný vzorec pro efektivnost (výstup/vstup) může mít celou řadu výrazů v závislosti na tom, které veličiny se použijí pro měření výstupu či vstupu. Za výstup lze považovat hodnotu všech statků vyrobených za určité období a vstup tvoří hodnota výrobních faktorů spotřebovaných na daný výstup.⁴ Výstup se měří obvykle výší výnosů, tržbami či ziskem, podle toho, co je žádoucí poměřovat. Vstup se měří vynaloženými náklady na daný výstup či vynaloženým kapitálem. Použije-li se jako hodnota výstupu výnosy, lze vytvořit tyto základní ukazatele: výnosy/náklady, výnosy/kapitál. První ukazatel se v praxi používá většinou v převrácené hodnotě jako podíl nákladů připadajících

³ [8] MAKOVEC, J., aj. *Základy řízení výroby*. 1. vyd. Praha: VŠE, 1991. ISBN 80-7079-110-1, s. 4

⁴ [14] SYNEK, M., aj. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2000, s. 46

cích na 1 peněžní jednotku výnosů. Tento ukazatel se nazývá ukazatel haléřové nákladovosti:

$$\text{ukazatel haléřové nákladovosti} = \frac{\text{náklady}}{\text{výnosy}} = \frac{\text{náklady}}{\sum p_i * q_i}$$

$i = 1 \dots n$, p_i = cena i-tého výrobku, q_i = objem i-tého výrobku

Použije-li se jako hodnota vstupu kapitál, který je možné vyjádřit buď jako celkový nebo vlastní, vznikne ukazatel využití kapitálu:

$$\text{ukazatel využití (aktivity) kapitálu} = \frac{\text{výnosy}}{\text{kapitál}}$$

Tento ukazatel charakterizuje rychlost obratu kapitálu (aktiv) a měří účinnost veškerých aktiv, čili jak efektivně podnik hospodaří se svými aktivy. Má-li podnik aktiv víc, než je účelné, zvyšují se tak zbytečně náklady, které snižují zisk. Je základem ukazatele rentability vlastního kapitálu. (viz dále)

Použije-li se jako hodnota výstupu zisk, lze vytvořit ukazatele rentability, které kvantifikují efektivnost firmy. V těchto ukazatelích se poměruje čistý zisk s jinými veličinami tak, aby se zhodnotila úspěšnost dosahování podnikových cílů. Jedná se např. o tyto ukazatele:

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

$$\text{rentabilita výnosů (tržeb)} = \frac{\text{zisk}}{\text{výnosy (tržby)}}$$

$$\text{rentabilita celkového kapitálu} = \frac{\text{zisk}}{\text{celkový kapitál}}$$

Rentabilita vlastního kapitálu jako kritérium řízení efektivnosti podnikatelského procesu[2]

Jestliže podnik vznikl za účelem zhodnocení vloženého kapitálu, a to ve větší míře než jsou jiné možnosti jeho alokace, potom se jako hlavní kritérium efektivnosti podnikatelského procesu používá rentabilita vlastního kapitálu (ROE – return on equity)

$$\text{ROE} = \frac{\text{čistý zisk}}{\phi \text{ vlastní kapitál}} * 100$$

Jestliže se ukazatel ROE rozloží pomocí Dupontova rozkladu, lze získat součin tří poměrových ukazatelů:

$$\text{ROE} = \frac{\text{Čistý zisk}}{\text{Výnosy}} * \frac{\text{Výnosy}}{\text{Aktiva}} * \frac{\text{Aktiva}}{\text{Vlastní kapitál}}$$

Jedná se o míru zhodnocení vlastního kapitálu, která je ovlivněna ziskovostí výnosů, vyjádřenou pomocí čistého zisku po zdanění, obrátkou kapitálu (aktiv) a způsobem financování podnikatelského procesu, tzn. poměrem vlastního kapitálu k celkovému. Poslední ukazatel v tomto rozkladu je mírou tzv. finanční páky. Čím je firma zadluženější, tím je finanční páka vyšší. Cizí kapitál tedy do jisté míry zvedá výnosnost vlastního kapitálu.

1. 2 Produktivita [13]

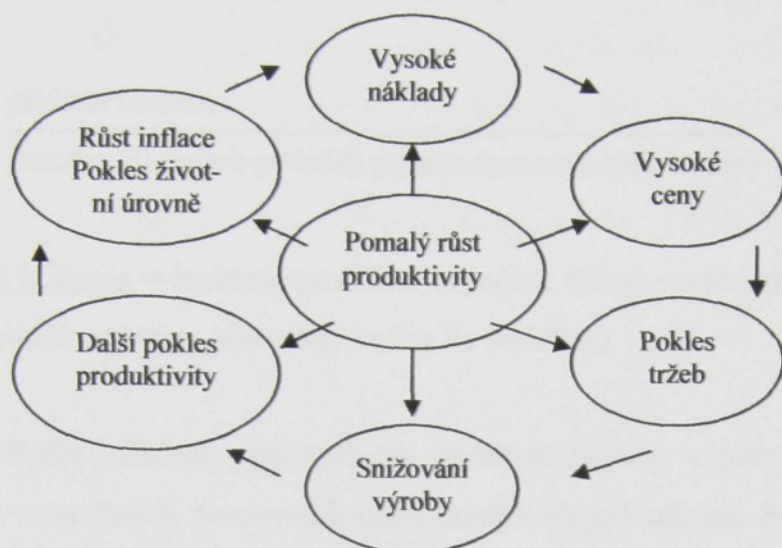
Efektivnost s jakou jsou výrobní faktory využívány ve výrobě, se označuje jako jejich produktivita.⁴ Produktivita vyjadřuje vztah mezi výnosem vyjádřeným v naturálních nebo peněžních jednotkách a objemem spotřebovaných výrobních faktorů (měřených v hodinách práce, v jednotkách materiálu, nebo také v peněžních jednotkách). Čím více se vyrobí užitečných věcí za použití méně zdrojů, tím více produktivita roste. Produktivita je úzce spojena s kvalitou, tzn. způsobilostí výrobku k užití v těch charakteristikách, které spotřebitel požaduje. Výrobce se musí zaměřovat jak na produktivitu, tak na kvalitu, neboť nízká kvalita snižuje konkurenceschopnost a ceny výrobků.

Vysoká produktivita snižuje náklady, umožňuje snížit ceny výrobků, a tím rozšířit okruh zákazníků, nebo zvýšit zisk z každého výrobku, zvýšit mzdy, platy. „Nízká úroveň produktivity nebo její pomalý růst má významný vliv na přežití jakékoliv ekonomické jednotky a výrazně brzdí růst životní úrovně obyvatel.“⁵ Jaké jsou tedy následky pomalého růstu produktivity, dokumentuje obrázek č. 2.

⁴ [13] SYNEK, M., aj. *Manažerská ekonomika*, 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0515-X, s. 268

⁵ [9] MAŠÍN, I., VYTLAČIL, M. *Nové cesty k vyšší produktivitě*, 1. vyd. Liberec: Institut průmyslového inženýrství, 2000. ISBN 80-902235-6-7, s. 14

Obrázek č. 2: Následky pomalého růstu produktivity



Zdroj: MAŠÍN, I., VYTLAČIL, M. *Nové cesty k vyšší produktivitě*, 1. vyd. Liberec: Institut průmyslového inženýrství, 2000. ISBN 80-902235-6-7, s. 14

Podle rozsahu uvažovaných vstupů se rozlišuje:

- produktivita parciální – určitého výrobního faktoru (práce, kapitálu..)
- produktivita celková (souhrnná)

Pro podnik je rozhodující celková produktivita, jelikož vypovídá o míře konkurenceschopnosti výroby (firmy). Avšak při řízení podniku a jednotlivých vnitropodnikových útvarů má významnou úlohu též sledování a řízení produktivit parciálních, zejména produktivity práce.

Produktivita práce

Produktivita práce vyjadřuje množství výstupu vyprodukovaného za určité množství odpracovaných hodin. Obecně je produktivita určitého vstupu vyjádřena výstup/vstup. Představuje tedy výstup na jednotku určitého vstupu. V kapitole 1.1 jsem uvedla, že za výstup považujeme obvykle výnosy (tržby). U produktivity práce je ale výhodnější za výstup považovat přidanou hodnotu. Výnosy totiž mohou vzrůst při větším podílu nakupovaných vstupů (stejně tak rostou i náklady), při kterém ale nedochází ke zvýšení účinnosti výrobních faktorů. Při použití výnosů v ukazateli by se klamavě projevilo zvýšení produk-

tivity, zatímco ukazatel s přidanou hodnotou by se nezměnil – má tedy větší vypovídací schopnost. U produktivity práce se nejčastěji užívá tento ukazatel [13]:

$$pp = \frac{\text{přidaná hodnota}}{\text{pracovníci (jejich počet či počet odpracovaných hodin)}} \quad PP = \text{produktivita práce}$$

přidaná hodnota = hodnota produkce (výnosy, tržby) – mezispotřeba (náklady za veškeré nakupované suroviny, materiál, služby do podniku)

Podle jednotek použitých při vyjádření objemu výroby se rozeznává produktivita práce v naturálních, pracovních nebo peněžních jednotkách. Podle toho, co se dosadí do jmenovatele, je možné zjistit např. hodinovou produktivitu práce – zde se dosadí odpracované hodiny, nebo denní či směnovou produktivitu – ve jmenovateli je počet dní, směn.

Celková produktivita

Celková produktivita bere v úvahu spotřebu všech vstupů a vypovídá o celkové efektivnosti výroby. Obecně ji lze vyjádřit [13]:

$$\frac{\text{výstup}}{\Sigma \text{ vstupů}} = \frac{\text{výstup}}{\text{práce} + \text{kapitál} + \text{energie} + \text{materiál}}$$

výstup = cena Kč/ks x počet ks výrobků

jednotlivé vstupy (práce, materiál, energie) = jednotka x náklady v Kč za jednotku

Za kapitálový vstup lze považovat náklady opotřebení a vázání stálých aktiv a dále náklady vázání pracovního kapitálu. Kapitálem se zde tedy rozumí odpisy stálých aktiv a náklady na finanční zdroje, jimiž jsou financována tato aktiva a pracovní kapitál. [13]

Hlavní faktory ovlivňující produktivitu jsou: [5]

- Pracovní postupy a metody, využívání kapitálu, kvalita práce, systém hodnocení a odměňování, kvalita strojního zařízení, technologie výroby, styl řízení, ale také vnější vlivy jako je kvalita infrastruktury nebo ekonomické prostředí.

1.3 Konkurenceschopnost

Konkurenceschopnost vypovídá o efektivnosti podniku na trhu ve srovnání s ostatními podniky, které nabízejí podobné výrobky nebo služby. Aby mohl podnik dosáhnout na trhu své cíle, musí být konkurenceschopný v různých oblastech. Podniky spolu na trhu soutěží především v těchto oblastech⁶: cena, kvalita výrobků i služeb, odlišnost nabízených výrobků i služeb, pružnost reagování a rozhodování, rychlost – průběžná doba trvání jednotlivých činností.

Konkurenční schopnosti výroby lze tedy dosáhnout:⁷

- Zaměřením pozornosti více na dlouhodobé investice než jen na krátkodobé finanční výsledky;
- Rozvojem strategií pronikání do zahraničí, vyšším zapojením do mezinárodní spolupráce;
- Zdokonalením komunikace s ostatními podniky a výměnou zkušeností manažerů v hospodářských komorách;
- Rozvojem pracovních sil, které jsou cenným výrobním faktorem. Více investovat do pracovníků i zařízení;
- Úsilím v rozvoji výrobní základny, nejenom rozvojem výrobků.

Firmy si v dnešní době konkurují mezi sebou na úrovni činností a procesů. Výrobek či služba je pouhým výstupem organizačního dění. Firmy s podobným programem se dříve nebo později dostávají do situace, kdy využívají stejný nebo podobný materiál, technologii, zařízení, stroje, dodavatele i odběratele a často vyrábějí pro stejné zákazníky. Jedinou možností jak získat na současném trhu konkurenční výhodu je know-how efektivních procesů a činností. Pouze organizace, které vykonávají své procesy a činnosti s nejvyšší úrov-

⁶[5] KAVAN, M. *Výrobní a provozní management*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2002. ISBN 80-247-0199-5 s. 149

⁷ [5] viz pozn. č. 6

ní kvality, nejnižším množstvím časových cyklů a nejnižšími náklady, jsou ty, jež nakonec pravděpodobně vyhrají.⁸

1.4 Význam útvarů předvýrobní etapy pro celkovou efektivnost výroby [12]

Efektivnost výrobního procesu závisí na řízení průběhu celého výrobního procesu. Zejména způsob zadání úkolů výrobním útvarům a dále míra úspěšnosti jejich aktivity je ovlivněna ve značné míře úrovní práce útvarů předvýrobních etap – technického rozvoje, konstrukce, technologie. Také hospodaření s náklady začíná již v předvýrobních etapách.

Technický rozvoj – Je klíčovou činností předvýrobních etap. Jeho funkcí je prosazovat všechny dostupné vědeckotechnické poznatky z oblasti rozvoje výrobních sil. Týká se řízení technických inovací a jejich spojování do komplexu inovací znamenajících obměnu výrobních programů a zavádění progresivních výrobků do výroby.

Technická příprava výroby – Soubor činností, které se uplatňují při zpracování technicky i ekonomicky účelné konstrukce nových výrobků, efektivní a hospodárné technologie a organizace výroby těchto výrobků. Zabývá se také zdokonalením stávajících výrobků. Mezi nejvýznamnější činnosti technické přípravy výroby patří:

1) projektování a konstrukční příprava výrobků:

Zabývá se optimální konstrukcí a provedením výrobku, jeho funkčností a estetickými vlastnostmi (rozměr, tvar, výkon, váha, barva, materiál...). Dále řeší rozpor požadavků útvaru prodeje na technické vlastnosti výrobku a možností vlastních výrobních kapacit s ohledem na řadu činitelů technického, ekonomického a sociálních charakteru. Optimalizace projektového řešení se zaměřuje zejména na:

- Užité vlastnosti výrobku – schopnost uspokojit potřeby uživatele,
- optimální provozní vlastnosti výrobku – spolehlivost, minimální provozní náklady, bezpečnost,
- vzhled výrobku,

⁸ [15] VOSOBA, P. *Řízení firemních financí, aktivní využívání firemních zdrojů*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 1998. ISBN 80-86119-05-X

- ekonomickou efektivnost výroby s ohledem na pravidla tvorby cen,
- možnosti udržení stanovených parametrů – kvality výrobku,
- možnosti uplatnit standardizované vstupy – materiál, suroviny, součásti, polotovary.

Podnět k zahájení konstrukční přípravy nového výrobku se musí opírat o spolehlivé vědeckotechnické informace, charakterizující technické vlastnosti výrobku, principy jeho fungování a uživatelské parametry, popřípadě podmínky výroby.

2) technologická příprava výroby:

Směřuje k volbě a vypracování technologických postupů, k určení výrobních zařízení, náradí, ke stanovení norem spotřeby a výkonu, pokud možno podle jednotlivých operací výrobního procesu. Významně ovlivňuje technické a ekonomické efekty výroby nového výrobku: limituje spotřebu i využití materiálu, působí na využití výrobních kapacit, využití pracovních podmínek, ovlivňuje průběžnou dobu výroby. Při rozhodování o uplatnění určité technologie z technicky proveditelných variant se uplatňují normy spotřeby materiálu a práce – náklady.

3) organizace výroby:

Jedná se o způsob uspořádání výrobního procesu v prostoru a čase. Organizace průběhu výrobního procesu je ovlivněna soustavou vztahů, která vyjadřuje úroveň dělby práce a kooperace. Propojuje tak základní výrobní prvky a vstupy – pracovníky, stroje a zařízení, suroviny a materiál.

2. Náklady podniku a jejich úloha v řízení hospodárnosti a efektivnosti

2.1 Vymezení pojmu nákladů

Náklady podniku lze charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.⁹ Tato definice vychází z finančního účetnictví.

⁹ [14] SYNEK, M., aj. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2000. s. 33. ISBN 80-7179-388-4

Existuje ale rozdíl mezi účetním a ekonomickým pohledem na náklady. Finanční účetnictví chápe náklady z užšího hlediska, tzn., že za náklady považuje všechny reálně vynaložené náklady, jejichž pohyb je zaznamenán v účetnictví. Jsou to tzv. explicitní náklady. Ekonomické chápání nákladů je širší, protože ekonomové zahrnují do nákladů kromě explicitních nákladů také náklady implicitní. Implicitní náklady firma ve skutečnosti neplatí, ale představují náklady obětované příležitosti. „Implicitní náklady představují výnosy, o něž firma přichází tím, že užívá omezené zdroje právě určitým a nikoliv jiným způsobem.“¹⁰ Ekonomické pojetí tedy charakterizuje náklady jako nejen skutečně vynaložené peníze za výrobní faktory, ale také jako vše, co bylo obětováno pro výrobu. (Např. když výrobce zahrne do výroby svůj kapitál, účetní nezahrne do nákladů úroky, protože nebyly zaplacený. Ekonomické pojetí však pokládá tento vlastní kapitál za oběť a do ekonomických nákladů se zahrne částka úroků, kterou by výrobce obdržel v případě, že by kapitál půjčil.)

Podnikání je neodmyslitelně spojeno s efektivností, tedy s dosahováním ekonomického efektu – zisku.¹¹ K zajištění určité výše zisku je nutné udržovat náklady na výrobu v žádoucí výši. K tomu je zapotřebí cílevědomé řízení nákladů na jednotlivé výkony. Princip efektivnosti je klíčovým principem procesu hospodářské činnosti organizace. Z něj se poté odvozují dílčí cíle a úkoly. Naplnění principu efektivnosti je závislé také na principu hospodárnosti, tzn. na úsporném, účinném a účelném vynaložení nákladů.

2.2 Řízení nákladů

Jeden z principů činnosti podniku je dosahovat co nejvyšších výsledků s co nejnižšími náklady, tzv. princip hospodárnosti. Výroba bude efektivní pouze tehdy, když bude dodržen tento princip, který má dva předpoklady:¹²

¹⁰ [11] SOUKUPOVÁ, J., HOŘEJŠÍ, B., aj. *Mikroekonomie*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-061-9 s. 190

¹¹ [3] HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ, M. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003. ISBN 80-7175-119-7 s. 9

¹² [16] WÖHE, G. *Úvod do podnikového hospodářství*. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 1995. ISBN 80-7179-014-1 s. 235

- 1) Daný objem výroby není možné vyrábět při zmenšeném množství jednoho výrobního faktoru, aniž by se zvýšilo množství minimálně jednoho dalšího výrobního faktoru.
- 2) S daným množstvím každého výrobního faktoru není možné vyrábět vyšší objem výroby.

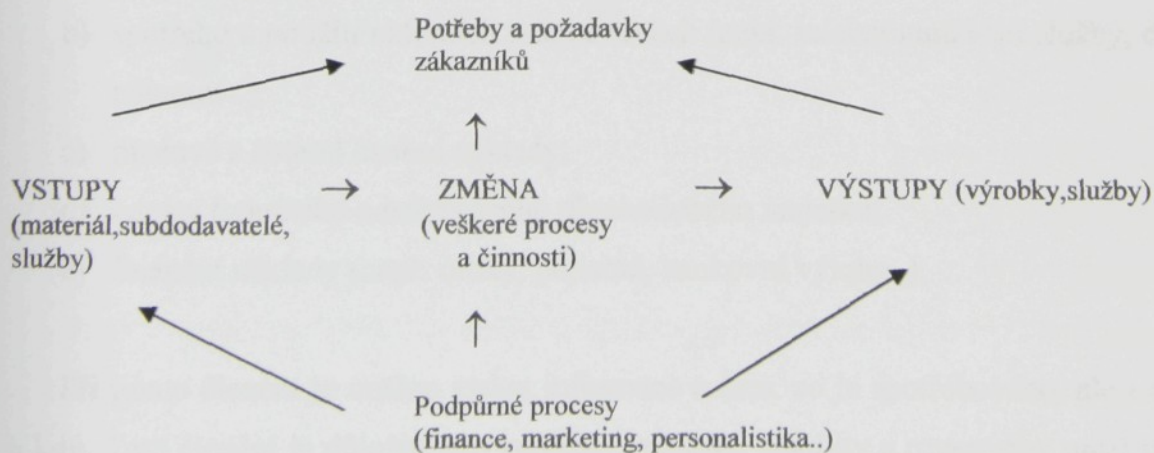
Hospodárnost je kvalitativní ukazatel, který poměřuje skutečné a rozpočtované (plánované) náklady, a lze ji dosáhnout dvěma základními cestami:

1. úsporností: Pokud se žádoucí objem výkonů podniku vyrobí s co nejnižší spotřebou zdrojů ekonomického růstu, projevuje se úspornost jako reálné snížení absolutní výše nákladů. Uplatňuje se zejména u nákladů, jejichž spotřeba je bezprostředně spojena s konkrétním druhem výkonu nebo s jednicí tohoto výkonu.

2. účinností: Pokud se řízení nákladů zaměřuje na maximalizaci objemu výkonů při konstantní spotřebě zdrojů. Podnik vyrábí se stejnými náklady co největší množství produkce. Projevuje se pouze relativním snížením nákladů – snížením průměrných nákladů na 1 kus výrobku. Uplatňuje se u nákladů spojených s určitou kapacitou, kterou uvedené zdroje potenciálně nabízejí a kterou lze lépe či hůře využít.

Procesní řízení

Obrázek č. 3: **Procesní řízení**



Zdroj: VOSOBA, P. *Řízení firemních financí, aktivní využívání firemních zdrojů*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 1998. str. 30

Jiný pohled na řízení nákladů má procesní řízení. Náklady nemohou být řízeny přímo pomocí finančních ukazatelů, kterých musí být podle plánu dosaženo. Podstata řízení nákladů je v řízení, přehodnocování a zkvalitňování klíčových firemních procesů a činností.

2.3 Členění nákladů

Aby bylo možné náklady řídit a tím zvyšovat hospodárnost, je nutné náklady podrobněji třídit. Náklady je možné třídit podle několika hledisek.

2.3.1 Druhové členění nákladů [2]

Základní podstatou tohoto členění je, v jaké podobě vynaložené zdroje vstupují do podniku z vnějšího okolí. Tyto nákladové druhy mají charakteristické vlastnosti:¹³

- Jsou prvotní, tzn. stávají se předmětem zobrazení hned při jejich vstupu do podniku,
- Jsou externí – vznikají spotřebou materiálu, prací nebo služeb od jiných subjektů (dodavatelé, zaměstnanci)
- Z hlediska možnosti jejich podrobnějšího členění v podniku jsou jednoduché.

Člení se tedy na:

- a) spotřebu materiálu a energie;
- b) spotřebu a použití externích prací a služeb (např. telekomunikační služby, doprava, nájemné..);
- c) mzdové a ostatní osobní náklady;
- d) odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku;
- e) finanční náklady (např. úroky, pojistné, bankovní výlohy..).

Při tomto členění je možno získat informace o tom, co je spotřebováno, ale i od koho a kdy. Toto členění je důležité pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečením od externích partnerů. Předností tohoto členění je

¹³ [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové (manažerské) účetnictví*. 3. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2004 ISBN 80-245-00746-3. s. 99

průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby (pořízení) zdrojů podniku, dále je důležité pro základní kontrolu úplnosti účetních informací. Nezabývá se ale příčinou vynaložení nákladů, tj. vztahem k prováděným činnostem. Pro řízení nákladů a zisku je použití druhového členění omezené a je třeba ho kombinovat s dalším členěním.

2. 3. 2 Účelové členění

Sleduje vynaložené náklady ve vztahu ke konkrétním výkonům a činnostem. Dále popisuje technicko-ekonomické vztahy uvnitř podniku. Náklady podle účelu se člení na:

- technologické : Mají bezprostřední vztah k danému výrobnímu procesu nebo ke konkrétnímu výrobku. Jsou vyvolány technologickým procesem a tvoří podstatu vyráběného produktu. Patří sem např. spotřeba přímého materiálu, přímé mzdy, spotřeba energie technologického zařízení.
- náklady na obsluhu a řízení výroby: Jsou to náklady vynaložené na vytvoření provozních podmínek, zajišťují chod technologického procesu. Jsou to nezbytně nutné náklady, ale nevstupují přímo do výrobku – např. náklady na skladování materiálu, údržba, náklady na provoz budov – topení, osvětlení..

Na účelové členění navazuje členění nákladů na jednicové a režijní. Náklady na obsluhu a řízení výroby považujeme vždy za režijní. Technologické se potom dále člení na:

- jednicové: Mají bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu, jsou zjistitelné a vyčíslitelné na 1 ks výrobku. Nákladový úkol je možné stanovit pomocí norem spotřeby, (př. spotřeba materiálu, práce, energie) a ocenit tuto spotřebu.

Norma spotřeby je stanovena v naturálních jednotkách a vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů za předpokladu zajištění technických, technologických a organizačních podmínek tvorby výkonu a kvality vstupů. Oceněním naturální spotřeby ekonomického zdroje vyvolaného jednotkou výkonu vzniká kalkulace jednicových nákladů, která představuje základní nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů. [2]

➤ režijní

Souvisí také s technologickým procesem, ale nelze vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů. Řízení hospodárnosti režijních nákladů se

zajišťuje pomocí rozpočtu režijních nákladů útvarů. Rozpočet režijních nákladů je nástrojem řízení nákladů, které jsou nezbytné pro zajištění konkrétního druhu výkonu (př. odpisy výrobního zařízení), skupiny výkonů a útvaru jako celku (mzdové náklady obsluhy, odpisy víceúčelového zařízení) [2]

2. 3. 3 Kalkulační členění

Používá se při sestavování přehledu nákladů ve vztahu ke konkrétnímu výrobku. Říká, na co byly náklady vynaloženy, umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků a řídit výrobovou strukturu, neboť jednotlivé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku podniku. Přesně vymezený výkon se nazývá kalkulační jednice. Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici lze rozeznávat 2 hlavní skupiny nákladů: [2]

- Přímé: Tyto náklady lze jednoznačně přiřadit konkrétnímu druhu výkonu, protože s konkrétním druhem výkonu souvisejí. Do přímých nákladů patří jednicové náklady a část režijních, které jsou společné pouze danému druhu výkonu a jejichž podíl na jednici stejného druhu výkonu je možné zjistit pomocí prostého dělení.
- Nepřímé: Zajišťují vytvoření podmínek pro skupinu výkonů, činnost útvaru. Nemají vazbu na konkrétní výrobek, ale jsou společné více druhům výkonů. Přiřazují se konkrétním výkonům nepřímo, tzn. rozpouštěním.

2. 3. 4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

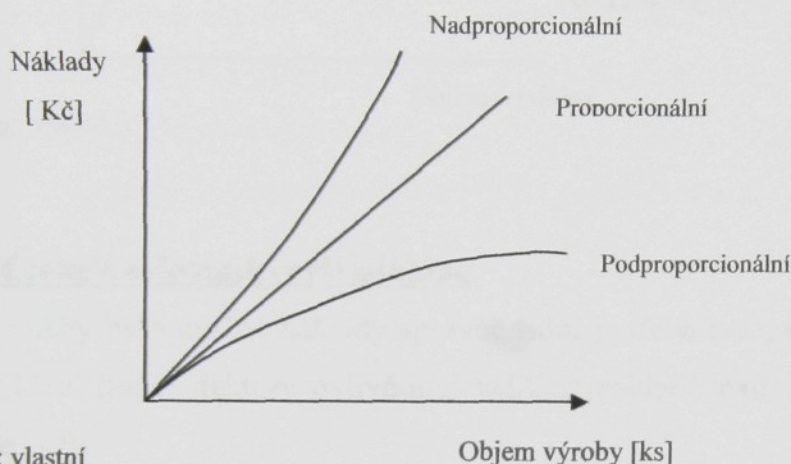
Toto členění je považováno za nejdůležitější, protože umožňuje zejména propojit řízení nákladů s řízením výnosů a zisku. Umožňuje také rozhodovat o různých variantách činnosti, porovnávat změny zisku vlivem změn objemu a sortimentu výkonů. Podle tohoto hlediska členíme náklady na:

- variabilní (proměnlivé) : Mění se v závislosti na objemu produkce. Tyto náklady jsou spotřebovány každým konkrétním výkonem, pro uskutečnění dalšího výkonu je třeba tyto náklady opakovaně vynaložit. Takovým nákladem je např. spotřeba materiálu potřebného na výrobu konkrétního výrobku. Podle typu změny rozlišujeme náklady:
 - *proporcionální* – mění se s objemem výroby přímo úměrně, další vklad nákladů na další jednotku výkonů je stále stejný

- *podproporcionální* – při stoupajícím objemu se také zvyšují, ale pomalejším tempem než objem výkonů, každý vklad na další jednotku je nižší.

- *nadproporcionální* – mění se rychlejším tempem než objem výroby, další jednotka produkce znamená vyšší náklady.

Obrázek č. 4.: Průběh variabilních nákladů



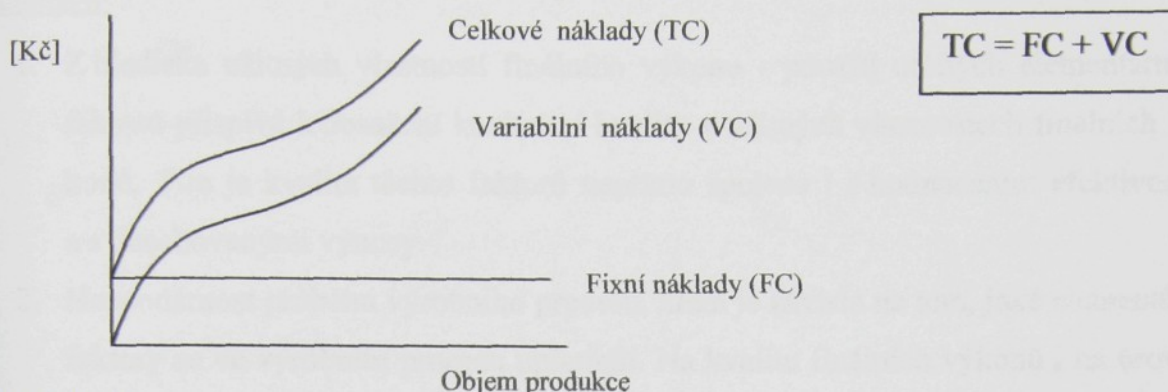
Zdroj: vlastní

➤ fixní (stálé)

V určitém intervalu produkce zůstávají neměnné i při změnách v objemu produkce. Jde zpravidla o náklady, určené k zajištění výrobního procesu. Velká část těchto nákladů se spotřebovává ještě před jeho zahájením, kdy je třeba nakoupit dlouhodobý majetek, přijmout pracovníky apod. Celkovou výši těchto nákladů nelze již ovlivnit v průběhu výrobního procesu. Řízení těchto nákladů vede k požadavku maximálně využít danou kapacitu, kterou tyto náklady poskytují. Čím větší bude objem provedených výkonů, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. Ale i tyto náklady se v delším období mění, např. při změně výrobní kapacity. Nemění se však plynule, ale najednou, skokem. Do fixních nákladů patří velká část režii, např. odpisy, nájemné, mzdy správních a technickohospodářských pracovníků.

Průběh fixních a variabilních nákladů je znázorněn v obrázku č. 5. Předpokladem v tomto obrázku jsou nejprve rostoucí a následně klesající výnosy z variabilního vstupu, což má za následek nejprve podproporcionální průběh variabilních nákladů při malém objemu výroby a poté nadproporcionální.

Obrázek č. 5: Celkové náklady v krátkém období



Zdroj: vlastní

2. 4 Činitelé ovlivňující výši nákladů

Aby bylo možné náklady správně řídit, je třeba znát, co ovlivňuje jejich celkovou výši. Mezi hlavní faktory ovlivňující velikost nákladů patří v první řadě obor podnikání a dále [12]:

- Struktura dílčích a finálních výkonů,
- technická úroveň výroby,
- kvalita pohotových elementárních výrobních faktorů,
- proporce mezi jednotlivými typy výrobních faktorů,
- ceny výrobních faktorů,
- objem výkonů - viz kapitola 2.3.4.

Struktura výkonů

Příčinný vztah mezi výkony a elementárními výrobními faktory určuje kromě jiného konkrétní výši nákladů vztahujících se k dané struktuře, současně ovlivňuje i míru zastupitelnosti výrobních faktorů a tím i výši a vývoj celkových nákladů. Jde o to, aby proporcionální vztah mezi elementárními výrobními faktory a uskutečněnými výkony byl prosazen v jednotlivých časových etapách procesu hospodářské činnosti podniku. To vyvolává problémy s úsilím o minimalizaci nákladů a posílení hospodárnosti.

Technická úroveň výroby

Inovace v konkurenci, technologii organizace vedou ke změně podmínek pro použití jednotlivých výrobních faktorů i pro jejich kombinaci ve výrobním procesu.

Kvalita pohotových elementárních faktorů reprodukce

2 hlediska:

1. Z hlediska užitných vlastností finálního výkonu - použití určitých elementárních faktorů přispívá k dosažení konkrétní kvality v užitných vlastnostech finálních výkonů. Tím je kvalita těchto faktorů nepřímo spojena i s hodnocením efektivnosti a s dosahovanými výnosy.
2. Hospodárnost průběhu výrobního procesu, která je závislá na tom, jaké elementární faktory se ve výrobním procesu uplatňují. Na kvalitu finálních výkonů i na úroveň hospodárnosti působí kvalita použitého materiálu, využívání kvalifikovaných pracovníků nebo technicky dokonalých strojů a zařízení.

Vliv proporcí

Narušení proporcionality mezi jednotlivými typy elementárních výrobních faktorů znamená jejich zbytečné vynaložení. Jedná se o využití potenciálních výrobních faktorů, které odpovídá potřebám zamýšleného objemu výkonů, jde o zajištění určité kapacity organizace a jejího dlouhodobého využívání.

Vliv ceny výrobních faktorů

Jestliže se cena pohybuje kolem průměrné ceny, pak takové změny cen nepůsobí podstatně na úroveň nákladů. Tyto drobné rozdíly v cenách výrobních faktorů se eliminují hned při pořizování výrobních faktorů (např. cenové rozdíly materiálu). Podstatné změny by ale měly vliv na výši celkových nákladů.

3. Kalkulace

V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci, nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.¹⁴ Kalkulace slouží ke stanovení vnit-

¹⁴ [7] KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-062-7, s. 168

ropodnikových cen výkonů, k sestavení rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonů, k rozhodování o změnách v objemu a struktuře sortimentu.

3.1 Kalkulace nákladů výkonů

Metoda kalkulace, tedy způsob zjištění a stanovení nákladů na konkrétní výkon, závisí na:

- vymezení předmětu kalkulace,
- struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici,
- způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace.¹⁵

Vymezení předmětu kalkulace [2]

Obecně mohou být předmětem kalkulace všechny druhy výkonů, které podnik vytváří. V podnicích se širokým sortimentem se ale většinou kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů. Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednice je konkrétní výkon, vymezený druhem a měrnou jednotkou, na který se stanovují nebo zjišťují náklady. Kalkulované množství představuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Kalkulované množství je významné zejména pro určení průměrného podílu nepřímých nákladů na kalkulační jednici.

Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladových položek, ve které se stanovují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Druhy kalkulací, kalkulační vzorec, ani obsah kalkulačních položek nejsou vymezeny žádnými zákonnými předpisy. Uspořádání kalkulací záleží na samotné firmě, na její organizaci výroby, na druhu technologického procesu a na informačních potřebách daného podniku.

¹⁵ [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové (manažerské) účetnictví*. 3. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2004 ISBN 80-245-00746-3, s. 162

3. 1. 1 Metody přiřazování nákladů [2]

Přímé náklady se přiřazují kalkulační jednici tak, že se jednoduše vydělí celkové přímé náklady konkrétním množstvím výkonů – kalkulovaným množstvím. Nepřímé náklady se vynakládají v souvislosti s vytvořením a zajištěním širšího sortimentu výkonů. Tyto společné náklady pro vytvoření určité skupiny výkonů se přiřazují podle několika metod kalkulace:

a) kalkulace dělením - prostá

- s poměrovými čísly

b) kalkulace přírážková - sumační

- diferencovaná

Kalkulace dělením prostá

Tento nejjednodušší typ kalkulace se uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou, kdy firma vyrábí pouze jeden výrobek. Náklady se přiřazují výkonům na základě společných nákladů k množství různě vyjádřených kalkulačních jednic. To znamená, že celkové režijní náklady vydělíme počtem kusů.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Používá se v případě, že podnik vyrábí 1 druh výrobku v několika typech. Tyto výrobky se liší např. rozměrem, pracností nebo určitými technickými parametry. Tato kalkulace přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů.

Přírážková metoda kalkulace

Tato metoda se uplatňuje u heterogenní výroby, kdy firma produkuje různorodé výrobky, které při výrobě spotřebovávají různé množství materiálu a množství času na výrobu. Jedná se o převažující metodu, protože většina podniků produkuje různorodé výkony. Režijní náklady se tak přiřítají kalkulačním jednicím v té míře, v jaké byly výrobou daných výrobků vyvolány. Pro přiřítání výrobní režie kalkulační jednici platí tento vzorec:

$$\% \text{ výrobní režie (přirážky)}^{16} = \frac{\text{Režijní náklady za období}}{\text{Rozvrhová základna za období}} * 100$$

Výrobní režie se tak přičte jednotlivým kalkulačním položkám procentní přirážkou. V sumační metodě se zjišťuje přirážka nepřímých nákladů ve vztahu k jedné rozvrhové základně. Vychází z předpokladu, že všechny nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která se zvolí jako rozvrhová základna – (např. hodina práce, spotřeba strojového času,..) Ve složitějších podmínkách výrobního procesu se uplatňuje spíše diferencovaná přirážková kalkulace. V této metodě se používají různé rozvrhové základny. [7]

Rozvrhové základny lze rozdělit na peněžní a naturální. U peněžních základen se používá přirážka nepřímých nákladů v procentech ve vztahu ke zvolené peněžní základně (např. přímý materiál, přímé mzdy).

$$\% \text{ přirážky}^{17} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna (Kč)}} * 100$$

U naturální základny se vypočítá sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny (např. hodinu práce, kilogram materiálu).

$$\text{Sazba}^{18} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotka)}}$$

Výhodou peněžní rozvrhové základny je její jednoduché a přesné zjišťování. Často ale dochází ke změně pořizovací ceny materiálu nebo mzdy, což znamená že peněžní rozvrhové základny nejsou stálé a omezují tedy srovnatelnost procenta přirážek v jednotlivých obdobích. Naproti tomu naturální základny mají složitější zjišťování, za to ale nepodléhají cenovým změnám. Jejich výběr se provádí na základě minulých zkušeností nebo technicko-ekonomických rozborů. Nejčastěji se používají tyto naturální rozvrhové základny:

¹⁶ [3] HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ, M. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003. ISBN 80-7175-119-7, s. 53

¹⁷ [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové (manažerské) účetnictví*. 3. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2004. ISBN 80-245-00746-3, s. 169

¹⁸ [2] viz pozn. č. 17

- hodiny práce – v případě, že je možné měřit objem činnosti vytvořený pracovníkem a pokud je vynaložený čas práce spojen s využitím technického zařízení (např. při šití konfekce pracovníky na šicích strojích, nebo ve finančních službách, projektových organizacích;
- strojové hodiny zařízení – pokud je možné měřit pracnost výkonů na každém zařízení nebo jejich skupině, provozní náklady (údržba zařízení, energie, pohonné látky..) jsou vysoké ve vztahu k mzdovým nákladům a odpisy tvoří významnou složku nákladů;
- množství materiálu - pokud je obtížné měřit strojový nebo pracovní čas a pokud se zjišťuje množství spotřebovaného materiálu.

3.2 Kalkulace úplných nákladů

Tento typ kalkulace přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s jeho vytvořením. Jedná se o historicky nejstarší způsob kalkulace, která přiřazuje náklady konkrétnímu výkonu s odlišením toho, zda se jedná o náklady přímé nebo nepřímé. Kalkulace úplných nákladů přiřazuje výkonu i fixní náklady i když mají jinou podstatu vzniku než variabilní náklady. [2]

Tato kalkulace vyjadřuje průměrné náklady na jeden výrobek v případě, že se nemění objem produkce, což je výrazný nedostatek. Jedná se o pouhé statické zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin – nákladů a zisku. Nezohledňuje, že se náklady mění s objemem produkce. Vzhledem k tomu, že dochází ke zprůměrování nepřímých nákladů, nelze z této kalkulace zjistit, jaké náklady skutečně vyvolala výroba konkrétního výkonu. Použití této kalkulace má význam zejména při dlouhodobých analýzách nákladovosti jednotlivých výkonů a při sestavení cen jednotlivých zakázek. Pro sestavení kalkulace úplných nákladů se používá kalkulační vzorec, který má tuto strukturu :¹⁹

- přímé jednicové náklady
- přímé režijní náklady
- nepřímé režijní náklady

¹⁹ [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové (manažerské) účetnictví*. 3. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2004. ISBN 80-245-00746-3, s. 163

Převládající podoba tohoto vzorce v podnicích vychází z tzv. typového kalkulačního vzorce, který přetrvává ze socialistického režimu, kdy se používal jen tento vzorec:²⁰

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie
-
- Vlastní náklady výkonu

6. Odbytová režie
-
- Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)
-

Cena výkonu (základní)

Uvedený vzorec je vlastně kalkulací ceny, kdy cena vzniká podle principu „náklady + zisk = cena.“²¹ Jde o tzv. nákladovou cenu, která se používá v případech kdy cenu neurčí přímo trh (např. v zakázkové výrobě, u nových výrobků, které se na trhu nevyskytují).

3.3 Kalkulace variabilních nákladů

Tato kalkulace umožňuje řešit nedostatky kalkulace úplných nákladů. Důležitá je zde příčina vzniku nákladů a také dělení nákladů na variabilní a fixní. Kalkulace variabilních nákladů má vyšší vypovídací schopnost. Výkonům se přiřazují jen variabilní náklady a fixní náklady za období se vyčíslují v samostatné kalkulační položce. Obvyklý název pro tuto položku je příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, který se vypočte podle vzorce²²:

$$\begin{array}{r} \text{Tržby za období} \\ - \text{variabilní náklady} \\ \hline \text{Příspěvek na úhradu za období} \end{array}$$

²⁰ [7] KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-062-7, s. 181

²¹ [13] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0515-X, s. 94

²² [3] HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ, M. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003, ISBN 80-7175-119-7, s. 78

Na rozdíl od kalkulace úplných nákladů (kde celková suma nákladů, zvýšená o zisk představuje výrobní cenu) je postup při kalkulaci variabilních nákladů založen na tom, že cena výkonu je dána trhem. Od ceny se potom odečítají jednotlivé variabilní náklady a zbylá část pak představuje příspěvek na úhradu. Kalkulační vzorec se v této metodě nazývá retrográdní a má tedy jinou podobu. Jeho cílem je zjistit přínos výkonu – marži, zisk. Význam výkonu se posuzuje podle jeho přínosu podniku a ne podle vynaložených nákladů. Tato kalkulace vychází z ceny výkonu, od které se postupně odečítají náklady, které jsou z ceny hrazeny. Výsledkem je kalkulovaný zisk, nebo jinak vyjádřený přínos k zisku firmy.

Obecná podoba tohoto vzorce:²³

Prodejní cena

- kalkulované náklady výkonu

= zisk

Pro potřeby řízení zisku se v tomto vzorci oddělují variabilní a fixní náklady. Podoba této retrográdní kalkulace variabilních nákladů je potom tato:

Prodejní cena

- variabilní náklady

= marže (příspěvek na úhradu) výkonu.

Omezení kalkulace variabilních nákladů [7]

Neměnný charakter fixních nákladů se prosazuje spíše v kratších časových intervalech. V dlouhém období se i fixní náklady mění na variabilní a tak celkově narůstají variabilní náklady. Dalším omezením je, že vynakládání nákladů ve výrobním procesu probíhá nepřetržitě, zatímco výkon je dokončen v konkrétním časovém okamžiku. To znamená, že při každém dokončení části finálních výkonů zůstává část nákladů vázána v předchozích fázích koloběhu. Přímý vztah mezi variabilními náklady a jednicí výkonu existuje jen u jednicových nákladů, naopak při kvantifikaci variabilní režie narážíme na problém.

²³ [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové (manažerské) účetnictví*. 3. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2004. ISBN 80-245-00746-3, s. 182

3. 4 Využití kalkulace úplných a variabilních nákladů

Tyto dva druhy kalkulace představují rozdílné přístupy k řízení nákladů, výnosů a zisku. Každá z těchto kalkulací má své výhody a nevýhody, tzn. nemůžeme hodnotit, která z nich je lepší, ale jde o to, kdy kterou použít – při jakém rozhodování.

Kalkulaci variabilních nákladů je vhodné použít při rozhodování o výrobní kapacitě, o sortimentní výhodnosti jednotlivých výkonů, o cenových změnách. Tato kalkulace působí motivačně - vytváří tlak na rychlý prodej, jen ten může zvýšit zisk (nikoliv pouhé vyrobení). Každé snížení prodeje působí výrazněji na snížení hospodářského výsledku než u kalkulace úplných nákladů, protože fixní náklady jsou považovány za náklady období, které musí být hrazeny z výnosů realizovaných v daném období.

Naproti tomu kalkulace úplných nákladů uznává prospěch již v okamžiku vytvoření výkonu i s vynaloženými fixními náklady. Nerozlišuje tak rozdílné příčiny vzniku nákladů – vyvolané výkonem nebo časem. Vlivem ocenění výkonů na skladě se vzdaluje hospodářský výsledek skutečnému toku peněz. Na druhou stranu toto ocenění výkonů může stabilizovat hospodářský výsledek v obdobích s různým prodejem. Tato kalkulace je důležitá zejména jako kritérium cenové politiky nebo pro porovnání ziskovosti či nákladovosti konkrétních výkonů

3. 5 Režijní náklady

Režijní náklady představují značnou část celkových nákladů a jejich velikost v podniku neustále roste. Je tedy nutné řídit jejich vývoj a stanovit úkoly ke snižování ve vztahu k výsledkům výroby. Režijní náklady jsou jedním z hlavních zdrojů ke snižování celkových nákladů – tím vedou k růstu hospodárnosti. [14]

Režijní náklady mají pouze zprostředkovaný vztah k tvorbě konkrétního výrobku, a proto je vhodné pro jejich řízení hledat naturálně vyjádřené veličiny, které mají příčinný vztah k jejich vývoji. Jedná se o tzv. vztahové veličiny (např. počet strojových hodin, počet hodin práce..). Roste-li tato vztahová veličina, potom rostou i režijní náklady. Na základě této závislosti je možné ovlivňovat výši vynaložených nákladů.

Režijní náklady se člení z hlediska kalkulace na:

- Výrobní režii – náklady související s řízením a obsluhou výroby, které nelze stanovit přímo na kalkulační jednici. Vznikají v souvislosti s výrobou několika nebo všech různých výrobků v daném výrobním útvaru za určité období. Jedná se o spotřebu režijního materiálu, což je materiál spotřebovaný ve výrobním procesu, který se ale nestává součástí výrobku, např. materiál na opravy a údržbu, čisticí prostředky, kancelářské potřeby. Dále se zahrnují do výrobní režie režijní mzdy, opotřebení nástrojů, odpisy hmotného majetku, spotřeba energie, náklady na opravy.
- Správní režii – jedná se o náklady na řízení a správu podniku jako celku, např. odpisy správních budov, platy řídicích pracovníků, poštovné a telefonní poplatky, pojištění.
- Odbytovou režii – náklady na skladování, propagaci, prodej, expedici.

3. 5. 1 Režijní náklady středisek [4]

Řízení režijních nákladů je založeno na:

- odpovědnosti – Režijní náklady se přiřazují střediskům, které vznik těchto nákladů ovlivnily.
- motivaci – zájmu střediska na úsporách těchto nákladů.

Funkce středisek ve vztahu k řízení režijních nákladů

V důsledku dělby práce vznikají ve většině organizacích vnitropodnikové organizační útvary. Aby tyto útvary mohly vykonávat svoji činnost, přidělují se jim zdroje, které využívají k plnění přidělených úkolů. Na vedoucího útvaru se deleguje pravomoc přidělovat práci pracovníkům daného útvaru a má také odpovědnost za splnění úkolů. Spotřeba vynaložené práce a její výsledky se v podniku i v jednotlivých útvarech měří. Jednotlivým útvarům se ukládají úkoly v naturální (hmotné) a také v peněžní podobě.

Naturální úkoly určují sortiment, množství a lhůty výroby podnikovým útvarům, které dostávají příkazy k výrobě. Na úrovni nejnižšího výrobního útvaru – dílny má úkol v naturálním vyjádření formu lhůtového dílenského plánu, kde je uveden druh a počet součástí, které mají být vyrobeny a dále termíny zahájení a dokončení výroby. Tento plán je doprovázen výrobní dokumentací, kde jsou předepsány normy spotřeby materiálu a času, potřebné ke zhotovení součástí výrobku.

Při ukládání úkolů v peněžním (hodnotovém) vyjádření je nutné sledovat linii výkonů (výrobků) a linii vnitropodnikových útvarů (středisek). Na úrovni výrobního střediska (dílny) má stanovení úkolu v hodnotovém vyjádření po linii středisek formu rozpočtu režijních nákladů. Za úkol dílny po linii výrobků lze považovat kalkulované jednicové náklady spotřeby materiálu a času, které vycházejí z výrobní dokumentace. Za výši kalkulovaných jednicových nákladů odpovídá ovšem útvar technické přípravy výroby. Dílna odpovídá pouze za jejich dodržení a v případě odchylky od norem jdou na vrub nebo k dobru dílny.

Aby se odlišily vnitropodnikové útvary, na jejichž úrovni se řídí pomocí hodnotových nástrojů, od ostatních útvarů, zřizují se dále tzv. střediska. Ty se vytvářejí např. na úrovni závodů, provozů, dílen ve výrobní oblasti a na úrovni úseků, odborů či oddělení ve správní oblasti. Zpravidla se ustavují střediska tam, kde je to z hlediska řízení nákladů nutné nebo účelné. Střediska vykonávají různou činnost, a tak nesou také různou odpovědnost. Z charakteru výkonů střediska pak vyplývá i obsah jeho nákladů. Ve výrobním středisku vznikají náklady na provoz strojů a zařízení a dále osobní náklady pracovníků (mzdy, sociální a zdravotní pojištění). Výnosy střediska vznikají jako úhrada jeho nákladů prostřednictvím vnitropodnikové ceny, která má ve výrobním středisku formu přírážky výrobní režie nebo sazby výrobní režie (na kus, strojní hodinu).

V podniku lze obvykle rozlišit několik druhů středisek. Ve výrobním podniku jsou nejvíce zastoupena výrobní střediska, a to v hlavní i pomocné výrobě. Ve správní oblasti se tvoří správní střediska, kterých bývá méně než výrobních. Střediska mají odpovědnosti charakter, ale často i tak není možné přesně určit odpovědnost za určitý jev či transakci. Proto se kromě těchto středisek vytvářejí ještě zúčtovací střediska, která slouží k provádění účetně-technických operací. Sem patří:

- středisko **financování**, v němž se zachycují finanční náklady, které se týkají podniku jako celku.
- středisko **neutrální**, kde se zaznamenávají mimořádné náklady a výnosy, u kterých je obtížné určit příslušné středisko a týkají se také celého podniku;
- středisko **prodeje**, ve kterém se zachycují jednak náklady na prodané výkony, ale

i tržby z prodeje těchto výkonů. Podrobné členění zápisů v tomto středisku nám umožní sledovat prodej podle různých hledisek, např. podle podnikových činností, podle odběratelů, teritoria prodeje. Poskytuje nám přehled o efektivnosti jednotlivých výkonů, nikoliv o úspoře či překročení nákladů útvaru prodej;

- středisko **správní režie**, které umožňuje jednak zúčtování správní režie na výkony z jediného střediska správní režie a také umožňuje uznávat jednotlivým správním střediskům jako výnos jen jejich rozpočtované částky.

Každé odpovědnostní středisko musí mít svého vedoucího, který má odpovědnost za jeho náklady, výnosy a hospodářský výsledek. Zúčtovací střediska nemají jako základ žádný výrobní či správní útvar a jejich vedoucím je pracovník, který zodpovídá za věcnou správnost hospodářských operací a zúčtovaných nákladů a výnosů, které v souvislosti s těmito operacemi vznikly. Může jím být ekonomický ředitel podniku nebo hlavní účetní. Za výsledky těchto středisek ale zpravidla odpovídá více pracovníků nebo útvarů.

Členění a náplň položek nákladů středisek

Základní členění režijních nákladů vyplývá ze syntetických účtů finančního účetnictví, účtové třídy 5 – Náklady. Jde o členění podle nákladových druhů. Jednotlivé položky jsou uspořádány do skupin, které umožňují rozdělit hospodářský výsledek na tři části – provozní, finanční a mimořádný. Pro potřeby řízení režijních nákladů a podle konkrétních výrobních a organizačních podmínek může být toto členění podrobnější.

3. 5. 2 Řízení režijních nákladů

Řízení těchto nákladů by mělo zahrnovat:²⁴

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

Řízení režijních nákladů znamená jejich rozpočtování a účetní zachycování ve střediscích, ve kterých tyto náklady vznikly.

²⁴ [13] SYNEK, M., aj. *Manažerská ekonomika*, 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0515-X, s. 96

Rozpočet režijních nákladů [4]

Rozpočet režijních nákladů je základním nástrojem hodnotového řízení střediska a také základním dokumentem, který slouží vedoucímu k řízení daného útvaru a k vymezení jeho odpovědnosti za vznik nákladů a všech odchylek od norem. Představuje limit nákladů, které může středisko spotřebovat k plnění úkolů a cílů podniku. Rozpočet také slouží pro výpočet plánovaných přírážek nebo sazeb výrobní a správní režie. Rozpočtují se v něm i výnosy a někdy také hospodářský výsledek střediska.

Sestavování rozpočtu vychází z finančního plánu podniku. Jako základ finančního plánu se považuje rozpočet prodeje. Na něj navazuje rozpočet výroby, který obsahuje výkony podniku oceněné v kalkulačních položkách. Rozpočet režijních nákladů navazuje na položky výrobní, správní a odbytové režie. Součet režijních nákladů v rozpočtech středisek příslušné oblasti musí navazovat na součet nákladů v příslušné režijní kalkulační položce ve finančním plánu. To znamená, že např. na výrobní režii navazuje rozpočet režijních nákladů středisek hlavní a pomocné výroby.

Kontrola režijních nákladů [4]

V průběhu daného období se sledují v rámci nákladového účetnictví skutečně vynaložené náklady, které se potom srovnají s rozpočtem a zjistí se tak odchylky. Plnění rozpočtu střediska se kontroluje pomocí odpočtu skutečných režijních nákladů, který je sestaven na základě účetních záznamů.

V účetnictví se tak otevře pro každé středisko soubor analytických nákladových a výnosových účtů. Na straně Má dáti nákladových účtů se zachycují skutečné náklady střediska ve stanoveném členění položek, tak jak je tomu i v rozpočtech středisek. Na straně Dal se zúčtují skutečné výnosy střediska. Podklady pro zúčtování mají podobu individuálních nebo skupinových dokladů. Individuální doklady pocházejí z jednotlivých míst uskutečněné hospodářské operace. Mezi tyto doklady patří např. výdejka režijního materiálu, režijní pracovní lístek. Skupinové doklady se týkají především opakujících se účetních operací a vznikají většinou v provozní účtárně. Patří sem např. zúčtování odpisů, různých paušálů za spotřebu energie, nájemné.. Tyto doklady mívají hromadný charakter, to znamená, že při jejich zúčtování se vystaví jediný doklad.

3. 6 Vliv konkrétních podmínek podniku na řízení nákladů

Způsob kalkulace a přiřazování nákladů jednotlivým výkonům výrazně ovlivňují konkrétní podmínky a charakter výrobní činnosti podniku. Mezi základní charakteristiky, které působí na řízení nákladů v oblasti zadání úkolu, kontroly ale i oceňování a zobrazení jednotlivých vztahů patří především: [2]

- Typ výkonů

Výrobky podniku mohou mít charakter homogenní či heterogenní. Pokud je výsledkem hlavní výdělečné činnosti homogenní produkt, pak zobrazení informací podle jednotlivých výkonů je zbytečné, protože všechny náklady a výnosy se vztahují k jednomu homogennímu výrobku. Naproti tomu u heterogenní výroby se oddělují náklady přímo přičitatelné k jednotlivým výkonům a náklady společné pro více výkonů.

- Členitost výrobního procesu

Výrobní proces může tvořit buď technologicky uzavřený celek, který nelze nebo není účelné členit na jednotlivé fáze výrobního procesu, (zde se jedná o nečlenitou výrobu) nebo výroba probíhá ve fázích či stupních, v rámci kterých dochází v jednotlivých časových obdobích k různému objemu výkonu. V tomto případě jde o členitou výrobu.

- Vztah výkonu k zákazníkovi

Jestliže je výkon, který podnik poskytuje, přizpůsoben individuálním přáním zákazníka, hovoří se o zakázkové (kusové), případně malosériové výrobě. To znamená, že se vyrábí jednotlivé, kvalitativně odlišné výkony, ale i několik shodných nebo podobných výkonů. Vytváří-li podnik neadresný výkon pro anonymního zákazníka, jedná se o hromadnou nebo velkosériovou výrobu. Zde se vytváří velký objem výkonů a parametry výrobků se po dlouhou dobu nemění. Sledování a vyhodnocování výkonů probíhá až po skončení konkrétní časové periody, kdy se zjistí celkové množství výkonů.

- Existence nedokončené výroby

Nejjednodušší situace je v případě, kdy ve výrobě nedochází k nedokončené výrobě. Dále může existovat stabilní nebo kolísající nedokončená výroba. Stabilní vzniká tehdy,

kdy velikost nedokončené výroby určuje především kapacita výrobního zařízení, např. výroba surového železa, nebo chemických výrobků, které vznikají v krátkém výrobním cyklu. Kolísající nedokončená výroba vzniká např. ve stavebnictví nebo strojírenství a z hlediska nákladového účetnictví je tento druh výroby nejproblematictější.

- Sdruženost výroby

O sdruženou výrobu se jedná, jestliže z určité kombinace vstupů vznikají alespoň dva nebo více výrobků. Tyto výrobky vznikají v určitém poměru a je zde jen omezená možnost změnit tento poměr. Sdružená výroba je charakteristická především pro chemickou výrobu, ale i některé služby, např. bankovníctví, pojišťovnictví. Všechny ostatní druhy výrob se označují jako nesdružené.

4. Zhodnocení efektivnosti výroby v konkrétním podniku

4.1 Charakteristika analyzovaného podnikatelského subjektu

Firma SINGING ROCK, s. r. o. byla založena v roce 1992 dvěma českými horolezci společně s belgickým obchodním partnerem a její sídlo je v současné době v Poniklé v Krkonoších. V průběhu prvních deseti let se podařilo vlastníkům vybudovat výrobní podnik s moderními technologiemi a vyspělým vývojem, který se specializuje na výrobu a vývoj horolezeckého vybavení, zejména na výrobu lan a úvazků.

Do roku 2001 provozovala firma svou podnikatelskou činnost v pronajatém objektu v Semilech. Poté se majitelé rozhodli koupit svou vlastní budovu v Poniklé, která však potřebovala značně zrekonstruovat, a tak sem přesunula pouze část výroby a později i kanceláře. Po rekonstrukci v roce 2004 byla do Poniklé přesunuta celá výroba. V současnosti ve firmě pracuje 72 zaměstnanců.

V horolezeckém odvětví je firma SINGING ROCK známým pojmem jak na domácím, tak na zahraničním trhu, kde se prezentuje jako dynamická a inovativní firma, která rozumí svým zákazníkům. Postupně se výrobní sortiment rozšířil a společnost se stala me-

zinárodně uznávaným výrobcem a dodavatelem osobních ochranných prostředků proti pádu z výšky se specializací:

- vývoj a výroba horolezeckého vybavení (úvazky, horolezecká lana, jistící a slaňovací pomůcky, karabiny,..)
- vývoj a výroba profesionálního vybavení pro pohyb ve výškách a nad volnou hloubkou (postroje, lana, spojky, kotvící a spojovací prostředky, tlumiče pádu,..)

Dále poskytuje služby komplexního řešení v oblasti práce ve výškách a nad volnou hloubkou:

- zpracování metodiky lanového přístupu a zajištění na konkrétním místě;
- dodání či vývoj speciálního vybavení;
- zaškolení;
- navazující servis – inspekce dodaných výrobků.

Společnost SINGING ROCK nabízí tedy kompletní vybavení pro horolezce, ale i pro speleologii, práce ve výškách, hasiče a záchranáře. Firma se snaží výrobky neustále inovovat a plnit přání svých zákazníků, proto vývojoví pracovníci spolupracují se špičkovými českými i zahraničními horolezci a také celý vývojový tým je složen z aktivních horolezců. Díky výměně zkušeností a testování nových výrobků profesionálními horolezci a vývojovým týmem je dosaženo vysoké funkčnosti horolezeckého vybavení, které firma na trhu nabízí.

Společnost si buduje značku zejména na základě vysoké kvality výrobků, jejich funkčnosti a neustálými inovacemi při využívání nejmodernějších technologií. Nová originální technická řešení, kterými se lana a sedací úvazky SINGING ROCK liší od ostatních výrobků a stávají se tak ve svém oboru jedinečnými, si společnost chrání patenty, které přinášejí firmě konkurenční výhodu na trhu vzhledem k dalším výrobcům. Dále se společnost SINGING ROCK pro budování své značky a povědomí mezi horolezci na celém světě pravidelně prezentuje na českých a zahraničních veletrzích outdoorového vybavení.



Poslání společnosti SINGING ROCK, s. r. o.

„Budujeme značku kvality. Maximální kvalita výrobků a doprovodných služeb zajistí značku SINGING ROCK na celém světě postavení tvůrce a dodavatele spolehlivého a funkčního způsobu zabezpečení osob ve výšce, horolezců i profesionálních záchranářů.“²⁵

Hodnoticími kritérii poslání jsou podle společnosti SINGING ROCK:

- Spokojenost zákazníka;
- spokojenost zaměstnanců;
- vztah firmy ke svému okolí.

Firma se dělí na několik hospodářských středisek (HS). Jedná se o tato střediska:

- Pletárna lan – HS 34,
- Konfekce – HS 30,
- Kanceláře – HS 10,
- Provoz – HS 14,
- Obchodní středisko – HS 20.

Jelikož se téma diplomové práce zabývá hodnocením efektivnosti výroby, která probíhá ve střediscích pletárna lan a konfekce, jsou dále popsána jen tato výrobní střediska.

4. 1. 1 Pletárna lan

Provoz pletárny byl zahájen až v Poniklé ve vlastní budově koncem roku 2001 a výroba výrazně vzrostla až po roce 2003, kdy se začala vyrábět dynamická horolezecká lana. V pletárně lan, kde pracuje v současné době 7 zaměstnanců dochází k finální výrobě lan z dovážených surovin. Výroba, která probíhá částečně automatizovaně, se plánuje podle obchodních zakázek tak, že se sloučí stejné druhy lan pro více zakázek do 1 výrobního procesu, aby výroba probíhala co nejhospodárněji. Nevyrábí se tedy zakázky postupně za sebou - nejprve jedna zakázka a poté další zakázka, ale výroba probíhá souběžně pro více zakázek najednou. Jedná se tedy spíše o sériovou výrobu. Lana se vyrábějí z vláken, které se soukají, upravují, suší a poté splétají na automatizovaných pletacích strojích. Ho-

²⁵ Citace poslání společnosti SINGING ROCK

tová lana se poté stáčí a balí do svazků a cívek se standardními délkami nebo s počtem metrů podle individuálních přání zákazníků.

V pletárně lan dochází v souladu s růstem poptávky k neustálému zvyšování výrobní kapacity. Dříve probíhala výroba v jedné směně, ale v průběhu roku 2004 došlo k zavedení dvousměnného provozu z důvodu nedostačující kapacity pro včasné splnění zakázek. V únoru 2006 byl uveden do provozu další nový stroj, který dále umožní zvýšit výrobní kapacitu pro pletení lan. V pletárně lan tedy dochází ke stálému zvyšování výroby, z čehož lze usoudit, že poptávka po výrobcích SINGING ROCK neustále stoupá, což je pro firmu v dnešním konkurenčním prostředí s přesyceným trhem velký úspěch.

4. 1. 2 Konfekce

V hospodářském středisku konfekce pracuje v současnosti celkem 44 zaměstnanců. Šijí se zde a kompletují sedací, hrudní, celotělové a speleo úvazky, smyčky a různé doplňky pro horolezectví a výškové práce. Konfekce se dělí na tři provozy: přípravná, šicí dílna, kompletace + expedice.

V provozu přípravná se podle výrobního příkazu připravují pro šití požadované rozměry materiálů pomocí automatizovaných řezacích strojů. V rámci přípravný se nachází i sklad materiálů pro konfekci, což je výhodné z hlediska logistiky – nedochází tak k nadbytečné manipulaci s materiálem mezi skladem a střediskem. Každý použitý materiál má své číslo šarže, které se přísně zaznamenává do výrobní dokumentace z důvodu kontroly a bezpečnosti na základě ISO norem řízení kvality. Mezi přípravnou a šicí dílnou se nachází malý mezisklad, kam se umísťují připravené materiály určené k následnému šití.

V šicí dílně se zhotovují části výrobků ve dvou výrobních buňkách. V jedné buňce se šijí dílčí části pro sportovní úvazky a další sportovní potřeby, v druhé buňce se šijí části pracovního vybavení. Švadleny pobírají za svoji odvedenou práci úkolovou mzdu. Jelikož práce na každé operaci je jinak náročná a také především oceněna jinou částkou, střídají se během směny u různých operací tak, aby průchodnost výroby v buňce byla co nejefektivnější. Až do konce roku 2005 probíhala práce v šicí dílně převážně v rámci ranní směny a zatím jen nepravidelně (kvůli dopravním problémům zaměstnanců) také v odpolední

směně. V letošním roce firma zavádí částečný provoz na 2 směny, především z důvodu využití kapacity speciálních částečně automatizovaných strojů. Na těchto strojích se tedy pracuje v ranní i odpolední směně, což umožňuje zvýšit efektivnost využití výrobní kapacity těchto strojů.

Provoz kompletace + expedice se nachází ve stejné místnosti jako přípravná. Při kompletaci výrobků, což je konečná fáze výroby, dochází k začišťování ušitých dílců a současně probíhá kontrola těchto výrobků. Výrobky se kompletují ručně pomocí různých nástrojů a následně se převádí na expedici, která je v těsné blízkosti kompletace. Zde se provádí poslední vizuální kontrola před odesláním výrobku odběrateli a balení hotových výrobků do ochranných obalů.

4.2 Kalkulace prodejní ceny

4.2.1 Prodejní cena

U každého výrobku se kalkulují ve firmě různé ceny pro různé odběratele. Tyto ceny jsou závislé především na odebraném množství. Nejnižší cena je tak pro distributora, který odebírá velké množství výrobků a poté distribuuje toto zboží do všech prodejen na území určitého státu. Dále se rozlišuje cena pro stálého dealera a cena pro konečného spotřebitele, která je přirozeně nejvyšší.

Předběžná kalkulace ceny se ve firmě sestavuje již pro vývojový projekt nového výrobku, tedy v době, kdy výrobek není ještě úplně technicky vyjasněn a nejsou k dispozici podrobné technologické podklady. V této době ještě nejsou k dispozici spotřební či výkonové normy, proto je nutné tuto kalkulaci sestavit na základě orientačních předpokladů, kde se využívají informace o podobných vlastních či konkurenčních výrobcích a jejich technicko-ekonomických parametrech. Vychází se tedy např. z orientačního času výroby, který je stanoven na základě podobných operací, uskutečněných v minulosti u podobného výrobku.

Norma spotřeby výkonu ve výrobním středisku konfekce

Tato norma zahrnuje spotřebu práce na 1 ks výrobku. Oceněním spotřeby práce vzniká kalkulace jednicového nákladu – mzdy. Celkový výrobní čas se skládá ze tří fází:

- příprava
- šití
- kompletace výrobků

Nejprve se provádí první ověřovací série, kde dochází ke zkoušce šití a technologických postupů. K oficiálnímu měření norem spotřeby výkonu dochází až při výrobě první série, když přijde objednávka na nový výrobek. Švadlena se nejprve musí naučit šít nový výrobek na několika kusech a potom se provádí na větším počtu ks (např. 30 ks) měření čistého času. Pro měření normy se vyberou tři švadleny – podle úkolové mzdy od nejslabší po nejrychlejší. Průměrná spotřeba času na výrobu 1 ks se stanoví tak, že se sečtou časy potřebné na všechny fáze výroby a vydělí se počtem vyrobených kusů.

Když je stanoven potřebný čas na výrobu jednoho kusu, poté lze zjistit, kolik ušije švadlena kusů za 1 hodinu. Pro výpočet normy spotřeby práce se vychází z průměrné úkolové mzdy na dílně, která se vydělí průměrným počtem vyrobených kusů za 1 hodinu. Tak se zjistí, kolik Kč jednicové mzdy připadá na vyrobení jednoho kusu výrobku.

4. 2. 2 Režijní náklady

Režijní náklady se ve firmě nerozdělují v kalkulaci prodejní ceny na výrobní, správní a odbytovou režii, ale započítává se režie v souhrnné položce. Ve firmě se nesestavují kompletní rozpočty celkových režijních nákladů pro následující období, ale jen pro vybrané položky, které lze naplánovat a je žádoucí tyto náklady sledovat.

Režijní náklady se započítávají do kalkulace prodejní ceny procentní přírážkou z celkových režijních nákladů, a to takovým způsobem, že se nejprve 21,7 % režijních nákladů přičte středisku pletárna a 78,3 % středisku konfekce. Tento způsob přiřazování režijních nákladů vznikl výpočtem průměrné procentní přírážky zjištěné z podílů výnosů a nákladů jednotlivých středisek na celkových výnosech a nákladech podniku a dále na základě metrů čtverečných podlahové plochy jednotlivých středisek. Tyto rozdělené režijní náklady se poté musí rozpočítat na jednotlivé výrobky. Podle vedení společnosti tyto procentní přírážky nejvíce charakterizují podíl režie jednotlivých středisek na celkových

režijních nákladech. Tento systém rozdělování režijních nákladů na střediska se používá ve firmě k internímu porovnávání rentability výrobků obou středisek.

Příklad rozvržení režijních nákladů

Tabulka č. 1: Rozvržení režijních nákladů ve středisku konfekce za rok 2005 [tis. Kč]

Výrobní režie střediska	3 832
Ostatní režie 78,3 % z 16 299	12 762
Celková režie	16 594

Zdroj: vlastní (vychází z účetních dat firmy)

Výrobní režii střediska, která zahrnuje spotřebu materiálu a energie, služby, osobní náklady, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a ostatní provozní náklady, lze zjistit ze střediskových výkazů zisku a ztráty s odečtením přímých nákladů. Ostatní režie se rozvrhuje podle uvedené procentní přírážky, tedy 78,3 % středisku konfekce. Součtem obou režii vznikla tedy celková režie, kterou nyní zbývá rozpočítat na jednotlivé výrobky podle určité rozvrhové základny.

Ve středisku konfekce se vyrábí několik odlišných skupin výrobků, které se výrazně liší svojí složitostí a pracností výroby. Při rozvrhování režijních nákladů střediska konfekce lze tedy použít jako rozvrhovou základnu jednicové mzdy, jelikož ocenění spotřeby práce závisí právě na výrobním čase a pracnosti daného výrobku.

$$\text{Přirážka režie k výrobkům konfekce} = \frac{\text{Režijní náklady střediska}}{\text{Jednicové mzdy střediska}}$$

$$\text{Přirážka režie k výrobkům konfekce} = \frac{16\,594 \text{ [tis. Kč]}}{8\,079 \text{ [tis. Kč]}} = \underline{205,4 \%}$$

4. 2. 3 Porovnání kalkulace úplných a neúplných nákladů

Zde bych chtěla na podkladě příkladu dvou výrobků porovnat výsledky z prodeje, které lze zjistit pomocí kalkulace úplných nákladů, nebo na základě kalkulace neúplných nákladů. Výsledky z prodeje, kde se zjišťuje především rentabilita výrobků, mohou firmě

pomoci k rozhodování o cenové politice nebo výhodnosti sortimentní skladby výrobků. Jelikož se ve firmě nesledují variabilní a fixní náklady, nelze použít kalkulaci variabilních nákladů s příspěvkem na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, ale pouze kalkulaci neúplných nákladů, která zjišťuje hrubé rozpětí vycházející z přímých nákladů. Kalkulace jsou provedeny pro dva vybrané výrobky ze střediska konfekce. Ceny těchto výrobků a vynaložené náklady odpovídají roku 2005. Pro vyčíslení souhrnné položky režie je použita přírážková metoda kalkulace, kde je použita peněžní rozvrhová základna - přímé mzdy.

Tabulka č. 2 : Kalkulace úplných nákladů

Položka kalkulace [Kč]	Výrobek	
	A	B
Přímý materiál	339,86	325,10
Přímé mzdy	33,63	32,05
Režie ^{a)}	69,08	65,83
Celkové náklady	442,57	422,98
Cena	549,21	487,04
zisk	106,64	64,06
Rentabilita = zisk/cena	19,42%	13,15%

^{a)} 205,4 % přímé mzdy (viz přírážka režie k výrobkům konfekce, kap. 4.2.2)

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

V kalkulaci úplných nákladů se zjišťuje, jaký zisk přinese daný výrobek, a to tak, že se od ceny odečtou celkové náklady včetně režie. Rentabilitu lze zjistit jako poměr zisku k ceně. V tabulce č. 2 je tedy vidět, že výrobek A je pro firmu více rentabilní. V následující tabulce č. 3 je sestaven rozpočet nákladů, který by mohl na základě výsledků z prodeje roku 2005 sloužit pro rozhodování o těchto výrobcích v následujícím období.

Tabulka č. 3: Rozpočet nákladů

	Výrobek		Celkem [Kč]
	A	B	
Prodej [ks]	230	559	
Tržby [Kč]	126 318	272 255	398 573
Přímé náklady [Kč]	85 903	199 647	285 550
Z toho přímé mzdy [Kč]	7 735	17 916	25 651
Režie [Kč]	15 888	36 799	52 687
Zisk [Kč]	24 527	35 809	60 336

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Tento rozpočet informuje o tom, kolik z dosažených tržeb za dané období připadne na úhradu přímých nákladů, režie a jaký zisk přinesl prodej těchto výrobků. Z tabulky vyplývá, že značnou část nákladů tvoří přímé náklady, především přímý materiál. Mnohem menší část přímých nákladů tvoří přímé (jednicové) mzdy. Výrobky jsou tedy zejména materiálově náročné, jelikož ani režie netvoří podstatnou část nákladů. Po úhradě všech nákladů přináší firmě výroba těchto dvou produktů zisk 60 336 Kč, což je přibližně 15 % tržeb z prodeje těchto výrobků.

Lze tedy říci, že kalkulace úplných nákladů je důležitá zejména při zjišťování nákladovosti a ziskovosti výroby daných výrobků. Na základě této kalkulace firma může zjistit, kde by měla usilovat o snížení nákladů, jestli v položce přímých nákladů, režii, nebo jestli je nucena zvýšit cenu.

V kalkulaci úplných nákladů, kde je snaha o vyčíslení kompletních nákladů na výrobu, však není možné zcela přesně vyčíslit režijní náklady na jednotku produkce, jelikož se tyto náklady týkají průběhu celé výroby. Nepřesnost vyjádření režijních nákladů odstraňuje kalkulace neúplných nákladů, kterou je výhodnější použít v případě, když lze těžko vyčíslit režii na jednotku produkce. Tak je tomu i ve firmě SINGING ROCK ve středisku konfekce, kde se vyrábí skupiny výrobků s odlišnou náročností na materiál, pracnost, použití strojů a liší se tedy svou nákladovostí. V tabulce č. 4 je provedena kalkulace a rozpočet na základě neúplných nákladů, která je založena na principu zjišťování rentability z hrubého rozpětí v ceně. Hrubé rozpětí neboli marže lze zjistit, když se od ceny odečtou všechny přímé náklady, které lze na rozdíl od režie přesně vyčíslit na jednici výrobku. Marže tedy představuje částku z ceny, která slouží k úhradě vzniklé režie a zisku.

Tabulka č. 4: Kalkulace a rozpočet neúplných nákladů

Položka	Výrobek				Celkem [Kč]
	A - 230 ks		B - 559 ks		
	na jednotku	celkem	na jednotku	celkem	
Tržby [Kč]	549,21	126 318	487,04	272 255	398 573
Přímé náklady [Kč]	373,49	85 903	357,15	199 647	285 550
Hrubé rozpětí [Kč]	175,72	40 416	129,89	72 609	113 024
Rentabilita = HR/cena	32,00%		26,67%		

Pozn.: HR = hrubé rozpětí
Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Rentabilita výrobku v tomto typu kalkulace vyjadřuje tedy podíl hrubého rozpětí v ceně výrobku. Čím větší procento dosahuje rentabilita, tím je výrobek výnosnější, tedy tím více se podílí na úhradě režijních nákladů a tvorbě zisku. I zde dosahuje výrobek A vyšší rentability, než výrobek B, jak lze vidět v tabulce č. 4. Touto kalkulací lze zjistit celkové hrubé rozpětí po odečtení celkových přímých nákladů od celkových tržeb obou výrobků. V tabulce je vypočítáno celkové hrubé rozpětí pouze pro dva výrobky. Kdyby se však zjistilo hrubé rozpětí všech výrobků, dalo by se porovnat s celkovou výrobní reží, která je snadno zjistitelná oproti vyčíslení reжіe na jeden výrobek a zisk by se zjistil následně: celkové hrubé rozpětí (marže) – celková reжіe = zisk. V kalkulaci neúplných nákladů se tedy nezjišťuje zisk u každého výrobku, ale pouze přínos těchto výrobků k tvorbě celkového zisku.

4.3 Finanční analýza výroby

Většinu údajů, které jsou potřebné pro provedení finanční analýzy výroby, lze zjistit z rozvahy a z výkazu zisku a ztráty. Další údaje je možné najít většinou v podnikovém účetnictví. Základem finančního rozboru v praxi je zejména výpočet poměrových ukazatelů a srovnávání těchto ukazatelů s odvětvovými průměry či dalšími podnikatelskými subjekty, tzv. komparativní analýza. V této finanční analýze je provedeno srovnání některých ukazatelů s konkurenční firmou Lanex, a. s., a to na základě dat od firmy Creditinfo Czech Republic, s. r. o. Firma Lanex má z části stejný předmět činnosti jako analyzovaný podnik, proto byla vybrána pro provedení srovnání. Dále dochází ke srovnávání poměrových ukazatelů v čase a hodnocení vzájemných vztahů mezi těmito ukazateli.

Každý perspektivní podnik by se měl řídit nebo by se měl alespoň snažit dosáhnout ekonomických principů: princip minima - dosažení výkonů s minimem prostředků a princip maxima - dosažení co největšího výkonu při použití daného množství prostředků. Z hlediska analýzy vztahů mezi vstupem a výstupem lze rozlišit 3 základní ukazatele, kterými se řídí ekonomika výroby:

- efektivnost,
- rentabilita,
- produktivita.

Na tyto tři základní ukazatele je také zaměřena finanční analýza výroby v této diplomové práci, protože podle mého názoru nejvíce charakterizují efektivnost podniku, ale i výroby a také výrazně ovlivňují celkovou konkurenceschopnost podniku.

4.3.1 **Efektivnost**

Tento ukazatel charakterizuje souhrnnou efektivnost všech výrobních faktorů vložených do podniku. Firma by měla usilovat o dosažení maximalizace poměru výnosů k nákladům. Podnik dosahuje efektivnosti, pokud je výsledek poměru výnosů k nákladům větší než 1. Při použití převráceného vztahu náklady/výnosy vznikne ukazatel haléřové nákladovosti (podíl nákladů připadající na 1 Kč výnosů). Zde je žádoucí dosažená hodnota menší než 1. Podle údajů z výkazu zisku a ztráty v jednotlivých letech bylo dosaženo ve firmě SINGING ROCK těchto výsledků:

Tabulka č. 5: Efektivnost a nákladovost v letech 2001 – 2005

	2001	2002	2003	2004	2005
efektivnost	0,97	0,98	1,14	1,11	1,14
nákladovost	1,03	1,02	0,88	0,90	0,88

Zdroj: vlastní (vychází z výkazů zisku a ztráty)

Z tabulky č. 5 vyplývá, že v prvních dvou letech byla efektivnost nižší než 1, což bylo způsobeno zejména tvorbou rezerv na opravy a rekonstrukci budovy a vysokými počátečními náklady, které vyžadovala začínající výroba v pletárně lan, která zatím přinášela relativně nízké tržby. Nelze tedy přímo říci, že bylo ve firmě dosaženo nízké efektivnosti, jelikož se v této době výrazně investovalo do nové výroby lan, která přinese efekt až v dalších obdobích. V roce 2003 se efektivnost podniku výrazně zvýšila, jelikož došlo k velkému růstu produkce v pletárně lan, čímž narostly také tržby za prodej vlastních výrobků. Také nákladovost se v roce 2003 dostala k žádoucí hodnotě, tedy pod číslo jedna. I když výkony a tržby v roce 2004 opět výrazně vzrostly, efektivnost mírně poklesla a nákladovost nepatrně vzrostla, což bylo způsobeno výdaji na rekonstrukci a opravy budovy. V roce 2005 ale opět dochází ke zlepšujícím se výsledkům jak efektivnosti, tak nákladovosti, z čehož lze usoudit, že investování do výroby lan a do vlastní budovy přineslo žádoucí efekt návratnosti investice, který se projeví ještě dále v budoucnu.

Jestliže záměrem této práce bylo provést hodnocení efektivnosti výroby, je žádoucí očistit náklady od mimořádných a neopakovatelných vlivů, tedy od nákladů, které s výrobou přímo nesouvisely. Ve firmě SINGING ROCK se konkrétně jedná o již zmíněnou tvorbu rezerv na opravu budovy a poté vynaložené náklady na tyto opravy, které ovlivnily celkovou efektivnost podniku, ale neměly by se zahrnovat do hodnocení efektivnosti výroby. V tabulce č. 6 je vidět, že s očištěním od těchto nákladů je efektivnost i v prvních dvou letech o něco vyšší než jedna a v dalších letech je dosaženo lepších výsledků, než tomu bylo bez odečtení těchto nestandardních nákladů.

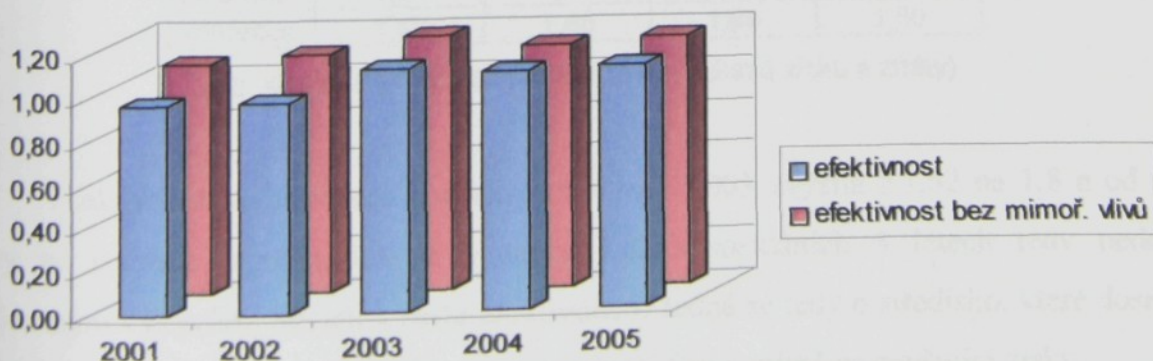
Tabulka č. 6: Efektivnost a nákladovost bez mimořádných vlivů v letech 2001 – 2005

	2001	2002	2003	2004	2005
efektivnost	1,07	1,11	1,19	1,14	1,17
nákladovost	0,94	0,90	0,84	0,88	0,86

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Také nákladovost se bez mimořádných vlivů nedostala ani jednou nad číslo jedna. Ve firmě dochází od roku 2001 k postupnému snižování nákladovosti, která se mírně zvýšila až v roce 2004, což způsobilo rozpouštění vytvořené rezervy a také kurzové ztráty. Ale s tímto problémem se firma dokázala vyrovnat a tudíž se v roce 2005 oba ukazatele opět zlepšily. Lze tedy říci, že efektivnost výroby v podniku stále roste a nákladovost klesá, až na malý výkyv v roce 2004. Srovnání dosažené efektivnosti podniku a efektivnosti bez mimořádných a neopakovatelných nákladů lze vidět v obrázku č. 6.

Obrázek č. 6: Efektivnost podniku v letech 2001 – 2005



Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

4.3.1.1 Srovnání efektivity s konkurenční firmou

Zatímco o firmě SINGING ROCK lze celkově říci, že její efektivnost spíše roste, ve firmě Lanex dochází v posledních letech naopak k poklesu. Výsledky efektivnosti a nákladovosti do roku 2004 dokumentuje tabulka č. 7, kde lze vidět, že v prvních dvou letech dosahovala efektivnost i nákladovost velmi dobrých výsledků, poté však došlo k výraznějšímu poklesu efektivnosti a tedy i zhoršení nákladovosti.

Tabulka č. 7: Efektivnost a nákladovost ve firmě LANEX, a. s. v letech 2001 – 2004

	2001	2002	2003	2004
efektivnost	1,23	1,23	1,04	1,02
nákladovost	0,81	0,81	0,96	0,98

Zdroj: vlastní (vychází z dat Creditinfo – firemní monitor)

4.3.1.2 Porovnání efektivnosti výrobních středisek

Jelikož ve firmě probíhá výroba ve dvou provozech, které jsou technologicky a nákladově jinak náročné, je žádoucí provádět hodnocení efektivnosti pro jednotlivá výrobní střediska - pletárna a konfekce. Na základě porovnání dosažených výsledků v obou střediscích v jednotlivých letech je dále možné provést strategická rozhodnutí týkající se např. změn výrobního sortimentu nebo investování do výroby efektivnějšího střediska.

Porovnání efektivnosti výrobních středisek dokumentuje tabulka č. 8 a graficky znázorňuje obrázek č. 7.

Tabulka č. 8: Efektivnost v jednotlivých střediscích v letech 2002 - 2005

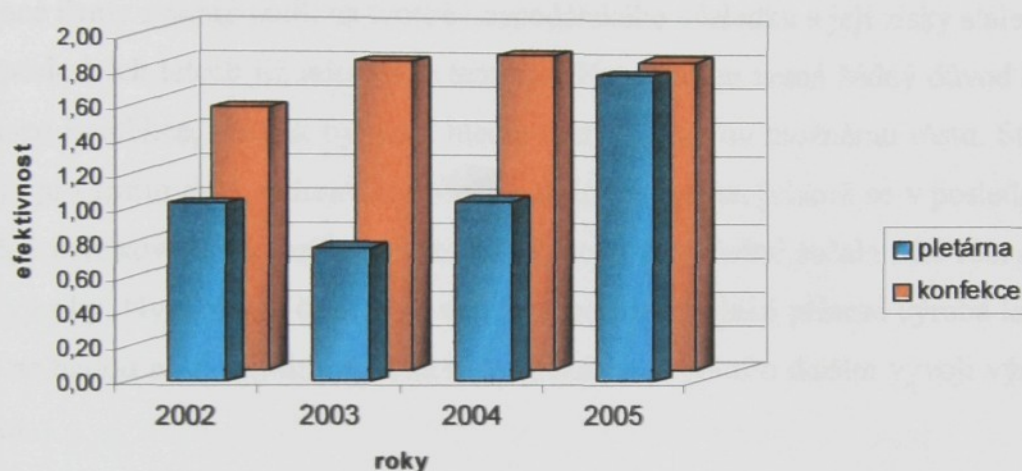
	2002	2003	2004	2005
pletárna	1,04	0,78	1,05	1,80
konfekce	1,52	1,80	1,84	1,80

Zdroj: vlastní (vychází ze střediskových výkazů zisku a ztráty)

Efektivnost ve středisku konfekce se v roce 2003 zvýšila z 1,52 na 1,8 a od této doby se stabilně udržuje kolem hodnoty 1,8. V posledních 3 letech tedy nedošlo k výrazným výkyvům, ale ani k růstu efektivnosti. Jedná se tedy o středisko, které dosahuje v posledních letech stabilní efektivnosti a přináší firmě mírně se zvyšující zisky.

Naprosto rozdílně si stojí v hodnocení efektivnosti středisko pletárna, kde dochází od počátku zahájení výroby k výkyvům efektivnosti, což je ovlivněno především tím, že výroba začala až koncem roku 2001 a výrazně se zvýšila až po roce 2003, kdy došlo k rozšíření sortimentu na dynamická (horolezecká) lana. Snížení efektivnosti v roce 2003 bylo způsobeno růstem nákladů u teprve rozjíždějící se výroby, která ze začátku nepřinášela velké výnosy.

Obrázek č. 7: Porovnání efektivnosti provozu pletárna a konfekce v letech 2002 – 2005



Zdroj: vlastní (vychází ze střediskových výkazů zisku a ztráty)

Z obrázku č. 7 lze usoudit, že výroba dynamických lan je velmi výnosná, neboť efektivnost se po roce 2003 zvýšila a od této doby má stoupající trend. V roce 2005 se dokonce podařilo středisku pletárna dosáhnout shodné efektivnosti jako středisku konfekce. Kdyby tedy středisko pletárna pokračovalo v tomto rostoucím tempu, mohlo by se stát efektivnějším než konfekce, i když proti tomuto středisku přináší firmě zatím mnohem nižší zisky, jak lze vidět v následující tabulce č. 9.

Tabulka č. 9: Střediskové výsledky hospodaření v letech 2002 – 2005 [tis. Kč]

	2002	2003	2004	2005
konfekce	14 924	25 497	28 908	32 134
pletárna	239	-1 721	405	1 470

Zdroj: vlastní (vychází ze střediskových výkazů zisku a ztráty)

V roce 2003, kdy se v pletárně investovalo do nových technologií na výrobu horečkových lan, se toto středisko dostalo dokonce do poměrně velké ztráty. Ztráta v roce 2003 byla způsobena zejména vysokými náklady na materiál, jelikož se uskutečnila finančně výhodná dodávka velkého objemu základního materiálu (příze). Dále z důvodu nízkého prodeje výrobků vznikly středisku relativně nízké tržby a vysoké zásoby materiálu a nedokončené výroby, které vlivem nižšího ocenění oproti hotovým výrobkům nepřinesly tak velké výnosy, aby uhradily vzniklé náklady.

Firma tedy zatím orientuje výrobu z velké části na konfekci, která má po celou dobu existence firmy značný podíl na tvorbě hospodářského výsledku a její zisky stále rostou, i když v posledních letech již mírnějším tempem. Firma zatím nemá žádný důvod omezovat středisko konfekce, naopak by měla hledat cesty k dalšímu možnému růstu. Středisko pletárna je pro firmu jistě zajímavou příležitostí do budoucna, jelikož se v posledních letech značně investovalo do rozšíření výrobní kapacity a následně začala také růst efektivnost této výroby. Nyní zbývá čekat, jak se investice navrátí, jaké přinese výroba lan zisky a až poté se budou moci učinit případná strategická rozhodnutí o dalším vývoji výrobního sortimentu.

4.3.2 Rentabilita

V ukazatelích rentability se počítá s čistým ziskem, který je cílem každého podnikatelského subjektu. Zisk se tak vztahuje k jiné veličině ve jmenovateli. Hodnoty vybraných ukazatelů rentability, které jsou uvedeny v tabulce č. 10, jsou vypočítány z údajů rozvahy a výkazu zisku a ztráty za jednotlivé roky. Vzorce pro výpočet jednotlivých druhů rentabilit jsou uvedeny v teoretické části v kapitole 1. 1. 1. Kromě těchto ukazatelů je zahrnuta do analýzy také rentabilitu výkonů, která má tento vzorec:

$$\text{Rentabilita výkonů} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{výkony} + \text{prodej zboží}}$$

Výsledek výpočtu tohoto ukazatele říká, kolik Kč (%) výkonů vytvořilo 1 Kč zisku.

Tabulka č. 10: Ukazatele rentability v letech 2001 - 2005 [%]

rentabilita	roky				
	2001	2002	2003	2004	2005
vlastního kapitálu	-33,56	-17,16	61,21	38,69	37,56
celkového kapitálu	-4,62	-2,50	19,11	18,58	22,66
tržeb	-3,44	-1,99	13,12	10,47	12,67
nákladů	-2,97	-1,65	13,93	11,27	13,56
výkonů	-3,26	-1,81	12,66	10,41	12,28
výnosů	-3,06	-1,68	12,23	10,13	11,94

Zdroj: vlastní (vychází z účetních dat firmy)

Výsledky tabulky č. 10 ukazují, že v prvních dvou letech byly rentability záporné, jelikož se firma nacházela ve ztrátě, což způsobilo pořízení nové budovy v roce 2001 a následná vysoká tvorba rezerv na opravu této budovy. Dále v této době teprve začínala výroba lan, která pro firmu zatím znamenala velký růst nákladů a nízké tržby. Jednalo se tedy o období, kdy došlo ke ztrátě z důvodu mimořádných vlivů. V roce 2003 došlo k velkému nárůstu všech rentabilit (zejména rentability vlastního kapitálu), jelikož firma vykázala oproti minulému ztrátovému roku vysoký zisk (přes 9 mil. Kč), který byl dosažen z velké části nárůstem produkce lan (růst tržeb za vlastní výrobky) a také rozpouštěním rezerv na opravu budovy. Mírný pokles výsledků rentability v roce 2004 byl způsoben vysokými náklady na rekonstrukci a opravu budovy a také značnými kurzovými ztrátami, které byly způsobeny posilováním české koruny vůči euru a americkému dolaru, jelikož firma vyváží své výrobky především do států Evropské Unie a USA. V roce 2005 dochází opět k mírnému nárůstu všech ukazatelů rentabilit kromě rentability vlastního kapitálu, protože došlo k navýšení vlastního kapitálu v důsledku stále se zvyšujícího výsledku hospodaření minulých let a běžného účetního období. Současně došlo k poklesu cizího kapitálu, tudíž celkový nárůst kapitálu nebyl tak výrazný jako u vlastního kapitálu. Tyto změny kapitálu se projeví v různém pohybu rentability – rentabilita vlastního kapitálu mírně poklesla a celkového kapitálu vzrostla.

Stejně tak jako u efektivnosti je dobré provést výpočet rentability bez mimořádných neopakovatelných vlivů, jelikož tyto náklady tvoří ve firmě milionové položky (viz tabulka č. 11)

Tabulka č. 11: Ukazatele rentability bez mimořádných vlivů [%]

rentabilita	roky				
	2001	2002	2003	2004	2005
vlastního kapitálu	67,25	101,08	80,60	45,81	45,55
celkového kapitálu	9,25	14,70	25,16	22,01	27,49
tržeb	6,90	11,70	17,27	12,40	15,36
nákladů	6,54	10,95	19,22	13,67	16,93
výnosů	6,14	9,87	16,12	12,02	14,48
výkonů	7,67	11,56	18,43	13,81	16,83
Neopak. náklady [tis. Kč]	4 834	6 783	2 935	1 704	2 456

Zdroj: vlastní (vychází z účetních dat)

Z tabulky č. 11 tedy vyplývá, že firma dosahovala celkem dobrých hodnot ukazatelů rentability také v letech 2001 a 2002. Zde se nacházela firma ve ztrátě právě kvůli neopakovatelným nákladům (tvorba rezerv na opravu budovy a náklady na opravy) a to také mělo vliv na výsledné ukazatele rentability (viz tabulka č. 10), které dosahovaly záporných hodnot. Jestliže se však hodnotí efektivnost výroby jako takové, neměly by se tyto náklady zahrnovat do výpočtů rentability, jelikož s výrobou bezprostředně nesouvisely. Stejně tak jako v předchozí tabulce č. 10 i zde lze ze stejných důvodů zaznamenat pokles rentabilit v roce 2004, i když zde dosahují výsledky o něco vyšších hodnot, a dále opět mírný nárůst v roce 2005.

Rentabilita vlastního kapitálu je v tabulce č. 10 měřena poměrem čistý zisk/vlastní kapitál, tak jak jsou hodnoty vyjádřeny ve výkazu zisku a ztráty ke konci účetního období. Často se také v tomto ukazateli používá průměrný vlastní kapitál z částky na začátku a na konci účetního období. Jelikož zde docházelo k nárůstu vlastního kapitálu, zejména mezi roky 2002 a 2003, je možné tímto výpočtem dojít k rozdílným výsledkům:

	2002	2003	2004	2005
Rentabilita vlastního kapitálu = čistý zisk/průměrný VK	-17,97	88,21	45,99	44,13

Zdroj: vlastní

Rentabilita vlastního kapitálu je rozhodujícím ukazatelem pro majitele společnosti, protože měří efektivnost využití kapitálu vlastníků. Udává, kolik Kč (haléřů, %) čistého zisku připadá na 1 Kč investovanou do podniku jeho vlastníky. Po celou dobu od roku 2001 dochází ve firmě ke zvyšování hodnoty vlastního kapitálu. Rentabilita celkového

kapitálu měří čistou výnosnost celkových aktiv podniku. Ukazatelem rentability tržeb se hodnotí úspěšnost prodeje. Říká, kolik Kč (%) zisku vytvořila 1 Kč tržeb, neboli podíl čistého zisku připadající na 1 Kč tržeb.

Žádoucí hodnota součtu ukazatele haléřové nákladovosti (viz tabulka č. 6, kapitola 4.3.1) a rentability výnosů je číslo 1, což z těchto vypočítaných ukazatelů také vyšlo.

čistý zisk/výnosy	-0,0306	-0,0168	0,1223	0,1013	0,1194
náklady/výnosy	1,0306	1,0169	0,8777	0,8987	0,8806
součet	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Zdroj: vlastní

4.3.2.1 Srovnání ukazatelů rentability s konkurenční firmou

Také pro ukazatele rentability je provedeno v tabulce č. 12 srovnání s vybranou firmou Lanex v letech 2001 – 2004. U výpočtů ukazatelů jsou u obou firem použity údaje z rozvahy a výkazů zisku a ztráty, aby byla zachována srovnatelnost. Není zde tedy žádná úprava např. od mimořádných nákladů. U firmy SINGING ROCK jsou zde tedy výsledky rentability v prvních dvou letech záporné stejně jako v tabulce č. 10, tedy neupravené od mimořádných vlivů.

Tabulka č. 12: Porovnání ukazatelů rentability s firmou LANEX, a. s. v letech 2001 – 2004 [%]

rentabilita		2001	2002	2003	2004
vlastního kapitálu	Lanex	25,47	3,07	11,59	5,67
	SINGING ROCK	-33,56	-17,16	61,21	38,69
celkového kapitálu	Lanex	20,00	2,64	6,49	2,84
	SINGING ROCK	-4,62	-2,50	19,11	18,58
tržeb	Lanex	47,58	18,71	5,29	1,90
	SINGING ROCK	-3,44	-1,99	13,12	10,47
nákladů	Lanex	54,15	22,79	47,7	1,90
	SINGING ROCK	-2,97	-1,65	13,93	11,27
výnosů	Lanex	44,03	18,54	45,65	1,80
	SINGING ROCK	-3,06	-1,68	12,23	10,13
výkonů	Lanex	47,94	18,71	4,76	1,97
	SINGING ROCK	-3,26	-1,81	12,66	10,41
čistý zisk [tis. Kč]	Lanex	10 718	1 333	36 778	16 984
	SINGING ROCK	-1 751	-984	9 048	8 380

Zdroj: vlastní (vychází z účetních dat firmy SINGING ROCK a z dat Creditinfo – firemní monitor)

Rentabilita podniku Lanex se sice nedostává ani jednou k zápornému výsledku jako firma SINGING ROCK, ale dochází zde k poměrně velkým výkyvům. V roce 2001 dosahovaly ukazatele rentability velmi dobrých výsledků, ale dále v roce 2002 došlo k velkému poklesu všech rentabilit. Poté v roce 2003 byl zaznamenán růst, zejména rentability nákladů a výnosů, a následně opět výrazný pokles. U firmy SINGING ROCK, kde byly k dispozici také výsledky roku 2005, tedy dochází i přes malý výkyv v roce 2004 celkově spíše k růstu rentability, zatímco u firmy Lanex se celkově rentabilita zhoršuje. Velký pokles byl zaznamenán zejména v roce 2004, kdy byl vytvořen relativně nízký zisk vzhledem k dosaženým vysokým výnosům a nákladům (přes 900 mil. Kč).

4. 3. 2. 2 Rentabilita výkonů [6]

Zvlášť bych chtěla ještě zhodnotit rentabilitu výkonů, jelikož se tato diplomová práce týká zhodnocení efektivnosti výroby. Výkony reprezentují výrobky a služby zhotovené v podniku za určité období a dále zboží určené k prodeji. Cenu vytvořených výkonů podniku stanoví až trh. Tržní ocenění výkonů podniku představují tržby, které slouží v podniku k pokrytí výrobních nákladů a tvorbě zisku. Při hodnocení rentability výkonů se zkoumá, jak efektivně podnik využije svoje prostředky k vytvoření hodnot, které nabízí na trhu.

Tabulka č. 13: Průběh výkonů ve výrobních střediscích v letech 2002 – 2005

Pletárna	2002	2003	2004	2005
Vyrobené množství [m]	253 613	257 369	437 663	460 109
Tržby za prodej vlast. výrobků a služeb [tis. Kč]	3 746	5 531	9 009	9589
Odpracované hodiny	7 612	8 866	10 654	13 660
Konfekce				
Vyrobené množství [ks]	185 300	221 200	212 400	233 100
Tržby za prodej vlast. výrobků a služeb [tis. Kč]	41 575	55 583	61 318	69 660
Odpracované hodiny	66 994	68 523	67 467	70 377

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Růst výkonů ve výrobě lze dokázat na základě vyrobeného množství, tržeb z prodeje výrobků a dále podle odpracovaných hodin. V tabulce č. 13 je vidět, že výroba v pletárně vzrostla nejvíce v roce 2004, kdy se zvýšila přibližně o 70 % v počtu vyrobe-

ných metrů. Podobně došlo také k navýšení tržeb. Odpracované hodiny, které měří odpracovaný čas pracovníků se tolik nezvýšily, i když se vyrábělo ve dvou směnách, protože výroba v pletárně probíhá zejména na automatizovaných pletacích strojích.

Měřit růst výkonů ve středisku konfekce podle celkového vyrobeného množství v kusech není ovšem nejvhodnější způsob, jelikož se zde vyrábí široký sortiment a v průběhu let docházelo postupně ke změně sortimentní skladby ve výrobě. Začaly se vyrábět složitější výrobky s větší pracností a přidanou hodnotou. Podle tabulky č. 13 se tedy může zdát, že výroba mírně poklesla v roce 2004, ale tržby vzrostly, jelikož se vyráběly výrobky s vyšší přidanou hodnotou a tedy i cenou. V roce 2005 dochází opět k nárůstu vyrobeného množství i přes větší složitost výroby. Celkově lze tedy o výkonech obou výrobních středisek říci, že dochází k růstu výroby i tržeb z prodeje výrobků.

Podle rychlého testu profesora Vysušila by měl podnik dosahovat rentability výkonů minimálně 2,5 %. V následující tabulce č. 14 jsou údaje z výkazu zisku a ztráty, ze kterých je dále vypočítána rentabilita výkonů.

Tabulka č. 14: Podklady pro výpočet rentability výkonů

	2001	2002	2003	2004	2005
výkony [tis. Kč]	45 738	50 146	64 658	71 875	83 518
tržby z prodeje zboží [tis. Kč]	7 914	4 203	6 816	8 647	10 859
zisk [tis. Kč]	-1 751	-984	9 048	8 380	11 587

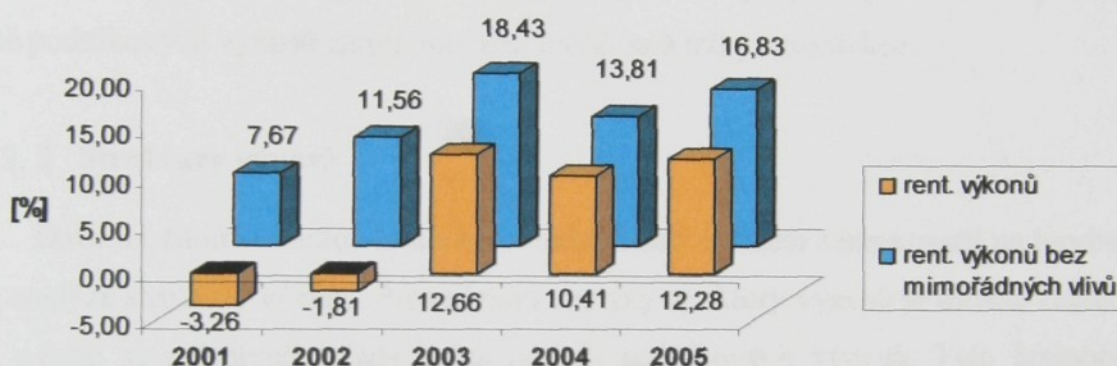
Zdroj: vlastní (vychází z účetních výkazů)

Z tabulky č. 14 lze vyčíst, že celkové výkony podniku neustále rostou, tedy prodává se stále více výrobků, které přinášejí do podniku vyšší tržby. Tržby z prodeje zboží, které tvoří podstatně menší část výstupu podniku, v roce 2002 poklesly, ale od roku 2003 mají opět stoupající tendenci. I když tržby z prodeje výrobků, služeb a zboží dosahují velmi dobrých hodnot, zisk v prvních dvou letech byl záporný, což se odráží i v rentabilitě výkonů. (viz obrázek č. 8).

Grafické znázornění časové řady ukazatele rentability výkonů dokumentuje, že v prvních dvou letech dosahovala rentabilita výkonů záporných hodnot, protože se firma

nacházela ve ztrátě. (důvody jsou uvedeny v předcházející kapitole) V roce 2003 se však rentabilita velmi zvýšila - na 12,66 % a od této doby se celkem stabilně udržuje kolem této hodnoty, která je tedy o značné procento vyšší než minimální požadovaná hranice 2,5 %. Ještě lepších výsledků dosahuje rentabilita výkonů bez mimořádných vlivů, která je od začátku kladná. Lze tedy říci, že v hodnocení rentability výkonů si firma stojí velmi dobře, jelikož zde dosahuje v posledních 3 letech nadprůměrných výsledků.

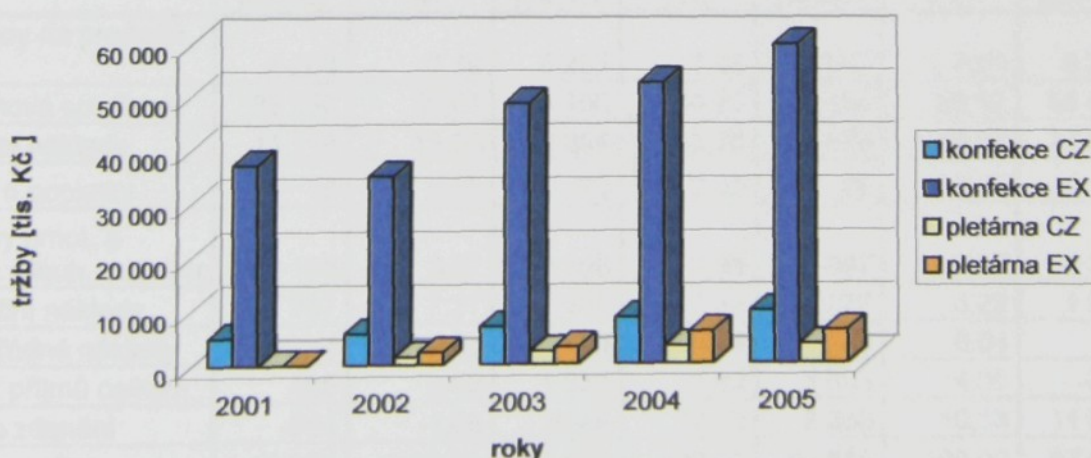
Obrázek č. 8: Rentabilita výkonů v letech 2001 – 2005 [%]



Zdroj: vlastní (vychází z výkazů zisku a ztráty)

4. 3. 2. 3 Struktura tržeb z prodeje vlastních výrobků

Obrázek č. 9: Tržby z prodeje výrobků konfekce a pletárny na českém a zahraničním trhu



Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Tržby z prodeje vlastních výrobků tvoří podstatnou část výnosů daného podniku, proto je vhodné provést analýzu jejich vývoje v čase. V obrázku č. 9, kde jsou znázorněny tržby zvláště z prodeje na českém a zahraničním trhu, lze vidět, že výrobky střediska konfekce se podílejí na tvorbě tržeb z prodeje vlastních výrobků mnohem výrazněji než středisko pletárna. Z grafického zobrazení tržeb za jednotlivé roky také vyplývá, že se firma orientuje z velké části na export. Zde zejména výrobky konfekce dosahují mnohem vyšších tržeb než na domácím trhu. Tržby z prodeje výrobků na obou trzích neustále rostou, kromě roku 2002, kdy došlo k mírnému snížení exportu v konfekci. Tržby z prodeje lan mají mírně stoupající tendenci a nejsou zde tak velké rozdíly mezi domácím a zahraničním trhem, i když export také převyšuje prodej na domácím trhu. Tržby z prodeje lan se ale podílejí na tvorbě podnikových výnosů zatím mnohem méně než tržby z konfekce.

4.3.2.3 Struktura výnosů

Další možnou variantou hodnocení efektivnosti podniku s návazností na tvorbu zisku je analýza struktury výnosů. Provedením analýzy struktury výnosů je možné získat přehled, z čeho se průměrně skládá jedna koruna podnikových výnosů. Tyto hodnoty lze srovnávat v čase. Struktura výnosů se dá zjistit tehdy, když se ze zvolených nákladových údajů výsledovky vypočítá jejich procentní zastoupení v celkových výnosech, tak jak je to provedeno v tabulce č. 15.

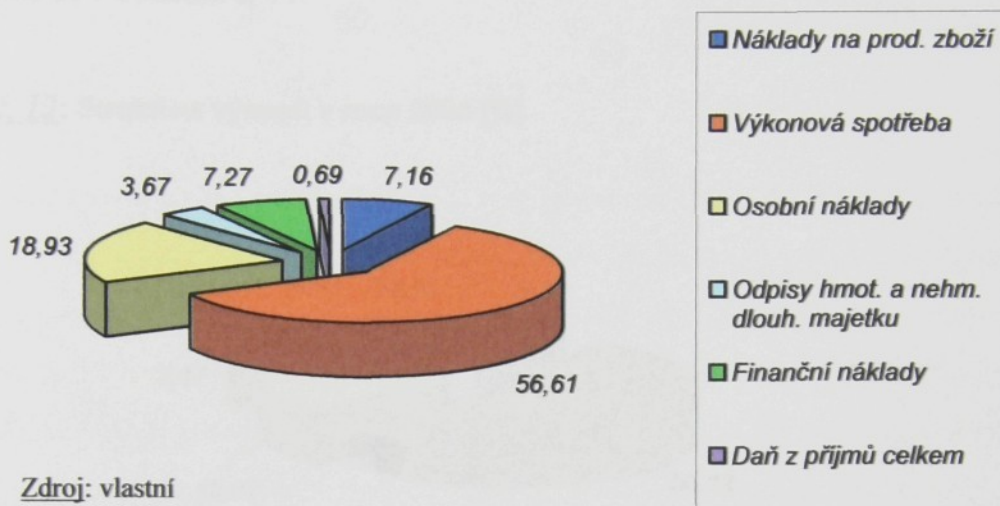
Tabulka č. 15: Struktura výnosů v letech 2002 – 2005

	2002		2003		2004		2005	
	Hodnota [tis.Kč]	Struktura [%]	Hodnota [tis.Kč]	Struktura [%]	Hodnota [tis.Kč]	Struktura [%]	Hodnota [tis.Kč]	Struktura [%]
Náklady na prodané zboží	4 203	7,16	5 203	7,03	6 567	7,94	8 292	8,54
Výkonová spotřeba	33 230	56,61	40 106	54,20	46 434	56,12	55 417	57,10
Osobní náklady	11 114	18,93	12 396	16,75	15 610	18,87	17 963	18,51
Daně a poplatky	19	0,03	20	0,03	25	0,03	24	0,02
Odpisy hmot. a nehm. dlouh. majetku	2 155	3,67	2 106	2,85	2 047	2,47	4 365	4,50
Finanční náklady	4 267	7,27	2 103	2,84	2 722	3,29	1 998	2,06
Mimořádné náklady	-4	-0,01	29	0,04	34	0,04	10	0,01
Daň z příjmů celkem	405	0,69	1 938	2,62	3 353	4,05	-328	-0,34
HV po zdanění	-984	-1,68	9048	12,23	8 380	10,13	11 587	11,94
Výnosy celkem	58 698	100,00	73 993	100,00	82 740	100,00	97 055	100,00

Zdroj: vlastní (vychází z firemních výkazů zisku a ztráty)

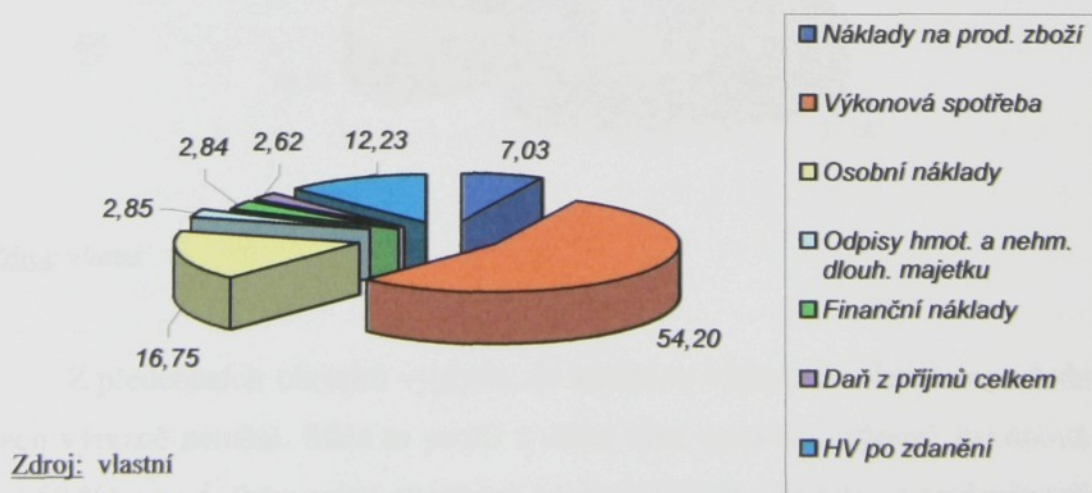
Pro větší přehlednost je uvedeno grafické znázornění struktury výnosů v jednotlivých letech.

Obrázek č. 10: Struktura výnosů v roce 2002 [%]



V roce 2002 došlo ke ztrátě, proto hospodářský výsledek do grafu není zahrnut. Nejvíce se podílí na tvorbě výnosů výkonová spotřeba –56,6 %, což je možné u výrobního podniku očekávat. Podstatnou část tvoří také osobní náklady.

Obrázek č. 11: Struktura výnosů v roce 2003 [%]

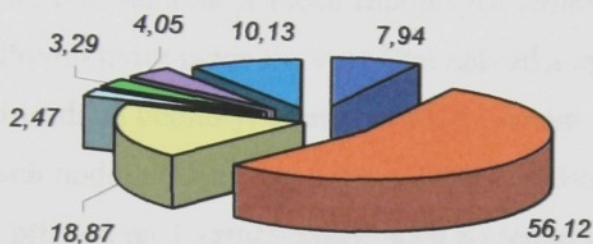


V roce 2003 se už hospodářský výsledek podílí na výnosech dvanácti procenty (světle modrá výseč) a výkonová spotřeba jen nepatrně poklesla na 54 %. Náklady na pro-

dané zboží se podílejí na výnosech stejnou měrou a zvýšil se podíl daně z příjmu, což lze usuzovat z dosaženého hospodářského výsledku.

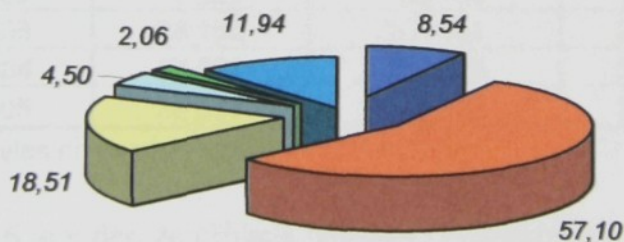
V dalších dvou grafech už není uvedena legenda, neboť různě barevné výseče znázorňují totéž co v obrázku č. 11.

Obrázek č. 12: Struktura výnosů v roce 2004 [%]



Zdroj: vlastní

Obrázek č. 13: Struktura výnosů v roce 2005 [%]



Zdroj: vlastní

Z předchozích obrázků vyplývá, že struktura výnosů se hlavně v posledních třech letech výrazně nemění. Stále se podílí z velké části na tvorbě výnosů výkonová spotřeba (nad 50 %) a na druhém místě se udržují osobní náklady, které se ve struktuře výkonů také nijak výrazně nemění. Ve firmě tedy dochází od roku 2003 ke stabilní tvorbě výnosů, na které se nejvíce podílí výroba.

4. 3. 3 Produktivita práce

Produktivita je ukazatelem poskytujícím obraz o stavu vnitřního prostředí podniku. Charakterizuje schopnost firmy maximalizovat výnosy z disponibilních zdrojů. Každý podnik by se měl snažit neustále zvyšovat svoji produktivitu. Aby mohla produktivita růst, je však nutné vytvářet podmínky pro zvyšování výnosů podniku, snižování nákladů a dále odstraňování plýtvání z výrobních i nevýrobních procesů.

Produktivitu práce lze považovat za dostatečné kritérium efektivnosti využití vstupu práce, jelikož vyjadřuje efektivnost všech zapojených jednotek práce (zaměstnanců) do výrobního procesu. Produktivitu práce lze vypočítat několika způsoby. V současné době se počítá často z účetní přidané hodnoty, která se vydělí počtem pracovníků nebo celkovým počtem odpracovaných hodin ve firmě za určité období. Tímto způsobem lze zjistit, kolik Kč přidané hodnoty připadá na 1 zaměstnance nebo na jednu hodinu práce. Výsledky výpočtů produktivity práce ve firmě SINGING ROCK jsou uvedeny v tabulce č. 16 a v několika dalších tabulkách.

Tabulka č. 16: Produktivita práce (v Kč přidané hodnoty na hodinu práce)

Rok	Přidaná hodnota [tis.Kč]	Odpracované hodiny	Produktivita práce [Kč/h]
2002	17 927	93 760	191,20
2003	26 163	100 381	260,64
2004	27 521	109 315	251,76
2005	30 668	120 003	255,56

Zdroj: vlastní (vychází z účetních dat firmy)

V tabulce č. 16 je vidět, že přidaná hodnota i odpracované hodiny stále rostou. Nárůst odpracovaných hodin způsobil zejména v poslední době růst přesčasů v důsledku sezónních výkyvů výroby. Produktivita práce měřená přidanou hodnotou na hodinu práce však spíše kolísá. Nejprve v roce 2003 výrazně vzrostla oproti minulému roku, jelikož se podstatně zvýšila výroba. Dále v roce 2004 o něco poklesla a od této doby, i když mírně produktivita práce opět vzrostla, se nedostala na hodnotu dosaženou v roce 2003. Stagnování produktivity práce je ve firmě pravděpodobně způsobeno nárůstem počtu zaměstnanců v oblasti výzkumu a vývoje a také administrativních pracovníků. V následující tabulce

č. 17 jsou znázorněny procentní změny odpracovaných hodin, přidané hodnoty a produktivity práce v jednotlivých letech.

Tabulka č. 17: Změna (přírůstek) položek z tabulky č. 16 v letech 2003 – 2005 [%]

Rok	Přidaná hodnota	Odpracované hodiny	Produktivita práce
2003	+ 45,94	+ 7,06	+ 36,32
2004	+ 5,19	+ 8,90	- 3,41
2005	+ 11,43	+ 9,78	+ 1,51

Zdroj: vlastní

Odpracované hodiny se ve firmě zvyšovaly mírně stoupajícím tempem, zatímco přidaná hodnota kolísala. Z velkého vzestupu v roce 2003, který byl způsoben rozšiřováním výroby, se dostává v roce 2004 k přírůstku pouhých 5,19 %, což způsobilo, že přírůstek odpracovaných hodin převýšil přidanou hodnotu a produktivita práce poklesla o 3,41 % oproti roku 2003. V roce 2005 nárůst přidané hodnoty mírně převyšuje odpracované hodiny a tedy i produktivita se mírně zvýšila. Vliv na změny v přidané hodnotě mělo tedy zejména zvětšení objemu výroby v pletárně v roce 2003 a dále zaměření výroby konfekce na výrobky s vyšší přidanou hodnotou. Jelikož v dalších dvou letech už nedocházelo k tak velkému vzestupu výroby a tedy i přidané hodnoty, může se zdát že produktivita práce klesala.

V tabulce č. 18, kde je produktivita práce měřena v korunách přidané hodnoty na 1 korunu pracovních vstupů (mzdové náklady), vycházejí trochu odlišné výsledky. Stejně tak jako v tabulce č. 16 je zde velký nárůst v roce 2003, ale v dalších letech již produktivita práce stále klesá.

Tabulka č. 18: Produktivita práce (v Kč přidané hodnoty na Kč pracovních vstupů)

Rok	Přidaná hodnota [tis. Kč]	Mzdové náklady [tis. Kč]	Produktivita	Produktivita ve firmě LANEX
2002	17 927	8 090	2,22	3,96
2003	26 163	9 027	2,90	1,57
2004	27 521	11 429	2,41	1,94
2005	30 668	13 052	2,35	

Zdroj: vlastní (vychází z výkazů zisku a ztráty)

V tabulce č. 18 je také pro srovnání uvedena produktivita práce dosažená ve firmě Lanex v letech 2002 – 2004. Je tedy vidět, že tato firma dosahuje vyšší produktivity v roce 2002, ale v dalších letech je na tom již hůře než např. firma SINGING ROCK.

Tabulka č. 19: Změna položek z tabulky č. 18 v letech 2003 – 2005 [%]

Rok	Přidaná hodnota	Mzdy	Produktivita práce
2003	+ 45,94	+ 11,58	+ 30,79
2004	+ 5,19	+ 26,61	- 16,92
2005	+ 11,43	+ 14,20	- 2,42

Zdroj: vlastní

Z tabulky č. 19 tedy vyplývá, že produktivita práce, měřená v Kč přidané hodnoty na Kč pracovních vstupů, v roce 2003 vzrostla o vysoké procento, ale od roku 2004 klesá, neboť zde dochází k většímu nárůstu mezd než je růst přidané hodnoty a odpracovaných hodin. Zejména v roce 2004 převýšil nárůst mezd růst přidané hodnoty. Nárůst mzdových nákladů byl způsoben pravděpodobně růstem přesčasů ve výrobě a dále zvětšením počtu zaměstnanců ve vývoji a administrativě, kteří jsou oceněni vyšší mzdou. Jelikož růstu mzdových nákladů se firma zřejmě neubrání, měla by se snažit zvýšit celkovou produktivitu práce v podniku větším růstem přidané hodnoty.

Tabulka č. 20: Produktivita práce (v tis. Kč přidané hodnoty/ 1 pracovníka)

Rok	Počet zaměstnanců	Produktivita [tis.Kč/1pracovníka]
2002	62	289,15
2003	59	443,44
2004	62	443,89
2005	67	457,73

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

V tabulce č. 20 je uvedena ještě produktivita práce na 1 zaměstnance, kde firma dosahuje příznivějších výsledků. I když se zvyšuje od roku 2003 počet zaměstnanců, produktivita práce na 1 zaměstnance také mírně roste, což se nedalo říci např. u tabulky č. 18, kde se srovnávala přidaná hodnota se mzdovými náklady.

4.3.3.1 Produktivita práce ve výrobních střediscích

V předchozích tabulkách je produktivita práce měřená za celý podnik. Pro zvýšení vypovídací schopnosti produktivity práce v hodnocení efektivnosti výroby je však vhodnější měřit tento ukazatel za jednotlivá výrobní střediska, která se podílí nejvíce na tvorbě výkonů a také přidané hodnoty firmy. Poté lze porovnávat produktivitu práce jednotlivých středisek a také zjistit, kde je nutné produktivitu zvyšovat.

Produktivita práce ve středisku pletárna

Z tabulky č. 21 vyplývá, že produktivita práce v Kč přidané hodnoty na hodinu práce i na Kč pracovního vstupu ve výrobním středisku pletárna převyšuje produktivitu práce, která byla vypočítána za celý podnik, tedy kromě roku 2003. V tomto roce došlo ve středisku pletárna k výraznému poklesu přidané hodnoty, jelikož došlo k poklesu výkonů a růstu výkonové spotřeby (důvody jsou uvedeny v kapitole 4.3.1 Efektivnost) a tedy i produktivita práce měřená z přidané hodnoty poklesla.

Tabulka č. 21: Produktivita práce ve středisku Pletárna

Rok	Přidaná hodnota [tis.Kč]	Odpracované hodiny	Produktivita práce [Kč/h]	Mzdové náklady [tis. Kč]	Produktivita práce
2002	2 417	7 612	317,59	792	3,05
2003	601	8 866	67,74	948	0,63
2004	2 975	10 654	279,22	1 174	2,53
2005	6 212	13 660	454,72	1 505	4,13

Zdroj: vlastní (vychází z firemních údajů)

Tabulka č. 22: Produktivita práce ve středisku Pletárna

(v Kč výkonů na hodinu práce a v Kč výkonů na Kč pracovního vstupu)

Rok	Výkony [tis. Kč]	Odpracované hodiny	Produktivita práce [Kč/h]	Mzdové náklady [tis. Kč]	Produktivita práce
2002	6 501	7 612	854,05	792	8,21
2003	6 189	8 866	698,05	948	6,53
2004	7 782	10 654	730,43	1 174	6,63
2005	11 059	13 660	809,61	1 505	7,35

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Výpočet produktivity práce střediska lze provést také z vytvořených výkonů za dané období, které charakterizují přesněji výkonnost výrobního střediska, jelikož přidaná hodnota je ovlivňována zejména prodejem a cenami nakupovaných materiálů a nikoliv samotnou výrobou. Zde středisko pletárna dosahuje podle tabulky č. 22 výrazně lepších výsledků a to i v roce 2003, kde sice výkony i produktivita o něco poklesly, ale od této doby dosahuje produktivity práce ve středisku stále lepších výsledků.

Produktivita práce ve středisku Konfekce

Ještě lepších výsledků dosahuje středisko konfekce (viz tabulka č. 23), kde dochází k neustálému zvyšování produktivity práce na odpracovanou hodinu i na Kč pracovního vstupu. Výrobním střediskům se tedy daří neustále produktivitu zvyšovat, což nelze říci o celkové produktivitě práce daného podniku.

Tabulka č. 23: Produktivita práce ve středisku Konfekce

Rok	Přidaná hodnota [tis. Kč]	Odpracované hodiny	Produktivita práce [Kč/h]	Mzdové náklady [tis. Kč]	Produktivita práce
2002	22 705	66 994	338,92	5 295	4,29
2003	34 704	68 523	506,46	5 658	6,13
2004	37 220	67 467	551,68	5 997	6,21
2005	41 138	70 377	584,53	6 341	6,49

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

V další tabulce č. 24 je produktivita práce vypočítána také z výkonů, kde dosahuje stejného rostoucího tempa jako u produktivity práce počítané z přidané hodnoty. U produktivity práce měřené z výkonů dosahuje ale přirozeně vyšších hodnot, protože u výpočtu z přidané hodnoty se od výkonů odečte výkonová spotřeba.

Tabulka č. 24: Produktivita práce ve středisku Konfekce

(v Kč výkonů na hodinu práce a v Kč výkonů na Kč pracovního vstupu)

Rok	Přidaná hodnota [tis. Kč]	Odpracované hodiny	Produktivita práce [Kč/h]	Mzdové náklady [tis. Kč]	Produktivita práce
2002	22 705	66 994	338,92	5 295	4,29
2003	34 704	68 523	506,46	5 658	6,13
2004	37 220	67 467	551,68	5 997	6,21
2005	41 138	70 377	584,53	6 341	6,49

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Produktivita na 1 pracovníka ve výrobních střediscích

Tabulka č. 25: Porovnání produktivity práce na 1 pracovníka mezi středisky

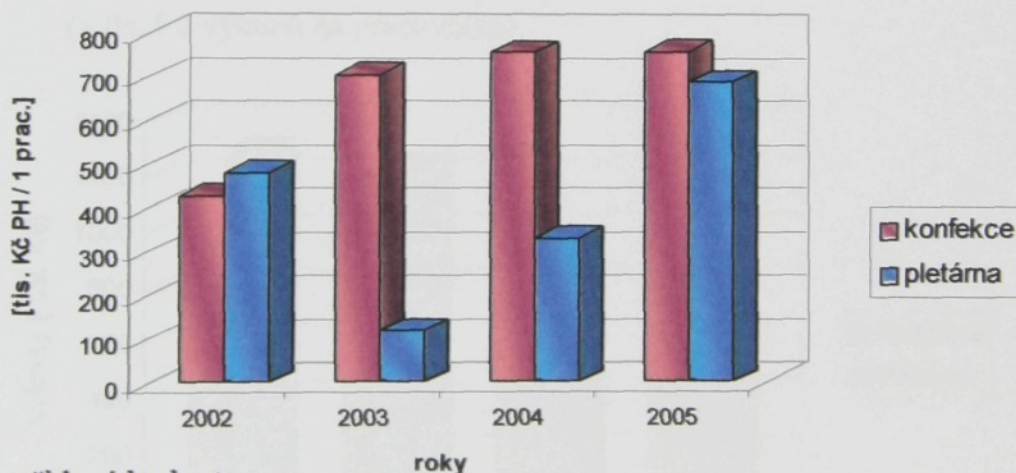
Rok	Pletárna			Konfekce		
	Počet zaměstnanců	PP z přid. hodnoty [tis. Kč]	PP z výkonů [tis. Kč]	Počet zaměstnanců	PP z přid. hodnoty [tis. Kč]	PP z výkonů [tis. Kč]
2002	5	483,49	1300,20	53	428,40	820,21
2003	5	120,11	1237,79	49	708,25	1173,43
2004	7	330,54	864,67	49	759,59	1287,59
2005	7	690,17	1228,81	54	761,81	1322,45

Pozn.: PP = produktivita práce

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Obrázek č. 14: Porovnání produktivity práce na 1 pracovníka ve výrobních střediscích

(v tis. Kč přidané hodnoty na pracovníka)



PH = přidaná hodnota

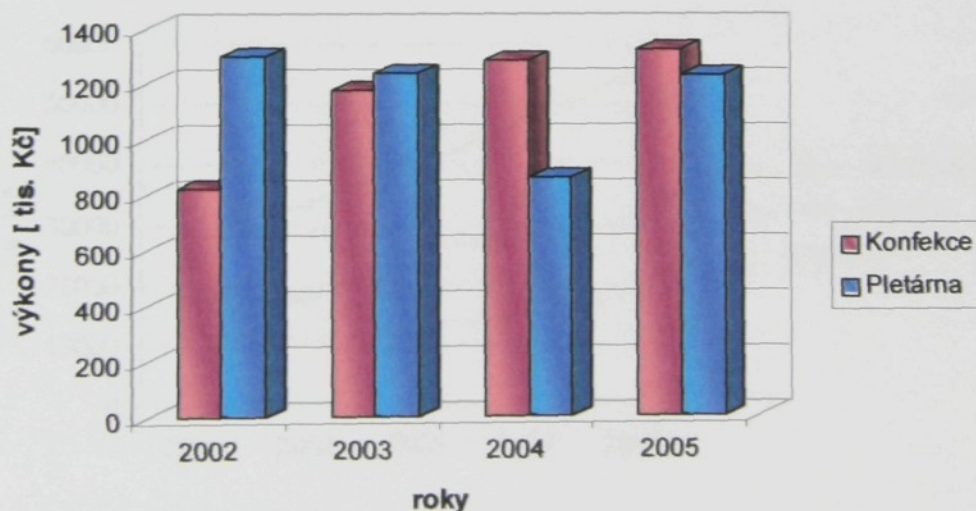
Zdroj: vlastní (vychází z firemních údajů)

Zde je produktivita práce vypočítána z přidané hodnoty střediska a také z vytvořených výkonů v daném roce na 1 pracovníka. Z tabulky č. 25 a také obrázku č. 14 vyplývá, že přidaná hodnota na 1 pracovníka ve středisku pletárna značně kolísá, jelikož zde docházelo ke změně objemu výroby, výrobního sortimentu a také k růstu počtu zaměstnanců v roce 2004. V roce 2002 byla produktivita práce z přidané hodnoty vyšší v pletárně, poté dosahovala mnohem lepších výsledků konfekce, ale v roce 2005 se pro-

duktivita práce na 1 pracovníka pletárny velmi přiblížila dosažené hodnotě ve středisku konfekce. Ve středisku konfekce se produktivita práce stále zvyšuje, ale v posledních letech roste klesajícím tempem. V roce 2005 produktivita práce vzrostla jen nepatrně, i když se přidaná hodnota zvýšila, protože se zvýšil také počet zaměstnanců.

V produktivitě práce vypočítané z výkonů (viz tabulka č. 25 a obrázek č. 15) dosahuje v prvních dvou letech středisko pletárna lepších výsledků než konfekce, jelikož se jedná z větší části o strojní výrobu a pracuje zde tedy mnohem méně zaměstnanců než ve středisku konfekce, kde převažuje ruční výroba. V roce 2004 došlo k navýšení pracovníků ve středisku pletárna, jelikož v průběhu roku začal dvousměnný provoz, ale výkony výrazně nevzrostly, proto v tomto roce došlo ke snížení výkonů na 1 pracovníka. Od této doby je vyšší produktivita z výkonů ve středisku konfekce, i když v roce 2005 se pletárna opět přiblížila výsledku dosaženého v konfekci.

Obrázek č. 15: Porovnání produktivity práce na pracovníka ve výrobních střediscích
(v tis. Kč výkonů na pracovníka)



Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

4. 3. 4 Ukazatele úrovně osobních nákladů

V tomto ukazateli se zjišťuje poměr osobních nákladů k výrobním nákladům (výkonové spotřebě = náklady na materiál, energii a služby), kde je žádoucí co nejnižší podíl

osobních nákladů ve výkonové spotřebě. Nebo lze také osobní náklady poměřovat s přidanou hodnotou. Ukazatel s přidanou hodnotou potom vyjadřuje, kolik přidané hodnoty se spotřebuje na osobní náklady. Kdyby chtěla firma zlepšit poměr osobní náklady/přidaná hodnota, měla by se pravděpodobně snažit hlavně o zvýšení přidané hodnoty, jelikož se průměrná mzda a celkově osobní náklady v českém průmyslu neustále zvyšují.

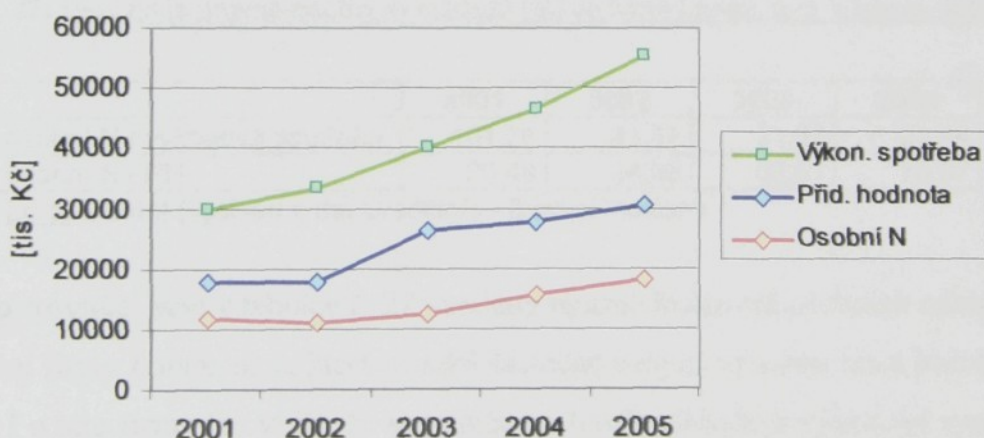
4. 3. 4. 1 Úroveň osobních nákladů v analyzovaném podniku

Tabulka č. 26: Ukazatele úrovně osobních nákladů [%] v letech 2001-2005

	2001	2002	2003	2004	2005
Osobní N / Výkonová spotřeba	39,8	33,4	30,9	33,6	32,4
Osobní N / Přidaná hodnota	66,9	62,0	47,4	56,7	58,6

Zdroj: vlastní (vychází z účetních dat firmy)

Obrázek č. 16: Porovnání vývoje osobních nákladů, přidané hodnoty a výkonové spotřeby v letech 2001 - 2005



Zdroj: vlastní (vychází z výkazů zisku a ztráty)

Ukazatel Osobní N/výkonová spotřeba se stal příznivějším v roce 2002, kdy se ve firmě mírně snížily osobní náklady, zatímco výkonová spotřeba rostla, jak vyplývá z obrázku č. 16, ale od této doby se ukazatel výrazně nemění a stále se udržuje okolo 30 %, jak lze vidět v tabulce č. 26. Je to dáno tím, že stejně tak jako roste výkonová spotřeba, tak podobným tempem rostou i osobní náklady ve firmě (viz obrázek č. 16). Podle Minister-

stva průmyslu a obchodu dosahoval tento ukazatel v roce 2002 v textilním odvětví průměrné hodnoty 29 %, tedy firma se nijak výrazně neliší od odvětvového průměru.

Ukazatel osobní N / přidaná hodnota se výrazně zlepšil v roce 2003, kdy se dostal z hodnoty 66,9 v roce 2001 na hodnotu 47,4 %. Toto zlepšení úrovně osobních nákladů ovlivnil výrazný nárůst přidané hodnoty v roce 2003, jak lze vidět v obrázku č. 16. V dalších letech ale dochází opět ke zhoršení úrovně osobních nákladů vzhledem k přidané hodnotě (v r. 2005 na 58,6 %), protože osobní náklady stále rostou, zatímco přidaná hodnota roste již pomalejším tempem (viz obrázek č. 16). Jelikož ale průměr tohoto ukazatele v českém textilním průmyslu v roce 2002 byl podle Ministerstva průmyslu a obchodu ČR 71,9 % a u textilních podniků v EU 52,3 %, dosahuje firma v této oblasti velmi uspokojivých výsledků. Přesto by se měla firma snažit, zejména větším růstem přidané hodnoty, aby se poměr osobní N/ přidaná hodnota udržel alespoň na úrovni roku 2005 i v dalších letech.

4. 3. 4. 2 Úroveň osobních nákladů v konkurenční firmě

Tabulka č. 27: Ukazatele úrovně osobních nákladů [%] ve firmě Lanex, a. s. v letech 2001- 2004

	2001	2002	2003	2004
osobní N / výkonová spotřeba	101,38	41,51	31,32	32,94
osobní N / PH	20,49	34,08	63,61	70,97

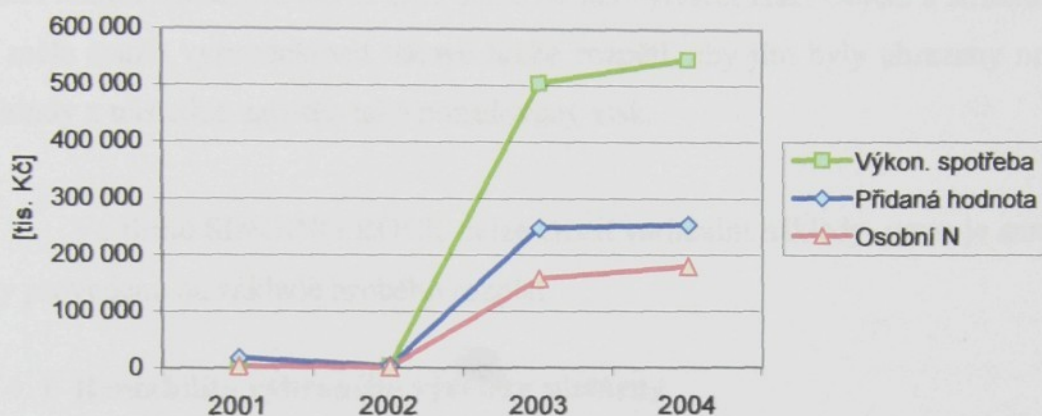
Zdroj: vlastní (vychází z dat Creditinfo - firemní monitor)

Pro srovnání jsou v tabulce č. 27 uvedeny ukazatele úrovně osobních nákladů české konkurenční firmy Lanex, a. s., která se také částečně zabývá výrobou lan a horolezeckého vybavení. I u této firmy lze vidět, že se poměr osobních nákladů k výkonové spotřebě pohybuje v posledních dvou letech okolo 30 %, stejně jako u firmy SINGING ROCK. U tohoto ukazatele ale firma SINGING ROCK dosahuje stabilních výsledků od roku 2001, narozdíl od firmy Lanex, kde došlo ke zlepšení až v poslední době. V druhém ukazateli - osobní náklady k přidané hodnotě si však firma Lanex stojí od roku 2003 hůře než firma SINGING ROCK a dokonce se zde tento ukazatel po celou dobu zhoršuje.

V obrázku č. 17 je zaznamenán vývoj osobních nákladů, přidané hodnoty a výkonové spotřeby ve firmě Lanex. V roce 2003 došlo k růstu této firmy a také z obrázku vy-

plývá, že došlo k obrovskému nárůstu všech těchto položek. Dále v roce 2004 přidaná hodnota spíše stagnuje zatímco osobní náklady rostou, což má za následek zhoršení poměru osobních nákladů k přidané hodnotě.

Obrázek č. 17: Porovnání vývoje osobních nákladů, přidané hodnoty a výkonové spotřeby ve firmě Lanex, a. s. v letech 2002 - 2004



Zdroj: vlastní (vychází z dat Creditinfo – firemní monitor)

4.4 Analýza rentability vybraných výrobků

Rentabilita jednotlivých výrobků lze vypočítat buď na základě zisku (kalkulace úplných nákladů), nebo se zjišťuje příspěvek k tvorbě hospodářského výsledku, tzv. příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (vychází z kalkulace variabilních - neúplných nákladů). Příspěvek na úhradu je stabilnější veličina než zisk, neboť se nemění se změnami vyráběného množství výrobků, proto je pro analýzu rentability jednotlivých výrobků lepší použít tuto metodu. Příspěvek na úhradu je možné zjistit stejně jako v kalkulaci variabilních nákladů, tedy když se od ceny odečtou variabilní náklady. Poté lze vypočítat rentabilitu jednotlivého výrobku podle vzorce [13]:

$$\text{Rentabilita výrobku [\%]} = \frac{\text{Příspěvek na úhradu}}{\text{Prodejní cena}} \times 100$$

Obvykle nelze zjistit celkové variabilní náklady, ale pouze přímé náklady. V takovém případě je možné nahradit příspěvek na úhradu tzv. hrubým rozpětím, tzn., že od ceny se odečtou jen přímé náklady.

$$\text{Rentabilita výrobku [\%]} = \frac{\text{Hrubé rozpětí (marže)}}{\text{Prodejní cena}} \times 100$$

Čím větší podíl hrubého rozpětí, které se obvykle v praxi nazývá marže, obsahuje cena výrobku, tím více přispívá výrobek k tvorbě zisku, tedy tím dříve jsou uhrazeny touto marží režijní náklady a tím se také dříve začíná vytvářet zisk. Objem a struktura výroby by se měla snažit vyprodukovat takové hrubé rozpětí, aby jím byly uhrazeny nejprve režijní náklady a následně zajištěn také požadovaný zisk.

Ve firmě SINGING ROCK nelze zjistit variabilní náklady, proto je analýza rentability provedena na základě hrubého rozpětí.

4. 4. 1 Rentabilita vybraného výrobku pletárny

V tabulce č. 28 je vidět, že jednicové náklady výrobku A, které zahrnují pouze přímý materiál, se v každém roce mírně zvyšují a hrubé rozpětí klesá, což znamená, že se postupně snižuje také rentabilita tohoto výrobku. Ve výsledku sice mohlo dojít k nepatrnému zkreslení, jelikož cena Kč/m je vypočítána jako vážený aritmetický průměr z jednotlivých dosažených prodejů. Jak již bylo uvedeno, firma prodává svým odběratelům za různé ceny – v závislosti na odebraném množství a také podle toho komu prodává (malobchod, velkoobchod, dealer...). Z dosažených prodejních výsledků vyplývá, že výrobek A je stále vysoce rentabilní, přestože v posledních letech rentabilita mírně poklesla.

Tabulka č. 28: Rentabilita výrobku A střediska pletárny

Rok	Cena [Kč/m]	Jednicové náklady [Kč/m]	Marže [Kč] (C-JN)	Marže/cena
2003	28,54	6,13	22,41	78,52%
2004	20,05	6,45	13,60	67,83%
2005	20,22	7,17	13,05	64,54%

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Tento výrobek se ve firmě začal vyrábět v roce 2002, kdy byla cena 23,20 Kč. Poté došlo k navýšení ceny, ale v roce 2004 opět ke snížení. Je možné, že jedním z vlivů, které měly za následek snížení ceny v roce 2004, mohlo být posílení koruny vůči euru po vstupu

ČR do Evropské Unie, ale nejvíce měla zřejmě vliv na snížení ceny změna objemu výroby. Přestože se zvyšovaly jednicové náklady, které by mohly znamenat růst ceny, průměrná cena poklesla, jelikož se prodávalo distributorům ve větším množství, tzn. za nižší ceny, což způsobilo také nižší marži výrobku a následně i pokles rentability.

Maximální hranice jednicových nákladů

Jedná se o příklad určení hranice únosnosti jednicových nákladů, kdyby chtěla firma zachovat cenu z roku 2005.

Cena roku 2005 [Kč/m]	Jednicové náklady [Kč/m]	Marže [Kč] (C-JN)	Marže/cena	Režie [Kč]
20,22	9,33	10,89	53,85%	10,89

Režijní náklady na výrobu 1 m výrobku A jsou podle firemních dat 10,89 Kč. Režie u tohoto výrobku dosahuje tedy vyšší částky než jednicové náklady, protože zahrnuje také režijní mzdy. Marže výrobku se tedy musí rovnat této částce, aby uhradila alespoň režii a výrobek nebyl ztrátový. Kdyby tedy firma chtěla udržet prodejní cenu na úrovni roku 2005, jednicové náklady výrobku by se mohly zvýšit maximálně na cenu 9,33 Kč. Při těchto jednicových nákladech je rentabilita výrobku 53,85 %, jak vyplývá z tabulky, ale marže uhradí pouze režii a výrobek tedy nepřináší firmě žádný zisk. Je také pravděpodobné, že by mohlo dojít v dalších obdobích k růstu režijních nákladů, jelikož velkou část režijních nákladů ve středisku pletárna tvoří mzdy dělníků a spotřeba elektrické energie. V tomto případě by firma byla nucena zvýšit prodejní cenu, nebo se pokusit najít levnějšího dodavatele materiálu. Výrobek ale zatím dosahuje dobrých výsledků oproti minimální možné rentabilitě 58,3 %.

Tabulka č. 29: Prodej výrobku A v letech 2003 – 2005

Rok	Prodej celkem [Kč]	Prodej [m]	Celkové JN [Kč]	Marže [Kč]
2003	21 122	740	4 536	16 586
2004	132 743	6620	42 699	90 044
2005	123 932	6130	43 952	79 980

Zdroj: vlastní (vychází z firemních údajů)

Z tabulky č. 29 lze usoudit, že mírné snižování rentability výrobku A (marže/cena) nemá vliv na snižování efektivnosti výroby tohoto výrobku, jak by se mohlo zdát z tabul-

ky č. 28, protože prodej v posledních dvou letech výrazně vzrostl a tudíž přinesl podniku mnohem vyšší tržby a celkovou marži z prodeje výrobku A. V roce 2005 přinesl výrobek po uhrazení režie zisk 13 224 Kč. Výrobek je tedy při těchto nákladech pro firmu rentabilní.

Rok	Marže	Režie	Zisk
2005	79 980	66 756	13 224

4. 4. 2 Rentabilita dvou vybraných výrobků konfekce

Celkové jednicové náklady zahrnují u výrobků konfekce kromě přímého materiálu také přímé mzdy, které ovšem mají podstatně menší podíl na jednicových nákladech. U vybraného výrobku A je v tabulce č. 30 vidět, že stejně tak jako postupně klesají celkové jednicové náklady, klesá i průměrná prodejní cena, a proto i rentabilita výrobku (v tabulce vyjádřena jako marže/cena v %) dosahuje v letech 2003 a 2004 téměř stejných hodnot. V roce 2005 se rentabilita mírně snížila, což způsobil zejména větší pokles ceny než jednicových nákladů a dále také 5% růst jednicové mzdy. Aby si cena udržela svoji konkurenceschopnost na trhu, zvýšení rentability by bylo možné jedině snížením jednicových nákladů na jeden výrobek.

Tabulka č. 30: Rentabilita výrobku A střediska konfekce

Rok	Cena [Kč/ks]	Jednicové mzdy [Kč]	Celkové JN [Kč/ks]	Marže [Kč] (C-JN)	Marže/cena
2003	591,15	31,95	395,16	195,99	33,15%
2004	581,69	31,95	387,76	193,93	33,34%
2005	549,21	33,63	373,49	175,72	31,99%

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Maximální hranice jednicových nákladů

Příklad vychází opět z předpokladu, že by firma chtěla zachovat prodejní cenu roku 2005. Režijní náklady jednotky výrobku A za rok 2005 jsou podle rozvržení na základě přímých mezd 69,08 Kč.

Cena roku 2005 [Kč/m]	Jednicové náklady [Kč]	Marže [Kč] (C-JN)	Marže/cena	Režie
549,21	480,13	69,08	14,39%	69,08

U výrobku A stačí rentabilita 14,39 %, aby výrobek nebyl ztrátový a prodejní cena uhradila jednicové náklady a také režii. Nepřinesla by tak ovšem žádný zisk. Jednicové náklady by tedy mohly vzrůst maximálně o 28,6 % na 480,13 Kč. I když prodejní cena tohoto výrobku postupně klesá, marže v ceně se stále udržuje nad 30 % a jak je vidět z tabulky č. 30, firmě se také daří stále snižovat jednicové náklady tohoto výrobku. Případný růst jednicových nákladů tedy zatím nehrozí.

Tabulka č. 31: Rentabilita výrobku B střediska konfekce

Rok	Cena [Kč/ks]	Jednicové mzdy [Kč]	Celkové JN [Kč/ks]	Marže [Kč] (C-JN)	Marže/cena
2003	495,31	30,45	364,48	130,83	26,41%
2004	517,95	30,45	368,25	149,70	28,90%
2005	487,04	32,05	357,15	129,89	26,67%

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

U výrobku B prodejní cena stoupala od roku 2001 až do roku 2004, poté v roce 2005 poklesla. Z tabulky č. 31 vyplývá, že výrobek B je pro podnik méně rentabilní než výrobek A. V roce 2005 se celkové jednicové náklady snížily, i když došlo k 5% růstu jednicové mzdy, což by mohlo znamenat vyšší marži v prodejní ceně. Jelikož se ale prodávalo větší množství různým distributorům, tedy průměrně za nižší ceny, poklesla marže a následně i rentabilita.

Maximální hranice jednicových nákladů

U výrobku B byla v roce 2005 režie 65,83 Kč. U tohoto výrobku by k pokrytí této režie + jednicových nákladů stačila rentabilita (podíl marže v ceně) ve výši 13,52 %. Tedy jednicové náklady by mohly vzrůst oproti roku 2005 až o 19,8 % na 421,21 Kč. Do této výše jednicových nákladů výrobek není ztrátový.

Cena roku 2005 [Kč/m]	Jednicové náklady [Kč/m]	Marže [Kč] (C-JN)	Marže/cena	Režie
487,04	421,21	65,83	13,52%	65,83

V porovnání s tabulkou č. 31, kde je rentabilita v roce 2005 ve dvojnásobné výši než minimální hranice 13,52 % a také náklady se drží v přijatelné výši, tedy u výrobku B zatím nehrozí i v případě růstu jednicových nákladů ztrátovost.

Prodej výrobků A, B

Porovnáme-li prodej těchto výrobků v čase, (viz tabulka č. 32), lze vidět, že zatímco prodej výrobku A kolísá, prodej výrobku B roste, i když je jeho rentabilita nižší.

Tabulka č. 32: Porovnání výsledků prodeje výrobků za jednotlivé roky

Rok	Prodej [ks]		Prodej [Kč]		Marže [Kč]		Marže celková[Kč]
	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek A	Výrobek B	
2003	599	361	354 099	178 807	117 398	47 229	164 627
2004	29	407	16 869	210 806	5 624	60 928	66 552
2005	230	559	126 318	272 255	40 415	72 608	113 023

Zdroj: vlastní (vychází z firemních dat)

Výrobek B tedy celkově přináší kromě roku 2003 podniku vyšší tržby, i když se jeho marže na jeden kus výrobku (viz tabulka č. 31) nezvyšuje. Marže z prodeje výrobků B roste, ale u výrobku A se v čase mění, proto i celková marže v jednotlivých letech dosahuje různých hodnot. Je logické, že firma si nemůže naplánovat prodej výrobků podle jejich rentability, ale podle jejich odbytu, velikosti poptávky.

Pomocí hrubého rozpětí lze také naplánovat, jak velké marže při prodeji je nutné minimálně dosáhnout, aby uhradila režijní náklady a požadovaný zisk výrobku. K tomu je třeba naplánovat produkci výrobků na základě skutečně prodaného množství výrobků v minulém období, zjistit jejich celkové hrubé rozpětí a porovnat ho s plánovaným ziskem a režijními náklady, tedy zjistit, jestli plánované hrubé rozpětí uhradí náklady a také přiměřený zisk. Plánování hrubého rozpětí lze tedy zapsat:

Režijní náklady + požadovaný zisk = hrubé rozpětí, kterého je nutné dosáhnout.

Kdyby se tedy sečetla celková marže za všechny výrobky v daném středisku, tak jak je to provedeno v tabulce č. 32, ale pouze pro dva výrobky, mohla by se porovnat s hrubým rozpětím, kterého je nutné dosáhnout. Tak lze zjistit, jestli marže na výrobcích za daný rok skutečně uhradí režii a požadovaný zisk. Jestliže by tomu tak nebylo, bylo by nutné zvýšit marži, a to buď zvýšením ceny, snížením jednicových nákladů nebo také režijních nákladů.

4. 5. SWOT ANALÝZA výrobní konkurenceschopnosti podniku

Předpokladem úspěšnosti firmy je rozpoznání a využití konkurenční výhody, kterou má oproti ostatním výrobcům v odvětví. Jestliže chce tedy management firmy dosáhnout na trhu určité konkurenční výhody, měl by získat přehled o svých možnostech konkurence, který lze získat např. analýzou SWOT. Tato analýza se skládá z analýzy vnitřního prostředí firmy - silných a slabých stránek organizace a analýzy vnějšího prostředí - příležitostí a hrozeb, kterým je organizace v prostředí vystavena.

Analýza SWOT je provedena na základě výsledků analýzy efektivnosti v podniku SINGING ROCK a dále podle mých vlastních poznatků a dojmů, které jsem získala několika návštěvami ve firmě. Je tedy zhodnocením výrobní konkurenceschopnosti z nezávislého pohledu externího člověka.

Silné stránky

+ Rostoucí efektivnost

Jestliže byla efektivnost měřena s očištěním nákladů od mimořádných vlivů, což bylo nutné provést, protože v posledních letech došlo k opravám budovy, které vyvolaly vysoké náklady, tak se efektivnost podniku v letech 2001 – 2005 pohybovala stále nad číslem jedna a zároveň docházelo ke zlepšování tohoto ukazatele. Výrazně vzrostla efektivnost v posledních dvou letech ve středisku pletárna - z efektivnosti 1,05 se dostala na hodnotu 1,8.

+ vlastní výzkum a vývoj spolupracující s profesionálními horolezci

Podnik snažící se udržet svoje postavení na trhu musí realizovat vhodnou inovační politiku, která mu umožní dosáhnout konkurenční výhody v porovnání s ostatními firmami. V dnešní době s rychlým vývojem výrobků ve všech odvětvích se stalo provádění neustálého výzkumu a vývoje samozřejmostí fungování podniku. Ne každý malý podnik si však může dovolit vlastní výzkum a vývoj, alespoň ne na začátku svého působení. Jelikož se na vývoji nového výrobku v daném podniku mohou podílet i sami horolezci, kteří tak

mohou přímo sdělovat vývojovému týmu své potřeby a zkušenosti s výrobky, nemělo by tak dojít k vyvinutí výrobku, o který by nebyl na trhu zájem, což je pro firmu velké plus.

+ schopnost rychlé realizace výrobních inovací

Každý výrobce by měl být schopen provádět inovace ve vlastní technologii, aby si udržel konkurenční pozici na trhu. Firma zejména v poslední době rozšiřuje svůj vývojový tým, aby realizace výrobních inovací byla co nejrychlejší a konkurenceschopná. Dále výrobní technologie firmy pružně reaguje na měnící se požadavky, přání a potřeby zákazníků, jelikož vývojový tým spolupracuje s aktivními horolezci, kteří se mohou podílet na vývoji.

+ růst přidané hodnoty

Cesta ke zvýšení přidané hodnoty znamená získat vysoce výkonnou technologii zaručující výrobu vysoké kvality, což se dané firmě v určité míře podařilo a dále zavedení nepřetržitého provozu, který umožní co nejvyšší využití výrobní kapacity. Nepřetržitý provoz sice ve firmě není, ale došlo k zavedení dvousměnného provozu v části výroby. Firma se také snaží orientovat výrobu stále více na výrobky s vyšší přidanou hodnotou.

+ patentované výrobky

Výrobky, které si firma chrání patenty, přinášejí firmě konkurenční výhodu na trhu s horolezeckými potřebami.

+ rozšiřující se sortiment výrobků a služeb

Firma se snaží neustále rozšiřovat svůj výrobní sortiment, tak jako ostatní výrobci v oboru, ale zejména novými službami a profesionálním servisem se firma může odlišit od ostatních výrobců, nabízejících podobné výrobky.

+ vysoké využití výrobní kapacity

Firma neustále zvyšuje výrobu, zejména výrobu lan, kde byla nucena zvýšit výrobní kapacitu a zavést dvousměnný provoz, což znamená, že stávající kapacita byla vysoce využita.

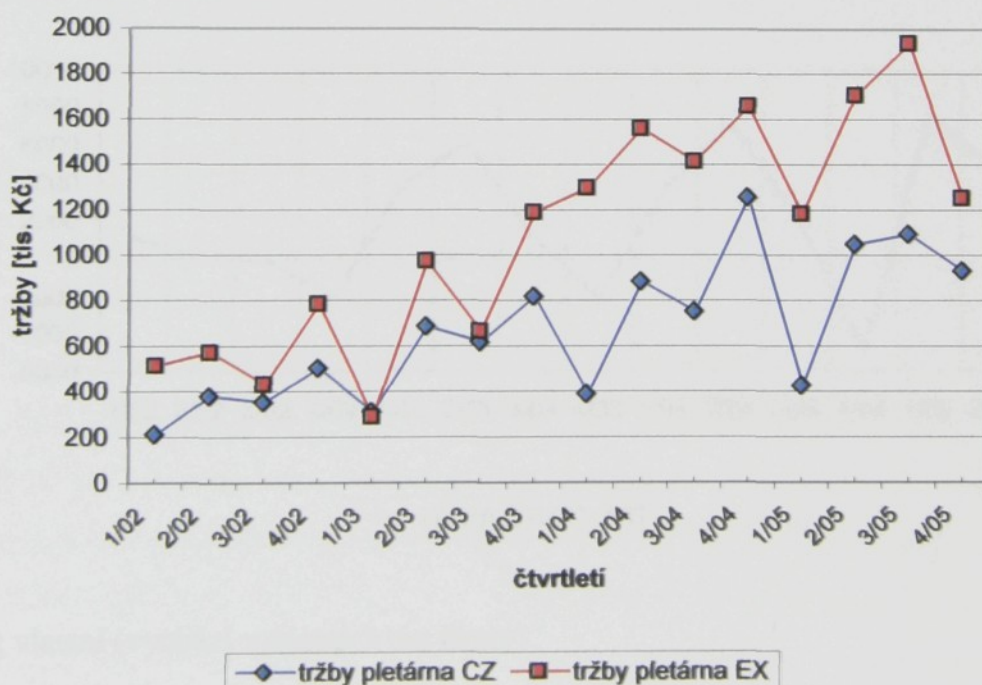
Slabé stránky

- sezónní výkyvy poptávky

Výrobky střediska konfekce přinášejí zejména v exportu nejvyšší tržby v prvních dvou čtvrtletích a následně v druhé polovině účetního období dochází k výraznému poklesu. Výrobky pletárny dosahují průměrně nejvyšších tržeb v druhém a čtvrtém čtvrtletí, naopak v prvním a třetím čtvrtletí dochází většinou k výraznějšímu poklesu. Grafické znázornění sezónních výkyvů – viz obrázek č. 17 a 18.

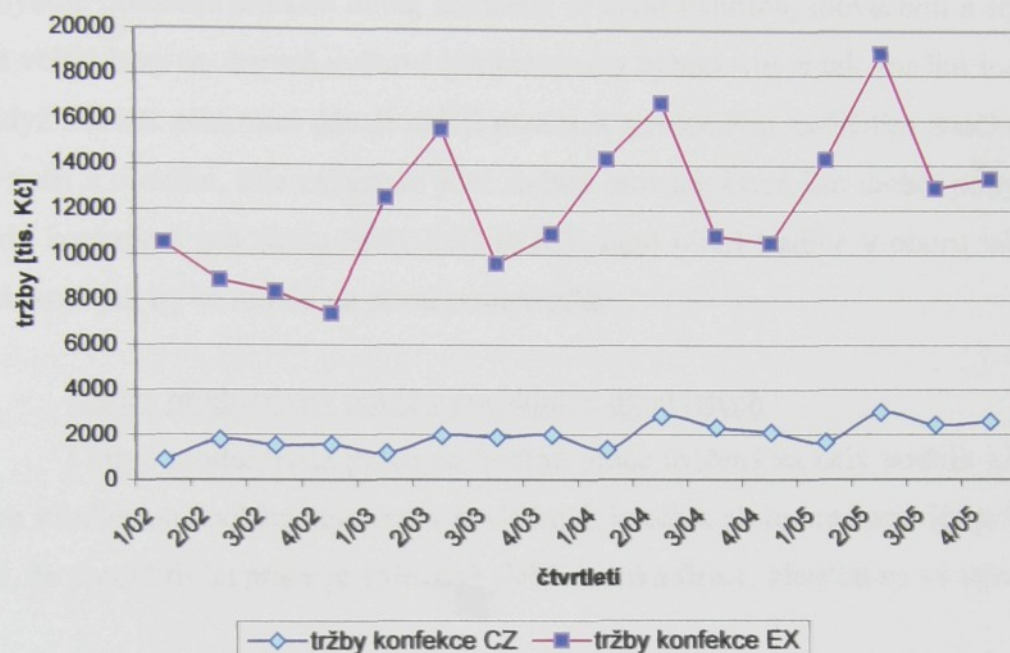
Tyto výkyvy v tržbách mají od roku 2003 za následek výrazný růst hospodářského výsledku v první polovině roku a následně pokles v druhé polovině účetního období. Grafické znázornění vývoje hospodářského výsledku - viz obrázek č. 19. Jestliže firma SINGING ROCK nemá v úmyslu svoji výrobu diverzifikovat a zaměřit se tak na výrobky z jiného oboru, ale bude se tedy dále specializovat a rozvíjet pouze v odvětví horolezectví a prací ve výškách, není zřejmě šance tuto sezónnost poptávky výrazně eliminovat.

Obrázek č. 17: Sezónní výkyvy tržeb z prodeje vlastních výrobků ve středisku pletárna v letech 2002 – 2005



Zdroj: vlastní (vychází z účetních dat firmy)

Obrázek č. 18: Sezónní výkyvy tržeb z prodeje vlastních výrobků ve středisku konfekce v letech 2002 - 2005



Zdroj: vlastní (vychází z účetních dat firmy)

Obrázek č. 19: Vývoj čtvrtletního hospodářského výsledku v letech 2002 - 2005



Zdroj: vlastní (vychází z účetních dat firmy)

- nízká tradice v oboru

Tradice v oboru může být pro firmu slabou či silnou stránkou, záleží na tom, jak se firma s nízkou tradicí v oboru vyrovná. V horolezeckém odvětví je řada firem, které se

uplatňují v oboru již několik desetiletí. Společnost SINGING ROCK byla založena v roce 1992 a i když se v tomto odvětví, kde se nachází velké množství firem s vysokou tradicí, pohybuje poměrně krátkou dobu, dokázala se svojí kvalitou, inovacemi a sortimentem dostat velmi brzy na úroveň světové konkurence a vybudovat si tak značku inovativní firmy. I když někteří zákazníci dávají raději přednost zavedeným tradičním značkám, horolezectví patří k oborům, kde zákazníci jistě uvítají inovaci, která jim ulehčí pohyb ve výškách. Tedy konkrétně pro firmu SINGING ROCK není nízká tradice v oboru tak úplně slabou stránkou, jak by se mohlo na první pohled zdát.

- pokles produktivity práce v posledních dvou letech

I když produktivita práce na hodinu práce měřená za celý podnik klesá, ve výrobních střediscích dochází zejména v posledních letech k růstu produktivity práce. Nelze tedy říci, že produktivita práce je vyloženě slabá stránka firmy, alespoň ne ve výrobní oblasti.

- vysoká rozpracovanost výroby

Rozpracovanost výroby, která způsobuje vázání kapitálu, je ve firmě způsobena již zmíněnými sezónními vlivy. Z důvodu rovnoměrného využití kapacity strojů a pracovní síly během roku je tedy firma nucena předzásobit se určitým množstvím výrobků, aby byla schopna v sezóně uspokojit poptávku.

Příležitosti

- ⇒ vlastní internetový obchod

Internetový obchod se stal v poslední době často používaným způsobem nakupování, zejména pak mezi mladými lidmi. Jelikož se horolezectví věnují z velké části zejména mladí lidé, určitě by uvítali tento pohodlný způsob nakupování přes internet. Výrobky SINGING ROCK je sice možné koupit přes internet prostřednictvím maloobchodů a distributorů, ale protože řada konkurenčních firem internetový obchod provozuje, měla by firma také zvážit jeho zavedení, aby nebyla pozadu za konkurencí, která by tímto způsobem mohla odlákat firmě některé zákazníky.

- ⇒ větší podpora výzkum a vývoje

Od základu daně z příjmu lze odečíst 100 % nákladů, které byly vynaloženy za zdaňovací období při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Tyto projekty mají mít podle

zákona o dani z příjmu právnických osob podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Je tedy vhodné využít tuto odpočitatelnou položku od základu daně a ještě více se věnovat vlastnímu výzkumu a vývoji.

⇒ otevření podnikové prodejny

Další příležitostí pro firmu by mohlo být otevření podnikové prodejny ve vlastní budově a tedy ještě efektivněji využít tuto budovu pro tvorbu přidané hodnoty. Jelikož v budově jsou prostory pro vlastní prodejnu, firma by mohla těžit z toho, že nemusí platit nájem za provozování této prodejny.

⇒ provoz vlastního školícího centra

Z důvodu vyšší propagace horolezectví by firma mohla otevřít vlastní školící centrum, které by mohla případně sponzorovat svými výrobky a přilákat tak k horolezectví další mladé lidi, kterým se může tento sport zdát např. finančně náročný a proto se jím tedy nezabývají.

⇒ zavedení jednotné evropské měny v ČR

Jelikož je firma výrazně exportně orientovaná a posilování České koruny jí přináší značné kurzové ztráty, bude pro ní očekávané zavedení eura v budoucnu jistě příležitostí.

Hrozby

⇒ rostoucí cena práce

Pokud bude cena práce dále výrazně růst, firma by byla nucena zeštíhlovat stav zaměstnanců ve středisku konfekce, aby snížila osobní náklady, a přecházet na výrobní zařízení s vyšší automatizací, kde je potřeba menší počet zaměstnanců, což by umožnilo přiblížit se produktivitě v zemích EU. Zatím se ale firmě vyplatí zaměstnávat lidskou práci místo značných investic, které by vyžadovalo pořízení automatizovaných strojů pro výrobu horolezeckých a pracovních úvazků a dalších doplňků.

➤ vstup levnějších konkurentů do odvětví

Konkurence z Asie a zejména z Číny hrozí snad ve všech odvětvích, proto je nutné se případné konkurenci bránit. Např. v oblasti průměrné mzdy nemá český podnik šanci proti Asii. V oblasti horolezectví, kde se pohybuje firma SINGING ROCK, je stále ještě možné konkurovat vysokou kvalitou, ale pouze do té doby, než se čínské výrobky, které vyžadují velmi nízké mzdové náklady, přiblíží této kvalitě a asijsí výrobci budou moci nabídnout levnější výrobky. Proto musí firma stále provádět výrobní inovace a chránit tyto výrobky patenty, aby se levné konkurenci ubránila a přesvědčila zákazníky o své nepřemohitelné kvalitě.

➤ posilování měnového kursu Kč

Jestliže je podnik výrazně exportně orientovaný, má významný vliv na úspěšnost prodeje v zahraničí kurz koruny. Trvalé dlouhodobé zpevňování koruny vůči euru a dolaru se tak může stát pro firmu hrozbou zhoršující se rentability vývozu při silném kurzu Kč. Zpevňování kursu Kč neohrožuje pouze export, ale i prodej na domácím trhu, jelikož tak dochází ke zlevňování konkurenčního zboží z dovozu.

➤ možnost poklesu zájmu o horolezectví v budoucnosti

I když je horolezectví v současnosti velmi moderní a nehrozí tedy v nejbližší době jeho úpadek, i přesto by měla firma uvažovat o všech možných hrozbách, které se mohou projevit v budoucnu. Aby tedy firma předešla možnému poklesu zájmu o horolezecké výrobky, měla by ještě více propagovat horolezectví např. prostřednictvím reklamy, veletrhů.

5. Závěr

Zhodnocení efektivnosti výroby ve firmě SINGING ROCK za období 2001 – 2005 zčásti komplikovaly mimořádné vlivy, jelikož právě od roku 2001 docházelo ve firmě k výrazným změnám. Ve výrobě se investovalo do zavedení nového provozu pletárna, který nejprve znamenal pro firmu především růst nákladů a nikoliv výnosů. Dále se firma stěhovala do vlastní budovy, kde bylo nutné provést rekonstrukci a značné opravy, které

měly za následek výrazný růst nákladů. Proto bylo nutné provést hodnocení efektivnosti také bez těchto mimořádných vlivů, které způsobily ve firmě nestandardní růst nákladů.

Dospěla jsem tedy k závěru, že zhodnocení efektivnosti na základě finanční analýzy výroby není možné provést pouze z dat účetních výkazů firmy, ale bylo nutné konzultovat vše, co mělo vliv v daném období na efektivnost výroby s ekonomem podniku a výrobním ředitelem, kteří mě v tomto směru ochotně vycházeli vstříc.

Výsledky finanční analýzy výroby

➤ růst efektivnosti ve výrobě v posledních letech, zejména v novém provozu pletárna

Efektivnost měřenou poměrem výnosů a nákladů je dobré použít jako obecné měřítko efektivnosti podniku. Měřit efektivnost tímto způsobem je výhodné, když se provádí porovnání efektivnosti s ostatními podniky, jelikož výnosy a náklady lze jednoduše zjistit z výkazů zisku a ztráty. Z údajů výkazů zisku a ztráty lze ovšem někdy dojít k zavádějícím výsledkům, když např. nevíme z jakého důvodu došlo k růstu nákladů. Když byla vypočítána efektivnost ve firmě SINGING ROCK přímo z údajů výsledovky, v prvních dvou letech vycházela menší než jedna. Dalo by se tedy o podniku říci, že nebyl dostatečně efektivní, zatímco zde ale docházelo k růstu výroby, výkonů i tržeb, ale protože firma chtěla přestěhovat výrobu do vlastní budovy, která vyžadovala značné opravy, zvýšily se firmě v této době výrazně náklady. Když došlo k očištění nákladů od mimořádných vlivů, které vyžadovala oprava budovy, efektivnost byla i v prvních dvou letech vyšší než jedna a dále se pohybovala rostoucím tempem.

Jelikož bylo cílem provést zhodnocení efektivnosti výroby, považovala jsem za žádoucí provést také porovnání efektivnosti výrobních středisek. Středisko konfekce dosahuje velmi dobrých výsledků efektivnosti, které se v posledních 3 letech výrazně nemění, zatímco ve středisku pletárna, které začalo výrobu až koncem roku 2001 a od této doby došlo k výraznému nárůstu výroby, dochází k výkyvům. Zde byl největší růst efektivnosti v roce 2005, kde se efektivnost tohoto střediska dostala až na hodnotu shodnou se střediskem konfekce, tedy na 1,8. Zatím sice pletárna nepřináší firmě takové tržby a zisk jako konfekce, ale lze říci, že efektivnost tohoto střediska roste.

Také bylo provedeno srovnání celkové efektivnosti podniku s konkurenční firmou Lanex na základě údajů z výkazů zisku a ztráty. Je tedy možné, že i v této firmě došlo k nějakým výrazným změnám, které mohly negativně ovlivnit výsledky ukazatelů. I když zde dosahuje Lanex v prvních dvou letech vyšší efektivnosti, v dalších letech došlo k poklesu, zatímco ve firmě SINGING ROCK efektivnost spíše rostla, což je jistě pozitivnější výsledek.

➤ stagnování produktivity práce celého podniku

V produktivitě práce za celý podnik, měřené od roku 2002 na základě přidané hodnoty na hodinu práce a 1 Kč mzdových nákladů, firma dosahuje od roku 2003, kdy se produktivita výrazně zvýšila, mírně klesajících hodnot v posledních dvou letech. Výrazný nárůst přidané hodnoty v roce 2003 byl způsoben zvýšením objemu produkce v pletárně a dále větším zaměřením výroby konfekce na produkty s vyšší přidanou hodnotou. V dalších letech již přidaná hodnota takovou mírou nerostla, proto se i mírně snížila produktivita. Naopak mírného zlepšování dosahuje firma v přidané hodnotě na jednoho pracovníka, i když se počet zaměstnanců mírně zvyšuje. Nelze tedy říci, že by firma dosahovala v produktivitě práce v letech 2002 – 2005 negativních výsledků, problémem je spíše mírné stagnování v této oblasti.

V porovnání přidané hodnoty na 1 Kč mzdových nákladů s firmou Lanex dosahuje SINGING ROCK vyrovnanějších výsledků. Firma Lanex se dostává z výborného výsledku v roce 2002 k velkému poklesu v dalších letech, kde dosahuje nižší produktivity práce měřené tímto způsobem než firma SINGING ROCK.

➤ rostoucí produktivita práce ve výrobních střediscích

Pro zhodnocení efektivnosti výroby je důležitější měřit produktivitu práce ve výrobních střediscích, kde dochází k největší tvorbě výkonů a tedy i přidané hodnoty. Zde lze zaznamenat oproti celému podniku vyšší hodnoty dosažené v přidané hodnotě na Kč mzdových nákladů a odpracovanou hodinu. Ve středisku konfekce výrazně vzrostla produktivita práce v roce 2003 a od této doby si udržuje rostoucí trend a ve středisku pletárna, až na pokles v roce 2003, produktivita práce také stále roste. Dále bylo provedeno porovnání produktivity práce na 1 pracovníka mezi středisky, kde středisko konfekce dosahuje

také růstu, i když v posledních dvou letech už méně výrazného. Naopak středisko pletárna zaznamenalo v produktivitě práce na 1 pracovníka značné výkyvy, což bylo způsobeno změnami v začínající výrobě, které ovlivnily dosažené výkony i přidanou hodnotu střediska. V roce 2005 však došlo v pletárně k velkému růstu produktivity práce na 1 pracovníka, která se tak značně přiblížila dosažené hodnotě ve středisku konfekce. V roce 2005 totiž probíhal poprvé dvousměnný provoz po celý rok, který přinesl středisku pletárna výrazný nárůst výkonů, přidané hodnoty a tedy i produktivity práce na 1 pracovníka.

➤ velmi dobrá úroveň osobních nákladů v posledních letech

V úrovni osobních nákladů v poměru k výkonové spotřebě firma SINGING ROCK dosahuje stabilních výsledků, které se výrazně neliší od průměru v odvětví. U osobních nákladů vzhledem k přidané hodnotě si však stojí velmi dobře v porovnání s průměrem v odvětví. V tomto ukazateli dosahuje podnik celkově lepších výsledků než firma Lanex.

➤ celkový růst rentability až na malé výkyvy, nadprůměrné výsledky v rentabilitě výkonů oproti doporučovaným hodnotám

Ukazatele rentability byly také nejprve vypočítány z údajů rozvahy a výkazů zisku a ztráty. Zde firma dosahovala v prvních dvou letech záporných výsledků ve všech ukazatelích rentability, protože vykázala v těchto obdobích ztrátu. V dalších letech již došlo k růstu všech druhů rentabilit. Společně s konzultantem, ekonomem podniku SINGING ROCK, jsme však usoudili, že by bylo lepší porovnat rentabilitu v jednotlivých letech bez neopakovatelných nákladů, které vyžadovala nová budova – tvorba rezerv a náklady na opravy. Tedy provést výpočet rentability z upraveného hospodářského výsledku o mimořádné vlivy. Bez nákladů, které vyžadovala budova, by totiž firma dosahovala zisku i v letech 2001 a 2002 a rentabilita by také dosahovala kladných výsledků. Tedy po upravení hospodářského výsledku lze říci, že ukazatele rentability dosahují až na malé výkyvy dobrých výsledků. Pro hodnocení efektivnosti výroby je důležitá zejména rentabilita výkonů, kde dosahuje firma velmi dobrých hodnot.

Také u rentability bylo provedeno srovnání s vybranou konkurenční firmou Lanex. U obou firem byly pro zachování srovnatelnosti použity pro výpočet účetní výkazy - rozvahy a výsledovky za roky 2001 - 2004. Firma Lanex sice nedosahuje ani jednou záporné

rentability, ale dochází zde k poměrně velkým výkyvům a z velmi dobrých výsledků v roce 2001 se dopracovala k velmi nízkým hodnotám v roce 2004, zatímco u firmy SINGING ROCK došlo v posledních letech k celkovému zlepšení v oblasti rentability.

Analýza rentability vybraných výrobků

Cílem této analýzy bylo najít nejvhodnější způsob, jak měřit rentabilitu jednotlivých výrobků. Analýza byla provedena za období 2003 – 2005 na principu hrubého rozpětí, tedy jakou mírou přispívá výrobek k celkovému zisku. Vybraný výrobek A střediska pletárny tak dosahuje vysoké rentability, i když dochází k mírnému snižování. Dále bylo zjištěno, že tento výrobek již nemá v prodejní ceně vysoké rezervy pro případný růst jednicových nákladů. U dvou vybraných výrobků konfekce dosahuje sice rentabilita nižších hodnot než výrobek pletárny, ale dochází zde k mírnému snižování jednicových nákladů a jsou zde mnohem větší rezervy pro případný růst výrobních nákladů v ceně výrobků.

V provedené finanční analýze výroby ve firmě SINGING ROCK bylo dosaženo převážně pozitivních výsledků. Také v analýze SWOT převažovaly zejména silné stránky ve výrobní konkurenceschopnosti firmy. Závěrem lze tedy říci, že firma dosahuje velmi dobré efektivnosti a konkurenceschopnosti výroby. Jelikož v hodnoceném období firma značně investovala do nového provozu a budovy, lze předpokládat, že v několika dalších letech již nebude zapotřebí vynakládat zdroje na takto závratné investice. V blízké budoucnosti by měly být dosud realizované investice zdrojem dalších přírůstků zisku a firma by tedy mohla dosahovat ještě větší efektivnosti plynoucí z návratnosti těchto investic.

Použitá literatura:

- [1] *Cost accounting*. 1. vyd. Stage 2. London: BPP Publishing Ltd., 1989
- [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové (manažerské) účetnictví*. 3. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2004. ISBN 80-245-00746-3
- [3] HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ, M. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003. ISBN 80-7175-119-7
- [4] HRADECKÝ, M. a KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5
- [5] KAVAN, M. *Výrobní a provozní management*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2002. ISBN 80-247-0199-5
- [6] KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví, díl 2*. 2. vyd. Praha: Polygon, 1995. ISBN 80-85967-07-3
- [7] KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-062-7
- [8] MAKOVEC, J., aj. *Základy řízení výroby*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1991. ISBN 80-7079-110-1
- [9] MAŠÍN, I., VYTLAČIL, M. *Nové cesty k vyšší produktivitě*. 1. vyd. Liberec: Institut průmyslového inženýrství, 2000. ISBN 80-902235-6-7
- [10] SCHROLL, R., SOUKUPOVÁ, B., aj. *Kontrola nákladov a kalkulácie v priemysle*. 1. vyd. Bratislava: Slovenské pedagogické nakladateľstvo, 1991. ISBN 80-08-00356-1
- [11] SOUKUPOVÁ, J., HOŘEJŠÍ, B., aj. *Mikroekonomie*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-061-9
- [12] SVOBODA, S. *Účetní informace pro vnitropodnikové řízení*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1998. ISBN 80-7079-345-7
- [13] SYNEK, M., aj. *Manažerská ekonomika*, 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0515-X
- [14] SYNEK, M., aj. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2000. ISBN 80-7179-388-4
- [15] VOSOBA, P. *Řízení firemních financí, aktivní využívání firemních zdrojů*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 1998. ISBN 80-86119-05-X

- [16] WÖHE, G. *Úvod do podnikového hospodářství*. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 1995. ISBN 80-7179-014-1
- [17] [http:// download.mpo.cz/get/26995/27548/303674/priloha001.doc](http://download.mpo.cz/get/26995/27548/303674/priloha001.doc)
- [18] www.singingrock.cz

1777/06 H
~~+ 10~~ ndodda'm