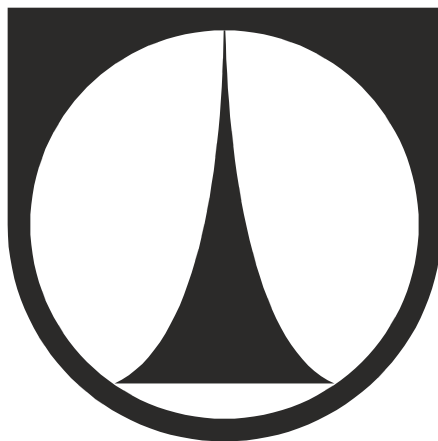


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2013

Bc. Jana Havránková, DiS.

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Analýza variabilních a fixních nákladů a její využití při řízení podniku

**Analysis of Variable and Fixed Costs and Their Use in Business
Management**

DP – PE – KFÚ 2013 10
Bc. Jana Havránková, DiS.

Vedoucí práce: Ing. Hojná Radana, Ph.D.
Konzultant: Ing. Skřivánková Stanislava, Ardagh Metal Packaging Czech
Republic s.r.o., referent controllingu

Počet stran: 84 Počet příloh: 1

Datum odevzdání: 10. května 2013

Prohlášení

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 vědoma 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.

V Liberci dne 10. května 2013

Anotace

Tato diplomová práce se zabývá variabilními a fixními náklady, jejich analyzováním a využíváním v praxi při řízení podniku. Efektivnímu řízení nákladů je zapotřebí věnovat náležitou pozornost. Stále více roste podíl fixních nákladů na celkových nákladech společnosti, a proto význam řízení variabilních a fixních nákladů je také zvyšován. Teoretické poznatky jsou aplikovány na společnost ENERMO s.r.o. Práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. První kapitola je teoretická a obsahuje rozbor literárních zdrojů pojednávajících o problematice nákladů a kalkulací nákladů. Dále se zabývá využitím členění nákladů na variabilní a fixní složku při stanovení bodu zvratu a možností jeho využití v praxi. Druhá kapitola zahrnuje charakteristiku vybraného podnikatelského subjektu a jeho aktivit. Je tedy zaměřena na třídění nákladů společnosti na variabilní a fixní složku, výpočet bodu zvratu a jeho využití v konkrétních podmínkách podniku, kalkulaci nákladů a na tvorbu nabídkové ceny. Následující kapitola je zaměřena na aplikaci variabilních a fixních nákladů. Je zanalyzován způsob přiřazování nepřímých nákladů výkonům a kalkulace nabídkové ceny na realizovanou zakázku. Na základě výsledků analýz jsou v závěru navržena doporučení pro zlepšení současného stavu řízení nákladů.

Klíčová slova

Náklady, variabilní a fixní náklady, analýza nákladů, kalkulace nabídkové ceny, bod zvratu.

Annotation

This thesis deals with variable and fixed costs, their analyzing and use in the practice of business management. It is necessary to pay appropriate attention to the effective cost control. The share of fixed costs to total costs of the company increases more and more and therefore the importance of variable and fixed costs management is also increased. Theoretical knowledge is applied to the company ENERMO Ltd. The work is divided into the theoretical and practical part. The first chapter is theoretical and contains a theoretical analysis of literary sources dealing with the issues of costs and cost calculations. Next it deals with the use of variable and fixed costs at the determination of a break-even point and the possibility of its use in practice. The second chapter contains the characteristic of a selected business entity and its activities. It therefore focuses on the classification of costs into variable and fixed elements, calculation of a break-even point and its use in the specific conditions of the company, costing and the creation of the bid price. The following chapter focuses on the application of variable and fixed costs. The method for assigning indirect costs to the performance and the calculation of bid prices to the realized request are analyzed. Based on the results of the analyses recommendations for improving the current state of the cost management are proposed in the conclusion.

Key Words

Costs, variable and fixed costs, cost analysis, calculation of the offer price, the break-even point.

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Radaně Hojně, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce.

Obsah

Seznam zkratk	10
Seznam tabulek	11
Seznam obrázků	12
Úvod	13
1. Teoretické aspekty problematiky nákladů a kalkulací	15
1.1 Charakteristika nákladů	15
1.2 Klasifikace nákladů.....	18
1.3 Přístup k rozpoznání fixních a variabilních nákladů.....	24
1.4 Lineární model vývoje nákladů	26
1.5 Využití členění nákladů na fixní a variabilní při řízení zisku.....	28
1.6 Kalkulace nákladů.....	31
2. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu a jeho aktivit	42
2.1 Informace o společnosti	42
2.2 Plánování nákladů.....	47
3. Řízení aplikace variabilních a fixních nákladů v praxi	59
3.1 Ekonomická charakteristika podniku.....	59
3.2 Klasifikační analýza nákladů společnosti ENERMO s.r.o.	62
3.3 Kalkulace zakázky	72
4. Celkové zhodnocení, vlastní návrhy a doporučení	76
Závěr	80
Seznam použité literatury	82
Seznam příloh	84
Příloha A - Cenová nabídka	85

Seznam zkratek

a.s.	akciová společnost
BOZP	bezpečnost a ochrana zdraví při práci
CVP	analýza bodu zvratu (<i>Cost-Volume-Profit Analysis</i>)
ČEZ	České energetické závody
DFN	Dětská fakultní nemocnice
DPH	daň z přidané hodnoty
EPS	elektronické požární systémy
EZS	elektronické zabezpečovací systémy
MaR	měření a regulace
NN	nízké napětí
PHM	pohonné hmoty
RD	rodinný dům
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
SW	software
SZP	sociální a zdravotní pojištění
TUL	Technická univerzita v Liberci
VN	vysoké napětí

Seznam tabulek

Tab. 2.1: Přímé a nepřímé náklady společnosti ENERMO s.r.o.....	51
Tab. 3.1: Výsledek hospodaření v letech 2010-2012 (v tis. Kč).....	59
Tab. 3.2: Přehled výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v letech 2010-2012 (v tis. Kč).....	60
Tab. 3.3: Přehled majetku a kapitálu v letech 2010-2012 (v tis. Kč).....	61
Tab. 3.4: Skladba nákladů společnosti (v tis. Kč).....	63
Tab. 3.5: Rozlišení služeb ve společnosti	64
Tab. 3.6: Skladba variabilních nákladů	66
Tab. 3.7: Skladba fixních nákladů.....	67
Tab. 3.8: Podíl fixních a variabilních nákladů ve společnosti ENERMO s.r.o.....	67
Tab. 3.9: Výše variabilních nákladů na jednotku výnosu	69
Tab. 3.10: Příspěvek k tržbám v letech 2010-2012.....	69
Tab. 3.11: Celkový zisk.....	69
Tab. 3.12: Výše výnosů potřebná k dosažení bodu zvratu.....	70
Tab. 3.13: Kalkulace nabídkové ceny	74
Tab. 3.14: Stanovení režijní přírážky společnosti ENERMO s.r.o.	75

Seznam obrázků

Obr. 1.1: Pojetí nákladů.....	16
Obr. 1.2: Bod zvratu	31
Obr. 1.3: Kalkulace z časového hlediska	33
Obr. 2.1: Organizační struktura společnosti ENERMO s.r.o.	45
Obr. 2.2: Přímé a nepřímé náklady společnosti ENERMO s.r.o. v letech 2010-2012 (v tis. Kč).....	51
Obr. 2.3: Kalkulační vzorec společnosti ENERMO s.r.o.....	52
Obr. 2.4: Tvorba nabídkové ceny	53
Obr. 2.5: Skladba nabídkové ceny	55
Obr. 3.1: Struktura nákladových položek služby	65
Obr. 3.2: Procentuální podíl variabilních a fixních nákladů	68

Úvod

Snahou každého podnikatele bylo vždy, ve všech obdobích, dosažení zisku. Ten je ovlivněn výší spotřebovaných nákladů, a proto je třeba řízení nákladů věnovat náležitou pozornost.

Cílem každého podnikatele by mělo být zkvalitňování jeho podnikatelských činností. Podnikatel se v dnešní době nemůže smířit pouze s faktem, že mu stávající úroveň objemu výkonů a zisku, který jeho podnik vytváří, dostačuje. Konkurence a podmínky podnikatelského prostředí nutí každý podnik k neustálému zkvalitňování podnikatelských činností. Pokud chce být podnik v dnešní době konkurenceschopný a dlouhodobě dosahovat zisku, je nezbytné, aby účinně reguloval své náklady. Toto je jedna z cest, která může přispět k naplnění celopodnikových cílů.

Náklady provázejí téměř veškeré aktivity podniku, které v ekonomickém prostředí probíhají. Pro firmy mají náklady klíčový význam. Měření, evidence, plánování a regulování nákladů v dnešní době vyžaduje určité nástroje a postupy. Snižování, či hospodárné vynakládání nákladů, je jedním z nejskloňovanějších termínů, které zaznívají od vrcholových manažerů.

Některé společnosti v rámci snižování nákladů omezují výdaje tím, že propouští své zaměstnance nebo uzavřou některou ze svých poboček. Takovéto snižování nákladů sice možné je, ale je třeba si uvědomit, že tímto způsobem firma v první řadě snižuje objem svých výkonů, a následně také tržeb. Je jasné, že snížení nákladů nebo nákladové optimalizaci musí předcházet poznání vztahů mezi náklady a činnostmi, které podnik realizuje. Bez potřebných znalostí dopadů, které tento způsob snižování nákladů má na podnikové výkony, se mnoho podniků dopouští závažných pochybení. Aby podnik mohl optimalizovat své náklady, musí vědět, z jakých složek se náklady podniku skládají, jak reagují na změny v podnikových činnostech nebo jaký je vztah k podnikovým výkonům. Z tohoto plyne, že náklady musí být důkladně analyzovány.

Vznik nákladů je podmíněn uskutečňováním mnoha různorodých činností, procesů a aktivit, jejichž spojitost s finálními výkony je více či méně zprostředkovaná. Přiřazení nákladů k výkonům, které je vyvolaly, představuje specifický problém.

Cílem diplomové práce je analyzovat variabilní a fixní náklady ve vybrané společnosti a uvést jejich aplikaci v praxi. V praktické části na základě zjištěných výsledků zhodnotit dosavadní stav řízení nákladů ve společnosti.

Práce je rozdělena do čtyř kapitol. První kapitola diplomové práce se věnuje specifikaci nákladů, rozpoznání variabilních a fixních nákladů a jejich využití členění při řízení zisku. Další část kapitoly je věnována kalkulaci nákladů (jejich struktuře v kalkulaci). Je analyzována kalkulace přímých nákladů výkonu, nepřímých nákladů výkonu, kalkulace variabilních nákladů i kalkulace ceny. Jsou zde také vymezeny metody evidence a kalkulace nákladů.

Druhá kapitola představuje praktickou část, ta je rozdělena do několika částí. Praktická část je věnována aplikaci variabilních a fixních nákladů v konkrétních podmínkách společnosti. Nejprve je charakterizována společnost a odvětví, ve kterém společnost podniká. Dále je tato část zaměřena na náklady, jejich rozdělení a na kontrolní proces nákladů ve společnosti.

Třetí část je věnována analýze nákladů a způsobu, jakým je ve společnosti stanovena kalkulace nabídkové ceny. Nejprve je analyzováno druhové, následně kalkulační členění nákladů a dále je proveden rozbor nákladů vybraných realizovaných zakázek.

V závěru diplomové práce je předložen návrh možných zlepšení pro společnost ENERMO s.r.o., neboť z výsledků provedené analýzy vyplynulo několik nedostatků. Navržená doporučení, by měla přispět k jejich odstranění.

Při zpracování tématu Analýza variabilních a fixních nákladů a její využití při řízení podniku byly použity metody analýzy, syntézy a dedukce, které byly podpořeny fakty, která jsou soustředěna v tabulkách, grafech a citacích.

Znalost nákladů a tržeb prodaných výkonů patří k nezbytným informacím při podnikatelské činnosti. Přestože se tyto informace týkají minulosti, jsou podstatné také pro rozhodování o budoucím vývoji a zaměření podniku.

1. Teoretické aspekty problematiky nákladů a kalkulací

1.1 Charakteristika nákladů

V úvodu bylo zmíněno, že jakékoliv snaze o redukci nákladů nebo nákladové optimalizaci musí předcházet rozpoznání vztahů mezi náklady podniku a účelem jejich vynaložení. Cesta ke snižování nákladů nevede pouze přes omezení nákladových položek. Základem pro vzestup výkonnosti podniku založené na optimalizaci nákladů, je poznání toho, z jakých prvků se náklady firmy skládají, jaké jsou jejich reakce na změny v podnikové aktivitě.

K nákladům je přístupováno z pohledu finančního účetnictví, nebo je na náklady pohlíženo z manažerského pohledu.

Definice nákladů podle Krále zní: *„Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem, než je výběr kapitálu vlastníky). Toto vymezení, zjednodušeně vyjadřující náklad jako ekonomický zdroj „obětovaný“ na dosažení výnosu z prodeje, je charakteristické nejen tím, že je spolu s protikladně vyjádřenými výnosy základem měření zisku ve finančním účetnictví.“¹*

„V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“²

Náklady, které jsou zachyceny ve finančním účetnictví, se vyznačují volnou vazbou k předmětu činnosti podniku. Náklady nezahrnují pouze vynaložené peněžní prostředky na zabezpečení podnikatelské činnosti, ale jsou zde obsaženy i výdaje odlišného rázu (jako příklad lze uvést dary) a položky, které jsou rozdělením zisku (odměna orgánům společnosti, daň ze zisku).

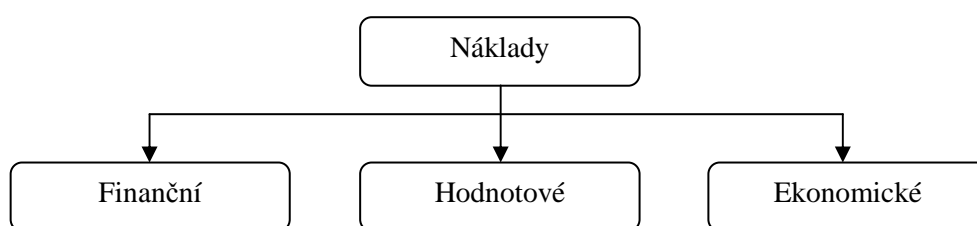
¹ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 47.

² Tamtéž, s. 47.

Pro náklady, které jsou zachyceny v nákladovém účetnictví, je podstatný účel vynaložení konkrétního výkonu, činnosti a racionalita spotřebovaných nákladů. U nákladů v manažerském účetnictví je možné zhodnotit jejich hospodárnost. Může být tedy posouzena jejich skutečná výše s dopředu vymezeným úkolem. Náklady v tomto účetnictví nezachycují pouze peněžně vynaložené zdroje, jsou zde zachyceny i takové vstupy, které nejsou podloženy výdajem peněžních prostředků, ale umožňují lépe zachytit reálný ekonomický přínos klasifikovaných činností (kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační nájemné).

V zásadě lze vyjít ze tří pojetí nákladů:

- finanční pojetí nákladů,
- hodnotové pojetí nákladů,
- ekonomické pojetí nákladů.³



Zdroj: KRÁL, B. aj. Manažerské účetnictví, s. 60.

Obr. 1.1: Pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů

Ve finančním účetnictví je obvykle uplatňováno tzv. finanční pojetí nákladů. Je založeno na využívání peněžní formy koloběhu prostředků.⁴ Hlavním profilem tohoto pojetí je skutečnost, že náklady jsou zde vyjadřovány v běžných cenách, jsou evidovány jako spotřeba externích

³ POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 31-33.

⁴ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 60.

vstupů spojená s úbytkem peněžních prostředků. Toto pojetí plně vyhovuje potřebám externích uživatelů.⁵

Znaky, které v sobě finanční pojetí zahrnuje, by při výhradním používání v manažerském účetnictví omezily předmět jeho zájmu.

Hodnotové pojetí nákladů

V souvislosti s vývojem vnitropodnikového účetnictví se začalo používat hodnotové pojetí nákladů. Hodnotové pojetí v sobě zobrazuje spotřebu nebo zužitkování výrobních zdrojů v čase, kdy dochází k realizování určitých procesů. V hodnotovém pojetí se tedy nezobrazují jenom náklady na peněžní zajištění, ale i náklady, které nepředstavují úbytek peněžních prostředků, ale svými důsledky ovlivňují hospodárnost dané činnosti.⁶

Dvě hlavní pojetí (finanční a hodnotové) obecně vysvětlují náklady, které jsou vyjádřením duálního pojetí finančního a manažerského účetnictví. Shoda při formulování nákladů u nich nastává v případě, že určování úloh je založeno na zobrazení nákladů, které byly projevem skutečně vynaložených peněz a to ve výši, která s tímto vynaloženým výdajem souhlasí.

Naproti tomu odlišnosti pojetí nákladů lze rozčlenit do dvou skupin:

- První kategorií jsou náklady, které sice spadají do finančního pojetí (a v tomto hledisku jsou také zachyceny ve finančním účetnictví), ale úlohy, které vedení podniku řeší, požadují, aby byly formulovány v odlišné míře ocenění. Ve finančním účetnictví jsou tyto náklady definovány jako neutrální, v manažerském účetnictví jako kalkulační. Příkladem těchto nákladů jsou kalkulační odpisy.
- Další soubor tvoří náklady, které nejsou vůbec závislé na výdaji peněžních prostředků. Tyto náklady bývají označovány jako náklady dodatkové. Jako příklad lze uvést kalkulační nájemné. Objem dodatkových nákladů ovšem zvětšují náklady, které jsou výrazem jejich ekonomického pojetí.

⁵ POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 33.

⁶ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 61.

Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů obsahuje nejenom informace, které jsou potřebné pro řízení uskutečňovaných procesů, ale také informace potřebné pro rozhodování, s cílem vybrat optimální budoucí variantu. S touto volbou je ekonomické pojetí nákladů chápáno jako maximální hodnota, kterou lze vyprodukovat zprostředkováním vybrané alternativy. Tyto předpoklady splňuje kategorie tzv. oportunitních nákladů. Tyto náklady jsou charakterizovány jako nejvyšší možný ušlý výnos, který byl vynaložen na využití ekonomického zdroje ve vybrané variantě.⁷

1.2 Klasifikace nákladů

Cílem podniku by měla být optimalizace nebo snižování nákladů. Členění nákladů a poznání vlastností nákladů je předpokladem kvalitního řízení nákladů. Podmínkou pro jakoukoliv nákladovou optimalizaci nebo redukci nákladů je náklady poznat a uvědomit si základní princip jednotlivých nákladových položek.⁸

Předpokladem účinného řízení nákladů je tedy jejich detailní rozdělení do stejnorodých kategorií.⁹

Náklady lze třídit podle rozdílných hledisek, nejzákladnější členění jsou tedy tato:

- náklady podle druhů (podle druhu vynaložených zdrojů),
- náklady podle účelu (podle odpovědnosti, výkonu a podle místa vzniku),
- kalkulační náklady,
- náklady z hlediska potřeb rozhodování.

⁷ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 64.

⁸ POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 34.

⁹ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 64.

Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je obvyklým přístupem k uspořádání nákladů ve finančním účetnictví. V rámci tohoto uspořádání jsou náklady tříděny dle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu. Za hlavní nákladové druhy se přitom považují:

- provozní náklady (spotřeba materiálu, energie, ...),
- finanční náklady (úhrada úroků, náklady peněžního styku, ...),
- mimořádné náklady (náklady vznikající v souvislosti s operacemi neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku a náklady vzniklé z mimořádných událostí nahodile se vyskytujících, např. manka a škody při inventuře, tvorba rezerv, ...).

Druhové členění nákladů je pro podnik potřebné především pro zjištění celkové spotřeby nákladů v podniku a při vyjádření výsledku hospodaření.¹⁰

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické tři základní rysy:

- prvotní náklady - předmětem zachycení se stávají okamžikem svého vstupu do podniku, vstupují do podniku poprvé,
- externí náklady - náklady, které vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb získaných podnikem z externího prostředí,
- jednoduché náklady - náklady, které nelze rozčlenit na jednodušší složky, z kterých se skládají.¹¹

Účelové členění nákladů

Základním předpokladem úspěšného nákladového řízení je správně třídit náklady dle účelu jejich vynaložení. Tato klasifikace bývá tradičně označována jako účelové členění nákladů. Toto členění vede k poznání vztahů nákladů, k efektivnosti prováděných operací, zjištění, zda se v podniku náklady spoří nebo jsou naopak překračovány.

¹⁰ POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 31.

¹¹ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 69-70.

Pro určení vztahů jednotlivých nákladových hodnot k podnikovým výkonům a jejich efektivnosti je používáno několika odlišných členění:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady jednicové a režijní.

Náklady technologické jsou vyvolány určitou technologií, nebo k ní jakýmkoliv způsobem účelově patří. Jako příklad lze uvést základní materiál, mzdy dělníků, atd.

Náklady na obsluhu a řízení slouží k vytvoření podmínek výroby. Jedná se o náklady, které zajišťují podmínky a infrastrukturu výrobního postupu. Např. se jedná o náklady na spotřebu energie v kancelářích, na vytápění nebo na mzdy administrativních zaměstnanců.

Náklady jednicové jsou důležité pro rozhodovací proces. Příčinně je to část technologických nákladů, které jsou vyvolány konkrétní jednicí výkonu. Úkol jednicových nákladů je stanoven pomocí norem spotřeby.¹²

Naproti tomu režijní náklady v sobě zahrnují nejen náklady na obsluhu a řízení, ale také tu část technologických nákladů, která nesouvisí s náklady na jednotku produktu, ale s technologickým procesem jako celkem. Jedná se o náklady, které není jednoduché vztáhnout k určité konkrétní činnosti či výkonu. Tyto náklady jsou velmi diskutovaným tématem manažerů, protože komplikují jejich snahu poznat strukturu nákladů a jejich vztah k výkonům.¹³

Kalkulační členění nákladů

Přiřazování jednotlivých nákladů k určitému finálnímu nebo dílčímu výkonu je obsahem kalkulačního členění nákladů. Jedná se o nejsložitější zjištění reálných informací v rámci členění nákladů vůbec.¹⁴

¹² LAZAR, L. Manažerské účetnictví a controlling, s. 12.

¹³ POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 37.

¹⁴ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 76.

Náklady předmětu alokace lze rozdělit do dvou kategorií:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady.

Popesko ve své knize uvádí že: „Náklady přímé jsou takové náklady, které můžeme specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu (např. výrobku).

Naproti tomu nepřímé náklady nemohou být specificky a exkluzivně vztaženy k určité aktivitě zejména ze dvou důvodů:

- *buďto exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se pak o režijní náklad,*
- *nebo tuto exkluzivní vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, nebo pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní.*¹⁵

Je evidentní, že do přímých nákladů budou patřit téměř všechny jednicové náklady, ty jsou totiž vyvolány nejenom určitým druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. K těmto nákladům jsou pak přiřazovány ještě náklady, které jsou vynakládány v souvislosti s prováděním pouze tohoto typu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu se dá zjistit pomocí prostého dělení. Např. se může jednat o náklad na výzkum, vývoj nebo technickou přípravu výroby konkrétního produktu.

Většina režijních nákladů je však společná více druhům výkonů. Tyto náklady je ale zapotřebí taktéž přiřadit na jednici výkonu, proto jsou přičítány nepřímo pomocí zvolených veličin.¹⁶

¹⁵ POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 38.

¹⁶ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 76-77.

Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Reakce nákladů na změnu v objemu výkonů je jedním z hlavních nástrojů, který vede k rozhodnutí manažerů.¹⁷

Kromě tohoto rozdělení je pro manažery podstatné rozdělení nákladů na oportunitní, relevantní a irelevantní.¹⁸

Náklady, závislé na objemu výkonu, jsou členěny na:

- variabilní náklady,
- fixní náklady.

Variabilní náklady

Variabilní náklady mohou být všeobecně vymezeny jako náklady, jejichž výše se při změně objemů výkonů změní. Variabilní náklady se zvyšují, když objem výkonu stoupá a klesají, když se rozsah výkonů snižuje.¹⁹

Tyto náklady musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku objemu výkonů. Jejich nejvýznamnější složkou jsou tzv. proporcionální náklady, kde se jejich výše mění přímo úměrně úrovni činnosti. Celkové proporcionální náklady mají lineární profil, kdežto jednotkové variabilní náklady mají profil konstantní. Příkladem proporcionálních nákladů může být uvedena úkolová mzda dělníků, spotřeba přímého materiálu nebo energie, která je spotřebovávaná při provozu strojů.²⁰

Všechny náklady podniku ale nemají jen proporcionální charakter. V jistých situacích dochází k tomu, že náklady rostou rychleji nebo pomaleji než objem výroby. Jestliže náklady rostou rychleji než objem výkonu, tak jsou označovány za tzv. náklady nadproporcionální

¹⁷ FREIBERG, F., ZRALÝ, M.: *Ekonomika podniku*, s. 33.

¹⁸ Definice těchto nákladů viz např. KEŘKOVSKÝ, M. *Ekonomie pro strategické řízení: teorie pro praxi*, s. 75.

¹⁹ FREIBERG, F., ZRALÝ, M.: *Ekonomika podniku*, s. 33.

²⁰ POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 39-40.

(progresivní). V případě, že náklady rostou pomaleji než objem produkce, jsou označovány za tzv. podproporcionální náklady (degresivní).²¹

Fixní náklady

Fixní náklady jsou takovými náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity podniku během krátkého časového období. Příkladem těchto nákladů mohou být odpisy budov, mzdy manažerů podniku, leasing automobilů.²²

Charakteristika těchto nákladů je taková, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých provozních činnostech podniku z krátkodobého hlediska konstantní, tak fixní náklady jednotkové, neboli fixní náklady, které připadají na jednotku výroby, se s růstem objemu výkonu podniku snižují. Celkové fixní náklady jsou charakteristické tím, že musí být vloženy do daného procesu jednorázově a najednou, tedy ještě před realizací první jednotky výkonu, tudíž vznikají v okamžiku nulového objemu výkonů.²³

Průměrné fixní náklady jsou náklady vynaložené na jednotku produkce. Funkce průměrných fixních nákladů má klesající charakter, protože celkové fixní náklady jsou neměnné, a jsou-li děleny rostoucí produkcí, budou fixní náklady na jednotku produkce klesajícího charakteru (degrese fixních nákladů).²⁴

V praxi je ale často velmi obtížné rozložit náklady na čistě variabilní a fixní, protože velká část nákladů vykazuje smíšený charakter. Jako příklad lze uvést spotřebu energie, ta vykazuje nejen složku fixní, která pokrývá spotřebu energie na osvětlení haly nebo na provoz výpočetní techniky, ale část spotřeby souvisí také se spotřebou na provoz výrobní linky.²⁵

²¹ POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 39-40.

²² DRURY, C. Management and Cost Accounting, p. 34.

²³ POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 39-40.

²⁴ HOLMAN, R. Ekonomie, s. 66.

²⁵ POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 40-41.

1.3 Přístup k rozpoznání fixních a variabilních nákladů

Pro podnik je důležité, aby správně rozpoznal náklady a určil, zda se bude jednat o náklady fixní nebo variabilní. V případě špatné identifikace hrozí, že náklady, které měly být evidovány jako variabilní, byly klasifikovány jako fixní (a naopak). Ve společnosti pak vznikají chybná rozhodnutí způsobená nesprávným rozdělením těchto nákladů. Je proto žádoucí, aby byly náklady fixní a variabilní předem definovány a rozčleněny.²⁶

Fixní náklady obsahují mnoho nákladových položek, které je nutné pro potřeby řízení dále rozčlenit na:

- fixní náklady, které vznikly provozem podniku jako celku (fixní mzdové náklady vedoucích a administrativních pracovníků, náklady na obsluhu, řízení, osvětlení a energii výrobních prostor). Výše uvedené náklady jsou sice fixní, to ale neznamená, že jejich výše je konstantní. Výše těchto nákladů závisí na faktorech, které jsou i nejsou podnikem ovlivnitelné (spíše neovlivnitelné);
- o dalším rozložení fixních nákladů rozhoduje vedení podniku, jedná se například o náklady na reklamu, výzkum a vývoj nebo náklady na vzdělání. Jde o náklady, které jsou jednorázové nebo opakovaně vynaložené. Vynaložení těchto nákladů může vedení podniku v daném období zcela zamezit, nebo jejich výše může být omezena. Jedná se o náklady, které lze ovlinit;
- fixní náklady mohou být také vynakládány ve stále stejné výši, opakovaně a soustavně. Jako příklad lze uvést náklady ve formě časových odpisů nebo splátek nájemného.²⁷

Vztah nákladů a rozsahu výroby lze popsat matematickou funkcí, která je nazvaná jako krátkodobá nákladová funkce. Lineární funkce zobrazuje proporcionální růst nákladů a má tvar:

²⁶ CURRY, RICHARD A. Fixed-Variable Cost Separation-Basic and Difficult, p. 1.

²⁷ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové účetnictví (manažerské účetnictví I), s. 131-132.

$$CN = FN + v_j * Q \quad (1)$$

kde: CN celkové náklady v Kč,
Q objem výkonů,
 v_j průměrné variabilní náklady,
FN fixní náklady.

Rozdílná podstata fixních a variabilních nákladů vedla k tomu, že bylo potřeba najít i jiné způsoby rozlišení než matematické:

- je potřeba sledovat náklady, které vznikly určitou činností (variabilní) a náklady, které byly vyvolány časem (fixní);
- rozdělení nákladů na fixní a variabilní je příhodné spojit s rozdělením informací v nákladovém účetnictví. Variabilní a fixní náklady mohou být zachycovány na analytických účtech jednotlivých útvarů a tím mohou být řízeny jiným způsobem (základní řídicí nástroje jsou: kalkulace, rozpočetnictví a vnitropodnikové ceny);
- rozčlenění nákladů na fixní a variabilní není potřebné jen pro stanovení nákladů na kalkulaci nákladů, ale především je důležité pro řízení nákladů a zisku podle odpovědnosti. V podniku je třeba vědět, kdo je zodpovědný za významné položky variabilních a fixních nákladů.

Pro správné rozdělení nákladů na fixní a variabilní je potřeba brát v potaz i délku časového období. Čím kratší časové období je, tím vyšší je podíl fixních nákladů a naopak, v dlouhém časovém období jsou všechny náklady považovány za variabilní, protože jsou opětovně obětovány a reprodukovány. Z toho vyplývá, že variabilní náklady jsou také chápány jako společné náklady více výkonům a je potřebné je opětovně vynaložit v konkrétních dávkách. Srovnatelně i fixní náklady, kde se jejich výše mění ve vazbě na časové období, zajišťují schopnost provozu vždy pro odlišně dlouhou časovou periodu.²⁸

²⁸ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové účetnictví (manažerské účetnictví I), s. 133.

1.4 Lineární model vývoje nákladů

Fibírová, Šoljaková a Wagner definují využití lineárního modelu vývoje nákladů a výnosů takto: „Využití lineárního modelu v manažerském účetnictví umožňuje modelové zobrazení vývoje nákladů té části obecného nelineárního modelu, která se nejvíce blíží proporcionálnímu vývoji variabilních nákladů.“²⁹

Základní předpoklady lineárního modelu nákladů a výnosů

V souvislosti s vymezením relevantního rozpětí je potřeba uvést základní předpoklady lineárního modelu nákladů:

- výkon (základní veličina ovlivňující variabilní náklady),
- struktura výkonů (je vymezena předem),
- cena výrobku či služby (je konstantní a určená dle plánovaného objemu prodeje atd.),
- náklady lze rozdělit na fixní a variabilní,
- fixní náklady jsou určeny pevnou částkou,
- variabilní náklady jsou v rámci definovaného objemu činnosti konstantní,
- nedojde ke změně technologie, produktivity práce a ani ke změně vlastností výkonů.³⁰

Lineární model u nehomogenních výkonů

Lineární model nákladů lze vyjádřit jak u homogenních tak u nehomogenních výkonů. Jak je uvedeno v bodě 2. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu a jeho aktivit, výkony společnosti ENERMO s.r.o. jsou nehomogenní, proto se práce zabývá pouze charakteristikou lineárního modelu u nehomogenních výkonů.

U nehomogenních výkonů vychází lineární model z výše variabilních nákladů na jednotku výnosu:

²⁹ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové účetnictví (manažerské účetnictví I), s. 148.

³⁰ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 150.

$$v_{jp} = \frac{VN_{ps}}{CV_{ps}} \quad (2)$$

kde: v_{jp} průměrné variabilní náklady na jednu korunu výnosů z prodeje předem stanovené struktury výkonů,
 VN_{ps} celkové variabilní náklady na předem stanovenou strukturu výkonů,
 CV_{ps} celkové výnosy z prodeje za prodej předem stanovené struktury výkonů.

Lze také vypočítat:

- výši marže na jednu peněžní jednotku výnosů - tzv. *příspěvek k tržbám* (pt_{jp}):

$$pt_{jp} = 1 - v_{jp} \quad (3)$$

Příspěvek k tržbám vyjadřuje, kolik z každé koruny výnosů z prodeje připadne na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.

- celkové náklady lze vystihnout takto:

$$CN = v_{jp} * CV + FN \quad (4)$$

- celkový zisk lze vyjádřit jako:

$$\begin{aligned} CZ &= CV - v_{jp} * CV - FN \\ CZ &= (1 - v_{jp}) * CV - FN \\ CZ &= pt_{jp} * CV - FN^{31} \end{aligned} \quad (5)$$

kde: CN celkové náklady,
 CZ celkový zisk,
 CV celkové výnosy,
 FN fixní náklady,
 pt_{jp} výše marže na jednu peněžní jednotku výnosů,
 v_{jp} průměrné variabilní náklady na jednu korunu výnosů z prodeje předem stanovené struktury výkonů.

³¹ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 157-159.

Rozlišení fixních a variabilních nákladů s využitím lineárního modelu

Pro určení variabilních a fixních nákladů je možné použít i lineární model a to v případech:

- k ověření, zda fixní a variabilní náklady, které byly nejprve rozpoznány primárně, odpovídají i celkovému vývoji nákladů,
- k rozlišení nákladů, u některých nákladů je složité určit, zda se jedná o náklady fixní nebo variabilní,
- ke zpětné analýze nákladů, ta je prováděna v případě, že neexistuje primární rozpoznání fixních a variabilních nákladů např. v kalkulacích.

1.5 Využití členění nákladů na fixní a variabilní při řízení zisku

Při řízení zisku hraje rozhodující roli odlišení fixních a variabilních nákladů.

Vztah nákladů, výnosů a zisku u nehomogenních výkonů

Důležité je uvědomit si, že kromě vztahu k homogenním výkonům, je třeba řešit i vztahy nákladů, výnosů i zisku u podniku, který vytváří nehomogenní výkony. Zisk je u nehomogenní výroby podřízený prodejním cenám a variabilním nákladům na jednotku jednotlivých výkonů, fixním nákladům a soustavě výkonů.

$$CZ = \sum c_{ji} * Q_i - \sum v_{ji} * Q_i - FN \quad (6)$$

$$CZ = \sum m_{ji} * Q_i - FN$$

kde: CZ celkový zisk,
Q objem prodeje jednotlivého výkonu,
FN fixní náklady,
 c_{ji} prodejní cena jednotlivého výkonu,
 v_{ji} variabilní náklady na jednotku jednotlivého výkonu,
 m_{ji} marže na jednotku jednotlivého výkonu.

Pomocí rovnice, která byla popsána výše, je možné zjistit velikost zisku, maximální výši fixních nákladů, minimální cenu při prodeji a maximální variabilní náklady. Navíc lze ještě analyzovat, jakým způsobem bude změna sortimentu ovlivňovat vývoj zisku.

Bod zvratu a požadovaný zisk

Kvantifikace variabilních a fixních nákladů tvoří základ mnoha moderních metod řízení nákladů. Nejčastěji se toto rozdělení uplatňuje na tzv. rozhodovací úloze na existující kapacitě. Jedná se o úlohy, které podmiňují existenci fixních nákladů. Smyslem úlohy je rozhodnout o objemu, o skladbě výkonu a o tom, jaký bude mít dopad na náklady a zisk podniku. Tyto úlohy bývají označovány jako Cost-Volume-Profit (CVP) Analysis neboli analýza bodu zvratu.³²

Definice bodu zvratu podle Krále zní: „*Bod zvratu - objem prodaných výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady.*“³³

Při tomto typu úlohy je podstatné zodpovězení otázky, jak velká musí být úroveň výkonů společnosti, aby došlo k úhradě fixních i variabilních nákladů.

Návratnost nákladů, jež bezprostředně souvisí s prodanou jednotkou produkce, je zajištěna za předpokladu, že prodejní cena výrobku je vyšší než variabilní náklady ($c_j > v_j$).

Fixní náklady není možné vyjádřit na konkrétní kalkulační jednici, neboť byly vynaloženy proto, aby zajistily průběh výroby jako celku. Každý z prodaných výrobků uhrazuje pouze část fixních nákladů, proto je návratnost fixních nákladů zajištěna až při prodeji určitého konkrétního množství výkonů.

Od tohoto okamžiku přispívá rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady k zisku podniku ($c_j - v_j$). Uvedený rozdíl je nazývan jako marže (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku). Jinými slovy rozdíl, kterým se každý prodaný výrobek podílí na úhradě fixních nákladů.³⁴

³² FREIBERG, F., ZRALÝ, M.: *Ekonomika podniku*, s. 23.

³³ KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*, s. 84.

³⁴ Tamtéž, s. 85.

Pomocí bodu zvratu je možné určit minimální objem činnosti nutné k pokrytí celkových nákladů, případně minimální rozsah činnosti, která je potřebná k dosažení vyžadovaného zisku.³⁵

Výpočet bodu zvratu a požadovaného zisku u nehomogenních výkonů vychází z funkce:

$$CZ = (1 - v_{jp}) * CV - FN \quad (7)$$

Výši výnosů z prodeje, která je potřebná k dosažení bodu zvratu, je možné odvodit právě z této funkce a to následovně:

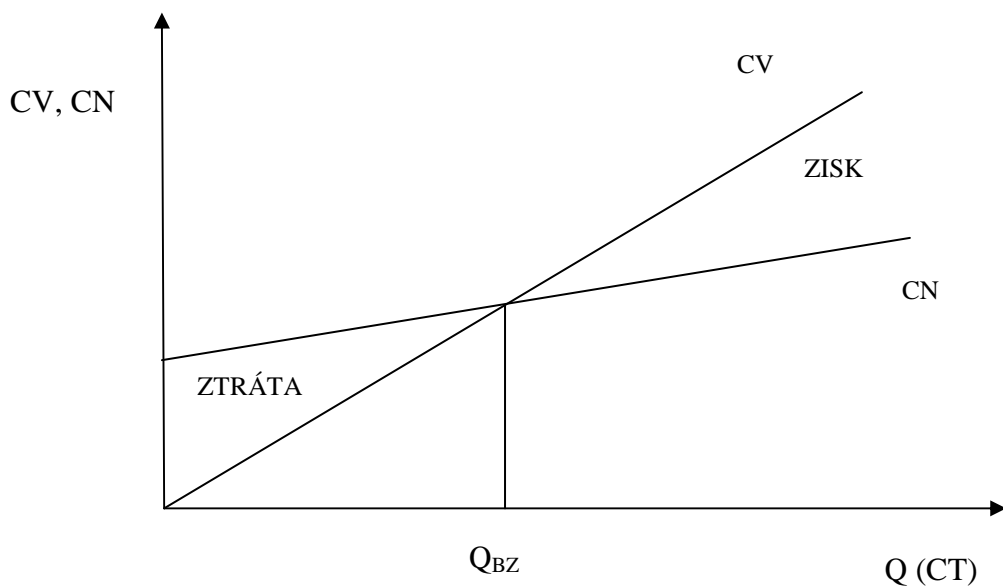
$$CV_{BZ} = \frac{FN}{(1 - v_{jp})}$$

kde: CZ celkový zisk,
CV celkové výnosy,
FN fixní náklady,
 v_{jp} průměrné variabilní náklady na jednu korunu výnosů z prodeje předem stanovené struktury výkonů,
 CV_{BZ} výše výnosů z prodeje potřebná k dosažení bodu zvratu.

Postup výpočtu bodu zvratu je možné použít jak na výpočet nulového zisku, tak na výpočet plánované výše zisku. V tomto případě je zapotřebí uskutečnit takový objem prodeje, jehož marže bude moci pokrýt nejenom fixní náklady, ale bude schopna zajistit i požadovaný zisk.³⁶

³⁵ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 169.

³⁶ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 174-176.



Zdroj: FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: Nákladové a manažerské účetnictví, s. 170.

Obr. 1.2: Bod zvratu

1.6 Kalkulace nákladů

Jednou z mnoha podmínek, které jsou potřebné k zachování prosperity podniku, je jeho konkurenceschopnost, která souvisí především s jeho výkony, na jejichž odbytu je podnik závislý. Je jisté, že prodejnost výkonů podniku je závislá na jejich užité hodnotě a jí přiměřené ceně, kterou je zákazník ochoten za požadovaný výkon uhradit. Nejdůležitější nástroj, který zobrazuje naturálně vyjádřený výkon a kvalitativní veličinu, je označován jako kalkulace.³⁷

Nejprve budou definovány základní pojmy, které se v kalkulacích objevují:

- kalkulace,
- kalkulační jednice,
- kalkulované množství,

³⁷ HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví, s. 175.

- kalkulační systém.

Definice podle Krále zní: „*V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení 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.*“³⁸

Kalkulační jednice je chápána jako specifikovaná jednotka činnosti v daném podniku, která je stanovena druhem výkonu (výrobek, služba) zastupující homogenní produkci vymezenou nejenom druhem výkonu, ale i dalšími proměnnými, které jsou důležité k odlišení se od ostatních činností (např. množství, hmotnost, čas apod.)

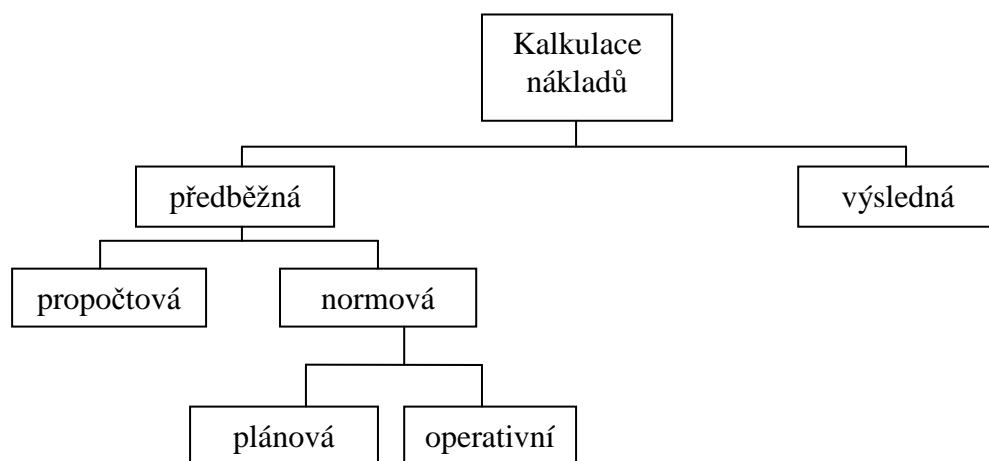
S termínem kalkulované množství je možnost se setkat v seriové výrobě. Význam kalkulovaného množství je důležitý především pro stanovení podílu nepřímých nákladů na kalkulační jednici.³⁹

Kalkulační systém je chápán jako souhrn kalkulací ve společnosti, který zachycuje spojitost mezi nimi. Je tedy důležitým nástrojem, který reguluje náklady na výkony. Individuální složky tohoto systému se liší nejenom zachycením vztahu plných či dílčích nákladů ke kalkulační jednici, ale i dobou, kdy jsou sestaveny.⁴⁰

³⁸ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 124.

³⁹ HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví, s. 182.

⁴⁰ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 192.



Zdroj: FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 224

Obr. 1.3: Kalkulace z časového hlediska

Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladových položek, ve které se zjišťují náklady výkonů, je v každém podniku znázorněna individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Je důležité upozornit na to, že kalkulační vzorec nemá přesně stanovenou formu rozdělení kalkulačních nákladů. Podniky mohou vzorec sestavit variantně, s ohledem na použití kalkulace nebo mohou sestavovat kalkulace pomocí typového kalkulačního vzorce.

Typový kalkulační vzorec

Podle Krále je stavba typového kalkulačního vzorce následující:

1. *Přímý materiál*

2. *Přímé mzdy*

3. *Ostatní přímé náklady*

4. *Výrobní (provozní) režie*

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. *Správní režie*

Vlastní náklady výkonu

6. *Odbytové náklady*

Úplné vlastní náklady výkonu

7. *Zisk (ztráta)*

Cena výkonu (základní)⁴¹

Výše uvedený vzorec v sobě zahrnuje dvě základní skupiny nákladů a to náklady přímé a nepřímé.

Přímé náklady jsou přímo přiřazeny jednotlivým druhům výrobků. Položka přímý materiál obsahuje zejména základní materiál, pohonné hmoty, polotovary a ostatní materiál. Přímé mzdy zahrnují základní mzdy (úkolové, časové, apod.), navíc jsou zde obsaženy příplatky a doplatky ke mzdě, odměny a prémie zaměstnanců. Položka ostatní přímé náklady v sobě zahrnuje zejména odpisy speciálních strojů, jejich opravy a udržování, technologické palivo, energie aj.⁴²

Režijní náklady nejsou vázány k jednomu druhu výkonu. Vynakládají se společně na výrobu více druhů výrobků nebo jsou využívány na chod celého podniku. Při sestavování kalkulace

⁴¹ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 138.

⁴² SYNEK, M., et al. Manažerská ekonomika, s. 101-103.

celkových nákladů na produkci určitého výrobku je nutno rozvrhnout tyto režijní náklady. Režijní náklady jsou v podstatě rozloženy podle určitého klíče mezi veškeré výrobky, k jejichž produkci byly vynaloženy. K přímým jednicovým nákladům je pak připočtena část nákladů režijních.⁴³

Výhody typového kalkulačního vzorce

- vyčíslení ceny výkonu, který je spotřebováván uvnitř podniku,
- vyčíslení celkových nákladů na výrobek,
- stanovení nákladů výkonů, které se na trhu běžně nevyskytují (stavební práce na objednávku).

Nedostatky typového kalkulačního vzorce

- přežitek minulosti - vznikají pochybnosti, že v této době nemá typový kalkulační vzorec své opodstatněné využití a že je přežitkem minulosti;
- statičnost - nebere v potaz existenci fixních a variabilních nákladů, vyjadřuje náklady za předpokladu, že nedochází ke změnám v objemu výroby;
- syntetizuje nákladové položky, které mají různorodý vztah ke kalkulovaným výkonům. Nákladové položky by měly být přiřazovány podle různých principů alokace. Vyčíslení položky výrobní, správní a zásobovací režie nemusí být na kalkulační jednici stanoveno správně. Každá nákladová položka tak může obsahovat různorodé dílčí náklady, dojde ke zkreslení nákladů a k chybnému vyjádření ceny.⁴⁴

Kalkulace přímých nákladů výkonu

Přímé náklady mohou být přidruženy k výkonu ihned v okamžiku jejich vynaložení.

⁴³ VOHOZKA, M., MULAČ, P., et al. Podniková ekonomika, s. 76.

⁴⁴ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 137-139.

Kalkulace nepřímých nákladů výkonu

Jedná se o společné náklady, které zajišťují konkrétní skupiny výkonů. Část těchto nákladů alespoň z části souvisí se stupněm využití kapacity, zbylá část je tvořena režijními náklady, které mají fixní povahu.

Pro vyčíslení nepřímých nákladů na kalkulační jednici je možné využití těchto kalkulačních technik:

- **kalkulace dělením**
prostá
s poměrovými čísly
- **kalkulace přirážková**
sumační
diferencovaná

Kalkulace dělením prostá

Kalkulace dělením je nejjednodušší formou nákladové kalkulace. U této kalkulační techniky se vydělí celkové náklady období celkovým množstvím výkonů, které byly vyprodukovány v požadovaném období. Výsledný podíl tedy vyčísluje jednotkové náklady.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Některé výrobky nemusí být zcela stejnorodé, ale mohou se odlišovat měřitelným parametrem (např. velikost, hmotnost, jakost, pracovní čas, ...), pak se nabízí možnost použití tzv. kalkulace dělením s ekvivalentními (poměrovými) čísly.⁴⁵

Předpokladem této metody je volba reprezentanta a vyjádření výpočtu přepočtených jednic. S pomocí této přepočtené jednice lze vystihnout nákladovou náročnost výkonů na celkové režijní náklady.⁴⁶

⁴⁵ WÖHE, G., KISLINGEROVÁ, E. Úvod do podnikového hospodářství, s. 865-868.

⁴⁶ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 124.

Kalkulace přírážková sumační

Podíl nepřímých nákladů, vynaložených na jednotlivé druhy výkonů, je zjišťován ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou (tzv. univerzální) rozvrhovou základnou. Podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů tedy vychází z předpokladu, že nepřímé náklady se vyvíjejí přímo úměrně jedné veličině, která byla zvolena jako rozvrhová základna. (např. hodina práce).

Kalkulace přírážková diferencovaná

V současné době je spíše uplatňována diferencovaná přírážková kalkulace. Pro rozvrhnutí skupin nepřímých nákladů jsou používány různé rozvrhové základny. Jejich volba závisí na existenci příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou.

Rozvrhové základny mohou být rozděleny na naturální a peněžní. U peněžních základen je přírážka nepřímých nákladů vypočtena jako procentní podíl režijních nákladů vůči zvolené peněžní základně (např. přímý materiál). U naturálních základen je sazba nepřímých nákladů stanovena v peněžních jednotkách na jednu jednotku naturální základny (např. hodinu práce).⁴⁷

Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace, které byly uvedeny výše, vycházely z předpokladu, že náklady na jednici obsahují veškeré nákladové složky. Existují ale také metody, které všechny nákladové položky nezahrnují. Tyto kalkulace jsou definovány jako kalkulace dílčích (neúplných) nákladů.⁴⁸ Patří sem tzv. kalkulace variabilních nákladů.

Podstatou této kalkulace je přiřazování variabilních nákladů výkonům. Právě kalkulace variabilních nákladů uznává rozdílný vztah fixních a variabilních nákladů k předmětu kalkulace.

⁴⁷ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 125-126.

⁴⁸ DUCHOŇ, B. Inženýrská ekonomika, s. 91-92.

Kalkulace variabilních nákladů vyžaduje, aby byly uváděny odděleně fixní a variabilní náklady. Pokud tuto podmínku nelze splnit, potom je zde možnost využití tzv. *hrubého rozpětí*. Za variabilní náklady jsou považovány výhradně jednicové náklady a veškeré režijní náklady dohromady se ziskem jsou zahrnuty do položky hrubého rozpětí.

Podle Krále je stavba kalkulačního vzorce oddělujícího fixní a variabilní náklady následující:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- *Variabilní náklady výrobku*
 - *přímé (jednicové) náklady*
 - *variabilní režie ...*
-
- Marže (krycí příspěvek)*
- *Fixní náklady v průměru připadající na výrobek*
-
- Zisk v průměru připadající na výrobek*⁴⁹

Kalkulace variabilních nákladů (neúplných nákladů) vycházejí z předpokladu neměnnosti fixních nákladů (např. dojde-li ke změně výrobní kapacity, je zapotřebí sestavení nové kalkulace.⁵⁰

Odlišnosti kalkulace úplných vlastních nákladů a kalkulace variabilních nákladů

Existují dva rozdílné pohledy na kalkulace úplných vlastních nákladů a kalkulace variabilních nákladů, a to pohled na zisk a prodejní cenu.

Pohled na zisk

Kalkulace úplných vlastních nákladů

- velikost zisku je spojena až s fází prodeje,

⁴⁹ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 141.

⁵⁰ KRČOVÁ, S., Kalkulace a náklady, s. 53.

- při sestavení vychází ze všech nákladových složek kalkulačního vzorce,
- zisk vzniká v okamžiku prodeje hotových výrobků (prodejní cena je větší než vynaložené náklady),
- $\text{zisk} = \text{prodejní cena} - \text{náklady}$.

Kalkulace variabilních nákladů

- fixní a variabilní náklady jsou sledovány odděleně,
- variabilní náklady je možné vztáhnout pouze k jednomu výrobku,
- zisk, ztráta a fixní náklady jsou vztaženy k určitému časovému období, nikoliv k výrobku,
- zisk je spojen s celkovou podnikatelskou aktivitou.

Pohled na prodejní cenu

Kalkulace úplných vlastních nákladů

- výrobek je rentabilní, pokud je cena vyšší než veškeré vynaložené náklady (v opačném případě je výrobek považován za nerentabilní),

Kalkulace variabilních nákladů

- výrobek bude ziskový za situace, že stávající objem produkce bude pokrývat svým hrubým rozpětím fixní náklady, a zároveň bude platit, že další výroba nevyvolá zvýšení fixních nákladů (krátké období), poté bude stačit, aby cena výrobku byla vyšší, než jsou jeho variabilní náklady ($c_j > VN$),
- výrobek je přínosný ($c_j > VN$) a rentabilní ($c_j - v_j > 0$),
- v krátkém období hradí cena variabilní náklady výrobku,
- v dlouhém období musí cena uhrazovat veškeré náklady.

Přednosti a omezení kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů má své přednosti a zároveň nedostatky oproti kalkulaci úplných vlastních nákladů.

Přednosti kalkulace variabilních nákladů

- sestavení kalkulace variabilních nákladů je oproti sestavení kalkulace úplných vlastních nákladů jednodušší (odpadá proces rozpočítávání režijních nákladů a hledání vhodné rozvrhové základny, rozsah kalkulačního vzorce je menší);
- z krátkodobého hlediska umožňuje kalkulace variabilních nákladů pružnější orientaci v cenové problematice;
- v odpovědnostním řízení může být využita jako motivační nástroj, vytvářející tlak na rychlý prodej zhotovených výkonů;
- díky vnímání odlišné podstaty fixních a variabilních nákladů vytváří kalkulace variabilních nákladů předpoklady k lepším výsledkům v řízení hospodárnosti;
- úroveň zisku není nikdy závislá na objemu produkce.

Nedostatky kalkulace variabilních nákladů

- vznikají již v okamžiku rozdělení fixních a variabilních nákladů (vymezení fixních a variabilních nákladů je problematické, neboť většina nákladových položek je smíšeného charakteru),
- fixní a variabilní náklady jsou z hlediska času vnímány jako série stejně dlouhých intervalů (což nemusí vždy platit),
- předpokladem pro výrobu je dostatek vstupních faktorů (tento předpoklad nebývá často splněn),
- stálost výrobního programu,

- zejména lze využívat ve společnostech, podnikajících v odvětvích se sériovou (hromadnou) výrobou,
- nemělo by často docházet ke změnám fixních nákladů (možnost srovnatelnosti hodnoty marží v období).⁵¹

Kalkulace ceny

Cílem kalkulačních postupů, jak bylo uvedeno výše, je kalkulace nákladů výkonů. Kalkulaci nákladů je ale nutné odlišit od kalkulace ceny výkonu. Zde se ceny výkonů odvíjejí od úrovně zisku, ta musí být v takové výši, aby byly zabezpečeny potřeby podniku a další rozvoj.⁵²

⁵¹ KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví, s. 161-167.

⁵² HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví, s. 178-180.

2. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu a jeho aktivit

V praktické části je nejprve představena společnost, v níž byla diplomová práce zpracována. Uvedeny jsou základní informace o ní, organizační struktura společnosti, zmíněna jsou také specifika trhu, na němž společnost podniká. Poté se práce věnuje samostatnému plánování nákladů, kalkulacím výrobků, je popsána kalkulace přímých nákladů i nepřímých nákladů výkonů a v závěru práce jsou analyzovány faktory, které ovlivňují výši nabídkové ceny výkonů.

2.1 Informace o společnosti

Obchodní jméno: ENERMO s.r.o.

Sídlo organizace: Nový Bydžov, Dr. Jana Deyla 1859, PSČ 504 01

Logo firmy:



IČ: 287 77 654

DIČ: CZ 287 77 654

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Vznik společnosti 17. října 2009

Základní kapitál: 200 000 ,-- Kč

Jednatelé: Zbyněk Matouš,

Bedřich Cvrček

Předmět podnikání: Montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení, zámečnictví, nástrojářství, výroba, instalace, opravy elektrických strojů,

elektornických a telekomunikačních zařízení, poskytování technických služeb k ochraně majetku a osob.

Webové stránky: <http://www.enermo.cz>

Historie společnosti a současný stav

Společnost ENERMO s.r.o. vznikla sloučením dvou samostatných podnikatelských subjektů do jedné mnohem silnější a stabilnější společnosti. Díky tomu je firma schopna mnohem lépe reagovat na flexibilitu trhu. Je schopna pružně vyhovět svým zákazníkům v širokém spektru činností od projektu, přes dodávky, montáž, sjednání přihlášek u dodavatelů (ČEZ, RWE, VEOLIA) až po revizi.

Firma jako právní subjekt je sice nováčkem na trhu, ovšem ne tak zcela. Jejími zakladateli jsou firmy Bedřich Cvrček působící v oblasti elektro od roku 2005 a firma Zbyněk Matouš M-ELMAR působící v oblasti elektro a MaR (měření a regulace) od roku 1999. Jelikož firmy jako samostatné subjekty byly plátcí daně z přidané hodnoty (DPH), vedly podvojně účetnictví, byly pojištěny a splňovaly i mnoho dalších podmínek, které jsou pro společnost s ručením omezeným nutné, proto nebyl přechod nijak bolestivý a v podstatě neomezil chod společností a provoz v průběhu změny.

Hlavními odběrateli společnosti jsou Projektservice s.r.o., Energie MaR Pardubice s.r.o., MARCO-CZECH s.r.o.

Společnost ENERMO s.r.o. má zaveden Integrovaný systém řízení společnosti na základě požadavků norem ČSN EN ISO 9001, ČSN EN ISO 14 001 a ČSN OHSAS 18 001.

Realizované činnosti

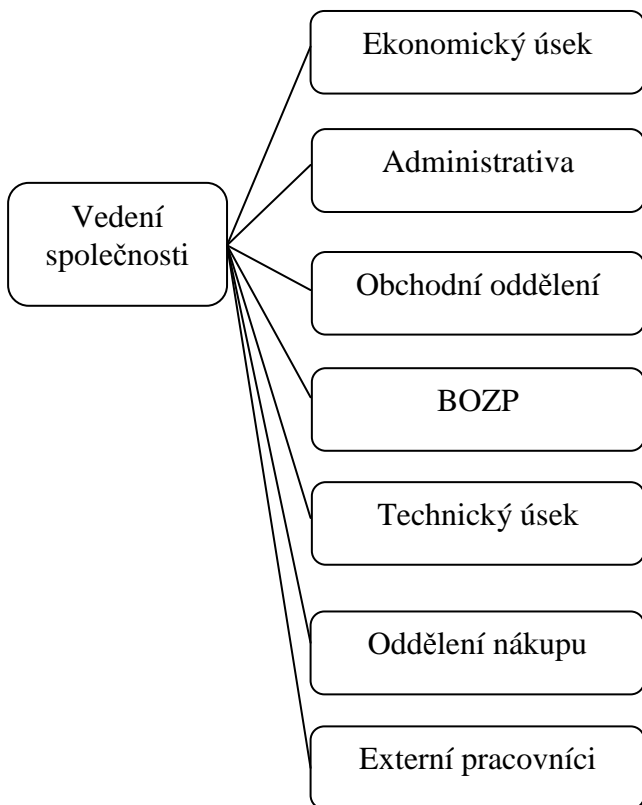
Společnost ENERMO s.r.o. se zaměřuje na realizaci těchto činností:

- silnoproudá instalace do 1000V - rodinné domy (RD), bytová jádra, domovní páteřní rozvody, administrativní budovy, sklady, výrobní haly, technická zázemí, rozvodny nízkého napětí (NN), hromosvody, správa a údržba veřejného osvětlení a veřejného rozhlasu;

- revize (ruční nářadí a spotřebiče, stroje a zařízení, hromosvody, revize vysokého napětí (VN));
- měření a regulace (ekvitermní regulace u plynových kotlů, řídicí systémy pro velkokapacitní kotelny, řízení vzduchotechnického zařízení, systémy těžkého průmyslu jako jsou elektrárny, chemické závody, atd.);
- slaboproudé systémy (datové rozvody strukturované kabeláže, domácí telefony a videotelefony, anténní a satelitní rozvody, kamerové systémy, docházkové a evidenční systémy, kódové zámky, systém jednotného času;
- zabezpečovací systémy (EZS) pro domy, byty, společné prostory, administrativní budovy, sklady, výrobní haly a ostatní průmyslové objekty;
- elektronické požární systémy (EPS) pro domy a byty dle ČSN 14604, která nařizuje instalovat zařízení autonomní detekce a signalizace - tzv. detektory kouře - ve všech novostavbách. Jedná se o technickou normu a použití detektorů kouře. Povinné je pro definované druhy, prostory staveb a průmyslové objekty.

Organizační struktura společnosti ENERMO s.r.o.

Organizační struktura společnosti má relativně jednoduchou podobu. Vrcholným řízením společnosti se zabývají oba jednatele a zároveň majitelé společnosti, pan Zbyněk Matouš a Bedřich Cvrček. Ostatní oddělení organizace jim jsou podřízená.



Zdroj: Vnitropodnikové informace společnosti ENERMO s.r.o.

Obr. 2.1: Organizační struktura společnosti ENERMO s.r.o.

Mezi odděleními není formálně zavedená žádná hierarchie. Při práci a prováděných činnostech je zapotřebí spolupráce a vzájemná pomoc při řešení úkolů.

Vedení společnosti Představují jednatele společnosti, kteří plní běžné funkce vedení (např. obchodní jednání, zajištění odborné způsobilosti, přijímání nových zaměstnanců, atd.).

Ekonomický úsek Tento úsek zajišťuje vedení účetnictví, fakturace, zajištění pojištění, bankovních záruk atd.

Administrativa Zajišťuje zpracování daňových přiznání, komunikaci se státními institucemi, mzdovou agendu, atd.

Obchodní oddělení	Úkolem tohoto oddělení je vyhledávání nových zákazníků, komunikace se stávajícími zákazníky, řešení případných reklamací a navrhování způsobu jejich řešení, příprava cenových nabídek, včetně návrhu smluv a souvisejících dokumentů.
Oddělení BOZP	Úkolem tohoto oddělení je zajištění bezpečnosti a zdraví při práci, školení zaměstnanců a následná kontrola dodržování bezpečnosti při práci.
Technický úsek	Toto oddělení má na starosti průběh zadané zakázky. Technici komunikují s investorem a dalšími zainteresovanými osobami, které se na zakázce podílejí.
Oddělení nákupu	Oddělení zodpovídá za příjem žádostí o nákup, dohled nad jejich správnou formou a úplností ve smyslu platných směrnic, zajišťuje vystavení nákupních objednávek v systému, jejich odeslání vybranému dodavateli a dohlíží nad průběhem nákupního případu až do dodání objednaného zboží v požadovaném množství, termínu a kvalitě. V případě neshody vyřizuje reklamaci zboží či služby, archivuje vydané objednávky, podílí se na výběru optimálního dodavatele ve smyslu nejlepšího poměru kvalita/cena.
Externí pracovníci	Tito pracovníci provádějí montážní práce na jednotlivých zakázkách. Jejich činnosti se odvíjejí od velikosti a typu zadané zakázky. Hlavními činnostmi externích pracovníků jsou např.: montáž kabelových tras, tahání kabeláže, příprava drážek pro kabely ve zdivu, atd. ⁵³

Situace na trhu stavebnictví, průmyslu a energetiky

Na trhu, na který se společnost orientuje, panuje velká konkurence. Společnost se proto snaží získat v jakémkoliv směru výhodu oproti ostatním firmám. Organizace je silně orientována na zákazníka. Neustále zkvalitňuje vztahy se spolupracujícími subjekty, snaží se plnit požadavky

⁵³ Vnitropodnikové informace společnosti ENERMO s.r.o.

zákazníků a jedná v souladu s jejich přáními a požadavky. Na spokojenost zákazníka dbají všichni zainteresovaní pracovníci společnosti v procesu přezkoumání požadavků, uzavírání smluv, technické přípravy výroby, vlastní realizace a předání zákazníkovi, dále při nákupu materiálu a subdodávek nutných pro zabezpečení zakázky. Společnost se neustále snaží zdokonalovat ve svém oboru, proto zaměstnanci několikrát do roka absolvují různá školení, která jim pomáhají při zlepšování jejich pracovního výkonu.

Vyhledávání a získávání zakázek

Společnost ENERMO s.r.o. vyhledává a získává zakázky několika způsoby. Nejenom, že se prezentuje na internetových stránkách, ale zadává také reklamu do novin a časopisů, snaží se „vrýt do paměti“ zákazníků prezentací na veletrhu a v neposlední řadě spoléhá na dobré vztahy se současnými odběrateli, kteří šíří jméno firmy v pozitivním slova smyslu. Na internetových stránkách společnosti je možné shlédnout prezentaci již zhotovených zakázek. Společnost také nechala vypracovat dotazníky zjišťující spokojenost zákazníků a v případě negativních výsledků, se snaží o nápravu. Jejím hlavním cílem je spokojený zákazník, který bude šířit dobré jméno firmy.

2.2 Plánování nákladů

Tato část diplomové práce se nejprve zabývá specifickými rysy kalkulací nákladů ve společnosti ENERMO s.r.o., poté je popsán vývoj tvorby nabídkové ceny a její struktura. Dále se práce věnuje analýze faktorů ovlivňujících výši ceny při kalkulaci a realizaci zakázky.

Prostředí, ve kterém kalkulace vzniká, je definováno jako nesdružená výroba, kde je využívána zakázková metoda evidence a kalkulace nákladů. Při realizaci zakázkové výroby je používána kalkulace nabídkových cen. V dalším textu budou tyto aspekty charakterizovány podrobněji.

Zvláštnosti kalkulací ve společnosti ENERMO s.r.o.

Typickým požadavkem vykonávaných prací této společnosti je většinou originální výkon, který je dán specifickými požadavky objednavatele. Tyto požadavky jsou vymezeny hlavně

v projektu a ve sjednaných podmínkách zakázky. Dalšími faktory, od nichž se odvíjí cena i realizace zakázky, jsou:

- termín a místo realizace,
- reálnost požadavků investora⁵⁴,
- splnění specifikací zákazníka,
- úplnost požadavků zákazníka na požadované produkty,
- požadavky, které zákazník nspecifikoval, ale jsou potřebné z hlediska vhodnosti k danému účelu (mohou být zjištěny při prostudování výkresové dokumentace a při přípravě zakázky, tyto požadavky jsou projednány s investorem a jsou zohledněny ve smlouvě o dílo nebo jejích dodatcích),
- závazky spojené s realizací zakázky včetně platných zákonných požadavků, vyhlášek a předpisů.

Z výše popsaných argumentů vyplývá, že není možné, zcela vycházet z nákladů na již uskutečněný projekt a současně z nich vyplývá potřeba spolupráce a vzájemné komunikace mezi dodavatelem a zadavatelem o průběhu zakázky. Sdělování informací navzájem pomáhá nejen k zachování domluvené ceny, ale i k dokončení zakázky ve sjednaném termínu. Tímto se společnost vyhne případným nepříjemnostem.

Možnosti nabízející kalkulaci nákladů ve společnosti jsou:

- individuální kalkulace,
- využití výsledných kalkulací z již vykonaných zakázek,
- struktura kalkulovaných cen přizpůsobených skutečným podmínkám zakázky.

Individuální kalkulace je nejpřesnější, ale také zároveň nejsložitější. Kalkulace vycházející z kalkulací již vykonaných zakázek je ze všech ostatních možností nejjednodušší, ale také

⁵⁴ Výkon některých zakázek je možný zajistit pouze za předpokladu odstávky v závodě, který si zakázku u společnosti objednal. Není tedy možné vykonávat realizaci zakázky při pracovních procesech v závodě objednavatele.

poněkud nepřesná. Společnost ENERMO s.r.o. využívá třetí způsob kalkulace nákladů a to strukturu kalkulovaných cen přizpůsobených skutečným podmínkám zakázky.

Klasifikace nákladů

V teoretické části byla provedena podrobná klasifikace nákladů a v této části práce bude toto členění aplikováno na procesy, které jsou uskutečňovány ve společnosti ENERMO s.r.o. Je důležité poukázat na to, že při kalkulaci a následné kontrole dané zakázky je využíváno obzvláště účelového členění nákladů, které je propojeno z části s druhovým členěním nákladů.

Prvním bodem, kterým se práce zabývá, je kalkulace nabídkových cen. Pro sestavení kalkulace je nejdůležitější rozdělení nákladů na náklady přímé a režijní náklady.

Přímé náklady vstupují do kalkulace nejdříve. Tyto náklady jsou určovány relativně přesně. Výše uvedené náklady mohou být také klasifikovány podle druhového členění nákladů (spotřeba materiálu, náklady na mzdy, náklady spojené s přístroji na měření a regulaci, atd.). Do nákladů nepřímých (režijních) spadají takové náklady, které zajišťují chod a správu organizace.

Technici, kteří za realizovanou zakázku zodpovídají, průběžně kontrolují vynaložené náklady na zakázce a koordinují vynaložené náklady tak, aby nebyly kalkulované náklady na realizovanou zakázku přesázeny.

Kalkulace přímých nákladů

Tato podkapitola je zaměřena na identifikaci přímých nákladů zakázky a postup při jejich kalkulaci. Již v tomto okamžiku nastává první problém. Tímto problémem je správná identifikace nákladů, které jsou potřebné k uskutečnění zadané zakázky. Důvodem je systém zakázky a speciální požadavky na zakázku, které byly zadány odběratelem. V období sestavování kalkulací slouží společnosti jako zdroj informací kalkulační software (SW) VEROX. Kalkulantovi softwar nabízí soubor položek výkazů výměr (výkaz výměr je soupis požadovaného materiálu, který je potřebný pro realizaci zakázky) s aktuálními cenami za montáž. Ceny uvedené v softwaru jsou aktualizovány několikrát během roku. U položek materiálu jsou ceny uváděny v určitém cenovém rozsahu dle náročnosti montáže. Jako příklad

Lze uvést odlišnost cen za natažení jednoho metru kabelu při volné pokládce nebo při vkládání kabelů do instalačních trubek. Z toho vyplývá, že čím náročnější je vykonání zadané činnosti, tím bude použita vyšší sazba, v tomto případě za daný metr kabelu.

Skutečně vynaložené přímé náklady však společnost může identifikovat až po dohodování zadané zakázky (informaci o těchto nákladech tak společnost získává až zpětně). Navíc, jak již bylo zmíněno výše, každá zakázka má od zadavatele specifikovány speciální požadavky. Proto je při tvorbě zakázky vždy vyžadován individuální přístup.

Do přímých nákladů lze zahrnout:

- materiálové náklady,
- mzdové náklady,
- odvody sociálního a zdravotního pojištění (SZP),
- subdodavatele (v případě, že se podílejí na realizaci zakázky).

Kalkulace přímých nákladů je vyčíslována odděleně. Nejprve jsou stanoveny náklady jednicové. Tato kalkulace je realizována s použitím kalkulačního softwaru společnosti.

Kalkulace nepřímých nákladů

V době, kdy je sestavována kalkulace nabídkové ceny, není ve společnosti ENERMO s.r.o. možné, aby byly přesně stanoveny nepřímé náklady. Pro sestavení kalkulace nabídkové ceny je ale nutné, aby náklady na správu, výrobu a ostatní režijní náklady byly v nabídkové ceně zahrnuty. Ve skutečnosti výše uvedená společnost řeší stanovení těchto nákladů velmi jednoduše. K nákladům, vynaloženým na realizaci zakázky, je přičteno 25% jejich hodnoty. Část, která při výpočtu vyjde, je chápána jako tzv. hrubé rozpětí. Toto rozpětí v sobě zahrnuje nejenom režijní náklady, ale také ziskovou část.

Celková částka 25% hrubého rozpětí je rozdělena na 10% režijních nákladů a 15% zisku.

Zisk, jako část tvořící hrubé rozpětí z realizované zakázky, se skládá ze zisku na materiálu a zisku na montážních pracích. Čistý zisk zakázky je dán rozdílem hrubého rozpětí zakázky a režijních nákladů firmy, které firma eviduje 10% z ceny realizované zakázky.

Společnost ENERMO s.r.o. neanalyzuje, zda stanovená výše režijní přírážky odpovídá skutečně vynaloženým režijním nákladům nebo zda se od stanovené výše 10% odchyluje.

Je tedy nutné upozornit na to, že by bylo vhodné stanovit výši režijní přírážky alespoň zpětně za rok. Díky sledování těchto ukazatelů může společnost v následujícím roce zvýšit popřípadě snížit část hrubého rozpětí, jehož část je určena na krytí nepřímých nákladů.

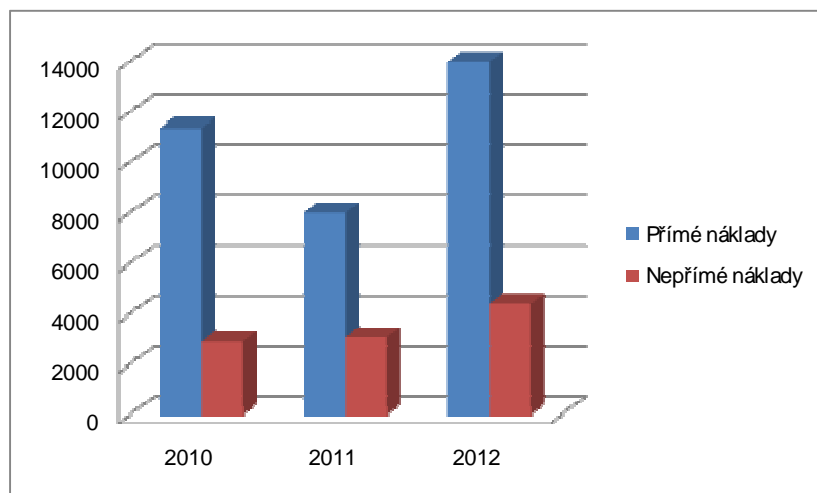
Jak bylo uvedeno v doporučení, byly nepřímé náklady společnosti stanoveny zpětně, aby společnost měla přehled o tom, jaký procentuální podíl nepřímé náklady ve společnosti tvoří.

Nepřímé náklady za sledované období roku 2010-2012 tvoří v průměru přes 24% z celkových nákladů společnosti.

Tab. 2.1: Přímé a nepřímé náklady společnosti ENERMO s.r.o.

V tis. Kč	Rok					
	2010	% podíl	2011	% podíl	2012	% podíl
Přímé náklady	11390	79,61	7997	72,14	13983	76,10
Nepřímé náklady	2917	20,39	3089	27,86	4392	23,90
Celkové náklady	14 307	100,00	11 086	100,00	18 375	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování



Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. 2.2: Přímé a nepřímé náklady společnosti ENERMO s.r.o. v letech 2010-2012 (v tis. Kč)

Kalkulační vzorec společnosti ENERMO s.r.o.

Kalkulace výsledné nabídkové ceny je ve společnosti sestavována podle následujícího kalkulačního vzorce:

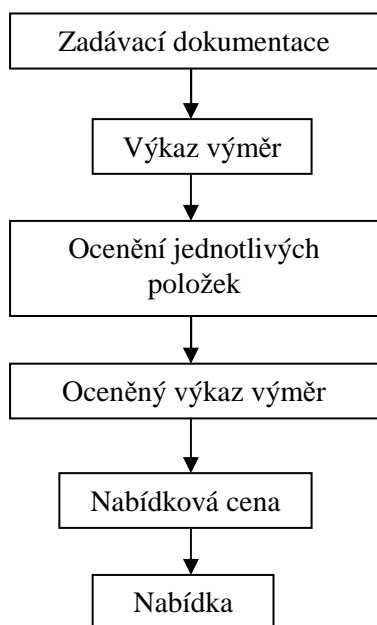
1. Materiál
2. Mzdy
3. Odvody SZP (34% z mezd)
4. Ostatní přímé náklady
5. Přímé kalkulační náklady [1] až [5]
6. Hrubé rozpětí (25% z [5])
7. Celková cena [5] + [6]

Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. 2.3: Kalkulační vzorec společnosti ENERMO s.r.o.

Tvorba nabídkové ceny

Tvorba nabídkové ceny se obvykle ve společnosti provádí způsobem naznačeným na následujícím obrázku.



Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. 2.4: Tvorba nabídkové ceny

Prvním krokem procesu tvorby nabídkové ceny je obdržení zadávací dokumentace a seznámení se s danou zakázkou. Jednu z částí zadávací dokumentace tvoří výkaz výměr, který vyjadřuje seznam výkonů o určitém objemu. Kalkulant přiřadí cenu těmto položkám a zkompletuje tak oceněný výkaz výměr. Vznikne tak cena, která se stává součástí základní nabídky.

Při stanovování cen, za jednotlivé výkony, musí kalkulant brát zřetel na řadu veličin, které ovlivňují velikosti nákladů, přičemž je prakticky nemožné pojmout do kalkulace veškeré náklady nebo započítat (všechny externí vlivy, které mohou realizaci zadané zakázky podstatně ovlivnit⁵⁵).

Tvorba kalkulace nabídkové ceny není ve společnosti ENERMO s.r.o. jednoduchá. Jako jeden z problémů při stanovování ceny lze uvést nemožnost dopředu zahrnout všechny vynaložené náklady, které budou při realizaci zakázky se zakázkou spojeny.

⁵⁵ Jako příklad může být uvedeno zpoždění, které je způsobeno třetími stranami.

Jak již bylo zmíněno výše, ve společnosti probíhá kalkulace nabídkových cen. Tento typ kalkulace je využíván proto, že není možné stanovit veškeré režijní náklady podniku dopředu (společnost nezná počet zakázek a nezná ani jejich finanční objem). Pokud by kalkulant znal předem objem výroby za celý hospořádký rok, ani tak by nemohl předem stanovit všechny náklady spojené s uskutečněním zakázky. Z tohoto plyne, že rozvržení režijních nákladů v době sestavování předběžné kalkulace je v podstatě nemožné. Při sestavování kalkulace je v praxi někdy problém určit náklady přímé a rozhodnout, které náklady již budou ponechány jako náklady nepřímé.

V některých případech kalkulant dokáže ocenit výkon cenou, za kterou společnost bude schopna zadanou zakázku uskutečnit. Jako příklad lze uvést výkony, které byly několikrát realizovány. I zde ale nelze zapomenout na to, že výsledná cena, která kalkulantovi v propočtu vyšla, musí být přizpůsobena faktorům, které ovlivňují cenu (bližší podrobnosti v podkapitole Činitelé působící na cenu daných zakázek). Výslednou nabídkovou cenu poté kalkulant konzultuje s technickým úsekem.

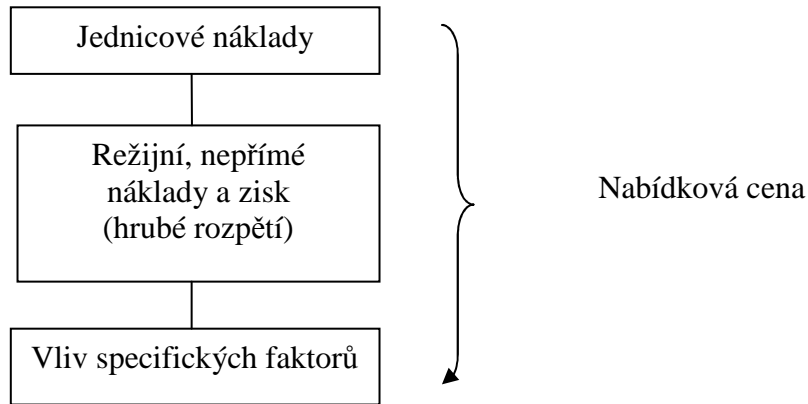
Problém vznikající při stanovení nabídkové ceny je určit, její výši tak, aby byly pokryty veškeré náklady, které se týkaly zadané zakázky, a to i náklady, které nelze předvídat.

Určení jednotkové ceny

Stanovení výše jednotkové ceny, respektive nabídkové ceny jako celku, je závislé nejen na tržní situaci, ale i na konkurenci. Cena musí být akceptovatelná nejenom pro objednavatele, ale musí z ní být také uhrazeny veškeré náklady dodavatele, které na zhotovení zakázky vynaložil a musí mu z celkové stanovené ceny zůstat alespoň minimální výše zisku.

Skladba nabídkové ceny

Finální výše nabídkové ceny je vytvořena úhrnem těchto hodnot:



Zdroj: Vlastní zracování

Obr. 2.5: Skladba nabídkové ceny

Jak již bylo uvedeno výše, pro stanovení jednotkové ceny zakázky, nemusí společnost striktně čerpat pouze ze svých interních zdrojů a zkušeností. V oboru, ve kterém se společnost pohybuje a podniká, existuje mnoho externích zdrojů, které jsou svým obsahem schopny poskytnout společnosti informace, které využije právě při zpracování ceny za zakázku. Na trhu existuje mnoho společností, které se specializují na určování standardních cen jednotlivých výkonů. Jako zdroj informací slouží tištěné tabulky, které obsahují standardní ceny za jednotlivé výkony. V současné době jsou tyto zdroje informací v tištěných formách nahrazovány softwarovými kalkulačními programy. Předností těchto programů je nejen jednoduchost, ale také rychlost použití a v neposlední řadě je nabízena možnost přizpůsobení většiny vstupních hodnot ve výpočtu ceny podle individuálních požadavků.

V praxi, při sestavování kalkulace nabídkové ceny, lze také uplatnit princip tzv. zákaznický orientovaných kalkulací. Zde je předmět kalkulace vymezen mimo druh výkonu, také odběratelem. V případě společnosti, zmiňované v diplomové práci, se může jednat o rozdílné nabídkové ceny, které si odpovídají podle typu zadavatele, nebo například termínu zhotovení zakázky.

Činitelé působící na cenu zakázek

Nejdůležitějšími faktory, které ovlivňují výši ceny jednotlivých položek, jakož i finální nabídkovou i reálnou cenu provedení zakázky jsou:

- typ zakázky,
- specifika zadavatele,
- velikost zakázky,
- objem provedených prací,
- využití subdodavatelů,
- originalita zakázky,
- vzdálenost zakázky,
- požadovaný zisk.

Typ zakázky

V tomto uvedeném bodě záleží na specializaci dané společnosti nebo na informacích o zakázce. Za předpokladu, že firma realizuje podobné, v lepším případě stejné zakázky, bývá obvykle schopna vykonat požadovanou zakázku s nižšími náklady, než je na trhu v tomto případě obvyklé. Naproti tomu u zakázek, s nimiž podnik nemá vůbec žádné zkušenosti, je téměř jisté, že se budou náklady podniku pohybovat na hranici průměru.

Specifika zadavatele

Speciální požadavky při zadávání zakázky mohou být typické jak pro danou zakázku, tak pro konkrétního zadavatele. Požadavky, které si odběratel určí, mohou značně ovlivnit cenu požadované zakázky a to zejména u oblasti kvality materiálu, dodacích lhůt, odborné znalosti, pojištění, bankovních záruk, vybavení pracoviště a dalších.

Velikost zakázky a objem provedených prací

Velikosti jednotlivých zakázek společnosti se liší podle typu zadavatelů a podle jejich specifikací. S velikostí zakázky je spojeno mnoho jednotlivých kroků, které jsou potřeba učinit, aby zakázka byla splněna včas. Časově musí být rozvrženy jednotlivé etapy úkolů, je potřeba rozvrhnout plán prací, které mají být uskutečněny, počty pracovníků, kteří budou na

zakázce pracovat, v neposlední řadě je potřeba mít k dispozici materiál, který bude na zakázku použit. Rozsah těchto bodů a ještě spousta dalších, které zde nebyly vyjmenovány, je ovlivněn velikostí zakázky. Např. pokud firma dostane zakázku na rekonstrukci jednoho křídla fakultní nemocnice Motol, je jisté, že velikost zakázky a jednotlivých prací s ní spojených, nemůže být srovnávána se zakázkou na vánočních trzích v Hradci Králové, kde společnost zajišťovala zdroj a údržbu elektrické energie. Čím větší je objem prací (jednotlivých zakázek), tím více dojde k rozptýlení režijních nákladů, které jsou v podobě fixních nákladů spojené s jejich realizací. Další výhodou velikostí zakázky a objemu požadovaných prací je skutečnost, že větší objem zakázky obecně poskytuje možnost úspory (např. množstevní slevy mohou vyvolat úsporu v nákladech vynaložených za materiál).

Využití subdodavatelů

Při zhotovení zakázky je možné využití subdodavatele (dalšího subjektu, který se bude na zakázce podílet). V praxi to znamená navýšení ceny nad nabídkovou cenu subdodavatele u výkonů, které mu byly předány k zhotovení. Navýšení tohoto typu se běžně pohybuje v řádu několika procent. Z toho vyplývá, že vznikají dvě ziskové marže. Výhodou využití subdodavatelů je fakt, že zhotovení některých výkonů při zhotovování zakázky by bylo více nákladné, kdyby firma realizovala celou zakázku sama.

Originalita zakázky

V případě náročnosti a originálních řešení zakázky je taktéž kalkulováno s vyššími náklady na zhotovení zakázky.

Jako příklad může být uvedeno zhotovení elektrického rozvaděče. V prvním případě se jedná o elektrický rozvaděč do rodinného domu, který pro svůj charakter není nikterak složitý na zhotovení. V druhém případě se jedná o srovnatelný elektrický rozvaděč, jenž bude využíván ve výrobním podniku. V tomto případě budou náklady na zhotovení rozvaděče nepochybně vyšší než v případě zhotovení rozvaděče v rodinném domě, i když v ostatních aspektech mohou být zakázky srovnatelné. Cenový rozdíl bude tvořen vnitřním vybavením rozvaděče, náročností při jeho sestavení a jednotlivými prvky ve výbavě.

Vzdálenost zakázky

Vzdálenost místa, kde má být zakázka zhotovena, ovlivňuje především spotřebu pohonných hmot (PHM), zvýšené stravovací výdaje (diety a dojezdový čas na místo určení, který má vliv nejen na délku pracovní doby, ale v některých případech může vést i k nutnosti zajištění ubytování zaměstnanců v místě zakázky. Výchozím místem odjezdu je sídlo společnosti, které se nachází ve městě Nový Bydžov.

Ziskovost zakázky

Společnost může do kalkulací nabídkových cen zahrnout i požadavek na stanovenou výši zisku. Od různých zakázek může společnost vyžadovat jiný příspěvek k celkovému zisku. Na velikost požadovaného příspěvku mohou mít v neposlední řadě vliv výše zmíněné specializace na zakázku určitého typu.

3. Řízení aplikace variabilních a fixních nákladů v praxi

Jak již bylo uvedeno výše, společnost ENERMO s.r.o., stejně jako jiné společnosti na trhu, má snahu dosahovat svých stanovených cílů a zisku. Aby se společnost orientovala správným směrem, je nutné činnost společnosti monitorovat a analyzovat pomocí účetních výkazů. Pro rozhodování společnosti je zapotřebí sledovat skladbu nákladů a provést jejich analýzu. Její pomocí je možné zhodnotit výkonnost podniku.

Ještě jednou je důležité upozornit na to, že společnost náklady sice rozděluje na variabilní a fixní, ale nikdy je podrobněji neanalyzovala. Návrh na zlepšení spočívá alespoň ve zpětném analyzování nákladů společnosti za rok. Provedením této analýzy vedení společnosti zjistí, které náklady za sledované období vzrostly, a bude je moci porovnávat s roky předcházejícími. Následně vedení společnosti bude moci učinit taková opatření, aby bylo schopno udržovat náklady na stejné úrovni, jako v letech předešlých, případně učiní taková opatření, aby náklady nerostly velkým tempem.

3.1 Ekonomická charakteristika podniku

V této části diplomové práce jsou uvedeny vybrané základní údaje (z rozvahy a výkazu zisku a ztráty).

Tabulka, která je uvedena níže, zachycuje výsledek hospodaření společnosti před zdaněním a po zdanění za běžnou činnost v letech 2010-2012. Z tabulky je patrné, že společnost ve sledovaných letech vykazovala kladný výsledek hospodaření.

Tab. 3.1: Výsledek hospodaření v letech 2010-2012 (v tis. Kč)

Položka/rok	2010	2011	2012
Náklady	14 307	11 086	18 375
Výnosy	14 989	11 638	19 180
VH před zdaněním	682	552	805
VH po zdanění	562	450	655

Zdroj: Vlastí zpracování

V tabulce č. 3.2 jsou zachyceny výnosy, náklady a výsledek hospodaření v letech 2010 až 2012. Nejvyšší hodnoty uvádí položka výkony. Výkonová spotřeba rapidně vzrostla v roce 2012 na 14 650 tis. Kč. Nárůst položky mzdy v roce 2012 byl způsoben přijetím nových pracovníků. Společnost všem svým zaměstnancům vyplácí fixní plat.

I zde by bylo potřeba navrhnout zlepšení, protože pracovníci nejsou motivováni např. odměnou za splnění zakázky včas nebo před termínem odevzdání realizované zakázky. Při správném odměňování pracovníků by společnost jistě dosahovala lepších výsledků, než tomu bylo doposud. Zrychlila a zkvalitnila by se práce pracovníků na realizovaných zakázkách.

Provozní výsledek, stejně jako všechny ostatní zjištěné výsledky, dosahoval nejvyšších sledovaných částek v roce 2012. Z tabulky lze vyčíst, že finanční výsledek hospodaření vykazuje každoročně záporné hodnoty.

Tab. 3.2: Přehled výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v letech 2010-2012 (v tis. Kč)

Položka	Rok		
	2010	2011	2012
Tržby za prodej zboží	54	0	0
Náklady vynaložené na prodané zboží	54	0	0
Výkony	14 785	11 638	19146
Tržby za prodej výrobků a služeb	14 785	11 638	19146
Výkonová spotřeba	12 959	9 447	14650
Přidaná hodnota	1 829	2 191	4496
Osobní náklady	1 153	1 333	2969
Daně a poplatky	8	12	51
Odpisy dlouhodobého nehm. a hmot. majetku	9	144	443
Ostatní provozní výnosy	150	0	33
Ostatní provozní náklady	93	31	35
Provozní výsledek hospodaření	716	671	1031
Výnosové úroky	0	0	1
Nákladové úroky	11	81	167
Ostatní finanční náklady	23	38	60
Finanční výsledek hospodaření	-34	-119	-226
Daň z příjmů za běžnou činnost	120	102	150
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	562	450	655
Výsledek hospodaření za účetní období	562	450	655
Výsledek hospodaření před zdaněním	682	552	805

Zdroj: Vlastní zpracování

V následující tabulce jsou uvedena aktiva a pasiva podniku. Společnost rok od roku stále zvyšuje dlouhodobý majetek. V roce 2011 rapidně klesla oběžná aktiva. Důvodem tohoto poklesu bylo snížení krátkodobého finančního majetku.

Dlouhodobé pohledávky firma nevykazovala vůbec. U krátkodobých pohledávek, které vypovídají o platební morálce zákazníků, byl zaznamenán pokles v roce 2011 oproti předešlému roku. Společnost nemá zásadní problém s likviditou pohledávek.

Naproti tomu krátkodobé závazky společnosti, jež vypovídají o platební morálce společnosti, poklesly v roce 2011 oproti minulému roku o 2 379 tis. Kč. Společnost nemá problém s úhradou svých závazků, pokud je to možné, hradí závazky ve lhůtě splatnosti, případně v nejbližším možném termínu.

Společnost vytváří v průběhu let rezervní fond dle podmínek stanovených v zákoně.

Tab. 3.3: Přehled majetku a kapitálu v letech 2010-2012 (v tis. Kč)

Položky	Rok		
	2010	2011	2012
AKTIVA CELKEM	7 896	6 548	8849
Dlouhodobý majetek	621	2 702	4982
Dlouhodobý hmotný majetek	621	2 702	4982
Oběžná aktiva	6 809	3 687	3750
Zásoby	107	182	103
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	3 229	2 750	2900
Krátkodobý finanční majetek	3 473	755	747
Časové rozlišení	466	159	117
PASIVA CELKEM	7 896	6 548	8849
Vlastní kapitál	756	1 206	1861
Základní kapitál	200	200	200
Rezervní fondy	0	10	20
Výsledek hospodaření minulých let	-6	546	986
Výsledek hospodaření běžného účet. období	562	450	655
Cizí zdroje	7 128	5 342	6988
Dlouhodobé závazky	416	396	2429
Krátkodobé závazky	5 712	3 333	3444
Bankovní úvěry a výpomoci	1 000	1 613	1115
Časové rozlišení	12	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování

3.2 **Klasifikační analýza nákladů společnosti ENERMO s.r.o.**

V této části diplomové práce jsou náklady klasifikovány podle zásad uvedených v praktické části. Nejprve jsou náklady klasifikovány podle druhového členění, dále podle kalkulačního členění a následně je stanoven bod zvratu společnosti ENERMO s.r.o.

Druhové členění nákladů

V této podkapitole jsou rozčleněny náklady podle jednotlivých druhů.

Nákladová položka spotřeba materiálu obsahuje informace o:

- spotřebě materiálu (kabely, kabelové trasy, instalační trubky, nosné konstrukce, vypínače, konektory, zásuvky, teplotní čidla, čili všechen elektromateriál, který je potřebný k realizaci zakázek);
- režijním materiálu (PHM, olej, pracovní prostředky, náhradní díly, pracovní pomůcky, spotřeba energie).

Nákladová položka služby zahrnuje:

- opravy a údržbu strojů a zařízení;
- cestovné (společnost vlastní několik automobilů, které jsou nyní využívány na přepravu pracovníků na místo, kde mají být zakázky uskutečňovány), na přepravu zaměstnanců jsou využívány dva transportéry značky Volkswagen a dva automobily Volkswagen Caddy, jednatelé společnosti využívají automobil značky Škoda Superb a Toyota RAV 4;
- náklady na reprezentaci (zde jsou zahrnuty náklady na poskytnuté dary, občerstvení obchodních partnerů, reklamní předměty, ...);
- nájemné (náklady na nájem budovy, ve které má společnost své sídlo);
- ostatní služby (pod kolonku ostatní služby je možné např. zahrnout náklady, které jsou vynaloženy na realizační projekt zakázky, zabezpečení projektové přípravy zakázky, leasing, ...).

Osobní náklady obsahují:

- mzdové náklady zaměstnanců, jejich sociální a zdravotní pojištění, mzdu po dobu pracovní nechopnosti, kterou je ze zákona platit zaměstnavatel, náklady vynaložené na penzijní pojištění, odstupné.

Položka daně a poplatky obsahuje:

- silniční daň, daň z nemovitostí, aj., dále poplatky, které musí být ze zákona povinně zaplacený.

Položka ostatní provozní náklady zahrnuje např.:

- pojištění odpovědnosti za škodu, náklady vynaložené na povinné ručení a pojistné, atd.

Položka finanční náklady zejména obsahuje:

- náklady z titulu úroků z úvěru a půjček, kurzové ztráty, náklady za vedení účtu aj.

Z tabulky č. 3.4 uvedené níže je patrné, že z uvedených položek nákladů je největší položkou nákladů položka za služby. Tato položka v jednotlivých sledovaných letech přesahuje 50% vynaložených celkových nákladů společnosti. Další významnou položku tvoří spotřeba materiálu. Osobní náklady se v průběhu sledovaného období pohybují přes 10%.

Tab. 3.4: Skladba nákladů společnosti (v tis. Kč)

Položky	Rok					
	2010	% podíl	2011	% podíl	2012	% podíl
Náklady na prodej zboží	54	0,38	0	0,00	0	0,00
Spotřeba materiálu	1 761	12,31	2 438	21,99	4 256	23,16
Služby	11 195	78,25	7 009	63,22	10 394	56,57
Osobní náklady	1 153	8,06	1 333	12,02	2 969	16,16
Daně a poplatky	8	0,06	12	0,11	51	0,28
Odpisy	9	0,06	144	1,30	443	2,41
Ostatní provozní náklady	93	0,65	31	0,28	35	0,19
Finanční náklady	34	0,24	119	1,07	227	1,24
Celkové náklady	14 307	100,00	11 086	100,00	18 375	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Díky početnému zastoupení nákladů vynaložených za služby, je tato kolonka spadající do celkových nákladů společnosti rozdělena podrobněji v následující tabulce 3.5. Z tabulky je patrné, že největší položku z uvedených nákladů tvoří ostatní služby. Jejich obsah byl charakterizován již výše. Procentuální podíl těchto nákladů zaujímá kolem 90% ze všech celkových nákladů společnosti.

V roce 2012 došlo rapidně k nárůstu nákladů vynaložených na cestovné. Zakázky, které společnost realizovala, se uskutečňovaly z velké části na Moravě. To bylo tedy hlavním důvodem zvýšení nákladů na cestovné.

Nájemné, které společnost platí za pronajaté prostory je stanoveno fixní sazbou a v průběhu sledovaných let se neměnilo.

Náklady na reprezentaci mají rok od roku rostoucí charakter. Společnost se snaží o navázání nových vztahů s významnými obchodními partnery a udržení svých současných obchodních partnerů, snaží se „vrýt se do paměti“ významným firmám, které se pohybují na trhu. V roce 2010 náklady na reprezentaci činily společnosti pouze 4 701 Kč, naproti tomu v roce 2012 vykazovala společnost náklady na reprezentaci již ve výši 15 335 Kč.

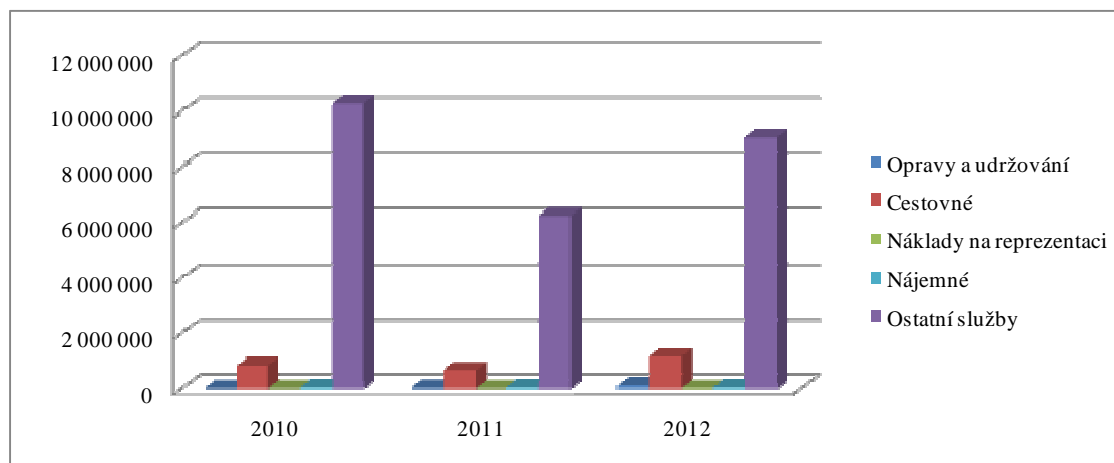
Náklady na opravy a udržování v sobě zahrnují nejenom náklady na opravy a udržování osobních automobilů, ale i náklady na opravy a udržování automobilů, které jsou určeny k přepravě osob a v neposlední řadě jsou to náklady vynaložené na opravu a udržování strojů, které společnost využívá při realizaci zakázek. Nárůst nákladů, vynaložených na opravy a udržování v roce 2012, byl způsoben nákupem nové techniky a automobilů, potřebných k realizování zakázek.

Tab. 3.5: Rozlišení služeb ve společnosti

Služby společnosti	Rok					
	2010	% podíl	2011	% podíl	2012	% podíl
Opravy a udržování	4 086	0,04	27 016	0,39	122 635	1,18
Cestovné	846 459	7,56	679 680	9,70	1 142 449	10,99
Náklady na reprezentaci	4 701	0,04	10 244	0,15	15 335	0,15
Nájemné	48 000	0,43	48 000	0,68	48 000	0,46
Ostatní služby	10 291 408	91,93	6 243 962	89,09	9 064 854	87,22
Služby celkem	11 194 654	100,00	7 008 902	100,00	10 393 273	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Struktura nákladových položek služby je pro přehled ještě zachycena v níže uvedeném grafu.



Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. 3.1: Struktura nákladových položek služby

Klasifikování nákladů podle závislosti na objemu výkonů

V této části diplomové práce jsou náklady rozděleny na variabilní a fixní pomocí klasifikační analýzy a opět je proveden procentuální rozbor.

Společnost ENERMO s.r.o. eviduje náklady variabilní a fixní pomocí analytických účtů. Je ale důležité podotknout, že společnost sice eviduje náklady na variabilní a fixní, ale dále je neanalyzuje. Firma není schopna určit, jaký objem výkonů (zakázek) bude za daný rok realizován. Některé realizace zakázek jsou již schváleny, některé jsou teprve v jednání a někteří zadavatele teprve společnost v průběhu roku osloví s žádostí o nacenění a realizaci jejich zakázky. Proto bylo navrženo, aby společnost analyzovala náklady zpětně.

Pro analýzu a přehled, byla sestavena následující tabulka, která čerpá údaje z předešlých let a informuje tak o tom, jak se vyvíjela skladba variabilních a fixních nákladů.

Tab. 3.6: Skladba variabilních nákladů

Skladba VN	Rok					
	2010 v tis. Kč	podíl v %	2011 v tis. Kč	podíl v %	2012 v tis. Kč	podíl v %
Přímý materiál	1 282	8,96	1 725	15,56	3 302	17,99
Mzdy	762	5,33	603	5,44	1 651	8,99
Odvody z mezd	203	1,42	170	1,53	513	2,79
Subdodávky	9 104	63,63	5 295	47,76	8 017	43,67
Energie	6	0,04	17	0,15	25	0,14
Cestovné	846	5,91	679	6,12	1 142	6,22
Celkem VN	12 203	85,29	8 489	76,57	14 650	79,81

Zdroj: Vlastní zpracování

Po provedení analýzy variabilních nákladů ve společnosti ENERMO s.r.o. bylo zjištěno, že největší položku tvoří tzv. subdodávky. Jedná se o vztah mezi generálním dodavatelem a subdodavatelem. Jinak řečeno, zadání díla jiné firmě, z důvodu neschopnosti dodat kompletní zadané dílo. Společnost těchto subdodavatelských služeb využívá v případě, že její pracovníci nejsou schopni realizovat zadanou zakázku ve stanoveném termínu vlastními silami. Subdodavatelé jsou najímáni jednorázově a na různé akce, kde je jejich služeb zapotřebí.

Jako příklad lze uvést realizovanou zakázku pro zadavatele Schuhmacher Projekt-service s.r.o. v roce 2012, kdy společnost ENERMO s.r.o. získala zakázku na modernizaci lakovací linky. Zadavatel měl stanovený termín pro zhotovení zakázky, který byl závislý na odstávce v podniku. Společnost počítáním normohodin strávených na zakázce zjistila, že kromě svých pracovníků bude zapotřebí jednorázově najmout ještě dalších dvacet externích pracovníků (subdodavatelů), aby byla zakázka realizována ve stanoveném termínu.

Pokles variabilních nákladů v roce 2011 byl zapříčiněn sníženým počtem realizovaných zakázek. Největší nárůst ze sledovaných let je zaznamenán v roce 2012. Společnost v tomto roce realizovala zakázku pro odběratele Schuhmacher Projekt-service s.r.o., kde kromě dodávky díla byla i dodávka materiálu.

Tab. 3.7: Skladba fixních nákladů

Skladba FN	Rok					
	2010 v tis. Kč	podíl v %	2011 v tis. Kč	podíl v %	2012 v tis. Kč	podíl v %
Režijní materiál	667	4,66	675	6,09	919	5,01
Režijní služby	824	5,76	691	6,23	745	4,06
Energie	12	0,08	21	0,19	33	0,18
Mzdy	141	0,99	424	3,82	601	3,27
Odvod z mezd	47	0,33	136	1,23	204	1,11
Opravy a udržování	4	0,03	27	0,24	104	0,57
Ostatní fixní náklady	116	0,81	90	0,81	145	0,79
Leasing	284	1,99	389	3,51	513	2,79
Odpisy	9	0,06	144	1,30	443	2,41
Celkem FN	2 104	14,71	2 597	23,43	3 707	20,19

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozborem fixních nákladů bylo zjištěno, že největší položku zauímají režijní služby a režijní materiál.

V položce režijní materiál je zahrnut všechen materiál, který slouží k vlastní dopravě a realizaci zakázky. Mohou zde být zahrnuty jak pohonné hmoty pro automobily, které slouží k přepravě na realizované místo zakázky, tak náhradní díly nebo pracovní pomůcky, atd. Nákladová položka režijní služby v sobě zahrnuje náklady na pronájem objektu, na jeho provoz, telekomunikační služby, vodné, úklid objektu, atd.

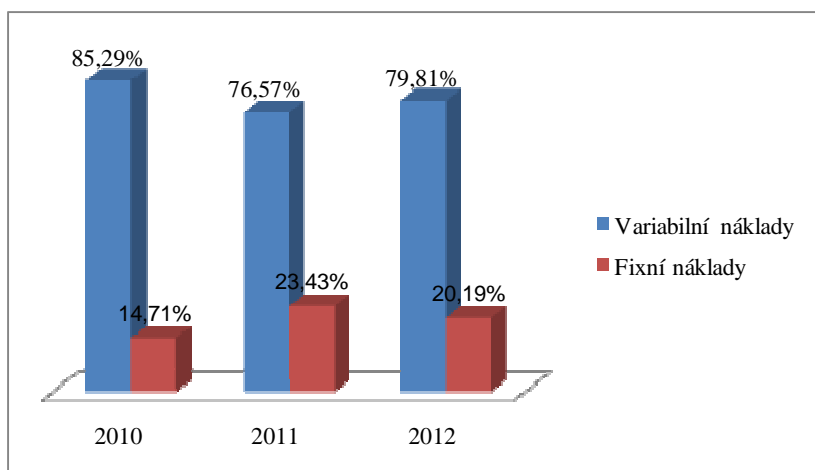
Nákladová položka mzdy zahrnuje mzdy administrativních pracovníků.

Procentuální nárůst fixních nákladů v letech 2011 a 2012 byl způsoben zvýšenými odpisy a leasingem. Společnost v těchto letech totiž nakoupila několik automobilů, hydraulickou plošinu NIFTY LIFT a pásový minibagr Caterpillar.

Tab. 3.8: Podíl fixních a variabilních nákladů ve společnosti ENERMO s.r.o.

Podíl FN a VN	Rok					
	2010 v tis. Kč	podíl v %	2011 v tis. Kč	podíl v %	2012 v tis. Kč	podíl v %
Variabilní náklady	12 203	85,29	8 489	76,57	14 650	79,81
Fixní náklady	2 104	14,71	2 597	23,43	3 707	20,19
Celkové náklady	14 307	100,00	11 086	100,00	18 357	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování



Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. 3.2: Procentuální podíl variabilních a fixních nákladů

Shrnutí variabilních a fixních nákladů, za sledované období let 2010-2012 ukazuje, jaký procentuální podíl jednotlivé náklady zahrnují. V průměru fixní náklady zaujímají z celkových nákladů společnosti přes 19% a variabilní náklady téměř 81%.

Lineární model u nehomogenních výkonů a stanovení bodu zvratu společnosti ENERMO s.r.o.

Lineární model homogenních a nehomogenních výkonů byl popsán v podkapitole 1.4 Lineární model. Tato část diplomové práce se tedy zabývá jednotlivými výpočty, které sdělují informace o tržním prostředí a o kvalitě nástrojů řízení hospodárnosti. U nehomogenních výkonů vychází lineární model z výše variabilních nákladů na jednotku výnosu. Tato analýza byla opět provedena zpětně, aby společnost měla informace o vývoji v tržním prostředí.

Aby mohl být stanoven bod zvratu, je zapotřebí určit výši variabilních nákladů na jednotku výnosu.

Výpočet výše variabilních nákladů na jednotku výnosu je proveden na základě uvedeného vzorce (2), na str. 27.

V následující tabulce je zachycena výše variabilních nákladů na jednotku výnosu. Zjištěný výsledek je stanovený jako podíl celkových variabilních nákladů a celkových výnosů z prodeje.

Tab. 3.9: Výše variabilních nákladů na jednotku výnosu

Výše VN/jednotku výnosu (v Kč)	Rok		
	2010	2011	2012
VN_{ps}	12 203	8 489	14 650
CV_{ps}	14 989	11 638	19 180
v_{jp}	0,81	0,73	0,76

Zdroj: Vlastní zpracování

Pomocí tohoto modelu lze také vypočítat výši marže na jednu korunu - tzv. příspěvek k tržbám. Z tabulky 3.10 lze vyčíst, že příspěvek k tržbám ve sledovaných letech 2010 a 2011 roste, v roce 2012 příspěvek k tržbám klesl. Příspěvek k tržbám, byl vypočítán podle vzorečku (3) uvedeném na str. 29.

Tab. 3.10: Příspěvek k tržbám v letech 2010-2012

Výše marže (v Kč)	Rok		
	2010	2011	2012
v_{jp}	0,81	0,73	0,76
pt_{jp}	0,19	0,27	0,24

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkový zisk je vypočítán jako součin příspěvku k tržbám a variabilních nákladů. Od tohoto součinu jsou pak následně odečteny fixní náklady. Podle vzorečku (5), jenž je uveden na str. 27, byl proveden výpočet celkového zisku.

Tab. 3.11: Celkový zisk

V tis. Kč	Rok		
	2010	2011	2012
Fixní náklady	2 104	2 597	3 707
Variabilní náklady	12 203	8 489	14 650
Celkové výnosy	14 989	11 638	19 180
$1 - v_{jp}$	0,19	0,27	0,24
Celkový zisk	682	552	823

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 3.12 jsou uvedeny výsledky výpočtu minimální výše výnosů (kritický bod). Kritický bod je chápán jako bod, ve kterém se tržby a celkové náklady rovnají. Ve stanoveném kritickém bodě by společnost vykazovala nulový zisk. Tohoto bodu by bylo dosaženo např. v roce 2010, kdyby společnost ENERMO s.r.o. vykazovala celkové výnosy ve výši 11 319 tis. Kč. V roce 2012 by kritického bodu bylo dosaženo při celkových výnosech společnosti 15 695 tis. Kč.

Výpočet kritického bodu obratu produkce byl vypočten podle vzorečku (7) uvedeného na str. 30.

Údaje, pro výpočet kritického bodu obratu produkce byly, čerpány z tabulky 3.11: Příspěvek k tržbám, definovaný též jako výše marže na jednu korunu, byl vypočten pro rok 2010 ve výši 0,19 Kč. V roce 2011 činil příspěvek k tržbám 0,27 Kč a v roce 2012 byl příspěvek k tržbám stanoven na 0,24 Kč. Výše výnosů potřebná k dosažení bodu zvratu činila v roce 2010 – 11 319 tis. Kč, v roce 2011 – 9 597 tis. Kč a v roce 2012 – 15 695tis. Kč.

Tab. 3.12: Výše výnosů potřebná k dosažení bodu zvratu

V tis. Kč	Rok		
	2010	2011	2012
Fixní náklady	2 104	2 597	3 707
Variabilní náklady	12 203	8 489	14 650
Celkové výnosy	14 989	11 638	19 180
1 - v_{jp}	0,19	0,27	0,24
CV_{BZ}	11 319,76	9 597,93	15 695,42

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výsledků je zřejmé, že společnost ENERMO s.r.o. prosperuje. Dosahuje totiž vyšších výnosů z prodeje, než jaké jsou potřebné k dosažení bodu zvratu.

Shrnutí klasifikační analýzy a bodu zvratu ve společnosti ENERMO s.r.o.

Pro rozvrhnutí nákladů podle závislosti na realizovaných zakázkách byla použita klasifikační analýza. Bylo zjištěno, že značnou část celkových nákladů společnosti tvoří variabilní náklady, které v průměru činí přes 81% a fixní náklady v průměru tvoří 19%.

Největší položku variabilních nákladů tvoří subdodávky a přímý materiál. Subdodavatelské služby jsou využívány nárazově, jednorázově, při realizaci zakázek, které společnost není schopna realizovat vlastními silami. V průměru za sledované období roku 2010-2012 tvořily subdodávky necelých 52% z celkových variabilních nákladů. Největší procentuální podíl na subdodávkách společnost ENERMO s.r.o. evidovala v roce 2010. V následujících letech najala ještě několik pracovníků a technika. Z tabulky je možné vyčíst, že subdodávky v dalších letech klesly na necelých 48% a v roce 2012 byl zaznamenán pokles ještě o dalších 4% na 44%.

Položka přímý materiál ve sledovaných letech stále vzrůstá. Největší nárůst byl zaznamenán v roce 2012. Důvodem nárůstu této položky byla realizace zakázky pro zadavatele Schuhmacher Projektservice s.r.o., na kterou bylo, kromě dodávky díla, potřeba dodat i velké množství materiálu. Za sledované období činí položka přímého materiálu v průměru 14%.

U fixních nákladů tvoří největší položku režijní materiál a režijní služby. Režijní služby představují za sledované období let 2010-2012 v průměru 5%.

Za období 2010-2012 činily průměrné náklady na vynaložené mzdy téměř 3% z celkových fixních nákladů. Výše nákladů vyplacených za mzdy, v roce 2011-2012, byla zvýšena v důsledku přijmutí technického a administrativního pracovníka.

Náklady na odpisy, které jsou taktéž zahrnuty ve fixních nákladech, se neustále zvyšují. Nárůst nákladů v jednotlivých letech byl zapříčiněn nákupem automobilů, potřebných pro činnost společnosti.

Zvýšení bylo zaznamenáno i u nákladů vynaložených na leasingové splátky. Tento nárůst, byl taktéž zapříčiněn pořízením nových automobilů a strojů potřebných při realizacích zakázek. Za leasingem pořízené automobily společnost každý měsíc platí leasingové splátky, jejichž výše je uvedena ve splátkovém kalendáři společnosti ENERMO s.r.o.

Při výpočtu bodu zvratu v jednotlivých letech bylo zjištěno, že společnost dosahuje zisku. Dosahuje vyšších tržeb, než jaké byly uvedeny ve výpočtu bodu zvratu.

3.3 Kalkulace zakázky

V podkapitole 3.3 Kalkulace zakázky se diplomová práce zabývá konkrétní zakázkou, kterou realizovala společnost ENERMO s.r.o. U kalkulace zakázky je důležité, aby byly zahrnuty všechny náklady. Podstatnou součástí kalkulace je také stanovení zisku.

Popis klasifikování nákladů společnosti, kalkulace nákladů a určení jednotkové ceny byly již popsány v kapitole 2. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu a jeho aktivit.

Kalkulace realizované zakázky

Jak již bylo uvedeno výše, hlavní činností společnosti ENERMO s.r.o. jsou veškeré typy elektroinstalací zaměřené hlavně pro dlouholeté partnery. Společnost zde vychází ze základních forem kalkulace. Firma využívá nabídkovou kalkulaci. Kalkulace je vyčíslována dle kalkulačního vzorce, který uvádí obrázek 2.2: Kalkulační vzorec společnosti ENERMO s.r.o., ten je sestavován pouze pro interní využití.

Je důležité ještě jednou upozornit na to, že společnost zahrnuje fixní náklady a zisk pod jednou položkou, která je nazývána jako hrubé rozpětí.

V této části diplomové práce je vyčíslena kalkulace zakázky postupem, který běžně společnost ENERMO s.r.o. provádí.

Kalkulace spojené s výběrovým řízením

Sestavení kalkulace je dokumentováno na následujícím příkladu:

Firma ENERMO s.r.o. obdržela od zákazníka poptávku na elektromontážní práce. Odpovědný pracovník po dohodě se zákazníkem navrhne schůzku, na které zadavatel zakázky určí své požadavky. Poté dojde ke kalkulaci nabídkové ceny. Příklad, který je zde uveden řeší situaci, kdy zadavatel zakázky nemá předem zpracovaný projekt. V tomto případě mnohdy dochází ke konzultaci a návrhu optimálního řešení.

Dalším způsobem kalkulace nabídkové ceny je zadaná zakázka s předem stanoveným projektem, který je postoupen firmám, které projeví zájem o její realizaci. Projekt obsahuje veškeré požadavky a informace, které si zadavatel určil, tzn.:

- stanovený materiál na realizaci zakázky,
- určený časový fond na realizaci,
- termín uskutečnění,
- termín předání realizované zakázky,
- ostatní požadavky.

Následně dojde k vytvoření cenové nabídky, která je přijata do výběrového řízení. V případě, že stanovená cena zadavateli zakázky vyhovuje, zašle objednávku, která je následně společností realizována.

V některých případech dojde k tomu, že společnost ENERMO s.r.o. získá i ty zakázky, kde není nejlevnějším účastníkem výběrového řízení. Je to způsobeno především:

- kvalifikovanými pracovníky,
- flexibilitou při vyjednávání o cenách,
- dokonalou znalostí prostředí,
- dobrým jménem firmy,
- dlouholetými zkušenostmi,
- schopností úspor v časovém fondu na zakázku.

Přehledný soupis cenové nabídky je zachycen v příloze A, která byla zaslána zadavateli zakázky Energie MaR s. r. o. Pardubice. Jedná se o rekonstrukci DFN Motol (Dětská fakultní nemocnice) křídlo G. Cenová nabídka v sobě zahrnuje použitý materiál, montáž a ostatní náklady spojené s realizací zakázky. V jednotlivých položkách v nabídkové ceně je zahrnuto hrubé rozpětí. Zisk, jako část tvořící hrubé rozpětí z realizované zakázky, se skládá ze zisku na materiálu a zisku na montážních pracech. Čistý zisk zakázky je dán hrubým rozpětím zakázky sníženým o režijní náklady firmy, které firma eviduje 10% z ceny realizované zakázky. Takto vytvořenou cenovou nabídku předkládá společnost ENERMO s.r.o. do výběrového řízení.

Druhou možností, jak stanovit kalkulaci nabídkové ceny uvádí následující tabulka. Údaje, které jsou zde uvedeny, slouží pouze pro interní účely firmy.

Tato zakázka, kterou společnost získala k realizaci, byla považována za zakázku menší, proto nebylo třeba využít jednorázové pomoci subdodavatelských služeb. Realizaci zakázky, kterou bylo třeba uskutečnit do stanoveného termínu, vykonali pracovníci společnosti společně s technikem. Proto nejsou v kalkulačním vzorci společnosti navíc uvedeni subdodavatelé.

Tab. 3.13: Kalkulace nabídkové ceny

Materiál	180 899
Mzdy	207 900
SZP	70 686
Ostatní přímé náklady	97 076
Přímé kalkulační náklady	556 561
Hrubé rozpětí	139 140
Cena bez DPH	695 701
DPH 20%	139 140
Cena s DPH	834 842
Celková nabídková cena	837 960

Zdroj: Vlastní zpracování

Kalkulace bez výběrového řízení

Společnost ENERMO s.r.o. je zadavateli zakázek často poptávána i bez výběrového řízení, jelikož je dlouhodobým partnerem výše vyjmenovaných firem.

Pro zpracování zakázek se vychází z předchozího modelu, který se pouze liší kratším administrativním procesem, kdy se zákazník obrátí na společnost ENERMO s.r.o. s požadavkem na realizaci zakázky. Většinou jde o zakázky, které vyžadují rychlou flexibilitu a akceschopnost.

Pro společnost je dobré vědět, že způsob, jakým stanovuje ceny jednotlivých zakázek, je pro ni přijatelný. Je ale také důležité upozornit na to, že kalkulace vedené tímto způsobem nemusí vždy dosahovat stanoveného zisku. Jako příklad lze uvést situaci, kdy kalkulant chybně propočítá normohodiny, které jsou potřebné k vykonání realizace zakázky. V tuto chvíli již nastává společnosti problém, který je nutno vyřešit. Aby byla realizace zakázky odevzdána ve stanoveném termínu a společnosti tak nenabíhalo penále za nesplnění termínu předání zakázky, je nutné poslat na realizaci další pracovníky, se kterými se v kalkulaci nepočítalo. Společnosti se tak snižuje kalkulovaný zisk. Je ale také možné, že nastane taková situace, že na pokrytí nepředvídatelných nákladů nebude stačit kalkulovaná režijní přírážka a aby

společnost odevzdala zakázku včas, je možné, že kromě kalkulované režijní přírážky, určené na krytí režijních nákladů bude vyčerpán i kalkulovaný zisk společnosti z realizované zakázky. V tuto chvíli již společnost nejenom že nekalkuluje žádný zisk, ale sama se ještě dostává do zráty ve formě režijních nákladů.

Problém při tvorbě kalkulované ceny vzniká hned na začátku realizované zakázky, kdy kalkulant není schopen zahrnout kalkulace veškeré náklady, není schopen zahrnout ani jiné vlivy, které není možné v době realizace zakázky ovlivnit. Rozvržení nákladů během roku je tedy prakticky ve společnosti nemožné. Problém, který společnosti vzniká, je jak stanovit nabídkovou cenu tak, aby pokryla nejen celkové náklady, které vznikly při realizaci zakázky, ale aby byla schopna pokrýt i náklady, které nelze předvídat.

Velkým nedostatkem společnosti je, že zpětně nekontroluje režijní náklady společnosti.

Navrhuji tedy, aby společnost alespoň zpětně za rok vypočítala režijní přírážku nákladů a mohla tak zhodnotit, zda se režijní přírážka shoduje s 10%, které firma uvádí v hrubém rozpětí jako položku na krytí režijních nákladů společnosti při zhotovení kalkulace na realizovanou zakázku.

Tab. 3.14: Stanovení režijní přírážky společnosti ENERMO s.r.o.

V tis. Kč	Rok		
	2010	2011	2012
Režie	1611	1483	1913
Variabilní náklady	12 203	8 489	14 650
Režijní přírážka	0,13	0,17	0,13

Zdroj: Vlastní zpracování

Režijní přírážka byla vypočtena jako podíl režijních nákladů, zjištěných za sledovaný rok, a variabilních nákladů. Vypočítaná režijní přírážka za sledované roky přesahuje stanovenou hranici společnosti 10%.

U dalších realizovaných zakázek bude zapotřebí s těmito získanými informacemi dále pracovat. Společnost v následujícím roce může zvýšit hranici hrubého rozpětí z realizovaných zakázek nebo bude zapotřebí zaměřit se na snížení režijních nákladů společnosti.

4. Celkové zhodnocení, vlastní návrhy a doporučení

Tato kapitola zahrnuje jednotlivá doporučení a návrhy pro společnost, kterými by se mohla v budoucnu řídit.

Kromě návrhu na zlepšení kontroly zakázek jsou v této kapitole doporučena společnosti ENERMO s.r.o. ještě další možná zlepšení, kterými jsou kooperace se společnostmi, pronájem těžké techniky a odměňování pracovníků.

Kooperace se společnostmi

Jakákoliv společnost chce na trhu dosahovat požadovaného zisku a hlavně se snaží zaujmout své místo na trhu. Proto bych společnostmi doporučila kooperaci s jinými firmami, které mají na trhu své postavení a dobré jméno. Toto doporučení se týká i firem, které se zabývají stavebními pracemi. Tyto obvykle získají celou realizaci na zakázce a na práci, kterou samy nerealizují, najímají subdodavatele, kteří se na realizaci zakázky budou podílet s nimi. Jako příklad lze uvést kooperaci se stavebními společnostmi Metrostav a.s. nebo SKANSKA a.s.

Výhody, které kooperace nabízí:

- společnost má možnost podílet se na větších veřejných zakázkách,
- nabytí zkušeností od větších společností na trhu,
- účast i na jiném trhu, např. na trhu stavebního průmyslu,
- možnost získat zkušenosti i na zahraničních trzích.

Pronájem těžké techniky

Další můj návrh na zlepšení spočívá v tom, aby společnost ENERMO s.r.o. pronajímala nakoupenou techniku, jako je např. hydraulická plošina NIFTY LIFT nebo pásový minibagr Caterpillar. Tento majetek by mohla pronajímat jiným společnostem, což by jí zaručilo další peněžní příjmy do společnosti.

Odměňování pracovníků

Jak již bylo uvedeno v diplomové práci výše, společnost nevyužívá žádného speciálního systému při odměňování pracovníků. Všichni pracovníci společnosti, jak administrativní zaměstnanci, tak technici a další pracovníci dostávají plný fixní plat. Tento plat obdrží bez možnosti získat benefit. Společnost zaměstnancům nepřispívá na stravenky, nevyplácí případné prémie za včasnou realizaci zakázky.

Návrh pro společnost by tedy byl, aby zrušila fixní platy pracovníků, nebo aby se zrušení fixních platů týkalo alespoň pracovníků, kteří se podílejí na realizaci zakázek. Tito pracovníci by podle mého názoru měli být odměňováni hodinovou sazbou dle skutečně odpracovaných hodin.

Druhá nabízející se varianta návrhu pro společnost je následující - společnost ponechá fixní platy pracovníkům a ti budou odměňováni stanoveným procentem z jednotlivých výdělků z realizovaných zakázek. Výhodou tohoto doporučení by byla vyšší motivace pracovníků při realizaci zadaných zakázek. V zájmu pracovníků by totiž bylo, aby každá realizovaná zakázka proběhla v co nejkratším čase a s co největším možným ziskem pro společnost ENERMO s.r.o.

Kontrola zakázek

Nejdůležitější návrh na zlepšení ve společnosti ENERMO s.r.o. byl ponechán až na samotný závěr této kapitoly. Při shromažďování podkladů, které byly potřebné k výše provedené analýze, bylo zjištěno, že ačkoliv účetní systém, který společnost využívá, rozděluje náklady společnosti na variabilní a fixní za pomoci analytických účtů, společnost již takto získané údaje dále nevyužívá. Nevede evidenci toho, jak se vyvíjely náklady v jednotlivých letech, neanalyzuje, jaké vlivy vedly ke zvýšení jednotlivých nákladových položek, atd.

Ekonomickému úseku byl tedy předložen návrh, aby alespoň zpětně analyzoval náklady v jednotlivých letech, stejným způsobem, jako tomu bylo v praktické části diplomové práce. Díky této analýze zjistí vedení společnosti, které náklady za rok vzrostly, a bude je moci porovnat s roky minulými. V návaznosti na to, učinit následná opatření k tomu, aby náklady nerostly velkým tempem, nebo se bude snažit udržovat je na stejné úrovni, jako v letech předcházejících.

Společnost ENERMO s.r.o. stejně jako řada jiných podnikatelů je spokojena s dosažením prvotního zisku z realizovaných zakázek. Společnost musí sledovat, zda je dosažená marže dostatečně velká, aby z ní byly pokryty fixní náklady za sledované období a navíc, aby společnost z realizovaných zakázek generovala požadovaný zisk. Pro společnost by bylo vhodné, aby z realizovaných činností zjišťovala krycí příspěvek a bod zvratu.

Vedení společnosti se domnívá, že když dosáhne za sledované období kladného výsledku hospodaření, je vše v naprostém pořádku. Ale nemusí tomu tak být. Zisk společnosti je možné sumarizovat až na konci (např. ročního) sledovaného období. Pokud společnost postupuje metodou popsanou v praktické části, tj. má intuitivně stanovený procentuální podíl 10% z hrubého rozpětí z realizovaných zakázek, může na konci roku překvapivě zjistit, že hospodaření společnosti je ztrátové.

Společnost musí být schopna odpovědět na otázku, zda je celkový objem ziskových realizovaných zakázek tak velký, aby byl schopen pokrýt celkové fixní náklady sledovaného roku. V případě splnění této podmínky může společnost uvažovat o zisku. Aby tohoto zisku bylo dosaženo, musí společnost sledovat vývoj celkových tržeb ve vztahu ke krytí celkových fixních nákladů. K této analýze právě slouží krycí příspěvek a bod zvratu. Společnost by mohla zvýšit sumu krycího příspěvku pomocí vyšší ceny, ale zřejmě by při takovém kroku narazila na konkurenci. Vyšší krycího příspěvku může společnost zvyšovat i dalšími možnostmi, které se nabízejí - inovace, atraktivita, přidaná hodnota, přidané služby na realizovaných zakázkách, atd.

U tohoto návrhu, stejně jako u návrhů ostatních, shrnutých v této kapitole je zapotřebí, aby společnost ENERMO s.r.o. sledovala vývoj fixních a variabilních nákladů. Společnost pak dokáže činit opatření taková, aby byla zajištěna celková efektivita. Používání krycích příspěvků a sledování vývoje bodu zvratu představuje pro společnost základ při rozhodování o nákladech, cenové politice, investicích, atd.

U kalkulací jednotlivých zakázek bylo zjištěno, že společnost neanalyzovala zpětně jednotlivé zakázky, aby zjistila, zda hrubé rozpětí, které má stanovené v kalkulačním vzorci společnosti ENERMO s.r.o. bylo dodrženo nebo zda procenta stanovená pro krytí režijních nákladů stanovených na realizaci zakázky byla překročena.

Po provedení analýzy bylo zjištěno, že režijní přírážka společnosti se neshoduje s vynaloženými režijními náklady. I tuto analýzu jsem společnosti doporučila provádět nadále a to zpětně za rok. Díky sledování těchto ukazatelů může společnost v následujícím roce zvýšit část hrubého rozpětí, jehož část je určena na krytí nepřímých nákladů.

Jako další nevýhoda se jeví neustálé sledování stanovené cenové nabídky při realizaci zakázky. Technici, kteří mají na starosti kontrolu realizaci zakázky, neustále sledují, zda se probíhající realizace zakázky vejde do stanovené cenové nabídky nebo nikoliv.

Návrh na zlepšení byl stanoven takto: Jednatelům společnosti byl navržen nákup lépe propracovaného softwaru na stanovení kalkulovaných nabídkových cen a školení, která pořádají různé organizace, na téma moderní vedení kalkulací v podnicích. Společnost by tak mohla získat jinou, možná i lepší zkušenost s tím, jak vést a kontrolovat kalkulace ve společnosti.

Společnost musí vzít na vědomí, že plánování a výpočet režijních přírážek, který je prováděn v programu Excel, není propojen se základním programem společnosti. Vypočtená režijní přírážka je následně vložena do softwaru společnosti, ten ale není schopen rozpoznat, jakým způsobem k jejímu stanovení došlo a není schopen podle stejného postupu určovat skutečné hodnoty. Realizované zakázky, které jsou poté znovu exportovány do Excelu, jsou stanoveny na velmi hrubé úrovni. Zde je porovnáván zjištěný výpočet s původní kalkulovanou částkou.

Správně stanovený kalkulační systém je výchozím předpokladem k řízení společnosti. Jeho nastavení umožňuje podporovat provádění nákladových analýz v podniku. Nejúčinnějším se ale stává ve chvíli, kdy se stane součástí úplného systému řízení společnosti.

Závěr

Společnost ENERMO s.r.o. stejně jako jiné společnosti na trhu řeší velké množství otázek - zda investovat do dohodnuté činnosti, řeší otázky ohledně cenové politiky - jakou cenu má určit za poskytované služby tak, aby společnost dosahovala stanoveného zisku a na druhé straně, aby byl se stanovenou cenou zakázky spokojený i zadavatel zakázky, atd. Proto je pro podnik důležité, aby neustále sledoval průběh nákladů a získal tak přehled o souhrnném hospodaření společnosti.

Potřebné informace byly čerpány z dostupných zdrojů, tedy z uvedené použité literatury a z interních zdrojů společnosti ENERMO s.r.o.

Analýza variabilních a fixních nákladů společnosti a jejich využití při řízení v podniku je velmi důležitým nástrojem řízení nákladů a rozhodování společnosti při uskutečňování strategických cílů.

Při hodnocení nákladů ve společnosti bylo použito několik způsobů. Nejprve bylo analyzováno druhové, následně kalkulační členění nákladů a v neposlední řadě byl proveden rozbor nákladů vybraných realizovaných zakázek. V této souvislosti byly náklady rozděleny na variabilní a fixní. Byla vypracována kalkulace nabídkové ceny a nastíněn postup, jakým společnost tento údaj získá.

Z výsledků provedené analýzy vyplynulo několik nedostatků, které byly uvedeny v poslední části diplomové práce. Byla navržena doporučení, jak by tyto nedostatky mohly být odstraněny.

Doufám, že některé návrhy, které byly vypracovány, pomohou společnosti eliminovat zjištěné nedostatky a společnost díky nim bude dosahovat lepších výsledků, než tomu bylo doposud a společnost si tak upevní své postavení na trhu.

Po prostudování vypracované praktické části vedení společnosti ENERMO s.r.o. zjistilo, že režijní přírážka, která je stanovena ve výši 10%, nepokrývá nepřímé náklady. Bylo proto rozhodnuto zpětně za rok sledovat výši režijní přírážky, aby se v letech následujících mohla režijní přírážka zvyšovat případně snižovat. Dále bylo rozhodnuto sledovat výši vynaložených nákladů, aby byl získán přehled, jak se jednotlivé náklady vyvíjely.

Další můj návrh, který se společnost rozhodla realizovat ve své podnikatelské činnosti, je pronájem těžké techniky. Rozhodla se pronajímat hydraulickou plošinu NIFTY LIFT a pásový minibagr Caterpillar.

Seznam použité literatury

Citace

CURRY, RICHARD A. *National Association of Accountants. Fixed-Variable Cost Separation-Basic and Difficult* [online]. New York: Institute of Management Accounts, 1963 - , Last updated 2010-06-21, vol. 44, iss. 7, p. 50 [vid. 2013-03-19]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/198761308?accountid=17116>

DRURY, C. *Management and Cost Accounting*. 6th ed., London: Thomson Learning, 2004, 859 pgs. ISBN 1-84480-028-8.

DUCHOŇ, B. *Inženýrská ekonomika*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007, 292 s. ISBN 978-80-7179-763-0.

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: *Nákladové účetnictví (manažerské účetnictví I)*. 3. přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2004, 347 s. ISBN 80-245-0746-3.

FREIBERG, F., ZRALÝ, M.: *Ekonomika podniku*. 1. vyd. Praha: Vydavatelství ČVUT, 2003, 106 s. ISBN 80-01-02812-7.

HOLMAN, R. *Ekonomie*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 696 s. ISBN 978-80-7400-06-5.

HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KEŘKOVSKÝ, M. *Ekonomie pro strategické řízení: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004, 184 s. ISBN 80-7179-885-1.

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KRČOVÁ, S. *Náklady a kalkulace*. 1. vyd. Ostrava: UNION, 2007, 85 s. ISBN 978-80-86764-69-6.

LAZAR, L. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

POPEŠKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, M., at al. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

VOHOZKA, M., MULAČ, P., at al. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012, 570 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

WÖHE, G., KISLINGEROVÁ, E. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007, 928 s. ISBN 978-80-7179-897-2.

Bibliografie

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

POPEŠKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, M., KISLINGEROVÁ, E. at al. *Podniková ekonomika*. 5. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

ŠOLJAKOVÁ, L., FIBÍROVÁ, J. *Reporting*. 3. rozš. a aktualiz. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

Seznam příloh

Příloha A	Cenová nabídka	85
-----------	----------------------	----

Příloha A - Cenová nabídka

Cenová nabídka	Počet měr. jednotek	Měrná jednotka	Jednotková cena v Kč	Celková cena v Kč
Dodávka přístrojů				
Tlačítkový ovladač podsvícený	6	ks	236	1 416
Místní silový vypínač motoru	9	ks	354	3 186
Kabely a vodiče MaR				
PRAFlaCom 1x2x0,8	2440	m	9,50	23 180,00
PRAFlaCom 2x2x0,8	4140	m	11,33	46 906,20
PRAFlaCom 4x2x0,8	20	m	13,56	271,20
Kabel PRAFlaSafe 3Jx1,5	250	m	17,68	4 420,00
Kabel PRAFlaSafe 3Ox1,5	670	m	17,68	11 845,60
Kabel PRAFlaSafe 5Jx1,5	310	m	28,96	8 977,60
Kabel PRAFlaSafe 5Jx2,5	220	m	32,14	7 070,80
Kabel PRAFlaSafe 5Jx4	25	m	48,60	1 215,00
Kabel PRAFlaDur 5Jx2,5	100	m	58,65	5 865,00
Kabel PRAFlaDur 5Jx4	10	m	73,20	732,00
PRAFlaCom 2x2x0,8	65	m	11,33	736,45
Kabel komunikační UTP cat. 7-Ba2s1D0	85	m	23,51	1 998,35
Celkem - materiál				117 820
Periferie				
Montáž snímačů teploty	20	ks	132	2 640
Montáž kombinovaného snímače - relativní vlhkost / teplota	27	ks	155	4 185
Montáž převodníku prostorové teploty	2	ks	132	264
Montáž dif. tlak spínačů VZT	34	ks	156	5 304
Montáž snímačů tlaku	1	ks	156	156
Montáž snímačů dif. tlaku (0-10V)	6	ks	156	936
Montáž limitních spínačů	13	ks	148	1 924
Montáž prostorových ovladačů se signalizací	6	ks	132	792
Montáž kabelů	8 250	m	13	103 125,00
Montáž servopohonů VZT klapek	21	ks	185	3 885
Zapojení regulačních ventilů a servopohonů	22	ks	185	4 070
Montáž frekvenčního měniče	9	ks	453	4 077
Zapojení požární klapky	17	ks	75	1 275
Zapojení motoru 3f	9	ks	187	1 683
Zapojení motoru 1f	8	ks	169	1 352
Zapojení silového vypínače motoru	9	ks	130	1 170
Zapojení periferie ostatní	16	ks	148	2 368
Propojení vazeb rozv. MaR a ost. zařízení, silnoprůdu, EPS apod.	96	ks	150	14 400
Zapojení M-bus MT a vodoměrů	2	ks	150	300
Zapojení komunikace a sil. přívodů do rozvaděčů	10	ks	150	1 500
Rozváděče				
Montáž rozváděče 3S.RMG-1	1	ks	5 454	5 454
Montáž skříňového rozváděče 4P.RMG-1	3	ks	37 958	113 874
Montáž skříňového rozváděče 4P.RMG-2	3	ks	34 850	104 550
Montážní materiál-trubky, žlaby, rošty - MaR				
Žlab MARS 125/100 vč.víka, nosného a upevňovacího materiálu, potřebných tvarovek a přechodových kusů-dodávka	100	m	321	32 100
Žlab MARS 125/50 vč.víka, nosného a upevňovacího materiálu, potřebných tvarovek a přechodových kusů-dodávka	30	m	298	8 940
Žlab MARS 62/50 vč.víka, nosného a upevňovacího materiálu, potřebných tvarovek a přechodových kusů-dodávka	90	m	189	17 010
Žlab MARS 40/20 vč.víka, nosného a upevňovacího materiálu, potřebných tvarovek a přechodových kusů-dodávka	45	m	175	7 875
Elektroinstal.trubka pevná 21 - kovová ZN	95	m	28	2 660
Elekt.bezhalog.trubka ohebná DN25	185	m	36	6 660
Vkládací lišta - bezhalogenová 40x20mm	50	m	29	1 450
Montáž nosných konstrukcí	595	m	117	69 615
Protipožární ucpávky, včetně montáže - do 300x300 mm	6	ks	1 256	7 536
Doplňkové pospojování instalovaného zařízení	1	ks	6 500	6 500
Celkem - montáž				539 630
Kompletace, revize a zkoušky				
Komplexní zkoušky včetně kontroly správnosti přenášených	1	kpl.	28 350	28 350
Dodavatelský podklad pro výkresy skutečného provedení	1	kpl.	12 500	12 500
Celkem - ostatní náklady				40 850
Celkem - cenová nabídka				698 300

Zdroj: Vlastní zpracování