

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní**

Náklady a výnosy ve vybraném podniku

Martina Nováková

**Bakalářská práce
2019**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Martina Nováková**
Osobní číslo: **E16480**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Náklady a výnosy ve vybraném podniku**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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

Cílem práce je analyzovat náklady a výnosy vybraného podniku a doporučit zlepšení hospodářského výsledku.

Osnova:

- Teoretická východiska (pojmy a metody).
- Charakteristika vybraného podniku.
- Analýza vybraného podniku.
- Zhodnocení a návrhy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

KOVACINOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20., aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

FIBÍROVÁ, J. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktual. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

SEDLÁČEK, J. Finanční účetnictví: postupy účtování. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. 239 s. ISBN 978-80-7380-644-6.


JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vyd. Praha: Grada, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.

POPEŠKO, B. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

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

KOŽENÁ, M. Manažerská ekonomika: teorie pro praxi. V Praze: C.H. Beck, 2007. 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.


Vedoucí bakalářské práce:


Ing. Irena Honková, Ph.D.

Ústav podnikové ekonomiky a managementu


Datum zadání bakalářské práce: 3. září 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2019


doc. Ing. Romana Provozničková, Ph.D.

děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 3. září 2018

PROHLÁŠENÍ

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

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

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

V Pardubicích dne 30. 6. 2019

Martina Nováková

PODĚKOVÁNÍ:

Na tomto místě bych ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Ireně Honkové, Ph.D. za její odborné vedení mé práce, důležité rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zhotovení bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat společnosti Elprom, spol. s r. o. za vstřícný přístup při poskytování materiálů a informací ke zpracování bakalářské práce.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá náklady a výnosy ve vybraném podniku. Teoretická část se zabývá náklady, výnosy, výsledkem hospodaření. Dále se teoretická část zabývá principem horizontální a vertikální analýzy výkazu zisku a ztrát. V praktické části se analyzuje výsledek hospodaření. Využití horizontální a vertikální analýza na konkrétním podniku – Elprom spol. s r. o. Veškeré údaje použité v této práci byly čerpány z poskytnutých podnikových dokumentací nebo odborné dokumentace.

KLÍČOVÁ SLOVA

Náklady, fixní náklady, variabilní náklady, výnosy, výsledek hospodaření, výkaz zisku a ztráty, horizontální analýza, vertikální analýza

TITLE

Cost and revenues in a selected company.

ANNOTATION

This bachelor thesis is focused the analysis of costs and revenues a selected company. Theoretical part deals with cost, revenues, net income. Theoretical part also describes principle of the horizontal and vertical analysis. The practical part uses analysis net income. The practical part uses horizontal and vertical analysis on a selected company- Elprom s. r. o. All data used in this work was derived from the provided business documentation or professional documentation.

KEYWORDS

Costs, fixed costs, variable costs, revenues, net income, income statement, horizontal analysis, vertical analysis

OBSAH

ÚVOD.....	- 10 -
1 NÁKLADY.....	- 11 -
1.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	- 12 -
1.1.1 Druhové členění nákladů.....	- 12 -
1.1.2 Účelové členění nákladů.....	- 13 -
1.1.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	- 13 -
1.1.4 Kalkulační členění nákladů	- 14 -
1.1.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.....	- 15 -
2 VÝNOSY	- 17 -
2.1 ČLENĚNÍ VÝNOSŮ	- 18 -
2.2 TRŽBY	- 19 -
3 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	- 21 -
3.1 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY.....	- 23 -
4 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	- 25 -
4.1 KALKULACE	- 25 -
4.1.1 Kalkulační vzorec.....	- 26 -
4.1.2 Metody kalkulace	- 27 -
4.1.3 Druhy kalkulací	- 28 -
4.2 ROZPOČTY.....	- 29 -
5 ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	- 31 -
5.1 FINANČNÍ ANALÝZA.....	- 31 -
5.1.1 Horizontální analýza.....	- 31 -
5.1.2 Vertikální analýza.....	- 32 -
6 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU	- 34 -
6.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE	- 34 -
6.2 PŘEDMĚT ČINNOSTI.....	- 35 -
7 ANALÝZA VYBRANÉHO PODNIKU.....	- 36 -
7.1 VÝVOJ NÁKLADŮ, VÝNOSŮ	- 36 -
7.1.1 Vývoj celkových nákladů a celkových výnosů	- 36 -
7.1.2 Vývoj náklady	- 37 -
7.1.3 Vývoj výnosů	- 42 -
7.2 ANALÝZA VÝSLEDKŮ HOSPODAŘENÍ	- 44 -
7.3 KALKULACE SPOLEČNOSTI.....	- 47 -
7.4 HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY.....	- 50 -
7.5 VERTIKÁLNÍ ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY.....	- 55 -
8 ZHODNOCENÍ	- 58 -
ZÁVĚR.....	- 60 -
ZDROJE.....	- 62 -
SEZNAM PŘÍLOH A – VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2012 - 2015.....	- 64 -

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1: Vývoj fixních nákladů v dlouhém období	- 15 -
Obrázek 2: Vývoj variabilních nákladů v závislosti na produkci.....	- 16 -
Obrázek 3: Rozvoj tržeb v souvislosti na objemu výroby.....	- 19 -
Obrázek 4: Logo společnosti Elprom spol. s r. o.....	- 34 -
Obrázek 5: Náklady a výnosy v tis Kč, 2012 – 2015	- 37 -
Obrázek 6: Podíly účetních skupin na celkových nákladech v %, 2012 -2015.....	- 39 -
Obrázek 7: Podíly nákladů na spotřebovaných nákupech v %, 2012-2015	- 40 -
Obrázek 8: Podíly nákladů na službách v %, 2012-2015	- 41 -
Obrázek 9: Proces vývoje mzdových nákladů v letech 2012 – 2015, v tis. Kč.....	- 42 -
Obrázek 10: Podíly jednotlivých tržeb na celkových tržbách v %, 2012 - 2015	- 43 -
Obrázek 11: Vývoj VH za účetní období v letech 2012 – 2015 (tis. Kč).....	- 45 -
Obrázek 12: Položky finančního VH, v tis Kč	- 46 -
Obrázek 13: Vývoj provozního výsledku hospodaření, v tis. Kč, (2012 – 2015)	- 46 -
Obrázek 14: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním, v tis. Kč, 2012 -2015	- 47 -
Obrázek 15: Přímé, nepřímé náklady, tis. Kč, 2012 – 2015.....	- 47 -
Obrázek 16: Spotřeba materiálu, tis. Kč, 2012 – 2015.....	- 48 -
Obrázek 17: Přímé mzdové náklady, tis. Kč, 2012 – 2015	- 48 -
Obrázek 18: Rozvoj výkonů, výkonové spotřeby a přidané hodnoty, tis. Kč	- 53 -
Obrázek 19: Vývoj odpisů DNH a DHM v letech 2012 - 2015, (tis. Kč).....	- 53 -
Obrázek 20: Průběh tržeb z prodeje DM a materiálu 2012 – 2015, (tis. Kč).....	- 54 -
Obrázek 21: Vývoj ostatních provozních nákladů a výnosů v tis. Kč, 2012 - 2015	- 55 -
Obrázek 22: Vývoj výkonové spotřeby v % k tržbám za služby, 2012 – 2015	- 56 -
Obrázek 23: Proces vývoj přidané hodnoty v %, 2012 – 2015	- 57 -
Obrázek 24: Vývoj osobních N v %, 2012 – 2015.....	- 57 -
Tabulka 1: Druhové členění nákladů.....	- 13 -
Tabulka 2: Vzorec výpočtu výsledku hospodaření pro VZZ	- 22 -
Tabulka 3: Základní struktura VZZ.....	- 24 -
Tabulka 4: Typový kalkulační vzorec	- 26 -
Tabulka 5: Hlavní odlišnosti mezi rozpočtem a kalkulací	- 30 -
Tabulka 6: Vývoj celkových nákladů, výnosů, VH, 2012 – 2015, tis. Kč	- 36 -
Tabulka 7: Podíl položek z VZZ na celkových nákladech v %.....	- 38 -
Tabulka 8: Položky výkonové spotřeby v tis Kč, 2012 - 2015.....	- 39 -
Tabulka 9: Ostatní služby – analytické účty.....	- 41 -
Tabulka 10: Podíly výnosů na celkových výnosech, v %, 2012 - 2015	- 43 -
Tabulka 11: Tržby ze služeb – analytická evidence	- 44 -
Tabulka 12: Rozvoj položek z výkazu zisku a ztráty v letech 2012 – 2015, (tis. Kč)	- 44 -
Tabulka 13: Vzorový příklady kalkulace společnosti	- 49 -
Tabulka 14: Položky VZZ za rok 2012 – 2015, v tis. Kč.....	- 50 -
Tabulka 15: Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty v letech 2012 – 2015	- 55 -

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

Apod.	A podobně
Atd.	A tak dále
Dal	Dal (ve prospěch účtu)
DM	Dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
Kč	Koruna česká
MD	Má dáti (na vrub účtu)
N	Náklad
Např.	Například
S.	Strana
Spol. s r. o.	Společnost s ručením omezeným
Tis.	Tisíc
Tj.	To jest
V	Výnos
VH	Výsledek hospodaření
Vl.	Vlastní
VZZ	Výkaz zisku a ztráty

ÚVOD

Bakalářská práce se bude zabírat náklady a výnosy ve vybraném podniku. Zaprvé budou tyto pojmy definovány v teoretické rovině a posléze bude teorie použita na konkrétní společnosti. Vybraným podnikem je Elprom, spol. s r. o., jehož předmětem podnikání je projektování, údržba, montáže a revize elektrických zařízení bez omezení napětí, půjčování nářadí a zajišťování pronájmu lešení a rozváděčů. Tento podnik má své sídlo v Pardubickém kraji, konkrétně v Lázních Bohdanči. Práce je rozčleněna na dvě části - teoretickou a praktickou.

V teoretické kapitole budou definovány základní koncepce nákladů a výnosů, které mají vztah k tématu bakalářské práce např. náklady, výnosy, výsledek hospodaření, tržby, výkaz zisku a ztráty atd. Následně budou interpretovány termíny horizontální analýzy výkazu zisku a ztráty, vertikální analýzy výkazu zisku a ztráty. Při popisování pojmů v teoretické části bude autorka čerpat z odborné literatury, zabývající se především následujícími tématy - manažerského účetnictví, finanční analýzou, řízením nákladů, manažerskou a podnikovou ekonomikou. Tyto témata jsou ovšem velmi obsažné, proto budou vybrány pouze určité oblasti z těchto knih. V závěru práce bude zpracován seznam použité literatury.

Praktickou část otevře charakteristika vybraného podniku, pomocí kterého autorka představí základní informace o podniku, jeho předmět podnikání. Hlavní částí práce bude analýza nákladů, výnosů a výsledku hospodaření ve sledovaném období. Dále bude rozebrán kalkulační vzorec firmy. V další podkapitole bude horizontální a vertikální analýza výkazu zisku a ztráty za roky 2012 až 2015. Cílem analýzy je snadnější rozebrání vývoje finanční situace. Pro praktickou část bude autorka získávat údaje z poskytnutých vnitřních materiálů, především z výkazů zisků a ztrát či rozhovoru s odpovědnými pracovníky.

Autorka práce v závěru zhodnotí situaci firmy na základě provedené analýzy a poskytne společnosti zpětnou vazbu.

Důvodem této bakalářské práce je ověření autorčiných znalostí a dovedností, které měla možnost nabýt během studia na Univerzitě v Pardubicích. Zároveň nahlédnout do provozu reálného podniku.

Cílem práce je analyzovat náklady a výnosy vybraného podniku a zjistit, zda má společnost dobře nastavené obchodní ceny.

1 NÁKLADY

Definicí nákladů existuje mnoho, každý tvůrce má svou, ale většina jich je si v mnohém podobné. Záleží, z jaké strany náklady autoři porovnávají, zda ze strany účetního pracovníka nebo ze strany manažera. Náklady lze zjednodušeně definovat, jako vstupy vyjádřené v penězích, které organizace účelně vynaložila na získávání výnosů. Jejich výše do značné míry závisí, jak bude podnikání zdařilé. Manažeři podniku se snaží docílit toho, aby náklady minimalizovaly tak, aby výrobní proces probíhal co nehospodárněji (Kožená, 2007, s. 62).

Další vymezení od různých autorů:

Náklady je možno chápat jako peněžní vyjádření spotřeby majetkových složek (např. zásoby, dlouhodobý majetek) práce vlastních zaměstnanců (mzdy, pojistné z mezd) a cizích výkonu (nakupované služby) při činnosti účetní jednotky (Štohl, 2014, s. 153).

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu během účetního období, a to jednak ve formě snížení aktiv, jednak ve formě vzniku závazků (Kovanicová, 2007, s. 183).

Náklady lze definovat jako účelově vynaložená spotřeba výrobních činitelů. Náklady znázorňují snížení vlastního kapitálu (Kocmanová, 2013, s. 50).

Náklad je účelné vynaložení (spotřeba) hospodářských prostředků v peněžním vyjádření. Peníze, které organizace účelně obětovala na získání výnosů. Náklad znázorňuje cenu vstupů do procesů probíhajících v podniku (Kožená, 2007, s. 62).

Náklady se vymezují jako pokles ekonomického prospěchu, který se projevuje snížením aktiv nebo přírůstkem závazků, a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem, než je výběr kapitálu vlastníky) (Kráal & kol., 2010, s. 47).

Základy pro účtování nákladů - účty 5. účtové třídy, tj. náklady, se účtují v průběhu roku na stranu MD, výjimečně na straně Dal v případě jejich snížení. Účtují se do období, se kterým věcně a časově souvisí. Na tyto účty účtových tříd se evidují případy od začátku roku narůstajícím způsobem. (tj. na začátku období vykazují nákladové účty nulový zůstatek). Ke konci hospodářského nebo kalendářního roku se uzavírají účetní knihy, kde se zůstatky třídy pět převádějí na účet 710 - Účet zisků a ztrát. Do účetních nákladů se zahrnují pouze ty náklady, které se týkají účetní jednotky (Štohl, 2014, s. 156).

1.1 Členění nákladů

Podmínkou k nákladovému výběru nejlepšího možného procesu či zmenšování nákladů je nezbytné náklady prozkoumat a pochopit podstatu jednotlivých nákladových složek. Počet nákladových položek se téměř v jakékoliv společnosti čítá na stovky až tisíce. Je nepostradatelné pro další úvahy umět tyto náklady rozčlenit do určitých homogenních skupin, tak aby bylo možné studovat jejich chování při odlišných situacích. Členění nákladů podle různých kritérií je základním předpokladem pro použití dalších nástrojů manažerského účetnictví. Náklady můžeme dělit dle různých východisek a kritérií (Popesko, 2009, s. 34).

Členění nákladů:

1. druhové členění nákladů,
2. účelové členění nákladů,
3. členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik,
4. kalkulační členění nákladů,
5. členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování (Král & kol. 2010, s. 68)

1.1.1 Druhové členění nákladů

Třídění podle druhu je nejběžnějším členěním nákladů. Tato uspořádání znamená soustřeďování nákladů do stejnorodých kategorií, které souvisí s činností určitých výrobních faktorů (materiál, práce dlouhodobý majetek) (Kožená, 2007, s. 63).

Mezi základní nákladové druhy řadíme:

- Spotřebu materiálu, paliv, energie, surovin, provozních látek apod.,
- Odpisy budov, strojů, výrobních zařízení, tedy dlouhodobého majetku,
- Mzdové a ostatní osobní náklady, jako jsou mzdy, platy, provize, sociální pojištění,
- Finanční náklady zahrnující pojistné, poplatky, zaplacené úroky
- Náklady na služby, jako jsou opravy, udržování, dopravné, cestovné (Kožená 2007, s. 63).

Druhové členění nákladů vychází z klasifikování výrobních faktorů. Umožňuje vazbu plánu nákladů na dílčí plány společnosti (Martinovičová, 2006, s. 65).

Tabulka 1: Druhové členění nákladů

náklady	provozní	náklady utracené za prodané zboží
		výkonová spotřeba – tj. spotřeba materiálu a energie, služby
		osobní náklady - mzdové náklady, sociální náklady, náklady na sociální zabezpečení, odměny členům orgánů společnosti a družstva
		daně a poplatky mající povahu provozních nákladů - daň z nemovitosti, silniční daň apod. ne daň z příjmů
		odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku
		zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
		tvorba rezerv a časového rozlišení provozních nákladů
		ostatní provozní náklady
	finanční	finanční náklady
		daň z příjmů za běžnou činnost
	mimořádné	mimořádné náklady
		daň z příjmů z mimořádné činnosti

Zdroj: upraveno podle (Martinovičová, 2006, s. 66)

1.1.2 Účelové členění nákladů

Pro určení vztahu jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům a jejich efektivnosti se používá několik odlišných segmentací. Prvním z nich je členění nákladů na náklady **technologické**. Jedná se o náklady, které jsou bezprostředně vyvolány nějakou technologií nebo s ní nějakým způsobem souvisí, (např. náklad na spotřebu materiálu). Druhou kategorií nákladů, vymezenou v okruhu tohoto členění, jsou **náklady na obsluhu a řízení**. Jak už jejich pojmenování ukazuje, slouží k zajištění doprovodných aktivit technologického procesu. Tyto náklady zajišťují podmínky a infrastrukturu samotného výrobního procesu, (např. náklady na spotřebu energie v kancelářích, na vytápění budov nebo mzdy administrativních pracovníků) (Popesko, 2009, s. 37).

Pro rozhodovací procesy je velmi důležité vymezit náklady ve vztahu k určitému výkonu či jednici. Podle tohoto pohledu můžeme náklady roztrždit následovně. Na náklady **jednicové**, které jsou součástí nákladů technologických, souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu (např. jeden výrobek). Na druhé straně náklady **režijní**, které v sobě obsahují náklady na obsluhu a řízení. Také tu část nákladů technologických, které nesouvisí s jednotkou výkonu ale s technologickým procesem jako celkem (Popesko, 2009, s. 37).

1.1.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik dále dělíme na odpovědnostní středisko, druhotné (interní) náklady.

1. **Odpovědnostní středisko** – Je pojem, který se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře společnosti, která bezprostředně navazuje na organizační složení podniku. Jejímž plánem je ohraničit oblasti, úrovně pravomoci a odpovědnosti zejména vedoucích pracovníků útvarů v jejich věcné podobě (jaké konkrétní pravomoci pracovník má, o čem je oprávněn rozhodovat, za co odpovídá). Z hlediska stupně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se odlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek: nákladové (nákladově řízené), ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové (Král & kol., 2010, s. 74).
2. **Druhotné (interní) náklady** – Vymezení jednání jednotlivých odpovědnostních středisek tak, aby bylo možné stanovit a kvantifikovat jejich náklady, identifikace dílčích výkonů, které tyto útvary předávají ostatním vnitropodnikovým útvarům, ocenění těchto výkonů pomocí tzv. vnitropodnikových cen. Interní náklady je pojem, jenž označuje výkony, které vznikají odebírajícímu středisku. Výše je dána počtem dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Jde o náklady druhotné (z hlediska podniku jako celku se projeví na vstupu podruhé – poprvé se projeví ve středisku, které daný výkon provedlo) a složené (neboť je lze z podnikové úrovně řízení dále rozebrat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám – druhům, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány) (Král & kol., 2010, s. 75).

1.1.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů nám definuje, na co byly náklady vynaloženy (na které výrobky nebo služby). Tento aspekt je pro podnik rozhodující; umožňuje zjistit rentabilitu (zisk) jednotlivých produktů a služeb. Podílet se na řízení výrobní struktury, neboť jednotlivé výrobky přispívají k tvorbě zisku podniku. Slouží jako podklad pro skupinu dalších manažerských rozhodování (např. jestli produkt vyrobit nebo koupit, zda vybranou činnost zhotovit pomocí vlastních sil nebo zajistit od dodavatelů). Přesně určený výkon je kalkulační jednicí. Rozeznáváme dvě hlavní kategorie nákladů – **přímé**, které přímo souvisejí s určitým druhem výkonu, **nepřímé**, které souvisejí s více druhy výkonu a zabezpečují výrobu. Do přímých patří náklady jednotlivé a režijní, které s určitým výrokem přímo souvisejí. Do nepřímých nákladů patří ty režijní náklady, které jsou společné více druhům produktů (Synek & kol., 2011, s. 82).

Je patrné, že do přímých nákladů patří téměř veškeré jednicové výlohy. Ty jsou vyvolávány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Do přímých nákladů řadíme i náklady jejichž podíl na jednici tohoto druhu lze zjistit pomocí prostého dělení. Jedná se

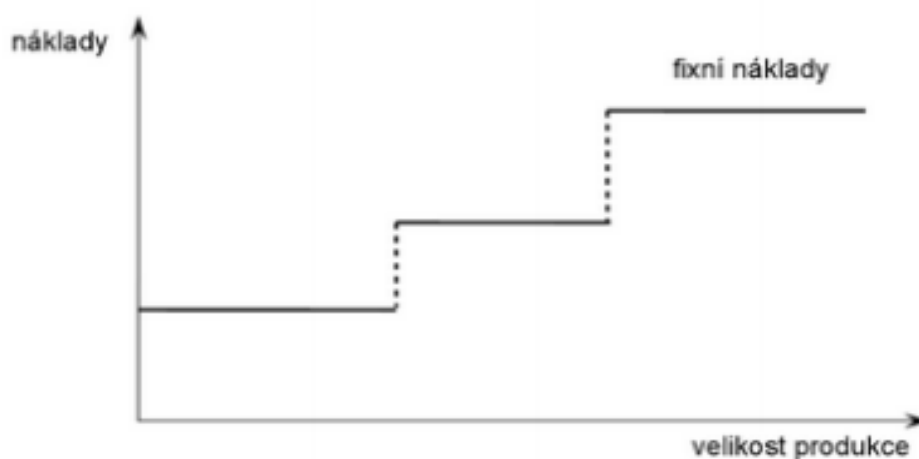
o náklad na výzkum a vývoj a technickou přípravu výroby konkrétního výrobku, odpis časové licence na výrobu, prodej výrobků nebo náklad na jeho reklamu (Král & kol., 2010, s. 76).

1.1.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Toto členění je obsahem části manažerského účetnictví, která se zaměřuje na informace pro rozhodování. Základem tohoto členění je rozdělit náklady na dvě hlavní třídy nákladů. Variabilní náklady, které se v závislosti na objemu výkonu mění. Při různé kapacitě výroby zůstávají neměnné, tyto náklady můžeme označit jako fixní (Král & kol., 2010, s. 77).

Fixní náklady – jsou na změnách objemu produkce nezávislé, mají zajistit chod výrobního procesu jako celku. V některých případech dochází k jejich transformaci, (např. při změnách výrobní kapacity), mění se skokem. Do fixních nákladů přísluší velká část režii, např. odpisy, mzdy správních a řídicích pracovníků, nájemné úroky z půjček (Kožená, 2007, s. 64).

Fixní náklady zajišťují předpoklady pro tvorbu výkonů, lze s nimi vytvořit v rámci jejich kapacity libovolné množství. Souvisí s určitým časovým obdobím, vynakládají se v pravidelných časových obdobích, bez ohledu na provedení objem výkonů. Položky fixních nákladů zajišťují kapacitu působení pro různě dlouhá časová období. Některé položky jsou opakovaně vynakládány v měsíčním, časovém úseku (platy řídicích pracovníků, nájemné a jiné pravidelně, měsíčně se opakující služby). Další fixní náklady se vážou k ročnímu období (pojištění, licenční poplatky) (Fibířová, Šoljaková, Wagner a Petera, 2015, s. 148).

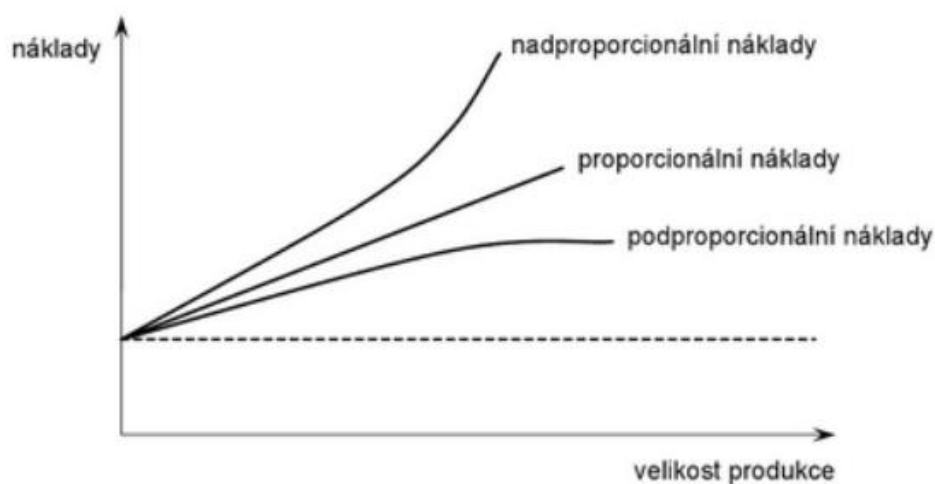


Obrázek 1: Vývoj fixních nákladů v dlouhém období

Zdroj: (Vochozka, Mulač, 2012, s. 78)

Variabilní náklady – vzrůstají a snižují se ve vazbě na změny objemu výroby. Podle jejich průběhu v závislosti na růstu velikosti produkce je dále členíme podle Vochozky, Mulače (2012, s. 79):

- lineární (proporcionální) – závisí přímo úměrně na počtu prováděné práce. Jejich účast na veličině produkce je neměnná,
- progresivní (nadproporcionální) – rostou v absolutní výši rychleji než objem výkonů,
- degresivní (podproporcionální) – rostou v absolutní výši pomaleji než objem prováděných výkonů.



Obrázek 2: Vývoj variabilních nákladů v závislosti na produkci

Zdroj: (Vochozka, Mulač, 2012, s. 79)

2 VÝNOSY

Výstupy podniku, které jsou vyjádřeny v penězích. Evidují se v 6. účtové třídě. Každý autor popisuje výnosy svou definicí:

Představují hodnotné vyjádření výkonů účetní jednotky (Štohl, 2014, s. 164).

Výnosy jsou nejdůležitějším ukazatelem hospodaření každé firmy, a proto jsou předmětem zájmu manažerů. Výnosy společnosti lze definovat jako peněžní sumy, které organizace získala z všech svých jednání za určité období (měsíc, čtvrtletí, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu (Kožená, 2007, s. 84).

Hlavními výnosy u výrobní organizace jsou tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. U obchodního podniku, tzv. obchodní rozpětí, což je rozdíl mezi prodejní a kupní cenou. U bankovního podniku mezi hlavní výnosy patří rozdíl mezi úroky. Jedná se o úroky, které banka získala za uzavřené úvěry, které zaplatila za investice (Synek & kol., 2011, s. 74).

Výnosy jsou pro společnost přírůstkem zdrojů a tedy kladný peněžní tok. V účetnictví podnik vykazuje výnos v okamžiku realizace. Výnos není podmíněn přijetím platby za dodané výrobky či poskytnutou službu a může se stát, že do výnosů budou zahrnuty i dodávky, které nebudou nikdy zaplacené (Sedláček, 2003, s. 30).

Výnosy znázorňují zvýšení ekonomického užítku během daného období, a to ve formě zvýšení hodnoty majetku nebo ve formě určitých případů poklesu závazků. Znamenají pro podnik zvýšení kapitálu. Výnos je sjednocen s přírůstkem peněz, s přírůstkem jiného nepeněžního aktiva, se snížením nebo zánikem závazku (Kocmanová, 2013, s. 51).

Výnosy firmy jsou peněžní obnosy, které společnost získala ze svého podnikání za určitý účetní interval bez ohledu na to, zda v tomto období proběhlo inkaso, čímž se výnosy odlišují od příjmu (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 44).

Výnosy znamenají hrubé přírůstky ekonomických užítků během období, které počínají běžnými činnostmi jednotky. (Jílek a Svobodová, 2013, s. 120).

Výnosy ve finančním účetnictví se dají vyjádřit jako peněžně oceněný přírůstek hodnoty za období. Pocházejí-li výnosy z výroby a prodeje podnikových výkonů, jedná se o provozní výnosy, v ostatních případech se označují jako neutrální výnosy (Wöhe, 1995, s. 557).

Zásady pro účtování výnosů – evidují se na účtech 6. účtové třídy. V průběhu roku se účtují na straně Dal (v 61. účtové skupině, pokud dojde ke snížení výnosů, tak se účtuje na straně MD). Účtují se zásadně do období, s nímž věcně a časově patří. Na účty této účtové třídy

se evidují účetní operace narůstajícím způsobem od začátku kalendářního nebo hospodářského roku (tj. na začátku období vykazují výnosové účty nulový zůstatek). Ke konci období se zůstatky účtů účtují na opačné straně, tedy MD, souvztažně s účtem 710 - Účet zisků a ztrát (Štohl, 2014, s. 156).

2.1 Členění výnosů

Můžeme výnosy podniku dle Synka & kol. (2011, s. 74) členit následovně:

- a) provozní výnosy získané provozně hospodářské činnosti podniku (tržby z prodeje),
- b) finanční výnosy vydělané z finančních investic, vkladů, cenných papírů,
- c) mimořádné výnosy nabyté mimořádně, (prodejem odepsaných strojů).

Podle Kovanicové (2007, s. 184), lze členit výnosy takto:

a) Provozní výnosy

- Tržby za vlastní výkony a zboží (účtová skupina 60) – ve prospěch účtů této skupiny se účtují na základě příslušných dokladů tržby se souvztažnými zápisy na vrub účtu účtové skupiny 31 – *Pohledávky*, případně účtu 211 – *Pokladna*.
- Změny stavu zásob vlastní činnosti (účtová skupina 61) – zajišťující věcnou shodu provozních nákladů s provozními výnosy.
- Aktivace (účtová skupina 62) – používá se pro převedení materiálu a zboží vyrobeného ve vlastní režii do aktiv.
- Jiné provozní výnosy (účtová skupina 64) – jsou určeny k zúčtování účetních případů představujících: tržby z prodeje DM a materiálu, částky pohledávek z titulu sankcí, inkasa pohledávek v minulosti odepsaných a výnosy z postoupení pohledávek z provozní činnosti, odpis záporného goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, ostatní výnosy, které mají vztah k provozní činnosti (Kovanicová, 2007, s. 189).

b) Finanční výnosy

Jedná se o účtovou skupinu 66. Zachycuje výnosy všeho druhu, které souvisejí s finančními operacemi účetní jednotky (Kovanicová, 2007, s. 191).

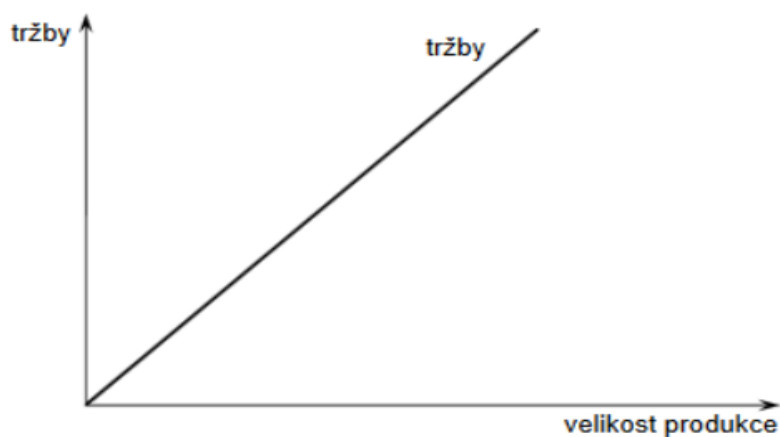
c) Mimořádné výnosy

Zachycují se zde zcela mimořádné operace, jakož i případy mimořádných událostí, jež nastávají ojediněle, nahodile. Patří sem: změny používaných metod, jako je změna způsobu oceňování majetku a ostatní mimořádné výnosy, náhrady škod, výnosy, které souvisejí s koncem hospodářské činnosti nebo její složky (Kovanicová, 2007, s. 192).

2.2 Tržby

Tržby zastupují nejdůležitější položku výnosů společnosti. Jedná se o rozhodující a finanční zdroje, které slouží k úhradě nákladů a daní podniku, k výplatě dividend a k rozvoji podniku. Výši tržeb ovlivňuje především fyzický objem výroby, sortimentní skladba prodeje, ceny výkonů, způsob fakturace a doby úhrady faktur (Vochozka, Mulač, 2012, s. 84).

Tržby představují peněžní částku, kterou společnost získala prodejem všech svých produktů, služeb ve vybraném účetním období. Jedná se o hlavní finanční zdroj a rozhodující složku výnosů. S tržbami lze uhradit náklady, daně nebo výplaty dividend (Martinovičová, Konečný a Vavřina 2014, s. 45).



Obrázek 3: Rozvoj tržeb v souvislosti na objemu výroby

Zdroj: (Vochozka, Mulač, 2012, s. 84)

Tržby podle Martinovičové (2006, s. 86) jsou definovány následovně:

- hlavní komponent výnosů u většiny společností, a to především podniku průmyslových, zemědělských, dopravních a obchodních;

- peněžní částka, kterou organizace získala prodejem produktů, zboží a služeb v daném účetním období;
- rozhodující složkou výnosů a hlavním finančním pramenem podniku, který lze použít k úhradě nákladů a daní, k výplatě dividend a jeho rozšířené reprodukci.

Nejčastější tržby v podniku jsou zejména tržby za prodej zboží, za prodej vlastních výrobků a služeb, z prodeje DM a materiálu, z prodeje cenných papírů a vkladů (Martinovičová, 2006, s. 86).

3 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Výsledek hospodaření zjistíme, rozdílem výnosů a nákladů. Jsou-li výnosy vyšší než náklady, dosáhl podnik zisku. V opačné situaci vykáže podnik ztrátu. Dále jsou uvedeny další definice výsledku hospodaření od různých autorů:

Výsledek hospodaření (dříve hospodářský výsledek) patří k nejdůležitějším charakteristikám hospodaření každé organizace. Proto každodenní zájmem manažerů je na místě (Synek & kol., 2011, s. 74).

Výsledek hospodaření znázorňuje ziskovost podniku za časové období. Rozlišujeme výsledek hospodaření před zdaněním a výsledek hospodaření po zdanění (Kocmanová, 2013, s. 53).

Rozdíl mezi výnosy a náklady, tedy změna výše čistého jmění, se definuje jako výsledek hospodaření (pozitivní: zisk, negativní: ztráta) (Wöhe, 1995, s. 557).

Výsledek lze vypočítat jako celkové výnosy mínus celkové náklady společnosti. Pokud výnosy převyšují náklady, vzniká zisk, v opačném případě ztráta (Kožená, 2007, s. 87).

Existuje hned několik druhů výsledků hospodaření. Tyto výsledky lze od sebe rozeznat tím, jaké výnosy a náklady vstupují do výpočtu toho určitého typu výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření lze členit následovně:

- VH provozní,
- VH z finančních operací,
- VH za běžnou činnost,
- VH mimořádný,
- VH za účetní období,
- VH před zdaněním (Růčková, 2010, s. 32).

Výsledek hospodaření z provozní činnosti zastupuje nejpodstatnější složku z výkazu zisku a ztráty, ukazuje schopnost organizace produkovat ze své nejdůležitější aktivity kladný výsledek hospodaření (Růčková, 2010, s. 32).

Jelikož se náklady a výnosy člení podle druhu, na základě toho lze vypočítat různé druhy výsledků hospodaření (provozní, finanční a mimořádný). Náčrt výpočtu výsledků hospodaření je uveden v následující Tabulce 2.

Tabulka 2: Vzorec výpočtu výsledku hospodaření pro VZZ

tržby z prodeje zboží	-	náklady na prodej zboží	=	obchodní marže
+		+		+
tržby za výrobky a služby	-	výkonová spotřeba	=	přidaná hodnota
+		+		+
provozní výnosy	-	provozní náklady	=	provozní výsledek hospodaření
+		+		+
finanční výnosy	-	finanční náklady	=	finanční výsledek hospodaření
+		+		+
mimořádné výnosy	-	mimořádné náklady	=	mimořádný výsledek hospodaření
výnosy celkem	-	náklady celkem	=	VH před zdaněním
			-	daň z příjmů
			=	VH po zdanění

Zdroj: vlastní zpracování podle Landy (2008)

Zisk podle Kožené (2007, s. 87) plní tyto důležité funkce:

- je kritériem pro rozhodování o všech základních, ekonomických otázkách podniku (objem výroby, nové výrobky investice),
- je hlavním zdrojem akumulace – tzv. rozvojová funkce zisku,
- je základem rozdělování příjmu mezi vlastníky (dividendy), investory (úroky) a stát (daně) – funkce rozdělovací,
- je základním námětem veškerého podnikání a může být podstatou hmotné zainteresovanosti podniku – motivační funkce.

Jsou dva základní způsoby zvyšování zisku. Prvním způsobem je snižování nákladů, tj. zjišťování hospodárnosti. Druhou možností je zvyšování výnosů. Zisk zjistíme z výkazu zisku a ztráty, sestavujeme ho měsíčně a uvádíme kumulovaně od začátku roku (Kožená, 2007, s. 87).

Zisk je základním motivem podnikání, a zároveň hlavním kritériem pro rozhodování (Sedláček, 2003, s. 41).

Zisk můžeme definovat jako přebytek výnosů nad náklady. Je velmi nezbytný pro podnik. Snaží se ho dosáhnout každý podnikatel, není to však jediný cíl. Podnikatelé dále sledují monetární cíle (zjištění platební schopnosti, maximalizaci obrátu), nemonetární cíle (získávání závislosti a samostatnosti, dosažení hospodářské moci, dobré jméno firmy a značky). Zisk je nejdynamičtějším vlastním finančním zdrojem organizace a současně kritériem výnosnosti vloženého kapitálu a tedy efektivnosti jednání podniku (Martinovičová, 2006, s. 87).

Existují různé druhy zisku. Prvním typem je účetní zisk, zjistíme ho z účetnictví z výkazu zisku a ztrát. Zachycujeme ho podle tří základních oblastí činností a je proto vykazován jako provozní zisk, zisk z finančních operací a mimořádný zisk. Dalším je daňový zisk, který se vypočte s úpravami účetního zisku, které vyplývají z daňových zákonů. Ekonomický zisk vypočteme odečtením všech nákladů a výnosů, je důležitou součástí pro podnikatelské rozhodování. (Synek, Kislingerová & kol., 2015, s. 50)

3.1 Výkaz zisku a ztráty

„Výkaz zisku a ztráty je písemný přehled o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření za určité období. Zachycuje pohyb výnosů a nákladů, nikoliv pohyb příjmů a výdajů“. Tento výkaz se sestavuje podle přesně dodržovaných a jednotných principů a zásad, a proto je všechny firmy sestavují stejným způsobem (Růčková, 2010, s. 31).

Cílem výkazu zisku a ztráty je stanovit výsledek hospodaření podniku za běžné účetní období. Podává přehled o výnosech podniku v podobě peněžního ocenění výrobků a služeb za dané období v pěti skupinách: tržby z prodeje zboží, z prodeje výrobků a služeb, provozní výnosy, mimořádné výnosy a finanční výnosy. Hraje významnou funkci pro podnik, slouží jako podklad pro hodnocení ziskovosti podniku. Sleduje vývoj ziskovosti podniku a jeho rentabilitu či návratnost vloženého kapitálu. Základní struktura, kterou stanovila Česká účetní legislativa, je uvedena v Tabulce 3. (Sedláček, 2003, s. 45).

Tabulka 3: Základní struktura VZZ

Výkaz zisku a ztráty	
	Tržby za prodej zboží
-	Náklady vynaložené na prodané zboží
=	Obchodní marže
+	Tržby za prodej vlastního výrobků a služeb
+	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby
+	Aktivace
-	Výkonová spotřeba
=	Přidaná hodnota
-	Osobní náklady, daně a poplatky, odpisy a jiné provozní náklady
+	Jiné provozní výnosy
=	Provozní výsledek hospodaření
	Finanční výnosy
-	Finanční náklady
+	Finanční výsledek hospodaření
-	Daň z příjmů za běžnou činnost
=	Výsledek hospodaření za běžnou činnost
	Mimořádné výnosy
-	Mimořádné náklady
-	Daň z příjmů z mimořádné činnosti
=	Mimořádný výsledek hospodaření
+	Výsledek hospodaření za účetní období
	Výsledek hospodaření před zdaněním

Zdroj: upraveno dle (Sedláček, 2003, s. 44)

4 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Pro podnik je důležitá znalost faktorů, které ovlivňují výše nákladů. Na základě činnosti podniku lze tyto faktory ve výrobní oblasti i v jiných oblastech jednoduše snížit. Na výši nákladů samozřejmě působí i faktory, které společnost ovlivnit nemůže (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 67).

4.1 Kalkulace

Kalkulace je možné definovat jako zjištění nebo stanovení nákladů, ceny, marže a zisku, nebo jiné hodnotové jednotky na nepeněžní vyjádření jednotky výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo zákrok, který je nutno v souvislosti s vývojem tvorby výkonu vykonat). Nejpoužívanější formou kalkulací je přiřazení nákladu externím výkonům, tj. výkonům prodávaným na trhu externím zákazníkům (Fibířová, Šoljaková, Wagner a Petera 2015, s. 197).

„Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je určitý výkon (výrobek, práce, polotovar nebo služba) vymezený měřicí jednotkou.“ (Synek & kol., 2011, s. 101)

Kalkulace je brána jako nejstarší, ale také nejčastější používaný nástroj řízení nákladů. Základní potřebou managementu organizace je identifikace nákladů, které jsou s výkony podnikových aktiv spojeny (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 68).

Kalkulace se rozumí jako činnost, která vede ke zjištění či stanovení nákladů na výkon, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen. Dále jako výsledek této činnosti. Jako vydělitelná část informačního systému podniku, sice tvořící součást manažerského účetnictví, a také je nezastupitelná informačním obsahem a metodou jeho získání (Král & kol., 2010, s. 124).

Kalkulace nákladů v sobě zahrnuje dva velmi značně propojené problémy. Jedna z nich je zodpovězení otázky *„Proč potřebují řídicí pracovníci kalkulaci, proč přiřazovat náklady a dalších hodnotové veličiny výkonu?“* Vyjadřuje požadavky managementu na informace, jejichž poskytnutí je úkolem manažerského účetnictví. Druhým problémem, jehož řešení musí vycházet z odpovědi na předchozí otázku, je řešením metodických otázek kalkulace, tj. zejména *„Co bude předmětem kalkulace?“*, *„Jaký bude obsah a struktura nákladových položek zjišťovaných na kalkulační jednici?“*, *„Jakým způsobem budou převezeny náklady předmětu kalkulace?“* Kalkulace, ze které čerpá management, by měla být srozumitelné, přehledná

a relativně stručná. V případě potřeby je možné další informace doplnit (Fibířová, Šoljaková, Wagner a Petera 2015, s. 197).

Kalkulace lze chápat jako přehled konkrétních složek nákladů. Kalkulační jednici rozumíme jako výkon, tj. produkt, výrobek, polotovar, služba, který se váže na definovanou měřicí jednotku např. množství, času, délky. V kalkulačním vzorci jsou obsaženy jednotlivé složky nákladů (Havlíček, 2011, s. 107).

4.1.1 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec slouží k výpočtu ceny výkonu, pomocí uspořádání kalkulačních položek. Jehož uspořádání není závazné a je výhradně v kompetenci každého podnikatelského subjektu (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 68).

Tabulka 4: Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec
1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby
5. správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu
7. zisk
Cena výkonu

Zdroj: upraveno dle (Kocmanová, 2013, s. 131)

Přímé náklady lze charakterizovat tím, že je lze přiřadit jednotlivým výkonům přímo při jejich vzniku. Dělí se na následující položky podle Martinovičové, Konečného a Vavřiny (2014, s. 69):

- 1. přímý materiál** – materiál, který se stává trvalou součástí výrobku (základní materiál, pomocný a ostatní materiál, suroviny, výrobní obaly, pohonné hmoty);
- 2. přímé mzdy** - základní mzdy výrobních dělníků, příplatky, odměny, prémie;
- 3. ostatní přímé náklady** – opravy, technologické palivo, udržování, ztráty ze zmetků.

Nepřímé náklady nelze vypočítat na určitý výkon. Vykalkulují se na celé kalkulované množství. Do nepřímých nákladů řadíme následující položky:

4. výrobní (provozní) režie – souvisejí s řízením a obsluhou (režijní mzdy, spotřeba energie, odpisy DHM, režijní materiál);

5. správní režie – (pojištění mzdy řídicích pracovníků, odpisy budov);

6. odbytová režie – náklady na odbytovou aktivitu (propagace, skladování, prodej, expedice výrobku) (Martinovičová, Konečný a Vavřina 2014, s. 69).

4.1.2 Metody kalkulace

Jedná se o způsob, kterým se stanoví jednotlivé komponenty nákladů na kalkulační jednici.

Členění kalkulačních metod podle Synka & kol. (2011, s. 104):

1. kalkulace dělením:

- prostá kalkulace dělením,
- stupňovitá kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly;

2. kalkulace přírážkové;

3. kalkulace ve sdružené výrobě:

- zůstatková (odečítací) metoda,
- rozčítací metoda,
- metoda kvantitativní výtěže;

4. kalkulace rozdílové (Synek & kol., 2011, s. 104).

Prostá kalkulace dělením, se používá nejvíce v hromadné výrobě, ve strojírenství jen při omezeném výrobním sortimentu. Náklady na kalkulační jednici lze zjistit podle složek kalkulačního vzorce dělením celkových nákladů za období, počtem kalkulačních jednic vyprodukovaných v době (Synek & kol., 2011, s. 104).

Stupňovitá kalkulace dělením. Použití při rozdělení výrobních, odbytových nebo správních nákladů pokud se odlišuje počet vyprodukovaných a prodaných produktů. Zajistí se, aby k výrobkům, které nebyly prodány za vybrané období, nebyly započteny odbytové a správní náklady (Synek & kol. 2011, s. 104).

Kalkulace dělením s poměrovými čísly se využívá při zhotovování výrobků, které se od sebe odlišují pouze podobou, velikostí, náročností práce, hmotností, nebo kvalitou, u nichž by bylo vypočtení výrobních nákladů těžké. Poměrová čísla se volí podle podílu spotřeby času na výrobu, hmotnosti, přímých mezd, velkoobchodní ceny výrobků (Synek & kol. 2011, s. 104).

Kalkulace přírážková se využívá pro kalkulování režijních nákladů při zhotovování odlišných produktů a to většinou v sériové a hromadné výrobě. Rozdělení nákladů do dvou seskupení, za první náklady přímé, za druhé náklady režijní. Přímé náklady se dají přímo vyjádřit na kalkulační jednici, režijní náklady se vypočítají pomocí vybrané základny (Synek & kol. 2011, s. 104).

Zůstatková metoda kalkule, jeden z výrobků považovat za hlavní a ostatní výrobky za vedlejší. Největší výhodou této metody je výhodnost. Nevýhodou je to, že nelze kontrolovat náklady vedlejších výrobků (Synek & kol. 2011, s. 104).

Metoda rozčítací a metoda kvantitativní výtěže lze je využít jen tehdy, nelze-li sdružené výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší. Celkové náklady se rozčítají na jednotlivé výrobky podle poměrových čísel vypočtených z množství získaných výrobku nebo podle množství suroviny vstupující do jednotlivých výrobků nebo podle poměru technických vlastností či cen jednotlivých výrobků (Synek & kol. 2011, s. 104).

Rozdílové metody stanovují výši nákladů předem jako úkol a zjišťují rozdíly skutečných nákladů s tímto úkolem (Synek & kol., 2011, s. 104)

4.1.3 Druhy kalkulací

Kalkulace lze členit následovně: Z hlediska doby sestavování, Z hlediska struktury, Z hlediska úplnosti nákladů (Synek & kol., 2011, s. 115).

1. Kalkulace z hlediska doby sestavování

Dle doby sestavování rozlišujeme dva typy kalkulací, a to kalkulace předběžné a kalkulace výsledné.

- **Kalkulace předběžné** - se sestavuje před provedením výkonu, člení se dále na:
 - kalkulace operativní – skládají se na podkladě operativních norem vyjadřujících konkrétní technické, technologické a organizační podmínky;
 - kalkulace plánové – vyjadřují se na základě plánových norem, přihlíží k racionalizačním opatřením, které se budou v daném období opakovat;
 - kalkulace propočtové – většinou se sestavují pro nové nebo neopakovatelné výrobky (Synek & kol., 2011, s. 115).
- **Kalkulace výsledné** – jsou důležité pro následnou kontrolu hospodárnosti výroby jednotlivých výkonů (Synek & kol., 2011, s. 115).

2. Kalkulace z hlediska struktury

Kalkulaci z hlediska struktury dále členíme na postupnou a průběžnou.

- **Kalkulace postupná** – obsahuje polotovary vlastní výroby.
- **Kalkulace průběžná** – neobsahuje položku polotovary vlastní výroby (Synek & kol., 2011, s. 116)..

3. Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

Z tohoto hlediska rozlišujeme kalkulace úplných nákladů, kalkulace neúplných nákladů.

- **Kalkulace úplných nákladů** – zařazují se náklady všeho druhu.
- **Kalkulace neúplných nákladů** – obsahují přímé, přesněji variabilní náklady (Synek & kol., 2011, s. 116).

4.2 Rozpočty

„Rozpočtem rozumíme kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách, vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě“. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 124)

Rozpočet je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení je zaměřena na vymezení budoucích výnosů, nákladů, výsledku hospodaření, příjmu a výdajů, které vycházejí z dlouhodobých i krátkodobých cílů společnosti (Synek & kol., 2011, s. 123).

Rozpočetnictví lze definovat jako proces vytváření rozpočtu a schopnosti jej co nejpřesněji dostat. Tento proces se koná v několika etapách: od stanovení rozpočtové politiky a jejího zveřejnění relevantnímu okruhu osob, určení hlavních omezujících podmínek přes samotnou přípravu rozpočtu, projednání jeho návrhu, koordinaci jeho naplňování až po kontrolu plnění, případně změnu rozpočtu při změně podmínek (Kraftová, 2002, s. 62).

Rozpočet je plán, který porovnává skutečné a plánované náklady, díky němu zjišťujeme náklady a výnosy firmy nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost k určitému období. Jeho funkcí je především:

- ukládat úkoly v nákladech jednotlivých vnitropodnikovým útvarům,
- kontrolovat hospodárnost v jednotlivých vnitropodnikových útvech a spojit výsledky kontroly z hmotné zainteresovanosti pracovníků,
- poskytovat podklady pro stanovení sazeb prozatímních kalkulací nákladů a pro zúčtování nákladů v účetnictví (Synek & kol., 2011, s. 124).

Rozpočet se sestavuje na období jednoho roku. Jeho hlavním úkolem je stanovit cíle, kterých má být dosaženo (Kraftová, 2002, s. 63).

Rozpočty lze dle Synka & kol., (2011, s. 124) rozčlenit následovně:

a) podle období,

- dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů,
- roční rozpočty výnosů, nákladů a zisku,
- krátkodobé rozpočty a rozpočty peněžních příjmů a výdajů;

b) podle stupně řízení,

- základní (za jednotlivá hospodářská střediska)
- souhrnné (za vyšší stupně řízení)

c) podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů

- rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy,
- rozpočty zachycující jen část nákladů a výnosů (režijní náklady)

d) podle počtu variant plánu

- pevné (pro jednu variantu plánu)
- pohyblivé, pružné, variantní (Synek & kol., 2011, s. 123).

Tabulka 5 vyobrazuje hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací z šesti pohledů např. z jakého úhlu se vyčísluje, na co jsou orientovány atd.

Tabulka 5: Hlavní odlišnosti mezi rozpočtem a kalkulací

Rozpočet	Kalkulace
1. vyčísluje se pro dané období	1. počítá se pro kalkulační jednici
2. je orientována na náklady a výnosy	2. je specializována na náklady
3. započítává všechny náklady	3. kalkuluje s těmi náklady, které je možné zahrnout do kalkulace
4. prvořadé je hledisko odpovědnosti za náklady - hledisko organizačně-místní	4. prvořadé je hledisko účelu vynaložení nákladů a místa vzniku nákladů
5. týká se vnitropodnikového útvaru	5. týká se výkonů (výrobků, služeb)
6. je detailní v režijních nákladech	6. režijní náklady vyjadřuje rozvržením do celkových položek

Zdroj: upraveno dle (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2014, s. 75)

5 ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ

Analýza je metoda, která umožňuje získat přehled o finančním zdraví podniku. Její tvorba má na starosti finanční manažer a také vrcholové vedení podniku. Údaje získané z účetních výkazů, se prakticky využívají až při porovnávání s ostatními číselnými údaji. Analýza přezkoumává minulost i současnost a přináší také informace o výkonnosti podniku a rizicích, které mohou nastat. Informace o finančním zdraví podniku využívají extévní i interní uživatelé. Mezi interní uživatele analýzy náklady a výnosů můžeme řadit manažery, zaměstnance a odboráře. Analýza poskytuje zpětnou vazbu i externím uživatelům, mezi které patří stát a jeho orgány, investoři, banky a jiní věřitelé, obchodní partneři, konkurence (Vochozka, 2011, s. 12).

5.1 Finanční analýza

Při analýze se aplikují dvě základní techniky rozboru, a to procentní rozbor a poměrová analýza. Základem obou technik jsou absolutní ukazatele, tj. stavové a tokové veličiny, které jsou součástí obsahu účetních výkazů (Vochozka, 2011, s. 12).

Počátečním bodem finanční analýzy je vertikální a horizontální rozbor finančních výkazů. Horizontální i vertikální analýzy umožňují vidět původní absolutní údaje z účetních výkazů v určitých relacích, v určitých souvislostech. (Kislingerová a Hnilica, 2005, s. 11)

Horizontální a vertikální finanční rozbor se využívá jako doplněk k ostatním druhům finanční analýz. Tyto ukazatele slouží k srovnávání výsledků podniku v jednotlivých letech, dále umožňují také porovnat výsledky s jinými organizacemi za jednotlivá období (Mareš, 2017, s. 119).

5.1.1 Horizontální analýza

Horizontální analýza využívá přímo data, která jsou především získávána i z účetních výkazů (rozvahy a výkazu zisku a ztráty společnosti), nebo z výročních zpráv. Vedle k pozorování změn úplné hodnoty vykazovaných dat v čase, obvykle s pohledem do minulosti 3 až 10 let. Dále se zjišťují také jejich procentní změny (tzv. technika procentního rozboru). Název horizontální analýza vyplynul z toho, jak se daná analýza provádí, tj. změny jednotlivých položek výkazu se sledují po řádcích horizontálně (Sedláček, 2009, s. 13).

Podle Růčkové (2010 s. 132) při horizontální analýze hledají společnosti odpovědi na následující otázky:

- O kolik se změnilly jednotlivé položky finančních výkazů v čase?
- O kolik procent se změnilly jednotlivé položky v čase?

Horizontální finanční analýza se zaměřuje na vývoj jednotlivých položek v účetních výkazech, např. rozdíly a indexy. Cílem tohoto rozboru je stanovit, jak se daná hodnota změnila oproti předcházejícímu roku, a to jak v absolutní, tak i v procentuální výši (Mareš, 2017, s. 119).

Absolutní změna se vypočte následovně: absolutní změna = *položka*_t – *položka*_{t-1}

Procentuální změna se vypočte následovně: procentuální změna = $\frac{\textit{položka } t}{\textit{položka } t-1} - 1 * 100$

kde *položka*_t = položka ve sledovaném období,

*položka*_{t-1} = položka v předchozím období (Mareš, 2017, s. 120).

Procentuální vyjádření je výhodnější tehdy, když firmy hodlají uskutečnit rozbor podrobit hlubšímu zkoumání – tedy oborovému srovnání. Dále je výhodnější z důvodu rychlejší orientace v číslech. Na druhou stranu hodnoty vyjádřené v absolutních číslech umožňují objektivnější pohled na jednotlivé položky z hlediska jejich absolutní důležitosti (Růčková, 2010, s. 133).

5.1.2 Vertikální analýza

Při vertikální analýze se rozebírají jednotlivé komponenty majetku a kapitálu. Odvození názvu vertikální analýza vzniklo, protože při procentním znázornění jednotlivých položek pokračuje po jednotlivých letech odshora dolů ve sloupcích a nikoliv napříč jednotlivými roky. Vertikální rozbor nepodléhá meziroční inflaci a dovoluje tedy srovnatelnost výsledků analýzy z různých let a to je její velká výhoda. Využívá se proto ke srovnání v čase (časových vývojových trendů ve společnosti za více let) i v prostoru (srovnávání různých firem navzájem) (Sedláček, 2009, s. 17).

Vertikální finanční analýza se zabývá strukturou sumarizačních položek v daném období (Mareš, 2017, s. 119).

Hlavním cílem vertikální analýzy je rozdělit sumarizační položku na jednotlivé položky, ze kterých se skládá. Jedná se o procentuální rozklad se záměrem zjistit, v jakém rozsahu se podílí jednotlivé dílčí hodnoty na sumarizační položce. (Mareš, 2017, s. 120).

Vertikální finanční analýza se vypočte následovně:

Vertikální finanční analýza = $\frac{\textit{dílčí položka}}{\textit{sumarizační položka}} * 100$

Pro praktickou část bakalářské práce se autorka rozhodla využívat pro hodnocení nákladů a výnosů ve vybraném podniku následující kritéria:

- 1. Poměrová analýza nákladů, výnosů, tržeb**
- 2. Analýza výsledku hospodaření.**
- 3. Horizontální analýza VZZ.**
- 4. Vertikální analýza VZZ.**

6 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU

Vybranou společností je firma ELPROM, spol. s r. o, který se zaměřuje na projektování, údržbu, montáže a revize elektrických zařízení bez omezení napětí. Dále provozuje půjčovnu náradí a zajišťují pronájmy lešení a rozváděčů.



Obrázek 4: Logo společnosti Elprom spol. s r. o.

Zdroj: (Elprom, 2015)

6.1 Základní informace

Název firmy:	ELPROM spol. s r.o.
Sídlo:	Šípkova 154, 533 41 Lázně Bohdaneč
Právní forma:	Společnost s r.o.
Datum vzniku:	28. prosince 1993
Základní kapitál:	100 000 Kč

ELPROM spol. s r. o. byla založena společenskou smlouvou dne 30. listopadu 1993 podle zák. č. 513/91 Sb. Společnost vznikla zapsáním do obchodního rejstříku Okresního soudu v Hradci Králové dne 28. 12. 1993, ale svou činnost zahájila až 1. 4. 1994. Firma měla od začátku dva majitele, Ing. Ladislava Štěpánka a Miroslava Homolku. Základní kapitál byl 100 000 Kč, který majitelé splatili rovným dílem, tedy každý 50 000 Kč. Od roku 2010 je jednatelem pouze Ing. Ladislav Štěpánek. Počet zaměstnanců se pohybuje v rozpětí 10 – 19 osob (Kurzy, 2019).

6.2 Předmět činnosti

Mezi předmět podnikání patří následující činnosti:

- projektování elektrických zařízení,
- montáž, oprava a údržba vyhrazených elektrických zařízení bez omezení napětí, s nebezpečím výbuchu, na plavidlech a plovoucích zařízeních,
- výroba rozvaděčů nízkého napětí,
- revize elektrických zařízení a hromosvodů bez omezení napětí na objekty tř. A,B,C,
- poskytování technických služeb k ochraně majetku a osob,
- zprostředkovatelská činnost,
- pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti,
- pronájem a půjčování věcí movitých.

Projekty

Firma Elprom realizuje montážní činnost pro společnosti i soukromé osoby z registru Královehradecký kraj, Pardubický kraj, v okolí měst Pardubice, Hradec Králové, Přelouč, Chrudim, Vysoké Mýto, Litomyšl, Kolín, Kutná Hora, Přelouč, Jaroměř, Náchod, Dvůr Králové, Ústí nad Orlicí. Zařizuje projektování elektrických zařízení, poskytování technických služeb k ochraně majetku a osob zprostředkovatelská činnost.

Montáže

Dále poskytuje opravy, montáže a údržby vyhrazených elektrických zařízení bez omezení napětí, s nebezpečím výbuchu, na plavidlech a plovoucích zařízeních, výrobu rozvaděčů nízkého napětí.

Údržba

Firma nabízí údržbu a také revizi vyhrazených elektrických zařízení včetně hromosvodů bez omezení napětí v objektech typu A, B a C (Elprom, 2015).

7 ANALÝZA VYBRANÉHO PODNIKU

Pro rozbor nákladů, výnosů, výsledků hospodaření používala autorka hodnot z let 2012 - 2015. Společnost Elprom se v roce 2013 rozhodla změnit způsob získávání zakázek a začala spolupracovat s okolními městy, díky nim má pravidelné zakázky ohledně veřejného osvětlení, a proto firma chtěla zhodnotit výkazy, zda to bylo dobré rozhodnutí. Dalším důvodem, proč se autorka rozhodla využít dat od roku 2012, je ten, že chtěla zachytit rok 2013, který má zajímavější hodnoty z pohledu větších výkyvů, a proto do analýzy zahrnula i rok 2012, aby bylo lépe vidět poklesů a nárůst hodnot. Rozbory přebírají data z výkazu zisku a ztráty. V této práci se tudíž budou nacházet pojmy z výkazu zisku a ztráty, které jsou v současné době zrušeny. První část této kapitoly se skládá z vývoje nákladů, výnosů a tržeb dále také výsledku hospodaření. Bude popsán i kalkulační vzorec společnosti. Druhá část obsahuje srovnání položek z výkazů zisků a ztrát jejich rozebrání pomocí horizontální a vertikální analýzy.

7.1 Vývoj nákladů, výnosů

V této podkapitole se autorka rozhodla porovnat celkové náklady s celkovými výnosy, dále také jednotlivě náklady, výnosy, tržby vybraného podniku.

7.1.1 Vývoj celkových nákladů a celkových výnosů

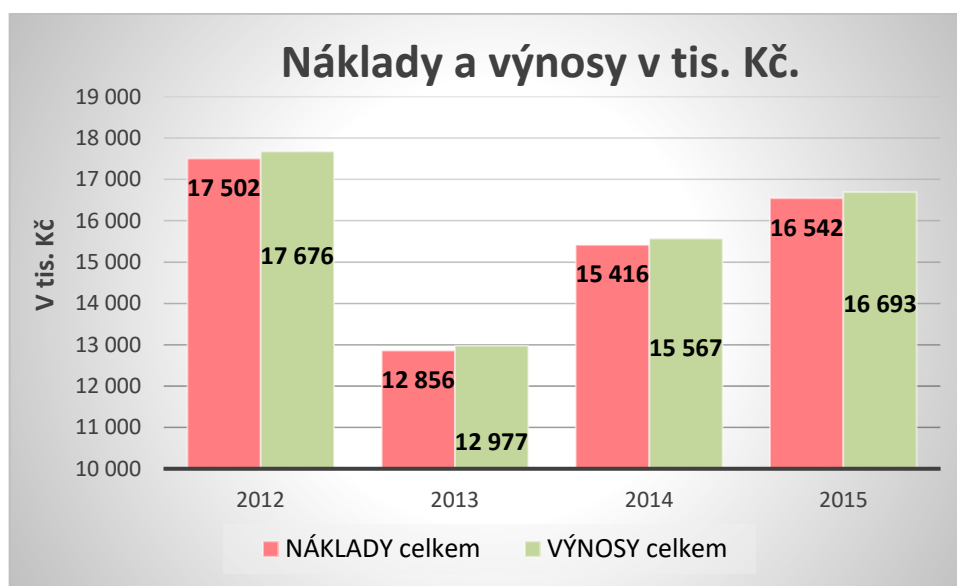
Tabulka 6 vyobrazuje celkové náklady, výnosy a výsledek hospodaření, z ní je patrné, že nejslabším rokem z peněžního pohledu, je rok 2013, kdy celkové náklady dosáhly hodnoty 12 881 000 Kč a celkové výnosy 12 977 000 Kč, tento rok byl také nejnižší výsledek hospodaření po zdanění za sledované období, tj. 96 000 Kč. V letech 2012 – 2015 se podíl nákladů na výnosech pohybuje kolem 99 %, tudíž zisk před zdaněním dosahuje méně než 1 % z výnosů. Nejvyššího procentuálního podílu nákladů na výnosech, dosáhla firma v roce 2015, kdy podíl nákladů k výnosům dosahoval výše 99,28 %. Naopak nejnižšího podílu nákladů na výnosech dosáhl podnik v roce 2012, tj. 99,19 %.

Tabulka 6: Vývoj celkových nákladů, výnosů, VH, 2012 – 2015, tis. Kč

Roky	2012	2013	2014	2015
NÁKLADY celkem	17 532	12 881	15 446	16 572
VÝNOSY celkem	17 676	12 977	15 567	16 693
VH po zdanění	144	96	121	121
Podíl nákladů k výnosům	99,19 %	99,26 %	99,22 %	99,28 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Pro lepší přehlednost výše nákladů a výnosů slouží Obrázek 5, v každém sledovaném roce společnost Elprom dosahovala vyšší výše výnosů, což je pro firmu dobrý ukazatel. Nicméně výnosy nedosahují závratných čísel oproti nákladům, tj. výnosy jsou v průměru větší než náklady o 150 000 Kč. Nejslabším rokem je rok 2013, kdy si firma procházela lehkou krizí, jelikož nedostávala nabídky na elektroinstalační služby v rodinných domech. V průběhu roku 2013 začala firma nabízet městům jejich služby k údržbě veřejného osvětlení. V souvislosti nedostatkem nabídek souměrně s tím klesaly náklady, neboť nebylo zapotřebí kupovat materiál.



Obrázek 5: Náklady a výnosy v tis Kč, 2012 – 2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

7.1.2 Vývoj náklady

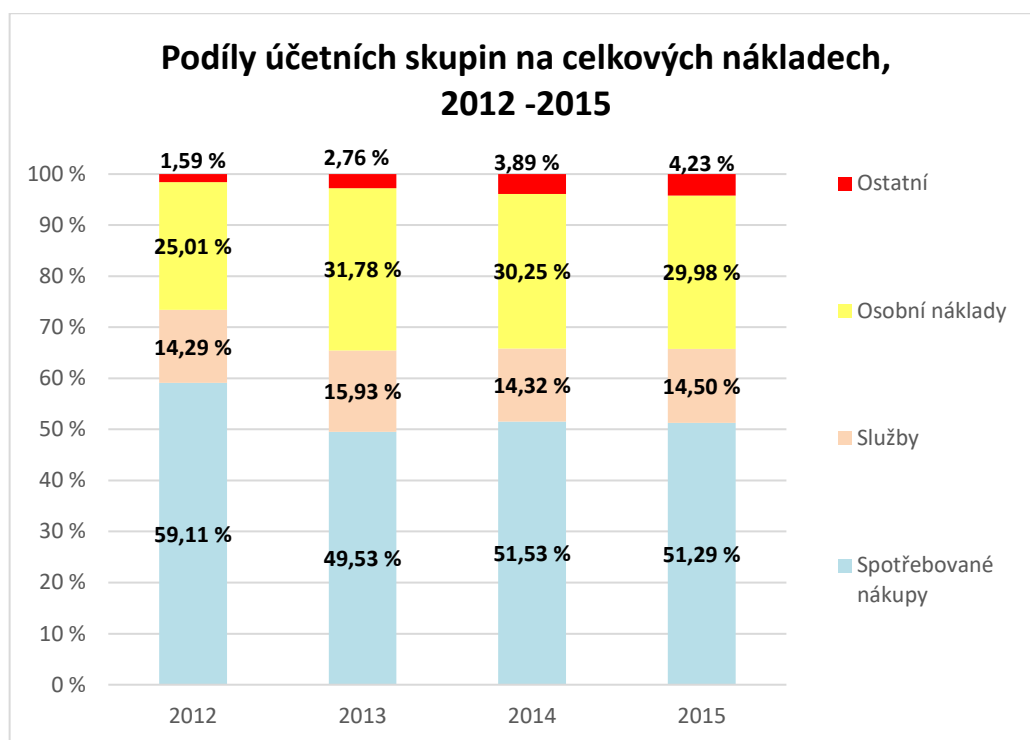
Následující Tabulka 7 vyobrazuje podíly složek z výkazu zisku a ztráty na celkových nákladech. V ní nalezneme: spotřebované nákupy, služby, osobní náklady, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, daně a poplatky, změna stavu rezerv a opravných položek, ostatní provozní náklady, nákladové úroky, ostatní finanční náklady. Největší podíl, tj. průměrně 53 %, tvoří spotřebované nákupy (spotřeba materiálu, energie), což není nikterak překvapivý údaj. Druhého nejvyššího podílu dosahuje složka osobní náklady, která se pohybuje v rozmezí 25 % až 32 %. Ostatní provozní náklady, daně a poplatky i ostatní finanční náklady, změna stavu rezerv a opravných položek, daň z příjmů, nedosahují ani 1 %, během sledovaných čtyř let. Odpisy DNM a DHM dosahují v průběhu sledovaných let, tj. 2012 – 2015, podílu od 0,55 % - 2,84 % na celkových nákladech.

Tabulka 7: Podíl položek z VZZ na celkových nákladech v %

Položky nákladů (v %)	2012	2013	2014	2015
Spotřebované nákupy	59,01	49,43	51,43	51,20
Služby	14,27	15,90	14,29	14,47
Osobní náklady	24,97	31,72	30,20	29,92
Daně a poplatky	0,13	0,21	0,18	0,17
Odpisy DNM a DHM	0,55	1,50	2,76	2,84
Změna stavu rezerv a opravných položek	0,11	0,10	-0,43	0,41
Ostatní provozní náklady	0,16	0,12	0,67	0,26
Nákladové úroky	0,11	0,10	0,03	0,00
Ostatní finanční náklady	0,52	0,72	0,67	0,54
Daň z příjmů za běžnou činnost	0,17	0,19	0,19	0,18
Celkem	100	100	100	100

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Pro lepší přehlednost vyobrazuje Obrázek 6 vybrané nejčetnější složky nákladů, tj., osobní náklady, spotřeba materiálu a energie, služby, ostatní v letech 2012 – 2015. Do kategorie ostatní je zařazeno (Daně a poplatky, Odpisy DNM a DHM, Změna stavu rezerv a opravných položek, ostatní provozní náklady, nákladové úroky, ostatní finanční náklady. Spotřeba materiálu a energie dosahuje hodnot od 49 % - 59 % z celkových nákladů, nejvyššího podílu dosáhla v roce 2012, kdy se hodnota vyšplhala až na 59,11 %. Během čtyřletého období nenastaly žádné velké výkyvy. Poté již převažují osobní náklady, které se pohybují v intervalu od 25 % - 32 %, tedy ani zde nenastaly velké rozdíly v podílech na celkových nákladech. Náklady na služby jsou nejvyrovnanější složkou nákladů, pohybují se okolo 15 %. Položka ostatní nepřesahuje výši 5 %. Nejvyšších hodnot ve složce Ostatní dosahují odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, během sledovaných let mírně zvyšovaly, to je způsobeno, tím že společnost kupuje každý rok nové auto. V roce 2012 podíl odpisů dosahoval pouze 0,55 %, oproti tomu v roce 2015 už 2,85 %.



Obrázek 6: Podíly účetních skupin na celkových nákladech v %, 2012 -2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Tabulka 8 zachycuje položky výkonové spotřeby v letech 2012 – 2015, kdy je na první pohled zřejmé, že podstatnější položkou výkonové spotřeby tvoří spotřebované nákupy, které dosahují v průměru 77 %. Z tabulky vyplývá, že náklady za služby se během let měnily daleko méně, než spotřeba materiálu a energie.

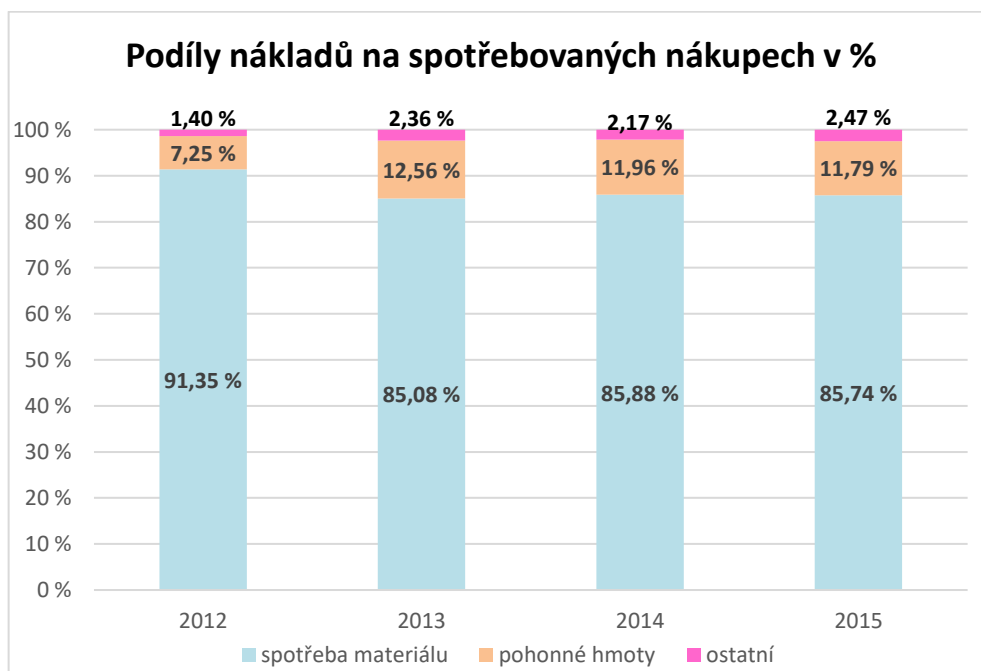
Tabulka 8: Položky výkonové spotřeby v tis Kč, 2012 - 2015

Položky výkonové spotřeby	2012	2013	2014	2015
Spotřebované nákupy	10 346	6 367	7 944	8 485
Služby	2 501	2 048	2 208	2 398
Výkonová spotřeba	12 847	8 415	10152	10 883

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů, 2012 – 2015

Spotřebované nákupy, tj. účtová třída 50, jsou ve firmě tvořeny z následujících položek, spotřeba materiálu, spotřeba energie, ostatní (kancelářské potřeby a úklid, pohonné hmoty, ochranné pomůcky). Největšího podílu, tj. v průměru 87 %, dosahuje účet spotřeba materiálu, kde firma eviduje např. žárovky, kabely, hmoždinky, vypínače atd. Druhou největší položkou

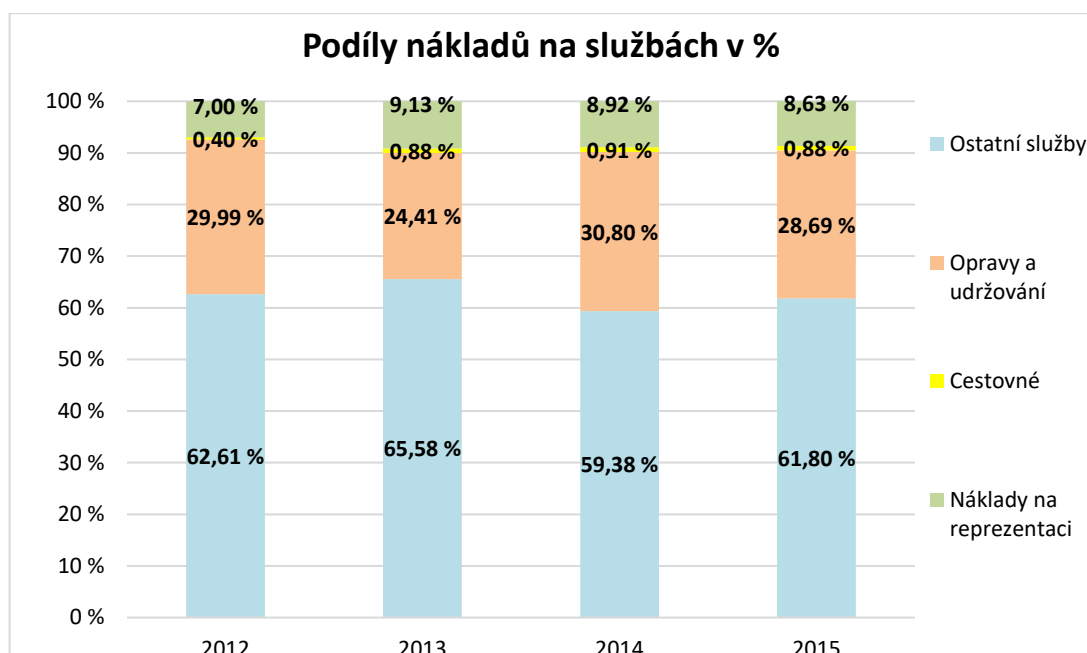
jsou pohonné hmoty, které dosahují v průměru 11 %. Ostatní položky jako kancelářské potřeby a úklid, ochranné pomůcky, spotřeba energie dosahují hodnoty od 1,40 – 2,47 % podílu.



Obrázek 7: Podíly nákladů na spotřebovaných nákupech v %, 2012-2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Položka služby, která tvoří výkonovou spotřebu společně se spotřebovanými nákupy, ve firmě Elprom se skládá z následujících účtů: ostatní služby, náklady na reprezentaci, opravy a udržování, cestovné. Ostatní služby dosahují ve sledovaném období výše od 59 - 66 %. Druhého nejvyššího procenta dosahuje účet opravy a udržování, které během sledovaných let dosahuje výše 30 %, akorát v roce 2013 je to o 5 % méně, tedy 25 %. Účet cestovné dosahuje výše 1 %, tudíž je to zanedbatelný náklady pro společnost.



Obrázek 8: Podíly nákladů na službách v %, 2012-2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

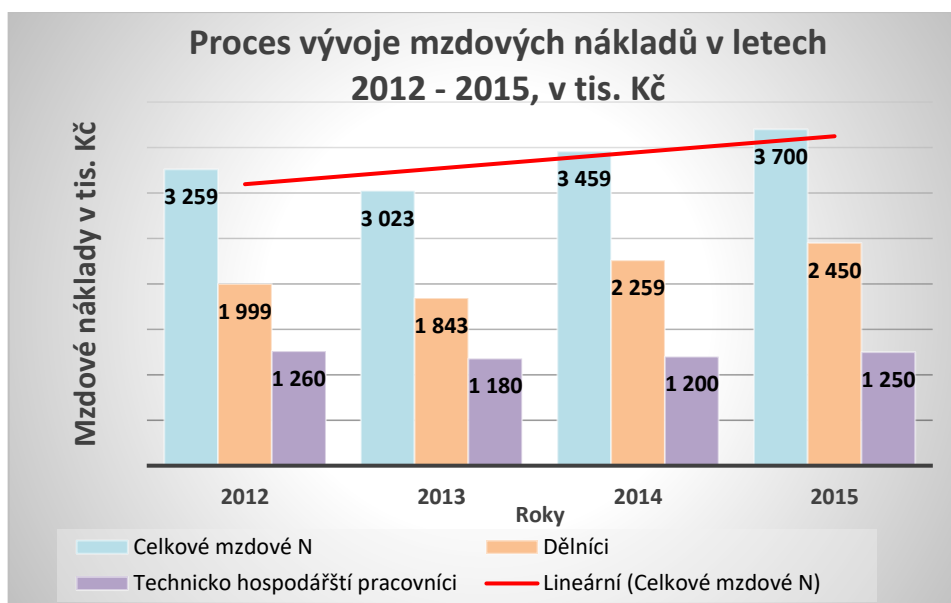
Společnost Elprom využívá analytickou evidenci pro účet 518 - Ostatní služby, která je znázorněna v Tabulce 9. Nejvyšších hodnot dosahuje účet Pronájem techniky, na kterou účtuje firma především pronájem lešení, plošiny a speciálních přístrojů. Kde se hodnoty pohybují v rozmezí od 980 - 1 057 tis. Kč. Jedná se o tedy o poměrně vyrovnaný náklady. Druhý nejpoužívanější účet – Ostatní služby, kde se evidují zbylí účetní operace, které nemají vlastní analytický účet. V roce 2012 účet ostatní služby dosahuje výše 496 000 Kč, v následujícím roce se hodnota snížila na 289 000 Kč, což je o 42 % nižší hodnota. Ve zbylém sledovaném období už účet ostatní služby nedosahují tak velkých výkyvů. Účet telefonní poplatky, vedení účetnictví, poštovné, správa sítí a PC nedosahují vysokých hodnot, tj. nepřesahují výši 30 000 Kč, ve sledovém čtyřletém období.

Tabulka 9: Ostatní služby – analytické účty

Roky	2012	2013	2014	2015
Ostatní služby	496	289	239	343
Telefonní poplatky	20	25	28	29
Vedení účetnictví	20	21	21	22
Správa sítí, PC	18	20	18	21
Poštovné	10	8	9	10
Pronájem techniky	1 002	980	996	1 057
Ostatní služby celkem	1 566	1 343	1 311	1 482

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Celkové mzdové náklady, mzdy dělníků i technickohospodářských pracovníků, vyobrazuje Obrázek 9. V průběhu let 2012 až 2015 došlo k mírnému navýšení mzdových nákladů. Nejvyšší částku osobní náklady dosáhly v roce 2015, kdy výše dosáhla hodnoty 3 700 000 Kč. Lze vidět, že v roce 2013 došlo k malému snížení položky, neboť firma propustila některé zaměstnance, oproti roku 2012, tj. 236 000Kč, o 7,2 %. Navýšení mzdových nákladů, ve sledovaném čtyřletém období, vzrostlo o 14 %. Firma Elprom rozlišuje mzdy dělníků a technickohospodářských pracovníků, v každém sledovaném roce dosahují mzdy dělníků vyšších hodnot, což je způsobeno tím, že ve firmě pracuje více lidí na pozici dělníků. Výše mezd administrativních pracovníků se pohybuje, ve sledovaném období, v průměru okolo 1 220 000 Kč. K mírnému zvýšení mzdových nákladů došlo z důvodu, že byly navýšeny mzdy zaměstnancům. Výše celkových mezd vzrostou především v letních měsících, neboť Elprom nabírá pravidelně brigádníky. Lineární trend je lehce vzrůstající, proto je zřejmé, že mzdové náklady jsou poměrně stabilním nákladem.



Obrázek 9: Proces vývoje mzdových nákladů v letech 2012 – 2015, v tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

7.1.3 Vývoj výnosů

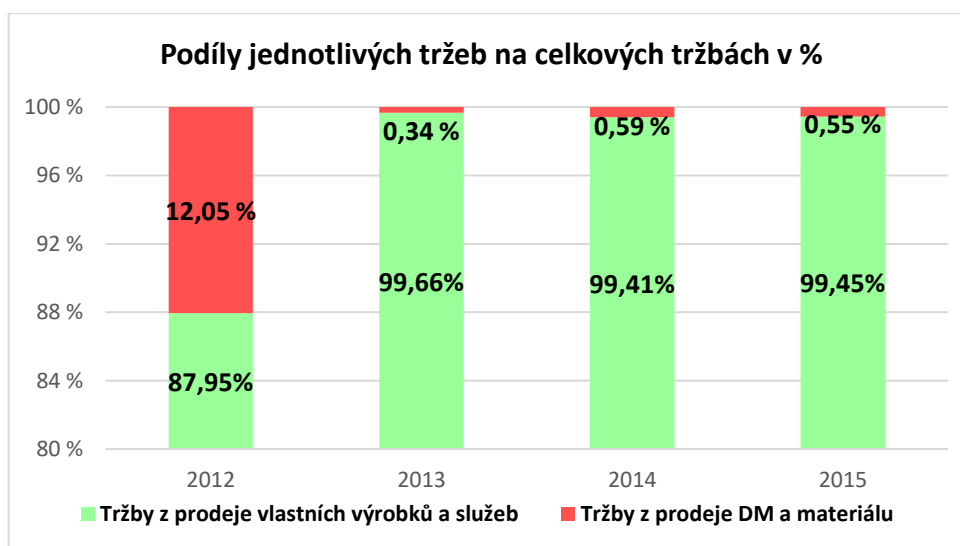
Tabulka 10 zachycuje podíly jednotlivých výnosů na celkových výnosech. Jednotlivé položky jsou: tržby z prodeje výrobků a služeb, tržby z prodeje DM a materiálu, ostatní provozní výnosy, mimořádné výnosy. Největšího podílu na celkových výnosech dosahují tržby z prodeje výrobků a služeb v průměru 96,5 %. Ostatní položky výnosů nedosahují ani výše 1 % z celku, výjimkou je rok 2012, kdy tržby z prodeje DM a materiálu tvořili 12 % z celkových výnosů.

Tabulka 10: Podíly výnosů na celkových výnosech, v %, 2012 - 2015

Položky výnosů	2012	2013	2014	2015
Tržby z prodeje výrobků a služeb	87,79 %	99,16 %	99,09 %	99,32 %
Tržby z prodeje DM a materiálu	12,03 %	0,34 %	0,59 %	0,55 %
Ostatní provozní výnosy	0,11 %	0,50 %	0,28 %	0,09 %
Mimořádné výnosy	0,07 %	0,00 %	0,04 %	0,04 %
Celkové výnosy	100 %	100 %	100 %	100 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Vývoj jednotlivých podílů tržeb na celkových tržbách je znázorněn na Obrázku 10. Pro lepší přehlednost je graf znázorněn až od 80 % do 100 %. Společnost nemá žádné tržby z prodeje zboží. Největší položkou tržeb tvoří tržby za prodej vlastních výrobků a služeb v průměru 96 %. Na začátku sledovaného období, tj. 2012, dosahovaly tržby za prodej vlastních výrobků a služeb 87,95 % podílu na celkových tržbách, tj. 15 517 000 Kč. V závěru vybraného období, v roce 2015, činil podíl už 99,45 %, tj. 16 579 000 Kč. Zbýlá procenta tvoří tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, kromě roku 2012, kdy se výše vyšplhala na 12,05 %, tj. 2 126 000 Kč, dosahují hodnot pod jedno procento. Tržby z prodeje DM a materiálu se v průměru 3,4 % podílí na celkových tržbách, za období 2012 – 2015. Součástí nejsou tržby za prodej zboží, neboť byly ve sledovaných letech nulové.

**Obrázek 10:** Podíly jednotlivých tržeb na celkových tržbách v %, 2012 - 2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

K tržbám z prodeje vlastních výrobků a služeb má společnost Elprom analytickou evidenci: Montáže, opravy a údržby, revize elektrických zařízení, školení, pronájem movitých věcí. Nejvíce zakázek má firma z montáží, oprav a údržby elektrických zařízení. Ve sledovaném čtyřletém období dosahují hodnot od 9 897 000 – 12 584 000 Kč. Druhou nejpočetnější

položkou je revize elektrických zařízení, která dosahuje hodnot od 2 854 000 – 4 560 000 Kč. Pronájem movitých věcí je položka s nejnižšími hodnotami, jedná se pouze o doplňkovou činnost, kdy firma pronajímá movité věci (bourací kladiva, sekací kladiva, svářecí soupravy atd.), které potřebuje ke své hlavní činnosti. Tudiž se firmě rychleji vrací investice do náradí.

Tabulka 11: Tržby ze služeb – analytická evidence

Roky	2012	2013	2014	2015
Montáže, opravy, údržby	10 847	9 897	11 020	12 584
Revize elektrických zařízení	4 560	2 854	4 278	3 866
Školení	80	82	85	84
Pronájem movitých věcí	30	35	43	45
Celkové tržby	15 517	12 868	15 426	16 579

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

7.2 Analýza výsledků hospodaření

Tabulka 12 zobrazuje různé druhy výsledku hospodaření z Výkazu zisku a ztráty v období intervalu od roku 2012 – 2015.

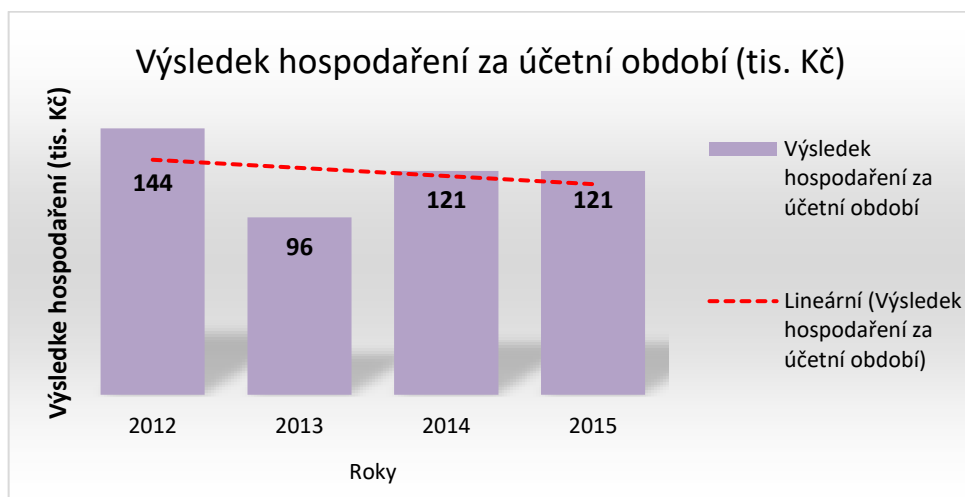
Tabulka 12: Rozvoj položek z výkazu zisku a ztráty v letech 2012 – 2015, (tis. Kč)

Vývoj VH v tis. Kč	Roky			
	2012	2013	2014	2015
Provozní výsledek hospodaření	273	227	253	234
Finanční výsledek hospodaření	-112	-106	-108	-90
VH za běžnou činnost	131	96	115	114
Mimořádný VH	13	0	6	7
VH za účetní období	144	96	121	121
VH před zdaněním	174	121	151	151

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Dle Tabulky 12, společnost nedosáhla v žádném sledovaném roce ztráty. Nejúspěšnějším rokem je rok 2012, protože firma Elprom dosahovala nejvyššího výsledku hospodaření za účetní období, tj. 144 000 Kč. Od roku 2013 začala firma spolupracovat s okolními městy, poskytující pravidelně zakázky, proto společnost od roku 2014 má vyrovnanější výsledek hospodaření. V letech 2014 až 2015 dosáhla výše výsledku hospodaření za účetní období stejné hodnoty, která se vyšplhala na úroveň 121 000 Kč. Nejslabším rokem byl, pro firmu Elprom, rok 2013 kdy výše zisku dosahovala 96 000 Kč, jak už bylo řečeno týkalo se to nedostatku kvalitních nabídek. Obrázek 11 graficky zachycuje

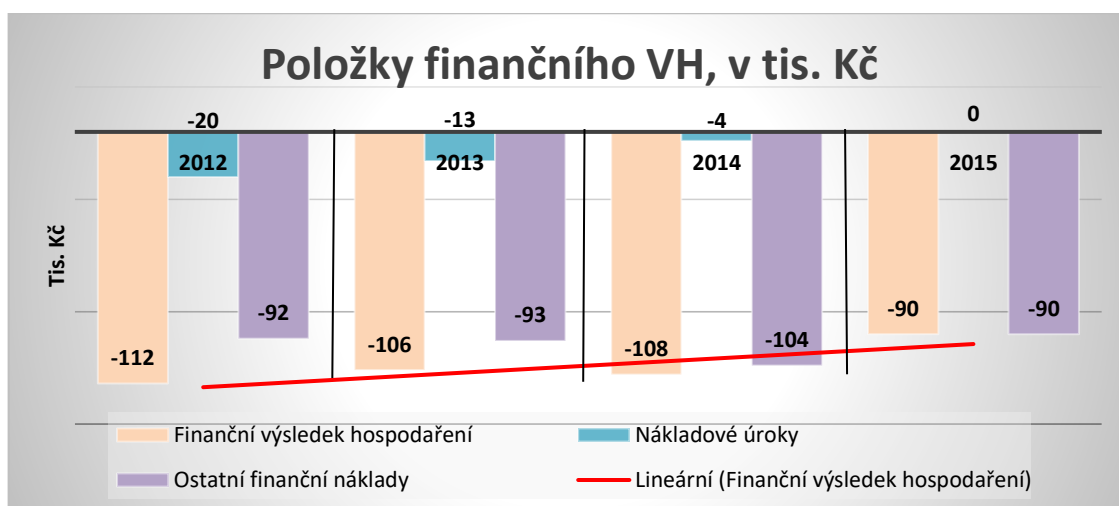
výsledek hospodaření za účetní období v letech 2012 – 2015. Dle grafu je viditelné, že trend výsledku hospodaření za účetní období je mírně rostoucí, což je pro firmu pozitivní.



Obrázek 11: Vývoj VH za účetní období v letech 2012 – 2015 (tis. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

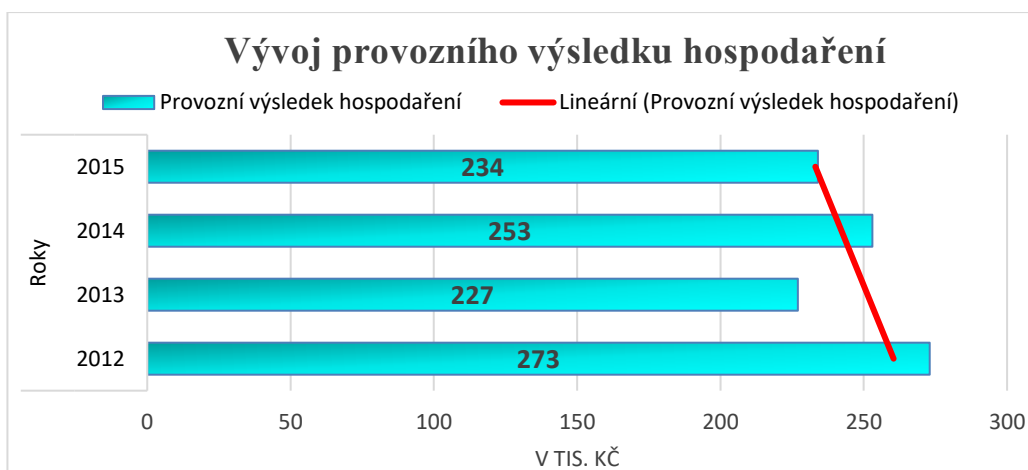
Významnou částí hospodářského výsledku zastupuje finanční výsledek hospodaření, který v tomto případě výrazně snižuje výši zisku, neboť je záporný. Vývoj finančního výsledku hospodaření v letech 2012-2015 znázorňuje Obrázek 12. Graf poukazuje, že finanční výsledek hospodaření dosahoval záporných čísel. Z diagramu lze vyčíst, že se záporná hodnota každý rok snižuje, s výjimkou roku 2014, kdy finanční výsledek hospodaření se zvýšil o 2 000 Kč oproti předcházejícímu roku, dosahuje tedy výše mínus 108 000 Kč. Lineární trend finančního výsledku hospodaření za vybrané období je rostoucí. Největšího podílu na záporném finančním VH dosahuje položka ostatní finanční náklady, která, je zobrazena na Obrázku 12. Ostatní finanční náklady tvoří finanční výsledek hospodaření v podílu od 80 % - 100 %. Zbytek procent tvoří nákladové úroky, které se ve sledovém období snižovaly, až v roce 2015 úplně zmizely. Lze konstatovat, že finanční náklady dlouhodobě převyšují finanční výnosy podniku, což pro společnost není vůbec dobré.



Obrázek 12: Položky finančního VH, v tis Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Nejvýznamnější položku z výsledku hospodaření tvoří provozní výsledek hospodaření. Pro výpočet provozního výsledku hospodaření je důležité, jak se vyvíjí provozních náklady a výnosy. Lineární trend provozního výsledku hospodaření je klesající. V roce 2013 došlo k poklesu na 227 000 Kč, tj. o 17 %, oproti roku 2012, kdy hodnota dosahovala 273 000 Kč. Během sledovaných pěti let nenastal ve firmě žádný dramatický výkyv hodnot provozního výsledku hospodaření.

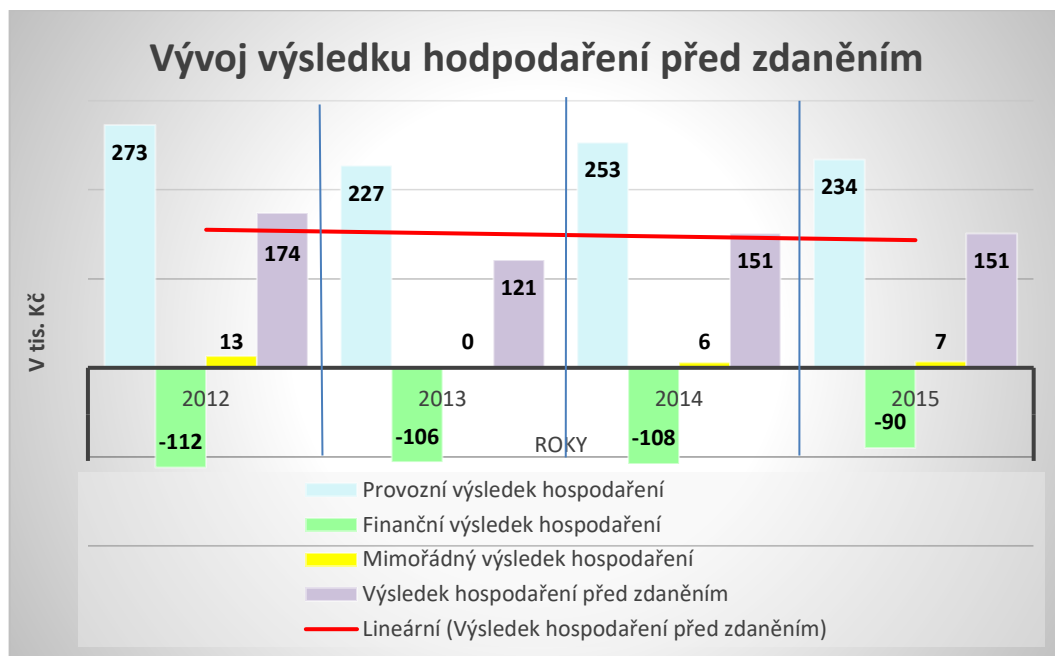


Obrázek 13: Vývoj provozního výsledku hospodaření, v tis. Kč, (2012 – 2015)

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Obrázek 14 znázorňuje průběh výsledku hospodaření před zdaněním, vývoj provozního výsledku hospodaření, mimořádného výsledku hospodaření a finančního výsledku hospodaření za vybrané období mezi od roku 2012 do 2015. Z obrázku na první pohled vyplývá, že v prvním roce dosahoval hospodářský výsledek před zdaněním výše 174 000 Kč. V následujícím roce,

tj. 2013, se hodnota výsledku hospodaření před zdaněním snížila o 53 000 Kč, tedy na hodnotu 121 000 Kč. V druhé polovičce sledovaného období, tj. 2014 – 2015 započal výsledek hospodaření před zdaněním růst. V letech 2013 nedosahovala firma žádného mimořádného výsledku hospodaření, v těch zbylých, tj. roky 2012, 2014, 2015, byla výše mimořádného výsledku v porovnání s provozním výsledkem hospodaření zanedbatelná.

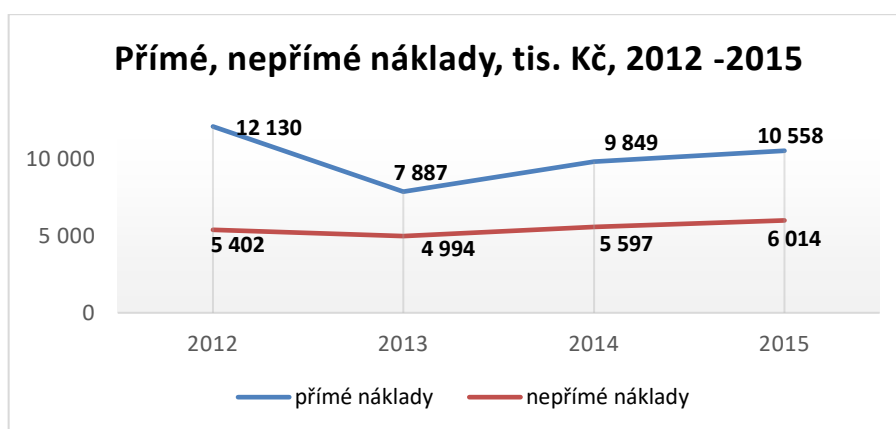


Obrázek 14: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním, v tis. Kč, 2012 -2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

7.3 Kalkulace společnosti

Aby Elprom dosahoval zisku, je velmi důležité, aby do kalkulací zahrnul veškeré náklady spojené s vybranou zakázkou, tedy přímé i nepřímé náklady i marži. V této podkapitole je vylíčen kalkulační vzorec, které využívá organizace k vymezení ceny.

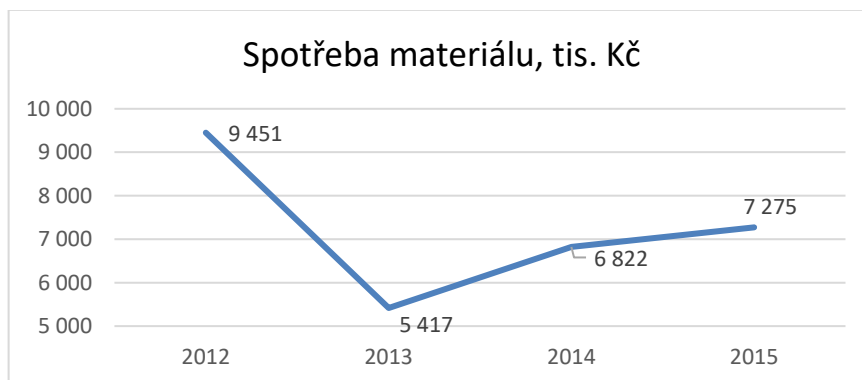


Obrázek 15: Přímé, nepřímé náklady, tis. Kč, 2012 – 2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Přímé náklady:

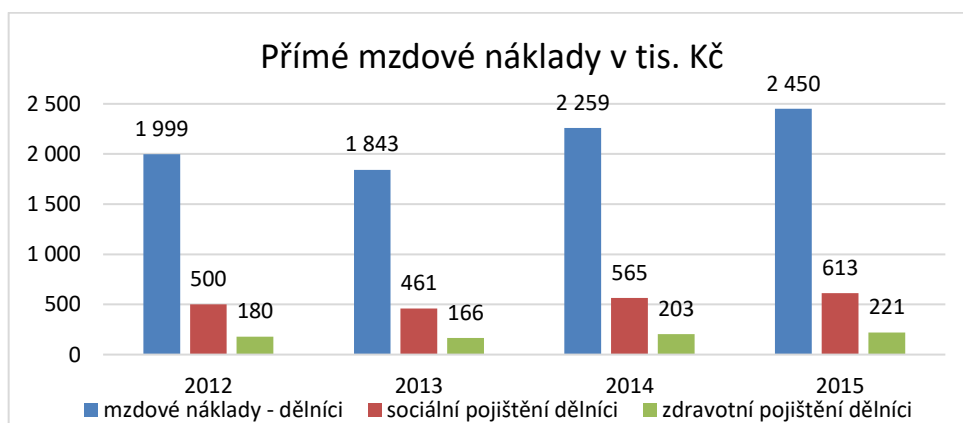
- **Spotřebovaný materiál** – Aby šla stanovit cena zakázky, musí společnost určit hodnotu materiálu, který je potřebný k úspěšnému dokončení zakázek, tj. kabely, žárovky, jističe atd. Celková cena využitého majetku se stanoví z pořizovací ceny subdodavatelů. V roce 2012 dosahovala výše spotřeby materiálu hodnoty 9 451 000 Kč, naproti tomu v roce 2013 klesla až na 5 417 000 Kč. Následující roky spotřeba materiálu mírně rostla.



Obrázek 16: Spotřeba materiálu, tis. Kč, 2012 – 2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

- **Mzdové náklady** - Do mzdových nákladů patří mzdy dělníků, kteří se podílí na dané zakázce. Dělníci jsou hodnoceni hodinovou mzdou. Pokud zaměstnanci odvedou práci včas a kvalitně je možné mzdu navýšit. Do mzdových nákladů patří i odvody, tj. sociální a zdravotní, které je ve výši 34 %. Z Obrázku 17 vyplývá, že mzdové náklady lze považovat za velmi stabilní náklad, neboť lze říci, že rostou úměrně se zvyšováním minimální mzdy, tudíž dochází k navýšení hrubé mzdy pro zaměstnance.



Obrázek 17: Přímé mzdové náklady, tis. Kč, 2012 – 2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

- **Výrobní režie** – Do výrobní režie při kalkulaci firma zahrnuje, odpisy dlouhodobého majetku, opravy a energie, pracovní oděvy pro zaměstnance (pracovní obuv, montérky, bundy, rukavice). Výrobní režie firma počítá následovně: 49 % ze mzdových nákladů.
- **Správní režie** - Do správní režie společnost zahrnuje náklady na ostatní služby (vedení účetnictví, správa sítí atd.), mzdové náklady technickohospodářských pracovníků, cestovné, telefonní poplatky. Společnosti si pro výpočet správní režie stanovila vzorec: 26 % ze mzdových nákladů vzniklé k dané zakázce.
- **Zisk** - Marži, kterou si firma stanovila, dosahuje minimálně výše 20 % ze (mzdových nákladů + správní režie + výrobní režie).

Příklad: Firma Elprom dříve sestavovala kalkulace (viz příklad níže), v současné době kalkulace netvoří, vychází ze zkušeností a sestaveného ceníku. Proto se autorka rozhodla zjistit, zda má společnost dobře nastavené ceny:

1. V ceníku společnosti si firma účtuje – demontáž původních elektroinstalací (byt 5+ 1, do 15 Km) – 3 500 Kč + přímý materiál, který pro tento příklad dosahuje výše 3 082 Kč. Tudíž celková cena za tuto službu v ceníku dosahuje výše **6 582 Kč**.
2. *Zákazník Dvořák chce provést demontáž elektroinstalace ve svém bytě (jedná se o byt 5 +1) ve vzdálenosti 8 km od sídla firmy. Množství potřebného materiálu k demontáži je 3 082 Kč. Dále mzdové náklady dosahují výše 1 675 Kč, neboť práce na zakázce budou trvat podle odhadu 2,5 hodiny s tím, že hodinová sazba, kterou si firma účtuje je 500 Kč/h na jednoho pracovníka a dále 34 % z přímých mezd na výpočet odvodů sociálního a zdravotního pojištění. Společnost předpokládá, že na tuto zakázku vyše jednoho pracovníka. Pro zjištění hodnot výrobních a správních nákladů, tj. nepřímé náklady, si společnost zvolila výpočet X % ze mzdových nákladů, tj. pro výrobní režii 44 % a pro správní 26 %. Pro vypočtení zisku si firma zvolila následující vzorec, 20 % ze (mzdových nákladů + správní režie + výrobní režie). Výsledná kalkulační cena pro zákazníka se zjistí sečtením následujících položek: přímé náklady, nepřímé náklady, zisk.*

Tabulka 13: Vzorový příklady kalkulace společnosti

Přímý materiál k zakázce	3 082	viz pořizovací cena
Mzdové náklady	1 675	přímé mzdy + odvody
přímé mzdy	1 250	500 Kč * 2,5 h
odvody	425	34 % z přímých mezd

Přímé náklady	4 757	přímý materiál + mzdové náklady
Výrobní režie	737	44 % ze mzdových N
Správní režie	436	26 % ze mzdových N
Nepřímé náklady	1 173	výrobní + správní režie
Zisk	570	20 % ze (mzdových nákladů + výrobní + správní režie)
Jednotková cena	6 500	přímé N + nepřímé N + zisk

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Závěr: Autorka zjistila, že i přestože společnost už netvoří kalkulace tak má ceny dobře nastavené. Ceníková cena pro tento příklad za demontáž původní elektroinstalace je 6 582 Kč. Kalkulační jednotková cena za tyto služby vyšla na 6 500 Kč. Tudiž díky nastavené ceníkové ceně u demontáže původní elektroinstalace v bytě 5 +1 má společnost vyšší zisk než předpokládala o 82 Kč.

7.4 Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty

Následující Tabulka 14 zobrazuje hodnoty vybraných položek a změny mezi dvěma účetními obdobími, které jsou zaznamenávány v absolutních i v relativních hodnotách. Výkazy zisků a ztrát jsou obsaženy v Příloze.

Tabulka 14: Položky VZZ za rok 2012 – 2015, v tis. Kč.

Položky výkazu zisku a ztráty v tis. Kč	2012	2013	2014	2015	změna 2012-2013		změna 2013-2014		změna 2014-2015	
					tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Tržby za prodej zboží	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Obchodní marže	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tržby z prodeje vl. výrobků a služeb	15517	12868	15426	16579	-2649	-17,07	2558	19,88	1153	7,47
Výkonová spotřeba	12847	8415	10152	10883	-4432	-34,50	1737	20,64	731	7,20

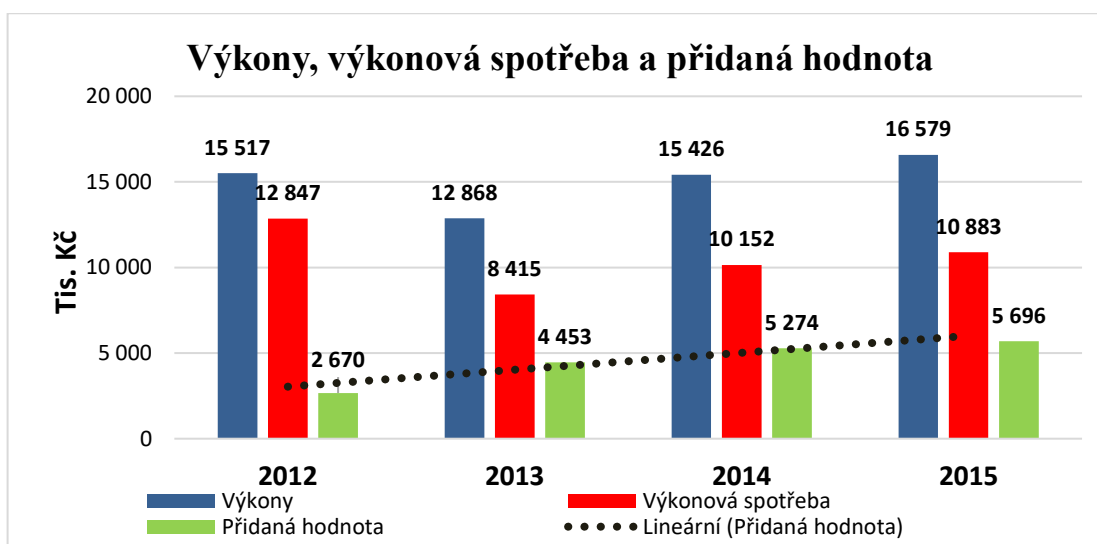
Přidaná hodnota	2670	4453	5274	5696	1783	66,78	821	18,44	422	8,00
Osobní náklady	4377	4086	4664	4959	-291	-6,65	578	14,15	295	6,33
Daně a poplatky	22	27	28	28	5	22,73	1	3,70	0	0,00
Odpisy DNM a DHM	96	193	427	471	97	101,04	234	121,24	44	10,30
Tržby z prodeje DM a materiálu	2126	44	92	92	-2082	-97,93	48	109,09	0	0,00
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	20	13	-67	68	-7	-35,00	-80	-615,3	135	-201,4
Ostatní provozní výnosy	20	65	43	15	45	225,00	-22	-33,85	-28	-65,12
Ostatní provozní náklady	28	16	104	43	-12	-42,86	88	550,0	-61	-58,65
Provozní výsledek hospodaření	273	227	253	234	-46	-16,85	26	11,45	-19	-7,51
Nákladové úroky	20	13	4	0	-7	-35,00	-9	-69,23	-4	-100
Ostatní finanční náklady	92	93	104	90	1	1,09	11	11,83	-14	-13,46
Finanční výsledek hospodaření	-112	-106	-108	-90	6	-5,36	-2	1,89	18	-16,67
Daň z příjmů za běžkou činnost	30	25	30	30	-5	-16,67	5	20,00	0	0,00
Výsledek hospodaření za běžkou činnost	131	96	115	114	-35	-26,72	19	19,79	-1	-0,87
Mimořádné výnosy	13	0	6	7	-13	-100,0	6	X	1	16,67
Mimořádný výsledek hospodaření	13	0	6	7	-13	-100,0	6	X	1	16,67

Výsledek hospodaření za účetní období	144	96	121	121	-48	-33,33	25	26,04	0	0,00
Výsledek hospodaření před zdaněním	174	121	151	151	-53	-30,46	30	24,79	0	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Jak je zřejmé z Tabulky 14, že podnik Elprom nedosahoval během sledovaných let žádné tržby za prodej zboží, tudíž nejsou žádné náklady s nimi spojené. Nejvýznamnější položku z výsledku hospodaření tvoří provozní výsledek hospodaření, který se za období 2012 až 2015, pohybuje od 225 000 Kč – 280 000 Kč. Z tabulky plyne, že osobní náklady firmy Elprom, dosahují hodnoty od 4 000 000 Kč – 5 000 000 Kč. Dále z ní vyplývá, že tržby z prodeje vl. výrobků a služeb společnosti v období 2012 – 2015 se zvyšovaly s výjimkou roku 2013, kdy klesly z 15 517 000 Kč na hodnotu 12 868 000 Kč, výkony se snížily o 17 % (2 649 000 Kč).

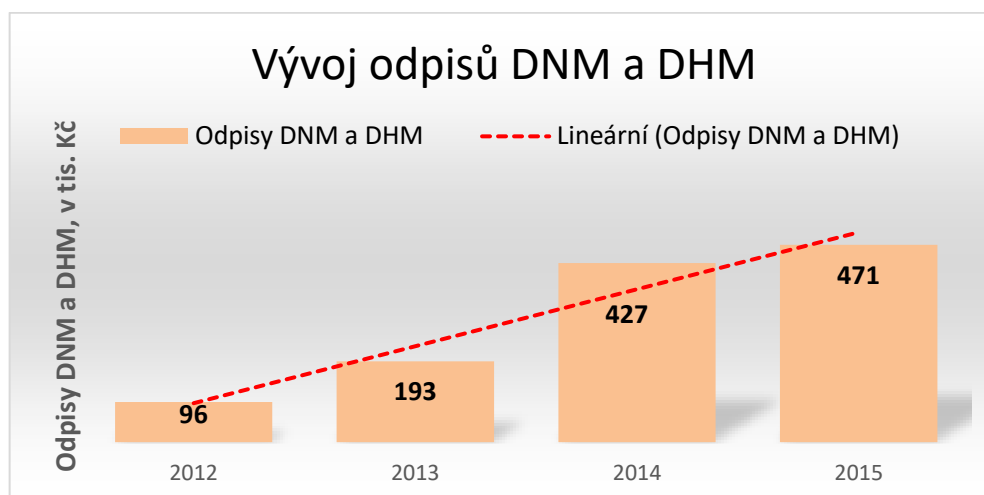
Další Obrázek 18 znázorňuje vývoj přidané hodnoty a jejích komponentů – výkonů (tj. tržby z prodeje vl. výrobků a služeb) a výkonové spotřeby v letech 2012 – 2015. Přidanou hodnotu lze považovat, jako jednu z důležitých položek ukazatelů ziskovosti firmy, která označuje, kolik byl podnik schopný vydělat. Vypočteme ji, jako výkony mínus výkonová spotřeba. Přidanou hodnotu se společnosti podařilo v roce 2013, oproti roku 2012, zvýšit o 66,78% (1 783 000 Kč), což je pro firmu velmi dobrá situace. Hodnoty sledovaných čtyř let můžeme považovat za dobré, neboť při poměrně podobných výkonech se podařilo zvýšit přidanou hodnot. Mezi lety 2013- 2014 o 18, 44 % (821 000 Kč) a v období od roku 2014 – 2015 o 8 % (422 000 Kč). Výkony společnosti dosahovaly nejvyšší hodnoty v roce 2015, 16 579 000Kč. V porovnání nejlepšího roku, tj. 2015, s nejslabším rokem, tj. rok 2013, se hodnota výkonů zvedla o 3 711 000 Kč, tj. o 28,84 % nárůst. Paralelně s výkony stoupala výkonová spotřeba. Která v roce 2015 dosahovala výše 10 883 000 Kč, v roce 2013 hodnoty 8 415 000 Kč. Změna mezi těmito lety je o 2 468 000 Kč, tj. o 29,33 %. Nedílnou součástí výkonové spotřeby jsou náklady na spotřebu materiálu, náklady na spotřebu energie. Podnik by měl hledět na snižování nákladů, ale jelikož je lineární trend přidané hodnoty za období 2012 – 2015, mírně rostoucí, což lze považovat pro Elprom za příznivou situaci.



Obrázek 18: Rozvoj výkonů, výkonové spotřeby a přidané hodnoty, tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Odpisy dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku ve sledovaném období 2012 -2015 rostoucí trend, jak je znázorněno na Obrázku 19. V prvním sledovaném roce měly odpisy hodnotu 96 000 Kč. Nejznačnější nárůst odpisů vypukl v roce 2014, kdy se oproti předcházejícímu roku meziročně zvýšili o 121,24 %, tj. o 234 000 Kč. V posledním roce, tj. v roce 2015 činily odpisy podniku 471 000 Kč. Rostoucí hodnoty odpisů jsou způsobeny tím, že společnost každým rokem rozšiřuje svůj dlouhodobý majetek tím, že nakupuje nové automobily.

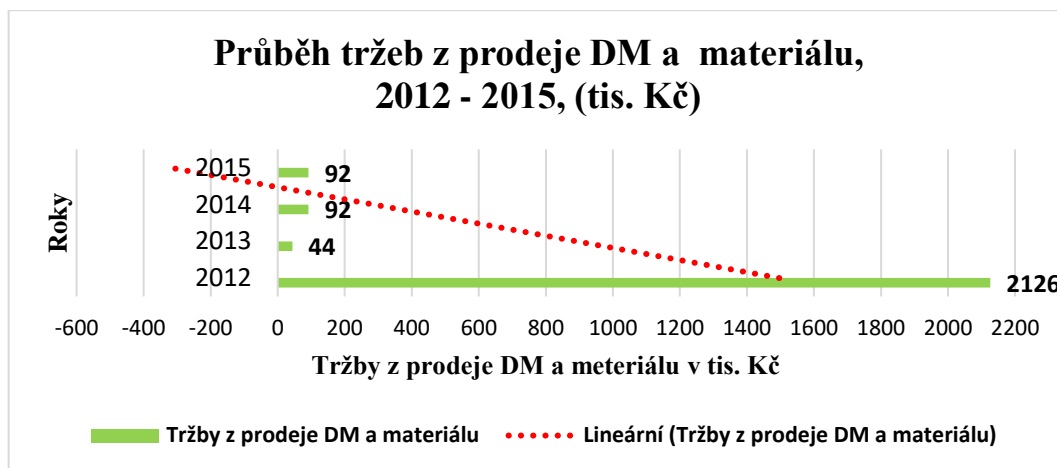


Obrázek 19: Vývoj odpisů DNM a DHM v letech 2012 - 2015, (tis. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Dle Obrázku 20, v roce 2012 tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu velmi ovlivnily provozní výsledek hospodaření. Na počátku tržby dosahovaly 2 126 000 Kč, zde je patrné, že došlo k prodeji nepotřebného dlouhodobého majetku. Tržby z prodeje DM

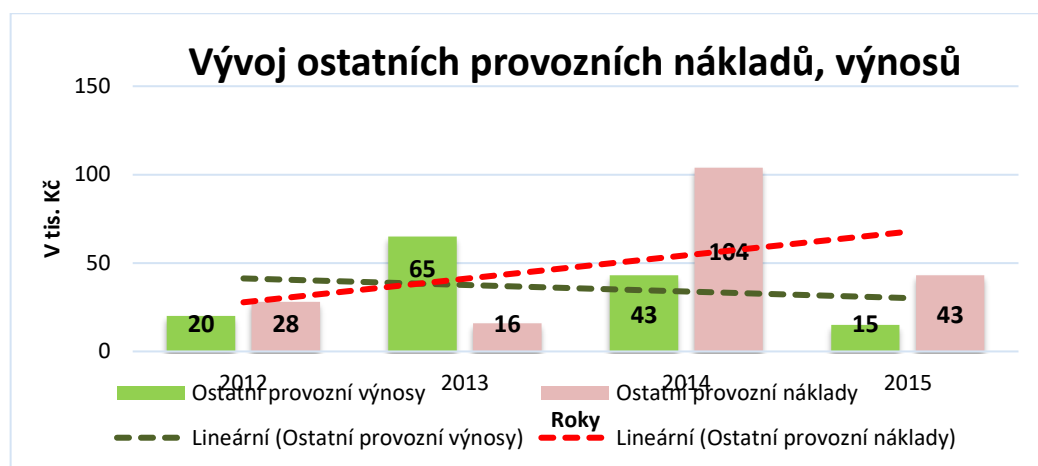
a materiálu, v roce 2012, musely značně ovlivnit výsledek hospodaření. V následujících 3 letech dosahovaly tržby velmi nízkých hodnot oproti roku 2012. V letech 2014 a 2015 dosahovaly tržby z prodeje DM a materiálu stejné hodnoty, tj. 92 000 Kč. Z grafu vyplývá, že lineární trend tržeb z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu je nadměru klesající.



Obrázek 20: Průběh tržeb z prodeje DM a materiálu 2012 – 2015, (tis. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Jak vyplývá z Obrázku 21, lineární trend ostatních provozních výnosů je klesající, oproti tomu lineární trend ostatních provozních nákladů je rostoucí, což není pro firmu dobré. Do ostatních provozních nákladů firma zahrnuje např. pojistné majetkové pojištění, pojištění ze zákona o odpovědnosti za škody, naproti tomu existuje účet ostatní provozní výnosy, kde eviduje např. dotace na úhradu provozních nákladů, výnosy z prodeje cenin, přebytky při inventarizaci. Největší meziroční nárůst ostatních provozních výnosů nastal mezi roky 2012 – 2013, kdy se výnosy zvýšily o 225 %, tj. 45 000 Kč. Za to největší nárůst nákladů nastal až následující období, tedy 2013 – 2014, kdy se náklady zvýšily o neuvěřitelných 550%, tj. 88 000 Kč. Nejnižších hodnot za sledované čtyřleté období dosahovaly ostatní provozní náklady v roce 2013, tj. 16 000 Kč, ostatní provozní výnosy měly nejnižší výši v roce 2015, tj. 15 000 Kč. Dle grafu je zřejmé, že v roce 2013 výrazněji přesahují ostatní provozní výnosy nad ostatní provozní náklady o 49 000 Kč, na rozdíl od roku 2014, kdy naopak převyšují ostatní provozní náklady ostatní provozní výnosy o 61 000 Kč. Nejvyrovnanější rok, z pohledu rovnosti nákladů a výnosů, je rok 2012.



Obrázek 21: Vývoj ostatních provozních nákladů a výnosů v tis. Kč, 2012 - 2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

7.5 Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty

V další Tabulce 15 jsou poznamenány hodnoty vertikální analýzy výkazu zisku a ztráty ve vybraném období 2012 – 2015. V tabulce je zvýrazněna základní veličina pro procentní vyjádření, jedná se o velikost tržeb z prodeje vl. výrobků a služeb (= 100 %). Tato veličina nám zachycuje, jak je velká položka ve vztahu k tržbám z prodeje vl. výrobků a služeb.

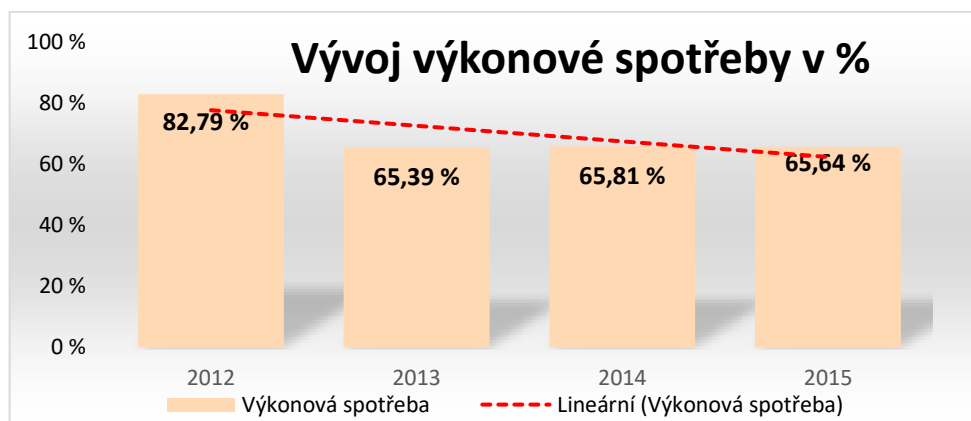
Tabulka 15: Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty v letech 2012 – 2015

Vybrané položky VZZ v tis. Kč	2012		2013		2014		2015	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Tržby z prodeje vl. výrobků a služeb	15 517	100,00	12 868	100,00	15 426	100,00	16 579	100,00
Výkonová spotřeba	12 847	82,79	8 415	65,39	10 152	65,81	10 883	65,64
Přidaná hodnota	2 670	17,21	4 453	34,61	5 274	34,19	5 696	34,36
Osobní náklady	4 377	28,21	4 086	31,75	4 664	30,23	4 959	29,91
Daně a poplatky	22	0,14	27	0,21	28	0,18	28	0,17
Odpisy DNM a DHM	96	0,62	193	1,50	427	2,77	471	2,84
Tržby z prodeje DM a materiálu	2 126	13,70	44	0,34	92	0,60	92	0,55
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	20	0,13	13	0,10	-67	-0,43	68	0,41
Ostatní provozní výnosy	20	0,13	65	0,51	43	0,28	15	0,09

Ostatní provozní náklady	28	0,18	16	0,12	104	0,67	43	0,26
Provozní výsledek hospodaření	273	1,76	227	1,76	253	1,64	234	1,41
Nákladové úroky	20	0,13	13	0,10	4	0,03	0	0,00
Ostatní finanční náklady	92	0,59	93	0,72	104	0,67	90	0,54
Finanční výsledek hospodaření	-112	-0,72	-106	-0,82	-108	-0,70	-90	-0,54
Daň z příjmů za běžkou činnost	30	0,19	25	0,19	30	0,19	30	0,18
Výsledek hospodaření za běžkou činnost	131	0,84	96	0,75	115	0,75	114	0,69
Mimořádné výnosy	13	0,08	0	0,00	6	0,04	7	0,04
Mimořádný VH	13	0,08	0	0,00	6	0,04	7	0,04
VH za účetní období	144	0,93	96	0,75	121	0,78	121	0,73
VH před zdaněním	174	1,12	121	0,94	151	0,98	151	0,91

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

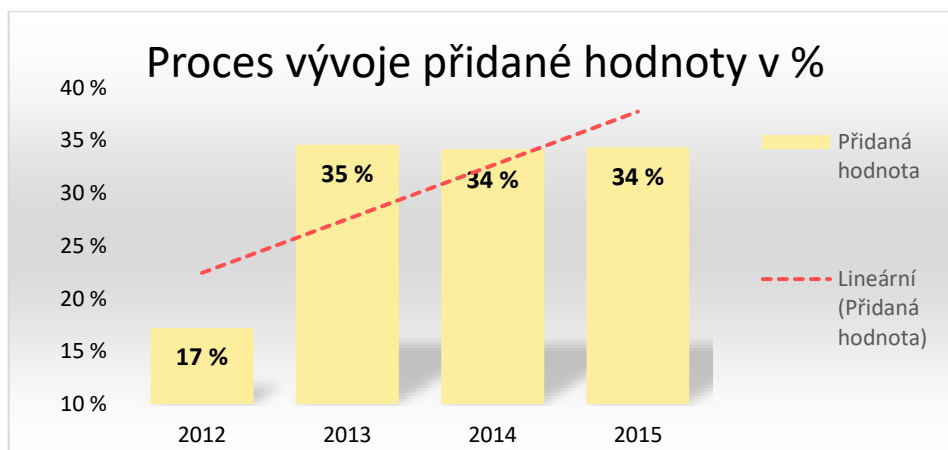
Z předchozí Tabulky 15 vyplývá, že výkonová spotřeba se pohybuje v rozmezí 65 -85 % k tržbám z prodeje vlastních výrobků a služeb. Na Obrázku 22 je zobrazen vývoj výkonové spotřeby, která má klesající trend. V roce 2013 došlo ke snížení výkonové spotřeby, v porovnání s rokem 2012, o 17 %. V následujícím roce, tedy v roce 2014, se výkonová spotřeba nepatrně zvýšila na hodnotu 65,81%. V roce 2015 se výkonová spotřeba minimálně snížila, pouze o 0,17 %. Průměr hodnot výkonové spotřeby za sledované čtyřleté období dosahuje výše 70 %. Vývoj výkonové spotřeby lze označit za pozitivní vývoj.



Obrázek 22: Vývoj výkonové spotřeby v % k tržbám za služby, 2012 – 2015

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

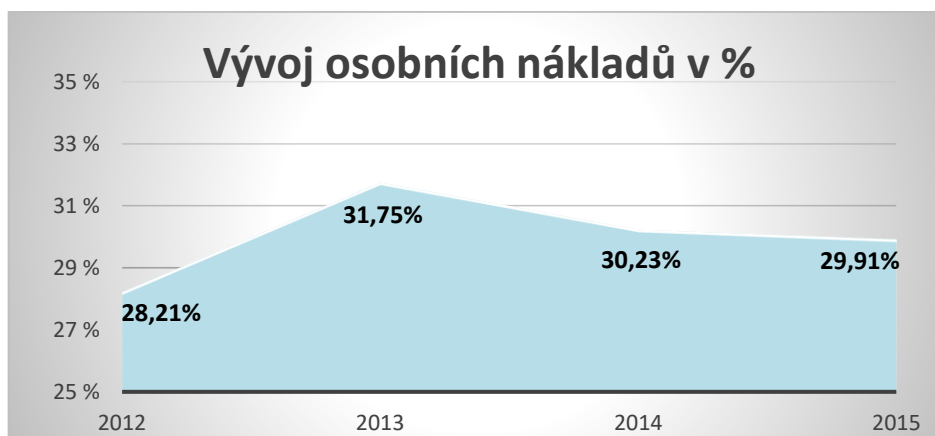
Výkonová spotřeba a výkony působí na rozvoj přidané hodnoty. Průběh přidané hodnoty v letech 2012 – 2015 vyobrazuje Obrázek 23. Z něj vyplývá, že mezi lety 2012 až 2013 nastal největší rozdíl, hodnota vzrostla o 17 %. V roce 2014 došlo k nepatrnému poklesu. Z grafu plyne, že výše přidané hodnoty v procentech, posledních třech sledovaných let, jsou identické. Hodnoty se pohybují okolo 34 %. Vývoj přidané hodnoty je velmi pozitivní.



Obrázek 23: Proces vývoj přidané hodnoty v %, 2012 – 2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

Obrázek 24 vyobrazuje osobní náklady v porovnání s tržbami z prodeje vlastních výrobků a služeb. Kde je podle grafu zřejmé, že během sledovaných let jsou hodnoty osobních nákladů vyrovnané. Lze říci, že se jedná o nejvyrovnanější položku výkazu zisku a ztrát. Hodnoty se pohybují v rozmezí 28 – 32 %.



Obrázek 24: Vývoj osobních N v %, 2012 – 2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát, 2012 – 2015

8 ZHODNOCENÍ

V této kapitole uvede autorka zhodnocení pro firmu Elprom na základě vykonaných analýz a doporučení pro podnik. Autorka provedla dílčí analýzy, které jsou zhodnoceny v následujících podkapitolách. Cílem těchto analýz bylo zjistit stav výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v podniku v letech 2012- 2015. Autorka došla k závěru, že podnik je stabilní ve svém podnikání.

1. Analýza nákladů, výnosů

Celkové náklady dosahují výše až 99 % z celkových nákladů, je pozitivní, že každý rok byly výnosy větší než náklady, ale do budoucna by bylo dobré, kdyby se podíl nákladů na výnosech snižoval. Největšího podílu na nákladech dosahuje položka spotřebované nákupy tj. 49 – 59 %, která se skládá především ze spotřeby materiálu, pohonné hmoty, ostatní. Druhého největšího podílu dosahují osobní náklady, tj. 30 %, kde největší podíl má účet mzdové náklady - dělníci. Za zmínku stojí ještě podíl služeb, který dosahuje 15 % z celkových nákladů. Kde nejvíce firma dá za pronájem techniky a to okolo 1 000 000 Kč. Hodnoty ostatních nákladových položek, se podílí minimálně na výši celkových nákladů, neboť jen výjimečně dosahují výše přes 5 %. Mzdové náklady mírně rostly během sledovaných let. Tržby z prodeje vl. výrobků a služeb během sledovaných let rostly s výjimkou roku 2013 oproti roku 2012, kdy se hodnota výkonů snížila o 17 %. Největší tržby má společnost z montáží, oprav a údržby, kde se hodnoty pohybují v rozmezí 9 897 000 – 12 584 000 Kč. Tržby z prodeje výrobků a služeb tvoří většinu celkových tržeb, výjimkou je rok 2012, kdy společnost měla poměrně vysoké tržby z prodeje DM a materiálu.

2. Analýza výsledku hospodaření

Během sledovaných pěti let, 2012 – 2015, nedosahovala firma Elprom ve výsledku hospodaření před zdaněním žádné ztráty. Z pohledu výsledku hospodaření po zdanění se nejlépe jeví rok 2012, kdy společnost dosáhla zisku 144 000 Kč. Nejslabším rokem byl rok 2013, kdy hodnota vyšplhala na výši 96 000 Kč. Na největším snižování výsledku hospodaření se podílí finanční výsledek hospodaření, neboť během sledovaných let dosahuje finanční výsledek hospodaření výše záporných hodnot, kvůli ostatním finančním nákladům. Nejméně se na výsledku hospodaření podílí mimořádný výsledek hospodaření, protože během pěti let dosahoval maximálně výše 13 000 Kč. V roce 2013 firma Elprom nedosahovala žádného mimořádného výsledku hospodaření. Největší podíl na konečném výsledku hospodaření má provozní výsledek hospodaření, neboť jeho výše dosahuje v průměru 255 000 Kč.

3. Kalkulace společnosti

Nepřímé náklady se pohybují v rozmezí 4 994 000 - 6 014 000 Kč, přímé náklady od 7 887 000 – 12 130 000Kč, lze říci, že nepřímé náklady jsou stabilnější než přímé náklady. I přestože už společnost neprovádí kalkulaci u svých služeb, autorka zjistila, že ceny poskytovaných služeb má stanoveny dobře. To znamená, že neprodělává. U služby demontáž původních elektroinstalací (byt 5+1), dokonce má zisk větší než předpokládá, tj. více než 20 %.

4. Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty

Horizontální analýza výkazů zisků a ztrát poskytla pozitivní údaje. Kladnou stránkou je to, že výkonová spotřeba, v porovnání s výkony, se snižovala. Z toho plyne, že se ve sledovaném období se zvyšovaly částky přidané hodnoty. Během sledovaných let se částka přidané hodnoty zvýšila z výše 2 670 000 Kč na sumu 5 696 000 Kč. Položka, které ve čtyřletém období, dosahovala největších výkyvů v jednom sledovaném roce, je tržba z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, neboť firma v jednom roce prodala svůj nepotřebný majetek. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku měly narůstající charakter, především mezi lety 2013 – 2014, kdy odpisy narostly o 234 %. Vývoj ostatních provozních nákladů dosahoval rostoucího trendu, naopak ostatních provozní výnosy nabývaly klesajícího trendu, což není pro společnost pozitivní.

5. Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty

Pro zhotovení vertikální analýzy, bylo potřeba zvolit základnu, se kterou se budou porovnávat ostatní složky výkazu zisku a ztráty, autorka se rozhodla jako základní veličinu zvolit tržby z prodeje vl. výrobků a služeb. Výsledky vertikálního rozboru, dle autorky vychází pozitivně. Ve sledovaném čtyřletém období se podíly výkonové spotřeby snižovaly, tj. z hodnoty 83 % na 65,5 %. Díky tomu se mezi lety 2012 – 2015 zvýšila výše přidané hodnoty ze 17 % na 34 %. O osobních nákladech lze říci, že jsou nejvyrovnanějším nákladem firmy, pohybují se v rozmezí 28 -32 %.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce se skládala ze dvou hlavních částí. První byla teoretická část, která se dále členila na další kapitoly a podkapitoly. Druhým úsekem byla praktická část, která se také dělila na další kapitoly a podkapitoly.

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat náklady, výnosy, výsledek hospodaření, pomocí horizontální a vertikální analýzy. Posouzení možností navýšení výnosů, snížení nákladů a doporučení zlepšení výsledku hospodaření ve zvolené společnosti.

Teoretickou část autorka rozdělila na pět hlavních kapitol. V první kapitole autorka definovala a rozebrala náklady a jejich členění podle následujících hledisek (druhové, účelové, podle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační, z hlediska potřeb rozhodování). V druhé kapitole byl proveden stejný postup při definování pojmu výnosů, jejich členěním a tržbám. Další kapitola, tj. třetí, se věnovala popisu výsledku hospodaření, tedy zisku a ztrátě, dále byla vysvětlena struktura výkazu zisku a ztráty. Čtvrtá kapitola byla zaměřena na moderní přístupy k řízení nákladů, kam autorka zařadila kalkulaci a rozpočty, pomocí nichž může dojít k poklesu nákladů nebo zvýšení výnosů. V poslední kapitole teoretické části byla uvedena analýza nákladů a výnosů, konkrétně popis principu horizontální a vertikální finanční analýzy nákladů a výnosů. Pro názornost pojmů byla práce doplněna o několik grafických ilustrací. Pro tuto část byly informace čerpány především z literární rešerše odborné literatury, seznam použité literatury je uveden v závěru práce.

Praktická část se skládá ze tří hlavních kapitol. V první kapitole praktické části byla podrobněji popsána vybraná společnost, tj. základní charakteristika podniku, předmět činnosti organizace. Vybranou společností byla firma Elprom, spol. s r. o. Další kapitola se věnovala analýze vybrané společnosti, tato kapitola byla nejvíce rozsáhlá. V podkapitolách se autorka věnovala vývoji nákladů, výnosů. Kde byl rozebrán vývoj celkových nákladů a celkových výnosů dále vývoj nákladů a vývoj výnosů. Následující podkapitola se věnovala výsledku hospodaření, kde autorka porovnávala výsledky hospodaření před zdaněním i po zdanění, dále hodnotila vývoj finančního výsledku hospodaření i vývoj provozního výsledku hospodaření. Autorka v další podkapitole zjistila, že společnost má dobře stanovené ceny pro své služby. Ze zakázek má větší zisk, než předpokládala. Následující částí této práce byla horizontální analýza, která vychází z výkazu zisku a ztráty za období 2012 – 2015. Následná podkapitola byla vertikální analýza z výkazu zisku a ztráty za sledované čtyřleté období, tj. 2012 - 2015. V podkapitole horizontální analýzy provedla autorka rozbor výkonů a výkonové spotřeby, dále přidané hodnoty, odpisů za dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek, ostatních provozních

nákladů a výnosů. V poslední podkapitole byla rozebírána vertikální analýza, která se zaměřovala na rozbor výkonové spotřeby, přidané hodnoty a osobních nákladů. V závěru této praktické části, tj. kapitola Zhodnocení, sepsala autorka výsledky provedených analýz. Pro lepší jasnost a přehlednost práce vytvořila autorka pro rozbor tabulky i grafickou ilustraci vybraných položek s komentáři a zhodnocením. V praktické části autorka nabývala údaje z poskytnutých vnitřních materiálů, hlavně z webových stránek a výkazu zisků a ztrát. Autorka doufá, že tato práce bude přínosem pro vedení podniku ke zlepšení jejich situace.

ZDROJE

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2.*, aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer. 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

HAVLÍČEK, Karel. *Management & controlling: malé a střední firmy*. Praha: Vysoká škola finanční a správní: Eupress. 2015. 212 s. ISBN 9788074080562.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada: Účetnictví a daně (Grada). 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.

KISLINGEROVÁ, Eva a Jiří HNILICA. *Finanční analýza: krok za krokem*. Praha: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. 2005. 137 s. ISBN 80-7179-321-3.

KOCMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Praha: Linde Praha. Monografie (Linde). 2013. 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon. 2007. 416 s. ISBN 978-80-7273-143-5.

KOŽENÁ, Marcela. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. 2007. 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.

KRAFTOVÁ, Ivana. *Finanční analýza municipální firmy*. V Praze: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. 2002. 206 s. ISBN 80-7179-778-2.

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

LANDA, Martin. *Jak číst finanční výkazy: [analýza účetních výkazů, hodnocení finanční výkonnosti, měření efektivních investic]*. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1994-5

MAREŠ, David. *Nové trendy ve financích a ekonomice*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 217 s. ISBN 978-80-7552-920-6.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada. Expert (Grada). 2014. 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4.

MARTINOVIČOVÁ, Dana. *Základy ekonomiky podniku*. Praha: Alfa Publishing. Ekonomie studium. 2006. 178 s. ISBN 80-86851-50-8.

Obchodní rejstřík. *Kurzy* ©2010 – 2019 [cit. 2019-02-26]. Dostupné z <https://rejstrik-firem.kurzy.cz/60112867/elprom-sro/>

O nás. *Elprom* [online]. Elprom ©2015 [cit. 2019-02-26]. Dostupné z <http://elprom.cz/#post-2>

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada. Prosperita firmy. 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 3., rozš. vyd. Praha: Grada. Finanční řízení. 2010. 139 s. ISBN 978-80-247-3308-1.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Cash Flow*. Vyd. 1. Brno: Computer Press. Praxe manažera (Computer Press). 2003. 190 s. ISBN 80-7226-875-9.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční analýza podniku*. Vyd. 1. Brno: Computer Press. Praxe manažera (Computer Press). 2009. 154 s. ISBN 978-80-251-1830-6

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. 2015. 526 s. ISBN 978-80-7400-274-8.

SYNEK, Miloslav a KOL. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. Expert (Grada). 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2014: pro střední školy a pro veřejnost*. 15., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl. 2014. 216 s. ISBN 978-80-87237-70-0.

VOCHOZKA, Marek. *Metody komplexního hodnocení podniku*. 1. vyd. Praha: Grada. Finanční řízení. 2011. 246 s. ISBN 978-80-247-3647-1.

VOCHOZKA, Marek, Petr MULAČ. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Grada. Finanční řízení. 2012. 570 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

Výkazy zisků a ztrát společnosti Elprom, spol. s r. o. (2012-2016)

WÖHE, Günter. *Úvod do podnikového hospodářství: překlad 18. vydání německého originálu*. Praha: C.H. Beck. Ekonomické učebnice. 1995. 748 s. ISBN 80-7179-014-1.

SEZNAM PŘÍLOH

A – VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2012 - 2015

Položky VZZ v tis. Kč	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	0	0	0	0
N vynaložené na prodané zboží	0	0	0	0
Obchodní marže	0	0	0	0
Výkony	15 517	12 868	15 426	16 579
Výkonová spotřeba	12 847	8 415	10 152	10 883
Přidaná hodnota	2 670	4 453	5 274	5 696
Osobní náklady	4 377	4 086	4 664	4 959
Daně a poplatky	22	27	28	28
Odpisy DNM a DHM	96	193	427	471
Tržby z prodeje DM a materiálu	2 126	44	92	92
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	20	13	-67	68
Ostatní provozní výnosy	20	65	43	15
Ostatní provozní náklady	28	16	104	43
Provozní výsledek hospodaření	273	227	253	234
Nákladové úroky	20	13	4	0
Ostatní finanční náklady	92	93	104	90
Finanční výsledek hospodaření	-112	-106	-108	-90
Daň z příjmů za běžkou činnost	30	25	30	30
VH za běžkou činnost	131	96	115	114
Mimořádné výnosy	13	0	6	7
Mimořádný VH	13	0	6	7
VH účetní období	144	96	121	121
VH před zdaněním	174	121	151	151