

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Analýza vývoje nákladů na údržbu vozidel
v závislosti na počtu ujetých kilometrů**

**Analysis of the maintenance costs of vehicles
depending on the kilometrage**

Bc. Jonáš Luhan

Plzeň 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jonáš LUHAN**

Osobní číslo: **K15N0104P**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**

Název tématu: **Analýza vývoje nákladů na údržbu vozidel v závislosti na počtu ujetých kilometrů**

Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Specifikujte podnikové náklady a uveďte jejich roli při řízení podnikových procesů.
2. Definujte metody a nástroje pro podporu řízení podnikových nákladů.
3. Charakterizujte strukturu, obsah, stav a vývoj nákladů ve vybraném podniku.
4. Analyzujte vývoj nákladů na údržbu vozidel v závislosti na počtu ujetých kilometrů ve vybraném podniku.
5. Zhodnoťte výsledky analýzy.
6. Návrhněte opatření na zvýšení hospodárnosti v oblasti nákladů na údržbu vozidel ve vybraném podniku.

Rozsah grafických prací: neuveden
Rozsah kvalifikační práce: 60 - 80 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

- **FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav.** *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 1. vydání.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4
- **KRÁL, Bohumil.** *Manažerské účetnictví. 3. doplněné a aktualizované vydání.* Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8
- **PETŘÍK, Tomáš.** *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2. výrazně rozšířené a aktualizované vydání.* Praha: Grada, 2009. 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0
- **POPESKO, Boris.** *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vydání.* Praha: Grada, 2009. 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9
- **SYNEK, Miloslav; KISLINGEROVÁ, Eva a kol.** *Podniková ekonomika. 5. přepracované a doplněné vydání.* Praha: C. H. Beck, 2010. 498 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-336-3


Vedoucí diplomové práce: **Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2015**

Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2016**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Analýza vývoje nákladů na údržbu vozidel v závislosti na počtu ujetých kilometrů“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v přiložené bibliografii.

V Plzni, dne

.....

Podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval paní Prof. Ing. Lili Dvořákové, CSc. za cenné připomínky, odborné rady a věnovaný čas při konzultacích mé diplomové práce. Dále bych rád poděkoval vedoucím osobám podniku Exekutorského úřadu Praha 1 za poskytnutí informací potřebných pro zpracování této diplomové práce.

Obsah

Úvod	8
1 Postavení nákladů v systému finančního a manažerského účetnictví	10
1.1 Definice a funkce účetnictví	10
1.2 Vznik účetnictví.....	11
1.3 Zásady tvorby účetnictví	12
1.4 Rozdělení účetnictví	14
1.4.1 Finanční účetnictví	14
1.4.2 Daňové účetnictví.....	14
1.4.3 Manažerské účetnictví.....	15
1.5 Manažerské účetnictví	16
1.5.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví.....	17
2 Podnikové náklady a jejich role při řízení podnikových procesů	21
2.1 Členění nákladů	21
2.1.1 Druhové členění nákladů.....	22
2.1.2 Účelové členění nákladů	23
2.1.3 Členění podle místa vzniku odpovědnosti	24
2.1.4 Kalkulační členění nákladů	24
2.1.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	25
2.1.6 Další členění dle manažerského pojetí nákladů	27
3 Metody a nástroje pro podporu řízení podnikových nákladů.....	29

3.1	Kalkulace	29
3.1.1	Metody kalkulací	30
3.2	Rozpočet	34
3.2.1	Třídění rozpočtů	34
3.2.2	Tradiční rozpočtování a jeho proces	35
3.2.3	Moderní rozpočtování	36
4	Charakteristika vybraného podniku	37
4.1	Organizace exekučního systému ČR	37
4.2	Základní informace o podniku	39
4.3	Předmět podnikání	39
5	Analýza vývoje nákladů ve vybraném podniku	44
5.1	Struktura, obsah a vývoj nákladů na údržbu vozidel vybraného podniku	44
5.1.1	Požizovací náklady	45
5.1.2	Odpisy	48
5.1.3	Provozní náklady	49
5.2	Sumarizace celkových nákladů	65
5.3	Analýza vývoje nákladů v závislosti na počtu ujetých kilometrů	68
5.4	Porovnání analyzovaných hodnot	71
6	Zhodnocení analýzy nákladů ve vybraném podniku	73
7	Návrhy na zvýšení hospodárnosti v oblasti nákladů na údržbu vozidel	75
	Závěr	77

Seznam tabulek	79
Seznam obrázků	81
Seznam použitých zkratek.....	82
Seznam použité literatury	83
Seznam příloh.....	84

Úvod

V době, ve které žijeme, rozvoj vědy, techniky, automatizace a robotizace výroby rostou závratnou rychlostí. Narůstá tedy i potřeba současně podniky lépe spravovat a řídit, hledat nové pohledy, postupy a metody, jak zefektivnit výrobní procesy. Na trhu se firmy potýkají s vysokou konkurencí, která vytváří tlak na snižování cen produktů. Z toho důvodu je nutné více se zabývat nákladovým pohledem na podnik. Správné rozhodování v řízení nákladů je nutností. Podrobné analýzy vývoje nákladů pomáhají optimalizovat jejich hodnoty a přispívají tak k efektivnímu hospodaření celého podniku. Náročnost roste nejen v prostředí výrobních podniků, ale i ve službách, kde je často konkurenční prostředí ještě náročnější. Díky zmíněným faktorům poslední doba přinesla nové pohledy, metody a nástroje pro podporu řízení nákladů firem. Při řízení nákladů jsou důležité včasné manažerské postupy, které rychle analyzují příčiny vzniku nákladů a jejich vazby na výkony podniku. Umožňují tak efektivní rozhodování o budoucím vývoji nákladů. Cílem většiny podniků je maximalizace zisku s minimálními náklady. Správné řízení v oblasti nákladů a jejich důkladné poznání je základem pro splnění tohoto cíle, který vede ke splnění dlouhodobých vizí daného podniku. Nesprávná manažerská rozhodnutí, nedostatečné získávání informací o nákladech, malý zájem o řízení podnikových nákladů, mohou přivést podnik do značných problémů. Způsobují ztrátu konkurenční pozice, neefektivitu hospodaření a vedou tak ke zhoršení dosahovaných výsledků, či dokonce k zániku firmy.

Problematika nákladového řízení podniku v konkurenčním prostředí je velice důležitá pro všechny typy podniků, věřím, že získané znalosti při zpracování této práce využijí pro své vlastní budoucí podnikání a pomohou mi i při rozhodování o nákladech v osobním životě.

První kapitola pojednává o postavení nákladů v systému účetnictví. Účetnictví je základem pro další rozhodování v řízení nákladů. Finanční, nákladové a manažerské účetnictví informuje a dodává poznatky k možnostem dalšího vývoje ekonomických subjektů a k rozhodování v řízení celého podniku.

V druhé kapitole se tato práce zabývá členěním nákladových položek v moderním pohledu manažerského rozhodování. Popisuje různé možnosti členění podnikových nákladů jejich

strukturu a role v podnikovém řízení. Náklady jsou vnímány jako nezbytný faktor, který značně ovlivňuje úspěchy v podnikání.

Třetí kapitola pojednává o metodách podpory řízení podnikových nákladů. Zde práce podrobně rozebírá metody kalkulace a rozpočtů. Nákladové kalkulace jsou nejdůležitějšími nástroji pro stanovení nákladů na určitý výkon podniku či ceny výrobků a služeb. Práce se dále zmiňuje o základních metodách kalkulace nákladů a dalších návazných moderních metodách, které důsledněji zkoumají skutečné příčiny vzniku nákladů a propojenost řízení podnikových činností. V další části se práce zabývá rozdělením rozpočtů.

Cílem mé diplomové práce je popsat a analyzovat strukturu a vývoj nákladů na údržbu vozidel v závislosti na počtu ujetých kilometrů ve vybraném podniku Exekutorský úřad Praha 1. Praktickým výstupem je doporučení manažerům podniku, jak zefektivnit, optimalizovat a správně řídit náklady na údržbu vozového parku, včetně nákladů na provoz. K vyhodnocení dat budou použity zejména analýza a komparace jednotlivých dat, měření a výsledků. K teoretické části budou použity metody literární rešerše a srovnávání pojetí problémů v jednotlivých titulech. Při sběru dat bude vycházeno zejména z účetních informací daného podniku a vnitropodnikových dokumentů. V úvodu praktické části je uveden stručný popis podniku a jeho podnikatelské činnosti. Zde se také práce zabývá exekutorským systémem České republiky. Dále práce již popisuje strukturu a hodnoty konkrétních nákladů Exekutorského úřadu Praha 1 na údržbu vozidel ve sledovaném období 2010-2015. Tyto informace jsou pak využity k analyzování závislosti nákladů na počtu ujetých kilometrů. Výsledky analýzy jsou v práci zhodnoceny a následně popsány možné návrhy na zlepšení efektivnosti řízení nákladů či snižování jejich výše, které jistě přispějí k vyššímu zisku podniku.

1 Postavení nákladů v systému finančního a manažerského účetnictví

Před samotným řešením problematiky této práce je nutné se seznámit s několika pojmy a teoretickými znalostmi týkajícími se právě daného tématu. Hlavním tématem této práce jsou náklady, tedy peněžité vyjádřená spotřeba výrobních faktorů. Veškeré náklady každého podnikatelského subjektu jsou evidovány v účetnictví daného subjektu. Účetnictví má převážně informativní charakter a zobrazuje finanční situaci podniku. Abychom lépe pochopili vliv nákladů na hospodaření podnikatelského subjektu, je nejprve nutné podrobně se zabývat právě účetnictvím.

1.1 Definice a funkce účetnictví

Definic účetnictví je mnoho, ovšem jak uvidíte z několika níže uvedených příkladů, můžeme účetnictví vyjádřit ze společných částí těchto definic jako systém evidující informace o hospodářské činnosti podniku vyjádřené v peněžních jednotkách.

„Účetnictví je jedna z nejstarších metod evidence, jejímž předmětem je hospodářská činnost. Tvoří metodicky ucelený systém, určitou uzavřenou, vnitřně uspořádanou soustavu informací měřících a hodnotících hospodářskou činnost podniku, vyjádřenou v peněžních jednotkách.“
(Hora 2006, s. 80)

„Účetnictví je uspořádaným systémem informací, které v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces (hodnotovou stránku podnikatelského procesu).“
(Fibírová 2011, s. 12)

Hlavní funkce účetnictví, jak již vyplývá z definic, je informovat o hospodaření podniku. Uživatele těchto informací můžeme rozdělit na externí (zaměstnanci, spolupracující podniky, státní orgány, veřejnost) a interní (management). Zvláštní uživatele, kteří mohou být jak interní, tak externí, tvoří vlastníci podniku. Interní vlastníci jsou ti, kteří se aktivně podílejí na podnikovém řízení a vykonávají manažerskou funkci. Externí povahu mají vlastníci, kteří pouze investují do podniku a nepodílí se na řídicí funkci. Pro tyto dvě skupiny účetnictví poskytuje jiné množství informací o hospodaření podniku. Externí uživatele mají k dispozici pouze výkazy z finančního účetnictví (Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Cash flow) a informace zveřejněné ve výroční zprávě či účetní závěrce. Interní uživatele mají rozsáhlejší a podrobnější informace, aby na jejich základě mohli rozhodovat a řídit podnikové procesy

k dosahování vytyčených cílů podniku. Dále, díky archivaci, účetnictví ukazuje vývoj podniku v čase, na jehož základě může společnost vytvářet strategické a taktické plány. Slouží i jako základ pro vyměření daňových povinností, poskytuje kontrolní funkci stavu majetku a hospodářských výsledků, ukazuje, zda bylo dosaženo cílových hodnot podniku. A v neposlední řadě také poslouží jako důkazní prostředek při vedení sporů.

1.2 Vznik účetnictví

Vznik účetnictví byl podmíněn vznikem obchodu a potřebou zaznamenávat údaje o dlužích, majetku, pohledávkách, daních a jiných náležitostech vyplývajících ze společného obchodního vztahu dvou osob. Hlavní obchodní oblasti vznikaly ve Středomoří, v Egyptě a Malé Asii. Současně se účetnictví vyvíjelo také v Číně a Indii. Jako nejstarší důkazy o prvních náznacích účetní evidence se dochovaly tzv. vrubovky. Byly to dřevěné tyče, hole či větve, na které se zaznamenávala výše dluhu pomocí zářezů (vrubů). Vrubovky se dále vyvíjely a využívalo se i jiných dlouhodobě udržitelných materiálů vhodných pro archivaci, jako byly kosti, keramika či kámen. Vrubovky sloužily nejen k zaznamenávání obchodních transakcí, ale využívaly se také ke statistickým účelům, výběru daní či jako důkazní materiál při soudních sporech. Dalším dochovaným druhem účetní evidence byla forma zaznamenávání pomocí uzlů na šňůry, využívaná především v Africe. Peruánci dokonce tento způsob používali při státním účetnictví. Pro různé druhy komodit měli jiné barvy a typy provazů či šňůr, způsoby uvázání uzlů a vzdálenosti mezi nimi zase označovaly různé množství komodity. V této technice se speciálně vyškolovali státní úředníci. Dokonalejší záznamy o vedení účetnictví umožnil až vznik obrazového písma kolem roku 4 000 př. n. l. Tento způsob využívali starověké civilizace jako Egypťané, Sumerové, Chetitě, Babyloňané, Krétané, Aztékové, Mayové nebo Číňané. Jako materiál, na který se údaje zaznamenávaly, používali mořské lastury, hliněné tabulky, kůži, plátno, dřevo a papyrus. S větším množstvím obchodu a potřebami evidence státu začaly vznikat první obchodní knihy, které obsahovaly například seznamy příjmů, výdajů, majetku, daní, nájemného, knihu pokladní, evidence zaměstnanců a jejich mezd a spoustu dalších údajů. Nejstarší dochované záznamy se datují kolem roku 2 200 př. n. l. v Babylónii. (Hora 2006) Přestože dosavadní záznamy účetních transakcí vykazovaly již charakter podvojnosti, tedy dvojí záznam stejné částky účetní operace na dva účty, vznik moderní podoby podvojného účetnictví se datuje až v 15. století. Za otce účetnictví se považuje italský matematik Luca Pacioli (1445 – 1510), který jako první popsal systém

podvojného účetnictví v části *O počtech a zápiscích* svého díla *Souhrn o aritmetice, geometrii, proporcích a úměrách* (Summa de arithmetica, geometria, proportioni et Proportionalita) vydaného roku 1494 v Benátkách. Zde popisuje základní účetní knihy, pamětní (memoriale), deník (giornale) a hlavní knihu (quaderno), a uspořádání zápisů, tedy jejich účtování, převody a uzavírání účtů a jiné. Pamětní kniha obsahuje popis účetních operací. Dále deník podvojně zaznamená účetní operace (Má dáti/Dal) a hlavní kniha obsahuje výčet konkrétních účtů. Tento základní princip účtování se využívá dodnes. (Janhuba 2014) V průběhu dalšího vývoje se samozřejmě účetnictví dále přizpůsobovalo moderním potřebám. Příkladem toho může být vyčlenění oblasti nákladového účetnictví v závislosti na rozdělení vlastnictví (majitelé) a řízení (management) podniku, kterým se zabýval Josiah Wedgwood (1730 – 1795). Zkoumal stanovení cen finálních výrobků na základě jednotlivých nákladů pro jednotlivé kroky výroby. Určité přizpůsobení probíhalo také v 19. století, kdy každý stát uplatňoval jiné požadavky na účetní záznamy a vznikaly tak různé formy vedení účetnictví, které se lišily především podrobností účetních knih. (Nováková 2015)

1.3 Zásady tvorby účetnictví

Tvorba a vedení účetnictví v dnešní době je podrobně popsána a ustanovena v zákonech každého státu. V České republice je to zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon dále odkazuje na vyhlášky Ministerstva financí ČR pro jednotlivé organizace a na České účetní standardy, které určují jednotlivé účetní postupy. Účetnictví mezinárodních společností, které mají veřejně obchodovatelné cenné papíry na regulovaných veřejných trzích v členských státech Evropské unie, se také musí řídit Mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS). Tyto společnosti pak vykazují dvojí účetní závěrky, výkazy dle české legislativy a konsolidované výkazy dle mezinárodních standardů. Účetnictví je také ovlivněno dalšími zákony státu, kterými se podnik musí řídit a vést účetnictví v souladu s těmito právními předpisy. Jsou to například Občanský zákoník, daňové zákony, zákoník práce. Obecně lze vyčlenit několik pravidel, které musí podniky dodržovat při tvorbě a vedení účetnictví. Pravidla jsou vesměs zapracována v zákoně o účetnictví. Jedná se o tyto zásady:

1. Věrné a poctivé zobrazení – hlavní zásada účetnictví. Je nadřazená všem ostatním. Účetní jednotka je povinna zaznamenávat pravdivě veškeré skutečnosti.
2. Aktuální princip – jakákoliv účetní operace se řádně zaúčtuje do období, se kterým časově souvisí, tedy v době kdy se udála.
3. Realizační princip – účtování nákladů a výnosů je stanoveno na okamžik vzniku, ne na okamžik zaplacení. (rozlišování náklady/výdaje a výnosy/příjmy)
4. Přednost obsahu před formou účetních informací – nejdůležitější je obsah účetní informace, forma je až druhořadá
5. Účetní jednotky – vymezení ekonomického celku, za který se vede účetnictví. Účetnictví se zpracovává za jednu účetní jednotku.
6. Nepřetržitost trvání jednotky – účtování se vede od vzniku po zánik účetní jednotky. Při oceňování aktiv podniku, hodnocení životnosti či dalších analýzách se předpokládá neomezené trvání podniku.
7. Bilanční kontinuita – konečné a počáteční zůstatky stavů rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími na sebe musí v účetnictví navazovat.
8. Zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech (periodicita) – účetní jednotka zjišťuje a vykazuje výsledek hospodaření pravidelně a zaznamenává tak svou ekonomickou situaci.
9. Oceňování v historických cenách – majetek se oceňuje v době pořízení.
10. Opatrnosti – do výše zisku se promítají předpokládané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, i když ještě nenastaly. Realizuje se formou rezerv a opravných položek.
11. Zákaz vzájemného zúčtování (kompenzace) – platí zákaz vzájemného vyrovnávání mezi položkami výnosů a nákladů nebo majetkem a zdroji k jeho pořízení.
12. Zásada stálosti metod účetnictví (konzistentnost) – dodržování zvolených metod účtování, oceňování a odpisování v jednotlivých letech, zaručují se časově srovnatelné údaje.

1.4 Rozdělení účetnictví

Hlavní rozdělení účetnictví dle Krále vyplývá ze způsobu zobrazení podnikatelského procesu, který je třeba odlišit v závislosti na tom, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Jak již bylo řečeno, máme dvě skupiny uživatelů účetních informací a to interní (management) a externí (vlastníci nepodílející se na řízení firmy, banky, obchodní partneři, zaměstnanci a další). Díky odlišným potřebám uživatelů obsahového sdělení účetních informací, je lze rozdělit na informace finančního účetnictví, daňového účetnictví a informace využitě k řízení podnikatelských procesů. (Král 2010)

1.4.1 Finanční účetnictví

Účetní informace finančního účetnictví zobrazují podnikatelský proces zejména pro externí uživatele, kteří jsou zpravidla spjati s budoucím vývojem podniku. Slouží uživatelům převážně k analýzám faktorů ovlivňující tento vývoj a zobrazují tak možná rizika či prospěch. Základní struktura finančního účetnictví je zákonem dána a zobrazuje celopodnikové údaje. Tyto údaje poskytují informace o majetku společnosti (aktivech) a zdrojích jeho financování (pasivech) ve výkazu rozvaha. Informace o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření společnosti jsou uvedeny ve výkazu zisku a ztráty. Další informace jsou uvedeny v příloze účetní závěrky, které doplňují informace ostatních výkazů například popis účetních metod. Nepovinnými výkazy dle české legislativy jsou přehled o peněžních tocích (cash flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu. Společně se tyto finanční výkazy nazývají účetní závěrka a podávají obraz o finanční stabilitě společnosti.

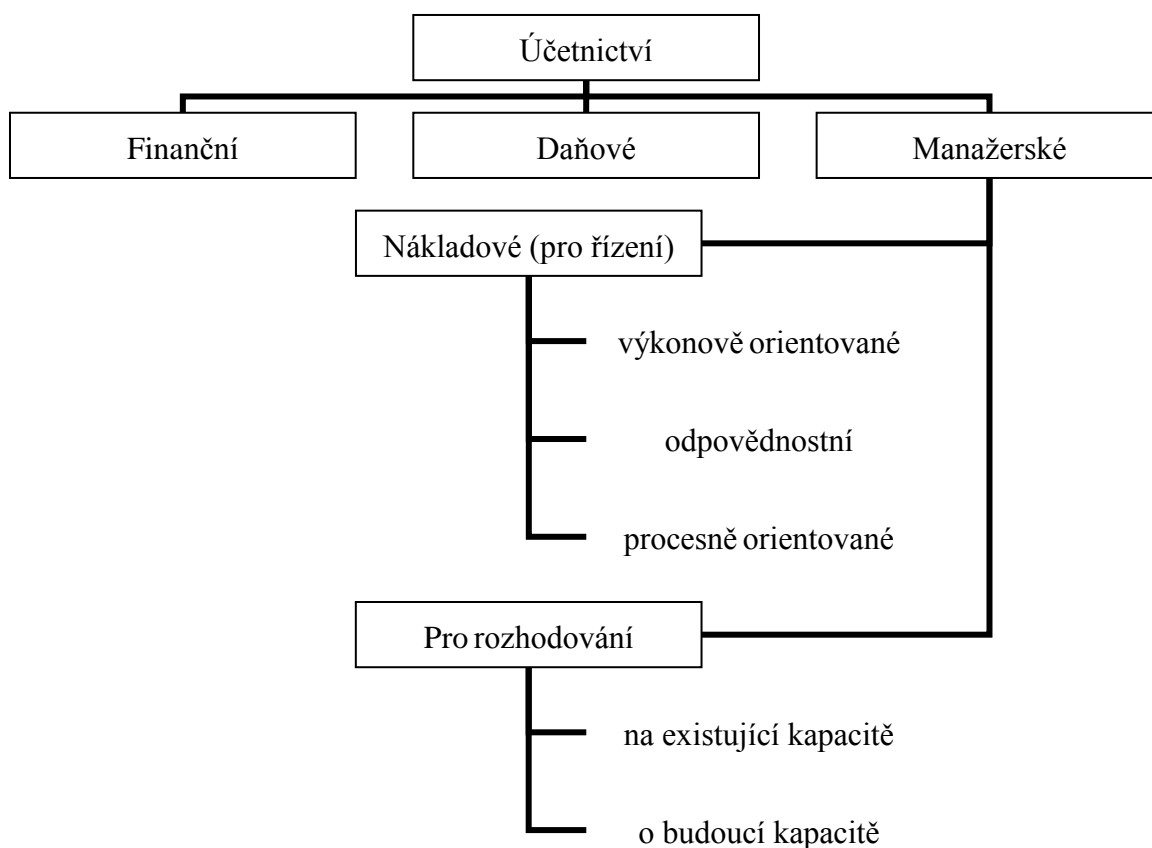
1.4.2 Daňové účetnictví

Daňové účetnictví poskytuje informace o stejném procesu jako finanční účetnictví, ovšem primárně bere ohled na správné vyjádření základu daně z příjmu a ostatních daňových či ze zákona vyplývajících pohledávek a závazků podniku. Jinými slovy vychází z údajů z finančního účetnictví a vhodnou úpravou stanoví základ pro výpočet daně. Finanční účetnictví pak obsahuje pouze konečnou hodnotu daní. V České republice podnikatelské subjekty, které nejsou povinny ze zákona vést účetnictví, vedou tzv. daňovou evidenci, neboli zjednodušené účetní informace (příjmy, výdaje, majetek, závazky) primárně určené ke stanovení daňových povinností. Externím uživatelem těchto informací je převážně stát.

1.4.3 Manažerské účetnictví

Další účetní informace, které se využívají k řízení podnikových procesů na různých stupních vedení, můžeme označit jako manažerské účetnictví. Tyto informace jsou určeny pro interní uživatele (manažery) v řídicích pozicích podniku. Manažerské účetnictví dále můžeme podrobněji rozdělit dle typu poskytnutých informací a jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu. První fáze tohoto procesu je fáze, kdy bylo již rozhodnuto o základních parametrech (struktura výrobků, objem výroby, způsob výroby, zákazníci, dodavatelé atd.). Informace se zaměřují nejprve na zjišťování skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů na finální výkony, dílčí procesy, činnosti či útvary. Poté se zabývají porovnáváním takto rozčleněných skutečných nákladů se žádoucím stavem a tím poskytují podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek. Tento proces tvoří základní část manažerského účetnictví, která se nazývá nákladové účetnictví. Nákladové účetnictví významně charakterizuje jeho systémové zobrazení úplného podnikatelského procesu. Podle jeho obsahového zaměření jej můžeme rozdělit na výkonové, odpovědnostní a procesní nákladové účetnictví. Výkonové nákladové účetnictví je zaměřeno na finální výkony podniku a s nimi související hodnotové charakteristiky jako jsou náklady, marže, zisk a jiné. Odpovědnostní nákladové účetnictví sleduje, jakou měrou se podílí jednotlivé podnikové útvary na dosahování podnikových cílů, a tím umožňuje řídit tyto útvary, tak aby bylo optimálně dosaženo požadovaných výsledků. Procesní nákladové účetnictví se orientuje na procesy a aktivity, které probíhají napříč celým podnikem, jinými slovy poskytuje podklady k řízení jednotlivých strukturálních subsystémů podniku (výroba, marketing, výzkum a vývoj, zásobování atd.) Další fáze rozhodovacího procesu umožňuje využití účetních informací pro rozhodování o budoucím vývoji podniku. Tyto informace slouží k sestavení různých variant možného vývoje firmy a vedoucí pracovníci je využívají nejen k běžnému řízení podnikových procesů, kdy již bylo rozhodnuto, ale také mohou rozhodovat o budoucím průběhu těchto procesů. Tuto část označujeme jako účetnictví pro rozhodování. (Král 2010)

Obr. 1 Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví



Zdroj: Král 2010, s. 25

1.5 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví lze charakterizovat dle Hradeckého a Krále jako: „*Systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu tím, že eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje a uspořádává informace o podnikatelské činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů, ústících do návrhů či opatření, které mají pomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení.*“ (Hradecký 1995) Definice manažerského účetnictví zpravidla bývají velmi obecné, jak uvádí Fibírová *aspol*. Pro porovnání nabízí několik příkladů definic: „*Manažerské účetnictví je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů.*“ (CIMA Chartered Institute of Management Accounting) a „*Manažerské účetnictví je proces identifikace, měření, předávání (sdělování) ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a*

rozhodování uživatelů těchto informací.“ (American Accounting Association) Dále dodává, že pro konkrétní obsah a strukturu informací manažerského účetnictví je zejména důležité rozlišit hierarchii strategického, taktického a operativního řízení a jejich pravomoci a odpovědnost. (Fibířová 2011)

1.5.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Ze zmíněného rozdělení účetnictví na základě odlišného zobrazení podnikatelského procesu pro různé uživatele účetních informací je již patrné, že jednotlivá účetnictví se také musí obsahově lišit. Každý uživatel řeší pomocí získaných informací jiné rozhodovací úlohy a jeho požadavky na zobrazení údajů (náklady, výnosy, aktiva, pasiva) jsou odlišné. Vzniká tak obsahově rozdílné (duální) pojetí finančního a manažerského účetnictví projevéné následujícími rozdíly:

- Vymezení aktiv a pasiv v manažerském účetnictví nemá striktně danou formu a strukturu jako finanční účetnictví. Předmětem bilančního zobrazení mohou být i aktiva a pasiva, která se v rozvaze finančního účetnictví v dané zemi nevykazují.
- Manažerské účetnictví využívá také odlišné oceňovací principy. Finanční účetnictví tradičně aplikuje historického ocenění, ovšem manažerské účetnictví informace z minulosti považuje za špatné rádce do budoucnosti. Využívá ocenění na úrovni předem stanovených veličin, reprodukčních cen a na úrovni oportunitních nákladů a výnosů, které znamenají ušlý prospěch či úspory z jiné možné varianty.
- Odlišné pojetí nákladů vyplývá z informační potřeby o nákladech obou účetnictví. U manažerského účetnictví tato potřeba výrazně převládá, aby pracovníci mohli efektivně řídit podnikatelský proces a rozhodovat o jeho budoucím vývoji. Ve finančním účetnictví jsou náklady chápány jako úbytek ekonomického prospěchu prostřednictvím poklesu aktiv či přírůstku závazků vedoucí k poklesu vlastního kapitálu. Naopak v manažerském účetnictví jsou náklady charakterizovány jako účelné (hospodárné) vynaložení ekonomických zdrojů za účelem ekonomického zhodnocení. Finanční účetnictví zobrazuje i náklady nezávisle na výkonech podniku (předmět činnosti podnikání). Příkladem jsou náklady, které mají odlišný charakter a nepodílí se na činnosti podnikání, jako jsou dary či rozdělení konečného výsledku činnosti, a také náklady nevedoucí

k zhodnocení v budoucnosti (opravné položky, mimořádné vlivy). Neznamená to však, že by se manažerské účetnictví o tyto náklady vůbec nezajímalo, pouze řízení těchto nákladů probíhá jiným způsobem (prevencí vzniku, snižování rizika dopadu, odpovědnost za vznik). Další odlišností obou pojetí nákladů je jejich časová nesourodost. V manažerském účetnictví se náklady projevují již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje jako je nákup materiálu, zboží či strojního zařízení. Tyto náklady vyvolávají pouze změnu struktury majetku. Kdežto ve finančním účetnictví se náklad projevuje až vyčerpáním své užitnosti, neboli se stane součástí výrobků (spotřeba materiálu) a zobrazuje tak úbytek majetku podniku. (Král 2010)

V následující tabulce 1 jsou popsány další odlišnosti finančního a manažerského účetnictví vznikající prostřednictvím využití těchto systémů v taktickém či operativním řízení.

Tab. 1 Odlišnosti využití finančního a manažerského účetnictví

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Zaměřeno na minulost	Srovnává skutečnosti s plánovaným stavem v budoucnu
Externí vztahy	Interní vztahy
Veřejně dostupné informace, tendence skrývat informace před konkurencí	Informace pouze uvnitř podniku, veškeré informace velmi rozsáhlé a podrobné
Informace poskytované jednou za účetní období	Informace je nutné sdělovat s minimálním zpožděním
Srovnatelnost informací s jinými podniky, účetní výkazy sestavovány dle zákonných pravidel	Informace se poskytují dle individuálního požadavku uživatele
Faktory ovlivňující zisk jsou dány velikostí položek pro výpočet zisku (náklady a výnosy)	Vyjadřuje faktory ovlivňující zisk k jednotlivým výkonům, činnostem, procesům a útvarům, dále může vyjadřovat ušlý zisk oportunitních variant

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

V dnešní době zpracování těchto odlišných účetních informací v podniku, tak aby došlo k uspokojení všech uživatelů, probíhá pomocí složitých komplexních ekonomických informačních systémů. Při tvorbě a organizaci informačního systému se zpravidla vychází ze dvou přístupů ke vztahu finančního a manažerského účetnictví označovaných jako jednookruhová a dvouokruhová soustava účetních informací.

1. Dvouokruhová organizace účetnictví

V dvouokruhové organizaci jsou obě účetnictví zcela oddělená. Toto rozdělení je dáno zejména z důvodu důvěrných informací manažerského účetnictví. Oba dva okruhy jsou účetně propojovány prostřednictvím spojovacích a rozdílových účtů. Spojovací účty zaznamenávají účetní informace, které vstupují do obou účetnictví. Používají se především ke kontrole správnosti a dodržování podvojnosti a souvztažnosti. Jsou to například následující účty: spojovací účty k nákladům, výnosům z prodeje, zásobám, aktivaci vnitropodnikových výkonů a časovému rozlišení. Naopak účty rozdílů zobrazují odlišné účtování v obou okruzích a umožňují sledovat rozdílné účetní zobrazení konkrétních skutečností. Vrcholový management díky těmto informacím získává lepší přehled o hospodářském výsledku z finančního účetnictví a může na základě příčin těchto rozdílů včas rozpoznat měnící se ekonomické podmínky.

2. Jednookruhová organizace účetnictví

V jednookruhové soustavě existuje pouze jeden účetní okruh na zaznamenávání všech transakcí. Tato forma organizace účetnictví v podniku vyhovuje zejména tehdy, kdy se potřeby uživatelů neliší v obsahovém vymezení ani způsobu ocenění, ale pouze v podrobnosti zobrazení informací. Rozlišení manažerského a finančního účetnictví zde probíhá pomocí systematické analytické evidence. K syntetickým účtům finančního účetnictví se vytváří analytické účty vnitropodnikového účetnictví, které jsou jasně vymezené z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. Obdobně jako v dvouokruhové soustavě se zde využívají také rozdílové účty.

3. Kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace účetnictví

V současné době je běžné obě verze účelně kombinovat. V zásadě jde o to analyzovat požadavky externích a interních uživatelů ve všech oblastech účetních informací a zřízovat

dva okruhy účtů tam, kde jsou tyto požadavky odlišné a nelze rozložit syntetické účty na analytické bezzbytku. A naopak, pokud požadavky externích uživatelů lze zajistit součtovou agregací podrobnějších informací manažerského účetnictví, bude v těchto oblastech výhodnější analytická evidence.

2 Podnikové náklady a jejich role při řízení podnikových procesů

Náklady vznikají v důsledku aktivity podniku. Podnik využívá ke své činnosti kombinaci výrobních faktorů (práce, půda, kapitál), které se při ní spotřebovávají. Tato spotřeba probíhá postupně (stroje, výrobní zařízení) nebo najednou (materiál). Vyjádřením této spotřeby penězi dostaneme náklady podniku. (Synek 2010) Jak již bylo řečeno, v účetnictví lze najít dvojí pojetí nákladů. A to finanční pojetí nákladů a manažerské. Charakteristika finančního pojetí je dle Popeska *„založena na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu“* (Popesko 2009, s. 32), kdežto z manažerského pojetí jsou náklady *„hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností.“* (Popesko 2009, s. 32) Popesko dále uvádí dva přístupy manažerského pojetí nákladů, hodnotové a ekonomické pojetí. Hodnotové pojetí poskytuje jako finanční pojetí nákladů informace o běžných podnikových procesech, ovšem spotřebované ekonomické vstupy se zde oceňují současnou reálnou hodnotou. Současné aktivity mají zajistit návratnost investovaných finančních zdrojů a reprodukci ekonomických zdrojů na původní výši. Manažerská část nákladů je zde nazývána jako kalkulační náklady. Druhé ekonomické pojetí nákladů se zabývá oportunitními náklady. Náklady zde představují jejich nejefektivnější využití nebo v případě použití omezených zdrojů na jinou variantu zobrazují maximální ušlý efekt. (Popesko 2009) Pojetí nákladů je pro podnik významným prvkem, je potřeba poznat jejich strukturu, vztahy mezi nimi, vztahy k podnikovým činnostem a výkonům. Zájmem podniku je zjišťovat jakých cílů bylo s danými náklady dosaženo. Vhodným řízením nákladů pak podnik dosáhne jejich nejefektivnějšího zhodnocení, které má vliv na výši zisku.

2.1 Členění nákladů

Každý podnik zaznamenává stovky různých nákladů během jeho účetního období. Pro účinné řízení těchto nákladů je nutné poznat podstatu a vztahy jednotlivých nákladových položek v podniku. Tyto vztahy pak nadále vedoucí manažeři zkoumají a sledují jejich chování při různých situacích. Pro jasné vymezení nákladů využívá management jejich členění dle různých hledisek a kritérií. Roztřídění nákladů do jednotlivých homogenních skupin je základním předpokladem pro další manažerské činnosti. Z hlediska rozvoje manažerského

účetnictví lze způsoby členění nákladů rozdělit do dvou druhů, jednak ty, které jsou významné pro řízení (bylo rozhodnuto) a jednak ty, které jsou nutné pro rozhodování o budoucích variantách podnikatelské činnosti. (Král 2010)

a) Význam pro řízení podnikatelského procesu

1. Druhé členění nákladů

- Základní nákladové druhy (podle položek finančního účetnictví)

2. Účelové členění nákladů

- Náklady technologické a na obsluhu a řízení
- Jednicové a režijní náklady

3. Členění podle místa vzniku odpovědnosti

- Náklady externí (prvotní)
- Náklady interní (druhotné)

4. Členění podle výkonů (kalkulační členění)

- Přímé náklady
- Nepřímé náklady

b) Význam pro rozhodování o budoucích variantách

5. Členění podle závislosti na objemu výkonů

- variabilní náklady
- fixní náklady

6. Další členění dle manažerského pojetí nákladů

- Relevantní X Irelevantní náklady
- Explicitní X Implicitní náklady
- Oportunitní náklady

2.1.1 Druhé členění nákladů

Do tohoto členění se řadí náklady, které přicházejí zvenčí do procesu podnikání a prezentují to, co bylo spotřebováno. Takové třídění nákladů je důležité ve finančním účetnictví. Jsou to náklady externí (spotřeba výrobků, prací či služeb jiných subjektů), prvotní (hned zobrazeny při vstupu do podniku) a jednoduché (již se dále nedají členit). Pro řízení na úrovni podniku je užívání samostatného druhového členění omezené, nedokládá, z jaké příčiny a za jakým účelem byly náklady vynaloženy. Vhodná je proto kombinace s dalšími členěními. Druhé členění nákladů se využívá ve finančním účetnictví, jak bylo řečeno, například při sestavování

výkazu zisku a ztráty. Jednotlivé druhy nákladů jsou zde rozděleny na provozní, finanční a mimořádné náklady. Další podrobnější druhové členění nákladů můžeme nalézt v účetní osnově v 5. třídě. Toto členění zobrazuje následující seznam.

Nákladové druhy podle účtové osnovy:

- 50 - Spotřeba (materiálu, energie, provozních látek, paliv)
- 51 - Služby (opravy a udržování, cestovné, nájemné, reprezentace)
- 52 - Osobní náklady (mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění, odměny)
- 53 - Daně a poplatky (daň silniční, z nemovitosti, ostatní daně a poplatky)
- 54 - Jiné provozní náklady (zůstatková cena DHM a DNM, dary, pokuty, manka a škody)
- 55 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, rezervy, opravné položky
- 56 - Finanční náklady (prodané cenné papíry, úroky, kurzové ztráty)
- 57 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv a finančních opravných položek
- 59 - Daň z příjmů z běžné a mimořádné činnosti (splatná, odložená), převodové účty

2.1.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění navazuje na druhové členění nákladů. Umožňuje dále rozlišovat náklady dle jejich účelu, tedy podle aktivit (věcný nositel), které vyvolávají jejich vznik. Sledování vývoje těchto nákladů slouží k vytvoření vhodných nástrojů pro jejich řízení a hospodárnost. Zobrazují vztahy nákladů k jednotlivým výkonům a tím umožňují řídit konečný zisk celého podniku. (Fibírová 2011)

Účelové členění nákladů třídí náklady ze dvou hledisek:

- Náklady technologické a na obsluhu a řízení
- Jednicové a režijní náklady

Ve výrobě se náklady účelově člení podle vztahu k dané činnosti na technologické náklady (vyvolané technologií dané činnosti tvořící výkony) a náklady na obsluhu a řízení (vynakládají se na vytvoření a udržení podmínek průběhu činnosti). Technologické náklady, které jsou vztaženy k určitému výkonu, se označují jako jednicové náklady, náklady na obsluhu a řízení společně s technologickými náklady, které souvisí s celkovým procesem výroby, se značí jako režijní. Hodnotové vyjádření jednicových nákladů probíhá kalkulací a režijní náklady jsou dány rozpočtem. (Král 2010)

2.1.3 Členění podle místa vzniku odpovědnosti

Další navazující členění je podle místa vzniku nákladů. Toto členění konkretizuje vnitropodnikový útvar, v němž aktivita probíhá, a pověřuje odpovědností za vynaložení a zhodnocení nákladů jeho zaměstnance. Toto členění se vztahuje k ekonomické struktuře podniku a navazuje na organizační strukturu. Základními útvary v podniku pro sledování nejen nákladů, ale i výnosů a výsledků hospodaření jsou hospodářská střediska (profit center), vymezující oblasti a úrovně pravomocí a odpovědnosti. V některých podnicích se vytvářejí i tzv. nákladová střediska (cost center), což jsou části podniků např. dílny, oddělení, která jsou posuzována podle řízení plánovaných nákladů (úspor či překročení). Běžně více nákladových středisek tvoří hospodářské středisko. Podle odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky i podle úrovně pravomoci vzniká šest základních odpovědnostních středisek: nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové, výdajové. Pro kompletní informace o odpovědnosti za hodnotové efekty je nutné navázat na členění dle místa vzniku odpovědnosti pomocí zobrazení kooperačních vazeb (spojení) mezi vnitropodnikovými útvary. Vzniká tak potřeba nákladů uvnitř podniku za předávané výkony mezi středisky. Základním předpokladem těchto vztahů dle Krále jsou:

- Vymezení činnosti jednotlivých odpovědnostních středisek za účelem vyjádření a kvantifikování jejich nákladů.
- Identifikace dílčích výkonů, které tyto útvary předávají jiným vnitropodnikovým útvarům.
- Ocenění těchto výkonů pomocí vnitropodnikových cen.

Náklady můžeme třídit, dle jednotlivých podnikových útvarů a také podle vzniku, na:

- Externí náklady (prvotní) - vznikající stykem podniku s jeho okolím prodejem výkonů středisek externím uživatelům.
- Interní náklady (druhotné) – vznikající předáváním výkonů jednotlivých středisek. Z hlediska celého podniku se náklady projevují na vstupu podruhé.

2.1.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění přiřazuje náklady jednotlivým podnikovým činnostem a výkonům. Tyto náklady jsou pro podnik velice důležité, zjišťují a zobrazují rentabilitu (zisk) jednotlivých činností či výrobků, pomáhají řídit výrobovou strukturu. Každý jednotlivý výrobek nebo služba přispívají totiž různou měrou k tvorbě zisku. Kalkulační členění poskytuje důležité

informace pro další manažerské rozhodování, například zda výrobek vyrábět nebo nakupovat. Objekt kalkulace nazýváme tradičně kalkulační jednicí nebo v souvislosti s moderními metodami nákladovým objektem. Podle toho, jak jsou přiřazeny náklady na kalkulační jednici, se dělí na dvě skupiny:

- náklady přímé (souvislost s druhem výrobku či druhem výkonu)
- náklady nepřímé (souvislost s více druhy výkonů či výrobou jako celku)

Do přímých nákladů tedy patří jednicové náklady a režijní náklady přímo související s konkrétním výrobkem (kalkulační jednicí). Režijní náklady, kde vazba mezi nákladem a objektem neexistuje nebo ji nelze identifikovat, patří pak do nepřímých nákladů. Novodobým trendem ve sledování a řízení nákladů je právě zaměření na jednotlivé činnosti (procesy) podniku. Účetnictví, které se tímto zabývá, se jmenuje procesní nákladové účetnictví (Activity Based Accounting). Využívané kalkulace v tomto účetnictví jsou kalkulace podle dílčích činností nebo kalkulace ABC (Activity Based Costing).

2.1.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby je důležité dělení v manažerském rozhodování o budoucím vývoji. Jeho použití sahá pouze do nedávné historie, začalo se užívat přibližně ve 20. letech dvacátého století. V té době se začalo prosazovat manažerské účetnictví na rozdíl od dříve užívaného klasického nákladového. Vznikl jiný pohled na náklady a s nimi souvisejícími výnosy a zisk. Důraz se kladl nejen na minulý vývoj a srovnání skutečných výsledků s žádoucími, ale také na budoucí varianty vývoje, například jaké změny nákladů a výnosů by přineslo zvýšení výroby produktu o 10 % v dalších letech.

Základní členění z tohoto pohledu tvoří dvě skupiny nákladů:

- Náklady fixní (zůstávají stejné při změnách výkonu či využití kapacity)
- Náklady variabilní (závisí na změnách objemu výkonu, mění se)

Variabilní náklady

Jak již bylo řečeno, mění se podle změn objemu aktivit, které tyto náklady vyvolávají. Variabilní náklady jsou spotřebovávány v proporcích na určitý objem výkonu. Nejsnáze kontrolovatelnou a vyčíslitelnou částí variabilních nákladů jsou náklady proporcionální. To jsou ty náklady, které připadají na jednotku výkonu, jsou tedy konstantní. Jejich objem se zvětšuje přímo úměrně s počtem výkonů. Sem patří všechny náklady jednicové a část

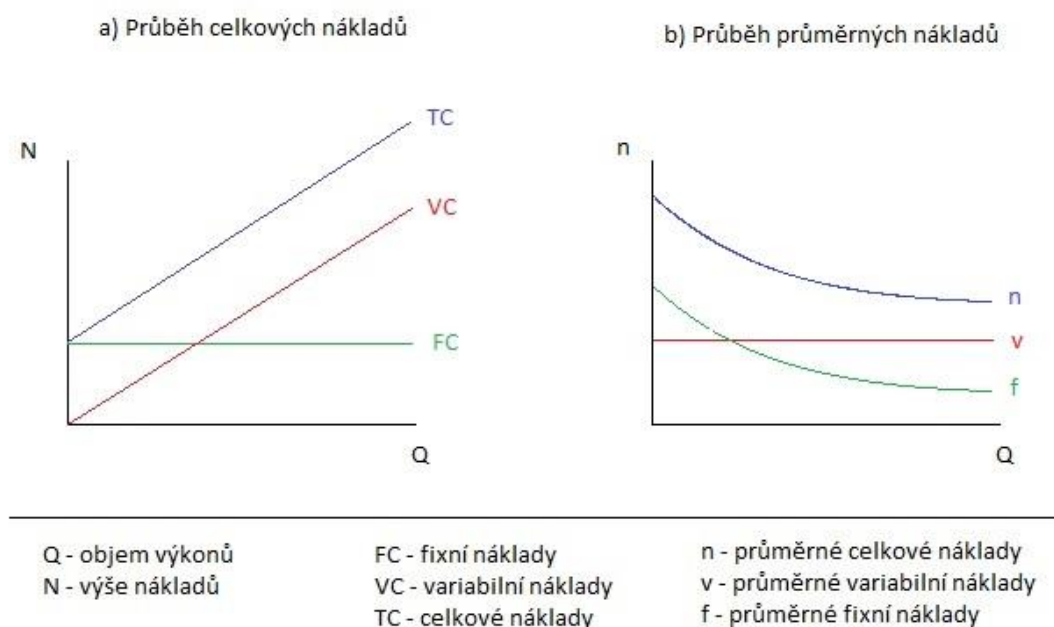
režijních, na které se spotřebují při určitém množství výkonů (variabilní režie). Při rozkladu nákladu na jeho základní složky by tyto složky měly proporcionální či nulovou (fixní) závislost na objemu výkonů. V praxi však mají nákladové složky často smíšený charakter a stává se, že náklady rostou v absolutní výši často pomaleji než velikost prováděných aktivit. V tomto případě se nazývají podproporcionální náklady. Může se stát ale i opačná situace, kdy se náklady zvyšují rychleji než objem výkonů, pak nesou název nadproporcionální. Rychlejší růst nákladů může do budoucna někdy zabránit vyšším ztrátám, které by mohly nastat, kdyby podnik dělal vše proto, aby se jim vyhnul. Ty však nebývají tak časté jako předchozí.

Fixní náklady

„Fixní náklady jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku (útvary). Jde zpravidla o tzv. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh reprodukčního (podnikatelského) procesu.“ (Král 2010, s. 80)

Takové náklady mají úkol zajistit chod podniku. Dalšími názvy fixních nákladů dle Synka jsou: náklady provozní připravenosti, pohotovostní nebo kapacitní náklady. Jak bylo již uvedeno, fixní náklady vzniknou, i když výroba stojí. Z krátkodobého hlediska se fixní náklady nemění. Změnu fixních nákladů může vyvolat například změna výrobní kapacity či celého výrobního programu. Tyto změny pak vyvolávají skokové zvyšování či snižování fixních nákladů. Z dlouhodobého hlediska se fixní náklady mění na variabilní, jelikož v dlouhém období můžeme jejich velikost ovlivňovat. Do fixních nákladů řadíme velkou část režijních nákladů (nájemné, pojištění, odpisy, úroky, leasingové poplatky, náklady na školení atd.)

Obr. 2 Závislost celkových, variabilních a fixních nákladů na objemu výkonů



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

2.1.6 Další členění dle manažerského pojetí nákladů

Hlavním znakem tohoto pojetí a členění nákladů je to, že jsou podkladem k rozhodování, který informuje o možné budoucnosti podniku. Vycházejí tedy z odhadovaných nákladů možných variant, které podnik zamýšlí využít.

- **Relevantní a irelevantní náklady** – jedná se o rozčlenění nákladů podle toho, zda budou tyto náklady ovlivněny danou zvažovanou variantou. Relevantní náklady se podle využití varianty rozhodnutí budou měnit. Důležité pro rozhodnutí o daných variantách jsou relevantní náklady, které vyjadřují rozdíl nákladů před a po zvažované změně, jsou to tzv. rozdílové náklady. Na druhou stranu irelevantní náklady se s danou variantou nebudou nijak měnit, jsou nedůležité pro rozhodování.
- **Explicitní a implicitní náklady** – explicitní náklady představují náklady, které musí podnik zaplatit (peněžní výdaj). Implicitní náklady nejsou ve formě peněžních výdajů, tím pádem jsou obtížně vyčíslitelné. K jejich stanovení se využívá oportunitních nákladů (viz níže). Tyto náklady finanční účetnictví nezobrazuje, ale jsou velmi důležité pro rozhodování vedoucích pracovníků.

- **Oportunitní náklady** – Při rozhodování o daných variantách se manažeři musí řídit nejen náklady a výnosy získanými zvolením této varianty, ale také náklady vznikajícími nevyužitím disponibilních zdrojů na nejlepší možnou alternativu. Tyto náklady se nazývají oportunitní náklady. Vyjadřují ušlý výnos, který by podnik mohl získat jiným „alternativním“ způsobem využití svých zdrojů. Někdy jsou také nazývány náklady ušlých příležitostí.

3 Metody a nástroje pro podporu řízení podnikových nákladů

Řízení podnikových nákladů je velmi důležitým prvkem manažerského účetnictví. Velikost nákladů spolu s velikostí výnosů tvoří složky pro stanovení zisku podniku. Pro většinu podniků je právě maximalizace zisku hlavním cílem a důvodem podnikání. Manažeři tak efektivním řízením velikosti nákladů mohou výrazně ovlivnit velikost zisku. Žádoucím efektem je zde snižování nákladů bez změny velikosti výnosů. Dle plánovaných výkonů se vytváří plán nákladů s ohledem na různé možnosti jejich snížení. Plánované hodnoty nákladů se porovnávají se skutečností a vzniklé odchylky se dále analyzují. Informace příčin vzniku těchto odchylek umožňují manažerům vhodně reagovat a rozhodovat o jejich eliminaci či minimalizaci. Takto manažeři efektivně řídí vývoj podnikových nákladů za účelem dosažení vytyčených cílů podniku. Při tvorbě podnikových plánů se využívají různé metody. Dle Synka je můžeme rozdělit na globální a podrobné metody. Globální metody vycházejí ze vztahů v podnikové ekonomice a matematicky je popisují funkcemi. (nákladové funkce, bod zvratu) Podrobné metody vychází z detailnějších informací, jako jsou různé dílčí plány (plán výroby, normy spotřeby, operativní plán apod.). Do těchto metod patří kalkulace a rozpočty. Tyto metody si dále podrobně představíme. (Synek 2011)

3.1 Kalkulace

„Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marži, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci, nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu.“ (Popesko 2009, s. 55) Nákladová kalkulace znázorňuje jednotlivé složky nákladů a jejich podíl na kalkulační jednici. Tyto náklady můžeme rozdělit dle již zmíněných typů členění na přímé (jednicové, variabilní, relevantní) a nepřímé (režijní, fixní, irelevantní). Nejvíce využívaným členěním pro strukturu kalkulace je členění přímých a nepřímých nákladů podle všeobecného kalkulačního vzorce, který slouží ke kalkulaci ceny výkonu.

Tab. 2 Všeobecný kalkulační vzorec:

(1) Přímý materiál
(2) Přímé mzdy
(3) Ostatní přímé náklady
<hr/> (4) Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (1-4)
<hr/> (5) Správní režie
Vlastní náklady výkonu (1-5)
<hr/> (6) Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu (1-6)
<hr/> (7) Zisk (ztráta)
<hr/> Cena výkonu

Zdroj: Synek 2011, s. 101

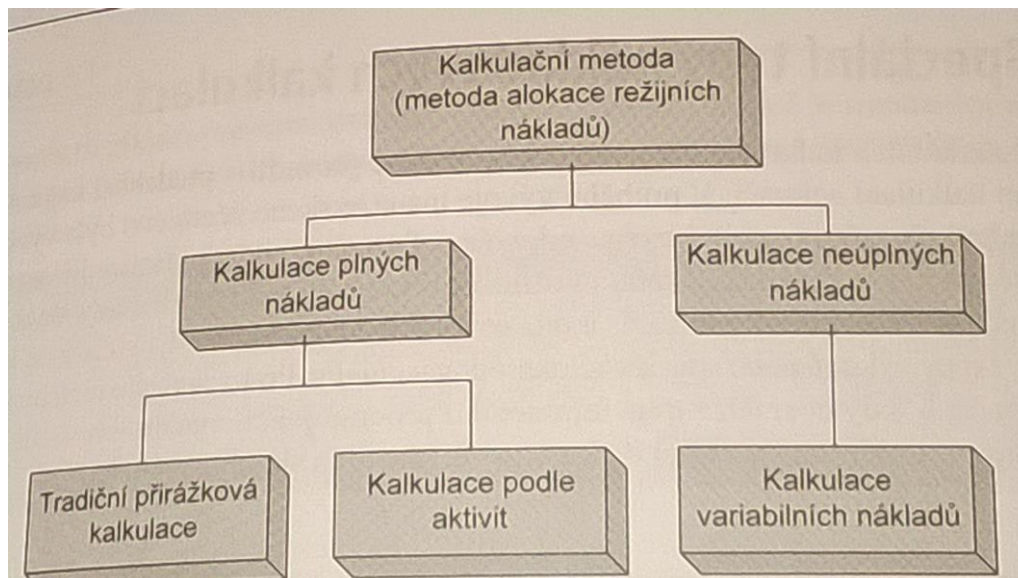
Každý podnik má jiné požadavky na sestavování kalkulace a jiné způsoby alokace nákladů. Z tohoto důvodu se můžeme setkat s mnoha odlišnými typy kalkulačních vzorců. Příkladem může být retrogradní kalkulační vzorec, který využívají podniky ve velmi konkurenčním prostředí, kde kalkulovaná cena výkonu není tvořena přírážkovou metodou, ale je dána trhem a stanovení nákladů vychází právě z této tržní ceny.

3.1.1 Metody kalkulací

Členění metod kalkulací je závislé na řadě faktorů, na předmětu kalkulace, na tom, jakým způsobem jsou přičítány náklady k výkonům i na tom, jaké požadavky jsou kladeny na strukturu a podrobnost členění nákladů. Volby kalkulačních metod vycházejí z charakteru podnikání a hlavně jakým způsobem a k čemu ji bude podnik využívat. V minulosti vznikla celá řada různým kalkulačních metod. Podle Popeska (2009) ale existuje několik základních typů kalkulací, které jsou rozděleny pomocí dvou základních charakteristik. První charakteristika rozděluje náklady podle zahrnutí nákladů do kalkulace na absorpční a neabsorpční kalkulaci. Absorpční (úplných nákladů) zahrnuje veškeré náklady podniku, neabsorpční (neúplných nákladů) kalkuluje pouze s variabilní částí nákladů. Druhá charakteristika rozděluje kalkulace podle způsobu alokace režijních nákladů. Toto rozdělení přiřazuje nepřímé (režijní) náklady k objemu přímých nákladů pomocí průměrování či příčinné souvislosti mezi vznikem a výkonem. Pomocí těchto charakteristik rozlišujeme tři

základní metody kalkulace, a to přírážkovou kalkulaci (úplné náklady a průměrování), kalkulaci podle aktivit (úplné a příčinné souvislosti) a kalkulace variabilních nákladů (neúplné náklady). Schématické rozdělení je znázorněné na obrázku 3. Obecně tyto základní kalkulace lze využít pro všechny typy organizací s libovolnou strukturou výkonů. (Popesko 2009)

Obr. 3 Základní typy nákladových kalkulací



Zdroj: Popesko 2009, s. 61

1. Přírážková kalkulace

Přírážková kalkulace je v praxi nejpoužívanější metodou. Tato kalkulace se využívá při počítání a srovnávání režijních nákladů ve výroбах s různorodými výrobky. Náklady zde rozdělíme na dvě skupiny – náklady přímé a náklady režijní. Přímé náklady stanovíme na kalkulační jednici a režijní náklady pak výpočtem ze zadané základny a zúčtovací přírážky (sazby). Podle Synka (Synek, s. 108): „Přírážka je stanovena buď procentem, které zjistíme jako podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu, nebo sazbou, kterou vypočteme jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny.“ Tato metoda má bohužel několik omezení, které působí při změnách objemu výkonů nepřesnost. Pro přesnější rozvrh režie při změnách objemu výkonů je zapotřebí přírážku dynamizovat. (viz dynamická kalkulace)

2. Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů (krycího příspěvku) vznikla pro eliminaci problémů přiřázkových kalkulací se změnou objemu výkonů a stanovení hodnot režijních nákladů na kalkulační jednici. Tato metoda rozděluje náklady na fixní a variabilní, kde variabilní náklady souvisí s výkony podniku a fixní náklady souvisí s časovým obdobím, proto se vůbec do kalkulací nezahrnují a stanovují se jako rozdíl mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů. (Král 2010)

3. Kalkulace podle aktivit (Aktivity-Based Costing)

Cílem této kalkulace je rozvržení režijních nákladů podle skutečnosti příčin jejich vzniku. Nejdříve se rozkládají podnikové činnosti do dílčích aktivit, těmto aktivitám se následně stanovují náklady, které tyto aktivity vyvolávají, a popisuje se jejich vztah k výsledným výkonům. Tato metoda je velmi přesná a poskytuje široké spektrum informací. Ovšem oproti těmto výhodám vzniká značná komplikace struktury dané kalkulace a potřeba množství dat.

Dalšími metodami kalkulací jsou speciální typy nákladových kalkulací, které se liší alokací režijních nákladů a jsou využívány především pro specifické výkony. Lze je využít pouze pro některé organizace.

4. Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je nejjednodušší metodou nákladové kalkulace, která udává hodnoty nákladů na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů a počtu jednotek výkonu. Využívá se často v hromadné výrobě jako např. těžba uhlí, výroba nápojů aj. (prostá kalkulace dělením) Obdobná kalkulace se využívá také ve fáze výroby, kde je výrobek tvořen v několika stupních výroby. Jednoduché prosté kalkulace dělením se sestavují pro jednotlivé výrobní fáze. (stupňová kalkulace dělením) V případech hromadné výroby, kde se výrobky liší (pracností, tvarem, velikostí, jakostí, hmotností), se výrobní náklady stanovují obtížněji. Je třeba zvolit poměrová čísla dle různých ukazatelů jako například spotřeba času, přímých mezd, velkoobchodních cen. (kalkulace dělením s ekvivalentními čísly) Postup stanovení této metody kalkulace je podle Synka (2011, s. 107) následující: *„Objem výroby v poměrových jednotkách vypočteme pronásobením poměrových čísel a příslušného objemu výroby a jejich sečtením. Celkové náklady dělíme součtem poměrových jednotek, čímž dostaneme náklady na*

jednu jednotku základního výrobku. Náklady ostatních výrobků zjistíme vynásobením nákladů základního výrobku poměrovými čísly.“

- prostá kalkulace dělením
- stupňová kalkulace dělením
- kalkulace dělením s ekvivalentními čísly

5. Kalkulace sdružených výkonů

Sdružená výroba produkuje v rámci jednoho technologického postupu více druhů výrobků, proto se musí vznikající náklady (sdružené náklady) rozdělit mezi jednotlivé výrobky. Slouží k tomu tyto metody kalkulace:

- Zůstatkové metoda kalkulace
- Rozčítací metoda kalkulace

Zůstatková (odečítací) metoda kalkulace je jednoduchou metodou, používá se ve výroбах, kde je jeden výrobek základní a ostatní výrobky vedlejší (např. v cukrovarnictví). Při této metodě kalkulujeme tak, že od celkových nákladů za zúčtovací období odečteme hodnotu vedlejších výrobků danou prodejní cenou a zbytek je brán jako náklad hlavního výrobku. Náklady na kalkulační jednici hlavního výrobku získáme obvyklým způsobem, tj. dělením nákladů počtem kalkulačních jednic hlavního výrobku. Tato metoda má však nevýhodu, že není možné provádět kontrolu nákladů na vedlejší výrobky. Na rozdíl od předchozí metody se rozčítací metoda používá u těch druhů výroby, kde se výrobky nedají dělit na hlavní a vedlejší a všechny zůstávají základními (např. mlékárna a různé druhy mléčných výrobků). Celkové náklady je nutno rozpočítat na jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel, které jsou stanoveny například podle množství surovin použitých v jednotlivých výrobcích nebo podle vyprodukovaných výrobků či jejich cen.

6. Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace je spíše chápaná jako princip možnosti zpřesnění jiných kalkulačních metod. Podobá se přírážkové kalkulaci, ale je schopná vyjádřit závislost změn objemu výkonů na jednotlivé náklady a přesněji přiřadit režijní náklady jednotlivým druhům výrobků. Pokud se změní objem výkonů, je třeba vypočítat nové zúčtovací přírážky. To kalkulaci velice zpřesní.

3.2 Rozpočet

Rozpočetnictví (budgeting) je jedním z hlavních nástrojů finančního a vnitropodnikového řízení. Jeho vysoká důležitost spočívá ve schopnosti plánovat a kontrolovat ekonomické ukazatele podniku, provádět odpovědnostní kontrolu řídicích pracovníků, volit strategii a taktiku dalšího vývoje podniku. Základními pojmy rozpočetnictví a plánování jsou „plány“ a „rozpočty“. Plánováním rozumíme „*obecný proces formulování cílů a cest jejich dosahování*.“ (Král 2010, s. 269) Výstupy tohoto procesu jsou plány, které vyjadřují věcně (naturálně) stanovené cíle a prostředky k jejich dosahování. Naopak proces „*formulování hodnotově vyjádřených cílů*“ (Král 2010, s. 269) nazýváme rozpočtování, jehož výstupem je rozpočet. Zjednodušeně je možné říci, že rozpočet je plán vyjádřený v peněžních jednotkách. Dle Synka (2011) plní rozpočet tři základní funkce:

- stanoví úkoly v nákladech jednotlivým vnitropodnikovým útvarům (komunikační funkce)
- kontroluje hospodárnost vnitropodnikových útvarů a výsledky kontroly propojuje s hmotnou motivací pracovníků (kontrolní a motivační funkce)
- vytyčuje podklady pro stanovení sazeb režii v předběžných kalkulacích nákladů a pro zúčtování nákladů v účetnictví

3.2.1 Třídění rozpočtů

Podle **období**, na které jsou sestavovány

- dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů
- roční rozpočty výnosů, nákladů a zisku,
- krátkodobé rozpočty (např. měsíční, čtvrtletní) a rozpočty peněžních příjmů a výdajů

Podle **stupně řízení**

- **základní**, sestavené pro jednotlivé vnitropodnikové útvary nebo výkony
- **souhrnné**, sestavené pro vyšší stupně řízení

Podle **rozsahu** zachycovaných nákladů a výnosů dělíme

- rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy

- rozpočty zachycující jen část nákladů a výnosů (např. rozpočet režijních nákladů, výroby, investic aj.)

Podle **počtu variant** rozpočtu

- pevné (fixní), které mají pouze jednu variantu plánu výkonů
- pohyblivé, pružné nebo také variantní, stanovené pro více variant výkonů, pro různé stupně využití výrobní kapacity

Tab. 3 Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Rozpočet	Kalkulace
Vypočítává se pro určité období	Vypočítává se pro určitý počet výrobků
Je zaměřen na náklady a výnosy	Je zaměřena na náklady
U nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti tj. hledisko organizačně místní	U nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku
Týká se vnitropodnikového útvaru	týká se výkonů (výrobků, služeb)
Je podrobnější v režijních nákladech	Režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno)

Zdroj: Synek 2011, s. 124

3.2.2 Tradiční rozpočtování a jeho proces

Tradiční rozpočtování je procesem, který se v podniku periodicky opakuje a často podléhá stereotypům. V našem prostředí je rozpočet běžně vázán na kalendářní rok. Základním bodem pro tvorbu tradičního rozpočtu je odhad objemu a struktury výkonů, jejichž produkce se v daném období předpokládá. Nutným východiskem je předpokládaná poptávka, na základě jejíž analýzy se sestaví plán odbytu. Po kompletaci plánu odbytu, tedy v okamžiku, kdy je znám objem výrobků, který lze na trh dodat, je nutné stanovit, zda je podnik schopen požadavkům dostát, např. z hlediska výrobních zařízení, technologie a dodavatelských termínů, tedy provést analýzu výroby a dodavatelů. Na základě analýzy výroby a dodavatelů je sestaven plán výroby. Plán výroby a plán odbytu jsou základními zdroji pro tvorbu plánu tržeb a plánu jednicových nákladů, tj. plánu materiálu a plánu práce. Z uvedených dokumentů je vytvořen rozpočet výnosů a jednicových nákladů. Jiný postup se však uplatňuje při tvorbě

rozpočtu režijních nákladů. Režijní náklady jsou charakterem většinou fixní a jsou nezávislé na objemu a struktuře výkonů. Základem rozpočtu režijních nákladů je tak objem a struktura režijních nákladů v minulém období s korekcemi podle předpokládaných změn nákladů nebo pomocí indexování.

3.2.3 Moderní rozpočtování

Tyto přístupy se přiklánějí k rozpočtům pružným, aplikací progresivních systému odměňování a hodnocení organizačních jednotek na základě ukazatelů výkonnosti (KPI), které se striktně neváží k hodnocení pouhého dodržení rozpočtovaných nákladů a výnosů, ale ukazatelů, které jsou jednotlivé útvary schopné svou činností ovlivnit.

1. **Rozpočtování podle aktivit** souvisí s kalkulací podle aktivit (ABC) a nástroji řízení podle aktivit. V popředí stojí základní úvaha, že primárním cílem organizace je tvorba hodnoty, která probíhá skrze aktivity vykonávané v podniku. Rozpočtování podle aktivit se zaměřuje na pochopení těchto aktivit a jejich jednotlivého vztahu k tvorbě hodnoty, na čemž staví svůj základ. Do popředí vstupuje odpovědnostní hledisko.
2. Koncepte **Beyond Budgeting** vychází z odlišného chápání ukazatelů výkonnosti a podpory tvarového procesu adaptace. Je zásadním odklonem od fixní strnulosti a centralizace. Do popředí přechází autonomie jednotlivých útvarů.
3. **Rozpočtování s nulovým základem** se týká zejména rozpočtů režijních nákladů. Jak již název napovídá, začíná se od nuly, respektive od základu. V podstatě se jedná o metodu nákladové optimalizace. Podstatou je kritická analýza jednotlivých nákladů a jejich snížení, a to prostřednictvím optimalizace jednotlivých nákladů nebo přerozdělením úkolů.

4 Charakteristika vybraného podniku

Pro zpracování analýzy vývoje nákladů jsem si vybral podnik Exekutorský úřad Praha 1, z důvodu dobrého přístupu k informacím. Před samotným zpracováním informací podrobně tento podnik představím.

4.1 Organizace exekučního systému ČR

Exekuční systém České republiky je tvořen Exekutorskými úřady, které jsou rozděleny dle obvodů okresních a obvodních soudů v ČR. Je nutné však zdůraznit, že umístění exekutorského úřadu nemá vliv na jeho působnost. Momentálně platí, že kterýkoliv oprávněný (věřitel) si může k výkonu exekuce vybrat kterýkoliv úřad v ČR. Prakticky můžeme říci, že Exekutorské úřady si vzájemně konkurují. Každý úřad spravuje jeden soudní exekutor. Aktuální počet soudních exekutorů České republiky je 158. Dle zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád), můžeme za soudního exekutora označit fyzickou osobu splňující předpoklady tohoto zákona, kterou stát pověřil exekutorským úřadem k provádění nucených výkonů exekučních titulů. Exekučním titulem je možné rozumět rozsudek, rozhodnutí policie, rozhodnutí nemocenské správy, rozhodnutí finančních úřadů, rozhodnutí přestupkových komisí apod. Bez tohoto exekučního titulu nemůže exekutor vymáhat na povinném (dlužník) pohledávku oprávněného. Exekutoři vykonávají exekuční činnost nezávisle. Při výkonu exekuční činnosti jsou vázáni jen Ústavou České republiky, zákony, jinými právními předpisy a rozhodnutími soudu vydanými v řízení o výkonu rozhodnutí a exekučním řízením. Následuje konkrétní seznam právních předpisů souvisejících s exekučním řízením. Za nejvýznamnější lze považovat právě již zmíněný zákon č. 120/2001 Sb.

Právní předpisy související s exekučním řízením:

- Zákon č. 1/1993 Sb. Ústava České republiky
- Zákon č. 2/1993 Sb. Listina základních práv a svobod
- Zákon č. 99/1963 Sb. Občanský soudní řád
- Vyhláška č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro krajské a okresní soudy
- Zákon č. 120/2001 Sb. o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád)
- Vyhláška č. 418/2001 Sb., o postupech při výkonu exekuční a další činnosti

- Zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí
- Vyhláška č. 330/2001 Sb., o odměně a náhradách soudního exekutora, o odměně a náhradě hotových výdajů správce podniku a o podmínkách pojištění odpovědnosti za škody způsobené exekutorem
- Vyhláška č. 196/2001 Sb., o odměně a náhradách notářů a správců dědictví
- Vyhláška č. 485/2000 Sb., o odměně správců podniku, způsobu jejího určení a o určení náhrady jejich hotových výdajů
- Vyhláška č. 331/2001 Sb., o centrální evidenci exekucí

Činnost exekutorských úřadů nemůže probíhat bez kontrolní funkce. Kontrolními orgány v tomto případě jsou Ministerstvo spravedlnosti ČR, Exekutorská komora ČR, soud, v jehož obvodu je soudní exekutor jmenován a soud, který soudního exekutora vedením exekuce pověřil. Exekutorská komora je organizace sdružující soudní exekutory. Poskytuje veřejnosti důležité informace o aktualitách v exekutorských úřadech, vede seznamy kandidátů, koncipientů a vykonavatelů exekutorů a hlavně dohlíží na dodržování zákonem daných pravomocí exekučních úřadů. Pro všechny exekutory je členství v této organizaci ze zákona povinné. Exekutor se stává jejím členem okamžikem jmenování do funkce a jeho členství pak zaniká odvoláním či smrtí. Tyto kontrolní orgány mají dle § 7 zákona č. 120/2001 Sb., exekučního řádu následující oprávnění:

- a) provádět pravidelné kontroly exekutorských úřadů,
- b) nahlížet do spisů, listin a evidenčních pomůcek exekutora, pořizovat si z nich výpisy a kopie,
- c) požadovat ve lhůtě, kterou stanoví, písemné vyjádření exekutora k věci, která je předmětem státního dohledu,
- d) požadovat ústní vysvětlení exekutora, popřípadě jeho zaměstnance k věci, která je předmětem státního dohledu, pokud písemné vyjádření podle písmene c) není nutné nebo je nedostatečné,
- e) vstupovat do prostor exekutorského úřadu po předchozím oznámení soudnímu exekutorovi nebo jeho zástupci, který je vedením úřadu pověřen,

- f) nahlížet do listin a informačních systémů exekutora, které obsahují údaje o nakládání se zvláštním účtem podle § 46 odst. 5 Exekučního řádu nebo o nakládání s prostředky na zvláštním účtu, pořizovat si z nich výpisy a kopie.

4.2 Základní informace o podniku

Exekutorský úřad, jak již bylo řečeno, je vázán na soudního exekutora. Soudní exekutor je fyzickou osobou podnikající podle zvláštních předpisů. K tomuto podnikání je zapotřebí splnit státní zkoušku /advokátní, exekutorskou, notářskou, justiční/ a zvítězit ve výběrovém řízení na obsazení úřadu. Exekutorský úřad se chová stejně jako běžné podniky, jeho cílem je zajistit provádění delegované činnosti soudů-exekucí a vytvářet zisk z exekuční činnosti dle zákona. Soudním exekutorem pro Exekutorský úřad Praha 1 je pan JUDr. Ivo Luhan (číslo exekutora: 099). Exekuční činnost zahájil 1. 1. 2003. Sídlo úřadu se nachází na adrese Karlovo náměstí 17, Praha 2. Jedná se o středně velký úřad. Velikost exekutorských úřadů můžeme měřit podle počtu zaměstnanců či podle počtu zahájených exekucí za rok. Sledovaný úřad má průměr počtu zaměstnanců 60 a počet zahájených exekucí kolem 30 000 ročně. Pro srovnání v celé České republice se ročně zahájí okolo 700 000 exekucí a při aktuálním počtu 158 soudních exekutorů připadá na jednoho kolem 4 400 exekucí. Toto číslo úřad několikanásobně převyšuje. Největší úřady mohou mít roční nápad ale i 80 000 exekucí. Statistiku ale Exekutorská komora nesdílí. Informace o výši dosahovaného zisku a hodnoty obratu podniku mají mimořádně interní charakter a v této práci nebudou zveřejněny. Pro daný výzkum práce tyto informace nejsou zapotřebí. Uvedu zde pro představu pouze proces tvorby zisku. Zisk exekutorského úřadu tvoří odměny soudního exekutora za vykonání exekuce. Odměny jsou řízeny vyhláškou č. 330/2001 Sb. Odměna soudního exekutora je v zásadě 15 % z vymoženého plnění do 3 milionů Kč, poté se poměr snižuje. Avšak minimální částka je 3000 Kč. Vedle odměn náleží exekutorskému úřadu vždy úhrada hotových výdajů na exekuci (znalecké posudky, cestovné, poštovné) dle skutečnosti či paušálně 3500 Kč.

4.3 Předmět podnikání

Hlavním předmětem podnikatelské činnosti je zajištění vykonání exekučních titulů (soudní rozsudky, rozhodčí nálezy, platební výměry finančních úřadů, zdravotních pojišťoven apod.) Pokud povinná osoba (fyzická či právnická) nesplní dobrovolně povinnost stanovenou

exekučním titulem, soudní exekutor ji nuceně vykoná. Tento výkon může probíhat dle § 59 zákona č. 120/2001 Sb./exekučního řádu/ různými způsoby:

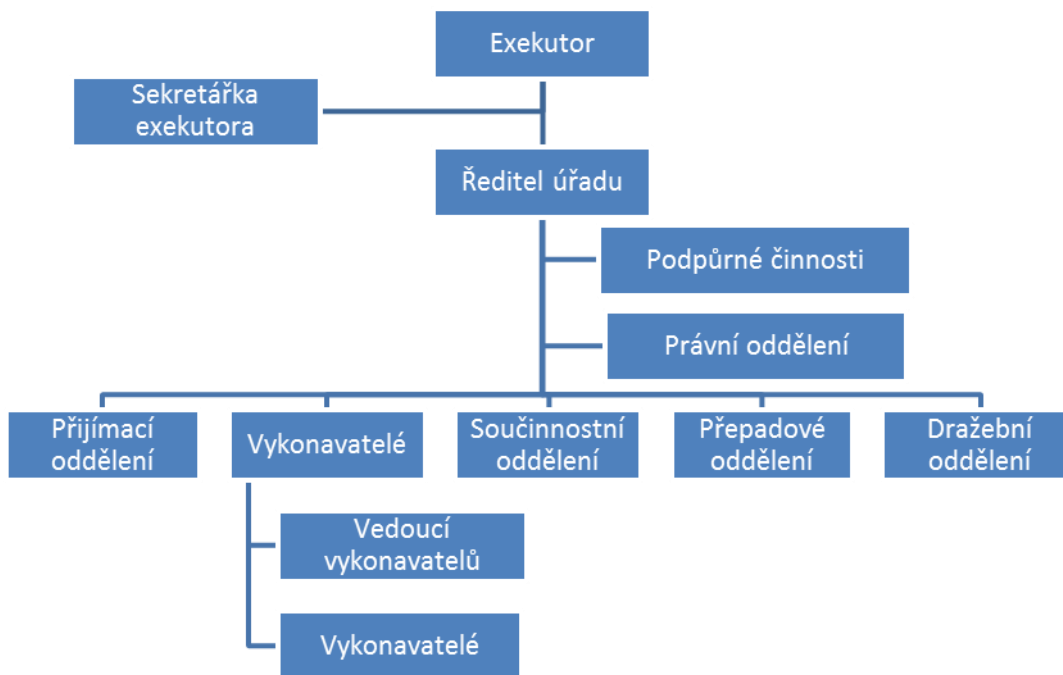
1. srážkami ze mzdy a jiných příjmů,
2. příkázáním pohledávky,
3. prodejem movitých věcí a nemovitých věcí,
4. postižením závodu,
5. správou nemovité věci,
6. pozastavením řidičského oprávnění,
7. vyklizením,
8. odebráním věci,
9. rozdělením společné věci,
10. provedením prací a výkonů.

Výkon exekučního titulu může provádět i soud, ale pouze jedním způsobem, jako například prodejem movité věci a až poté může využít další jiný způsob. Kdežto soudní exekutor může využít všech možných způsobů najednou. Dále soudní exekutor v rámci vedlejší činnosti může provádět i dobrovolné dražby movitých i nemovitých věcí na návrh vlastníka či osoby oprávněné disponovat s věcí (insolvenční správce, notář). Dále může poskytovat právní pomoc oprávněnému nebo povinnému po vydání exekučního titulu či sepisovat listiny, přijímat do úschovy peníze, listiny a jiné movité věci. Soudní exekutor může také sepisovat exekutorské zápisy, v nichž podobně jako notář na žádost osvědčí skutkové děje, či stav věci, např. stav nemovitostí, bytů a nebytových prostor.

4.4 Organizační struktura podniku

Organizační struktura Exekutorského úřadu Praha 1 je znázorněna na obrázku číslo 3. Nejvýše v organizační struktuře je postaven **soudní exekutor** jako majitel podniku. Zastává vedoucí funkci podniku a aktivně se podílí na jeho řízení. Jako představitel celého úřadu má soudní exekutor odpovědnost za veškeré podřízené. Z tohoto důvodu poskytuje také poradenství svým vedoucím pracovníkům při řešení složitějších pracovních problémů. Další jeho funkcí je také kontrolní funkce. Kontrola probíhá nejčastěji díky potřebě podepisování předložených dokumentů exekutorem.

Obr. 4 Schéma organizační struktury podniku



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Vedoucí management je tvořen jedním ředitelem. **Ředitel** má takřka stejné pravomoci v řízení exekutorského úřadu jako soudní exekutor, ovšem exekutor jako nadřazená osoba může jeho rozhodnutí vetovat. Ředitel má na starost ekonomický prospěch celého úřadu. Vystupuje zde jako vedoucí všech zaměstnanců, plánuje investice a lidské zdroje, hledá nové klienty a stará se o řízení a organizování chodu úřadu. Dále se úřad dělí do několika oddělení dle schématu.

První článek procesu exekuce zaujímá **příjímací oddělení**. Toto oddělení má svou vlastní vedoucí osobu. Podřízení zaměstnanci jsou dále rozděleni na dvě skupiny. První skupina přijímá exekuční návrhy na pověření soudního exekutora podložené exekučním titulem. Tyto návrhy se poté odesílají za účelem pověření k exekučnímu soudu. Exekučním soudem je obecný soud povinného. V případě možnosti zahájení exekuce soud zasílá zpět pověření k exekuci. Poté druhá skupina příjímacího oddělení rozepisuje podrobné informace o vymáhání do speciálního počítačového programu a tvoří elektronickou podobu exekučního spisu. Originál pak předávají dále vykonavatelům.

Vykonavatelé tvoří nejpočetnější oddělení v exekutorském úřadě. Toto oddělení se dělí na vykonavatele pracující v administrativě a vykonavatele, kteří pracují v terénu. Toto oddělení má také svou vedoucí osobu. Vykonavatelé pracující v administrativě se snaží kontaktovat povinného a informovat ho o probíhající exekuci, popřípadě se s ním domluvit na splacení dluhu. V případě neúspěchu či nespolupráce ze strany povinného se ho snaží kontaktovat přímo vykonavatelé v terénu. Pokud povinný stále nespolupracuje, vykonavatel zvolí vhodný způsob exekuce. Všichni vykonavatelé musí mít splněnu speciální zkoušku na Exekutorské komoře ČR a půl roční praxi v exekutorském úřadě či u soudu, aby mohli být ke zkoušce připuštěni. Dále při zajištění movitých věcí sami vykonavatelé tyto věci draží na dražbách s počátečním nejnižším podáním-dražební cenou odpovídající jedné třetině obvyklé ceny. Obvyklou cenu stanoví sám vykonavatel a ve složitějších případech soudní znalec.

Při prodeji nemovitosti vykonavatelé nejsou kompetentní ji dražit. V exekutorském úřadě je právě proto utvořeno speciální **dražební oddělení**, které draží pouze nemovitosti. Počáteční dražební cena činí dvě třetiny ocenění. Dražba nemovitosti trvá delší dobu (1 – 2 roky), po vydražení se exekuce zastaví, pokud je již vše splaceno. Pokud není, vrací se zpět k vykonavatelům, aby pokračovali v exekuci. Ti mohou ale pokračovat i při organizování dražby, protože exekutor vede elektronický spis, ten mezi odděleními nekoluje. V dražebním oddělení je vedoucím pracovníkem právník, který má několik podřízených administrativních pracovníků.

Dalším oddělením je **přepadové oddělení**, které má za úkol sledovat neuzavřené exekuce, ze kterých nešlo vymoci celou dlužnou částku nebo ani v části. Počítačový program pravidelně kontroluje stav účtů dlužníků, a pokud získá povinný nějaký majetek či pravidelný příjem, exekuce se znovu oživí. Toto oddělení tvoří pouze 2 – 3 zaměstnanci díky velkému zastoupení programem.

Podobné oddělení je **oddělení součinností**, kde také pracují pouze 2 zaměstnanci, z důvodu stejného jako v předchozím případě. Toto oddělení má za úkol zjistit veškeré informace o povinném při začátku exekuce. Sběr informací probíhá elektronicky. Program se zeptá na dlužníka u všech bankovních institucí v ČR na peněžní účty, sociálním zabezpečení apod. Tato komunikace ve většině probíhá mezi programy elektronicky.

Posledním oddělením je menší **právní oddělení** utvořené pro podporu a poradenství všech ostatních oddělení. Při obtížnějších a důležitějších dotazech se mohou vedoucí zaměstnanci obrátit přímo na ředitele či exekutora úřadu. V tomto oddělení pracují 2 právníci se svojí sekretářkou.

Další oddělení Exekutorský úřad Praha 1 nemá. V případě vedení účetnictví úřad spolupracuje s externí společností FORTIS s.r.o. poskytující účetní služby a daňové poradenství. Pro úplný výčet zaměstnanců úřadu nesmíme zapomenout především na sekretářky, které lze nalézt ve všech odděleních. Další důležitou osobou je IT specialista, který se stará o hardware (počítače, tiskárny, skenery, síť, kabely, projektory atd.) v celé budově exekutorského úřadu. Dalšími zaměstnanci jsou například recepční, ostražka budovy a uklízečky.

5 Analýza vývoje nákladů ve vybraném podniku

Základním cílem této práce je vypracování analýzy nákladů vynaložených na údržbu vozidel ve stanoveném podniku. Analýza bude zkoumat veškeré náklady vzniklé užíváním vozidel a jejich časové rozložení v závislosti na počtu ujetých kilometrů v období 2010-2015. Jako podklady pro prováděnou analýzu budou sloužit vnitropodnikové údaje o vozidlech, knihy jízd, finanční účetnictví a informace od vedoucích pracovníků společnosti. Získané informace budou zpracovány pomocí počítačového softwaru Microsoft Excel. Provedenou analýzu tato práce zhodnotí a vyvodí závěry v podobě návrhů možného zlepšení v řízení nákladů. Varianty se budou zabývat například snižováním nákladů na údržbu vozidel či efektivnějším vynaložením dostupných zdrojů. Návrhy budou poskytnuty společnosti a měly by posloužit jako pomocné informace pro vytvoření efektivnějšího plánu budoucího financování automobilů a jejich údržby.

Stanovené cíle:

1. Vytvořit analýzu nákladů na údržbu vozidel v závislosti na počtu ujetých kilometrů
2. Vyhodnotit výsledky analýzy
3. Vytvořit návrhy na zvýšení hospodárnosti podniku v oblasti nákladů na údržbu vozidel

5.1 Struktura, obsah a vývoj nákladů na údržbu vozidel vybraného podniku

V této kapitole se budeme zabývat konkrétní strukturou nákladů na údržbu vozidel ve zvoleném podniku. Získané informace o struktuře a výši nákladů poslouží jako vstupní údaje pro danou analýzu. Nejdříve je nutné uvést, proč vlastně tyto náklady vznikají a jaký výkon a užitek přináší podniku. Exekutorský úřad využívá několika vozidel pro své podnikání. Tato vozidla můžeme rozdělit do tří skupin: užitkové vozy, osobní automobily a vozidla na reprezentaci. Užitkové vozy jsou charakteristické jejich využitím na přepravu většího objemu nákladu. Exekutorský úřad je využívá např. při zabavování movitých věcí u povinných, kteří neplatí své závazky a nespolupracují s úřadem. Úřad se vždy snaží nejprve dohodnout s povinným na splátkách dluhu a vyjít mu vstříc v jeho konkrétní situaci. Z toho plyne, že k zabavování věcí dochází až v poslední řadě. Z tohoto důvodu úřadu stačí k zastání této činnosti pouze dvě dodávky s větším zavazadlovým prostorem. Osobní automobily jsou využívány pouze terénními pracovníky ke styku podniku s jeho okolím. Jsou to převážně

vykonavatelé, kteří provádějí mobiliární exekuce. Jejich pracovní činností jsou návštěvy povinných za účelem zjištění jejich majetkových poměrů, informování o probíhající exekuci v případě neschopnosti jiného kontaktování nebo se jedná o pojízdky v rámci styku s dalšími úřady k získávání informací o povinných. Další potřeba využití vozů vzniká nutností dopravy na různá místa veřejných dražeb, k soudním institucím v souvislosti s exekučním soudním řízením či dopravy důležitých spisů a pošty mezi plzeňskou pobočkou exekutorského úřadu a sídlem v Praze. Vozy se využívají rovněž k cestám na školení, semináře a jiné vzdělávací akce. Poslední skupinu automobilů tvoří reprezentativní vozy. Tyto vozy mají zpravidla vyšší pořizovací cenu, vyšší míru luxusu a poskytují uživatelům pocit pohodlí z jízdy. Tyto typy vozů mají k dispozici pouze soudní exekutor a ředitel úřadu (vyšší management). Všechny automobily plní v podniku základní funkci, tou je rychlá doprava zaměstnanců po České republice za účelem vykonávání pracovní činnosti. Automobil poskytuje flexibilitu pracovníků, úsporu času, bezpečnost převozu citlivých údajů o klientech a hlavně umožňuje osobní komunikaci s povinnými i s oprávněnými osobami. Jelikož se jedná o dopravní prostředek, jeho výkon se snadno určí pomocí ujeté vzdálenosti, tedy počtu najetých kilometrů. Při používání automobilu vznikají další náklady pro podnik v souvislosti s jeho opotřebením a jeho užíváním. Vznikající podnikové náklady, související s použitím automobilů exekučního úřadu, si nyní podrobně představíme a vyčíslíme pro sledované období 2010-2015. Všechny náklady jsou zaokrouhleny na celé koruny pro přehlednost. Částky jsou uváděny bez daně z přidané hodnoty (DPH).

5.1.1 Pořizovací náklady

Exekutorský úřad využíval pro pořízení automobilů v době zasahující do sledovaného období třech možností pořízení: nákup za plnou cenu, využitím úvěru nebo pomocí finančního leasingu. Při nákupu za plnou cenu vzniknou podniku vysoké náklady v den pořízení, při využití druhých dvou možností se náklady rozloží do několika splátek v průběhu následujících let od data pořízení. Základní rozdíl úvěru a finančního leasingu je ve vlastnických právech. U úvěru se kupující stává ihned majitelem vozu, na druhé straně u finančního leasingu je majitelem po celou dobu splácení leasingová společnost. Obě verze mají své plusy i mínusy. Financování úvěrem podnikatelům nabízí možnost odepisování majetku v účetnictví, jako majitelé si v případě pojištění vozidla mohou uplatnit různé bonusy, dále ve většině případů lze zvolit při sjednávání vhodnou dobu splácení a také se

nabízí možnost předčasného splacení úvěru. Zápory úvěru představuje jeho složitost na vyřízení úvěrové smlouvy a povinnost ručení. Finanční leasing je oproti úvěru snadno dostupný a rychlý na sjednání, splátky úvěru jsou daňově uznatelné a zpravidla nižší než u splátek úvěru. Ovšem to je dáno tím, že u finančního leasingu je nutné splatit první zvýšenou splátku (akontaci), zpravidla 30 % celkové hodnoty předmětu leasingu. Celkové náklady, které podnikatel zaplatí, jsou většinou vyšší než u úvěru, to má ovšem důvod, kterým je zahrnutí odpisů, pojištění, DPH a jiných služeb do splátek leasingu. Dalším velkým záporům leasingové smlouvy je nemožnost vypovězení smlouvy popř. je spojena s vysokými pokutami. Exekutorský úřad dříve většinou nakupoval vozidla pomocí finančního leasingu, v poslední době již využívá převážně financování úvěrem. Strategie úřadu při pořizování automobilů je obvykle taková, že se zaměřuje na nákup nových automobilů, které podniku slouží po dobu odepisování či podle jeho výkonu (150-200 tis. najetých kilometrů). Prakticky to znamená, že v každých pěti letech, kdy se auta odepisují, podnik obmění svůj vozový park. Pravidlo nákupu nových automobilů většinou neplatí u reprezentativních vozů, které mají nejvyšší náklady na pořízení ze všech skupin vozů. Tyto automobily se nakupují i mírně ojeté, jelikož jejich cena rapidně klesá po najetí prvních kilometrů. V následující tabulce 4 je uveden seznam automobilů exekutorského úřadu, jejich datum pořízení a prodeje, vyčíslené náklady na pořízení a jejich financování.

Tab. 4 Náklady na pořízení vozidel (v Kč)

Automobily	Datum pořízení	Datum prodeje	Požizovací cena	Úvěr / Leasing	Výše úvěru/ Akontace	Výše splátek
Renault Megane (5)	7.1.2015		296 417			
Audi A5	13.10.2014		760 387			
Škoda Octavia (5)	15.1.2014		536 777			
Audi A7	21.11.2013		1 735 787			
Renault Master	17.6.2013		409 760			
Renault Trafic	13.3.2012		342 229	U (36m)	266 939	10 136
Hyundai Santa Fe (2)	2.1.2012		583 667			
Škoda Yeti	15.11.2011		514 750			
Škoda Octavia (4)	3.3.2011		395 501	U (36m)	237 001	9 479
Škoda Octavia (3)	23.2.2011		550 667	U (54m)	330 400	9 839
Mercedes-Benz CLS	3.2.2011	25.5.2014	676 694	U (36m)	500 000	15 900
Škoda Octavia (2)	23.2.2010	6.12.2012	288 235			
Škoda Octavia (1)	3.2.2010	19.12.2014	288 235			
Renault Scenic	13.1.2010		365 833	L (36m)	128 042	7 397
Mitsubishi Outlander	15.6.2009		600 000	U (36m)	533 967	19 284
Renault Megane (4)	31.3.2009	1.4.2014	257 899	L (60m)	90 265	3 843
Renault Megane (3)	18.3.2009	1.4.2014	257 899	L (60m)	90 265	3 843
Mercedes-Benz E	7.5.2008	21.12.2011	1 008 403			
Renault Megane (2)	13.12.2007	4.6.2013	583 667			
Hyundai Santa Fe (1)	26.11.2007	24.2.2011	784 235	L (36m)	235 270	18 828
Renault Megane (1)	30.10.2006	3.1.2012	341 681	L (36m)	102 504	9 135
Fiat Ducato	4.12.2002	8.7.2014	528 060	L (36m)	128 923	11 960

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.1.2 Odpisy

Odpisy jsou režijní náklady vyjadřující amortizaci (opotřebování) majetku. Exekutorský úřad ve svém účetnictví má shodné účetní odpisy s daňovými. Daňové odpisy jsou dány zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podnik účtuje daňové odpisy v případě vozidel degresivně (zrychleně). Dle zákona automobil jako dopravní prostředek patří do 2. odpisové skupiny, odepisuje se po dobu pěti let a jednotlivé roční odpisy se vypočítají následovně podle vzorců 1 a 2. Vzorec 1 slouží k výpočtu zrychleného odpisu v prvním roce a vzorec 2 určuje odpisy v dalších letech. Dále v tabulce 6 jsou uvedeny konkrétní roční odpisy jednotlivých vozidel exekutorského úřadu ve sledovaném období 2010-2015, vozidla pořizována formou finančního leasingu nejsou v tabulce zahrnuta, jelikož odpisy nevznikají podniku nýbrž leasingové společnosti.

$$O_1 = \frac{PC}{k_1} \quad (1)$$

$$O_i = \frac{(2 \cdot ZC_i)}{(k_2 - n)} \quad (2)$$

kde: O_i – výše odpisu v roce i ,
PC – pořizovací cena majetku,
ZC – zůstatková cena majetku,
 n – počet již odepisovaných let,
 k_1, k_2 – koeficient pro odepisování viz tabulka 5.

Tab. 5 Koeficient pro degresivní odepisování

Odpisová skupina	V prvním roce odepisování (k1)	V dalších letech (k2)	Pro zvýšenou vstupní cenu (k3)
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tab. 6 Odpisy vozidel (v Kč)

Automobil	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renault Megane (5)						59 283
Audi A5					152 077	243 324
Škoda Octavia (5)					107 355	171 769
Audi A7				347 157	555 452	416 589
Renault Master				81 952	131 123	98 342
Renault Trafic			68 446	109 513	82 135	54 757
Hyundai Santa Fe (2)			116 733	186 773	140 080	93 387
Škoda Yetti		102 950	164 720	123 540	82 360	41 180
Škoda Octavia (4)		79 100	126 560	94 920	63 280	31 640
Škoda Octavia (3)		110 133	176 213	132 160	88 107	44 053
Mercedes-Benz CLS		135 339	216 542	162 407	108 271	54 136
Škoda Octavia (2)	57 647	92 235	69 176	46 118	23 059	
Škoda Octavia (1)	57 647	92 235	69 176	46 118	23 059	
Mitsubishi Outlander	192 000	144 000	96 000	48 000		
Mercedes-Benz E	242 017	161 345	80 672			
Renault Megane (2)	93 387	46 693				
Celkem	642 697	964 031	1 184 240	1 378 658	1 556 358	1 308 459

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.1.3 Provozní náklady

V souvislosti s užíváním automobilů vznikají různé provozní náklady pro podnik. Tyto náklady můžeme také označit jako náklady na údržbu vozidel, jelikož vznikají v důsledku využití a opotřebování automobilu. Díky nim se značně prodlužuje užitnost vozu. Tyto náklady si dále podrobně představíme.

5.1.3.1 Náklady na koupi pneumatik

Dobré pneumatiky jsou pro exekutorský úřad velmi důležité. Zajišťují bezpečnost uživatelům, snižují riziko vzniku nehod a tím také snižují potencionální náklady, které by jinak s nehodou vznikly. Je to důležitý bezpečnostní prvek, který se používáním automobilu spotřebovává. Tato spotřeba vzniká v důsledku tření (valivé a smykové) pneumatiky o asfaltový povrch komunikací. Spotřeba je tedy přímo závislá na počtu ujetých kilometrů. Lze ji pozorovat také

na hloubce dezénu. Životnost pneumatiky se v dnešní době pohybuje mezi 50 000 km a 100 000 km, hloubka dezénu je určena zákonem č. 341/2014 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, minimální hodnotou, která u letních pneumatik činí 1,6 mm a u zimních pneumatik 4 mm. Životnost se také uvádí dle časového hlediska, protože pneumatiky časem ztrácejí své fyzikální vlastnosti a snižuje se jejich přilnavost k povrchu. Tato životnost se udává na 5 až 10 let od data výroby. Konkrétní životnost je individuální, závisí na různých faktorech, jako jsou například venkovní teplota, tlak v pneumatikách, zatížení pneumatik, kvalita a další. Vedení analyzovaného podniku dbá velmi na kvalitu používaných pneumatik a životnost odhaduje mezi 30 a 40 tisíc kilometrů, poté se všechny čtyři pneumatiky vymění za nové. Kvalita je zabezpečena výběrem dražších, osvědčených značek pneumatik jako jsou Pirelli, Continental, Goodyear, Dunlop či Michelin. Dle popisu spotřeby nákladů na pneumatiky je můžeme označit jako variabilní režii, která vzniká za určité množství výkonu (počet kilometrů). V souvislosti s pneumatikami vznikají další náklady, které exekutorský úřad hradí pneuservisu za výměnu kol a za uskladnění druhé sady pneumatik během zimní či letní sezóny. Při vyčíslení těchto nákladů se vycházelo z jednotlivých položek zůstatku účtu 511 (Náklady na opravy a udržování) v jednotlivých letech sledovaného období. Jelikož všechny vozy úřad přezouvá u jednoho pneuservisu, nastává problém sumarizace nákladů pro všechny automobily. Pneuservis zpravidla vydává následnou celkovou fakturu za své služby. Pro vyčíslení jednotlivých nákladů musíme rozpočítat celkové náklady na jednotlivé vozy. Z důvodu velkých nákladových rozdílů jednotlivých vozidel, vzniklých různými velikostmi pneumatik, byl zvolen desagregovaný přístup pro jejich vyčíslení, aby se zminimalizovaly odchylky od skutečně vynaložených nákladů. Postup tohoto vyčíslení je níže uveden.

Postup vyčíslení nákladů:

Nejdříve je nutné stanovit ujeté vzdálenosti všech automobilů v jednotlivých letech. Ty jsou uvedeny dále v tabulce 8. Dle získaných informací o maximálním výkonu (životnosti) pneumatik a jednotlivých ujetých kilometrů vozidel je možné stanovit, v jakých letech byly nové pneumatiky zakupovány. Při tomto stanovení se uvažuje, že vždy při koupi vozidla byla již jedna sada pneumatik zahrnuta do ceny vozu. Výsledné roky nákupu jednotlivých pneumatik jsou znázorněné v příloze A. V této příloze jsou také uvedeny rozměry pneumatik jednotlivých vozů podle technických průkazů a jejich aktuální ceny. Pro stanovení cen

pneumatik byly použity informace z internetového obchodu (www.pneu.cz). Hlavními kritérii výběru byly značka, vlastnosti a cena pneumatiky. Ceny takto vybraných pneumatik se pohybují většinou někde v polovině možného výběru. Dále jednoduše vyjádříme ze získaných informací náklady na koupi pneumatik ve stanoveném roce dle ujetých kilometrů. Ceny samozřejmě musíme upravit o příslušnou průměrnou roční míru inflace, která dle Českého statistického úřadu měla následující hodnoty uvedené v tabulce 7. Výsledné hodnoty jsou uvedeny dále v tabulce 9 a 10. Náklady za služby pneuservisu byly stanoveny na průměrné hodnotě 3000 Kč ročně na jeden automobil. Tyto náklady byly stanoveny průzkumem cen pneuservisů pomocí internetu. Zahrnují uskladnění pneumatik během letní a zimní sezóny (2x 600 Kč), práci mechanika a montáž kol automobilu (2x 400 Kč), vyvážení a nahuštění kol (2x 300 Kč) a případné přezutí pneumatik na kolech (2x 200 Kč). Jelikož se jedná o přibližné hodnoty, zahrneme je ve stejné míře pro všechny automobily, i pro ty, které nepotřebují přezutí pneumatik, protože mají druhou sadu již obutou na jiných kolech. Odchytky od skutečných hodnot budou minimální, protože se nejedná o velký náklad a odchylku také zmírňuje fakt, že při nákupu nových pneumatik se tak jako tak musí přezout i tyto vozy. Pro výpočet celkových nákladů za služby pneuservisu musíme určit počty automobilů v jednotlivých letech dle data pořízení a data prodeje. Počty vozů v letech 2010-2015 jsou uvedeny v tabulce 7. Při sumarizaci již vyčíslených ročních nákladů stále vzniká rozdíl od celkových nákladů stanovených z účtu 511. Tento rozdíl je způsobený cenou elektronů (kol) zakoupených pro některé automobily znázorněné v příloze A. Důvodem vynaložení vyšších finančních prostředků na nákup elektronových kol jsou například důvody: snaha o zlepšení vzhledu vozu (reprezentativní automobily), zlepšení jízdních vlastností vozu (jiný rozměr pneumatik) nebo snížení nákladů na přezouvání kol. V této práci se poslední důvod nezohledňuje, jelikož nejsou k dispozici konkrétní informace o cenách daného pneuservisu a celkové snížení nákladů je minimální. Elektrony se zpravidla zakoupí v prvním roce využití automobilu. Hodnoty těchto nákladů jsou vyjádřeny dále v tabulce 11.

Tab. 7 Průměrná roční míra inflace a počet vozidel

Položky	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Průměrná roční míra inflace (%)	1,5	1,9	3,3	1,4	0,4	0,3
Počet vozidel (ks)	11	15	14	15	16	12

Zdroj: Český statistický úřad (https://www.czso.cz/csu/czso/mira_inflace), 2016

Tab. 8 Najeté kilometry automobilů (v km)

Automobil	PS	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renault Megane (5)							34 750
Audi A5						5 275	25 324
Škoda Octavia (5)						20 614	23 423
Audi A7					2 561	22 984	30 155
Renault Master					14 260	9 836	12 690
Renault Trafic				37 414	41 420	40 978	32 827
Hyundai Santa Fe (2)				30 198	33 061	27 426	25 262
Škoda Yeti			2 051	14 354	19 822	20 099	11 375
Škoda Octavia (4)			24 795	30 465	33 240	24 170	34 650
Škoda Octavia (3)			39 627	45 288	47 175	46 288	66 724
Mercedes-Benz CLS	11 912		14 412	13 334	13 026	9 293	
Škoda Octavia (2)		78 210	60 890	64 900			
Škoda Octavia (1)		19 000	50 300	29 650	37 950	38 025	
Renault Scenic		36 830	36 426	30 008	33 528	23 791	22 079
Mitsubishi Outlander	12 240	21 655	24 479	21 565	32 860	22 591	11 296
Renault Megane (4)	35 900	51 215	51 019	52 908	33 658	2 095	
Renault Megane (3)	33 571	40 391	41 273	30 158	51 071	5 541	
Mercedes-Benz E	33 952	17 291	31 170				
Renault Megane (2)	62 326	27 838	28 434	35 056	10 846		
Hyundai Santa Fe (1)	115 793	55 584	9 264				
Renault Megane (1)	109 187	31 858	31 485				
Fiat Ducato	122 143	14 222	18 156	13 824	18 422	14 446	
Celkem	394 094	463 781	449 122	422 900	333 452	330 555	394 094

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tab. 9 Náklady vozidel na nákup zimních pneumatik (v Kč)

Automobil	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renault Megane (5)						8 450
Audi A5					11 271	
Škoda Octavia (5)					10 146	
Audi A7				21 108		
Renault Master				12 620		
Renault Trafic			10 546			10 155
Hyundai Santa Fe (2)			14 007			13 488
Škoda Yeti		10 837				
Škoda Octavia (4)		8 656			8 458	
Škoda Octavia (3)		8 656		8 542		8 450
Škoda Octavia (2)	6 456	6 482				
Škoda Octavia (1)	6 456		6 571			
Renault Scenic	8 274		8 421			
Mitsubishi Outlander				13 876		
Renault Megane (4)		6 482		6 397		
Renault Megane (3)		6 482				
Renault Megane (2)		8 656				
Hyundai Santa Fe (1)		13 817				
Fiat Ducato				8 285		

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tab. 10 Náklady vozidel na nákup letních pneumatik (v Kč)

Automobil	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renault Trafic				9 578		
Hyundai Santa Fe (2)					12 085	
Škoda Octavia (4)				6 681		6 608
Škoda Octavia (3)			10 900		10 506	10 496
Mercedes-Benz CLS		11 880				
Škoda Octavia (2)	6 743	6 770	6 863			
Škoda Octavia (1)			6 863		6 615	
Renault Scenic			7 508		7 237	
Mitsubishi Outlander			11 580		11 162	
Renault Megane (4)	6 743	6 770		6 681		
Renault Megane (3)	6 743	6 770		6 681		
Mercedes-Benz E		11 880				
Renault Megane (2)	6 743		6 863			
Hyundai Santa Fe (1)	12 319					
Renault Megane (1)		6 770				
Fiat Ducato					6 664	

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tab. 11 Celkové náklady pneumatik

Položky	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Nákup pneumatik	60 478	120 905	90 121	100 448	84 143	69 501
Náklady pneuservis	33 000	45 000	42 000	45 000	48 000	36 000
Náklady nákup kol	35 869	18 422	18 246	29 249	37 278	
Náklady účet 511	129 348	184 327	150 367	174 698	169 421	105 501

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.1.3.2 Náklady pojištění

V souvislosti s užíváním vozidel může docházet k nehodám, kdy náklady na škody způsobené na vozidle či na zdraví se mohou vyšplhat až k milionovým částkám, které viník nehody musí uhradit. Ze zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla, má majitel povinnost pojistit vozidlo, proti škodám, které mohou vzniknout jeho užíváním, druhým osobám. Tomuto pojištění se říká povinné ručení. Povinné ručení samozřejmě nekryje škody způsobené na vozidle pojištěnce. Pro pojištění svého vozu se využívá jiného druhu pojištění, kterému se říká havarijní pojištění. Vychází z tržní ceny vozidla a zpravidla je dražší než povinné ručení. Kryje škody způsobené havárií, živelnými událostmi, odcizením, vandalismem, neoprávněným užitím vozidla a zpravidla k němu pojištěnec obdrží úrazové pojištění řidiče a spolucestujících a zdarma asistenční služby. Pojišťovny dále nabízejí různé další druhy pojištění například pojištění skel vozidla či zavazadel. Náklady na pojištění můžeme označit jako režijní fixní náklady. Exekutorský úřad má pro všechny své vozy sjednané povinné ručení, havarijní pojištění a pojištění předního skla či u dražších vozidel všech autoskel. Na trhu s pojištěním vozidel je mnoho pojišťoven a vzniká zde velký konkurenční boj. Pojišťovny předkládají svým zákazníkům různorodé slevy z pojištění, liší se také ceny pojistného a nabídka služeb zahrnutých do pojištění. Exekutorský úřad nechává výběr pojišťovny většinou na externím pojišťovacím makléři. Makléř vždy prozkoumá trh s pojištěním a vybere nejlepší variantu pro dané vozidlo a daného zákazníka dle jeho požadavků. Díky tomu podnik má sjednané pojištění u různých pojišťoven. Exekutorský úřad často nakupuje stejné či podobné vozy, při novém výhodnějším pojištění tak může změnit pojišťovnu i u jiných využívaných automobilů. Mimo již zmíněná pojištění má exekutorský úřad sjednané také na všechny automobily speciální pojištění GAP (Guaranteed Asset Protection Insurance). Toto pojištění je určeno převážně pro nová vozidla, kdy tržní cena vozu ihned po nákupu klesne. Tržní hodnota pak klesá dále a během tří let může poklesnout až na polovinu pořizovací ceny. V případě totální nehody či krádeže vozu, výše pojistného plnění havarijního pojištění se stanovuje z tržní hodnoty vozu. A právě rozdíl mezi pořizovací hodnotou vozu a výši pojistného plnění kryje pojištění GAP a majiteli se v případě totální škody či odcizení automobilu vrátí celkové pořizovací prostředky. Schématické znázornění je na obrázku 5, kde pořizovací cena vozu činí 500 tisíc Kč. Na obrázku je také znázorněna spoluúčast, která také může být kryta tímto pojištěním, záleží na pojistných podmínkách. Pojištění GAP se sjednává minimálně na 3 roky a maximálně na 5

let. Již dvakrát se exekutorskému úřadu toto pojištění vyplatilo, když byla auta odcizena. Následující tabulka 12 znázorňuje celkové náklady na pojištění vydané exekutorským úřadem ve sledovaném období. Dále je nutné dodat, že pojištění u automobilů pořízených na leasing se platí v jednotlivých měsíčních splátkách leasingové společnosti. Platby u ostatních automobilů probíhají jednoručně v celkové hodnotě. Při výpočtech byl zohledněn také prodej automobilů a v takovém případě hodnota pojištění byla stanovena dle poměrné části. V příloze C je dále uveden seznam ročních hodnot nákladů na jednotlivé složky celkového pojištění. Zde u jednotlivých údajů se neshoduje suma placeného pojištění se sumou jednotlivých složek pojištění, jelikož do celkové částky jsou dále započítané různé slevy.

Obr. 5 Schéma pojistného plnění GAP



Zdroj: EuroGAP.cz, 2016

Tab. 12 Roční náklady na pojištění vozidel (v Kč)

Automobil	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renault Megane (5)						18 660
Audi A5					47 177	19 562
Škoda Octavia (5)					39 346	13 621
Audi A7				78 427	45 352	45 352
Renault Master				32 460	12 960	12 960
Renault Trafic			29 695	12 695	12 695	12 695
Hyundai Santa Fe (2)			35 462	16 462	16 462	16 462
Škoda Yeti		26 659	13 159	13 159	13 159	13 159
Škoda Octavia (4)		17 071	7 071	7 071	7 071	7 071
Škoda Octavia (3)		31 059	12 559	12 559	12 559	12 559
Mercedes-Benz CLS		58 656	32 156	32 156	10 719	
Škoda Octavia (2)	26 046	16 046	13 372			
Škoda Octavia (1)	26 046	16 046	16 046	16 046	13 372	
Renault Scenic	24 034	12 034	12 034	12 034	12 034	12 034
Mitsubishi Outlander	17 268	17 268	17 268	17 268	17 268	17 268
Renault Megane (4)	10 435	10 435	10 435	10 435		
Renault Megane (3)	9 806	9 806	9 806	9 806		
Mercedes-Benz E	41 423	27 615				
Renault Megane (2)	10 156	10 156	5 078			
Hyundai Santa Fe (1)	15 050	2 508				
Renault Megane (1)	9 806	2 452				
Fiat Ducato	15 836	15 836	15 836	10 557		
Celkem	205 906	273 647	229 977	281 135	260 174	201 403

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.1.3.3 Spotřeba pohonných hmot

Do nákladů na údržbu vozidel započítáme také náklady, které souvisejí se spotřebou pohonných hmot, jelikož bez benzínu či nafty bychom nemohli automobil vůbec používat. Navíc s těmito náklady budeme mít vyčíslený kompletní přehled celkových nákladů vynaložených pro každý automobil. Exekutorský úřad využívá služeb CCS České společnosti pro platební karty s.r.o., která poskytuje svým klientům elektronickou evidenci plateb za pohonné hmoty (PHM) a další zboží či služby na čerpacích stanicích, v servisech, pneuservisech a myčkách. Jednotlivým vozidlům jsou přiděleny CCS limit karty, které mají měsíční limitované platby na čerpacích stanicích. U některých vozidel úřad využívá možnosti evidence knihy jízd, kde při placení uživatel vozu musí zadávat počet najetých kilometrů. Součástí využití těchto karet je též úrazové pojištění pro zaměstnance. Za tyto služby úřadu vznikají náklady ve formě měsíčních poplatků, kterými se budeme zabývat dále v kapitole ostatní režijní náklady. Celkovou spotřebu pohonných hmot u jednotlivých vozidel stanovíme jednoduše dle průměrné spotřeby stanovené v technických průkazech vozů a z celkově ujetých kilometrů z tabulky 8. Pro učení celkových nákladů na spotřebu pohonných hmot vynásobíme spotřebu danou průměrnou cenou benzínu či nafty, které jsou stanoveny aritmetickým průměrem jednotlivých údajů CCS České společnosti pro platební karty o cenách pohonných hmot v Plzeňském kraji. A to z důvodu toho, že většina mobilních vykonavatelů pracuje v plzeňské pobočce, tankování pohonných hmot probíhá převážně v Plzeňském kraji. Informace o měsíčním vývoji cen benzínu a nafty dle CCS jsou uvedeny v příloze D. Celkové náklady jednotlivých vozidel ve sledovaném období lze nalézt v tabulce 13.

Tab. 13 Celkové roční náklady vozidel na spotřebu pohonných hmot (v Kč)

Automobil	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renault Megane (5)						48 272
Audi A5					8 976	37 002
Škoda Octavia (5)					47 830	47 242
Audi A7				6 139	55 081	62 057
Renault Master				41 022	28 286	31 339
Renault Trafic			104 452	115 184	113 916	78 365
Hyundai Santa Fe (2)			80 672	87 976	72 956	57 707
Škoda Yeti		5 894	43 505	59 700	60 721	29 873
Škoda Octavia (4)		39 620	51 691	56 179	40 836	50 272
Škoda Octavia (3)		82 631	100 276	104 045	102 055	126 329
Mercedes-Benz CLS		39 362	38 670	37 629	26 836	
Škoda Octavia (2)	126 418	109 718	124 176			
Škoda Octavia (1)	30 711	90 636	56 731	72 327	72 446	
Renault Scenic	90 044	97 165	84 404	93 712	66 701	53 809
Mitsubishi Outlander	47 550	59 922	56 052	85 077	58 471	25 105
Renault Megane (4)	118 737	129 052	141 118	89 210	5 570	
Renault Megane (3)	93 643	104 400	80 438	135 362	14 731	
Mercedes-Benz E	42 539	85 485				
Renault Megane (2)	64 540	71 924	93 503	28 747		
Hyundai Santa Fe (1)	128 270	23 832				
Renault Megane (1)	73 860	79 641				
Fiat Ducato	33 832	48 147	38 927	51 671	40 505	
Celkem	850 142	1 067 430	1 094 615	1 063 981	815 917	647 372

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.1.3.4 Servisní náklady

U nových vozidel, jaké převážně využívá exekutorský úřad, jsou dány pevné intervaly mezi pravidelným servisem, aby se zajistila dlouhodobá životnost vozu. Intervaly mezi jednotlivými prohlídkami jsou dány pro každý automobil dle servisních knížek. Ovšem přibližně je můžeme stanovit pro všechna vozidla podle ujetých kilometrů takto: 15 000 km, 30 000 km a další pravidelně po 30 000 km. Pravidelný servis všech automobilů úřadu je vykonáván vždy v autorizovaných servisech, většinou u prodejce vozidla, aby se zajistily podmínky záručních lhůt. Pravidelné servisní prohlídky jiným názvem garanční prohlídky jsou nejdůležitější složkou údržby vozidel. Zajišťují průběžnou kontrolu vozidla, dochází při nich k výměně opotřebovaných částí vozu či provozních kapalin a udržují tak automobil ve stoprocentním provozuschopném stavu. Konkrétní činnosti garanční prohlídky jsou například výměna motorového oleje a olejového filtru, výměna vzduchového, kabinového a palivového filtru dle stavu, kontrola stavu dalších kapalin (brzdová kapalina, chladicí kapalina atd.) případné doplnění, kontrola geometrie vozu, kontrola brzd, výfuku, tlumičů, náprav a dalších důležitých částí vozu. Kromě těchto garančních prohlídek automobily musí do servisu i z jiných důvodů jako je případná nehoda vozu či závada automobilu. V případě skrytých závad, které se projeví časem, kryje většinu nákladů záruka vozidel. V tomto případě platí majitel vozu maximálně práci mechaniků či drobné díly na opravu závady. V případě nehody záleží na druhu pojištění. Exekutorský úřad má všechny automobily pojištěné havarijním pojištěním a v případě nehody, i když je viníkem zaměstnanec úřadu, hradí téměř celé náklady na opravu vozidla pojišťovna. Část hrazenou úřadem tvoří v pojistné smlouvě daná spoluúčast. V případě nezavinění nehody kryje celé náklady na opravu pojišťovna viníka nehody. Posledními náklady, které vznikají v souvislosti se servisem automobilů, jsou STK (státní technické kontroly). Tyto kontroly vydávají osvědčení o technické způsobilosti vozidel pro provoz na pozemních komunikacích. Bez tohoto osvědčení ze zákona nesmí vozidlo jezdit po českých silnicích. Tyto kontroly jsou pravidelné ve dvouletých intervalech a v případě nového vozu první kontrola se provádí po čtyřech letech. V následující tabulce 14 jsou sumarizované servisní náklady pro jednotlivá vozidla exekutorského úřadu

Tab. 14 Celkové roční servisní náklady vozidel (v Kč)

Automobil	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renault Megane (5)						8 900
Audi A5						3 000
Škoda Octavia (5)					24 196	25 134
Audi A7					23 081	15 483
Renault Master				10 154	14 847	10 923
Renault Trafic			21 269	27 121	10 888	
Hyundai Santa Fe (2)			9 870	14 878	29 280	14 231
Škoda Yeti			13 370	4 132	3 759	15 576
Škoda Octavia (4)		10 921	5 451	12 541	2 546	12 487
Škoda Octavia (3)		11 491	5 330	10 177	19 593	20 915
Mercedes-Benz CLS		27 193		8 073		
Škoda Octavia (2)	13 136	25 705	53 498			
Škoda Octavia (1)	2 095	19 851	5 196	17 612	17 487	
Renault Scenic	10 837	9 901	13 417	8 008	8 560	20 264
Mitsubishi Outlander	12 888	9 865	9 301	10 082	13 710	18 268
Renault Megane (4)	13 694	24 547	12 354	5 544	9 544	
Renault Megane (3)	9 941	26 120	7 977	6 510	11 590	
Mercedes-Benz E	32 477	20 064				
Renault Megane (2)	19 844	30 914	9 979	7 013		
Hyundai Santa Fe (1)	26 327					
Renault Megane (1)	24 457	7 748				
Fiat Ducato	7 515	17 289	24 374	24 816		
Celkem	173 211	241 609	191 385	166 661	189 082	165 180

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.1.3.5 Ostatní režijní náklady

Dalšími vznikajícími náklady exekutorského úřadu jsou náklady související s údržbou automobilů svépomocí, kdy zaměstnanci sami pečují o stav vozidla. Jsou to především náklady na nákup provozních kapalin, jako jsou motorový olej, zimní či letní směs do ostříkovačů a kapalina do chladiče. Tyto tři druhy kapalin mohou při běžném užívání vozidla ubývat a je zapotřebí je pravidelně dolívat. Pak do režijních nákladů také zařadíme náklady na mytí vozidel, parkování, nákup autopříslušenství (žárovky, lékárnička, povinná výbava vozu a další) a nákup dálničních známek. Všechna vozidla exekutorského úřadu často využívají české dálnice, proto úřad každý rok všem vozům pořizuje roční dálniční známku. Při výpočtu nákladů za nákup dálničních známek jsou využity informace o počtech vozidel z tabulky 6 vynásobené cenou dálniční známky, která stojí ve sledovaném období 1 500 Kč od roku 2012 a 1 200 Kč předchozí roky. Jak již bylo řečeno u nákladů na pohonné hmoty, zaměstnanci úřadu využívají při placení u čerpacích stanic karty CCS. Za poskytované služby hradí úřad společnosti následující měsíční poplatky: provozní poplatek (97 Kč), poplatek za distribuci daňového dokladu (90 Kč) a servisní poplatek (dle odběru pohonných hmot). Provozní poplatek vzniká v případě nevyužití karty CCS v daném období a servisní poplatek se platí za každý načerpaný litr pohonných hmot, u exekutorského úřadu činní 0,8 Kč z každého litru PHM. Další poplatky vznikají například při ztrátě karty či změně parametrů na kartě. (CCS, 2016) V následující tabulce 15 jsou shrnuty ostatní režijní náklady exekutorského úřadu.

Tab. 15 Ostatní režijní náklady (v Kč)

Položky	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Režie účet 511	44 863	15 371	24 349	35 369	12 691	16 220
Poplatky CCS	24 801	31 520	37 045	34 498	27 926	24 956
Provozní náplně CCS	6 729	6 109	7 217	2 332	1 007	969
Mytí vozidel	4 455	6 353	8 098	9 230	5 976	6 011
Dálniční známky	13 200	18 000	21 000	22 500	22 500	18 000
Celková režie	94 048	77 353	97 709	103 930	70 100	66 156

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.1.3.6 Daňové náklady

Údržba a užívání vozidel mají vliv také na daňové náklady exekutorského úřadu. Nejvýraznějším daňovým nákladem je bezesporu platba silniční daně. Dle zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, podnikatelské subjekty, které využívají silniční motorová vozidla ke svému podnikání, musí podat daňové přiznání k silniční dani do 31. 1. Tato daň se vztahuje k předešlému roku a platí se pouze za ty měsíce, ve kterých bylo vozidlo využíváno k podnikání. Výpočet silniční daně probíhá následovně: Podle základu daně, který pro osobní automobily je zdvihový objem motoru, se určí roční sazba daně dle tabulky 16. Sazba daně se u vozidel snižuje o 48 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců od data jejich první registrace a o 40 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců a o 25 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců. Další snižování sazeb a poskytování slev na silniční dani se exekutorského úřadu netýkají, proto je nebudeme zde uvádět. V tabulce 17 jsou jednotlivé výměry silniční daně během sledovaného období.

Tab. 16 Sazba silniční daně

Zdvihový objem motoru	Sazba daně
do 800 cm ³	1 200 Kč
nad 800 cm ³ do 1 250 cm ³	1 800 Kč
nad 1 250 cm ³ do 1 500 cm ³	2 400 Kč
nad 1 500 cm ³ do 2 000 cm ³	3 000 Kč
nad 2 000 cm ³ do 3 000 cm ³	3 600 Kč
nad 3 000 cm ³	4 200 Kč

Zdroj: zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Tab. 17 Silniční daň

Automobil	cm³/1000	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renault Megane (5)	2.4						1 248
Audi A5	1.5					390	1 560
Škoda Octavia (5)	2.0					1 560	1 560
Audi A7	2.0				312	1 872	1 872
Renault Master	3.0				1 092	1 872	1 872
Renault Trafic	2.3			1 300	1 560	1 560	1 760
Hyundai Santa Fe (2)	2.0			1 872	1 872	1 872	2 160
Škoda Yeti	2.2		260	1 560	1 560	1 600	1 800
Škoda Octavia (4)	1.8		1 300	1 560	1 560	1 760	1 800
Škoda Octavia (3)	1.6		1 430	1 560	1 560	1 780	1 800
Mercedes-Benz CLS	2.0		1 716	1 872	2 136	900	
Škoda Octavia (2)	3.0	1 430	1 560	1 560			
Škoda Octavia (1)	1.9	1 430	1 560	1 560	1 780	1 800	
Renault Scenic	1.9	1 248	1 248	1 248	1 440	1 440	1 440
Mitsubishi Outlander	1.4	1 560	1 560	1 700	1 800	1 800	2 063
Renault Megane (4)	2.0	1 560	1 560	1 760	1 800	600	
Renault Megane (3)	1.6	1 560	1 560	1 760	1 800	600	
Mercedes-Benz E	1.6	2 160	360				
Renault Megane (2)	3.0	1 780	1 800	1 800	1 088		
Hyundai Santa Fe (1)	1.6	1 920	360				
Renault Megane (1)	2.2	1 800	1 800	150			
Fiat Ducato	1.6	2 250	2 313	3 000	1 750		
Celkem		18 698	20 387	24 112	23 110	21 406	20 935

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.2 Sumarizace celkových nákladů

Nyní lze vyjádřit celkové náklady na údržbu vozidel za sledované období 2010-2015. Tyto náklady vyjádříme pomocí již zmíněné struktury a rozdělení nákladů pro jednotlivá vozidla a také dle časové souvislosti. V následující tabulce 18 jsou sumarizovány jednotlivé typy náklady pro jednotlivé automobily za celé sledované období. Automobily jsou zde rozděleny podle funkčního využití v exekutorském úřadě a dále jsou řazeny podle pořizovacích nákladů. Pořizovací náklady jsou dány pořizovací cenou vozidla, v případě úvěru zaplacenou částí při nákupu sečtenou s celkovou hodnotou všech úvěrových splátek nebo v případě finančního leasingu jsou náklady vypočítány sečtením akontace leasingu, sumou leasingových splátek a odkupní symbolickou hodnotou, která zpravidla bývá 1000 Kč. Pořizovací náklady jsou zde uvedeny z důvodu poskytnutí lepší představy o vznikajících nákladech. Z tohoto důvodu jsou také uvedeny v tabulce 18 celkové najeté kilometry automobilů ve sledovaném období a počet měsíců využívání jednotlivých vozů v tomto období. Dále jsou uvedeny jednotlivé sumy již vyčíslených nákladů (odpisy, náklady na pneumatiky, spotřeba pohonných hmot, servisní náklady, režijní náklady a silniční daň). V oblasti režijních nákladů byly stanoveny poměrné části podílení se na jednotlivých ročních nákladech dělením celkových ročních nákladů celkovým počtem využitých vozů. Ty pak byly sečteny pro jednotlivá vozidla. V tabulce 19 jsou náklady vozidel sumarizovány podle roků sledovaného období a v tabulce 20 jsou celkové roční náklady v přehledu podle typu vznikajících nákladů.

Tab. 18 Celkové náklady vozidel (Kč)

(zdroj: vlastní zpracování, 2016)

Reprezentativní vozy	Pořízení	Odpisy	Pneumatiky	Pojištění	PHM	Servis	Režie	Daně	Měsíců	Km
Audi A7	1735787	1319198	59358	169131	123278	38564	16917	4056	25	55700
Mercedes-Benz E	1008403	484034	17880	69038	128023	52541	13707	2520	24	48461
Audi A5	760387	395401	35910	66739	45977	3000	9988	1950	14	30599
Mercedes-Benz CLS	749094	676694	23880	133687	142497	35266	23540	6624	40	50065
Osobní automobily	Pořízení	Odpisy	Pneumatiky	Pojištění	PHM	Servis	Režie	Daně	Měsíců	Km
Hyundai Santa Fe (1)	768291	-	32136	17558	152102	26327	13707	2280	14	64848
Mitsubishi Outlander	760257	480000	54617	103608	332176	74114	37603	10483	72	134446
Škoda Octavia (3)	751573	550667	90972	81295	515337	67505	29053	8130	58	245102
Hyundai Santa Fe (2)	583667	536973	51579	84848	299311	68260	23896	7776	48	115947
Renault Megane (2)	583667	140080	34262	25390	258713	67750	27615	6468	41	102174
Škoda Octavia (5)	536777	279124	34785	52967	95072	49330	9988	3120	24	44037
Škoda Yeti	514750	514750	25837	79295	199693	36838	29053	6780	50	67701
Škoda Octavia (4)	499744	395501	45403	45355	238598	43945	29053	7980	58	147320
Renault Megane (1)	379878	-	12770	12258	153501	32205	13707	3750	24	63343
Renault Scenic	352816	-	49441	84204	485836	70988	37603	8064	72	182662
Renault Megane (4)	321846	-	48072	41740	483687	65683	32090	7280	51	190895
Renault Megane (3)	321846	-	41675	39224	428575	62138	32090	7280	51	168434
Renault Megane (5)	296417	59283	11450	18660	48272	8900	5513	1248	12	34750
Škoda Octavia (2)	288235	288235	60248	55464	360312	92339	20686	4550	34	204000
Škoda Octavia (1)	288235	288235	59439	87556	322851	62240	32090	8130	59	174925
Užitková vozidla	Pořízení	Odpisy	Pneumatiky	Pojištění	PHM	Servis	Režie	Daně	Měsíců	Km
Fiat Ducato	491754	-	29949	58065	213082	73994	32090	9313	54	79070
Renault Traffic	440186	314851	60526	67780	411918	59279	23896	6180	46	152639
Renault Master	409760	311418	21620	58380	100647	35924	16917	4836	31	36786

Tab. 19 Celkové roční náklady vozidel

Reprezentativní vozy	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Celkem
Audi A7	-	-	-	145 165	132 861	133 277	411 303
Mercedes-Benz E	130 148	153 561	-	-	-	-	283 709
Audi A5	-	-	-	-	93 927	69 637	163 564
Mercedes-Benz CLS	-	146 964	82 677	89 923	45 930	-	365 494
Osobní automobily	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Celkem
Hyundai Santa Fe (1)	195 436	48 674	-	-	-	-	244 109
Mitsubishi Outlander	90 816	96 771	105 879	138 032	109 885	71 216	612 601
Škoda Octavia (3)	-	161 846	140 604	146 812	153 968	189 061	792 291
Hyundai Santa Fe (2)	-	-	151 862	131 117	140 130	112 561	535 670
Renault Megane (2)	114 613	131 606	127 202	46 776	-	-	420 197
Škoda Octavia (5)	-	-	-	-	149 192	96 070	245 261
Škoda Yeti	-	51 807	81 573	88 480	86 714	68 921	377 495
Škoda Octavia (4)	-	85 725	75 752	93 960	68 146	86 751	410 334
Renault Megane (1)	121 472	106 568	-	-	-	-	228 040
Renault Scenic	145 988	128 505	137 011	125 123	103 448	96 059	736 135
Renault Megane (4)	162 719	187 003	175 646	129 994	23 189	-	678 551
Renault Megane (3)	133 242	163 294	109 961	170 088	34 396	-	610 981
Renault Megane (5)	-	-	-	-	-	94 042	94 042
Škoda Octavia (2)	209 713	174 437	209 448	-	-	-	593 599
Škoda Octavia (1)	96 223	136 250	102 945	117 693	119 195	-	572 306
Užitková vozidla	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Celkem
Fiat Ducato	70 982	91 741	92 116	107 007	54 645	-	416 492
Renault Trafic	-	-	195 489	176 067	146 535	111 489	629 579
Renault Master	-	-	-	107 276	65 440	65 607	238 323

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tab. 20 Celkové roční náklady dle jednotlivých složek

Položky	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Pneumatiky	129 348	184 327	150 367	174 698	169 421	93 646
Pojištění	205 906	273 647	229 977	281 135	260 174	201 403
PHM	850 142	1 067 430	1 094 615	1 063 981	815 917	647 372
Servis	173 211	241 609	191 385	166 661	189 082	165 180
Režie	94 048	77 353	97 709	103 930	71 600	66 156
Daně	18 698	20 387	24 112	23 110	21 406	20 935
Celkem	1 471 353	1 864 752	1 788 165	1 813 514	1 527 600	1 194 692

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.3 Analýza vývoje nákladů v závislosti na počtu ujetých kilometrů

Ze sumarizačních hodnot nákladů porovnáme náklady na údržbu vozidel s jednotlivými ujetými kilometry. Vyjádříme jejich podílem náklady vynaložené na jednotku výkonu vozidel tedy na jeden kilometr. V následující tabulce 21 jsou vyjádřeny jednotlivé typy celkových nákladů jednotlivých vozidel vznikající na ujetý kilometr ve sledovaném období 2010-2015. Díky zastoupení nákladů na údržbu vozidel za celé období, můžeme tyto hodnoty brát jako průměrné. Hodnoty jsme získali podílem jednotlivých nákladů s celkovým počtem ujetých kilometrů z tabulky 18. V další tabulce 22 jsou uvedeny celkové roční náklady jednotlivých vozidel na ujetý kilometr. Pro výpočet jsou použity údaje o ročně najetých kilometrech z tabulky a o celkových ročních nákladech z tabulky 19. Výsledné hodnoty představují výše nákladů na údržbu vozidel na ujetý kilometr v jednotlivých letech. Bohužel zde dochází k nepřesnostem, jak již bylo zmíněno v kapitole přírážkové kalkulace. V prvním roce užívání automobilu dochází k velkému nárůstu režijních nákladů, jako jsou náklady na nákup kol, pojištění placené na roční období a pojištění GAP placené na několikaleté období. Automobil se zpravidla nekupuje hned prvním dnem roku, tedy se v prvním roce užívá jen část roku a nejede v tomto roce jen málo kilometrů. V kombinaci s velkými režijními náklady se náklady na kilometr v prvním roce užívání nového automobilu vyšplhají nad průměrné úrovně. Pro eliminaci těchto nepřesností musíme vyjádřit režijní náklady poměrnou částí období, ve kterém vznikají, nikoliv v období, kdy jsou hrazeny. Z tohoto důvodu musíme nově propočítat náklady na pneumatiky a pojištění, ve kterých tyto rozdíly převážně vznikají. Náklady na nákup pneumatik je svou formou variabilní režijní náklad, je závislý na určitém počtu výkonu automobilu. Tyto náklady vyjádříme pomocí opotřebení najetými kilometry. Jednotlivé náklady automobilů na nákup pneumatik stanovíme následovně. Cenu pneumatik (zimních či letních) vydělíme již zmíněnou životností (40 000 km) a získáme náklad na kilometr. Touto hodnotou vynásobíme jednotlivé roční najeté kilometry (v zimním či letním období) do doby než je evidován další nákup pneumatik. Takto získáme hodnoty opotřebení pneumatiky, které nejlépe zobrazují skutečnou spotřebu nákladů. Dalším zcela režijním nákladem je nákup kol (elektronů). Opotřebování kol nemá žádnou přímou závislost na ujeté vzdálenosti. Proto tyto náklady stanovíme dle časového hlediska. Protože kola patří vždy právě jednomu automobilu, jejich životnost stanovíme podle odpisů automobilu na 5 let. Tedy ročním nákladem bude 1/5 ceny kol. Obdobně stanovíme náklady na pojištění (celkové i GAP), které rozpočítáme dle měsíčního využití automobilu a poměrnou část započítáme do ročních nákladů. Ostatní

náklady (spotřeba PHM, režii, servisní náklady a silniční daň) započítáme beze změn dle struktury nákladů, jelikož v případě spotřeby PHM a silniční daně jsou náklady zcela vyjádřeny dle jejich vzniku a u režijních nákladů a servisních nákladů nelze jednoznačně určit jejich vnik a podíl na výkonu. Takto vyjádřené celkové náklady naleznete v příloze B. Dále je v tabulce 23 vyjádřena jejich závislost na počtu ujetých kilometrů.

Tab. 21 Celkové náklady na údržbu vozidel na 1 km

	Pneumatiky	Pojištění	PHM	Servis	Režie	Daně	Celkem
Reprezentativní vozy							
Audi A7	1,07	3,04	2,21	0,69	0,30	0,07	7,38
Mercedes-Benz E	0,37	1,42	2,64	1,08	0,28	0,05	5,85
Audi A5	1,17	2,18	1,50	0,10	0,33	0,06	5,35
Mercedes-Benz CLS	0,48	2,67	2,85	0,70	0,47	0,13	7,30
Osobní automobily							
Hyundai Santa Fe (1)	0,50	0,27	2,35	0,41	0,21	0,04	3,76
Mitsubishi Outlander	0,41	0,77	2,47	0,55	0,28	0,08	4,56
Škoda Octavia (3)	0,37	0,33	2,10	0,28	0,12	0,03	3,23
Hyundai Santa Fe (2)	0,44	0,73	2,58	0,59	0,21	0,07	4,62
Renault Megane (2)	0,34	0,25	2,53	0,66	0,27	0,06	4,11
Škoda Octavia (5)	0,79	1,20	2,16	1,12	0,23	0,07	5,57
Škoda Yeti	0,38	1,17	2,95	0,54	0,43	0,10	5,58
Škoda Octavia (4)	0,31	0,31	1,62	0,30	0,20	0,05	2,79
Renault Megane (1)	0,20	0,19	2,42	0,51	0,22	0,06	3,60
Renault Scenic	0,27	0,46	2,66	0,39	0,21	0,04	4,03
Renault Megane (4)	0,25	0,22	2,53	0,34	0,17	0,04	3,55
Renault Megane (3)	0,25	0,23	2,54	0,37	0,19	0,04	3,63
Renault Megane (5)	0,33	0,54	1,39	0,26	0,16	0,04	2,71
Škoda Octavia (2)	0,30	0,27	1,77	0,45	0,10	0,02	2,91
Škoda Octavia (1)	0,34	0,50	1,85	0,36	0,18	0,05	3,27
Užitková vozidla							
Fiat Ducato	0,38	0,73	2,69	0,94	0,41	0,12	5,27
Renault Trafic	0,40	0,44	2,70	0,39	0,16	0,04	4,12
Renault Master	0,59	1,59	2,74	0,98	0,46	0,13	6,48

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tab. 22 Roční celkové náklady vozidel na 1 km

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Reprezentativní vozy						
Audi A7	-	-	-	56,68	5,78	4,42
Mercedes-Benz E	7,53	4,93	-	-	-	-
Audi A5	-	-	-	-	17,81	2,75
Mercedes-Benz CLS	-	10,20	6,20	6,90	4,94	-
Osobní automobily						
Hyundai Santa Fe (1)	3,52	5,25	-	-	-	-
Mitsubishi Outlander	4,19	3,95	4,91	4,20	4,86	6,30
Škoda Octavia (3)	-	4,08	3,10	3,11	3,33	2,83
Hyundai Santa Fe (2)	-	-	5,03	3,97	5,11	4,46
Renault Megane (2)	4,12	4,63	3,63	4,31	-	-
Škoda Octavia (5)	-	-	-	-	7,24	4,10
Škoda Yeti	-	25,26	5,68	4,46	4,31	6,06
Škoda Octavia (4)	-	3,46	2,49	2,83	2,82	2,50
Renault Megane (1)	3,81	3,38	-	-	-	-
Renault Scenic	3,96	3,53	4,57	3,73	4,35	4,35
Renault Megane (4)	3,18	3,67	3,32	3,86	11,07	-
Renault Megane (3)	3,30	3,96	3,65	3,33	6,21	-
Renault Megane (5)	-	-	-	-	-	2,71
Škoda Octavia (2)	2,68	2,86	3,23	-	-	-
Škoda Octavia (1)	5,06	2,71	3,47	3,10	3,13	-
Užitková vozidla						
Fiat Ducato	4,99	5,05	6,66	5,81	3,78	-
Renault Trafic	-	-	5,23	4,25	3,58	3,40
Renault Master	-	-	-	7,52	6,65	5,17

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tab. 23 Upravené roční celkové náklady vozidel na 1 km

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Reprezentativní vozy						
Audi A7	-	-	-	14,99	6,73	5,20
Mercedes-Benz E	7,98	5,54	-	-	-	-
Audi A5	-	-	-	-	6,11	3,29
Mercedes-Benz CLS	-	7,83	6,89	7,61	6,39	-
Osobní automobily						
Hyundai Santa Fe (1)	3,72	4,42	-	-	-	-
Mitsubishi Outlander	4,37	4,11	4,84	4,33	4,79	6,73
Škoda Octavia (3)	-	3,15	3,39	3,45	3,61	3,01
Hyundai Santa Fe (2)	-	-	4,21	4,23	5,26	4,51
Renault Megane (2)	4,21	4,58	3,84	4,98	-	-
Škoda Octavia (5)	-	-	-	-	5,13	4,59
Škoda Yeti	-	10,51	6,11	4,80	4,43	6,17
Škoda Octavia (4)	-	2,86	2,69	2,98	2,72	2,57
Renault Megane (1)	3,81	3,57	-	-	-	-
Renault Scenic	3,61	3,72	4,44	4,01	4,31	4,62
Renault Megane (4)	3,27	3,70	3,61	3,80	12,60	-
Renault Megane (3)	3,37	3,94	3,98	3,49	6,94	-
Renault Megane (5)	-	-	-	-	-	2,41
Škoda Octavia (2)	2,44	3,00	3,51	-	-	-
Škoda Octavia (1)	3,61	2,91	3,49	3,44	3,36	-
Užitková vozidla						
Fiat Ducato	4,99	5,05	6,66	5,73	4,12	-
Renault Trafic	-	-	4,20	4,54	4,10	3,65
Renault Master	-	-	-	5,19	7,18	5,61

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

5.4 Porovnání analyzovaných hodnot

V této kapitole práce porovná jednotlivé získané hodnoty nákladů na údržbu vozidel na ujetý kilometr podle dalších možných hledisek, jako jsou cena, výkon, zdvihový objem a značka vozidla. K tomu využijeme následující tabulku zobrazující tyto hodnoty a analyzované výsledky z tabulky. Při zkoumání těchto hodnot použitím aritmetického průměru dostaneme následující výsledky v tabulce.

Tab. 24 Srovnání analyzovaných hodnot

Automobil	cm ³	Palivo	kW	Cena	Km	Náklady (N)	N/km
Audi A7	3.0	N	230	1 735 787	55 700	411 303	7,38
Mercedes-Benz E	3.0	N	165	1 008 403	48 461	283 709	5,85
Hyundai Santa Fe (1)	2.2	N	114	768 291	64 848	244 109	3,76
Audi A5	2.0	N	130	760 387	30 599	163 564	5,35
Mitsubishi Outlander	2.0	N	103	760 257	134 446	612 601	4,56
Škoda Octavia (3)	2.0	N	103	751 573	245 102	792 291	3,23
Mercedes-Benz CLS	3.0	N	165	749 094	50 065	365 494	7,3
Hyundai Santa Fe (2)	2.2	N	145	583 667	115 947	535 670	4,62
Renault Megane (2)	1.6	N	145	583 667	102 174	420 197	4,11
Škoda Octavia (5)	2.0	B	162	536 777	44 037	245 261	5,57
Škoda Yeti	1.8	B	118	514 750	67 701	377 495	5,58
Škoda Octavia (4)	1.6	N	77	499 744	147 320	410 334	2,79
Fiat Ducato	2.0	N	62	491 754	79 070	416 492	5,27
Renault Trafic	2.0	N	84	440 186	152 639	629 579	4,12
Renault Master	2.3	N	92	409 760	36 786	238 323	6,48
Renault Megane (1)	1.6	B	82	379 878	63 343	228 040	3,6
Renault Scenic	1.4	B	96	352 816	182 662	736 135	4,03
Renault Megane (4)	1.6	B	82	321 846	190 895	678 551	3,55
Renault Megane (3)	1.6	B	82	321 846	168 434	610 981	3,63
Renault Megane (5)	1.5	N	81	296 417	34 750	94 042	2,71
Škoda Octavia (2)	1.9	N	74	288 235	204 000	593 599	2,91
Škoda Octavia (1)	1.9	N	74	288 235	174 925	572 306	3,27

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tab. 25 Průměrné náklady na 1 km podle vybraných skupin

Značka	N/km	Cena	N/km	cm ³	N/km	kW	N/km	Palivo	N/km
Škoda	3,89	>1 mil. Kč	6,62	> 2.5	6,84	> 150	6,53	Nafta	4,61
Renault	4,03	> 700 tis. Kč	4,84	> 2.0	4,77	> 100	4,46	Benzin	4,33
Audi	6,37	> 500 tis. Kč	4,97	< 2.0	3,62	< 100	3,53		
MB	6,58	> 350 tis. Kč	4,38						
Ostatní	4,55	< 350 tis. Kč	3,21						

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

6 Zhodnocení analýzy nákladů ve vybraném podniku

Uvedená analýza nákladů Exekutorského úřadu Praha 1 zkoumá jednotlivé náklady související s užíváním vozidel a jejich údržby, které vznikly za období 2010-2015. Tato analýza nejprve vyjadřuje jednotlivé náklady z dostupných vnitropodnikových informací. Náklady vznikající s užíváním vozidla jsou rozděleny na pořizovací náklady, odpisy a provozní náklady (náklady na údržbu vozidel). Podnik rozděluje své automobily podle tří funkcí na reprezentativní, osobní a užitková vozidla. Náklady na pořízení se pohybují různě, od 300 tisíc korun do milionových částek. Zajímavým faktem je, že exekutorský úřad dříve (před rokem 2010) převážně využíval k nákupu automobilů finanční leasing, poté začátkem sledovaného období přešel na využívání financování úvěrem a v posledních letech pořizuje automobily za plnou cenu. Důvodem přechodu z finančního leasingu na úvěr byla změna podmínek leasingu. Ten se začal nabízet pouze minimálně na 5 let. Proto úřad přešel k využívání tříletých úvěrů, aby dříve mohl prodat ojetý automobil. Pořizování automobilů za plnou cenu má úplně jiný důvod, který nesouvisí se samotným vozidlem. Důvodem jsou volné peněžní prostředky, které vznikly se změnami investičních plánů. Dále analýza stanovuje z pořizovacích cen jednotlivé roční odpisy. Celkové roční odpisy se během sledovaného období zvyšovaly díky každoročnímu nákupu nových dražších vozidel. Celková suma ročních odpisů se pohybuje kolem milionu korun, které výrazně snižují základ daně pro výpočet daně z příjmu. Analýza dále odpisy nezahrnuje, jelikož tento náklad je závislý na pořizovací ceně vozidla a souvisí tedy hlavně s variantami nákupu jednotlivých vozidel a ne s množstvím výkonů. Nyní se dostáváme k hlavnímu předmětu nákladové analýzy a to jsou provozní náklady. Tyto náklady se dělí na náklady na pneumatiky, spotřebu paliva, pojištění, servisní náklady, silniční daň a režii. Vývoj většiny provozních nákladů je kopíruje vývoj podle počtu vlastněných automobilů, kromě spotřeby pohonných hmot, ta je přímo závislá na počtu ujetých kilometrů. Pro většinu výpočtů i ostatních nákladů je počet najetých kilometrů také důležitý. Z ročních sum kilometrů je zřejmé, že využití vozidel v posledních letech klesá. Je to dáno hlavně novými technologiemi a využívanými softwary. Díky novým informačním technologiím snadněji administrativní vykonavatelé najdou a kontaktují povinného i bez automobilu. Také se například zjednodušily podmínky komunikace se soudními institucemi, kde již není potřeba fyzické přítomnosti. To má za následek snížení počtu vozidel v posledním roce sledovaného období. Dále analýza zobrazuje sumarizační přehledy celkových nákladů na jednotlivá vozidla, a jejich závislost na ujetý počet kilometrů, tedy

vyjadřuje náklad jednotlivých vozidel na 1 ujetý kilometr. Z těchto přehledu je patrné, že nejvyšší podíl na tvorbu nákladů v závislosti na počtu kilometrů způsobuje spotřeba pohonných hmot u všech automobilů. Druhým výrazným prvkem jsou náklady na pojištění ale pouze u dražších aut. Třetí příčku zaujímají společně náklady na pneumatiky a servisní náklady, které mají podobné hodnoty nákladů na 1 km, v případě dražších aut jsou samozřejmě vyšší. Podobné jsou si také režie s náklady na silniční daň. Dále analýza zkoumá vývoj celkových nákladů na ujetý kilometr během sledovaného období a tyto náklady u všech automobilů jsou takřka každoročně ve stejné výši. Vyšší náklady jsou vždy v prvním roce užívání, kde se projevují režijní náklady. Dále analýza porovnává jednotlivé vozy pomocí celkových nákladů na 1 km a porovnává automobily z různých hledisek, jako jsou cena, výkon, značka, palivo a zdvihový objem. Analýza zde zjistila, že celkové náklady na jeden kilometr jsou v případě značky srovnatelné a značka nemá vliv na náklady na ujetý kilometr a je jedno zda si úřad pořídí značku Renault či Škodu (u luxusních vozů stejné u Audi a Mercedesu). Žádný vliv na výši nákladů na 1 km nebude mít ani výběr benzínového motoru či naftového. Celkový náklad na km je taky srovnatelný. Ostatní faktory jako cena, zdvihový objem a výkon má přímý vliv na hodnotu nákladů na údržbu vozidel a proto by exekutorský úřad vždy měl vybírat s rozvahou, zda pořídít dražší a silnější vůz, než aby řešil jakou značku automobilu pořídít či výběr paliva, aby ušetřil za pohonné hmoty.

7 Návrhy na zvýšení hospodárnosti v oblasti nákladů na údržbu vozidel

Jak jsme zjistili z analýzy vývoje nákladů v závislosti na počet ujetých kilometrů, nejvyšší složkou nákladů na ujetý kilometr je spotřeba pohonných hmot. Exekutorský úřad Praha 1 momentálně zefektivnění či snížení těchto nákladů může ovlivnit pouze minimalizací výjezdů svých vykonavatelů a vymáhat tak co nejvíce exekucí jiným způsobem než je mobilární exekuce. Tuto metodu již praktikuje, proto nelze jinak tyto náklady snížit. Z delšího hlediska exekutorský úřad může pořizovat menší, slabší, levnější vozy, aby snížil dlouhodobě náklady na spotřebu pohonných hmot, tím by ale zhoršil bezpečnost svých zaměstnanců při pracovním výkonu a také by klesla prestiž exekutorského úřadu v očích veřejnosti či konkurence. Tento návrh může posloužit jako krajní možnost snížení nákladů. Jelikož nelze nijak snížit náklady na spotřebu PHM u automobilu, zkusme to u dodavatele PHM. Jak již bylo řečeno, exekutorský úřad využívá k nákupu PHM služby společnosti CCS. Při využívání těchto karet úřadu vznikají další náklady za poskytnuté služby, které jsou vyjádřeny v tabulce 15 (s. 62) jako poplatky CCS. Roční průměrná hodnota je 30 000 Kč. Exekutorský úřad by měl dávat pozor na využívání karet, jelikož společnosti za nevyužité karty platí také poplatek. V posledním roce suma tohoto poplatku činila přibližně 2000 Kč. Převážná část poplatků CCS vzniká z využívání karet. Společnosti se platí servisní poplatek v hodnotě necelé koruny za litr tankování. Tyto náklady by podnik mohl snížit využíváním menšího počtu CCS karet, nebo nevyužíváním těchto karet vůbec a vedením svých přehledů dle finančního účetnictví pomocí pokladních dokladů. Další, možná nejlepší variantou by mohlo být poohlédnutí se po těchto službách u konkurence společnosti CCS. Čerpací stanice Benzina nabízí svým zákazníkům stejné čerpací karty, a to bez servisních poplatků. Při porovnání ceníku benziny na internetových stránkách (<http://www.benzina.cz/CS/>) s CCS jsou ceny minimálně o polovinu nižší a žádné servisní poplatky, ušetření nákladů tak odhaduji na minimálně 25 000 Kč ročně. Dalším typem nákladů jsou náklady na pneumatiky. Zde je jasným možným šetřením nákladů zvyšovat nájezdy na pneumatikách a měnit je třeba až v 50-60 tis. km, ovšem tato metoda je velmi riskantní a nejen, že by ohrožovala zaměstnance, ale zvýšila by nehodovost vozidel a tím spojené náklady na opravy a půjčení náhradního vozidla. Stejně by to bylo, kdyby exekutorský úřad nakupoval nekvalitní pneumatiky. Lepším možným řešením úspory nákladů je nákup celoročních pneumatik. Využitím internetového obchodu (pneu.cz) pro průzkum cen bylo zjištěno, že velmi kvalitní celoroční pneumatiky se pořídí za zpravidla nižší cenu než je

průměr cen letních a zimních pneumatik. Sice tento rozdíl uspoří při hrubém výpočtu pouze kolem 10 000 Kč či méně, velkou úsporou spojenou s tímto řešením budou méně časté návštěvy pneuservisu, které dle tabulky 11 činí kolem 40 000 Kč ročně. Průměrný roční nájezd kilometrů automobilů je okolo 30 000. Proto by automobil musel do pneuservisu jednou za dva roky a ne dvakrát do roka. Tato možnost tak zhruba činí úsporu nákladů 30 000 Kč, celkově 40 000 Kč. Posledním možným řešením, co se velmi nabízí, je pořízení všech automobilů formou operativního leasingu. Dnešní společnosti nabízejí tyto leasingy s celkovou údržbou automobilu a tak nevznikají společnosti jiné náklady než leasingové splátky. Kalkulace nákladů na tuto variantu by byla obtížná, jelikož pro porovnání by se musela najít společnost nabízející všechny vozy stejných parametrů využívaných v úřadu. Proto tento návrh zde bude zmíněn pouze jako možné řešení, nepodložený žádným výpočtem. Další návrh se zabývá servisními náklady, které často dosahují vysokých hodnot. Jedním důvodem je to, že exekutorský úřad servisuje všechny vozy v místech nákupu tohoto vozu. Důvodem je neporušení záručních podmínek, ovšem tato informace je v jisté míře mylná, jelikož záruční podmínky stanovují, že vozidlo musí být servisováno v jakémkoliv servisu, který má od automobilky udělený určitý druh certifikátu. Jedná se o malé servisy, kde jsou servisní náklady mnohem nižší. Při dobrém propočtu se vyplatí majiteli vozidla i popojet mimo hlavní město ke vzdálenějšímu, ale levnějšímu servisu. Propočet tohoto řešení závisí na cenách jednotlivých servisů a vzdálenosti. Náklady na pojištění vozidel nelze nijak snížit, jelikož se exekutorský úřad při nákupu vozidla vždy pojistí u nejlevnější pojišťovny a popřípadě převede stávající pojištění jiných vozů. Možnost šetřit na nesjednání havarijního či GAP pojištění bych nedoporučoval, jelikož ze zkušenosti se pojištění vždy vyplatilo a náklady v případě nehody zcela nového auta by jistě přesáhly výši ušetřených prostředků. Ostatní uvedené náklady jako jsou režijní náklady a silniční daň nelze nijak ovlivnit.

Závěr

Diplomová práce na téma „Analýza vývoje nákladů na údržbu vozidel v závislosti na počtu ujetých kilometrů“ se zabývá efektivním řízením podnikových nákladů v systému účetních informací a v praktické části analyzuje vývoj nákladů na údržbu vozového parku v letech 2010-2015 v Exekutorském úřadu Praha 1. Cílem práce je vypracování návrhů na zvýšení hospodárnosti nákladů na údržbu vozidel pro výše zmíněný podnik, který byl záměrně vybrán vzhledem k tomu, že spravuje poměrně velký vozový park a s ním spojené nemalé náklady, navíc byl výběr upřednostněn díky snadnému přístupu k potřebným údajům nutným pro analýzu a další důležitým podkladům.

Práce se skládá ze sedmi kapitol. První část se zabývá postavením nákladů v systému finančního a manažerského účetnictví, kde rozebírám definice, funkci a rozdělení účetnictví, kde vyzdvihuji funkci manažerského účetnictví, které tvoří podklady pro řízení podniku a manažerské rozhodování. V druhé kapitole rozebírám podnikové náklady a jejich roli při řízení podnikových procesů, podrobně se věnuji členění nákladů včetně členění podle manažerského pojetí nákladů. Třetí kapitola se zabývá metodami a nástroji pro podporu podnikových nákladů a věnuje se především kalkulacím a jejich dělení a metodám kalkulací a rozpočtu.

V praktické části práce, která začíná čtvrtou kapitolou, se věnuji vlastní analýze nákladů vybraného podniku na vozový park, jejímu vyhodnocení a návrhům na zvýšení hospodárnosti v dané oblasti nákladů. První část charakterizuje vybraný podnik – Exekutorský úřad Praha 1, seznamuje s organizací a členěním podniku. Zároveň popisuje, jaké funkce mají jeho jednotlivé části. Je to důležité pro pochopení způsobu využití vozového parku. V kapitole páté informuji o používaném vozovém parku podniku v letech 2010-2015 a provádím vlastní analýzu nákladů na údržbu vozidel v závislosti na počtu ujetých kilometrů, kterou v šesté kapitole hodnotím.

Provedená analýza vývoje nákladů v závislosti na počtu ujetých kilometrů přinesla poznatky o nejvýznamnější složce celkových nákladů, která se nejvíce podílí na nákladech v závislosti na ujeté kilometry. U všech vozidel se nejvýznamněji podílela na nákladech na jeden ujetý kilometr spotřeba pohonných hmot, dále náklady na pojištění, náklady na pneumatiky, servisní náklady, režijní náklady a silniční daň. Z porovnávání jednotlivých vozidel a jejich technických parametrů byla zjištěna předpokládaná závislost na ceně vozidel, výkonu a zdvihovém objemu vozidla. Na druhou stranu byla vyvrácena možná závislost na typu pohonných hmot a na značce vozu.

Z hlediska vývoje ročních nákladů na jeden ujetý kilometr bylo zjištěno, že dosahují u všech vozidel přibližně stejných hodnot.

Ve zhodnocení práce jsme navrhli různé možnosti úspory a zefektivňující opatření, z nichž nejvhodnější se dle mého názoru jeví možnost přechodu k levnější konkurenci poskytovatele platebních karet na pohonné hmoty, kde tento přechod přinese velkou úsporu nákladů a zároveň je nejrychlejším a nejvhodnějším navrhovaným řešením. Dále velmi zajímavým návrhem je pořízení všech automobilů operativním leasingem s kompletní servisní údržbou, kde by nevznikala časová a administrativní náročnost údržby vlastními silami majitele. Další možná účelná řešení snížení nákladů představuje změna využívání typů pneumatik podle sezonního období na celoroční pneumatiky či využívání služeb menších levnějších servisů se záruční garancí.

Závěr mé práce obsahuje celkový souhrn všech zpracovávaných informací a poznatků a hodnotí splnění cílů práce. Domnívám se, že cíle byly splněny a tato práce poskytne mnoho důležitých informací analyzovanému podniku.

Seznam tabulek

Tab. 1 Odlišnosti využití finančního a manažerského účetnictví.....	18
Tab. 2 Všeobecný kalkulační vzorec:	30
Tab. 3 Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací	35
Tab. 4 Náklady na pořízení vozidel (v Kč)	47
Tab. 5 Koeficient pro degresivní odepisování.....	48
Tab. 6 Odpisy vozidel (v Kč)	49
Tab. 7 Průměrná roční míra inflace a počet vozidel	51
Tab. 8 Najeté kilometry automobilů (v km).....	52
Tab. 9 Náklady vozidel na nákup zimních pneumatik (v Kč).....	53
Tab. 10 Náklady vozidel na nákup letních pneumatik (v Kč).....	54
Tab. 11 Celkové náklady pneumatik.....	54
Tab. 12 Roční náklady na pojištění vozidel (v Kč).....	57
Tab. 13 Celkové roční náklady vozidel na spotřebu pohonných hmot (v Kč).....	59
Tab. 14 Celkové roční servisní náklady vozidel (v Kč).....	61
Tab. 15 Ostatní režijní náklady (v Kč)	62
Tab. 16 Sazba silniční daně.....	63
Tab. 17 Silniční daň	64
Tab. 18 Celkové náklady vozidel (Kč) (zdroj: vlastní zpracování, 2016).....	66
Tab. 19 Celkové roční náklady vozidel.....	67
Tab. 20 Celkové roční náklady dle jednotlivých složek	67

Tab. 21 Celkové náklady na údržbu vozidel na 1 km	69
Tab. 22 Roční celkové náklady vozidel na 1 km	70
Tab. 23 Upravené roční celkové náklady vozidel na 1 km	71
Tab. 24 Srovnání analyzovaných hodnot	72
Tab. 25 Průměrné náklady na 1 km podle vybraných skupin	72

Seznam obrázků

Obr. 1 Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví.....	16
Obr. 2 Závislost celkových, variabilních a fixních nákladů na objemu výkonů.....	27
Obr. 3 Základní typy nákladových kalkulací	31
Obr. 4 Schéma organizační struktury podniku.....	41
Obr. 5 Schéma pojistného plnění GAP	56

Seznam použitých zkratek

ABC – Activity Based Costing

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

DPH – daň z přidané hodnoty

GAP – Guaranteed Asset Protection Insurance

km – kilometr

kW – kilowatt

Seznam použité literatury

Fibířová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2011). *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.

Hradecký, M., & Král, B. (1995). *Řízení režijních nákladů*. Praha, ČR: Prospektrum.

Kovanicová, D. (2004). *Abeceda účetních znalostí pro každého* (14th ed.). Praha, ČR: Polygon.

Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví* (3rd ed.). Praha, ČR: Management Press.

Petřík, T. (2009). *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi* (2nd ed.). Praha, ČR: Grada Publishing.

Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha, ČR: Grada.

Synek, M. et al. (2011). *Manažerská ekonomika* (5th ed.). Praha, ČR: Grada Publishing.

Synek, M., et al. (2010). *Podniková ekonomika* (5th ed.). Praha, ČR: C. H. Beck.

Internetové zdroje

Hora, M. (2006). Počátky účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, **1**(3), 80-85. dostupné z: <http://www.vse.cz/cfuc/180>

Janhuba, M. (2014). 120 let od (ne)vydání českého překladu knihy „Pojednání o účetnictví“ od Luca Pacioliho. *Český finanční a účetní časopis*, **9**(1), 118-124. dostupné z: <http://www.vse.cz/cfuc/385>

Nováková, J. (2015). Historie a dějiny účetnictví. *E-Bulletin Svaz účetních ČR*, dostupné z: http://svaz-ucetnich.eu/bulletin_prohlizec.php?id=596

Pevný, T. (2002). *Měšec.cz*. Cit. 13.4.2016, dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/leasing-nebo-uver/>

Raš, J. (2015). *Pneu poradna*. Cit. 3.4.2016, dostupné z: <http://www.pneuporadna.cz/vse-o-pneu/zivotnost-pneumatik-pod-drobnohledem>

České společnosti pro platební karty. (2016) Ceník služeb. *ccs.cz*. Cit. 16.4.2016, dostupné z: http://www.ccs.cz/files/4vop_a_ceniky/160201_vop_cenik_limit_a_business_cz.pdf

Seznam příloh

Příloha A: Přehled pneumatik vozidel nákupu elektronů (Kč)

Příloha B: Upravené roční celkové náklady vozidel (Kč)

Příloha C: Přehled nákladů na jednotlivé složky pojištění vozidel (Kč)

Příloha D: Vývoj měsíčních cen pohonných hmot (Kč)

Příloha A

Automobil	Rozměr		Cena (Kč)		Rok nákupu (20xx)	
	zimní	letní	zimní	letní	zimní	letní
Renault Megane (5)	235/65R17	235/65R17	3 586	2 921	15	
Audi A5	205/55R16	205/55R16	2 556	1 999	14	
Škoda Octavia (5)	225/50R17	245/40R18	3 406	3 492	14	
Audi A7	205/50R17	225/40R18	3 066	2 962	13	
Renault Master	255/45R19	275/30R21	6 316	7 895	13	
Renault Trafic	225/65R16	225/65R16	3 776	3 351	12, 15	13
Hyundai Santa Fe (2)	195/65R16	215/65R16	3 072	2 866	12, 15	14
Škoda Yeti	235/60R18	235/60R18	4 080	3 652	11	
Škoda Octavia (4)	215/60R16	215/60R16	3 200	2 911	11, 14	13, 15
Škoda Octavia (3)	205/55R16	205/55R16	2 556	1 999	11, 13, 15	12, 14, 15
Mercedes-Benz CLS	205/55R16	225/50R17	2 556	3 175		11
Škoda Octavia (2)	245/40R18	245/40R18	4 486	3 508	10, 11	10, 11, 12
Škoda Octavia (1)	195/65R15	205/55R16	1 914	1 999	10, 12	12, 14
Renault Scenic	195/65R15	205/55R16	1 914	1 999	10, 12	12, 14
Mitsubishi Outlander	205/60R16	205/60R16	2 453	2 187	13	12, 14
Renault Megane (4)	225/55R18	225/55R18	4 152	3 373	11, 13	10, 11, 13
Renault Megane (3)	195/65R15	205/55R16	1 914	1 999	11	10, 11, 13
Mercedes-Benz E	195/65R15	205/55R16	1 914	1 999		11
Renault Megane (2)	245/45R17	245/40R18	4 738	3 508	11	10, 12
Hyundai Santa Fe (1)	205/55R16	205/55R16	2 556	1 999	11	10
Renault Megane (1)	235/60R18	235/60R18	4 080	3 652		11
Fiat Ducato	205/55R16	205/55R16	2 556	1 999	13	14

Ceny elektronů	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Audi A5					18 639	
Škoda Octavia (5)					18 639	
Audi A7				29 249		
Renault Trafic			18 246			
Škoda Octavia (3)		18 422				
Škoda Octavia (2)	17 935					
Škoda Octavia (1)	17 935					

Příloha B

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Reprezentativní vozy						
Audi A7	0	0	0	38 386	154 789	156 783
Mercedes-Benz E	137 948	172 546	0	0	0	0
Audi A5	0	0	0	0	32 219	83 242
Mercedes-Benz CLS	0	112 805	91 937	99 091	59 349	0
Osobní automobily						
Hyundai Santa Fe (1)	206 568	40 910	0	0	0	0
Mitsubishi Outlander	94 616	100 571	104 343	142 218	108 293	76 001
Škoda Octavia (3)	0	124 678	153 513	162 707	167 123	200 881
Hyundai Santa Fe (2)	0	0	127 061	139 741	144 133	114 055
Renault Megane (2)	117 229	130 308	134 592	54 042	0	0
Škoda Octavia (5)	0	0	0	0	105 733	107 418
Škoda Yeti	0	21 560	87 694	95 218	88 983	70 205
Škoda Octavia (4)	0	70 834	81 832	99 161	65 855	88 920
Renault Megane (1)	121 472	112 481	0	0	0	0
Renault Scenic	132 888	135 645	133 347	134 358	102 602	101 991
Renault Megane (4)	167 610	188 831	191 172	127 781	26 399	0
Renault Megane (3)	136 308	162 815	120 101	178 385	38 446	0
Renault Megane (5)	0	0	0	0	0	83 909
Škoda Octavia (2)	190 600	182 522	227 697	0	0	0
Škoda Octavia (1)	68 530	146 553	103 548	130 389	127 732	0
Užitková vozidla						
Fiat Ducato	70 982	91 741	92 116	105 591	59 552	0
Renault Trafic	0	0	157 095	188 007	167 898	119 716
Renault Master	0	0	0	74 076	70 633	71 175

Příloha C

Automobil	Pojištění celkem	Povinné ručení	Havarijní pojištění	Pojištění autoskel	GAP pojištění	
Renault Megane (5)	11 547	3808	6759	1500	7113	3let
Audi A5	19 562	3456	13934	3000	27615	4let
Škoda Octavia (5)	13 621	5278	7292	1500	25725	5let
Audi A7	45 352	4400	37500	5500	33075	3rok
Renault Master	12 960	4653	6944	1800	19500	5let
Renault Trafic	12 695	5135	6842	860	17000	5let
Hyundai Santa Fe (2)	16 462	7455	8642	1060	19000	5let
Škoda Yeti	13 159	5952	6538	750	13500	3let
Škoda Octavia (4)	7 071	6500	3000	1500	10000	3let
Škoda Octavia (3)	12 559	5452	6738	750	18500	5let
Mercedes-Benz CLS	32 156	4320	25316	4000	26500	5let
Škoda Octavia (2)	16 046	6880	9004	1000	10000	3let
Škoda Octavia (1)	16 046	6880	9004	1500	10000	3let
Renault Scenic	12 034	4223	6531	1500	12000	3let
Mitsubishi Outlander	17 268	7534	9153	1000	19000	5let
Renault Megane (4)	10 435	4170	5123	1500	15000	5let
Renault Megane (3)	9 806	4126	5030	1000	15000	5let
Mercedes-Benz E	41 423	5210	34625	3600	23400	3let
Renault Megane (2)	10 156	4386	5325	1000	14000	3let
Hyundai Santa Fe (1)	15 050	4353	7537	3600	19000	3let
Renault Megane (1)	9 806	4126	5030	1000	15000	3let
Fiat Ducato	15 836	7095	8952	500	16000	3let

Příloha D

2015	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Benzín	31,51	30,7	30,24	31,62	32,16	33,03	33,37	33,5	33,09	31,67	30,35	28,87
Nafta	30,87	30,98	30,49	31,82	32,08	32,81	32,82	32,2	31,04	30,12	29,21	27,98
2014	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Benzín	36,25	36,32	36,23	36,1	36,23	36,63	36,9	37,22	36,98	36,93	36,65	33,19
Nafta	35,95	36,38	36,25	36,08	35,98	36,13	36,38	36,51	36,46	36,49	36,13	33,24
2013	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Benzín	36,14	35,29	36,47	36,69	36,17	35,68	36,32	36,69	36,7	36,63	35,45	36,21
Nafta	35,96	35,4	36,06	36,32	35,84	35,29	36	36,41	36,38	36,4	35,55	36,25
2012	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Benzín	36,37	35,59	36,07	36,93	38,01	37,31	35,54	35,37	36,92	37,79	37,05	34,75
Nafta	36,1	36,12	36,49	36,72	36,92	36,45	35	34,93	36,26	36,91	36,42	35,04
2011	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Benzín	34,49	33,36	33,28	34	34,82	35,18	35	34,89	34,69	34,58	34,73	34,68
Nafta	34	32,58	32,71	33,6	34,35	34,26	34,07	34,21	34,04	33,95	34,47	34,8
2010	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Benzín	31,61	30,02	30,3	31,24	32,02	32,48	32,53	32,42	31,63	31,27	31,28	32,79
Nafta	30,5	28,85	29,1	29,47	30,38	31,03	31,44	31,46	30,64	30,58	30,52	31,89

Abstrakt

LUHAN, J. *Analýza vývoje nákladů na údržbu vozidel v závislosti na počtu ujetých kilometrů.*

Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 2016

Klíčová slova: náklady, účetnictví, kalkulace, rozpočet

Předložená diplomová práce na téma „Analýza vývoje nákladů na údržbu vozidel v závislosti na počtu ujetých kilometrů“ se zabývá efektivním řízením podnikových nákladů v systému účetních informací. Zobrazuje možnosti členění podnikových nákladů a metod jejich řízení. Cílem práce je vytvoření analýzy vývoje nákladů v závislosti na vytvořeném výkonu v konkrétním podniku. Na základě této analýzy jsou vytvořeny návrhy na efektivnější řešení nákladového řízení.

Abstract

LUHAN, J. *Analysis of the maintenance costs of vehicles depending on the kilometrage.*
Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, 2016

Keywords: costs, accounting, costing, budget

The presented thesis is focused on the analysis of dependence between a vehicle maintenance cost development and the amount of kilometers travelled. The work deals with an effective management of corporate cost in the accounting information system and shows a possible division of corporate costs and methods how to manage them. The aim of the work is to analyse corporate cost development and its dependence on the value added to the firm. Based on the analysis there are recommendations how to manage corporate costs more effectively.