

Projekt systému řízení nákladů ve společnosti OPQ, a.s.

Bc. Michaela Břoušková

Diplomová práce
2010



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela BŘOUŠKOVÁ**
Osobní číslo: **M08463**
Studijní program: **N 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Téma práce: **Projekt systému řízení nákladů ve firmě OPQ, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních zdrojů a zpracujte teoretické poznatky orientované na zadané téma jako východisko daného projektového záměru.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného stavu řízení nákladů ve společnosti Magnum parket, a.s. a analyzujte v současnosti používanou metodiku pro kalkulaci nákladů na zakázky.
- Na základě provedené analýzy identifikujte nedostatky současného stavu řízení nákladů ve společnosti.
- Zpracujte projekt systému řízení nákladů ve společnosti a definujte jeho přínosy.
- Ověřte efektivnost daného projektového řešení a zpracujte doporučení pro společnost.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- [1] KRÁL, B. a kol. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: Prospektrum, 1997. 407 s. ISBN 80-7175-060-3.
[2] KRÁL, B., HRADECKÝ, M. Řízení režijních nákladů. Praha: Prospektrum, 1995. 100 s. ISBN 80-7175-025-5.
[3] OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J. Řízení nákladů. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 155 s. ISBN 80-86009-24-6.
[4] PETŘÍK, T. Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda – ABC/ABM (Activity-based Costing/Activity-based Management). 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2007. 912 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
[5] POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů : Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 29. března 2010
Termín odevzdání diplomové práce: 3. května 2010

Ve Zlíně dne 29. března 2010

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



prof. Ing. Jiří Polách, CSc.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby ¹⁾;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3 ²⁾;
- podle § 60 ³⁾ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 ³⁾ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně 26. 4. 2010

.....
Miroslava Michaela

1) zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevýdělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

2) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacího zařízení (školní dílo).

3) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst.

3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce nese název Projekt systému řízení nákladů ve společnosti OPQ, a.s. Teoretická část obsahuje zpracované teoretické poznatky z oblasti řízení nákladů. Popisuje klasifikaci nákladů a následně nástroje řízení nákladů, jako jsou kalkulace, rozpočty. Co se týká praktické části, v úvodu je uvedena charakteristika společnosti, a dále provedená analýza současného stavu řízení nákladů a nástrojů, které firma využívá. Následuje zhodnocení současného stavu společnosti a poté je firmě navrhnout projekt systému řízení nákladů a to v oblasti, u které se domnívám, že v ní má firma mezery. Touto oblastí je rozpočetnictví. Projektová část obsahuje především metodický návrh tvorby nových vnitropodnikových středisek a následně návrh tvorby rozpočtů v rámci jednotlivých středisek. Pro představu je na závěr práce sestaven návrh rozpočtu pro nákladové středisko Nákup materiálu.

Klíčová slova: Manažerské účetnictví, řízení nákladů, náklady, kalkulace, rozpočetnictví, nákladové středisko, vnitropodniková cena.

ABSTRACT

The dissertation is named Project of cost regulating system in the company OPQ, a.s. Theoretical part contains processed theoretical knowledge from cost regulating field. It describes classification of costs and subsequently instruments of cost regulating such as calculations and budgets. What concerns to practical part, in introduction there is a description of the company and further analysis of current situation of cost and instruments regulating is made. After comes an evaluation of the current situation of the company and then there is a project of a system of cost regulating which is proposed to the company. This project is concentrated on fields in which I suppose the company has vacancies. This field is budgetary accounting. A part of the project contains mainly methodical proposal of creating new intercompany centres. There is also a proposal of budget making within individual centres. For an idea there is a budget proposal for a cost centre Purchase of materials made up.

Keywords: Managerial accounting, cost regulating, costs, calculation, budgetary accounting, cost centre, intercompany price

Ráda bych vyjádřila poděkování finančnímu řediteli firmy Magnum Parket, a.s. panu Ing. Pavlovi Lokajovi za veškeré poskytnuté informace, jeho čas, který mi věnoval, a možnost vypracování diplomové práce ve jmenované společnosti. Také bych chtěla vyjádřit vřelé díky mému vedoucímu práce panu Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D., za jeho rady, cenné připomínky, ochotu, vstřícnost a čas. Díky patří i paní Zuzaně Hastíkové, asistentce ředitelky společnosti, která mi vždy byla k dispozici v případě potřeby, a která se zasloužila o možnost vypracování mé diplomové práce ve jmenované firmě.

Michaela Břoušková

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ	13
1.1 FINANČNÍ A DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	13
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	14
1.2.1 Vnitropodnikové účetnictví.....	15
1.2.2 Nákladové účetnictví.....	16
1.3 ČLENĚNÍ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	16
2 NÁKLADY	18
2.1 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	19
2.1.1 Ekonomicko-účetní hledisko.....	19
2.1.2 Druhové členění nákladů.....	20
2.1.3 Účelové členění nákladů	21
2.1.4 Kalkulační členění nákladů	22
2.1.5 Náklady odvozené z řídicích rozhodnutí.....	24
2.1.6 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce	25
3 KALKULACE	29
3.1 VÝZNAM KALKULACÍ	29
3.2 DRUHY KALKULACÍ NÁKLADŮ.....	30
3.3 METODY KALKULACE NÁKLADŮ	33
3.3.1 Předmět kalkulace	34
3.4 DIREKT COSTING	37
4 ROZPOČETNICTVÍ	39
4.1 SOUSTAVA ROZPOČTŮ	41
4.1.1 Programové rozpočty	41
4.2 TRADIČNÍ SYSTÉM ROZPOČTOVÁNÍ A JEHO OMEZENÍ	42
4.3 DĚLENÍ ROZPOČTŮ.....	43
4.4 FORMY ROZPOČTŮ.....	44
4.5 FÁZE ROZPOČTOVACÍHO PROCESU.....	44
4.6 NEDOSTATKY TRADIČNÍCH ZPŮSOBŮ TVORBY A HODNOCENÍ ROZPOČTŮ	46
4.7 CÍLE ROZPOČTU	47
4.8 NOVÉ PŘÍSTUPY K ROZPOČETNICTVÍ	47
SRHNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	48
II PRAKTICKÁ ČÁST	50
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	51

5.1	HLAVNÍ PŘEDMĚT ČINNOSTI PODNIKU	51
5.2	FILOZOFIE PODNIKU, ZÁKLADNÍ POSLÁNÍ A HLAVNÍ CÍLE FIRMY	51
5.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	52
5.4	MAJETKOVÁ ČI SMLUVNÍ SPOLUÚČAST	53
5.5	POSTAVENÍ SPOLEČNOSTI NA TRHU	53
5.6	KRITICKÉ FAKTORY ÚSPĚŠNOSTI.....	54
5.7	ZPRÁVA O HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI.....	55
5.8	CHARAKTERISTIKA PRODUKTŮ A SLUŽEB SPOLEČNOSTI.....	59
5.8.1	Technický list třívrstvé parkety MAGNUM	60
6	ANALÝZA STÁVAJÍCÍHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	61
6.1	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE NÁKLADOVÝCH STŘEDISEK SPOLEČNOSTI.....	61
6.2	ANALÝZA NÁKLADŮ	62
6.2.1	Druhové členění nákladů.....	63
6.2.2	Členění nákladů dle závislosti na objemu produkce	64
6.3	KALKULAČNÍ SYSTÉM VE FIRMĚ MAGNUM PARKET, A.S.....	66
6.3.1	Kalkulační metoda.....	66
6.3.2	Kalkulační vzorec.....	67
6.4	ROZPOČETNICTVÍ	69
6.4.1	Přímá ukázka tvorby rozpočtu ve společnosti Magnum Parket, a.s.	73
6.4.2	Fáze rozpočtovacího procesu	74
7	ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	76
7.1	HODNOCENÍ TVORBY KALKULACÍ.....	76
7.2	HODNOCENÍ TVORBY ROZPOČTŮ	76
8	PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI MAGNUM PARKET, A.S.	78
8.1	METODICKÝ NÁVRH NOVÝCH NÁKLADOVÝCH STŘEDISEK SPOLEČNOSTI	79
8.2	ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTI	84
8.3	MOTIVACE PRACOVNÍKŮ	86
8.4	EKONOMICKÁ STRUKTURA PODNIKU	87
8.4.1	Nákladová střediska	87
8.4.2	Zisková střediska.....	87
8.5	APLIKACE FINANČNÍCH KRITÉRIÍ VE VNITŘNÍ STRUKTUŘE PODNIKU.....	88
8.6	TVORBA ROZPOČTŮ STŘEDISEK	90
8.7	FÁZE ROZPOČTOVACÍHO PROCESU.....	92
8.8	ROZPOČTY REŽIJNÍCH NÁKLADŮ.....	93
8.9	TVORBA ROZPOČTU STŘEDISKA NÁKUP MATERIÁLU	95
8.10	SHRNUTÍ.....	100
	ZÁVĚR	101
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	103

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	105
SEZNAM OBRÁZKŮ	106
SEZNAM TABULEK.....	107
SEZNAM GRAFŮ	108
SEZNAM SCHÉMAT	109
SEZNAM PŘÍLOH.....	110

ÚVOD

Řízení nákladů je velice široké a obecné téma. Zahrnuje zdroje informací o nákladech, členění nákladů, nákladová střediska, tvorbu kalkulací výkonů, měření a alokaci nákladů, rozpočetnictví, controllingové činnosti atd. Převážnou část praktické části práce bych chtěla věnovat oblasti, ve které má i sama firma vidinu zlepšení. Tímto místem je tvorba rozpočtů.

V teoretické části nejprve objasním některé pojmy a členění nákladů, dále se budu snažit přiblížit problematiku kalkulací. Představím jednotlivé druhy kalkulací a nejtradičnější kalkulační vzorec. Nevynechám ani nákladová střediska a další část bude věnovaná tvorbě rozpočtů. Nejprve teoreticky ověřím psané definice a poté se v praktické části budu snažit teorii porovnat s praxí

V praktické části nejdříve uvedu charakteristiku firmy a její základní rysy, poté provedu analýzu současného stavu řízení nákladů ve společnosti, členění nákladů, nákladová střediska a poté se zaměřím převážně na již výše zmiňovanou oblast rozpočetnictví. Jaké druhy rozpočtů společnost vytváří, na jaké období, jaké jsou jednotlivé fáze rozpočtovacího procesu a na závěr se budu snažit zhodnotit a zjistit, jaké jsou nedostatky těchto tradičních rozpočtů.

V projektové části se pokusím vytvořit metodický návrh společnosti v oblasti nových nákladových středisek, pomocí kterých si firma může sestavovat rozpočty, a to jak krátkodobé, tak i dlouhodobé. V úplném závěru práce se pokusím o návrh tvorby rozpočtu na vybrané nákladové středisko.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Nástrojem, který eviduje a umožňuje nám získávat informace o peněžních a hodnotových tocích uvnitř organizace, je účetnictví. Základní funkcí dnešního účetnictví je především poskytnout všem zainteresovaným stranám pravdivé a spolehlivé informace o podnikatelské zdatnosti podniku při plnění jeho základní ekonomické funkce. Umožňuje zjišťovat, měřit a hodnotit míru zhodnocení vstupů, které vcházejí do podnikové činnosti během určitého časového období, tj. ziskovost (rentabilitu) vloženého kapitálu. [7]

Účetnictví je systém, který zaznamenává pohyb a stav majetku a závazků. Dále také sleduje a zaznamenává objem nákladů a výnosů. Způsob zobrazení podnikatelského procesu, což je základní myšlenkou účetnictví, je potřeba rozlišovat dle toho, kdo je uživatelem těchto účetních informací a jaké řeší rozhodovací úlohy. Uživatelé mohou být externí i interní.

Dle obsahového sdělení dělíme účetnictví na finanční, daňové a manažerské.

1.1 Finanční a daňové účetnictví

Finanční účetnictví slouží především pro externí uživatele, jakou jsou finanční úřad, banky, zákazníci, dodavatelé a ostatní externí subjekty. Jeho předpisy vychází ze zákona o účetnictví a jsou závazné pro všechny účastníky. [11]

Z finančního účetnictví vychází daňové, které dle daňových předpisů třídí náklady na daňově uznatelné (tj. náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a náklady, které se do základu daně z příjmu nezahrnují, jsou považovány za rozdělení zisku (tj. pokuty, penále, cestovné nad stanovený limit, odměny členům orgánů). [9]

„Finanční a daňové účetnictví, které tvoří účetní systém, primárně vytvořený pro potřeby externích uživatelů. Vzhledem ke skutečnosti, že externí uživatelé vyžadují od účetních systémů jednotný výklad a srovnatelnost předkládaných informací, musí být finanční a daňové účetnictví konstruováno podle striktních pravidel, regulujících veškeré jejich aspekty.“ [7]

Stát v zastoupení finančních úřadů potřebuje znát údaje o výkonech a nákladech podniku jako celku. Tyto údaje slouží pro výpočet a kontrolu daňových povinností firmy, tzn. daň

z příjmu, daň z přidané hodnoty, daň z nemovitosti, silniční daň, daň ze mzdy a spotřební daň. [11]

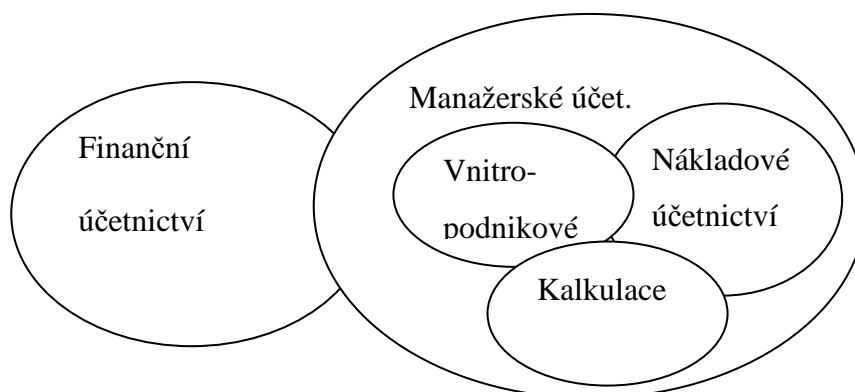
Finanční úřady nebo správa sociálního zabezpečení, jejichž zainteresovanost spočívá v povinnosti podniků, které udává zákon, odvádět těmto institucím odvody v podobě daní nebo příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, jejichž výše je zákonem přesně vymezena. Banky a jiné finanční instituce poskytují podniku kapitál. Proto je jejich zájmem změřit schopnost podniku splácet tyto závazky na základě několika pevně stanovených ukazatelů. [7]

1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví zobrazuje nejen externí, ale i interní vztahy mezi útvary a odděleními. Dále sleduje a zobrazuje členitost výrobního programu a procesy ve firmě. Manažerské účetnictví slouží pro potřeby managementu podniku, a to pro kontrolu a plánování výsledků firmy. Management a vlastníci podniku potřebují znát informace o skutečně vyprodukovaných nákladech a výnosech v měsíčním členění, rozčlenění nákladů a výnosů dle odpovědnostních hledisek (středisek, výkonů, výrobků atd.). Dle požadavků firmy je členění rozdílné a o struktuře a využití si rozhoduje podnik sám ve vlastní pravomoci. [11]

Je praktické a účelné a účetní systém byl sestavován a upraven pro potřeby konkrétního uživatele, resp. manažera. Každé odvětví se vyznačuje natolik odlišnými aspekty, že zpravidla soubor nástrojů a forma takového typu účetnictví bývá u různých společností často zcela rozdílná, což je účelné. [7]

Podstatnou částí manažerského účetnictví je účetnictví je nákladové, které se dělí na výkonné, odpovědnostní nebo procesně orientované.



Obrázek 1 Účetnictví manažerské, vnitropodnikové a nákladové [11]

Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím můžeme vidět v následující tabulce:

tabulka 1 Manažerské a finanční účetnictví [11]

ÚČETNICTVÍ:	MANAŽERSKÉ	FINANČNÍ
určení:	interní	externí
zájem:	maximalizace zisku	minimalizace daní
obsah:	vnitropodnikové a analytické účty	syntetické a analytické účty
pravdivost:	maximální	účelový princip opatrnosti
časová orientace:	do budoucna	do minulosti
úprava:	šité na míru organizaci	regulované státem
charakter:	důvěrné	veřejné
jednotky:	hodnotové i naturální	finanční

1.2.1 Vnitropodnikové účetnictví

Je to část manažerského účetnictví, která pracuje klasickými účetními metodami na účtech MD/D. Slouží také k přenosu účetních dat o ocenění vlastních výkonů do finančního účet-

nictví a podléhá v tomto rozsahu účetní regulaci. Tvoří mezi manažerským a finančním účetnictvím tzv. spojovací můstek.

Vnitropodnikové účetnictví je úzce spojeno s nákladovým účetnictvím a kalkulacemi pro oblast výrobní struktury často i s rozpočtovým. Jeho prostřednictvím ukládá a kontroluje úkoly útvarům v hodnotovém vyjádření.

1.2.2 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví zobrazuje především data o nákladech. Informace z tohoto účetnictví jsou zdrojem pro předběžné a výsledné kalkulace (kalkulace pro výrobu, zásobování, skladové hospodářství, obrat zásob apod.). Původním úkolem bylo kontrolovat skutečné vlastní náklady s jejich využitím pro tvorbu ceny. [11]

Informační základna nákladového účetnictví v podniku navazuje na různé informace, zejména na finanční účetnictví. Nákladové účetnictví představuje otevřený systém, který může být v případě potřeby rozšířen. To znamená, že nejprve se podrobně sledují informace pro kalkulace nákladů přejímané z finančního účetnictví, v návaznosti na to je možno přidávat i další informace. [5]

1.3 Členění manažerského účetnictví

a) dle způsobu účtování

- Jednookruhová účetní soustava – tvoří se v analytické evidenci finančního účetnictví [11]
 - zajišťuje požadavky vnitropodnikového řízení na analytických účtech k účtům finančního účetnictví [5]
- Dvouokruhová účetní soustava - vytváří se v samostatném účetním okruhu při použití volných účtových tříd 8. a 9. třídy.

b) dle orientace

- Útvarově (střediskově) orientované manažerské účetnictví
- Výkonově orientované manažerské účetnictví
- Procesně orientované manažerské účetnictví

c) podle středisek

- Hospodářská střediska – na kontrolu hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek) při členění nákladů podle místa jejich vzniku a odpovědnosti a zajišťování jejich výnosů (vnitropodnikových výkonů oceňovaných podle kalkulovaných nákladů). Používá se u výrobních středisek.
- Nákladová střediska – na kontrolu nákladů vynaložených na podnikové výkony s jejich rozvržením na vnitropodnikové útvary. Používá se u režijních středisek.

[11]

2 NÁKLADY

Materiálovým základem vzniku nákladů je spotřeba elementárních výrobních faktorů, které musí být k dispozici, a to v požadovaném množství a struktuře, potřebné na uskutečnění plánovaných výkonů. Tyto peněžní a hmotné prostředky se v procesu hospodářské činnosti podniku dostávají do pohybu a tvoří toky, v kterých se jedna forma prostředků transformuje do druhé formy v podobě nákladů.

Náklady jsou peněžní vyjádření spotřeby podnikových zdrojů, které jsou nevyhnutelné na uskutečnění výrobní popřípadě jiné činnosti podniku. Představují rozsah věcných a finančních prostředků, i práce, které podnik vynakládá na svou činnost za určité období a které působí na jeho konečný výsledek hospodaření. Prakticky náklady vyjadřují účelovou transformaci vynaložených prostředků na příslušné výkony. [1]

„Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolaná tvorbou podnikových výnosů.“ [9]

“Všechna rozhodnutí v lidském životě, zejména ta, které jsou ekonomického charakteru, spočívají ve srovnání přínosů určitého alternativního rozhodnutí a prostředků na něj vynaložených. V ekonomice podniku používáme pro tyto vynaložené prostředky termín náklady. Náklady provázejí téměř veškeré činnosti, které v ekonomickém prostředí probíhají.” [7]

V dnešní době měření, evidence, plánování a řízení nákladů vyžaduje sofistikované nástroje a postupy. Ty mají usnadňovat manažerům poznání nákladů dané organizace a na tomto základě pomáhat uskutečňovat rozhodnutí, které směřuje k plnění cílů a vizí deklarovaných při vzniku společnosti. [7]

Je nutné náklady odlišit od peněžních výdajů, které představují úbytek peněžních fondů podniku např. stavu hotovosti, množství peněz na bankovních účtech bez ohledu na účel jejich použití. Můžeme uvést příklad odlišení nákladu a výdaje:

Např. když koupí společnost stroj, tedy nákup stroje je peněžní výdaj, ale není náklad. Nákladem se stávají až odpisy, kterými cenu stroje převádíme do nákladů. Odpisy však nejsou peněžním výdajem (tím byl samotný nákup stroje). [9]

2.1 Klasifikace nákladů

Pokud se podnik snaží a usiluje o snižování nákladů či nákladovou optimalizaci, je nutné náklady poznat a pochopit podstatu jednotlivých nákladových položek, které v podniku vznikají. Jelikož počet nákladových položek se téměř v jakémkoli podniku čítá na stovky až tisíce, je pro jakékoli další úvahy nutné umět tyto náklady rozdělit do určitých skupin tak, vybylo možné zkoumat jejich chování při různých situacích. Klasifikace nákladů dle různých kritérií je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví. [7]

V procesu hospodářské činnosti podniku se náklady dostávají do různých vztahů a souvislostí. Projevují se v různých formách, ale jejich podstata zůstává zachovaná. Ke sledování různých forem projevu slouží jejich klasifikace, která umožňuje proniknout do jejich podstaty a obsahu. Kritériem klasifikace jsou charakteristické znaky nákladů, které dominují v průběhu transformačního procesu. Náklady je tedy možné členit z několika hledisek, které vystihují jejich formu projevu. Za vhodné členění lze považovat:

- Podle ekonomicko-účetního hlediska
- Podle nákladových druhů – druhové členění
- Podle vztahu k výrobnímu procesu – účelové členění
- Podle položek kalkulace – kalkulační členění
- Podle plánovaných a řídicích rozhodnutí
- Podle závislosti na objemu produkce

2.1.1 Ekonomicko-účetní hledisko

Toto hledisko nachází své členění ve způsobu uskutečňovaných plateb na náklady:

- Explicitní – jsou to všechny náklady, které jsou reálně vynaložené, jejich pohyb je zachycen v účetnictví. Jsou to peněžní výdaje na nákup nebo nájem výrobních faktorů. Tyto náklady vyplývají z používání cizích výrobních faktorů podnikem. [1]
Jsou to náklady, které podnik platí (mají formu peněžních výdajů) za nakoupené výrobní zdroje, za nájemné, za použití cizího kapitálu atd. [9]

- Implicitní - jsou to náklady, které podnik neplatí a které vznikají v souvislosti s využíváním vlastních zdrojů. Patří sem úroky z vlastního kapitálu, odpisy z investičního majetku, příjem podnikatele za jeho práci pro podnik apod. [1]
Nemají formu peněžních výdajů a jsou proto obtížně vyčíslitelné. K jejich měření využíváme oportunitních nákladů. Např. mzda, kterou by podnikatel získal při jiném zaměstnání či úroky, které by získal investováním svého kapitálu do jiné akce atd. Implicitní náklady finanční účetnictví nezachycuje, ale potřebujeme je znát pro různá manažerská rozhodnutí.[9]

2.1.2 Druhovému členění nákladů

Nákladovým druhem se rozumí ekonomicky stejnorodé náklady, a to bez ohledu na příslušnost k určitému výrobku. Z tohoto hlediska členíme náklady do těchto skupin:

- Materiálové náklady
- Odpisy
- Mzdy
- Využití prací a služeb jiných organizací
- Ostatní náklady, které nelze jednoznačně zařadit ani do jedné z předcházejících skupin [1]

Při snaze o optimalizaci nákladů je druhové členění nákladů nezbytné. Relativní podíl jednotlivých nákladových druhů nám může napovědět u jednotlivých organizací, jakou roli hraje určitý nákladový druh a jaký je jeho význam. Napomáhá tedy i poznat, na které nákladové druhy se zaměřit při nákladové optimalizaci nebo jak se projeví v absolutní hodnotě relativní úspora určitého nákladového druhu. Dále nám také struktura nákladových druhů společnosti může signalizovat, o jakou firmu se jedná.

Můžeme definovat čtyři základní typy organizací, které se liší charakterem své činnosti a strukturou nákladových druhů:

- Manufaktura – charakteristická vysokým podílem osobních nákladů. Vyznačuje se nízkým stupněm automatizace, výše odpisů je tedy relativně nízká. Př. výroba obuvi, textilu apod.

- Automatizovaná montáž – vysoký podíl spotřeby materiálu, nízká úroveň ostatních nákladů a relativně vysoký podíl odpisů. Př. výroba automobilů.
- Zakázková firma – firmy produkuje odlišné výrobky, vyrábí na základě požadavků od zákazníka. Podstatnou položkou pro ně znamenají externí služby nakupované od externích poskytovatelů. Př. telekomunikace, IS/IT, marketing.
- Služby – struktura druhových nákladů je značně odlišná, než u firem podnikajících ve výrobě. Taková společnost spotřebovává velmi malý podíl materiálových nákladů, naopak osobní náklady zcela dominují. [7]

Charakteristickým rysem druhového členění nákladů je, že v jednotlivých nákladových druzích mohou být obsažené náklady v té formě a výšce, jako byly původně – prvotně spotřebované v podniku. Náklady, které byly v příslušném podniku vynaložené druhotně (podruhé, i když v jiné formě), zde obsažené být nemohou.

Význam druhového členění je v tom, že umožňují především sledovat a usměrňovat proporce mezi zhmotněnou prací a sofistikovanou v transferu progresivních technologií. [1]

2.1.3 Účelové členění nákladů

U tohoto členění nákladů se sleduje vynaložení jednotlivých nákladů podniku ve vztahu k procesu výroby, tj. vynaložení nákladů. Dle tohoto kritéria můžeme náklady podniku rozčlenit na dvě skupiny:

- Náklady, které bezprostředně souvisí s výrobním procesem – technologické náklady: základní a pomocný materiál na výrobu, spotřeba energie a paliva, základní mzdy pracovníků, odpisy apod.
- Náklady na obsluhu a řízení, které s výrobním procesem přímo nesouvisí, ale vznikají v souvislosti s řízením výroby, se správou jednotlivých útvarů a celého podniku. [1]

Tyto náklady, jak jejich označení ukazuje, slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Jde o náklady zajišťující podmínky a infrastrukturu samotného výrobního procesu. Patří sem např. náklady na spotřebu energie v kancelářích, na vytápění budov nebo mzdy administrativních pracovníků. [7]

2.1.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nám umožňuje sledovat vynaložené prostředky podle místa a času jejich vzniku na konkrétní podnikový výkon, tzn. kalkulační jednici. [1]

Toto hledisko je pro podnik rozhodující, umožňuje zjistit rentabilitu (zisk) jednotlivých výrobků (služeb) a řídit výrobovou strukturu, jelikož jednotlivé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku podniku. Stává se podkladem pro řadu dalších manažerských rozhodování, např. make or buy, outsourcing, atd.

Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme dva hlavní druhy nákladů, a to přímé a nepřímé náklady. [9]

Náklady přímé můžeme specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu, souvisí s určitým druhem výkonu. Nepřímé náklady souvisí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek, nemůžeme je specificky a exkluzivně vztáhnout k určité aktivitě zejména ze dvou důvodů:

- 1) Buďto exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se potom o režijní náklad;
- 2) Nebo tuto exkluzivní vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, nebo také tato identifikace není pro nás z nákladového hlediska relevantní. [7]

Typový kalkulační vzorec:

1. Přímý materiál
 2. Přímé mzdy
 3. Ostatní přímé náklady
-

A. NÁKLADY PŘÍMÉ

4. Výrobní režie technologická
 5. Výrobní režie všeobecná
-

B. REŽIE VÝROBNÍ**VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY (A+B)**

6. Zásobovací režie
 7. Správní režie
-

VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

8. Odbytová režie
-

ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

9. Zisk
-

Cena výkonu [4]

Cena výkonu tvoří kalkulačně kvantifikovanou orientační cenu, která slouží k uplatňování cenové politiky.

2.1.5 Náklady odvozené z řídicích rozhodnutí

Členění nákladů pro hodnocení řídicích rozhodnutí vychází:

- Z kontrolovatelných nákladů, které jsou ovlivnitelné příslušným pracovníkem
- Z nekontrolovatelných nákladů, které pracovník nemůže ovlivnit

Můžeme na základě těchto úvah odvodit následující náklady, které mají odlišné důsledky:

Diferenční náklady – mění se v důsledku uskutečnění určité činnosti a tím ovlivňují řídicí rozhodnutí. Zde vystupují jako fixní, tak i variabilní náklady.

Utopené náklady – sem řadíme náklady, které byly vynaložené v minulosti, ale už nemohou ovlivňovat budoucí rozhodnutí. Tím se liší od diferenčních nákladů, které přímo rozhodnutí ovlivňují. Například náklady vynaložené na neprodejně výrobky, aby se prodej podnítil. [1]

Utopené, někdy také umrtvené náklady, jsou náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím provedeným v budoucnosti. Jedná se o určitou variantu irelevantních nákladů. Jsou pro ně charakteristické následující souvislosti:

- Jejich celkovou výši již nelze ovlivnit
- Vynakládají se před zahájením výroby
- Jediným způsobem jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí
- Patří sem např. odpisy fixních aktiv
- Je pro ně typický relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladů [7]

Oportunitní náklady – jsou definovány jako výnos, který podnik mohl získat z uplatnění nejvýhodnější alternativy použití zdrojů, které se zřekl. Při tvorbě plánovaných rozhodnutí porovnáváme právě tyto oportunitní náklady jednotlivých alternativ. [1]

Je to částka peněz (ušlý výnos), která je ztracena, pokud zdroje (práce, kapitál) nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu. [9]

Jsou někdy nazývány náklady obětované příležitostí, nejsou v účetnictví evidovány v přesné výši a mají charakter implicitních nákladů. [7]

Programové – manažerské náklady – náklady vynaložené na výzkum, vývoj a reklamu pro nový objekt podnikání, nový výrobek. Výše těchto nákladů odráží dlouhodobost orientace hlavně vrcholového managementu.

Prozíravé náklady – vyjadřují výsledky vyplývající z okolí podniku. Tyto náklady nesou ovlivněny vnitřními faktory. Jsou to náklady vyvolané změnou, jako jsou:

- Úroková míra
- Míra inflace
- Kurzy měn
- Konkurence
- „Business cyklus“, v kterém se ekonomika jako celek nachází

Hraniční náklady – jsou definované jako přírůstek celkových nákladů, který je vyvolán přírůstkem objemu výroby na jednotku. Jejich význam spočívá především v tom, že podniku umožňují určit objem produkce s nejnižšími náklady. [1]

2.1.6 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce

Tento druh členění nákladů je považován za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Bývá považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví, jelikož předchozí klasifikace byly zaměřené na minulé, již spotřebované náklady, je cílem členění ve vztahu k výkonům zaměřeno na zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů. Objem výkonů může být měřen celou řadou ukazatelů, jako je počet prodaných nebo vyrobených kusů, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů, obslužených pacientů apod. [7]

Jedním z činitelů, který vznik a úroveň nákladů ovlivňuje je objem produkce. Závislost nákladů od objemu produkce tvoří východisko analýzy nákladů, v kterém se využívá aplikace nákladových funkcí. Ta slouží k vyjádření a modelování vztahů mezi objemem produkce a velikostí nákladů. [1]

Z hlediska závislosti nákladů na objemu produkce rozlišujeme:

- fixní náklady
- variabilní náklady
- smíšené náklady

Fixní náklady (pevné, neměnné) – jsou charakteristické tím, že jejich výše se nemění vzhledem ke změně objemu produkce (v praxi se mění o nepatrnou částku, zpravidla na objemu produkce nezávisí). [1]

Tyto náklady jsou vyvolány nutností zabezpečit chod (provozní, pohotovostní, výrobní kapacitu) podniku jako celku. Jejich neměnnost je však relativní. I fixní náklady se mění například při změnách výrobní kapacity nebo při změně výrobního programu (rozsáhlé). Nemění se plynule, ale skokem, najednou. Proto dělení na náklady fixní a variabilní má význam pouze v krátkém období, protože v delším časovém období se mění i náklady fixní. Do fixních nákladů patří velká část režii, např. odpisy, mzdy správních a technicko-hospodářských pracovníků, nájemné, úroky z půjček, leasingové poplatky, náklady na školení a vzdělávání pracovníků. [9]

Fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady, tedy náklady připadající na jednotku produkce, se snižují s růstem objemu produkce podniku. [7]

Variabilní náklady - výše nákladů se mění se změnou objemu produkce. Závislost těchto nákladů je různá. [1]

Do variabilních nákladů patří jednicové náklady a část režijních nákladů. Při manažerských výpočtech předpokládáme proporcionalní vývoj nákladů. [9]

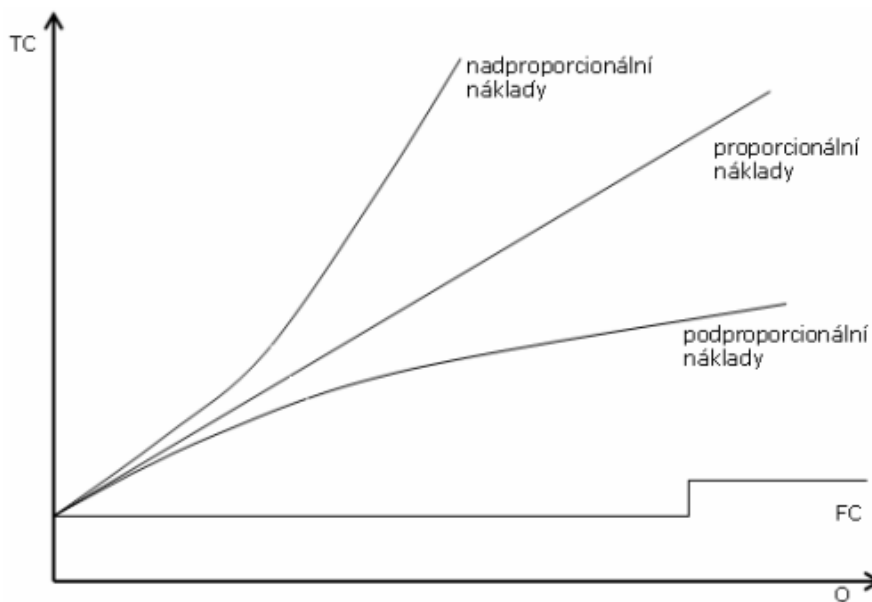
Podíl fixních a variabilních nákladů ovlivňuje změna objemu produkce a konkrétní veličina nákladů zahrnuje kombinaci nákladů různého typu. Jednoznačné zařazení nákladů do jedné nebo druhé skupiny je v praxi někdy velice obtížné a závisí také na konkrétních podmínkách. [1]

Vzhledem ke změně nákladů a objemu produkce dělíme variabilní náklady na:

- **podproporcionální – (degresivní)** – jsou takové náklady, které se mění s objemem výroby, ale růst jejich výše je pomalejší než růst objemu výroby, patří zde např. pomocný materiál.
- **proporcionální** – vyvíjejí se ve stejném poměru jako produkce, přepočteny na jednotku produkce při nezměněných podmínkách jsou stále stejné, např. základní materiál [10]

Celkové proporcionální variabilní náklady mají lineární charakter, kdežto jednotkové variabilní náklady mají konstantní charakter. Řadíme sem např. úkolovou mzdu dělníků, spotřebu přímého materiálu nebo energii spotřebovanou k provozu strojů. [7]

- **nadproporcionální (progresivní)** – jsou takové náklady jejíž celková výše roste rychleji než objem výroby. Růst objemu výroby vyvolává růst nákladů na jednotku produkce. Progresivní náklady souvisejí s neplánovanými výkony ve výrobním procesu. Patří zde např. přesčasové a noční příplatky a mimořádné opravy. [10]



Obrázek 2 Variabilní náklady [16]

Smišené náklady – náklady, které v sobě obsahují jak variabilní, tak i fixní složku. Např. u spotřeby energie má část nákladů fixní charakter, jelikož pokrývá spotřebu na osvětlení

haly, provoz výpočetní techniky nebo vytápění. Část této spotřeby, která souvisí se spotřebou energie na provoz výrobní linky, bude mít, při zachování plynulosti výroby, proporcionální charakter. [7]

3 KALKULACE

„Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu.“ [7]

Kalkulace, především nákladová kalkulace, je dnes považována za nejstarší a také nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení. Identifikace nákladů, které jsou spojeny s výkonem podnikových aktivit, je jedním ze základních potřeb manažera. [7]

Úkolem kalkulací vlastních nákladů je sledování nákladů z hlediska věcného, tj. dle výkonů (výrobků a služeb). Je to nezbytná činnost k řízení nákladů. [9]

Kalkulace nákladů je činnost, pomocí které se vypočítávají nebo zjišťují a v určité struktuře vykazují náklady výrobků, výkonů nebo služeb.

Pro vymezení kalkulace jsou rozhodující tři prvky:

- výrobky, práce a služby, které stručně označujeme jako výkony podniku, tvořící **objekty kalkulace** nákladů
- náklady produkce, které představují **obsah kalkulace** nákladů
- struktura nákladů, ve které jsou náklady vykazovány pomocí kalkulace, přičemž struktura nákladů tu vyjadřuje **formu kalkulace** [1]

3.1 Význam kalkulací

- slouží ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů
- k sestavování rozpočtů
- ke kontrole a rozboru hospodárnosti a rentability výkonů
- k limitování nákladů [17]

3.2 Druhy kalkulací nákladů

Kalkulace nákladů v řídicí činnosti má osobitou funkci a úlohy, podle kterých kalkulační soustavu dělíme do několika skupin, které tvoří kalkulační soustavu. Existují následující druhy kalkulací:

1) Z hlediska času

- **Předběžné**
 - Plánované
 - Operativní
 - Propočtové
 - Normové
- **Výsledné [1]**

2) Z hlediska struktury nákladů

- **Průběžná kalkulace** – neobsahuje položku „polotovary vlastní výroby“ a vlastní náklady na polotovary se uvádí v členění podle kalkulačního vzorce [9]
- **Postupná kalkulace** – udává spotřebované polotovary vlastní výroby nebo jiné výkony z předcházející operace nebo fáze výrobního procesu. [1]

Obsahuje položku „polotovary vlastní výroby“, ve které se uvádějí vlastní náklady na výrobu polotovarů předcházejících stupňů.

3) Z hlediska způsobu sestavování

- **Kalkulace úplných nákladů** – kalkulují veškeré náklady, nazývají se také absorpční kalkulace

- Kalkulace variabilních (neúplných) nákladů – nazývané také kalkulace přímých, přesněji variabilních nákladů, ty kalkulují pouze přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. [9]

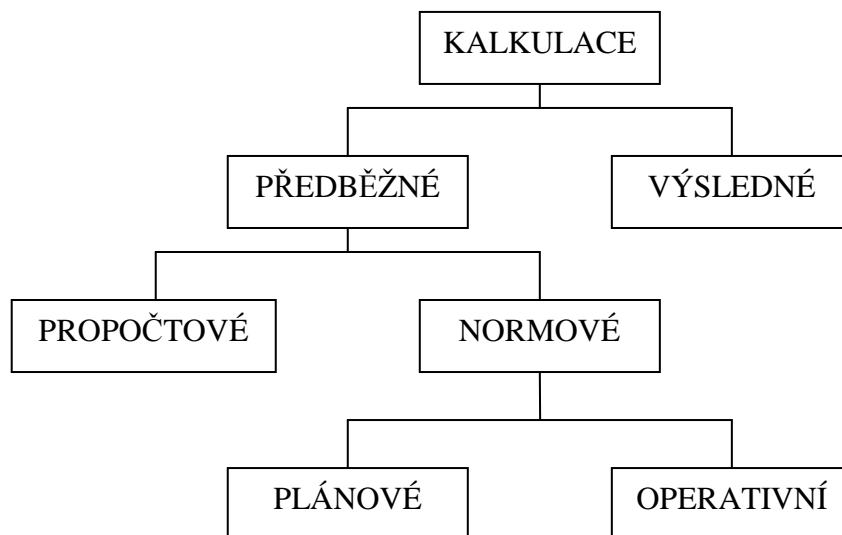


Schéma 1 Schématické znázornění kalkulační soustavy [1]

Předběžné kalkulace - Většina firem potřebuje znát informace o nákladech výkonu ještě před zahájením výroby. Jsou důležité i pro cenové vyjednávání. Pro tyto účely se provádí kalkulace předběžné. V okamžiku jejich sestavování nemáme ještě k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů určitý výrobek či služba spotřebovala. [7]

Předběžné kalkulace nákladů se sestavují před začátkem výrobního procesu. Na jejím základě podnik zjišťuje, zda dostatečně zabezpečil podmínky pro snižování nákladů prostřednictvím racionalizačních opatření. [1]

Propočtové kalkulace – v rámci kalkulací předběžných můžeme hovořit o tzv. propočtových kalkulacích. Ty slouží k určitému rámcovému odhadu budoucích nákladů, např. u nových výrobků, nebo pro zpracování cenových nabídek. [7]

Normové kalkulace tvoří druhou skupinou předběžných kalkulací, které se dále dělí na plánové a operativní.

Plánová kalkulace vyjadřuje úroveň nákladů, kterou má podnik dosáhnout v plánovaném období v průměru při výrobě určitého výrobku. V průběhu plánovaného období se plánová kalkulace nemění, i když se změní výrobní podmínky. Sestavují se na základě plánových progresivních norem. [1]

Oproti propočtovým kalkulacím jsou značně detailnější, vychází z relativně přesného odhadu spotřeby vstupů a slouží hlavně pro přesné plánování operací, např. výroby. [9]

Operativní kalkulace nákladů je zpřesnění plánové kalkulace. Určují náklady na kratší období a sestavují se na základě operativních změn. Vytváří obraz stavu vlastních nákladů v konkrétních podmínkách a v určitém okamžiku. Proto jsou důležitým nástrojem operativního řízení výroby. [1]

Je charakteristická zejména pro vysoce automatizovaný průmysl. Zpravidla se sestavuje v průběhu výroby určité série výrobků. Sestavuje se zejména proto, aby dokázala reflektovat změny ve výši přímých nákladů, které byly způsobeny různými faktory, např. nastavení strojů, změna postupu atd. [9]

Výsledná kalkulace nákladů se zpracovává po ukončení výroby příslušného výrobku. Vyjadřuje výši skutečných nákladů výrobku v rámci podniku. Tento druh kalkulace je nástrojem kontroly. Podklady, které jsou potřeba pro sestavování výsledných kalkulací, získává podnik z účetnictví, případně operativně-technické evidence a statistiky.

Úlohy kalkulace vychází z funkce ekonomického nástroje a poskytují:

- a) podklady pro vypracování návrhů nabídkových tržních cen, které jsou tvořeny metodou individuální kalkulace,
- b) specifické informace nejen pro vnitropodnikové, ale i podnikové řízení, umožňují managementu uplatňovat požadavky hospodárnosti a rentability,
- c) oceňováním práce a výkonů uplatňovat zásady podnikového a vnitropodnikového rozpočtu. [1]

3.3 Metody kalkulace nákladů

Metoda kalkulace slouží ke stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek), na způsobu přičítání nákladů výkonům, na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů.

Tradiční členění kalkulačních metod:

1. Kalkulace dělením
 - Prostá kalkulace dělením
 - Stupňovitá kalkulace dělením
 - Kalkulace dělením s poměrovými čísly
2. Kalkulace přirážkové
3. Kalkulace ve sdružené výrobě
 - Zůstatková (odečítací) metoda
 - Rozčítací metoda
 - Metoda kvantitativní výtěže
4. Kalkulace rozdílové (metoda standardních nákladů, metoda normová) [9]

Základním posláním kalkulace je stanovit v předběžné kalkulaci nebo zjistit z výsledné kalkulace výši nákladů, která bude nebo byla vynaložena na zhotovení určitého výkonu v určitém období. Metodou kalkulace se rozumí způsob, jakým se toto stanovení nebo zjištění nákladů vykonává.

Výběr metody kalkulace závisí na:

- vymezení předmětu kalkulace
- způsobu přepočítávání nákladů k předmětu kalkulace a jejich dalšího rozdělení na kalkulační jednici

3.3.1 Předmět kalkulace

Vymezení předmětu kalkulace zahrnuje především tyto otázky:

- a) rozhodnutí, co je třeba kalkulovat, zda všechny druhy vyráběné produkce nebo jen nejdůležitější
- b) stanovení, zda kalkulovat jen hotové výrobky nebo i polotovary vlastní výroby
- c) určení, za jaké období, resp. na jaký objem produkce má být kalkulace sestavená [1]

Předmět kalkulace je výše vymezený kalkulační jednicí a objemem.

„Kalkulační jednice je určitý výkon (výrobek, polotovar, práce nebo služba), vymezený měřicí jednotkou, např. jednotkou množství (kusy), hmotnosti (kg), délky (m), plochy (m²), času (h) apod. Mohou to být výkony odbytové, prodávané mimo podnik nebo vnitropodnikové, předávané uvnitř podniku.“ [9]

Jednotlivé kalkulační položky zachycuje typový kalkulační vzorec, viz str. 23.

Kalkulační vzorec obsahuje dvě základní skupiny nákladů, a to náklady přímé a náklady režijní.

- 1) Přímé náklady jsou přímo přiřazovány jednotlivým druhům výrobků bez jejich předchozího soustředění dle místa vzniku. Do přímého materiálu řadíme zejména suroviny, základní materiál, pomocný a ostatní materiál, polotovary, pohonné hmoty, výrobní obaly. Jde o materiál, který se stává trvalou součástí výrobku nebo přispívá k tvorbě základních vlastností daného výrobku. Do skupiny přímých mezd řadíme základní mzdy (úkolové, časové apod.) a ostatní součásti mezd. Ostatní přímé náklady zahrnují zpravidla technologické palivo a energie, odpisy, opravy a udržování, příspěvky na sociální zabezpečení, ztráty ze zmetků a vadné výroby.
- 2) Nepřímé náklady – režijní náklady (režie) jsou náklady společně vynakládané na celé kalkulované množství výrobků, více druhů výrobků nebo zajištění chodu celého podniku. Nelze tyto náklady stanovit přímo na kalkulační jednici, neboť jejich přímé určování by bylo nevhodné. Tyto náklady se stanovují na kalkulační jednici režijní přírůžkou což je v procentech vyjádřený poměr režijních nákladů

ke zvolené peněžní rozvrhové základně. Další možností stanovení je zúčtovací sazbou, což je podíl režijních nákladů připadající na jednotku naturální rozvrhové základny. [9]

a) **Kalkulace dělením** je charakterizovaná jako kalkulace, která všechny náklady na kalkulační jednici zjišťuje přímo dělením celkových nákladů za určité období množstvím kalkulačních jednic vyrobených za to stejné časové období. [1]

- Prostá kalkulace dělením – náklady na kalkulační jednici n jsou zjišťovány dle kalkulačního vzorce dělením úhrnných nákladů N za dané období počtem kalkulačních jednic q vyrobených v daném období: $n = N/q$. Nejčastěji se tato metoda používá v hromadné výrobě (těžba, atd.)
- Stupňovitá kalkulace dělením – uplatňuje se tam, kde jsou výrobní, správní nebo odbytové náklady odděleny, anebo když se liší počet vyrobených a prodaných produktů. Hlavní uplatnění spočívá ve stupňové (fázové) výrobě, kdy výrobek prochází několika výrobními stupni. Provádí se tedy kalkulace pro jednotlivé výrobní stupně.
- Kalkulace dělením s poměrovými čísly - používá se ve výrobě výrobků lišících se pouze velikostí, hmotností, tvarem, jakostí nebo pracností, u kterých by bylo obtížné zjišťovat výrobní náklady. Dle spotřeby času na výrobu, hmotnosti, přímých mezd, velkoobchodní ceny výrobku jsou zvolena poměrová čísla. Objem výroby v poměrových jednotkách vypočteme vynásobením poměrových čísel a příslušného objemu výroby a jejich sečtením. Celkové náklady dělíme součtem poměrových jednotek. [9]

b) **Kalkulace přírážková** se používá tehdy, pokud výrobní program podniku obsahuje více druhů výkonů, které jsou nákladově rozdílné (různorodé). Tento výrobní profil má převážná většina průmyslových podniků, proto je tento druh kalkulace používán nejčastěji. Přímé náklady se na kalkulační přepočítávají přímo, nepřímo pomocí zvolené základny.

Základnu je možné rozdělit na:

- naturální, normohodiny, strojové hodiny, množství spotřebovaného materiálu v kg, plocha, kubatura apod.
- peněžní jednicové mzdy, cena přímého materiálu apod. [1]

Přirážka je stanovena procentem, které je dáno jako podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu, nebo sazbou, která se vypočítá jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny. Ve statické kalkulaci dochází k nepřesnému rozvrhu režijních nákladů při narůstajícím objemu výkonu se rozvrhuje větší část režie. V dynamické kalkulaci je třeba pro změněné objemy výkonů vypočítávat nové zúčtovací přirážky. Zde se aplikuje tzv. pohyblivý rozpočet.

c) Kalkulace ve sdružené výrobě

- Zůstatková (odečítací) metoda – používá se tam, kde jeden výrobek lze považovat za hlavní a ostatní výrobky za vedlejší. Princip spočívá v tom, že od celkových nákladů za zúčtovací období se odečtou vedlejší výrobky (jejich prodejní ceny) a zůstatek je považován za náklady hlavního výrobku. Mezi výhody této metody patří jednoduchost a naopak nevýhodou je, že nelze kontrolovat náklady vedlejších výrobků.
- Rozčítací metoda – používá se v případě, pokud nelze výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší. Celkové náklady se rozvrhují na jednotlivé výrobky dle poměrových čísel. Ty se vypočítají podle množství výrobků nebo množství suroviny vstupující do jednotlivých výrobků (popř. dle cen).
- Metoda kvantitativní výtěže – používá se ve stupňovité výrobě. Rozvrhuje náklady podle množství výrobků získaných z výchozí suroviny.

d) Kalkulace rozdílové

Výše nákladů se stanovuje předem jako úkol (norma) a po realizaci výroby zjišťují rozdíly skutečných nákladů se stanovenou normou.

- Metoda standardních nákladů – tato metoda eviduje náklady ve dvou složkách: náklady předem určené a rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady. Nejčastěji se používá pro řízení přímých nákladů v opakované výrobě s montážní technologií.
- Metoda normová – předem se stanoví normy přímých nákladů a zjišťují se odchylky skutečných nákladů od těchto norem a změny norem. Používá se platných norem k určitému datu. Nazývají se základní (výchozí) normy (plánové normy, platné po celý rok resp. čtvrtletí, stejně jako běžné

operativní normy, které se mění s každou změnou výrobních podmínek; jsou pro normovou metodu nevhodné).

e) **Kalkulace neúplných nákladů [9]**

f) **Metoda ABC** – „*Activity Based Costing (ABC) je systém dávající výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, regiony, distribuční kanály apod.*“. [8]

3.4 Direkt costing

S rozlišením nákladů na fixní a variabilní je spojen i vývoj nákladového účetnictví. Jeho hlavním úkolem není zobrazovat jen to, co se stalo v podniku, tedy minulost, ale mělo by být především nástrojem řízení.

Výchozí myšlenkou k novému pohledu a rozdělení nákladů byl dvojí nepříznivý dopad přiřazování fixních nákladů v kalkulaci průměrných nákladů výkonu.

- Prvním z negativních dopadů je obtížnost a nemožnost přiřazení společných fixních nákladů různým výkonům. Přitom praxe stále častěji ukazovala, že prodejní cena není určena průměrnými náklady konkrétního výkonu.
- Druhý nepříznivý dopad je, že některé výkony, které doplňují základní činnost, neovlivňují, nezvyšují, v rámci zajištěné technické kapacity a zaměstnanosti, společné režijní náklady. Při úhradě nákladů se rozlišují základní a doplňkové výkony.

Princip metody direkt costing

V kalkulaci variabilních nákladů jsou konkrétnímu výrobku či službě přiřazovány pouze náklady, které se mění proporcionálně vyrobenému či prodanému množství.

Podstata spočívá v rozlišení variabilních nákladů od fixních, a dále ve způsobu jejich přiřazení konkrétním výkonům. Přímé náklady, které lze přiřadit konkrétním výkonům nejsou pouze variabilní (např. propagace, reklama, odpisy specializovaných zařízení, jejich obsluha a řízení atd.). Naopak nepřímé náklady nejsou všechny fixní (opravy a údržba technologického zařízení, dopravní náklady atd.).

„*Náklady středisek je možno dělit na variabilní a fixní a u nepřímých nákladů pomocí výkonové jednotky přiřadit konkrétním výkonům pouze jejich variabilní část.*

Cílem této kalkulace je kvantifikovat přínos konkrétního výkonu k úhradě celkových fixních nákladů a tvorbě zisku, kalkulovat jeho příspěvek na úhradu.“

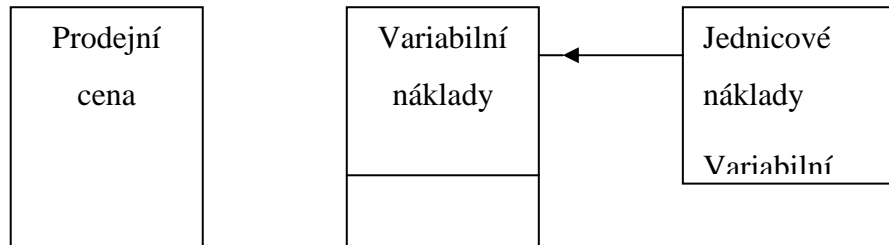


Schéma 2 Kalkulace variabilních nákladů

V návaznosti na závěry analýzy bodu zvratu je možno kvantifikovat hranici rentability (bod zvratu). Za tímto bodem je přínos prodaných výkonů (celková marže) větší než fixní náklady. Vytváří se tedy zisk.

V kalkulaci variabilních nákladů jsou konkrétním výkonům přiřazovány pouze variabilní náklady. Problém celkové ziskové rentability výkonů řešen není. U výkonů je kvantifikovaná marže, aniž by mu byly přiřazeny fixní režijní náklady. [5]

4 ROZPOČETNICTVÍ

Každý podnikatelský subjekt má stanoveny základní cíle svého hospodaření. Tyto cíle si podnik rozpracovává do jednotlivých plánů, které na sebe navzájem navazují. Plány jsou dále rozváděny a konkretizovány pomocí rozpočtů, tzn. finančních dokumentů, které firma připravuje a schvaluje před obdobím, kterého se týkají. Rozpočet je převod úkolů věcně vymezených plánem na peněžní jednotky. Činnost, která se rozpočty zabývá, se nazývá rozpočetnictví, a je součástí manažerského účetnictví.

Rozpočetnictví se znovu začíná vracet do popředí zájmů manažerů podniku. Důvodem je tlak zákazníků na ceny produktu a tvrdá konkurence na trhu. Pro podniky hledají možnosti snížení nákladů. Pokud chce firma vyrábět kvalitní produkty, není možné šetřit ve výrobě přímé náklady. Pozornost se obrací k nepřímým nákladům, tedy režijním. Rozpočetnictví umožňuje jednak přesně plánovat režijní náklady, sledovat jejich vynakládání a kontrolovat, zda jsou rozpočty plněny. [6]

Rozpočetnictví je v současné podnikové praxi přikládána často velmi značná důležitost. Díky rozpočtům je podnik schopný plánovat a kontrolovat vývoj ekonomických ukazatelů podniku a provádět odpovědnostní kontrolu řídicích pracovníků na všech úrovních řízení. [7]

Rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Zaměřuje se na stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů. To vše vyplývá z dlouhodobých i krátkodobých podnikových cílů. Rozpočetnictví se také orientuje i na kontrolu plnění těchto cílů. Stanoví konkrétní úkoly jak pro celý podnik (rozpočet nebo plán výnosů, nákladů a zisku podniku), tak pro jednotlivé vnitropodnikové útvary (rozpočet střediska). Rozpočetnictví navazuje na ostatní nástroje podnikového a vnitropodnikového řízení. Mezi ně patří organizace podniku a vnitropodnikových útvarů, hospodářské a operační plánování, normy, kalkulace, nákladové účetnictví apod. Nezastupitelné místo mají rozpočty režijních nákladů.

Organizace rozpočetnictví je závislá na systému vnitropodnikového řízení. Základem je soustava rozpočtů nákladů a výnosů.

Rozpočet je plán, pomocí kterého zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období. [9]

Zjednodušeně můžeme rozpočty definovat jako plány převedené na peněžní jednotky. Rozpočetnictví je orientováno především na budoucnost.

Jeho funkcí je především:

- Stanovit v peněžních jednotkách plánované hodnoty budoucích nákladů a výnosů za jednotlivé organizační jednotky i za podnik jako celek. Rozlišujeme dva typy rozpočtů: podnikové (souhrnné) a vnitropodnikové (základní) rozpočty.
 - Plnit kontrolní funkci, tzn. Vytvářet předpoklady pro běžnou kontrolu hospodářských středisek, jelikož údaje rozpočetnictví (předpoklad) se porovnávají s údaji vnitropodnikového účetnictví (skutečnost). S tím je spojená i funkce odpovědnosti.
 - Poskytovat informace pro tvorbu předběžných kalkulací, např. poskytuje informace o plánovaných režijních nákladech a jejich poměru k přímým nákladům, představujících rozvrhové základny, které se používají v tradičních přírážkových kalkulacích.
- [7]

Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací můžeme vidět v následující tabulce:

tabulka 2 Rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací [9]

ROZPOČET	KALKULACE
vypočítává se na určité období	vypočítává se na určitý počet výrobků
je zaměřen na náklady a výnosy	je zaměřena pouze na náklady
u nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti	u nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku
týká se vnitropodnikového útvaru	týká se výkonů (výrobků a služeb)
je podrobnější v režijních nákladech	režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno)

4.1 Soustava rozpočtů

Programové (funkční) rozpočty - jsou to rozpočty, které firma tvoří pouze pro určitou oblast, např. odbyt, výroba, finance.

Odpovědnostní rozpočty - stanoví úkoly podle odpovědných osob nebo útvarů.

Běžné (provozní) rozpočty - slouží k rozpočtování běžné provozní činnosti.

Investiční rozpočty – tento druh rozpočtů zahrnuje i výdaje na pořízení investičního majetku.

Dlouhodobé rozpočty – do této skupiny patří investiční rozpočty a rozpočty nákladů na vývoj a výzkum.

4.1.1 Programové rozpočty

Podrobnější členění programových rozpočtů můžeme vidět v následujícím dělení:

Rozpočty v oblasti odbytu:

- rozpočet prodeje
- rozpočet zásob
- rozpočet prodejní a odbytové režie

Rozpočty v oblasti výroby:

- výrobní rozpočet
- rozpočet přímého materiálu
- rozpočet nákupu přímého materiálu
- rozpočet přímých mezd
- rozpočet výrobní režie
- rozpočet zásob materiálu
- rozpočet závazků vůči dodavatelům

Rozpočty v oblasti obslužných činností:

- rozpočet správní režie

roční výšeč dlouhodobých rozpočtů:

- rozpočet investičních výdajů

- rozpočet nákladů na výzkum a vývoj

Souhrnné finanční rozpočty:

„velitelský rozpočet“ – Master Budget:

- rozpočetní (plánová) výsledovka
- rozpočetní (plánová) rozvaha

rozpočet peněžních toků:

- rozpočet příjmů a výdajů
- rozpočet externího financování [2]

4.2 Tradiční systém rozpočtování a jeho omezení

Tvorba rozpočtů v tradičním pojetí je relativně náročný a zdoluhavý proces. V podniku se periodicky opakuje a podléhá častým stereotypům. Pokud chceme, aby budoucí rozpočet byl přesný a plnil svou funkci, musí být sestaven v souladu s co nejpřesnějšími odhady a předpoklady vývoje všech faktorů, které náklady a výnosy podniku ovlivňují.

Výchozím bodem tvorby rozpočtů je odhad objemu a struktury výkonů, jaký se předpokládá provádět. Abychom mohli dané výrobky vyrobit, musíme vycházet z předpokládané poptávky. Na základě této analýzy se sestavuje **plán odbytu**, který stanovuje objem výkonů, který je možné realizovat z pohledu zákazníka. Při sestavování plánu odbytu se většinou vychází z **marketingového plánu**. Ten představuje tzv. analýzu poptávky a cílem je stanovit jaké produkty, jakém množství a za jakou cenu budou odběratelé poptávat.

Jestliže známe objem výkonů, musíme se ujistit, zda kapacita našich výrobních zařízení, technologie, infrastruktura, dodavatelské termíny apod. těmto požadavkům odpovídají. Na základě posouzení možností se sestavuje **plán výroby**. Ten spolu s plánem odbytu představují základní zdroje pro tvorbu **plánu tržeb** a **plánu jednicových nákladů**, tedy **plánu materiálu a plánu práce**.

Zda-li jsou sestaveny plány, které obsahují informace o jednotlivých druzích nákladů a výnosů, nic nebrání v tvorbě rozpočtů výnosů a jednicových nákladů.

U rozpočtu režijních nákladů či nákladů režijních středisek se uplatňuje jiný postup tvorby rozpočtů. Tyto náklady mají charakter fixních nákladů, tudíž jsou na objemu a struktuře

výkonů nezávislé. Základem rozpočtu režijních nákladů tak bývají objem a struktura těchto nákladů v minulém období které jsou korigovány na základě předvídaných změn určitých druhů nákladů nebo často jen pomocí indexace (např. nárůst nákladů o 3 % oproti minulému období. [7]

4.3 Dělení rozpočtů

- a) dle období, na které se sestavují na:
 - dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů,
 - roční rozpočty výnosů, nákladů, zisku,
 - krátkodobé (čtvrtletní, měsíční) rozpočty a rozpočet peněžních příjmů a výdajů;
- b) dle stupně řízení, za který se sestavují, na:
 - základní (za jednotlivá hospodářská střediska nebo výkony),
 - souhrnné (za vyšší stupně řízení);
- c) dle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů na:
 - rozpočty, které zachycují všechny náklady a výnosy,
 - rozpočty, které zachycují jen část nákladů a výnosů (obvykle režijní náklady, náklady pomocných a vedlejších výrob, pro než nejsou k dispozici spolehlivé technickohospodářské normy, rozpočet prodeje, rozpočet výroby, rozpočet investic aj.);
- d) podle počtu variant plánu na:
 - pevné (pro jednu variantu plánu výkonu),
 - pohyblivé, pružné, variantní (pro více variant plánu výkonu nebo pro různé stupně využití výrobní kapacity)

V rozpočtech kombinujeme účelové hledisko třídění nákladů podle útvarů s druhovým tříděním nákladů. Režijní náklady se v rozpočtu nákladů dělí na prvotní (externí) a druhotné (interní, složené). Dále potom prvotní a druhotné se dělí podle nákladových druhů. [9]

4.4 Formy rozpočtů

Pevné rozpočty - rozpočty, které nerozlišují variabilní a fixní složku nákladů, jsou stanoveny pro jedinou úroveň činnosti.

Variantní rozpočty – tyto rozpočty jsou zpracované pro různé varianty budoucího vývoje.

Rozpočtování s nulovým základem (Zero Based Budgeting) – zde se nevychází z rozpočtovaných hodnot minulých období, ale z přehledu činností, které firma bude teprve vykonávat.

Indexní (přírůstkové) rozpočtování vychází z výsledků předchozích období. Stává se, že tato metoda je nepřesná, protože v případě nehospodárnosti v minulosti se může tento nedostatek objevit i v rozpočtu na další období.

Kluzavý rozpočet (Rolling Budgets) – jeho použití spočívá v průběžné aktualizaci následujícího rozpočtovaného období.

Limitní rozpočty bývají buď absolutně nebo relativně nepřekročitelné. Používají se především u výdajů na reprezentaci.

Indikativní rozpočty jsou typ rozpočtů, kdy výše rozpočtu je vázána na dosažení jiné důležité veličiny. Je takovým nástrojem, který může předejít situaci, kdy úspora v jedné oblasti zmaří vyšší prospěch u jiných nákladů. [3]

4.5 Fáze rozpočtovacího procesu

Tvorba rozpočtů je časově náročná činnost, která probíhá zpravidla v posledních čtyřech měsících roku. Nejprve jsou stanoveny základní rozpočtové priority a postupy, kterými se jednotlivé útvary při tvorbě rozpočtu mají řídit, reflektují současnou situaci a taktické cíle podniku. Dále na základě těchto priorit sestaví jednotlivé útvary návrhy pro tvorbu rozpočtů. Ty jsou konzultovány s vedením podniku stejně jako následující detailní základní rozpočty. Ke konci se sejde širší vedení podniku či představenstvo a rozpočet se schválí.

Rozpočtovací proces se ovšem neskládá jen ze samotné tvorby rozpočtů. V tradičním pojetí v sobě zahrnuje čtyři základní fáze:

- 1) Příprava rozpočtů – patří sem úkony spojené se sběrem dat a informací potřebných pro tvorbu rozpočtů.
- 2) Sestavení rozpočtů – samotná tvorba základních rozpočtů a souhrnných podnikových rozpočtů.
- 3) Kontrola plnění rozpočtů a identifikace odchylek – dochází ke srovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot ekonomických veličin a identifikaci odchylek.
- 4) Odstranění odchylek – zde dochází k odstranění negativních dopadů, popřípadě se přijímají opatření, která by měla sloužit pro eliminaci jejich budoucího vzniku [7]

Sestavování rozpočtů není mechanickou početní prací. Musí být spojeno s hledáním a odhalováním rezerv snižování nákladů. Měla by být posuzována především účelnost jednotlivých režijních činností a jejich rozsah. [9]

„Jediná skutečně účinná cesta ke snížení nákladů je úplné zrušení nějaké činnosti. Pokusy o stlačení nákladů mají zřídka úspěch. Nemá také mnoho smyslu dělat jen o trochu levněji něco, co by se nemělo dělat vůbec.“

(P. Drucker)

Skutečným nástrojem řízení nákladů může být jen operativní (v praxi měsíční) rozpočet, který přihlíží ke změnám výrobních aj. podmínek. To by také mohlo být jedním z hlavních úkolů rozborů. [9]

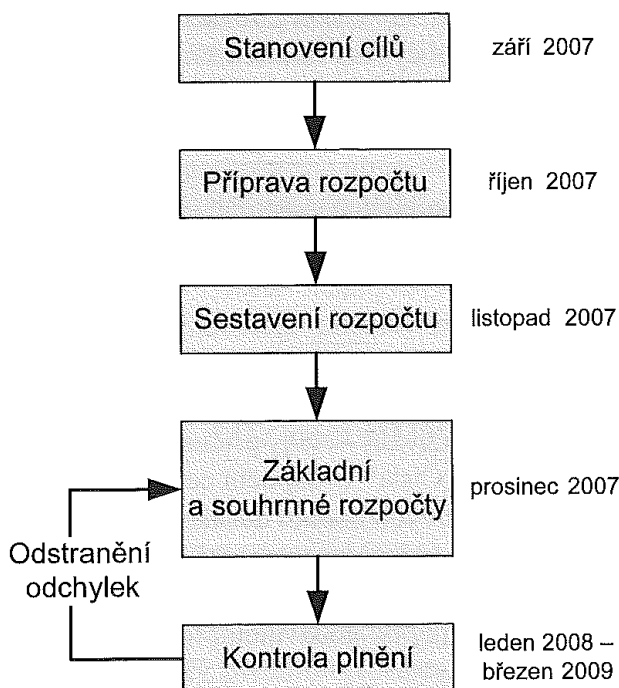


Schéma 3 Průběh rozpočtovacího procesu [7]

4.6 Nedostatky tradičních způsobů tvorby a hodnocení rozpočtů

Životní cyklus rozpočtu v současné době do značné míry neodpovídá turbulentnímu vývoji podnikatelského prostředí. Tradiční rozpočet ve své podstatě představuje statický a neměnný dokument. Jelikož dochází k rychlým změnám a to nejen uvnitř, ale i vně podniku, data, p mocí nichž byl rozpočet sestaven, se stávají neaktuálními dřív, než rozpočet vstoupí v platnost.

Tvorba rozpočtů je pracným a nákladným procesem. Výkonní pracovníci a manažeři provádí automatizovanou činnost založenou na mechanickém provádění rutinních operací a výpočtů, proto se stává, že je výsledkem plán s řadou nedostatků. Proto nemůže plnit funkci klíčového nástroje řízení.

- Pravděpodobně nejzákladnějším nedostatkem je jejich strnulost. Rozpočet musí být schválen vedením podniku, a proto se stává, že jsou často již krátce po schválení neaktuální.

- Tradiční rozpočty podporují a konzervují staré stereotypy a myšlení organizace ve stylu “příkaz – kontrola”. Brání tak změnám v podniku.
- Rozpočty jsou spojeny s ročním cyklem finančního výkaznictví, ale v prostředí, které je charakteristické rychlými změnami, je pro většinu cyklů nevhodný.
- Rozpočty nejsou provázané. Sestavují se různé typy plánů, které se týkají různých aspektů hospodářské činnosti podniku i odlišného časového horizontu. Ty potom netvoří jeden celek a nejsou schopny podávat ucelené a manažersky využitelné informace.
- Orientace na výsledek a ne na příčiny. U tvorby plánů nebývají dostatečně využívány vztahy příčiny a důsledku mezi ukazateli měřící podnikatelské objekty a procesy.
- Rozpočty potlačují příležitost, jednotlivé útvary si své činnosti brání, než by naopak své síly spojily s ostatními a získaly lepší podmínky od dodavatelů, efektivněji využívaly svá zařízení a vybudovaly nové obchodní příležitosti.

4.7 Cíle rozpočtu

Často mají podniky problémy se striktním plněním pevných rozpočtů. Vedoucí pracovníci na začátku roku šetří, protože neví, zda výdaje na začátku roku neohrozí celoroční plnění plánu. Koncem roku jsou naopak definovány termíny, do kdy je nutné o potřebných výdajích rozhodnout. Často dochází k utrácení rozpočtovaných prostředků na konci roku, kdy je nutné rozpočet k určitému datu vyčerpat.

4.8 Nové přístupy k rozpočetnictví

- Použití volných (klouzavých) rozpočtů, místo pevných.
- Hodnocení organizačních jednotek na základě ukazatelů výkonnosti
- Aplikace progresivních systémů odměňování
- Změna procesu plánování [7]

SRHNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Informace, ze kterých můžeme čerpat při řízení nákladů, se dají čerpat z finančního, daňového či manažerského účetnictví. Největší část práce se týká právě účetnictví manažerského. Náklady, jako pojem, se kterým se v práci setkáváme, znamená peněžní ocenění spotřeba výrobních faktorů či jiné činnosti, která zabezpečuje produkci.

Náklady můžeme členit, dle několika hledisek. Kritériem klasifikace jsou charakteristické znaky nákladů, které dominují v průběhu transformačního procesu. Za vhodné členění lze považovat následující:

- Podle ekonomicko-účetního hlediska
- Podle nákladových druhů – druhové členění
- Podle vztahu k výrobnímu procesu – účelové členění
- Podle položek kalkulace – kalkulační členění
- Podle plánovaných a řídicích rozhodnutí
- Podle závislosti na objemu produkce

Mezi nástroje řízení nákladů patří kalkulace a rozpočty, které jsou v práci nejvíce rozebrány.

Kalkulace nákladů má své funkce a úlohy, na základě kterých je dělíme do několika skupin. Tyto druhy poté tvoří kalkulační soustavu. Různé metody kalkulace umožňují stanovit jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici. Přiřazujeme náklady jednotlivým položkám kalkulačního vzorce. Typový kalkulační vzorec můžeme vidět na str. 23.

Rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Zaměřuje se na stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledků hospodaření, příjmů a výdajů.

Každý podnikatelský subjekt má stanoveny základní cíle svého hospodaření. Tyto cíle si podnik rozpracovává do jednotlivých plánů, které na sebe navzájem navazují. Plány jsou dále rozváděny a konkretizovány pomocí rozpočtů, tzn. finančních dokumentů, které firma připravuje a schvaluje před obdobím, kterého se týkají. Rozpočet je převod úkolů věcně vymezených plánem na peněžní jednotky. Činnost, která se rozpočty zabývá, se nazývá rozpočetnictví, a je součástí manažerského účetnictví.

Díky rozpočtům je podnik schopný plánovat a kontrolovat vývoj ekonomických ukazatelů podniku a provádět odpovědnostní kontrolu řídicích pracovníků na všech úrovních řízení.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Společnost nese jméno Magnum Parquet, a.s. Byla založena v roce 1996 a sídlí ve Vyškově na Moravě. Právní forma podniku je akciová společnost. Ve společnosti nyní pracuje 237 zaměstnanců z toho 7 řídicích pracovníků – GŘ, odborní ředitelé, statutární a dozorčí orgány. Základní kapitál je 123



miliónů Kč. Původní ZK 100 mil. Kč byl navýšen v roce 2006 o 10 mil. Kč. Naposledy byl ZK společnosti navýšen v roce 2007 o částku 13 mil. Kč na 123 mil. Kč, a to upsáním 13 ks nových kmenových, nekótovaných akcií na jméno, v listinné podobě, ve jmenovité hodnotě každé jedné akcii 1 000 000 Kč.

5.1 Hlavní předmět činnosti podniku

- Podlahářství
- Výroba a prodej dvouvrstvých a třívrstvých parket
- Obchodní živnost – koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
- Zprostředkovatelská činnost

5.2 Filozofie podniku, základní poslání a hlavní cíle firmy



Obrázek 3 Logo společnosti Magnum Parquet, a.s. [15]

Filozofií podniku je výroba kvalitních a odolných produktů. Základním posláním společnosti je zvyšování tržní hodnoty podniku, dále také výroba a distribuce široké škály produktů podle přání tuzemských i zahraničních zákazníků. Mezi hlavní cíle společnosti patří:

- Zkrátit čekací dobu zákazníka na vybrané speciální produkty
- Vylepšit platební morálku
- Snaha směřující k zajištění plynulého provozního financování a přípravě dalších investic
- Neustále zvyšovat technologickou úroveň výroby
- Snížení výrobních nákladů
- Celkové navýšení výkonu výroby

5.3 Organizační struktura společnosti

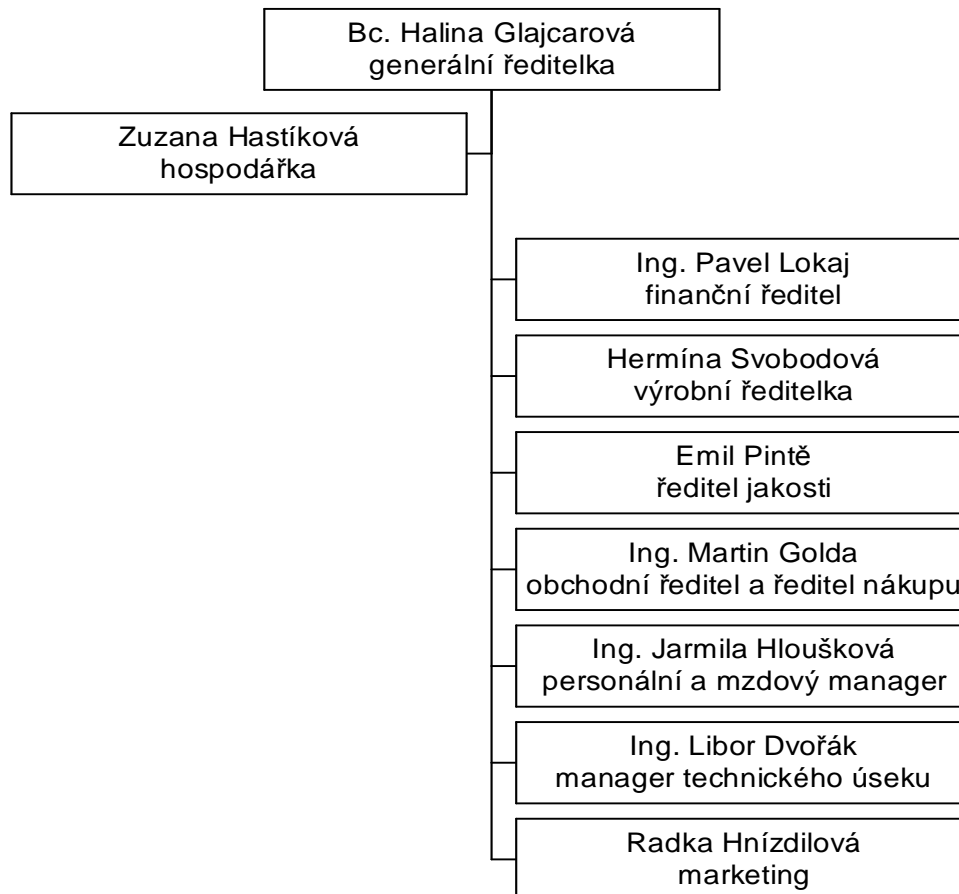


Schéma 4 Organizační struktura společnosti Magnum Parquet, a.s. [12]

5.4 Majetková či smluvní spoluúčast

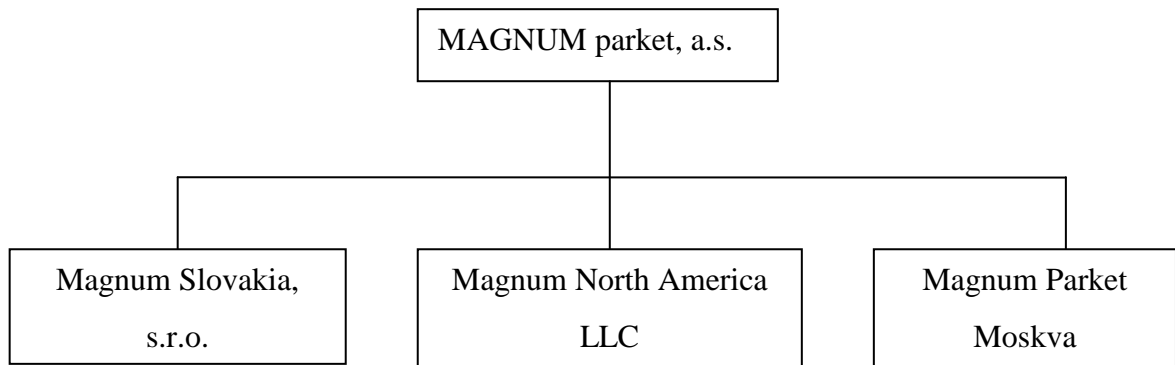


Schéma 5 Majetková spoluúčast společnosti Magnum Parket, a.s. [13]

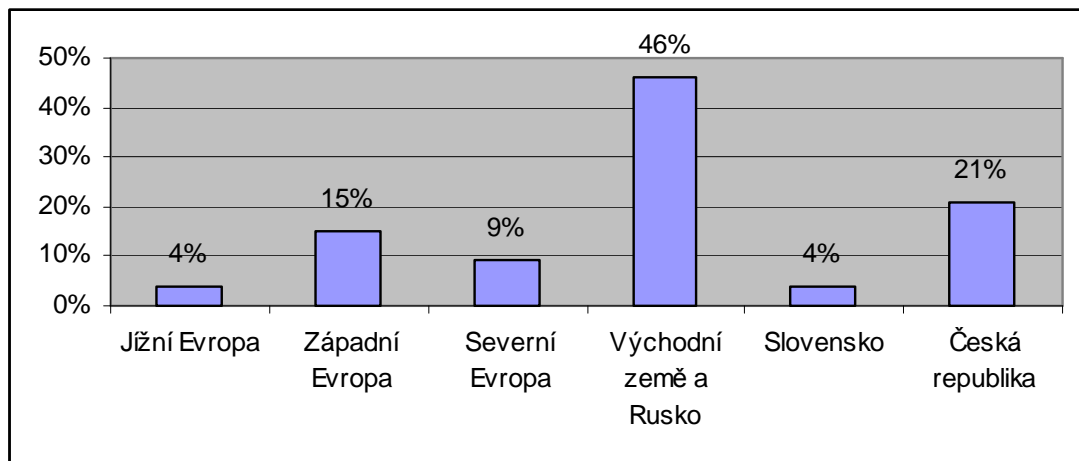
Magnum Parket vlastní (ze 100 %) dceřiné společnosti MAGNUM Slovakia, s.r.o. na Slovensku, která je významným dodavatelem suroviny pro výrobní závod ve Vyškově. Společnost MAGNUM North America LLC v Severní Americe a MAGNUM Parket Moskva v Rusku byly založeny za účelem prodeje vlastních produktů. K rozhodnému datu účetní závěrky byla jejich činnost utlumena a nebude se dále rozvíjet.

5.5 Postavení společnosti na trhu

Ze stran zákazníka roste neustále poptávka po kvalitních dřevěných podlahách. V dnešní moderní době už většina domácností dává přednost plovoucím podlahám či dřevěným parкетám.

Objem exportu tvoří 79 % z celkové produkce. Jako největší výrobce dřevěných parкет v ČR firma vykrývá 30 % poptávky po těchto výrobcích v tuzemsku.

Magnum parket, a.s. i ve dvanáctém roce svého působení prokázala, že je prvotřídním a uznávaným výrobcem třívrstvé dřevěné podlahy. I přes narůstající tlaky ze strany evropské i asijské konkurence a v neposlední řadě počínající hospodářské krizi dosáhla v loňském roce obrátu 432 miliónů korun a prodala 733 m² parкет. Jejich cílem je maximálně spokojený zákazník, kterému značka Magnum pomůže vytvořit příjemné a útulné prostředí doma.



Graf 1 Přehled podílu regionů na prodeji v roce 2008 [12]

V roce 2008 prezentovali své výrobky na mezinárodních veletrzích v Hannoveru a Brně, což bylo velmi kladně hodnoceno ze strany zákazníků. Loňský rok byl také ve znamení inovací. Byla zahájena výroba parket s drásanou povrchovou úpravou, kde kombinací s různým druhem moření a ruční destrukcí povrchu je možná výroba mnoha variant parket. Dále bylo vytvořeno nové pracoviště vlastní výroby rošádových nášlapů v 3lamelovém provedení, kde kombinací různých dřevin je dosaženo originálního vzhledu, který nenajdete v nabídce žádné jejich konkurence.

Společnost dbá, i přes veškeré problémy, se kterými se potýkali, na transparentní a etické vztahy s obchodními partnery a zaměstnanci. Společnost si je vědoma, že právě její zaměstnanci jsou klíčovým prvkem jejich obchodních úspěchů, proto kladou důraz na jejich motivaci a soudržnost.

5.6 Kritické faktory úspěšnosti

- Velké množství zahraničních trhů – odběratelé (Německo, Rakousko, Skandinávie, Rusko, Španělsko, Švýcarsko, VB, Itálie, Řecko, Rumunsko, Rusko, Kazachstán, USA)
- Společnost vyrábí kvalitní a odolné produkty (záruka kvality), nabízí široký sortiment výrobků a používá ryze přírodní materiál
- Plusem je také že používá nelepené spoje a odolné povrchové materiály
- Používání moderní technologie (firma zakoupila nové výrobní linky)

- Podnik zaměstnává kvalifikované pracovníky, o kterých ví, že jsou klíčovým prvkem jejich obchodních úspěchů
- Společnost plní všechny nejpřísnější ekologické normy: používá výhradně bezmčovinná lepidla PVAC, 100% přírodní oleje pro povrchovou úpravu a celý systém výroby řídí a organizuje tak, aby eliminovali jakékoliv nepříznivé dopady na naše životní prostředí.
- Držitelé licence Real Wood (používání šetrných materiálů k životnímu prostředí, recyklovatelných materiálů)
- Držitelé certifikátů od firmy EKO-KOM a IBR
- Držitelé osvědčení na výrobu třívrstevných podlahovin
- Držitelé certifikátu od společnosti TÜV CERT, SIS, FEP

5.7 Zpráva o hospodaření společnosti



Mezi hlavní podnikové výkazy patří rozvaha a výkaz zisku a ztrát. Jsou to státem definované unifikované reporty, které jsou obecně známy ve všech finančních institucích. Nicméně to není jediná forma reportů, protože pro řízení společnosti jsou zcela nedostačující.

Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti Magnum parket, a.s.

Dále vykazuje náklady, výnosy a výsledky jejího hospodaření v souladu s českými účetními předpisy. Výkaz zisku a ztrát poukazuje na to, jak podnik celkově hospodařil. Tento výkaz společnost sestavuje v plném rozsahu. Jsou zde zachyceny náklady a výnosy podniku od počátku běžného roku. Náklady a výnosy jsou rozděleny, pro zjištění jednotlivých výsledků hospodaření, na část provozní, finanční a mimořádnou. Plný rozsah výkazu zisku a ztrát je součástí mé práce, a to na konci viz příloha.

tabulka 3 Výsledek hospodaření za rok 2009 [18]

Provozní výsledek hospodaření	-2 956 000,00 Kč
Finanční výsledek hospodaření	-4 937 000,00 Kč
Mimořádný výsledek hospodaření	0,00 Kč
Výsledek hospodaření za běžné období	-7 893 000,00 Kč

Pro srovnání jsem zjistila výsledky hospodaření společnosti za poslední čtyři roky.

tabulka 4 Výsledek hospodaření za rok 2008 [12]

Provozní výsledek hospodaření	7 593 000,00 Kč
Finanční výsledek hospodaření	-13 592 000,00 Kč
Mimořádný výsledek hospodaření	0,00 Kč
Výsledek hospodaření za účetní období	-5 999 000,00 Kč

tabulka 5 Výsledek hospodaření za rok 2007 [13]

Provozní výsledek hospodaření	-18 368 000,00 Kč
Finanční výsledek hospodaření	-7 392 000,00 Kč
Daň z příjmu za běžnou činnost	3 944 000,00 Kč
Mimořádný výsledek hospodaření	0,00 Kč
Výsledek hospodaření za účetní období	-29 704 000,00 Kč

tabulka 6 Výsledek hospodaření za rok 2006 [14]

Provozní výsledek hospodaření	-10 537 000,00 Kč
Finanční výsledek hospodaření	-13 277 000,00 Kč
Daň z příjmu za běžnou činnost	-1 299 000,00 Kč
Mimořádný výsledek hospodaření	-9 000,00 Kč
Výsledek hospodaření za účetní období	-22 524 000,00 Kč

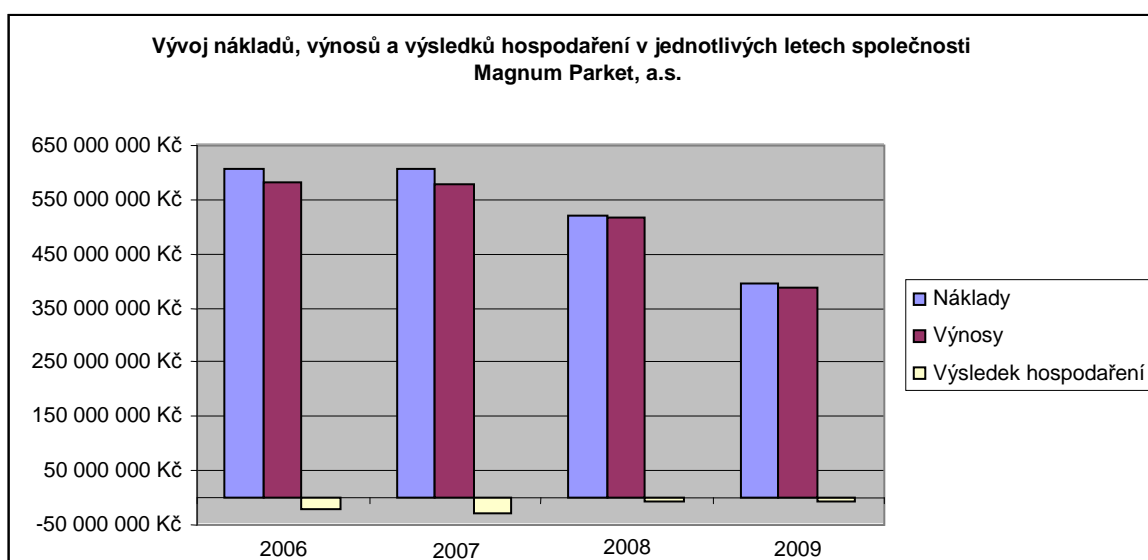
Jak je možné z tabulek vidět, firma se od roku 2006 do nynější doby nachází pořád ve vysoké ztrátě. Jelikož je společnost výrazně orientována na export, promítá se do jejího hospodaření v oblasti finančních nákladů a výnosů změna směnného kurzu zahraničních měn. Tento vliv je docela podstatný vzhledem ke značné rozkolísanosti kurzu v posledních 3 letech. Významnou roli zde hrálo i neustálé střídání generálního ředitele společnosti. Každ-

dý nově příchozí generální ředitel si kladl své cíle a způsoby, jak jich dosáhnout. Způsobilo to nejednotnost organizace a spoustu dalších problémů. Nyní v čele podniku stojí, jak můžeme vidět v organizační struktuře podniku, generální ředitelka Bc. Halina Glajcarová. Pod jejím vedením se stav společnosti i přes finanční krizi, která firmu v roce 2008 také postihla, zlepšuje a doufejme, že se jí povede ještě mnohem lépe.

tabulka 7 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření společnosti od roku 2006 až do roku 2009 [vlastní zpracování]

	2006	2007	2008	2009
Náklady	605 220 000 Kč	606 236 000 Kč	521 981 000 Kč	394 358 000 Kč
Výnosy	582 696 000 Kč	576 532 000 Kč	515 982 000 Kč	386 464 000 Kč
Výsledek hospodaření	-22 524 000 Kč	-29 704 000 Kč	-5 999 000 Kč	-7 893 000 Kč

Předchozí tabulka obsahuje informace o tom, jak se vyvíjely náklady a výnosy společnosti. Tyto hodnoty následně ovlivňují výši hospodářského výsledku. Náklady firmy se rok od roku snižují, je to způsobeno nejen různými úsporami společnosti, ale také nižším objemem výroby. Pro snadnější představu je níže sestaven graf vývoje těchto ukazatelů. Jak můžeme vidět, VH společnosti se oproti minulým letům, tedy rokům 2006 a 2007, výrazně snížil, ale i přesto se nachází neustále v záporných hodnotách.



Graf 2 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v jednotlivých letech

[vlastní zpracování]

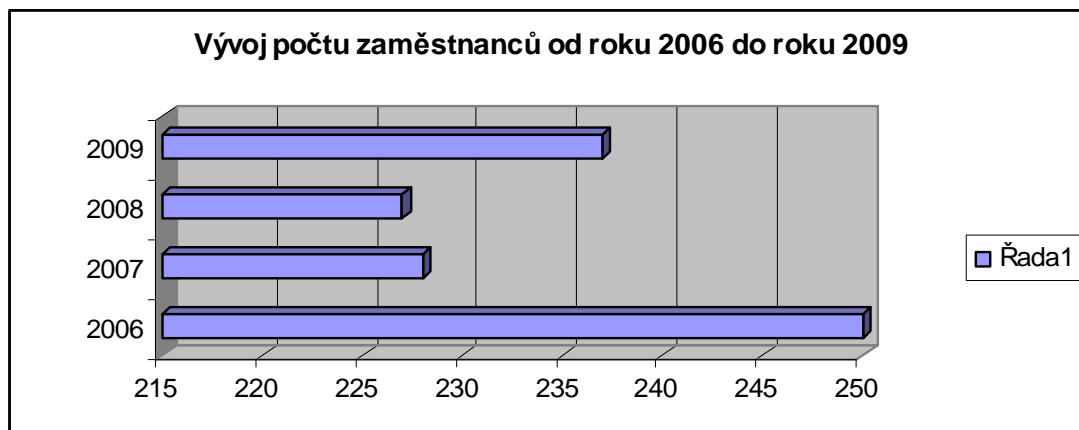
tabulka 8 Vývoj obratu společnosti a objemu prodeje v jednotlivých letech

[vlastní zpracování]

	2006	2007	2008
Prodej v m²	904 000	865 000	733 000
Obrat v Kč	518 000 000	> 500 000 000	432 000 000

Obrat společnosti se rok od roku snižuje, ale neustále se firma drží na úrovni uznávaného výrobce dřevěných podlah. V roce 2008 působily na podnik tlaky asijské a evropské konkurence a také měla na VH vliv i hospodářská krize. Hospodaření v roce 2008 bylo pro společnost obtížné také zejména z důvodu silícího kurzu koruny, což pro firmu, jako významného exportéra, znamenalo výrazné finanční ztráty. Na některých evropských trzích společnost zaznamenala pokles poptávky v důsledku zpomalení ekonomického růstu.

Počet zaměstnanců ve společnosti se od roku 2006, kdy firma poskytovala zaměstnání 250 lidem, vyvíjel záporně. To znamená, že se jejich počet snížil až na 228 v roce 2007 a v roce 2008 jich bylo ještě o jednoho méně. V roce 2009 počet zaměstnaných opět začal růst a zastavil se na hodnotě 237.



Graf 3 Vývoj počtu zaměstnanců od roku 2006 po rok 2009 [vlastní zpracování]

5.8 Charakteristika produktů a služeb společnosti

Společnost je výrobcem dřevěných podlah, laminátových podlah a dýhovaných podlah z různých druhů dřeva a různých odstínů. Dále se zabývá výrobou dřevěných podlah, které mají přírodní vzhled s jemnými barevnými odstíny tzv. Magnum smart. Nejedná se pouze o vnitřní podlahové krytiny, ale společnost vyrábí i venkovní dřevěné podlahy tzv. Magnum Decking. Ty jsou vhodné pro terasy, balkony, verandy a do zahrad.

Aby nabídka společnosti byla kompletní, samozřejmě, že jejich výrobní portfolio je doplněné o dodatečné příslušenství, jako jsou lišty, čistící a údržbové prostředky, přechodové profily, lepenky, různé fólie apod.

Novým produktem firmy Magnum je **Mosaic design**.

Jsou to prvky z masivního dřeva, konstrukcí i použitím podobné keramickým, příp. skleněným. Možnosti použití jsou v interiérech téměř neomezené, neopakovatelnou atmosféru přírodního dřeva je možné přenést prostřednictvím Mosaic Design na celé stěny, podlahy i stropy, vytvářet působivé kombinace barev i materiálů, např. ve spojení s keramikou v koupelnách či kuchyních. Architekti tak prostřednictvím



MosaicDesign dostávají další nový materiál, splňující

současné požadavky na estetické, moderní a ekologické vlastnosti, který jistě najde uplatnění v řadě projektů.



Obrázek 4 Ukázka mozaikové tvorby společnosti [15]

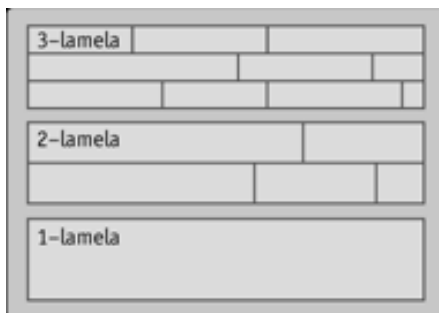
5.8.1 Technický list třívrstvé parkety MAGNUM

Popis

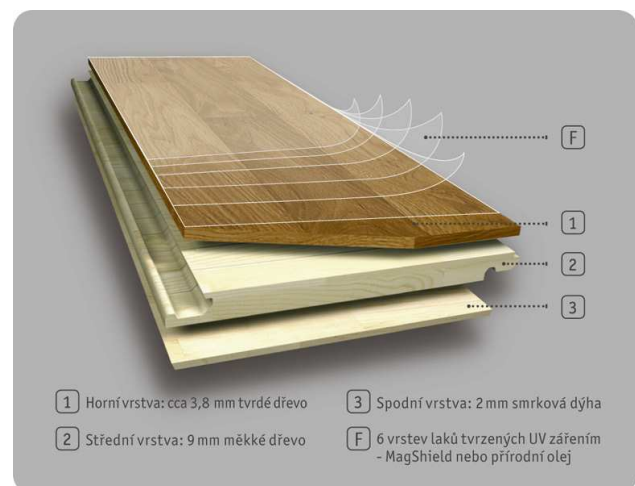
Třívrstvá parketa MAGNUM je vícevrstvá parketová deska tvořená nášlapnou vrstvou z rostlého dřeva a dalšími vrstvami ze dřeva nebo materiálů na bázi dřeva, slepených k sobě, vyrobená podle evropské normy ČSN EN 13489.

Rozsah použití

Podlahovina určená pro dokončení pochůzných ploch interiéru budov v obytných a komerčních prostorách. Vyrábí se z různých typů dřevin a to např. Akát, Akát pařený, Bříza, Buk, Buk pařený, Dub, Dub Červený Americký, Habr, Jasan, Javor Horský, Javor Kanadský, Olše, Ořech, Třešeň Americká, Třešeň Evropská, Doussie, Iroko, Jatoba, Merbau, Sappelli, Padouk, Panga-Panga, Tigerwood, Zebrano.



Obrázek 5 Druh výrobků [15]



Obrázek 6 Složení podlahy [15]

6 ANALÝZA STÁVAJÍCÍHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Firma Magnum Parket, a.s. požívá ke svému řízení nákladů nákladových středisek, které budou podrobněji popsány a rozčleněny v následující podkapitole.

6.1 Členění nákladů dle nákladových středisek společnosti

Nákladová střediska jsou rozdělena na Administrativní (Administration), prodejní (Sale) a výrobní (Manufacturing).

Výše uvedené členění je metodicky základní a je posléze použito při kalkulaci nákladů výrobků, nákladů na zákazníka, trh. Skupiny středisek jsou posléze detailněji členěna, celkem společnost používá 75 nákladových středisek.

Nákladová střediska Prodeje (Sales) jsou rozdělena dle regionů a následně v jednotlivých regionech dle zemí. Jsou pojmenované jako:

- WB – West Barth
- NB – North EU
- WS – West South EU
- WU – USA
- WO – Ostatní země
- CR – Česká a Slovenská republika
- E – East

Díky robustnímu a ucelenému ERP informačnímu systému od společnosti QAD z USA je společnost schopna generovat sales reporty v podstatě na přání uživatele. Všechna data jsou logicky a permanentně zaznamenávána na server, kde jsou propojena jak data z výroby, účetnictví, plánování, logistiky, technické přípravy výroby, kalkulací atd.

Informační systém slouží nejen pro evidenci, ale poskytuje informace pro tvorbu kalkulací a rozpočtů, které jsou ve společnosti nezbytné.

6.2 Analýza nákladů

Dalo by se říci, že řízení nákladů je součástí vrcholového managementu a vedoucích pracovníků, v praxi výrobní společnosti je to právě naopak. Nejvíce nákladů vzniká na těch nejnižších úrovních. Proto je nutné, aby i lidé na nejnižší úrovni věděli, že oni jsou ti, kteří významně ovlivňují hospodaření společnosti a bez jejich efektivní práce a odpovědným zacházením se svěřeným majetkem (ať už v pojetí zásob či technologie) je veškeré úsilí managementu pouze sekundární snaha o řízení nákladů.

Snahou společnosti je náklady netajit, ba naopak je nutné, aby byl každý zaměstnanec informován o tom, jaké náklady (nebo spíše vícenáklady) vznikají díky jeho neefektivnímu postupu. Rovněž je ovšem vybudován motivační systém, který bonifikuje zaměstnance v případě, že docílí zefektivnění své činnosti nebo jeho kroky vedou k úspoře nákladů.

Pro odlišení jednotlivých nákladů jsme v teoretické části použili předem stanovená kritéria. Nyní snáze rozeznáme jednotlivé skupiny nákladů.

Při sledování nákladů je základní otázkou podstata vynaložených zdrojů. Tu zachycuje druhové členění nákladů. Druhové členění nákladů je ve firmě využíváno při tvorbě kalkulací. Zde se přiřazují náklady dle spotřeby materiálu a energie, přímých mezd a služeb, tedy kooperace některých činností. Na základě přímých mezd dále vypočítává výrobní režii.

Dalším kritériem pro dělení nákladů společnosti je členění ve vztahu ke změně objemu produkce. Toto členění rozděluje náklady na fixní a variabilní. Variabilní náklady jsou proměnlivé, naopak fixní jsou neměnné v krátkém časovém období. Fixní náklady jsou vynakládány po uplynutí určitého časového období a proto rostou skokově.

Tohle členění je vhodné pro jasnější pohled, jakou část nákladů ve společnosti tvoří variabilní náklady.

6.2.1 Druhové členění nákladů

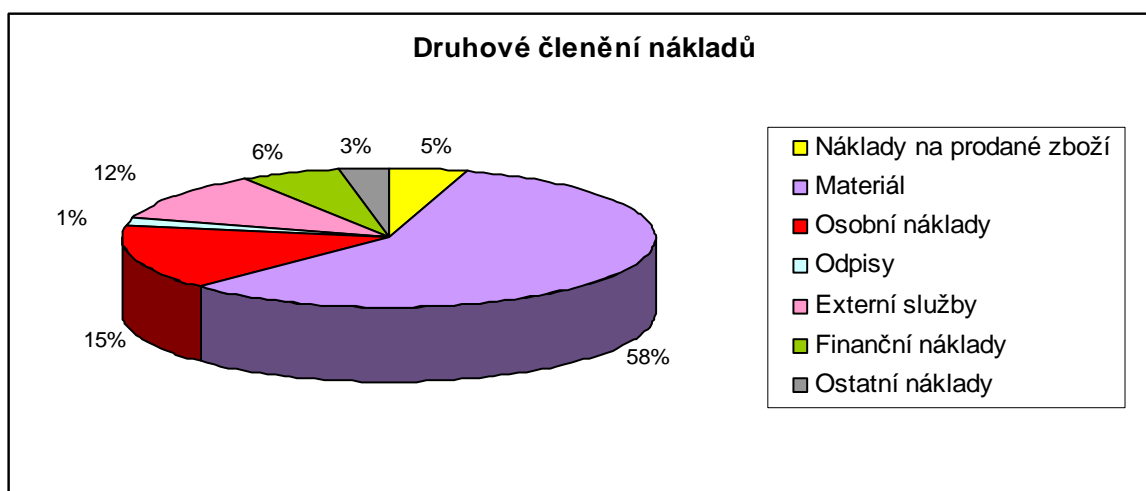
Vychází z klasifikace výrobních faktorů (vstupů) transformačního procesu.

tabulka 9 Druhové členění nákladů společnosti

Magnum Parket, a.s. za rok 2009 [vlastní zpracování]

Náklady na prodané zboží	18 406 000 Kč	4,67%
Materiál	228 265 000 Kč	57,88%
Osobní náklady	60 377 000 Kč	15,31%
Odpisy	5 828 000 Kč	1,48%
Externí služby	45 706 000 Kč	11,59%
Finanční náklady	23 204 000 Kč	5,88%
Ostatní náklady	12 572 000 Kč	3,19%
Náklady celkem	394 358 000 Kč	100,00%

Na základě procentuálního podílu jednotlivých nákladů, jak můžeme vidět v tabulce, lze určit, že společnost spadá do kategorie automatizované montáže. Charakteristickým znakem je vysoký podíl spotřeby materiálu (57,88 %) a relativně nízký podíl ostatních nákladů (3,19 %).



Graf 4 Procentuální vyjádření jednotlivých nákladových druhů v roce 2009

[vlastní zpracování]

Podrobnější členění nákladů dle druhů za rok 2009 zobrazuje tabulka 10.

tabulka 10 Podrobnější přehled druhového členění nákladů ve společnosti Magnum parket, a.s. za rok 2009 [vlastní zpracování]

Položka	Kč
Náklady na prodané zboží	18 406 000 Kč
Náklady na prodané zboží celkem	18 406 000 Kč
Spotřeba materiálu a energie	228 265 000 Kč
Spotřebované nákupy celkem	228 265 000 Kč
Služby	45 706 000 Kč
Služby celkem	45 706 000 Kč
Mzdové náklady	44 277 000 Kč
Odměny členům orgánů spolčenosti a druž.	420 000 Kč
SP, ZP	15 178 000 Kč
Sociální náklady	502 000 Kč
Osobní náklady celkem	60 377 000 Kč
Daně a poplatky	129 000 Kč
Daně a poplatky celkem	129 000 Kč
Odpisy DNM a DHM	5 828 000 Kč
Zůstat. cena prodaného majetku a materiálu	6 263 000 Kč
Ostatní náklady	9 580 000 Kč
Změna stavu rezerv a opravných položek	-3 400 000 Kč
Jiné náklady celkem	18 271 000 Kč
Nákladové úroky	5 138 000 Kč
Ostatní finanční náklady	18 066 000 Kč
Finanční náklady celkem	23 204 000 Kč
NÁKLADY CELKEM	394 358 000 Kč

6.2.2 Členění nákladů dle závislosti na objemu produkce

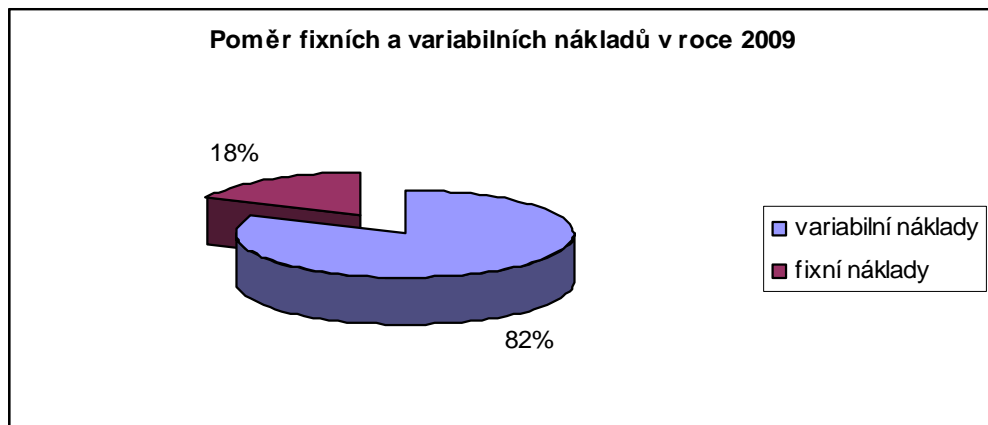
V následující tabulce (tab. 10) můžeme vidět členění nákladů na fixní a variabilní. Největší podíl zde mají variabilní náklady a to díky spotřebě materiálu. Magnum Parket, a.s. jako výrobní firma spotřebovává při realizaci své produkce mnoho materiálových druhů a doplňků. Tato spotřeba je vyloženě závislá na objemu vyrobených produktů. Největší složkou

fixních nákladů tvoří služby. Tato oblast zahrnuje sušení dřeva, krácení, poradenství, každoroční platba za licenci zámkových spojů MagLock švédské společnosti.

tabulka 11 Členění nákladu ve vztahu k objemu výroby [vlastní zpracování]

Položka	Kč	
Náklady na prodané zboží	18 406 000 Kč	V
Náklady na prodané zboží celkem	18 406 000 Kč	
Spotřeba materiálu a energie	228 265 000,00 Kč	V
Spotřebované nákupy	228 265 000,00 Kč	
Služby	45 706 000,00 Kč	F
Služby celkem	45 706 000,00 Kč	
Mzdové náklady	44 277 000,00 Kč	V
Odměny členům orgánů spolčenosti a druž.	420 000,00 Kč	F
SP, ZP	15 178 000,00 Kč	V
Sociální náklady	502 000,00 Kč	V
Osobní náklady	60 377 000,00 Kč	
Daně a poplatky	129 000,00 Kč	F
Daně a poplatky	129 000,00 Kč	
Odpisy DNM a DHM	5 828 000,00 Kč	F
Zůstat. cena prodaného majetku a materiálu	6 263 000,00 Kč	V
Ostatní náklady	9 580 000,00 Kč	V
Změna stavu rezerv a opravných položek	3 400 000,00 Kč	
Jiné náklady celkem	25 071 000,00 Kč	
Nákladové úroky	5 138 000,00 Kč	F
Ostatní finanční náklady	18 066 000,00 Kč	F
Finanční náklady celkem	23 204 000,00 Kč	
NÁKLADY CELKEM	394 358 000,00 Kč	

Následující graf (graf 3) vyobrazuje poměr fixních a variabilních nákladů společnosti Magnum Parket, a.s. za rok 2009. Zobrazený poměr v procentech je jasněji viditelný. Variabilní náklady tvoří 81,771 % celkových nákladů. Jak jsme mohli vidět i v předchozí tabulce nejvýznamnější položkou je spotřebovaný materiál a energie.



Graf 5 Poměr fixních a variabilních nákladů z celkových nákladů společnosti Magnum Parket, a.s. v roce 2009 [vlastní zpracování]

Ve společnosti jsou pravidelně generovány reporty, které analyzují variabilní náklady ve srovnání s normovanou spotřebou. Jsou to de-facto nejdůležitější reporty, protože spotřeba variabilních nákladů má největší vliv na hospodaření společnosti co se objemu týče.

Řízení fixních nákladů je součástí každodenního provozu, kde je nutno před vznikem fixního nákladu projít schvalovací proces objednávek, kde o vzniku takového nákladu je rozhodnuto managementem společnosti. Následný reporting je o srovnávání skutečnosti s rozpočtem.

6.3 Kalkulační systém ve firmě Magnum Parket, a.s.

Jedním z nástrojů pro řízení nákladů (můžeme spíše říci pro stanovení plánovaných nákladů) jsou plánované kalkulace výrobních nákladů. Kalkulační systém podniku vystihuje vztah podniku k jednotlivým kalkulacím (např. předběžná, plánovaná apod.). Jedná se tedy o způsob využití kalkulací v podniku.

6.3.1 Kalkulační metoda

Jelikož je společnost Magnum Parket, a.s. typická automatizovanou montáží, neprovádí předběžné kalkulace na základě požadavků zákazníka, jako by je tvořila například společnost se zakázkovou výrobou. Firma sestavuje pouze předběžnou kalkulaci plánovou, která jak z názvu vyplývá, vychází ze stanoveného plánu. Netvoří skutečné kalkulace.

Zjišťuje se, zda výroba byla výdělečná či naopak. Dále slouží pro kontrolu s obchodním a prodejním oddělením, zda například nákupní oddělení nakoupilo materiál za požadovanou cenu a stejně tak prodejní oddělení za požadovanou cenu prodalo.

Zisková přírážka firmy je rozdílná dle druhů výrobků (mění se vzhledem k náročnosti a pracnosti výroby) a dle obchodního případu. Průměrná zisková marže podniku je okolo 5 %.

Pomocí této kalkulační metody podnik přiřazuje přímé náklady na kalkulační jednici (tím je m² produkce). Pro přiřazení společných nepřímých nákladů výkonům používají rozvrhovou základnu. Nepřímé náklady jsou přiřazeny pomocí % přírážky, kterou jsou k této rozvrhové základně vztaženy. U společnosti jsou to přímé mzdy.

6.3.2 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec společnosti je tvořen na m² podlahové krytiny v soustavě nákladů Standard. Ukázka kalkulačního vzorce se týká podlahové krytiny typu Dub C 3L, což znamená podlaha z dubového dřeva ve složení 3-lamely, což patří mezi nejprodávanější produkt firmy.

tabulka 12 Kalkulační vzorec společnosti Magnum Parket, a.s.

[vlastní zpracování]

	<i>Plánová kalkulace</i>
Přímý materiál	227,34 Kč
Přímé mzdy výrobních dělníků	35,83 Kč
Výrobní režie (základna = přímé mzdy)	99,52 Kč
Kooperace	48,65 Kč
Kalkulované výrobní náklady	411,34 Kč
Náklady prodeje (7,6 %)	31,26 Kč
Administrativní náklady (3,2 %)	13,16 Kč
Kalkulační cena	455,76 Kč
Kalkulační zisk (dle obchodního případu), např. 5%	22,79 Kč
Prodejní cena	478,55 Kč

Pro spotřebu materiálu má podnik sestaveny kusovníky. Jsou stanoveny normy pro spotřebu jednotlivých komponent na 1 ks výrobku.

Mzdy výrobních dělníků jsou stanoveny pracovními postupy. Dělníci mají určené normočasy na výrobu jednotlivých komponent. Na základě rozpočtu stanovené sazby na 1 normohodinu, např. 1 nh = 250 Kč, je poté vypočtena mzda jednotlivým dělníkům.

Výrobní režie je vyjádřena jako procentuální přírážka ke mzdám. Například zjistí se požadavek, kolik m² je potřeba vyrobit, poté se vypočte, kolik normohodin je nutných na výrobu 1 m², a nakonec je vyčísleno, kolik peněz to bude firmu stát. U výroby dubové 3-lamely, jak jsme mohli vidět v předchozím kalkulačním vzorci, je výrobní režie vypočtena jako procentuální přírážka ke mzdám. Režijní přírážka je 278 %.

Co se týká nevýrobních nákladů, dělí je společnost na dvě oblasti:

- Administration costs (administrativní náklady),
- Sales costs (náklady prodeje).

Do administrativních nákladů řadíme management, účtárnu a IS firmy, finanční náklady (úroky a bankovní poplatky) a mzdy administrativních pracovníků (např. i uklízečka, vrátný apod.)

Nákladů prodeje obsahují náklady obchodního oddělení tzn. mzdy zaměstnanců, marketingu – podpory prodeje, dopravy hotových výrobků ke konečným zákazníkům, finanční bonusy např. skonta za včasnou či předčasnou platbu a provize obchodních zástupců. Provize jednotlivých obchodních zástupců se vyskytují jen u některých odbytových trhů, kde jsou využívány služby obchodních zástupců zejména pro obtížnost obsluhy těchto trhů.

6.4 Rozpočetnictví

Rozpočty jsou důležitou součástí řízení společnosti a vycházejí ze strategického plánování. Primární úlohou rozpočtu je podpora strategie společnosti, i když v posledních dvou letech ve světle celosvětových hospodářských turbulencí je nutné strategii neustále korigovat zejména s ohledem na nestabilní situaci ve všech odvětvích.

Pro tvorbu rozpočtů společnost nevyužívá speciální software ani manažerskou nadstavbu IS (není dosud zakoupena), ale prostý MS Excel.

Prvotním plánem při tvorbě rozpočtů je obchodní plán. Na základě regionů, které byly zmíněny a rozčleněny v nákladových střediscích firmy, se sestavuje plán objemu prodeje výrobků či skupin výrobků, dále prodejní ceny a plán již zmíněných sales costs jako jsou náklady na marketing, dopravu, skonto, provize, slevy atd.

Dalším důležitým podkladem je plán nákupu. To se týká zejména vstupních cen surovin na výrobu (největší objem v nákladech).

V návaznosti na obchodní plán jsou dále tvořeny plány pro oblast osobních nákladů, režijních materiálů, služeb atd. Vedle toho je nutno naplánovat i výši odpisů, leasingů, energie.

Rovněž je tvořen plán investic a z toho vyplývající přírůstek odpisů či leasingových nákladů.

Poté jsou data zaevidována do analytických účtů společnosti a k tomu dodatečně doplňované režijní náklady. Tyto data jsou přenesena k jednotlivým nákladovým střediskům.

tabulka 13 Ukázka plánu objemu prodeje, společnosti na rok 2009 [18]

Actual 2009									
Datum	m2							m2	Difference
	BARTH	North EU	South EU	USA	EAST	SR	CR	CELKEM	
leden	4 062	11	3 203	0	17 542	9 038	13 101	46 957	101%
únor	10 284	4 168	5 908		7 271	8 257	14 736	50 624	81%
březen	6 626	507	6 528		22 095	14 102	13 153	63 010	87%
duben	7 106	943	11 826		12 026	7 246	14 742	53 890	70%
květen	6 146	5 512	13 891	1 301	7 648	2 323	13 780	50 601	61%
...									
BUDGET 2009									
leden	5 664	4 186	1 698		12 387	16 272	6 199	46 406	
únor	5 664	4 186	2 264		27 871	16 426	6 199	62 610	
březen	6 473	5 382	2 547		27 871	18 906	11 158	72 338	
duben	6 473	5 382	2 830		30 968	18 975	12 398	77 026	
květen	7 282	5 382	2 830		34 065	21 292	12 398	83 249	
...									
Difference									
Diff měsíc	-209	-1 827	10 177	0	310	-5 220	5 862	9 093	23%
Diff YTD	-8 371	-42 421	112 024	3 794	-108 172	-161 705	41 193	-163 658	-20%

Režijní náklady jsou v jednotlivých souborech označovány pojmem OVERHEAD. Pro představu uvedeme názornou ukázkou.

tabulka 14 Ukázka tvorby budgetu pro rok 2010 v oblasti Cost Center – Management [18]

COST CENTER			Management					NS: 1000 - 1001	
			overhead	zdroj	Leden	Únor	Březen	Duben	Květen
50142	612210	PHM - nafta	overhead		4 333	4 333	4 333	4 333	4 333
51121	612220	Opr.a udrž.osobních aut	overhead		1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
51122	612220	Opr.,udrž.nákladních aut	overhead						
51123	612220	Opravy a udržování ost.	overhead						
51391	612220	Reprezentace-občerstvení	overhead		2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
51393	612220	Reprezentace - ostatní	overhead						
51811	612220	Nájemné - Magnum Industr	overhead		55 973	55 973	55 973	55 973	55 973
51812	612220	Nájemné - Sklady HV,zbož	overhead						

Jak můžeme v tabulce (tab. 14) vidět, veškeré uvedené náklady jsou režijní, tudíž nesou označení „overhead“. Společnost si tedy eviduje veškeré náklady. Tato ukázkou je pouze

výřez z celého dokumentu a týká se oblasti nákladů vázících se k oblasti Managementu. Stejně jako můžeme vidět v následující tabulce (tab. 15), ne všechny náklady zde uvedené jsou režijní. Tabulka je opět výřezem z celého dokumentu, který si firma vytváří a eviduje.

tabulka 15 Ukázka tvorby budgetu pro rok 2010 v oblasti Cost Center - Výroba – linky[18]

Cost Center			Výroba - LINKY					NS: 1600 - 1699	
			overhead	zdroj	Leden	Únor	Březen	Duben	Květen
50110	612210	Materiál na výrobu (THN)			14 540 467	16 977 479	17 829 213	19 017 213	20 037 366
50111	612210	Materiál-cenové odchylky			-145 405	-169 775	-178 292	-190 172	-200 374
50112	612210	MAT VNP doprava	overhead						
50113	612210	MAT VNP sušení a termo			123 755	245 904	286 723	345 281	386 816
50114	612210	MAT VNP krácení			264 913	313 665	329 956	353 327	369 905
50115	612210	MAT VNP agentury	overhead						

Takový rozpočet se tvoří o oblastech:

- Management (viz. ukázka),
- Ekonomika, Administrativa,
- Marketing,
- Prodej Západ ,
- Prodej ČR a SR,
- Prodej Východ,
- Výroba – administrativní náklady,
- Výroba – linky (viz. ukázka)

Dále firma tvoří rozpočetní rozvahu a výsledovku. Tyto výkazy (prognózy, forecasty) sestavuje ročně, popřípadě pololetně. Tyto podnikové rozpočty charakterizují podnik jako celek a vyjadřují základní cíle podniku v daném období.

Rozpočetní rozvaha se týká hlavně změny stavu skupin aktiv a pasiv. Opět názornou ukázkou můžeme vidět v následující tabulce:

tabulka 16 Ukázka rozpočetní rozvahy na rok 2010 [18]

			ROZVAHA						BUDGET
			BALANCE						2010
			2009 - 12	Leden	Únor	...	Říjen	Listopad	Prosinec
1		AKTIVA CELKEM	211 285	211 369	210 151		209 894	211 588	206 393
2	A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0	0		0	0	0
3	B.	Dlouhodobý majetek	15 560	14 942	16 316		14 312	14 074	13 847
4	B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0		0	0	0
...									
31	C.	Oběžná aktiva	189 837	190 628	188 125		190 467	192 454	187 541
32	C. I.	Zásoby	129 568	132 418	130 644		126 844	126 244	127 744
33	C. I. 1.	Materiál	35 496	38 913	38 913		39 913	39 913	40 413
34	2.	Nedokonč.výroba a polot.	17 124	18 000	18 000		18 000	18 000	18 000

Rozpočetní výsledovka obsahuje základní rozpočtovací ukazatel a tím je výsledek hospodaření. Nejdůležitější pro společnost je sledovat rozpočet zisku/ztrát z hlavní podnikové činnosti a to je výroba třívrstevných dřevěných podlah. Je ze základu tvořen rozpočtem výnosů, který je odvozen z plánu prodeje.

tabulka 17 Ukázka výkazu zisku a ztrát za rok 2009 s plánové hodnoty pro rok 2010 [18]

		Výkaz zisků a ztrát					P&L
		Leden	Únor	...	Listopad	Prosinec	2010
I.	Tržby za prodej zboží	619	718		811	557	9 410
A.	Náklady na prodané zboží	500	581		655	450	7 610
+	Obchodní marže	118	137		155	106	1 801
II. 1.	Výkony	24 738	29 082		33 013	22 685	382 169
2.	Tržby prodej vlastních výrobků a služeb	25 158	29 552		33 528	23 054	388 171
3.	Změna stavu zásob vlastní činností	-420	-469		-515	-369	-6 002
B.	Aktivace	0	0		0	0	0
B. 1.	Výkonová spotřeba	20 265	23 144		25 801	18 365	299 584
B. 2.	Spotřeba materiálu a energie	16 937	19 846		22 327	15 402	258 117
+	Služby	3 328	3 297		3 474	2 963	41 467
II.	Přidaná hodnota	4 592	6 076		7 367	4 426	84 385
C.	Osobní náklady	5 113	5 113		5 113	5 113	61 351
C. 1.	Mzdové náklady	3 728	3 728		3 728	3 728	44 731

Rozpočty slouží jako interní kontrolní nástroj pro řízení nákladů společnosti, tzn. srovnávání skutečných stavů s plánovanými, a také jako zdroj informací např. pro banku.

6.4.1 Přímá ukázka tvorby rozpočtu ve společnosti Magnum Parket, a.s.

tabulka 18 Ukázka tvorby budgetu ve společnosti Magnum Parket, a.s. [18]

MAGNUM Parket, a.s. - BUDGET 2010

Sales

	Sales in m2	Sales in k CZK	MFG costs in k CZK	Gross Margin	
				k CZK	%
Wood flooring	780 288	379 566	340 803	38 763	10,2%
Wood briquet		12 504	5 570	6 934	55,5%
Goods		9 410	7 610	1 801	19,1%
TOTAL		401 480	353 983	47 497	11,8%

Manufacturing costs of wood flooring and briquet

	in k CZK	% from Sales
Material and cooperations	235 784	60%
Direct Wages	29 254	7%
Overhead in production	81 335	21%
Total MFG costs	346 373	88%

Gross margin, sales costs, administration costs, netto margin

Gross Margin I	47 497	11,8%	from total sales	
Sales costs	30 314	7,6%	from MFG	/ m2
<i>freight</i>	6 204	1,5%	8,6%	38,8
<i>comission</i>	2 503	0,6%	1,8%	8,0
<i>marketing support</i>	2 917	0,7%	0,7%	3,2
<i>yearly bonus</i>	0	0,0%	0,8%	3,7
<i>Sconto</i>	1 032	0,3%	0,0%	0,0
<i>Salary</i>	6 858	1,7%	0,3%	1,3
<i>other</i>	10 799	2,7%	1,9%	8,8
			3,1%	13,8
Gross Margin II	17 184	4,3%		
Administration costs	12 882	3,2%	3,6%	16,5
Netto Margin = EBT	4 301	1,1%		

Pro porozumění jednotlivých zkratkou použitých v této ukázce jsou níže uvedené vysvětlivky:

MFG – Manufacturing costs (výrobní náklady) = materiál, mzdy výrobních dělníků, výrobní režie a kooperace

Wages – Přímé mzdy výrobních dělníků včetně odvodů SP a ZP

Overheads in produkt – režijní náklady

V tabulce můžeme vidět, že společnost si stanovila plán prodeje, a to jak hlavního produktu, čímž jsou dřevěné podlahy, tak i dřevěných briket a zboží. Hodnoty plánovaného prodeje jsou vyjádřeny v měrných jednotkách, tedy v m², i v peněžních jednotkách, tedy Kč.

Na základě těchto hodnot poté stanovuje výrobní náklady na jednotlivé položky prodeje (dřevěné podlahy, brikety a zboží). Výrobní náklady se stanovují stejně jako v kalkulačním vzorci na materiál a energii, na přímé mzdy dělníků, kooperaci a také se vypočítává výrobní režie, vyjádřena % přírůžkou k přímým mzdám. V konečné fázi tedy firma stanoví plán celkových výrobních nákladů. K jednotlivým položkám stanoví hrubou marži vyjádřenou opět v % i v peněžních jednotkách, která je detailněji rozepsána v dolní části tabulky.

Výrobní marže představuje nevýrobní náklady, jako jsou administrativní náklady a náklady prodeje.

6.4.2 Fáze rozpočtovacího procesu

1) Příprava rozpočtů

Sem řadíme úkony spojené se sběrem dat a informací potřebných pro tvorbu rozpočtů. Společnost začíná první fázi procesu v měsíci říjnu a to přípravou obchodního plánu. Obchodní oddělení detailně připraví prognózu aktuálního roku a následně tvoří rozpočet na rok následující. Tento plán obsahuje množství, ceny, obchodní podmínky atd.

Paralelně s obchodním oddělením připravuje nákupní oddělení plánované ceny hlavních materiálů (surovin pro výrobu).

Počátkem listopadu jsou na základě plánu nákupu a obchodního plánu připravovány další rozpočty, jako je oblast personální a mzdová, režijních nákladů spojených s výrobou, energie, finančních nákladů, nájemného, odpisů, leasingů, služeb atd.

2) Sestavení rozpočtů

Samotná tvorba základních rozpočtů a souhrnných podnikových rozpočtů probíhá od listopadu. Koncem tohoto měsíce jsou všechna zdrojová data zpracována do oficiální propojené podoby a dochází pouze k doladovacím pracím, které rovněž kontrolují souvztažnosti a návaznosti jednotlivých skupin.

V prosinci jsou vypracovány výkazy v podobě výkazu zisku a ztrát, rozvahy a cash-flow. Součástí těchto výkazů je i plán pohledávek a závazků, stejně jako ostatní dílčí plány mezi které patří plán zásob, bankovních úvěrů, které mají podstatný vliv na CF společnosti.

3) Kontrola plnění

Kontrola plnění rozpočtů probíhá v měsících leden až březen následujícího roku, kdy firma sleduje rozpočtované hodnoty sledovaných veličin a srovnává je se skutečnými.

Používá se metoda hodnocení pomocí odchylek, proto je také součástí každodenní operativní činnosti společnosti.

4) Odstranění odchylek

V této fázi dochází k odstraňování negativních dopadů. Firma se snaží odstraňovat odchylky okamžitě (operativně), jedná-li se o drobné odchylky, které tímto způsobem odstranit lze. V opačném případě je nutno odchylky řešit závažnějším zásahem do chodu společnosti, což firma řeší na nižší úrovni formou projektů a na vyšší úrovni změnou strategie společnosti.

7 ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Při hodnocení systému řízení nákladů ve společnosti se budeme zabývat jak rozpočty, tak i oblastí kalkulací. Identifikujeme případné nedostatky a poté navrhneme řešení, která by změnila dosavadní přístup k jejich řízení.

7.1 Hodnocení tvorby kalkulací

V této zanalyzované části se domnívám, že společnosti její dosavadní sestavování kalkulací vyhovuje a nehodlají, alespoň v nynější době, jejich postup tvorby měnit. Společnost provádí pouze plánové kalkulace, které slouží pro kontrolu jak s obchodním, tak i prodejním oddělením. Kontroluje se také, zda výroba byla pro firmu výdělečná či naopak.

V kalkulačním vzorci se vyskytují položky přímého materiálu, mezd, výrobní režie, která se získává pomocí procentuální přírážky k přímým mzdám a dále se kalkuluje i s nevýrobními náklady (administrativní náklady a náklady prodeje). K této kalkulované ceně se poté připočítává zisková přírážka, kterou firma stanoví na základě obchodního případu, a poté získává konečnou prodejní cenu.

Tento systém je ve společnosti zavedený a firma je s ním spokojena.

7.2 Hodnocení tvorby rozpočtů

Hodnocení systému rozpočetnictví je složitější. Společnost tvoří rozpočty pomocí programu MS Excel. Vytváří tabulky s ročními plány a to v oblastech nákladů, výnosů, sestavuje plánovou rozvahu, výkaz zisku a ztrát apod.. Jelikož si z finančních důvodů firma nemůže dovolit pořídit program, který by se rozpočtováním zabýval, je zde možnost přijmout některou z variant moderních metod tvorby rozpočtů.

Vzrůstající nároky na kvalitu a vypovídací schopnost jednotlivých manažerských nástrojů a metod, tedy i rozpočetnictví, je v tradiční tvorbě rozpočtů spojeno s celou řadou omezení. Stávající rozpočtovací systém je pouhým pevným plánem pro vrcholové vedení podniku, což by se při volbě využívání moderních metod mělo odstranit a měli by být využívány i různé doplňkové činnosti a funkce. Tyto moderní metody by měli umožnit snižovat náklady, poskytovat detailnější a podrobnější informace o vzniku odchylek a jejich příčinách vzniku atd.

Nedostatky:

- Jelikož dochází k rychlým změnám a to nejen uvnitř podniku, ale především vně podniku, data a informace pomocí, kterých byly rozpočty sestaveny, se stávají bohužel neaktuálními. A to kolikrát ještě dříve, než daný sestavený rozpočet začne platit.
- Finanční ředitel, který dané rozpočty zpracovává, při jejich tvorbě vykonává spoustu rutinních operací a činností. Proto se někdy stává, že daný rozpočet obsahuje několik nedostatků.
- Co se týká tradičních rozpočtů, které firma vytváří, tento způsob je poněkud stereotypní a neabsorbuje změny, ke kterým v podniku dochází.

8 PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI MAGNUM PARKET, A.S.

Při zhodnocení situace v podniku jsme došli k závěru, že v současné době jsou kalkulace, jako nástroj řízení nákladů ve společnosti, poměrně dostačující. Jelikož je firma automatizovanou montáží, provádí pouze plánovou kalkulaci a nevidí potřebu provádět například i kalkulaci výslednou. Mezera se nachází spíše v oblasti tvorby rozpočtů. Při výběru moderní metody tvorby rozpočtů firma projevila zájem, jak vylepšit stav v podniku, o metodu Activity-Based Costing (ABC). Tudíž budeme plánované návrhy orientovat co nejblíže této metodě. Postupně se můžeme pokusit zavádět určité principy metody ABC do Mezi moderní metody rozpočetnictví patří například **Activity-Based Budgeting** (ABB), dále metoda Zero Based Budgeting (ZBB) a metoda Beyond Budgeting (BB).

Na přání firmy zabývat se metodou ABC je pro tvorbu rozpočtů nejvhodnější metoda ABB. Použití moderní metody Activity-Based Budgeting je vysoce náročná činnost. Tato metoda se zabývá rozpočtováním dle aktivit, jak již z názvu vyplývá. Elementární úvahou, která stála při zrodu ABB a obecně u všech nástrojů založených na řízení aktivit jako jsou ABC a ABM (Activity-Based Management), bylo poznání, že hlavním cílem společnosti byla tvorba hodnoty. Ta probíhá právě díky aktivitám vykonávaných v podniku.

Označení metody ABC, vyznačuje vlastní kalkulaci, Activity Based Management (ABM) je označení pro manažerské nástroje, které využívají ABC kalkulace k jiným podnikovým činnostem, dále se používají termíny Activity Based Costing and Management a Activity Based Cost Management (ABC/M), kterými se souhrně označují procesní nákladové řízení. Jelikož společnost nemá impletovaný systém ABC /M, byla by implementace ABB byla velice obtížná a časově náročná činnost. Proto jsme se rozhodli provést **změnu v oblasti členění nákladových středisek**. I když se to netýká plnohodnotně metody ABB, budeme se snažit rozdělit nákladová střediska, aby byla **možnost v budoucnu tuto metodu aplikovat**. Nákladová střediska představují základní jednotky řízení nákladů. Díky tomu můžeme sledovat hospodaření jednotlivých středisek zvlášť. Každé nákladové středisko eviduje své režijní náklady a dále účtuje na základě interních technik.

U každého nákladového střediska můžeme sledovat náklady, výnosy a zjišťovat výsledek hospodaření.

Stávající nákladová střediska se dělila na oblasti: Administrativní (Administration), prodejní (Sale) a výrobní (Manufacturing).

Nákladová střediska Prodeje (Sales) jsou rozdělena dle regionů a následně v jednotlivých regionech dle zemí. Jsou pojmenované jako:

- WB – West Barth
- NB – North EU
- WS – West South EU
- WU – USA
- WO – Ostatní země
- CR – Česká a Slovenská republika
- E – East

8.1 Metodický návrh nových nákladových středisek společnosti

Návrh nového členění spočívá pouze v metodickém návrhu nákladových středisek, členěných na základě prováděných výkonů či aktivit. Veškeré činnosti v organizaci jsou prováděny formou různých elementárních úkonů. Jelikož je těchto úkonů velké množství, shromažďují se do homogenních aktivit. Jde tedy o soubor úkonů, které mají jednotný výstup. Každou aktivitu, kterou podnik vykonává je nutné pojmenovat tak, aby název co nejvíce vystihoval obsah úkonů, které jsou v jejím rámci prováděny. Ke každé aktivitě či výkonu je přidělena jednotka, odpovídající danému nákladovému středisku.

Vlastní návrh nákladových středisek:

- Výzkum a vývoj – Tato oblast se týká výzkumu a vývoje nových produktů a inovací stávajících výrobků, jako byla například v roce 2008 výroba rošádovitého typu dřevěných podlah, stejně jako nový produkt Mosaic design. Měrnou jednotkou VaV může být počet získaných patentů.
- Nákup materiálu – Další oblastí, na kterou se váže vznik nákladů, je nákup materiálu. Společnost od dodavatelů nakupuje různé druhy materiálu v různém časovém rozmezí a v různém počtu. Zde lze považovat za měřítko počet objednávek od dodavatele.

- Zásobování materiálu – Nakoupený materiál musí být někde umístěn. Firma tedy musí vlastnit, či si pronajímat sklady na nakoupený materiál. Tento materiál může být objednáván na základě běžné, pojistné, spekulativní či technologické zásoby. Jelikož se firma zabývá výrobou dřevěných podlah, je třeba aby, doručený materiál byl dostatečně dlouhou dobu vysoušen a připraven pro výrobu. To znamená, že si společnost vytváří dostatečně velkou technologickou zásobu, proto, aby na sebe výroba mohla plynule navazovat. Měrná jednotka zde může být počet m² přijatého materiálu či technologické zásoby.
- Výroba – Výroba patří mezi hlavní činnost podniku, proto zde vznikají největší náklady, a to na spotřebu materiálu. Společnost vlastní velké množství strojů a jednotlivých linek na výrobu různých druhů produktů. Jak již bylo v práci zmíněno, pracovníci ve výrobě je stanovena normohodinami. Proto měrná jednotka pro výrobu je počet hodin odpracovaných na strojích.
- Kontrola jakosti – Společnost pravidelně kontroluje jakost jednotlivých druhů produktů. Tato oblast má i své zastoupení v organizační struktuře a tudíž je nezbytnou součástí činnosti firmy. Z logické perspektivy je tato aktivita definovaná z fyzického pohledu jako soubor různorodých úkonů, které ale z logického hlediska produkují homogenní výstup. Jednotlivé aktivity jsou prováděny na různých místech v organizaci. Jako měřítko zde můžeme stanovit počet zmetků, tzn. například % určení zmetkovosti k celkové produkci.
- Skladování – Firma vlastní několik skladů a to nejen v místě působení, tzn. ve Vyškově. Vlastní skladové prostory například i v Praze. Zde uskladňuje hotové výrobky a zboží. Pro umístění nedokončené výroby a polotovarů využívají sklady přímo u výrobní haly ve Vyškově.
- Prodej – Samotný prodej společnost uplatňuje v místě sídla firmy, dále také v Praze, kde se nachází již výše zmiňované sklady hotové produkce a zboží a také za pomocí sítě obchodních zástupců a to po celé ČR i v zahraničí. Obchodní zástupci jsou odměňováni fixně stanovenou provizí, což pro firmu znamená vynaložení nákladů. Dále se zabývají možnými slevami poskytnutými svým zákazníkům, například skonto za včasnou či předčasnou platbu. Prodej dokončené výroby se dá

měřit na základě počtu prodaných m² a pro zboží můžeme využít měrnou jednotku kusy, pro jednotlivé druhy zboží.

- Servis a služby – Firma poskytuje na přání zákazníka instalační služby, tzn. pokládku podlahy a také na veškeré prodané produkty poskytuje záruku, tudíž je zavázána poskytnout při reklamacích servisní služby. Navrhované nákladové středisko je možné měřit na základě počtu přijatých reklamací.
- Marketing – Spočívá v komunikaci se zákazníky, neustálém zjišťování potřeb a požadavků cílových zákazníků, zajímá se image společnosti, podporu prodeje, hledá nové cílové trhy apod. Společnost se snaží co nejvíce uspokojovat své stávající zákazníky a neustále hledá potenciální. Důkazem je snaha firmy inovovat, a to nejen nakupováním nového technologického vybavení, ale také vývojem nových produktů, pro rozšíření svého stávajícího portfolia. Možností měření je počet nových zákazníků.
- Distribuce – Distribuce je úzce propojena s marketingem. Je to jeden z nástrojů marketingového mixu. Spočívá v dopravě hotových výrobků ke koncovým zákazníkům. Společnost preferuje přímý prodej, to znamená prodej přímo na prodejně, dále má k dispozici prodejní katalog přímo na webových stránkách a jelikož je většina firemní produkce vyvážena do zahraničí, zaobírá se především dopravou do většiny zemí Evropy a také USA.
- Administrativa – Administrativa, jako podpůrná činnost, sebou nese náklady v oblasti práce managementu, účetnictví, informačního systému a technologie a dalších administrativních činností v podniku.

Vlastní návrh:

Jednotlivým nákladovým střediskům nyní přiřadíme **identifikační číslo**, pod kterým budou ve společnosti evidovány. Ve firmě mají zavedené názvy jednotlivých produktů, např. Dubová 3-lamela jako hotový výrobek má označení H3OWC11M00000, počáteční označení H znamená, zda jde o hotový výrobek či polotovar apod. Další znaky jsou specifické ke každému produktu, proto zanecháme označení prvním písmenem a jednotlivá nákladová střediska označíme kódy následovně:

- Výzkum a vývoj – 01RAD (Research and development)
- Nákup materiálu – 02PM (Purchase of material)
- Zásobování materiálu - 03MS (Material supply)
- Výroba - 04P (Production)
- Kontrola jakosti – 05QC (Quality control)
- Skladování – 06ST (Storage)
- Prodej – 07S (Sale)
- Servis a služby – 08MAS (Maintenance and services)
- Marketing – 09M (Marketing)
- Distribuce – 10D (Distribution)
- Administrativa – 11A (Administration)

Jelikož má firma většinu evidovaných záznamů v angličtině, pro snadnější orientaci v systémech jsou uvedeny počáteční písmena v anglickém jazyce.

Nákladové středisko prodeje tedy 07S bychom ponechali dále rozčleněné dle regionů a dále dle zemí, tak jak to firma měla doposud tzn.:

- WB – West Barth
- NB – North EU
- WS – West South EU
- WU – USA
- WO – Ostatní země
- CR – Česká a Slovenská republika
- E – East

Následující tabulka uvádí snadnější přehled a značení navržených nákladových středisek.

tabulka 19 Členění nově navrhnutých nákladových středisek pro společnost Magnum Parket, a.s. (vlastní návrh)

Nákladové středisko	Další dělení	Označení kódem
Výzkum a vývoj		01RAD
Nákup materiálu		02PM
Zásobování materiálu		03MS
Výroba		04P
Kontrola jakosti		05QC
Skladování		06ST
Prodej		07S
	West Barth	WB
	North EU	NB
	West South EU	WS
	USA	WU
	Ostatní země	WO
	ČR a SR	CR
	East	E
Servis a služby		08MAS
Marketing		09M
Distribuce		10D
Administrativa		11A

V tabulce je jasnější přehled dělení středisek a jejich označení při jejich evidenci a další práci. Bez dalšího členění střediska prodeje, je firmě navrženo **11 nákladových středisek**.

Jednotlivá střediska provádí výkony, kterým jsou přiřazovány nákladové položky. Přiblížením metody ABC pro případné budoucí využití metody ABB je poté můžeme dělit na aktivity. V rámci alokace nákladů je nutné rozdělit střediska a jejich aktivity na primární a podpůrné a vymezit jejich vzájemné vztahy. **Primární** jsou VaV, Nákup materiálu, Zásobování materiálu, Výroba, Kontrola jakosti, Skladování HV, Prodej a Servis a služby. Mezi **podpůrná střediska** patří například středisko Administrativy, Marketingu a Distribuce.

Ne všechny aktivity jsou spotřebovány zákazníky, některé aktivity jsou spotřebovávány uvnitř podniku pro zajištění jeho infrastruktury a interních operací. Jde o vyjádření příčinné souvislosti mezi spotřebovávanými zdroji a nákladovými objekty.

Pro společnost by bylo vhodné zavést ABC metodu, jelikož její předností je kromě zpřesnění informací o nákladech na jednotlivé výkony především analýza příčin vzniku nákladů. Ta umožňuje najít možnosti úspor nákladů, které zvyšují hospodárnost podnikatelských procesů. Další výhodou této metody je schopnost analyzovat náklady z různých hledisek, nejen tedy z pohledu výrobku, ale také z pohledu zákazníka, trhu, zakázky nebo dodavatele.

8.2 Řízení odpovědnosti

Činnosti podniku je již rozdělena do jednotlivých nákladových středisek. Tyto činnosti budou vykonávat konkrétní osoby, které **činnosti ovlivňují a jsou za ně odpovědné**. Na základě odpovědnostního účetnictví lze vyjádřit jejich rozdílný přínos k celopodnikovým výsledkům.

Tudíž je nutné, aby i firma měla jasně stanovenou odpovědnost a jednotlivé odpovědné pracovníky pro každé nákladové středisko.

Informační systém tohoto řízení se nazývá odpovědnostní účetnictví. Zahrnuje především vymezení jednotlivých oblastí odpovědnosti a pravomoci, stanovení kritérií jejich požadované úrovně odpovědným pracovníkům, zajištění zainteresovanosti na splnění těchto výsledků.

Abychom ve společnosti zajistili úspěšné fungování, musíme zohlednit nejdůležitější hlediska pro zavedení odpovědnostního účetnictví a těmi jsou:

- Řešení organizační a ekonomické struktury
- Stanovení míry centralizace a decentralizace při řízení středisek
- Mít jasno v základních rysech řízení jednotlivých středisek

Pro odpovědnostní řízení je důležité, aby také ve společnosti byly jasně vyjádřeny vertikální a horizontální vztahy mezi jednotlivými útvary. Z hlediska odpovědnostního řízení jsou podstatnější **vertikální vazby**, zaměřené na rozpoznání a vymezení pravomoci a odpovědnosti.

S odpovědností a řízením jednotlivých nákladových středisek je velice úzce spojená **decentralizace řízení podniku** na nižší útvary. Tím jsou u nás samotná nákladová střediska. Proto, aby se dala lépe a efektivněji řídit činnost jednotlivých středisek, je nutná alespoň

částečná decentralizace řízení. Tudíž každému nákladovému středisku bude přiřazena osoba, která bude mít určité pravomoci v řízení a rozhodování, ale současně i odpovědnost za své počínání (za své řešení konstrukčních, technických, výrobních a dalších aktivit spojených s působením středisek v podnikové struktuře).

Ke každému nákladovému středisku nyní přiřadíme osobu, která bude mít vliv na rozhodování a zároveň ponese odpovědnost.

tabulka 20 Jednotlivá nákladová střediska společnosti a jejich odpovědní pracovníci (vlastní návrh)

Nákladové středisko	Označení kódem	Odpovědný pracovník
Výzkum a vývoj	01RAD	Vedoucí výzkumného a vývojového centra
Nákup materiálu	02PM	Ředitel nákupu
Zásobování materiálu	03MS	Vedoucí materiálových skladů
Výroba	04P	Výrobní ředitel
Kontrola jakosti	05QC	Vedoucí kvality
Skladování	06ST	Vedoucí skladů HV a zboží
Prodej	07S	Obchodní ředitel
Servis a služby	08MAS	Servis manager
Marketing	09M	Ředitel marketingu
Distribuce	10D	Vedoucí distribuce
Administrativa	11A	Ředitel administrativy

Vlastní návrh:

Většina vedoucích či manažerů daných středisek povede další vedoucí pracovníky, kterým zadá příkazy a bude rozhodovat o tom, kdo jakou činnost vykoná.

Například středisko **výroby** povede na svou odpovědnost **výrobní ředitel**, který pod sebou bude mít **směnové mistry**, a ti zase ostatní pracovníky ve výrobě.

Co se týká střediska prodeje, řízení a odpovědnost za něj bude mít ředitel obchodu, který na základě dalšího členění prodejního střediska na regiony povede jednotlivé obchodní zástupce daných regionů.

Takovým způsobem by byla řešena situace řízení a odpovědnosti ve společnosti. Každé středisko má jasně vyčleněného vedoucího pracovníka, který má své povinnosti a řízení a vedení vrcholovým vedením podniku. Je důležité, aby i při decentralizaci podnikového ří-

zení byla zajištěna jednotnost podnikových cílů, a aby tyto cíle byly s co největší snahou jednotlivých středisek v rámci celého podniku plněny.

8.3 Motivace pracovníků

Důležitá je, abychom zohlednili i složku **motivace či hmotné zainteresovanosti**. Hmotná zainteresovanost je spojena se skutečně dosaženými výsledky hospodaření. Výsledky představují rozhodující podklad prémiové složky odměny.

Vlastní návrhy:

Společnost by měla připravovat školení pro jednotlivé vedoucí pracovníky firmy a to v oblasti motivace a hodnocení. Je nezbytné hodnotit jednotlivé pracovníky a to s cílem, získat informace o jeho výkonnosti a přínosech pro společnost. Na základě hodnocení může firma své pracovníky motivovat k lepším výkonům a to pomocí:

- různých benefitů (finanční odměna, bonusy apod.)
- možností dalšího vzdělávání,
- kariérního postupu,
- dovolené apod.

U motivování pracovníků je nezbytné, aby všichni zaměstnanci byli **informováni o nákladech** společnosti a jejich **možných úsporách**. Pokud zaměstnanec dosáhne úspory nákladů v určité oblasti, měl by mít od společnosti nárok, v rámci jeho motivace, na odměnu. U **obchodních zástupců**, kteří mají za úkol prodej hotových výrobků dle rozdělených regionů, budou navíc odměňováni **fixně stanovenými provizemi**.

Motivací většiny středisek nebude ziskovost, ale aby vykonávali aktivity a úkoly tak, aby si udržela nulový výsledek hospodaření, aby se nedostala do ztráty.

Samozřejmě je motivace důležitá i pro jednotlivé vedoucí pracovníky, pro které také platí jednotlivé motivační prvky. Ti mohou mít navíc, za odvedení těžké a tvrdé práce, možnosti odpočinkových programů, letních dovolených a podobných příležitostí.

8.4 Ekonomická struktura podniku

Na základě uspořádání jednotlivých nákladových středisek, jejich odpovědnost, motivování a zainteresovanost na dožení žádoucí úrovně finančně vyjádřeného výsledku, můžeme o nich uvažovat, jako o samostatných jednotkách, které mají své řízení a hospodaří samostatně.

Jednotlivá nákladová střediska nyní rozdělíme na nákladová a výnosová.

8.4.1 Nákladová střediska

Nákladové středisko je nejnižším útvarem, za něž se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Pracovníkům střediska se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které se v daný čas podrobují kontrole. Tato nákladová střediska odpovídají rozpočtu ovlivnitelných nákladů a hmotná zainteresovanost se sleduje z hlediska úspor skutečných nákladů.

Za nákladová střediska můžeme považovat **všechna střediska**, které byly společnosti navrženy. V těchto střediscích jsou zaměstnanci motivováni, viz kapitola 8.3 Motivace pracovníků, ke snižování nákladů, na základě plné informovanosti všech zaměstnanců. Ti po úspěšných krocích mají právo na zvolený druh odměny.

8.4.2 Zisková střediska

Typickým pro zisková střediska je, že pracovníci střediska (resp. jeho vedoucí) odpovídají za náklady i výnosy, vynaložené ve vztahu k vnějšímu okolí podniku. Pracovníci střediska musí mít pravomoc ovládat činitele, které vznik nákladů i výnos ovlivňují. Zainteresovanost střediska se tak obvykle váže na dodržení určité míry rozpočtovaného zisku.

Mezi zisková střediska řadíme z nově navržených nákladových středisek pouze **Prodejní středisko a středisko Servisu a služeb**. Zaměstnanci jsou i v těchto střediscích motivováni ke kvalitnější práci. Jak již bylo konstatováno v kapitole 8.3 Motivace pracovníků, například obchodní zástupci prodejního střediska jsou za jejich prodejní úspěchy odměňováni fixně stanovenou provizí.

8.5 Aplikace finančních kritérií ve vnitřní struktuře podniku

Proto, aby firma mohla řídit pracoviště pomocí finančních kritérií je pro ni nezbytné:

- Sledovat skutečné náklady pracovišť
- Stanovit výnosy pracovišť
- Vyčíslit vnitropodnikové výsledky hospodaření

Skutečné náklady podnik sleduje z hlediska odpovědnostního a výkonového. Odpovědností účetnictví si hlídá především náklady, které jednotlivá pracoviště mohou ovlivňovat a také odpovídají za jejich vznik.

Pro stanovení výnosů pracovišť jsou **nezbytnou součástí vnitropodnikové ceny**. Ty si firma musí stanovit na základě výkonů, které si mezi sebou jednotlivá pracoviště předávají. Mezi funkce vnitropodnikových cen patří například:

- Motivace pro pracovníky odpovědnostních středisek k rozhodnutím a způsobům chování, které budou efektivní nejen pro ně, ale i pro podnik jako celek
- Cena by měla fungovat jako měřítko činnosti střediska
- Odráží úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska

Stanovení vnitropodnikových cen je možné z pěti přístupů: ekonomický, matematický, účetní, behaviorální a kombinovaný, který vychází z psychologie v kombinaci s praktickými potřebami vnitřní organizace.

Společnost si může vybrat z pěti typů vnitropodnikových cen:

- Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky
- Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů
- Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů
- Vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů
- Vnitropodniková cena stanovená dohodou

Vlastní návrhy:

Jak už jednou bylo řečeno, většina nákladových středisek nebude sloužit k účelu ziskovosti. Jediná dvě střediska, a to jsou Prodej a Distribuce, budou prodávat za vnitropodnikovou cenu se ziskovou přírážkou. Tudíž u nich budeme evidovat zisk.

U nákladového střediska Výzkum a vývoj zvolíme vnitropodnikovou cenu stanovenou na základě **dohody** stejně jako u střediska Kontroly jakosti.

Ostatní střediska si mezi sebou budou předávat výkony s takovou vnitropodnikovou cenou, která odpovídá jejich **celkových nákladům** vynaložených na výkony daného střediska.

Nákladová střediska Marketing, Servis a služby a Administrativa jsou oblasti, kde nebudeme stanovovat vnitropodnikovou cenu, ale vzniklé náklady budeme rozpouštět a to v rámci středisek Výroby, Prodeje, Distribuce a Nákupu.

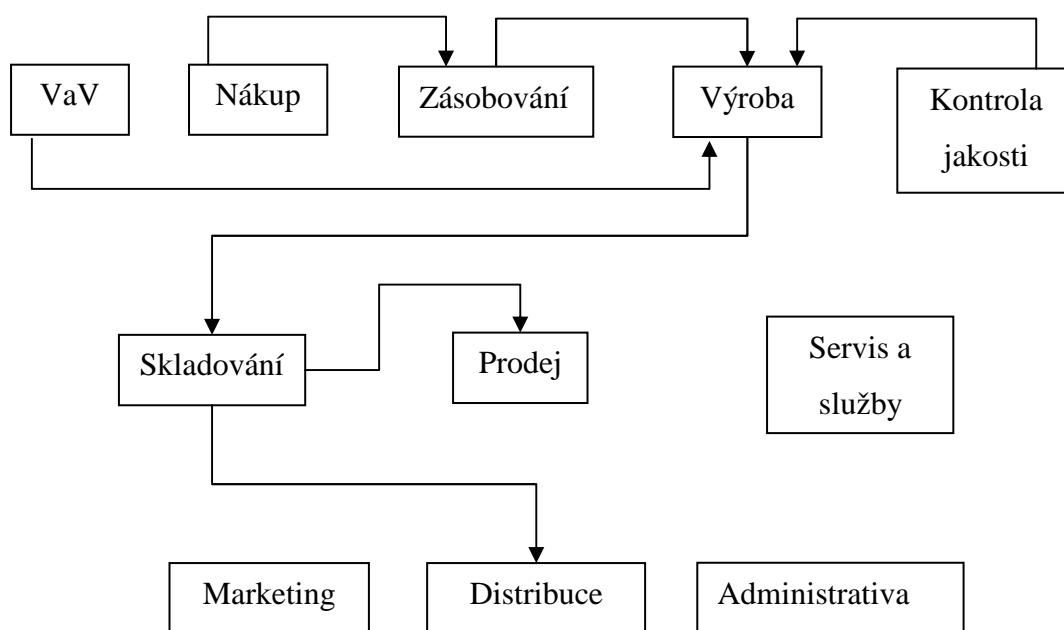


Schéma 6 Schéma jednotlivých navržených středisek a jejich vzájemné využití vnitropodnikových cen

Ze schématu je jasně viditelné, jaká nákladová střediska prodávají za vnitropodnikovou cenu ostatním střediskům. Středisko VaV prodává své výkony, stejně jako středisko Kontroly jakosti, jak je již výše uvedeno, za vnitropodnikovou cenu stanovenou dohodou středisku Výroby. Středisko Nákupu prodává své výkony nákladovému středisku Zásobování a to za pomoci vnitropodnikové ceny stanovené na základě plných nákladů střediska. Násle-

duje prodej výkonů Zásobování středisku Výroby opět za cenu plných nákladů střediska. Nyní středisko Výroby prodává své výkony Skladování a toto středisko své výkony dále prodává střediskům Prodeje a Distribuce. **Tato dvě střediska Prodej a Distribuce prodávají své výkony za pomoci vnitropodnikové ceny stanovené se ziskovou přírážkou. Tudíž jediná jsou ve společnosti zisková. U ostatních nebudeme usilovat o zisk, ale budeme se snažit udržet jejich výsledky hospodaření nulové.**

Jelikož navrhnutá nákladová střediska plní funkce vnitropodnikových útvarů, tzn. každé středisko má relativně uzavřenou činnost, na každé z nich je delegována určitá rozhodovací pravomoc a z ní odvozená odpovědnost, bude řízeno zadáváním úkolů a také bude mít měřitelné vstupy a výstupy, na základě kterých můžeme sledovat jejich náklady, výnosy (po převedení na peněžní jednotky) a tudíž i výsledek hospodaření, můžeme je považovat za jednu z možností změn, kterou firma může realizovat pro efektivnější řízení nákladů.

8.6 Tvorba rozpočtů středisek

Na základě vytvoření vnitropodnikových útvarů je společnost schopna sestavovat rozpočty pro jednotlivá střediska. Jelikož ne všechna nákladová střediska jsou schopna provádět úspory nákladů, aniž by byla ovlivněna kvalita produkce, vyčleníme ze všech středisek režijní střediska. **Rozpočetnictví umožňuje přesně plánovat režijní náklady, sledovat jejich vynakládání a kontrolovat, zda jsou rozpočty plněny.**

Mezi režijní střediska společnosti řadíme:

- Výzkum a vývoj
- Kontrola jakosti
- Servis a služby
- Marketing
- Distribuce
- Administrativa

Společnost na základě středisek může sestavovat krátkodobé rozpočty, které se sestavují na období kratší než jeden rok. Nejčastěji se týkají režijních nákladů těchto vnitropodnikových útvarů.

Nákladová střediska, která jsou řízena určitým stupněm decentralizace, budou sestavovat vnitropodnikové rozpočty, u kterých půjde především o stanovení úkolů z hlediska odpovědnosti za náklady, výnosy či jiné veličiny. Tyto rozpočty se týkají jak nákladů jednotlivých, které si firma zjistí z kalkulace výkonů, tak i nákladů režijních. Rozpočty vnitropodnikových útvarů zahrnují rozpočty výkonů, rozpočty peněžních příjmů a výdajů, rozpočty tokových a stavových veličin a také rozpočty režijních nákladů.

Vlastní návrh:

Společnost by mohla sestavovat podrobnější rozpočty, a to na každý **měsíc** následujícího období, a zároveň rámcový rozpočet na celý rok. Výhodou těchto měsíčních rozpočtů je, že **při měnících se podmínkách vnějšího prostředí** společnosti, je firma schopna dané rozpočty **přizpůsobit nastalým změnám**. Například při měnících se podmínkách požadavků zákazníka, a to nejen na množství produkce, ale i kvalitu či určitý typ dřevěné podlahy. Zákazníci čím dál častěji i navzdory pevnému naplánování budou chodit s novými a změněnými požadavky. U těchto měsíčních rozpočtů například plánu prodeje, firma může lépe ovlivňovat vypovídací schopnost těchto rozpočtů.

Firma dodnes pracovala s pevnými plány, ale v budoucnu bude stále více potřebovat plány pružně přepočítávat. Jelikož si z finančních důvodů nemůže dovolit zakoupit software pro snadnější a efektivnější tvorbu rozpočtů, prozatím i nadále ponecháme tvorbu rozpočtů v programu MS Excel. Zde můžeme také sledovat jednotlivé závislosti jako jsou velikost pohledávek podle objemu prodeje, závazky podle nákupu, potřeba materiálu podle jednotkové normy, velikost zásob dle délky jednotlivých fází produkčního cyklu apod.

V rámci navržených nákladových středisek by společnost vytvářela podrobnější rozpočty středisek a to na základě jejich nákladů, výnosů a výsledků hospodaření. K tvorbě rozpočtů patří funkce jako je stanovení úkolů v nákladech jednotlivým útvarům a také kontrola jejich hospodárnosti. Tyto jednotlivé dílčí rozpočty dále budou sloužit pro tvorbu rozpočtů v rámci celého podniku souhrnně.

8.7 Fáze rozpočtovacího procesu

Jednotlivé fáze tvorby rozpočtů by probíhaly následovně:

Vlastní návrh:

1) Stanovení cílů

Nejdříve je důležité, abychom jasně definovali základní cíle, priority a postupy, podle kterých by se jednotlivá navržená nákladová střediska měla při tvorbě rozpočtů řídit. Tato fáze by měla proběhnout v měsíci září.

2) Příprava rozpočtů

Na základě priorit sestavíme pro jednotlivé útvary plány a návrhy pro tvorbu rozpočtů. Pro sestavení plánů podniku budeme vycházet z marketingového plánu odbytu. Na základě tohoto plánu jsme schopni vyvodit plán výroby a díky tomu i plán zásobování a plán práce. Plány zásobování a práce představují zdroj přímých i režijních nákladů, proto mají vztah jak k plánu přímých nákladů, tak i k rozpočtům nepřímých nákladů (rozpočtům jednotlivých režii). Tato fáze bude probíhat nejpravděpodobněji v říjnu. Tyto shromážděné a vytvořené návrhy by byly předány vedení společnosti pro konzultaci a na konci října by firma vyjádřila názor a po případných úpravách by mohlo dojít k samotné tvorbě rozpočtů.

3) Tvorba rozpočtů

V této fázi bychom na základě schválených plánů sestavili detailní základní rozpočty pro dané období. Pro jejich tvorbu využijeme samozřejmě data získané a shromážděné ve fázi přípravy rozpočtů. Rozpočty opět předáme vedení podniku k přezkoumání a v případě nedostatků zpřesníme. Samotná tvorba by probíhala na konci října a v listopadu.

4) Základní a souhrnné rozpočty

Pokud by firma souhlasila se sestavenými rozpočty, v prosinci by vedení společnosti základní i souhrnné rozpočty schválila.

5) Kontrola plnění rozpočtů a identifikace odchylek

V následujících měsících, tzn. leden až březen, bychom průběžně srovnávali skutečné a rozpočtované hodnoty ekonomických veličin a dále identifikovali vzniklé odchylky.

6) Odstranění odchylek

Závěrečnou fází v rozpočtovacím procesu je odstranění identifikovaných odchylek, které jsme v rámci plnění a průběhů rozpočtů zjistili.

8.8 Rozpočty režijních nákladů

Tvorba rozpočtu režijních nákladů je složitá. Firma ho může sestavovat jako předpoklad nebo odhad budoucí výše těchto režijních nákladů, které se vztahují k jednotlivému útvaru či období. Základním cílem, který by firma měla splnit, při sestavování takových rozpočtů, je stanovení úkolu ve vynakládání nákladů v útvarech. Dalším úkolem je vytvořit podklad pro výpočet výše režijních nákladů v předběžných kalkulacích výkonů.

Při tvorbě rozpočtu režijních nákladů musí mít firma vytvořenou organizační a ekonomickou strukturu, ale je také nutné řešit metodické problémy.

- Firma si musí ujasnit strukturu režijních nákladů, která bude v rozpočtech využívána, a také metody, pomocí kterých rozpočty bude sestavovat.
- Při sestavování rozpočtů je nezbytné počítat i s rozpočtovými rezervami, aby bylo možné reagovat na změny a výkyvy působící na firmu jak zvenčí tak i zevnitř. Je vhodné mít také určitý časový limit pro sestavení rozpočtů.
- Samotný rozpočet by měl mít určitou formu, která má vypovídající a informační schopnost pro jednotlivé řídicí pracovníky.
- Nedílnou součástí při sestavování rozpočtů je kontrola jejich plnění a hlavně analýza odchylek a zjištění jejich příčiny.

Základním kritériem pro struktura položek režijních nákladů v rozpočtech je účelové nebo druhové členění nákladů. Druhové členění nákladů můžeme vidět v tabulce č. 10 v analýze současného stavu společnosti.

Vlastní návrh:

Rozpočty režijních nákladů by firma sestavovala ve formě, jak pevných, tak flexibilních rozpočtů. Pevný rozpočet by sestavovala u útvarů, u nichž nelze přesně stanovit předpokládaný objem výkonů a musí ho tedy zadat pevně. Mezi taková střediska patří: Výzkum a Vývoj, Kontrola jakosti, Servis a služby, Marketing, Administrativa.

Flexibilní rozpočet bude sestavovat pro střediska, která mají různé úrovně výkonů, přičemž se bere v úvahu různý stupeň závislosti režijních nákladů na objemu prováděných výkonů. Tyto rozpočty bude sestavovat u středisek: Nákup materiálu, Zásobování materiálu, Výroba, Skladování výrobků, Prodej, Distribuce

Nyní společnosti můžeme nabídnout několik způsobů sestavování rozpočtů režijních nákladů. Mezi nejpoužívanější patří:

- Odpočet – ten znamená sestavení výše režijních nákladů na základě jejich skutečné úrovně v minulém období.
- Odborný odhad – využívá se u nových vnitropodnikových jednotek, projektů a úkolů.
- Normativy režijních nákladů
- Limity režijních nákladů
- Rozpočtování s nulovým základem (Zero Based Budget) – sestavení rozpočtu od počátku bez návaznosti na minulost.
- Rozpočtování při aplikaci matematicko-statistických metod
- Metoda variátorů
- Metoda grafického rozboru a extrapolace
- Kombinace uvedených metod.

Detailněji si myslím, že nemá smysl metody rozebírat. Pokud firma projeví o některou zájem, lze se jakýmkoli způsobem k informacím dostat a způsob použití blíže nastudovat.

8.9 Tvorba rozpočtu střediska Nákup materiálu

Nyní si zvolím jedno nákladové středisko, u kterého se pokusím nastínit tvorbu rozpočtu.

Pro sestavení rozpočtu jsem si vybrala nákladové středisko Nákupu materiálu (02PM). Pro středisko je rozpočet základním dokumentem a vymezuje v něm odpovědnost střediska za vznik nákladů.

Při tvorbě plánu či rozpočtu střediska Nákupu materiálu je nutné vycházet z **obchodního plánu**. Tento plán je prvotním při tvorbě rozpočtů. Na základě regionů, které byly zmíněny a rozčleněny v nákladových střediscích firmy, se sestavuje **plán objemu prodeje** výrobků či skupin výrobků, dále prodejní ceny a plán již zmíněných sales costs jako jsou náklady na marketing, dopravu, skonto, provize, slevy atd.

Tudíž bychom nejprve shromáždily informace v rámci plánu prodeje v jednotlivých regionech, poté bychom sestavili celkový plán prodeje a na základě toho postupovali dále a mohli tyto informace použít pro tvorbu dalších plánů.

Po zjištění veškerých informací, které se týkají plánu objemu prodeje, z něj můžeme čerpat informace potřebné k sestavení našeho **plánu nákupu**. To se týká zejména vstupních cen surovin na výrobu (největší objem v nákladech).

Mezi náklady daného střediska Nákup materiálu řadíme:

- náklady na materiál
- náklady na energii
- náklady na mzdy,
- náklady na cestovné
- režijní náklady na chod střediska

Jelikož by se nákupní středisko nacházelo v budově podniku, který budovu vlastní, nepočítáme s náklady **na nájemné**. **Odpisy** v rámci střediska taky nepočítáme, jelikož uvažuje, že firma veškeré kancelářské vybavení jako jsou počítače, tiskárny a nábytek či podobné věci nakupuje do částky 40 000,- Kč, tudíž jdou přímo do nákladů.

Veškeré následně uvedené částky jsou stanovené **odhadem** na základě vývoje nákladů minulých let, přepočtené a odhadnuté na dané středisko. Daný návrh tvorby rozpočtu je vymezen na časové období **jednoho roku**.

V následující tabulce můžeme vidět přehled nákladů daného střediska. Firma vychází ze stanoveného plánu prodeje, v roce 2008 prodali 733 tis. m² podlahy, plán na rok 2009 byl 832 tis. m² a plán na rok 2010 by byl 865 tis. m² podlahy.

Rozpočet nákladů na materiál vypočteme:

Plán na rok865 tis.

Plán na měsíc.....72 tis.

Firma nakupuje materiál tzn. řezivo v m³, kdy jeden celý kubík pokryje přibližně 50 m² podlahy. Jelikož při výrobě vzniká odpad, ze kterého se dále zpracovávají brikety, jako vedlejší produkt společnosti, musíme vyjádřit výtěžnost 1 kubíku materiálu.

1 kubík nakoupeného řeziva50 m² podlahy

Výtěžnost 80 %40 m² podlahy

Tudíž na pokrytí 865 tis. m² podlahy je potřeba 21 625 m³. Jestliže se cena 1 m³ řeziva pohybuje okolo 3700 Kč, dále můžeme stanovit cenu:

1 m³ řeziva..... 3100 Kč

21 625 m³67 037 500 Kč

Nákup materiálu zahrnuje běžnou zásobu, technologickou zásobu i zásobu pojistnou, tudíž na základě těchto propočtů můžeme přibližně stanovit náklady na řezivo.

Náklady na ostatní základní materiál, kam řadíme:

tabulka 21 Ostatní nakupovaný základní materiál [18]

Sortiment	
M1A0	M přířezy
M1B0	M LHD
M1C0	M maxi
M1G0	M dýha
M1H0	M středy
M1I0	M překližka
M1J0	M lepidlo
M1L0	M laky
M1M0	M tmel
M1O0	M ost. přímý materiál
PLL0	P lamelky
PNA0	P nášlap
Z100	Z podlaha laminátová
Z200	Z podlaha dýhovaná
Z300	Z lišta dýhovaná
Z500	Z lišta MDF
Z600	Z profily
Z900	Z ostatní

stanovíme odhadem na 113 mil Kč.

Rozpočet celkových nákladů na nákup materiálu potřebného pro činnost podniku je odhadem stanovena na **180 037 500,- Kč**.

Rozpočet nákladů na mzdy:

Ve středisku pracují 3 zaměstnanci. Jeden z nich je vedoucí nákupu, který dané středisko řídí a nese za něj odpovědnost. Zbývající dva pracovníci mají na starost běžnou činnost, která se nákupu týká.

Tito pracovníci mají stanovenou mzdu například 19 500,- Kč/ měsíc. Vedoucí pracovník má měsíční mzdu v hodnotě přibližně 25 300,-Kč /měsíc. Tudíž můžeme provést výpočet nákladů na mzdy pracovníků střediska

Běžný pracovník střediska / měsíc.....19 500,-

Běžný pracovník střediska / rok (19 500 x 12) = 234 000,-

Vedoucí pracovník střediska / měsíc25 300,-

Vedoucí pracovník střediska / rok(25 300 x 12) = 303 600,-

Tudíž rozpočet nákladů na mzdy střediska Nákupu materiálu činí:

$(234\,000,- \times 2) + 303\,600,- = 771\,600,- \text{ Kč / rok.}$

Rozpočet nákladů na energii vypočítáme:

Středisko Nákupu by se nacházelo v hlavní budově, tudíž náklady na energii stanovíme odhadem. Na tři kancelářské místnosti se spotřeba energie může pohybovat okolo hodnoty 2000 Kč / měsíc.

Výpočet:

Spotřeba energie za měsíc2000,- Kč

Spotřeba energie za rok24 000,- Kč

Rozpočet nákladů na spotřebu energie na rok střediska Nákup materiálu činí odhadem **24 000,- Kč.**

Rozpočet nákladů na cestovné vypočítáme:

Vedoucí nákupního střediska má k dispozici služební vozidlo, kterým má povoleno každý den cestovat do zaměstnání a ze zaměstnání. Náklady na cestovné vypočítáme na základě spotřeby automobilu, ujetých kilometrů a ceny pohonné hmoty. Vedoucí pracovník denně najede přibližně 29 km.

Automobil má průměrnou spotřebu 7,5 litru na 100 km.

Cena pohonné hmoty se pohybuje průměrně okolo 30,- Kč / l.

Výpočet:

Průměrné denní náklady na cestovné $((29/100) \times 7,5 \times 30,-) = 65,25 \text{ Kč}$

Průměrné měsíční náklady na cestovné $(22 \times 65,25) = 1435,50 \text{ Kč}$

Průměrné roční náklady na cestovné $(12 \times 1435,50) = 17\,226,- \text{ Kč}$

Dále musíme počítat s opravami a údržbou vozidla, tudíž průměrně stanovíme částku 500 Kč / měsíc.

Rozpočet nákladů na roční cestovné činí $(17\,226 + (12 \times 500)) = 23\,226,- \text{ Kč.}$

Rozpočet režijních nákladů vypočteme:

Mezi režijní náklady střediska řadíme náklady, které podporují chod střediska, tudíž telefonní účty, kancelářské potřeby apod.

Tuto částku stanovíme odhadem na 3 500,- Kč / měsíc.

Rozpočet režijních nákladů tedy činí $(3\,500 \times 12) = 42\,000,- \text{ Kč}$.

Nyní si veškeré náklady pro snadnější přehled a pro jejich jednodušší součet promítneme v tabulce.

tabulka 22 Rozpočtované hodnoty nákupního střediska na časové období jednoho roku [vlastní zpracování]

Ná na materiál	180 037 500,- Kč
Ná na mzdy	771 600,- Kč
Ná na energii	24 000,- Kč
Ná na cestovné	23 226,- Kč
Režijní náklady	42 000,- Kč
Náklady celkem	180 898 326,- Kč

Celkové rozpočtované náklady střediska činí 180 898 326,- Kč. Z těchto nákladů nyní vyčleníme náklady, které se týkají pouze materiálu, který dále středisko prodává za vnitropodnikovou cenu středisku Zásobování materiálu. Ty se pohybují v hodnotě 180 037 500,- Kč. Zbývající část nákladů jsou hodnoty, které spotřebovalo středisko pro realizaci činnosti nákupu. Tuhle částku podělíme náklady na materiál a získáme procentuální přírážku, se kterou nákupní středisko prodá materiál středisku Zásobování.

$$(771\,600 + 24\,000 + 23\,226 + 42\,000) / 180\,037\,500 = 0,478 \%$$

Výnosy, které nákladové středisko realizuje, představují prodej nakoupeného materiálu nákladovému středisku Zásobování materiálu za stanovenou vnitropodnikovou cenu. Ta je rozepsána v kapitole 8.5 Aplikace finančních kritérií ve vnitřní struktuře podniku. Vnitro-

podniková cena, za kterou středisko Nákupu materiálu prodává své výkony středisku Zásobování materiálu, je stanovena v hodnotě úplných nákladů střediska. Tudíž stanovená cena je cena s procentuální přírůžkou přibližně 0,5 % k nákladům na materiál.

Po ukončení daného období, na které byl rozpočet sestaven, je nutné provést kontrolu plnění rozpočtu. To znamená srovnat skutečný stav nákladů a výnosů se stavem rozpočtováním. Na základě srovnání provedeme vyjádříme odchylku, rozdílný stav v jednotlivých oblastech nákladů a snažíme se dané odchylky odstranit.

8.10 Shrnutí

Sestavování rozpočtů je velice náročnou činností. Důležité u rozpočetnictví je **využívání aktuálních informací** a poté **vypovídací schopnost jednotlivých rozpočtů**. Je důležité tedy tvorbu rozpočtů přizpůsobovat měnícím se podmínkám a to nejen těm, které přichází z okolí podniku, ale také těm které se dějí uvnitř.

Nezbytnou součástí při tvorbě rozpočtů je kontrola jejich plnění, zjištění odchylek a jejich následné odstranění.

Navrhujeme firmě sestavovat nejprve krátkodobější rozpočty například měsíční a poté sestavovat rámcový rozpočet na období jednoho roku.

Ukázka tvorby rozpočtu je postup při sestavování, ve kterém jsme využili odhadované částky, které nejsou důležité. Důležitost je kladena na samotný způsob plánování a rozpočtování nákladů daných středisek. Je třeba brát v ohled veškeré činnosti, aktivity a výkony, které dané středisko provádí a každému výkonu přiřadit náklady, které jsou vynakládány.

Na základě určení vnitropodnikové ceny si mohou jednotlivá střediska výkony předávat a tím samostatně hospodařit. Pomocí výsledku hospodaření kontrolovat vlastní činnost a efektivitu.

ZÁVĚR

Společnost Magnum Parket, a.s. se zabývá výrobou dřevěných podlah a to především dvouvrstevných a třívrstevných krytin. Je prvotřídním a uznávaným výrobcem a jeho produkce vykrývá 30 % poptávky po těchto výrobcích v tuzemsku. Orientuje se samozřejmě i na zahraniční trh, kde firma obchoduje s většinou zemí EU, s Ruskem a USA.

Cílem mé práce bylo zanalyzovat současný stav řízení nákladů ve společnosti a zjistit jejich nedostatky.

Abych dosáhla svého cíle, provedla jsem nejrůznější průzkumy a zjistila informace o nástrojích k řízení nákladů, které ve firmě využívají.

Jedním z nich je systém kalkulací. Na základě analýzy současného stavu tvorby kalkulací jsme spolu s vedoucím práce uznali, že je pro podnik dostačující a není třeba jej podrobovat zlepšení. Firma sestavuje předběžnou kalkulaci plánovou, která slouží pro informaci o ceně a také pro kontrolu s nákupním a prodejním oddělením. Ziskovou přírážku stanovuje dle obchodního případu individuálním posudkem.

Dalším nástrojem řízení nákladů používaným ve firmě je rozpočetnictví. Zde jsme naznali, že by byla vhodná alespoň částečná opatření ke zefektivnění tvorby rozpočtů a plánování podniku. Jelikož firma nemá implementovaná systém ABC/M, bylo by velice obtížné aplikovat moderní metodu řízení nákladů ABB. I přesto jsme se snažili přibližovat návrhy těmto metodám, kdyby se do budoucna firma rozhodla aplikaci provést.

Vlastní návrh spočíval pouze v metodickém návrhu, kdy firmě bylo navrženo 11 nákladových středisek, u kterých byla jasně vyčleněna činnost, měrná jednotka, označení, odpovědnost a odpovědný pracovník. Nezapomněli jsme ani na motivaci zaměstnanců a návrh na decentralizaci řízení podniku v rámci těchto nákladových středisek. Na základě decentralizace řízení jsme stanovili vnitropodnikové ceny, za pomocí jichž si jednotlivá střediska mohou předávat své výkony.

Jednotlivá střediska jsem rozdělili na zisková a nákladová a vymezili jejich samostatnost. Tudíž nákladová střediska mohou samostatně hospodařit, evidovat náklady, výnosy i výsledek hospodaření a sestavovat rozpočty na navrhnutá střediska.

Na závěr jsme se pokusili navrhnout tvorbu rozpočtu, jeho jednotlivé fáze a úplný závěr práce obsahuje vlastní návrh tvorby rozpočtu nákladového střediska Nákup materiálu.

Jelikož vstupní data nebyla příliš detailní pro bližší rozbor, provedli jsme návrh pouze u zmíněného střediska. Dalším důvodem byl příliš zdlouhavý rozsah práce.

Doufám, že má diplomová práce se stane alespoň částečným přínosem pro společnost nebo přinejmenším motivací ke zefektivnění řízení nákladů, popřípadě by se společnost mohla rozhodnout pro implementaci metody ABC/M a na jejím základě využít novou moderní tvorbu rozpočtů ABB.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ALEXY, Július; SIVÁK, Rudolf. *Podniková ekonomika*. 3. Trenčín : IRIS, 2005. 234 s. ISBN 80-89018-82-3.
- [2] GRÜNWARD, R., HOLEČKOVÁ, J. *Finanční analýza a plánování podniku*. 1. dotisk 2. vyd. Praha: VŠE Praha, 2001. 197 s. ISBN 80-7079-587-5
- [3] KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3
- [4] KRÁTKÝ, Michal . *Projekt systému řízení nákladů a nákladových kalkulací jako součást cenové strategie firmy*. Zlín, 2005. 73 s. Diplomová práce. UTB Zlín.
- [5] OGEROVÁ, Brigitte; FIBÍROVÁ, Jana. *Řízení nákladů*. 1. [s.l.] : Typography, 1998. 156 s. ISBN 80-86009-24-6.
- [6] POPESKO, Boris; JIRČÍKOVÁ, Eva; ŠKODÁKOVÁ, Petra. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 160 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- [7] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů : Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. [s.l.] : Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [8] STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada Publishing,a.s., 2003. ISBN 80-247-0456-0.
- [9] SYNEK, Miroslav, et al. *Manažerská ekonomika*. 3.přepřacované a aktualizované. Praha : Grada Publishing,a.s., 2003. 472 s. ISBN 80-247-01515-X.
- [10] *Ireferaty.lidovky.cz* [online]. 22.2.2005, 2010-03-08 [cit. 2010-03-08]. Náklady ekonomika. Dostupné z WWW: <<http://ireferaty.lidovky.cz/305/1153/Naklady-ekonomika>>.
- [11] *Is.vsfz.cz* [online]. 2005 [cit. 2010-03-08]. Kdo je uživatelem účetních informací a jaké řeší úkoly. Dostupné z WWW: <http://is.vsfz.cz/el/6410/leto2005/BK_MUc/MU_Zakladni_pojmy_cleneni.doc?fakulta=6410;obdobi=11;kod=BK_MUc>

- [12]] *Justice* [online]. 1999 [cit. 2010-04-21]. Obchodní rejstřík a sbírka listin. Dostupné z WWW:
<<http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/index?sysinf.@typ=sbirka&sysinf.@strana=documentDetail&vypisListiny.@slCis=700417865&vypisListin.@cEkSub=211609>>.
- [13] *Justice* [online]. 1999 [cit. 2010-04-21]. Obchodní rejstřík a sbírka listin. Dostupné z WWW:
<<http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/index?sysinf.@typ=sbirka&sysinf.@strana=documentDetail&vypisListiny.@slCis=700326476&vypisListin.@cEkSub=211609>>.
- [14] *Justice* [online]. 1999 [cit. 2010-04-21]. Obchodní rejstřík a sbírka listin. Dostupné z WWW:
<<http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/index?sysinf.@typ=sbirka&sysinf.@strana=documentDetail&vypisListiny.@slCis=700211721&vypisListin.@cEkSub=211609>>.
- [15] *Magnum Parket* [online]. 2009 [cit. 2010-04-21]. Magnum dřevěné podlahy. Dostupné z WWW: <<http://www.magnumparket.cz/>>.
- [16] *Topsid.com* [online]. 1999, 2010-03-08 [cit. 2010-03-08]. Nauka o podniku. Dostupné z WWW:
<http://nop.topsid.com/index.php?war=cviceni_2&unit=cleneni_nakladu>.
- [17] *Topsid.com* [online]. 1999, 2010-03-08 [cit. 2010-03-08]. Nauka o podniku. Dostupné z WWW: <http://nop.topsid.com/index.php?war=kalkulace_nakladu>.
- [18] Interní zdroje podniku

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity Based Costing

ABM Aktivita Based Management

ABB Aktivita Based Budgeting

CF Cash-flow

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Účetnictví manažerské, vnitropodnikové a nákladové [11]</i>	<i>15</i>
<i>Obrázek 2 Variabilní náklady [16]</i>	<i>27</i>
<i>Obrázek 3 Logo společnosti Magnum Parket, a.s. [15]</i>	<i>51</i>
<i>Obrázek 4 Ukázka mozaikové</i>	<i>59</i>
<i>Obrázek 5 Druh výrobků [15]</i>	<i>60</i>
<i>Obrázek 6 Složení podlahy [15]</i>	<i>60</i>

SEZNAM TABULEK

<i>tabulka 1 Manažerské a finanční účetnictví [11]</i>	15
<i>tabulka 2 Rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací [9]</i>	40
<i>tabulka 3 Výsledek hospodaření za rok 2009 [18]</i>	56
<i>tabulka 4 Výsledek hospodaření za rok 2008 [12]</i>	56
<i>tabulka 5 Výsledek hospodaření za rok 2007 [13]</i>	56
<i>tabulka 6 Výsledek hospodaření za rok 2006 [14]</i>	56
<i>tabulka 7 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření společnosti od roku 2006 až do roku 2009 [vlastní zpracování]</i>	57
<i>tabulka 8 Vývoj obratu společnosti a objemu prodeje v jednotlivých letech</i>	58
<i>tabulka 9 Druhové členění nákladů společnosti</i>	63
<i>tabulka 10 Podrobnější přehled druhového členění nákladů ve</i>	64
<i>tabulka 11 Členění nákladu ve vztahu k objemu výroby [vlastní zpracování]</i>	65
<i>tabulka 12 Kalkulační vzorec společnosti Magnum Parket, a.s.</i>	67
<i>tabulka 13 Ukázka plánu objemu prodeje, společnosti na rok 2009 [18]</i>	70
<i>tabulka 14 Ukázka tvorby budgetu pro rok 2010 v oblasti Cost Center – Management [18]</i>	70
<i>tabulka 15 Ukázka tvorby budgetu pro rok 2010 v oblasti Cost Center - Výroba – linky[18]</i>	71
<i>tabulka 16 Ukázka rozpočetní rozvahy na rok 2010 [18]</i>	72
<i>tabulka 17 Ukázka výkazu zisku a ztrát za rok 2009 s plánové hodnoty pro rok 2010 [18]</i>	72
<i>tabulka 18 Ukázka tvorby budgetu ve společnosti Magnum Parket, a.s. [18]</i>	73
<i>tabulka 19 Členění nově navrhnutých nákladových středisek pro</i>	83
<i>tabulka 20 Jednotlivá nákladová střediska společnosti a jejich odpovědní pracovníci (vlastní návrh)</i>	85
<i>tabulka 21 Ostatní nakupovaný základní materiál [18]</i>	97
<i>tabulka 22 Rozpočtované hodnoty nákupního střediska na</i>	99

SEZNAM GRAFŮ

<i>Graf 1 Přehled podílu regionů na prodeji v roce 2008 [12]</i>	<i>54</i>
<i>Graf 2 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v jednotlivých letech</i>	<i>57</i>
<i>Graf 3 Vývoj počtu zaměstnanců od roku 2006 po rok 2009 [vlastní zpracování]</i>	<i>58</i>
<i>Graf 4 Procentuální vyjádření jednotlivých nákladových druhů v roce 2009.....</i>	<i>63</i>
<i>Graf 5 Poměr fixních a variabilních nákladů z celkových.....</i>	<i>66</i>

SEZNAM SCHÉMÁT

<i>Schéma 1 Schématické znázornění kalkulační soustavy [1]</i>	31
<i>Schéma 2 Kalkulace variabilních nákladů</i>	38
<i>Schéma 3 Průběh rozpočtovacího procesu [7]</i>	46
<i>Schéma 4 Organizační struktura společnosti Magnum Parket, a.s. [12]</i>	52
<i>Schéma 5 Majetková spoluúčást společnosti Magnum Parket, a.s. [13]</i>	53
<i>Schéma 6 Schéma jednotlivých navržených středisek a jejich vzájemné využití vnitropodnikových cen</i>	89

SEZNAM PŘÍLOH

PI Výkaz zisku a ztrát společnosti za rok 2009

30	*	Provozní výsledek hosp.	-3 353	-1 842	172	-938	356	-70	-826	-585	1 202	5 743	471	-3 286	-2 956
31	J.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
32	VII.	Prodané cenné papíry a podíly	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
33	VII. 1.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
34	VII. 2.	Výnosy z podílů v ovl. a říz.os.a v ÚJ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
35	VII. 3.	Výnosy z ost.dl.cenných papírů a podílů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
36	VIII.	Výnosy z ost.dl. finančního majetku	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
37	K.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
38	IX.	Náklady z finančního majetku	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
39	L.	Výnosy z přecenění cenných pap. a podílů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
40	M.	Náklady z přecenění cenných pap. a podíl	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
41	X.	Změna stavu rezerv a opr.pol.ve fin.obl.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
42	N.	Výnosové úroky	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
43	XI.	Nákladové úroky	605	496	501	474	466	427	402	394	192	408	380	393	5 138
44	O.	Ostatní finanční výnosy	119	1 185	712	400	1 243	2 974	2 695	908	1 215	3 527	1 061	2 226	18 267
45	XII.	Ostatní finanční náklady	313	973	1 365	530	822	1 965	1 256	711	1 192	5 483	1 064	2 391	18 066
46	P.	Převod finančních výnosů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47	*	Převod finančních nákladů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48	VI.	Finanční výsledek hospodaření	-799	-284	-1 155	-603	-45	582	1 037	-196	-170	-2 364	-383	-558	-4 937
49	Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50	Q. 1.	Daň z příjmů za běžnou činnost - splatná	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
51	Q. 2.	Daň z příjmů za běžnou činnost-odložená	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
52	**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-4 153	-2 126	-983	-1 541	311	512	212	-781	1 032	3 380	87	-3 844	-7 893
53	XIII.	Mimořádné výnosy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
54	R.	Mimořádné náklady	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
55	S.	DzP z mimořádné činnosti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
56	S. 1.	DzP z mimořádné činnosti - splatná	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
57	S. 2.	DzP z mimořádné činnosti - odložená	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
58	*	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
59	T.	Převod podílu na výsledku hosp. společn.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
60	***	Výsledek hospodaření za účetní období	-4 153	-2 126	-983	-1 541	311	512	212	-781	1 032	3 380	87	-3 844	-7 893