

Projekt systémů řízení nákladů ve firmě XY s.r.o.

Bc. Vendula Šocová

Diplomová práce
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Boru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové 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 obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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, § 47i Zveřejňování odborných prací

(1) Vysoké školy nepřijímají zveřejňovací dohody, smlouvy, bakalářské a diplomové práce, a tímto prohlášením obhajoba student považuje zveřejnění a přiležitě obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje Vysoká univerzitní škola vlastní příslušnou vysoké školy

(2) Dohody, smlouvy, bakalářské a diplomové práce odešlání uchazečem k obhajobě musí být předloženy před uzavřením obhajoby zveřejněno k veřejnému seznámení v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo jím či tak určeno v místě pracovního místa školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ve veřejné práci publikovat své své odborné výsledky, ovšem podle ustanovení.

(3) Práci, se které škola 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) Na právo autorského nebo souvisejícího díla nebo dílčosti či vztálosti není, utvoří-li nikoli na účtu primární nebo sekundární hospodářského nebo občanského prospěchu k výuce nebo k vlastnímu potřebě díla vytvořené dílem nebo smloukou ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho pracovního místa či škole nebo školství 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 ve obecných právních práva na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (čl. 35 odst. 3). Nelze-li uzavřít smlouvu o užití školního díla podle tohoto zákona, mohou se tyto osoby uzavřít smlouvu o užití školního díla podle jiného zákona. Ustanovení § 35 odst. 3 nemá retroaktivní účinek.

- podle § 60¹ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou 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 bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahrazení do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 9.8.2013

Jaroslav Esmond

¹ Zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících a právu užitkovém a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších předpisů, § 60 Ústava ČR

(2) Dílo si nechal/a vytvořit, může autor rozhodnout, zda své dílo nebo dílo poskytnout jinému člověku, pokud to v rozporu s právoautorskými právy jeho nebo školského či vzdělávacího instituce.

(3) Škola nebo školský či vzdělávací instituce může oprávněným představením, aby jiná osoba rozhodla dílo z dílničky (ne komerčně) v souvislosti s využitím díla či poskytnout licenci podle odstavce 2 přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to pouze vzhledem ke své jejich skutečné výši, přičemž se přitom nesmí vyloučit dovozní nebo školní dílnička nebo školství či vzdělávací instituce z ústí školního díla podle odstavce 1.

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Vendula Šocová
Osobní číslo: M110062
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika
Forma studia: prezenční

Téma práce: Projekt systému řízení nákladů ve firmě XY

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

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

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost XY.
- Analyzujte současný stav řízení nákladů ve společnosti.
- Zpracujte projekt systému řízení nákladů ve společnosti.
- Ověřte efektivnost daného projektového řešení.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **21. června 2013**
Termín odevzdání diplomové práce: **12. srpna 2013**

Ve Zlíně dne 21. června 2013

prof. Dr. Ing. Drahomira Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
vedoucí ústavu

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na aplikaci systému řízení nákladů ve výrobní společnosti XY s. r. o., která se zaměřuje na dodávky a uplatnění moderních systémů a technologií pro řízení výrobních systémů od předních světových firem.

Cílem teoretické části je zkoumání aktuálních literárních zdrojů z oblasti manažerské ekonomiky, řízení nákladů, nákladových kalkulací a rozpočtování. Praktická část je rozdělena na analytickou a projektovou část. Hlavním cílem analytické části je zhodnotit situaci podniku, současný stav řízení nákladů a kalkulační systém podniku. V projektové části je navrženo zlepšení zjištěných nedostatků.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, náklady, řízení nákladů, kalkulace nákladů a rozpočetnictví

ABSTRACT

This Diploma thesis is focused on application of cost management system in the manufacturing company XY s. r. o. , which is focused on supplying and applying modern systems and technologies for regulation of manufacturing processes from the leading world-class companies.

The aim of the theoretical part is explore literary sources of managerial economics, cost management, cost calculations and budgeting. Practical part is divided into two parts, analytical and project. The main goal of analytical part is to assess situation of the company, present situation of the cost management and the system of calculation In the project part there is suggested improvement of identified insufficients.

Keywords: managerial economics, costs, cost management, cost calculations and budgeting

Chtěla bych poděkovat všem, kteří mi jakýmkoliv způsobem pomáhali během mého pětiletého studia. Především bych chtěla poděkovat své rodině a blízkým, bez kterých by mé studium bylo mnohem těžší, nebo i nemožné.

Chtěla bych poděkovat panu doc. Ing. Borisi Popeskovi Ph.D. za cenné rady, konstruktivní kritiku a lidský přístup, které provázeli konzultace při zpracování této práce. Velké poděkování patří také firmě XY s.r.o. a jejím zaměstnancům, kteří mi poskytli informace, bez kterých bych nemohla vypracovat analytickou a projektovou část této práce.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ÚČETNICTVÍ	13
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	13
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	14
1.2.1 VZNIK MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	14
1.2.2 ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	15
1.2.3 STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	15
1.3 SROVNÁNÍ FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	16
2 NÁKLADY	17
2.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
2.1.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	17
2.1.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ	18
2.1.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ	18
2.1.4 NÁKLADY VE VZTAHU K OBJEMU VÝKONŮ.....	18
2.1.5 RELEVANTNÍ A IRELEVANTNÍ NÁKLADY	19
2.1.6 OPORTUNITNÍ NÁKLADY	20
3 KALKULACE	21
3.1 DRUHY KALKULACÍ	22
3.1.1 Z HLEDISKA ČASU	22
3.1.2 Z HLEDISKA STRUKTURY.....	23
3.1.3 Z HLEDISKA ZPŮSOBŮ SESTAVOVÁNÍ.....	23
3.1.4 Z HLEDISKA VYUŽITÍ VÝROBNÍ KAPACITY.....	23
3.2 METODY KALKULACE NÁKLADŮ	23
3.2.1 KALKULACE DĚLENÍM.....	24
3.2.2 PŘIRÁŽKOVÁ KALKULACE.....	24
3.2.3 ZAKÁZKOVÁ KALKULACE	24
3.2.4 KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ.....	25
3.2.5 KALKULACE NÁKLADŮ PODLE AKTIVIT.....	26
3.2.6 METODA LIFE CYCLE COSTING.....	27
3.2.7 KALKULACE CÍLOVÝCH NÁKLADŮ	28
4 ROZPOČETNICTVÍ	29
4.1 DĚLENÍ ROZPOČTŮ DLE ČASOVÉHO FAKTORU	29

4.1.1	KRÁTKODOBÉ ROZPOČTY	29
4.1.2	STŘEDNĚDOBÉ A DLOUHODOBÉ ROZPOČTY	30
4.2	FORMY ROZPOČTŮ	31
4.3	FÁZE PROCESU ROZPOČTŮ	31
4.4	CÍLE ROZPOČTŮ	32
4.5	METODY SESTAVENÍ ROZPOČTŮ	33
4.5.1	INDEXNÍ METODA	33
4.5.2	MATEMATICKO – STATISTICKÉ METODY	33
4.5.3	METODA VARIÁTORŮ	34
4.5.4	NORMOVÁ METODA	34
4.5.5	METODA LIMITŮ	34
4.6	NOVÉ PŘÍSTUPY V ROZPOČETNICTVÍ	34
4.6.1	METODA ZERO-BASED BUDGETING	34
4.6.2	METODA BEYOND BUDGETING	34
4.6.3	METODA ACTIVITY-BASED BUDGETING	35
5	SHRNUTÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ	37
II	PRAKTICKÁ ČÁST.....	39
6	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	40
6.1	HLAVNÍ PŘEDMĚT ČINNOSTI PODNIKU	40
6.2	FILOZOFIE PODNIKU	40
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU	41
6.4	ODBĚRATELÉ	42
6.5	ZAMĚSTNANCI.....	42
6.6	CHARAKTERISTIKA PRODUKTŮ	43
6.7	PŘEHLED EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ.....	43
6.8	ROZVAHA.....	45
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI.....	48
7.1	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE JEDNOTLIVÝCH STŘEDISEK.....	48
7.1.1	ZÁKLADNÍ NÁKLADOVÁ STŘEDISKA	48
7.1.2	PODPŮRNÁ NÁKLADOVÁ STŘEDISKA	48
7.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	48
7.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY	50
7.4	FINANČNÍ ANALÝZA PODNIKU.....	52

7.4.1	ČISTÝ PRACOVNÍ KAPITÁL.....	52
7.4.2	ANALÝZA AKTIVITY	52
7.4.3	DĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ PŘED ÚROKY A ZDANĚNÍM (EBIT).....	53
7.4.4	PŘIDANÁ HODNOTA.....	53
7.5	ROZPOČTY	55
7.6	KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	55
8	PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	57
8.1	VARIANTA A.....	57
8.2	VARIANTA B.....	60
8.3	VARIANTA C.....	64
8.4	VARIANTA D.....	67
8.5	FÁZE PROCESU ROZPOČTŮ	70
8.6	PŘÍNOS PROJEKTU PRO FIRMU	71
8.7	NÁKLADY SPOJENÉ S PROJEKTEM.....	72
	ZÁVĚR.....	73
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	74
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	77
	SEZNAM OBRÁZKŮ	78
	SEZNAM TABULEK.....	79

ÚVOD

S rozvojem globalizace jsou na firmy a jejich produkty kladeny stále větší požadavky jak ze strany zákazníků, tak i ze strany státu. Splnění těchto požadavků zdaleka nezaručuje úspěch na trhu nebo zisk firmy. Proto, aby firma dokázala vůbec ohodnotit své výrobky je potřeba kalkulovat jejich cenu, vypočítat náklady na výrobek a také zisk. Oblast nákladů a stanovení ceny je stěžejní pro zachování konkurenceschopnosti a také udržitelnosti podnikání. Je důležité si uvědomit, že dnešní konkurence již není pouze v měřítku místního nebo národního trhu, ale v měřítku světovém. Světový trh zásadně zosťruje konkurenční boje, což je jeden z důvodů proč firmy hledají způsoby jak v tomto konkurenčním boji obstát.

Zvýšení zisku firmy je možné dosáhnout buď zvýšením objemu tržeb, nebo snížením nákladů. Velikost objemu tržeb je limitována velikostí trhu, kupní silou obyvatel a konkurencí, proto je tento prostředek k dosažení zisku omezený. Z tohoto důvodu je tato diplomová práce zaměřena na oblast nákladů.

V teoretické části bude popsáno finanční a manažerské účetnictví. U manažerského účetnictví bude popsán jeho vznik, úkoly a struktury. Na závěr kapitoly budou oba druhy účetnictví srovnány. V další kapitole budou definovány náklady včetně jejich členění. Dále bude přiblížena problematika kalkulací včetně popisu tradičních a moderních metod kalkulace nákladů. Další kapitola bude věnována rozpočtům.

V praktické části bude nejprve charakterizována společnost XY s.r.o. Zaměřím se na hlavní předmět činnosti, filozofii a organizační strukturu podniku. Také se budu zabývat odběrateli, zaměstnanci a charakteristikou produktů. Pro bližší představu o stavu firmy se také zaměřím na ekonomické výsledky podniku včetně analýzy rozvahy. Dále analyzuji současný stav řízení nákladů a používané metody pro kalkulaci výrobků. Získané poznatky využiji na stanovení nedostatků současného systému. Na základě těchto nedostatků navrhnou projekt, který zefektivní situaci ve společnosti XY s.r.o.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNICTVÍ

Účetnictvím se rozumí podávání informací zainteresovaným uživatelům o zdatnosti daného podniku. Pod zdatností si lze představit efektivnost přeměny získaných vstupů na výstupy požadované zákazníkem. Podle vztahu uživatelů k podniku a využití informací je účetnictví děleno na finanční a manažerské. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 285)

1.1 Finanční účetnictví

Účelem finančního účetnictví je vyhotovování a zveřejňování účetních výkazů, které podávají informace o stavu podniku. Finanční účetnictví eviduje aktiva podniku, vlastní i cizí kapitál, dluhy podniku, výnosy a náklady. Hlavním výstupem je rozvaha a výkaz zisku a ztrát podniku. Primárními uživateli finančního účetnictví jsou státní orgány, vlastníci podniků, věřitelé, ale i veřejnost. (Synek, 2007, s. 82)

Historicky se ve světě vyvinuly dva odlišné modely finančního účetnictví anglosaský a kontinuální model. Anglosaský model odráží rozptýlené vlastnictví kapitálu společnosti, kdy podíly ve společnostech má v držení velký počet vlastníků. Tito vlastníci se zpravidla nepodílí na řízení společnosti. O stavu zhodnocení majetku společnosti jsou vlastníci informováni prostřednictvím finančního účetnictví, jehož pravdivost je kontrolována nezávislým auditorem. V kontinentálním modelu spoléhá společnost při financování svých aktivit na finanční instituce, které se často stávají rozhodujícími vlastníky se zastoupením v managementu firmy. Z těchto firemních pozic mají přístup k interním informacím v podniku a čerpají tak informace chybějící ve výkazech finančního účetnictví. Důsledek těchto skutečností je konstrukce finančního účetnictví především pro účely státu, je zde kladen menší důraz na věrný a poctivý obraz v účetním zobrazení. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 48)

Nejvýznamnějšími standardy současného finančního účetnictví z celosvětového pohledu jsou:

- Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFSR)
- US GAAP

Mimo tyto nejrozšířenější standardy jsou ve všech zemích světa legislativně zakotveny také národní účetní standardy. V České republice je finanční účetnictví upravováno záko-

nem o účetnictví č. 563/1991Sb., prováděcí vyhláškou k podvojnému účetnictví č. 500/2002 Sb. a českými účetními standardy pro jednotlivé druhy účetních jednotek. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 43,48,51)

1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví se zabývá vytvářením a analýzou relevantních informací s cílem podpořit manažery ve strategické rozhodovací činnosti. Potřeba znalostí manažerského účetnictví vyplývá z celkové změny trhu, především z globalizace trhu a vyostření konkurenčních bojů. Manažerské účetnictví slouží pro vnitřní potřeby firmy, nejsou zde stanoveny normy nebo zákony pro jeho sestavení. Firma si sestavuje časově manažerské účetnictví dle potřeby a pro jednotlivé dílčí jednotky dle vlastního uvážení. Dnešní manažerské účetnictví zahrnuje využívání finančních i nefinančních dat při vedení, plánování, rozpočtování, risk managementu a vnitřní kontroly. (Davis a Davis, 2011, s. 3-5; Crosson a Belverd, 2010, s. 7)

Tradiční pojetí manažerského účetnictví bylo založeno na matematicko-statistických metodách, jejichž výsledkem byly informace podporující řízení a rozhodování. V tomto tradičním pojetí je manažerské účetnictví prezentováno jako souhrn nástrojů a metod, jako jsou kalkulace, rozpočty, analýza odchylek, analýzy a propočty poskytující informace pro rozhodování na existující kapacitě o budoucí kapacitě. (Šoljaková, 2009, s. 12)

Nevýhodou manažerské účetnictví jsou chybějící informace ke vztahu k externímu prostředí, ať už se jedná o zákazníky nebo konkurenci. (Šoljaková, 2009, s. 14)

1.2.1 Vznik manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví vznikalo přerůstáním nákladového účetnictví, období vzniku se datuje do druhé poloviny 20. století, kdy se jádrem pozornosti stává budoucnost a informační podpora manažerů. Na začátku procesu, který dal vzniknout manažerskému účetnictví stála kritika tehdejšího stavu nákladového účetnictví. V roce 1987 byla publikována kniha Ztráta smyslu s podtitulem Vzestup a pád manažerského účetnictví od amerických profesorů Roberta S. Kaplana a H. Thomase Johnsona. Konec 80. let 20. století však není jen obdobím kritiky, ale je spojen také s nástupem nových přístupů a nástrojů manažerského účetnictví, jejichž rozvoj trvá dodnes. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 71)

1.2.2 Úkoly manažerského účetnictví

Úkolem manažerského účetnictví je podávat informace o struktuře nákladů, informovat o výkonech, které jsou důležité především pro kalkulační potřeby podniku. Poskytovat informace o útvarech, které jsou podstatné v návaznosti na režijní náklady podniku. Vytvářet a spravovat kalkulační systém, jehož úkol spočívá v dělení odpovědností a pravomocí. Dalším úkolem manažerského účetnictví je kontrola nákladů, dodržování norem a předběžných kalkulací. Dále stanovení podnikových rozpočtů, rozpočtů režii, střediskových nákladů a výnosů a rozhodujících úkolů. (Král, 1997, s. 27-28)

1.2.3 Struktura manažerského účetnictví

Jednotlivé nástroje, ze kterých manažerské účetnictví čerpá informace a navzájem spolu integrují jsou:

- nákladové účetnictví;
- controlling;
- kalkulace;
- rozpočetnictví. (Hradecký, Liška a Lanča, 2008, s. 76)

Nákladové účetnictví se zabývá zobrazením nákladů, výnosů a ziskem konkrétních produktů. Sledováním těchto finančních charakteristik umožňuje manažerům sledovat a vyhodnocovat reálněji nákladovost a ziskovost jednotlivých výrobků a následně jejich ziskový přínos ke konečné produkci firmy. (Petřík, 2005, s. 15)

Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění datové základny, jehož důsledkem by mělo být zlepšení podnikových výsledků. Cílem informací, kterými controlling disponuje je celistvé podchycení nejdůležitějších událostí tak, aby byla vytvořena informační základna pro řízení. Controllingový systém měření a hodnocení by měl být komplexní pro celý podnik, taktéž by měl být transparentní a používat objektivní a jednoznačné principy vyhodnocování. (Šoljaková, 2009, s. 10-11)

Kalkulacím a rozpočetnictví jsou vyhrazeny samostatné kapitoly v této práci.

1.3 Srovnání finančního a manažerského účetnictví

Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím je způsob zobrazení podnikatelského procesu, dle uživatele účetních informací a následného rozhodování na základě těchto informací. Mnohé rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím vznikají částečně i z účetních zásad, které musí finanční účetnictví dodržovat. Mezi tyto zásady patří věrné zobrazení, opatrnost, objektivnost, srovnatelnost v čase. Pro manažerské účetnictví je nevhodné oceňování skutečnými cenami, které využívá finanční účetnictví. Manažeři pro své rozhodování potřebují nejrůznější druhy oceňování. Standardizace finančního účetnictví vede k určité stabilitě požadavků na jeho obsah a formu. Manažerské účetnictví mění formy a metody v závislosti na požadavcích na něho kladených. U manažerského účetnictví také platí zásada, že čím méně příznivá nebo složitější je situace v podniku, tím více podnik potřebuje a také využívá informace manažerského účetnictví. (Lanča a Sedláček, 2005, s. 7; Král, 1997, s. 28-30)

Srovnání finančního a manažerského účetnictví můžete vidět v následující tabulce:

Tab. 1 Srovnání finančního a manažerského účetnictví (Lanča a Sedláček, 2005, s. 7)

	Manažerské účetnictví	Finanční účetnictví
Uživatelé informací:	interní uživatelé	externí subjekty
Časová orientace:	do budoucna	do minulosti
Využití informací:	zvyšování hospodárnosti a efektivnosti	stanovení finančních efektů
Regulace:	žádné	ze strany státu
Jednotky:	hodnotové i naturální	finanční
Charakter:	důvěrné	veřejné
Období sestavování:	dle potřeby organizace	pravidelně – fiskální rok

2 NÁKLADY

Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Náklady mají vždy svůj konkrétní objekt, se kterým se příčinně spojují. (Synek, 2003, s. 73)

2.1 Členění nákladů

Abychom mohli náklady efektivně řídit je potřeba jejich podrobné členění podle různých hledisek. (Synek, 2003, s. 74)

2.1.1 Druhové členění

V knize Manažerské účetnictví od Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 78) je druhové členění popsáno následovně: „Členění nákladů podle nákladových druhů, kdy nákladovými druhy rozumíme věcně stejnorodé položky nákladů. Za základní nákladové druhy se považují:

- *spotřeba materiálu včetně spotřeby energie;*
- *spotřeba a použití externích prací a služeb;*
- *mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění;*
- *odpisy dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku;*
- *finanční náklady (např. pojistné, nákladové úroky).*

Druhové členění nákladů se používá především ve finančním účetnictví. “

Druhové náklady se řadí mezi externí náklady a jsou vyjádřeny v peněžních prostředcích vynaložených na jejich získání. Druhové členění umožňuje regulovat pohotovostní dispozice ekonomických zdrojů. Přínosem se jeví sledování opakovaných a potenciálních ekonomických zdrojů, využívané pro stanovení financování těchto zdrojů. Opakované ekonomické zdroje jsou jednorázově spotřebovány, proto je vhodné využít financování z běžných zdrojů. Potenciální ekonomické zdroje svou výkonností i kapacitou přesahují běžné období, jejich hodnota se do nákladů promítá postupně. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s.78)

2.1.2 Účelové členění

Členění nákladu dle činností vyvolávající jejich vznik. Účelové členění se dělí na třídění nákladů podle útvarů a podle výkonů.

Při třídění nákladů podle útvarů je přiřazován náklad danému nákladovému středisku a je označován jako jednicový náklad střediska. Náklady, které nelze přímo určit danému středisku rozpočítáváme dle určitého klíče a nazýváme je režijními náklady. Režijní náklady rozlišujeme na materiálové, výrobní, správní a odbytové.

Třídění nákladů podle výkonů umožňuje určení nákladů na jednotlivé výrobky. Tyto náklady dále rozlišujeme na jednicové a režijní náklady. Jednicové náklady lze přiřadit přímo ke každému výrobku, jedná se o výrobní materiál nebo výrobní mzdy. Režijní náklady jsou vynakládány na více výrobků nebo i na chod celého podniku. (Synek, 2002, s. 37)

2.1.3 Kalkulační členění

Předpokladem pro efektivní řízení nákladů je identifikovat účelovost a účelnost vynaložení nákladů. Aby bylo dosaženo těchto předpokladů je nezbytné alokovat (nebo přiřazovat) náklady podnikovým výkonům. Alokace nákladů lze rozdělit do dvou kategorií, a to na přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady jsou kalkulovatelné pro každý jednotlivý výrobek. Nepřímé náklady nejsou na jednotlivé výrobky zjistitelné nebo je jejich sledování příliš náročné. Tyto náklady se rozčítají, dle určité metodiky, do celkových nákladů procentní sazbou. (Popesko, 2009, s. 38; Keřkovský, 2004, s.76)

Kalkulační členění je důležité pro řešení manažerských úloh typu „make or buy“, kdy jsou porovnávány náklady a z nich vzniklý výkon. Řešení těchto úloh vyžaduje rozhodnutí, zda dané vstupy pořídit vlastní výrobou nebo externím nákupem. (Hradecký a Král, 1995, s. 53)

2.1.4 Náklady ve vztahu k objemu výkonů

Pro rozhodování manažerů je důležité znát, jakým způsobem se mění náklady pokud dojde ke změně objemů výkonů. Rozlišujeme dva druhy těchto nákladů, a to variabilní a fixní. Variabilní náklady jsou vynakládány se změnou objemu výroby a jejich typickým představitelem je přímý materiál nebo mzdové náklady výkonných pracovníků. Tyto náklady se mohou vyvíjet stejně rychle jako objem výroby, takové označujeme jako proporcionální

náklady. Nebo rychleji než objem výroby, potom se jedná o nadproporcionální náklady. Dochází-li k pomalejšímu nárůstu variabilních nákladů než objemu výroby jde o podproporcionální náklady.

Fixní náklady jsou při určitém rozsahu objemu výroby neměnné. Tyto náklady jsou vynakládány bez ohledu na provedený objem výrobků a jejich potřeba vychází z nutnosti zabezpečit chod podniku jako celku. Ke změně těchto nákladů dochází skokově, pokud je kapacita úrovně objemu výroby naplněná a objem výroby stoupá. S růstem objemu výroby dochází k poklesu průměrných fixních nákladů na jednotku produkce, tento jev označujeme jako degeneraci nákladů. Pro řízení podniku je nutné budovat takové výrobní kapacity, které budou dostatečně využívány, aby nedošlo ke vzniku tzv. nevyužitých fixních nákladů, které jsou znakem neefektivnosti výroby. Představitelem fixních nákladů je nájemné výrobní haly, platy řídicích pracovníků nebo pojištění. (Synek, 2003, s. 84-87; Horngren, Harrison a Oliver, 2012, s. 925-926)

Při rozlišení nákladů je nutno podotknout relativnost členění v závislosti na významnosti konkrétní nákladové položky či skupiny nákladů v daném podniku. Náklady, které mají spíše variabilní charakter, může podnik řídit jako fixní z důvodů zanedbatelné výše nebo obtížnému přiřazení ke konkrétnímu výrobku. Příkladem mohou být náklady na cestovné a reprezentaci obchodních zástupců v obchodním podniku. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 136-139)

2.1.5 Relevantní a irelevantní náklady

Při rozhodování manažerů je důležité porovnat náklady a výnosy jednotlivých alternativ rozhodnutí. Rozlišujeme tedy relevantní a irelevantní náklady rozhodnutí. Relevantní náklady se mění v závislosti na daném rozhodnutí v dané situaci. Zatímco irelevantní náklady se v závislosti na rozhodnutí nemění, tudíž umožňují manažerům ignorovat obrovské množství údajů, neboť ne všechny náklady jsou ovlivněny rozhodnutím. Je nutné poznamenat, že náklady, které jsou irelevantní při jedné rozhodovací situaci nemusí být nutně irelevantní při jiném rozhodování. Při každém rozhodování je tedy nutné rozdělit dané náklady. (Jamal, Mastor, Saat, Ahmad a Abdullah, 2007, s. 22-23)

2.1.6 Oportunitní náklady

Některé náklady ovlivňující rozhodování nelze zaznamenat v účetním systému. Mezi tyto náklady patří i oportunitní náklady, které vyčíslují příležitost, která byla obětována nebo se ztratila při určitém rozhodnutí. Přijatá alternativa spotřebuje všechny zdroje, a nedovoluje tak realizovat jiné činnosti. Při rozhodování v podmínkách omezených zdrojů relevantní náklady alternativy obsahují dvě části, a to finanční a ekonomické náklady. Finančními náklady jsou reálné přímé a nepřímé náklady související s realizací dané alternativy. Ekonomickými náklady jsou oportunitní náklady dané alternativy.

Příkladem může být finanční investice do podnikání, alternativním využitím této investice může být vklad finančních prostředků na spořicí účet. Oportunitním nákladem těchto financí je výnos, který by plynul z vkladu na tento spořicí účet. (Drury, 2005, s. 36)

3 KALKULACE

Král (2002, s. 168) kalkulaci definuje jako: „*Propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.*“

Král (2002, s. 168) dodává, že: „*Kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti oba základní póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotovou charakteristiku, z ní činí nejvýznamnější nástroj, synteticky zobrazující vztah věcné a hodnotové stránky podnikání.*“

Kalkulace může být vytvořena pro celý podnik, středisko nebo dílčí část výrobku. Předmět kalkulace je vymezen kalkulačními jednotkami a množstvím. Kalkulační jednotka je konkrétní výrobek. Kalkulační množství je důležité při stanovování podílu fixních nákladů na jednotku výkonu. Další pojem, který se pojí s kalkulacemi je typový kalkulační vzorec, který se stal od konce 80. let 19. století základem pro kalkulační vzorce používané v tuzemské podnikové praxi. (Čechová, 2001, s. 86,87; Popesko, 2011, s. 59)

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkon
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Obr. 1 Typový kalkulační vzorec

(Popesko, 2011, s. 59)

Typový kalkulační vzorec je příkladem kalkulace plných nákladů.

V důsledku globalizace trhů a následnému vysoce konkurenčnímu prostředí, které panuje ve většině odvětví, podniky přestaly kalkulovat ceny výkonu jako přírážku k nákladům. Tržní cena se stala východiskem pro stanovení nákladů výkonu. V této situaci jsou náklady výkonu kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Tuto kalkulaci označujeme jako retrográdní nebo rozdílovou.

Základní cena výkonu
- Dočasné slevové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
- sezónní
- množstevní
Cena po úpravách
- Náklady
Zisk

Obr. 2 Retrográdní kalkulační vzorec

(Popesko, 2011, s. 59)

3.1 Druhy kalkulací

Kalkulace mohou být rozděleny dle několika kritérií.

3.1.1 Z hlediska času

Z hlediska času rozlišujeme kalkulace na předběžné a výsledné. Kalkulace předběžná vychází z technicko-hospodářských norem spotřeby a výkonu. Kalkulace výsledná přejímá informace o vynaložených nákladech z účetnictví. Jak už názvy napovídají kalkulace předběžná je sestavována před začátkem výrobního procesu, kalkulace výsledná je vypracována po ukončení výroby. (Král, 1997, s. 85)

3.1.2 Z hlediska struktury

Z hlediska struktury rozlišujeme průběžnou a postupnou kalkulaci. Průběžná kalkulace je kalkulace jako celek, nebo také kalkulace finálního produktu. Kalkulace postupná je kalkulace jednotlivých výrobních fází, nebo také jednotlivých hospodářských středisek. (Synek, 2003, s. 109)

3.1.3 Z hlediska způsobů sestavování

Rozlišujeme zde dva druhy kalkulací, a to kalkulace úplných a variabilních nákladů. Kalkulace úplných nákladů nebere v úvahu dynamiku nákladů v závislosti na změně objemu výroby. Kalkulace variabilních nákladů člení náklady na variabilní a fixní. Fixní náklady jsou vyobrazeny formou marže, která se u každého výrobku stanoví rozdílem mezi variabilními náklady a cenou výrobku. V některých literaturách je pro marži používán pojem příspěvek na úhradu fixních nákladů. (Duchoň, 2007, s. 77)

3.1.4 Z hlediska využití výrobní kapacity

Z hlediska využití provozní kapacity rozdělujeme kalkulace na statické a dynamické. Při statické kalkulaci nejsou náklady na jednotku výkonu ovlivněny množstvím výroby, nepřihlíží tedy ke stupni využití kapacity. Kalkulace dynamická naopak vykazuje náklady na jednotku výkonu s ohledem na vyráběné množství, náklady výkonům jsou přiřazovány v různých výších. (Král, 1997, s. 85)

3.2 Metody kalkulace nákladů

Metoda kalkulace je způsob jakým jsou přiřazeny jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici. Použití metody kalkulace je závislé na náročnosti výrobku, na způsobu jakým jsou přičítány náklady výkonům, na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. (Synek, 2003, s. 97)

Rozlišujeme tradiční a moderní metody kalkulace nákladů. Cílem tradičních metod je vyjádřit absolutní celkové náklady určitého výkonu. Pokud tyto metody využívala zisková firma byl výstup kalkulací bezproblémový. Problém tradičních metod nastává, pokud cena výrobku klesne pod celkové vykalkulované náklady. Nastává situace, při které by manažeři mohli rozhodnout o zastavení výroby ztrátového výrobku, pokud je však prodejní cena

vyšší než průměrné variabilní náklady, výrobek firmě alespoň částečně pokrývá dané fixní náklady. Rozhodnutí o vyřazení výrobku by tudíž znamenalo přijít o příspěvek na úhradu fixních nákladů. (Popesko, 2009, s. 57-58)

3.2.1 Kalkulace dělením

Jedná se o kalkulaci plných nákladů. Náklady lze přiřadit k výrobkům na základě vydělení nákladů počtem kusů. Metoda je vhodná pro použití u homogenních skupin výroby, příkladem může být výroba tepla nebo těžba nerostů.

Pro výrobky, které se od sebe odlišují jedním parametrem a jsou vyráběny ze stejných surovin je vhodné použít kalkulaci dělením s poměrovými čísly. Podstatou je využití různých ekvivalentních čísel pro odlišné skupiny nákladů. (Hradecký a Konečný, 2003, s. 35)

3.2.2 Přírážková kalkulace

Při velké druhově specifické diferenciaci výrobků užíváme přírážkové kalkulace, jedná se většinou o výrobky vyráběné v sériové a hromadné výrobě. Náklady jsou rozděleny do dvou skupin, a to na přímé a režijní náklady. Přímé náklady jsou přiřazeny přímo na kalkulační jednici. Režijní náklady jsou stanoveny pomocí zvolené základny a zúčtovací přírážky k přímým nákladům. Přírážka je stanovena procentuálně jako podíl režijních nákladů na nákladový druh, který byl zvolen jako rozvrhová základna. U metody přírážkové kalkulace hrozí chybné rozvržení režijních nákladů, proto je zde snaha o co největší vykazování přímých nákladů, které jsou spojeny s daným výrobkem. Přírážková kalkulace patří mezi tradiční metody. (Synek, 2003, s. 101)

3.2.3 Zakázková kalkulace

Metoda kalkulace plných nákladů, která se využívá k zjišťování nákladů v malosériové nebo kusové výrobě. Kalkulované množství je určeno množstvím výrobků, které byly vyrobeny na základě jednoho výrobního příkazu. Náklady na zakázky jsou evidovány na samostatném analytickém účtu, který má podobu evidenčního a kalkulačního listu. Výhodou metody je jednoduchost při zjišťování přímých nákladů. (Macík, 1999, s. 45)

3.2.4 Kalkulace variabilních nákladů

Tato metoda klade důraz na variabilní náklady výkonu, které jsou relevantní se změnou objemu výroby daného produktu. Na fixní náklady pohlíží metoda jako na nedělitelné bloky, jenž je potřeba vynaložit bez ohledu na objem prodeje. Tyto fixní náklady je nutné uhradit v souvislosti se zajištěním podmínek pro výrobu a prodej výrobku.

Výstupem této metody je příspěvek na úhradu fixních nákladů, který dokázal výkon vygenerovat nad rámec svých variabilních nákladů. Příspěvek na úhradu fixních nákladů je dán rozdílem ceny výkonu a jeho variabilních nákladů. Součtem těchto příspěvků získáme celkový krycí příspěvek za podnik. (Král, 2002, s. 199)

Z výše celkového krycího příspěvku lze také odvodit hospodářský výsledek podniku. Pokud je celkový krycí příspěvek vyšší než fixní náklady, podnik dosahuje zisku, je-li celkový krycí příspěvek nižší než fixní náklady, podnik dosahuje naopak ztráty. Využití této metody je především u firem s výkyvem využití výrobních kapacit. (Král, 2002, s. 200)

Tržní cena
- Jednicový materiál
- Jednicová mzda
- Ostatní jednicové náklady
- Variabilní část režie, týkající se daného výrobku
Příspěvek na úhradu za dané období

Obr. 3 Kalkulační vzorec neúplných nákladů

(Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 179)

V praxi dochází často k rozdělení fixních nákladů na další skupiny fixních nákladů, které jsou vyvolány různými faktory. Přehled o rozvrstvení fixních nákladů podává kalkulační vzorec variabilních nákladů se stupňovitým výpočtem příspěvku na úhradu fixních nákladů.

Dle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 179): „*Fixní náklady jsou obvykle děleny do těchto čtyř skupin:*

- *fixní náklady výrobku;*

- *fixní náklady skupiny výrobků;*
- *fixní náklady útvaru;*
- *fixní náklady řízení podniku jako celku.“*

Při výpočtu kalkulace se postupně odečítají jednotlivé skupiny fixních nákladů, vzniká tak několik postupných příspěvků na úhradu. Poslední zůstatek představuje vygenerovaný zisk, případně ztrátu. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 179)

3.2.5 Kalkulace nákladů podle aktivit

ABC kalkulace (Activity-Based Costing) je nový přístup procesu myšlení, aby organizace mohly pružněji reagovat na změny ve výrobním procesu a rozdělení nákladů. ABC byl navržen tak, aby odstranil nedostatky tradičních kalkulačních systémů a umožnil organizaci zjistit skutečné náklady spojené s každým produktem nebo službou. Poznání podnikových vztahů mezi klíčovými funkcemi a náklady je pro tvorbu kalkulačního systému nezbytné. Kalkulační systém by měl odrážet celý podnik včetně administrativy. Velkým přínosem ABC kalkulace je možnost identifikace nevýznamných úkolů nebo zdvojování práce v různých útvarech, které nepřinášejí hodnotu. Změny v pracovních postupech mohou přinést značnou úsporu nákladů a času v jiné funkci. (Doyle, 2006, s. 101,103)

Při aplikaci metody je nejprve nutné rozložit podnikové činnosti do dílčích aktivit se zaměřením na takové aktivity, které jsou příčinou vzniku režijních nákladů. Dílčími náklady mohou být doprava a skladování materiálu, seřizování strojů, vnitropodniková doprava, expedice a další. Dále je nutné zkoumat, jaké aktivity vyvolávají které náklady, a dochází k testování jejich potřeby. Pro vztahy, které vyvolávají vznik nákladů používáme označení cost drivers. Náklady zjištěné na aktivitu se přiřazují na výkony, kterými jsou výrobky nebo služby, jako jednotkové náklady. Tato metoda tedy vychází ze vztahu, že procesy spotřebovávají zdroje a výkony spotřebovávají procesy. (Synek, 2003, s. 108)

Základní etapy tvorby ABC systému můžeme dle Popeska (2011, s. 113) rozdělit do pěti základních kroků:

- úprava účetních dat;
- definice struktury ABC systému (aktivit a nákladových objektů);
- procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám;

- analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit;
- přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.

Nedostatkem této kalkulace je množství úsilí a času, které je potřebné pro sběr dat. Sběr dat může být obtížný především v organizacích, ve kterých řetězce aktivit překračují hranice útvarů jsou zdlouhavé nebo komplikované. Mezi další nebezpečí patří i snaha o přílišnou detailnost, v každém středisku je vhodné definovat osm klíčových aktivit. Taktéž je vhodné vytvořit systém ABC jako novou transparentnější databázi nákladů nezávislou na účetním informačním systému, který je mnohdy překonaný. (Doyle, 2006, s. 117)

3.2.6 Metoda Life Cycle Costing

Metoda vznikla jako reakce na současný trend neustálého zkracování životního cyklu výrobku. Pomáhá firmě zjistit výši všech nákladů vázaných na určitý výrobek během jeho celého životního cyklu. Příkladem nákladů, které souvisí s výrobkem jsou náklady na výzkum a vývoj, design, uvedení výrobků na trh nebo také náklady spojené s ukončením produkce výrobku. Kalkulace musí respektovat všechny aspekty, které mohou ovlivnit náklady a výnosy výrobku, příkladem mohou být změny směnných kurzů, cen vstupů a výstupů. Délka životního cyklu výrobku zpravidla přesahuje jeden rok, tudíž kalkulace musí být schopna evidovat náklady v několika účetních obdobích. (Popesko, 2009, s. 194)

Dle Popeska (2009, s. 195) lze proces kalkulace životního cyklu rozdělit do tří základních časových etap, a to předvýrobní, výrobní a povýrobní. Proces kalkulace lze rozdělit do třech fází:

- **Charakteristika životního cyklu** – stanovení délky životního cyklu a celkového objemu prodeje výrobku. Odhad délky životního cyklu výrobku je v předvýrobní fázi obtížný, proto by měla být provedena předběžná analýza a odhad bude upřesněn ve výrobní fázi. Stanovení parametrů je možné provést i formou variantního modelování, kdy dojde ke stanovení optimistické a pesimistické varianty.
- **Odhad nákladů jednotlivých etap životního cyklu** – v této fázi je nutné určit náklady životního cyklu ve všech etapách. Tato metoda kalkulace klade největší důraz na náklady předvýrobní a povýrobní, které mohou zásadně ovlivnit celkové náklady produktu. U klasických nákladů vstupují náklady z předvýrobní a povýrobní

fázi do kalkulace pouze zjednodušeně formou odpisů nebo režijní přírážkou u nákladů výzkumu a vývoje. Samozřejmou částí kalkulace jsou výrobní náklady, které se skládají z jednicových a režijních nákladů. Při kalkulaci jednicových nákladů se využívá norem stanovených technickou přípravou.

- **Analýza faktorů ovlivňující náklady a výnosy v průběhu životního cyklu** – Protože životní cyklus výrobků přesahuje ve většině případů jeden rok je nutné definovat faktory ovlivňující náklady a výnosy v průběhu životního cyklu výrobku. Popesko (2011, s. 197) uvádí tyto faktory: „*změnu prodejní ceny výrobků, konstrukční změny v průběhu výrobní fáze, očekávané změny cen vstupů, změny měnových kurzů, legislativní podmínky, časovou hodnotu peněz a inflaci.*“ Kalkulace životního cyklu musí se všemi faktory pracovat a do kalkulace je zahrnout. (Popesko, 2009, s. 195-197)

3.2.7 Kalkulace cílových nákladů

Tato metoda patří mezi nejrozšířenější metody strategického manažerského účetnictví. Výchozím bodem plánování nákladů je tržní cena pro nový výrobek, vycházející z průzkumu trhu. Plánování probíhá již ve fázi vývoje a konstrukce výrobků z cílem ovlivnění budoucích nákladů. Nejvýznamnější omezení kalkulace je v práci s budoucími odhadovanými náklady a předpokládanými objemy produkce, které nelze v raných fázích plánování spolehlivě předpovídat. (Popesko, 2009, s. 187)

Šoljaková (2009, s. 55) uvádí následující postup při stanovení cílových nákladů:

Cílová cena
- Cílový zisk
Cílové celkové náklady na jednotku výkonu
- Cílový příspěvek na úhradu strategických a správních nákladů
Cílové náklady na produkci a distribuci výkonu
- Cílový příspěvek na úhradu fixních nákladů
Cílové variabilní náklady

Obr. 4 Kalkulační vzorec neúplných nákladů

(Šoljaková, 2009, s. 55)

4 ROZPOČETNICTVÍ

Rozpočetnictví je zaměřeno na stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů. Tyto údaje mohou vyplývat z podnikových cílů jak z krátkodobých tak dlouhodobých. Využívat rozpočetnictví mohou jak jednotlivé podnikové útvary, tak i celý podnik. Pokud užíváno vnitropodnikovými útvary hovoříme o rozpočtu střediska. Rozpočet navazuje na ostatní nástroje podnikového řízení a představuje formulování plánů pro budoucí období. (Fibírová, 2003, s. 301; Šoljáková a Fibírová, 2010, s. 98-99)

4.1 Dělení rozpočtů dle časového faktoru

Časové hledisko je nejběžněji užívaný faktor při dělení rozpočtů. Bere v úvahu časové horizonty, pro které jsou rozpočty sestavovány a jejich vztahy k operativnímu, taktickému a strategickému řízení. Rozlišujeme krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé rozpočty. (Král, 1997, s. 199)

4.1.1 Krátkodobé rozpočty

Krátkodobé rozpočty jsou sestavovány nejen na kalendářní rok, ale i na období kratší, někdy je obdobím délka výrobního cyklu. Rozpočty vytvářené pro období kratší jednoho roku jsou v některých literaturách označovány jako operativní rozpočty. Tyto rozpočty slouží jako zpřesnění původního úkolu a vycházející z ročního rozpočtu. Je zde snaha vytvářet rozpočtový systém. (Král, 1997, s. 199)

U krátkodobého rozpočtování rozlišujeme:

- vnitropodnikové rozpočty;
- podnikové rozpočty;
- rozpočty podnikových politik.

4.1.1.1 Vnitropodnikové rozpočty

Vnitropodnikové rozpočty jsou zaměřeny na stavové veličiny (stav zásob materiálu, výrobků atd.) nebo tokové veličiny (náklady, výnosy, toky peněz). Útvary mohou být specifikovány podle místa vzniku sledované veličiny nebo odpovědnosti za její vznik. Je nutné si

také ujasnit, jestli budou rozpočtovány celkové rozsahy za dané veličiny nebo jen část nákladů střediska – režijní rozpočty.

Střediskové rozpočty slouží ke stanovení odpovědnosti jednotlivých pracovníků, a to především za střediskové náklady a výnosy, stavy aktiv a investovaný kapitál. Stavy aktiv a investovaný kapitál jsou zde řešeny pouze v takové míře, v jaké odpovídají danému středisku. Sestavení těchto rozpočtů vyžaduje rozbor budoucí situace a provedení finančních analýz.

Režijní rozpočty stále nabývají na významu především díky rostoucí automatizaci a mechanizaci, jejímž důsledkem je rostoucí podíl režijních nákladů na celkových nákladech. Obtížnost stanovení těchto nákladů na jednotku výkonu vyplývá z technického rozvoje. V současné době zařízení ve firmách vyrábí několik druhů výrobků, nelze tedy určit náklady na provoz zařízení na jednotku výroby. Taktéž stanovení mzdy pracovníka výroby je v některých podnicích složité, protože díky vysoké automatizovanosti strojů jeden pracovník obsluhuje několik strojů a zařízení. (Čechová, 2011, s. 113-114; Král, 1997, s. 201)

4.1.1.2 Podnikové rozpočty

Podnikové rozpočty jsou sestavovány pro podnik jako celek z údajů finančního účetnictví. Stanovují základní cíle podniku pro určitá období a odvozují se z nich vnitropodnikové úkoly. Podnikový rozpočet je hlavní rozpočet v podniku a je sestavován v podobě výsledovky, rozvahy a cash flow. (Čechová, 2011, s. 118)

4.1.2 Střednědobé a dlouhodobé rozpočty

V současné době jsou vedle ročních rozpočtů sestavovány i rozpočty na delší časové období, obvykle na tři až pět let. Tyto dlouhodobé rozpočty se váží převážně na taktické, někdy ale i na strategické řízení. Důležitost dlouhodobých rozpočtů spočívá především v ovlivnění nákladů, které vznikají dlouhodobým rozhodnutím.

Rozpočty jsou v podstatě dlouhodobé cíle v oblasti provozní, investiční a finanční. Ve větších podnicích se stanovují také cíle v oblasti výzkumu a vývoje. Nejvíce podniků stanovuje rozpočty v provozní oblasti, kde se pak zaměřují na zásobování, výrobu, odbyt, personální a mzdovou politiku.

Dlouhodobé rozpočty se sestavují v několika variantách, minimálně ve dvou, a to optimistické a pesimistické variantě. Potřeba variant vychází ze změny podmínek v průběhu období. Při dlouhodobém rozpočtování je vhodné využít klouzavý rozpočet. V první fázi se stanoví rozpočet na kratší období například tří let, po uplynutí roku se rozpočet doplňuje o další rok, čímž je zajištěna určitá kontinuita rozpočtování v dlouhém časovém horizontu.

Kontrola rozpočtovaných veličin je prováděna různými způsoby dle druhu veličiny. Přímé náklady sledujeme po celé období, probíhá u nich průběžná kontrola. Režijní náklady je možné kontrolovat po uplynutí určitého období, kontrola je zde tudíž následná. (Král, 1997, s. 200; Čechová, 2011, s. 124-126)

4.2 Formy rozpočtů

Formy rozpočtů vyjadřují formu zadání úkolu středisku, nejčastěji se jedná o rozpočtování režijních nákladů. Většina autorů zabývajících se touto oblastí rozlišuje rozpočty pevné a pružné.

Pevný rozpočet představuje fixně stanovenou částku pro režijní fixní náklady daného střediska. Použití je vhodné především u středisek, kde režijní náklady nejsou závislé na objemu výkonu střediska, příkladem mohou být správní střediska (ekonomický odbor, právní odbor nebo vývojové pracoviště).

Pružný rozpočet (nebo také flexibilní) je určen pro střediska, jejichž objem výkonů má určitý vliv na výši režijních nákladů. Podnik volí poměr, ve kterém předpokládá fixní náklady k nákladům variabilním, a stanovuje způsob pro přepočet rozpočtu. Je nutné vhodně stanovit relativní rozpětí, v rámci kterého se fixní náklady nemění. Při překročení stanoveného rozpětí dochází ke skokovému navýšení fixních nákladů. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s.128-129; Fibírová, 2000, s. 244-245; Lanča a Sedláček, 2005, s. 145)

4.3 Fáze procesu rozpočtů

Rozpočty je možno sestavit dvěma metodami. První metoda vychází z historických dat, druhá metoda se orientuje na budoucnost a snaží se oprostit od minulých informací. (Král, 2006, s. 274)

Proces rozpočtování lze rozdělit do těchto fází:

- **Konkretizace politiky rozpočtování podniku** – politiku značně ovlivňuje marketingový mix podniku. Také se zde promítají technické a technologické změny v podniku, vlivy daňové a sociální politiky státu.
- **Definice vlivů omezujících efektivitu podniku** – omezující vlivy jsou specifické pro každý podnik, často bývají determinovány poptávkou, kapacitou podniku a flexibilitou zaměstnanců.
- **Příprava rozpočtu výnosů z prodeje** – rozpočet výnosů z prodeje navazuje na plán prodeje a jeho správné sestavení je důležité pro správnost ostatních rozpočtů. Prvně sestavujeme roční rozpočet výnosů z prodeje, ten je rozpracován do měsíčních rozpočtů.
- **Vymezení struktury rozpočtu nákladů v rozpočtové výsledovce** – na rozpočet výnosů jsou navázány tři druhy rozpočtů nákladů, a to rozpočet jednicových nákladů, rozpočet ostatních přímých nákladů a rozpočet režijních nákladů.
- **Příprava rozpočtů středisek** – rozpočet je tvořen od střediskových rozpočtů až k celopodnikovému rozpočtu.
- **Sladění rozpočtů středisek s vyšším stupněm rozpočtů** – je nutné prověřit, zda jsou jednotlivé rozpočty v souladu. Pokud nastane změna v rozpočtu vycházejícího z nižší úrovně, je třeba změnu promítnout i do vyššího stupně rozpočtů.
- **Vypracování celopodnikového rozpočtu** – po odsouhlasení rozpočtů za jednotlivé útvary je možné sumarizací těchto rozpočtů sestavit celopodnikový rozpočet. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 306-314)

4.4 Cíle rozpočtů

Jakýkoliv rozpočet obecně slouží k redukci nejistoty a neurčitosti ve vztahu k budoucnosti. Dílčí cíle rozpočtů lze vyjádřit v jeho základních funkcích. Mezi nejčastější zmiňované funkce v literatuře patří:

- **Podpora plánování a rozhodování při řízení podniku** – zefektivnění rozhodovacího procesu omezením budoucí neurčitosti. Vyhodnocování variant možných budoucích situací a jejich řešení.

- **Transformace cílů do úkolů** – rozložení cílů do strukturální úrovně podniku.
- **Koordinační funkce** – integrace dílčích plánů a rozpočtů v návaznosti na celopodnikové cíle.
- **Motivační funkce** – stanovení hmotné zainteresovanosti na dosažených výsledcích při efektivním nastavení odměn.
- **Kontrolní funkce** – sledování plnění rozpočtů a jejich úprava v závislosti na nových situacích, které nastaly po sestavení rozpočtu.

(Garrison, 1988, s. 322-323; Fibírová, 2000, s.229-230; Lanča a Sedláček, 2005, s. 134; Král, 2002, s. 265; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 124-125)

4.5 Metody sestavení rozpočtů

Sestavení rozpočtů je možné s využitím mnoha metod. Nejčastější obecné metody jsou popsány v následujících podkapitolách.

4.5.1 Indexní metoda

Vychází z dat předchozího období, které jsou pomocí indexů upraveny do rozpočtu pro budoucí období. Problematickou oblastí je správné zvolení daného indexu u rozpočtovaných položek. Tato metoda je nejčastěji používána u rozpočtů výrobní povahy.

4.5.2 Matematicko – statistické metody

Metody jsou založené na zjištění vzájemných vztahů mezi aktivitami a výkony jako nezávisle proměnnými a náklady jako závisle proměnnými. Nejčastěji se v praxi využívá metod regresní a korelační analýzy. Nevýhodou metody je náročnost na kvalitu dat. Na jedné straně je potřeba relativně velkého počtu záznamů, aby byla analýza validní. Na druhou stranu by v období nemělo docházet k výrazným změnám v organizaci výroby, což je u delšího období poměrně nereálný předpoklad.

4.5.3 Metoda variátorů

Variátor je poměrové číslo udávající vztah mezi nákladem a výkonem v rozpočtovaném období v porovnání s výchozím obdobím. Variátorů se využívá při sestavování flexibilních rozpočtů a při kontrole rozpočtů.

4.5.4 Normová metoda

Metoda je založená na stanovení operativních norem a kalkulaci jednicových nákladů, které slouží ke zjištění a vyčíslení rozdílu mezi skutečnými a normovanými náklady.

4.5.5 Metoda limitů

Stanovení limitů, v jejichž rámci jsou jednotlivé položky rozpočtovány. Využití je možné jak pro relativní vyjádření v podobě procentní přírážky k rozvrhové základně, tak pro absolutní částky. Metoda je vhodná v případech, kdy nelze objektivně stanovit požadovanou hodnotu položek na základě technického nebo ekonomického zdůvodnění. (Král, 1997, s. 218-225; Lanča a Sedláček, 2005, s. 144-145)

4.6 Nové přístupy v rozpočetnictví

4.6.1 Metoda Zero-Based Budgeting

Tato metoda se do češtiny překládá jako metoda s nulovým základem. Podstatou je sestavení rozpočtů od základů, respektive od nuly. Při alokovaní nákladů se vychází z činností, které bude útvár vykonávat v budoucím období. Mezi objemem prodeje a výší režijních nákladů nepředpokládáme žádný lineární vztah založený na minulých datech. Je nutné provést přesnou analýzu vlivu objemu prodeje na výší nákladů na energie, údržbu a další. Stejným postupem se pak určí výše všech nákladů. Nevýhodou této metody je její pracnost, na druhou stranu nám umožňuje zbavit se dřívější nehospodárnosti a dosáhnout větší přesnosti. (Král, 1997, s. 226-227)

4.6.2 Metoda Beyond Budgeting

Představiteli metody Beyond Budgeting jsou Jeremy Hope a Robin Fraser, kteří tuto metodu představují následovně:

„Beyond Budgeting je o tom, jak schopné lidi zprostit okovů vytvořených shora-dolů stanovenými měřítky výkonu a jak jim umožnit využít podnikové zdroje znalostí k ziskovému spokojení zákazníků a k úspěchu v konkurenci. Se svým dušením vlastnictvím, které se v současnosti podílí 80-90 % na hodnotě pro vlastníky, jsou lidé skutečně tím nejhodnotnějším aktivem podniku. Ale při způsobu, jakým fungují současné smluvní vztahy založené na plnění rozpočtů, to vede k tomu, že jejich energie a vynalézavost je více využívána k vyjednávání o rozpočtu než k tvorbě hodnoty pro zákazníky a vlastníky. Smluvní vztahy založené na plnění rozpočtů jsou reliktem dřívější doby. Jsou nákladné, spotřebují mnohem více času, přidávají málo hodnoty a měly by být nahrazeny přiměřenějším modelem řízení výkonnosti.“ (Šiška, 2006, s. 28)

Hlavním principem Beyond Budgetingu je přechod od dosavadního rozpočtového modelu ekonomického řízení k modelu určenému pro nepředvídatelné prostředí. Smlouvy manažerů obsahují cíle vyjádřené relativně k výsledkům konkurence, namísto momentálně používaných absolutních cílů. Druhým principem je zásadní organizační změna podniku, kde se značně centralizované organizační struktury mění ve volné uspořádání. Odpovědnosti a pravomoci stojí na bázi prospěchu z oboustranné spolupráce.

4.6.3 Metoda Activity-Based Budgeting

Metoda rozpočtování podle aktivit úzce souvisí s kalkulační metodou Activity-Based Costing a dá se zjednodušeně říct, že se jedná o přenesení principů této kalkulační metody do rozpočetnictví. Hlavní myšlenka metody Activity-Based Budgeting je pochopení aktivit a jejich vztah k tvorbě hodnoty. Plány a rozpočty jsou sestavovány na základě očekávané spotřeby výkonu jednotlivých aktivit. Sestavení rozpočtu touto metodou je samozřejmě odlišné od tradičních postupů rozpočtů a taktéž vyžaduje odlišné struktury vstupních dat. (Popesko, 2011, s. 205)

Dle Popeska (2011, s. 206) je možné proces tvorby rozpočtu pomocí metody ABB rozdělit do několika následujících etap:

- **Analýza strategie** – v první fázi je vhodné stanovit kritické faktory úspěchu pro každou dílčí formulovanou strategii. ABB se v této fázi zaměřuje na měření a řízení těchto ukazatelů.

- **Analýza hodnotového řetězce** – zkoumání hodnotového řetězce odhalí, které aktivity a procesy odpovídají definovaných strategiím. Analýza může sloužit také jako podklad při eliminaci nebo omezení procesů a aktivit, které z pohledu strategií nejsou významné.
- **Předpověď pracovního zatížení** – předpověď pracovního zatížení pracovníků patří mezi prvořadou součást tvorby rozpočtu na bázi aktivit. Podkladem pro vytvoření této předpovědi je plán prodeje.
- **Plánovací směrnice** – směrnice se skládá z makroekonomických a mikroekonomických ukazatelů stanovených vedením společnosti. Použité ukazatele jsou shodné s ukazateli používanými v tradičních rozpočtových systémech.
- **Analýza procesů a aktivit** – jedná se o analýzu procesů a aktivit, které zajistí plánovanou tvorbu výstupu. Procesy zde mohou být předefinovány tak, aby došlo k eliminaci aktivit nepřidávající hodnotu.
- **Analýza investic do aktivit** – efekt zavedení nových technologií může být pozitivně hodnocen z pohledu dopadu na dlouhodobé nákladové struktury.
- **Analýza úrovně aktivity** – pochopení vztahů mezi rozpočtovanými náklady a prováděnými výkony. Analýza také sleduje chování nákladů při různých úrovních aktivity.
- **Míra výkonu aktivit** – za účelem výpočtu jednotkových nákladů musí být stanovena míra výkonu aktivity.
- **Kalkulace nákladů procesů a produktů** – v této fázi dochází ke stanovení očekávané budoucí spotřeby jednotek aktivit jednotlivými výrobky a procesy.
- **Sestavení rozpočtu a stanovení rozpočtového zisku** – závěrečná fáze, ve které je připraven samotný rozpočet, jenž může být konstruován ve více variantách. (Popesko, 2011, s 206-209)

5 SHRUTÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ

Podnikové účetnictví tvoří v první řadě finanční a manažerské účetnictví. Základním rozlišovacím znakem jsou odlišní příjemci informací, které tyto účetnictví poskytují. V případě finančního účetnictví se jedná o externí uživatele, u manažerského účetnictví jsou prvotními uživateli manažeři daného podniku.

Za účelem vzájemné srovnatelnosti výsledků různých podniků finanční účetní usilují o sjednocení účetních postupů pro zobrazení podnikové reality. Za dva sjednocující trendy z celosvětového pohledu lze považovat Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, které jsou platné ve většině evropských zemí, minimálně pro podniky s veřejně obchodovatelnými cennými papíry a US GAAP, historicky starší systém platný na území Spojených států amerických a také v řadě dalších zemí světa.

Manažerské účetnictví vzniklo inovací v nákladovém účetnictví, kdy došlo k rozpracování celé řady nových konceptů s cílem nabídnout manažerům co nejpřesnější informační podporu, která bude odpovídat charakteru dané rozhodovací úlohy. Podporou při rozvoji byla také dokonalejší výpočetní technika, která umožnila manažerskému účetnictví poskytnout podrobnější informace a také individuální formu dle potřeb manažerů. Manažerské účetnictví není jen pouhým registrátorem minulých jevů (na rozdíl od finančního účetnictví), nýbrž je schopno průběžně podávat informace o současné realitě podnikového dění, navíc část rozpočetnictví i kalkulačního systému jsou výrazně zaměřeny na budoucnost. Jednotlivé nástroje, ze kterých manažerské účetnictví čerpá informace a navzájem spolu integrují jsou nákladové účetnictví, controlling, kalkulace a rozpočetnictví.

Rozdílné informační potřeby uživatelů účetních informací finančního a manažerského účetnictví vyžaduje i rozdílné pojetí nákladů v obou účetních systémech. Náklady ve finančním účetnictví jsou chápány jako snížení vlastního kapitálu podniku, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků. Kdežto manažerské účetnictví v nákladech spatřuje peněžní ocenění spotřeby výrobních faktorů v podniku. Spotřeba výrobních faktorů by měla být co nejehospodárnější, aby bylo dosaženo maximální zhodnocení spotřebovaných zdrojů.

Kalkulace jsou stěžejním nástrojem pro řízení vývoje nákladů výkonů podniku. Slouží jako podklad pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkovaných výkonů a stanovování vnitropodnikových cen. Formu, v níž se kalkulace prezentuje uživateli, představuje kalku-

lační vzorec. Kalkulační vzorec je utříděn do kalkulačních položek jednicového a režijního charakteru. V době centrálně plánované ekonomiky dostal kalkulační vzorec podobu, která v praxi dostala označení typový kalkulační vzorec, který je dodnes základnou pro konstrukci kalkulačních vzorců pro různé podmínky. Typový kalkulační vzorec představuje kalkulaci úplných nákladů, která ukazuje vztah všech spotřebovaných nákladů a nebere přitom zřetel na charakter fixních a variabilních nákladů. Statický pohled na náklady výkonu činí kalkulaci značně strnulou a omezenou.

Současným potřebám řízení nákladů výkonů více vyhovuje tzv. kalkulace neúplných nákladů, přičítající výkonům jen variabilní náklady. Fixní náklady se zde objevují ve formě příspěvku na jejich úhradu, který se stává jedním z kritérií pro rozhodování o struktuře produkce. Novými přístupy v oblasti kalkulací je metoda Activity-Based Costing nebo metoda Life Cycle Costing. Pro správnost kalkulace v daných podmínkách má podstatný význam použitá metoda kalkulace.

Rozpočetnictví v soustavě rozpočtů modeluje budoucí průběh transformačního procesu podniku. Jeho účelem je zefektivnění procesu řízení podniku, napomáhání při koordinaci podnikových zdrojů a činností, poskytuje podklady pro průběžnou kontrolu a motivaci k plnění hodnotově vyjádřených podnikových cílů. Z časového hlediska se rozpočty dělí na krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé. Krátkodobé rozpočty můžeme dle Krále (1997, s. 199) dále rozdělit na vnitropodnikové, podnikové a rozpočty podnikových politik. Z pohledu formy se setkáváme s pevným a pružným rozpočtem.

Rozpočty režijních nákladů, které jsou zpravidla totožné s rozpočty středisek představují hlavní nástroj pro řízení režijních nákladů. K sestavení rozpočtu režijních nákladů se nabízí celá řada metod. Představitelem obecných metod je indexní metoda, která vychází z údajů o nákladech v minulosti. Protikladem indexní metody je rozpočtování s nulovým základem, v tomto případě je metoda soustředěná na budoucí spotřebu nákladů. Novými metodami v rozpočetnictví jsou metoda Beyond Budgeting, metoda Activity-Based Budgeting a již zmíněná metoda Zero-Based Budgeting. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 73-74, 76, 173-174, 199-201)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Společnost XY spol. s.r.o. byla založena v roce 1994 ve Zlíně s cílem vytvořit projekční a poradenské centrum v oboru průmyslové automatizace. Od počátku ve firmě pracoval tým pracovníků se zkušenostmi s průmyslovou automatizací. Díky tomu se činnost firmy vyprofilovala do vytváření rozsáhlých projektů s aplikací elektrických pohonů, PLC a implementací softwaru při výrobě nových nebo rekonstruovaných strojů a technologických zařízení. Společnost se zaměřuje na dodávky a uplatnění moderních systémů a technologií pro řízení výrobních procesů od předních světových firem.

Současnost i budoucnost podniku je založena na marketingovém nadhledu a promyšlené technické podpoře výrobcům a koncovým zákazníkům. Cíleným průzkumem trhu podnik nachází v České republice a zahraničí nové spolupracující společnosti, kterým je schopný nabídnout teoretické znalosti získané z aplikačních školení ve výrobních závodech a praktické zkušenosti z již realizovaných projektů. Cílem realizovaných projektů je dokonalá funkčnost v náročných provozních podmínkách a ekonomická návratnost pro zákazníka. Tohoto cíle společnost dosahuje kvalitním nastavením provozních parametrů a také trvalou detekcí elektrických veličin aplikovaných systémů.

6.1 Hlavní předmět činnosti podniku

Předmětem podnikání společnosti je:

- výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů;
- projektování elektrického zařízení;
- montáž, oprava, údržba a revize vyhrazených elektrických zařízení a výroba rozvaděčů nízkého napětí;
- koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej.

6.2 Filozofie podniku

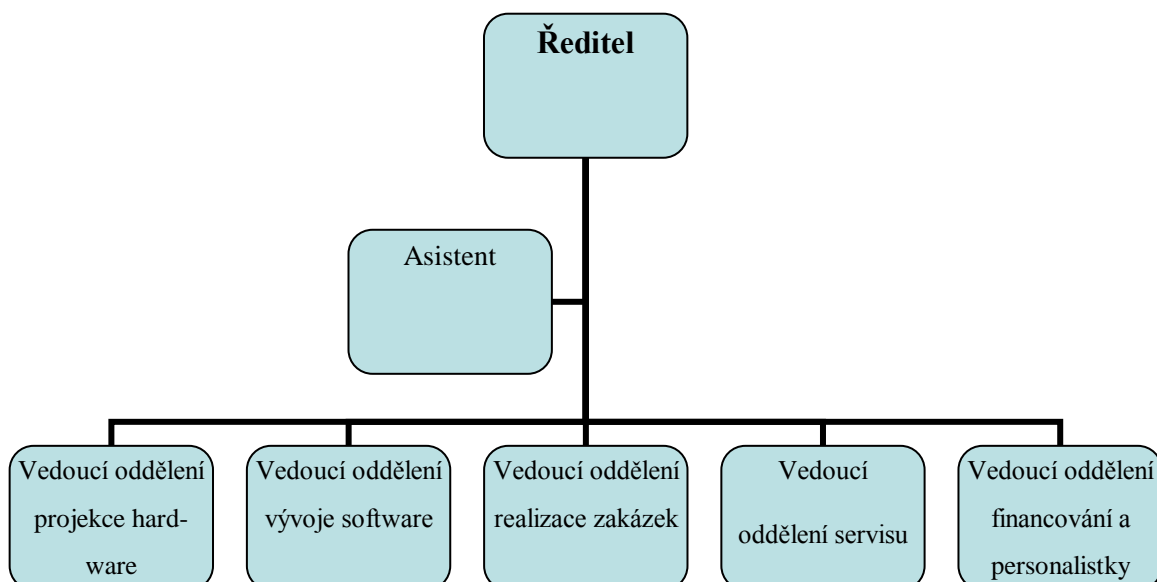
Filozofie pracovníků ve společnosti je vždy založena na dokonalé analýze technického řešení, na základě vzájemné důvěry a vstřícnosti mezi zákazníkem a dodavatelem, v souladu s kvalitně odvedenou prací a vhodně aplikovanými komponenty. Pracovníci firmy jsou

přípravě nabídnout technickou pomoc při lokálních aplikacích nebo připravit komplexní řešení rozsáhlých projektů v rozsahu přání zákazníka.

Rozsah služeb určuje marketingové myšlení a promyšlené cíle zákazníků společnosti. Především týmová práce mezi zákazníkem a dodavatelem je předpokladem dlouhodobé spolupráce při vývoji a prodeji elektrických pohonů, řídicích systémů a při realizaci nadčasových projektů v rozsahu průmyslové automatizace.

6.3 Organizační struktura podniku

Na obrázku číslo X je vyobrazena organizační struktura podniku. Nejvyšším řídicím pracovníkem je ředitel podniku, kterému podléhají vedoucí jednotlivých oddělení. Vedoucí jednotlivých oddělení mají na starosti další zaměstnance pracující na těchto odděleních. V oddělení projekce hardwaru jsou to aplikační inženýři. V oddělení vývoje softwaru pracují programátoři. Oddělení realizace zakázek tvoří pracovník logistiky, nákupčí, metrolog, kontrolor, mistr výroby a jemu podřízení předáči. Oddělení servisu je tvořeno aplikačními inženýry. Oddělení financování a personalistiky tvoří samostatné účetní, pracovník personalistiky a pracovník controllingu.



Obr. 5 Organizační schéma podniku (vlastní zpracování)

6.4 Odběratelé

Orientace na zařízení se špičkovými technickými parametry a dlouhodobou životností otevřela možnosti uplatnit se v konkurenčním prostředí domácího i zahraničního trhu. Firma své výrobky vyváží do Slovenska, Německa, Polska, Maďarska i Spojených států amerických.

6.5 Zaměstnanci

Od roku 2009 do konce roku 2012 došlo k růstu počtu zaměstnanců o 57 procent. Spolu s růstem zaměstnanců došlo také ke zvýšení osobních nákladů společnosti. Osobní náklady zahrnují mzdové náklady, odměny členů orgánů společnosti a družstva, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociální náklady.

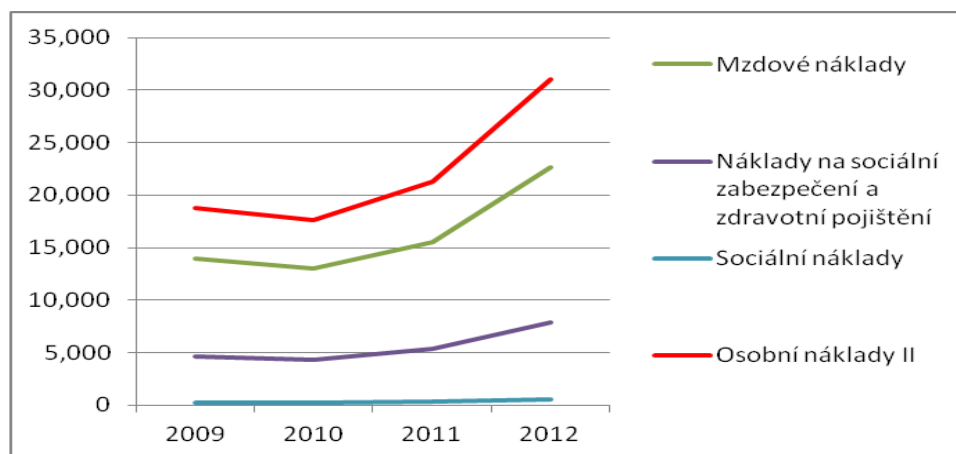
V následující tabulce jsou vyobrazeny náklady společnosti na zaměstnance. Záměrně je vynechán údaj o odměnách členům společnosti a družstva, protože se jedná o irelevantní náklady ke vztahu k počtu zaměstnanců. Položka osobní náklady II vyjadřuje celkové osobní náklady, které nezahrnují odměny členům společnosti a družstva.

Tab. 2 Přehled počtu zaměstnanců a nákladů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2012	2011	2010	2009
Zaměstnanci (osoby)	77	70	47	49
Osobní náklady součet	31,663	21,796	17,589	18,790
Mzdové náklady	22,629	15,545	12,982	13,923
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	7,853	5,415	4,352	4,624
Sociální náklady	504	356	255	243
Osobní náklady II	30,986	21,316	17,589	18,790

Graf zobrazuje průběh nákladů v letech 2009 až 2012. Jednotlivé složky nákladů vykazují podobnou tendenci. Při bližším prozkoumání je zřetelné, že náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění se vyvíjejí lehce podproporcionálně vzhledem k mzdovým nákladům.

U sociálních nákladů od roku 2009 do roku 2012 došlo více jak ke 100 procentnímu navýšení. Všechny položky nákladů spojené se zaměstnanci rostly během sledovaného období nadproporcionálně, nejpomalejším tempem rostly mzdové náklady, kde došlo k 62 procentnímu nárůstu.



Obr. 6 Vývoj osobních nákladů v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

6.6 Charakteristika produktů

Rozsah služeb společnosti odpovídá požadavkům zákazníků. Týmová práce mezi zákazníkem a dodavatelem je předpokladem dlouhodobé spolupráce při vývoji a prodeji elektrických pohonů, řídicích systémů a realizaci nadčasových projektů v rozsahu průmyslové automatizace.

Systémy a elektrické komponenty jsou v souladu s protokolem o shodě na dodané komponenty a jsou označeny certifikační známkou CE vyžadovanou pro produkty aplikované na trhu evropské unie. Společnost taktéž využívá integrovaný systém managementu jakosti a environmentu a je držitelem certifikátů ČSN EN IS 9001:2008 a ČSN EN ISO 14001:2004.

6.7 Přehled ekonomických výsledků

Přehled ekonomických výsledků je uveden ve zkrácené verzi výkazu zisku a ztráty sestaveného k 31. 12. 2012. Výkaz zisku a ztráty vyobrazuje hospodářský výsledek podniku, kterého společnost dosáhla během sledovaného a minulého období. Výkaz je také přehledem nákladů a výnosů, které během sledovaného období firma zaznamenala. V našem případě je sledované období kalendářní rok. Výkaz zisku a ztrát je podle zákona o účetnictví povinnou součástí účetní závěrky. Forma výkazu zisku a ztráty je v České republice taktéž upravena zákonem o účetnictví. Výsledovka se dělí na dva segmenty, a to provozní a neprovozní. Provozní segment odráží výsledky hlavních činností společnosti. Neprovozní část zaznamenává účetní výsledky všech ostatních aktivit.

Tab. 3 Výkaz zisku a ztráty – zkrácená verze (vlastní zpracování)

Označení	(v tis. Kč)	Řádek	Běžné účetní období	Minulé účetní období
I.	Tržby za prodej zboží	1	2,127	2,708
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	1,430	2,031
+	Obchodní marže	3	697	677
II.	Výkony	4	107,715	104,300
B.	Výkonová spotřeba	5	63,893	66,064
+	Přidaná hodnota	6	44,519	38,913
C.	Osobní náklady	7	31,663	21,796
D.	Daně a poplatky	8	75	68
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	852	591
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	50	-
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11	10	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	12	5	32
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	140	48
H.	Ostatní provozní náklady	14	763	660
*	Provozní výsledek hospodaření	30	11,341	15,814
N.	Nákladové úroky	43	475	711
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	734	1,955
O.	Ostatní finanční náklady	45	1,292	1,560
*	Finanční výsledek hospodaření	48	- 1,033	- 316
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	1,942	2,294
**	VH za běžnou činnost	50	8,366	13,204
***	VH za účetní období (+/-)	60	8,366	13,204
****	VH před zdaněním (+/-)	61	10,308	15,498

Společnost dosáhla v roce 2012 výsledku hospodaření po zdanění ve výši 8 366 tisíc korun, což je oproti roku 2011 rozdíl téměř 5 milionů korun. V procentuálním vyjádření se jedná o pokles ve výši 37 procent. Příčinou tohoto nepříznivého vývoje je především nárůst osobních nákladů o 10 milionů korun, což je 45 procentní nárůst nákladů oproti roku 2011.

V roce 2012 došlo k zvýšení výkonu podniku o 3 %, přičemž náklady na tyto výkony byly o 3 % procenta nižší než v předchozím roce, což značí snahu managementu o hospodárné vynaložení prostředků.

6.8 Rozvaha

Pro zhodnocení finanční situace podniku je v následující podkapitole zobrazena zkrácená verze rozvahy podniku. Aktiva zobrazují majetek podniku. Pasiva poskytují informace o zdrojích financování majetku.

Aktiva jsou tvořena během daných let průměrně z 80 % procent oběžnými aktivy. Od roku 2009 do současnosti dochází k poklesu oběžných aktiv. V peněžním vyjádření se jedná o pokles ve výši 15 mil. Kč. Tohoto poklesu se podařilo docílit díky nižšímu objemu krátkodobých pohledávek. Ve sledovaném období má firma každoročně téměř 5 mil Kč zásob materiálů a komponentů. Jedná se především o elektrotechnický materiál bez omezení trvanlivosti, neexistuje zde významné riziko jejich fyzického zastarání, taktéž riziko morálního zastarání není natolik vysoké, aby mělo významný vliv na tržní cenu zásob.

Významnou položkou oběžných aktiv je také nedokončená výroba, jejíž hodnota k 1. 1. 2012 činila 19 mil. Kč. Nedokončená výroba je z malé části (cca 3 %) kryta přijatými zálohami. Společnost se domnívá, že objem výroby nekryté zálohami je vysoký.

Dlouhodobý hmotný majetek se skládá především z dopravních prostředků, výpočetní techniky, strojového parku a technického zhodnocení pronajaté nemovitosti.

Tab. 4 Aktiva společnosti XY v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012
AKTIVA CELKEM	73 975	59 713	67 799	59 417
Dlouhodobý majetek	12 136	12 103	13 637	13 738
DNM	101	210	957	710
DHM	12 035	11 893	12 680	13 028
DFM	0	0	0	0
Oběžná aktiva	61 494	47 243	53 298	44 875
Zásoby	18 056	8 341	9 998	24 085
Dlouhodobé pohledávky	375	0	0	84
Krátkodobé pohledávky	42 035	37 803	41 596	19 454
Krátkodobý finanční majetek	1 028	1 099	1 704	1 252
Časové rozlišení	345	367	864	804

Tab. 5 Vertikální analýza aktiv společnosti XY v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012
AKTIVA CELKEM	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Dlouhodobý majetek	16,4%	20,3%	20,1%	23,1%
DNM	0,1%	0,4%	1,4%	1,2%
DHM	16,3%	19,9%	18,7%	21,9%
DFM	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Oběžná aktiva	83,1%	79,1%	78,6%	75,5%
Zásoby	24,4%	14,0%	14,7%	40,5%
Dlouhodobé pohledávky	0,5%	0,0%	0,0%	0,1%
Krátkodobé pohledávky	56,8%	63,3%	61,4%	32,7%
Krátkodobý finanční majetek	1,4%	1,8%	2,5%	2,1%
Časové rozlišení	0,5%	0,6%	1,3%	1,4%

Pasiva jsou tvořena v roce 2009 z 82 % cizími zdroji, do roku 2012 se podařilo poměr cizích zdrojů snížit na 61 %, důvodem je především růst vlastního kapitálu. V peněžním vyjádření se jedná o pokles z 60 mil. Kč na 36 mil. Kč. Největší složkou cizích zdrojů jsou krátkodobé závazky. Výše fondů i základního kapitálu jsou během sledovaných let konstantní.

Tab. 6 Pasiva společnosti XY v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012
PASIVA CELKEM	73 975	59 713	67 799	59 417
Vlastní kapitál	13 416	10 525	16 960	23 325
Základní kapitál	2 000	2 000	2 000	2 000
Kapitálové fondy	0	0	0	0
Rezervní fond a ...	200	200	200	200
VH minulých let	10 351	5 548	1 556	12 759
VH běžného období	865	2 777	13 204	8 366
Cizí zdroje	60 364	49 162	48 651	36 078
Rezervy	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	0	247	362	456
Krátkodobé závazky	32 300	30 842	30 071	8 429
- BÚ dlouhodobé	15 000	15 000	14 960	20 000
- BÚ a finanční výpomoci krátkodobé	13 064	3 073	3 258	7 193
Časové rozlišení	195	26	2 188	14

Tab. 7 Vertikální analýza aktiv společnosti XY v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

PASIVA CELKEM	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Vlastní kapitál	18,1%	17,6%	25,0%	39,3%
Základní kapitál	2,7%	3,3%	2,9%	3,4%
Kapitálové fondy	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Rezervní fond a ...	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%
VH minulých let	14,0%	9,3%	2,3%	21,5%
VH běžného období	1,2%	4,7%	19,5%	14,1%
Cizí zdroje	81,6%	82,3%	71,8%	60,7%
Rezervy	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Dlouhodobé závazky	0,0%	0,6%	0,0%	0,8%
Krátkodobé závazky	43,7%	51,7%	44,4%	14,2%
- BÚ dlouhodobé	20,3%	25,1%	22,1%	33,7%
- BÚ a finanční výpomoci krátkodobé	17,7%	5,1%	4,8%	12,1%
Časové rozlišení	0,3%	0,0%	3,2%	0,0%

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

7.1 Členění nákladů podle jednotlivých středisek

Základním objektem je nákladové středisko. Jednotlivá nákladová střediska jsou seskupována do větších celků na základě společných znaků. Každému nákladovému středisku je při vzniku přiřazen číselný kód umožňující jeho jednoznačnou identitu. Toto rozdělení je zohledněno při zpracování údajů daného střediska a i při procesu zúčtování.

Nákladová střediska jsou rozdělena do dvou základních skupin na:

- základní nákladová střediska;
- podpůrná nákladová střediska.

7.1.1 Základní nákladová střediska

Základní nákladová střediska zajišťují přímý výrobní proces. Firma XY má dvě nákladová střediska:

- 30 Výrobní oddělení;
- 60 Strojní výroba.

7.1.2 Podpůrná nákladová střediska

Podpůrná nákladová střediska slouží k sledování nákladů obslužných činností spojených s podnikáním. Tyto nákladová střediska má firma opět dvě:

- 10 Vedení firmy;
- 20 Obchodní oddělení.

7.2 Druhovému členění nákladů

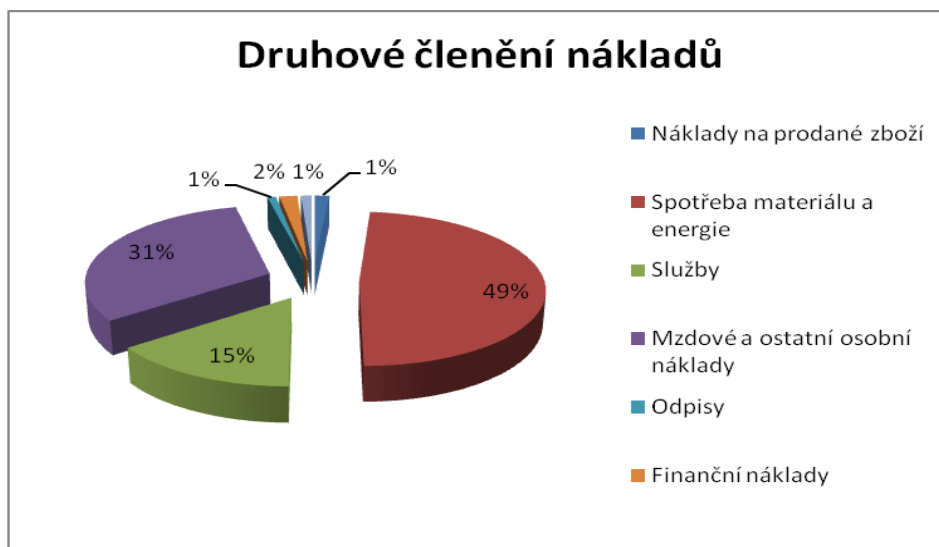
Vychází z klasifikace výrobních faktorů do transformačního procesu. Vertikální analýza druhového členění nákladů zobrazuje, jak velkou část celkových nákladů tvoří jednotlivé nákladové druhy.

Tab. 8 Druhové členění nákladů společnosti 2012

(vlastní zpracování)

Náklady na prodané zboží	1,430	1.42%
Spotřeba materiálu a energie	48,933	48.62%
Služby	14,960	14.87%
Mzdové a ostatní osobní náklady	31,663	31.46%
Odpisy	852	0.85%
Finanční náklady	1,767	1.76%
Ostatní náklady	1,032	1.03%
Náklady celkem	100,637	100.00%

Na základě procentuálního podílu jednotlivých druhů nákladů je zřejmé, že se jedná o společnost výrobní. Charakteristickým znakem je relativně vysoký podíl spotřeby materiálu (48,62 %) a nízký podíl ostatních nákladů (1,03 %). Poměrně vysoké jsou také osobní náklady (31,46 %), důvodem je velký počet odborných pracovníků, které firma zaměstnává.



Obr. 7 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

Podrobnější zobrazení nákladů za rok 2012 je vyobrazeno v tabulce 9.

Tab. 9 Druhové členění nákladů 2012, rozšířená verze

(vlastní zpracování)

Položka	(v tis. Kč)
Náklady na prodané zboží	1,430
Náklady na prodané zboží celkem	1,430
Spotřeba materiálu a energie	48,933

Spotřebované nákupy celkem	48,933
Služby	14,960
Služby celkem	14,960
Mzdové náklady	22,629
Odměny členům orgánu společnosti a družstva	677
SP,ZP	7,853
Sociální náklady	504
Osobní náklady celkem	31,663
Daně a poplatky	75
Daně a poplatky celkem	75
Odpisy	852
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	10
Ostatní náklady	763
Změna stavu rezerv a opravných položek	5
Jiné náklady celkem	1,780
Nákladové úroky	475
Ostatní finanční náklady	1,292
Finanční náklady celkem	1,767
NÁKLADY CELKEM	100,458

7.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

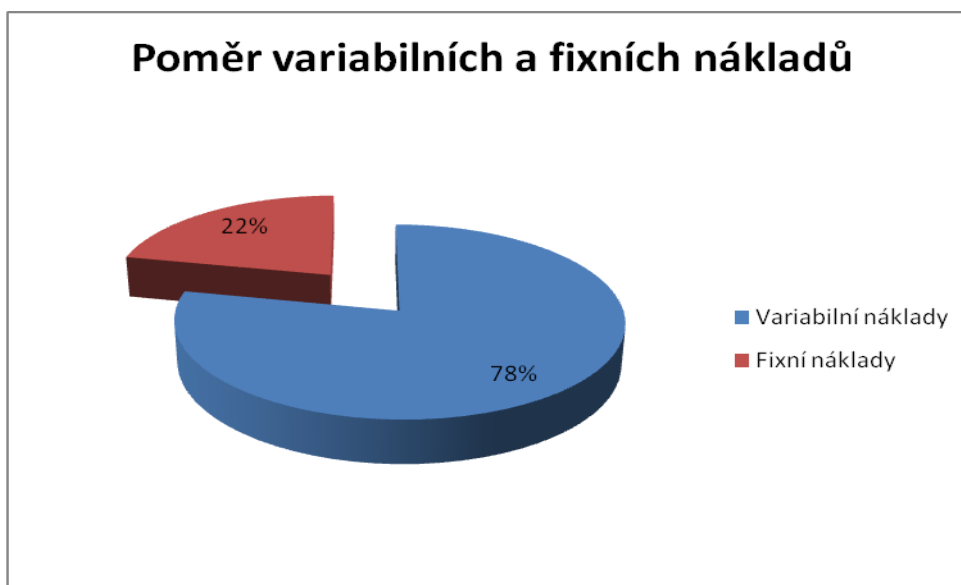
V tabulce 10 můžeme vidět členění nákladů na variabilní a fixní. K největší spotřebě dochází u variabilních nákladů a to především díky spotřebě materiálu (48 933 tis. Kč) a osobním nákladům (31 663 tis. Kč).

Tab. 10 Členění variabilních a fixních nákladů podniku 2012 (vlastní zpracování)

Položka	Druh nákladu	(v tis. Kč)
Náklady na prodané zboží	Variabilní	1,430
Náklady na prodané zboží celkem		1,430
Spotřeba materiálu a energie	Fixní	3,355
	Variabilní	45,578
Spotřebované nákupy celkem		48,933
Služby	Fixní	6,446
	Variabilní	8,514
Služby celkem		14,960
Mzdové náklady	Fixní	5,796
	Variabilní	17,509
Odměny členům orgánu společnosti a družstva	Fixní	677
Náklady na SP a ZP	Fixní	1,901

	Variabilní	5,951
Sociální náklady	Fixní	504
Osobní náklady celkem		32,338
Daně a poplatky	Fixní	70
	Variabilní	5
Daně a poplatky celkem		75
Odpisy	Fixní	852
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	Fixní	10
Ostatní náklady	Fixní	732
	Variabilní	32
Změna stavu rezerv a opravných položek		5
Jiné náklady celkem		1,631
Nákladové úroky	Fixní	475
Ostatní finanční náklady	Fixní	1,096
	Variabilní	197
Finanční náklady celkem		1,768
NÁKLADY CELKEM		101,135

Na obrázku 8 vidíme zobrazen poměr variabilních a fixních nákladů. Fixní náklady ročně tvoří pouze 3 % spotřebovaných celkových nákladů, oproti 97 % variabilních nákladů.



Obr. 8 Poměr variabilních a fixních nákladů 2012 (vlastní zpracování),

Spotřebě variabilních nákladů předchází kalkulace zakázky, na které tyto náklady jsou vynaloženy. V průběhu zakázky je spotřeba variabilních nákladů kontrolována, zda je v souladu s kalkulací zakázky. U fixních nákladu se firma snaží o co nejvyšší hospodárnost.

7.4 Finanční analýza podniku

Finanční analýza je základním analytickým nástrojem, kterým je zkoumaná finanční situace podniku. Diplomová práce obsahuje finanční analýzu pro celostní zobrazení ekonomické situace podniku.

7.4.1 Čistý pracovní kapitál

Čistý pracovní kapitál je rozdílový ukazatel, který vyjadřuje rozdíl oběžného majetku společnosti a krátkodobých cizích zdrojů. Podnik každoročně vykazuje dostatečně velkou rezervu pro případ nutnosti krytí neočekávaných závazků. Vysoký poměr ČPK/OA v roce 2012 může značit příliš velké držení oběžného majetku, což může být poměrně nákladné.

Tab. 11 Čistý pracovní kapitál (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012
ČPK	16 130	13 328	19 969	29 253
ČPK/OA	26.23%	28.21%	37.47%	65.19%

7.4.2 Analýza aktivity

Analýza aktivity vyjadřuje schopnost podniku využívat vložené prostředky. Obrat aktiv, který bývá označován jako produktivita vloženého kapitálu, měří efektivnost využití veškerých aktiv ve firmě, bez ohledu zdroje krytí těchto aktiv. Obrat zásob nám sděluje, kolikrát během roku jsou zásoby přeměněny v hotovost a znovu nakoupeny. Přináší tedy přehled o úrovni likvidity těchto zásob.

Tab. 12 Analýza aktivity (vlastní zpracování)

	2009	2010	2011	2012
Obrat celkových aktiv	0,02	0,03	0,04	0,04
Doba obratu zásob z tržeb (dny)	3899,32	1679,40	1329,13	4076,45
Doba obratu pohledávek z tržeb (dny)	9077,74	7611,34	5529,75	3292,64
Doba obratu závazků z tržeb (dny)	6975,40	6209,80	3997,62	1426,63
Obratovost pohledávek	0,04	0,05	0,07	0,11
Obratovost závazků	0,05	0,06	0,09	0,25

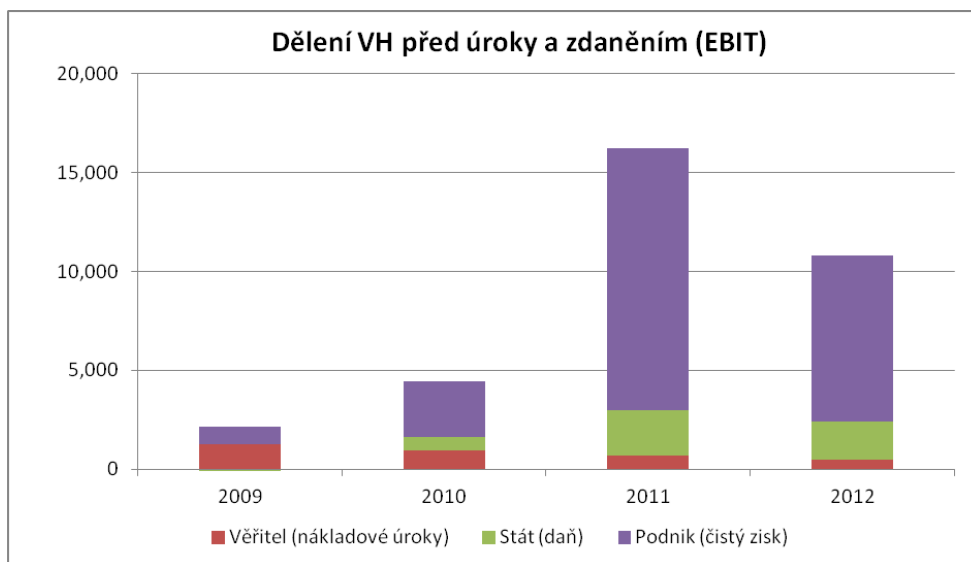
7.4.3 Dělení výsledku hospodaření před úroky a zdaněním (EBIT)

Čistý zisk ve sledovaném období stoupl z 865 tis. Kč v roce 2009 na 8 366 tis. Kč v roce 2012. Rok 2009 byl poznamenán globální hospodářskou krizí. Došlo v něm k poklesu výkonů o 16 %. Taktéž přidaná hodnota byla v souvislosti s obratem o 5 500 tis Kč nižší (17 %). V roce 2009 byl plánován zisk 1 000 tis. Kč, plán byl splněn z 86 %. Na rok 2010 byl plánován zisk ve výši 2 000 tis Kč, tento plán byl překonán o 28 %. Rok 2011 byl ze sledovaného období nejvíce úspěšným, díky práci managementu, kterému se podařilo získat nové zakázky.

Tab. 13 Dělení výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012
Věřitel (nákladové úroky)	1 288	957	711	475
Stát (daň)	-358	691	2 294	1 942
Podnik (čistý zisk)	865	2 777	13 204	8 366
EBIT	1 795	4 425	16 209	10 783

V následujícím grafu je zobrazeno rozdělení výsledku hospodaření.



Obr. 9 Dělení výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

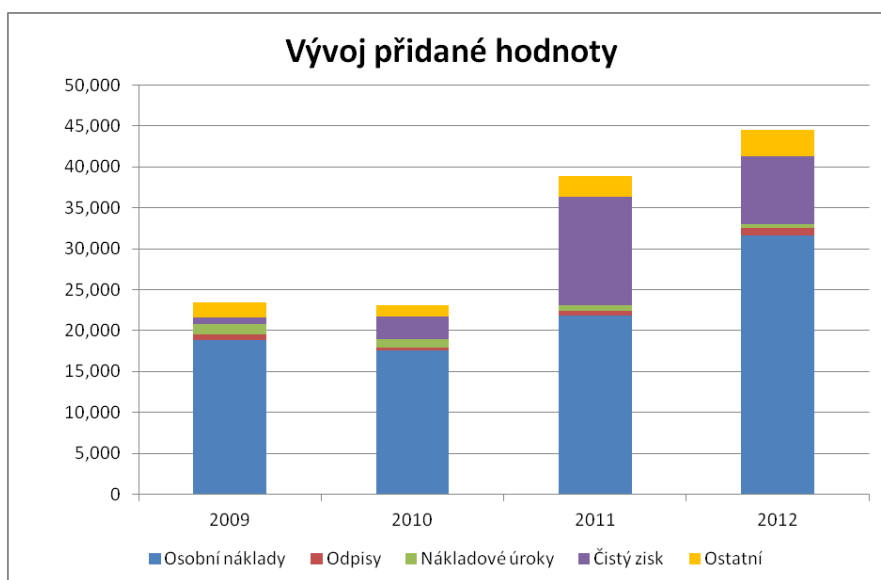
7.4.4 Přidaná hodnota

Přidaná hodnota vyjadřuje kolik hodnoty podnik přidal prodejem nakoupeného zboží nebo zpracováním materiálových vstupů a následným prodejem.

Nejvyšší nárůst přidané hodnoty zaznamenala společnost v roce 2011, kdy se jí podařilo navýšení o 15 mil Kč, tedy o 69 % oproti předešlému roku. Nárůst osobních nákladů v tomto roce byl zapříčiněn růstem počtu zaměstnanců v důsledku vyššího počtu zakázek. Díky navýšení počtu zakázek se společnosti podařilo vyhoupnout z krize.

Tab. 14 Přidaná hodnota (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012
Osobní náklady	18 790	17 589	21 796	31 663
Odpisy	694	367	591	852
Nákladové úroky	1 288	957	711	475
Čistý zisk	865	2 777	13 204	8 366
Ostatní	1 784	1 360	2 611	3 163
Přidaná hodnota	23 421	23 050	38 913	44 519
Provozní VH	3 414	4 447	15 814	11 341
Finanční VH	-2 907	-979	-316	-1 033
Mimořádný VH	0	0	0	0
Výsledek hospodaření	865	2 777	13 204	8 366
EBT	507	3 468	15 498	10 308
EBIT	1 795	4 425	16 209	10 783



Obr. 10 Dělení výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

7.5 Rozpočty

Firma tvoří pouze roční rozpočty fixních nákladů. Cílem rozpočtů je snižování fixních nákladů, které byly vynaloženy v minulém roce při zachování stejného objemu výroby, nebo dosažení stejné výše fixních nákladů při vyšším objemu výroby oproti předešlému roku. Firma se snaží o hospodárné vynaložení fixních nákladů.

7.6 Kalkulační systém

Jeden z nástrojů řízení nákladů jsou kalkulace výrobních nákladů. Společnost XY s.r.o. vyrábí své výrobky dle specifických požadavků zákazníků. Jedná se tedy o zakázkovou výrobu.

Zpracování zakázky firma člení do následujících kroků:

- **Vytvoření cenové nabídky** – Aplikační inženýr, kterému byla přidělena daná nabídka vytvoří kalkulaci daného projektu. Pro kalkulaci projektu firma využívá kalkulační vzorec znázorněný na obrázku 11. Prvně jsou kalkulaci přiřazeny přímé materiály, mzdy a služby. Služby obsahují externě nakoupené služby od jiných firem. Konkrétně se jedná o klempířské práce, úpravu materiálu, práce revizních techniků apod. Režie fixních nákladů je přiřazována procentní sazbou vzhledem k přímým nákladům.

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Přímé služby
Vlastní náklady výroby
4. Režie fixních nákladů
Úplné vlastní náklady projektu
5. Zisk
Cena projektu

Obr. 11 Kalkulace projektu

(vlastní zpracování)

- **Objednávka** – Při akceptaci cenové nabídky firmy poptávajícím dochází k objednávce zakázky. Pokud poptávající cenovou nabídku neakceptuje, firma zvažuje přínos zakázky. Důvody pro přijetí zakázky s minimální marží, bez marže nebo se ztrátou mohou být upevnění postavení na trhu nebo pronikání na nový trh.
- **Uzavření smlouvy** – K uzavření smlouvy dochází u déle trvajících projektů, nebo u projektů velkých objemů. Ostatní zakázky jsou vypracovány na základě objednávky.
- **Výroba** – Během výroby dochází ke sledování průběžných nákladů i stavu objednávky odpovědnými osobami.
- **Předání výrobku zákazníkovi** – Po ukončení výroby dochází k předání výrobků zákazníkovi. Součástí tohoto předání je předávací protokol a revizní zpráva, který deklaruje u výrobků splnění norem.
- **Porovnání nákladů a výnosů projektu**

8 PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Velké mezery v řízení nákladů ve firmě vidím především v chybějícím systému rozpočtů nákladů, které by firma používala v střednědobém horizontu na 2 – 3 roky. Systém rozpočtů je vytvořen tak, aby kopíroval předpoklady vývoje ekonomiky, konkurenčního prostředí, ale také cíle firmy a předpoklady očekávaného zisku. Jak již bylo zmíněno cílem firmy je udržení objemu fixních nákladů při zvyšujícím se objemu výroby, nebo snížení objemu fixních nákladů při stejném objemu produkce.

Na základě těchto cílů byly vytvořeny 4 varianty rozpočtů. Pro každý cíl firmy byla vytvořena optimistická i pesimistická varianta. Varianty A a B zobrazují pozitivní budoucí vývoj. Kdežto varianty C a D jsou pesimistické. Ve všech variantách jsou výchozími hodnotami rozpočtů objemy nákladů, kterých dosáhla firma v roce 2012. Při stavení rozpočtů byla využita indexní metoda. Položka odměny členům orgánu společnosti a družstva není přiřazena žádnému nákladovému středisku a je rozpočtována v podnikovém rozpočtu, její každoroční změna odpovídá předpokládanému vývoji inflace.

8.1 Varianta A

Varianta A předpokládá zachování objemu fixních nákladů při zvýšení objemu produkce. Objem výroby se během rozpočtovaných 3 let zvyšuje o 8; 13 a 8 procent. Tržby se zvyšují ve stejném objemu jako objem výroby. Předpokládaná každoroční inflace ve výši 2 procent se projevuje zvýšením variabilních nákladů o 10; 15 a 10 procent. Podnik v této variantě neuvažuje o změně výše marže.

Tab. 15 Rozpočet střediska 10 při variantě A (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží celkem	0	0	0
Spotřeba materiálu a energie	686	686	686
	9	10	11
Spotřebované nákupy celkem	695	696	697
Služby	2,631	2,631	2,631
Služby celkem	2,631	2,631	2,631
Mzdové náklady	2,306	2,306	2,306
	2	2	2
Náklady na SP a ZP	618	618	618
	1	1	1
Sociální náklady	504	504	504

Osobní náklady celkem	3,431	3,431	3,431
Daně a poplatky	50	50	50
Daně a poplatky celkem	50	50	50
Odpisy	852	852	852
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	10	10	10
Ostatní náklady	523	523	523
Jiné náklady celkem	1,385	1,385	1,385
Nákladové úroky	475	475	475
Ostatní finanční náklady	1,093	1,093	1,093
Finanční náklady celkem	1,568	1,568	1,568
NÁKLADY CELKEM	9,760	9,761	9,762

Tab. 16 Rozpočet střediska 20 při variantě A (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	982	1,129	1,242
Náklady na prodané zboží celkem	982	1,129	1,242
Spotřeba materiálu a energie	2	2	2
Spotřebované nákupy celkem	2	2	2
Služby	118	118	118
Služby celkem	118	118	118
Mzdové náklady	240	240	240
Náklady na SP a ZP	215	215	215
Osobní náklady celkem	455	455	455
Daně a poplatky	16	16	16
Daně a poplatky celkem	16	16	16
Ostatní náklady	5	5	5
Jiné náklady celkem	5	5	5
Finanční náklady celkem	0	0	0
NÁKLADY CELKEM	1,578	1,725	1,838

Tab. 17 Rozpočet střediska 30 při variantě A (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	820	943	1,037
Náklady na prodané zboží celkem	820	943	1,037
Spotřeba materiálu a energie	648	648	648
	27,749	31,911	36,698
Spotřebované nákupy celkem	28,397	32,559	37,346
Služby	981	981	981
	7,390	8,499	9,349
Služby celkem	8,371	9,480	10,330

Mzdové náklady	2,409	2,409	2,409
	13,252	15,240	16,764
Náklady na SP a ZP	800	800	800
	4,507	5,183	5,701
Osobní náklady celkem	20,967	23,632	25,674
Daně a poplatky	2	2	2
	6	7	8
Daně a poplatky celkem	8	9	10
Ostatní náklady	118	118	118
	34	39	43
Jiné náklady celkem	152	157	161
Ostatní finanční náklady	3	3	3
	172	198	218
Finanční náklady celkem	175	201	221
NÁKLADY CELKEM	58,890	66,981	74,779

Tab. 18 Rozpočet střediska 60 při variantě A (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	18	21	23
Náklady na prodané zboží celkem	18	21	23
Spotřeba materiálu a energie	2,019	2,019	2,019
	22,378	25,735	28,309
Spotřebované nákupy celkem	24,397	27,754	30,328
Služby	2,714	2,714	2,714
	1,977	2,274	2,501
Služby celkem	4,691	4,988	5,215
Mzdové náklady	840	840	840
	6,006	6,907	7,598
Náklady na SP a ZP	268	268	268
	2,039	2,345	2,580
Osobní náklady celkem	9,153	10,360	11,285
Daně a poplatky	2	2	2
Daně a poplatky celkem	2	2	2
Ostatní náklady	86	86	86
Jiné náklady celkem	86	86	86
Ostatní finanční náklady	45	52	57
Finanční náklady celkem	45	52	57
NÁKLADY CELKEM	38,393	43,262	46,996

Tab. 19 Rozpočet podniku při variantě A (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	1,820	2,093	2,302
Náklady na prodané zboží celkem	1,820	2,093	2,302
Spotřeba materiálu a energie	3,355	3,355	3,445
	50,135	57,656	65,018
Spotřebované nákupy celkem	53,490	61,011	68,373
Služby	6,444	6,444	6,444
	9,367	10,773	11,850
Služby celkem	15,811	17,217	18,294
Mzdové náklady	5,795	5,876	6,795
	19,260	22,149	24,364
Odměny členům orgánu společnosti a družstva	691	705	719
Náklady na SP a ZP	1,901	1,901	1,901
	6,547	7,529	8,282
Sociální náklady	504	504	504
Osobní náklady celkem	34,697	38,583	41,564
Daně a poplatky	70	70	70
	6	7	8
Daně a poplatky celkem	76	77	78
Odpisy	852	852	852
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	10	10	10
Ostatní náklady	732	646	732
	34	39	43
Změna stavu rezerv a opravných položek	0	0	0
Jiné náklady celkem	1,628	1,547	1,637
Nákladové úroky	475	475	475
Ostatní finanční náklady	1,141	1,096	1,096
	172	250	275
Finanční náklady celkem	1,788	1,821	1,846
NÁKLADY CELKEM	108,621	121,730	133,376

8.2 Varianta B

Varianta B respektuje druhý podnikový cíl, a to snížení objemu fixních nákladů při zachování objemu výroby. Fixní náklady klesají v roce 2013 a 2014 o 5 procent a v roce 2015 o 2 procenta. Změna variabilních nákladů je v rozsahu předpokládané roční inflace 2 procenta a to pro každý z rozpočtovaných let. Předpokládaná změna tržeb je 10; 15 a 10 procent. Příčinnou změny tržeb je zvýšení marže ve stejném poměru.

Tab. 20 Rozpočet střediska 10 při variantě B (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží celkem	0	0	0
Spotřeba materiálu a energie	652	619	607
	8	8	8
Spotřebované nákupy celkem	660	627	615
Služby	2,499	2,374	2,327
Služby celkem	2,499	2,374	2,327
Mzdové náklady	2,191	2,081	2,039
	2	2	2
Náklady na SP a ZP	587	558	547
	1	1	1
Sociální náklady	479	455	446
Osobní náklady celkem	3,260	3,097	3,035
Daně a poplatky	48	46	45
Daně a poplatky celkem	48	46	45
Odpisy	809	769	754
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	10	10	10
Ostatní náklady	497	472	463
Jiné náklady celkem	1,316	1,250	1,226
Nákladové úroky	451	428	419
Ostatní finanční náklady	1,038	986	966
Finanční náklady celkem	1,490	1,415	1,386
NÁKLADY CELKEM	9,272	8,809	8,633

Tab. 21 Rozpočet střediska 20 při variantě B (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	911	929	948
Náklady na prodané zboží celkem	911	929	948
Spotřeba materiálu a energie	2	2	2
Spotřebované nákupy celkem	2	2	2
Služby	112	106	104
Služby celkem	112	106	104
Mzdové náklady	228	217	213
Náklady na SP a ZP	204	194	190
Osobní náklady celkem	432	410	403
Daně a poplatky	15	14	14
Daně a poplatky celkem	15	14	14
Ostatní náklady	5	5	5
Jiné náklady celkem	5	5	5
NÁKLADY CELKEM	1,477	1,466	1,476

Tab. 22 Rozpočet střediska 30 při variantě B (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	760	775	791
Náklady na prodané zboží celkem	760	775	791
Spotřeba materiálu a energie	616	585	573
	25,731	26,246	26,771
Spotřebované nákupy celkem	26,346	26,831	27,344
Služby	932	885	867
	6,852	6,989	7,129
Služby celkem	7,784	7,874	7,996
Mzdové náklady	2,289	2,175	2,132
	12,288	12,534	12,785
Náklady na SP a ZP	760	722	708
	4,179	4,263	4,348
Osobní náklady celkem	19,515	19,693	19,972
Daně a poplatky	2	2	2
	5	5	5
Daně a poplatky celkem	7	7	7
Ostatní náklady	112	106	104
	32	33	34
Jiné náklady celkem	144	139	138
Ostatní finanční náklady	3	3	3
	159	162	165
Finanční náklady celkem	162	165	168
NÁKLADY CELKEM	54,719	55,484	56,416

Tab. 23 Rozpočet střediska 60 při variantě B (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	16	16	16
Náklady na prodané zboží celkem	16	16	16
Spotřeba materiálu a energie	1,918	1,822	1,786
	20,751	21,166	21,589
Spotřebované nákupy celkem	22,669	22,988	23,375
Služby	2,578	2,449	2,400
	1,833	1,870	1,907
Služby celkem	4,411	4,319	4,307
Mzdové náklady	798	758	743
	5,569	5,680	5,794
Náklady na SP a ZP	255	242	237
	1,891	1,929	1,968
Osobní náklady celkem	8,513	8,610	8,741
Daně a poplatky	2	2	2

Daně a poplatky celkem	2	2	2
Ostatní náklady	82	78	76
Jiné náklady celkem	82	78	76
	42	43	44
Finanční náklady celkem	42	43	44
NÁKLADY CELKEM	35,735	36,055	36,561

Tab. 24 Rozpočet podniku při variantě B (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	1,687	1,720	1,755
Náklady na prodané zboží celkem	1,687	1,720	1,755
Spotřeba materiálu a energie	3,188	3,028	2,968
	46,490	47,420	48,368
Spotřebované nákupy celkem	49,677	50,448	51,336
Služby	6,121	5,864	5,698
	8,685	8,859	9,036
Služby celkem	14,806	14,673	14,734
Mzdové náklady	5,506	5,231	5,127
	17,859	18,216	18,581
Odměny členům orgánu společnosti a družstva	691	705	719
Náklady na SP a ZP	1,806	1,716	1,682
	6,071	6,193	6,317
Sociální náklady	479	455	446
Osobní náklady celkem	32,411	32,515	32,870
Daně a poplatky	67	64	63
	5	5	5
Daně a poplatky celkem	72	69	68
Odpisy	809	769	754
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	10	10	10
Ostatní náklady	696	661	648
	32	33	34
Jiné náklady celkem	1,547	1,472	1,445
Nákladové úroky	451	428	419
Ostatní finanční náklady	1,041	989	969
	204	205	209
Finanční náklady celkem	1,697	1,623	1,598
NÁKLADY CELKEM	102,659	102,519	103,805

8.3 Varianta C

Pesimistická varianta C počítá se zvýšením objemu výroby o 3; 5 a 10 procent. Variabilní náklady se, díky předpokládané inflaci 2; 2 a 3 procenta, zvyšují o 5; 7 a 13 procent. U fixních nákladů uvažujeme o zachování jejich objemu. V roce 2013 předpokládáme pokles výše marže a tudíž zachování objemu tržeb. V letech 2014 a 2015 varianta předpokládá zachování výše marže a navýšení objemu tržeb, dle změny objemu výroby.

Tab. 25 Rozpočet střediska 10 při variantě C (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží celkem	0	0	0
Spotřeba materiálu a energie	686	686	686
	8	9	10
Spotřebované nákupy celkem	694	695	696
Služby	2,631	2,631	2,631
Služby celkem	2,631	2,631	2,631
Mzdové náklady	2,306	2,306	2,306
	2	2	2
Náklady na SP a ZP	618	618	618
	1	1	1
Sociální náklady	504	504	504
Osobní náklady celkem	3,431	3,431	3,431
Daně a poplatky	50	50	50
Daně a poplatky celkem	50	50	50
Odpisy	852	852	852
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	10	10	10
Ostatní náklady	523	523	523
Jiné náklady celkem	1,385	1,385	1,385
Nákladové úroky	475	475	475
Ostatní finanční náklady	1,093	1,093	1,093
Finanční náklady celkem	1,568	1,568	1,568
NÁKLADY CELKEM	9,760	9,760	9,761

Tab. 26 Rozpočet střediska 20 při variantě C (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	938	1,004	1,135
Náklady na prodané zboží celkem	938	1,004	1,135
Spotřeba materiálu a energie	2	2	2
Spotřebované nákupy celkem	2	2	2
Služby	118	118	118

Služby celkem	118	118	118
Mzdové náklady	240	240	240
Náklady na SP a ZP	215	215	215
Osobní náklady celkem	455	455	455
Daně a poplatky	16	16	16
Daně a poplatky celkem	16	16	16
Ostatní náklady	5	5	5
Jiné náklady celkem	5	5	5
Finanční náklady celkem	0	0	0
NÁKLADY CELKEM	1,534	1,600	1,731

Tab. 27 Rozpočet střediska 30 při variantě C (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	760	775	791
Náklady na prodané zboží celkem	760	775	791
Spotřeba materiálu a energie	616	585	573
	25,731	26,246	26,771
Spotřebované nákupy celkem	26,346	26,831	27,344
Služby	932	885	867
	6,852	6,989	7,129
Služby celkem	7,784	7,874	7,996
Mzdové náklady	2,289	2,175	2,132
	12,288	12,534	12,785
Náklady na SP a ZP	760	722	708
	4,179	4,263	4,348
Osobní náklady celkem	19,515	19,693	19,972
Daně a poplatky	2	2	2
	5	5	5
Daně a poplatky celkem	7	7	7
Ostatní náklady	112	106	104
	32	33	34
Jiné náklady celkem	144	139	138
Ostatní finanční náklady	3	3	3
	159	162	165
Finanční náklady celkem	162	165	168
NÁKLADY CELKEM	54,719	55,484	56,416

Tab. 28 Rozpočet střediska 60 při variantě C (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	17	18	20
Náklady na prodané zboží celkem	17	18	20
Spotřeba materiálu a energie	2,019	2,019	2,019
	21,361	22,856	25,827
Spotřebované nákupy celkem	23,380	24,875	27,846
Služby	2,714	2,714	2,714
	1,887	2,019	2,281
Služby celkem	4,601	4,733	4,995
Mzdové náklady	840	840	840
	5,733	6,134	6,931
Náklady na SP a ZP	268	268	268
	1,947	2,083	2,354
Osobní náklady celkem	8,788	9,326	10,393
Daně a poplatky	2	2	2
Daně a poplatky celkem	2	2	2
Ostatní náklady	86	86	86
Jiné náklady celkem	86	86	86
	43	46	52
Finanční náklady celkem	43	46	52
NÁKLADY CELKEM	36,917	39,086	43,395

Tab. 29 Rozpočet podniku při variantě C (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	1,737	1,859	2,101
Náklady na prodané zboží celkem	1,737	1,859	2,101
Spotřeba materiálu a energie	3,355	3,355	3,355
	47,898	53,251	57,913
Spotřebované nákupy celkem	51,253	54,606	61,268
Služby	6,444	6,444	6,444
	8,941	9,567	10,810
Služby celkem	15,385	16,011	17,254
Mzdové náklady	5,795	5,795	5,795
	18,384	19,670	22,226
Odměny členům orgánu společnosti a družstva	691	705	726
Náklady na SP a ZP	1,901	1,901	1,901
	6,250	6,687	7,556
Sociální náklady	504	504	504
Osobní náklady celkem	33,525	35,264	38,709
Daně a poplatky	70	70	70

	5	5	6
Daně a poplatky celkem	75	75	76
Odpisy	852	852	852
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	10	10	10
Ostatní náklady	732	732	732
	33	35	40
Jiné náklady celkem	1,627	1,629	1,634
Nákladové úroky	475	475	475
Ostatní finanční náklady	1,096	1,096	1,096
	207	218	250
Finanční náklady celkem	1,778	1,789	1,821
NÁKLADY CELKEM	105,381	109,067	122,864

8.4 Varianta D

Varianta D předpokládá vyšší míru inflace než předchozí varianty pro roky 2013 a 2014 jsou to 3 procenta a 2 procenta pro rok 2015. Variabilní náklady rostou ve stejné výši jako předpokládaná inflace. Objem výroby je neměnný. Objem fixních nákladů v letech 2013 a 2014 je konstantní a v roce 2015 je předpokládán 5 procentní pokles.

Tab. 30 Rozpočet střediska 10 při variantě D (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží celkem	0	0	0
Spotřeba materiálu a energie	686	686	652
	8	8	8
Spotřebované nákupy celkem	694	694	660
Služby	2,631	2,631	2,499
Služby celkem	2,631	2,631	2,499
Mzdové náklady	2,306	2,306	2,191
	2	2	2
Náklady na SP a ZP	618	618	587
	1	1	1
Sociální náklady	504	504	479
Osobní náklady celkem	3,431	3,431	3,260
Daně a poplatky	50	50	48
Daně a poplatky celkem	50	50	50
Odpisy	852	852	809
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	10	10	10
Ostatní náklady	523	523	497

Jiné náklady celkem	1,385	1,385	1,316
Nákladové úroky	475	475	451
Ostatní finanční náklady	1,093	1,093	1,038
Finanční náklady celkem	1,568	1,568	1,490
NÁKLADY CELKEM	9,759	9,759	9,274

Tab. 31 Rozpočet střediska 20 při variantě D (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	920	948	967
Náklady na prodané zboží celkem	920	948	967
Spotřeba materiálu a energie	2	2	2
Spotřebované nákupy celkem	2	2	2
Služby	118	118	112
Služby celkem	118	118	112
Mzdové náklady	240	240	228
Náklady na SP a ZP	215	215	204
Osobní náklady celkem	455	455	432
Daně a poplatky	16	16	15
Daně a poplatky celkem	16	16	15
Ostatní náklady	5	5	5
Jiné náklady celkem	5	5	5
NÁKLADY CELKEM	1,516	1,544	1,533

Tab. 32 Rozpočet střediska 30 při variantě D (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	767	790	806
Náklady na prodané zboží celkem	767	790	806
Spotřeba materiálu a energie	648	648	616
	25,983	26,762	27,297
Spotřebované nákupy celkem	26,631	27,410	27,913
Služby	981	981	932
	6,920	7,128	7,271
Služby celkem	7,901	8,109	8,203
Mzdové náklady	2,409	2,409	2,289
	12,408	12,780	13,036
Náklady na SP a ZP	800	800	760
	4,220	4,347	4,434
Osobní náklady celkem	19,837	20,336	20,518
Daně a poplatky	2	2	2
	5	5	5
Daně a poplatky celkem	7	7	7

Ostatní náklady	118	118	112
	32	33	34
Jiné náklady celkem	150	151	146
Ostatní finanční náklady	3	3	3
	161	166	169
Finanční náklady celkem	164	169	172
NÁKLADY CELKEM	55,456	56,972	57,764

Tab. 33 Rozpočet střediska 60 při variantě D (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	16	16	16
Náklady na prodané zboží celkem	16	16	16
Spotřeba materiálu a energie	2,019	2,019	1,918
	20,954	21,583	22,015
Spotřebované nákupy celkem	22,973	23,602	23,933
Služby	2,714	2,714	2,578
	1,851	1,907	1,945
Služby celkem	4,565	4,621	4,523
Mzdové náklady	840	840	798
	5,624	5,793	5,909
Náklady na SP a ZP	268	268	255
	1,910	1,967	2,006
Osobní náklady celkem	8,641	8,868	8,968
Daně a poplatky	2	2	2
Daně a poplatky celkem	2	2	2
Ostatní náklady	86	86	82
Jiné náklady celkem	86	86	82
	42	43	44
Finanční náklady celkem	42	43	44
NÁKLADY CELKEM	36,326	37,237	37,568

Tab. 34 Rozpočet podniku při variantě D (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2013	2014	2015
Náklady na prodané zboží	1,703	1,754	1,789
Náklady na prodané zboží celkem	1,703	1,754	1,789
Spotřeba materiálu a energie	3,355	3,355	3,188
	46,945	48,353	49,320
Spotřebované nákupy celkem	50,300	51,708	52,508
Služby	6,444	6,444	6,121
	8,773	9,035	9,216
Služby celkem	15,215	15,479	15,337

Mzdové náklady	5,795	5,795	5,506
	18,034	18,575	18,947
Odměny členům orgánu společnosti a družstva	687	708	722
Náklady na SP a ZP	1,901	1,901	1,806
	6,131	6,315	6,441
Sociální náklady	504	504	479
Osobní náklady celkem	33,051	33,798	33,900
Daně a poplatky	70	70	67
	5	5	5
Daně a poplatky celkem	75	75	72
Odpisy	852	852	809
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	10	10	10
Ostatní náklady	732	732	696
	32	556	34
Jiné náklady celkem	1,626	1,627	1,549
Nákladové úroky	475	475	451
Ostatní finanční náklady	1,096	1,096	1,041
	203	209	213
Finanční náklady celkem	1,774	1,780	1,706
NÁKLADY CELKEM	103,744	106,220	106,861

8.5 Fáze procesu rozpočtů

Vlastní návrh procesu stanovení rozpočtů v podniku XY s.r.o.

- **Stanovení cílů**

Je nutné jasně definovat základní cíle, priority a postupy, podle kterých by se jednotlivá navržená střediska měla při tvorbě rozpočtů řídit. Systém rozpočtů by měl být navržen tak, aby bral v úvahu také vlivy externího prostředí, a to předpoklady vývoje ekonomiky a konkurenčního prostředí. Budou určeny zodpovědné osoby, které budou za rozpočty odpovídat. Nejpravděpodobnější zodpovědnou osobou za podnikový rozpočet bude vedoucí oddělení financování a personalistiky, u střediskových rozpočtů to budou pravděpodobně vedoucí jednotlivých středisek.

- **Příprava rozpočtů**

Na základě stanovených cílů budou sestaveny plány a návrhy pro tvorbu rozpočtů jednotlivých nákladových středisek. Plány podniku budou vycházet z cílu obratu, kterého chce podnik dosáhnout. Na základě tohoto cílu jsme schopni vyvodit spotřebu přímých i nepřímých

mých nákladů. Shromážděné a vytvořené návrhy budou předány vedení společnosti pro konzultaci tak, aby mohlo vyjádřit názor a po případných úpravách mohlo dojít k samotné tvorbě rozpočtů.

- **Tvorba rozpočtů**

Podkladem pro tvorbu rozpočtů jsou schválené plány, na jejichž základě bude sestaven rozpočet pro dané období. Rozpočty opět budou předány k přezkoumání vedení podniku a v případě nejasností či nedostatků budou upraveny. Vedení podniku určí interval kontroly plnění rozpočtů.

- **Kontrola plnění rozpočtů a identifikace odchylek**

Během celého rozpočtovaného období bude docházet k průběžnému sledování skutečných a rozpočtovaných nákladů.

- **Odstranění odchylek**

Odstranění identifikovaných odchylek, které byly v rámci plnění a průběhů rozpočtů zjištěny.

8.6 Přínos projektu pro firmu

Přínos vytváření rozpočtů ve firmě vidím především v redukci nejistoty a neurčitosti ve vztahu k budoucnosti. Neurčitost je eliminována integrací dílčích plánů a rozpočtů s celopodnikovými plány, tak aby došlo k jejich naplnění. Integrace dílčích plánů vyžaduje spolupráci všech pracovníků, kteří se podílejí na zpracování rozpočtu. Je nutná celková koordinace postupu jednotlivých útvarů společnosti. Sestavený rozpočet a cíle v něm vyjádřené poté nahrazují jednotlivé pokyny a řízené zásahy ze strany vedení. Rozpočet musí být kontrolovatelný a kontrolovaný. Pokud nedochází k jeho kontrole je proces sestavování rozpočtu nepotřebný. Zjišťování odchylek slouží také k průběžnému hodnocení výkonů útvarů. Rozpočty budou sloužit primárně vedoucí oddělení financování, která díky rozpočtům může optimalizovat financování aktiv. Rozpočty slouží také k dosažení podnikových cílů. Cílem podniku je snižování fixních nákladů, které byly vynaloženy v minulém roce při zachování stejného objemu výroby, nebo dosažení stejné výše fixních nákladů při vyšším objemu výroby oproti předešlému roku. Využití střediskových rozpočtů je u vedoucích středisek podniku, kteří mohou kontrolovat dosahování hospodárnosti.

8.7 Náklady spojené s projektem

Každoroční tvorba rozpočtů za střediska i za celý podnik a následná kontrola odchylek neprobíhá jako projekt oddělený od ostatních činnosti organizace, jedná se o interní projekt, na kterém se nepodílí žádný externí objekt. Objem času, který jednotliví pracovníci věnují tomuto projektu v rámci své pracovní doby je nezměřitelný. Skutečnou výši nákladů je tedy velmi obtížné změřit a jejich výše, vzhledem k objemu ročních mzdových nákladů podniku (v roce 2012 23 mil. Kč), je zanedbatelná.

ZÁVĚR

Diplomová práce je zaměřena na aplikaci systému řízení nákladů ve výrobní společnosti XY s. r. o., která se zaměřuje na dodávky a uplatnění moderních systémů a technologií pro řízení výrobních systémů od předních světových firem. Cílem práce je vytvoření projektu systému řízení nákladů na základě zjištěných nedostatků současného řízení nákladů.

V teoretické části byla zpracována literární rešerše, která shrnuje základní pojmy týkající se tématu diplomové práce. Nejdříve jsou zde vysvětleny pojmy manažerské a finanční účetnictví i s vysvětlením rozdílností. Dále je zde popsána oblast nákladů v obecném pojetí, poté dochází k jednotlivému rozčlenění dle různých hledisek a kritérií. V práci je zpracována také oblast nákladových kalkulací a rozpočetnictví, včetně metod jakými jsou aplikovány.

V projektové části diplomové práce byl zpracován střednědobý rozpočtový systém společnosti XY s.r.o. Byly vytvořeny střediskové rozpočty, jejichž sumarizací vznikl podnikový rozpočet. Rozpočty byly vytvořeny na základě analýzy řízení nákladů ve společnosti, která odhalila absenci jakéhokoliv rozpočtového systému. Systém rozpočtů je vytvořen tak, aby kopíroval předpoklady vývoje ekonomiky, konkurenčního prostředí, cíle firmy a předpoklady očekávaného zisku. Cílem firmy v oblasti nákladů je udržení objemu fixních nákladů při zvyšujícím se objemu výroby, nebo snížení objemu fixních nákladů při stejném rozpočtu. Pro každý z těchto dvou cílů byla vytvořena optimistická a pesimistická varianta rozpočtu. Celkem byly vytvořeny čtyři varianty.

Rozpočty budou využívány řídicími pracovníky, konkrétně to bude ředitel společnosti, vedoucí oddělení financování a vedoucí středisek podniku. Vedoucí oddělení financování rozpočty využije při optimalizaci financování aktiv podniku. Vedoucí středisek podniku rozpočty využijí pro kontrolu objemu vynaložených nákladů. Díky rozpočtům obecně dochází k redukci nejistoty a neurčitosti ve vztahu k budoucnosti. Vyčíslení nákladů spojených s vytvořením rozpočtů je obtížné, jelikož tvorba rozpočtů by neměla probíhat jako projekt oddělený od ostatních činností organizace. Rozpočty budou sestavovány vlastními pracovníky organizace v rámci jejich pracovní doby.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010, xxv, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.
- [2] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [3] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [4] DAVIS, Charles E. a Elizabeth DAVIS. *Managerial Accounting*. 1. vyd. : Wiley, 2011. ISBN 978-0470917527.
- [5] CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES. *Managerial Accounting*. 9. vyd. USA: South-Western College Pub, 2010. ISBN 978-0538742801.
- [6] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
- [7] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: Manažerské účetnictví v praxi*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2005. 372 s. ISBN 80-247-1046-3.
- [8] KRÁL, Bohumil. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997, 407 s. ISBN 8071750603.
- [9] LANČA, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2005, 172 s. ISBN 80-210-3643-5.
- [10] SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 3., přeprac. dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002, xxv, 479 s. ISBN 8071797367.
- [11] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [12] KEŘKOVSKÝ, Miloslav. *Ekonomie pro strategické řízení: teorie pro praxi*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2004, xii, 184 s. ISBN 80-7179-885-1.
- [13] HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL. *Řízení režijních nákladů*. Vyd. 1. Praha: Prospektrum, 1995, 100 s. ISBN 80-7175-025-5.

- [14] HORNGREN, Charles T., Walter T. HARRISON JR. a M. Suzanne OLIVER. *Financial and Managerial Accounting*. 3. vyd. New Jersey: Pearson Education, 2012. ISBN 978-0-13-249799-2.
- [15] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [16] JAMAL, Noriza Mohd., Nor Hamimah MASTOR, Maisarah Mohamed SAAT, Mohamed Fuad AHMAD a Dewi Fariha ABDULLAH. *Cost & Management Accounting - An Introduction*. 1. vyd. Malaysia: Muapakat Jaya Percetakan, 2007. ISBN 983-52-0418-7.
- [17] DRURY, Colin. *Management Accounting for Business*. 3. vyd. London: Thomson Learning, 2005. ISBN 978-1-84480-1552-7.
- [18] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2002, 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [19] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [20] DUCHOŇ, Bedřich. *Inženýrská ekonomika*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2007, xiii, 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.
- [21] HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ. *Kalkulace pro podnikatele*. V nakl. Prospektrum 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003, 153 s. ISBN 8071751197.
- [22] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 3., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2003, 466 s. ISBN 80-247-0515-x.
- [23] MACÍK, Karel. *Kalkulace nákladů - základ podnikového controllingu*. Ostrava: Montanex, 1999, 241 s. ISBN 8072250027.
- [24] DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost Control - a strategic guide*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 2006, 227 s. ISBN 80-7357-189-7.
- [25] FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2003, 116 s. ISBN 80-247-0482-x.
- [26] ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2

- [27] FIBÍROVÁ, Jana. a kol. *Nákladové účetnictví - Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: VŠE, 2000. 327 S. ISBN 80-2450-095-7
- [28] GARRISON, R. H. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 5. vyd. Homewood: Irwin, 1988, 885 s. ISBN 0256058334.
- [29] ŠIŠKA, Ladislav. *Controlling - postavení a funkce podniku*. Brno, 2006. Doktor- ská disertační práce. Masarykova univerzita. Vedoucí práce Jiří Lanča.
- [30] VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a sku- tečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004, 115 s. ISBN 807259012x.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity – Based Costing
ABB	Activity – Based Budgeting
BÚ	Bankovní úvěr
ČPK	Čistý pracovní kapitál
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EBIT	Výsledek hospodaření před úroky a zdaněním
EBT	Výsledek hospodaření před zdaněním
OA	Oběžné aktiva
PLC	Programovatelný automat pro řízení technologických procesů
SP	Sociální pojištění
VH	Výsledek hospodaření
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1</i> Typový kalkulační vzorec (Popesko, 2011, s. 59)	21
<i>Obr. 2</i> Retrogradní kalkulační vzorec (Popesko, 2011, s. 59)	22
<i>Obr. 3</i> Kalkulační vzorec neúplných nákladů (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 179) ...	25
<i>Obr. 4</i> Kalkulační vzorec neúplných nákladů (Šoljaková, 2009, s. 55)	28
<i>Obr. 5</i> Organizační schéma podniku (vlastní zpracování)	41
<i>Obr. 6</i> Vývoj osobních nákladů v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)	43
<i>Obr. 7</i> Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)	49
<i>Obr. 8</i> Poměr variabilních a fixních nákladů 2012 (vlastní zpracování)	51
<i>Obr. 9</i> Dělení výsledku hospodaření (vlastní zpracování)	53
<i>Obr. 10</i> Dělení výsledku hospodaření (vlastní zpracování)	54
<i>Obr. 11</i> Kalkulace projektu (vlastní zpracování)	55

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Srovnání finančního a manažerského účetnictví (Lanča a Sedláček, 2005, s. 7) ...</i>	16
<i>Tab. 2 Přehled počtu zaměstnanců a nákladů (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tab. 3 Výkaz zisku a ztráty – zkrácená verze (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tab. 4 Aktiva společnosti XY v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)</i>	45
<i>Tab. 5 Vertikální analýza aktiv společnosti XY v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tab. 6 Pasiva společnosti XY v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tab. 7 Vertikální analýza aktiv společnosti XY v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)</i>	47
<i>Tab. 8 Druhé členění nákladů společnosti 2012 (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tab. 9 Druhé členění nákladů 2012, rozšířená verze (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tab. 10 Členění variabilních a fixních nákladů podniku 2012 (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tab. 11 Čistý pracovní kapitál (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tab. 12 Analýza aktivity (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tab. 13 Dělení výsledku hospodaření (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tab. 14 Přidaná hodnota (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tab. 15 Rozpočet střediska 10 při variantě A (vlastní zpracování)</i>	57
<i>Tab. 16 Rozpočet střediska 20 při variantě A (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tab. 17 Rozpočet střediska 30 při variantě A (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tab. 18 Rozpočet střediska 60 při variantě A (vlastní zpracování)</i>	59
<i>Tab. 19 Rozpočet podniku při variantě A (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tab. 20 Rozpočet střediska 10 při variantě B (vlastní zpracování)</i>	61
<i>Tab. 21 Rozpočet střediska 20 při variantě B (vlastní zpracování)</i>	61
<i>Tab. 22 Rozpočet střediska 30 při variantě B (vlastní zpracování)</i>	62

<i>Tab. 23 Rozpočet střediska 60 při variantě B (vlastní zpracování)</i>	<i>62</i>
<i>Tab. 24 Rozpočet podniku při variantě B (vlastní zpracování)</i>	<i>63</i>
<i>Tab. 25 Rozpočet střediska 10 při variantě C (vlastní zpracování)</i>	<i>64</i>
<i>Tab. 26 Rozpočet střediska 20 při variantě C (vlastní zpracování)</i>	<i>64</i>
<i>Tab. 27 Rozpočet střediska 30 při variantě C (vlastní zpracování)</i>	<i>65</i>
<i>Tab. 28 Rozpočet střediska 60 při variantě C (vlastní zpracování)</i>	<i>66</i>
<i>Tab. 29 Rozpočet podniku při variantě C (vlastní zpracování)</i>	<i>66</i>
<i>Tab. 30 Rozpočet střediska 10 při variantě D (vlastní zpracování)</i>	<i>67</i>
<i>Tab. 31 Rozpočet střediska 20 při variantě D (vlastní zpracování)</i>	<i>68</i>
<i>Tab. 32 Rozpočet střediska 30 při variantě D (vlastní zpracování)</i>	<i>68</i>
<i>Tab. 33 Rozpočet střediska 60 při variantě D (vlastní zpracování)</i>	<i>69</i>
<i>Tab. 34 Rozpočet podniku při variantě D (vlastní zpracování)</i>	<i>69</i>